

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

DIPLOMSKO DELO

**IZBRANE RAZLIKE MED MEDNARODNIMI STANDARDI
RAČUNOVODSKEGA POROČANJA IN SLOVENSKIMI
RAČUNOVODSKIMI STANDARDI OB UPORABI MEDNARODNIH
STANDARDOV RAČUNOVODSKEGA POROČANJA LETA 2005**

Ljubljana, avgust 2004

NINA KUSTERLE

IZJAVA

Študentka Nina Kusterle izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof. dr. Slavke Kavčič, in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 20. avgusta 2004.

Podpis

KAZALO

1. UVOD	1
2. GLOBALIZACIJA IN POTREBA PO ENOTNIH RAČUNOVODSKIH STANDARDIH	2
3. MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARDI OZIROMA MEDNARODNI STANDARDI RAČUNOVODSKEGA POROČANJA.....	4
3.1. ZGODOVINSKI PREGLED PRIPRAVLJANJA MSRP	4
3.2. RAZMERE DANES.....	5
3.3. RAZLAGA IZRAZOV MRS IN MSRP	8
3.4. IZZIVI, S KATERIMI SE SPOPRIJEMA IASB	8
3.4.1. Kolizija različnih računovodskih šol	8
3.4.1.1. Predpostavka previdnosti in vrednotenje po pošteni vrednosti.....	10
3.4.2. Harmonizacija računovodstva v EU.....	11
3.4.2.1. Spremembe evropskih smernic	11
3.4.2.2. Sprejemanje MSRP za uporabo v EU.....	12
3.4.3. Zbliževanje med MSRP in U.S. GAAP	13
3.4.3.1. Stališča SEC	14
3.4.3.2. Začetek intenzivnejšega sodelovanja med IASB in FASB.....	14
3.4.4. Problem ustreznega tolmačenja MSRP.....	16
3.5. VELJAVNI MSRP IN PROJEKTI V TEKU.....	16
3.5.1. Sprejemanje MSRP v zadnjih dveh letih	16
3.5.2. Projekti v teku	17
4. UPORABA MSRP V EU S 1. JANUARJEM 2005	17
4.1. ZAVEZANCI ZA SESTAVLJANJE RI PO MSRP	18
4.2. VPRAŠANJE PREOSTALIH GOSPODARSKIH ENOT	18
4.2.1. Mala in srednje velika podjetja, ki ne kotirajo na borzah	19
4.3. UVAJANJE MSRP	20
4.4. NOVOSTI NA PODROČJU POROČANJA	21
4.4.1. Vprašanje četrletnega poročanja.....	22
4.4.2. Zahtevana višja raven razkritij	23
4.5. DRUGE DRŽAVE IN MSRP	23
5. SLOVENIJA KOT ČLANICA EU IN UPORABA MSRP	23
5.1. SRS	24
5.1.1. Kratak zgodovinski pregled pripravljanja SRS	24
5.1.2. Postopek pripravljanja SRS.....	24
5.1.3. SRS danes.....	25
5.2. SLOVENSKA PODJETJA, KI BODO S 1. JANUARJEM 2005 MORALA SESTAVLJATI RI V SKLADU Z MSRP	25
5.2.1. Predlog projektne skupine za uvedbo MSRP	25
5.2.2. Problemi primerjave med slovenskimi podjetji	26

6.	IZBRANE RAZLIKE MED MSRP IN SRS	27
6.1.	PREDSTAVITEV POGLAVITNIH RAZLIK MED MSRP IN SRS	27
6.1.1.	Področja, ki jih natančneje pokrivajo MSRP	28
6.1.2.	Področja, ki jih natančneje pokrivajo SRS	28
6.1.3.	Razlike v strukturi med MSRP in SRS.....	29
6.2.	SKUPINA PODJETIJ IN SKUPINSKI RI	29
6.2.1.	Dovoljene izjeme glede pripravljanja skupinskih RI	30
6.2.2.	Izključitve podjetij iz uskupinjevanja.....	31
6.2.3.	Obvladovanje odvisnih podjetij.....	32
6.3.	POSLOVNE ZDRUŽITVE IN NAKUPNA METODA	33
6.3.1.	Razpoznavanje prevzemnika	35
6.3.2.	Nabavna vrednost poslovne združitve.....	36
6.3.3.	Razporejanje nabavne vrednosti poslovne združitve na prevzeta sredstva in obveznosti ter pogojne obveznosti	38
6.3.3.1.	<i>Razpoznavna sredstva in obveznosti prevzetega podjetja</i>	40
6.3.3.2.	<i>Neopredmetena sredstva prevzetega podjetja</i>	40
6.3.3.3.	<i>Pogojne obveznosti prevzetega podjetja</i>	42
6.3.3.4.	<i>Dobro ime</i>	42
6.3.3.5.	<i>Presežek prevzemnikovega deleža v čisti pošteni vrednosti</i>	43
6.3.3.6.	<i>Poslovne združitve dosežene v stopnjah</i>	43
6.3.4.	Prvo uskupinjevanje po SRS.....	44
6.3.5.	Začasno določeno začetno obračunavanje.....	45
6.4.	POSTOPKI USKUPINJEVANJA	45
6.4.1.	Manjšinski deleži.....	47
6.4.2.	Datumi poročanja in uporaba računovodskih usmeritev	48
6.5.	NALOŽBE V PRIDRUŽENA PODJETJA	48
6.5.1.	Pomemben vpliv	48
6.5.2.	Kapitalska metoda	49
6.5.3.	Primeri, ko se kapitalska metoda ne uporablja	50
6.5.4.	Izgube zaradi oslabitve	51
6.6.	DELEŽI V SKUPNIH PODVIGIH	51
6.6.1.	Skupinski RI podvižnika	54
6.6.2.	Dovoljene izjeme	55
6.6.3.	Posli med podvižnikom in skupnim podvigom.....	56
7.	SKLEP	56
	LITERATURA	58
	VIRI	60
	PRILOGE	

1. UVOD

Računovodsko poročanje ob prehodu v novo tisočletje pridobiva na pomenu. Podjetja delujejo vedno bolj globalno in iščejo nove vire financiranja ter nove trge v državah po vsem svetu. Vedno več je najrazličnejših povezovanj med podjetji, ki segajo preko nacionalnih mej. Napredek na področju telekomunikacij je še dodatno prispeval k razcvetu finančnih trgov. Investitorji na teh trgih, tudi po zaslugi računovodskih škandalov, ki smo jim bili priča v zadnjih letih, zvišujejo zahteve glede kakovosti in primerljivosti računovodskih informacij. Primerjava in analiza računovodskih izkazov (odslej RI) pa je najenostavnejša in tudi izvedena z najmanjšo možnostjo napak, če so RI pripravljene v skladu z enimi samimi kakovostnimi računovodskimi standardi. Ob že omenjenem vedno intenzivnejšem mednarodnem delovanju gospodarskih subjektov se zato v svetu pojavlja potreba po enotnih mednarodnih računovodskih standardih. To vlogo prevzemajo mednarodni standardi računovodskega poročanja (odslej MSRP).

V Sloveniji je razvoj računovodske stroke na visokem nivoju in imamo kakovostne lastne računovodske standarde, slovenske računovodske standarde (odslej SRS). Njihova uporaba je trenutno še vedno obvezna za vsa slovenska podjetja. Z vstopom Slovenije v Evropsko unijo (odslej EU) pa je tudi za našo državo začela veljati evropska uredba o obvezni uporabi MSRP z letom 2005 za vsa podjetja, ki pripravljajo skupinske RI in ki imajo svoje vrednostne papirje na organiziranem trgu vrednostnih papirjev v EU. Mnoga slovenska podjetja bodo tako morala pripravljati svoje RI v skladu z MSRP. Pri tem jim je slovenska stroka lahko v veliko pomoč, še posebej s predstavitvijo razlik med MSRP in SRS. Del teh razlik želim s svojim diplomskim delom predstaviti tudi sama.

SRS so v veliki meri usklajeni z MSRP, kljub temu pa še vedno obstajajo razlike med obojimi standardi. Nekaj razlik je nastalo tudi na novo zaradi izredno hitrega razvoja MSRP v zadnjih letih in njihove obsežne ter kompleksne strukture, ki se še vedno spreminja in dopolnjuje.

Razlike med MSRP in SRS sem želela predstaviti s čimbolj aktualnega vidika. Zaradi pomembnih sprememb in dopolnil MSRP v zadnjih dveh letih sem kot temeljno izhodišče za MSRP izbrala uradno angleško izdajo MSRP iz leta 2004. Pri prevajanju sem si pomagala s slovenskim prevodom mednarodnih računovodskih standardov iz leta 2001, uporabljala pa sem tudi druge vire. Zavedam se, da utegnejo biti nekateri izrazi v novem uradnem prevodu MSRP v slovenski jezik drugačni od mojih, vendar upam, da sem vsebino vseeno uspela razumljivo predstaviti. Pri svojem proučevanju sem si postavila datumsko mejo 1. maj 2004, delno tudi simbolno, saj je takrat Republika Slovenija postala polnopravna članica EU.

V nadaljevanju predstavljam vsebinski pregled diplomskega dela. Uvodu sledi poglavje, v katerem ugotavljam, zakaj so enotni računovodski standardi potrebni in katere prednosti prinaša njihova uporaba gospodarskim subjektom. Ker so MSRP za večino slovenskih podjetij novost, jih v tretjem poglavju podrobneje predstavljam. Posebno pozornost namenjam odboru, ki pripravlja MSRP, in izzivom, s katerimi se mora le-ta spoprijemati, ko skuša pripraviti v

svetovnem merilu sprejete računovodske standarde. S tem želim poudariti obseg in zahtevnost tega projekta, pri katerem je iskanje sporazumnih rešitev izjemno težka naloga.

V četrtem poglavju se posvečam odločitvam, ki jih je v zvezi z uporabo MSRP sprejela EU, v petem pa vplivom, ki jih bodo imele te zahteve EU na naša podjetja. V obeh poglavjih se ukvarjam predvsem z vprašanjem zavezancev za pripravljane RI v skladu z MSRP in s spornimi področji, kjer rešitve še niso ustrezno dorečene.

V šestem poglavju prehajam na izbrane razlike med MSRP in SRS. Uvodoma na kratko predstavljam splošne razlike med obojimi standardi in se nato osredotočam na razlike pri obravnavi skupine podjetij in določil za pripravljane skupinskih RI. Določilom v zvezi s poslovnimi združitvami in prvim uskupinjevanjem, med katerimi je s stališča razlikovanja med drugim pomembna tudi obravnava dobrega imena, sledijo še postopki pri naslednjih uskupinjevanjih. Nadaljujem s predstavitvijo razlik pri naložbah v pridružena podjetja, na koncu pa predstavljam še razlike na področju skupnih podvigov.

Diplomsko delo zaključujem s sklepom, v katerem povzemam ključna sporočila. Sledijo še seznam literature, seznam virov, slovar tujih izrazov, ki so uporabljeni v diplomskem delu, seznam uporabljenih kratic in druge priloge.

2. GLOBALIZACIJA IN POTREBA PO ENOTNIH RAČUNOVODSKIH STANDARDIH

Obseg svetovne mednarodne menjave in investicij se povečuje mnogo hitreje kot sam svetovni družbeni proizvod. To nakazuje, da postajajo nacionalne ekonomije vedno bolj medsebojno soodvisne in integrirane v enoten svetovni ekonomski sistem (Hill, 2001, str. 20). Poleg sproščanja mej za prosti pretok proizvodov, storitev in kapitala v obdobju po drugi svetovni vojni so bile za rast globalizacije ključne tudi tehnološke spremembe, še posebej razvoj telekomunikacij, informacijskih tehnologij in tehnologij transporta (Hill, 2001, str. 8).

Globalizacija zajema globalizacijo trgov in globalizacijo proizvodnje. Globalizacija trgov se nanaša na združevanje zgodovinsko različnih in ločenih nacionalnih trgov v en sam velik svetovni trg – na svetovni ravni se oblikujejo tudi trgi za različna finančna sredstva. Globalizacija proizvodnje pa pomeni, da podjetja proizvajajo na lokacijah razpršenih po vsem svetu, s čimer izkoriščajo razlike v ceni in kakovosti proizvodnih dejavnikov (kot so delo, energija, zemlja in kapital) (Hill, 2001, str. 5-7).

Svetovni trg kapitala prinaša koristi tistim, ki si želijo izposoditi finančna sredstva, saj povečuje ponudbo teh sredstev in znižuje njihovo ceno, in investitorjem, saj jim ponuja večjo izbiro investicijskih priložnosti in jim omogoča, da razporedijo svoje naložbe tako, da razpršijo tveganje (Hill, 2001, str. 345). Blake in Amat (1993, str. 222) ugotavljata, da je za investitorje

smotno vključiti v naložbeni portfelj vrednostne papirje iz različnih držav, saj so lahko tuji trgi bolj donosni od domačih, v tujini pa tudi obstajajo take naložbene možnosti, kakršnih doma ni.

Sestavljalci RI so pri svojem delu vezani na domača pravna in strokovna pravila ter običaje. Tudi uporabniki RI morajo poznati omenjena pravila in običaje, če želijo pravilno brati RI in iz njih spoznati ekonomski položaj in uspeh podjetij. Kadar sestavljalci in uporabniki RI delujejo v istem pravno-ekonomskem sistemu, ni težav v sporazumevanju, saj vsi govorijo isti računovodski jezik. Problemi se pojavijo pri mednarodnih poslovnih povezavah, ko investitor ali drug uporabnik RI iz ene države potrebuje ekonomsko sliko podjetja v drugi državi. Računovodske informacije iz različnih pravno-ekonomskih sistemov so namreč po vsebini in obliki lahko pomembno drugačne (Koletnik, 2001, str. 124).

Problem primerljivost RI so do sedaj podjetja reševala s sestavljanjem dvojnih RI (RI, ki hkrati ustrezajo državnim in mednarodnim pravilom in so sestavljeni z uporabo ozkega preseka v obeh sistemih dovoljenih metod), vzporednih RI (drago ločeno pripravljane RI po pravilih ene in druge ciljne države) ali pa z vsebinsko prilagoditvijo RI (kjer se vrednosti vseh pomembnejših postavk RI prilagodijo referenčnim predpisom) (Čuček, 2001a, str. 16-17).

Zaradi vse večje globalizacije in internacionalizacije delovanja sodobnih podjetij predstavlja različnost računovodskega pripoznavanja gospodarskih kategorij v različnih okoljih vedno večji problem. Težave so z uskupinjevanjem pri poročanju za skupine multinacionalnih podjetij in s primerljivostjo računovodskih informacij v mednarodnih primerjalnih analizah. To in tudi pritiski s strani razvijajočih se mednarodnih finančnih trgov zahtevajo od računovodske stroke uporabo čimbolj poenotenih rešitev. Zato smo priča prizadevanjem za čim širšo neposredno uporabo mednarodnih računovodskih standardov in preoblikovanje nacionalnih računovodskih standardov, da bi se ti v čim večji meri uskladili z mednarodnimi (Korošec, 2003, str. 147).

Toda tako kompleksen proces težko poteka povsem gladko. Že leta 1971 je Irving Fantl poudarjal tri temeljne ovire za mednarodno računovodsko standardizacijo med industrializiranimi državami, ki naj bi bile (Choi, Mueller, 1992, str. 259):

- razlike v nacionalnih zgodovinskih ozadjih in tradicijah,
- razlike v potrebah, ki jih imajo raznovrstna ekonomska okolja,
- zaradi standardizacije ogrožena nacionalna suverenost.

Gre za korenito poseganje v ustaljene družbene sisteme, vendar bo po mnenju zagovornikov, ko bo enkrat dosežena, svetovna uporaba enotnih standardov računovodskega poročanja, prinesla tako pomembne prednosti, da je nadvse smiselno vztrajati na tej zahtevni poti. John N. Turner je že leta 1982 na mednarodnem kongresu računovodij v Mexico City-ju navedel naslednje prednosti univerzalno uporabnih standardov (Choi, Mueller, 1992, str. 258):

- primerljivost mednarodnih finančnih informacij, ki bi odpravila nesporazume o zanesljivosti »tujih« RI in s tem odstranila eno največjih ovir za mednarodne investicijske tokove;
- prihranek časa in denarja, porabljenega pri uskupinjevanju računovodskih informacij ter pripravljanju poročil po različnih zakonodajnih sistemih in računovodskih praksah;

- stremljenje k temu, da bi bili računovodski standardi vsepovsod po svetu na kar najvišji možni kakovostni ravni in hkrati konsistentni z lokalnimi ekonomskimi, pravnimi in socialnimi pogoji.

Evans, Taylor in Holzmann (1994, str. 84) prav tako predstavljajo argumenta v prid intenzivnejši harmonizaciji računovodskih standardov, in sicer:

- primerljivost računovodskih standardov bi uporabnikom olajšala odločanje in s tem omogočila učinkovitejšo alokacijo resursov na državni in svetovni ravni;
- poenostavilo bi se sestavljanje posameznih in skupinskih RI, kar še posebej pozdravljajo mednarodna podjetja, saj ne bi bilo več treba krmariti med množico različnih nacionalnih zahtev.

McDonnell (2003, str.12-14) navaja, da mednarodni računovodski standardi omogočijo:

- podjetjem dostop do svetovnih finančnih trgov, znižanje stroškov in dvig konkurenčnosti;
- multinacionalnim skupinam podjetij uporabo istega načina računovodenja v vseh podružnicah, kar izboljša notranjo komunikacijo, hitrost ter kakovost poročanja in odločanja;
- manj tvegane pripojitve in odprodaje podjetij, saj se računovodske informacije lahko interpretirajo z večjo gotovostjo in konsistentnostjo;
- investitorjem in deležnikom (ang.: stakeholders) lažje in hitrejše analize učinkovitosti poslovanja, ki mora sredstva razporejati na donosna področja in odgovorno ravnati;
- večjo preglednost, kar poveča zaupanje investitorjev v računovodska poročila, zato le-ti znižajo zahtevano premijo za tveganje, kar podjetjem zniža stroške financiranja.

3. MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARDI OZIROMA MEDNARODNI STANDARDI RAČUNOVODSKEGA POROČANJA

Številne mednarodne organizacije so poskušale oblikovati ali vsaj vplivati na oblikovanje enotnih mednarodnih računovodskih standardov. Že v sedemdesetih letih prejšnjega stoletja je vodilno vlogo prevzel Svet za mednarodne računovodske standarde (International Accounting Standards Committee, odslej IASC). Po njegovem preoblikovanju in imenovanju novega Odbora za mednarodne računovodske standarde (International Accounting Standards Board, odslej IASB), pa je slednji s svojo rastočo avtoriteto in visoko strokovnostjo že zelo blizu svojemu cilju pripraviti svetovno priznane in uporabljane računovodske standarde.

3.1. ZGODOVINSKI PREGLED PRIPRAVLJANJA MSRP

IASC je bil ustanovljen leta 1973 z dogovorom strokovnih računovodskih organizacij iz Avstralije, Kanade, Francije, Nemčije, Japonske, Mehike, Nizozemske, Velike Britanije, Irske in ZDA (MRS, 2001, str. 13). Mednarodne dejavnosti strokovnih računovodskih organizacij so bile leta 1977 organizirane pod okriljem Mednarodnega združenja računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants, odslej IFAC). Leta 1981 pa sta se IASC in IFAC

dogovorila, da bo imel IASC popolno avtonomijo pri pripravljanju mednarodnih računovodskih standardov (ang.: International Accounting Standards, IAS; odslej MRS) in pri izdajanju dokumentov za razpravo (ang.: Discussion Documents) v zvezi s problematiko mednarodnega računovodstva. Takrat so tudi vse članice IFAC-a postale članice IASC-ja, kakor je ostalo vse do statutarnih sprememb in reorganiziranja IASC-ja v letih 2000 in 2001 (History, 2004).

Organizacija, ki je imela in ohranja velik vpliv na procese oblikovanja MRS, je Mednarodna organizacija komisij za vrednostne papirje (International Organization of Securities Commissions, odslej IOSCO). IOSCO se je zavzela za upoštevanje MRS pri poročanju podjetij, katerih delnice kotirajo na svetovnih borzah, vendar je zahtevala zmanjšanje možnih alternativ, ki so jih podjetja po MRS lahko izbrala pri bilanciranju. Delovna skupina v okviru IOSCO je oblikovala seznam zahtev, na podlagi katerega naj bi se pripravil osnoven nabor standardov. Ta projekt je IASC končal decembra 1998. Delovna skupina je nato proučila primernost uporabe preoblikovanih MRS za poročanje za potrebe borz in oblikovala seznam 30 primernih standardov ter jih poimenovala standardi IASC 2000. Maja 2000 je IOSCO sprejela resolucijo, s katero je svojim članicam priporočila, da podjetjem, ki želijo svoje delnice uvrstiti na borzo, pri poročanju dovolijo uporabo teh standardov (Čuček, 2001a, str. 11-12).

24. maja 2000 so člani IASC-ja na srečanju v Edinburghu na Škotskem odobrili projekt prestrukturiranja IASC-ja in sprejeli nov statut. Še istega leta je posebna komisija za izbor imenovala prve skrbnike (ang.: Trustees) prestrukturiranega IASC-ja (Restructuring IASC (1997-1999), 2004). Marca 2001 je bila dokončno oblikovana neprofitna IASC Fundacija (IASC Foundation) s sedežem v državi Delaware v ZDA. Njeni skrbniki so takoj imenovali člane novega IASB s sedežem v Londonu. Krovna IASC Fundacija je dodelila IASB-ju vlogo neodvisne organizacije za pripravljanje mednarodnih računovodskih standardov. IASB je s 1. aprilom 2001 prevzel obveznost pripravljanja standardov od svojega predhodnika IASC-ja in sprejel tudi vse MRS, ki jih je izdal IASC do tedaj (General Information, 2004). Od leta 2001 naprej IASB izdaja standarde, ki jih imenuje mednarodni standardi računovodskega poročanja (ang.: International Financial Reporting Standards, IFRS; odslej MSRP).

3.2. RAZMERE DANES

IASC Fundacija izbere, nadzoruje in financira IASB, ki je znotraj te krovne organizacije organ za pripravljanje standardov. Finančno podporo nakazujejo velike računovodske institucije, zasebne finančne institucije, industrijska podjetja z vsega sveta, centralne in razvojne banke ter druge mednarodne in strokovne organizacije (IFRS, 2004, str. xiii). Osrednji telesi v strukturi IASC Fundacije sta skrbniki in IASB, pomembno vlogo pa imata tudi Svet za pojasnjevanje mednarodnih standardov računovodskega poročanja (International Financial Reporting Interpretations Committee, odslej IFRIC) in Sosvet za standarde (Standards Advisory Council, odslej SAC). Administrativno pomoč vsem organom nudi osebje (ang.: staff). Organizacijsko strukturo in medsebojne odvisnosti med enotami pregledneje prikazuje Slika 1 v Prilogi 3.

a) Skrbniki

Skrbniki usklajujejo dejavnosti IASC Fundacije. Imenujejo člane v ostala tri delovna telesa (IASB, IFRIC in SAC) in tudi obnavljajo svoje vrste. Skrbnikov je 19 in prihajajo iz različnih geografskih in delovnih področij¹. Srečujejo se vsaj dvakrat letno (IASC Foundation Constitution, 2004, str. 6-8). Preverjajo učinkovitost IASB-ja in njegovo doslednost pri predpisanem delovanju, zbirajo finančna sredstva, odobravajo proračun IASC Fundacije in so odgovorni za statutarne spremembe, v kolikor so le-te potrebne (IFRS, 2004, str. xiii).

b) IASB

IASB sestavlja 14 članov (12 s polnim in 2 z nepolnim delovnim časom), ki so visoko strokovno usposobljeni². IASB je odgovoren za pripravljane in potrjevanje MSRP, kar je njegova temeljna in hkrati edina naloga. Pri delu je neodvisen. Njegovi cilji so (IFRS, 2004, str. 14):

- v korist javnosti pripravljati eno samo zbirko zelo kakovostnih, razumljivih in uveljavljenih svetovnih računovodskih standardov, ki zahtevajo zelo kakovostne, pregledne in primerljive informacije v RI in drugem računovodskem poročanju ter pomagajo udeležencem na svetovnih kapitalskih trgih in drugim uporabnikom pri gospodarskem odločanju;
- pospeševati uporabo in strogo izvajanje teh standardov;
- skrbeti za zблиževanje nacionalnih in mednarodnih računovodskih standardov.

Sestanki IASB-ja, kot tudi drugih dveh organov SAC-a in IFRIC-a, so odprti za javnost, z izjemo določenih razprav v zvezi s kadrovanjem. IASB razvija MSRP po sledečem zaporedju delovnih postopkov (IASB's Operating Procedures, 2004):

- v začetnih fazah projekta lahko IASB osnuje poseben svetovni organ iz zastopnikov nacionalnih pripravljalcev standardov in drugih zainteresiranih strank, ki IASB-ju svetuje v zvezi s konkretnim projektom – posvetovanja s tem organom in s SAC-om se lahko nadaljujejo tudi na naslednjih stopnjah projekta;
- IASB lahko objavi dokumente za razpravo, da jih komentira zainteresirana javnost;
- IASB nato pregleda dobljene komentarje ter razvije in objavi osnutek za razpravo (ang.: Exposure Draft), ki gre v javno razpravo, katera običajno traja 90 dni;
- po obravnavi sprejetih komentarjev in predlogov pa IASB objavi končno verzijo standarda – mednarodni standard računovodskega poročanja (MSRP).

IASB lahko na katerem izmed projektov pripravi tudi javna zaslišanja (ang.: public hearings) v zvezi s predlaganimi standardi ali pa celo teste na terenu (ang.: field tests), tako v razvitih

¹ Šest jih je iz Severne Amerike, šest iz Evrope, štiri so iz Azije in Pacifika in še trije iz katerega koli področja, pod pogojem, da je ohranjeno geografsko ravnotežje. Po strokovni plati pa je pet skrbnikov iz vrst računovodskih poklicev in jih imenuje IFAC, trije so izbrani po posvetovanju s predstavniki mednarodnih organizacij sestavljalcev in uporabnikov RI ter akademikov. Preostalih enajst pa naj bi dopolnjevalo izbor na podlagi prejšnjih kriterijev, še posebej naj bi predstavljali javni interes.

² Vsaj pet članov IASB mora biti delujočih revizorjev, vsaj trije morajo imeti izkušnje s sestavljanjem RI, vsaj trije morajo biti uporabniki RI, vsaj eden pa mora biti univerzitetni predavatelj. Vloga skrbnikov je, da skrbijo za geografsko in pravno-sistemsko ravnovesje. Sedem članov je odgovornih za povezavo z enim ali več pripravljalci standardov v posameznih državah.

državah kot tudi v državah v razvoju, s katerimi se prepriča, da so predlogi praktično izvedljivi in uporabni po vsem svetu (IASB's Operating Procedures, 2004).

Standard, osnutek za razpravo ali končno pojasnilo IFRIC-a se lahko objavi, če da soglasje vsaj osem članov IASB-ja (IFRS, 2004, str. xiii). Ko IASB objavi standard, hkrati objavi tudi dokument imenovan osnova za sklepe (ang.: Basis for Conclusions), s katerim javno razloži, kako je prišel do rešitev v standardu. Te informacije lahko koristijo tudi uporabnikom, ko uvajajo določila standarda v prakso. IASB objavi poleg tega še morebitna nasprotna mnenja (ang.: Dissenting Opinions) svojih članov, ki niso podprli standarda (IASB's Operating Procedures, 2004).

Pomembno je tudi sodelovanje IASB-ja s pripravljalci nacionalnih računovodskih standardov. Medsebojno usklajujejo načrte dela, da istočasno obravnavajo iste probleme in zato lažje komentirajo predlagane rešitve in na koncu tudi dosežejo konsenz. Cilj je seveda doseči medsebojno zблиževanje MSRP in nacionalnih standardov (IASB's Operating Procedures, 2004).

c) SAC

SAC je neke vrste forum, ki omogoča organizacijam in posameznikom, ki jih zanima oblikovanje mednarodnega računovodskega poročanja, da v tem procesu tudi sodelujejo. Z njim se mora IASB posvetovati o vseh večjih projektih. V SAC-u je okoli 50 članov, ki prihajajo iz vseh celin sveta in izhajajo iz najrazličnejših poklicev. Sestanki SAC-a so vsaj trikrat letno in so odprti za javnost. Naloge SAC-a so (IFRS, 2004, str. xiv):

- svetovati IASB-ju na prednostnih področjih njegovega dela,
- obveščati IASB o implikacijah predlaganih standardov za sestavljalce in uporabnike RI,
- dajati druge nasvete IASB-ju ali skrbnikom.

d) IFRIC

IFRIC so skrbniki ustanovili marca 2002 in takrat je nadomestil prejšnji Strokovni odbor za pojasnjevanje (Standing Interpretations Committee, SIC; odslej SOP). Njegova naloga je zagotavljati pravočasno strokovno usmerjanje ob novo odkritih problemih pri računovodskem poročanju, ki niso izrecno obravnavani v standardih, ki jih izda IASB, ali v zvezi s problemi, ki se lahko šele pojavijo. IFRIC tako podpira natančno in enotno uporabo MSRP. Ima 12 članov z glasovalno pravico in predsednika brez glasovalne pravice. Skrbniki lahko povabijo kot opazovalce tudi mednarodne organizacije, katerih predstavniki imajo možnost predstaviti svoja mnenja, ne morejo pa glasovati. Trenutno sta taki opazovalki IOSCO in Evropska komisija (IFRS, 2004, str. xiv-xv).

3.3. RAZLAGA IZRAZOV MRS IN MSRP

Izraz mednarodni računovodski standardi se uporablja v dveh pomenih. Uporablja se kot sinonim za računovodske standarde, ki jih izdaja IASB in ki se uporabljajo v različnih državah sveta, v nasprotju z nacionalnimi računovodskimi standardi, ki jih sprejeme vsaka posamezna država. V ožjem ali bolj natančnem pomenu pa so mednarodni računovodski standardi standardi, ki jih je izdal IASB do aprila 2001. IASB je nato od svojega predhodnika IASB-ja prevzel do tedaj sprejete MRS in pojasnila SOP-a ter jih skupno poimenoval mednarodni standardi računovodskega poročanja (MSRP). Tako se imenujejo tudi vsi standardi, ki jih od aprila 2001 sprejema IASB. V skupino MSRP pa sodijo še pojasnila IFRIC-a (Vežjak, 2003, str. 33).

Mednarodni standardi računovodskega poročanja torej vključujejo (Vežjak, 2003, str. 33):

- mednarodne računovodske standarde (MRS) izdane do aprila 2001,
- pojasnila SOP-a (izdana do marca 2002),
- mednarodne standarde računovodskega poročanja (MSRP) izdane od aprila 2001 in
- pojasnila IFRIC-a (izdana od marca 2002).

Celo v različni strokovni literaturi so pogoste nejasnosti pri poimenovanju, saj se izraz mednarodni računovodski standardi včasih uporablja za vse MSRP, torej v širšem smislu, spet drugič kot del MSRP, torej v ožjem smislu.

