

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

# **DIPLOMSKO DELO**

ŠPELA PIVK

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**SPREMEMBE NOVIH SLOVENSKIH RAČUNOVODSKIH  
STANDARDOV POVEZANE S PASIVNIMI POSTAVKAMI  
BILANCE STANJA**

Ljubljana, september 2003

ŠPELA PIVK

## **IZJAVA**

Študentka \_\_\_\_\_ izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom \_\_\_\_\_ in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne \_\_\_\_\_

Podpis: \_\_\_\_\_

# KAZALO

<b>1. UVOD</b>	1
<b>2. OPREDELITEV IN VSEBINA BILANCE STANJA</b>	2
<b>3. PREHOD NA PRENOVLJENE SLOVENSKE RAČUNOVODSKE STANDARDE</b>	5
<b>3.1. KAPITAL</b>	5
3.1.1. OPREDELITEV KAPITALA	6
3.1.2. UGOTAVLJANJE VELIKOSTI KAPITALA IN NJEGOVO IZKAZOVANJE V RAČUNOVODSKIH IZKAZIH	7
3.1.2.1. Osnovni kapital	8
3.1.2.2. Vplačani presežek	9
3.1.2.3. Rezerve iz dobička	11
3.1.2.4. Preneseni čisti poslovni izid	14
3.1.2.5. Čisti poslovni izid poslovnega leta	15
3.1.2.6. Prevrednotovalni popravek kapitala	16
3.1.3. RAZKRITJA, KI JIH ZAHTEVAJO NOVI SLOVENSKI RAČUNOVODSKI STANDARDI	19
<b>3.2. DOLGOROČNE REZERVACIJE</b>	19
3.2.1. OPREDELITEV, VRSTE IN IZKAZOVANJA DOLGOROČNIH REZERVACIJ	19
3.2.2. PRIPOZNAVANJE DOLGOROČNIH REZERVACIJ	21
3.2.3. MERJENJE DOLGOROČNIH REZERVACIJ	21
3.2.4. PORABLJANJE DOLGOROČNIH REZERVACIJ	22
3.2.5. ODPRAVLJANJE DOLGOROČNIH REZERVACIJ	23
3.2.6. PREVREDNOTOVANJE IN MERJENJE SPREMEMB DOLGOROČNIH REZERVACIJ	23
3.2.7. IZKAZOVANJE DOLGOROČNIH REZERVACIJ V BILANCI STANJA	24
3.2.8. RAZKRIVANJE DOLGOROČNIH REZERVACIJ	26
<b>3.3. FINANČNE IN POSLOVNE OBVEZNOSTI</b>	26
3.3.1. DOLGOROČNE FINANČNE IN POSLOVNE OBVEZNOSTI	27
3.3.2. KRATKOROČNE FINANČNE IN POSLOVNE OBVEZNOSTI	30
<b>3.4. PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE</b>	32
3.4.1. OPREDELITEV PASIVNIH ČASOVNIH RAZMEJITEV	32
3.4.2. OBLIKOVANJE IN PORABLJANJE PASIVNIH ČASOVNIH RAZMEJITEV	34
<b>4. SKLEP</b>	35
<b>LITERATURA</b>	38
<b>VIRI</b>	39

V diplomskem delu uporabljam kratice:

IASC	International Accounting Standards Committee - Svet za mednarodne računovodske standarde
MRS	mednarodni računovodski standardi
SRS	slovenski računovodski standardi
ZGD	Zakon o gospodarskih družbah

## 1. UVOD

Slovenski računovodski standardi so obvezna pravila o strokovnem ravnanju na področju računovodenja, ki jih oblikuje Slovenski inštitut za revizijo (Slovenski računovodski standardi, 2002).

Slovenski računovodski standardi temeljijo na Zakonu o gospodarskih družbah (v nadaljevanju ZGD). Njihova naloga je predvsem, da določajo strokovna pravila računovodenja ter dopolnjujejo in opredeljujejo zakonske določbe in opredelitve (Slovenski računovodski standardi, 1993).

