

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

PRAVILA RAČUNOVODENJA OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV V
LETIH 1994 -2004

Ljubljana, maj 2005

DARIJ MAHNE

IZJAVA

Študent Darij Mahne izjavljam, da sem avtor tega diplomskega dela, ki sem ga napisal pod mentorstvom prof. dr. Stanka Koželja in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 18. maja 2005

Podpis: Darij Mahne

KAZALO

1. UVOD	1
2. ZGODOVINSKI RAZVOJ	7
2.1. Slovenska zakonodaja	8
2.2. Mednarodni računovodski standardi	9
3. IZHODIŠČA	11
3.1. Kodeks računovodskih načel	11
3.1.1. Izhodiščna računovodska načela	11
3.1.2. Izkazovanje gospodarskih kategorij	12
3.2. Zakon o gospodarskih družbah	12
3.2.1. Zakon o gospodarskih družbah iz leta 1993	12
3.2.2. Spremembe Zakona o gospodarskih družbah v letu 2001	13
3.2.3. Spremembe Zakona o gospodarskih družbah v letu 2004	14
3.3. Slovenski računovodski standardi	15
3.3.1. Temeljne računovodske predpostavke	16
3.3.2. Opredelitev obravnavanih gospodarskih kategorij	18
3.3.2.1. Opredmetena osnovna sredstva	18
3.3.2.2. Kapital	19
4. PRAVILA IN UREDITEV RAČUNOVODENJA	20
4.1. Pravila in ureditev računovodenja od leta 1994 do leta 2001	20
4.1.1. Merjenje gospodarskih kategorij	20
4.1.2. Revalorizacija	21
4.1.3. Pripoznavanje in odprava pripoznavanja	24
4.1.4. Merjenje gospodarskih kategorij	24
4.1.5. Pridobivanje opredmetenih osnovnih sredstev	25
4.1.5.1. Nakup	25
4.1.5.2. Zamenjava	25
4.1.5.3. Finančni najem	26
4.1.5.4. Izdelava in izgradnja	26
4.1.5.5. Brezplačna pridobitev	27
4.1.5.6. Odtujitev	27
4.1.5.7. Vzdrževanje in popravila	27
4.1.5.8. Oblikovanje popravkov vrednosti oziroma amortiziranje	27
4.1.5.9. Sprememba tržnih vrednosti	28
4.1.5.10. Trajne poškodbe	28
4.1.6. Obravnavanje opredmetenih osnovnih sredstev konec leta	28
4.2. Pravila in ureditev računovodenja od leta 2002	29
4.2.1. Spremembe	29
4.2.2. Merjenje gospodarskih kategorij	30
4.2.2.1. Opredmetena osnovna sredstva	30
4.2.2.2. Kapital	32
4.2.3. Prevrednotovanje	32
4.2.3.1. Spremembe kupne moči domače valute	33
4.2.3.2. Sprememba cen gospodarskih kategorij	33

4.2.3.2.1. Okrepitev	33
4.2.3.2.2. Oslabitev.....	35
4.2.3.2.3. Odprava oslabitve.....	38
4.2.3.2.4. Odprava okrepitve	38
4.2.4. <i>Obravnavanje opredmetenih osnovnih sredstev med letom</i>	38
4.2.4.1. Nakup	38
4.2.4.2. Zamenjava	39
4.2.4.3. Izgradnja, izdelava in najem.....	39
4.2.4.4. Odtujitev ali trajna neuporaba	40
4.2.4.5. Kasnejša vrednost porabe, vzdrževanje in popravila ter dodatna vlaganja.....	40
4.2.4.6. Oblikovanje popravkov vrednosti oziroma amortiziranje.....	41
4.2.4.7. Spremembe tržnih cen	42
4.2.4.8. Izločitve in odtujitve.....	42
4.3. Uskupinjevanje	42
4.4. Vloga ocenjevalcev vrednosti	43
5. PRIMERJAVE IN KOMENTARJI	44
5.1. Pravila	44
5.2. Ocenjevanje in merjenje	44
5.3. Prikazovanje vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev	45
5.4. Vpliv rasti cen na gospodarske kategorije in računovodske izkaze	46
5.5. Izvedba ocenjevanja	46
5.6. Vpliv strukture gospodarskih kategorij na računovodske izkaze	47
5.7. Kapital	47
5.8. Človeški vpliv	48
6. SKLEP	48
LITERATURA	50
VIRI	51

1. UVOD

Pošteni in resnični prikaz finančnega stanja v podjetju je osnovna pričakovana informacija lastnikov in ostalih zainteresiranih za sprejemanje gospodarskih odločitev. Osnovna zahteva lastnikov kapitala je ustvarjanje čim večjega dobička, prav tako je osnovni namen sredstev ustvarjanje gospodarskih koristi, kar je tudi merilo uspešnosti podjetja, čeprav imajo sodobna podjetja tudi širšo socialno odgovornost, ne le prinašanje denarja lastnikom (Turk et al., 2003, str. 1). Resnično in pošteno prikazovanje gospodarskih kategorij sta osnovni in vodilni zahtevi pri spremljanju poslovanja, merjenju in vrednotenju in prikazovanju oziroma pri razkrivanju posameznih gospodarskih kategorij v računovodskih izkazih, v katerih so predstavljene in zapisane trditve o podatkih in informacijah o poslovnih dogodkih, ki so se zgodili v preteklosti (Turk et al., 2004, str. 59).

Zgodovinske, kulturne ter druge razlike so vplivale na razvoj stroke in s tem na urejanje gospodarskih odnosov v posameznih državah. S povečanjem mednarodnih blagovnih in finančnih tokov so postale zahteve po primerljivosti in enovitosti prikazovanja gospodarskih kategorij in iz njih pripravljenih računovodskih izkazov vse bolj nuja. Pravila zajemanja, vodenja, merjenja in prikazovanja gospodarskih kategorij so bila po državah različno urejena. V svetu sta se oblikovali dve vodilni računovodski smeri: nemška računovodska šola, ki zagovarja dolžniško usmerjeno računovodstvo, druga je anglo-ameriška šola, pri kateri je računovodstvo namenjeno potrebam investitorjev oziroma delničarstva. Razvoj stroke in zakonske ureditve v našem okolju so se razvijale vzporedno z razvojem v svetu. Ureditev se je naslanjala na mednarodne računovodske standarde ter v začetku predvsem tako na nemško računovodsko šolo pa tudi anglo-ameriško računovodsko šolo. Slednja je prišla do izraza v drugem obdobju, to je ob zamenjavi načela previdnosti z načelom poštenega prikazovanja finančnega stanja podjetij.

Zaradi razlik v družbenopolitični ureditvi v nekdanji Jugoslaviji in zaradi primerjave z evropskimi državami se je zakonodaja prilagajala zahtevam omenjenih razmeram. Z osamosvojitvijo Republike Slovenije je razvoj stroke hitro napredoval, pri tem pa so se še vedno upoštevale družbenoekonomske razmere. V letih 1990 - 1993 so ob relativno visoki stopnji inflacije nastali prvi slovenski računovodski standardi. Republika Slovenija je izgubila večino trgov v nekdanji Jugoslaviji, zaradi tega je bilo potrebno gospodarstvo preusmeriti na zahodne trge, kjer je veljala zakonodaja, iz katere je črpala rešitve tudi slovenska zakonodaja. Sprememba blagovnih tokov (preusmeritev na zahodne trge) in globalizacija trgov ter proizvodnje, zmanjševanje stopnje inflacije ter približevanje vstopa Republike Slovenije v Evropsko skupnost so prinesli še ostrejšše zahteve po še večjem poenotenju oziroma harmonizaciji domače računovodske ureditve z ureditvijo znotraj Evropske skupnosti. Poenotenje oziroma podobna ureditev v slovenskih računovodskih standardih kot v mednarodnih računovodskih standardih ter ukinitve revalorizacije pri merjenju ekonomskih

kategorij so se realizirali v spremenjenih računovodskih standardih, sprejetih v letu 2001. Omogočali so primerljivost računovodskih izkazov izdelanih v skladu s slovenskimi računovodskimi standardi, z izkazi izdelanimi po mednarodnih računovodskih standardih. S spremembami in dopolnitvami Zakona o gospodarskih družbah konec leta 2004 je bila dana pravna osnova za uporabo mednarodnih računovodskih standardov, smernic in uredb (Uredba ES, št. 1606/02) pri sestavi poslovnih poročil, ki bodo začele veljati za velike gospodarske družbe, ki imajo vrednostne papirje na borzi oziroma izdelujejo konsolidirana računovodska poročila, banke in zavarovalnice, in sicer s 1. januarjem 2006.

Eden od namenov obravnave te naloge je prikazati, da računovodska pravila ne nastajajo naenkrat ter da slovenska zakonodaja ni zaostajala za tujo. Zgodovinski oris nastajanja in sprememb pomembnih domačih in tujih predpisov in pravil stroke (pri tem mislim na mednarodne računovodske standarde) je prikaz postopnosti nastajanja in razvoja računovodske stroke ter s tem podrobnejših pravil o računovodenju. Prikazati želim razvoj in postopnost sprememb na področju pravil stroke računovodenja, ki so urejala gospodarsko kategorijo opredmetenih osnovnih sredstev v slovenskih računovodskih standardih pred spremembo in po njej v letu 2001. Opredmetena osnovna sredstva so v slovenskih računovodskih standardih obravnavana po zaporedju na prvem mestu. Prikazana so kot slovenski računovodski standard 1 - Opredmetena osnovna sredstva, ki so predmet obravnave te diplomske naloge.

Po ukinitvi revalorizacije, kot računovodske ureditve merjenja gospodarskih kategorij v inflacijskih razmerah, ter uvedbi prevrednotovanja so nastale bistvene spremembe pri izkazovanju gospodarskih kategorij. Pri analiziranju poslovanja posameznega podjetja se uporablja podatke iz preteklosti, da bi se lahko predvidel prihodnji razvoj podjetja, pri tem je pomembno razumevanje pravil, ki so veljala do leta 2001 in po tem letu. Zlasti je to pomembno pri analizi bilance stanja, ko je treba vedeti, kako se je ocenjevalo gospodarske kategorije (v našem primeru opredmetena osnovna sredstva) pred spremembo slovenskih računovodskih standardov in po njej. S pomočjo poznavanja pravil merjenja in prikazovanja si lahko ustvarimo odgovore na vprašanje primerljivosti izkazov poslovanja, s tem pa je omogočeno oblikovanje zaključkov ter onemogočeno napačno razlaganje podatkov iz računovodskih izkazov. Kot je omenjeno, morajo uporabniki dobiti resničen in pošten oziroma realen prikaz trditev, izkazanih v računovodskih izkazih, razen tega morajo biti uporabnikom dane razumljive, bistvene, zanesljive in primerljive informacije. »Iz računovodskih izkazov naj bi dobili najboljše informacije, ki naj bi prikazale pravi in najboljši odsev dejanskega stanja, ki je lahko tudi največja laž« (Turk et al., 2004, str. 478). Sistem revalorizacije je zagotavljal nespremenjeno kupno moč kapitala v inflacijskih razmerah. Postopek revalorizacije je praviloma, pri ugotavljanju revalorizacijskega izida, ustvaril revalorizacijske presežke ali revalorizacijske primanjkljaje, ki so vplivali na poslovni izid in s tem na višino čistega dobička ali izgube, ki so se v bilanci stanja izkazovale kot del kapitala.

Zaradi tega je v obravnavi zajet tudi kapital v povezavi z revalorizacijo oziroma prevrednotovanjem opredmetenih osnovnih sredstev.

Do leta 2001 so imeli slovenski računovodski standardi svojsko rešitev glede obravnavanja inflacije. Inflacija je vplivala na zmanjševanje kupne moči domače valute in s tem na gospodarske kategorije. Ob sprejetju prvih slovenskih računovodskih standardov je bil določen sistem revalorizacije, ki naj bi omogočal ohranjanje nezmanjšane kupne moči kapitala. Revalorizacija se je uvedla zaradi inflacije, ki pa je posledično generirala inflacijo (uveljavile so se revalorizacijske obresti na najeta posojila). V delu so zajeti predpisi, na katere se slovenski računovodski standardi sklicujejo.

Cilj diplomskega dela je prikazati različno obravnavanje gospodarskih kategorij opredmetenih osnovnih sredstev skozi čas in iz tega nastalo problematiko prehoda iz sistema revalorizacije v prevrednotovanje ter opozoriti tiste, ki bodo analizirali pretekle bilance stanja za napovedovanje prihodnjih projekcij poslovanja. Revalorizacija in pozneje prevrednotovanje je imelo končni vpliv na kapital in seveda velikost dobička ali izgube. S spremembo prvih slovenskih računovodskih standardov so v računovodskih razvidih in izkazih nastala stanja, ki bodo vplivala tudi na prihodnje analize poslovanja podjetij.

Diplomsko delo vsebuje razen uvoda še pet delov. V drugem delu je povzetek zgodovinskega razvoja, ki ima namen prikazati postopnost nastanka računovodskih pravil tako doma kot v tujini, kakor tudi, da domača pravila in stroka niso zaostajala za tujo. Tretji del je predstavitev izhodišč in načel oziroma osnov za izdelavo pravil merjenja in prikazovanja gospodarskih kategorij, ki so obravnavana v Kodeksu računovodskih načel, Zakonu o gospodarskih družbah in slovenskih računovodskih standardih kot najpomembnejših predpisih s področja računovodenja, ki so veljali v Sloveniji kot edino pravno veljavni. Četrty del obravnava pravila in ureditev računovodenja s poudarkom na prikazu pravil obravnave opredmetenih osnovnih sredstev v dveh obdobjih. Peti del predstavlja povzetek in primerjave s komentarji. V tem delu skušam opozoriti na razlike v spremembah. Šesti del predstavlja sklepne misli.

2. ZGODOVINSKI RAZVOJ

Poznavanje zgodovinskega razvoja predpisov s področja računovodenja doma in v svetu (mednarodnih računovodskih standardov) je koristna informacija pri primerjavah različnih bilančnih podatkov iz različnih obdobjih in držav. Pomembna so tudi spoznanja o strokovnem razvoju doma in v tujini. Tako kot mednarodna se je tudi domača zakonodaja postopno izgrajevala in dopolnjevala glede na gospodarske razmere, ki so veljale v določenem obdobju. Postopnost prilagajanja ali prevzemanja je značilna tudi za druge države, pomemben je bil pritisk na Evropsko skupnost, da v svoje smernice vključi mednarodne računovodske rešitve (Ugotovitve in priporočila 33. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji, 2001, str. 95).

2.1. Slovenska zakonodaja

Temelji današnjih računovodskih standardov so bili postavljeni v letu 1972, ko sta bila v Sloveniji sprejeta na skupščini poklicnih organizacij Kodeks računovodskih načel (v nadaljevanju kodeks) in Kodeks poklicne etike računovodij (avtor dr. Ivan Turk). V naslednjem letu sta bila kodeksa sprejeta še na skupščini poklicnih organizacij Jugoslavije.

29. junija 1989 je računovodska stroka sprejela nov kodeks, ki je služil kot eden izmed najpomembnejših osnov za slovenske računovodske standarde (v nadaljevanju: v primeru navajanja slovenskih računovodskih standardov kot SRS; standardi, ki so veljali do leta 2001, so navedeni kot SRS 1994, standardi, ki so pričeli veljati v letu 2002, pa kot SRS 2002, pri tem ni uporabljena sklanjatev). Kodeks se ni spreminjal od njegove prve različice, preoblikovala so se le posamezna načela. Postopni razvoj ni v ničemer spremenil namena celotnega kodeksa (Turk et al., 2004, str. 49). Druga osnova za izdelavo SRS je bil Zakon o računovodstvu iz leta 1989. V njem so bili postavljeni temelji za ugotavljanje realne vrednosti premoženja podjetij. Podjetja so morala popravljati postavke v bilancah, ki so bile po oceni dvomljive in niso izkazovale prave vrednosti. S tem se je ugotavljalo skrite rezerve in skrite izgube, če skrite rezerve niso zadoščale za pokrivanje skritih izgub, je negativna razlika bremenila družbeni kapital oziroma poslovni sklad.

Na osnovi dolgoletnih izkušenj, kodeksa in Zakona o računovodstvu ter pridobljenih strokovnih znanj in spoznaj doma in v tujini¹ so bili oblikovani prvi SRS. V letih 1990 in 1991 je bilo v javni razpravi prvih 30 SRS, naslednjega leta še dva. Razprava je potekala do pomladi 1993. Tega leta je 21. aprila pristojen izvršni odbor Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije sprejel predlaganih 32 standardov.

Istočasno z izdelavo in s sprejetjem SRS je nastal Zakon o gospodarskih družbah (v nadaljevanju ZGD). Sprejet je bil 27. maja 1993, objavljen v Uradnem listu Republike Slovenije, št. 30/93 z dne 10. junij 1993 in začel veljati 22. julija 1993. Avtorji so se pri izdelovanju zakonskih rešitev zgledovali predvsem po rešitvah v podobnem nemškem zakonu, ta pa ni obravnaval inflacije (Odar, 1999, str. 52).

Strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo je 22. marca 1995 sprejel dopolnjen kodeks. Ta je tudi predmet obravnave diplomskega dela.

Zaradi potreb po ocenjevanju vrednosti podjetij, nepremičnin in premičnin je strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo 11. decembra 1997 sprejel Slovenske poslovnofinančne standarde (v nadaljevanju SPS), ki so se začeli uporabljati 1. januarja 1998. Na njihovi osnovi

¹ Mišljeni so mednarodni računovodski standardi oziroma »da so slovenski računovodski standardi kar najbolj oprti na mednarodne računovodske standarde« (SRS 1994, str. 5).

je oblikovana hierarhija standardov ocenjevanja vrednosti. Sprejel jih je strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo 26. marca 2004. Prve velike in bistvene spremembe, ki so prinesle velik korak pri harmonizaciji slovenske zakonodaje s tujimi rešitvami, so bile spremembe sedmega poglavja ZGD z dne 24. maja 2001, sprejetega v Državnem zboru Republike Slovenije. Spremembe so uveljavile drugačen pristop pri ocenjevanju in merjenju opredmetenih osnovnih sredstev.

Istega leta se je na osnovi spremembe ZGD spremenil SRS 1994. Nova določila SRS 2002 so bila sprejeta na strokovnem svetu Slovenskega inštituta za revizijo 21. septembra 2001 s pričetkom uporabe 1. januarja 2002. leta.

Zadnje spremembe ZGD so bile sprejete na Državnem zboru Republike Slovenije 28. decembra 2004. V pravni red so vključile MRS in smernice ter uredbe Sveta evropske skupnosti.

2.2. Mednarodni računovodski standardi

Začetek razvoja mednarodnih računovodskih standardov (v nadaljevanju MRS, v navajanju so navedbe brez letnice prevoda, ker se vse navedbe nanašajo na prevod iz leta 2001) sega v leto 1973, ko je bil ustanovljen Svet za mednarodne računovodske standarde, ki skrbi za pripravo in izdajo MRS. Svet so sestavljale strokovne računovodske organizacije iz Avstralije, Kanade, Francije, Nemčije, Japonske, Mehike, Nizozemske, Velike Britaniji in Irske ter Združenih držav Amerike, pozneje so se pridružile še ostale države, ki so bile članice Mednarodnega združenja računovodskih strokovnjakov. Kljub sodelovanju Združenih držav Amerike pri pripravi MRS, kot enega vodilnih svetovnih gospodarstev, ZDA pri sestavljanju računovodskih izkazov ne uporabljajo določil MRS. Zaradi zapletov s propadom velikega podjetja Enron kaže, da bodo opuščali svoje ameriške računovodske standarde oziroma splošno sprejeta načela računovodenja (US GAAP), s tem pa se je odprla pot MRS (oziroma mednarodnim standardom računovodskega poročanja) do svetovne veljave (Kusterle, 2004, str. 13).

