

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

DIPLOMSKO DELO

**PRIMERJAVA UREDITVE PRIHODKOV IN
ODHODKOV PO SRS, MRS IN SMERNICAH EU**

Ljubljana, maj 2004

SANDI LAKNER

IZJAVA

Študent SANDI LAKNER izjavljam, da sem avtor tega diplomskega dela, ki sem ga napisal pod mentorstvom mag. Simona Čadeža in dovolim objavo na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne _____

Podpis: _____

KAZALO

UVOD	1
1 PRAVNI OKVIR RAČUNOVODSTVA V SLOVENIJI	2
1.1 SLOVENSKI RAČUNOVODSKI STANDARDI.....	2
1.2 MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARDI	3
1.3 SMERNICE EU	3
1.4 SPLOŠNE RAZLIKE MED SRS IN MRS.....	5
2 IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA	6
2.1 SKUPINSKI IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA	8
2.2 PREVREDNOTOVANJE.....	10
3 ODHODKI	11
3.1 RAZVRŠČANJE ODHODKOV.....	11
3.1.1 ODHODKI POSLOVANJA	12
3.1.2 ODHODKI FINANCIRANJA	15
3.1.3 IZREDNI ODHODKI	16
3.2 PRIPOZNAVANJE IN MERJENJE ODHODKOV	17
3.2.1 ODHODKI POSLOVANJA	17
3.2.2 ODHODKI FINANCIRANJA	19
3.2.3 IZREDNI ODHODKI	19
3.3 PREVREDNOTOVANJE ODHODKOV	20
3.4 USKUPINJEVANJE ODHODKOV	22
3.5 RAZKRIVANJE ODHODKOV	24
4 PRIHODKI	25
4.1 RAZVRŠČANJE PRIHODKOV	25
4.1.1 PRIHODKI IZ POSLOVANJA	27
4.1.2 PRIHODKI FINANCIRANJA.....	29
4.1.3 IZREDNI PRIHODKI.....	30
4.2 PRIPOZNAVANJE IN MERJENJE PRIHODKOV	31
4.2.1 PRIHODKI POSLOVANJA	32
4.2.2 PRIHODKI FINANCIRANJA.....	37
4.2.3 IZREDNI PRIHODKI.....	38
4.3 PREVREDNOTOVANJE PRIHODKOV	38
4.4 USKUPINJEVANJE PRIHODKOV	39
4.5 RAZKRIVANJE PRIHODKOV	41
SKLEP	42
LITERATURA	44
VIRI	45
PRILOGE	

UVOD

Računovodstvo je osrednja informacijska dejavnost za oskrbovanje odločitvenih ravni z informacijami o procesih in stanjih, ki se pojavljajo v poslovanju posameznih poslovnih oseb. Računovodstvo pripravlja računovodske informacije, ki služijo njegovim uporabnikom pri poslovnem odločanju. Zajete so v računovodskem poročilu, ki ga sestavljajo računovodski izkazi in pojasnila posameznih postavk v njih.

Zaradi sodelovanja podjetij s podjetji po vsem svetu je danes zaznati željo po čim večji mednarodni primerljivosti računovodskih izkazov (Bregar, 1999, str. 1). V ta namen so nastali različni standardi in predpisi, tako nacionalni kot tudi nadnacionalni. Za računovodstvo v Sloveniji so aktualni naslednji: slovenski računovodski standardi (SRS), mednarodni računovodski standardi (MRS) ter 4. in 7. smernica Evropske unije. SRS zagotavljajo primerljivost računovodskih izkazov na ozemlju Republike Slovenije.

Z vstopom v EU so postale za nas neposredno veljavne tudi smernice Evropske unije. Računovodstvo ureja 4. smernica, uskupinjevanje (pripravljanje konsolidiranih računovodskih izkazov) pa 7. smernica. Smernice Evropske zveze zagotavljajo primerljivost računovodskih izkazov na ravni EU, Vendar, ker dopuščajo več rešitev, od katerih jih nacionalne zakonodaje sprejmejo le del, primerljivost računovodskih izkazov med članicami EU ni popolna. V Sloveniji smo že pri sestavljanju SRS 2002 upoštevali vse zahteve 4. in 7. smernice Evropske zveze, saj smo morali uskladiti naše računovodske standarde z evropsko zakonodajo.

Zaradi potrebe po primerljivosti računovodskih izkazov v svetovnem merilu je bil leta 1973 ustanovljen Svet za mednarodne računovodske standarde (SMRS, ang. IASB (do leta 2000 IASC – International Accounting Standards Committee, Odbor za mednarodne računovodske standarde), ki sprejema mednarodne računovodske standarde (MRS, ang. IAS), katerih bistvena naloga je poenotenje nacionalnih standardov, s čimer je dosežena tudi določena mednarodna primerljivost. Države se pri oblikovanju nacionalnih računovodskih standardov zgledujejo po rešitvah iz MRS. Vendar mora domača stroka pogosto postaviti svoje lastne rešitve, saj so tiste v MRS preohlapne (Bregar, 1999, str. 1). Posledično so na nekaterih mestih razlike med SRS in MRS precejšnje. Razlike med njimi so tako terminološke kot tudi vsebinske.

Prihodki in odhodki sta računovodski kategoriji, ki opredeljujeta poslovni izid podjetja in sestavljata izkaz poslovnega izida, ki je eden izmed temeljnih računovodskih izkazov. SRS, MRS ter 4. in 7. smernica Evropske unije se z njimi podrobno ukvarjajo, Vendar so med ureditvami v različnih standardih in smernicah večje ali manjše razlike.

Cilj in namen mojega diplomskega dela je na osnovi primerjave ureditve prihodkov in odhodkov po SRS, MRS in smernicah Evropske unije prikazati bistvene podobnosti in razlike med rešitvami v njih.

V prvem poglavju predstavljam pravni okvir računovodstva v Sloveniji, ki ga sestavljajo SRS, MRS ter 4. in 7. smernica Evropske unije. V drugem poglavju predstavljam izkaz poslovnega izida in rešitve, ki jih na tem področju ponujajo SRS, MRS in smernice Evropske unije. V istem poglavju razčlenjujem tudi problematiko uskupinjevanja in prevrednotovanja. Tretje (odhodki) in četrto (prihodki) poglavje sta jedro diplomske naloge. Tukaj podrobno

predstavljam ureditev prihodkov in odhodkov po SRS, MRS in smernicah Evropske unije. Za izhodišče sem vzel SRS 2002 in jih primerjal z MRS in smernicami Evropske unije.

Pokazati želim, da SRS skoraj v celoti upoštevajo smernice Evropske unije, medtem ko so razlike med SRS in MRS precej večje.

1 PRAVNI OKVIR RAČUNOVODSTVA V SLOVENIJI

1.1 SLOVENSKI RAČUNOVODSKI STANDARDI

Slovenski računovodski standardi (v nadaljevanju: SRS) so obvezna pravila o strokovnem ravnanju na področju računovodenja v Sloveniji. Temeljijo na Zakonu o gospodarskih družbah. Določajo strokovno ravnanje na področju računovodenja ter dopolnjujejo in podrobneje opredeljujejo zakonske določbe in opredelitve (Slovenski računovodski standardi, 2002, str. 11).

SRS so izvorna združitev domače računovodske teorije z mednarodnimi zahtevami, zlasti z mednarodnimi računovodskimi standardi (MRS) in smernicami Evropske unije. Za razliko od MRS pa niso usmerjeni le v zunanje računovodsko poročanje o dosežkih v preteklosti, ampak obravnavajo računovodenje kot celoto za notranje in zunanje potrebe podjetij. Izhajajo iz temeljne zamisli, da mora zunanje računovodsko poročanje, ki ga oblikujejo zunanje zahteve, vplivati tudi na temeljno ureditev računovodenja, na kateri temeljijo posebne rešitve pri notranjem poročanju. Vendar se SRS ne ukvarjajo s podrobnostmi ureditve notranjega računovodskega poročanja, saj so te odvisne od potreb in zahtev v posameznem podjetju. SRS dajejo le splošne podlage za notranje računovodsko poročanje, ki se ne razlikujejo od tistih za zunanje poročanje (Slovenski računovodski standardi, 2002, str. 11).

SRS podrobno obravnavajo tiste postopke, ki vplivajo na računovodske izkaze za potrebe zunanjega poročanja. To so bilanca stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz finančnega izida in izkaz gibanja kapitala (Slovenski računovodski standardi, 2002, str. 11).

SRS se ne ukvarjajo s podrobnostmi drugih obračunov za potrebe zunanjega poročanja, še manj pa tistih, ki so potrebni za notranje potrebe podjetij. Prav tako se ne ukvarjajo z vprašanji, povezanimi z obdavčevanjem.

V SRS je zajeto precej širše področje od tistega, ki ga obravnavajo MRS, saj temeljijo na domačem kodeksu računovodskih načel in so v skladu z njimi tudi sestavljeni. Obstaja 30 splošnih SRS (veljajo za vse organizacije) in posebni računovodski standardi, ki obravnavajo posebnosti računovodenja v organizacijah posameznih vrst (Slovenski računovodski standardi, 2002, str. 12). Posebnih SRS je trenutno 10.

Kot računovodske standarde bi bilo mogoče šteti tudi ustrezne rešitve iz zakonov, čeprav uradno nimajo takih oznak. Državni predpisi dajejo le splošne okvirje, računovodska stroka pa oblikuje svoje standarde (Bregar, 1999, str. 3).

1.2 MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARDI

Namen mednarodnih računovodskih standardov je poenotiti (standardizirati) računovodsko poročanje podjetij za zunanje uporabnike po vsem svetu, tako da bodo računovodski izkazi mednarodno čimbolj primerljivi. MRS usklajujejo predpise, računovodske standarde in postopke, ki se nanašajo na pripravljanje in predstavljanje računovodskih izkazov. Informacije iz računovodskih izkazov so pomembne pri gospodarskem odločanju, zato je njihova mednarodna primerljivost izjemnega pomena. Računovodska standardizacija je proces, pri katerem se vsi udeleženci zavežejo, da bodo pri svojem poslovanju uporabljali določene računovodske rešitve (Comparison of EU directives and IAS, 2004).

IASC (International Accounting Standards Committee, Odbor za mednarodne računovodske standarde) je bil ustanovljen junija 1973 po sporazumu med Avstralijo, Francijo, Kanado, Japonsko, Nemčijo, Nizozemsko, Mehiko, Združenim kraljestvom in ZDA. Namen ustanovitve je bil uvedba MRS, s katerimi naj bi poenotili računovodsko prakso v različnih državah (History of IASB, 2004). Marca leta 2001 je bil IASC reorganiziran v IASB (International Accounting Standards Board, Svet za mednarodne računovodske standarde). IASB je od svojega predhodnika prevzel nalogo izdajati in izpopolnjevati MRS (General information about IASB, 2004), poleg tega so začeli izdajati IFRS (International Financial Reporting Standards, Mednarodne standarde za računovodsko poročanje), ki so sestavni del MRS in zajemajo računovodske kategorije, ki jih MRS doslej niso obdelovali. MRS se neprestano spreminjajo in dopolnjujejo (An Overview of International Financial Reporting Standards, 2004).

MRS ne temeljijo na predpisih, saj niso vezani na konkretno državo. Njihov namen in delovanje pa ne razveljavlja predpisov posameznih držav (Bregar, 1999, str. 4).

1.3 SMERNICE EU

Smernice (direktive) EU so izvedeni, sekundarni pravni viri evropskega pravnega reda. Izvedeni pravni viri so vse tiste pravne norme, ki jih institucije Evropske unije oblikujejo na podlagi svojih pooblastil, ki jim pripadajo na temelju ustanovitvenih pogodb (t.j. primarnih pravnih virov). Te pa tudi določajo osnovna pravila za veljavnost tako oblikovanih in sprejetih pravnih norm.

Med sekundarne pravne vire uvrščamo (Puharič, 2001, str. 23 – 24):

- uredbe
- smernice (direktive)
- odločbe
- priporočila
- stališča

Posebnost smernic kot sekundarnega pravnega vira je v tem, da imajo sicer neposreden pravni učinek v državah članicah EU, vendar to ne pomeni, da so neposredno uporabne. Neposredna uporaba smernice je po stališču Evropskega sodišča mogoča, če je upoštevano načelo vestnosti in poštenja, kot t.i. splošna (generalna) klavzula. V smernicah je določen tudi rok, do katerega morajo države članice uskladiti svojo zakonodajo s smernicami EU. Države članice pa ne smejo sprejemati predpisov, ki so v nasprotju z določili smernic (Puharič, 2001). Smernice so praviloma naslovljene na vse članice EU in se nanašajo na doseganje določenega cilja. Državam članicam pa je prepuščena izbira pojavnosti pravnega akta (tj. države članice imajo svobodo izbire oblike pravnega akta, s katerim uveljavljajo vsebino smernice v svoji državi).

Računovodstvo urejata naslednji dve smernici EU:

- Četrta smernica Sveta Evropske unije (78/660/EEC) s 25.7.1978 – računovodstvo
- Sedma smernica Sveta Evropske unije (83/349/EEC) s 13.6.1983 – konsolidirani računovodski izkazi

Četrta smernica se uporablja v vseh kapitalskih družbah (d.o.o., d.d. in k.d.d.). Sedma smernica pa se uporablja v tistih kapitalskih družbah, ki morajo sestavljati konsolidirane računovodske izkaze.

Namen smernic EU na področju računovodstva je harmonizirati pravo na področju računovodenja v članicah EU, ni pa njihov namen, da bi bil pravni red v vseh državah članicah EU popolnoma enak. Računovodska harmonizacija je proces, pri katerem se zmanjšajo razlike med računovodskimi praksami različnih držav. S tem pa se poveča primerljivost računovodskih izkazov med članicami EU (Comparison of EU directives and IAS, 2004).

1.4 SPLOŠNE RAZLIKE MED SRS IN MRS

Med SRS in MRS obstajajo naslednje bistvene razlike:

- 1.** Namen standardov je pri SRS in MRS različen. SRS so nastali z namenom, da oblikovanje računovodskih izkazov ni prepuščeno le znanju in interesu zaposlenih v podjetju. SRS temeljijo na teoretičnih posplošitvah praktičnih izkušenj stroke. Tako zagotavljajo, da so računovodski izkazi pripravljeni razumljivo, prikazujejo bistvene zadeve, so zanesljivi in medsebojno primerljivi (Bregar, 1999, str. 5). MRS pa so bili sprejeti z namenom, da bi države v nacionalnih standardih odpravljale razlike glede na mednarodne standarde in bi se tako povečala mednarodna primerljivost računovodskih izkazov za zunanje poročanje. Rešitve v MRS se uporabljajo tudi kot skupna rešitev več držav, ki sicer imajo lastne, a različne računovodske rešitve, in kot osnova za vključevanje novih računovodskih rešitev v nacionalne računovodske standarde (Bregar, 1999, str. 5). Domača stroka se pri sprejemanju računovodskih rešitev naslanja na že sprejete rešitve v MRS, vendar mora mnogokrat oblikovati svoje lastne rešitve, saj so tiste v MRS preohlapne. MRS predstavljajo splošen okvir za oblikovanje SRS.
- 2.** SRS in MRS se razlikujeta tudi glede zaporedja standardov. Zaporedje standardov v SRS je sestavljeno na logičen način. SRS 1 – 7 tako obdelujejo sredstva po naraščajoči likvidnosti, SRS 8 – 12 obdelujejo obveznosti do virov sredstev po rastoči zapadlosti, SRS 13 – 16 obdelujejo stroške, SRS 17 odhodke, SRS 18 prihodke, SRS 19 pa vrste poslovnega in finančnega izida. SRS 20 – 30 pa opredeljujejo računovodsko obračunavanje, predračunavanje, analiziranje in informiranje. Vseh 30 SRS je bilo sprejetih naenkrat. Preostalih 10 standardov je namenjenih (po vrsti) računovodskim rešitvam v bankah, zavarovalnicah, društvih, zadrugah, javnih podjetjih, nepridobitnih organizacijah, nedelujočih podjetjih, javnih skladih, samostojnih podjetnikih in invalidskih organizacijah. Zadnja dva sta bila sprejeta leta 2003, prvih 8 pa ob sprejetju SRS 2002. MRS so nastajali izključno glede na potrebe in so v primerjavi s slovenskimi brez logičnega zaporedja. Le redki obdelujejo posamezno ekonomsko kategorijo (npr MRS 18 – prihodki) in le bankam je namenjen samostojen standard (MRS 30 – Razkritja v računovodskih izkazih bank in podobnih finančnih institucij). Trenutno obstaja 41 MRS in 5 mednarodnih standardov finančnega poročanja.
- 3.** Tretja razlika med MRS in SRS je, da so MRS usmerjeni predvsem v zunanje poročanje, medtem, ko so SRS obsežnejši, saj se ukvarjajo tudi s področji, kot so računovodsko predračunavanje, knjigovodske listine, poslovne knjige, računovodsko nadziranje in računovodsko analiziranje.

4. Med MRS in SRS so razlike tudi v zasnovi standarda. Zasnova SRS je naslednja:

- a) Uvod
- b) Standard
 - Razvrščanje
 - pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj
 - začetno računovodsko merjenje
 - prevrednotovanje
 - uskupinjevanje
 - razkrivanje
- c) Opredelitve ključnih pojmov
- d) Pojasnila
- e) Datuma sprejetja in začetka uporabe

MRS pa so sestavljeni iz primerjalne preglednice sprememb členov, cilja, področja, opredelitve pojmov, vsebinskih poglavij, najnujnejših razkritij in datuma uveljavitve.