Zaradi približevanja Slovenije Evropski uniji in dejstva, da je harmonizacija tudi na področju računovodenja obvezna, lahko rečemo, da so današnji slovenski računovodski standardi izvirna združitev domače računovodske teorije z mednarodnimi zahtevami, zlasti z mednarodnimi računovodskimi standardi (v nadaljnjem besedilu MRS) in smernicami Evropske unije.

Slovenski računovodski standardi so zasnovani na kodeksu računovodskih načel (to je splošni domači teoretski okvir). Računovodska načela obravnavajo pojmovanje računovodstva, obdelujejo njegove temeljne značilnosti in oblikujejo podlago za računovodske usmeritve v zvezi z vsebino in merjenjem ekonomskih kategorij, njihovim računovodskim izkazovanjem in pojasnjevanjem. Slovenski računovodski standardi podrobneje obdelujejo računovodska načela glede metod zajemanja in obdelovanja računovodskih podatkov, oblikovanja računovodskih informacij ter predstavljanja hrambe računovodskih podatkov in informacij (Slovenski računovodski standardi, 1993).

Posebnost slovenskih računovodskih standardov je, da obravnavajo računovodenje kot celoto za notranje in zunanje potrebe podjetij. Izhajajo iz temeljne zamisli, da mora zunanje računovodsko poročanje, ki ga oblikujejo zunanje zahteve, vplivati tudi na ureditev računovodenja, na kateri temeljijo posebne rešitve pri notranjem poročanju (Slovenski računovodski standardi, 2002).

Ko sem omenila notranje in zunanje potrebe podjetja, sem mislila predvsem na delovanje slovenskih računovodskih standardov v smeri zadovoljevanja zunanjih in notranjih uporabnikov računovodskih izkazov. Uporabniki računovodskih izkazov so sedanji in potencialni lastniki, prinašalci kapitala, zaposleni v podjetju, posojilodajalci, dobavitelji, kupci in država. Z računovodskimi izkazi daje podjetje zgoraj omenjenim uporabnikom koristne informacije o svojem finančnem položaju, uspešnosti in spremembah finančnega položaja. Da bi služili svojemu namenu morajo biti računovodski izkazi razumljivi, prikazovati morajo bistvene zadeve, biti morajo

zanesljivi in medsebojno primerljivi. Da bi bile te zahteve izpolnjene, ključne računovodske rešitve ne smejo biti prepuščene znanju in interesu v posameznem podjetju, temveč jih mora na podlagi teoretičnih posplošitev in praktičnih izkušenj podrobno določiti stroka. To nalogo v Republiki Sloveniji opravljajo slovenski računovodski standardi (Odar, 2003, str. 12).

Prelom za slovensko računovodsko stroko je bil 21. aprila 1993, ko je izvršni odbor Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije dokončno potrdil in sprejel slovenske računovodske standarde. Večje dopolnitve oz. spremembe slovenskih računovodskih standardov so bile sprejete v letu 2001 in so zaznamovane kot novi slovenski računovodski standardi.

Zaradi velike pomembnosti računovodskih standardov v današnji sodobni družbi, sem se odločila, da bom v svoji diplomski nalogi obravnavala oziroma analizirala razliko med novimi in starimi slovenskimi računovodskimi standardi, kar se tiče pasivne strani bilance stanja. Pri tem bom poudarjala prednosti in pomanjkljivosti novih računovodskih standardov in kako te vplivajo na poslovanje podjetij.

V svoji diplomski nalogi sem zajela:

- opredelitev kategorij pasivne strani bilance stanja in njihovo definiranje v strokovnih literaturah,
- osredotočila sem se na analizo oziroma na primerjavo med starimi in novimi računovodskimi standardi in
- na koncu sem spregovorila tudi o problemih, s katerimi so se srečevale družbe pri uvajanju novih slovenskih računovodskih standardov (v nadaljevanju SRS) in o primerjavi z MRS.