V času približevanja vstopa Republike Slovenije v Evropsko skupnost je na zasedanju Evropskega sveta v Lizboni junija leta 2000 Evropska komisija izdelala predlog, s katerim se izdelava predlog o izdelavi skupinskih računovodskih izkazov. Podjetja, katerih delnice kotirajo na borzi, morajo upoštevati pravila MRS. Kot datum pričetka veljavnosti je bil določen 1. januar 2005 (Čuček, 2001, str. 13).

V okviru izdelave in sprejemanja MRS deluje Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde. Prvi člani so bili imenovani v letu 2001. Strokovni odbor za pojasnjevanje je bil ustanovljen leta 1997.

Uvod v določbe MRS je bil sprejet novembra leta 1982 ter bil naslednje leto objavljen. Po sprejetju novega statuta v letu 2000 je bil Uvod v MRS spremenjen. Za delovanje sveta so pri izdelavi MRS značilna tri obdobja, in sicer: prvo obdobje od 1973 do 1988, ko so se oblikovali standardi s številnimi alternativami; v drugem obdobju od 1989 do 1993. leta so se preoblikovali standardi in zmanjšalo se je število alternativ; v obdobju po letu 1994 so sledila izpolnjevanja zahtev Mednarodne organizacije za nadzor borz (Čuček, 2001, str. 11). V času veljavnosti MRS so se sprejemali novi standardi. Pri tem se je obravnavanje posameznih gospodarskih kategorij vključevalo v drugem novem standardu. Zaradi izdaje MRS 41 so bili spremenjeni MRS 2, 16, 17, 18, 20, 36 in 40. Zaradi izdaje MRS 40 so bili spremenjeni MRS 8, 12, 16, 17, 34 in 35. Zaradi izdaje MRS 39 (spremenjenega 2000) so bili spremenjeni MRS 27, 28, 31 in 32 (MRS, 2001, str. 8). V MRS so obravnavane ekonomske kategorije opredmetenih osnovnih sredstev:

- a) **MRS 1 – Predstavljanje računovodskih izkazov.** Na začetku je bil imenovan – Razkrivanje računovodskih usmeritev, v letu 1997 je bil spremenjen. Kot pravila za izdelovanje računovodskih izkazov se uporablja od 1. julija 1998 in pozneje.
- b) **MRS 15 – Informacije, ki kažejo učinke spreminjanja cen.** Upravni odbor Sveta za mednarodne računovodske standarde - SMRS je v oktobru 1989 sprejel stališče, ki se glasi: »Mednarodno soglasje o razkrivanju informacij, ki odsevajo učinke spreminjanja cen, kot smo ga pričakovali, ko smo objavili MRS 15, ni bilo doseženo. Spričo tega se je upravni odbor SMRS odločil, da podjetjem ni treba razkrivati informacij, ki jih zahteva MRS 15, da bi bili njihovi računovodski izkazi v skladu z mednarodnimi računovodskimi standardi. Kljub temu pa upravni odbor spodbuja podjetja k predstavljanju takih informacij, tista, ki to že delajo, pa k razkrivanju ustreznih postavk, ki jih zahteva MRS 15« (MRS, 2001, str. 311). Določila uporabe standarda so opredeljena kot priporočljivo - dovoljeno drugačno (MRS poznajo dve obliki uporabe: normno – obvezno in priporočljivo – dovoljeno drugačno). Standard se je pričel uporabljati s 1. januarjem 1983 ali pozneje. Standard je bil po projektu za povečanje kakovosti in doslednosti računovodskega poročanja, ki se je zaključil decembra 2003. leta, umaknjen (Kusterle, 2004, str. 17).
- c) **MRS 16 – Opredmetena osnovna sredstva.** Standard je bil sprejet marca leta 1982, spremenjen leta 1993 in 1997. Po zadnji spremembi se standard uporablja s 1. julijem 1999 ali pozneje.
- d) **MRS 17 – Najemi.** Do leta 1994 se je standard imenoval Obračunavanje najemov, ki je bil sprejet 1982, preoblikovan v letu 1993. Pričetek uporabe je 1. januar 1999 ali pozneje.
- e) **MRS 21 – Vpliv sprememb deviznih tečajev.** Standard nadomešča MRS 21 – Obračunavanje vplivov sprememb deviznih tečajev, ki je veljal do konca leta 1994. Spremenjen MRS velja od 1. januarja 1995 ali pozneje.
- f) **MRS 23 – Stroški izposojanja.** Prvotni MRS se je imenoval Usredstvovanje (aktiviranje stroškov izposojanja) in bil sprejet leta 1984, spremenjeni pa je začel veljati s 1. januarjem 1995 ali pozneje.

- g) **MRS 36 – Oslabitev sredstev.** Upravni odbor SMRS je standard sprejel aprila leta 1998, veljati in uporabljati se je začel s 1. julijem 1999 ali pozneje.

3. IZHODIŠČA

Osnovna izhodiščna pravila računovodenja za pripravo slovenskih računovodskih standardov so bila kodeks in ZGD, strokovna spoznanja s področja računovodenja in MRS ter smernice Evropske skupnosti.

3.1. Kodeks računovodskih načel

Kodeks sestavljajo uvodne opombe, osem načel, sklepna stališča in končna pripomba. Osem načel in sklepna stališča so razdeljena na poglavja. Računovodska načela opredeljujejo pojmovanje računovodstva, podajajo njegove temeljne značilnosti in ustvarjajo podlago za računovodske standarde. Ukvarjajo se z računovodsko vsebino gospodarskih kategorij ter z njihovim izkazovanjem in pojasnjevanjem. Na podlagi računovodskih načel so izdelane metode zajemanja in oblikovanja računovodskih podatkov, oblikovanja računovodskih informacij ter predstavljanja in shranjevanja računovodskih podatkov in informacij. Računovodska načela obravnavajo širše področje računovodenja, kot jih opredeljujejo v drugih državah.

3.1.1. Izhodiščna računovodska načela

Izhodiščna načela v kodeksu so osnovna načela, ki opredeljujejo obravnavanje in prikazovanje gospodarskih kategorij:

- a) **Načelo časovne neomejenosti** (podjetje bo v dogledni prihodnosti poslovalo)
- b) **Načelo vrednostnega izražanja**
- c) **Načelo celovitega pomembnega opazovanja**
- d) **Načelo poenotenosti in zbirnosti** (poenotena vsebina in primerljivost)
- e) **Načelo smotrnosti** (smotno poslovali ter ohranjali in povečevali kapital)
- f) **Načelo strogega upoštevanja nastanka poslovnega dogodka**
- g) **Načelo medsebojne povezanosti in soodvisnosti** gospodarskih kategorij
- h) **Načelo dokumentarnosti**, je podlaga za pripoznavanje poslovnega dogodka (pri tem je treba dati prednost vsebini pred obliko)
- i) **Načelo metodične izenačenosti** (omogočiti primerljivost)
- j) **Načelo preglednosti** (podatki morajo biti urejeni, strnjeni in usklajeni ter razumljivi)
- k) **Načelo urejenosti** (upoštevati je treba ustaljena pravila)
- l) **Načelo ažurnosti in aktualnosti** (pravočasnost dajanja podatkov in informacij)
- m) **Načelo sodobnosti** (uporaba novejših spoznanj, metod in tehničnih sredstev)
- n) **Načelo gospodarnosti** (odhodki dajejo večje koristi od stroškov obdelave in priprave)

- o) **Načelo dosledne stanovitnosti** (iz obdobja v obdobje se gospodarske kategorije enako obravnavajo)
- p) **Načelo objektivnosti** (pravilno izražanje poslovnih stanj in procesov s popolnostjo podatkov in korektnostjo pri informiranju uporabnikov v enakem obsegu in vsebini)
- q) **Načelo previdnosti** (pozitivni poslovni izidi se izkazujejo šele tedaj, ko so očitni in potrjeni, negativni pa, ko postanejo možni)
- r) **Načelo nenehne revalorizacije** (pri spreminjanju cen in kupne moči denarja)
- s) **Načelo zakonitosti** (uporaba računovodskih načel je omejena, kadar izhaja iz predpisov).

V izhodiščnih načelih so še **določila**, da se gospodarske kategorije v računovodstvu izkazujejo v kosmatih zneskih, brez pobotanj (načelo kosmatega izkazovanja gospodarskih kategorij), kakor tudi zelo pomembno določilo, da se obravnavanje gospodarskih kategorij ne more spreminjati glede na trenutne koristi podjetja.

3.1.2. Izkazovanje gospodarskih kategorij

Temeljne gospodarske kategorije so prikazane v:

- a) bilanci stanja (sredstva in obveznosti do virov sredstev), ki izkazuje stanje gospodarskih kategorij na določen dan;
- b) izkazu poslovnega (uspeha) izida (prihodki in odhodki), ki izkazuje nabrane (kumulativno) prikazane gospodarske kategorije v določenem obdobju.

3.2. Zakon o gospodarskih družbah

3.2.1. Zakon o gospodarskih družbah iz leta 1993

V uvodu novega ZGD iz leta 1993 je bil opredeljen namen zakona, to je ustvariti stabilen pravni sistem gospodarskih družb, ki bo omogočil gospodarskim subjektom med pravno izdelanimi organizacijskimi oblikami opravljanje gospodarskih dejavnosti. ZGD je bil naravnani na čiste lastninske odnose, ki so zaživel po lastninskem preoblikovanju po sprejetju Zakona o lastninskem preoblikovanju podjetij². Temeljna izhodišča so upoštevala evropske izkušnje na področju prava družb. Zasedovala so cilj, da bi bile določbe ZGD mednarodno primerljive, hkrati pa primerne za slovenske razmere. »Jasno je, da tudi ni zanemarjena »evropska« primerljivost: smernice evropske skupnosti so pomembno vplivale na pristop k posameznim vprašanjem« (ZGD, 1993, str. 13). ZGD predpisuje osnove in pravila delovanja podjetij in je s tem tudi temeljni zakon. Sedmo poglavje ZGD postavlja temelje urejenosti

² 592. člen ZGD je določal, da podjetja, ki se lastninsko preoblikujejo po Zakonu o lastninskem preoblikovanju podjetij, ki pomeni tudi prvi enkratni pristop k ocenjevanju vrednosti gospodarskih kategorij, uskladijo knjigovodske evidence na dan 1. 1. 1993 z otvoritveno bilanco stanja. Otvoritveno bilanco stanja je potrjevala Agencija Republike Slovenije za prestrukturiranje in privatizacijo. Predpisana je bila metodologija ocenjevanja, ki je vsebinsko gledano stroškovna metoda ocenjevanja z elementi tržnega ocenjevanja, vendar je pri tem pustila v bilancah kar nekaj problemov (Strašek, 2003, str. 45).

računovodenja ter določa način računovodskega spremljanja poslovanja ter način vrednotenja in merjenja posameznih gospodarskih kategorij (Turk et al., 2004, str. 480). Pri obravnavanju zakona so bile navedene bistvene določbe, ki so v okviru predmeta obravnave te naloge.

Zakonska izhodišča za sestavljanje računovodskih izkazov po 50. členu so:

- a) prikazovati morajo resnično stanje premoženja in poslovnega izida;
- b) temeljiti morajo na predpostavkah stalnosti, doslednosti in evidentiranja poslovnih dogodkov v trenutku nastanka.

Obvezna računovodska izkaza sta bilanca stanja, ki prikazuje stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev na koncu poslovnega leta, in izkaz (uspeha) poslovnega izida, ki prikazuje prihodke, odhodke in poslovni izid za poslovno leto (56. člen). Pojasnila k izkazom morajo vsebovati informacije o uporabljenih metodah vrednotenja (57. člen).

V 58. členu je ZGD določal minimalni obseg podatkov za bilanco stanja. Eno izmed bistvenih gospodarskih kategorij med stalnimi sredstvi predstavljajo opredmetena osnovna sredstva. V virih sredstev je kapital (osnovni kapital, vplačani presežek kapitala, rezerve, preneseni čisti dobiček ali izguba prejšnjih let, revalorizacijski popravek kapitala iz osnovnega kapitala, vplačanega presežka kapitala, rezerv in prenesenega dobička ali izgube). Četrti oddelek v 63. členu sedmega poglavja je določal, da »družba vrednoti postavke v računovodskih izkazih v skladu s pravili, ki morajo biti v skladu z zakonom, računovodskimi standardi, s splošnimi računovodskimi predpostavkami za sestavljanje računovodskih izkazov ter splošnimi načeli za vrednotenje postavk v teh izkazih«. Za obračun amortizacije se ravna po SRS (65. člen). Zelo pomembna sta 50. in 69. člen, ki sta dajala pooblastilo organizaciji (ime ni navedeno) za pripravo in določanje finančnih standardov. V razlagi je bilo navedeno, da je mišljen Inštitut za revizijo, ki ga ustanovi Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.

3.2.2. Spremembe Zakona o gospodarskih družbah v letu 2001

Prve bistvene spremembe ZGD so bile v letu 2001. Sedmo poglavje, ki je urejalo računovodenje, je bilo praktično napisano na novo. Obdeluje zlasti členitev bilance stanja in izkaz poslovnega izida (Turk, 2001, str. 14). Zakon je prinesel spremembe, s katerimi se je obravnavanje gospodarskih kategorij približalo, če že ne uskladilo v bistvenih postavkah z ureditvijo v MRS:

- izkaz uspeha se je preimenoval v izkaz poslovnega izida, (kar je že nakazoval 50. člen ZGD 1994);
- navaja organizacijo za določitev in sprejem računovodskih standardov;
- prinaša pravila o vrednotenju računovodskih postavk (51. člen), da SRS določijo pravila o vrednotenju računovodskih postavk: izkazi morajo biti jasni in pregledni, izkazovati morajo resničen in pošten prikaz premoženja in obveznosti podjetja, finančni položaj in poslovni izid; pravila o vrednotenju računovodskih postavk; določa, da SRS ne smejo biti

v nasprotju z določbami tega zakona in določbami drugih zakonov, ki urejajo pravila o računovodenju posameznih pravnih oseb, ter predpisov, izdanih na njihovi podlagi. SRS morajo povzemati vsebino smernic Evropske skupnosti 78/660 EEC in 83/349 EEC z njunimi spremembami in dopolnitvami o vrednotenju računovodskih postavk, zlasti vsebino in členitev, kar pomeni, da so SRS pri obliki računovodskih izkazov vezani na dogovor Evropske skupnosti ter da se zgledujejo po MRS, če niso v nasprotju s smernicami Evropske skupnosti (Turk, 2001, str. 17);

- prinaša nova merila razvrščanja podjetij v: majhne, srednje in velike družbe;
- v 53. členu je obsežnejša opredelitev, kdaj je obvezno sestavljanje konsolidiranega letnega poročila, kaj se upošteva pri sestavljanju in pri izdelavi, kakšna pravila določajo SRS;
- opredeljuje revidiranje in odškodninsko odgovornost revizorja;
- v 57. členu se še posebej poudarja, da mora letno poročilo izkazovati resničen in pošten prikaz premoženja in obveznosti družbe, njenega finančnega položaja ter poslovnega izida;
- v 58. členu je določeno tudi načelo dosledne stanovitnosti pri členitvi postavk v bilanci stanja in izkazu poslovnega izida (po 61. oziroma 62. členu ZGD);
- v ZGD 1994 je bila določena členitev bilance stanja v 58. členu, v ZGD 2002 pa v 61. členu, ki je stalna sredstva razdelil na neopredmetena dolgoročna sredstva, opredmetena osnovna sredstva ter dolgoročne finančne naložbe; v virih kapitala (osnovni in nevpoklicani kapital - kot odbitna postavka), kapitalске rezerve, rezerve iz dobička (zakonske, rezerve za lastne deleže, statutarne rezerve, druge rezerve iz dobička), preneseni čisti dobiček/izguba, čisti dobiček/izguba poslovnega leta in prevrednotovalni popravek sestavin lastnega kapitala.
- v 63. členu so opredeljena splošna pravila vrednotenja.

3.2.3. Spremembe Zakona o gospodarskih družbah v letu 2004

Zadnja bistvena sprememba je datirana s 16. decembrom leta 2004 in objavljena v Uradnem listu Republike Slovenije, številka 139 z dne 28. december 2004, in sicer s pričetkom veljavnosti 1. januarja 2005. leta. Dopolnitve in spremembe pomenijo harmonizacijo slovenske zakonodaje računovodenja s pravnim redom Evropske skupnosti oziroma prenos ureditve računovodenja Evropske skupnosti v domači prostor. Do tega dneva je v Sloveniji veljala le slovenska zakonodaja oziroma pravila računovodenja.

V spremembah in dopolnitvah ZGD je najpomembnejši 1. člen, s katerim se prenaša smernice in izvajanje uredb Evropske skupnosti med obvezna določila računovodenja, ki jih citira v drugem členu. Izredno pomembna sta 3. in 36. člen, ki uvajata mednarodne standarde računovodskega poročanja (oziroma MRS) v slovenski prostor. Pravila pri sestavi računovodskih poročil so postala obvezna za gospodarske družbe za *poslovno leto*, ki se prične s 1. januarjem 2005 ali kasneje, katerih vrednostni papirji so uvrščeni na katerega od

organiziranih trgov vrednostnih papirjev v državah članicah Evropske skupnosti in so zavezane h konsolidaciji, razen za družbe, katerih dolžniški vrednostni papirji kotirajo na teh trgih, ki sestavljajo konsolidirano poročilo v skladu z MRS. Ostale družbe bodo uporabljale MRS s 1. 1. 2006, banke in zavarovalnice pa najkasneje s 1. 1. 2007. Tretji člen spremeni naziv iz letnih računovodskih izkazov v letna poročila. Soglasje k besedilom SRS dajeta ministra, pristojna za gospodarstvo in finance. Navedeni člen tudi narekuje, da morajo SRS povzemati vsebino smernic 78/660/EGS, ki predstavlja 4. smernico o letnih poročilih in smernico 83/349/EGS, ki predstavlja 7. smernico o konsolidiranih letnih poročilih. SRS v zasnovi ne smejo biti v nasprotju z MRS poročanja.

3.3. Slovenski računovodski standardi

V letu 1993 so bili istočasno z izdajo ZGD izdani slovenski računovodski standardi, ki so temeljili na kodeksu, ZGD, upoštevali so MRS, 4. in 7. smernico Evropske skupnosti ter izhajali iz dognanj domače računovodske stroke. SRS določajo strokovna pravila računovodenja ter dopolnjujejo in podrobneje opredeljujejo zakonske določbe in opredelitve. So torej pravila stroke, ki zakonsko določena temeljna pravila in zahteve računovodenja podrobneje razčlenjujejo, pojasnjujejo in določajo način njihove uporabe (SRS 2002, uvod).