Posamezen SRS je lahko povezan z več MRS, posamezen MRS ali smernica EU pa je upoštevana v več slovenskih računovodskih standardih. Za nekatera področja, ki jih urejajo slovenski računovodski standardi, ni mednarodnih računovodskih standardov (Slovenski računovodski standardi, 2002, str. 13).

Določbe v mednarodnih računovodskih standardih se ne štejejo neposredno za določbe v slovenskih računovodskih standardih. Določbe v MRS, ki jih še ni v SRS je potrebno upoštevati kot informacijo o strokovnih dosežkih na področju računovodenja (Slovenski računovodski standardi, 2002, str. 13).

2 IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA

Namen računovodskih izkazov je dajati informacije o finančnem položaju, uspešnosti in spremembah finančnega položaja podjetja, ki so koristne širokemu krogu uporabnikov pri njihovem odločanju. Računovodski izkazi morajo zadovoljevati splošne potrebe večine uporabnikov. Med uporabnike računovodskih izkazov štejemo (Odar, 1999):

- sedanje in možne prihodnje vlagatelje,
- zaposlene,
- posojilodajalce,
- dobavitelje in druge dajalce blagovnih kreditov,
- kupce,
- vlade in njihove organe,
- javnost.

Prihodki in odhodki sestavljajo izkaz poslovnega izida (v nadaljevanju: IPI), ki je eden izmed temeljnih računovodskih izkazov. MRS ga imenujejo tudi »Izkaz uspeha«, kot so ga imenovali tudi stari SRS. Razlika med prihodki in odhodki predstavlja poslovni izid podjetja, ki je lahko dobiček ali izguba. Če so prihodki podjetja v poslovnem letu večji od odhodkov, ima podjetje dobiček, v nasprotnem primeru pa ima izgubo. Tako IPI nudi informacije o dosežkih podjetja (zlasti o njegovi donosnosti) in o spremenljivosti uspešnosti. Informacije o dosežkih so koristne tudi pri napovedovanju sposobnosti podjetja, da na podlagi svojih obstoječih zmogljivosti ustvarja čiste denarne prejemke (MRS, okvirna navodila, 17. člen, 2001).

Obstajajo tri različice IPI:

- a) različica I: nemška računovodska šola,
- b) različica II: anglo-ameriška računovodska šola in
- c) različica III: francoska računovodska šola.

Različici I in II sta stopenjski, različica III pa je dvostranski IPI. S 4. smernico EU so predvidene vse tri različice, pri čemer je tudi pri različici III možno odhodke poslovanja razčleniti po vrstah stroškov (nemška računovodska šola) ali po poslovnih funkcijah (anglo-ameriška računovodska šola). Posameznim državam članicam pa je prepuščeno, katere oblike IPI bodo dovoljevale. Če država članica dovoljuje več kot eno obliko IPI, je podjetjem prepuščeno, katero obliko bodo uporabila. SRS dovoljujejo uporabo obeh različic stopenjskega IPI. Obe različici sta skladni z zahtevami Zakona o gospodarskih družbah (ZGD) in 4. smernice. Uporabo različice po francoski računovodski šoli SRS ne predvidevajo. Podjetje si izbere tisto različico IPI, ki mu najbolj ustreza glede na njegove mednarodne stike.

Različico I (nemška računovodska šola) MRS imenujejo IPI po metodi narave (vrst) stroškov (MRS 1.80., 2001), saj so v tej različici izkaza poslovnega izida stroški razvrščeni po njihovih funkcionalnih vrstah (glej prilogo 1). Funkcionalne vrste stroškov so: stroški materiala, stroški storitev, stroški dela, stroški amortizacije in drugi stroški. Ta metoda je zlasti uporabna za mala podjetja, saj stroškov ni potrebno razvrščati po vlogah, pri nas pa to različico uporablja večina podjetij, saj SRS dajejo različici I prednost pred različico II.

Različico II IPI (anglo-ameriška računovodska šola) MRS imenujejo IPI po metodi vloge stroškov, saj se poslovni odhodki razčlenjujejo po poslovnih funkcijah (MRS 1.82., 2001). Postavke 10—23 so v različici II enake kot v različici I. Razlikujejo pa se v postavkah od 1 do 9 (glej prilogo 2). SRS zahtevajo v različici II razčlenjevanje po naslednjih poslovnih funkcijah: proizvodnja, prodaja in splošne službe. MRS razčlenjevanje stroškov le priporočajo, dovoljujejo pa tudi, da so razčlenjeni v prilogi k računovodskemu izkazu, ne pa nujno v samem IPI (MRS 1.88, 2003).

Podrobnost razčlenitve posameznih postavk je odvisna od tega, ali gre za malo oz. srednjo ali za veliko družbo. 27. člen 4. smernice določa, da lahko države članice dovolijo majhnim in

srednjim podjetjem, da vse prihodke iz poslovanja združijo v eno postavko, ki se v primeru obeh po SRS dovoljenih različic imenuje »bruto izid« (ang.: Gross profit or loss) (Fourth Council Directive, 1978). Merila za velika podjetja so (po 4. smernici in po ZGD) so opisana v tabeli 4 (glej prilogo 4).

Oblike IPI MRS ne opredeljuje tako podrobno kot SRS. MRS 1 v svojem 81. členu opredeljuje minimalne zahteve glede izkazov poslovnega izida. Oblika in sestavljenost po MRS nista predpisani, potrebno je le, da izkaz poslovnega izida (uspeha) vsebuje določene informacije (glej prilogo 3). MRS podjetjem priporoča, da naj bodisi v IPI bodisi v pojasnilih k njemu predstavijo razčlenitev odhodkov bodisi po njihovih naravnih vrstah bodisi po njihovi vlogi (MRS 1.88., 2003).

Dobiček ali izguba mora biti tako po MRS (MRS 1.82, 2003) kot tudi po SRS razdeljen na tistega, ki odpade na manjšinske lastnike, in tistega, ki pripada matičnemu podjetju. MRS, SRS in 4. smernica tudi zahtevajo, da se v IPI vključijo vsi prihodki in odhodki, pripoznani v poslovnem letu.

Evropska komisija je 13. 5. 2003 izdala dopolnilo k 4. in 7. smernici, s katerim je na novo opredelila merila za srednja in velika podjetja, in sicer je merili, ki se nanašata na celotne prihodke in bilančno vsoto, povečala za 17 %. Majhnim in srednjim podjetjem se ni potrebno držati vseh pravil računovodskega poročanja, saj je to zanje relativno veliko administrativno breme. Povišanje meril je imelo namen zagotoviti EU prepotrebno gospodarsko rast. Veliko podjetje mora izpolniti vsaj dve izmed meril (glej prilogo 4).

2.1 SKUPINSKI IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA

Skupinski izkaz poslovnega izida se pripravi, kot da bi šlo za eno samo podjetje (MRS 27.4., 2003 in SRS, 2002, str. 22). Skupinski izkaz poslovnega izida morajo pripravljati obvladujoča podjetja, razen če so tudi sama v celoti ali skoraj v celoti v lasti drugega podjetja. Obvladujoče podjetje je po 1. členu 7. smernice podjetje, ki mu pripada večina glasovalnih pravic ali pa ima pravico do imenovanja večine članov upravnega, nadzornega ali vodstvenega organa odvisnega podjetja, ima obvladujoči vpliv na odvisno podjetje in je hkrati družbenik v njem (Brus, 1998, str. 600). Po MRS pa je obvladujoče podjetje tisto podjetje, ki ima najmanj 50 % glasovalnih pravic v odvisnem podjetju ali pa ima neposredno ali posredno moč vplivati na poslovne odločitve v tem podjetju (MRS 27.13., 2003).

7. smernica povezuje dolžnost sestavitve konsolidiranega izkaza poslovnega izida s tem, da sta obvladujoče in odvisno podjetje v prav določeni pravni obliki. Obvladujoče in odvisno podjetje morata imeti pravno obliko katere od kapitalskih družb. 7. smernica vsebuje tudi celo vrsto olajšav tega bremena, Tako se obveznost priprave konsolidiranega izkaza poslovnega izida omeji na kapitalske družbe s sedežem v kateri izmed članic EU. Družbe, katerih namen

je zgolj udeležba pri dobičku drugih družb, se lahko te dolžnosti popolnoma oprosti. Oprostitev velja tudi za podjetja, ki skupaj z materami ne presegajo meril za srednjo družbo. Iz primerjave med podatki iz tabele 4 in ZGD je mogoče sklepati, da nekatera naša podjetja ne bodo več zavezana pripravljanju konsolidiranih računovodskih izkazov, saj po ZGD merila za srednjo družbo presegajo, meril po 4. smernici pa ne presegajo. Vse našete oprostitve so izbirne: posamezna država jih lahko uporabi ali pa tudi ne. Obvezna pa je oprostitev v primeru podjetij, ki so tudi sama v najmanj 90-odstotni lasti drugega obvladujočega podjetja, ki jo določa 7. člen 7. smernice (Brus, 1998, str. 600). Prav tako tudi 9. točka Uvoda v SRS in 53. člen ZGD določata, da obvladujočemu podjetju, ki je tudi samo odvisno od obvladujočega podjetja, ni treba pripraviti konsolidiranih računovodskih izkazov, če se s tem strinjajo manjšinski lastniki (Turk, 2004).

7. smernica tudi določa, da mora obvladujoče podjetje odvisna podjetja izločiti iz uskupinjevanja, če jih ima le začasno in jih namerava v bližnji prihodnosti odtujiti (Enako tudi po MRS 27.16, 2003 in Uvodu v SRS, 2002) in če posluje v okviru omejitev, ki pomembno zmanjšujejo njegovo zmožnost, da svoja sredstva prenese na obvladujoče podjetje, 13. člen 7. smernice pa nadalje še določa, da se podjetja ne vključi v konsolidacijo, če bi zbiranje podatkov o njem povzročilo previsoke stroške ali nepotrebno zamudo pri izdelavi konsolidiranih računovodskih izkazov. Obvladujoče podjetje mora razkriti, zaradi katerih razlogov posamezno odvisno podjetje ni uskupinjeno.

MRS 27.9. določa, da mora podjetje mati pripraviti skupinske računovodske izkaze za vsa podjetja. Izjeme so po MRS naslednje (MRS 27.10., 2003):

- a) če je podjetje mati v celoti ali skoraj v celoti v lasti drugega podjetja (pri tem kraj sedeža podjetja ni pomemben) in če pridobi soglasje morebitnih manjšinskih lastnikov, mu ni potrebno pripraviti konsolidiranih računovodskih izkazov,
- b) z lastniškimi in dolžniškimi vrednostnimi papirji matičnega podjetja se javno ne trguje,
- c) podjetje ni začelo postopka in ni v postopku izdaje vrednostnih papirjev za trgovanje na borzi, in
- d) če katerokoli vmesno ali dokončno obvladujoče podjetje, ki obvladuje podjetje mater, samo pripravlja konsolidirane računovodske izkaze, ki so v skladu z MRS.

Zgoraj našeta podjetja za vrednotenje finančnih naložb v odvisna podjetja ne uporabljajo kapitalne metode, ampak stroškovno metodo (MRS 28.13.(c), 2003), vsa druga podjetja morajo za vrednotenje finančnih naložb v podjetja, ki se konsolidirajo, uporabljati kapitalno metodo. Ureditev je enaka po SRS, MRS in 7. smernici EU.

Predpostavka obravnavanja skupine kot enotnega podjetja zahteva, da se vsi prihodki in odhodki med podjetji v skupini obravnavajo kot prihodki in odhodki med posameznimi oddelki enega podjetja, kar pomeni, da jih je treba med seboj obračunati in izločiti iz konsolidiranih računovodskih izkazov (MRS 27.24-25, 2003). Da lahko zagotovimo pravilno izločanje, morajo vsa podjetja v skupini voditi ustrezne evidence ter zagotoviti ločeno

knjigovodsko evidentiranje vseh prihodkov in odhodkov s podjetji v skupini (Vrankar, 1997, str. 33).

V skladu z zahtevami EU bodo morale z letom 2005 vse javne delniške družbe¹ pripravljati konsolidirane računovodske izkaze v skladu z MRS.

2.2 PREVREDNOTOVANJE

Prevrednotovanje pomeni ponovno vrednotenje gospodarskih kategorij po njihovem začetnem pripoznanju. Vrednost sredstev in obveznosti do virov sredstev se lahko poveča nad ali zmanjša pod svojo knjigovodsko vrednost (Korošec, 2002).

Prevrednotovanje temelji na načelu poštene vrednosti. Poštena vrednost je znesek, za katerega se opravi menjava med dobro obveščenima strankama. Začetno pripoznavanje sredstev pa temelji na načelu izvirne vrednosti kljub temu, da ta ni vedno enaka tržni vrednosti. Izvirna vrednost je znesek denarja, ki je bil potreben za nakup sredstev. Prevrednotovanje je prevrednotenje izvirnih vrednosti sredstev na njihovo pošteno vrednost.

Načelo poštene vrednosti zahteva opustitev načela realizacije. MRS so to spremembo ublažili tako, da se okrepitev sredstev prikaže v poslovnem izidu šele, ko smo jo dejansko realizirali.

SRS razlikujejo med splošnim in posebnim prevrednotenjem. Splošno prevrednotenje se opravi le pri kapitalu, ko se tečaj SIT/EUR v koledarskem letu spremeni za več kot 5,5 %. Posebno prevrednotenje pa je prevrednotenje zaradi okrepitve sredstev, oslabitve sredstev, okrepitve dolgov ali oslabitve dolgov. Okrepitev sredstev se opravi, ko je pričakovati, da bodo prinašale višje gospodarske koristi, kot znaša njihova nabavna vrednost. Oslabitev sredstev se opravi, ko so pričakovane gospodarske koristi, ki naj bi jih prinašala, manjše od njihove nabavne vrednosti. Notranji viri informacij, ki nakazujejo možne oslabitve sredstev, so (Korošec, 2002, str. 27):

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

Oslabitev sredstev in okrepitev dolgov sta obvezni, okrepitev sredstev je dopustna, oslabitev dolgov pa je dopustna le, ko upniki podjetju odpišejo obveznosti.

¹ Javne delniške družbe so tiste delniške družbe, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzi

3 ODHODKI

Odhodki so zmanjšanje gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki zmanjšanj sredstev ali povečanj dolgov, katerih posledica so zmanjšanja lastniškega kapitala, razen tistih, ki so povezana z razdelitvijo med njihove lastnike (MRS, okvirna navodila, 70. člen, 2001). Enako definicijo uporabljajo tako SRS kot tudi MRS. Odhodki so nasprotje prihodkom in skupaj z njimi tvorijo poslovni izid. Lahko pa bi jim rekli tudi stroški, nastali v obračunskem obdobju, popravljeni za spremembo stroškov, ki se zadržujejo v preostalih zalogah poslovnih učinkov (Kavčič, 1996).

3.1 RAZVRŠČANJE ODHODKOV

SRS odhodke delijo na (SRS 17.2.):

- odhodke poslovanja,
- odhodke financiranja in
- izredne odhodke.

Odhodki poslovanja in odhodki financiranja skupaj tvorijo redne odhodke.

MRS pa jih delijo na (MRS, okvirna navodila, 78. člen, 2001):

- odhodke iz rednega delovanja
- izgube (primanjkljaji)

Delitev odhodkov po MRS je precej drugačna od tiste, ki jo predvideva SRS, saj MRS ne poznajo izraza »odhodki financiranja«.

Odhodki iz rednega delovanja so odhodki, ki so povezani z rednim delovanjem podjetja. Po MRS 8.6. je redno delovanje vsakršno delovanje, s katerim se ukvarja podjetje kot z delom svojega poslovanja, in takšno z njim povezano delovanje, ki se ga podjetje loti, da bi prvo podpiralo, je z njim povezano ali izhaja iz njega.

Po MRS izgube obsegajo razne primanjkljaje in druge postavke, ki ustrezajo opredelitvi odhodkov in lahko, ali pa ne, nastanejo zaradi rednega delovanja podjetja. Med izgube štejemo tiste, ki so posledica npr. naravnih nesreč in pa tudi tiste, ki so posledica odprodaje dolgoročnih sredstev (MRS, okvirna navodila, 79. člen, 2001). Prve po SRS spadajo med izredne odhodke, druge pa med redne. Opredelitev odhodkov vsebuje tudi neiztržene izgube, npr. tiste, ki nastanejo zaradi spremembe deviznih tečajev in zaradi tega zmanjšanja sredstev ali povečanja dolgov, ki jih ima podjetje v tujih valutah. Če se v IPI upoštevajo takšne izgube, se navadno navajajo posebej, ker je njihovo poznavanje lahko koristno za poslovno odločanje. Izgube se praviloma navajajo v čistih (neto) zneskih brez prihodkov, povezanih z njimi (MRS, okvirna navodila, 80. člen, 2001).