## **2. OPREDELITEV IN VSEBINA BILANCE STANJA**

### **2.1. BILANCA STANJA**

Bilanca stanja je temeljni računovodski izkaz, v katerem je resnično prikazano stanje sredstev in obveznosti do njihovih virov za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se sestavlja (Slovenski računovodski standardi, 2002).

Bilanca stanja prikazuje višino in strukturo sredstev in obveznosti do virov sredstev v določenem trenutku. Kaže torej premoženje, s katerim podjetje razpolaga na določen dan, in vire financiranja, s katerimi podjetje financira premoženje. Najbolj na splošno gledano bilanca stanja pove, kolikšna sredstva so bila vložena v podjetje, kako je podjetje prišlo do teh sredstev in kako jih je naložilo, kakor je to razvidno na določen

dan. Če na bilanco stanja gledamo iz finančnega zornega kota, lahko sredstva opredelimo kot naložbe, obveznosti do virov sredstev pa kot vire financiranja teh naložb. Bilanca stanja kaže torej finančni položaj podjetja na določen dan (Mramor, 1993, str. 154).

IASC (International Accounting Standards Committee) posebej omenja, da so elementi, ki neposredno opredeljujejo finančni položaj podjetja, sredstva, obveznosti in kapital (Stolowy, 2002, str. 92).

Bilanca stanja je temeljno računovodsko poročilo, ki s tem, ko prikazuje vrednost sredstev podjetja in lastništvo teh sredstev, oziroma dolgove in kapital, obravnava celotni finančni položaj podjetja (Meigs et al., 1995, str. 15).

Bilanca stanja ima običajno dve strani, ki morata biti vrednostno izenačeni: aktivo in pasivo. Aktiva prikazuje sredstva, pasiva pa vire teh sredstev in naložbe lastnikov v podjetje.

Sredstva podjetja so v bilanci stanja razdeljena na (Slovenski računovodski standardi, 2002):

1. Stalna sredstva: stvari in pravice, ki v poslovnem procesu postopno prenašajo svojo vrednost na poslovne učinke in se v svojo prvotno obliko praviloma vračajo v obdobju, daljšem od enega leta.

Stalna sredstva so razvrščena na:

- neopredmetena dolgoročna sredstva,
- opredmetena osnovna sredstva in
- dolgoročne finančne naložbe.

2. Gibljiva sredstva : stvari, pravice in denar, ki se zaradi sodelovanja v poslovnem procesu porabijo in se v prvotno pojavno obliko vrnejo v obdobju, krajšem od enega leta.

Gibljiva sredstva so razvrščena na:

- zaloge,
- poslovne terjatve,
- kratkoročne finančne naložbe in
- denarna sredstva.

3. Aktivne časovne razmejitev.



Obveznosti do virov sredstev so v bilanci stanja razdeljene na:

1. Kapital: trajen vir financiranja, ki so ga v podjetje vložili lastniki ali pa je nastal z uspešnim poslovanjem podjetja.
2. Časovne razmejitve: obveznosti, ki so nastale na podlagi odloženih vračunanih stroškov in odloženih prihodkov. Časovne razmejitve omogočajo enakomernejše izkazovanje poslovnega izida v posameznih obdobjih in obsegajo:
  - dolgoročne rezervacije in
  - pasivne časovne razmejitve.
3. Dolgove: obveznosti podjetja, ki so razdeljene na:
  - kratkoročne in dolgoročne finančne obveznosti ter na
  - kratkoročne in dolgoročne poslovne obveznosti.

Sredstva so razporejena po načelu naraščajoče likvidnosti. Najprej so prikazana tista sredstva, ki so najbolj oddaljena od denarja, na koncu pa tista, ki so najbolj likvidna, to je denar. Obveznosti do virov sredstev so razporejene po načelu naraščajoče zapadlosti. Najprej so prikazani tisti viri sredstev, ki imajo najdaljši rok zapadlosti, in na koncu tisti, ki imajo najkrajši rok zapadlosti (Igličar, Hočevar, 1997, str. 53).