S tem ko se SRS opirajo na kodeks, ki je plod domače stroke, so računovodski standardi izpeljava načel, opredeljenih v kodeksu. Podrobneje razčlenjujejo metode zajemanja, obdelovanja računovodskih podatkov, oblikovanja računovodskih informacij ter predstavljanja in hrambe računovodskih podatkov in informacij. V primerjavi z MRS se SRS nanašajo na celotno računovodstvo, ne le na finančno (Turk et al., 2004, str. 52). S tem imajo SRS širšo zasnovo kot MRS. Slednji so se začeli razvijati, da bi izboljšali predvsem računovodsko poročanje lastnikom, posojilodajalcem, poslovnim strankam pa tudi državi in zaposlenim. SRS nameravajo opredeliti tudi druge strani celovite sodobne zamisli računovodstva (Turk et al., 2004, str. 50). Strokovno obdelujejo delovanje celotnega računovodstva ter se občasno spreminjajo in dopolnjujejo. V primerjavi z MRS so SRS 2002 primerljivi, po predstavitvi imajo drugačno metodo zajemanja gospodarskih kategorij. SRS so usmerjeni predvsem v obravnavo računovodskih izkazov za zunanje uporabnike ter v manjši meri za notranje potrebe v podjetjih.

SRS nadomeščajo zakone in uredbe oziroma so nadgradnja le-teh, ne smejo pa biti z njimi v nasprotju. V preteklosti so bile povsem strokovne računovodske rešitve dostikrat pod močnim vplivom trenutnih političnih interesov. Nastala so pravila, zaradi katerih domače računovodske rešitve niso bile primerljive s tujimi (Turk et al., 2004, str. 55).

Računovodski standardi so sestavljeni iz uvoda in posameznih standardov. Posamezni standard je treba obvezno uporabljati skupaj z uvodom v standarde, ki predstavlja obvezna pravila in strokovna ravnanja v računovodenju. V standardu povzemajo zakonske določbe in

opredelitve, ki določajo temeljna pravila in ureditve računovodenja, podrobneje opredeljujejo gospodarske kategorije, pojasnjujejo in določajo način njihove uporabe. Standard je razdeljen na več poglavij. V poglavju A, ki je uvodno poglavje standarda, sta pojasnjena namen in področje SRS, teoretska podlaga zanj, povezava z drugimi SRS in MRS ter s smernicami Evropske skupnosti ter pojasnili katere MRS in druge mednarodne okvire upošteva (do konca leta 2004 je v Sloveniji veljala le domača zakonodaja in pravila računovodenja). Poglavje B predstavlja standard v ožjem pomenu, razdeljen je na podpoglavja, kjer se obravnavajo posamezne gospodarske kategorije. Obravnava njihovo merjenje, prikazovanje potrebnih razkritij ter tudi napotke za notranje poročanje. Poglavje C vsebuje opredelitve nekaterih pojmov oziroma razlage izrazov, uporabljenih v standardu. Poglavje Č vsebuje potrebna pojasnila standarda. Poglavje D opredeljuje datum sprejetja standarda in začetek njegove uporabe. Od poglavja B do konca poglavja D je besedilo razčlenjeno na zaporedne oštevilčene člene (prva številka pomeni številko standarda, sledi pika ter zaporedna številka poglavja).

3.3.1. Temeljne računovodske predpostavke

Pri izdelavi računovodskih izkazov se upoštevajo naslednje temeljne predpostavke:

- časovno neomejeno delovanje; podjetje bo v dogledni prihodnosti še vedno delovalo (SRS 1994 in SRS 2002, MRS);
- strogo upoštevanje nastanka poslovnega dogodka; podjetje upošteva stroške in prihodke ob njihovem nastanku in jih za to obdobje tudi evidentira (SRS 1994 in SRS 2002);
- dosledna stanovitnost; podjetje dosledno uporablja enake računovodske smernice iz obdobja v obdobje (SRS 1994, MRS);
- upoštevanje resnične in poštene predstavitev v razmerah spreminjanja vrednosti evra in posamičnih cen, ne pa hiperinflacije; računovodski izkazi morajo pošteno in resnično prikazovati spremembe posamičnih cen in vrednosti evra (SRS 2002).

Pri temeljnih računovodskih predpostavkah, ki so jih določali SRS 1994 in spremenjeni SRS 2002, je prišlo do spremembe tretje predpostavke. Dosledno stanovitnost je zamenjala predpostavka upoštevanje resnične in poštene predstavitev.

Pri izbiri računovodskih usmeritev, njihovi uporabi ter pripravi računovodskih izkazov je treba po SRS 1994 in MRS upoštevati tri zahteve:

- previdnost - poslovni dogodki so povezani z negotovostjo, zaradi tega je treba računovodske izkaze pripravljati s primerno previdnostjo;
- prednost vsebine pred obliko - poslovne dogodke je treba obračunati in predstavljati v skladu z njihovo vsebino in z v denarni merski enoti izraženo resničnostjo, ne pa zgolj glede na njihovo pravno obliko;
- pomembnost - računovodski izkazi morajo zajemati vse postavke, ki so (dovolj) pomembne in lahko vplivajo na resnični in pošteni prikaz finančnega stanja podjetja.

Po SRS 2002 so zahteve opredeljene kot kakovostne značilnosti računovodenja:

- razumljivost - uporabniki računovodskih izkazov razumejo predpostavke v njih, pri tem je mogoče ugotoviti pomen kontov in knjižb v njih;
- ustreznost - predstavljene postavke v računovodskih izkazih imajo zaželene, potrebne in koristne lastnosti, značilnosti, tudi konti in knjižbe na njih ustrezajo določenemu namenu in pravilom; na ustreznost postavk vplivata njihova vrsta in pomembnost, pomembnost pa je odvisna od velikosti posamezne postavke ali napake, ocenjene v posameznih okoliščinah, oziroma opustitve ali napačne predstavitve posamezne postavke;
- zanesljivost - postavke ne vsebujejo pomembnih napak in pristranskih stališč ter predstavljajo tisto, o čemer trdijo, da predstavljajo; konti in knjižbe na njih so popolni in zanesljivi; zanesljivost obsega še zahtevo po previdnosti in po dajanju prednosti vsebini pred obliko;
- primerljivost - pomeni ne samo to, da je zaradi metodične enotnosti mogoče primerjati postavke v računovodskih izkazih istega podjetja za različna leta ali postavke v računovodskih izkazih različnih podjetij, temveč tudi to, da so konti in knjižbe na njih metodično enotni tako v posameznem podjetju med leti kot v različnih podjetjih.

Razlika med SRS in MRS je, da SRS uvrščajo resnično in pošteno prikazovanje med temeljne računovodske predpostavke, MRS pa med kakovostne postavke.

Predpostavke v SRS 1994 so spremenile svoj položaj, *osnovne zahteve* pri izdelovanju in prikazovanju računovodskih izkazov so postale del predpostavk *kakovostnih značilnosti* v SRS 2002. Zahtevi previdnost in prednost vsebine pred obliko sta po SRS 1994 postali del postavke kakovostnih značilnosti v SRS 2002 v zanesljivosti, medtem ko je zahteva pomembnost po SRS 1994 postala del postavke kakovostne značilnosti v SRS 2002 v ustreznosti. Po MRS predstavlja previdnost sekundarno pravilo bilanciranja, ki je podrejeno načelom nepristranskosti, popolnosti in pomembnosti (Čuček, 2001a, str. 33).

Pri izdelavi računovodskih standardov sta omenjeni 4. in 7. smernica (direktiva) Evropske skupnosti. Prva obravnava sestavo letnih poročil. V smernicah je bilo do spremembe v juliju 2002 in septembru 2003 upoštevano načelo previdnosti: če je tržna vrednost manjša od knjigovodske vrednosti, jo je treba znižati. Po dopolnitvah z uredbo 1606/2002 in s smernico 2003/51/ES se je načelo previdnosti opustilo in se uporablja načelo poštene vrednosti, ki ga uporabljajo pri ocenjevanju SRS 2002 in MRS. Druga smernica obravnava sestavljanje konsolidiranih bilanc, ki določa, da države članice Evropske skupnosti dovolijo ali zahtevajo vrednotenje po poštenu vrednosti ter da je tako dovoljenje omejeno le na konsolidirane računovodske izkaze (Odar, 2003, str. 57). Spremembe smernic so določale obvezno uporabo MRS poročanja ter potrebne spremembe zakonodaje merjenja postavk v računovodskih izkazih po izvorni vrednosti (Odar, 2003, str. 52).

Pri hiperinflaciji bi bilo treba tako prevrednotiti gospodarske kategorije iz bilance stanja in poslovnega izida, da bi bile le-te prikazane v nespremenjeni kupni moči denarne enote. Hiperinflacije tako SRS kot MRS ne obravnavajo.

3.3.2. Opredelitev obravnavanih gospodarskih kategorij

Sredstva nastopajo v obliki denarja, stvari ali pravic, ki se pojavljajo v aktivni strani bilance stanja in so nujna že ob začetku poslovanja podjetja. Najpomembnejša protipostavka je kapital, ki predstavlja vložke lastnikov oziroma vloženo kupno moč lastnikov, ki jo je treba pri poslovanju podjetja ohranjati in povečevati. Zaradi načela medsebojne povezanosti in soodvisnosti gospodarskih kategorij je v računovodskih izkazih zaradi učinkov vrednotenja vključen v obravnavo kapital v obsegu vpliva revalorizacije in kasneje prevrednotenja. V prvi vrsti so predmet obravnave opredmetena osnovna sredstva.

3.3.2.1. Opredmetena osnovna sredstva

Sredstvo se pripozna v računovodskih razvidih po SRS in MRS, če je verjetno³ in se ocenjuje, da se bodo v prihodnosti zaradi njegove uporabe in delovanja povečale gospodarske koristi in če ima ceno ali vrednost, ki jo je mogoče izmeriti. Pri novo izkazanih vrednostih se upošteva načelo manjše vrednosti. V primeru, da ima sredstvo še knjigovodsko vrednost in so ocene z visoko stopnjo gotovosti, da v obračunskem obdobju ne bo prinašalo gospodarskih koristi, ali če novi vložki v sredstvo ne bodo povečevali gospodarskih koristi za podjetje, se ta vrednost šteje kot odhodek. Po MRS je sredstvo dejavnik, ki ga podjetje obvladuje zaradi preteklih poslovnih dogodkov in iz katerega se pričakuje tok prihodnjih gospodarskih koristi za podjetje oziroma (MRS, 16.6.) jih uporablja pri proizvodjanju proizvodov ali opravljanju storitev, daje v najem drugemu ter jih bo uporabljalo v več kot enem obračunskem obdobju. Po SRS 1994, 1.21. so opredmetena osnovna sredstva stvari:

- ki jih podjetje poseduje, da z njimi lahko opravlja svojo dejavnost;
- ki jih podjetje pridobi ali izdelava z namenom, da jih bo uporabljalo samo;
- popravlja druge takšne stvari;
- ki niso namenjene prodaji v okviru rednega poslovanja;
- ki jih ima v lasti ali finančnem najemu⁴.

Pri ugotavljanju obstoja posameznega sredstva lastninska pravica ni bistvena. Upoštevati je treba zlasti gospodarsko stvarnost in ne zgolj pravno obliko, pri tem govorimo o ekonomskem

³ V 85. členu uvoda MRS je navedeno, da gre za upoštevanje negotovosti, povezane z okoljem, v katerem podjetje posluje.

⁴ Poleg sredstev v lasti ali finančnem najemu, ki se uporabljajo za pridobitno dejavnost v podjetjih, je še tretja oblika, ki se pojavlja v dejavnosti posebnega pomena v organizacijah, ki so organizirane na podlagi Zakona o gospodarskih javnih službah. V tem primeru je sredstvo v upravljanju (Turk et al., 2004, str. 66).

lastništvu (Turk et al. 2004, str. 66), pojavlja pa se pri finančnih najemih. Najemnik s sredstvom pridobiva gospodarske koristi iz njegove uporabe v pretežnem delu njegove dobe koristnosti. V zameno za uporabo sredstva je dolžen plačati znesek, ki je enak pošteni vrednosti v najem vzetega sredstva in z njim povezanimi stroški financiranja. Od sredstev, ki jih podjetje obvladuje, pričakuje gospodarske koristi, ki bodo pritekale v prihodnosti.

Sredstva pritekajo na več načinov, podjetje (SRS 2002, uvod):

- uporablja sredstvo samo zase ali v povezavi z drugimi sredstvi pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev, ki jih prodaja;
- zamenja sredstvo za druga sredstva;
- uporabi sredstvo za poravnavo svojega dolga ali
- razdeli sredstvo med svoje lastnike.

Opredmetena osnovna sredstva se prikazujejo: v pripravi, v uporabi, zunaj uporabe, dana ali vzeta v poslovni najem ali vzeta v finančni najem.

3.3.2.2. Kapital

Kapital izkazuje lastništvo in predstavlja ostanek sredstev po odštetju vseh dolgov. V kapitalu je za lastnike najbolj pomemben dobiček oziroma nerazdeljen čisti dobiček, s katerim pridejo lastniki do donosov. Pomemben del kapitala so tudi namensko opredeljeni deli, kot rezerve in deli, ki še niso bili izplačani lastnikom, ter prevrednotovalni popravek kapitala, ki izkazuje ekonomsko moč v primeru težav pri poslovanju. Nепорavnane izgube zmanjšujejo kapital. Po finančnem pojmovanju kapitala se čisti dobiček doseže samo takrat, ko je denarno izraženi znesek sredstev na koncu obračunskega obdobja, z upoštevanjem vplačil in izplačil v kapital v obračunskem obdobju, večji od denarno izraženega zneska sredstev na začetku obračunskega obdobja. Če zanemarimo izplačila kapitala in nova vplačila kapitala, na splošno velja, da je podjetje ohranilo kapital, če ima na koncu obračunskega obdobja toliko kapitala, kot ga je imelo na začetku obračunskega obdobja, njegova kupna moč pa je enaka (SRS 2002, uvod).

Pojmovanje kapitala se deli na finančno in stvarno pojmovanje. Po finančnem pojmovanju, se kapital izraža v denarnih ali drugih sredstvih, ki jih lastniki vložijo v podjetje, oziroma je to njihova vložena kupna moč kot soznačnica za čista sredstva ali premoženje podjetja. Čisti dobiček je denarno izražen znesek čistega premoženja. Čisti dobiček predstavlja pozitivno razliko po odštetju vseh izplačil kapitala lastnikom in vplačil v kapital (ustvarjena s poslovanjem) v obračunskem obdobju (SRS 1994, uvod). Stvarno pojmovanje se izraža v proizvodnih zmogljivostih.

4. PRAVILA IN UREDITEV RAČUNOVODENJA

4.1. Pravila in ureditev računovodenja od leta 1994 do leta 2001

4.1.1. Merjenje gospodarskih kategorij

Merjenje gospodarskih kategorij se opravlja v nominalnih enotah, ko ni inflacije, vrednosti gospodarskih kategorij se ne spreminjajo med leti. Merijo se po izvornih vrednostih, to je v zneskih plačanih denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov ali po pošteni vrednosti nadomestila v času nakupa ali v nespremenjeni kupni moči. V času inflacije se merijo po prevrednoteni oziroma revalorizirani vrednosti.

V času nastajanja SRS 1994 so bile gospodarske razmere neugodne, domači denar (tolar) je v primerjavi s tujo valuto izgubljal vrednost. Vrednost domačega denarja je v primerjavi s stabilnimi valutami (dolar, marka) iz meseca v mesec padala, cene pa so se dnevno večale. Zaradi tega je bilo pri izdelavi SRS 1994 zastopano stališče, da se ohrani gospodarskim kategorijam nespremenjeno kupno moč s tem, da se le-te preračuna glede na novo kupno moč denarja na podlagi indeksa cen na malo oziroma indeksa cen življenjskih potrebščin. Preračun se opravlja na dan bilance stanja.

Cilj preračunavanja gospodarskih kategorij je bil prikazovanje le-teh v nespremenjeni kupni moči in ohranjanju kupne moči kapitala, s tem naj bi računovodski izkazi prikazovali resnično finančno stanje v podjetjih (po 50. členu ZGD iz leta 1993). Za zagotovitev nespremenjene kupne moči gospodarskih kategorij je bil uveden sistem revalorizacije, kar vsebinsko predstavlja indeksacijo (Odar, 1999, str. 54). Izločal je vpliv splošne ravni cen pri kapitalu kot najvažnejše postavke v bilanci stanja. S sistemom revalorizacije se je revaloriziral ves kapital, pri tem se je ustvaril splošni prevrednotovalni popravek kapitala v višini indeksa cen na malo (drobno), kasneje indeksa cen življenjskih potrebščin. Za ureditev problema resničnega prikazovanja gospodarskih kategorij v času inflacije in prikazovanja kapitala v nespremenjeni kupni moči je bil uveden postopek, ki je bil posebej prikazan v uvodu SRS 1994, Inflacija in slovenski računovodski standardi.

ZGD iz leta 1993 je v 63. členu predpisal, da podjetje vrednoti postavke v skladu s pravili, ki morajo biti v skladu z zakonom, z računovodskimi standardi, s splošnimi računovodskimi predpostavkami za sestavljanje računovodskih izkazov ter splošnimi načeli za vrednotenje postavk v teh izkazih. V 64. členu pa, da se mora uskladiti stanje sredstev z dejanskim stanjem (pri inventuri je poleg količinskega ugotavljanja tudi ocenjevanje in vrednotenje sredstev). V 67. členu 2. točka navaja, da revalorizacijo podrobneje določa ustrezni računovodski standard. Na tej osnovi in MRS-15 ter smernic Evropske skupnosti so izdelani SRS, ki so obravnavali merjenje in revalorizacijo opredmetenih osnovnih sredstev.

4.1.2. Revalorizacija

V obdobju oblikovanja SRS 1994 je bila inflacija, ki pa ni dosegla stopnje hiperinflacije, bistvena in dovolj velika, da je vplivala na realni in pošteni prikaz gospodarskih kategorij v računovodskih razvidih in izkazih. Z namenom ohranjanja kupne moči gospodarskih kategorij je bil v SRS oblikovan in uveden svojski sistem preračunavanja. Precej podobnosti je v MRS-15, ki je opredeljen kot drugačna rešitev⁵. Uvedena je bila revalorizacija. Na podlagi indeksa cen se je preračunalo gospodarske kategorije na dan bilance stanja, in sicer zaradi izločitve vpliva rasti cen. V uvodu SRS 1994 je zastopano stališče, da sprememba dnevnih vrednosti že v razmerah, ko ni inflacijskih gibanj, po načelu manjše vrednosti povzroča potrebo po zmanjšanju do tedaj v knjigah izkazanih vrednosti, če so dnevne vrednosti manjše od dotedanjih vrednosti sredstev. S preračunom nabavne vrednosti in popravkom vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev z indeksom cen se ni spreminjalo cen sredstev, ampak le zagotovilo ohranjanje njihove realne nabavne in sedanje vrednosti s prilagajanjem njihovih nominalnih vrednosti, izraženih v izvornih ali prevrednotenih vrednostih, odvisno od tega kdaj so bile pridobljene.

MRS-15 pozna ureditev, ki je zasnovana na splošni kupni moči, in stališče, zasnovano na dnevnih vrednostih. Po prvem stališču (MRS, 15.11.) se prevrednotenje izvede pri nekaterih ali vseh postavkah v računovodskih razvidih zaradi sprememb splošne ravni cen, pri tem pa se zaradi sprememb vrednosti pri gospodarskih kategorijah (amortizacija, stroški prodanih količin) kažejo učinki na dobičku. V računovodskih razvidih so se tako opredmetena osnovna sredstva izkazovala po nabavnih ali po ponovno ovrednotenih zneskih (MRS, 1.71.).