3.4. IZZIVI, S KATERIMI SE SPOPRIJEMA IASB

Proces oblikovanja sistema, ki bi ga podprli in sprejeli teoretiki ter ljudje iz prakse iz tako dolgo povsem različnih okolij, je nadvse zahteven. IASB mora pri tem uporabljati vse svoje diplomatske spretnosti in tudi ponuditi za svoje rešitve prepričljive strokovne utemeljitve. V nadaljevanju predstavljam problem različnih računovodskih šol, saj mnoge obravnavajo računovodske teme precej drugače kot IASB, potek procesov harmonizacije računovodstva v EU, zблиževanje MSRP in ameriških računovodskih standardov ter vprašanje tolmačenja.

3.4.1. Kolizija različnih računovodskih šol

Na različne računovodske rešitve po svetu vplivajo številne nacionalne posebnosti, ki so posledica zgodovinskih, socialnoekonomskih in kulturnih razlik (Koletnik, 2001, str. 120). V svetu so se tako na podlagi posebnosti posameznih gospodarskih sistemov razvile različne računovodske šole, med katerimi sta najpomembnejši evropska kontinentalna in angloameriška, predvsem zaradi politične moči in zgodovinsko pogojenega vpliva v številnih državah sveta. Ti dve najpomembnejši šoli pa se med seboj pomembno razlikujeta z mnogih vidikov. Poudarila bi predvsem: vidik pravnih sistemov držav, kjer sta nastali; vidik načinov financiranja podjetij, značilnih za posamezno skupino držav; in vidik informacijskih potreb investitorjev v teh skupinah držav. V nadaljevanju jih podrobneje predstavljam.

a) Vidik pravnih sistemov

Koletnik (1998, str. 135) navaja dve glavni smeri pravnih in računovodskih sistemov:

- smer, ki je grajena na rimskem pravu in kjer so računovodska pravila opredeljena ter fiksirana s predpisi posameznih držav, kar jim posledično onemogoča željeno elastičnost;
- anglosaška smer, kjer se pravila postavljajo na podlagi individualnih odločitev s precedenčnim značajem – gre za sistem, ki se uspešneje prilagaja nastalim spremembam in sproti prinaša nove rešitve, zaradi česar je mnogo bolj elastičen in aktualen.

b) Vidik načinov financiranja

V državah centralne Evrope se podjetja pretežno financirajo s pomočjo bančnih posojil in s kapitalom relativno stalnih lastnikov – strateških (dolgoročnih) investitorjev. Posojilodajalci uresničujejo svojo poslovno korist z zaračunanimi obrestmi, svojo glavnico pa želijo zaščititi z realno vrednostjo upnikovega premoženja, zato čisti dobiček posojilojemalca tu ne igra ključne vloge (Koletnik, 2001, str. 121).

V anglosaških državah pa se podjetja financirajo na trgu kapitala in finančni investitorji praviloma niso dolgoročno zainteresirani za eno podjetje, marveč želijo kupovati vrednostne papirje, ki prinašajo maksimalen donos. Posojilodajalci in drugi upniki so v manjšini. Investitorji prevzemajo večja tveganja za finančne naložbe, zato od posloводства podjetja zahtevajo, da jim prikaže realen dobiček ali izgubo (Koletnik, 2001, str. 121).

c) Vidik informacijskih potreb investitorjev

V državah, kot je na primer Nemčija, kjer nekaj velikih bank zadovoljuje večino potreb podjetij po finančnih virih, je vloga bank tako pomembna, da imajo svoje predstavnike v organih upravljanja in nadziranja ter tako neposredno lahko dobijo vse potrebne informacije. Podjetja sicer še vedno pripravljajo računovodska poročila zaradi zahtev vladnih regulatorjev, a ta poročila so, kar se tiče obsega informacij, precej okrnjena. Računovodske prakse so usmerjene predvsem v varovanje interesov bank – največjih upnikov, tako so sredstva pogosto ovrednotena zelo konservativno, obveznosti pa so precenjene, s čimer se ustvari zaščita upnikov v primeru stečaja (Hill, 2001, str. 592).

V ZDA in Veliki Britaniji pa podjetja zbirajo finančna sredstva na dobro razvitih finančnih trgih s prodajo delnic in obveznic individualnim investitorjem. Posamezniki navadno kupijo le zelo majhen delež celotnega kapitala podjetij. Upravljanje podjetij je tako prepuščeno poslovodu, individualni investitorji pa težko pridejo do realnih informacij o poslovanju podjetja, kamor so investirali, saj imajo zaradi majhnega deleža premalo pogajalske moči, da bi lahko uspešno zahtevali le-te od posloводства. Sistem finančnega računovodstva se je zato tu razvil v smeri, ki daje poudarek preskrbovanju individualnih investitorjev z vsemi informacijami, ki so potrebne za sprejemanje odločitev o nakupih in prodajah vrednostnih papirjev (Hill, 2001, str. 592).

3.4.1.1. *Predpostavka previdnosti in vrednotenje po pošteni vrednosti*

Razlike med obema vodilnima računovodskima šolama lepo ponazori različno obravnavanje predpostavke previdnosti. Z njo se je računovodska stroka odzvala na negotovost, s katero so povezani poslovni dogodki v spremenljivem poslovnem okolju.

Načelo previdnosti pri vrednostnem izkazovanju gospodarskih kategorij zahteva spoštovanje sledečih izpeljanih načel: manjše vrednosti sredstev, večje vrednosti dolgov in neenakosti (imparitete). Po načelu neenakosti ni mogoče izkazovati dobička, če ta ni tržno potrjen, hkrati pa je treba izkazati vse možne izgube. V ozadju uporabe načela previdnosti je zaščita upnikov. Čim večja je razlika med vrednostjo sredstev in dolgov, tem večji je manevrski prostor upnikov, saj bo podjetje izgubo najprej krilo iz kapitala. Šele ko kapital ne bo več zadoščal za kritje izgube, se bo ta krila iz dolgov, ki ustrezajo terjatvam upnikov (Čuček, 2001, str. 29-30).

Glede na že predstavljeno pomembno vlogo upnikov (bank) v državah, kjer se je razvila konservativna evropska kontinentalna računovodska šola, je torej logična posledica, da je v tej računovodski šoli načelo previdnosti prednostno računovodsko načelo, ki so mu bolj ali manj podrejena vsa druga načela. Za nemško računovodsko šolo je značilno *ÖPÜæÊäiÂèÒiÜP@ääÒàPôÜÂiÂÜÔÊ@ÈPÄÖ□ÖPìX@æÂÔ@ÔÊ@ÈPÄÖ□ÊÖ@ÈÊØÔÒiÂ@ÔÂèÊÍPäÔÔÂX@ÖÖ@àP@aÁôÈÈØÒèiÒ@ôÚÂÜÔ□êÔÊ@ÔÂàÒèÂØ@aPÈÔÊèÔÂX@æ@□ÔÚÊä@æÊ@ØÂÐÖP@aPìÊ□Â@ÜÊÍPèPìPæè@ôÂ@èàÜÒÔÊ@~Â@□PÔÂ@ÈPìPØÔèÔÊ@PÂØÒÖPìÂÜÔÊ@æÖàÒèÒÐ@aÊôÊäi@i@ÄÒØÂÜÆÒ@æèÂÜÔÂX@ÈPÖØÊä@ÔÊ@èä□ÜÂ@ÆÊÜÂ@iÒ□ÔÂ@□d* nabavne ali proizvodjalne vrednosti, zato imajo podjetja praviloma podcenjena sredstva. Podjetja oblikujejo skrite rezerve tudi s konservativno oceno dobe koristnosti osnovnih sredstev in zato obračunavanjem višje amortizacije. Oblikujejo pa lahko tudi izredno visoke rezervacije (Odar, 2001, str. 42-45).

Nasprotno pa angloameriška računovodska šola načelo previdnosti obravnava zgolj kot eno izmed načel. Ni pa to načelo prednostno, saj postavljajo v ospredje resnično in pošteno predstavitev (Čuček, 2001, str. 32). Angleška računovodska šola sicer upošteva delovanje predpostavke previdnosti in s tem tveganja, povezana z delovanjem podjetij, vendar kljub temu ne dopušča oblikovanja skritih rezerv ali čezmernih rezervacij, namernega podcenjevanja sredstev ali prihodkov ali namernega precenjevanja obveznosti in stroškov (Odar, 2001, str. 54).

V zadnjem času je v svetovnih računovodskih gibanjih, še posebej v MSRP, poudarek na objektivni in pošteni predstavitvi, kar zmanjšuje pomen načela previdnosti. V ospredje prodira načelo poštene vrednosti. V skladu z opredelitvijo MRS 16 je poštena vrednost znesek, za katerega je sredstvo mogoče zamenjati med dobro obveščnim in voljnim kupcem ter dobro obveščnim in voljnim prodajalcem v premišljenem poslu. Gospodarske kategorije so tako na dan bilanciranja prikazane po pošteni vrednosti, ki je lahko manjša ali večja od izvirne vrednosti. Iz tega izhaja morebitna okrepitev ali oslabitev gospodarskih kategorij, ki jo izkazujejo

prevrednotovalni učinki³ (Čuček, 2001, str. 30). Ugotavljanje poštene vrednosti ne temelji le na stanju v sedanosti, temveč upošteva tudi prihodnje pričakovane koristi, ki jih je potrebno vključiti pri poštemem predstavljanju gospodarskih kategorij v RI (Čuček, 2001, str. 41).

Države konservativne računovodske šole se tako soočajo s problemom preusmeritve vrednotenja ekonomskih kategorij na pošteno vrednost. Na tem načelu grajene računovodske rešitve dajejo drugačne ekonomske slike, povzročajo večja nihanja poslovnih izidov, ustvarjajo težave pri zanesljivem merjenju kategorij, opuščajo načelo realizacije in drugo. Vse to že vrsto let povzroča v Evropi številne strokovne razprave (Koletnik, 2003, str. 10).

3.4.2. Harmonizacija računovodstva v EU

EU je združba številnih gospodarstev z mnogimi pravnimi in ekonomskimi posebnostmi. Želi uspešno tekmovati z drugimi gospodarstvi po svetu, kar zahteva tudi notranje usklajeno delovanje in dogovor o poenotenem računovodskem prikazovanju ekonomskih položajev in uspešnosti podjetij. V ta namen so bile sprejete smernice EU, ki pa so zaradi številnih dovoljenih različic le delno dosegle računovodsko skladnost med različnimi evropskimi državami (Koletnik, 2003, str. 5-6). Smernice se zato še naprej dopolnjujejo in usklajujejo.

3.4.2.1. Spremembe evropskih smernic

Računovodske smernice harmonizirajo različne računovodske rešitve znotraj EU in omogočajo večjo primerljivost in razumljivost RI. Pri tem ne gre za strogo računovodsko poenotenje, marveč za skupni dogovor o izbiri sprejemljivih rešitev. Smernice omogočajo državam članicam EU, da obdržijo svojo suverenost, in nudijo dovolj prostora za sprejemanje lastnih odločitev, kar pa je hkrati ovira za vidnejše poenotenje (Koletnik, 2001, str. 124, 127).

Smernica je za vsako državo članico, na katero je naslovljena, zavezujoča glede cilja, ki ga je treba doseči, vendar prepušča državnim oblastem izbiro oblike in metod. Ni neposredno uporabna, temveč služi predvsem kot sredstvo za približevanje (harmonizacijo) pravnih ureditev med državami članicami, ki so zavezane zahteve smernice prenesti v svoje zakonodaje (Vežjak, 2003, str. 34). Poleg smernic organi EU izdajajo tudi uredbe. Uredba pa je splošno veljavna in v celoti zavezujoča kot zakon v nacionalnem pravu. Uporablja se neposredno v vseh državah članicah in začne veljati v vseh članicah hkrati. Uredba se torej ne prenaša v prava držav članic in je s tem sredstvo za poenotenje (unifikacijo) (Vežjak, 2003, str. 35).

Evropski svet je marca 2000 na zasedanju 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) in

³ Glede na razporeditev prevrednotovalnih učinkov lahko govorimo o popolni ali delni uporabi načla poštene vrednosti. Če se učinki upoštevajo v poslovnem izidu tekočega leta, gre za popolno uporabo. O delni uporabi načela poštene vrednosti pa govorimo, kadar se prevrednotenja gospodarskih kategorij na pošteno vrednost opravijo, učinki pa so posebna postavka kapitala.

zahteval sprejem ukrepov za izboljšanje primerljivosti RI. Poudaril je, da je treba zahtevati, naj podjetja pri sestavljanju skupinskih RI uporabljajo enotne visoko kakovostne računovodske standarde. Ti naj bi bili mednarodno sprejeti in tako globalno veljavni (Odar 2003, str. 53).

Za doseg te ciljev je bilo treba posodobiti četrto smernico o letnih RI posameznih vrst podjetij (78/660/EGS z dne 25. julija 1978), sedmo smernico o skupinskih RI (83/349/EGS z dne 13. junija 1983) in smernico o letnih RI ter skupinskih RI bank in drugih finančnih institucij (86/635/EGS z dne 8. decembra 1986). Smernica o letnih RI in skupinskih RI zavarovalnic (91/674/EGS z dne 19. decembra 1991) pa ni bila posodobljena (Odar, 2003, str. 53).

Zahteve za poročanje, določene v naštetih smernicah, pa kljub posodobitvi leta 2001 niso mogle zagotoviti visoke stopnje preglednosti in primerljivosti poročanja o finančnem položaju podjetij v EU, kar je pogoj za oblikovanje učinkovitega povezanega kapitalskega trga. Potrebno je bilo dopolniti pravni okvir. To je bilo storjeno z Uredbo (ES) št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 19. julija 2002 o uporabi mednarodnih računovodskih standardov (odslej uredba) (Odar, 12/03, str. 53). Z njo je neposredno predpisano, da bodo morala podjetja v državah EU, ki sestavljajo skupinske RI in so uvrščena na organizirane trge vrednostnih papirjev v EU, od leta 2005 pripravljati RI v skladu z MSRP, ki jih izdaja IASB in ki so odobreni za uporabo v EU (odslej MSRP (EU)) (Vežjak, 2003, str. 31).

18. junija 2003 je bila sprejeta še smernica (2003/51/ES), ki spreminja četrto in sedmo smernico ter smernici o letnih RI in skupinskih RI bank in drugih finančnih institucij ter zavarovalnic. Te spremembe so odpravile neskladnosti med smernicami in MSRP (Vežjak, 2003, str. 35).

3.4.2.2. Sprejemanje MSRP za uporabo v EU

Evropska komisija (odslej Komisija) je dobila nalogo, da si mora prizadevati za uporabnost MSRP v posameznih državah članicah, zato MSRP (Horvat, 2003c, str. 147):

- ne smejo nasprotovati zahtevam četrte in sedme evropske smernice,
- morajo služiti interesu javnosti in
- morajo zadostiti zahtevam po razumljivosti, pomembnosti, zanesljivosti in primerljivosti računovodskih informacij, potrebnih za gospodarske odločitve.

Predpisana zahteva v uredbi je, da morajo biti RI pripravljani v skladu z MSRP (EU), kar mora biti jasno razvidno v računovodskih usmeritvah podjetja. Skladno z navodilom v prenovljenem predgovoru k MSRP se mora navesti, da so bili izkazi pripravljani »v skladu z vsemi MSRP, prevzetimi v uporabo v EU«. Če bodo vsi veljavni MRSP prevzeti v EU na zadnji dan poslovnega leta, za katero se poroča, ne bo treba navesti »prevzetimi«, le »v skladu z vsemi MSRP«. Če določen standard ne bo prevzet (odobren) v uporabo v EU, se njegova uporaba ne bo zahtevala ali v določenih primerih celo ne bo dovoljena. Kadar bo IASB kak veljavni standard spremenil, nova različica tega standarda pa ne bo prevzeta v uporabo v EU, se le-ta ne bo smela

uporabiti in bo podjetje moralo še naprej v celoti uporabljati prevzeto starejšo različico standarda (Vezjak, 2003, str. 46-47).

MSRP, ki jih izdaja IASB, se torej v EU neposredno ne uporabljajo. V uredbi je določeno, da o njihovi uporabnosti v okviru EU odloča Komisija (Vezjak, 2003, str. 40).

Pri uvajanju MSRP v EU Komisiji pomaga Računovodski urejevalni odbor (Accounting Regulatory Committee, odslej ARC), ki je začel delovati leta 2002. V odboru so predstavniki držav članic, predseduje pa mu Komisija. Komisija predlaga prevzem (odobritev) MSRP ali pojasnila, o potrditvi ali zavrnitvi predloga pa odloča ARC. Potrjeni predlog mora nato sprejeti še Evropski parlament. ARC je tako na seji 16. julija 2003 potrdil predlog Komisije, da se za uporabo v EU odobrijo vsi MSRP, razen MRS 32 in 39, ki zahtevata, da se izvedeni finančni instrumenti (derivativi) predstavljajo po pošteni vrednosti, ter pojasnil 5, 16 in 17, ki se nanašajo na računovodenje in razkrivanje izvedenih finančnih instrumentov (Vezjak, 2003, str. 43-44).

Na področju računovodskega poročanja v EU ima pomembno vlogo tudi Evropska svetovalna skupina za računovodsko poročanje (European Financial Reporting Advisory Group, odslej EFRAG). Gre za pobudo zasebnega sektorja, ki je v pomoč Komisiji pri prevzemanju MSRP v EU. EFRAG podaja Komisiji strokovne ocene glede uporabe standardov in pojasnil v EU (Vezjak, 2003, str. 44). EFRAG tudi skuša vplivati na delo IASB-ja v smeri visoko kakovostnih standardov, ki so uporabni za kompleksne poslovne dogodke evropskih podjetij, in v smeri ustreznih sprememb teh standardov, če se spremeni poslovno okolje (Duhovnik, 2002, str. 30).

3.4.3. Zbliževanje med MSRP in U.S. GAAP

ZDA kot vodilno svetovno gospodarstvo, še posebej glede razvitosti finančnih trgov, so ključni igralec, ki ga je potrebno pritegniti na svojo stran, če se želi oblikovati svetovno priznane in uporabljane računovodske standarde. V kolikor podjetja na ameriških borzah ne bodo mogla objavljati RI v skladu z MSRP, cilj IASB-ja ustvariti svetovne standarde ne bo resnično dosežen. Še pred nekaj leti je bilo razmišljanje o tem skoraj utopično, stvari pa se močno spreminjajo. Pomembno zaslugo za to, da so ZDA spremenile svoj odnos do MSRP, imajo med drugim tudi računovodski škandali, ki so se začeli s propadom Enrona. Zaupanje v domače, ameriške, standarde se je omajalo, MSRP pa se je odprla pot do svetovne veljave.

V ZDA so sicer v uporabi ameriški računovodski standardi oziroma splošno sprejeta načela računovodskega poročanja (U.S. Generally Accepted Accounting Principles), označevana U.S. GAAP. So nabor vseh finančno-računovodskih standardov, pravil in predpisov, ki morajo biti upoštevani pri pripravljanju računovodskih poročil, da so le-ta sprejemljiva za Ameriško državno komisijo za nadzor delovanja borz in trga vrednostnih papirjev (U.S. Securities and Exchange Commission, odslej SEC). Med U.S. GAAP imajo ključno vlogo finančno-računovodski standardi, ki jih izdaja ameriški Odbor za finančno-računovodske standarde (Financial Accounting Standards Board, odslej FASB) (Choi, Mueller, 1992, str. 124).

3.4.3.1. Stališča SEC

Spomladi leta 2000 je SEC izdala poseben dokument, s katerim je želela spodbuditi komentarje o sprejemljivosti takratnih MRS na ameriških borzah. V njem je tudi poudarila strukturne spremembe, ki bi bile potrebne znotraj IASC, da bi ZDA polno podprle MRS. IASC je v svoj program prestrukturiranja skušal vključiti predloge SEC, kar je bilo razvidno tudi iz njegovega novega statuta (Casabona, Shoaf, 2002, str. 16). To prestrukturiranje je pomenilo pomemben napredek na poti zagotavljanja infrastrukture, kakršno si je zamislila SEC. SEC je namreč v omenjenem dokumentu izpostavila šest lastnosti, ki naj bi jih imel visoko kakovosten pripravljalec standardov (Casabona, Shoaf, 2002, str. 18):

- biti mora neodvisen organ odločanja;
- imeti mora aktivno svetovalno vlogo;
- omogočati mora zanesljiv proces pripravljanja in sprejemanja standardov (ang.: due process);
- standarde mora učinkovito razlagati;
- imeti mora neodvisen nadzor in ob tem zastopati javni interes;
- imeti mora zadostna finančna sredstva in ustrezno kadrovske zasedbo.

Načrt prestrukturiranja IASC-ja je zagotovil novemu IASB-ju pet od zaželenih značilnosti, pomanjkljiv pa je bil na področju nadzora. Prav zaskrbljenost SEC glede možnosti nadzora je še vedno ključna ovira za to, da bi ZDA popolno sprejele MSRP. Po mnenju SEC ima IASB premalo sredstev in premajhno zakonsko avtoriteto (ang.: legal authority), da bi lahko uspešno uveljavil svoje standarde. Za SEC je učinkovit nadzor nujen ne le za razvoj visoko kakovostnih standardov, ampak tudi za zagotavljanje natančne in konsistentne uporabe teh standardov s strani podjetij in njihovih revizorjev (Casabona, Shoaf, 2002, str. 19-20).

SEC vztraja, da bo morala biti, preden bo sprejela MSRP, prepričana, da ti standardi zagotavljajo preglednost, zanesljivost in primerljivost, kakršno investitorjem zagotavljajo U.S. GAAP (Casabona, Shoaf, 2002, str. 17). SEC tudi želi, da bi bili MSRP bolj natančno razloženi in pravilneje uporabljani. Za to bi bili potrebni bolj enotni revizijski postopki in mehanizmi uveljavljanja ter učinkovit nadzor po svetu (Gornik-Tomaszewski, McCarthy, 2003, str. 53).

Na seznamu SEC je okoli 1.400 tujih podjetij, od katerih je približno 40 % evropskih. V letu 2003 je samo okoli 50 podjetij pripravljalo svoje primarne RI v skladu z MSRP, kar pa se bo spremenilo z letom 2005, ko bo takih podjetij od 500 do 600 (Pacter, 2003, str. 67). Ameriško sprejetje MSRP bi tako bistveno olajšalo delo SEC in poslovanje podjetij.

3.4.3.2. Začetek intenzivnejšega sodelovanja med IASB in FASB

FASB je od leta 1973 organizacija, ki v ZDA pripravlja standarde finančnega računovodenja in poročanja za zasebni sektor, ki opredeljujejo pripravo računovodskih poročil. Priznava jih tako

ameriški regulator trga kapitala, SEC, kot tudi Ameriški inštitut pooblaščenih revizorjev (American Institute of Certified Public Accountants; AICPA) (Duhovnik, 2002, str. 30).

FASB se je že leta 1988 kot opazovalec pridružil IASC-ju. Leta 1991 je že soorganiziral konferenco IASC. Prvi večji projekt, na katerem je FASB sodeloval z IASC-jem je obravnaval čisti dobiček na delnico. Posledica tega sodelovanja je bila, da sta FASB in IASC leta 1997 izdala podobna standarda (Gornik-Tomaszewski, McCarthy, 2003, str. 54-55).

MSRP pridobivajo na veljavi v mnogih državah po svetu, zato si FASB enostavno ne more več privoščiti zgolj pasivne vloge v procesih njihovega pripravljanja in sprejemanja. Postal je eden najpomembnejših partnerjev IASB-ja. V zadnji krizi računovodskega poročanja v ZDA je tudi spoznal, da nima odgovorov na vse možne računovodske probleme. Obstajajo namreč področja, kjer bi lahko izboljšali ameriške standarde in na katerih je uporaba MSRP primernejša. Tako si je FASB začel prizadevati za izboljšane mednarodne standarde, ki bi bili kot enoten nabor standardov uporabljeni tako na mednarodni ravni kot tudi doma v ZDA (Gornik-Tomaszewski, McCarthy, 2003, str. 52).

Posebej odmeven je bil medsebojni dogovor (ang.: Memorandum of Understanding), ki sta ga objavila IASB in FASB. Potrjen je bil 18. septembra 2002 na skupnem sestanku v Norwalku v Connecticutu (ZDA). IASB in FASB sta se obvezala, da bosta vložila vse napore, da bi njuni računovodski standardi postali čim bolj usklajeni, in si pri svojem delu prizadevala za ohranitev že dosežene usklajenosti po posameznih področjih (Duhovnik, 2003, str. 237-238).

Oktober 2002 sta na sestanku v Londonu dogovor predstavila predsednikom organizacij, ki v posameznih državah pripravljajo računovodske standarde. IASB in FASB sta se strinjala, da je prioriteto potrebno (Pacter, 2003, str. 67):

- začeti s kratkoročnim projektom, s katerim bi odpravili številne posamezne razlike med MSRP in U.S. GAAP;
- odstraniti ostale razlike s tem, da bi se hkrati lotili novih skupnih projektov;
- nadaljevati s skupnimi projekti, ki so že v teku;
- spodbuditi svoja odbora za razlaganje standardov, da medsebojno uskladita dejavnosti.

Zbliževanje (ang.: convergence) olajšuje tudi dejstvo, da so mnogi člani IASB-ja včasih delali v FASB-ju in obratno. Nov predsednik FASB-ja, Robert H. Herz, je bil član IASB-ja in je dejaven zagovornik zbliževanja, ki pa kljub temu ne bo moglo potekati povsem gladko. Gibanje v smeri enih samih svetovnih standardov lahko prinese s seboj neprijetne šoke za ameriška podjetja. Sodelovanje med IASB-jem in FASB-jem kot dvema dokaj enakovrednima stranema pomeni, da bo mnogokateri ameriški standard sicer postal tudi svetovni standard, po drugi strani pa bodo morale tudi ZDA velikokrat popustiti IASB-ju in prevzeti določene standarde, ki bodo strožji kot njihovi dosedanji (Kosterlitz, 2003, str. 36).

Trenja se bodo pojavljala tudi glede različnih filozofij v zvezi s določanjem pravil. FASB namreč izdaja zelo podrobna pravila, dolga tudi po več sto strani, IASB pa podaja manj

predpisujoče, bolj na načelih temelječe (ang.: principles-based) usmeritve. Če bo FASB sprejel IASB-jev pogled, bodo ameriška podjetja imela mnogo manj vodstva glede uporabe in izpolnjevanja zahtev iz standardov. David Tweedie, predsednik IASB-ja, priznava, da lahko na splošnih načelih temelječ pristop v ZDA vpliva na pogostejše reševanje sporov na sodiščih kot v Evropi, kjer je že tradicionalno manj sodnih tožb. MSRP pa zagovarja s tem, da se poslovodstvo, ki bo lahko dokazalo, da je poslovalo in pripravljalo računovodska poročila z vso potrebno skrbnostjo ter se ustrezno posvetovalo o svojih odločitvah, nima česa bati. Dodaja, da tudi debele knjige pravil ne bi zaustavile tožb (Kosterlitz, 2003, str. 40). Sicer pa Tweedie ocenjuje, da vlada med obema odboroma dobro ozračje. Dobivata se dvakrat letno. Ustanovili so tudi poseben odbor, ki bo uskladi načrte, da bodo delali na istih projektih, ne pa ustvarjali še nove razlike (Heffes, 2004, str. 17).

IASB in FASB si torej prizadevata za poenotenje MSRP in ameriških standardov ter za izločitev čim več razlik v računovodskih načelih. Če bodo ti procesi uspešno potekali, bodo izdajatelji vrednostnih papirjev iz držav EU lahko na ameriških borzah uporabljali kar MSRP. To bo velik napredek v uporabi računovodskih standardov, saj se bodo končale dolgoletne razprave, katere standarde naj podjetja uporabljajo na borzah v ZDA (Horvat, 2002c, str. 169).

3.4.4. Problem ustreznega tolmačenja MSRP

Velik izziv za pripravjalce MSRP in urejevalne ustanove po posameznih državah predstavlja pravilno tolmačenje standardov, ki bi zagotovilo njihovo enotno vpeljavo in uporabo. Utegne se namreč pojaviti zelo veliko različnih tolmačenj MSRP, saj bodo le-te nacionalni strokovnjaki prilagajali posebnostim posameznih držav (Horvat, 2002c, str. 170). Ker so MSRP pripravljani na zelo splošnih načelih, je ključno, da vsebujejo tudi primere, razlage in uporabna navodila. Šele tako bosta omogočena enotno tolmačenje in uporaba MSRP (Horvat, 2003c, str. 148).

3.5. VELJAVNI MSRP IN PROJEKTI V TEKU

V uvodu v to podpoglavje naj najprej poudarim, da v Prilogi 4 tabelarično podajam MSRP, standarde in pojasnila, s polnimi nazivi v angleškem in slovenskem jeziku. V besedilu zato uporabljam le oznake za standarde, torej kratico MRS oziroma MSRP in številko standarda.

3.5.1. Sprejemanje MSRP v zadnjih dveh letih

Val pospešenih aktivnosti izboljšav in dopolnitev MSRP se je začel v maju 2002, ko je IASB predložil osnutek za razpravo o prenovi 12 od skupaj 34 takrat veljavnih MRS (to so bili MRS 1, 2, 8, 10, 16, 17, 21, 24, 27, 28, 33 in 40) z naslovom Izboljšave k MRS (ang.: Improvements to IAS). Ta osnutek je bil odgovor IASB-ja na zahteve udeležencev trga, urejevalnih ustanov in pripravjalcev standardov v posameznih državah po nadaljnjem razvijanju MSRP. Namen projekta je bil povečati kakovost in doslednost računovodskega poročanja z upoštevanjem najboljših praks posameznih držav in odpraviti preširoke možnosti izbire pri odprtih vprašanjih

MRS (Horvat, 2002a, str. 159). Projekt je bil uspešno zaključen decembra 2003, ko je IASB objavil izboljšave vseh teh 12 standardov in še MRS 31 ter umaknil MRS 15 – Informacije, ki odsevajo učinke spreminjanja cen (International Accounting Standards Board Issues Wide-Ranging Improvements to Standards, 2004).

V maju 2002 je bila izdana in je začela veljati tudi listina o uvodu v MSRP (ang.: Preface to the IFRS), prvi MSRP po novem sistemu poimenovanja, MSRP 1, pa je bil izdan šele junija 2003 in začel veljati 1. januarja 2004 (Horvat, 2004a, str. 158). Sledili so mu MSRP 2 v februarju 2004 in 31. marca 2004 še MSRP 3, MSRP 4 ter MSRP 5, na ta datum pa je bil zaključen tudi projekt dopolnil k MRS 39 in z MSRP 3 povezan projekt popravkov k MRS 38 (IASC and IASC Foundation News, 2004).

Do 31. marca 2004 je IASB tudi ustrezno popravil in dopolnil vse standarde, ki se neposredno niso spreminjali, da so v skladu s spremenjenimi in novimi standardi. Zadnjega dne v marcu 2004 je IASB tudi sestavil seznam MSRP, tako imenovano stabilno platformo za leto 2005 (ang.: Stable Platform 2005), ki jih bo potrebno začeti uporabljati s 1. januarjem 2005, v kolikor se podjetja za to ne bodo odločila že prej. Te osnove IASB ne namerava spreminjati, saj se zaveda, da podjetja potrebujejo čas, da vključijo v svoje sisteme računovodenja določila vseh teh standardov. Listo standardov predstavljam v že omenjeni Prilogi 4.