Za razliko od SRS pa MRS delijo bilanco stanja na naslednje postavke (Mednarodni računovodski standardi, 2001):

#### **SREDSTVA:**

1. opredmetena osnovna sredstva,
2. neopredmetena dolgoročna sredstva,
3. finančna sredstva, prikazana brez zneskov, prikazanih v točkah 4, 6 in 7,
4. finančne naložbe, obračunane z uporabo kapitalske metode,
5. zaloge,
6. poslovne in druge terjatve,
7. denar in denarni ustrezniki.

#### **OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV:**

1. poslovne in druge obveznosti,
2. obveznosti iz davka na dobiček in terjatve za ta davek, kot jih zahteva MRS 12,
3. dolgoročne rezervacije,
4. nekratkoročne obrestonosne obveznosti,
5. manjšinski deleži,
6. izdani kapital in rezerve.

## **2.2. PASIVNA STRAN BILANCE STANJA (OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV)**

Pasivno stran bilance stanja (obveznosti do virov sredstev) sestavljajo naslednje računovodske kategorije (Slovenski računovodski standardi, 2002):

1. kapital (SRS 8),
2. dolgoročni dolgovi (SRS 9),
3. dolgoročne rezervacije (SRS 10),
4. kratkoročni dolgovi (SRS 11),
5. pasivne časovne razmejitve (SRS 12).

Posamezne postavke pasive bilance stanja so naprej razčlenjene na (Odar, 2003a, str. 59):

1. kapital:
  - osnovni kapital,
  - kapitalske rezerve,
  - rezerve iz dobička,
  - preneseni čisti dobiček ali izguba iz prejšnjih let,
  - prevrednotovalni popravek kapitala;
2. dolgoročne dolgove:
  - dolgoročni dolgovi iz poslovanja,
  - dolgoročni dolgovi iz financiranja;
3. dolgoročne rezervacije;
4. kratkoročne dolgove:
  - kratkoročni dolgovi iz poslovanja,
  - kratkoročni dolgovi iz financiranja;
5. pasivne časovne razmejitve:
  - kratkoročno odloženi prihodki,
  - kratkoročno vnaprej vračunani stroški in odhodki.

## **4. PREHOD NA PRENOVLJENE SLOVENSKE RAČUNOVODSKE STANDARDE**

### **3.1. KAPITAL**

Kapital je vrednost čistega premoženja podjetja po odštetju vseh njegovih dolgov. Je obveznost do lastnikov, ki pred prenehanjem delovanja podjetja ne zapade v plačilo.

Z gotovostjo lahko trdimo, da kapital ni le najpomembnejša postavka na pasivni strani bilance stanja, temveč najpomembnejša postavka v celotni bilanci.

Celotni kapital je torej lastniško financiranje podjetja in obveznost podjetja do lastnikov (Odar, 2003a, str. 59).

Kapital je ostanek, ki ga dobimo, ko od sredstev odštejemo obveznosti. V osnovi predstavlja terjatev, pravico oziroma interes lastnikov podjetja. Kapital je definiran kot preostanek interesov v sredstvih podjetja po odtegljaju vseh njegovih obveznosti (Stolowy, 2002, str. 44 - 47).

Ker je kapital najpomembnejša postavka v računovodskih izkazih, katera kaže vse metode vrednotenja, njihove spremembe in poslovni izid, je treba posebej skrbno proučiti pravila njegovega nastanka, povečanja, zmanjšanja in tudi prenehanja.

### **3.1.1. Opredelitev kapitala**

Celotni kapital podjetja je njegova obveznost do lastnikov, ki zapade v plačilo, če podjetje preneha delovati, pri čemer se velikost kapitala popravi glede na tedaj dosegljivo ceno čistega premoženja. Opredeljen je z zneski, ki so jih vložili lastniki in z zneski, ki so se pojavili pri poslovanju in pripadajo lastnikom (Slovenski računovodski standardi, 2002).