Drugo stališče, temelječe na dnevnih vrednostih (MRS, 15.12.-15.18.), zagovarja osnovno merjenje nadomestitvene vrednosti posameznih postavk. Če je nadomestitvena vrednost večja tako od čiste iztržljive vrednosti kot tudi od trenutne vrednosti, se praviloma uporabi kot osnova merjenja, ki je večja od njiju.

V uvodu SRS 1994, str. 13 je bilo določilo, da je treba na dan bilance stanja preračunati vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev in zalog največ do ravni nadomestitvene vrednosti oziroma čiste iztržljive vrednosti in sedanje vrednosti. V samem standardu 1.17. so opredeljene le nabavne cene, ki so bile tržne cene oziroma vrednosti ter stroški gradnje ali izdelave enakih ali sorodnih vrst novih sredstev. Standard ni navajal sedanjih vrednosti, kot jih je omenjal v uvodu, določal pa je, da neodpisana vrednost ne sme biti večja od z amortizacijo nadomestljivega zneska. Pri izdelavi postopka revalorizacije je ugotovitev, »da je v uvodu v slovenske računovodske standarde zapisano, da je obvezna le indeksacija kapitala, toda ravno zaradi njene zagotovitve so nekatere družbe revalorizirale opredmetena

⁵ MRS poznajo normativno rešitev in drugačno rešitev, SRS teh rešitev ne poznajo. Normativne rešitve so pri ocenjevanju opredeljene kot oslabitve, ki jih obravnava MRS-36; ter drugačne rešitve pri okrepitvi, ki jih obravnava MRS-15.

osnovna sredstva z enakim koeficientom kot kapital in jih zato v nekaterih primerih tudi neupravičeno prevrednotile; do takih primerov je prihajalo zlasti takrat kadar so bila sredstva pridobljena v tujini, tečaj tuje valute pa je zaostajal za rastjo cen na malo oziroma rastjo cen življenjskih potrebščin« (Odar, 2002, str. 23).

Na dan izdelave bilance stanja se je z indeksom cen izvedlo naslednje preračune oziroma obračune:

a) Oblikoval se je del pozitivnega revalorizacijskega izida iz: revalorizacije neodpisane vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev ter neopredmetenih osnovnih sredstev, zalog, finančnih naložb ali njihovega dela revalorizacijskih obresti in njihovih pozitivnih tečajnih razlik, iz revalorizacijskega dela obresti ali tečajnih razlik pri terjatvah iz poslovanja, kjer je bilo dogovorjeno revaloriziranje ter iz revalorizacije obračunane amortizacije.

b) Sledil je naslednji korak ocenjevanja vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev, ki je popravljaval višino revaloriziranega zneska posameznega opredmetenega osnovnega sredstva, pri tem se je upoštevalo tudi rast tečaja tuje valute v primeru nakupa sredstva v tujini. Revalorizirane vrednosti se je na dan bilance stanja primerjalo z nabavnimi vrednostmi (SRS 1994, 1.11.), ki so tudi dnevne ali tržne vrednosti. Kot tržna vrednost je bila nadomestitvena vrednost oziroma čista iztržljiva vrednost (poštena vrednost). Zgornja meja povečanja se je pri sredstvih ugotovila na podlagi indeksa cen na malo oziroma življenjskih stroškov (SRS 1994, str. 13). S tem določilom se je prepovedala možnost povečanja cen nad revalorizirano vrednostjo v primerih, če bi bile podobne vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev večje od izkazanih po preračunu - revalorizaciji.

c) Revalorizacija obveznosti je zmanjševala ali črpala posebni revalorizacijski izid iz: finančnih obveznosti ali njihovega dela revalorizacijskih obresti, dolgoročnih obveznosti do tujine ali njihovih tečajnih razlik.

d) Kapital, kot potrebno višino splošnega revalorizacijskega popravka, se je revaloriziralo v višini indeksa cen na malo oziroma življenjskih stroškov za zagotovitev ohranitve realne vrednosti oziroma nespremenjene kupne moči. Pri tem se je izdelal posebni dodatni računovodski izkaz, v katerem so bili prikazani učinki revalorizacije in revalorizacijski izid. Revalorizacijski izid je bil rezultat: oblikovanja pod b) in črpanja pod c). Če je bil rezultat revalorizacijskega izida večji od revalorizacije kapitala, je razlika kot presežek povečala poslovni izid leta, povečali so se prihodki od financiranja. V primeru, ko je bila razlika manjša od potrebne za pokrivanje revalorizacije kapitala, je bil revalorizacijski primanjkljaj, ki je povečal odhodke financiranja poslovnega obdobja.

S tem načinom se je knjigovodsko ohranjalo nespremenjeno kupno moč ali ohranilo realno vrednost kapitala. Zagotovljeno je bilo, da se je dobiček ugotovil šele potem, ko je kapital ohranil svojo realno vrednost, preračunano in merjeno z indeksom cen življenjskih stroškov (Odar, 1999, str. 53). S knjiženjem presežkov ali primanjkljajev iz revalorizacijskega izida iz naslova revaloriziranja se je povečal ali zmanjšal poslovni izid obračunskega obdobja. Na

sam izid je v prvi vrsti vplivala struktura sredstev v bilanci stanja. Pri podjetjih z nižjo vrednostjo sredstev v aktivi bilance stanja je bil v primerjavi s pasivnimi vrednostmi bilance stanja pri dolgoročnih obveznostih in na poziciji kapitala ter ob veliki stopnji obračanja kratkoročnih sredstev (zalog) njihov vpliv na poslovni izid negativen in je zmanjševal dobiček obdobja. V obratnem razmerju so bili rezultati na poslovni izid pozitivni. Ureditev, da se učinki revalorizacije prikažejo v izkazu (uspeha) poslovnega izida (z vključevanjem pozitivnega ali negativnega revalorizacijskega izida), je vplivala na višino kapitala in v kapitalu na zadržani neizplačani čisti dobiček iz prejšnjih poslovnih obdobj, do katerega so bili upravičeni lastniki kapitala. Poleg povečanja neizplačanega čistega dobička iz naslova revalorizacije se je povečal čisti dobiček iz naslova presežka revalorizacijskega izida – povečanje finančnih prihodkov (pozitivni revalorizacijski izid). Največja slabost tega postopka je, da so lastniki lahko delili čisti dobiček, ne da bi bil le-ta potrjen na trgu in realiziran s finančnimi tokovi, ter da je bil iz ugotovljenega večjega dobička obračunan davek. V obratnem primeru se je tekoči dobiček poslovnega leta zmanjševal.

V uvodu SRS 1994 se je postavilo vprašanje rasti tržne vrednosti ocenjevanih sredstev v primerjavi s preračunom z indeksom cen kot možnost podcenitve dejanske vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev na račun poslovnega izida. Predpostavljajo se je, da se dejanske cene opredmetenih osnovnih sredstev prilagajajo povprečnemu porastu v daljšem obdobju, pri tem je bilo dano priporočilo, da je smiselno preračunane vrednosti primerjati s tržnimi vrednostmi le v daljših obdobjih. Izvedlo naj bi se le za večje skupine istovrstnih sredstev ter se pri tem upoštevalo načelo manjše vrednosti, enako stališče zastopajo MRS. Da gre za večje skupine sredstev ali večje vrednosti posameznih sredstev govori tudi določilo v posameznih MRS, da standardi pri nebistvenih postavkah niso namenjeni uporabi.

Zgornja meja revalorizacije je bila postavljena s SRS 1994, 1.17. s tem, da revalorizirana nabavna cena v povprečju na daljši rok ne sme – po načelu manjše vrednosti – presežati nabavne vrednosti oziroma stroškov gradnje ali izdelave enakih ali sorodnih vrst sredstev. V nobenem primeru revalorizacija opredmetenih osnovnih sredstev ni smela povzročiti, da bi bila neodpisana vrednost večja od z amortizacijo nadomestljivega zneska. Nadomestljivi znesek oziroma nadomestljiva vrednost je bila tista vrednost, ki jo podjetje pri posameznem opredmetenem osnovnem sredstvu lahko nadomesti z normalnimi zneski amortizacije med njegovo uporabo ali pa s čisto iztržljivo vrednostjo ob njegovi prodaji. Nadomestljiva vrednost zagotavlja, da bo sredstvo v prihodnosti prinašalo gospodarske koristi v tolikšni vrednosti, da bo pokrilo neodpisano vrednost sredstva. Z izpolnjevanjem teh določil so se izločile morebitne »skrite izgube« pri vrednotenju opredmetenih osnovnih sredstev. Z upoštevanjem čiste iztržljive (prodajne) vrednosti bi bila lahko ugotovljena višja vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, nad revalorizirano vrednostjo, ki pa se je ni smelo upoštevati - ni bila dopuščena. Ob nedovoljenem vrednotenju nad revalorizirano vrednostjo obstaja verjetnost skrivanja dobičkov (na primer pri zemljiščih na ugodni legi).

4.1.3. Pripoznavanje in odprava pripoznavanja

V računovodskih razvidih in bilanci stanja se opredmeteno osnovno sredstvo pripozna, ko so izpolnjena naslednja sodila:

- obstaja velika verjetnost, da bodo v podjetje v prihodnosti pritekale gospodarske koristi, ki so povezane z njim;
- ima ceno ali vrednost, ki jo je mogoče zanesljivo izmeriti.

Za opredmeteno osnovno sredstvo v računovodskih razvidih in bilanci stanja se pripoznanje odpravi, ko se ga odtuji s prodajo, z zamenjavo, uničenjem, ali ko je neuporabno in ne prinaša in ne bo prinašalo nobenih gospodarskih koristi.

4.1.4. Merjenje gospodarskih kategorij

SRS 1994 so obravnavali in opredeljevali naslednje kategorije vrednosti:

- **Nabavna vrednost**, ki izraža dejansko ali revalorizirano naložbo v pridobljeno opredmeteno osnovno sredstvo. Popravek vrednosti nakazuje tisto dejansko ali revalorizirano vrednost takšnega opredmetenega osnovnega sredstva, ki je kot amortizacija prešla med stroške. Neodpisana vrednost je razlika med nabavno vrednostjo in popravkom vrednosti (SRS 1994, 1.21.).
- **Nadomestljiva vrednost** je vrednost, ki jo podjetje pri posameznem opredmetenem osnovnem sredstvu lahko nadomesti z normalnimi zneski amortizacije med njegovo uporabo ali pa s čisto iztržljivo vrednostjo ob njegovi prodaji (SRS 1994, 1.21.).
- **Poštena vrednost** je znesek, za katerega je opredmeteno osnovno sredstvo mogoče zamenjati med dobro obveščnim in voljnim kupcem ter dobro obveščnim in voljnim prodajalcem v preišljenem poslu (SRS 1994, 1.21.).
- **Najmanjša vsota najemnin** je znesek, ki ga najemnik plača ali mora plačevati med trajanjem najema in od katerega so odšteti stroški za storitve in davki, ki jih je moral plačati najemodajalec, a jih bo dobil vrnjene, in sicer pri najemniku skupaj z vsemi zneski, za katere jamči on ali z njim obvezana stranka, pri najemodajalcu pa z vso preostalo vrednostjo, za katero mu jamči najemnik ali z njim povezana stranka ali kaka druga stranka, ki je tudi finančno sposobna izpolniti jamstvo (SRS 1994, 1.21.).

V uvodu SRS 1994, 8. Inflacija in SRS, ko navajajo MRS-16, so predmet obravnave še:

- **Dnevna vrednost** je znesek denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, ki bi ga bilo treba plačati za pridobitev enakega ali enakovrednega sredstva v sedanosti;
- **Nadomestitvena vrednost** je običajno dobljena na podlagi dnevnih nabavnih cen podobnega novega ali že uporabljenega oziroma ustreznih proizvodnih ali storitvenih zmogljivosti;

- **Čista iztržljiva vrednost** je ocenjena prodajna cena, dosežena v rednem poslovanju, zmanjšana za ocenjene stroške dokončanja in ocenjene stroške, potrebne za to, da pride do prodaje;
- **Sedanja vrednost** je trenutna ocena sedanje razobrestene (diskontirane) vrednosti presežka prihodnjih čistih denarnih tokov v običajnem poslovanju.

4.1.5. Pridobivanje opredmetenih osnovnih sredstev

V računovodskih razvidih se vodi ločeno od ostalih opredmetenih osnovnih sredstev v uporabi pridobljena opredmetena osnovna sredstva s finančnim najemom in opredmetena osnovna sredstva v pripravi in izdelavi.

Opredmetena osnovna sredstva se pridobiva: z nakupom, zamenjavo, s finančnim najemom, z izdelavo v istem podjetju, brezplačno, z donacijo oziroma z državno podporo.

4.1.5.1. Nakup

Pri nakupu opredmetenih osnovnih sredstev se vrednost pripozna po nabavni vrednosti, ki jo sestavlja nakupna cena dobavitelja in vsi stroški (carine, špediterski stroški, stroški prevoza, zavarovanja, davki, obresti, stroški namestitve, obresti), ki jih je mogoče neposredno pripisati usposobitvi za nameravano uporabo (SRS 1994, 1.3.). Pri nakupu celotnega podjetja nastane zaradi razlike med nakupno vrednostjo in čistim premoženjem, izkazanim z neodpisano vrednostjo, dobro ime, ki predstavlja presežek plačila, in obratno pa slabo ime. V primeru, da se je utemeljilo in upravičilo, in sicer s primerjanjem vrednosti istovrstnih nakupljenih sredstev z istovrstnimi lastnimi sredstvi ob upoštevanju vseh lastnosti sredstev (časa nabave in preostale dobe koristnosti), se lahko del vrednosti dobrega ali slabega imena prerazporedi na nakupljena sredstva.

4.1.5.2. Zamenjava

V primeru, da se opredmeteno osnovno sredstvo zamenja za neistovrstno sredstvo, se meri po pošteni vrednosti. Poštena vrednost je znesek, s katerim je mogoče zamenjati sredstvo oziroma poravnati obveznosti med dobro obveščena in voljnima strankama v preišljenem poslu. V zamenjavi za podobno ali istovrstno opredmeteno osnovno sredstvo, ki ima podobno pošteno vrednost, se meri po neodpisani vrednosti odtujenega opredmetenega osnovnega sredstva, pri tem je treba upoštevati še morebitno plačilo zaradi večje vrednosti prejetega sredstva od odtujenega sredstva ali prejetu nadomestilo zaradi večje vrednosti odtujenega sredstva. Pri zamenjavi opredmetenega osnovnega sredstva za delnice ali druge vrednostne papirje se evidentira po pošteni vrednosti pridobljenega opredmetenega osnovnega sredstva ali pošteni vrednosti vrednostnih papirjev, in to po tisti, ki je jasneje določljiva (SRS 1994, 1.5.).

4.1.5.3. Finančni najem

Pri najemu sredstev sta poznani dve obliki: finančni in poslovni najem. Najema se razlikujeta v tem, da so pri finančnem najemu pomembna tveganja in gospodarske koristi na strani najemodajalca. Trajanje najema mora biti za večji del dobe koristnosti najetega sredstva, ki je enako ali večje od treh četrtin dobe koristnosti v najem vzetega sredstva, če je za krajši čas se uvrsti med finančne najeme in se pričakuje, da bo doba podaljšana. Najemodajalec pa ima možnost do nakupa po ceni, ki je nižja od poštene vrednosti sredstva, ali da se bo po zaključku dobe najema preneslo lastništvo nad sredstvom na najemnika (izpolnjen mora biti eden izmed pogojev). Najemi pod drugačnimi pogoji so poslovni najemi.

Pri pridobitvi sredstva na podlagi finančnega najema je njegova nabavna vrednost enaka pošteni ali sedanji vrednosti najmanjše vsote najemnin, in to tiste, ki je manjša. Pri izračunu sedanje vrednosti najmanjše vsote najemnin je diskontni količnik z najemom povezane obrestne mere, če jo je mogoče določiti. V nasprotnem primeru pa uporabimo predpostavljeno realno obrestno mero za izposojanje, ki jo mora plačati najemnik pri izposoji denarnih sredstev za nakup sredstev. Najmanjša vsota najemnin je znesek, ki ga najemnik plača ali mora plačevati med trajanjem najema in od katerega so odšteti stroški za storitve in davki, ki jih je moral plačati najemodajalec, a jih bo dobil vrnjene, in sicer pri najemniku skupaj z vsemi zneski, za katere jamči on ali z njim povezana stranka, pri najemodajalcu pa z vso preostalo vrednostjo, za katero mu jamči najemnik ali z njim povezana stranka ali kaka druga neodvisna stranka, ki je tudi finančno sposobna izpolniti jamstvo (SRS 1994, 1.7., 1.52., 1.53., 1.54.).

4.1.5.4. Izdelava in izgradnja

Opredmeteno osnovno sredstvo lahko izdelata podjetje v lastnih proizvodnih obratih (SRS 1994, 1.4.). Njegova nabavna vrednost predstavlja stroške materiala in storitve izdelave ter tiste splošne stroške gradnje ali izdelave, ki mu jih lahko pripišemo, kakor tudi realne obresti (revalorizacijske obresti so tvorile revalorizacijski izid poslovnega leta, v katerem so nastale) od posojil, ki se jih je najelo za financiranje gradnje in izdelave ter usposobitve za uporabo. Stroški, ki niso prispevali k nastajanju ali jih trg ne prizna, niso del nabavne vrednosti. Pri pripoznavanju opredmetenega osnovnega sredstva ne sme biti njegova nabavna vrednost večja od nabavne vrednosti istovrstnega opredmetenega osnovnega sredstva. Razlika bi bila izredni odhodek. V primeru, da opredmeteno osnovno sredstvo ni mogoče uporabiti in ne bo prinašalo nobene gospodarske koristi, ga je treba odpisati kot izredni odhodek, če presega čisto iztržljivo vrednost (SRS 1994, 1.15.). Kot opredmeteno osnovno sredstvo v gradnji ali izdelavi se štejejo tudi pripadajoči nadomestni deli (SRS 1994, 1.22.).

4.1.5.5. Brezplačna pridobitev

Brezplačno prejeta opredmeteno osnovno sredstvo ali del njega se evidentira po nabavni ali pošteni vrednosti sredstva (SRS 1994, 1.5.), v protivrednosti se vodi kot dolgoročne rezervacije, kar velja tudi za državne podpore.

4.1.5.6. Odtujitev

Opredmetena osnovna sredstva, ki so odtujena ali izničena ter od njih ni več mogoče pričakovati gospodarskih koristi (SRS 1994, 1.13.), se izpišejo iz knjigovodskih evidenc oziroma niso več predmet knjigovodskih evidenc (SRS 1994, 1.13.). V primeru prodaje, ko so doseženi iztržki večji od knjigovodskih vrednosti, tvorijo izredne prihodke, če pa so iztržki manjši, tvorijo izredne odhodke.

4.1.5.7. Vzdrževanje in popravila

V obračunskem obdobju lahko nastajajo stroški v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi. Če stroški povečujejo gospodarske koristi, se šteje, da gre za nadgradnjo, povečuje se učinkovitost ali kapaciteta, pri tem se povečuje vrednost opredmetenega osnovnega sredstva. Povečuje se njegova nabavna vrednost, če pa podaljšujejo dobo izkoriščanja, se zmanjša do takrat obračunani popravek vrednosti takšnega osnovnega sredstva (SRS 1994, 1.6.). V primeru, da stroški ne povečujejo gospodarskih koristi v prihodnosti, se obravnavajo kot stroški.