Prihodke in odhodke je mogoče prikazati v IPI na različne načine, da bi dajali informacije, pomembne za gospodarsko odločanje. Navadno se razlikujejo tiste postavke, ki nastanejo pri rednem delovanju podjetja in pa tiste, ki ne nastanejo pri takem delovanju. Vir postavke je namreč pomemben za ocenjevanje zmožnosti podjetja, da bo v prihodnosti pridobivalo denarna sredstva in njihove ustreznike. Tako ni verjetno, da bi se izredne postavke pojavljale redno. Vendar so lahko postavke, ki se pojavljajo pri rednem delovanju nekega podjetja, za drugo podjetje izredne.

MRS uporabnike tudi opozarjajo, da različno povezovanje odhodkov omogoča več meril dosežkov podjetja. Vsako od njih pa vsebuje različne ravni. Tako lahko IPI prikaže kosmati dobiček, dobiček iz rednega delovanja pred davki, dobiček iz rednega delovanja po davkih in čisti dobiček (MRS, okvirna navodila, 73. člen, 2001).

3.1.1 ODHODKI POSLOVANJA

Odhodki poslovanja so stroški (brez obresti), ki se nanašajo na prodane proizvode in storitve, ter nabavna vrednost prodanega trgovskega blaga, materiala in podobnega v obračunskem obdobju. Pokriti jih je treba s prihodki iz istega obdobja (SRS 17.3.). Tudi po MRS so nabavne vrednosti prodanih količin del odhodkov iz rednega delovanja (MRS, okvirna navodila, 78. člen, 2001). Ti odhodki imajo obliko odtokov ali zmanjšanja obsega sredstev, kot so denarna sredstva, zaloge ipd.

Poslovni odhodki se po namenu (funkciji) razvrščajo na (SRS 17.4.):

- proizvodne stroške prodanih količin in v trgovinskih podjetjih na nabavno vrednost prodanih količin in
- posredne stroške nabavljanja in prodajanja, neposredne stroške prodajanja in posredne stroške skupnih služb (stroški obdobja),
- prevrednotovalne poslovne odhodke, ki niso stroški.

MRS nimajo posebnega standarda, ki bi podrobneje obravnaval odhodke, v okvirnih navodilih pa so odhodki opredeljeni zelo ohlapno. Zato je bila domača računovodska stroka prisiljena sama najti podrobnejše rešitve na tem področju. 4. smernica pa v obrazcu IPI po anglo-ameriški različici predvideva delitev odhodkov poslovanja na stroške prodaje (to so po SRS stroški prodanih količin), med splošne stroške pa sodijo stroški distribucije in upravni (administrativni) stroški (4. smernica, 25. in 26. člen). S podrobnostmi se 4. smernica ne ukvarja, pač pa je to prepuščeno državam članicam EU.

Pri proizvodjalnih poslovnih sistemih je povezanost stroškov z odhodki naslednja (Hočevar et al., 2000, str. 102 - 103):

V obdobju nastali stroški
+ stroški v začetnem stanju nedokončane proizvodnje
- stroški v končnem stanju nedokončane proizvodnje
+ stroški v začetni zalogi proizvodov
- stroški v končni zalogi proizvodov

= stroški v razdobju prodanih proizvodov
= **odhodki poslovanja**

Povezavo pa je mogoče zapisati tudi na drug način:

V obdobju nastali stroški
+ sprememba vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje

= **odhodki poslovanja**

Iz razmerja med stroški obdobja in odhodki poslovanja vidimo, da se razlika med stroški, nastalimi v obdobju, in odhodki poslovanja pojavlja zaradi spremembe zalog.

Če so se zaloge proizvodov in nedokončane proizvodnje v obračunskem obdobju povečale, so odhodki poslovanja manjši od stroškov, nastalih v obračunskem obdobju. Nasprotno pa so odhodki poslovanja večji od stroškov, če so se zaloge zmanjšale.

Proizvajalni stroški in nabavna vrednost prodanih količin so tisti stroški, ki so se do prodaje poslovnih učinkov zadrževali v zalogah. Obseg odhodkov poslovanja, ki se zadržujejo v zalogah, je odvisen od izbrane metode vrednotenja zalog poslovnih učinkov². Standardi določajo normalno vrednotenje zalog poslovnih učinkov ter zgornji in spodnji obseg stroškov, ki se lahko zadržujejo v zalogah.

SRS dopuščajo naslednje tri metode vrednotenja poslovnih učinkov (SRS 4.13.):

- vrednotenje učinkov po proizvodjalnih stroških,
- vrednotenje učinkov po zoženi lastni ceni,
- vrednotenje učinkov po spremenljivih proizvodjalnih stroških

MRS o dopustnih metodah vrednotenja zalog poslovnih učinkov ne govorijo.

SRS priporočajo uporabo metode vrednotenja zalog poslovnih učinkov po proizvodjalnih stroških. Proizvajalni stroški obsegajo: neposredne stroške materiala, neposredne stroške dela in posredne proizvodjalne stroške. Odhodki za poslovanje v primeru vrednotenja zalog po

² Pod pojmom zaloge poslovnih učinkov razumemo zaloge nedokončane proizvodnje, nedokončane storitve in zaloge proizvodov).

proizvajalnih stroških obsegajo proizvodne stroške prodanih količin in vse v obdobju obračunane splošne stroške nabave, uprave in prodaje. Ta metoda je najprimernejša za podjetja, pri katerih sta tako obseg proizvodnje kot tudi obseg prodaje enakomerna.

Po MRS naj bi stroški, zajeti v zaloge proizvodov vključevali nabavno vrednost prodanega blaga, neposredne in posredne proizvodne stroške in tiste neproizvajalne stroške, ki so nujni za proizvodnjo (MRS 2.10., 2003). MRS ne priporočajo, da se v zalogah zadržujejo stroški nenormalnega izmeta (kala), stroški skladiščenja, stroški uprave, ki se ne nanašajo na proizvodnjo, stroški prodaje, učinki sprememb tečajnih razlik in obresti (MRS 2.16-18., 2003). Vrednotenje, ki ga priporočajo MRS, je torej nekoliko širše od vrednotenja po proizvodnih stroških in ožje od vrednotenja po zoženi lastni ceni, saj vključuje tudi potrebne neproizvajalne stroške, ne vključuje pa ostalih neproizvajalnih stroškov, ki jih vključuje zožena lastna cena.

Najmanjši obseg stroškov, ki bremeni zaloge poslovnih učinkov in preko njih stroške prodanih količin, ki ga dovoljujejo SRS, je pri vrednotenju poslovnih učinkov po spremenljivih proizvodnih stroških. Pri tej metodi večji del odhodkov poslovanja predstavljajo stroški obdobja, saj se v zalogah zadržujejo le spremenljivi proizvodnih stroški, medtem ko se vsi fiksni stroški takoj prenesejo med poslovne odhodke. V tem primeru so odhodki poslovanja sestavljeni iz spremenljivih proizvodnih stroškov prodanih količin poslovnih učinkov in iz vseh na novo obračunanih stalnih stroškov. Ta metoda je uporabna zlasti pri enakomerni prodaji in neenakomerni proizvodnji, saj zagotavlja normalnejši poslovni izid iz poslovanja kot ostali dve metodi (SRS 17.17.).

Največji obseg stroškov, ki bremeni zaloge poslovnih učinkov in preko njih stroške prodanih količin, ki ga dovoljujejo SRS, je pri vrednotenju učinkov po zoženi lastni ceni. Pri tej metodi večji del odhodkov poslovanja predstavljajo proizvodni stroški prodanih količin, saj se večina stroškov, nastalih v obdobju, zadržuje v zalogah proizvodov. Izjema so le neposredni stroški prodajanja in stroški financiranja, ki se že ob nastanku prenesejo med odhodke. Odhodki poslovanja so v tem primeru sestavljeni iz zožene lastne cene prodanih količin in vseh na novo obračunanih neposrednih stroškov prodaje. Ta metoda pri neenakomerni prodaji in enakomerni proizvodnji zagotavlja normalnejši poslovni izid iz poslovanja kot ostali dve metodi (SRS 17.16.).

Posredni stroški nabavljanja in prodajanja, neposredni stroški prodajanja in posredni stroški skupnih služb so tisti stroški, ki se prenesejo v odhodke v tistem obračunskem obdobju, v katerem so nastali, in se ne zadržujejo v zalogah.

Prevrednotovalni poslovni odhodki se pojavljajo zaradi oslabitve opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih dolgoročnih sredstev in obratnih sredstev (razen kratkoročnih finančnih naložb), ki ni krita s posebnim prevrednotovalnim popravkom kapitala, oblikovanim pri njihovi predhodni okrepitvi. Takšno naravo imajo tudi izgube pri prodaji

opredmetenih osnovnih sredstev, zmanjšane za ustrezni posebni prevrednotovalni popravek kapitala³ (SRS 17.3.).

Poslovne odhodke je zaradi sestavljanja skupinskih računovodskih izkazov potrebno razvrščati na tiste, ki se pojavljajo v zvezi s poslovnimi učinki uskupinjenih odvisnih podjetij, skupaj obvladovanih podjetij in drugih podjetij (SRS 17.8.).

3.1.2 ODHODKI FINANCIRANJA

Odhodki financiranja so povezani s financiranjem poslovanja podjetja na nelastniški način, z obveznostmi iz prodaje proizvodov, blaga in storitev ter s prevrednotovanjem finančnih naložb.

Odhodke financiranja sestavljajo (Kontni okvir za gospodarske družbe, 2002):

- odhodki za obresti,
- odhodki za prevrednotenja dolgov in terjatev zaradi ohranitve vrednosti,
- odhodki od prodaje finančnih naložb,
- povečanje dolgoročnih rezervacij,
- prevrednotovalni finančni odhodki in
- drugi finančni odhodki (npr. odobreni kasaskonti).

Finančne odhodke po SRS 17.6. delimo na odhodke za financiranje in odhodke za naložbenje. Odhodke financiranja sestavljajo predvsem stroški danih obresti. Pri plačevanju anuitet spada k odhodkom financiranja le tisti del anuitet, ki predstavlja plačilo obresti. Del, ki se nanaša na odplačilo glavnice, pa zmanjšuje obveznosti iz posojil in ni odhodek financiranja.

Odhodki za naložbenje pa imajo predvsem naravo prevrednotovalnih finančnih odhodkov (SRS 17.6.). Le-ti se pojavljajo zaradi oslabitve dolgoročnih finančnih naložb in kratkoročnih finančnih naložb, če zmanjšanje njihove vrednosti ni krito s posebnim prevrednotovalnim popravkom kapitala.

K prevrednotovalnim finančnim odhodkom spadajo tudi izgube pri prodaji finančnih naložb, to je prodaji finančnih naložb pod njihovo knjigovodsko vrednostjo, zmanjšane za ustrezni prevrednotovalni popravek kapitala.

K odhodkom financiranja pa ne spadajo udeležbe drugih v poslovnem izidu podjetja.

³ Posebni prevrednotovalni popravek kapitala se oblikuje, če predvidevamo, da bomo lahko za določeno sredstvo iztržili več, kot znaša njegova izvirna knjigovodska vrednost, t.j. pri okrejitvi sredstev. Porabi se ob odtujitvi sredstev, za katera je bil oblikovan (SRS 8.11.).

Finančne odhodke je potrebno zaradi sestavljanja skupinskih računovodskih izkazov razdeliti tudi na tiste, ki se pojavljajo v zvezi z naložbenjem v uskupinjenih odvisnih podjetjih, skupaj obvladovanih podjetjih in drugih podjetjih.

MRS pojma odhodki financiranja ne poznajo. Vrste odhodkov, ki po SRS spadajo k odhodkom financiranja, po MRS tvorijo odhodke iz rednega delovanja (npr. obresti na posojila) ali pa izgube (npr. izgube pri prodaji vrednostnih papirjev).

MRS 23 glede stroškov izposojanja določajo, da morajo biti pripoznani kot odhodki v obdobju, ko nastanejo (MRS 23.7, 2001). MRS dovoljujejo tudi, da se stroški izposojanja, ki so povezani s pridobitvijo osnovnih sredstev vključujejo v njihovo nabavno vrednost (MRS 23.10., 2001 in MRS 23.11., 2001).

Tudi po MRS se odhodki zaradi oslabitve finančnih sredstev pripoznajo neposredno med odhodki obdobja (MRS 36.59., 2004).

3.1.3 IZREDNI ODHODKI

Izredni odhodki so po SRS neobičajne postavke, ki niso povezane s poslovnimi učinki in v obračunskem obdobju zmanjšujejo poslovni izid pod tistega, ki izhaja iz rednega delovanja podjetja. Izvirajo iz dogodkov ali poslov, ki so drugačni od rednega delovanja organizacije. Po MRS le redkokateri poslovni dogodek povzroči izredne odhodke. Med te dogodke MRS uvrščajo naravne nesreče in razlastitve sredstev. Izrednih odhodkov ni mogoče vračunati v vrednost zalog poslovnih učinkov.

Po SRS izredne odhodke sestavljajo (Kontni načrt za gospodarske družbe, 2002):

- rezervacije za kritje možnih izgub iz kočljivih pogodb,
- kritje izgube iz prejšnjih obdobj,
- denarne kazni,
- odškodnine,
- prevrednotovalni popravek poslovnega izida zaradi ohranitve kupne moči kapitala in
- druge neobičajne postavke.

Rezervacije za kritje možnih izgub se pripoznajo pod pogojem, da (SRS 17.9):

- je verjetno, da bodo prihodnji dogodki potrdili, da bo po upoštevanju vseh možnih rešitev na dan bilance stanja prišlo do izgube (zmanjšanja vrednosti kakega sredstva ali nastanka dolga) in
- je mogoče oceniti znesek možne izgube.

Kritje izgube iz prejšnjih obdobj je izredni odhodek pod pogojem, če se poravna z odpisom obveznosti ali s prejetimi dotacijami (izrednimi prihodki) v obravnavanem poslovnem letu (SRS, 17.10.).

Prevrednotovalni popravek poslovnega izida zaradi ohranitve kupne moči kapitala je posledica splošnega prevrednotenja kapitala. Splošno prevrednotenje kapitala je potrebno v primeru, če se je v prehodnem koledarskem letu menjalniško razmerje med slovensko valuto in evrom spremenilo za več kot 5,5 %. Povečanje splošnega prevrednotovalnega popravka kapitala preko prevrednotovalnega popravka poslovnega izida zmanjšuje čisti poslovni izid obdobja (Bogataj, 2003).

Po MRS le redki dogodki povzročijo izredne postavke, kot npr:

- razlastitve sredstev ali
- potresi in druge naravne nesreče.

4. smernica zahteva, da se med izredne odhodke vključi vse odhodke, ki niso povezani z rednim delovanjem podjetja.

3.2 PRIPOZNAVANJE IN MERJENJE ODHODKOV

Pripoznavanje je postopek vključevanja postavke, ki izpolnjuje sodila za pripoznavanje, v bilanco stanja ali IPI (MRS, okvirna navodila, 82. člen, 2001). Postavko je potrebno pripoznati, če je verjetno, da se bodo v podjetju v prihodnosti povečale ali zmanjšale gospodarske koristi in ima ceno ali vrednost, ki jo je mogoče zanesljivo izmeriti (MRS, okvirna navodila, 83. člen, 2001).

Po SRS 17.11. se odhodki pripoznajo, če je zmanjšanje gospodarske koristi v obračunskem obdobju povezano z zmanjšanjem sredstev ali s povečanjem dolgov in je to zmanjšanje mogoče zanesljivo izmeriti. Odhodki se pripoznajo hkrati s pripoznavanjem zmanjšanja sredstev ali povečanja dolgov. Enaka je ureditev tudi po MRS (MRS, okvirna navodila, 94. člen, 2001).

3.2.1 ODHODKI POSLOVANJA

Poslovni odhodki se pripoznajo, ko se stroški ne zadržujejo več v vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje oziroma ko je trgovsko blago prodano (SRS 17.12.). Stroški, ki se ne zadržujejo v zalogah, so pripoznani kot odhodki v obdobju, ko nastanejo. Tudi po MRS velja pravilo, da ko so zaloge proizvodov prodane, se njihov knjigovodski znesek pripozna kot odhodki poslovanja v obdobju, ko so bile zaloge prodane (MRS 2.34.).

Katere stroške prodanih količin in katere stroške, obračunane v obdobju, pripoznamo kot odhodke, je odvisno od metode vrednotenja zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje.

Če uporabljamo metodo vrednotenja zalog poslovnih učinkov po proizvodjalnih stroških, so odhodki poslovanja sestavljeni iz proizvodjalnih stroškov prodanih količin in vseh v obdobju obračunanih splošnih stroškov nabave, uprave in prodaje.

Ob uporabi metode vrednotenja zalog poslovnih učinkov po spremenljivih stroških so odhodki poslovanja sestavljeni iz spremenljivih stroškov prodanih količin in vseh v obdobju obračunanih fiksnih stroškov.

Ob uporabi metode vrednotenja zalog po zoženi lastni ceni pa so odhodki poslovanja sestavljeni iz zožene lastne cene prodanih učinkov in v obdobju obračunanih neposrednih stroškov prodaje in stroškov financiranja.

SRS 17.18. dopušča tudi uporabo vrednotenja zalog, ki so med obema skrajnostima (zožena lastna cena in spremenljivi stroški), ki torej ne ustrezajo nobeni izmed zgoraj naštetih vrst vrednotenja zalog. Isti standard nadalje določa, da se prekoračitve nekaterih vrst stroškov iz okvira proizvodjalnih stroškov nad njihov normalni znesek lahko izključujejo iz vrednotenja zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje ter štejejo takoj kot odhodki poslovanja.