3.5.2. Projekti v teku

V pripravi pa so že novi standardi in nove spremembe in dopolnitve standardov, ki se pričakujejo v letih 2004 in 2005. Podjetja se bodo lahko sama odločila, ali jih bodo upoštevala že z letom 2005 (Horvat, 2003, str. 100). Januarja 2004 je bil izdan osnutek za razpravo o izkoriščanju in vrednotenju rudninskih virov, aprila 2004 pa sta bila objavljena še osnutka za razpravo v zvezi finančnimi tveganji in vrednotenjem opcij po pošteni vrednosti (IASC and IASC Foundation News, 2004).

Za preostanek leta 2004 in začetek leta 2005 pa IASB načrtuje, da bo izdal še osnutke za razpravo s področja poslovnih združitvev, zavarovalniških pogodb, konsolidacije, prihodkov in povezanih obveznosti, rezervacij in pogojnih obveznosti ter sredstev (tu poteka skupen projekt s FASB), zaposlitvenih zaslužkov in državnih podpor (IASB Project Timetable, 2004). V Prilogi 5 predstavljam preglednico z umestitvijo omenjenih projektov v času, kakor jih načrtuje IASB, in z natančnejšimi poimenovanji projektov v angleškem in slovenskem jeziku. Poleg tega pa Martin (2003, str. 20) navaja, da se bosta lahko v letu 2005 začela pripravljati tudi nova MSRP v zvezi s poročanjem o uspešnosti in poročanjem po odsekih.

4. UPORABA MSRP V EU S 1. JANUARJEM 2005

Do zavezujočega predpisa ne tem področju je prišlo julija 2002, ko je v Uradnem listu Evropskih skupnosti izšla že v točki 3.4.2.1. predstavljena uredba o uporabi mednarodnih računovodskih standardov. Podjetja, ki so zavezana k uporabi MSRP (EU), jih morajo uporabljati ne glede na katerokoli nasprotno, sporno ali omejevalno zahtevo v nacionalni zakonodaji. Države članice tudi ne morejo omejiti izbir, ki so vsebovane v MSRP (EU) (Vezjak, 2003, str. 40).

Določila uredbe veljajo za vse članice EU (za vseh 25) in tudi za Finsko, Norveško in Lichtenstein. Prav tako bodo veljala za vse države, ki se bodo pozneje vključile v EU (Horvat, 2003c, str. 146). Prevzeti standardi in pojasnila bodo v celoti objavljeni v vseh uradnih jezikih EU v Uradnem listu Evropskih skupnosti (Vezjak, 2003, str. 40)

Uredba je začela veljati julija 2002, uporabljati pa se bo začela leta 2005. Tako imajo države čas, da se prilagodijo novim zahtevam. Sestavljanje skupinskih RI v skladu z MSRP (EU) se zahteva za poslovna leta, ki se začnejo na 1. januar 2005 ali po njem (Vezjak, 2003, str. 42).

Odar in Vezjak (2003, str. 28-29) navajata, da bi glede na uredbo moral biti datum prehoda na MSRP že 1. januar 2004. Na datum prehoda namreč začnejo podjetja predstavljati primerljive informacije, ki kasneje omogočajo primerjavo med poslovnima letoma. 1. januarja 2004 bi se tako že morala sestaviti otvoritvena bilanca stanja po MSRP. Datum prvega poročanja v skladu z MSRP (EU) pa bo 31. december 2005.

4.1. ZAVEZANCI ZA SESTAVLJANJE RI PO MSRP

Zavezanci za pripravo skupinskih RI v skladu z MSRP (EU) so podjetja, katerih vrednostni papirji imajo na dan bilance stanja dovoljenje za trgovanje na organiziranem trgu vrednostnih papirjev v katerekoli državi članici EU. Uredba se nanaša le na podjetja v EU in to le na tista, za katera je predpisano sestavljanje skupinskih RI. Takšnih podjetij naj bi bilo v EU približno 7000. Za podjetja, ki zaradi dovoljenih izjem niso zavezana k sestavljanju skupinskih RI, pa se uredba ne uporablja (Vezjak, 2003, str. 41).

Zahteva o sestavljanju skupinskih RI za podjetja na organiziranem trgu vrednostnih papirjev se v posameznih primerih lahko začne izvajati dve leti kasneje, do leta 2007, in sicer (Vezjak, 2003, str. 42-43):

- za podjetja, ki imajo na organiziranem trgu vrednostnih papirjev samo obveznice;
- za podjetja, katerih vrednostni papirji so namenjeni javnemu trgovanju v državi nečlanici EU in v katerih so za te namene uporabljali mednarodno sprejete standarde (po pojasnilih Komisije spadajo v to kategorijo standardov le U.S. GAAP) že v poslovnem letu, ki se je začelo pred objavo uredbe v Uradnem listu Evropskih skupnosti.

4.2. VPRAŠANJE PREOSTALIH GOSPODARSKIH ENOT

Uredba omogoča, da MSRP uporabljajo tudi druga podjetja, na katera se zahteva uredbe ne nanaša. V tem primeru morajo takšno zahtevo predpisati države članice v svoji nacionalni zakonodaji. Države lahko na primer zahtevajo enotno uporabo novih pravil v bankah in zavarovalnicah. Uredba opredeljuje, da države članice lahko dovolijo ali zahtevajo uporabo MSRP (EU) tudi za posamezne RI podjetij, ki so k temu sicer po uredbi zavezana pri sestavljanju skupinskih RI, ter za druga podjetja pri pripravi njihovih skupinskih in/ali posameznih RI. Dodatne zahteve glede uporabe MSRP (EU) se po uredbi lahko predpišejo v nacionalnih zakonodajah (Vezjak, 2003, str. 42).

Če se države članice ne odločijo za to, da zahtevo o uporabi MSRP prenesejo na vsa podjetja, pa uredba določa, da se v posamezni državi članici uporabljajo podobni, visokokakovostni standardi računovodskega poročanja (Horvat, 2003b, str. 119).

Podjetja, na katera se uredba ne nanaša, še naprej upoštevajo nacionalne računovodske predpise, ki izhajajo iz računovodskih smernic. Država članica lahko zahteva tudi uporabo posameznega MSRP, če je ta v skladu z določbami računovodskih smernic. Za podjetja, ki MSRP ne bodo uporabljala, bosta torej četrta in sedma smernica, znani kot računovodski smernici, še naprej podlaga za računovodske zahteve v EU in tako ostajata v veljavi za približno 5 milijonov podjetij v EU (Vezjak, 2003, str. 35 in 42).

4.2.1. Mala in srednje velika podjetja, ki ne kotirajo na borzah

Evropski strokovnjaki ocenjujejo, da so MSRP že sedaj zelo zahtevni in obsežni, njihova vsebina ter obseg pa se še povečujeta. Pri njihovi uporabi se pojavljajo težave, ker jih vsa podjetja znotraj EU ne morejo ali ne želijo uporabljati, zato v EU že potekajo številne razprave o potrebnih spremembah vsebine MSRP, da bi bili za poslovno življenje bolj prijazni. Predvsem naj bi upoštevali raznolikost podjetij in posebnosti malih podjetij (Koletnik, 2003, str.7).

Podjetja so opredeljena za mala, če izpolnjujejo vsaj dve od naslednjih treh sodil: celotna bilančna aktiva ne presega 3,65 milijonov EUR, čisti prihodek ne presega 7,3 milijonov EUR, zaposlenih ni več kot 50 ljudi. Srednje velika podjetja pa so tista, ki ne presegajo dveh od sledečih sodil: celotna bilančna aktiva v vrednosti 14,6 milijonov EUR, čisti prihodek 29,2 milijonov EUR in 250 zaposlencev (Turk et al., 2004, str. 435).

IASB je začel s projektom priprave računovodskih standardov za mala in srednje velika podjetja, katerega cilj je zmanjšati breme obveznih razkritij za manjša podjetja, a hkrati ohraniti načela pripoznavanja in merjenja iz MSRP. Paul Pacter, v IASB-ju direktor za mala in srednje velika podjetja, je izrazil skrb IASB-ja, da bodo, v kolikor IASB ne zagotovi ustreznih MSRP, to storili nacionalni pripravljavci standardov sami in s tem ustvarili zmešnjava (Cheney, 2003, str. 14).

IASB se mora tudi odločiti, kako bo opredelil, za katera podjetja bodo veljali posebni standardi. Nasprotuje strogo kvantitativnemu »testu velikosti«. Kriteriji naj bi bolj upoštevali dejavnike,

kot so javna odgovornost in potrebe uporabnikov finančnih poročil podjetja. IASB se mora tudi odločiti, če in do kakšne mere poenostaviti pripoznavanje in merjenje (Cheney, 2003, str. 14).

Potreba po standardih za mala in srednje velika podjetja (ang.: Small and Medium-sized Entities Standards, SME Standards) je še posebej velika v državah, ki zahtevajo, da vsa podjetja sestavljajo RI v skladu s MSRP. V raziskavi, ki je vključevala nacionalne pripravljalce standardov iz 40 držav, je 28 tistih, ki so se odzvali, enoglasno podprlo, naj IASB pripravi svetoven sklop standardov za manjša podjetja. Ti naj bi bili v obliki samostojnega dokumenta in ne le kot dodatek k širšim MSRP. Vsebovali naj bi poenostavitve glede razkritij in predstavitev. Večina nacionalnih pripravjalcev standardov, ki so se odzvali, je bila tudi za poenostavitve na področju pripoznavanja in merjenja (Cheney, 2003, str. 15).

4.3. UVAJANJE MSRP

Zveza evropskih računovodskih strokovnjakov (Fédération des Experts Comptables Européens, odslej FEE) poziva k ustanovitvi telesa na evropski ravni, ki bi pripomoglo k prehodu na MSRP in omogočalo tudi izražanje mnenj vseh interesnih skupin, ki bodo imele opraviti z MSRP. To bi bilo tako imenovano Evropsko telo za usklajeno uvajanje MSRP (ang.: European Enforcement Coordination Body for IFRS), ki bi imelo ključno vlogo pri poročanju Komisiji za nadzor delovanja evropskih borz (Committee of European Securities Regulators, odslej CESR)⁴. Organizirano uvajanje MSRP je po mnenju FEE pomembno, saj bi v nasprotnem primeru izgubili prednosti povečane učinkovitost trga. Takšno telo naj bi zagotovilo, da bi vsaka država sprejela MSRP na enaki ravni in v istem obsegu, saj zahteva povezan kapitalski trg EU konsistentnost pri prehajanju na MSRP in odločitvah, ki se ob tem sprejemajo. Po mnenju FEE je IFRC najprimernejše telo za izdajanje stališč in pojasnjevanje MSRP (Horvat, 2004, str. 156).

Poleg tega FEE spodbuja k pripravi prilagodljivega modela uveljavljanja, ki bi bil primeren za vsa podjetja, ne samo za tista, katerih vrednostni papirji so uvrščeni na borzo, ampak tudi za velika podjetja javnega interesa, banke, zavarovalnice in druga podjetja, ki bodo uporabljala MSRP. Proces uveljavljanja MSRP tako ne pomeni postavljanja standardov, temveč ustrezno tolmačenje standardov in uporabo omenjenih navodil za uveljavljanje, za kar morajo poskrbeti urejevalne ustanove po posameznih državah (Horvat, 2002, str. 102).

FEE ugotavlja, da čim večje bo število podjetij, ki bodo uporabljala MSRP, tem učinkovitejša bo njihova uporaba. Zato je treba pri presojanju o obsegu uveljavljanja MSRP upoštevati stroške in koristi, povezane z uveljavitvijo (Duhovnik, 2002, str. 30).

Način uveljavljanja MSRP v posameznih državah bi moral slediti s strani EU postavljenim usmeritvam. Dva predlagana modela uveljavitve MSRP sta (Duhovnik, 2002, str. 31):

- uveljavitev MSRP s strani regulatorja trga vrednostnih papirjev;

⁴ CESR je neodvisna organizacija, katere naloga je izboljšati sodelovanje med komisijami za nadzor trgov vrednostnih papirjev posameznih držav članic ter prevzeti svetovalno vlogo pri Evropski komisiji, še posebej pri pripravi osnutkov za razpravo, ki se nanašajo na področje vrednostnih papirjev. CESR je ustanovila Evropska komisija 6. junija 2001 (Horvat, 2003b, str. 123).

- uveljavitev MSRP s pomočjo posebnega nadzornega panela, sestavljenega iz nepristranskih strokovnjakov (vladni organ bi pooblastil zasebno institucijo za uveljavitev MSRP).

V skladu s spremenjenimi smernicami pa bo potrebno dopolniti tudi gospodarsko pravo v posameznih državah članicah, v kolikor do tega že ni prišlo, saj se bodo sicer pri uveljavljanju MSRP pojavljale ovire, ki bodo po nepotrebnem oteževale proces.

CESR je nedavno sprejela svoj prvi standard o računovodskem poročanju z naslovom Uveljavljanje standardov računovodskega poročanja v Evropi, s katerim želi okrepiti uvajanje MSRP. Standard je tako pomemben del prizadevanj CESR za razvoj in uporabo MSRP. Gradivo novega standarda vsebuje 21 načel, ki se nanašajo na različna področja uvajanja MSRP. Standard med drugim poudarja (Horvat, 2003b, str. 122-123):

- neodvisne urejevalne ustanove v državah članicah morajo imeti potrebno moč in odgovornost za uvajanje standardov računovodskega poročanja;
- urejevalne ustanove v državah članicah morajo biti sposobne na vprašanja javnosti v primeru napačnega razumevanja standardov takoj odgovoriti in ukrepati;
- odločitve urejevalnih ustanov v državah članicah bo treba med posameznimi državami članicami usklajevati.

Prehod podjetij na MSRP z letom 2005 pomeni konec zdajšnjih pravil računovodenja in sprejetje novih. Zato bo vplival na procese v podjetju, na poslovodno poročanje in na informacijski sistem, hkrati pa tudi na odnos delničarjev do podjetja. Prehod na MRSP bo vplival na vedenje celotne organizacije, zato bo treba izobraževati vse skupine v podjetju, in sicer najvišje poslovodstvo, finančno in davčno poslovodstvo, finančnike, vodje proračuna in operacijske vodje, naložbenike in druge. Časa za pripravo je zelo malo. MSRP s svojimi podrobnostmi, torej tistim, kar se na prvi pogled zdi drobna sprememba v informacijskem sistemu, lahko vplivajo na celotno organizacijo. Poskrbeti bo treba tudi za ustrezno komuniciranje z zunanjim okoljem podjetja in za ravnanje z interesnimi skupinami (Horvat, 2003č, str. 158).

4.4. NOVOSTI NA PODROČJU POROČANJA

Evropska komisija je 26. marca 2003 izdala predlog smernice o transparentnosti informacij, ki se nanaša na podjetja, ki so uvrščena na organizirani trg vrednostnih papirjev. Predlog smernice nadgrajuje sedanjo raven in pogostost obveznih računovodskih informacij (Vezjak, 2003, str. 38).

Med pomembnimi novostmi pri poročanju je zahteva, da bodo morala podjetja letno poročilo objaviti v treh mesecih po končanem poslovnem letu. Poročilo bo moralo biti revidirano, ne bo pa nujno, da ga bodo potrdili delničarji. Predlog smernice tudi določa, da bi za spoštovanje pravil o poročanju zadoščala objava na spletni strani izdajatelja. Države članice bodo lahko za podjetja na svojih organiziranih trgih zahtevale strožja merila (Horvat, 2003a, str. 124).

V skladu s predlogom smernice bodo morali vsi izdajatelji vrednostnih papirjev objavljati (Vezjak, 2003, str. 38):

- revidirano računovodsko poročilo (RI, ki so sestavljeni v skladu z MSRP) in poročilo posloводства v treh mesecih po koncu vsakega poslovnega leta;
- polletno skrajšano računovodsko poročilo, sestavljeno na podlagi MRS 34 – Medletno računovodsko poročanje, in ažurirano zadnje letno poročilo posloводства.

Po predlogu smernice bodo morali izdajatelji delnic objavljati tudi manj obširno četrletno računovodsko poročilo za prvo in tretje četrletje poslovnega leta, vključno s prihodki in dobičkom (oziroma izgubo) pred ali po davku iz dobička (Vezjak, 2003, str. 38). Čeprav imajo revidirana računovodska poročila večjo informativno vrednost, pa revidiranje na četrletni ravni verjetno ne bo zahtevano, saj bi bilo predrago in prenaporno za izvedbo v tako kratkem času (Evans, 2003a, str. 36).

Podjetja, ki izdajajo le obveznice in od katerih se do sedaj ni zahtevalo medletnega poročanja, pa bodo po predlogu smernice zavezana k izdaji polletnih računovodskih poročil za prvih šest mesecev poslovnega leta (Vezjak, 2003, str. 38).

4.4.1. Vprašanje četrletnega poročanja

Četrletno poročanje naj bi investitorjem omogočilo, da bi bili bolj obveščeni o poslovanju podjetij. Komisija naj bi s smernico, ki je podobna ameriškim navodilom za četrletno poročanje, uspela povečati zaupanje v evropske kapitalske trge in nanje privabiti tuje investitorje (Horvat, 2003, str. 102).

Napoved obveznega četrletnega poročanja pa je naletela na veliko neodobranje s strani evropskih podjetij, ki poudarjajo slabosti tako pogostega poročanja. Pomenilo naj bi pritisk na podjetja, da dosegajo dobre kratkoročne rezultate, kar bi spodbujalo kratkoročnost delovanja (Evans, 2003, str. 40). Četrletno poročanje bi po mnenju nekaterih zmanjšalo razkritja cenovno občutljivih novic (Horvat, 2003, str. 103). Podjetja tudi opozarjajo na dodatne stroške in odvratanje pozornosti vodstva od dejanskega poslovanja, ob prvem vpeljevanju sistema in vsakič, ko bi se četrletje približalo (Evans, 2003, str. 40).

Nekateri pa sicer ne nasprotujejo četrletnemu poročanju, nasprotujejo pa komentarjem o načrtovanih prihodkih, dobičkih ali izgubah in podobnem (Horvat, 2003a, str. 123). Spet drugim podjetjem priprava četrletnih izkazov sploh ne bi povzročala težav, saj mora veliko podjetij že sedaj pripravljati mesečne izkaze (Horvat, 2003č, str. 161).

Zaradi vročih polemik si je Komisija prenehala prizadevati za uvedbo četrletnega poročanja, ki bi vsebovalo javno objavo RI. Evropski finančni ministri so našli vmesno rešitev, po kateri bo obvezna objava kakovostnih informacij o četrletnem poslovanju, to je o pomembnih dogodkih ter spremembah pri obveznostih in kapitalu. Pomembnejša od časa poročanja naj bi bila kakovostna vsebina poročanja. O tem vse bolj razmišlja tudi FASB (Horvat, 2004b, str. 116).

4.4.2. Zahtevana višja raven razkritij

Zaradi vse večje osveščenosti različnih subjektov, zainteresiranih za uspešno in družbeno odgovorno delovanje podjetij, se povečuje njihov pritisk in vpliv na upravljanje sodobnih organizacij. Na pomenu pridobiva enakovredno poročanje vsem deležnikom: lastnikom, kupcem, zaposlenim, dobaviteljem in širši javnosti. To se odraža v razmahu prostovoljnih razkritij v poslovnih poročilih in tudi v prizadevanjih za postavitve minimalnih standardov za družbeno odgovorno »polaganje računov« oziroma za globalno usklajeno trajnostno poročanje, ki upošteva ekonomske, okoljske in socialne razsežnosti delovanja podjetij in vse zainteresirane udeležence njihovega delovanja. Povečuje se tudi obseg razkritij, ki se nanašajo na negotovosti in tveganja (Korošec, 2003, str. 147-148, 153).

Investitorji menijo, da bi morale biti reforme v računovodstvu usmerjene predvsem k izboljšanju razkritij, saj, še posebej pri evropskih podjetjih, primanjkuje razkritij informacij po odsekih in o uporabi dolgoročnih rezervacij (Horvat, 2002b, str. 179). MSRP glede razkritij postavljajo stroge zahteve, torej bodo mnogo prispevali tudi k razrešitvi tega problema.

4.5. DRUGE DRŽAVE IN MSRP

Leta 2002 je mnogo držav po svetu, vključno z Avstralijo in Rusijo, objavilo, da bodo sledile Evropi in zahtevale začetek uporabe MSRP s 1. januarjem 2005. Država, ki že dolgo podpira MSRP, je Kanada, ki bo z začetkom leta 2005 tudi dovolila neposredno uporabo MRSP. Zanimanje za MSRP je veliko tudi na daljnem vzhodu, saj na Kitajskem že zahtevajo, da podjetja, ki trgujejo doma in hkrati v tujini, sledijo MSRP. Tem standardom pa se želijo približati tudi na Japonskem (Hansen, 2004, str. 56-57).

Dejstvo je, da bodo številne države, ki intenzivno poslujejo z EU, pod močnim pritiskom, da tudi prevzamejo MSRP. Za marsikatero izmed njih sicer predstavlja pomembno oviro zahtevnost posameznih MSRP. Poleg tega v mnogih državah ovirajo vpeljavo MSRP davčno naravnani nacionalni računovodski standardi (Hansen, 2004, str. 56-57).

Ne gre spregledati, da je v svetu že ob vstopu v leto 2004 70 držav dovoljevalo ali predpisovalo uporabo MSRP, od leta 2005 pa bo takih držav še mnogo več, približno 100 (Odar, Vezjak, 2003, str. 2).

5. SLOVENIJA KOT ČLANICA EU IN UPORABA MSRP

Na področju računovodenja je bila Slovenija na vstop v EU dokaj dobro pripravljena, saj je zahteve računovodskih smernic že vgradila v svojo zakonodajo. Vendar pa EU še vedno sprejema nove ukrepe in predpise, ki se nanašajo na računovodenje. Kot polnopravna članica EU mora tudi Slovenija prevzeti njen pravni red ter uredbe in odločbe uporabljati neposredno,

vsebino smernic pa vgraditi v domače zakone, tako da ti ne bodo v nasprotju s smernicami EU (Odar, 2003, str. 52).

Pričakujemo lahko spremembe Zakona o gospodarskih družbah (odslej ZGD), predvsem glede tega, koga in kdaj vključiti v skupinske RI. Potrebno bo pregledati tudi SRS in oceniti, ali so vsebine v vseh pogledih skladne z najnovejšimi spremembami četrte in sedme ter osme smernice EU (Koletnik, 2003, str. 20-21).

5.1. SRS

SRS so obvezna pravila o strokovnem ravnanju na področju računovodenja, ki jih oblikuje Slovenski inštitut za revizijo (odslej Inštitut) in temeljijo na ZGD-ju (SRS, 2003, str. 7). SRS so prvenstveno grajeni na rešitvah v MRS, imajo pozitiven odnos do evropskih smernic, v veliki meri pa so plod razvojnih dosežkov slovenske računovodske stroke (Koletnik, 2003, str.20).

5.1.1. Kratak zgodovinski pregled pripravljanja SRS

Domače računovodske standarde je začela razvijati skupina strokovnjakov (pod vodstvom dr. Ivana Turka) še v obdobju, ko je bila sedanja Republika Slovenija del Jugoslavije. Jugoslovanski zakon o računovodstvu iz leta 1989 je za to pooblastil Zvezo računovodskih in finančnih delavcev Jugoslavije (Turk et al., 2004, str. 50). Ta vrhovna strokovna organizacija naj bi namesto države, ki je dotlej z zakoni in drugimi predpisi urejala računovodenje, samostojno ter skladno z razvojem stroke v svetu in doma pripravila svoje strokovne standarde. V osamosvojeni Sloveniji so razvijanje strokovnih standardov predpisali ZGD in Zakon o revidiranju ter drugi zakoni, ki se sklicujejo nanju (Turk, Melavc, Korošec, 2004, str. 515).

SRS v prvotni obliki je Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije sprejela leta 1993. Podjetja so morala začeti voditi poslovne knjige po SRS s 1. januarjem 1994. Pri uporabi SRS so se pojavljala različna vprašanja, ki jih je reševal strokovni svet Inštituta, s tem ko je dajal pojasnila, sprejemal ustrezna stališča k nakazanim strokovnim rešitvam v posameznih SRS (Koželj, 2000, str. 25). Napredek stroke v svetu, spremembe gospodarskih razmer v Sloveniji in vstopanje Slovenije v EU so spodbudili slovenske računovodske strokovnjake, da so že konec leta 1999 začeli pripravljati osnutke sprememb prvih SRS. Leta 2001 je Inštitut sprejel prenovljene SRS, ki veljajo od 1. januarja 2002.

5.1.2. Postopek pripravljanja SRS

Odbor za SRS pri Inštitutu⁵ imenuje za pripravljanje posameznega standarda posebno delovno skupino⁶. Ta pripravi osnutek standarda, s katerim se mora strinjati odbor za SRS, da ga nato

⁵ V odboru je poleg stalnega predsednika še šest članov, od teh sta praviloma dva univerzitetna profesorja računovodstva in revizije, dva pooblaščenca revizorja ter dva člana iz vrst preizkušenih računovodij.

obravnava strokovni svet Inštituta. Če se slednji strinja z osnutkom, se le-ta da v javno razpravo, ki traja najmanj tri mesece. Pripombe in predloge iz javne razprave delovna skupina upošteva pri končnem predlogu besedila standarda, ki ga preda odboru za SRS. Če se s predlogom strinjata najmanj dve tretjini članov le-tega, se končni predlog izroči strokovnemu svetu Inštituta. Standard je sprejet, če glasujeta zanj najmanj dve tretjini članov strokovnega sveta. Objavi se v Uradnem listu, reviji Revizor in zbirki SRS. Po enakem postopku, vendar brez javne razprave, se sprejemajo tudi stališča Inštituta (SRS, 2003, str. 9-10).

5.1.3. SRS danes

Splošni SRS (prvih 30 standardov) izhajajo iz zaporedja, po katerem so obravnavana računovodska načela v domačem Kodeksu računovodskih načel⁷. SRS od 1 do 19 obravnavajo metodiko vsebinskega izkazovanja gospodarskih kategorij, SRS od 24 do 27 metodiko oblikovnega predstavljanja gospodarskih kategorij pri zunanjem poslovnem poročanju, SRS od 20 do 23 in od 28 do 30 pa metodiko delovanja posameznih področij računovodenja: računovodskega predračunavanja, knjigovodenja ter računovodskega nadziranja, proučevanja in informiranja (Turk, Melavc, Korošec, 2004, str. 516-517). Poleg splošnih SRS obstajajo še posebni SRS, od SRS 31 do trenutno SRS 40. V Prilogi 6 predstavljam vse aktualno veljavne SRS in pojasnila k SRS s polnimi naslovi.

5.2. SLOVENSKA PODJETJA, KI BODO S 1. JANUARJEM 2005 MORALA SESTAVLJATI RI V SKLADU Z MSRP

Z vstopom Slovenije v EU je postala uredba o uporabi MSRP zavezujoča tudi za mnoga slovenska podjetja. Neposredno se nanaša na naslednja podjetja na organiziranem trgu vrednostnih papirjev (Vežjak, 2003, str. 49):

- podjetja v borzni kotaciji, ki so zavezana k sestavljanju skupinskih RI;
- podjetja na prostem trgu, ki so zavezana k sestavljanju skupinskih RI.

5.2.1. Predlog projektne skupine za uvedbo MSRP

Za pripravo in izvedbo aktivnosti ob uvedbi MSRP je v Sloveniji zadolžena projektna skupina Slovenskega inštituta za revizijo, ki je tudi predstavnica Slovenije v odboru Evropske komisije, ki sprejema MSRP za uporabo v EU (Vežjak, 2003, str. 31).

Projektna skupina za uvedbo MSRP je predlagala številne spremembe in dopolnitve domače zakonodaje, ki jih natančneje predstavlja dokument v Prilogi 7. Po njenem mnenju bi bilo potrebno v ZGD-ju glede računovodenja predvsem predpisati možnost vrednotenja finančnih

⁶ V delovni skupini so predsednik in dva člana. Če posamezen SRS pomembno posega tudi v druge stroke, se v delovno skupino pritegne predstavnik iz vrst preizkušenih davčnikov, poslovnih finančnikov, notranjih revizorjev, revizorjev informacijskih sistemov ali pooblaščenih ocenjevalcev vrednosti podjetij in sredstev, lahko pa tudi kakšen drug zunanji strokovnjak.

⁷ Avtor Kodeksa računovodskih načel je dr. Ivan Turk. Prva različica je bila oblikovana in sprejeta leta 1972, zadnjo dopolnjeno verzijo pa je sprejel strokovni svet Inštituta marca 1995 (SRS, 2003, str. 7).

instrumentov in tudi drugih sredstev po pošteni vrednosti, proučiti in po potrebi spremeniti z ZGD predpisano obliko bilance stanja, izkaza poslovnega izida ter drugih temeljnih RI. Podrobneje bi bilo treba določiti tudi vsebino letnega poročila (Prehod na uporabo MSRP in potrebne spremembe domače zakonodaje, 2004, str. 163).

Projektna skupina opozarja, da je potrebno v ZGD-ju določiti podjetja – gospodarske družbe, ki bodo morale od 1. januarja 2005 sestavljati RI v skladu z MSRP, in predlaga naj bi take bile (Prehod na uporabo MSRP in potrebne spremembe domače zakonodaje, 2004, str. 163-164):

- »družbe, ki morajo sestavljati konsolidirane (skupinske) RI in s katerih vrednostnimi papirji se trguje na organiziranem trgu katere od držav članic EU; zahteva se nanaša na sestavljanje njihovih posameznih in konsolidiranih RI;
- odvisne družbe, ki so v skupini, za katero se sestavljajo konsolidirani RI; zahteva se nanaša na sestavljanje njihovih posameznih RI;
- druge družbe, s katerih vrednostnimi papirji se trguje v borzni kotaciji ali na prostem trgu Ljubljanske borze,
- banke,
- zavarovalnice in
- druge družbe, ki bi se na podlagi zakona za dolgoročno uporabo MSRP (na primer najmanj za pet let) prostovoljno odločile«.

Da bi bil prehod s SRS na MSRP čim lažji, projektna skupina predlaga, naj se predpiše, da se pri prehodu na MSRP izhaja iz končnega stanja sredstev in dolgov v bilanci stanja, sestavljeni v skladu s SRS (Prehod na uporabo MSRP in potrebne spremembe domače zakonodaje, 2004, str. 164).

Projektna skupina svetuje tudi glede področja davkov in predlaga naj se v Zakonu o davku od dobička (dohodkov pravnih oseb) določi, da se, če zakon ne določa drugače, kot osnova za ugotavljanje davčne osnove priznajo tudi prihodki in odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida, sestavljenem po MSRP. Iz obdavčljivih prihodkov pa naj se izvzamejo prihodki iz prevrednotenja finančnih instrumentov, ki se po MSRP neposredno pripoznajo v poslovnem izidu. Ti prihodki naj bi bili obdavčljivi v trenutku njihove uresničitve. V istem zakonu naj se tudi dopusti možnost uporabe odloženih davkov in možnost sestavljanja davčnega obračuna tudi za obdobje, različno od koledarskega leta (Prehod na uporabo MSRP in potrebne spremembe domače zakonodaje, 2004, str. 164).

5.2.2. Problemi primerjave med slovenskimi podjetji

Ob vsem tem pa se postavlja vprašanje, kako uspešna bo primerjava med podjetji v Sloveniji. Nekatera podjetja v določeni proizvodni panogi bodo namreč zaradi tega, ker njihove delnice kotirajo na borzi in so obvladujoča podjetja v skupini podjetij, sestavljala RI v skladu z MSRP, druga podjetja znotraj te iste panoge pa bodo ostala pri uporabi SRS.