4.1.5.8. Oblikovanje popravkov vrednosti oziroma amortiziranje

Po usposobitvi opredmetenega osnovnega sredstva za uporabo se z naslednjim mesecem prične oblikovati popravek vrednosti oziroma amortizirati, ne glede na to, ali se že uporablja ali ne (SRS 1994, 1.9.). Amortizacija se začasno preneha obračunavati v primeru poškodbe zaradi višje sile, ko sredstva ni mogoče normalno uporabljati.

Posebnost obračunavanja amortizacije je pri drobnem inventarju (SRS 1994, 1.22.). Drobní inventar, za katerega se štejejo predmeti za okraševanje in urejanje prostorov, priročno orodje in naprave ter ostali predmeti opreme in trajne oziroma vračljive embalaže z dobo uporabnosti, daljšo od enega leta, z nabavno vrednostjo pod 500 EUR se lahko vodi skupinsko in amortizacija se obračunava skupinsko, z zbirno vrednostjo (SRS 1994, 13.16.).

Amortiziranje oziroma oblikovanje popravka vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev se ne opravlja za: zemljišča, naravna bogastva, opredmetena osnovna sredstva v gradnji in izdelavi do usposobitve za uporabo, sredstva kulturnega, zgodovinskega ali umetniškega pomena, spodnji in zgornji ustroj železniških prog, cest in letališč, sredstva podjetij v stečajnem ali likvidacijskem postopku pod pogojem, da v tem času ne opravljajo več gospodarskih

dejavnosti, ter opredmetena osnovna sredstva, ki nimajo časovne omejitve uporabe (SRS 1994, 1.23.).

V SRS 1994, 13.6. je določeno pravilo: če je bila neodpisana vrednost večja od zneskov prihodnje amortizacije, amortizacijo pa ne bo mogoče v celoti pokriti s prihodnjimi prihodki, je treba tako ugotovljeno razliko obračunati kot dodatno amortizacijo, ki bremeni tekoče poslovno obdobje. Če pa se pri tem ugotovi, da to sredstvo ne bo prinašalo gospodarske koristi, se to vrednost šteje kot izredni odhodek v tem obdobju. Pri trajnih poškodbah je razlika med nadomestljivo in neodpisano vrednostjo obravnavana kot dodatno obračunana amortizacija (SRS 1994, 1.12.).

4.1.5.9. Sprememba tržnih vrednosti

Podjetje je lahko že med letom usklajevalo vrednosti svojih opredmetenih osnovnih sredstev s tržnimi vrednostmi. S tem je lažje sledilo spremembam in izvedbi popravkov vrednosti pri sredstvih, kjer so tržne vrednosti izredno nihale, kar je bila značilnost računalniške opreme (na padec vrednosti podobne opreme je v prvi vrsti vplival tehnološki razvoj in ponudba). Za take primere so SRS določili, ko pride na trgu do zmanjševanja cen istovrstnih sredstev, se ustrezno zmanjšuje nabavna vrednost in v istem odstotku popravek vrednosti ter neodpisana vrednost (SRS 1994, 1.11.). Popravki so bremenili izredne izdatke. Na osnovi tako popravljenih vrednosti se je obračunala amortizacija.

4.1.5.10. Trajne poškodbe

V primeru, da se je opredmeteno osnovno sredstvo trajno poškodovalo, pri tem je bila nadomestljiva vrednost nižja od neodpisane vrednosti, se je vrednost opredmetenega osnovnega sredstva zmanjšala na nadomestljivo vrednost (SRS 1994, 1.12.).

4.1.6. Obravnavanje opredmetenih osnovnih sredstev konec leta

Inventura, ki jo mora podjetje izvesti konec leta, ni le ugotavljanje količinskega stanja, ampak tudi pregled kvalitativnega, fizičnega stanja sredstev. Poročilo inventurnih komisij predstavlja pomemben vir informacij o stanju opredmetenih osnovnih sredstev. Za oceno stanja podjetje pridobi informacije od uporabnikov sredstev ter od ravnateljstva oziroma uprave o nameni s sredstvi. Notranje in zunanje informacije o ceni istih ali istovrstnih opredmetenih osnovnih sredstvih so osnova za ocenjevanje vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev. Pri ocenjevanju vrednosti nepremičnin so osnove za določitev vrednosti strokovne ocene ocenjevalcev vrednosti ali podatki o cenah nepremičnin pri posrednikih za prodajo nepremičnin.

Na osnovi podatkov o rasti cen življenjskih potrebščin, oceni kvalitativnega stanja sredstev in o vrednosti podobnih sredstev na trgu na dan sestave bilance stanja se je opredmetena osnovna sredstva:

- revaloriziralo, tako da ustrezajo novi ravni cen (SRS 1994, 1.16.);
- ocenjevalo oziroma primerjalo s cenami istovrstnih osnovnih sredstev na trgu in jih, če jih je podjetje strokovno utemeljilo, zniževalo na vrednost tržnih cen oziroma ocenjenih stroškov gradnje ali izdelave enakih ali sorodnih vrst sredstev (SRS 1994, 1.17.).

4.2. Pravila in ureditev računovodenja od leta 2002

4.2.1. Spremembe

Dopolnjeni SRS 2002 so prinesli bistvene spremembe, s katerimi se je urejenost na področju obravnavanja gospodarskih kategorij uskladilo v bistvenih določilih z MRS. Lahko bi trdili, da so bili računovodski izkazi primerljivi z izkazi, izdelanimi po določilih MRS.

Bistvene spremembe so:

- ukinitve revalorizacije v višini indeksa cen življenjskih potrebščin za sredstva in obveznosti ter zamrznitev revalorizacije kapitala, ki bi pričela veljati tedaj, ko bi bila sprememba tečaja tolar/evro v prejšnjem koledarskem letu večja kot 5,5 %;
- načelo previdnosti je postalo del načela zanesljivosti;
- pri sestavljanju računovodskih izkazov sta postavljeni na prvo mesto načeli poštenost in resničnost prikazovanja gospodarskih kategorij;
- prevrednotovanje gospodarskih kategorij oslabitev in okrepitev je postalo osnovno opravilo pri ocenjevanju in merjenju za ugotavljanje poštenih vrednosti gospodarskih kategorij in prikazovanje finančnega položaja podjetja, ki se izkazujeta v bilanci stanja;
- dopolnitev in širše obravnavanje gospodarskih kategorij, s čimer so postali SRS primerljivi z MRS.

Najpomembnejša sprememba je določitev pravila vrednotenja z upoštevanjem načela poštenih vrednosti. Značilnosti vrednotenja po pošteni vrednosti so (Čuček, 2001a, str. 31):

- nihanje, ki predstavlja nihanje dobička med leti, je realnejše od upoštevanja načela previdnosti, kar vpliva na dobro ime podjetja v državi;
- zanesljivost merjenja, pri katerem se uporabi več podatkov in informacij, slabost je pri vrednostih sredstev, ki jih je na trgu malo ali pa se ne trguje z njimi;
- omogočena je primerljivost vrednosti med opredmetenimi osnovnimi sredstvi v različnih obdobjih;
- opustitev načela realizacije, gospodarske kategorije se izkazujejo v vrednosti, ki še niso bile potrjene na trgu oziroma realizirane s prodajo.

4.2.2. Merjenje gospodarskih kategorij

4.2.2.1. Opredmetena osnovna sredstva

V uvodu SRS 2002 se opredeljuje merjenje, kot ugotavljanje denarno izraženih velikosti, v katerih se pripoznavajo gospodarske kategorije v računovodskih izkazih in pred tem v računovodskih razvidih. V računovodskih razvidih so prikazana opredmetena osnovna sredstva na kontih knjigovodske nabavne vrednosti ter na kontih popravkov, ki so posledica amortizacijskih odpisov in nabrane izgube zaradi oslabitve ali iz naslova okrepitve. Pobotana vrednost se prikazuje v računovodskih izkazih.

Za merjenje v začetnem zajemanju so opredmetena osnovna sredstva prikazana po izvornih vrednostih, ki predstavljajo zneske plačanih denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov ali pa pošteno vrednost nadomestila, danega v trenutku nakupa. Po začetnih merjenjih opredmetenih osnovnih sredstev bodo vrednosti v računovodskih razvidih in računovodskih izkazih – bilanci stanja, ob uporabi načela manjše vrednosti prikazane po eni izmed dveh možnih: izvorni ali tržni (SRS 2002, uvod). Za izvorno vrednost štejemo nabavno vrednost in stroškovno vrednost, če je bilo sredstvo izdelano v podjetju samem. V uvodu MRS točka 100 navaja štiri vrednosti:

- a) **izvirne vrednosti** kot znesek plačanih denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov ali pa poštena vrednost nadomestila, danega v trenutku nabave;
- b) **dnevne vrednosti** so zneski denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, ki bi jih bilo treba plačati za pridobitev enakega ali enakovrednega sredstva v sedanjosti;
- c) **iztržljive (poravnalne) vrednosti** - sredstva se obravnavajo z zneski denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, ki bi jih bilo mogoče v sedanjosti dobiti s prodajo sredstva na običajen način; in
- d) **sedanjo vrednost** - sredstva se obravnavajo s sedanjo razobresteno (diskontirano) vrednostjo prihodnjih čistih denarnih pritokov, ki naj bi jih posamezno sredstvo ustvarilo z običajnim delovanjem podjetja.

Vrednosti, ki jih obravnava SRS 2002, so:

a) Pri nakupu je izvorna vrednost **nabavna vrednost**, ki zajema nakupno ceno, ki se jo plača dobavitelju, ter uvozne dajatve, prevozne in druge neposredne stroške nakupa. Izvirna vrednost je znesek plačanih denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov ali pa poštena vrednost nadomestila, danega v trenutku nakupa v primeru zamenjave ali plačila z vrednostnimi papirji. Opredmetena osnovna sredstva, pridobljena s finančnim najemom, je njihova nabavna vrednost, vsota najmanjših najemnin, ki je večja ali enaka devetdesetim ali več odstotkom poštene vrednosti.

b) **Dnevna vrednost** je znesek denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, ki bi jih bilo treba plačati, če bi v sedanosti kupili enaka ali enakovrstna opredmetena osnovna sredstva. Dnevna vrednost se lahko imenuje tudi nadomestitvena vrednost, ki je običajno dobljena na podlagi dnevnih nabavnih cen podobnega novega ali že uporabljenega opredmetenega osnovnega sredstva oziroma ustreznih proizvodnih ali storitvenih zmogljivosti.

c) **Iztržljiva vrednost** je znesek denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, ki bi jih bilo mogoče v sedanosti pridobiti s prodajo opredmetenega osnovnega sredstva na običajen način, to je v premišljenem poslu med dobro obveščenima in voljnima strankama. Čista iztržljiva vrednost je iztržljiva vrednost, zmanjšana za ocenjene stroške prodaje. Glede na to, da se sredstvo prodaja v premišljenem poslu med dobro obveščenima in voljnima strankama, se ta vrednost lahko imenuje tudi poštena vrednost.

d) **Poštena vrednost** je enaka čisti iztržljivi vrednosti. Poštena vrednost je znesek, za katerega je sredstvo mogoče zamenjati med dobro obveščenima in voljnima strankama v premišljenem poslu.

e) **Nadomestljiva vrednost** je vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, ki se lahko nadomesti z zneski amortizacije med njegovo uporabo ali s čisto iztržljivo vrednostjo v primeru njegove prodaje. Torej, če je nadomestljiva vrednost enaka čisti iztržljivi vrednosti, je enaka pošteni vrednosti kakor tudi čisti prodajni vrednosti, pri tem pa ni enaka vrednosti pri uporabi. Če je nadomestljiva vrednost mišljena vrednost pri uporabi, spada v okvir sedanje vrednosti.

f) **Sedanja vrednost** je razobrestena (diskontirana) vrednost presežka prihodnjih prejemkov nad izdatki (prihodnjih čistih prejemkov), ustvarjenega v pričakovanju z določenimi sredstvi ali določenim opredmetenim osnovnim sredstvom pri običajnem poslovanju podjetja. Sedanja vrednost je podobna vrednosti pri uporabi.

g) **Vrednost pri uporabi** je sedanja vrednost ocenjenih prihodnjih denarnih tokov, za katere se pričakuje, da se bodo pojavili pri nadaljnji uporabi opredmetenega osnovnega sredstva in iz njegove odtujitve konec njegove dobe koristnosti.

h) **Denar ustvarjajoča enota** se meri po vrednosti pri uporabi pri opredmetenem osnovnem sredstvu, ki ustvarja vrednost skupaj s sredstvi v skupini. Njegovo delovanje ni mogoče meriti ločeno, ampak le skupaj z ostalimi opredmetenimi osnovnimi sredstvi v skupini. Skupina opredmetenih osnovnih sredstev predstavlja najmanjšo določljivo skupino sredstev, pri kateri lahko ocenjujemo prihodnje denarne tokove in je v glavnem neodvisna od denarnih prejemkov iz drugih sredstev ali skupin. Denar ustvarjajočo enoto lahko enačimo z mestom odgovornosti. Mesto odgovornosti predstavlja enoto podjetja, s katero ravnateljstvo podjetja preverja učinkovitost poslovanja nižjih enot (Turk et al., 2003, str. 132).

Pri uporabi *načela manjše vrednosti* velja za **tržno vrednost**:

- ko je nadomestitvena vrednost večja od čiste iztržljive vrednosti, je tržna vrednost čista iztržljiva vrednost;
- vrednost je manjša od čiste iztržljive, ko je zmanjšana za kosmati dobiček.

4.2.2.2. Kapital

Kapital se prikazuje po:

- **izvirnih vrednostih**, predstavlja pa nominalni znesek kapitala, ki so ga lastniki vplačali pri ustanovitvi podjetja ali pozneje in je vpisan v sodni register;
- **prevrednotenih** vrednostih, ki so preračunana izvirna vrednost, dosežena s prevrednotovanjem z namenom ohranjanja kupne moči kapitala, ko se v inflacijskih razmerah spreminja kupna moč domače valute; lahko pa se meri v enotah nespremenljive kupne moči (na primer v evrih).

Poleg navedenih vrednosti (pojavljajo se v bilanci stanja) poznamo še tržno vrednost, ki predstavlja znesek denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, ki bi jih bilo mogoče pridobiti s prodajo delnic ali deležev po njihovi ceni na borzi ali pri zamenjavi ali prenosu lastništva, meri se po pošteni vrednosti vrednostnih papirjev. Tako ugotovljena vrednost se ne upošteva v računovodskih razvidih in izkazih. Pri tem lahko ugotovimo, da praviloma celotni kapital ni enak celotni tržni vrednosti (Korošec, 2002, str. 11).

Kapital se povečuje z: vplačilom naložbenikov (povečanje deležev ali izdaja novih delnic), doseženim čistim dobičkom (iz poslovnega izida) in kot rezultat prevrednotenja gospodarskih kategorij (okrepitev sredstev).

4.2.3. Prevrednotovanje

Ena bistvenih novosti, ki so jih prinesle spremembe SRS, je ocenjevanje oziroma prevrednotovanje gospodarskih kategorij. »Prevrednotenje je sprememba prvotno izkazane vrednosti gospodarskih kategorij (SRS 2002, uvod), kar pomeni ponovno vrednotenje gospodarskih kategorij po njihovem začetnem pripoznavanju (Odar, 2000, str. 21). »Eno od temeljnih pravil vrednotenja je tudi, da neodpisana vrednost posameznega osnovnega sredstva ne more biti večja od vrednosti nadomestljive v ostanku njegove dobe koristnosti oziroma od njegove poštene vrednosti na dan bilance stanja« (Zupančič, 2003, str. 33). Pri odločitvi, kaj se bo prevrednotilo, se uporablja načelo bistvenosti.

Vzroka za prevrednotenje sta dva:

- sprememba kupne moči domače valute in
- sprememba cen gospodarskih kategorij.

4.2.3.1. Spremembe kupne moči domače valute

Prevrednotenje zaradi spremembe kupne moči domače valute, merjene v evrih, se na koncu posameznega leta pojavi pri kapitalu. Skladno s finančnim pojmovanjem kapitala se čisti dobiček pripozna za posamezno obračunsko obdobje le po zagotovitvi ohranitve splošne kupne moči kapitala glede na stopnjo domače inflacije. Splošno prevrednotenje kapitala se izvede, ko se tečaj evra v primerjavi z domačo valuto v prejšnjem koledarskem letu poveča za več kot 5,5 % (SRS 2002, uvod). S tem je tudi zagotovljena realna višina kapitala glede na rast tečajev v enem letu, kar je tudi v skladu s finančnim pojmovanjem kapitala. Vrednost splošnega prevrednotenja kapitala bremeni poslovni izid, opredeljen je kot izredni odhodek, razen če se uporabljajo možnosti za prevrednotenje opredmetenih in neopredmetenih osnovnih sredstev ter dolgoročnih finančnih naložb, in to največ do dokazanih nadomestljivih vrednosti ob upoštevanju še razpoložljive dobe njihove koristnosti. Gre za prevrednotenje zaradi spremembe kupne moči, ki spremeni obračunsko enoto, ne spremeni pa osnov merjenja (MRS, 15.11.).

4.2.3.2. Sprememba cen gospodarskih kategorij

Prevrednotenje, ki je posledica sprememb cen gospodarskih kategorij, se lahko izvaja med letom ali na koncu leta. Pri ocenjevanju vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev se izvede:

- okrepitev sredstev, ki povečuje izkazano vrednost in
- oslabitev sredstev, ki zmanjšuje izkazano vrednost.

Pri izvedbi prevrednotenja veljata pravili:

- v primeru, da se opredmeteno osnovno sredstvo prevrednoti, se morajo prevrednotiti tudi druga opredmetena osnovna sredstva iste vrste;
- okrepitev opredmetenih osnovnih sredstev je dopustna, oslabitev pa obvezna.

Z razlago uporabe načela previdnosti pomeni, da se oslabitev upošteva tako, da vpliva na tekoči rezultat poslovanja, medtem ko vpliva na poslovni izid ugodno s časovnim zamikom, ko se realizira (Boncelj, 2002, str. 39).

4.2.3.2.1. Okrepitev

Okrepitev se lahko izvede, če obstajajo utemeljeni tržni podatki o povečanih cenah, če ostaja ocena povečanje prihodnjih gospodarskih koristi. Zaradi tega se omogočajo povečanja knjigovodske vrednosti (SRS 2002, uvod). Okrepitev je opredeljena na stališču dnevnih vrednosti, kot glavna osnova primerjave je nadomestitvena vrednost, ki je tržna vrednost. V primeru, da je nadomestitvena vrednost večja tako od čiste iztržljive vrednosti kot tudi od trenutne vrednosti, se uporablja večja od njiju (MRS, 15.12.). V primeru, ko ni podatkov o cenah, se lahko uporabi pri ocenitvi indeks posebnih cen, ki odsevajo vrsto sredstev, ki jih ocenjujemo (MRS, 15.14.). V tem primeru se poveča do tedaj izkazana knjigovodska vrednost

opredmetenega osnovnega sredstva v računovodskih razvidih, in sicer kljub računovodskemu načelu upoštevanja manjše vrednosti. V okrepitev se ne štejejo nove naložbe v sredstvo.

Povečanje vrednosti iz naslova okrepitve opredmetenega osnovnega sredstva začasno povečuje posebni prevrednotovalni popravek kapitala. Prenese se ga lahko na čisti dobiček, ko je ta iztržen, ne pojavi se pri izkazu poslovnega izida (MRS, 16.39.).