MRS pa priporočajo uporabo metode vrednotenja zalog poslovnih učinkov po standardnih stroških, ki naj čim bolj odsevajo dejanske stroške, nastale pri proizvodnji (MRS 2.21., 2003).

Prenos stroškov iz zalog proizvodov in trgovskega blaga med prodane količine se po SRS opravi po eni izmed naslednjih metod (Hočevnar et.al., 2000):

- drsečih povprečnih cen,
- tehtanih povprečnih cen,
- zaporednih cen (FIFO⁴),
- obratnozaporednih cen (LIFO⁵), ali
- metodo stalnih cen.

MRS dovoljuje uporabo metode tehtanih povprečnih cen ali zaporednih cen (MRS 2.25., 2003). Od spremembe MRS 2 decembra leta 2003 metoda obratnozaporednih cen po MRS ni več dovoljena.

Če se uporabljajo stalne (ocenjene, standardne) cene, se upošteva tudi sorazmerni del odmikov od teh cen.

⁴ FIFO – First In, First Out

⁵ LIFO – Last In, First Out

Prevrednotovalni poslovni odhodki se pripoznajo, ko je opravljeno ustrezno preverednotenje, ne glede na njihov vpliv na poslovni izid. Lahko so posledica oslabitve sredstev ali okrepitve dolgov. Tudi MRS določajo, da se prevrednotovalni poslovni odhodki pripoznajo v obdobju, ko nastanejo.

Deleži zaposlencev v razširjenem dobičku se pripoznajo pred sestavitvijo računovodskih izkazov za posamezno poslovno leto. Pripoznajo se med odhodki posameznih poslovnih let v velikosti, odvisni od dobička, ki se pojavi pred njihovim izračunom, in od usmeritev za njihovo oblikovanje (SRS 17. 22.).

Če se pričakuje, da se bodo gospodarske koristi pojavile v več obračunskih obdobjih, povezanost s prihodki pa je moč določiti le na splošno ali posredno, se odhodki poslovanja pripoznajo v izkazu uspeha po postopkih strogo doslednega in smotrnega razporejanja. Uporaba tega pristopa je pogosto nujna pri pripoznavanju amortizacije (Bregar, 1999).

3.2.2 ODHODKI FINANCIRANJA

Odhodki financiranja se pripoznajo po obračunu ne glede na plačila, ki so povezana z njimi (SRS 17.13.).

Obračunane obresti se pojavljajo med finančnimi odhodki v zneseku, ki je obračunan v obračunskem obdobju, ne glede na to, če so bile plačane oz. so zapadle v plačilo ali ne. Diskont pri izdaji vrednostnih papirjev (menic, obveznic) se obravnava kot odhodke za obresti, ki naraščajo do njihove zapadlosti.

Obresti se ne pripoznajo kot odhodek, če so bile zajete med opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena dolgoročna sredstva ali zaloge (SRS 17.20.).

MRS določa, da se vsi stroški izposojanja (obresti) pripoznajo v obdobju, ko nastanejo (MRS 23.7., 2001), razen če so zajeti v vrednost zalog, neopredmetenih dolgoročnih sredstev ali opredmetenih osnovnih sredstev (MRS 23.10-11, 2001), Vendar morajo biti v tem primeru ti stroški povezani s temi sredstvi. V vrednost sredstev je mogoče vključiti le tiste stroške izposojanja, ki so nastali v času pridobivanja sredstev, a najdlje do trenutka aktiviranja sredstev (MRS 23.20. in MRS 23.25., 2001).

3.2.3 IZREDNI ODHODKI

Izredni odhodki se pripoznajo, ko so izpolnjeni pogoji zanje (SRS 17.14.).

Pojavljajo se v nastalih zneskih v obdobju, ko so nastali. To pa ne velja za rezervacije za možno izgubo, kjer se znesek oblikovane rezervacije oceni na podlagi razpoložljivih

informacij v trenutku, ko jih oblikujemo. Pri tem se lahko upošteva posamezen prihodnji posel, ki naj bi povzročil izgubo, ali pa skupina podobnih poslov, od katerih naj bi le nekateri povzročili izgubo.

SRS 17 v členih 48—50 jasno določajo, česa ni mogoče šteti med izredne odhodke. Mednje po SRS 2002 ni mogoče šteti (SRS 17.48—50.):

- odpisov dvomljivih in spornih terjatev (po SRS so to prevrednotovalni poslovni odhodki);
- zmanjšanja vrednosti zalog ali vrednosti ugotovljenega primanjkljaja zalog ob popisu (po SRS 2002 je za znesek primanjkljajev potrebno popraviti ustrezne redne odhodke);
- izgub pri prodaji opredmetenih osnovnih sredstev;
- popisnih primanjkljajev pri osnovnih sredstvih (po SRS se ti primanjkljaji štejejo k prevrednotovalnim poslovnim odhodkom);
- postavk iz prejšnjih obdobj, ki se pojavljajo kot posledica napak ali pomanjkljivosti pri sestavljanju računovodskih izkazov za eno ali več prejšnjih obdobj. Po SRS 2002 so to poslovni ali finančni odhodki.

Po MRS je med izredne odhodke možno šteti izgube sredstev zaradi naravnih nesreč in razlastitev.

V skladu s 4. smernico pa se kot izredni odhodki pripoznajo vsi odhodki, ki niso povezani z rednim delovanjem podjetja (Četrta smernica sveta Evropske skupnosti, 1991).

Pri vračunavanju izrednih odhodkov moramo biti zelo realni in z njimi ne kaže pretiravati, saj jih moramo v računovodskem poročilu utemeljiti in podrobno razložiti lastnikom (vzroke in krivdo zanje, velikosti zneskov, ki iz leta v leto nihajo, in podobno).

3.3 PREVREDNOTOVANJE ODHODKOV

Prevrednotenje odhodkov je sprememba njihove knjigovodske vrednosti. Kot prevrednotenje se ne šteje sprememba njihove knjigovodske vrednosti pri uporabi običajnih metod obračunavanja. Praviloma se opravi na koncu poslovnega leta. Pojavi se kot prevrednotenje odhodkov zaradi spremenjenih računovodskih ocen (SRS 17.25.). V bistvu gre za delovanje predpostavke previdnosti oziroma načela neenake vrednosti sredstev, ki ne smejo biti preveč ovrednotena (Gornjak, 2003, str. 2).

Sprememba računovodske ocene je popravek vrednosti sredstev, obveznosti, stroškov, prihodkov in odhodkov zaradi sprememb pričakovanih prihodnjih koristi in obveznosti, ki izhajajo iz njih. Po MRS je oceno potrebno spremeniti, če se spremenijo okoliščine, na katerih je ocena temeljila. (MRS 8.5., 2003). SRS tega načela izrecno ne navajajo, vendar je ideja ista.

Učinki sprememb računovodskih ocen po MRS lahko bremenijo le IPI tekočega obračunskega obdobja ali pa IPI tekočega in prihodnjih obdobj (MRS.8.36., 2003). Na drugi strani se za vrednost spremembe računovodske ocene spremeni vrednost ustreznih sredstev (MRS 8.37., 2003).

Prevrednotovanje odhodkov se pojavlja pri poslovnih odhodkih, odhodkih financiranja in v zvezi s splošnim prevrednotenjem kapitala (SRS 17.28). MRS prevrednotovanja poslovnih in finančnih odhodkov ne ločujejo.

Prevrednotenje poslovnih odhodkov na temeljnih kontih odhodkov v zvezi s prodanimi poslovnimi učinki je posledica prevrednotenja stroškov materiala, blaga in storitev, stroškov amortizacije in stroškov dela in deležev zaposlenih v razširjenem dobičku (SRS 17.27).

Prevrednotovalni poslovni odhodki pa se pojavljajo kot posledica oslabitve opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih dolgoročnih sredstev, zalog, terjatev in aktivnih časovnih razmejitev. Pojavljajo se tudi kot posledica okrepitve pasivnih časovnih razmejitev in dolgoročnih rezervacij (SRS 17.27.).

Po MRS je oslabitev sredstev potrebno pripoznati v IPI, razen če je možno za vrednost oslabitve sredstev neposredno zmanjšati kapital podjetja (MRS 36.60, 2004).

Prevrednotenje poslovnih odhodkov se opravi tudi ob dokončnem obračunu odbitnega deleža vstopnega davka na dodano vrednost (DDV), če je dejanski odbitni delež manjši od začasnega, ki ga je podjetje uporabljalo med letom⁶. Prevrednotenje povzroči zmanjšanje terjatev za vstopni DDV in povečanje prevrednotovalnih poslovnih odhodkov. Pri opredmetenih osnovnih sredstvih in, če se podjetje tako odloči, tudi pri materialu in storitvah, pa se prevrednotenje opravi na temeljnih kontih odhodkov v zvezi s prodanimi poslovnimi učinki, saj se v tem primeru za znesek prevrednotenja povečajo ali zmanjšajo nabavne vrednosti materiala, blaga, storitev in osnovnih sredstev in posledično tudi ustrezni stroški (Zalokar, 2004).

Prevrednotenje finančnih odhodkov se oblikuje v zvezi z oslabitvijo dolgoročnih finančnih naložb in kratkoročnih finančnih naložb ter z okrepitvijo dolgoročnih in kratkoročnih dolgov (SRS 17.28.).

Izredni odhodek za prevrednotovalni popravek kapitala se pojavi pri splošnem prevrednotenju kapitala zaradi ohranitve njegove vrednosti, če ni pokrito s prevrednotovalnim popravkom opredmetenih osnovnih sredstev in dolgoročnih finančnih naložb (Gornjak, 2003, str. 41).

⁶ Odbitni delež vstopnega DDV obračunavajo podjetja, ki opravljajo obdavčeno in neobdavčeno (oproščeno) dejavnost. Odbitni delež je % DDV, ki si ga podjetje sme odbiti.

3.4 USKUPINJEVANJE ODHODKOV

Skupinski izkaz poslovnega izida se sestavi, kot da bi šlo za eno samo podjetje. Odhodki v njem zajemajo odhodke obvladujočega podjetja in odvisnih podjetij ter sorazmeren del odhodkov skupaj obvladovanih podjetij, ne pa tudi odhodkov drugih podjetij v skupini. Uskupinjeni odhodki se ne vodijo na posebnih kontih, temveč se povzemajo iz izvirnih izkazov poslovnega izida, upoštevanih podjetij. Na podlagi dodatnih podatkov in prilagoditev, ki se nanašajo na prevedbo v poročevalno valuto obvladujočega podjetja, na izločitev, če se nanašajo na notranje obračune v skupini, in na druge vrste prevrednotenja zaradi uskupinjenja (SRS 17.30.).

Če so v izvirnih izkazih poslovnega izida upoštevanih podjetij odhodki izraženi v valuti, ki se razlikuje od poročevalne valute obvladujočega podjetja, jih je treba prevesti v poročevalno valuto obvladujočega podjetja po povprečnem srednjem tečaju Banke Slovenije v poslovnem letu, če niso na razpolago natančnejši datumi. Razlika, ki je posledica prevedbe po takšnem tečaju in ne po tečaju na koncu poslovnega leta, se prenese v uskupinjevalni popravek kapitala (SRS 17.31.).

SRS 17.32 določa, da je treba odhodke za material in storitve, katerih dobavitelji so podjetja v skupini, izločiti iz uskupinjenih odhodkov za material in storitve ter hkrati zmanjšati uskupinjene poslovne prihodke glede na seštevke iz izvirnih izkazov poslovnega izida upoštevanih podjetij. Če so takšni odhodki za material in storitve skriti v nabavni vrednosti ali proizvajalnih stroških prodanih količin, v stroških prodaje in v stroških splošnih služb, je treba pri uskupinjevanju te postavke ustrezno zmanjšati. Prav tako 26. člen 7. smernice v točki b in MRS 27.24 – 25 določata, da se prihodki in odhodki iz transakcij med podjetji, vključenimi v konsolidacijo izključijo.

V uskupinjene odhodke za material, ki se pojavljajo v zvezi z zalogami, katerih vrednost se je ob prvem uskupinjenju odvisnega podjetja povečala za preračunane pozitivne razlike, všteti tudi to razliko (SRS 17.34.).

Uskupinjene odhodke za amortizacijo je potrebno vsako leto povečati za amortizacijo čistega dobička, vštete v nabavno vrednost osnovnega sredstva, in za toliko zmanjšati popravek vrednosti tega sredstva ob uskupinjenju. Če so odhodki za amortizacijo všteti med proizvajalne stroške prodanih količin, med stroške prodaje in med stroške splošnih služb, je treba pri uskupinjevanju te postavke ustrezno povečati (SRS 17.34.).

Če se pri prvem uskupinjenju pri amortizirljivih osnovnih sredstvih pojavijo preračunane pozitivne razlike, kar povzroči povečanje knjigovodske vrednosti sredstev, je potrebno v naslednjih poslovnih letih odhodke za amortizacijo pri uskupinjevanju povečati še za amortizacijo razlike, ki v izvirnih izkazih poslovnega izida upoštevanih podjetij ni upoštevana. Če so odhodki za amortizacijo všteti med proizvajalne stroške prodanih količin,

med stroške prodaje in med stroške splošnih služb, je treba pri uskupinjenju te postavke ustrezno povečati (SRS 17.35).

Amortizacijo uskupinjevalnega dobrega imena, ki se je pojavilo pri prvem uskupinjenju, je treba vštetiti med uskupinjene poslovne odhodke (SRS 17.36). Amortizirati ga je potrebno v petih letih od prvega uskupinjenja.

Po SRS 17.37. je potrebno odhodke za obresti, ki se nanašajo na posojila ali blagovne kredite, dobljene od podjetij v skupini, izločiti iz uskupinjenih finančnih odhodkov in hkrati zmanjšati uskupinjene finančne prihodke glede na seštevke iz izvirnih izkazov poslovnega izida upoštevanih podjetij.

SRS 17.38. pa zahteva, da je treba med uskupinjene finančne odhodke poleg zneskov iz izvirnih izkazov poslovnega izida upoštevanih podjetij zajeti tudi uskupinjevalne razlike, ki se pojavljajo pri dolgoročnih finančnih naložbah, kratkoročnih finančnih naložbah, terjatvah, dolgoročnih dolgovih in kratkoročnih dolgovih.

Pri uskupinjevanju odhodkov se lahko ob utemeljenih razlogih pojavljajo še izključitve in vključitve iz drugih razlogov. Obvladujoče podjetje mora imeti za potrebe revizije podrobna pojasnila za vse postopke, ki jih je uporabilo pri uskupinjevanju odhodkov (SRS 17.39.).

7. smernica določa, da morajo biti odhodki vseh v konsolidacijo vključenih podjetij vrednoteni po enaki metodi. Uporabljati je potrebno enotne računovodske usmeritve. Če se v katerem v konsolidacijo vključenem podjetju metoda vrednotenja razlikuje, je potrebno podatke prevrednotiti in jih pripraviti po metodi, po kateri obvladujoče podjetje pripravlja konsolidirane računovodske izkaze (Seventh Council Directive, 1983). Tudi MRS določajo, da je potrebno uporabiti pri vrednotenju podobnih postavk (npr. odhodkov) enotne računovodske usmeritve, če pa to ni mogoče, je to dejstvo potrebno razkriti, prav tako je potrebno razkriti postavke, v zvezi s katerimi so bile uporabljene različne računovodske usmeritve (MRS 27.28., 2003).

Vsi v konsolidacijo vključeni računovodski izkazi morajo biti sestavljeni na isti poročevalski dan, razen če bi bilo to nepraktično (7. smernica in MRS 27.26., 2003). V nobenem primeru pa razlika med poročevalskimi datumi obvladujočega in odvisnih podjetij ne sme biti večja kot 3 mesece.

3.5 RAZKRIVANJE ODHODKOV

Po SRS 17.40. morajo podjetja, ki niso zavezana reviziji, razkrivati samo zakonsko določene informacije in podatke, preostala podjetja pa morajo izpolniti tudi zahteve po razkrivanju v skladu s tem standardom. Ta razkritja so predpisana za vse pomembne zadeve. Naravo in stopnjo pomembnosti opredeli podjetje v svojih aktih.

Posebej je potrebno razkriti metodo merjenja odhodkov (SRS 17.41.). Podjetje mora razkriti tudi znesek vsake pomembne vrste odhodkov, pripoznanih v obračunskem obdobju, če je razkrivanje njihovih vrst in posledic pomembno za pojasnitev dosežkov v tem obdobju (MRS in SRS 17.42.). Na pomembnost vrst odhodkov vpliva njihov obseg, vrsta ali posledice na poslovni rezultat podjetja.

Razkriti je potrebno vrsto in znesek spremembe računovodske ocene, ki pomembno vplivata na odhodke v obravnavanem poslovnem letu ali za katera se pričakuje, da bosta nanje pomembno vplivala v naslednjih poslovnih letih (SRS 17.43 in MRS 8.39—40., 2003).