V kolikor bodo določena podjetja zavezana k uporabi MSRP in druga k uporabi SRS, se bodo začele znotraj tako majhne države, kot je Slovenija, pojavljati takšne težave v zvezi z medsebojnimi primerjavami, kakršne so v svetu spodbudile k razvoju enotnih svetovnih standardov. Kot rešitev tega problema vidim bodisi popolno uvedbo MSRP v Sloveniji bodisi popolno usklajitev SRS z MSRP. V obeh primerih pa bi bile inovativne in kakovostne rešitve slovenske stroke potisnjene na stranski tir.

6. IZBRANE RAZLIKE MED MSRP IN SRS

MSRP in SRS sta zelo obsežna sklopa standardov, ki zgoščeno obravnavata številne strokovne teme. Natančen študij vseh standardov in razlik presega obseg diplomskega dela, zato se osredotočam zgolj na nekaj področij. Le-ta skušam podrobno proučiti in predstaviti razlike med MSRP in SRS, ki se na teh izbranih področjih pojavljajo. Uvodoma sicer preletim glavne splošne razlike med obojimi standardi, da se ustvari ustrezen okvir, nato pa preidem na izbrana področja razlikovanja. V nadaljevanju se tako natančneje posvečam razlikam med MSRP in SRS v zvezi s standardi, ki obravnavajo skupino podjetij in uskupinjevanje (konsolidacijo), saj uredba z letom 2005 zahteva uporabo MSRP (EU) prav pri tistih podjetjih, ki so zavezana k sestavljanju skupinskih RI.

6.1. PREDSTAVITEV POGLAVITNIH RAZLIK MED MSRP IN SRS

SRS so zasnovani na izviren metodološki način in prilagojeni uporabnikom, nekatere rešitve pa so v celoti izvirne in jih ni zaslediti v MSRP in v evropskih smernicah (Koletnik, 2003, str. 20). V SRS je zajeto širše področje od tistega, ki ga obravnavajo MSRP (SRS, 2003, str. 8), saj obravnavajo celotno računovodenje⁸ in ne samo njegove dele, ki jih je bilo nujno poenotiti zaradi različnih mednarodnih rešitev, kot je bilo v veliki meri storjeno v MSRP (Turk, 2002, str. 5-6).

Posebnost SRS je, da obravnavajo računovodenje kot celoto za notranje in zunanje potrebe podjetij. Niso torej usmerjeni zgolj v zunanje računovodsko poročanje o dosežkih v preteklosti kot MSRP (SRS, 2003, str. 7). MRS so se namreč začeli razvijati, da bi izboljšali predvsem računovodsko poročanje lastnikom, posojilodajalcem, poslovnim strankam pa tudi državi in zaposlencem. Zato je njihova pozornost namenjena obračunskim letnim RI. Z izboljševanjem računovodskega informiranja posloводства se MSRP ukvarjajo le toliko, kolikor je to povezano s sestavljanjem omenjenih RI (Turk et al., 2004, str. 50).

Po drugi strani pa tudi MSRP velikokrat dopuščajo več rešitev in jih SRS omejujejo. V nekaterih primerih SRS ne upoštevajo vseh novih rešitev iz MSRP, ker niso sprejemljive za slovensko računovodsko stroko (Koletnik, 2003, str. 20).

⁸ Računovodenje v celoti zajema knjigovodenje, računovodsko predračunavanje, računovodsko nadziranje in računovodsko proučevanje (Turk, Melavc, Korošec, 2004, str. 19).

Tako MSRP kot tudi SRS se v skladu z razvojem stroke in potrebami iz prakse spreminjajo in dopolnjujejo. Ob tem se nekatere razlike med njimi odpravljajo, spet druge na novo nastajajo. Pričakujemo lahko, da bo zaradi v prejšnjih poglavjih predstavljenih smeri razvoja v interesu slovenskih pripravjalcev standardov, da bo na novo ustvarjenih razlik čim manj.

Zaradi različne sistematizacije MSRP in SRS je posamezni SRS lahko povezan z več MSRP posamezni MSRP pa upoštevan v več SRS. Za nekatera področja, ki jih urejajo SRS, sploh še ni MSRP (Turk, Melavc, Korošec, 2004, str. 517). Prav tako mnoga področja, ki so v MSRP podrobno obdelana, SRS zgolj na kratko vključujejo ali pa jih sploh ne obravnavajo.

6.1.1. Področja, ki jih natančneje pokrivajo MSRP

Že ob prvem pregledu in primerjavi MSRP in SRS je razvidno, da so v MSRP nekateri standardi, ki pokrivajo tematiko, ki je SRS ne ali pa jo zgolj bežno v okviru kakšnega drugega standarda. V glavnem gre za področja povezana s posebnimi zahtevami uporabnikov RI, katere izboljšujejo informiranost zainteresiranih deležnikov. MSRP v posebnem standardu (MRS 34) obravnavajo področje medletnega poročanja, medtem ko je v SRS medletna oblika posameznega računovodskega izkaza obdelana zgolj v enem odstavku standarda, ki pokriva ta računovodski izkaz. Podobno je tudi s poročanjem po odsekih, ki ga ureja MRS 14. Malenkost več kot zgolj posamezni odstavki v ustreznih SRS o poročanju po odsekih razložita pojasnili k SRS, in sicer Pojasnilo 2 k SRS 24 in Pojasnilo 3 k SRS 25. MRS 24 natančneje postavlja zahteve glede razkrivanja povezanih strank, MRS 10 pa obravnava dogodke po datumu bilance stanja. Za primerljivost informacij v mednarodnem prostoru je zelo pomemben tudi MRS 21 – Vplivi sprememb deviznih tečajev, kar SRS zopet rešujejo le v posameznih odstavkih v vsakem izmed standardov. MRS 29 pa obravnava tudi računovodsko poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih, česar SRS ne pokrivajo, ampak zgolj nakazujejo v Uvodu v SRS, kakšne so značilnosti hiperinflacije in dodajajo, da bi bilo v primeru le-te potrebno pripraviti poseben SRS in opustiti opiranje na splošne SRS (SRS, 2003, str. 12).

6.1.2. Področja, ki jih natančneje pokrivajo SRS

SRS poleg obračunskih rešitev obravnavajo tudi računovodsko predračunavanje in računovodske predračune v SRS 20, računovodsko nadziranje v SRS 28 in računovodsko proučevanje v SRS 29. Ta področja v MSRP niso zajeta. V SRS je posebna pozornost posvečena knjigovodskim listinam in poslovnim knjigam, in sicer v SRS 21 in SRS 22. Več se SRS ukvarjajo tudi s stroški, saj imajo za vsako vrsto stroškov svoj standard. Med drugim SRS 16 obravnava stroške po vrstah, mestih in nosilcih. Takega ločevanja stroškov MSRP ne poznajo.

SRS se v okviru posebnih SRS lotijo obravnave več različnih vrst organizacij, kot pa jih je zajetih v MSRP, saj dodatno obravnavajo računovodske rešitve v društvih (SRS 33), zadrugah (SRS 34), javnih podjetjih (SRS 35), nepridobitnih organizacijah – pravnih osebah zasebnega prava (SRS 36). SRS tudi rešujejo vprašanje računovodenja pri samostojnih podjetnikih

posameznikih (SRS 39), na novo pa je bil sprejet tudi SRS 40, ki posega na področje invalidskih organizacij.

6.1.3. Razlike v strukturi med MSRP in SRS

SRS so podani v urejenem, vsebinsko smiselnem zaporedju, MSRP pa ohranjajo zaporedje, po katerem so bili sprejemani. Marsikatera zaporedna številka mednarodnega standarda manjka, saj so vmes že mnogi standardi prenehali veljati oziroma so bili nadomeščeni z drugimi. Nedvomno so v tem pogledu SRS preglednejši.

Knjižna izdaja MSRP je po številu strani mnogo obsežnejša, čeprav je v njej manj standardov (le 36) kot v SRS (40). Obseg pomembno povečujejo dodatki, ki spremljajo vsak MSRP. Predgovoru na začetku sledi standard, nato pa še dodatki k standardu (ang.: Appendices), osnova za sklepe, ponazoritveni primeri (ang.: Illustrative Examples), v primeru, da pa standarda niso podprli vsi člani IASB, pa so zraven objavljena še njihova nasprotna mnenja. Pogosto je k standardu priložen še vodnik za vpeljavo določil standarda (ang.: Implementation Guidance), k standardom, katerih člani so bili spremenjeni, pa tabela teh sprememb (ang.: Table of Concordance).

Notranja struktura posameznega standarda je v SRS veliko bolj poenotena in pregledna. Vsak SRS ima naslednja poglavja: uvodno poglavje (označeno z A), standard v ožjem pomenu (B), opredelitve nekaterih pojmov (C), potrebna pojasnila standarda (Č) in datum sprejetja standarda in začetek njegove uporabe (D). Podnaslovi znotraj ožjega dela MRS in MSRP se prilagajajo obravnavani vsebini in se zato precej razlikujejo med posameznimi standardi, kljub temu pa glavne točke, kot so namen, področje, razvrščanje, razkrivanje, prehodne določbe in datum uveljavitve, obravnavajo bolj ali manj vsi MRS in MSRP.

6.2. SKUPINA PODJETIJ IN SKUPINSKI RI

Skupinski (konsolidirani) RI dajejo informacije o finančnem položaju, poslovnem izidu in spremembah finančnega položaja skupine povezanih podjetij, kot da bi šlo za eno samo podjetje, ne glede na zakonske omejitve posameznih podjetij v skupini. S postopki uskupinjevanja (konsolidiranja) se prepreči učinek razmerij med podjetji v skupini (Turk et al., 2004, str. 551).

V SRS so splošna izhodišča za uskupinjevanje (konsolidiranje) računovodskih podatkov v RI podana že v Uvodu v SRS. V SRS ne obstaja poseben standard, ki bi obravnaval to področje, saj so posebne rešitve povezane z uskupinjevanjem posameznih gospodarskih kategorij obdelane v posebnem podpoglavju v standardih, ki obravnavajo ustrezne gospodarske kategorije.

V MSRP pa je uskupinjevanju namenjen v prvi vrsti MSR 27 – Skupinski in ločeni RI. Še posebej v zvezi s prvim uskupinjevanjem so temeljna določila MSRP 3 – Poslovne združitve. Pri obravnavanju finančnih naložb v pridružena podjetja ali deležev v skupnih podvigih, pa je treba upoštevati še določila MRS 28 – Finančne naložbe v pridruženih podjetjih in MRS 31 – Deleži v skupnih podvigih.

SRS opredeljujejo skupino podjetij kot gospodarsko, ne pa tudi kot pravno enoto, saj ni samostojna nosilka pravic in dolžnosti. V skupinskih RI je skupina podjetij predstavljena, kot da bi šlo za eno samo podjetje. Skupinski RI so sestavljeni na podlagi izvornih RI upoštevanih podjetij z ustreznimi uskupinjevalnimi (konsolidacijskimi) popravki, ki pa niso predmet knjiženja v računovodskih razvidih upoštevanih podjetij (SRS, 2003, str. 18-19). Po SRS skupino podjetij sestavljajo (SRS, 2003, str. 19):

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

V MSRP se v zvezi s povezavami med podjetji pojavlja podobna delitev, in sicer se navaja obvladujoče podjetje (ang.: parent company), odvisno podjetje (ang.: subsidiary), pridruženo podjetje (ang.: associate) in skupni podvig (ang.: joint venture) oziroma skupaj obvladovano podjetje (ang.: jointly controlled entity).

MSRP definirajo skupinske RI (ang.: consolidated financial statements) enako kot SRS, torej kot RI skupine, ki so predstavljeni kot RI ene ekonomske enote (IFRS, 2004, str. 1095, IAS 27, 2.). Se pa v MSRP v povezavi s skupinskimi RI precejšnje pozornost posveča tudi ločenim RI (ang.: separate financial statements). Tega poudarka v SRS ni.

MRS 27 določa pripravljanje in predstavljanje skupinskih RI skupine podjetij, ki jih usmerja obvladujoče podjetje, poleg tega pa tudi obračunavanje finančnih naložb v odvisna podjetja, skupaj obvladovana podjetja in pridružena podjetja, kadar se podjetje odloči za pripravljanje ločenih RI. Pripravljanje ločenih RI lahko predpiše tudi lokalna zakonodaja (IFRS, 2004, str. 1095, IAS 27, 1., 3.).

Po MSRP so kot ločeni RI lahko opredeljeni le tisti RI, ki jih pripravlja podjetje, ki ima ali v lasti odvisno podjetje ali naložbo v pridruženem podjetju ali delež v skupaj obvladovanem podjetju. Ločeni RI se lahko pripravljajo tudi dodatno poleg skupinskih RI. Ločene RI kot svoje edine RI lahko pripravi obvladujoče podjetje, kateremu v skladu s posebnimi določili MRS 27 ni treba pripravljati skupinskih RI (IFRS, 2004, str. 1096, IAS 27, 6., 7., 8.).

6.2.1. Dovoljene izjeme glede pripravljanja skupinskih RI

Po MSRP obvladujočemu podjetju ni treba predstavljati skupinskih RI, če (IFRS, 2004, str. 1096, IAS 27, 10.):

- (a) je obvladujoče podjetje samo odvisno podjetje v lasti nekega drugega podjetja in so njegovi preostali lastniki (tudi tisti, ki drugače nimajo glasovalne pravice) o tem obveščeni in ne nasprotujejo temu, da to obvladujoče podjetje ne predstavlja skupinskih RI;
- (b) se z dolžniškimi ali lastniškimi instrumenti obvladujočega podjetja ne trguje na organiziranem trgu vrednostnih papirjev;
- (c) obvladujoče podjetje nima namena izdati instrumentov na organiziranem trgu vrednostnih papirjev in mu zato ni treba predložiti RI instituciji za nadzor trga vrednostnih papirjev;
- (d) je obravnavano obvladujoče podjetje odvisno od nekega drugega obvladujočega podjetja, ki pripravlja skupinske RI v skladu z MSRP, ki so javno razpoložljivi. Lahko pa je tudi to drugo obvladujoče podjetje del skupine še naslednjega obvladujočega podjetja in tako naprej. Obravnavano obvladujoče podjetje je v skladu s to točko oproščeno pripravljanja skupinskih RI, če vsaj eno od nadrejenih obvladujočih podjetij v verigi pripravlja skupinske RI v skladu z MSRP, ki so javno razpoložljivi.

Glede dovoljenih izjem so MSRP strožji od SRS. Slednji namreč navajajo kot potreben pogoj zgolj vsebino iz točke (a). Slovenskemu obvladujočemu podjetju, ki je samo odvisno od drugega slovenskega obvladujočega podjetja, ni treba sestavljati skupinskih RI, če dobi privolitev vseh manjšinskih lastnikov in v RI pojasni, zakaj je opustilo uskupinjevanje (Pojasnilo 1 k Uvodu v SRS, 2004). Po SRS morajo biti predstavljene tudi podlage, na katerih so zasnovani RI odvisnih podjetij v njihovih ločenih RI (SRS, 2003, str. 19).

SRS oproščajo sestavljanja skupinskih RI obvladujoča podjetja, ki skupaj z odvisnimi podjetji, ki sestavljajo skupino, v seštevku zbirno ne dosegajo zakonsko določenih pogojev za razvrstitev med srednje velika podjetja. Razkriti pa morajo zakonsko določene informacije in podatke o podjetjih v skupini (SRS, 2003, str. 19). Taka oprostitev v MSRP ni navedena.

6.2.2. Izključitve podjetij iz uskupinjevanja

Po SRS so iz uskupinjevanja izključena (SRS, 2003, str. 19):

- (a) odvisna podjetja, ki jih namerava obvladujoče podjetje usmerjati le začasno, ker jih ima v svoji lasti zgolj z namenom, da jih bo v bližnji prihodnosti odtujilo;
- (b) odvisna podjetja, ki poslujejo v okviru strogih dolgoročnih omejitev, ki pomembno zmanjšujejo zmožnost odvisnih podjetij, da bi svoja sredstva prenesla na obvladujoče podjetje.

Vsebinsko točke (a) o začasnem usmerjanju navaja tudi MRS 27 in se ob tem navezuje na nov MSRP 5 – Nagibljiva sredstva v posesti za prodajo in ustavljeno poslovanje. MRS 27 zahteva, da morajo skupinski RI vključevati vsa odvisna podjetja obvladujočega podjetja, razen če ob priključitvi odvisno podjetje zadostuje kriterijem, da se obravnava in obračunava kot sredstvo v posesti z namenom prodaje (ang.: held for sale) v skladu z MSRP 5. Isto velja tudi za finančne

naložbe v pridružena in skupaj obvladovana podjetja, ki so opredeljena kot sredstva v posesti z namenom prodaje (ali vključena v skupino za odtujitev in opredeljena kot v posesti z namenom prodaje) v skladu s MSRP 5 (IFRS, 2004, str. 1100, IAS 27, 37.).

V predgovoru k MRS 27 je posebej poudarjeno, da mora obstajati dokaz, da je obvladovanje (ang.: control) odvisnega podjetja s strani obvladujočega podjetja le začasno. Torej, da je bilo odvisno podjetje pridruženo z namenom, da se odtuji v roku dvanajstih mesecev (navedba »bližnje prihodnosti« iz starega MRS 27 je v spremenjenem MRS 27 zamenjana z natančnejšo opredelitvijo »v roku 12 mesecev«) in da poslovodstvo aktivno išče kupca. V primeru, da na tej podlagi iz uskupinjevanja izključeno odvisno podjetje ni odtujeno v roku dvanajstih mesecev, pa mora biti to odvisno podjetje uskupinjeno. Uskupinjevanje se opravi za nazaj, kot da je bilo to odvisno podjetje vključeno v skupinske RI od datuma prevzema naprej (IFRS, 2004, str. 1093, IAS 27, IN7.).

Predgovor k MRS 27 tudi poudarja, da v MSRP ne velja več izjema, ki je v SRS dovoljena pod točko (b). Torej po novem po MSRP obvladujoče podjetje ne sme izključiti iz uskupinjevanja odvisnega podjetja, ki posluje v okviru strogih dolgoročnih omejitev, katere pomembno zmanjšujejo njegovo zmožnost, da bi svoja sredstva lahko preneslo na obvladujoče podjetje. Dokler ima obvladujoče podjetje prevladujoč vpliv v takem odvisnem podjetju, mora to odvisno podjetje vključiti v svoje skupinske RI (IFRS, 2004, str. 1093, IAS 27, IN9.).

MSRP tudi opozarjajo, da se odvisno podjetje ne izključi iz uskupinjevanja, če so poslovne dejavnosti tega podjetja drugačne od tistih, ki jih opravljajo druga podjetja v skupini. Pomembne informacije o tem, kako na poslovne rezultate vplivajo različne poslovne dejavnosti, se namreč lahko zagotovijo z razkritji v skupinskih RI (IFRS, 2004, str. 1098, IAS 27, 20.).

6.2.3. Obvladovanje odvisnih podjetij

MSRP se dokaj podrobno ukvarjajo s pojmom obvladovanja, medtem ko mu SRS ne posvečajo posebne pozornosti (niti ne uporabijo izraza obvladovanje) in bolj predpostavljajo, da obvladujoče podjetje pač obvladuje odvisna podjetja –ima v njih prevladujoč vpliv.

Po MSRP obstaja obvladovanje, če ima obvladujoče podjetje v lasti, neposredno ali posredno preko odvisnih podjetij, več kot polovico glasov v določenem podjetju. Izjema so le razmere, ko se lahko nedvoumno dokaže, da podjetje kljub večini glasov ne more uveljaviti prevladujočega vpliva (IFRS, 2004, str. 1097, IAS 27, 13.).

Po MSRP lahko obstaja obvladovanje, čeprav ima obvladujoče podjetje v odvisnem podjetju zgolj polovico ali še manj glasov, če (IFRS, 2004, str. 1097, IAS 27, 13.):

- (a) obvladuje več kot polovico glasov na podlagi dogovora z drugimi finančnimi vlagatelji,
- (b) ima moč odločati o finančnih in poslovnih usmeritvah odvisnega podjetja po zakonu ali na podlagi pogodbe,

- (c) ima moč imenovati ali odpoklicati večino članov organa odločanja v odvisnem podjetju ali
- (d) ima večino glasov na sejah organa odločanja v odvisnem podjetju.

Obvladujoče podjetje izgubi obvladovanje, ko izgubi moč odločanja o finančnih in poslovnih usmeritvah podjetja, kamor je investiralo. Obvladovanje se lahko izgubi ob spremembi ali brez spremembe v absolutnem ali relativnem lastništvu. Do tega lahko pride, če nadzor nad odvisnim podjetjem prevzame vlada, sodišče ali nadzorni organ. Lahko pa je izguba obvladovanja tudi posledica pogodbenega sporazuma (IFRS, 2004, str. 1098, IAS 27, 21.).

Potencialne glasovalne pravice (ang.: potential voting rights) so tudi pojem, ki ga v SRS ni zaslediti. V MSRP je bil iz pojasnila SOP 33 (SOP 33 – Uskupinjevanje (konsolidacija) in kapitalska metoda – potencialne glasovalne pravice in alokacija lastniških deležev) prenesen v spremenjeni MRS 27, ki je omenjeno pojasnilo tudi nadomestil.

Podjetje ima lahko v lasti jamstva za deleže (ang.: share warrants), nakupne opcije na delnice (ang.: share call options), dolžniške in lastniške instrumente, ki so zamenljivi v navadne delnice ali druge podobne instrumente, s katerimi je možno, če se jih uporabi oziroma zamenja za druge, zagotoviti podjetju glasovalno moč. Z njihovo uporabo se lahko tudi zmanjša glasovalna moč drugih udeleženih strank pri odločanju o finančnih in poslovnih usmeritvah podjetja, ki je predmet interesa. V takih primerih obstajajo tako imenovane potencialne glasovalne pravice.

Ko se ocenjuje, ali ima podjetje obvladovanje, se preuči obstoj in učinek potencialnih glasovalnih pravic, ki so tekoče uporabljive (ang.: exercisable) ali zamenljive (ang.: convertible), vključno s potencialnimi glasovalnimi pravicami v lasti drugih podjetij. Kriterij za tekočo uporabljivost ali zamenljivost pa je, da so potencialne glasovalne pravice lahko uporabljene ali zamenjane do določenega datuma v prihodnosti ali do določenega dogodka v prihodnosti (IFRS, 2004, str. 1097, IAS 27, 14.).

Ko se ocenjuje, ali potencialne glasovalne pravice prispevajo k obvladovanju, podjetje preuči vsa dejstva in okoliščine (vključno s pogoji, pod katerimi lahko uporabi potencialne glasovalne pravice in/ali kakršne koli druge pogodbene sporazume), ki vplivajo na potencialne glasovalne pravice. Nanje pa ne vplivajo namere poslovodstva in finančna sposobnost podjetja, da doseže, da se potencialne glasovalne pravice uporabijo ali zamenjajo (IFRS, 2004, str. 1097, IAS 27, 15.).

6.3. POSLOVNE ZDRUŽITVE IN NAKUPNA METODA

Skupina podjetij se oblikuje s poslovnimi združitvami. V MSRP področje poslovnih združitev pokriva nov MSRP 3 – Poslovne združitve, ki je nadomestil star MRS 22 – Poslovne združitve. MSRP 3 uvaja kar nekaj sprememb. SRS so bili v večji meri usklajeni z rešitvami iz MRS 22, zato sedaj marsikaj urejajo drugače kot novi MSRP. V SRS so določila v zvezi s poslovnimi združitvami in z njimi povezanim prvim uskupinjevanjem predvsem v Uvodu v SRS ter v

povezavi s posameznimi gospodarskimi kategorijami v ustreznih standardih v podpoglavju o uskupinjevanju.

MSRP opredeljuje poslovno združitev kot združitev ločenih podjetij (ang.: entities) ali poslov (ang.: businesses) v eno poročevalno enoto. Posledica skoraj vseh poslovnih združitvev je, da neko podjetje pridobi obvladovanje enega ali več prevzetih podjetij ali drugih poslov. Pomembno pa je, da so enote, ki jih od združitve naprej neko podjetje obvladuje, povezane s poslovnim delovanjem, saj sicer ne gre za poslovno združitev (IFRS, 2004, str. 262, IFRS 3, 4.).

Po MSRP ima poslovna združitev lahko različen ustroj, ki ga določajo pravne, davčne ali druge okoliščine. Lahko vključuje nakup vrednostnih papirjev drugega podjetja, nakup vsega čistega premoženja drugega podjetja, nakup dela čistega premoženja drugega podjetja ali prevzem obveznosti drugega podjetja. Izvršena je lahko z izdajo lastniških vrednostnih papirjev, s prenosom gotovine ali njenih ustreznikov, s prenosom drugih sredstev ali s kombinacijo navedenega (IFRS, 2004, str. 262, IFRS 3, 5.).

Po MSRP se posel lahko opravi med delničarji podjetij, ki se združujejo, ali med enim podjetjem in delničarji drugega podjetja. Poslovna združitev lahko vključuje ustanovitev novega podjetja, ki obvladuje več združenih podjetij; prenos čistega premoženja enega ali več združenih podjetij; ali pa prestrukturiranje enega ali več podjetij, ki se združujejo (IFRS, 2004, str. 262, IFRS 3, 5.).

MSRP 3 vključuje med poslovne združitve (IFRS, 2004, str. 263, IFRS 3, 6., 7.):

- (a) poslovne združitve, ki povzročijo razmerje med obvladujočim in odvisnim podjetjem, v katerem je obvladujoče podjetje prevzemnik (ang.: acquirer), odvisno podjetje pa prevzeto podjetje (ang.: acquiree), ki ga je prevzel prevzemnik;
- (b) nakup čistega premoženja drugega podjetja (namesto nakupa kapitala drugega podjetja), vključno z morebitnim dobrim imenom, ki nima za posledico razmerja obvladujoče – odvisno podjetje;

Kot poslovne združitve se po MSRP obravnavajo tudi tiste, v katerih eno podjetje doseže obvladovanje drugega podjetja, a datum pridobitve obvladovanja ne sovpada z datumi pridobitve lastniških deležev, to je z datumi menjave (IFRS, 2004, str. 263, IFRS 3, 8.).

Po MSRP morajo podjetja uporabiti ta standard pri obravnavanju vseh poslovnih združitvev, razen pri obravnavanju poslovnih združitvev (IFRS, 2004, str. 262, IFRS 3, 2., 3.):

- (a) v katerih se ločena podjetja ali posli združijo, da bi tvorili skupen podvig;
- (b) ki vključujejo podjetja ali posle, ki so skupaj obvladovani (ang.: under common control);
- (c) ki vključujejo dve ali več vzajemnih podjetij (ang.: mutual entities);
- (d) v katerih se ločena podjetja ali posli združijo, da tvorijo poročevalsko enoto izključno na podlagi pogodbe, ne da bi pridobili delež v lastništvu.

SRS se s tovrstnimi izjemami ne ukvarjajo in tudi jasno razvidno ne opredeljujejo poslovne združitve. Oboji standardi, MSRP in SRS, pa zahtevajo, da je treba vse poslovne združitve

obračunavati z uporabo **nakupne metode** (ang.: purchase method). Razlikujejo pa se v tem, katero različico nakupne metode dovoljujejo. Razliko bom natančneje razložila v nadaljevanju.

MSRP tudi podrobneje členijo samo uporabo nakupne metode, in sicer naj bi le-ta vključevala naslednje korake (IFRS, 2004, str. 264, IFRS 3, 16.):

- (a) razpoznavanje (ang.: identifying) prevzemnika;
- (b) merjenje nabavne vrednosti (ang.: cost) poslovne združitve;
- (c) razporejanje nabavne vrednosti na datum prevzema na prevzeta sredstva, obveznosti in pogojne obveznosti.

6.3.1. Razpoznavanje prevzemnika

Po MSRP nakupna metoda gleda na poslovno združevanje z vidika podjetja, ki združuje in ki je imenovano prevzemnik. V primeru vseh poslovnih združitve, ki jih obravnava MSRP 3, je tako treba razpoznati prevzemnika, torej podjetje, ki pridobi obvladovanje drugih združujočih se podjetij ali poslov. Nakupna metoda predpostavlja, da je lahko vedno ena od v združitvi udeleženih strank razpoznana kot prevzemnik (IFRS, 2004, str. 264, IFRS 3, 14., 17., 18.). Sama opredelitev obvladovanja je skladna s tisto, ki sem jo že predstavila in jo določa MRS 27.

Čeprav je včasih težko razpoznati prevzemnika, so po MSRP ponavadi znamenja, da le-ta obstaja, kot na primer (IFRS, 2004, str. 265, IFRS 3, 20.):

- (a) poštena vrednost pri enem združenem podjetju je znatno večja kot pri ostalih – v tem primeru je zelo verjetno prevzemnik podjetje z višjo pošteno vrednostjo;
- (b) poslovna združitev je izvršena preko izmenjave navadnih lastniških instrumentov z glasovalno pravico za denar ali druga sredstva – v tej situaciji je zelo verjetno prevzemnik podjetje, ki da denar ali druga sredstva;
- (c) zaradi poslovne združitve ima ravnateljstvo enega podjetja glavno besedo pri izbiri ravnateljske skupine drugega podjetja – prevzemnik je zelo verjetno podjetje, katerega ravnateljstvo ima prevladujoč vpliv.

Tudi če je oblikovano novo podjetje, da bi izdalo lastniške instrumente in preko tega izpeljalo poslovno združitev, je po MSRP eno od združujočih podjetij, ki so obstajala pred združitvijo, na podlagi razpoložljivih dokazov razpoznano za prevzemnika. Pri tem je treba med drugim upoštevati, katero od združujočih se podjetij je začelo združevanje in ali so sredstva ali prihodki enega od združujočih se podjetij bistveno večji od tistih, ki jih imajo druga podjetja (IFRS, 2004, str. 265, IFRS 3, 22., 23.).

SRS ne določajo zahtev v zvezi z ugotavljanjem prevzemnika, je pa iz njih posredno razvidno, da se mora eno v združevanju udeleženo podjetje obravnavati tako, kot MSRP predpisujejo za prevzemnika. Drugače namreč ni mogoče obračunati poslovne združitve po nakupni metodi.

MSRP navajajo, da se poslovna združitev lahko izvrši tudi preko izmenjave lastniških deležev, pri kateri eno podjetje izda s tem namenom dodatne deleže v kapitalu (navadno dodatne lastniške vrednostne papirje) in jih zamenja za deleže v kapitalu drugega podjetja. Podjetje, ki izda dodatne deleže v kapitalu je navadno prevzemnik, toda upoštevana morajo biti vsa dejstva in okoliščine, ko se ugotavlja, katero od združujočih se podjetij ima moč odločati o finančnih in poslovnih usmeritvah drugega podjetja (drugih podjetij), tako da pridobiva koristi od njegovih (njihovih) dejavnosti; ima torej obvladujoč vpliv. MSRP namreč poznajo tako imenovane **obrnjene prevzeme** (ang.: reverse acquisitions), kjer je v menjavi lastniških deležev prevzemnik podjetje, katerega lastniški deleži so bili prevzeti, in je podjetje, ki je za namen menjave izdalo dodatne deleže v kapitalu, prevzeto podjetje (IFRS, 2004, str. 265, IFRS 3, 21.). SRS obrnjenih prevzemov ne omenjajo, saj v splošnem obravnavajo poslovne združitve manj podrobno kot MSRP, obrnjeni prevzemi pa so že posebnost znotraj poslovnega združevanja.