Okrepitev opredmetenih osnovnih sredstev je dopustna in ni obvezna, je bolj izjema kot pravilo, to pa v primeru, če se na trgu ugotovijo višje cene obravnavanega opredmetenega osnovnega sredstva. Sredstvo se prevrednoti do poštene vrednosti. To je tista vrednost, ki je sprejemljiva za dobro obveščene in voljnega kupca ter dobro obveščene in voljnega prodajalca, ki brez prisile skleneta premišljen posel. Kot pošteno vrednost razumemo čisto prodajno vrednost, ki se jo uporablja predvsem pri ocenjevanju zemljišč in zgradb. Če je nadomestljiva vrednost enaka čisti prodajni vrednosti sredstva, jo lahko štejemo kot vrsto iztržljive vrednosti; to pa ni mogoče, če je enaka vrednosti pri uporabi (SRS 2002, uvod). Čisto prodajno vrednost praviloma ocenjujejo pooblaščen ocenjevalci vrednosti, posebej to velja za nepremičnine, pri čemer upoštevajo že pretečeno dobo koristnosti. Ocenitev poštene vrednosti lahko izvede podjetje samo, če ima izdelan pravilnik o ocenjevanju vrednosti, ki temelji na SPS, »ki pa so precej splošni in tudi že precej zastareli glede na razvoj ocenjevalne stroke in nove namene ocenjevanja vrednosti, povezane predvsem z računovodskim poročanjem« (Praznik, 2002, str. 83).

Zaradi neskladnosti z načelom manjše vrednosti in previdnosti mora podjetje imeti za določanje nove poštene vrednosti utemeljene tržne podatke, ki nedvoumno kažejo, da je poštena vrednost večja od knjigovodske vrednosti. Do okrepitve bo prišlo pri opredmetenih osnovnih sredstvih, kjer velja fizično omejena količina, posebno pri zemljiščih na posebno ugodnih legah za razvijanje gospodarske dejavnosti, v manjši meri pri opremi zaradi tehnološkega razvoja in ponudbe (preusmerjanje proizvodnje posameznih podjetij v smislu zamenjave proizvodnega programa, in sicer manj donosnega z bolj donosnim).

Pri presredstvenju opredmetenih osnovnih sredstev, kar ne velja za zemljišča, je treba ugotoviti, da gre v večini primerov le za nadomestitev izvirne vrednosti, torej vsote stroškov zaradi pridobitve enakovrstnega oziroma enakovrednega sredstva. Zaradi vedno večje povezanosti posameznih trgov in svetovnega gospodarstva kot celote ter zaradi vedno večje konkurence je v večini primerov le malo možnosti, da bi bili izdatki zaradi pridobitve enakih oziroma podobnih opredmetenih osnovnih sredstev (opreme) večji od izdatkov zaradi prve pridobitve sorodnih opredmetenih osnovnih sredstev (Odar, 2002, str. 58).

V primeru, ko je bilo opredmeteno osnovno sredstvo nabavljeno v tujini, se prevrednoti za spremembo tečaja tuje valute, v kateri je bilo sredstvo nabavljeno, pri tem je treba upoštevati še razpoložljivo dobo koristnosti (SRS 2002, 1.28.). Posebnost je v primeru dogovora med

pogodbenima strankama, ko je dogovorjeno prevrednotenje z namenom ohranjanja njegove vrednosti. Tako prevrednotenje se upošteva pri popravku vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva in popravku vrednosti dolga. Učinek prevrednotenja ni posebni prevrednotovalni popravek kapitala, poveča se le obveznost do dobavitelja.

4.2.3.2.2. Oslabitev

Oslabitev je po SRS obvezna, po MRS pa predstavlja normativno rešitev, kar pomeni predpisano rešitev. V primeru, ko gre za zmanjšanje gospodarskih koristi iz sredstva in cen, je treba izvesti oslabitev sredstev. Oslabitev nastopi takrat, ko knjigovodska vrednost opredmetenega osnovnega sredstva presega njegovo nadomestljivo ali pošteno vrednost pri morebitni prodaji⁶. Pri tem se knjigovodska vrednost zmanjša na nadomestljivo vrednost in predstavlja izgubo zaradi oslabitve. Nadomestljiva vrednost je vrednost, ki predstavlja amortizacijo v njegovi uporabi ali čisto iztržljivo vrednost ob njegovi prodaji (SRS 2002, 1.42.č). Za nadomestljivo vrednost se šteje čista prodajna vrednost ali vrednost pri uporabi, odvisno od tega, katera je večja (SRS 2002, 1.29.). MRS, 36.4. določa, da je pri ponovnem prevrednotenju sredstva zaradi oslabitve potrebno upoštevati enako podlago, kot je bila uporabljena pri ugotavljanju predhodne poštene vrednosti:

- če je poštena vrednost opredmetenega osnovnega sredstva njegova tržna vrednost, je razlika med pošteno in čisto prodajno ceno neposredno dodatni strošek odtujitve; če so stroški odtujitve zanemarljivi, je nadomestljiva vrednost blizu prevrednotene poštene vrednosti; če pa so stroški bistveni, je čista prodajna cena prevrednotenega sredstva manjša od njegove poštene vrednosti, s tem je sredstvo oslajljeno (vrednost pri uporabi je manjša kot prevrednoteni znesek – poštena vrednost);
- če je poštena vrednost opredmetenega osnovnega sredstva ugotovljena na podlagi, ki ni njegova tržna vrednost, je prevrednoteni znesek (poštena vrednost) lahko enak ali manjši od njegove nadomestljive vrednosti.

Katero od teh vrednosti se bo uporabljalo za primerjanje s knjigovodsko vrednostjo, je ob upoštevanju načela dosledne stanovitnosti iz kodeksa zelo pomembno.

Za ugotovitev, kdaj je opredmeteno osnovno sredstvo oslajljeno, podjetje upošteva notranje in zunanje vire informacij ter načelo bistvenosti (podjetje bo izvedlo oslabitev pri sredstvih, ki imajo večjo vrednost, in bo bistveno vplivala na izkaz poslovnega izida).

⁶ Odar, 2002, str. 62-63 navaja: »Prevrednotenje sredstev zaradi njihove oslabitve večinoma nadomešča do sedaj znano predpostavko previdnosti, vendar tudi v tem primeru ne gre zgolj za zamenjavo izrazov, ampak lahko govorimo o vsebinskih razlikah. Tako kot pri okrepitvi sredstev in dolgov izhajamo tudi pri njihovi oslabitvi iz osnovne logike sposobnosti njihovega presredstvenja – torej sposobnosti usredstvenja sredstev najmanj v velikosti prihodnjih (v trenutku opazovanja diskontiranih) denarnih pritokov oziroma odtokov.« Odar še opredeljuje, da pri tem »Ne gre za popolno opustitev predpostavke previdnosti, ampak za njeno drugačno pojmovanje. Ena izmed slabosti predpostavke previdnosti je, da merilo zmanjšanja vrednosti sredstev in povečanja vrednosti dolgov (načelo neenake vrednosti sredstev in dolgov) ne vsebuje tudi meril, ki bi jih bilo treba spoštovati pri ugotavljanju precenjenosti sredstev ali podcenjenosti dolgov.«

Zunanji in notranji viri so lahko (Koletnik, 1999, str. 34):

a) zunanji:

- na trgu so večje spremembe vrednosti, ki bistveno odstopajo od knjigovodske vrednosti v podjetju;
- na trgu se pojavljajo nove tehnološke prednosti podobnih opredmetenih osnovnih sredstev; tržni pogoji in položaj podjetja se pri trženju svojih storitev spreminjajo; iz ekoloških razlogov se pojavljajo zahteve o opustitvi oziroma zmanjšanju delovanja škodljivih izpustov, ki povzročajo večja onesnaženja, podjetje opušča zdravju škodljive surovine, pojavi se embargo pri trgovanju;
- sprememba obrestnih mer, ki so bile uporabljene za določanje diskontne mere pri določanju vrednosti pri uporabi;

b) notranji:

- opredmetena osnovna sredstva ne dajejo enakega učinka oziroma enakih gospodarskih koristi, kot so ga v preteklosti, vzrok je lahko v zastarelosti ali poškodovanosti;
- planira se reorganizacija in opustitev določene proizvodne dejavnosti, nadomešča se z drugimi opredmetenimi osnovnimi sredstvi, stara pa se bodo odtujila ali manj uporabljala, ter še (Koželj, 2000, str. 8):
- prenos opredmetenih osnovnih sredstev zaradi opustitve ali nameravane opustitve proizvodnje in reorganizacije;
- zaradi novih tehnoloških zahtev je opredmeteno osnovno sredstvo prej zastarelo, kot je bilo načrtovano;
- obstajajo dokazljivi in utemeljeni znaki ter pisne strokovne ugotovitve, ki dokazujejo, da je uspešnost uporabe opredmetenega osnovnega sredstva manjša od prvotno pričakovane in načrtovane;
- da bi opredmeteno osnovno sredstvo lahko dajalo v prihodnosti enake koristi, je potrebno vložiti velika sredstva, ki se ne bodo povrnila, zaradi tega je odločitev o možni prodaji, čista prodajna vrednost bi bila manjša od nadomestljive; ter (Stošicki, 2002, str. 66):
- spremembe fizičnega staranja ali funkcionalne zastaranosti opredmetenega osnovnega sredstva.

Dobri dokazi o oslabitvi opredmetenih osnovnih sredstev so primerjave med načrtovanimi denarnimi tokovi in dejansko realiziranimi, in to so: večji denarni odtoki zaradi vzdrževanja, manjši čisti denarni pritoki, nižji načrtovani dobiček ali večja načrtovana izguba, sedanji in načrtovani čisti denarni tok skupaj je manjši od pričakovanega (MRS, 36.11.).

Ocenjevanje vrednosti tako za posamezno opredmeteno osnovno sredstvo kot za skupine sredstev pri ocenjevanju denar ustvarjajoče enote obsega cenitev prejemkov in izdatkov, ki bodo izhajali iz nadaljnje uporabe sredstva ali sredstev in iz njegove končne odtujitve, ki so razobrestena z ustrezno razobrestveno (diskontno) mero pri denarnih tokovih. »Pri ocenjevanju gre za problem merjenja cene in obsega tveganja, kar pomeni, da neka dejavnost ne bo tekla tako, kot smo si jo načrtovali« (Torkar, 2002, str. 73).

Pri ocenjevanju tržne vrednosti se ocenjuje čisto prodajno vrednost ter višino stroškov prodaje, pri obeh gre za določeno stopnjo tveganja pravilnosti ocene vrednosti. Ocenjevanje vrednosti pri uporabi je zahtevno delo. SRS ga skopo obravnavajo, zaradi tega se je treba opreti na razlage v MRS-36 (Praznik, 2002, str. 95). Pri ocenjevanju vrednosti pri uporabi je treba oceniti prihodnje dogajanje v naslednjih petih letih, daljše obdobje ni predvideno zaradi večjega tveganja pri določanju razumnih in utemeljenih postavk, ki bodo odsevale opredmeteno osnovno sredstvo v njegovem običajnem stanju. Pri tem ne smejo biti vključena naložbenja v sredstvo ter reorganizacija podjetja in sicer zaradi vpliva na denarne tokove. Ravnateljstvo mora dati najboljše ocene gospodarskih okoliščin v preostali dobi koristnosti sredstva. Naslednji, največji problem je določanje diskontne mere pred obdavčitvijo. Diskontna mera pred obdavčitvijo mora kazati sprotne tržne ocene časovne vrednosti denarja ali želeno zahtevano stopnjo donosa in tveganja, značilnega za ocenjevano sredstvo, pri tem diskontne mere ne smejo kazati tveganj, ki so jim bile prilagojene prihodnje ocene denarnega toka (MRS, 36.48.). Določitev diskontne stopnje je najbolj zahtevno in strokovno opravilo. Prav v definiranju določitve diskontne stopnje si je MRS-36 v protislovju (Korošec, 2003, str. 42). Pri določanju in utemeljitvi diskontne stopnje, ki je najzahtevnejše opravilo, bodo morali poleg finančnih strokovnjakov v podjetju sodelovati tudi pooblaščen ocenjevalci vrednosti sredstev.

Opredmeteno osnovno sredstvo ustvarja gospodarske koristi oziroma pritoke in odtokove denarnih sredstev, pri tem pa ne sme vključevati denarnih tokov iz financiranja in prejemkov ali izdatkov v zvezi z davkom iz dobička (MRS, 36.43.) v okviru neke skupine sredstev, zaradi tega ni možno ocenjevati njegove prispevke ločeno. V takem primeru se sredstvo ocenjuje v okviru skupine, ki se imenuje denar ustvarjajoča enota. Pri skupini sredstev nekatera sredstva ustvarjajo pozitivne, druga pa negativne denarne tokove. Pogoji, da se prevrednoti denar ustvarjajoča enota, je ustvarjanje neodvisnih denarnih prejemkov in izdatkov od drugih opredmetenih osnovnih sredstev ali skupin sredstev. Ugotovitve oziroma učinke znotraj skupine se ne sme poračunati med seboj, da bi zaradi oslabitve opredmetenega osnovnega sredstva njegov primanjkljaj poračunali s presežki denarnih tokov drugih opredmetenih osnovnih sredstev (Odar, 2002, str. 64).

Če se po ocenitvi nadomestljive vrednosti ugotovi, da je ta manjša od knjigovodske, se zmanjša vrednost opredmetenega osnovnega sredstva na nadomestljivo vrednost. Razlika predstavlja izgubo zaradi oslabitve in se šteje kot prevrednotovalni poslovni odhodek. Izguba zaradi oslabitve bremeni poslovne odhodke oziroma prevrednotovalne finančne odhodke poslovnega izida obravnavanega obdobja, če ni bil pri obravnavanem sredstvu zaradi okrepitve oblikovan poseben prevrednotovalni popravek kapitala. Oslabitev opredmetenih osnovnih sredstev je obvezna.

4.2.3.2.3. Odprava oslabitve

Ocenjevanje vrednosti mora potekati neprekinjeno. Pri ponovnem ocenjevanju se lahko ugotovi, da je knjigovodska vrednost opredmetenega osnovnega sredstva manjša od poštene in nadomestljive vrednosti. Po utemeljeni ugotovitvi razlike vrednosti se odpravi del izgube zaradi oslabitve. Poveča se knjigovodska vrednost, ki pa ne sme presegati knjigovodske vrednosti, ki bi bila ugotovljena, če ne bi prišlo do oslabitve. Razveljavitev izgube zaradi oslabitve opredmetenega osnovnega sredstva hkrati s povečanjem knjigovodske vrednosti takšnega sredstva poveča prevrednotovalni poslovni prihodek v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi, razen če je bil pri njegovi prejšnji oslabitvi zmanjšan posebni prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi; v takem primeru ga je treba ponovno povečati (SRS 2002, 1.29.). Po MRS, uvod 10. se izguba razveljavi le takrat, kadar se spremenijo cene, ki so bile uporabljene pri ugotavljanju nadomestljive vrednosti po pripoznanju zadnje izgube zaradi oslabitve. Izguba se razveljavi le toliko, kolikor bi znašala knjigovodska vrednost, če ne bi bila pripoznana izguba zaradi oslabitve. Razlika med MRS in SRS se po SRS, 1.30., odprava oslabitve opredmetenega osnovnega sredstva, lahko prevrednoti, po MRS pa se morajo prevrednotiti (Korošec, 2003, str. 53).

4.2.3.2.4. Odprava okrepitev

Po utemeljeni ugotovitvi, da je prišlo po okrepitevi do oslabitve opredmetenega osnovnega sredstva, se zmanjšata knjigovodska vrednost osnovnega sredstva in posebni prevrednotovalni popravek kapitala do njegove poštene oziroma nadomestljive vrednosti. V primeru, ko ta oslabitev presega oblikovani posebni prevrednotovalni popravek kapitala obravnavanega sredstva, je ta razlika prevrednotovalni odhodek.

4.2.4. Obravnavanje opredmetenih osnovnih sredstev med letom

4.2.4.1. Nakup

Opredmeteno osnovno sredstvo se pri nakupu ovrednoti po nabavni vrednosti, ki je sestavljena iz nakupne cene, uvoznih in nevračljivih nakupnih dajatev ter stroškov, ki jih je mogoče pripisati neposredno usposobitvi⁷ za nameravano uporabo, ter obresti od posojil za pridobitev opredmetenega osnovnega sredstva (SRS 2002, 1.11.). Nevračljive nakupne dajatve so carine in davek na dodano vrednost, ki po zakonu niso vračljive. Sredstvo, pridobljeno z donacijo ali državno podporo, se vrednoti po pošteni ali poznani nabavni

⁷ Po MRS 16.15. so stroški usposobitve: priprava gradbišča, namestitve, honorarji arhitektom in inženirjem, stroški demontaže starega za namestitev novega sredstva.

vrednosti, vodi se ga v računovodskih razvidih kot ostala opredmetena osnovna sredstva, protivrednost se všteva v dolgoročne rezervacije in se porabljajo skladno z obračunano amortizacijo. MRS, 20.12. poznajo pravilo, da se državna podpora obravnava kot prihodek v obdobjih, v katerih se razporejajo stroški. Gre za »kompenzacijo« prihodkov in stroškov, ki na tekoči poslovni izid ne vpliva. Če podjetje izdeluje istovrstna opredmetena osnovna sredstva za trg, je nabavna vrednost enaka stroškom proizvodnje istovrstnega sredstva; vrednoti se po vrednosti, ki jih vodi v zalogah (MRS, 16.18.).

Pridobljeno opredmeteno osnovno sredstvo pri prevzemu drugega podjetja (SRS 2002, 1.14.) se zajema po dotedanjih knjigovodskih vrednostih, razen če je naložba v pridobitev čistega premoženja prevzetega podjetja večja ali manjša od pridobljenega čistega premoženja. Če je plačilo večje od knjigovodskih vrednosti, nastane dobro ime, v nasprotnem primeru pa slabo ime. Dobro ali pa slabo ime se lahko obravnava kot povečanje ali zmanjšanje knjigovodske vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev v višini, ki je opravičljiva glede na nova opredmetena osnovna sredstva iste vrste ob upoštevanju njihove preostale dobe koristnosti.

4.2.4.2. Zamenjava

Pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev z zamenjavo (SRS 2002, 1.13.) se vrednoti po pošteni vrednosti pridobljenega sredstva. V primeru, da je poštena vrednost pridobljenega sredstva podobna odtujeni neodpisani vrednosti sredstva, se vrednoti po odtujeni, pri čemer se upošteva morebitno doplačilo. Pri plačilu z delnicami ali drugimi vrednostnimi papirji se ovrednoti po pošteni vrednosti danega opredmetenega osnovnega sredstva, ali vrednosti delnic, ali vrednosti vrednostnih papirjev, odvisno od tega, katera je jasneje določljiva.

4.2.4.3. Izgradnja, izdelava in najem

Nabavno vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, zgrajenega ali izdelanega v podjetju, tvorijo stroški, ki jih povzroči njegova zgraditev ali izdelava, in posredni stroški njegove zgraditve ali izdelave, ki mu jih je mogoče pripisati, ter obresti od posojil za njegovo zgraditev ali izdelavo in usposobitev za uporabo. Stroški, ki jih trg ne prizna, in stroški, ki niso povezani z izdelavo, ne oblikujejo vrednosti sredstva (SRS 2002, 1.12.). Pri izgradnji nove zgradbe na kraju stare je neodpisana vrednost stare zgradbe strošek priprave gradbišča in tvori nabavno vrednost nove zgradbe.