Če je bila odkrita bistvena napaka pri računovodenju, je po SRS potrebno v poslovnem letu, ko je bila napaka odkrita in popravljena, razkriti (SRS 18.41.):

- vrsto bistvene napake;
- znesek popravka, ki je vplival na poslovni izid obravnavanega obračunskega obdobja;
- znesek popravka, ki je zajet v primerjalne informacije (Če prevrednotenje primerjalnih informacij ni izvedljivo, je to potrebno razkriti).

Zahteve po MRS so nekoliko strožje (MRS 8.49., 2003):

- vrsto bistvene napake,
- znesek popravka, ki je vplival na poslovni izid obravnavanega obračunskega obdobja (pri javnih delniških družbah pa tudi, kako to vpliva na dobiček na delnico),
- znesek popravka, ki je zajet v primerjalne informacije (Če prevrednotenje primerjalnih informacij ni izvedljivo, je to potrebno razkriti),
- razložiti je treba, kako je bila napaka popravljena.

Če sprememba računovodske usmeritve pomembno vpliva na odhodke obravnavanega obračunskega obdobja ali katerega prejšnjega predstavljenega obračunskega obdobja, se v skladu s SRS razkrijejo (SRS 17.45.):

- razlog za spremembo,
- znesek preračuna, ki vpliva na poslovni izid obravnavanega obračunskega obdobja,
- znesek preračuna, ki je zajet v primerjalne informacije.

MRS pa razlikujejo spremembo računovodskih usmeritev, ki so posledica spremembe standardov ali njihove razlage in prostovoljne spremembe računovodskih usmeritev.

Če so spremembe računovodskih ocen posledica spremembe standarda, je potrebno razkriti: kateri standard se je spremenil, naravo spremembe računovodskih usmeritev, vpliv sprememb na prihodnje poslovanje in vpliv sprememb na višino odhodkov tekočega in preteklih obračunskih obdobj (MRS 8.28., 2003).

V primeru prostovoljnih sprememb računovodskih usmeritev pa je potrebno razkriti: naravo in vzroke sprememb računovodskih usmeritev, vplive na prihodnje poslovanje in vpliv na odhodke tekočega in preteklih poslovnih obdobj (MRS 8.29., 2003).

Če je med izredne odhodke zajeta možna izguba, se razkrijejo (SRS 17.46.):

- vrsta pojava, ki bi jo lahko povzročil,
- dejavniki, ki bi lahko vplivali na prihodnji poslovni izid,
- ocena vrednostno izražene posledice ali izjava, da taka ocena ni možna.

MRS rezervacij za možno izgubo ne poznajo.

4 PRIHODKI

Računovodstvo prihodkov s pravnega in strokovnega vidika urejajo SRS 18, MRS (s prihodki je povezanih več MRS, najpomembnejši pa je MRS 18 – Prihodki) ter 4. in 7. smernica Evropske unije. Prihodki so tako po SRS 18.1. kot tudi po MRS povečanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki povečanj sredstev ali zmanjšanj dolgov. Primer povečanja sredstev je npr. povečanje terjatev do kupcev zaradi prodaje blaga. Primer zmanjšanja dolgov pa je npr. odpis obveznosti do upnikov. Posledica prihodkov je povečanje kapitala. K prihodkom pa ne štejemo tistega povečanja kapitala, ki je nastalo kot posledica novih vplačil prinašalcev kapitala.

4.1 RAZVRŠČANJE PRIHODKOV

SRS 18.2. prihodke delijo na:

- prihodke poslovanja,
- prihodke financiranja in
- izredne prihodke.

Prihodki poslovanja in prihodki financiranja skupaj tvorijo prihodke iz rednega delovanja.

MRS 18 pa jih delijo na:

- prihodke iz rednega delovanja in
- dobičke (presežke). Ti so lahko posledica rednega ali izrednega delovanja podjetja.

MRS določajo, da se morajo prihodki meriti po pošteni vrednosti prejetih nadomestil ali terjatev (MRS 18.9., 2001). SRS tega izrecno ne navajajo, vendar je ideja ista. Poštena vrednost je znesek, s katerim je mogoče zamenjati sredstvo oz. poravnati obveznost med dobro obveščanima in voljnima strankama v preišljenem poslu.

V večini primerov ima nadomestilo obliko denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, znesek prihodkov pa je enak znesku denarnih sredstev, ki so bila ali še bodo prejeta. Če se pritok denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov odloži, je poštena vrednost nadomestil lahko manjša od zneska denarja, ki je bil ali bo prejet. Tak primer je, če prodajalec omogoči kupcu brezobrestni kredit ali od njega dobi za nadomestilo prodanega blaga menico.

Če gre za finančni posel, se poštena vrednost nadomestila določi z razobrestenjem (diskontiranjem) vseh prihodnjih prejemkov ob uporabi prisojene obrestne mere. Prisojena obrestna mera je prevladujoča obrestna mera za podoben inštrument izdajatelja s podobno kreditno sposobnostjo ali obrestna mera, ki diskontira nazivni znesek inštrumenta na trenutno gotovinsko tržno ceno proizvodov ali storitev.

Razliko med pošteno vrednostjo in nazivnim zneskom nadomestila se po MRS pripozna kot prihodek od obresti (MRS 18.11., 2001). Podobna je ureditev po SRS, le da mora biti na računu posebej navedeno, da gre za posel z uporabo obrestovanja, če podjetje želi pripoznati prihodke od obresti (po SRS prihodke financiranja), drugače pa pri prodaji na kredit pripozna le prihodke iz poslovanja.

Če se proizvodi ali storitve zamenjajo za proizvode ali storitve, ki imajo podobno naravo in vrednost, se zamenjava ne šteje kot posel, ki povzroči prihodke. Če pa se proizvodi ali storitve opravijo v zameno za neistovrstne storitve, pa se zamenjava šteje kot posel, ki povzroči prihodke (MRS 18.12., 2001). SRS tega izrecno ne navajajo, vendar je ureditev tudi po SRS podobna.

Prihodke iz rednega delovanja (poslovne in finančne) razčlenjujemo tudi na tiste, ki se pojavljajo v razmerjih do uskupinjenih odvisnih podjetij, neuskupinjenih odvisnih podjetij, pridruženih podjetij, skupaj obvladovanih podjetij ter drugih pravnih in fizičnih oseb. To razčlenjevanje je potrebno zaradi sestavljanja skupinskih računovodskih izkazov (SRS 18.9). MRS zahtevajo, da se prihodke iz poslov med podjetji v skupini pri uskupinjevanju izloči (MRS 27.24—25, 2003), zato je tudi po MRS potrebno razčlenjevati prihodke na tiste, ki so nastali med podjetji v skupini in med drugimi podjetji.

4.1.1 PRIHODKI IZ POSLOVANJA

Prihodke iz poslovanja SRS najprej razdelijo na prihodke od prodaje, druge poslovne prihodke in prevrednotovalne poslovne prihodke (SRS 18.3.).

Prihodke iz prodaje pa SRS nadalje razčlenjujejo na (SRS 18.4.):

- prihodke od prodaje lastnih poslovnih učinkov (proizvodov in storitev) in
- prihodke od prodaje trgovskega blaga in materiala.

MRS pojma »prihodki iz poslovanja« ne poznajo, pač pa prihodke iz rednega delovanja delijo na prihodke od (MRS 18.7., 2001):

- prodaje proizvodov: sem spadajo prihodki od prodaje proizvodov, ki jih proizvede podjetje, trgovskega blaga in materiala;
- opravljanja storitev: to je opravljanje pogodbeno dogovorjenih nalog v dogovorjenem obdobju. Sem spadajo tudi storitve, povezane s pogodbami o gradbenih delih;
- obresti;
- licenčnin in
- dividend.

MRS podrobneje obravnavajo naslednji dve vrsti prihodkov, ki jih po SRS štejemo med prihodke od prodaje storitev, po MRS pa so to prihodki od uporabe sredstev podjetja pri drugih (MRS 18.29 – 30., 2001 in MRS 17.4., 2003):

- licenčnine: to so obremenitve za uporabo dolgoročnih sredstev podjetja, npr. patentov, blagovnih znamk, avtorskih pravic in računalniških rešitev;
- najemnine: najem je pogodbeno razmerje, v katerem najemodajalec prenese na najemnika v zameno za plačilo ali niz plačil pravico do uporabe sredstva za dogovorjeni čas. Ločimo poslovni in finančni najem. Prihodki iz poslovnega najema so po SRS prihodki iz poslovanja, prihodki od finančnega najema pa prihodki financiranja. Poslovni najem je vsak najem, ki ni finančni. Pri njem izkazuje najemodajalec v najem dana sredstva še naprej kot svoja opredmetena osnovna sredstva, najemnine pa kot poslovne prihodke. Opredelitev najema je enaka po SRS 18.44. in MRS 17.4.

SRS 18.4. in MRS 18.8. določata, da zneski, zbrani v korist tretjih oseb, kot so obračunani davek na dodano vrednost (DDV) in druge dajatve, niso sestavina prihodkov od prodaje, pač pa gre v tem primeru za odtegnjene obveznosti. Podobno tudi zneski, zbrani v korist zastopanege, niso sestavina prihodkov od prodaje (v tem primeru je prihodek od prodaje le storitev zastopnika).

Podobno kot SRS tudi 28. člen 4. smernice Evropske skupnosti določa, da prihodke od prodaje predstavljajo prodajne vrednosti prodanega blaga, materiala, proizvodov in storitev,

zmanjšane za morebitne popuste in obračunani DDV. 4. smernica nadalje določa, da spadajo k rednim prihodkom od prodaje le tisti, ki izhajajo iz rednega delovanja podjetja.

Drugi poslovni prihodki, povezani s poslovnimi učinki, so subvencije, dotacije, regresi, kompenzacije, premije in podobni prihodki. Če je prejem teh prihodkov povezan s prodajo poslovnih učinkov, se pripoznajo v obračunskem obdobju, v katerem so bili ustvarjeni (SRS 18.5.).

Državne podpore so delovanje države za zagotovitev gospodarske koristi posameznemu podjetju ali skupini podjetij, ki morajo izpolniti določene pogoje (MRS 20.3., 2001). Računovodski standardi se ukvarjajo le z neposrednimi državnimi podporami, kjer gre za neposreden prenos denarnih ali nedenarnih sredstev na podjetje, ne pa s posrednimi državnimi podporami (npr. zagotavljanje infrastrukture), prodaja blaga in storitev državnim institucijam pa se obravnava enako kot običajna prodaja blaga in storitev po MRS 18. Podpore se lahko izkažejo v IPI kot »drugi prihodki« ali pa se odštejejo od odhodkov, ki so povezani z njimi (MRS 20.29, 2001).

Tudi po SRS so z državnimi podporami mišljena sredstva, ki jih podjetje dobi neposredno iz proračuna države ali lokalne samoupravne skupnosti, proračunska sredstva, ki jih podjetje dobi prek organov države oziroma lokalne samoupravne skupnosti, pa tudi tista proračunska sredstva, ki jih na podjetje prenesejo drugi uporabniki proračunskih sredstev za določene namene. Kot državne podpore se štejejo tudi namenska sredstva, ki jih podjetje dobi iz drugih sredstev javnih financ, npr. iz sredstev zdravstvenega zavarovanja in pokojninsko-invalidskega zavarovanja. Kot državne podpore pa se ne štejejo sredstva, pridobljena s posli med podjetjem in državnimi organi, ki jih ni mogoče razlikovati od običajnih poslov podjetja (Pojasnili slovenskega inštituta za revizijo, 1999).

Med druge poslovne prihodke pa spadajo tudi državne podpore, prejete za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev. Te se ob pridobitvi knjižijo med dolgoročne rezervacije (dolgoročno odloženi prihodki), nato pa se prenašajo med poslovne prihodke skladno z amortiziranjem ustreznih opredmetenih osnovnih sredstev (SRS 18.5.).

Prevrednotovalni poslovni prihodki se pojavljajo ob odtujitvi opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev, ko se povečanje njihove knjigovodske vrednosti zaradi predhodne okrepitve ne zadržuje več v prevrednotovalnem popravku kapitala. Takšno naravo ima tudi presežek prodajne vrednosti nad knjigovodsko vrednostjo, zmanjšano za prevrednotovalni popravek kapitala iz naslova predhodne okrepitve sredstva (SRS 18.6.). Okrepitev sredstev je povečanje pričakovanih prihodnjih gospodarskih koristi iz sredstev.

Med prevrednotovalne poslovne prihodke spadajo tudi prihodki od oslabitve dolgov. Ta nastane, če npr. dobavitelj odpiše podjetju del dolga. Najprej oslabitev dolgov bremeni

posebni prevrednotovalni popravek kapitala, ob plačilu dolgov, ko ni več negotovosti glede višine dolgov, pa se oslabitev dolgov prenese med prevrednotovalne poslovne prihodke.

Podjetje ločeno izkazuje prihodke od poslovanja iz razmerij s povezanimi podjetji v skupini, za katero se sestavlja skupinski (konsolidirani) izkaz uspeha (Koletnik, 1994).

4.1.2 PRIHODKI FINANCIRANJA

Prihodki od financiranja se pojavljajo v zvezi z dolgoročnimi in kratkoročnimi finančnimi naložbami, pa tudi v zvezi s terjatvami. Podjetja presežna ali pa posebej za to pridobljena sredstva vlagajo v dolgoročne in kratkoročne finančne naložbe zaradi pridobivanja prihodkov. Kratkoročne finančne naložbe pa imajo tudi funkcijo likvidnostne rezerve (Kralj, 1994, str.18).

Prihodke od financiranja sestavljajo (Kontni načrt za gospodarske družbe, 2002):

- prihodki od dividend in drugih deležev v dobičku,
- prihodki od obresti,
- prihodki od prevrednotenja terjatev in dolgov zaradi ohranitve vrednosti,
- prihodki v zvezi z danimi posojili (povečanje glavnice zaradi ohranitve vrednosti),
- zmanjšanje dolgoročnih rezervacij,
- prihodki od prodaje finančnih naložb,
- drugi prihodki od financiranja.

K finančnim prihodkom spadajo tudi obresti (najemnine) iz finančnega najema. Finančni najem je najem, pri katerem se pomembna tveganja in pomembne koristi, povezane z lastništvom najetega opredmetenega osnovnega sredstva, prenesejo na najemnika (SRS 18.44. in MRS 17.4., 2003). Lastninska pravica lahko preide na najemnika ali pa tudi ne. Takega najema praviloma ni mogoče razveljaviti. Najemodajalcu zagotavlja povrnitev naložbe v najem in še dobiček. Pri finančnem najemu pretvori najemodajalec svoja sredstva v finančno naložbo v najemnika. Ta naložba se izkaže kot razlika med seštevkom dogovorjene najemnine in nezajamčene preostale vrednosti sredstva ter seštevkom v najemnino zajetih finančnih prihodkov (SRS 18.44.).

Finančni prihodki se pripoznajo, če ne obstaja utemeljen dvom glede njihove velikosti, zapadlosti v plačilo in plačljivosti.

MRS termina »prihodki od financiranja« ne poznajo, pač pa uporabljajo termin »prihodki, ki nastanejo, če sredstva podjetja uporabljajo drugi«. K tem spadajo obresti, licenčnine in dividende (MRS 18.5., 2001). SRS licenčnine uvrščajo k prihodkom iz poslovanja, obresti in dividende pa k prihodkom od financiranja. Razen tega k prihodkom od financiranja spadajo tudi prihodki, ki so posledica lastne rabe sredstev. Tak primer je v mednarodni trgovini, ko

podjetje proda blago na kredit in dobi plačilo šele čez nekaj časa. Če se v tem času devizni tečaj poviša (oz. domača valuta deprecira), ima podjetje prihodke od pozitivnih tečajnih razlik (po SRS 2002 so to prevrednotovalni finančni prihodki).

Prihodki od dividend in drugih deležev v dobičku so odvisni od poslovnega izida pri pravnih osebah, pri katerih ima podjetje finančne naložbe, ki prinašajo te prihodke. Prihodki od obresti, pozitivnih tečajnih razlik in drugi prihodki od financiranja pa so neodvisni od poslovnega izida.

Prevrednotovalni finančni prihodki se pojavljajo ob odtujitvi dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb, ko se povečanje njihove knjigovodske vrednosti zaradi predhodne okrepitve ne zadržuje več v prevrednotovalnem popravku kapitala. Takšno naravo ima tudi presežek njihove prodajne cene nad knjigovodsko vrednostjo, zmanjšano za prevrednotovalni popravek kapitala iz naslova predhodne okrepitve finančne naložbe. MRS zadrževanja okrepitve sredstev med prevrednotovalnimi finančnimi prihodki ne predvidevajo, dobičke pri prodaji dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb pa MRS imenujejo dobički (MRS, okvirna navodila, 74. člen, 2001). Dobički se po MRS pripoznajo v neto znesku.

Prevrednotovalni finančni prihodki se pojavljajo tudi kot posledica oslabitve kratkoročnih in dolgoročnih obveznosti iz financiranja. Oslabitev najprej bremeni posebni prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi z dolgoročnimi ali kratkoročnimi dolgovi, nato pa jih, ko ni več dvoma o oslabitvi, prenesemo med prevrednotovalne finančne prihodke.

K prevrednotovalnim finančnim prihodkom po SRS 2002 spadajo tudi prihodki od odprave oslabitve finančnih sredstev. Tudi po MRS je potrebno odpravo oslabitve finančnih sredstev pripoznati med prihodki v IPI (MRS 39.65., 2004).