6.3.2. Nabavna vrednost poslovne združitve

Po MSRP mora prevzemnik izmeriti **nabavno vrednost poslovne združitve** kot seštevek (IFRS, 2004, str. 265, IFRS 3, 24.):

- (a) na datum menjave ugotovljenih poštenih vrednosti v zameno za obvladovanje prevzetega podjetja danih sredstev, naprtenih (ang.: incurred)⁹ ali prevzetih obveznosti in lastniških instrumentov, ki jih izda prevzemnik, in
- (b) morebitnih stroškov, ki jih je mogoče neposredno pripisati poslovni združitvi.

SRS pa navajajo, da je pri prvem uskupinjevanju nabavna vrednost pridobljenega deleža v kapitalu odvisnega podjetja opredeljena kot nakupna cena, povečana za posredne nabavne stroške. V primeru, da je bilo nadomestilo dano v obliki stvari, pa je treba ugotoviti njihovo pošteno vrednost (SRS, 2003, str. 21). Čeprav zmoti raba izrazov »stroški, ki jih je mogoče neposredno pripisati« v MSRP in »posredni nabavni stroški« v SRS, so vsebinsko standardi usklajeni. Tudi po SRS se namreč v nabavno vrednost lahko vključijo le stroški, ki se nanašajo na konkreten nakup določenega sredstva.

Kot je bilo že nakazano, je potrebno določiti **datum prevzema**. MSRP in SRS ga opredeljujejo kot datum, na katerega prevzemnik uspešno pridobi obvladovanje prevzetega podjetja (lahko tudi posredno preko drugih odvisnih podjetij prevzemnika). Če je to doseženo preko enega menjalnega posla, datum menjave sovpada z datumom prevzema. Poslovna združitev pa lahko vključuje več menjalnih poslov. Lahko je, na primer, dosežena v stopnjah preko zaporednih nakupov delnic oziroma deležev. Takrat MSRP določajo, da (IFRS, 2004, str. 266, IFRS 3, 25.):

- (a) je nabavna vrednost poslovne združitve seštevek nabavnih vrednostih posameznih menjalnih poslov;
- (b) je datum menjave datum vsake menjalne transakcije (datum, ko je vsaka posamezna naložba pripoznana v RI prevzemnika), medtem ko je datum prevzema datum, na katerega prevzemnik pridobi obvladovanje prevzetega podjetja.

⁹ Ob upoštevanju prevoda »incur – naprtiti si« (Turk, 2002a, str. 956).

Ko se plačilo celotne nabavne vrednosti poslovne združitve ali dela le-te odloži, se po MSRP poštena vrednost celotne poslovne združitve ali odloženega dela le-te ugotovi z diskontiranjem zneskov, ki jih bo treba plačati, na njihovo sedanjo vrednost na datum menjave. Pri tem se upošteva morebitni diskont ali premija, ki se lahko pojavi ob plačilu (IFRS, 2004, str. 266, IFRS 3, 26.).

MSRP se podrobneje ukvarjajo tudi s tem, kako je določena poštena vrednost. Najboljši dokaz poštene vrednosti instrumenta, ki kotira na borzi, naj bi zagotavljala na datum menjave objavljena cena. Če ta obstaja, jo je treba uporabiti. Drugi dokazi in metode vrednotenja se namreč lahko uporabijo samo v redkih okoliščinah, ko prevzemnik lahko dokaže, da na datum menjave objavljena cena ne predstavlja prave poštene vrednosti in da drugi dokazi in metode vrednotenja zagotavljajo bolj zanesljivo mero za pošteno vrednost lastniškega instrumenta. Objavljena cena po MSRP nezanesljivo kaže pošteno vrednost samo, kadar nanjo vpliva majhnost trga (IFRS, 2004, str. 266, IFRS 3, 27.).

Če za lastniške instrumente, ki jih je izdal prevzemnik, ni objavljene cene ali če objavljena cena ne kaže zanesljivo poštene vrednosti, se poštena vrednost teh instrumentov oceni drugače. Ocenjena je lahko glede na proporcionalen delež teh instrumentov v pošteni vrednosti prevzemnika ali glede na njihov proporcionalen delež v pošteni vrednosti prevzetega podjetja. Dokaz o celotni pošteni vrednosti pa lahko predstavlja tudi na datum menjave ugotovljena poštena vrednost denarnih sredstev, ki so bila dana prejšnjim lastnikom kapitala prevzetega podjetja (IFRS, 2004, str. 266, IFRS 3, 27.).

Nabavna vrednost poslovne združitve vključuje morebitne stroške, ki jih je mogoče neposredno pripisati združitvi. Kot take stroške MSRP navajajo honorarje plačane računovodjem, revizorjem, pravnim svetovalcem, ocenjevalcem vrednosti in drugim svetovalcem, ki koristijo združitvi. Splošni administrativni stroški, vključno s stroški oddelka za prevzeme, in drugi stroški, ki ne morejo biti neposredno pripisani določeni poslovni združitvi, pa po MSRP niso vključeni v nabavno vrednost združitve in so pripoznani kot odhodki, ko nastanejo. Tudi izgube, do katerih bo prišlo v prihodnosti, ali drugi stroški, za katere se pričakuje, da bodo naprti kot posledica poslovne združitve, niso vključeni v nabavno vrednost združitve (IFRS, 2004, str. 266, IFRS 3, 28., 29.).

Stroški pripravljanja in izdajanja finančnih obveznosti so sestavni del stroškov izdaje dolžniških vrednostnih papirjev, tudi ko so ti izdani, da bi se izvršila poslovna združitve. Po MSRP zato podjetja le-teh ne smejo neposredno vključevati v nabavno vrednost poslovne združitve. Podobno velja za stroške izdajanja lastniških (kapitalskih) instrumentov, saj se tudi ti ne smejo vključiti v nabavno vrednost poslovne združitve, čeprav so izdani zato, da bi se izvedla poslovna združitve (IFRS, 2004, str. 267, IFRS 3, 30., 31.).

SRS se s pošteno vrednostjo v primeru poslovnih združitev ne ukvarjajo neposredno. Njeno merjenje je določeno v standardih, ki obravnavajo posamezne gospodarske kategorije. Sam

princip vrednotenja pa je v večji meri usklajen z MSRP. Tudi stroškov, ki jih je možno vključiti v nabavno vrednost, SRS ne obravnavajo tako podrobno kot MSRP.

MSRP 3 posebej obravnava tudi **kasnejše preračune (ang.: adjustments) nabavne vrednosti poslovne združitve, ki so pogojeni s prihodnjimi dogodki**. Le-te lahko prevzemnik vključi v nabavno vrednost na datum prevzema, če to dovoljuje sporazum o poslovni združitvi. Vendar pa morajo biti ti zneski verjetni in zanesljivo izmerljivi. Preračuni nabavne vrednosti združitve so lahko pogojeni s prihodnjimi dogodki (na primer z dosego določene ravni dobička v prihodnjih obdobjih ali z ohranitvijo tržne cene izdanih instrumentov). Če do teh prihodnjih dogodkov ne pride ali če mora biti ocena popravljena, pa mora biti v skladu s tem popravljena tudi nabavna vrednost združitve (IFRS, 2004, str. 267, IFRS 3, 32., 33.). Takih preračunov SRS ne obravnavajo.

6.3.3. Razporejanje nabavne vrednosti poslovne združitve na prevzeta sredstva in obveznosti ter pogojne obveznosti

Preden začnem s predstavitvijo te stopnje nakupne metode po MSRP, bom razložila pojem **pogojne obveznosti** (ang.: contingent liability). MRS 37 – Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva opredeli pogojno obveznost kot (IFRS, 2004, str. 1535, IAS 37, 10.):

- (a) možno obvezo, ki izhaja iz preteklih dogodkov in katere obstoj potrdi samo pojavitev ali nepojavitev enega ali več negotovih prihodnjih dogodkov, ki jih podjetje ne obvladuje v celoti; ali
- (b) sedanjo obvezo, ki izhaja iz preteklih dogodkov, vendar se ne pripozna, ker
 - (i) ni verjetno, da bo pri poravnavi obveze potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, ali
 - (ii) zneska obveze ni mogoče izmeriti dovolj zanesljivo.

Zanimivo je, da SRS tudi opredelijo pogojno obveznost tako kot MSRP, in sicer v SRS 10 – Dolgoročne rezervacije in SRS 12 – Kratkoročne časovne razmejitve. Vendar pa SRS zgolj opozorijo, da se pogojne dolgoročne obveznosti ne obravnavajo kot dolgoročne rezervacije (SRS, 2003, str. 89, 10.8.) in pogojne kratkoročne obveznosti ne kot usredstvene (aktivne) kratkoročne časovne razmejitve oziroma udolgovljene (pasivne) kratkoročne časovne razmejitve (SRS, 2003, str. 103, 12.9.).

MSRP nasprotno pogojnim obveznostim posvečajo večjo pozornost. Čeprav MRS 37 določa, da se pogojnih obveznosti ne pripozna, v zvezi z njimi zahteva številna razkritja in ponovna ocenjevanja (IFRS, 2004, str. 1539, IAS 37, 27., 28., 29., 30.). MRS 37 že na začetku opozarja, da mora podjetje, kadar se nek drug standard ukvarja s posebno vrsto pogojnih obveznosti, uporabljati določila tistega standarda in ne določil MRS 37 (IFRS, 2004, str. 1533, IAS 37, 5.). To velja tudi v primeru MSRP 3, saj se po MSRP 3, kot bo razvidno v nadaljevanju, pogojne obveznosti lahko tudi pripoznajo.

Po MSRP 3 mora prevzemnik na datum prevzema razporediti nabavno vrednost poslovne združitve tako, da pripozna razpoznavna (ang.: identifiable) sredstva, obveznosti in pogojne obveznosti prevzetega podjetja po njihovih poštenih vrednostih na ta datum. Izjema so sredstva v posesti z namenom prodaje v skladu z MSRP 5, ki morajo biti pripoznana po pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje (IFRS, 2004, str. 268, IFRS 3, 36.).

Prevzemnik ločeno pripozna razpoznavna sredstva, obveznosti in pogojne obveznosti na dan prevzema samo, ko izpolnjujejo naslednje kriterije (IFRS, 2004, str. 268, IFRS 3, 37.):

- (a) pri sredstvu, ki ni neopredmeteno sredstvo, mora biti verjetno, da bodo k prevzemniku pritekale kake s tem sredstvom povezane prihodnje gospodarske koristi, in mora biti možno zanesljivo izmeriti pošteno vrednost tega sredstva;
- (b) pri obveznosti, ki ni pogojna obveznost, mora biti verjetno, da bo zahtevan odtok dejavnikov, s katerimi so povezane gospodarske koristi, da bi se ta obveznost poravnala, in mora biti možno zanesljivo izmeriti pošteno vrednost te obveznosti;
- (c) pri neopredmetenem sredstvu in/ali pogojni obveznosti pa mora biti možno zanesljivo izmeriti njuno pošteno vrednost.

SRS pogoje, ki morajo biti izpolnjeni, da je možno ločeno pripoznavanje, opredeljujejo manj razčlenjeno kot MSRP. Obravnavajo namreč zgolj razpoznavna sredstva in obveznosti (SRS, 2003, str. 20), ne pa tudi posebej pogojnih obveznosti in neopredmetenih dolgoročnih sredstev. Zahteve za sredstva in obveznosti so sicer enake kot v MSRP, s to razliko, da SRS dopuščajo ločeno pripoznavanje tudi, če je na voljo zgolj zanesljivo merilo nabavne vrednosti teh sredstev ali obveznosti (SRS, 2003, str. 20) – za ločeno pripoznavanje torej ni nujno, da je možno zanesljivo izmeriti poštene vrednosti le-teh, kot to zahtevajo MSRP.

Uporaba nakupne metode se začne na datum prevzema, ko prevzemnik uspešno pridobi obvladovanje prevzetega podjetja. Ni nujno, da je tudi menjalni posel že v celoti izpeljan in tako prevzem pravno priznan. Obvladovanje se lahko pridobi že prej, zato se morajo ob poslovnem združevanju upoštevati vsa dejstva in okoliščine (IFRS, 2004, str. 268, IFRS 3, 39.).

Ko prevzemnik pripozna razpoznavna sredstva, obveznosti in pogojne obveznosti po njihovih poštenih vrednostih na dan prevzema, mora upoštevati tudi morebitni manjšinski delež (delež, ki pripada ostalim lastnikom podjetja). Tu pa prihaja po novem do razlike med MSRP in SRS, ki sem jo že omenila.

SRS predpisujejo uporabo **knjigovodske različice nakupne metode**, ki ustreza do nedavnega s strani MRS 22 priporočeni normni rešitvi (ang.: benchmark treatment). Tako se po SRS razpoznavna sredstva in dolгови odvisnega podjetja izmerijo kot celota (SRS, 2003, str. 20):

- (a) pridobljene poštene vrednosti razpoznavnih sredstev in dolgov odvisnega podjetja ter
- (b) manjšinskega deleža knjigovodske vrednosti razpoznavnih sredstev in dolgov odvisnega podjetja.

IASB pa je z novim standardom o poslovnih združitvah (MSRP 3) kot edino možno različico za obračunavanje poslovnih združitvev zapovedal v starem MRS 22 dovoljeno drugačno rešitev (ang.: allowed alternative treatment). Za boljše razumevanje v Prilogi 8 navajam praktični primer uporabe te metode. Po tej različici nakupne metode – **metodi poštene vrednosti** prevzemnik (IFRS, 2004, str. 268, IFRS 3, 40.):

- (a) pripozna razpoznavna sredstva, obveznosti in pogojne obveznosti prevzetega podjetja po njihovih na dan prevzema ugotovljenih poštenih vrednostih in
- (b) navede morebitni manjšinski delež v prevzetem podjetju kot delež čiste poštene vrednosti prevzetega podjetja.

Z izrazom **čista poštena vrednost** v diplomskem delu označujem pošteno vrednost razpoznavnega neto premoženja, to je razliko med pošteno vrednostjo razpoznavnih sredstev in pošteno vrednostjo razpoznavnih obveznosti ter pogojnih obveznosti.

6.3.3.1. Razpoznavna sredstva in obveznosti prevzetega podjetja

MSRP 3 podrobneje, tudi na podlagi primerov, pojasnjuje razpoznavna sredstva in obveznosti, ki vključujejo vsa sredstva in obveznosti prevzetega podjetja, ki jih prevzemnik nakupi ali prevzame. Med njimi so tudi finančna sredstva in finančne obveznosti.

Med razpoznavna sredstva in obveznosti lahko prevzemnik vključi sredstva in obveznosti, ki jih odvisno podjetje, preden je bilo prevzeto, ni pripoznalo v svojih RI, ker takrat še niso bili izpolnjeni pogoji za pripoznavanje. Tak primer so davčne ugodnosti. Šele po prevzemu prevzemnik proti svojim bodočim obdavčljivim dobičkom (če so verjetni) obračuna tudi davčno ugodnost, ki izhaja iz davčnih izgub prevzetega podjetja (IFRS, 2004, str. 269, IFRS 3, 44.).

Po MSRP lahko prevzemnik pripozna obveznosti za zmanjšanje ali ustavitev dejavnosti prevzetega podjetja kot del razporejanja nabavne vrednosti poslovne združitve samo, kadar ima prevzeto podjetje na datum prevzema obstoječo pripoznano obveznost za prestrukturiranje. Ne sme pa pripoznati obveznosti za prihodnje izgube ali za druge stroške, za katere se pričakuje, da bodo naprti kot posledica poslovne združitve (IFRS, 2004, str. 269, IFRS 3, 41.).

6.3.3.2. Neopredmetena sredstva prevzetega podjetja

Prevzemnik ločeno pripozna neopredmeteno sredstvo prevzetega podjetja na datum prevzema samo, če ustreza definiciji neopredmetenega osnovnega sredstva v MRS 38 – Neopredmetena sredstva in je njegovo pošteno vrednost možno zanesljivo izmeriti, pri čemer je zopet vodilo MRS 38 (IFRS, 2004, str. 269-270, IFRS 3, 45.).

Spremenjeni MRS 38 po novem definira neopredmeteno sredstvo kot razpoznavno nedenarno sredstvo brez fizičnega obstoja. Opuščen pa je bil drugi del definicije iz starega MRS 38, ki je navajal, da je to sredstvo, ki ga ima kdo zaradi proizvodnje ali dobavljanja proizvodov ali storitev, dajanja v najem drugim ali za pisarniške potrebe (IFRS, 2004, str. 1566, IAS 38, IN5.). Definicija neopredmetenega sredstva v SRS še vedno vsebinsko zajema tudi ta drugi del definicije iz starega MRS 38 (SRS, 2003, str. 33, 2.1.).

Da je po MSRP nedenarno sredstvo, ki fizično ne obstaja, lahko opredeljeno kot neopredmeteno sredstvo, mora biti razpoznavno. V skladu s spremenjenim MRS 38 sredstvo izpolnjuje kriterij razpoznavnosti (IFRS, 2004, str. 1572, IAS 38, 12.):

- (a) če je ločljivo – ga je možno ločiti od podjetja in prodati, prenesti, licencirati, najeti ali zamenjati (samostojno ali skupaj s povezano pogodbo, sredstvom ali obveznostjo) ali
- (b) če izhaja iz pogodbenih ali drugih pravnih pravic (tudi, če so te pravice prenosljive ali ločljive od podjetja ali od drugih pravic in obveznosti).

SRS kriterija razpoznavnosti ne opredeljujejo.

Podjetje mora po MRS 38 oceniti, ali je doba koristnosti (ang.: useful life) končna ali neskončna. Če je doba koristnosti končna, se ugotovi njena dolžina. Neopredmetena sredstva s končno dobo koristnosti se po MSRP amortizirajo, neopredmetena sredstva z neskončno dobo koristnosti pa ne. Neopredmeteno sredstvo se obravnava, kot da ima neskončno dobo koristnosti, kadar na podlagi analize vseh pomembnih dejavnikov ni možno prepoznati neke vidne meje v prihodnosti, ki bi zaključevala obdobje, v katerem sredstvo prinaša gospodarske koristi. Neopredmetena sredstva z neskončno dobo koristnosti mora podjetje preverjati, ali je pri njih prišlo do oslabitve (ang.: impairment). To stori tako, da primerja izdržljivo vrednost neopredmetenih sredstev z njihovo knjigovodsko vrednostjo, in sicer vsako leto. Če se pojavijo znaki, da utegne biti neopredmeteno sredstvo oslabiljeno, pa mora podjetje takoj preveriti, ali je dejansko prišlo do oslabitve (IFRS, 2004, str. 1587, IAS 38, 88., 89., 108., 109.).

Po SRS imajo vsa neopredmetena sredstva končno dobo koristnosti in se amortizirajo (SRS, 2003, str. 35, 2.21.). SRS ne zahtevajo, da bi se neopredmetena sredstva preverjala za oslabitev.

MRS 38 še določa, da je v skladu z MSRP 3 ob prevzemu nabavna vrednost neopredmetenega sredstva kar njegova poštena vrednost na datum prevzema. Ta poštena vrednost neopredmetenega sredstva odslikava tržna pričakovanja glede verjetnosti, da bodo iz tega neopredmetenega sredstva izhajale prihodnje gospodarske koristi za podjetje. Zato se sklepa, da je v primeru neopredmetenih sredstev, ki so bila prevzeta v poslovni združitvi, že izpolnjen kriterij, da bo sredstvo z zadostno verjetnostjo prinašalo prihodnje gospodarske koristi (IFRS, 2004, str. 1576, IAS 38, 33.). Zato tudi MSRP 3 kot pogoj za ločeno pripoznavanje neposredno zahteva v zvezi z neopredmetenim sredstvom zgolj to, da je njegova poštena vrednost lahko zanesljivo izmerjena, ne pa tudi, da izpolnjuje kriterij prihodnjih gospodarskih koristi, kot ga morajo vsa ostala sredstva.

6.3.3.3. Pogojne obveznosti prevzetega podjetja

Prevzemnik lahko ločeno pripozna pogojno obveznost prevzetega podjetja kot del razporejanja stroškov poslovne združitve samo, če je njeno pošteno vrednost možno zanesljivo izmeriti. Če pa njena poštena vrednost ne more biti zanesljivo izmerjena (IFRS, 2004, str. 270, IFRS 3, 47.):

- (a) to vpliva na kategorijo, ki je pripoznana kot dobro ime, ali pa na kategorijo, ki predstavlja presežek čiste poštene vrednosti prevzetega podjetja nad nabavno vrednostjo poslovne združitve;
- (b) mora prevzemnik vseeno razkriti informacije o tej pogojni obveznosti, kot je zahtevano, da se razkrije po MRS 37.

Pogojne obveznosti, ki so ločeno pripoznane kot del razporejanja nabavne vrednosti poslovne združitve, so izključene iz področja MRS 37. Toda, prevzemnik mora tudi za te pogojne obveznosti razkriti informacije, katerih razkritje zahteva MRS 37 (IFRS, 2004, str. 270, IFRS 3, 50.). SRS pogojnih obveznosti v povezavi s poslovnimi združitvami ne obravnavajo.

6.3.3.4. Dobro ime

Po MSRP mora prevzemnik na datum prevzema (IFRS, 2004, str. 271, IFRS 3, 51.):

- (a) pripoznati s poslovno združitvijo pridobljeno dobro ime (ang.: goodwill) kot sredstvo in
- (b) začetno izmeriti to dobro ime po njegovi nabavni vrednosti, ki je presežek nabavne vrednosti poslovne združitve nad prevzemnikovim deležem v čisti pošteni vrednosti prevzetega podjetja.

Dobro ime pridobljeno v poslovni združitvi predstavlja plačilo, ki ga je naredil prevzemnik v pričakovanju bodočih gospodarskih koristi od sredstev, ki pa ne morejo biti posebej razpoznana in ločeno pripoznana (IFRS, 2004, str. 271, IFRS 3, 52.). Tudi po SRS prevzemnik plača več iz istih vzgibov (SRS, 2003, str. 37, 2.35.).

Dobro ime pridobljeno s poslovno združitvijo se po MSRP ne amortizira. Po začetnem pripoznanju mora prevzemnik meriti dobro ime pridobljeno s poslovno združitvijo po nabavni vrednosti zmanjšani za morebitne nabrane (ang.: accumulated) izgube zaradi oslabitve. Prevzemnik mora namreč preverjati, če je prišlo do oslabitve dobrega imena, na letni osnovi ali celo bolj pogosto, če dogodki ali spremembe nakazujejo, da je možno, da je dobro ime oslabiljeno (IFRS, 2004, str. 271, IFRS 3, 54., 55.).

Ta novost MSRP zopet pomeni pomembno razliko med MSRP in SRS. Slednji namreč še vedno zahtevajo, da se uskupinjevalno dobro ime amortizira najpozneje v petih letih. Če obstaja ustrezna utemeljitev, se lahko amortizira tudi v daljšem obdobju, a to obdobje ne sme biti daljše

od 20 let. Po SRS se dobro ime pozneje izkazuje po nabavni vrednosti, zmanjšani za amortizacijski popravek vrednosti, ki pomeni poslovne odhodke v skupinskem izkazu poslovnega izida, in nabrane izgube zaradi oslabitve, ki pomenijo prevrednotovalne poslovne odhodke v skupinskem izkazu poslovnega izida (SRS, 2003, str. 20-21).

6.3.3.5. Presežek prevzemnikovega deleža v čisti pošteni vrednosti

Če prevzemnikov delež v čisti pošteni vrednosti prevzetega podjetja presega nabavno vrednost poslovne združitve, mora prevzemnik (IFRS, 2004, str. 271, IFRS 3, 51.):

- (a) ponovno oceniti razpoznavanje in merjenje razpoznavnih sredstev, obveznosti in pogojnih obveznosti ter merjenje nabavne vrednosti poslovne združitve; ter
- (b) takoj pripoznati v poslovnem izidu presežno vrednost, ki ostane po tej ponovni ocenitvi.

Pod (b) omenjena presežna vrednost je lahko posledica (IFRS, 2004, str. 271-272, IFRS 3, 57.):

- napak v merjenju poštene vrednosti ali nabavne vrednosti poslovne združitve;
- zahteve v računovodskem standardu, da se prevzeto razpoznavno čisto premoženje meri po znesku, ki ni poštena vrednost (se znesek zgolj obravnava kot, da gre za pošteno vrednost, da se lahko razporedi nabavna vrednost poslovne združitve);
- dobre kupčije oziroma ugodnega nakupa.

Tudi tu je nov MSRP 3 uvedel drugačen pristop, kot ga najdemo v SRS. SRS namreč presežek določljive poštene vrednosti razpoznavnih sredstev prevzetega podjetja, zmanjšane za pošteno vrednost njegovih dolgov, nad nabavno vrednostjo prevzetega podjetja imenujejo **slabo ime**. To se, v kolikor prevzeto podjetje ne preneha obstajati kot samostojna pravna oseba, izkazuje zgolj v skupinskih RI (SRS, 2003, str. 92, 10.40.). Termin slabo ime (ang.: negative goodwill) so do nedavnega poznali tudi MRS.

Slabo ime navadno izvira iz pričakovanih prihodnjih izgub in odhodkov v zvezi s prevzetim podjetjem, zato po SRS prevzemnik ob prevzemu podjetja, pri katerem se pojavi slabo ime, v zvezi s tem slabim imenom oblikuje dolgoročne rezervacije. Te pa se nato prenašajo med poslovne prihodke skladno s pojavljanjem odhodkov, za katerih pokrivanje so oblikovane, vendar največ pet let. V utemeljenih primerih se doba prenašanja dolgoročnih rezervacij na račun slabega imena med poslovne prihodke lahko podaljša, toda največ na dvajset let (SRS, 2003, str. 90, 10.22.). Preko takega razporejanja se po SRS lahko pet (izjemoma do dvajset) let izboljšuje poslovni izid, kar vsekakor pomeni milejši vpliv poslovne združitve, kot v primeru MSRP, kjer celotni presežni znesek v letu prevzema naenkrat močno izboljša poslovni izid.

6.3.3.6. Poslovne združitve dosežene v stopnjah

Kadar poslovna združitve vključuje več kot en sam menjalni posel, prevzemnik vsak menjalni posel obravnava posebej in pri tem uporablja nabavno vrednost posla in informacijo o pošteni vrednosti na dan vsakega menjalnega posla. Vsakič tudi določi znesek morebitnega dobrega

imena povezanega s tem poslom. Po korakih se torej opravlja primerjava nabavne vrednosti posameznih investicij in prevzemnikovega deleža v pošteni vrednosti razpoznavnih sredstev, obveznosti in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja (IFRS, 2004, str. 272, IFRS 3, 58.). Tudi SRS navajajo, da je treba, če obvladujoče podjetje kupuje deleže v več zaporednih obdobjih, ob vsakem nakupu takrat kupljene deleže prvič uskupiniti (SRS, 2003, str. 21).

Pri poslovnem združevanju v stopnjah – po korakih, se mora po MSRP naložba, preden se kvalificira kot poslovna združitev, pripoznati kot finančna naložba v pridruženo podjetje in se obračunavati v skladu s MRS 28. V tem primeru so poštene vrednosti razpoznavnega neto premoženja na dan vsakega menjalnega posla določene že pred dejansko poslovno združitvijo, in sicer ob uporabi kapitalske metode, s katero se obračunavajo investicije v pridružena podjetja (IFRS, 2004, str. 272, 60.). Več o kapitalski metodi bom napisala nekoliko kasneje.

6.3.4. Prvo uskupinjevanje po SRS

SRS pri obravnavanju na novo prevzetih podjetij uporabljajo nekoliko drugačno terminologijo kot MSRP. S poudarkom na strokovnih izrazih, ki so značilni za SRS, navajam še, kako računovodenje ob poslovnih združitvah določajo SRS. Postopek, v katerem se prvič, to je ob vstopu odvisnega podjetja v skupino, obračunava vrednost deleža obvladujočega podjetja s sorazmernim delom kapitala odvisnega podjetja in opravijo drugi uskupinjevalni popravki, se po SRS imenuje prvo uskupinjevanje. Razlikovati ga je treba od naslednjega uskupinjevanja, ki se opravi v naslednjem obračunskem obdobju. Če obvladujoče podjetje kupuje deleže v več zaporednih obdobjih, je treba ob vsakem nakupu takrat kupljene deleže prvič uskupiniti (SRS, 2003, str. 21).

Pri vseh sredstvih in dolgovih odvisnega podjetja je treba ugotoviti pošteno vrednost. Če so poštene vrednosti sredstev večje od njihovih knjigovodskih vrednosti, govorimo o preračunanih pozitivnih razlikah, v nasprotnem primeru pa o preračunanih negativnih razlikah. Te preračunane pozitivne in negativne razlike je treba razporediti k posameznim razpoznavnim sredstvom in dolgovom odvisnega podjetja. So zgolj del uskupinjevalnih popravkov in niso v izvirnih RI odvisnega podjetja. Pri naslednjih uskupinjevanjih je treba ponoviti prvotne uskupinjevalne popravke in jih dopolniti z novimi, ki spremenijo začetno stanje (SRS, 2003, str. 21).

Razlika med knjigovodsko vrednostjo sredstev oziroma dolgov odvisnega podjetja in nabavno vrednostjo deleža v njegovem kapitalu se v prvi skupinski bilanci stanja izkaže v tisti postavki, katere vrednost je večja ali manjša, morebitna preostala razlika, ki je ni mogoče obračunati s posameznimi sredstvi ali dolgovi, pa kot dobro oziroma slabo ime (SRS, 2003, str. 37, 2.35.).

Preračunane pozitivne in negativne razlike se upoštevajo samo do velikosti deleža obvladujočega podjetja v kapitalu odvisnega podjetja. Del kapitala odvisnih podjetij, ki je v lasti podjetij zunaj skupine, je označen kot manjšinski kapital in je kot tak izkazan v postavki skupinske bilance

stanja. Prav tako je v posebni postavki skupinskega izkaza poslovnega izida prikazan poslovni izid poslovnega leta, ki se nanaša na manjšinske lastnike (SRS, 2003, str. 21).

Preračunane pozitivne in negativne razlike, ugotovljene pri prvem uskupinjevanju, se obravnavajo enako kot sredstva oziroma dolgovi, pri katerih so bile obračunane. Preračunane pozitivne razlike pri amortizljivih sredstvih se amortizirajo med preostalo dobo koristnosti sredstev, katerim so bile pripisane, pri njihovi trajni oslabitvi pa jih je treba odpisati. Če se sredstva, ki so jim bile pripisane preračunane pozitivne razlike, odtujijo, je treba izločiti tudi preračunane pozitivne razlike, ki so jim bile pripisane med prvim uskupinjevanjem, in njihov odpis do trenutka odtujitve (SRS, 2003, str. 21).

6.3.5. Začasno določeno začetno obračunavanje

Začetno obračunavanje (ang.: initial accounting) poslovnih združitvev, kot ga določajo MSRP, je v bistvu prvo uskupinjevanje po SRS. Vključuje ugotavljanje in določanje poštenih vrednosti, ki se jih pripiše razpoznavnim sredstvom, obveznostim in pogojnim obveznostim prevzetega podjetja, in nabavne vrednosti poslovne združitev.