Znesek, s katerim je kapital podjetja izkazan v bilanci stanja, je odvisen od vrednotenja sredstev in dolgov. Lahko rečemo, da se v kapitalu izražajo vsi poslovni dogodki podjetja in vse metode merjenja posameznih kategorij in obveznosti. SRS temeljijo na finančnem pojmovanju kapitala. To pomeni, da ima podjetje čisti dobiček samo takrat, ko je v finančni ali denarni merski enoti izraženi znesek čistega premoženja na koncu obračunskega obdobja večji od v finančni ali denarni merski enoti izraženega zneska čistega premoženja na začetku obračunskega obdobja potem, ko se od njega odštejejo vsa izplačila lastnikom in njihova vplačila v obračunskem obdobju (Slovenski računovodski standardi, 2002).

Če pa primerjamo nove in stare SRS, opazimo, da je definicija kapitala v novih slovenskih računovodskih standardih navedena, medtem ko stari SRS niso definirali najpomembnejše postavke v bilanci stanja.

### **3.1.2. Ugotavljanje velikosti kapitala in njegovo izkazovanje v računovodskih izkazih**

V bilanci stanja je kapital razčlenjen na enake postavke za mala, srednja in velika podjetja. Stari SRS so celotni kapital podjetja razčlenjevali na osnovni kapital, vplačani presežek kapitala, rezerve, preneseni čisti dobiček ali izgubo prejšnjih let, nerazdeljeni čisti dobiček ali izgubo poslovnega leta in revalorizacijski popravek kapitala (Slovenski računovodski standardi, 1993).

Novi SRS za razliko od starih razčlenjujejo kapital na vpoklicani kapital, kapitalske rezerve, rezerve iz dobička, preneseni čisti dobiček ali izgubo iz prejšnjih let, prehodno še nerazdeljeni čisti dobiček ali še neporavnano čisto izgubo poslovnega leta in prevrednotovalni popravek kapitala (Slovenski računovodski standardi, 2002).

Osnovni kapital je akumulirana vrednost vseh prispevkov lastnikov v podjetje (vložki lastnikov), zadržani dobički pa predstavljajo del vrednosti ustvarjene skozi poslovanje, za katero so lastniki soglasni, da ostane v podjetju (Weygandt, 1995, str. 150).

MRS 1 v 74. točki določa, da mora podjetje bodisi v rednem delu bilance stanja bodisi v pojasnilih k bilanci stanja oziroma v razkritjih nadalje specificirati postavke kapitala (Mednarodni računovodski standardi, 2001):

a) za vsako vrsto delniškega kapitala:

- število odobrenih delnic,
- število izdanih in v celoti vplačanih ter izdanih in ne v celoti vplačanih delnic,
- nominalno vrednost posamezne vrste delnic ali opombo, da delnice nimajo nominalne vrednosti,
- uskladitev števila delnic v prometu na začetku in na koncu leta,
- pravice, prednosti in omejitve v zvezi z vrsto delnic in tudi omejitve razdeljevanja dividend in vračanja kapitala,
- delnice, ki jih ima podjetje samo oziroma njegova odvisna ali pridružena podjetja,
- delnice, prihranjene za izdajo po opcijah in prodajnih pogodbah in tudi pogoje ter zneske;

b) naravo in namen vsake rezerve v okviru kapitala podjetja;

c) v primeru predlaganih dividend, ne pa tudi formalno odobrenih za izplačilo, znesek, ki je vključen ali pa ni vključen v obveznosti;

d) znesek vseh nabranih prednostnih dividend, ki niso pripoznavne.

### 3.1.2.1 Osnovni kapital

V sami delitvi osnovnega kapitala v starih in novih SRS opazimo razliko, ki ni toliko vsebinske narave. Predvsem gre za drugačno poimenovanje istih postavk, s tem da novi SRS širše in bolj natančno delijo in opredeljujejo posamezne postavke.

Stari SRS so osnovni kapital, ki se pojavlja ne glede na vrsto podjetja, razdelili na delniški kapital, delež v kapitalu ter vloge kapitala. Znotraj te delitve so stari SRS delniški kapital razdelili na tistega iz prednostnih delnic in na tistega iz navadnih delnic (Slovenski računovodski standardi, 1993).