K drugim prihodkom od financiranja spadajo tudi prejeti kasaskonti, to so popusti, dobljeni za predčasno plačilo dobavljenega blaga ali storitev.

4.1.3 IZREDNI PRIHODKI

Izredni prihodki so neobičajne postavke, ki v obračunskem obdobju povečujejo poslovni izid, tako da presega tistega, ki izhaja iz rednega delovanja organizacije (SRS 18.10.). Neobičajne postavke izhajajo iz dogodkov ali poslov, ki se ne pojavljajo pri rednem delovanju in za katere se ne pričakuje, da se bodo pojavljali redno ali pogosto, niti ni zanje razumno pričakovati, da se bodo pojavili v bližnji prihodnosti (SRS 18.44.). Med izredne prihodke po SRS 2002 štejejo tudi tisti, ki so dobljeni za poravnavo izgube preteklih let, razen če gre za uporabo lastnih virov sredstev (SRS 18.10.).

Po MRS so izredni prihodki tiste postavke, ki nastanejo pri poslih ali drugih poslovnih dogodkih, ki se jasno razlikujejo od rednega delovanja podjetja, zato ni pričakovati, da bi se

pojavnjali pogosto ali redno in povečujejo poslovni izid nad tistega, ki izhaja iz rednega delovanja podjetja (MRS 8.6., 2001).

Postavke iz prejšnjih obdobj, ki se pojavljajo kot posledica napak ali pomanjkljivosti pri sestavljanju računovodskih izkazov za eno ali več prejšnjih obdobj, po novih SRS niso več izredni, temveč poslovni prihodki (SRS 18.59.).

Izredne prihodke delimo na (Kontni načrt za gospodarske družbe, 2002):

- prejete kazni in odškodnine,
- izterjane odpisane terjatve iz prejšnjih let,
- prihodki za poravnavo izgub iz preteklih let,
- subvencije, dotacije in podobni prihodki, ki niso povezani s poslovnimi učinki,
- druge neobičajne postavke.

Po MRS le redki dogodki povzročijo izredne postavke, kot npr:

- razlastitve sredstev ali
- potresi in druge naravne nesreče.

4. smernica zahteva, da se med izredne prihodke vključi vse prihodke, ki niso povezani z rednim delovanjem podjetja (Četrta smernica sveta Evropske skupnosti, 1991).

4.2 PRIPOZNAVANJE IN MERJENJE PRIHODKOV

Kdaj podjetje pripozna (izkaže) prihodke iz opravljanja svoje dejavnosti, je osnovno vprašanje, na katero moramo odgovoriti pred sestavitvijo izkaza poslovnega izida. Časovno neustrezno izkazovanje prihodkov namreč lahko pripelje do dveh negativnih učinkov (Hieng, 1999, str. 187):

- prihodek je lahko priznan prekmalu ali prepozno, kar pomeni, da ne bo vključen v pravo davčno obdobje, in
- prihodek je lahko izkazan prej, kot je realno pričakovati, da bo tudi plačan.

Da bi se podjetja tem slabostim izognila, je računovodska praksa razvila več pravil, na podlagi katerih se prihodki izkažejo, če so izpolnjeni določenih pogoji.

SRS 18.12. določa, da se prihodki pripoznajo, če je povečanje gospodarskih koristi v obračunskem obdobju povezano s povečanjem sredstev ali z zmanjšanjem dolga in ga je mogoče zanesljivo izmeriti. Prihodki in povečanja sredstev oziroma zmanjšanja dolgov se torej pripoznava hkrati. Enaka je ureditev tudi po MRS.

4.2.1 PRIHODKI POSLOVANJA

Prihodki iz poslovanja se pripoznajo, ko se upravičeno pričakuje, da bodo vodili do prejemkov, če niso uresničeni že ob njihovem nastanku. Na nastanek prihodkov iz poslovanja vpliva le prodaja poslovnih učinkov, prihodki pa se v podjetjih pripoznajo po fakturirani realizaciji⁷. Za nastanek prihodkov torej ni pomembno, kdaj je podjetje prejelo naročilo, kdaj je proizvode proizvedlo in kdaj so bili prodani proizvodi plačani. Le izjemoma se prihodki lahko izkažejo pred dejansko prodajo, in sicer v primerih, v katerih je prodaja zagotovljena na podlagi rokovne pogodbe ali državnega jamstva ali pa takrat, ko obstaja enoten trg in je tveganje, da do prodaje ne bo prišlo, zanemarljivo (Hieng, 1999, str. 187).

K prihodkom, ki nastanejo, ne da bi prišlo do prodaje, spadajo tudi prihodki iz usredstvenja lastnih učinkov⁸. SRS 18 o tem sicer ne govori, Vendar v SRS 25 v shemah izkaza poslovnega izida najdemo pojem usredstveni (aktivirani) lastni proizvodi in storitve (Hieng, 1999, str. 188). Tovrstne prihodke se prizna le v primeru, če smo jih aktivirali, torej jih izkazali kot opredmetena osnovna sredstva ali neopredmetena dolgoročna sredstva (SRS 25.32. (c)). Izkazani smejo biti le v velikosti stroškov, ki se nanašajo neposredno na proizvod, blago ali storitev, in tistega dela splošnih stroškov, ki se jim lahko pripiše. Vanje ni mogoče vključiti stroškov, ki jih trg ne prizna, še posebej pa ne dobička. Tudi MRS predvidevajo usredstvenje lastnih proizvodov in storitev, vendar le, če bodo gospodarske koristi od teh sredstev prihajala v podjetje in če je njihovo vrednost mogoče izmeriti (MRS 38.21., 2004). MRS sicer govorijo le o neopredmetenih dolgoročnih sredstvih, vendar isto velja tudi za opredmetena osnovna sredstva.

Po SRS se prihodki iz prodaje proizvodov, blaga in materiala merijo na podlagi cen, navedenih v računih in drugih listinah, zmanjšanih za popuste, odobrene ob prodaji ali kasneje. Edina izjema so kasaskonti, ki jih podjetje lahko izkazuje kot odhodke financiranja, torej ne kot zmanjšanje prihodkov od prodaje. Prihodki iz naslova storitev pa se izkažejo, ko je storitev opravljena, delno ali v celoti. Prvotno izkazani prihodki se zaradi vračila prodanih količin lahko zmanjšajo.

SRS določajo, da če ob prodaji proizvoda ali opravitvi storitve ni mogoče oceniti končnega možnega datuma zapadlosti v plačilo, se pripoznanje prihodkov odloži in se odloženi prihodki izkazujejo na kontih udolgovljenih (pasivnih) kratkoročnih časovnih razmejitev. V takih primerih se prihodki izkažejo šele ob prejemu denarja. Kadar ni dvomov o končnem poplačilu, se prihodki od prodaje pripoznajo v celoti ob prodaji, tudi če se gotovinsko plačilo opravi na obroke (SRS 18.14.). MRS pa uporabe pasivnih časovnih razmejitev ne določajo, saj ne poznajo tega pojma. Zato se prihodki, za katere obstaja dvom o končnem poplačilu, po

⁷ V diplomskem delu se omejujem na gospodarske družbe, ki pripoznavajo prihodke po fakturirani realizaciji, medtem ko proračunski uporabniki pripoznavajo prihodke in odhodke po plačani realizaciji.

⁸ Tem prihodkom pravimo tudi »interna realizacija iz naslova uporabe proizvodov, blaga in storitev za lastne potrebe«.

MRS izkazujejo med dolgovi. 4. smernica pa daje podjetju možnost samostojnega izkazovanja pasivnih časovnih razmejitev med obveznostmi do virov sredstev, lahko pa to postavko vključi v okvir dolgov.

SRS 18.15. in MRS določajo, da kadar obstaja dvom o velikosti prihodkov iz kakega posla, se prihodki ne pripoznajo, dokler se dvom ne odpravi.

SRS 18.15. nadalje določa, da če obstaja verjetnost, da se bodo stroški nedvoumno določili in nadomestili v sorazmerju z velikostjo posla, se lahko odložijo in prikažejo med usredstvenimi (aktivnimi) časovnimi razmejitvami ter kasneje poravnajo s prihodki.

MRS pa določajo, da se v primeru, ko so stroški nedvoumno določeni, ni pa še mogoče zanesljivo oceniti prihodkov, prihodki pripoznajo le v višini stroškov, ki so nastali v zvezi s poslom. Če pa ni verjetno, da bodo stroški pokriti, jih je potrebno takoj prenesti med odhodke. MRS uporabe aktivnih časovnih razmejitev ne določajo.

Tako SRS 18.18. kot tudi MRS 18.14. določata, da se prihodki od prodaje proizvodov, blaga in materiala merijo na podlagi prodajnih cen, navedenih v računih ali drugih listinah. Prihodki od prodaje so zmanjšani za popuste, pridobljene ob prodaji ali kasneje (tudi zaradi zgodnejšega plačila). Za upravičenost do izkazovanja prihodkov od prodaje ni pomembno niti plačilo ob prodaji niti kupčev fizični prevzem kupljenih količin, temveč le ugotovitev prodajne vrednosti prodanih količin, če so izpolnjeni naslednji pogoji (MRS 18.14., 2001):

- prodajalec prenese na kupca vsa tveganja in pravice, ki izhajajo iz lastništva oz. če prodajalec obdrži le neznatna tveganja, povezana z zavarovanjem plačila;
- ni večje negotovosti glede prejema plačila kupnine;
- ni večje negotovosti glede stroškov, ki se nanašajo na prodane količine (prihodki in stroški se pripoznavajo hkrati);
- ni večje negotovosti glede možnosti za vračilo prodanih količin. V primeru vračila prodanih količin je potrebno prihodke zmanjšati.

Prihodki od prodaje se v trenutku prodaje zmanjšajo za dane popuste, ki so razvidni iz računov ali drugih listin, kasneje pa za prodajno vrednost vrnjenih količin in pozneje odobrenih popustov (SRS 18.45.).

Prihodki od prodaje se pripoznajo, če je kupec že prevzel lastništvo nad kupljenim blagom in sprejel račun, dobava pa je bila na kupčevo zahtevo odložena, vendar ob pogoju, da ni dvoma o tem, da bo blago kupcu izročeno in da je blago v trenutku pripoznanja prihodkov že na razpolago in pripravljeno za izročitev (SRS 18.46).

Če pa je nastanek terjatve za poslano blago vezan na kupčev prevzem, se prodajalcu pripoznajo prihodki, ko kupec uradno prevzame pošiljko oziroma ko poteče rok za njeno zavrnitev (SRS 18.47). Enaka ureditev velja tudi po MRS.

SRS 18.48. nadalje določa, da če ima pri prodaji kupec neomejeno pravico do vračila blaga, se poslovni prihodki ob prodaji sicer pripoznajo, vendar se v breme poslovnih odhodkov oblikuje namenska rezervacija glede na izkušnje v preteklosti. Enak pristop uporabljajo tudi MRS.

Pri konsignacijski prodaji, pri kateri se prejemnik zaveže prodati blago v izročiteljevem imenu, se prihodki pripoznajo, ko prejemnik proda blago komu drugemu (SRS 18.49.).

Pri vnaprejšnjem plačilu za prodano blago, se prihodki pripoznajo šele ob izročitvi blaga, ne glede na to, kolikšen del terjatve je že bil plačan. Pri tem ni pomembno, če ima prodajalec blago v zalogi ali ne. Pomembna je le njegova izročitev kupcu (SRS 18.50). Enaka je ureditev tudi po MRS.

Pri prodaji blaga na obroke se prihodki od prodaje pripoznajo samo v velikosti prodajne cene v trenutku prodaje. Obresti, vštete v posamezne obroke, se vštevajo med finančne prihodke v sorazmerju s poravnanimi obveznostmi kupca do prodajalca (SRS 18.52). Enak pristop uporabljajo MRS, uporabljena je le drugačna terminologija, saj se po MRS ti obroki diskontirajo po prisojeni obrestni meri in vsota diskontiranih denarnih tokov predstavlja prihodke od prodaje. Razlika pa predstavlja prihodke od obresti. Termina »prihodki financiranja« MRS ne poznajo.

Če prodajna cena proizvoda zajema stroške vgraditve, se prihodki od vgraditve pripoznajo, ko je vgraditev opravljena (SRS 18.53.).

V primeru, ko so v ceno proizvoda zajeti tudi stroški pregledov in popravil v jamstvenem roku, se del prodajne cene pusti kot odloženi prihodek na kontih udolgovljenih (pasivnih) dolgoročnih ali kratkoročnih časovnih razmejitev in se izkazuje med prihodki, ko se takšni stroški tudi pojavijo (SRS 18.54.).

MRS dopuščajo, da če so bili prihodki pripoznani, kasneje pa se pojavi dvom o vnovčljivosti prihodkov, naslednji dve rešitvi (MRS 18.34., 2001):

- Povečanje odhodkov za znesek dvomljivih terjatev in
- Popravek vrednosti prihodkov od prodaje za znesek dvomljivih terjatev.

MRS uporabnike opozarjajo, da je bolje uporabiti metodo povečanja odhodkov za znesek dvomljivih terjatev kot pa zmanjšati že pripoznane odhodke (MRS 18.34., 2001). Tudi po SRS je v tem primeru potrebno povečati odhodke, in sicer nastanejo prevrednotovalni poslovni odhodki zaradi delnega ali popolnega odpisa terjatev do kupca – gre za oslabitev terjatev (SRS 17.27.). Popravek vrednosti prihodkov zaradi oslabitve terjatev po SRS ni dovoljen.

Prihodki od opravljenih storitev (razen tistih, ki vodijo do finančnih prihodkov) se merijo na naslednja dva načina (SRS 18.20.):

- Na podlagi prodajnih cen dokončanih storitev se določa velikost prihodkov od storitev, ki se opravijo z enkratnim dejanjem ali od storitev, ki se ne opravijo z enkratnim dejanjem, ki se štejejo za dokončana, če so opravljena vsa pomembnejša dejanja, potrebna za njihovo dokončanje.
- Na podlagi prodajnih cen nedokončanih storitev se določa velikost prihodkov od opravljenih storitev, ki so vezane na izvedbo več samostojnih dejanj, tako da se lahko prihodki priznavajo sorazmerno z njihovim dokončevanjem. Stopnja dokončanosti storitve mora biti navedena na računu za opravljene storitve.

Pripoznavanje prihodkov od opravljenih storitev je povezano z izbrano obračunsko metodo, za katero se podjetje odloči na podlagi sprejetih računovodskih usmeritev. SRS omenja naslednji dve metodi (SRS 18.20.):

- metodo izpolnjenosti pogodbe in
- metodo stopnje dokončanosti del.

Metoda izpolnjenosti pogodbe je metoda, po kateri se prihodki priznavajo šele takrat, ko je prodaja blaga, storitev ali del po pogodbi dokončana ali skoraj v celoti dokončana. Uporablja se v glavnem pri storitvah, ki se opravijo z enkratnim dejanjem, pa tudi pri storitvah, ki jih sicer ni možno opraviti z enkratnim dejanjem, vendar se ne morejo šteti za dokončane, dokler niso opravljena vsa pomembnejša dejanja, potrebna za njihovo dokončanje (Hieng, 1999, str. 190).

Metoda stopnje dokončanosti del je obračunska metoda, po kateri se prihodki priznavajo sorazmerno s stopnjo izpolnitve pogodbe o prodaji blaga ali opravljanju storitev. Z uporabo te metode podjetje ne odloži izkazovanja prihodkov in stroškov do popolne izpolnitve pogodbe, temveč jih priznava postopno, med izvajanjem pogodbe (Hieng, 1999, str. 190).

Da lahko prihodke od prodaje storitev pripoznamo, morata biti izpolnjena naslednja pogoja (SRS 18.20.):

- a) ni nikakršnih pomembnih dvomov glede tega, ali bo storitev opravljena in plačana;
- b) nikakršne pomembne negotovosti glede stroškov, ki so ali bodo nastali pri opravljanju storitev.

Glede povečanja ali zmanjšanja prihodkov od prodaje storitev veljajo iste določbe kot glede prodaje proizvodov, blaga in materiala.

Pri dolgoročnih pogodbah o gradbenih delih je pripoznavanje prihodkov na podlagi stopnje dokončanosti mogoče le, če je mogoče predvideti končni datum izpolnitve pogodbe (SRS 18.21.). Stroški, zajeti v pogodbeni znesek, morajo po SRS vsebovati stroške, ki se nanašajo

na pogodbo neposredno in stroške, ki se nanašajo na pogodbo posredno in se lahko razporedijo na več pogodb (SRS 18.21.).

Prav tako MRS navajajo, da je pri dolgoročnih pogodbah o gradbenih delih, če je mogoče predvideti končni datum izpolnitve pogodbe, mogoče pripoznavanje prihodkov na podlagi stopnje dokončanosti (MRS 11.22.). Če želimo oceniti izid pogodbe, mora podjetje oceniti prihodke, stroške in stopnjo dokončanosti gradnje (MRS 11.23-24, 2001). Če stopnje dokončanosti ni mogoče določiti, se po MRS pripoznajo le prihodki do višine, da so pokriti stroški, ne pa tudi dobiček. Dobiček se pripozna šele ob dokončanju gradbenih del (MRS 11.32., 2001). Po MRS (MRS 11.16., 2001) spadajo k pogodbenim stroškom stroški, ki so neposredno povezani s pogodbo, posredni stroški v obsegu, kolikor jih je mogoče pripisati pogodbi o gradbenih delih in drugi stroški, ki jih je v zvezi s pogodbo o gradbenih delih mogoče zaračunati naročniku.