MSRP se ukvarjajo tudi s primerom, ko je začetno obračunavanje poslovne združitev lahko določeno samo začasno do konca obdobja, v katerem je poslovna združitev izvedena. Pošteno vrednost in/ali nabavno vrednost poslovne združitev je včasih možno določiti le začasno. Takrat mora prevzemnik po MSRP obračunavati združitev z uporabo začasnih vrednosti. Prevzemnik mora nato morebitne preračune teh začasnih vrednosti pripoznati (IFRS, 2004, str. 272-273, IFRS 3, 62.):

- (a) v obdobju 12 mesecev od datuma prevzema in
- (b) izražene tako, kot da obstajajo v takem preračunanem znesku že od datuma prevzema.

Z začasno določenim začetnim obračunavanjem (ang.: initial accounting determined provisionally) se SRS ne ukvarjajo. Samo začetno obračunavanje, to je prvo uskupinjevanje, sicer obravnavajo zelo natančno, vendar ne vnašajo vanj komponente začasnosti.

6.4. POSTOPKI USKUPINJEVANJA

Prvemu uskupinjevanju sledijo naslednja uskupinjevanja. Tako za prvo kot za naslednja uskupinjevanja je značilno, da so to popolna uskupinjevanja. Popolno uskupinjevanje je združevanje RI obvladujočega podjetja in njegovih odvisnih podjetij od postavke do postavke, tako da se seštevajo sorodne postavke sredstev, dolgov, kapitala, prihodkov in odhodkov (SRS, 2003, str. 19). Opredelitev v SRS je enaka kot v MSRP, le da se v slednjih ne uporablja izraz »popolno« uskupinjevanje. Shematski prikaz popolnega uskupinjevanja predstavljam v Prilogi 9.

Ker naj bi skupinski RI predstavljali računovodske informacije o skupini, kot da bi šlo za eno podjetje, se izloči knjigovodska vrednost finančne naložbe obvladujočega podjetja v vsakem

odvisnem podjetju in delež obvladujočega podjetja v kapitalu vsakega od odvisnih podjetij (SRS, 2003, str. 19; IFRS, 2004, str. 1098, IAS 27, 22.).

Po obojih standardih se izločijo notranji posli v skupini, kar pomeni, da se izločijo medsebojne terjatve in dolgovi; medsebojni prihodki in odhodki ter tudi dividende; neiztrženi čisti dobički in čiste izgube, ki so posledica notranjih poslov (SRS, 2003, str. 19; IFRS, 2004, str. 1098 – 1099, IAS 27, 22. in 25.).

SRS pri tem natančneje pojasnjujejo postopek izločanja notranjih poslov. Navajajo, da so v idealnih razmerah medsebojne terjatve in dolgovi izkazani v enakem znesku, tako da jih je mogoče v celoti pobotati in s tem izločiti. Lahko pa se zgodi, da pri uskupinjevalnem pobotanju znesek medsebojnih razmerij na obeh straneh ni enak. Takrat je treba ugotoviti vzrok in ga odpraviti (SRS, 2003, str. 58, 5.29.).

SRS v zvezi s tem ločijo neprave in prave uskupinjevalne razlike. Neprave uskupinjevalne razlike izhajajo iz napačnih knjižb, časovno neuskklajenih obračunov, časovno različnih prikazov pri podjetjih in tako naprej. Pri njih je treba zagotoviti stanje, kot če bi napak ne bi bilo. Prave uskupinjevalne razlike pri poslovnih razmerjih pa so posledica različnih načinov vrednotenja (SRS, 2003, str. 58, 5.29.). V slednjem delu se SRS dotikajo vprašanja metod vrednotenja, ki ga obravnavajo tudi MSRP. Sicer pa v MSRP niso posebej navedene prave in neprave uskupinjevalne razlike.

Po SRS odprava uskupinjevalnih razlik lahko vpliva na uskupinjeni čisti dobiček in nato na uskupinjeni zadržani čisti dobiček :

- preko uskupinjenih poslovnih prihodkov in odhodkov v primeru kratkoročnih in dolgoročnih poslovnih terjatev (SRS, 2003, str. 58, 5.29.) ter kratkoročnih poslovnih dolgov (SRS, 2003, str. 99, 11.36.) in dolgoročnih poslovnih dolgov (SRS, 2003, str. 83, 9.36.);
- preko uskupinjevalnih finančnih prihodkov in odhodkov v primeru kratkoročnih finančnih naložb (SRS, 2003, str. 65, 6.35.) in kratkoročno izdanih vrednostnih papirjev (SRS, 2003, str. 98, 11.35.) ter dolgoročnih finančnih naložb (posojil (SRS, 2003, str. 45, 3.37.), obveznic (SRS, 2003, str. 45, 3.38.)) in na nasprotni strani v skupini dolgoročnih finančnih dolgov (posojil (SRS, 2003, str. 83, 9.35.), obveznic (SRS, 2003, str. 83, 9.36.)).

Po obojih standardih je treba ponovno obračunati tudi davke in jih časovno razmejiti (SRS, 2003, str. 19; IFRS, 2004, str. 1098-1099, IAS 27, 22.). MSRP dodatno opozarjajo, da je potrebno posebno pozornost posvetiti izgubam, ki izhajajo iz notranjih poslov, saj le-te lahko nakazujejo oslabitve, kar zahteva pripoznanje v skupinskih RI (IFRS, 2004, str. 1099, IAS 27, 25.).

6.4.1. Manjšinski deleži

MSRP nekoliko bolj podrobno kot SRS določajo obravnavanje manjšinskih deležev (ang.: minority interests). Po MRS 27 je treba (IFRS, 2004, str. 1098, IAS 27, 22.):

- (a) ugotoviti manjšinske deleže v poslovnem izidu uskupinjenih odvisnih podjetij za poročevalsko obdobje;
- (b) ugotoviti manjšinske deleže v čistem premoženju (ang.: net assets) uskupinjenih odvisnih podjetij ločeno od deležev lastnikov kapitala obvladujočega podjetja (ang.: parent shareholders' equity) v njih. Manjšinske deleže v čistem premoženju pa sestavljata:
 - (i) znesek manjšinskih deležev na dan poslovne združitve, ki je izračunan v skladu z MSRP 3, in
 - (ii) spremembe manjšinskih deležev v kapitalu od dneva združitve.

Manjšinske deleže je treba v skupinski bilanci stanja prikazati znotraj kapitala, a ločeno od deležev lastnikov kapitala obvladujočega podjetja (IFRS, 2004, str. 1100, IAS 27, 33.). SRS natančneje opredelijo, da se skupek vseh sestavin kapitala odvisnih podjetij, ki pripada drugim lastnikom in je označen kot manjšinski kapital odvisnih podjetij, v skupinsko bilanco stanja zajame v enotnem znesku (SRS, 2003, str. 77, 8.35.).

Tudi manjšinske deleže v poslovnem izidu skupine je treba prikazati ločeno. Poslovni izid pripada obvladujočemu podjetju in manjšinskim deležem. MSRP pojasnjujejo, da sta obe omenjeni skupini kapital in zato znesek pripisan manjšinskim deležem za njihove lastnike ni prihodek (v primeru dobička) ali odhodek (v primeru izgube) (IFRS, 2004, str. 1100, IAS 27, 33., 34.).

SRS (2003, str. 21) jasneje, a vsebinsko usklajeno z MSRP, pojasnjujejo obravnavanje izgub odvisnega podjetja, ki se nanašajo na manjšinski delež: »Deleži manjšinskih lastnikov v kapitalu odvisnega podjetja se obračunavajo vsako leto na novo. Če odvisno podjetje posluje z izgubami in te v nekem trenutku presežejo vrednost njegovega kapitala, se v skupinski bilanci stanja pojavi negativen manjšinski kapital med sredstvi. Le če so manjšinski lastniki obvezani in sposobni pokrivati izgube, se izguba, ki presega manjšinski kapital, obračuna z večinskim kapitalom. Če odvisno podjetje v naslednjih letih dosega dobičke, se ti toliko časa obračunavajo samo z večinskim kapitalom, dokler ni poravnana vsa izguba, ki bi pripadla manjšinskim lastnikom, a je bila obračunana z večinskim kapitalom.«

MSRP obravnavajo še primer, ko imajo nabiralne prednostne delnice (ang.: cumulative preference shares) odvisnega podjetja lastniki zunaj skupine. Takrat izračuna obvladujoče podjetje svoj delež čistega dobička ali čiste izgube po preračunu za prednostne dividende odvisnega podjetja (IFRS, 2004, str. 1100, IAS 27, 36.).

MSRP določajo tudi obravnavo potencialnih glasovalnih pravic. V primeru njihovega obstoja se deleži v poslovnem izidu in spremembe v kapitalu, ki pripada obvladujočemu podjetju, ter v manjšinskih deležih določijo na podlagi aktualnih deležev v lastništvu. Tako ne odsevajo možne uporabe ali zamenjave potencialnih glasovalnih pravic (IFRS, 2004, str. 1098, IAS 27, 23.).

6.4.2. Datumi poročanja in uporaba računovodskih usmeritev

SRS so usklajeni z MSRP glede zahtev v zvezi z datumi poročanja. RI obvladujočega in odvisnih podjetij, ki se uporabljajo pri pripravljanju skupinskih RI, morajo biti sestavljeni za poslovno leto, ki se konča z istim dnem. Kadar se datuma poročanja obvladujočega in odvisnega podjetja razlikujeta, pripravi odvisno podjetje za namene konsolidiranja dodatne RI, pripravljene na datum poročanja obvladujočega podjetja. Če pa to ni izvedljivo, se opravijo preračuni za učinke pomembnih poslovnih dogodkov v odvisnih podjetjih, ki so nastali v vmesnem obdobju (le-to ne sme biti daljše od treh mesecev), ali pa odvisna podjetja sestavijo vmesne izvorne RI (SRS, 2003, str. 20; IFRS, 2004, str. 1099, IAS 27, 26., 27.).

SRS in MSRP enako zahtevajo, da so v izvornih RI vseh upoštevanih podjetij uporabljene enotne računovodske usmeritve za podobne poslovne dogodke. Če to ni mogoče, pa morajo biti na voljo zadostne informacije za ustrezne preračune pri sestavljanju skupinskih RI (SRS, 2003, str. 20; IFRS, 2004, str. 1099, IAS 27, 28., 29.).

SRS še dodajajo, da je treba pri popolnem uskupinjevanju zagotoviti, da (SRS, 2003, str. 20):

- so postavke v izvornih RI vseh upoštevanih podjetij ovrednotene po enakih metodah, če niso, morajo biti na voljo informacije o razlikah, upoštevanih pri sestavljanju skupinskih RI;
- so postavke v izvornih RI vseh upoštevanih podjetij enako formalno predstavljene, če niso, pa morajo odvisna podjetja sestaviti posebne RI za potrebe uskupinjevanja, ki se razlikujejo od njihovih uradnih RI;
- je določena metoda prevedbe iz tuje valute, v kateri so predstavljeni izvorni RI odvisnih podjetij, v poročevalno valuto obvladujočega podjetja.

6.5. NALOŽBE V PRIDRUŽENA PODJETJA

Finančne naložbe v pridružena podjetja v okviru MSRP obravnava poseben standard (MRS 28), kar kaže na to, da je tej problematiki v MSRP dan mnogo večji poudarek kot v SRS. Slednji namreč naložbe v pridružena podjetja neposredno obravnavajo le v nekaj odstavkih v okviru Uvoda v SRS in nato še v nekaj odstavkih v nekaterih posameznih SRS.

6.5.1. Pomemben vpliv

SRS zgolj navajajo, da ima obvladujoče podjetje v pridruženem podjetju pomemben vpliv, če je udeleženo v njegovem kapitalu z najmanj 20 odstotki (SRS, 2003, str. 19), MSRP pa se z vprašanjem, kdaj ima neko podjetje pomemben vpliv v drugem podjetju, podrobneje ukvarjajo.

Po MRS 28 ima investitor – naložbenik pomemben vpliv v podjetju, v katerega naložbi, če ima v lasti, neposredno ali posredno preko odvisnih podjetij, 20 ali več odstotkov (do 50 odstotkov) glasovalne moči v podjetju. Izjema so primeri, ko je mogoče nedvoumno dokazati, da naložbenik kljub ustreznemu odstotku glasovalnih pravic nima pomembnega vpliva. Po drugi strani ima včasih naložbenik pomemben vpliv tudi, ko ima v lasti manj kot 20 odstotkov glasovalne moči v podjetju, v katerem ima naložbo, vendar le, kadar je mogoče tak vpliv nedvoumno dokazati. V enem podjetju ima lahko več naložbenikov pomemben vpliv (IFRS, 2004, str. 1126, IAS 28, 6.).

Da ima naložbenik pomemben vpliv, je lahko dokazano tudi s tem, da ima zastopstvo v organu odločanja podjetja, v katerem ima naložbo; da sodeluje pri odločanju; da obstajajo bistveni posli med njim in podjetjem, v katerem ima naložbo; da si podjetji medsebojno izmenjavata vodilno osebje ali zagotavljata bistveno strokovno podporo (IFRS, 2004, str. 1126, IAS 28, 7.).

Tako, kot so bile že predstavljene v primeru ugotavljanja obvladujočega vpliva podjetja, se tudi pri ocenjevanju pomembnega vpliva podjetja upoštevajo potencialne glasovalne pravice. V MRS 28 so opredeljene enako kot v MRS 27, le da se ocenjuje, ali njihov obstoj prispeva k temu, da ima neko podjetje pomemben vpliv (IFRS, 2004, str. 1126-1127, IAS 28, 8., 9.).

Po MSRP podjetje izgubi pomemben vpliv, ko izgubi moč sodelovanja pri vodenju politike financiranja in poslovanja v podjetju, v katerem ima naložbo (IFRS, 2004, str. 1127, IAS 28, 10.). Pri tem se lastniški delež lahko spremeni ali pa tudi ne.

6.5.2. Kapitalska metoda

Finančne naložbe v pridružena podjetja se po MSRP in po SRS obračunavajo po kapitalski metodi (ang.: equity method). Po tej metodi se finančna naložba v pridruženo podjetje najprej evidentira po nabavni vrednosti (ang.: at cost), knjigovodska vrednost (ang.: carrying amount) pa se nato poveča ali zmanjša tako, da se pripozna naložbenikov delež v poslovnem izidu pridruženega podjetja, ki nastane po datumu, ko je bila finančna naložba opravljena. Naložbenikov delež v poslovnem izidu pridruženega podjetja se pripozna v naložbenikovem poslovnem izidu. Znesek, dobljen iz razdelitve čistega dobička pridruženega podjetja, zmanjša knjigovodsko vrednost finančne naložbe (SRS, 2003, str. 19; IFRS, 2004, str. 1127, IAS 28, 11.).

SRS opredeljujejo kapitalsko metodo usklajeno z MSRP z izjemo dela, ki se v SRS nanaša na zmanjšanje knjigovodske vrednosti naložbe v pridruženo podjetje za amortizacijo dobrega imena oziroma njeno povečanje za sprostitev slabega imena (SRS, 2003, str. 22). Kot sem že navedla, novi MSRP ne dovolijo amortizacije dobrega imena in tudi drugače urejajo obračunavanje »slabega« imena.

Po MSRP se finančna naložba v pridruženo podjetje obračuna po kapitalski metodi od dne, ko postane podjetje pridruženo. Takrat se obračuna tudi morebitna razlika med nabavno vrednostjo finančne naložbe in naložbenikovim deležem v pošteni vrednosti razpoznavnih sredstev, obveznosti in pogojnih obveznosti pridruženega podjetja v skladu z določili MSRP 3. Torej se (IFRS, 2004, str. 1129, IAS 28, 23.):

- (a) dobro ime povezano s pridruženim podjetjem vključi v knjigovodsko vrednost finančne naložbe, a ker amortizacija tega dobrega imena ni dovoljena, strošek amortizacije tudi ne vpliva na velikost naložbenikovega deleža v poslovnem izidu pridruženega podjetja;
- (b) morebitnen presežek naložbenikovega deleža v čisti pošteni vrednosti pridruženega podjetja nad nabavno vrednostjo naložbe ne vključi v knjigovodsko vrednost finančne naložbe, ampak se v tistem obdobju, ko je podjetje pridruženo, ob določanju velikosti naložbenikovega deleža v poslovnem izidu pridruženega podjetja vključi kot prihodek.

SRS predpisujejo, da se dolgoročne finančne naložbe v pridružena podjetja v skupinski bilanci stanja izkažejo posebej in se ne pobotajo kot pri odvisnih podjetjih (SRS, 2003, str. 45, 3.40.). Tudi dolgovi do pridruženih podjetij se po SRS v skupinski bilanci stanja izkazujejo ločeno od drugih dolgov (SRS, 2003, str. 99, 11.37.).

Pomembno je opozoriti, da se pri kapitalski metodi v skupinske RI ne vključujejo posamezna sredstva in obveznosti pridruženih podjetij. Terjatve in obveznosti med podjetjem in pridruženim podjetjem se med seboj ne pobotajo. V bistvu pri kapitalski metodi ne gre za pravo uskupinjevanje. Metoda se pogosto označuje kot metoda enovrstične konsolidacije oziroma kot posebna metoda vrednotenja (Vrankar, 2001, str. 198). V Prilogi 10 je podan shematski prikaz kapitalске metode.

6.5.3. Primeri, ko se kapitalška metoda ne uporablja

Po obojih standardih se kapitalška metoda uporablja pri upoštevanju pridruženih podjetij v skupinskih RI. Oboji standardi so tudi usklajeni glede tega, da se finančna naložba v pridruženo podjetje ne vrednoti po kapitalski metodi, če jo ima naložbenik v posesti z namenom, da jo bo v bližnji prihodnosti odtujil – prodal (SRS, 2003, str. 22; IFRS, 2004, str. 1127, IAS 28, 13.). V predgovoru k MRS 28 je dodatno poudarjeno, da je treba tako naložbo odtujiti v roku dvanajstih mesecev. Poleg tega mora obstajati dokaz, da je podjetje pridruženo z namenom, da se bo odtujilo, in da poslovodstvo aktivno išče kupca (IFRS, 2004, str. 1123, IAS 28, IN11.).

Če pa naložba v pridruženo podjetje, ki je bila prej opredeljena kot v posesti za prodajo, ne zadošča več temu kriteriju, jo je treba po MRS 28 obračunati z uporabo kapitalške metode in to od datuma, ko je bila opredeljena kot v posesti za prodajo. RI za obdobja od takrat naprej morajo biti ustrezno popravljene (IFRS, 2004, str. 1128, IAS 28, 15.).

Po SRS uporaba kapitalske metode ni več mogoča od dne, ko naložbenik nima več pomembnega vpliva na pridruženo podjetje, obdrži pa bodisi celotno finančno naložbo bodisi njen del. V naslednjem obdobju je potem treba knjigovodsko vrednost finančne naložbe obravnavati po naložbeni metodi, po kateri se finančna naložba prikazuje zgolj po nabavni vrednosti, medtem ko se prejeti zneski iz razdelitve čistega dobička prenesejo neposredno med finančne prihodke naložbenika in s tem tudi v skupinske RI (SRS, 2003, str. 22).

Tudi po MSRP mora podjetje z dnem, ko izgubi pomemben vpliv, prenehati uporabljati kapitalsko metodo. MRS 28 določa, da mora še z istim datumom začeti obračunavati tako finančno naložbo v skladu z MRS 39 – Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje. Pri začetnem merjenju se tako knjigovodska vrednost naložbe na omenjeni datum obravnava kot nabavna vrednost naložbe (IFRS, 2004, str. 1128, IAS 28, 18., 19.). Drugače je seveda, če prej pridruženo podjetje po novem ustreza opredelitvi odvisnega podjetja ali skupnega podviga.

SRS dodatno navajajo, da uporaba kapitalske metode ni več ustrezna, kadar pridruženo podjetje posluje znotraj strogih omejitev, ki pomembno zmanjšujejo njegovo zmožnost prenesti sredstva na naložbenika (SRS, 2003, str. 22). Te izjeme pa MSRP po novem ne dopuščajo več in je treba tudi v takih primerih uporabiti kapitalsko metodo (IFRS, 2004, str. 1123, IAS 28, IN10.).

6.5.4. Izgube zaradi oslabitve

MRS 28 posebej obravnava morebitne izgube zaradi oslabitve naložbe, ki jo ima naložbenik v pridruženem podjetju. Ker je dobro ime vključeno v knjigovodsko vrednost naložbe v pridruženo podjetje, se ne pripoznava ločeno in se zato tudi ne preizkuša, ali ga je potrebno oslabiti. Namesto tega se v skladu z MRS 36 – Oslabitev sredstev glede potreb po oslabitvi preizkuša celotna knjigovodska vrednost naložbe (IFRS, 2004, str. 1131, IAS 28, 33.). Kadar so znaki, da bi naložba lahko bila oslABLJENA, se primerja nadomestljiva vrednost (ang.: recoverable amount) s knjigovodsko vrednostjo.

Nadomestljivo vrednost se ugotovi tako, da se izmed poštene vrednosti in vrednosti v uporabi (ang.: value in use) izbere tista, ki je višja, in se od nje potem odštejejo še stroški povezani s prodajo. Podjetje ugotavlja vrednost v uporabi, ki jo ima finančna naložba, tako da oceni (IFRS, 2004, str. 1131, IAS 28, 33.):

- (a) svoj delež v sedanji vrednosti ocenjenih prihodnjih denarnih tokov, za katere se pričakuje, da jih bo ustvarilo celotno pridruženo podjetje; ali
- (b) sedanjo vrednost ocenjenih prihodnjih denarnih tokov, ki se pričakujejo iz dividend, prejetih iz finančne naložbe, in iz njene končne odtujitve.

6.6. DELEŽI V SKUPNIH PODVIGIH

Vprašanja povezana s skupnimi podvigi v MSRP rešuje MRS 31 – Deleži v skupnih podvigih. Skupni podvigi so v SRS obravnavani le bežno v Uvodu v SRS in nekaterih standardih, MSRP pa jim posvečajo precejšnjo pozornost.

Standard MRS 31 uvaja in razlaga nekaj specifičnih pojmov. Sam skupni podvig (ang.: joint venture) pomeni pogodbeni sporazum, po katerem stranke lotijo gospodarskega delovanja, ki je predmet skupnega obvladovanja. Skupno obvladovanje (ang.: joint control) je pogodbeno dogovorjena delitev obvladovanja kakega gospodarskega delovanja, ki obstaja samo, kadar strateške finančne in poslovodne odločitve v povezavi z gospodarskim delovanjem zahtevajo enoglasno odobritev vseh strank. Stranke, ki si delijo obvladovanje, se imenujejo podvižniki (ang.: venturers). Za razliko od podvižnikov, ki si delijo skupno obvladovanje nad skupnim podvigom, pa naložbeniki v skupne podvige (ang.: investors in joint ventures) tega obvladovanja nimajo (IFRS, 2004, str. 1171, IAS 31, 3.).

Skupni podvigi lahko prevzamejo različne oblike in strukture. MSRP dajejo v ospredje tri splošne značilne vrste, in sicer skupaj obvladovano delovanje (ang.: jointly controlled operations), skupaj obvladovana sredstva (ang.: jointly controlled assets) in skupaj obvladovana podjetja (jointly controlled entities). Za vse skupaj se uporablja izraz skupni podvigi (IFRS, 2004, str. 1172, IAS 31, 7.).

SRS navajajo le skupaj obvladovana sredstva in skupaj obvladovano podjetje, ne pa tudi skupaj obvladovanega delovanja, se pa opredelitve prvih dveh med MSRP in SRS ne razlikujeta.

Za vse skupne podvige po MSRP velja (IFRS, 2004, str. 1172, IAS 31, 7.):

- (a) da dva ali več podvižnikov zavezuje pogodbeni sporazum (ang.: contractual arrangement),
- (b) da pogodbeni sporazum vzpostavlja skupno obvladovanje.

MSRP opozarjajo, da prav obstoj pogodbenega sporazuma razlikuje deleže, ki vključujejo skupno obvladovanje, od naložb v pridružena podjetja, v katerih ima naložbenik pomemben vpliv. Delovanja, v zvezi s katerimi ne velja pogodbeni sporazum o vzpostavitvi skupnega delovanja, niso skupni podvigi (IFRS, 2004, str. 1172, IAS 31, 9.). Pogodbeni sporazum ima navadno pisno obliko in obravnava delovanje, trajanje in poročevalske obveznosti skupnega podviga; imenovanje ustreznega organa odločanja za skupni podvig in glasovalne pravice podvižnikov; prispevke podvižnikov v kapital in delitev celotne količine proizvodov, prihodkov, odhodkov in izidov skupnega podviga med podvižniki (IFRS, 2004, str. 1172, IAS 31, 10.).

Pogodbeni sporazum vzpostavi skupno obvladovanje nad skupnim podvigom in s tem zagotovi, da se noben posamezen podvižnik ne znajde v položaju, ko bi lahko enostransko obvladoval dejavnosti. Pogodbeni sporazum lahko določa, da je eden izmed podvižnikov izvajalec delovanja ali ravnatelj skupnega podviga, ki pa ne obvladuje skupnega podviga, ampak izvaja finančno in poslovno politiko, za katero so se dogovorili podvižniki v skladu s pogodbenim sporazumom in njeno izvajanje prenesli na ravnatelja (IFRS, 2004, str. 1172-1173, IAS 31, 11., 12.).

a) Skupaj obvladovano delovanje

Pri skupaj obvladovanem delovanju gre zgolj za skupno uporabo sredstev in drugih dejavnikov podvižnikov, ne pa za ustanovitev posebne gospodarske družbe ali posebnega finančnega ustroja, ločenega od podvižnikov. Vsak podvižnik skrbi za lastna opredmetena osnovna sredstva in zaloge, ima lastne stroške in obveznosti ter skrbi za lastno financiranje. Z delovanjem skupnega podviga se lahko ukvarjajo zaposleni pri podvižniku. Pogodba o skupnem podvigu običajno določa način delitve prihodkov od prodaje skupnih proizvodov in skupaj nastalih odhodkov med podvižniki (IFRS, 2004, str. 1173, IAS 31, 13.).

b) Skupaj obvladovana sredstva

V tem primeru gre za skupno obvladovanje in pogosto skupno lastništvo podvižnikov nad enim ali več sredstvi, ki so jih prispevali v skupni podvig ali pridobili zanj, da bi jim prinašala koristi. Vsakemu podvižniku pripada del celotne količine proizvodov, ki se proizvedejo z omenjenimi sredstvi, nase pa prevzame podvižnik tudi svoj del stroškov. Tudi tu ne gre za oblikovanje posebne gospodarske družbe (IFRS, 2004, str. 1174, IAS 31, 18., 19.).

V primeru skupaj obvladovanega delovanja in sredstev podvižnik v svojih ločenih RI pripoznava sredstva, obveznosti, prihodke in odhodke. Enako potem stori tudi v skupinskih RI, zato pri naštetih postavkah niso potrebni preračuni in drugi postopki uskupinjevanja, kadar podvižnik predstavlja skupinske RI (IFRS, 2004, str. 1173-1175, IAS 31, 16., 22.). Za ti dve vrsti skupnega podviga ni potrebno imeti ločenih računovodskih evidenc in tudi ne pripravljati RI za skupni podvig. Kljub temu pa podvižniki lahko pripravljajo ravnateljske obračune (ang.: management accounts), da lažje presojujejo uspešnost skupnega podviga (IFRS, 2004, str. 1173, 1175, IAS 31, 17., 23.).

c) Skupaj obvladovano podjetje

Za to vrsto skupnega podviga pa se ustanovi nova gospodarska družba, v kateri ima vsak podvižnik svoj delež. Takšno podjetje posluje tako kot druga podjetja, le da pogodbeni sporazum med podvižniki določa skupno obvladovanje celotnega gospodarskega delovanja takšnega podjetja. Skupaj obvladovano podjetje obvladuje sredstva skupnega podviga, prevzema obveznosti in povzroča odhodke ter ustvarja prihodke. Pogodbe lahko sklepa v svojem imenu in zbira finančna sredstva za dejavnost skupnega podviga. Vsak podvižnik ima pravico do deleža v poslovnem izidu, pri nekaterih skupaj obvladovanih podjetjih pa se deli tudi celotna količina proizvodov, ki jih proizvede skupaj obvladovano podjetje (IFRS, 2004, str. 1175, IAS 31, 25.).

Tako podjetje mora kot vsa druga podjetja voditi lastne računovodske evidenc in pripravljati RI v skladu z zahtevami v državi in z MSRP. Vsak podvižnik navadno prispeva v skupaj obvladovano podjetje denar ali druga sredstva, ki jih podvižnik vključi tudi v svoje računovodske evidenc in jih pripozna v svojih ločenih RI kot finančne naložbe v skupaj obvladovano podjetje (IFRS, 2004, str. 1175-1176, IAS 31, 28., 29.).

6.6.1. Skupinski RI podvižnika

Po MSRP mora podvižnik pripoznati svoj delež v skupaj obvladovanem podjetju z uporabo metode **sorazmernega uskupinjevanja** (ang.: proportionate consolidation) ali z uporabo **kapitalske metode**. Uporabo teh dveh metod dovoljujejo tudi SRS. V primeru, da uporablja sorazmerno uskupinjevanje, lahko po MSRP podvižnik uporabi eno izmed dveh oblik poročanja, ki jih bom predstavila v nadaljevanju. Podvižnik pripozna svoj delež v skupaj obvladovanem podjetju ne glede na to, ali ima tudi naložbe v odvisna podjetja in ali kot svoje RI pripravlja skupinske RI (IFRS, 2004, str. 1176, IAS 31, 30.).

Ko podvižnik v skupinskih RI poroča o deležu v skupaj obvladovanem podjetju, je po MSRP nujno, da pojasni bistvo in gospodarsko stvarnost sporazuma. V skupaj obvladovanem podjetju namreč podvižnik obvladuje svoj del prihodnjih gospodarskih koristi na podlagi svojega dela sredstev in obveznosti v skupnem podvigu (IFRS, 2004, str. 1176, IAS 31, 32.).

a) Sorazmerno uskupinjevanje

Sorazmerno uskupinjevanje je upoštevanje skupaj obvladovanih podjetij v skupinskih RI njihovega sestavljalca – podvižnika. Postopki pri sorazmernem uskupinjevanju so podobni postopkom pri popolnem uskupinjevanju, le da se vsa sredstva in dolgovi ter prihodki in odhodki zajemajo samo do velikosti sorazmernega deleža, ki pripada podvižniku. Podvižnik preneha uporabljati sorazmerno uskupinjevanje, če preneha soobvladovati podjetja (SRS, 2003, str. 22).

Uporaba sorazmernega uskupinjevanja pomeni, da je v podvižnikovi skupinski bilanci stanja vključen njegov del sredstev, ki jih obvladuje skupaj z drugimi, pa tudi del obveznosti, za katerega je odgovoren skupaj z drugimi. Podvižnikov skupinski izkaz poslovnega izida zajema njegov del prihodkov in odhodkov skupaj obvladovanega podjetja. Številni postopki, ki so ustrezni pri sorazmernem uskupinjevanju so podobni postopkom za uskupinjevanje finančnih naložb v odvisna podjetja in so opisani v MRS 27 (IFRS, 2004, str. 1176, IAS 31, 33.).

Za uveljavitev sorazmernega uskupinjevanja se po MSRP lahko uporabita naslednji obliki poročanja (IFRS, 2004, str. 1176-1177, IAS 31, 34.):

- podvižnik lahko postavko za postavko združi svoj del vsakega od sredstev, obveznosti, prihodkov in odhodkov skupaj obvladovanega podjetja s podobnimi postavkami v svojih skupinskih RI;

- podvižnik lahko vključi posamezne zaporedne postavke svojega dela sredstev, obveznosti, prihodkov in odhodkov skupaj obvladovanega podjetja v svoje skupinske RI.