Podjetje se odloči za dajanje v najem takrat, ko je sedanja vrednost prejemkov v zvezi z najemnino, zmanjšano za stroške opredmetenega osnovnega sredstva, večja od sedanje vrednosti prejemkov v zvezi s čistim dobičkom iz nadaljnega poslovanja z delovnim sredstvom (Turk et al., 2003, str. 284). Pri finančnem najemu se pojmuje, da se prenese vse pomembne oblike tveganja in koristi, povezana z lastništvom sredstva, na najemojemalca. Lastninska pravica lahko preide na drugo stran (najemojemalca) ali pa tudi ne (MRS, 17.3.). Pri odločitvi, kdaj gre za finančni in kdaj za poslovni najem, je razen tveganja in koristi

pomembna doba izkoriščanja. V SRS 2002, 1.53. je opredeljena doba enaka ali večja od treh četrtin dobe koristnosti v najem vzetega sredstva, ali če je v pogodbi o najemu določilo, da se najem podaljša na tri četrtine dobe ali več, ali je sklepati, da bo v primeru določene krajše dobe prišlo do podaljšanja. Vsota najmanjših najemnin ne sme biti manjša od 90 odstotkov poštene vrednosti. Opredmetena osnovna sredstva, pridobljena s finančnim najemom (SRS 2002, 1.20.) so ovrednotena po pošteni vrednosti ali najmanjši vsoti najemnin (vrednost na današnji dan), in to tisti, ki je manjša.

V nabavno vrednost prostorov v etažni lastnini spada tudi delež vrednosti funkcionalnega zemljišča (SRS 2002, 1.47.).

Pri inventuri ugotovljene viške se ocenjuje po vrednosti podobnega opredmetenega osnovnega sredstva ali po pošteni vrednosti in tvorijo posebni prevrednotovalni popravek kapitala.

4.2.4.4. Odtujitev ali trajna neuporaba

V primeru, ko se opredmeteno osnovno sredstvo proda ali se ga trajno ne uporablja, se pripoznanje opredmetenih osnovnih sredstev odpravi. Pri prodaji opredmetenega osnovnega sredstva se pozitivna razlika med čisto prodajno in knjigovodsko vrednostjo prenese med prevrednotovalne poslovne prihodke. V primeru negativne razlike del neodpisane vrednosti trajno neuporabnih sredstev ter v primeru primanjkljaja sredstev, za katerega ni odgovoren zaposlenec, tvorijo neodpisane vrednosti prevrednotovalne poslovne odhodke (SRS 2002, 1.25.).

4.2.4.5. Kasnejša vrednost porabe, vzdrževanje in popravila ter dodatna vlaganja

Kasnejša vrednost porabe se pripozna kot opredmeteno osnovno sredstvo samo, če izboljša stanje sredstva nad prvotno ocenjeno stopnjo učinkovitosti (podaljša dobo koristnosti ali poveča zmogljivost, dograditev strojnih delov, s katero se doseže bistvena izboljšava proizvodov; osvojitve novih proizvodnih načinov in pri tem zmanjšanje stroškov) (MRS, 16.24.). Pri že pripoznanem opredmetenem osnovnem sredstvu se knjigovodska vrednost poveča, če bodo prihodnje gospodarske koristi pritekale v podjetje nad prej ocenjeno stopnjo učinkovitosti, in to le pri prvi ugotovitvi, pri naslednjih ugotovitvah se pripozna kot odhodek (MRS, 16.23.).

Pri popravilu in vzdrževanju, ki pozneje ne povečujeta gospodarskih koristi, ampak vzdržujeta enako učinkovitost opredmetenega osnovnega sredstva, ne povečujeta njegove vrednosti, se stroški pripoznajo kot odhodek (SRS 2002, 1.16.). Posebnost so nadomestni deli večje vrednosti, ki se praviloma obravnavajo kot opredmetena osnovna sredstva (SRS 2002, 1.44.). Pri poznejših popravilih in ob možnosti, da se pri uporabi nadomesti vrednost z amortiziranjem (MRS, 16.26.), ali ko se izvede večje redne nadomestitve večjih delov

sredstev (letalskih motorjev, obloge talilnih peči...) za zagotovitev nadaljnje uporabe, se pripozna kot opredmeteno osnovno sredstvo (MRS, 16.27.). V primeru, ko stroški v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi povečujejo prihodnje gospodarske koristi, povečujejo nabavno vrednost in s tem osnovo za amortiziranje, če pa omogočajo podaljšanje dobe koristnosti, pa zmanjšajo do takrat obračunani amortizacijski popravek njegove vrednosti (SRS 2002, 1.15.).

4.2.4.6. Oblikovanje popravkov vrednosti oziroma amortiziranje

Amortizacija odseva način rabe opredmetenega osnovnega sredstva. Pri določanju dobe koristnosti se upošteva dejavnike pričakovane rabe, pričakovano fizično obrabo in staranje, tehnično staranje, zakonske ali podobne omejitve (MRS, 16.43). V dobi koristnosti se njena vrednost nadomesti. Uporabljen metoda amortiziranja mora odsevati vzorec pojavljanja gospodarske koristi od opredmetenega osnovnega sredstva. Če tega vzorca ni mogoče zanesljivo ugotoviti, se uporabi metoda enakomernega časovnega amortiziranja. Novost je pravilo, da je začetek obračunavanja amortizacije prvi dan v naslednjem mesecu po tistem, ko se začne sredstvo uporabljati za opravljanje dejavnosti. (Zupančič, 2003, str. 34). Neodpisana vrednost opredmetenega osnovnega sredstva se zmanjšuje z amortiziranjem (SRS 2002, 1.18.) in ne sme biti večja od nadomestljive vrednosti v dobi koristnosti oziroma od njene poštene vrednosti na dan bilance. Če je ocenjena preostala vrednost oziroma neodpisana vrednost večja od morebitnih stroškov likvidacije, se amortizacija ne upošteva. Nadomestni deli večjih vrednosti se amortizirajo ne glede na začetek uporabe (SRS 2002, 1.44.). Doba amortiziranja se določa po dobi koristnosti opredmetenega osnovnega sredstva, za katerega so deli namenjeni. Doba koristnosti opredmetenega osnovnega sredstva je treba neprestano nadzorovati, pri tem pa ugotavljati odstopanja od ocenjenih pričakovanj v času pripoznavanja. V primeru odstopanja je treba obračun uskladiti glede na ocene prihodnjih koristi (MRS, 16.49.). Pri popravilih, s katerimi se podaljšuje doba koristnosti opredmetenega osnovnega sredstva, se najprej zmanjšuje do takrat obračunan popravek njegove vrednosti, za ostalo dobo koristnosti pa je treba prilagoditi amortizacijske stopnje (Zupančič, 2002, str. 29).

Pri finančnem najemu je čas amortiziranja enak času trajanja najema ali dobi koristnosti sredstva. Uporablja se krajši čas (MRS, 17.20.).

Kot strošek se ne upošteva del obračunane amortizacije opredmetenih osnovnih sredstev od dela vrednosti sredstva iz naslova okrepitve ali oslabitve (kar je novost zaradi spremembe merjenja vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev), donacij ali državnih pomoči (sredstva, dobljena brez plačila protivrednosti), zemljišč in drugih naravnih bogastev, opredmetenih osnovnih sredstev do njihovega prenosa v uporabo, opredmetenih osnovnih sredstev kulturnega, zgodovinskega ali umetniškega pomena, spodnjega ustroja železniških prog, cest, letališč in podobnega, opredmetenih sredstev trajno zunaj uporabe drugih osnovnih sredstev, katerih uporaba ni časovno omejena (SRS 2002, 1.49.). Opredmeteno osnovno sredstvo, ki se

poškoduje zaradi višje sile, ali z njim povezano opredmeteno osnovno sredstvo se v času popravila poškodbe ne amortizira (SRS 2002, 1.24.).

4.2.4.7. Spremembe tržnih cen

Pri povečanjih tržnih vrednosti istovrstnih opredmetenih osnovnih sredstev se izvede prevrednotenje, če ima podjetje neovrgljive dokaze o spremembah. Prevrednotena vrednost ne sme presegati njegove poštene vrednosti ali čiste prodajne vrednosti (SRS 2002, 1.27.).

4.2.4.8. Izločitve in odtujitve

Opredmetena osnovna sredstva se izločijo, če se trajno ne uporabljajo. Če so na sredstvu nastale trajne poškodbe, od sredstva pa se ne pričakuje nobenih koristi (tudi s prodajo ne), potem se pripoznavanje odpravi. Pri odtujitvi zaradi zamenjave se ovrednoti po vrednosti odtujenega sredstva, razlike so prihodki ali odhodki.

4.3. Uskupinjevanje

Uskupinjevanje je potrebno izvesti v skupini podjetij, kjer se pojavijo obvladujoča in odvisna podjetja. Po 9. točki uvoda v SRS 2002 sestavljajo skupino:

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

SRS poznajo izključitev, ki velja za podjetja, ko imajo obvladujoče podjetje namen prodati in odvisnih podjetjih, ko poslujejo v okviru strogih dolgoročnih omejitev.

Primerljivost izdelanih računovodskih izkazov po SRS 2002 z računovodskimi izkazi, izdelanimi do leta 2001, in po SRS 1994 je bila primerljiva v delu zmanjševanja vrednosti na tržne vrednosti (oslabitve) ter neprimerljiva za okrepitve. Od leta 2002, z ukinitvijo revalorizacije in s sprejetjem pravil ocenjevanja vrednosti gospodarskih kategorij, so računovodski izkazi postali primerljivi z MRS. Pomanjkljivost SRS 2002 v primerjavi z MRS je, da so MRS širše obravnavali ocenjevanje in merjenje ekonomskih kategorij, posebej pri poglavju ocenjevanja denar ustvarjajoče enote. Podobno je bilo obravnavano uskupinjevanje. SRS 1994 so skopo obravnavali uskupinjevanje v točkah 1.19. in 1.20.. Določali so, da se postavke opredmetenih osnovnih sredstev, ki delujejo v različnih državah, prevede v izraze domače valute po deviznih tečajih na dan bilance stanja in da opredmetena osnovna sredstva, kupljena v okviru skupine podjetij, ki sestavljajo skupinske bilance stanje, ne smejo vključevati dobička, ki še ni zunanje potrjen. Za knjigovodsko vključeni dobiček je treba zmanjšati neodpisano vrednost za potrebe skupinske bilance stanja.

V SRS 2002 je obširneje obravnavana problematika uskupinjevanja. Določila, ki so jih obravnavali SRS 1994, so v SRS 2002 obravnavana v točkah 1.32., 1.33. in 1.34.. Pomembna novost je v točki 1.34., ki določa, da je možna opustitev izločitve vmesnega čistega dobička in izgube, če je bil nakup opravljen v normalnih tržnih razmerah, izločitev pa bi povzročila nesorazmerno velik strošek, ter če vmesni čisti dobiček ne vpliva bistveno na resničnost in poštenost prikaza skupinske bilance stanja oziroma skupinskega izkaza poslovnega izida. Po SRS 1994 ni bilo možno prevrednotiti opredmetenega osnovna sredstva nad revalorizirano vrednostjo, kar je tudi predstavljalo knjigovodsko vrednost za tista sredstva, kjer je bila tržna vrednost večja. Ob pričetku veljave novih SRS 2002 v knjigovodskih razvidih ni bilo preračunanih pozitivnih ali negativnih razlik med knjigovodsko in pošteno ali nadomestljivo vrednostjo, ker sistem revalorizacije ni dopuščal vrednotenja nad revalorizirano vrednostjo.

4.4. Vloga ocenjevalcev vrednosti

Prvo večje sodelovanje ocenjevalcev vrednosti sredstev sega v čas vrednotenja nepremičnin za potrebe lastninskega preoblikovanja, ki se je začelo v letu 1993. Določitev vrednosti nepremičnin je bila v pristojnosti pooblaščenih ocenjevalcev vrednosti. Pravila ocenjevanja vrednosti so v SRS 1994 temeljila na tržnih vrednostih, s tem je bilo sodelovanje pooblaščenih ocenjevalcev vrednosti manj prisotno oziroma potrebno. Ocenjevalci so imeli manjšo vlogo, bili pa so potrebni pri ocenjevanju nepremičnin in večjih naprav, ki so predstavljale veliko vrednost in so hkrati predstavljale tudi velike vrednosti v računovodskih razvidih in izkazih.

Novi SRS 2002 so prinesli nove zahteve pri ocenjevanju nepremičnin in opreme. Za ugotavljanje dokazane poštene vrednosti kot čiste prodajne vrednosti zemljišč, zgradb in tudi opreme so pooblaščeni ocenjevalci vrednosti (SRS 2002, 1.27. in 1.41.). Vsak odmik od poštene vrednosti lahko bistveno vpliva na računovodske izkaze. Pooblaščeni ocenjevalci vrednosti so strokovno usposobljeni in nepristranski, so v vlogi veččaka, osebe, ki ima strokovna znanja in sposobnosti pošteno oceniti, seveda ob upoštevanju vseh pravil stroke ocenjevanja, vrednosti podjetja ali sredstev v podjetju za različne potrebe (podjetja, sodišča...). Pri ocenjevanju je zelo pomembna opredelitev namena vrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev, v našem primeru za potrebe računovodskega poročanja (Korošec, 2003, str. 59). Ugotavljanje vrednosti lahko izvede tudi podjetje samo, če ima izdelan pravilnik, ki temelji na SPS, ki pa splošno opredeljujejo pravila vrednotenja. V pravilniku podjetje opredeli postopke in merila, kdaj bo pristopilo k ocenjevanju vrednosti sredstev.

Pooblaščeni ocenjevalci po načelu bistvenosti ocenjujejo vrednosti sredstev večje vrednosti. Poleg ocenjevanja proizvodnih sredstev je po mojem mnenju obvezna ocenitev umetniških del in sredstev kulturnozgodovinskega značaja. Njihova prva naloga je določiti vrsto vrednosti in jo jasno opredeliti (Praznik, 2002, str. 84). Pri ocenjevanju se morajo ocenjevalci opirati tako na domače, kot na tuja pravila in rešitve. V 14. členu Hierarhije standardov

ocenjevanja vrednosti so navedeni kot prva raven ocenjevanja vrednosti, ki je obvezna, naslednji predpisi: Zakon o revidiranju, avtentična razlaga določb Zakona o revidiranju, predpisi državnih organov, ki urejajo ocenjevanje vrednosti, mednarodni standardi ocenjevanja vrednosti⁸, SPS za ocenjevanje vrednosti in Slovenski kodeks poklicne etike ocenjevalca vrednosti, standardi ocenjevanja vrednosti podjetij, nepremičnin ter strojev in opreme, ki jih sprejema strokovni svet Inštituta za revizijo. Kot druga raven, po istem členu, po katerem uporaba ni obvezna (je le pripomoček), so določeni: pojasnila strokovnega sveta Inštituta za revizijo, metodološka gradiva in priročniki Inštituta za revizijo. Kot tretja raven, po kateri se ugotavlja poklicna skrbnost ocenjevalca vrednosti in nima veljave obveznih standardov, so določeni: domača in tuja strokovna literatura, splošno sprejeta načela ocenjevanja vrednosti v tuji praksi.

Pooblaščen ocenjevalci so neodvisni ocenjevalci, ki so strokovno usposobljeni, da ocenjujejo pošteno vrednost kot čisto prodajno vrednost sredstev podjetja. Pri tem je treba poudariti, da je potrebno pri ocenjevanju sodelovanje z zaposlenci v računovodstvu, posebej ko gre za računovodske postopke (Praznik, 2002, str. 92). Vodstvo in zaposlenci v računovodstvu so tiste osebe, ki aktivno sodelujejo pri ocenjevanju sredstev, saj lahko preskrbijo ocenjevalcu vrednosti knjigovodske podatke.

5. PRIMERJAVE IN KOMENTARJI

5.1. Pravila

Pri izdelovanju računovodskih izkazov se je upoštevalo le slovenska pravila in ureditev. Izjemoma so bili v uporabi mednarodni računovodski standardi ocenjevanja vrednosti, ki jih je vključevala Hierarhija standardov ocenjevanja vrednosti v svoja določila v 14. d členu, ki pravi, da sestavljajo prvo raven upoštevanja predpisov mednarodni standardi ocenjevanja vrednosti. Hierarhija standardov ocenjevanja vrednosti je bila sprejeta na redni seji Inštituta za revizijo 26. marca 2004, kar je nekaj prej, kot so bili vpeljani MRS v slovenski prostor (konec leta 2004). Pravila ocenjevanja so bila v SRS 1994 na nekaterih področjih obravnavanja bolj skopa, kot so bila v MRS. Na drugi strani pa so SRS zajemali tudi področja notranjega poročanja, pri tem pa so se dotaknili pravil ocenjevanja vrednosti zaradi oslabitev v smislu obvladovanja sredstev in ugotavljanja učinkovitosti posameznih enot znotraj podjetja.

5.2. Ocenjevanje in merjenje

Pri ocenjevanju in merjenju gospodarskih kategorij do leta 2001, v tem primeru opredmetenih

⁸ Praznik, 2002, str. 83 navaja: MRS, mednarodni standardi ocenjevanja vrednosti (International Valuation Standards 2001), standardi za ocenjevanje vrednosti podjetij (Business Valuation Standards), enotni standardi prakse poklicnih ocenjevalcev (Uniform Standards of Professional Appraisal Practice).

osnovnih sredstev, je računovodstvo temeljilo pretežno na statičnem obravnavanju, ki je temeljilo na načelu previdnosti in iz njega izpeljanih načelih manjše in večje vrednosti oziroma načelih neenakosti (Čuček, 2001a, str. 29). Po tem letu pa je ocenjevanje in merjenje temeljilo predvsem na dinamični obravnavi.

a) SRS 1994: Pri ocenjevanju in merjenju opredmetenih osnovnih sredstev se je upoštevalo tržne cene: dnevno vrednost, nadomestitveno vrednost, nabavno vrednost, čisto iztržljivo vrednost, najmanjšo vsoto najemnin in pošteno vrednost; ter netržno vrednost - sedanjo vrednost. Osnovno stališče merjenja je bilo, da se zmanjša vrednost sredstev v računovodskih izkazih, če je knjigovodska vrednost večja od dnevnih vrednosti, ki so tržne vrednosti.

b) SRS 2002: Pri ocenjevanju in merjenju opredmetenih osnovnih sredstev je osnovno izhodišče, da neodpisana vrednost ne more biti večja od nadomestljive vrednosti v ostanku njegove dobe koristnosti oziroma od poštene vrednosti. Pri ocenjevanju dobe koristnosti, to je dobe, ko bo sredstvo prinašalo gospodarske koristi, se ocenjuje z: nadomestljivo vrednostjo, s sedanjo vrednostjo, z vrednostjo pri uporabi oziroma z denar ustvarjajočo enoto. Pri ugotavljanju vrednosti na dan bilance stanja se ocenjuje v prvi vrsti prihodnje gospodarske koristi opredmetenih osnovnih sredstev. Ocenjuje se, ali bo opredmeteno osnovno sredstvo prinašalo gospodarske koristi v takšni višini, da bo pokrilo celotno vrednost sredstva s postopnim prenašanjem vrednosti z amortiziranjem na opravljene storitve ali izdelke. Pri tem mora podjetje izdelati ocene prihodnjega delovanja sredstva.