MRS 18.29-30 posebej izpostavlja pripoznavanje prihodkov iz naslova licenčnin. Le-ti po SRS spadajo med prihodke od prodaje storitev, po MRS pa skupaj z dividendami in obrestmi k prihodkom od uporabe sredstev podjetja pri drugih. Licenčnine, ki so plačane za uporabo sredstev podjetja, se po MRS pripoznavajo skladno z vsebino sporazuma. V praksi je to lahko z enakomernim odpisovanjem ves čas sporazuma (npr. če je licenca povezana s pravico do uporabe kake tehnologije v določenem obdobju). Dodelitev pravic za stalno licenčnino ali nevračljivo jamstvo po nerazveljavljivi pogodbi, ki dovoljuje prejemniku licence, da prosto izkorišča te pravice in da dajalec licence nima nobenih obveznosti v tej zvezi, je tudi po MRS prodaja storitev. Tak primer je npr. licenčnina za uporabo računalniških programov. V tem primeru se prihodke pripozna v času prodaje. Prejem licenčnin je v nekaterih primerih odvisen od tega, ali bo prišlo do nekega prihodnjega dogodka ali ne. V teh primerih se prihodki pripoznajo šele, ko je prejem licenčnine verjeten, to pa je običajno, če do tistega dogodka pride (Priloga k MRS 18, 2001, str. 379).

Poslovni prihodki, ki se nanašajo na dobljene subvencije, dotacije, regrese, kompenzacije, premije in podobno, se upoštevajo, če (SRS 18.19.):

- a) obstaja razumna gotovost, da bo podjetje izpolnilo pogoje v zvezi z njimi in jih bo tudi prejelo,
- b) jih je že prejelo in jih razmejilo med dolgoročnimi rezervacijami ter je že nastala potreba po njihovem prenosu zaradi pokrivanja ustreznih stroškov.

MRS 20.9. pa določa, da način pridobitve podpore ne vpliva na metodo obračunavanja državnih podpor. To pomeni, da se podpora obračuna na enak način, če gre za prejem denarja ali za zmanjšanje obveznosti podjetja do države. Podpore je potrebno pripoznavati strogo dosledno kot prihodke v obdobjih, v katerih se vzporejajo z zadevnimi stroški, ki naj bi jih nadomestile. Podpore ne smejo neposredno povečevati kapitala. Vse to velja tudi za ureditev po SRS.

4.2.2 PRIHODKI FINANCIRANJA

SRS 18.16. določa, da se prihodki financiranja pripoznajo ob obračunu, ne glede na prejemke, če ne obstaja utemeljen dvom glede njihove velikosti, zapadlosti v plačilo in plačljivosti. Če tak dvom obstaja, se pripoznanje finančnih prihodkov odloži, odloženi finančni prihodki pa se izkazujejo na kontih popravkov vrednosti ustreznih terjatev. Dvom o plačilu obresti je utemeljen, dokler ni plačana glavnica (SRS 18.55.).

MRS 18.30. in SRS 18.22. določata, da se obresti obračunavajo v sorazmerju s pretečenim obdobjem ter glede na neodplačani del glavnice in veljavno obrestno mero. Dividende, dosežene v odvisnih podjetjih, se upoštevajo, ko je obračunan delež v čistem dobičku odvisnih podjetij, to pa zaradi v standardih zahtevane kapitalske metode pri obračunavanju dobička teh podjetij. Dividende pridruženih podjetij in drugih finančnih naložb, ki niso obračunane po kapitalski metodi, pa se pripoznajo, ko podjetje pridobi pravico do izplačila (SRS 18.22). Diskonte pri nakupu dolžniških vrednostnih papirjev obravnavajo podjetja kot obresti, ki naraščajo v obdobju do zapadlosti v plačilo.

Po MRS je prihodke, ki jih prinašajo obresti, licenčnine in dividende, (ki se po SRS ne prištevajo k prihodkom od financiranja), potrebno pripoznati, če je verjetno, da bodo s poslom povezane gospodarske koristi pritekale v podjetje in če je zneske mogoče zanesljivo izmeriti (MRS 18.29, 2001).

Tudi po MRS se prihodki, ki po SRS poznamo kot prihodke od financiranja, pripoznajo po obračunu. MRS 18.32. določajo še, da se kot prihodki od financiranja pripoznajo le obresti, prejete po pridobitvi finančne naložbe.

Finančni prihodki so pri dajalcu v finančni najem tisti del prejetih najemnin, ki ustreza kaki stalni meri donosnosti naložbe v najem. Ta se lahko določa na naslednja dva načina (SRS 18.23.):

- v razmerju do najmanjše še ne plačane najemnine in nezajamčene preostale vrednosti v finančni najem dane stvari, zmanjšane za še ne iztržene prihodke od financiranja tega najema,
- v razmerju do razlike med prihodnjimi prejemki in izdatki v zvezi s finančnim najemom.

V izdatkih so zajeti izdatki za pridobitev stvari, ki so dane v finančni najem, za plačilo obresti ter za vračilo glavnice, če financira najem kdo drug, ne pa tudi izdatki za zavarovalne premije in za vzdrževanje ter drugi izdatki, ki bremenijo najemnika. Prejemki pa so prejete najemnine, preostala vrednost stvari in davčni prihranki pri najemu. Podobna je ureditev tudi po MRS.

Nezajamčena preostala vrednost je tisti del preostale vrednosti v najem danega sredstva, katerega usveljavitev najemodajalcu ni zagotovljena ali jo jamči zgolj stranka, ki je povezana

z najemodajalcem. Preostala vrednost, za katero jamči najemnik ali z njim povezana stranka, pa se imenuje zajamčena preostala vrednost.

Prevrednotovalni finančni prihodki se pripoznajo, ko je bil pri prodaji vrednostnih papirjev dosežen kapitalski dobiček in v primeru oslabitve dolgov.

4.2.3 IZREDNI PRIHODKI

Izredni prihodki se pripoznajo, ko so izpolnjeni pogoji zanje. Vsi izredni prihodki se pripoznajo v obdobju, ko so nastali.

Izredni prihodki se po SRS 18.24 pojavljajo v dejansko nastalih zneskih v trenutku, ko nastopijo pogoji zanje. Izrednih prihodkov se časovno ne razmejuje.

Kot izredni prihodek se pripozna tudi državna podpora, ki jo podjetje dobi kot nadomestila za že nastale odhodke ali izgube ali pa kot takojšnjo pomoč, s katero niso povezani nobeni dodatni stroški. Pripozna se v obdobju, v katerem jo podjetje dobi (MRS 20.20., 2001 in SRS 18.57.).

Kot izredni odhodki pa se ne štejejo (SRS 18.56 do SRS 18.59):

- Dobički pri prodaji opredmetenih osnovnih sredstev. Le-ti po SRS 2002 spadajo med prevrednotovalne poslovne prihodke.
- Prihodki od ugotovljenih presežkov ob popisu. Presežek obratnih sredstev pomeni popravek ustreznih rednih odhodkov, presežek opredmetenih osnovnih sredstev pa prevrednotovalni popravek kapitala.
- Postavke iz prejšnjih obdobj, ki se pojavljajo kot posledice napak ali pomanjkljivosti pri sestavljanju računovodskih izkazov za eno ali več prejšnjih obdobj so poslovni prihodki.

4.3 PREVREDNOTOVANJE PRIHODKOV

Prevrednotovanje prihodkov je sprememba njihove knjigovodske vrednosti po njihovem začetnem pripoznanju. Kot prevrednotenje se ne šteje sprememba njihove knjigovodske vrednosti pri uporabi običajnih metod obračunavanja. Praviloma se opravi na koncu poslovnega leta. Prevrednotenje prihodkov se pojavi zaradi spremembe računovodskih ocen (SRS 18.26.). Tudi po MRS je potrebno spremembe računovodskih ocen pripoznati med prihodki obdobj, na katera ta sprememba vpliva (MRS 8.36., 2003).

SRS dovoljujejo prevrednotovanje poslovnih in finančnih prihodkov (SRS 18.27.), prevrednotovanja izrednih prihodkov pa ne predvidevajo. MRS delitve prihodkov na poslovne

in finančne prihodke sicer ne pozna, Vendar tudi MRS v nekaterih primerih dovoljujejo prevrednotovanje prihodkov.

Prevrednotovanje poslovnih prihodkov je redko. Prevrednotenje se npr. opravi takrat, ko je vsota odpisa terjatev in popravkov vrednosti terjatev takšna, da je potrebno odpraviti vnaprej vračunani popravek vrednosti terjatev, morebitno razliko pa pripoznati kot prevrednotovalni poslovni prihodek v zvezi s terjatvami (SRS 18.28.).

Prevrednotenje prihodkov se opravi tudi ob dokončnem obračunu odbitnega deleža vstopnega davka na dodano vrednost (DDV), če je dejanski odbitni delež večji od začasnega, ki ga je podjetje uporabljalo med letom⁹. Za znesek prevrednotenja se povečajo prevrednotovalni poslovni prihodki, njim v breme pa se povečajo terjatve za vstopni DDV (Zalokar, 2004).

Finančni prihodki se prevrednotijo ob prodaji ali drugačni odtujitvi finančnih naložb, vendar le, če so bile pred odtujitvijo okrepljene in je bil iz tega naslova oblikovan prevrednotovalni popravek kapitala (SRS 18.29.). MRS zadrževanja okrepitev sredstev v prevrednotovalnem popravku kapitala ne predvidevajo, prav tako pa ne poznajo pojma »finančni prihodki«, zato sklepam, da tudi tovrstnih prevrednotenj ne predvideva.

4.4 USKUPINJEVANJE PRIHODKOV

Skupinski IPI se sestavi, kot da bi šlo za eno samo podjetje. Prihodki v njem zajemajo prihodke obvladujočega podjetja in odvisnih podjetij ter sorazmerni del prihodkov skupaj obvladovanih podjetij, ne pa tudi prihodkov drugih podjetij v skupini (SRS 18.30.).

Enako definira skupinski IPI tudi MRS 27.4., 2003.

Uskupinjeni prihodki se povzemajo iz izvirnih izkazov poslovnega izida upoštevanih podjetij ob upoštevanju dodatnih podatkov, prilagoditev, izločitev in drugih vrst prevrednotenja zaradi uskupinjenja (SRS 18.30.). Tega določila MRS izrecno ne navajajo, vendar je ideja ista, saj je pri sestavljanju konsolidiranih računovodskih izkazov potrebno upoštevati tako izvirne računovodske izkaze kot tudi dodatne podatke, potrebne so prilagoditve, izločitve in drugo prevrednotenje zaradi uskupinjenja.

Prilagoditve so nujne zaradi prevedbe računovodskih izkazov v poročevalno valuto obvladujočega podjetja. Računovodske izkaze se prevede po povprečnem srednjem tečaju Banke Slovenije v poslovnem letu, na katero se izkazi nanašajo. Razlika, ki je posledica prevedbe po takšnem tečaju in ne po tečaju na koncu poslovnega leta, se prenese v uskupinjevalni popravek kapitala (SRS 18.31.).

⁹ Odbitni delež vstopnega DDV obračunavajo podjetja, ki opravljajo obdavčeno in neobdavčeno (oproščeno) dejavnost. Odbitni delež je % DDV, ki si ga podjetje sme odbiti.

SRS 18.32. določa, da je iz uskupinjenih poslovnih prihodkov potrebno izločiti prihodke od prodaje proizvodov, storitev, blaga in materiala, katerih kupci so podjetja v skupini. Hkrati je potrebno za isti znesek zmanjšati uskupinjene stroške materiala in storitev pa tudi uskupinjene poslovne odhodke glede na seštevke iz izvernih izkazov poslovnega izida upoštevanih podjetij. Enaka je ureditev po MRS. MRS 27.24 – 25. določa, da se v celoti izločijo stanja in notranji posli v skupini, tudi ko prinašajo prihodke. V celoti se izločijo neiztrženi dobički, ki izhajajo iz notranjih poslov v skupini in so vključeni v knjigovodskem znesku sredstev. 26. člen 7. smernice pa določa, da se prihodki od transakcij med podjetji, vključenimi v konsolidacijo, izpustijo. Prihodke moramo pobotati z ustreznimi odhodki pri prejemniku sredstev ali storitev. Če nakupi pri prejemniku še niso povzročili stroškov prodanih količin zunaj skupine, jih je treba obračunati s spremembo vrednosti zalog ali stroški materiala. Prihodki od prodaje sredstev ali storitev, proizvedenih znotraj skupine, ki jih mora prejemnik usredstviti, se obračunajo z vrednostjo usredstvenih lastnih proizvodov ali storitev (Vrankar, 1997).

Med uskupinjene poslovne prihodke je treba zajeti tudi uskupinjevalne razlike, ki se pojavljajo pri terjatvah, dolgovih, dolgoročnih rezervacijah in kratkoročnih časovnih razmejitvah (SRS 18.33.). Enaka je ureditev tudi po MRS. V petletnem obdobju po prvem uskupinjenju je potrebno med uskupinjevalne poslovne prihodke prenesti tudi uskupinjevalno slabo ime, ki se je tedaj pojavilo (SRS 18.34.).

Prihodke za obresti, ki se nanašajo na posojila ali blagovne kredite, je treba izločiti iz uskupinjenih finančnih prihodkov in hkrati za isti znesek zmanjšati uskupinjene finančne odhodke glede na seštevke iz izvernih izkazov poslovnega izida upoštevanih podjetij (SRS 18.35.). Prav tako je potrebno izločiti vse dividende, ki so jih odvisna podjetja izplačala v konsolidacijo vključenim podjetjem (MRS 27.24. in MRS 27.25., 2003).

Med uskupinjene finančne prihodke je treba zajeti tudi uskupinjevalne razlike, ki se pojavljajo pri dolgoročnih finančnih naložbah, kratkoročnih finančnih naložbah, dolgoročnih dolgovih in kratkoročnih dolgovih (SRS 18.36.). MRS finančnih prihodkov ne ločuje od ostalih prihodkov, zato po MRS za finančne prihodke velja enaka ureditev kot za poslovne prihodke.. Pri uskupinjevanju so možne tudi vključitve in izključitve iz drugih utemeljenih razlogov (SRS 18.37.). Obvladujoče podjetje mora imeti za potrebe revizije pojasnila za vse postopke, ki jih je uporabilo pri uskupinjevanju prihodkov (SRS 18.37.).

7. smernica določa, da morajo biti prihodki vseh v konsolidacijo vključenih podjetij vrednoteni po enaki metodi. Uporabljati je potrebno enotne računovodske usmeritve. Če se v katerem v konsolidacijo vključenem podjetju metoda vrednotenja razlikuje, je potrebno podatke prevrednotiti in jih pripraviti po metodi, po kateri obvladujoče podjetje pripravlja konsolidirane računovodske izkaze (Seventh Council Directive, 1983). Tudi MRS določajo, da je potrebno uporabiti pri vrednotenju podobnih postavk (npr. prihodkov) enotne računovodske usmeritve (MRS 27.28.).

Izločanje prihodkov ne vpliva na poslovni izid skupine. Z uskupinjevanjem dosežemo, da prihodki niso večkrat zajeti v konsolidirani izkaz uspeha in da ta izkazuje le poslovanje z osebami zunaj skupine.

4.5 RAZKRIVANJE PRIHODKOV

Po SRS 18.38. morajo podjetja, ki niso zavezana reviziji, razkrivati samo zakonsko določene informacije in podatke, preostala podjetja pa morajo zadostiti tudi zahtevam po razkrivanju v skladu s tem standardom. Ta razkritja so predpisana za vse pomembne zadeve. Naravo in stopnjo pomembnosti opredeli podjetje v svojih aktih (18.38.).

Podjetje mora razkriti računovodske usmeritve, uporabljene za pripoznavanje prihodkov (MRS 18.35., 2001 in SRS 18.39).

Razkriti mora tudi znesek vsake pomembne vrste prihodkov, pripoznanih v obdobju, če je razkrivanje njihovih vrst in posledic pomembno za pojasnitev dosežkov v obračunskem obdobju (MRS 18.35., 2001 in SRS 18.40). MRS 18.35. zahteva, da se posebej razkrijejo prihodki, ki izhajajo iz prodaje proizvodov, opravljanja storitev, obresti, licenčnin, dividend in prihodkov, ki izhajajo iz zamenjav proizvodov ali storitev, vključenih v vsako pomembno vrsto prihodkov. Na tem področju SRS niso tako natančni, saj licenčnine zajemajo med prihodki od prodaje storitev, razkrivanja prihodkov od zamenjave blaga in storitev pa ne zahtevajo. Po SRS so prihodki od obresti razkriti skupaj z drugimi prihodki financiranja (razen dividend, ki so tudi po SRS razkrite posebej).

Če je bila odkrita bistvena napaka pri računovodenju, je po SRS potrebno v poslovnem letu, ko je bila napaka odkrita in popravljena, razkriti (SRS 18.41.):

- vrsto bistvene napake,
- znesek popravka, ki je vplival na poslovni izid obravnavanega obračunskega obdobja,
- znesek popravka, ki je zajet v primerjalne informacije (če prevrednotenje primerjalnih informacij ni izvedljivo, je to potrebno razkriti).