SRS sorazmernega uskupinjevaja ne členijo naprej na ti dve obliki tako kot MSRP. Pri obeh oblikah gre sicer za poročanje o povsem enakih zneskih čistega dobička ter o vsaki od glavnih skupin sredstev, obveznosti, prihodkov in odhodkov. Ne glede na to, katera oblika se uporabi za sorazmerno uskupinjevanje, ni ustrezno medsebojno pobotati katerih koli postavk. Medsebojno se lahko pobotajo le, kadar obstaja zakonska pravica za pobotanje in pobotanje pomeni pričakovanje vnovčitve sredstva ali poravnave obveznosti (IFRS, 2004, str. 1176-1177, IAS 31, 34., 35.). Sorazmerno uskupinjevanje shematsko prikazujem v Prilogi 11.

Na tisti dan, ko podvižnik preneha sodelovati pri obvladovanju skupaj obvladovanega podjetja, podvižnik preneha uporabljati sorazmerno uskupinjevanje (IFRS, 2004, str. 1177, IAS 31, 36.).

b) Kapitalska metoda

Podvižnik lahko v svojih skupinskih RI poroča o svojem deležu v skupaj obvladovanemu podjetju tudi z uporabo kapitalske metode¹⁰, ki je bila predstavljena že ob obravnavanju določil iz MRS 28. Bistveno je, da MRS 31, čeprav dovoljuje to metodo, ne priporoča njene uporabe. Po MSRP sorazmerno uskupinjevanje bolje kaže bistvo in gospodarsko stvarnost podvižnikovega deleža v skupaj obvladovanem podjetju, torej obvladovanje podvižnikovega deleža v prihodnjih gospodarskih koristih (IFRS, 2004, str. 1177, IAS 31, 40.). MSRP izrecno zahtevajo, da podvižnik razkrije, katero izmed obeh dovoljenih metod je uporabil za pripoznanje svojih deležev v skupno obvladovanih podjetjih (IFRS, 2004, str. 1179, IAS 31, 57.). SRS za razliko od MSRP kapitalske metode ne opredelijo kot manj primerne.

6.6.2. Dovoljene izjeme

Po MSRP se deleži v skupaj obvladovanih podjetjih, ki so opredeljeni kot v posesti z namenom prodaje, obračunavajo v skladu z MSRP 5. Če pa se ta njihov status spremeni in jih podjetje drži dolgoročno, se obračunavajo po eni izmed dovoljenih metod tudi za nazaj, vse od datuma, ko so bili opredeljeni kot v posesti z namenom prodaje. RI za obdobja od takrat naprej se ustrezno popravijo (IFRS, 2004, str. 1177-1178, IAS 31, 42., 43.). SRS v zvezi s skupaj obvladovanimi podjetji ne gredo v take podrobnosti.

V primeru, da skupaj obvladovano podjetje postane odvisno podjetje ali pa pridruženo podjetje, je potrebno obračunavati naložbo v skladu z MRS 27 oziroma MRS 28 (IFRS, 2004, str. 1178, IAS 31, 45.). MSRP še dodatno določajo, da investitor, ki vložil v skupen podvig, vendar ni udeležen v skupnem obvladovanju, obračunava svojo naložbo v skladu z MRS 39, če ima pomemben vpliv pa v skladu z MRS 28 (IFRS, 2004, str. 1179, IAS 31, 51.).

¹⁰ Uporabo te metode zagovarjajo tisti, ki trdijo, da ni ustrezno združiti obvladovanih postavk s skupaj obvladovanimi postavkami, pa tudi tisti, ki menijo, da imajo podvižniki v skupaj obvladovanem podjetju pomemben vpliv, ne sodelujejo pa toliko pri skupnem obvladovanju.

6.6.3. Posli med podvižnikom in skupnim podvigom

MRS 31 se posveti še poslom med podvižnikom in skupnim podvigom. Če podvižnik prispeva ali proda sredstva skupnemu podvigu, mora pripoznanje poslovnega izida iz omenjenega posla kazati vsebino tega posla. Ob prodaji sredstva lahko podvižnik pripozna samo tisti del poslovnega izida, ki se nanaša na deleže drugih podvižnikov (IFRS, 2004, str. 1178, IAS 31,48.). Če podvižnik od skupnega podviga kupi sredstva, ne sme pripoznati svojega deleža v dobičku skupnega podviga iz tega posla, dokler ne preproda omenjenih sredstev neodvisni stranki. Podvižnik pripozna na enak način tudi svoj delež v izgubi, ki jo skupni podvig ustvari s prodajo sredstva podvižniku. Izjema pa so izgube, ki pomenijo zmanjšanje čiste iztržljive vrednosti kratkoročnih sredstev, ali izgube zaradi oslabitve. Te izgube mora podvižnik pripoznati takoj (IFRS, 2004, str. 1178, IAS 31, 49.).

7. SKLEP

Na področju računovodstva stopamo v novo dobo. Zaradi potreb ekonomskih subjektov, ki poslujejo na svetovni ravni, si strokovna združenja in nacionalne računovodske organizacije prizadevajo, da bi se čimprej zagotovili visoko kakovostni računovodski standardi, ki bi poenotili računovodsko poročanje in preko tega zagotavljali primerljive RI. Vodilno vlogo pri pripravljanju takih standardov je prevzel IASB, ki ga sestavljajo strokovnjaki iz različnih držav. Pri svojem delu se je soočal, in se do neke mere še vedno, s številnimi izzivi. Skozi zgodovino so se namreč v različnih državah oblikovali različni računovodski sistemi, prilagojeni lokalnim razmeram. Ta raznolikost je še posebej značilna za evropske države. Te pa se v zadnjih desetletjih vedno bolj povezujejo in ustvarjajo skupen gospodarski prostor, ki pa bo lahko zares učinkovit šele, ko bo govoril en jezik poročanja. Da bi se čimbolj izkoristili potenciali finančnih trgov, sta za isto mizo sedli tudi večni tekmici, EU in ZDA. Pri zblizevanju svojih rešitev sta vedno bolj uspešni.

IASB je v zadnjih letih pomembno izboljšal in dopolnil MSRP, dvignil njihovo kakovost in zmanjšal število možnih različic, kar je ključno za zagotavljanje primerljivosti računovodskih informacij. EU je ocenila, da so ti standardi dovolj ustrezni, da jih lahko uporabi pri harmonizaciji računovodstva na svojem območju. Z uredbo je predpisala s 1. januarjem 2005 obvezno uporabo MSRP za podjetja, ki kotirajo na evropskih borzah in pripravljajo skupinske RI. Zahtevi uredbe mora slediti tudi Slovenija, nova članica EU, četudi bo to pomenilo, da bodo izgubile na pomenu domače izvirne in kakovostne računovodske rešitve, ki so podane v SRS.

Zadnje spremembe MSRP so nekoliko zmanjšale pred tremi leti ustvarjeno usklajenost SRS z MSRP na večini področij. Ustvarile so nove razlike med obema sistemoma standardov. V diplomskem delu sem se posvetila razlikam na področju obravnavanja skupine podjetij. MSRP to

področje obsežneje obravnavajo. Predstavljajo tudi določene pojme, ki jih SRS ne, kot so na primer potencialne glasovalne pravice in obratni prevzemi.

Na področju poslovnih združenj je pomembna razlika med MSRP in SRS, da prvi zahtevajo uporabo različice nakupne metode, ki meri manjšinske deleže po pošteni vrednosti, drugi pa ostajajo pri merjenju le-teh po knjigovodski vrednosti. Tudi obravnavanje dobrega in slabega imena se po novem razlikuje. SRS še vedno zahtevajo amortizacijo dobrega imena in uvrstitev slabega imena med dolgoročne rezervacije ter nato njegovo postopno prelivanje v poslovni izid. MSRP pa dobrega imena ne amortizirajo več, ampak ga le še pregledujejo glede morebitne oslabitve. Ekonomske kategorije, ki so jo včasih imenovali slabo ime, pa ne navajajo več v taki obliki. Presežek čiste poštene vrednosti prevzetega podjetja nad nabavno vrednostjo poslovne združitve se neposredno v celoti upošteva v poslovnem izidu obdobja, ko je prišlo do prevzema. Navedeno povzroča razlike med standardi tudi pri obračunavanju naložb v pridružena podjetja po kapitalski metodi. Skupne podvige pa SRS zgolj omenjajo, medtem ko jih MSRP obravnavajo kar v posebnem standardu in tako nudijo natančnejša navodila v zvezi z njihovim obravnavanjem.

Sodobni poslovni svet, ki posluje globalno, potrebuje enotne standarde računovodskega poročanja bolj kot kdajkoli prej. Njihova priprava je velik strokoven izziv in zahteven projekt, ki ga v večinoma obvladujejo najvplivnejše države sveta. Slovenija že zaradi svoje majhnosti in nizke borzne kapitalizacije ne more ključno vplivati na razvoj poročanja na svetovni ravni. Slovenski strokovnjaki bodo tako morali predvsem slediti spremembam in novostim v MSRP ter zagotavljati primerljivost slovenskega računovodskega poročanja v mednarodnem prostoru.

LITERATURA

1. Alexander David, Britton Anne, Jorissen Ann: International Financial Reporting And Analysis. 1st edition. London : Thomson Learning, 2003. 656 str.
2. Blake John, Amat Oriol: European accounting. London : Pitman, 1993. 244 str.
3. Casabona Patrick, Shoaf Victoria: International Financial Reporting Standards: Significance, Acceptance, And New Developments. Review of Business, Jamaica, 23(2002), 1, str. 16-20.
4. Cheney Glenn: IASB and IFAC recognize needs of smaller companies. Accounting Today, B.k., 17(2003), 22, str. 14-15.
5. Choi Frederick D. S., Mueller Gerhard G.: International accounting. 2nd edition. London : Prentice-Hall International, 1992. 610 str.
6. Čuček Renata: Prehod od načela previdnosti k načelu poštene vrednosti. Revizor, Ljubljana, 12(2001), 1, str. 28-43.
7. Čuček Renata: Svetovalna vloga revizorja pri izbiri računovodskega okvira poročanja mednarodnih podjetij. Revizor, Ljubljana, 12(2001a), 12, str. 9-27.
8. Duhovnik Meta: Novosti na področju revizijskega in računovodskega poročanja. Zbornik 8. letne konference revizorjev. Portorož : Slovenski inštitut za revizijo, 2002, str. 27-35.
9. Duhovnik Meta: Novosti na področju revizijske stroke v svetu. Zbornik referatov 35. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož : Koordinacijski odbor Zveze ekonomistov Slovenije in Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2003, str. 237-248.
10. Evans Chris: Analysis: Reporting – Quarterly complications. Accountancy, London, 131(2003), 1316, str. 40.
11. Evans Chris: Analysis: Quarterly Reporting – Companies face quarterly reporting nightmare. Accountancy, London, 132(2003a), 1322, str. 36.
12. Evans Thomas G., Taylor Martin E., Holzmann Oscar J.: International Accounting & Reporting. 2nd edition. Cincinnati (Ohio) : South-Western Publishing, 1994. 536 str.
13. Gornik-Tomaszewski Sylwia, McCarthy Irene N.: Cooperation Between FASB and IASB to Achieve Convergence of Accounting Standards. Review of Business, Jamaica, 24(2003), 2, str. 52-59.
14. Hansen Fay: International Accounting Standards Take Hold. Business Credit, New York, 106(2004), 2, str. 56-58.
15. Heffes Ellen M.: IASB's Sir David Tweedie 'Optimistic' on Convergence. Financial Executive, B.k., 20(2004), 1, str. 16-18.
16. Hill Charles W. L.: International Business: Competing in the Global Marketplace: Postscript 2001. 3rd edition. Boston : Irwin/McGraw-Hill, 2001. 692 str.
17. Horvat, Tatjana: Mednarodne novosti. Revizor, Ljubljana, 13(2002), 6, str. 100-107.
18. Horvat, Tatjana: Mednarodne novosti. Revizor, Ljubljana, 13(2002a), 7-8, str. 150-163.
19. Horvat, Tatjana: Mednarodne novosti. Revizor, Ljubljana, 13(2002b), 11, str. 178-189.
20. Horvat, Tatjana: Mednarodne novosti. Revizor, Ljubljana, 13(2002c), 12, str. 166-177.
21. Horvat, Tatjana: Mednarodne novosti. Revizor, Ljubljana, 14(2003), 1, str. 95-107.
22. Horvat, Tatjana: Mednarodne novosti. Revizor, Ljubljana, 14(2003a), 4-5, str. 114-128.
23. Horvat, Tatjana: Mednarodne novosti. Revizor, Ljubljana, 14(2003b), 6, str. 115-127.

24. Horvat, Tatjana: Mednarodne novice. Revizor, Ljubljana, 14(2003c), 10, str. 146-154.
25. Horvat, Tatjana: Mednarodne novice. Revizor, Ljubljana, 14(2003č), 11, str. 153-167.
26. Horvat, Tatjana: Mednarodne novice. Revizor, Ljubljana, 15(2004), 1, str. 146-158.
27. Horvat, Tatjana: Mednarodne novice. Revizor, Ljubljana, 15(2004a), 2, str. 155-159.
28. Horvat, Tatjana: Mednarodne novice. Revizor, Ljubljana, 15(2004b), 4-5, str. 108-117.
29. Koletnik Franc: Sedanji izzivi za slovensko računovodsko teorijo in prakso. Zbornik referatov 30. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, finančah in reviziji. Portorož : Koordinacijski odbor Zveze ekonomistov Slovenije in Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1998, str. 131-152.
30. Koletnik Franc: Računovodske rešitve v državah Evropske zveze. Zbornik referatov 33. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, finančah in reviziji. Portorož : Koordinacijski odbor Zveze ekonomistov Slovenije in Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001, str. 119-136.
31. Koletnik Franc: Računovodstvo ob vstopu Slovenije v Evropsko unijo. O računovodstvu, reviziji, davščinah in finančah: Zbornik referatov 18. posvetovanja društva računovodij, finančnikov in revizorjev Maribor. Maribor : Društvo računovodij, finančnikov in revizorjev Maribor, 2003, str. 5-22.
32. Korošec Bojana: Računovodstvo danes. Zbornik referatov 35. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, finančah in reviziji. Portorož : Koordinacijski odbor Zveze ekonomistov Slovenije in Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2003, str. 143-160.
33. Kosterlitz Julie: Tackling a tower of Babel. The Secured Lender, New York, 59(2003), 2, str. 34-40.
34. Koželj Stanko: Spreminjanje in prenavljanje sedanjih slovenskih računovodskih standardov. Denar, Ljubljana, 10(2000), 17, str. 25-27.
35. McDonnell John: International Financial Reporting Standards: Is your business ready?. Accountancy Ireland, Dublin, 35(2003), 4, str. 12-14.
36. Odar Marjan: Uporaba računovodske predpostavke previdnosti v različnih državah. Revizor, Ljubljana, 12(2001), 3, str. 39-63.
37. 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.
38. Pacter Paul: Convergence of IFRS and U.S. GAAP. CPA Journal, New York, 73(2003), 3, str. 67.
39. Prehod na uporabo MSRP in potrebne spremembe domače zakonodaje. Revizor, 15(2004), 1, str. 163-164.
40. Stolowy Hervé, Lebas Michael J.: Corporate financial reporting: A global perspective. London : Thomson Learning, 2002. 636 str.
41. Turk Ivan: Pomen novih slovenskih računovodskih standardov. Zbornik 5. letne konference preizkušenih računovodij. Otočec : Slovenski inštitut za revizijo, 2002, str. 5-15.
42. Turk Ivan et al.: Finančno računovodstvo: splošni del. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2004. 814 str.
43. Turk Ivan, Melavc Dane, Korošec Bojana: Uvod v računovodstvo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2004. 599 str.

44. Vežjak Blanka: S priključitvijo k Evropski uniji tudi v Sloveniji obvezni mednarodni računovodski standardi. *Revizor*, Ljubljana, 14(2003), 11, str. 30-57.
45. Vrankar Mateja: Konsolidacija (uskupinjevanje) v luči nove zakonodaje. Zbornik 7. letne konference revizorjev. Portorož : Slovenski inštitut za revizijo, 2001, str. 191-201.

VIRI

1. General Information. [URL: <http://www.iasb.org/about/general.asp>], 28.3.2004.
2. History. [URL: <http://www.iasb.org/about/history.asp>], 28.3.2004.
3. IASB Project Timetable. [URL: <http://www.iasb.org/current/timetable.asp>], 1.3.2004.
4. IASB's Operating Procedures. [URL: http://www.iasb.org/about/due_process.asp], 28.3.2004.
5. IASB and IASB Foundation News. [URL: <http://www.iasb.org/news/index.asp>], 1.5.2004.
6. IASB Foundation Constitution. [URL: http://www.iasb.org/uploaded_files/documents/8_11_iascf-constitution.pdf], 1.5.2004
7. IFRS 2004: 2004 International Financial Reporting Standards (Bound Volume). London : IASB Publications department, 2004. 2199 str.
8. International Accounting Standards Board Issues Wide-Ranging Improvements to Standards. [URL: http://www.iasb.org/news/index.asp?showPageContent=no&xml=10_33_25_18122003_18122004.htm], 1.3.2004.
9. Martin Richard: Posvetovanje o mednarodnih računovodskih standardih: Gradivo s posvetovanja. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2003. 21 str.
10. Mednarodni računovodski standardi 2001. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002. 1357 str.
11. Odar Marjan, Vežjak Blanka: Seminar o predvideni uporabi mednarodnih standardov računovodskega poročanja v Sloveniji (gradivo s seminarja). Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2003. 31 str.
12. Pojasnilo 1 k uvodu v SRS. [URL: http://www.si-revizija.si/publikacije/srs/pojasnila/SRS_Uvod-01.pdf], 1.5.2004.
13. Publikacije – Pojasnila Slovenskega inštituta za revizijo. [URL: <http://www.si-revizija.si/publikacije/index.shtml>], 1.5.2004.
14. Publikacije – Slovenski računovodski standardi 2001 s stališči in pojasnili, objavljeni v Uradnem listu. [URL: <http://www.si-revizija.si/publikacije/index.shtml>], 1.5.2004.
15. Restructuring IASB (1997-1999). [URL: http://www.iasb.org/about/history_restructure.asp], 28.3.2004.
16. SRS – Slovenski računovodski standardi 2001. 2. izdaja. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2003. 339 str.
17. Structure. [URL: <http://www.iasb.org/about/structure.asp>], 28.3.2004.
18. Turk Ivan: Pojmovnik računovodstva, financ in revizije. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002-a. 1082 str.

PRILOGE

PRILOGA 1: Slovar uporabljenih tujih izrazov

PRILOGA 2: Seznam uporabljenih kratic

PRILOGA 3: Struktura IASB

PRILOGA 4: S 1. januarjem 2005 veljavni MSRP

PRILOGA 5: Razpored projektov IASB

PRILOGA 6: Slovenski računovodski standardi in pojasnila k njim

PRILOGA 7: Predlog projektne skupine za uvedbo MSRP pri Slovenskem inštitutu za revizijo

PRILOGA 8: Primer različice nakupne metode – metoda poštene vrednosti

PRILOGA 9: Popolno uskupinjevanje

PRILOGA 10: Kapitalska metoda

PRILOGA 11: Sorazmerno uskupinjevanje

PRILOGA 1: Slovar uporabljenih tujih izrazov

Accounting Regulatory Committee – Računovodski urejevalni odbor

accumulated – nabran

acquirer – prevzemnik

acquiree – prevzeto podjetje

adjustments – preračuni

allowed alternative treatment – dovoljena drugačna rešitev

American Institute of Certified Public Accountants – Ameriški inštitut pooblaščenih revizorjev

Appendices – dodatki k standardu

associate – pridruženo podjetje

Basis for Conclusions – osnova za sklepe

benchmark treatment – normna rešitev

businesses – posli

carrying amount – knjigovodska vrednost

Commission's Financial Services Action Plan – Akcijski načrt Komisije v zvezi s finančnimi storitvami

Committee of European Securities Regulators – Komisija za nadzor delovanja evropskih borz

consolidated financial statements – skupinski računovodski izkazi

contingent liabilities – pogojne obveznosti

contractual arrangement – pogodbeni sporazum

control – obvladovanje

convergence – zbliževanje

convertible – zamenljive

cost – nabavna vrednost

cumulative preference shares – nabiralne prednostne delnice

Discussion Documents – dokumenti za razpravo

Dissenting Opinions – nasprotna mnenja

due process – proces pripravljanja in sprejemanja standardov

entities – podjetja

equity method – kapitalska metoda

European Enforcement Coordination Body for IFRS – Evropsko telo za usklajeno uvajanje MSRP

European Financial Reporting Advisory Group – Evropska svetovalna skupina za računovodsko poročanje

exercisable – uporabljive

Exposure Draft – osnutek za razpravo

Fédération des Experts Comptables Européens – Zveza evropskih računovodskih strokovnjakov

field tests – testi na terenu

Financial Accounting Standards Board – Odbor za finančno-računovodske standarde (v ZDA)

goodwill – dobro ime

held for sale – v posesti z namenom prodaje

IASC Foundation – IASC Fundacija

identifiable – razpoznaven

identifying – razpoznavanje

Illustrative Examples – ponazoritveni primeri

impairment – oslabitev

Improvements to IAS – Izboljšave k MRS

Implementation Guidance – vodnik za vpeljavo določil standarda

incurred – naprten

initial accounting – začetno obračunavanje

initial accounting determined provisionally – začasno določeno začetno obračunavanje

International Accounting Standard – mednarodni računovodski standard

International Accounting Standards – mednarodni računovodski standardi

International Accounting Standards Board – Odbor za mednarodne računovodske standarde

International Accounting Standards Committee – Svet za mednarodne računovodske standarde

International Federation of Accountants – Mednarodno združenje računovodskih strokovnjakov

International Financial Reporting Interpretations Committee – Svet za pojasnjevanje mednarodnih standardov računovodskega poročanja

International Financial Reporting Standard – mednarodni standard računovodskega poročanja

International Financial Reporting Standards – mednarodni standardi računovodskega poročanja

International Organization of Securities Commissions – Mednarodna organizacija komisij za vrednostne papirje

investors in joint ventures – naložbeniki v skupne podvige

joint control – skupno obvladovanje

joint venture – skupni podvig

jointly controlled assets – skupaj obvladovana sredstva

jointly controlled entity – skupaj obvladovano podjetje

jointly controlled operations – skupaj obvladovano delovanje

legal authority – pravna avtoriteta

management accounts – ravnateljski obračuni

Memorandum of Understanding – medsebojni dogovor

minority interests – manjšinski deleži

mutual entities – vzajemna podjetja

negative goodwill – slabo ime

net assets – čisto premoženje

parent company – obvladujoče podjetje

parent shareholder's equity – kapitalski deleži lastnikov kapitala obvladujočega podjetja

potential voting rights – potencialne glasovale pravice

Preface to the IFRS – uvod v MSRP

principles-based – na načelih temelječe

proportionate consolidation – sorazmerno uskupinjevanje

public hearings – javna zaslišanja

purchase method – nakupna metoda

recoverable amount – nadomestljiva vrednost

reverse acquisitions – obrnjeni prevzemi

separate financial statements – ločeni računovodski izkazi

share call options – nakupne opcije na delnice

share warrants – jamstva za deleže

Small and Medium-sized Entities Standards – standardi za mala in srednje velika podjetja

Stable Platform 2005 – stabilna platforma za leto 2005

staff – osebje

stakeholders – deležniki

Standards Advisory Council – Sosvet za standarde

Standing Interpretations Committee – Strokovni odbor za pojasnjevanje

subsidiary – odvisno podjetje

Table of Concordance – tabela sprememb členov standarda

Trustees – skrbniki

under common control – skupaj obvladovani

useful life – doba koristnosti

U.S. Generally Accepted Accounting Principles – ameriški računovodski standardi oziroma splošno sprejeta načela računovodskega poročanja

U.S. Securities and Exchange Commission – Ameriška državna komisija za nadzor borz in trga vrednostnih papirjev

value in use – vrednost v uporabi

venturers – podvižniki

PRILOGA 2: Seznam uporabljenih kratic

AICPA.....	American Institute of Certified Public Accountants (Ameriški inštitut pooblaščenih revizorjev)
ARC	Accounting Regulatory Committee (Računovodski urejevalni odbor)
CESR.....	Committee of European Securities Regulators (Komisija za nadzor delovanja evropskih borz)
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group (Evropska svetovalna skupina za računovodsko poročanje)
EU	Evropska unija
FASB.....	Financial Accounting Standards Board (Odbor za finančno-računovodske standarde v ZDA)
FEE	Fédération des Experts Comptables Européens (Zveza evropskih računovodskih strokovnjakov)
IAS	International Accounting Standard (mednarodni računovodski standard) oziroma International Accounting Standards (mednarodni računovodski standardi)
IASB	International Accounting Standards Board (Odbor za mednarodne računovodske standarde)
IASC	International Accounting Standards Committee (Svet za mednarodne računovodske standarde)
IFAC	International Federation of Accountants (Mednarodno združenje računovodskih strokovnjakov)
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee (Svet za pojasnjevanje mednarodnih standardov računovodskega poročanja)
IFRS	International Financial Reporting Standard (Mednarodni standard računovodskega poročanja) oziroma International Financial Reporting Standards (Mednarodni standardi računovodskega poročanja)
IOSCO.....	International Organization of Securities Commissions (Mednarodna organizacija komisij za vrednostne papirje)

MRSmednarodni računovodski standard oziroma
mednarodni računovodski standardi

MSRPmednarodni standard računovodskega poročanja oziroma
mednarodni standardi računovodskega poročanja

MSRP (EU)MSRP, ki jih izdaja IASB in ki so odobreni za uporabo v EU

RI.....računovodski izkazi

SACStandards Advisory Council (Sosvet za standarde)

SEC.....(U.S.) Securities and Exchange Commission
(Ameriška državna komisija za nadzor borz in trga vrednostnih papirjev)

SIC.....Standing Interpretations Committee (Strokovni odbor za pojasnjevanje)

SOP.....Strokovni odbor za pojasnjevanje

SRS.....slovenski računovodski standard oziroma
slovenski računovodski standardi

U.S. GAAPU.S. Generally Accepted Accounting Principles
(ameriška splošno sprejeta načela računovodskega poročanja)

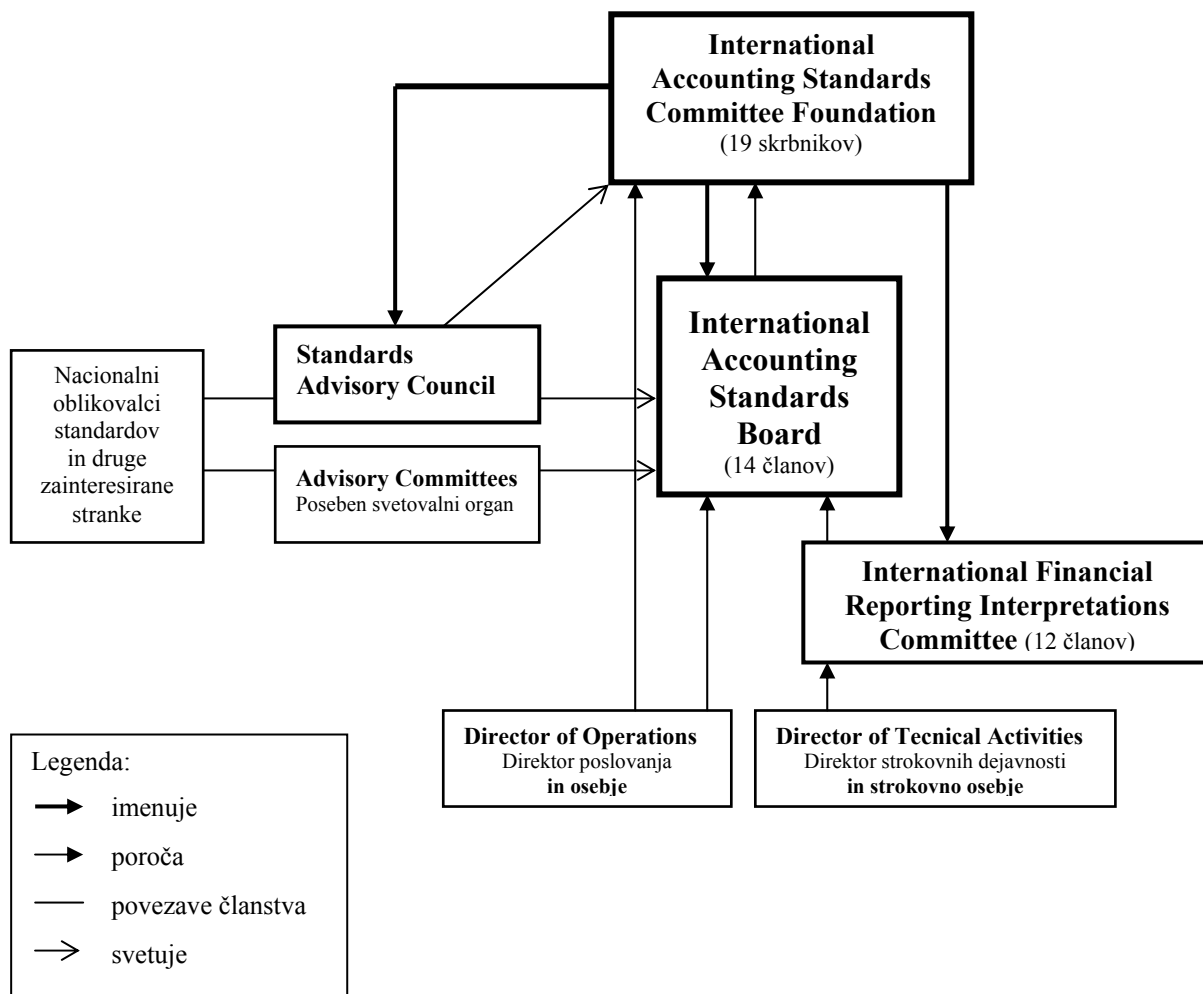
ZGD.....Zakon o gospodarskih družbah

Opomba:

Kratic RI, EU, MRS in MSRP v besedilu diplomskega dela namenoma ne sklanjam (MSRP, MSRP-jev, ...). Če bi uporabljala sicer pravopisno pravilnejšo obliko, bi bilo zaradi zelo pogoste rabe omenjenih kratic besedilo mnogo manj pregledno.

PRILOGA 3: Struktura IASB

Slika 1: Struktura IASB in medsebojne odvisnosti med enotami



Vir: Structure, 2004.