5.3. Prikazovanje vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev

a) SRS 1994: V računovodskih izkazih in razvidih so bile prikazane vrednosti v revalorizirani prevrednoteni vrednosti in v izvorni vrednosti pri opredmetenih osnovnih sredstvih, kjer se cena od nakupa do dneva bilance stanja ni spremenila. Knjigovodska nabavna, izvirna ali revalorizirana vrednost je predstavljala osnovo za obračun amortizacije, ki je bremenila poslovne izide. Vrednosti niso izkazovale pravilne vrednosti pri opredmetenih osnovnih sredstvih, kjer so bile tržne cene višje od revaloriziranih vrednosti (te so verjetno nastale pri zemljiščih in zgradbah v gospodarsko razvijajočih se območjih, umetniških delih...).

b) SRS 2002: V računovodskih izkazih in razvidih se izkazujejo v vrednostih, ki izkazujejo pošteno vrednost. Določila nimajo omejitev glede možnosti izkazovanja vrednosti, razen tega, da ne smejo izkazovati negativne vrednosti. Vrednosti naj ne bi skrivale skritih izgub ali skritih dobičkov. Rezultati prevrednotenja se v naslednjih obdobjih ne pojavljajo kot strošek amortizacije. Pri oslabitvi rezultat oslabitve bremeni finančne odhodke, pri okrepitvi pa predstavlja posebni prevrednotovalni popravek kapitala. Pri obračunu amortizacije iz izvirne vrednosti se del iz naslova okrepitve ali oslabitve pobota z rezultati prevrednotovanja.

5.4. Vpliv rasti cen na gospodarske kategorije in računovodske izkaze

a) SRS 1994: Vpliv rasti cen v inflacijskih razmerah je urejal sistem revalorizacije oziroma indeksacije. Z revalorizacijo oziroma indeksacijo se je zagotovila nespremenjena kupna moč gospodarskih kategorij, pri tem se je zagotavljalo ohranjanje njihove realne nabavne cene, in se ni spreminjalo cen. Ob izvedbi povečanja vrednosti za splošno rast cen se je izvedlo primerjanje s tržnimi cenami. Vrednost opredmetenih osnovnih sredstev se je povečala ali zmanjšala le do cene, primerljive za ista ali podobna sredstva na trgu. Pri tem se ni smelo povečati vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev nad vrednostjo, ki jo predstavlja revalorizirana vrednost, takrat obračunana z indeksom rasti cen. V primeru znižanja tržnih vrednosti istih ali istovrstnih opredmetenih osnovnih sredstev se je vrednost znižala pod izkazanimi v računovodskih razvidih oziroma v knjigah opredmetenih osnovnih sredstev. Tako obravnavana sredstva so prikazovala realno vrednost iz naslova nižjih tržnih cen.

b) SRS 2002: V prenovljenih računovodskih standardih se je določilo:

- a) merilo inflacije - v primeru padanja kupne moči domače valute je bilo pogojno določeno, da se v primeru rasti domače valute v primerjavi z evrom za več kot 5,5 odstotka prevrednoti kapital, pri tem se lahko prevrednotijo tudi sredstva; postavlja se vprašanje pravilnosti določljive višine meje 5,5 odstotka kot edinega merila za splošno prevrednotenje kapitala;
- b) prevrednotenje sredstev se je izrazilo v okrepitevah ali oslabitvah, pri merjenju in ocenjevanju vrednosti se uporablja tržna in netržna vrednost (Stošicki, 2002, str. 64). Pri dokazanih ugotovitvah oslabitve mora podjetje obvezno izvesti ocenjevanje vrednosti, pri okrepitevah pa ni obvezno, je le dopustno. MRS poznajo dve določili, normativno MRS-36 in drugačno rešitev MRS-15, kar je po vsebini enako.

5.5. Izvedba ocenjevanja

a) SRS 1994: Ocenjevanje vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev se je lahko izvedlo med letom in na koncu leta. Primerjalne osnove so bile knjigovodska in tržna vrednost, pri zamenjavi pa poštena vrednost ter netržna oblika vrednosti sedanja vrednost. Izvedba primerjave in ocenitve realne vrednosti je bila pri tržni vrednosti (lahko) izvedljiva v podjetju samem. Pri oceni nepremičnin – zemljišč je bilo določilo, da se v primeru, ko nabavna vrednost ni znana, ocenjuje po pošteni vrednosti. Ocenitev vrednosti zemljišč ni predstavljala večjega problema, podatki o približnih vrednostih so se lahko pridobili pri nepremičninskih posrednikih. Vključevanje ocenjevalcev vrednosti v standardu ni bilo izrecno opredeljeno. Ocenjevanje vrednosti je bila predvsem naloga računovodstva (Stošicki, 2002, str. 64).

b) SRS 2002: Zaradi prehoda iz statičnega v dinamično računovodstvo, ki zahteva projekcije in ocenjevanje razmer, ki se bodo zgodile v težko predvidljivi prihodnosti z določeno stopnjo tveganja, je postalo ocenjevanje zahtevno strokovno opravilo, ki se izvaja med letom in ob

koncu leta. Projekcije denarnih tokov so za obdobje petih let in ne smejo upoštevati morebitnih reorganizacij ali naložb z namenom izboljšanja in povečanja učinkovitosti sredstva. Pri tem je največja težava določitev prave diskontne mere pred obdavčitvijo. V projekcije ocenjevanja se morajo vključevati: ravnateljstvo ali uprava podjetij, računovodje, tržniki, strokovnjaki s področja tehnike in pooblaščen ocenjevalci vrednosti.

5.6. Vpliv strukture gospodarskih kategorij na računovodske izkaze

Po SRS 1994 je bila pri revalorizaciji izredno pomembna struktura bilance stanja. Pri podjetjih, zlasti podjetjih ustanovljenih z majhnim osnovnim kapitalom in večjim deležem opredmetenih osnovnih sredstev v aktivi bilance stanja (v strukturi sredstev pa so bila sredstva zgrajena ali izdelana po meri, pri tem ni bilo možno natančno ugotoviti istovrstnosti in s tem oblikovanja popravkov na tržno ceno) je bil vpliv na uspešnost poslovanja in dobiček iz naslova revalorizacijskega izida pozitiven. S tem, ko se je presežek revalorizacijskega izida pojavil v bilanci poslovnega izida (uspeha), se je povečeval dobiček. Rezultati poslovanja so izražali ugoden izid, čeprav je bil morda izid iz rednega poslovanja negativen. Če pri tem upoštevamo odličnost, ko je za lastnike odlično tisto podjetje, ki v celoti uresničuje njihova pričakovanja glede oplojevanja kapitala (Turk, 2001a, str. 9), se postavlja vprašanje resničnosti in poštenosti prikazanega finančnega stanja podjetja.

Poslovni izid je pomemben zlasti za:

- a) lastnike (možnost delitve dobička);
- b) ravnateljstvo - upravo (dodatno nagrajevanje iz naslova doseženega čistega dobička);
- c) banke (določanje bonitete podjetja in s tem možnosti dajanja kreditov).

Tako ugotovljeni čisti dobiček je bil za osebe, ki so dobile iz tega naslova denar v obliki dividend ali deležev iz naslova lastništva, nagrad za uspešno vodenje in udeležbo pri dobičku ter iz naslova davkov iz dobička (država), izredno ugoden. Na drugi strani pa je bilo podjetje iz naslova računsko ustvarjenega in ne potrjenega čistega dobička na trgu s prilivom denarnih sredstev finančno oslabiljeno. Za realizacijo izplačil tako ustvarjenega dobička je prišlo do porabe najkvalitetnejših likvidnih sredstev – denarja.

5.7. Kapital

Členitev kapitala po ZGD se je med letoma 2001 in 2002 spremenila. Revalorizacijske rezerve so do 31. 12. 2001 predstavljale učinke revalorizacije, pri novi členitvi od 1. 1. 2002. leta pa so imenovani prevrednotovalni popravki sestavin lastnega kapitala, ki se členi naprej na splošni prevrednotovalni popravek kapitala - podoben je revalorizacijskim rezervam in bo oblikovan, ko se izpolni meja porasta domače valute v primerjavi z evrom za več kot 5,5 odstotka; drugi del pa predstavlja posebni prevrednotovalni popravek kapitala, ki se bo uporabil pri krepitvi, v našem primeru opredmetenih osnovnih sredstev. Razdelitev revalorizacijskih rezerv na dan 1. 1. 2002. leta se je izvedlo po načelu nastanka. Tako je

revalorizacija kapitala postala splošni prevrednotovalni popravek kapitala, ki se lahko v prihodnosti spremeni v osnovni kapital (Odar, 2003a, str. 7).

Primerjava sintetičnih kategorij kapitala po ZGD iz leta 1993 in 2001:

KAPITAL (do 31. 12. 2001)	LASTNI KAPITAL (od 1. 1. 2002)
1. osnovni kapital	1. vpoklicani kapital
2. revalorizacijske rezerve	2. prevrednotovalni popravek sestavin lastnega kapitala
3. rezerve	3. kapitalske rezerve rezerve iz čistega dobička
4. nerazporejeni čisti dobiček izguba (kot popravek vrednosti kapitala)	4. preneseni čisti dobiček/izguba čisti dobiček/izguba poslovnega leta

Uspešnost poslovanja se meri po ustvarjenem dobičku. Po SRS 1994 se je neizplačani zadržani dobiček kot del kapitala vsako leto revaloriziral. V primeru, ko je podjetje izkazovalo slabo likvidnostno strukturo sredstev, je bilo izplačilo zadržanega čistega dobička iz najkvalitetnejših sredstev, ne glede na to, ali se je ta del čistega dobička realiziral z denarnimi tokovi, kar je še slabšalo likvidnost podjetja.

5.8. Človeški vpliv

V podjetjih določajo računovodske usmeritve vodstva podjetij, ki so imenovana za določeno obdobje. Poslovni izid je pomemben tako za zunanje kot notranje uporabnike. Med slednje sodijo tudi lastniki podjetja z možnostjo upravljanja in so v izvršilnih organih upravljanja. Zanima jih plačilna sposobnost, finančni položaj in donosnost poslovanja (Hočevar et al., 2002, str. 19), pri tem pa imajo osebni interes in možnost vpliva na ocenjevanje. Njihova teža vpliva lahko sega na področje odločitev o obsegu in vrsti ocenjevanja ter o ocenah prihodnjega delovanja in razvoja podjetja. Pri tem igra veliko vlogo revizija, ki naj bi morebitna namerna dejanja pri ocenjevanju preprečevala.

6. SKLEP

Opredmetena osnovna sredstva so v vseh podjetjih zelo pomembna gospodarska kategorija. Predstavljajo zmožnost podjetja za ustvarjanje proizvodov in storitev in s tem dobička. Ocenjevanje in merjenje opredmetenih osnovnih sredstev je bilo v obravnavanih obdobjih v bistvenih določilih drugačno. Realno in pošteno prikazovanje finančnega stanja podjetja pred spremembo (do leta 2001) je v izkazanih računovodskih izkazih primerljivo le med podjetji za ista obdobja, in to le pri tistih, ki so dosledno izvajala ocene vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev v zvezi z revalorizacijo, merjene s tržnimi cenami, in sicer ob predpostavki, da so bile knjigovodske vrednosti enake ali manjše od nadomestljivih vrednosti. Na osnovi preteklih dogodkov se načrtuje prihodnost, pri tem pa se postavlja vprašanje primerljivosti gospodarskih kategorij. Ocena, koliko so podjetja izpolnjevala določila računovodskih standardov, je ključnega pomena pri analizi in primerjavi bilanc, sestavljenih po SRS 1994 in

SRS 2002. Pri vsaki primerjavi oziroma uporabi računovodskih izkazov za oblikovanje sklepov je potrebno pridobiti informacije in podatke o postopkih ocenjevanja vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev. Neizpolnjevanje določil ocenjevanja po SRS 1994 prikriva:

- skrite izgube iz naslova neocenjevanja vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev pri izdelavi računovodskih izkazov, kjer je bila upoštevana le revalorizacija oziroma indeksacija, tehnološki razvoj je bil velik, prav tako ponudba;
- skrite dobičke, ki so verjetno bili pri nepremičninah v ugodnem geografskem položaju, pri umetniško-zgodovinskih sredstvih, ki jih je imelo podjetje kot okras.

Pri tem bi še dodal, da so bila v uporabi opredmetena osnovna sredstva, ki niso izkazovala knjigovodske vrednosti. Z revalorizacijo niso bili ustvarjeni pozitivni revalorizacijski učinki. Opredmetena osnovna sredstva so bila v dobrem stanju in so lahko imela pomembno tržno vrednost. Tu gre predvsem za zgradbe in veliko opremo v dobrem stanju, ki so dajale gospodarske koristi.

Ali je v omenjenih primerih mogoče govoriti o realnem in poštenem prikazovanju finančnega stanja v podjetju?

Postopnost preoblikovanja računovodskih pravil je bila za potrebe prikazovanja in primerjave izkazov smiselna v okviru nacionalnega gospodarstva. S približevanjem Evropski skupnosti je postala ureditev v SRS 1994 cokla oziroma ovira pri odločitvah imetnikov kapitala. Poleg primerljivosti so spremembe v letu 2001 prinesle miselni preskok iz statičnega (obravnavo preteklih dogodkov) v dinamično računovodstvo (obravnavo oziroma ocenjevanje razvoja dogodkov v prihodnosti) (Odar, 2002, str. 67). Obravnavanje gospodarskih kategorij, ki zahtevajo dinamični pristop pri ocenjevanju opredmetenih osnovnih sredstev in aktivno sodelovanje računovodstva, ravnateljstva oziroma uprave ter drugih strokovnih služb in zunanjih pooblaščenih (neodvisnih) ocenjevalcev vrednosti, je za podjetje izredno pomembno. Tak pristop ne prinaša le poštenega prikazovanja vrednosti, ampak tudi aktivnejše in boljše obvladovanje notranjega poslovnega procesa in strukture zaupanih sredstev podjetja oziroma njegovo sposobnost izvedbe zastavljenih nalog v prihodnosti. Vodilni in vodstveni ljudje v podjetju morajo nenehno ocenjevati sposobnost opredmetenih osnovnih sredstev, iskati najboljše rešitve za doseganje najboljših rezultatov z uporabljenimi ali novimi sredstvi, pri tem gre za neko nenehno iskanje največjih koristi (Torkar, 2002, str. 79). Samo ocenjevanje pomeni neko hipotetično stanje, ki se bo v veliki verjetnosti zgodilo, ter izpolnitev pogojev, ki določajo pošteno vrednost, in je tesno povezano z razvojem stroke, ki mora zagotoviti večjo stopnjo resničnega in poštenega prikazovanja finančnega položaja podjetja. Pri tem je pomembna samostojnost in visoka strokovnost delavcev pri računovodskih opravilih ter sodelovanje notranjih strokovnjakov pri strokovnem utemeljevanju koristnosti opredmetenih osnovnih sredstev.

LITERATURA

1. Boncelj Dragica: Spremembe v vrednotenju in izkazovanju opredmetenih osnovnih sredstev, ki izhajajo iz prenovljenih SRS. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2002. 41 str.
2. Čuček Renata: Svetovalna vloga revizorja pri izbiri računovodskega okvira poročanja mednarodnih podjetij. Revizor – revija o reviziji, Ljubljana, 2001, 12, str. 9-27.
3. Čuček Renata: Prehod od načela previdnosti k načelu poštene vrednosti. Revizor – revija o reviziji, Ljubljana, 2001a, 1, str. 28-43.
4. Hočevar Marko et al.: Osnove računovodstva (2. dopolnjena izdaja). Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2002. 446 str.
5. Ugotovitve in priporočila 33. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Iks – revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 2001, 1, str. 91-107.
6. Koletnik Franc: Predstavitev MRS 36 – Ocenjevanje oslabitve sredstev. 2. konferenca ocenjevalcev vrednosti. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1999. 108 str.
7. Korošec Lavrič Simona: Ocenjevanje vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev za namene računovodskega poročanja. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 83 str.
8. Koželj Stanko: Oslabitev sredstev po osnutku spremenjenih in prenovljenih SRS. Gradivo za jesenski strokovni posvet revizorjev. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2000, str. 1-16.
9. Kusterle Nina: Izbrane razlike med mednarodnimi standardi računovodskega poročanja in slovenskimi računovodskimi standardi ob uporabi mednarodnih standardov računovodskega poročanja leta 2005. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2004. 60 str.
10. Odar Marjan: Indeksacija in revalorizacija v računovodstvu. Revizor – revija o reviziji, Ljubljana, 1999, 2, str. 49-60.
11. Odar Marjan: Prevrednotenje gospodarskih kategorij v osnutku sprememb slovenskih računovodskih standardov. Iks – revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 2000, 9, str. 20-49.
12. Odar Marjan: Problemi, povezani z vrednotenjem sredstev po SRS, in nekatere možne rešitve. Revizor – revija o reviziji, Ljubljana, 2002, 2, str. 49-71.
13. Odar Marjan: Spremembe 4. in 7. direktive Evropske unije, obvezna uporaba MRS poročanja ter potrebne spremembe zakonodaje. Revizor – revija o reviziji, Ljubljana, 2003, 12, str. 51-62.
14. Odar Marjan: Prehod na prenovljene standarde in pričetek uporabe spremenjenega zakona o gospodarskih družbah. Iks – revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 2003a, 1-2, str. 7-11.
15. Praznik Bojan: Ocenjevanje vrednosti v luči novih SRS. Revizor – revija o reviziji, Ljubljana, 2002, 4/5, str. 80-97.

16. Stošički Slavko: Prevrednotovanje opredmetenih osnovnih sredstev. Letno poročilo 2002 in računovodski izkazi 2002. Ljubljana : Plus revizija, d.o.o., 2002, str. 64-69.
17. Strašek Koklič Andreja: Računovodstvo poštene vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 84 str.
18. Torkar Milan: Ocenjevanje vrednosti (2). Iks – revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 2002, 11, str. 73-83.
19. Turk Ivan: Ob novem poglavju o poslovnih knjigah in letnem poročilu v zakonu o gospodarskih družbah. Iks – revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 2001, 1, str. 13-29.
20. Turk Ivan: Znaki odličnosti pri podjetju. Revizor – revija o reviziji, Ljubljana, 2001a, str. 7-27.
21. Turk Ivan et al.: Osnove poslovnega računovodstva. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 462 str.
22. Turk et al.: Finančno računovodstvo (Splošni del). Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2004. 814 str.
23. Zupančič Vera: Razred 0 – Dolgoročna sredstva. Iks – revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 2002, 9-10, str. 7-39.
24. Zupančič Vera: Bilanca stanja – sredstva. Iks – revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 2003, 1-2, str. 29-36.

VIRI

1. Hierarhija standardov ocenjevanja vrednosti (Uradni list Republike Slovenije, št. 47/2004).
2. Kodeks računovodskih načel. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1998.
3. Mednarodni računovodski standardi 2001. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002. 1357 str.
4. Slovenski poslovnofinančni standardi (Uradni list Republike Slovenije, št. 56/2001).
5. Slovenski računovodski standardi. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1995. 209 str.
6. Slovenski računovodski standardi (Uradni list Republike Slovenije, št. 107/2001, 65/2002).
7. Zakon o gospodarskih družbah s komentarjem. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1993. 986 str.
8. Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list Republike Slovenije, št. 30/1993, 29/1994, 82/1994, 20/1998, 32/1998, 37/1998, 84/1998, 6/1999, 54/1999, 36/2000, 45/2001, 59/2001, 93/2002, 57/2004, 139/2004).