Stari SRS določajo, da se osnovni kapital izkazuje z nominalnimi zneski, ki izhajajo iz statuta podjetja in so registrirani na sodišču, le da se delniški kapital upošteva z zneskom vpisanih in ne izdanih delnic. Vpisane, a še ne plačane delnice so sestavni del delniškega kapitala, izraženega tudi v ustreznih terjatvah do delničarjev. Odkupljene lastne delnice so sestavni del delniškega kapitala, izraženega tudi v ustreznih finančnih naložbah podjetja. Osnovni kapital se povečuje na podlagi statutarnega sklepa z novimi vpisi delnic, novimi vplačili deležev v kapitalu ali vlogami kapitala, kar lahko izhaja tudi iz prekvalifikacije drugih sestavin celotnega kapitala (Slovenski računovodski standardi, 1993).

Isto delitev navajajo tudi novi SRS, ki pa za razliko od starih poudarjajo še eno razdelitev osnovnega kapitala, in sicer na: vpoklicani osnovni kapital in nevpoklicani osnovni kapital.

Potrebno je poudariti razčlenitev osnovnega kapitala v novih SRS, in sicer na kapitalске deleže, ki jih imajo uskupinjena podjetja in na kapitalске deleže, ki jih imajo drugi. Sedaj, ko smo poudarili razlike v sami delitvi osnovnega kapitala, lahko dodamo opredelitev in izkazovanje posameznih delov kapitala, in sicer v starih in novih SRS.

Novi SRS določajo, da se osnovni kapital pripozna ob pojavitvi denarnih in stvarnih vložkov v podjetje in prehodno še ob pojavitvi terjatev do vpisnikov kapitala. Za pripoznanje ni odločilen znesek odobrenega kapitala, vplačanega kapitala ali kapitala v obtoku, temveč znesek vpisanega kapitala (Slovenski računovodski standardi, 2002).

Vpisane, a še ne vplačane delnice in kapitalski deleži so sestavni del osnovnega kapitala, izraženega tudi v ustreznih terjatvah do delničarjev oziroma vpisnikov kapitalskih deležev. Od prejšnjih lastnikov odkupljene lastne delnice in kapitalski deleži so sestavni del osnovnega kapitala, izraženega tudi v ustreznih finančnih

naložbah. Pri finančnih analizah se tako še nevplačani kapital, kot tudi odkupljene lastne delnice in kapitalski deleži upoštevajo le kot popravki osnovnega kapitala in se tako odštevajo od njega (Slovenski računovodski standardi, 2002).

### 3.1.2.2. Vplačani presežek

Stari SRS so definirali vplačani presežek kot razliko med doseženo ceno vpisanih delnic ob njihovi prodaji in njihovo nominalno vrednostjo, če je prva večja od druge. Na podlagi novih SRS in določb prve točke prvega odstavka 60. člena ZGD so morale 1.1.2002 vse kapitalske gospodarske družbe presežke vplačil kapitala opredeliti kot kapitalske rezerve. Na podlagi te določbe so delniške družbe in družbe z omejeno odgovornostjo, ki so na starih kontih skupine 91 izkazovale vplačane presežke kapitala, te 1.1.2002 izkazale kot kapitalske rezerve (Odar, 2003b, str. 7).

Vplačani presežek kapitala se kot del kapitalskih rezerv pripozna ob prvi prodaji delnic oziroma vpisu kapitala, ne glede na to, ali se tedaj prehodno pojavijo še terjatve do vpisnikov. Vplačani presežek kapitala se kot del kapitalskih rezerv lahko pojavi tudi v družbah z omejeno odgovornostjo, in sicer v primeru, ko družbeniki pri ustanovitvi družbe z omejeno odgovornostjo oziroma povečanju osnovnega kapitala vplačajo denarne ali stvarne osnovne vložke, katerih vrednost presega njihovo nominalno vrednost.

V MRS (natančneje v skladu z MRS 1 in 73. točko MRS) je podjetju dana izbira, da omenjeno postavko izkaže bodisi kot samostojno postavko v bilanci stanja ali pa jo prikaže zgolj v pojasnilih k bilanci stanja.