PRILOGA 4: S 1. januarjem 2005 veljavni MSRP

Tabela 1: Standardi iz MSRP, ki bodo v uporabi s 1. januarjem 2005 (kot je bilo določeno 31. marca 2004)

Naslov v angleškem jeziku		Naslov v slovenskem jeziku		Popravljen, dopolnjen	Nadomestil
Preface		Uvod		Dec-03	
Framework		Okvirna navodila			
IAS 1	Presentation of Financial Statements	MRS 1	Predstavljanje RI	Dec-03	
IAS 2	Inventories	2	Zaloge	Dec-03	SIC-1
IAS 7	Cash Flow Statements	7	Izkaz finančnega izida (finančnih tokov)		
IAS 8	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	8	* Računovodske usmeritve, spremembe v računovodskih ocenah in napake		SIC-2, SIC-18
IAS 10	Events after the Balance Sheet Date	10	Dogodki po datumu bilance stanja	Dec-03	
IAS 11	Construction Contracts	11	Pogodbe o gradbenih delih		
IAS 12	Income Taxes	12	Davek iz dobička		
IAS 14	Segment Reporting	14	Poročanje po odsekih		
IAS 16	Property, Plant and Equipment	16	Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)	Dec-03	SIC-6 SIC-14 SIC-23
IAS 17	Leases	17	Najemi	Dec-03	
IAS 18	Revenue	18	Prihodki		
IAS 19	Employee Benefits	19	Zasluzki zaposlencev		
IAS 20	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	20	Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči		
IAS 21	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	21	Vplivi sprememb deviznih tečajev	Dec-03	SIC-11 SIC-19 SIC-30
IAS 23	Borrowing Costs	23	Stroški izposojanja		
IAS 24	Related Party Disclosures	24	Razkrivanje povezanih strank	Dec-03	
IAS 26	Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans	26	Obračunavanje in poročanje pokojninskih programov		
IAS 27	Consolidated and Separate Financial Statements	27	* Skupinski in ločeni RI	Dec-03	SIC-33
IAS 28	Investments in Associates	28	* Naložbe v pridružena podjetja	Dec-03	SIC-3 SIC-20 SIC-33
IAS 29	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	29	Računovodsko poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih		
IAS 30	Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions	30	Razkritja v računovodskih izkazih bank in podobnih finančnih institucij		
IAS 31	Interests in Joint Ventures	31	* Deleži v skupnih podvigih	Dec-03	

Tabela 1 (nadaljevanje): Standardi iz MSRP, ki bodo v uporabi s 1. januarjem 2005 (kot je bilo določeno 31. marca 2004)

IAS 32	Financial Instruments: Disclosure and Presentation	32	Finančni instrumenti – razkrivanje in predstavljanje	Dec-03	SIC-5 SIC-16 SIC-17
IAS 33	Earnings per Share	33	Čisti dobiček na delnico	Dec-03	SIC-24
IAS 34	Interim Financial Reporting	34	Medletno računovodsko poročanje		
IAS 36	Impairment of Assets	36	Oslabitev sredstev	Mar-04	
IAS 37	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	37	Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva		
IAS 38	Intangible Assets	38	Neopredmetena sredstva	Mar-04	
IAS 39	Financial Instruments: Recognition and Measurement	39	Finančni instrumenti – pripoznavanje in merjenje	Mar-04	
IAS 40	Investment Property	40	Naložbene nepremičnine	Dec-03	
IAS 41	Agriculture	41	Kmetijstvo		
IFRS 1	First-time Adoption of International Financial Reporting Standards	1	* Prva uporaba MSRP		SIC-8
IFRS 2	Share-based Payment	2	* Izplačila na podlagi deležev		
IFRS 3	Business Combinations	3	* Poslovne združitve		IAS 22 SIC-9 SIC-22 SIC-28
IFRS 4	Insurance Contracts	4	* Zavarovalne pogodbe		
IFRS 5	Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations	5	* Negibljiva sredstva v posesti za prodajo in ustavljeno poslovanje		IAS 35
Total 36		Skupaj 36			IAS 15 – umaknjen z izboljšavami preostalih standardov

Opomba:

* Lasten prevod iz angleškega jezika, ki ne bo nujno enak uradnemu slovenskemu prevodu.

Vir: IFRS, 2004.

Tabela 2: Pojasnila iz MSRP, za katere se pričakuje, da bodo ostala v uporabi 1. januarja 2005 (kot je bilo določeno 31. marca 2004)

Naslov v angleškem jeziku		Naslov v slovenskem jeziku		Popravljeno, Dopolnjeno
Preface		Uvod		
SIC 7	Introduction of the Euro	SOP 7	Uvedba evra (MRS 21)	Dec-03
SIC 10	Government Assistance – No Specific Relation to Operating Activities	SOP 10	Državna pomoč – brez posebnih povezav s poslovnim delovanjem (MRS 20)	
SIC 12	Consolidation – Special Purpose Entities	SOP 12	Uskupinjevanje – enote za posebne namene (MRS 27)	Dec-03
SIC 13	Jointly Controlled Entities – Non-Monetary Contributions by Venturers	SOP 13	Skupaj obvladovana podjetja – nedenarni prispevki podvižnikov (MRS 31)	Dec-03
SIC 15	Operating Leases – Incentives	SOP 15	Poslovni najemi – spodbudnine (MRS 17)	Dec-03
SIC 21	Income Taxes – Recovery of Revalued Non-Depreciable Assets	SOP 21	Davek iz dobička – povrnitev prevrednotenih neamortizljivih sredstev (MRS 12)	Dec-03
SIC 25	Income Taxes – Changes in the Tax Status of an Entity or its Shareholders	SOP 25	Davek iz dobička – spremembe davčnega položaja podjetja ali njegovih delničarjev (MRS 12)	Mar-04
SIC 27	Evaluating the Substance of Transactions Involving the Legal Form of a Lease	SOP 27	* Ocenjevanje bistva transakcij, ki vključujejo pravno obliko najema	Dec-03
SIC 29	Disclosure – Service Concession Arrangements	SOP 29	* Razkritja – koncesijski sporazumi za storitve	Dec-03
SIC 31	Revenue – Barter Transactions Involving Advertising Services	SOP 31	* Prihodki – barter transakcije, ki vključujejo oglaševalske storitve	Dec-03
SIC 32	Intangible Assets – Web Site Costs	SOP 32	* Neopredmetena sredstva – stroški internetnih strani	Mar-04
Total 11		Skupaj 11		

Opomba:

* Lasten prevod iz angleškega jezika, ki ne bo nujno enak uradnemu slovenskemu prevodu.

Vir: IFRS, 2004.

PRILOGA 5: Razpored projektov IASB

Tabela 3: Pričakovani časovni razpored projektov, kot je bil zastavljen 1. marca 2004

Project	2004				2005
	Qtr 1 1. četrletje	Qtr 2 2. četrletje	Qtr 3 3. četrletje	Qtr 4 4. četrletje	
Amendments to IASs 32 ad 39 <i>Financial Instruments</i> Macro hedging Dopolnitve IAS 32 in 39 – Finančni instrumenti	IFRS *				
Financial risk and other amendments to financial instruments disclosures Finančno tveganje in druga dopolnila k razkritjem finančnih instrumentov		ED*			IFRS
Share-based payment Izplačila na podlagi deležev	IFRS *				
Business combinations <i>phase I</i> Poslovne združitve <i>faza I</i>	IFRS *				
Business combinations: Scope of IFRS 3 Poslovne združitve: Področje MSRP 3		ED	IFRS		
Business combinations <i>phase II</i> Application of the purchase method Poslovne združitve faza II Uporaba nakupne metode		ED			IFRS
Reporting comprehensive income (timing under review) Poročanje o dohodkih (še ni časovno usklajeno)					
Exploration for and evaluation of mineral resources Odkrivanje in vrednotenje rudninskih virov	ED *			IFRS	
Insurance contracts <i>Phase I</i> Zavarovalne pogodbe <i>Faza I</i>	IFRS *				
Insurance contracts <i>Phase II</i> Zavarovalne pogodbe <i>Faza II</i>					ED
Concepts – revenue and related liabilities Koncepti – prihodki in z njimi povezane obveznosti				ED	
Consolidation (including special purpose entities) Konsolidacija (vključno s podjetji za posebne namene)				ED	
Short term convergence of IFRS and national accounting standards Kratkoročno zблиževanje med MSRP in nacionalnimi računovodskimi standardi					
Joint project with the FASB <i>phase I</i> – Skupen projekt s FASB faza I					
- Asset disposals – odtujitev sredstev	IFRS *				
- IAS 37 – MRS 37		ED			IFRS
Other convergence projects – drugi projekti zблиževanja					
- Employment benefits (timing under review) Zaposlitveni zaslužki (še ni časovno usklajeno)		ED			
- Amendment / withdrawal of IAS 20 Dopolnilo k / umaknitev MRS 20		ED		[IFRS]	
Accounting standards for small and medium-sized entities Računovodski standardi za mala in srednje velika podjetja (timing under review) (še ni časovno usklajeno)					

Opomba: * Do 1. maja 2004 že uresničeni projekti.

Vir: IASB Project Timetable, 2004.

PRILOGA 6: Slovenski računovodski standardi in pojasnila k njim

Tabela 4: Veljavni slovenski računovodski standardi

Uvod v slovenske računovodske standarde	
SPLOŠNI SLOVENSKI RAČUNOVODSKI STANDARDI	
SRS 1	Opredmetena osnovna sredstva
SRS 2	Neopredmetena dolgoročna sredstva
SRS 3	Dolgoročne finančne naložbe
SRS 4	Zaloge
SRS 5	Terjatve
SRS 6	Kratkoročne finančne naložbe
SRS 7	Denarna sredstva
SRS 8	Kapital
SRS 9	Dolgoročni dolgovi
SRS 10	Dolgoročne rezervacije
SRS 11	Kratkoročni dolgovi
SRS 12	Kratkoročne časovne razmejitev
SRS 13	Stroški amortizacije
SRS 14	Stroški materiala in poslovnih storitev
SRS 15	Stroški dela in drugih povračil zaposlencem
SRS 16	Stroški po vrstah, mestih in nosilcih
SRS 17	Odhodki
SRS 18	Prihodki
SRS 19	Vrste poslovnega izida in finančnega izida
SRS 20	Računovodsko predračunavanje in računovodski predračuni
SRS 21	Knjigovodske listine
SRS 22	Poslovne knjige
SRS 23	Računovodsko obračunavanje in računovodski obračuni
SRS 24	Oblike bilance stanja za zunanje poslovne poročanje
SRS 25	Oblike izkaza poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje
SRS 26	Oblike izkaza finančnega izida za zunanje poslovno poročanje
SRS 27	Oblike izkaza gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje
SRS 28	Računovodsko nadziranje
SRS 29	Računovodsko proučevanje
SRS 30	Računovodsko informiranje
POSEBNI SLOVENSKI RAČUNOVODSKI STANDARDI	
SRS 31	Računovodske rešitve v bankah
SRS 32	Računovodske rešitve v zavarovalnicah
SRS 33	Računovodske rešitve v društvih
SRS 34	Računovodske rešitve v zadrugah
SRS 35	Računovodske rešitve v javnih podjetjih
SRS 36	Računovodske rešitve v nepridobitnih organizacijah – pravnih osebah zasebnega prava

Tabela 4 (nadaljevanje): Veljavni slovenski računovodski standardi

SRS 37	Računovodske rešitve v podjetjih v stečaju ali likvidaciji
SRS 38	Računovodske rešitve v vzajemnih skladih
SRS 39	Računovodske rešitve pri malih samostojnih podjetnikih posameznikih
SRS 40	Računovodske rešitve v invalidskih organizacijah

Vir: SRS, 2003, str. 3-9; Publikacije – Slovenski računovodski standardi 2001 s stališči in pojasnili, objavljeni v Uradnem listu, 2004.

Tabela 5: Pojasnila Slovenskega inštituta za revizijo k slovenskim računovodskim standardom

SRS, h kateremu je bilo sprejeto pojasnilo	Pojasnilo
Uvod v SRS	Pojasnilo 1 – Sestavljanje konsolidiranih računovodskih izkazov
SRS 1	Pojasnilo 1 – Izpolnjevanje pogojev za razvrstitev najemov med finančne najeme
SRS 1	Pojasnilo 2 – Obračunavanje amortizacije
SRS 5	Pojasnilo 1 – Terjatve za vstopni davek na dodano vrednost
SRS 8	Pojasnilo 1 – Poravnavanje izgube
SRS 8	Pojasnilo 2 – Oblikovanje posebnih prevrednotovalnih popravkov kapitala v bankah
SRS 21	Pojasnilo 1 – Podpisovanje računovodskih listin
SRS 24	Pojasnilo 1 – Izkazovanje podatkov za leto 2001 v bilanci stanja
SRS 24	Pojasnilo 2 – Razkritja sredstev in obveznosti do njihovih virov po odsekih
SRS 25	Pojasnilo 1 – Izkazovanje podatkov za leto 2001 v izkazih poslovnega izida
SRS 25	Pojasnilo 2 – Izpolnjevanje postavke davek od dobička
SRS 25	Pojasnilo 3 – Razkritja prihodkov in poslovnih izidov po odsekih
SRS 26	Pojasnilo 1 – Izkazovanje podatkov za leto 2001 v izkazih finančnega izida
SRS 38	Pojasnilo 1 – Upoštevanje enotnega tečaja

Vir: Publikacije – Pojasnila Slovenskega inštituta za revizijo, 2004.

PRILOGA 7: Predlog projektne skupine za uvedbo MSRP pri Slovenskem inštitutu za revizijo

PREHOD NA UPORABO MSRP IN POTREBNE SPREMEMBE DOMAČE ZAKONODAJE

Zaradi posodobitve 4. in 7. direktive ter zaradi sprejete uredbe o uporabi mednarodnih računovodskih standardov (odslej uredba) bo treba dopolniti in spremeniti tudi domačo zakonodajo, predvsem zakon o gospodarskih družbah (odslej ZGD) in zakon o davku od dobička (dohodkov pravnih oseb). Projektna skupina za uvedbo MSRP predlaga te spremembe in dopolnitve domače zakonodaje:

1. V ZGD glede računovodenja predvsem:

- predpisati možnost vrednotenja finančnih inštrumentov in tudi drugih sredstev po pošteni vrednosti,
- ponovno proučiti in po potrebi spremeniti z ZGD predpisano obliko bilance stanja ter izkaza poslovnega izida pa tudi drugih temeljnih računovodskih izkazov,
- določiti vsebino letnega poročila v skladu s 46. členom 4. direktive, s podrobnejšo navedbo, kako
 - pripraviti »pošten pregled razvoja ter poslovanja družbe in njenega položaja z opisom temeljnih tveganj in negotovosti, ki jim je izpostavljena«, in določiti, kaj naj ta pregled vsebuje, oziroma
 - določiti, kako sestaviti in prikazati »analizo razvoja ter poslovanja družbe in njenega položaja, še posebej glede informacij v zvezi z okoljem in zaposlenimi«.

2. V ZGD, po potrebi pa tudi v zakonu o revidiranju, določiti vsebino in sestavo revizorjevega poročila tako, kot je določena v 51. a členu 4. direktive.

3. V ZGD določiti družbe, ki bodo morale od 1. januarja 2005 sestavljati računovodske izkaze v skladu z MSRP, in sicer naj bi take bile:

- družbe, ki morajo sestavljati konsolidirane (skupinske) računovodske izkaze in s katerih vrednostnimi papirji se trguje na organiziranem trgu katere od držav članic EU; zahteva se nanaša na sestavljanje njihovih posameznih in konsolidiranih računovodskih izkazov;
- odvisne družbe, ki so v skupini, za katero se sestavljajo konsolidirani računovodski izkazi; zahteva se nanaša na sestavljanje njihovih posameznih računovodskih izkazov;
- druge družbe, s katerih vrednostnimi papirji se trguje v borzni kotaciji ali na prostem trgu Ljubljanske borze,
- banke,
- zavarovalnice in
- druge družbe, ki bi se na podlagi zakona za dolgoročno (na primer najmanj za pet let) uporabo MSRP prostovoljno odločile.

4. V ZGD urediti prehod s SRS na MSRP, in sicer tako, da bi bil čim lažje izvedljiv, zato bi bilo treba
 - predpisati, da se pri prehodu na MSRP izhaja iz končnega stanja sredstev in dolgov v bilanci stanja, sestavljeni v skladu s SRS.
5. V ZGD predpisati najnižje zahteve glede izobrazbe in strokovne usposobljenosti računovodij v družbah, zavezanih reviziji, in računovodskih servisih, in sicer:
 - potrebno najnižjo stopnjo izobrazbe oziroma zahtevo po njihovem licenciranju (na primer preizkušeni računovodja oziroma računovodja) ter s tem tudi po izobraževanju in nadziranju.
6. V zakonu o davku od dobička (dohodkov pravnih oseb) določiti, da so prihodki in odhodki, ugotovljeni v računovodskih izkazih, sestavljenih po MSRP, tudi osnova za ugotavljanje dobička oziroma davčne osnove po zakonu o davku od dobička (dohodkov pravnih oseb), in sicer,
 - da se v primeru, če zakon ne določa drugače, kot osnova za ugotavljanje davčne osnove priznajo tudi prihodki in odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida, sestavljenem po MSRP, pri čemer se iz obdavčljivih prihodkov izvzamejo prihodki iz prevrednotenja finančnih instrumentov, ki se po MSRP neposredno pripoznajo v poslovnem izidu; ti prihodki naj bi bili obdavčljivi v trenutku njihove uresničitve.
7. V zakonu o davku od dobička (dohodkov pravnih oseb) dopustiti:
 - možnost uporabe odloženih davkov in
 - možnost sestavljanja davčnega obračuna tudi za obdobje, različno od koledarskega leta.

SRS, ki so v veljavi od 1. januarja 2002, so v veliki meri usklajeni z MSRP, veljavnimi v času njihove priprave oziroma njihovega sprejetja. Zato se pričakuje, da prehod s SRS na MSRP ne bo povzročal težav. Za olajšanje prehoda ter za računovodenje nasploh sta bistvenega pomena tudi ustrezna in pravočasna sprememba ZGD zaradi uvedbe MSRP ter sprememb 4. in 7. direktive pa tudi sprememba zakona o davku od dobička (dohodkov pravnih oseb); ta naj pri ugotavljanju davčne osnove dopušča tako SRS in MSRP.

Projektna skupina za uvedbo mednarodnih standardov računovodskega poročanja

Vir: Prehod na uporabo MSRP in potrebne spremembe domače zakonodaje, 2004, str. 163-164.

PRILOGA 8: Primer različice nakupne metode – metoda poštene vrednosti

Primer 1: Nakup 75 % deleža podjetja – obračun po metodi poštene vrednosti

Podjetje Alfa je z gotovino kupilo 75 % delnic podjetja Beta po ceni 4 EUR na delnico. Na dan transakcije sta bili bilanci stanja obeh podjetij naslednji:

Tabela 6: Začetni bilanci podjetij Alfa in Beta

Vrednosti v EUR	Podjetje Alfa	Podjetje Beta
Neto gibljava sredstva	75.000	12.000
Stalna sredstva	400.000	75.000
Skupaj	475.000	87.000
Delniški kapital	350.000	60.000
Rezerve	125.000	27.000
Skupaj	475.000	87.000

Vir: Alexander, Britton, Jorissen, 2003, str. 481.

Nominalna vrednost Alfinih delnic je 2 EUR in Betinih 2,50 EUR. Na dan prevzema je poštena vrednost Betinih stalnih sredstev 83.000 EUR, gibljevih pa 12.000 EUR (skupaj 95.000 EUR).

Alfa še pred uskupinjevanjem v bilanco stanja evidentira naložbo – nakup 75 % Betinih delnic.

Tabela 7: Bilanca stanja Alfe ob nakupu delnic Bete

Vrednosti v EUR	Podjetje Alfa
Neto gibljava sredstva	3.000
Stalna sredstva (pred naložbo v Beto)	400.000
Naložba v Beto (18.000 delnic po 4 EUR na delnico)	72.000
Skupaj	475.000
Delniški kapital	350.000
Rezerve	125.000
Skupaj	475.000

Vir: Alexander, Britton, Jorissen, 2003, str. 482.

Alfa izračuna dobro ime. Nabavna vrednost Alfine naložbe v Beto je 72.000 EUR.

Poštena vrednost deleža, ki ga je Alfa kupila v Beti je 75% od 95.000 EUR, to je 71.250 EUR.

Alfa je kupila 75 % delniškega kapitala Bete (75 % od 60.000 EUR): 45.000 EUR,
75 % rezerv Bete (75 % od 27.000 EUR): 20.250 EUR
75% presežka poštene vrednosti nad knjigovodsko
(75 % od (95.000 – 87.000) 8.000 EUR): 6.000 EUR

To da skupaj pošteno vrednost deleža, ki ga je Alfa kupila v Beti = 71.250 EUR

Dobro ime (razlika med nabavno vrednostjo in pošteno vrednostjo) je tako 750 EUR.

$$72.000 \text{ EUR} - 71.250 \text{ EUR} = 750 \text{ EUR}$$

Izračun **manjšinskega deleža** na dan prevzema:

Manjšinski delež je 25 % delniškega kapitala in rezerv Bete in tudi 25 % presežka poštene vrednosti Bete nad svojo knjigovodsko vrednostjo. Torej je:

25 % od 60.000 EUR 15.000 EUR
25 % od 27.000 EUR 6.750 EUR
25 % od 8.000 EUR 2.000 EUR

Manjšinski delež = 23.750 EUR

Alfa pripravi skupinsko bilanco stanja:

Tabela 8: Skupinska bilanca stanja podjetja Alfa

Vrednost v EUR	Podjetje Alfa
Dobro ime ob prevzemu	750
Stalna sredstva	483.000
Neto gibljiva sredstva	15.000
Skupaj	498.750
Delniški kapital Alfe (nominalno po 2 EUR na delnico)	350.000
Rezerve	125.000
Skupaj Alfa	475.000
Manjšinski delež	23.750
Skupaj	498.750

Vir: Alexander, Britton, Jorissen, 2003, str. 482.

Manjšinski delež v podjetju Beta je tako upoštevan kot delež čiste poštene vrednosti podjetja Beta.

Vir: Alexander, Britton, Jorissen, 2003, str. 481-482.

PRILOGA 9: Popolno uskupinjevanje

Slika 2: Shema popolnega uskupinjevanja

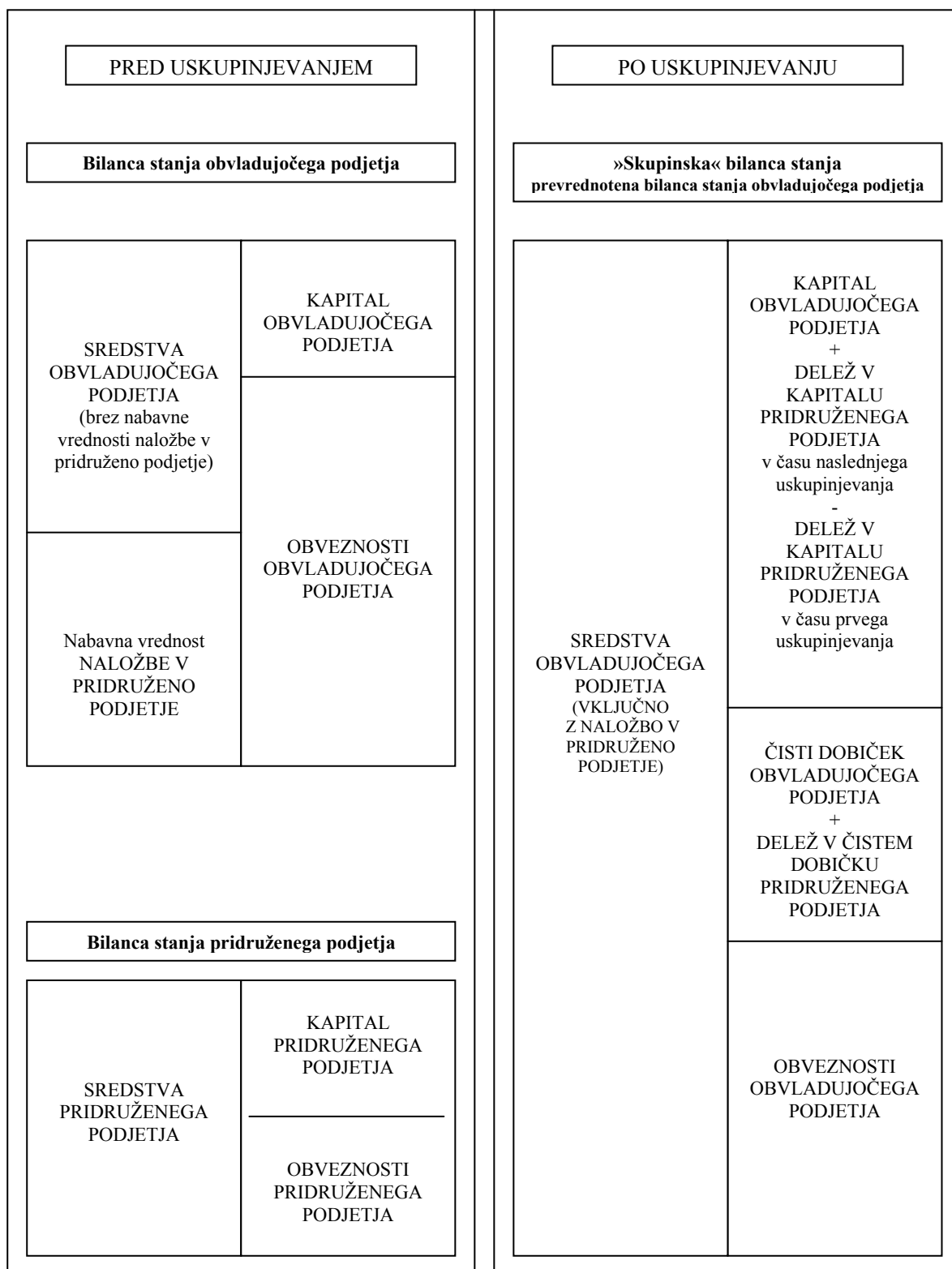
PRED USKUPINJEVANJEM		PO USKUPINJEVANJU	
Bilanca stanja obvladujočega podjetja		Skupinska bilanca stanja	
SREDSTVA OBVLADUJOČEGA PODJETJA	KAPITAL OBVLADUJOČEGA PODJETJA	SREDSTVA OBVLADUJOČEGA PODJETJA (BREZ NALOŽBE V ODVISNO PODJETJE)	KAPITAL OBVLADUJOČEGA PODJETJA + DELEŽ V KAPITALU ODVISNEGA PODJETJA v času naslednjega uskupinjevanja -
NALOŽBA V ODVISNO PODJETJE	OBVEZNOSTI OBVLADUJOČEGA PODJETJA		DELEŽ V KAPITALU ODVISNEGA PODJETJA v času prvega uskupinjevanja
Bilanca stanja odvisnega podjetja		100 % SREDSTEV ODVISNEGA PODJETJA	ČISTI DOBIČEK OBVLADUJOČEGA PODJETJA + DELEŽ V ČISTEM DOBIČKU ODVISNEGA PODJETJA
SREDSTVA ODVISNEGA PODJETJA	KAPITAL ODVISNEGA PODJETJA		MANJŠINSKI DELEŽ V KAPITALU IN ČISTEM DOBIČKU ODVISNEGA PODJETJA
	OBVEZNOSTI ODVISNEGA PODJETJA		OBVEZNOSTI OBVLADUJOČEGA PODJETJA + 100 % OBVEZNOSTI ODVISNEGA PODJETJA

Opomba: Grafična polja niso sorazmerna z vrednostnimi razmerji.

Vir: Stolowy, Lebas, 2002, str. 490.

PRILOGA 10: Kapitalska metoda

Slika 3: Shema kapitalske metode

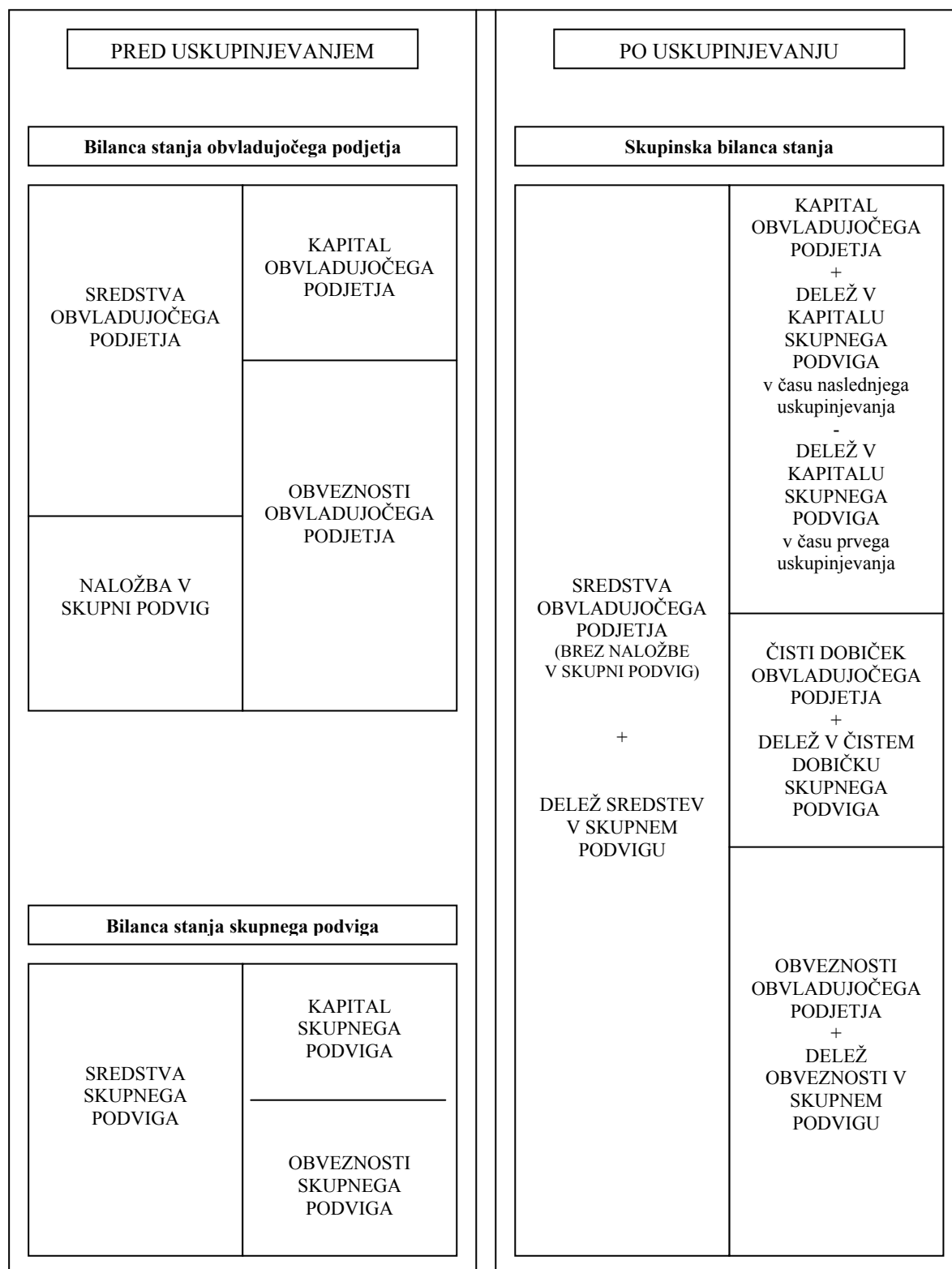


Opomba: Grafična polja niso sorazmerna z vrednostnimi razmerji.

Vir: Stolowy, Lebas, 2002, str. 501.

PRILOGA 11: Sorazmerno uskupinjevanje

Slika 4: Shema sozmernega uskupinjevanja



Opomba: Grafična polja niso sorazmerna z vrednostnimi razmerji.

Vir: Stolowy, Lebas, 2002, str. 503.