Zahteve po MRS so nekoliko strožje (MRS 8.49., 2003):

- vrsto bistvene napake,
- znesek popravka, ki je vplival na poslovni izid obravnavanega obračunskega obdobja (pri javnih delniških družbah pa tudi, kako to vpliva na dobiček na delnico),
- znesek popravka, ki je zajet v primerjalne informacije (če prevrednotenje primerjalnih informacij ni izvedljivo, je to potrebno razkriti),
- razložiti je treba, kako je bila napaka popravljena.

Če sprememba računovodske usmeritve pomembno vpliva na prihodke obravnavanega obračunskega obdobja ali kako prejšnje predstavljeno obračunsko obdobje, se v skladu s SRS razkrijejo (SRS 18.42.):

- razlog za spremembo,
- znesek preračuna, ki vpliva na poslovni izid obravnavanega obračunskega obdobja,
- znesek preračuna, ki je zajet v primerjalne informacije.

MRS pa razlikujejo spremembo računovodskih usmeritev, ki so posledica spremembe standardov ali njihove razlage in prostovoljne spremembe računovodskih usmeritev.

Če so spremembe računovodskih ocen posledica spremembe standarda, je potrebno razkriti: kateri standard se je spremenil, naravo spremembe računovodskih usmeritev, vpliv sprememb na prihodnje poslovanje in vpliv sprememb na višino odhodkov tekočega in preteklih obračunskih obdobj (MRS 8.28, 2003).

V primeru prostovoljnih sprememb računovodskih usmeritev pa je potrebno razkriti: naravo in vzroke sprememb računovodskih usmeritev, vplive na prihodnje poslovanje in vpliv na odhodke tekočega in preteklih poslovnih obdobj (MRS 8.29, 2003).

Poslovne prihodke od izvoza je treba ločiti od prihodkov iz razmerij v lastni državi (SRS 18.43.). Po vstopu v EU bo po vsej verjetnosti potrebno posebej razkrivati tudi poslovne prihodke od prodaje v države članice EU.

SKLEP

V gornjih poglavjih sem primerjal ureditev prihodkov in odhodkov po SRS, MRS ter 4. in 7. smernici EU. Razlike med njimi so kljub težnjam po čim večjem poenotenju računovodskih rešitev precejšnje.

Razlike med MRS, SRS in smernicami EU izhajajo v prvi vrsti iz različnih namenov izdajanja teh določil. SRS so nastali z namenom, da oblikovanje računovodskih izkazov ne bi bilo prepuščeno le znanju in interesu zaposlenih v podjetju, MRS so nastali zato, da bi se zagotovila čim večja mednarodna primerljivost računovodskih izkazov in zmanjševanja razlik med njimi, smernice EU pa so nastale z namenom harmonizacije računovodstva za potrebe zunanjega poročanja v članicah EU. Razumljivo je, da so razlike med SRS in smernicami EU manjše kot med SRS in MRS, saj smernice predstavljajo obvezen pravni akt za vse članice EU, medtem ko MRS niso zavezujoči. Razlike med SRS in MRS pa so tudi posledica dejstva, da se MRS neprestano spreminjajo, SRS pa le enkrat na več let in lahko po spremembi MRS kaj hitro pride do razhajanj tudi na področjih, na katerih sta bila standarda dotlej usklajena.

MRS so sestavljeni zelo ohlapno in je zato domača stroka prisiljena iskati svoje rešitve, ki dopolnjujejo tiste v MRS. To se dobro vidi na področju IPI, razčlenjevanja prihodkov in odhodkov ter nekaterih postavk bilance stanja.

MRS nimajo standarda, ki bi podrobneje obravnaval odhodke. Zato so odhodki v MRS obravnavani zelo ohlapno. Večji del SRS 17 je tako plod dela domače računovodske stroke. Predvsem to velja za tisti del SRS, ki se nanaša na delitev odhodkov poslovanja, deloma pa tudi na način prenosa v obdobju nastalih stroškov in stroškov iz zalog v odhodke. Prav tako MRS ne poznajo pojma odhodki financiranja, prevrednotovanje pa prav tako obravnavajo zelo ohlapno. 4. smernica se ukvarja le z razkrivanjem prihodkov v izkazu poslovnega izida. Obrazca IPI sta po obeh po SRS dovoljenih različicah povsem usklajena z zahtevami 4. smernice.

Prihodke MRS obravnavajo precej podrobneje, saj imajo za prihodke poseben standard (MRS 18 – prihodki). Vendar je delitev prihodkov po MRS precej drugačna od te, ki jo poznamo po SRS, saj MRS ne ločijo med poslovnimi in finančnimi prihodki, pač pa prihodke delijo na prihodke od prodaje blaga, storitev, dividende, licenčnine in obresti. Vendar se pogoji za pripoznavanje prihodkov po MRS ne razlikujejo od pogojev, ki jih navajajo SRS. Tudi zahteve glede razkrivanja prihodkov so v SRS enake tistim v MRS, to pa ne velja v celoti za razkrivanje sprememb računovodskih usmeritev, računovodskih ocen in popravkov bistvenih napak na področju prihodkov in odhodkov. Na tem področju so nastala razhajanja po zadnji spremembi MRS decembra 2003. 4. smernica ureja razkrivanje prihodkov v izkazu poslovnega izida. Obrazec IPI po 4. smernici se tudi z vidika prihodkov ne razlikuje od obrazca IPI po SRS, medtem ko so razlike med SRS in MRS precejšnje, saj SRS zahtevajo precej več postavk v IPI.

Zahteve glede uskupinjevanja so med SRS, MRS in 7. smernico zelo usklajene. Glede uskupinjevanja prihodkov in odhodkov so MRS nekoliko bolj ohlapni kot SRS, ki do podrobnosti urejajo prav ves postopek uskupinjevanja prihodkov in odhodkov, vendar je postopek povsem v skladu z zahtevami MRS in 7. smernice EU. Slednja namreč ureja postopek uskupinjevanja prihodkov in odhodkov bolj okvirno, vendar podrobneje kot MRS. Usklajenost SRS in MRS s 7. smernico na področju uskupinjevanja je popolna, saj je na tem področju uporaba smernic in MRS za vse članice EU in s tem tudi za Slovenijo obvezna.

Razlike med nacionalnimi standardi, MRS in smernicami EU bi bilo mogoče odpraviti samo, če bi države članice EU opustile nacionalne standarde in začele uporabljati MRS, vendar bi morali v MRS uvesti številne nove računovodske rešitve, da bi se približali zahtevam smernic EU.

LITERATURA

1. Bogataj Klemen: Novosti, ki jih prinašajo prenovljeni slovenski računovodski standardi na področju pasivnih postavk bilance stanja. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2003. 46 str.
2. Brus Marko: 4. in 7. smernica: bilančna smernica (1978) in in smernica o konsolidiranem zaključku (1983). Podjetje in delo. Ljubljana, 1998, maj. 583—667 str.
3. Bregar Katarina: Razlike med slovenskimi in mednarodnimi računovodskimi standardi. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1999. 61 str.
4. Četrta smernica sveta Evropske skupnosti. Revija za revizijo Revizor. Ljubljana, 1991, 6—34 str.
5. Gornjak Nataša: Koncept prevrednotovanja v slovenskih računovodskih standardih. Diplomsko delo visoke poslovne šole. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2003. 48 str.
6. Hieng Romana et al.: Izkaz uspeha. IKS, 2/99, revija za računovodstvo in finance. Ljubljana, 1999, januar. 138—232 str.
7. Hočevar Marko, Igličar Sandi, Zaman Maja: Osnove računovodstva. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2000, 469 str.
8. Korošec Maja: Prenova slovenskih računovodskih standardov. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2002. 49 str.
9. Kavčič Slavka: Finančno računovodstvo. Ekonomska fakulteta, Ljubljana, 1996, 165—192 str.
10. Koletnik Franc, Kokotec-Novak Majda: Bilanciranje in bilančna politika. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta, 1994. 344 str.
11. Kralj Janko: Odhodki in prihodki pri financiranju podjetja. IKS 6/94, revija za računovodstvo in finance. Ljubljana, 1994, maj. 7—18 str.
12. Mednarodni računovodski standardi 2001. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2001. 1357 str.
13. Odar Marjan: Poročanje zunanjim uporabnikom računovodskih informacij. IKS 2/99, revija za računovodstvo in finance. Ljubljana, 1999, januar. 9—32 str.
14. Pojasnili 13 in 14 Slovenskega inštituta za revizijo. IKS 2/99, revija za računovodstvo in finance. Ljubljana, 1999, januar. 314—317 str.
15. Puharič Krešo: Gospodarsko pravo z osnovami prava. Ljubljana: Uradni list Republike Slovenije, 2001, 300 str.
16. Slovenski računovodski standardi 2002. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2002. 326 str.
17. Turk Ivan: Pojasnilo 1 k uvodu v Slovenske računovodske standarde: sestavljanje konsolidiranih računovodskih izkazov.
[\[http://www.si-revizija.si/publikacije/srs/pojasnila/SRS_Uvod-01.doc\]](http://www.si-revizija.si/publikacije/srs/pojasnila/SRS_Uvod-01.doc), 26. 3. 2004.

18. Vrankar Mateja: Konsolidirani (skupinski) računovodski izkazi. IKS 7/97, revija za računovodstvo in finance. Ljubljana, 1997, maj. 9—34 str.
19. Zalokar Nuša: Dokončni poračun odbitnega deleža vstopnega DDV za leto 2003. IKS, revija za računovodstvo in finance. Ljubljana, 2004, januar. 207—226 str.

VIRI

1. An Overview of International Financial Reporting Standards. [<http://www.iasplus.com/standard/standard.htm>], 4. 4. 2004
2. Commission welcomes adoption of Directive partially exempting more SMEs from financial reporting rules. European Commission. [http://www.europa.eu.int/rapid/start/cgi/guesten.ksh?p_action.gettxt=gt&doc=IP/03/67], 13. 5. 2003.
3. Comparison of EU directives and IAS. [<http://www.hull.ac.uk/hubs/students/notes26337/6>], 5.4.2003
4. Fourth Council Directive 78/660/EEC, Bruselj, julij 1978, 21 str.
5. General information about IASB. [<http://www.iasb.org/about/general.asp>], 5.4.2004
6. History of IASB. [<http://www.iasb.org/about/history.asp>], 5.4.2004
7. Kontni okvir za gospodarske družbe. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2002.
8. MRS 1. [<http://www.iasplus.com/standard/ias01.htm>], december 2003
9. MRS 2. [<http://www.iasplus.com/standard/ias02.htm>], december 2003
10. MRS 8. [<http://www.iasplus.com/standard/ias08.htm>], december 2003
11. MRS 17. [<http://www.iasplus.com/standard/ias17.htm>], december 2003
12. MRS 27. [<http://www.iasplus.com/standard/ias27.htm>], december 2003
13. MRS 28. [<http://www.iasplus.com/standard/ias28.htm>], december 2003
14. MRS 36. [<http://www.iasplus.com/standard/ias36.htm>], marec 2004
15. MRS 38. [<http://www.iasplus.com/standard/ias38.htm>], marec 2004
16. MRS 39. [<http://www.iasplus.com/standard/ias39.htm>], 4. 4. 2004
17. Seventh Council Directive 83/349/EEC. Bruselj, 1983, junij. 23 str.
18. Tečajna lista Banke Slovenije z dne 13. 5. 2003. [<http://www.nlb.si/cgi-bin/nlbweb.exe>], 13.5.2003
19. Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 45/2001).

PRILOGE

PRILOGA 1

Tabela 1: Shema izkaza poslovnega izida po različici I (nemška računovodska šola):

1. Čisti prihodki od prodaje
2. Sprememba vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje
3. Usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve
4. Drugi poslovni prihodki (tudi prevrednotovalni poslovni prihodki)
5. Kosmati donos iz poslovanja
6. Stroški blaga, materiala in storitev
7. Stroški dela a) stroški plač b) stroški za socialno varnost zaposlenih in drugi stroški dela (s posebnim poudarkom na stroških, ki se nanašajo na pokojnine)
8. Odpisi vrednosti a) amortizacija in prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih dolgoročnih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih b) prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih
9. Drugi poslovni odhodki
10. Dobiček (izguba) iz poslovanja
11. Finančni prihodki iz deležev v dobičku
12. Finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev
13. Finančni prihodki iz kratkoročnih terjatev
14. Finančni odhodki za odpise dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb (prevrednotovalni finančni odhodki)
15. Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti
16. Dobiček (izguba) iz rednega delovanja
17. Davek iz dobička iz rednega delovanja
18. Čisti poslovni izid iz rednega delovanja (17 = 15—16)
19. Izredni prihodki
20. Izredni odhodki a) Izredni odhodki brez prevrednotovalnega popravka kapitala b) Izredni odhodki za prevrednotovalni popravek kapitala
21. Poslovni izid zunaj rednega delovanja (20 = 18—19)
22. Davek iz dobička zunaj rednega delovanja
23. Drugi davki, ki niso izkazani v drugih postavkah
24. Čisti poslovni izid obračunskega obdobja (23 = 17+18-19-20)

Vir: SRS 2002

PRILOGA 2

Tabela 2: Shema izkaza poslovnega izida po različici II:

1. Čisti prihodki od prodaje
2. Proizvajalni stroški prodanih proizvodov (z amortizacijo) oz. nabavna vrednost prodanega blaga
3. Kosmati poslovni izid od prodaje (3 = 1—2)
4. Stroški prodavanja (z amortizacijo)
5. Stroški splošnih dejavnosti (z amortizacijo) in prevrednotovalni poslovni odhodki
6. Drugi poslovni prihodki (s prevrednotovalnimi poslovnimi prihodki)
10. Dobiček (izguba) iz poslovanja
11. Finančni prihodki iz deležev v dobičku
12. Finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev
13. Finančni prihodki iz kratkoročnih terjatev
14. Finančni odhodki za odpise dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb (prevrednotovalni finančni odhodki)
15. Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti
16. Dobiček (izguba) iz rednega delovanja
17. Davek iz dobička iz rednega delovanja
18. Čisti poslovni izid iz rednega delovanja (17 = 15—16)
19. Izredni prihodki
20. Izredni odhodki
a) Izredni odhodki brez prevrednotovalnega popravka kapitala
b) Izredni odhodki za prevrednotovalni popravek kapitala
21. Poslovni izid zunaj rednega delovanja (20 = 18—19)
22. Davek iz dobička zunaj rednega delovanja
23. Drugi davki, ki niso izkazani v drugih postavkah
24. Čisti poslovni izid obračunskega obdobja (23 = 17+18-19-20)

Vir: SRS 2002

PRILOGA 3

Tabela 3: Shema izkaza poslovnega izida po MRS

a) prihodki
b) stroški, razvrščeni po njihovih naravnih vrstah ali po njihovih vlogah ¹⁰
c) stroški financiranja
d) delež pridruženih podjetij v skupnih podvigih v dobičkih in izgubah, obračunanih z uporabo kapitalske metode
e) kosmati dobiček ali izguba pri prodaji premoženja ali poravnavi dolgov
f) odhodki za davek
g) dobiček ali izguba

Vir: MRS 1.81, 2003

PRILOGA 4

Tabela 4: Merila za velika podjetja po 4. smernici EU in ZGD:

	4. smernica EU	ZGD (v EUR) ¹¹	ZGD (v SIT)
Povpr. št. zap.	250	250	250
Vrednost aktive	14,6 mio €	8,6 mio €	2 mrd SIT
Prih. od prodaje	29,2 mio €	17,2 mio €	4 mrd SIT

Vira: Accounting: Commission welcomes adoption of Directive partially exempting more SMEs from financial reporting rules, 2003 in Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o gospodarskih družbah (ZGD-F), 2001

¹⁰ Stroški so lahko razvrščeni po njihovih naravnih vrstah ali po njihovih vlogah v prilogi k izkazu poslovnega izida in ne nujno v samem IPI.

¹¹ Zneski po ZGD (v SIT) so prevedeni v EUR po srednjem tečaju BS na dan 13.5.2003 (SIT/EUR = 232,8736
Vir: Tečajna lista Banke Slovenije, 13.5.2003

V diplomskem delu uporabljam naslednje kratice:

DDV	Davek na dodano vrednost
EU	Evropska unija
IPI	izkaz poslovnega izida
MRS	mednarodni računovodski standardi
MSRP	mednarodni standardi za računovodsko poročanje
SMRS	Svet za mednarodne računovodske standarde
SRS	slovenski računovodski standardi
ZGD	Zakon o gospodarskih družbah

SLOVARČEK ANGLEŠKIH IZRAZOV:

European Commission – Evropska komisija

Fourth (Seventh) Council Directive – Četrta (sedma) smernica sveta

Gross profit or loss – Bruto dobiček ali izguba (bruto izid)

International Accounting Standards (IAS) – Mednarodni računovodski standardi

International Accounting Standards Board (IASB) – Svet za mednarodne računovodske standarde (SMRS)

International Accounting Standards Committee (IASC) – Odbor za mednarodne računovodske standarde (OMRS)

International Financial Reporting Standards (IFRS) – Mednarodni standardi za računovodsko poročanje (MSRP)