#### *Kapitalske rezerve*

Ker so kapitalske rezerve velika novost oziroma sprememba v novih SRS in ZGD, menim, da morajo tudi v moji diplomski nalogi zasesti pomembno vlogo.

Kapitalske rezerve nastanejo posredno ali neposredno z vplačili. Sestavljajo jih naslednja vplačila (Slovenski računovodski standardi, 2002):

- 1) vplačila nad nominalnimi zneski delnic oziroma deležev (vplačan presežek kapitala),
- 2) vplačila nad knjigovodskimi vrednostmi pri odtujitvi začasno odkupljenih lastnih delnic oziroma deležev,
- 3) vplačila nad nominalnim zneskom kapitala, pridobljena z izdajo zamenljivih obveznic ali obveznic z delniško nakupno opcijo,

- 4) vplačila za pridobitev dodatnih pravic iz deležev delnic oziroma deležev,
- 5) druga vplačila kapitala na podlagi statuta in
- 6) zneski iz poenostavljenega zmanjšanja osnovnega kapitala z umikom delnic oziroma deležev.

Do začetka uporabe določb 7. poglavja prvega dela ZGD se pri sestavitvi vmesnih in letnih računovodskih izkazov opredelijo (Zakon o gospodarskih družbah, 2001):

- Presežki vplačil kapitala kot kapitalske rezerve po prvi točki prvega odstavka 60. člena ZGD.

Na podlagi omenjene določbe so delniške družbe in družbe z omejeno odgovornostjo, ki so izkazovale presežek kapitala na starih kontih, le-tega od 1.1.2002 obvezane po prvi točki 60. člena ZGD izkazovati kot kapitalske rezerve.

- Presežki vplačil kapitala za pridobitev dodatnih pravic iz deležev kot kapitalske rezerve po tretji točki prvega odstavka 60. člena.

Te vrste kapitalskih rezerv se pojavijo le po vplačilu zneskov, ki so jih delničarji in družbeniki plačali za pridobitev dodatnih pravic in deležev. Takih vplačil v praksi v Sloveniji ni bilo veliko in so bila bolj izjema.

- Proste rezerve, oblikovane na podlagi naknadnih vplačil družbenikov kot kapitalske rezerve po četrti točki prvega odstavka 60. člena ZGD.

Po starem ZGD so bila poznejša vplačila družbenikov možna le pri družbah z omejeno odgovornostjo, po novem ZGD pa so poznejša vplačila možna tudi v delniških družbah. To pomeni, da morajo vse družbe, ki so od družbenikov v skladu z družbeno pogodbo in ZGD dobile poznejša vplačila, le-ta izkazati kot kapitalske rezerve.

- Proste rezerve, oblikovane na podlagi poenostavljenega zmanjšanja osnovnega kapitala oziroma na podlagi zmanjšanja osnovnega kapitala z umikom deležev, kot kapitalske rezerve po peti točki prvega odstavka 60. člena ZGD.

Družbe, ki so poenostavljeno zmanjšale osnovni kapital po postopkih določenih z ZGD, so morale za znesek zmanjšanja osnovnega kapitala z umikom delnic in deležev zmanjšati osnovni kapital in oblikovati rezerve. Po starem ZGD so se te rezerve izkazovale kot proste rezerve. Po novem ZGD se vse rezerve, ki posredno ali neposredno nastanejo z vplačili ali ki so posledica zmanjšanja osnovnega

kapitala, izkazujejo kot kapitalske rezerve (pretvorba osnovnega kapitala v drugo obliko – v kapitalske rezerve).

Kapitalske rezerve naj bi bile namenjene predvsem pokrivanju izgube. Uporabiti se smejo le pod naslednjimi pogoji (Odar, 2003a, str. 63):

a) če ves znesek teh rezerv ne dosega z zakonom oziroma statutom določenega odstotka osnovnega kapitala, se lahko uporabijo:

- za kritje čiste izgube poslovnega leta (če je ni mogoče pokriti s prenesenim čistim dobičkom oziroma drugimi rezervami iz dobička) in
- za kritje prenesene izgube (če je ni mogoče pokriti s čistim dobičkom poslovnega leta oziroma drugimi rezervami iz dobička);

b) če ves znesek teh rezerv presega z zakonom oziroma statutom določeni odstotek osnovnega kapitala, pa se lahko presežni znesek uporabi:

- za povečanje osnovnega kapitala iz sredstev družbe (če se hkrati ne uporabijo rezerve iz dobička za izplačilo dobička družbenikom),
- za kritje čiste izgube poslovnega leta (če je ni mogoče pokriti s prenesenim čistim dobičkom) in
- za kritje prenesene čiste izgube (če je ni mogoče pokriti s čistim dobičkom poslovnega leta).

### 3.1.2.3. Rezerve iz dobička

So namensko opredeljeni del čistega dobička za poravnavanje izgub v prihodnjih letih. Po starem ZGD in starih SRS smo rezerve iz dobička izkazovali kot zakonske, statutarne in druge rezerve. Po spremembi v ZGD in SRS pa rezerve iz dobička izkazujemo kot:

- zakonske,
- rezerve za lastne delnice oziroma deleže,
- statutarne rezerve in
- druge rezerve.

Novost, ki jo je prinesel novi ZGD, je ta, da morajo tudi družbe z omejeno odgovornostjo oblikovati zakonske rezerve. Po starem ZGD so družbe z omejeno odgovornostjo oblikovale rezerve le, če je bilo tako določeno v družbeni pogodbi ali če je bil sprejet ustrezen sklep uprave (to so bile druge rezerve, ker ZGD ni določal drugače).



## *Zakonske rezerve*

ZGD določa, da morajo družbe oblikovati zakonske rezerve v taki višini, da je vsota zneska zakonskih in kapitalskih rezerv enaka 10% osnovnega kapitala, razen če je v statutu določen višji odstotek. Če zakonske kapitalne rezerve skupaj ne dosežejo omenjenega deleža osnovnega kapitala in če družba v poslovnem letu izkaže čisti dobiček, mora pri sestavi bilance stanja to poslovno leto v zakonske rezerve odvesti 5% zneska čistega dobička, zmanjšanega za znesek, ki je bil porabljen za kritje morebitne prenesene izgube, dokler zakonske kapitalne rezerve ne dosežejo omenjenega deleža osnovnega kapitala (10 % vrednosti osnovnega kapitala) (Slovenski računovodski standardi, 2002).

Zgoraj smo omenili, da zakonske rezerve oblikujejo vse delniške družbe in vse družbe z omejeno odgovornostjo. Oblikujejo jih za pokrivanje izgube, s statutom pa je lahko določeno, da se zakonske rezerve oblikujejo tudi v vrednosti, ki presega 10% osnovnega kapitala. Pri tem je potrebno poudariti, da statut in njegove spremembe lahko sprejme le skupščina družbe s tričetrtinsko ali večjo večino.

Da bi ugotovili dejanske spremembe, ki jih je, kar se tiče zakonskih rezerv, prinesel novi ZGD, moramo imeti primerjalno osnovo, in to je stari ZGD. Stari ZGD je določal, da delniška družba ne more deliti čistega dobička, dokler zakonske rezerve ne dosežejo 10% osnovnega kapitala. Nekatere družbe so oblikovale zakonske rezerve tudi v večjem odstotku, kar v starem ZGD ni bilo prepovedano. Za družbe z omejeno odgovornostjo po starem ZGD zakonske rezerve niso bile predpisane. To sta dve osnovni razliki, kar se tiče določb starih SRS in novih SRS ter starega in novega ZGD (Zakon o gospodarskih družbah, 2001).

## *Rezerve za lastne deleže*

Če je družba v poslovnem letu pridobila lastne delnice, mora v bilanci stanja za to leto oblikovati rezerve za lastne delnice v velikosti zneskov, ki so bili plačani za pridobitev lastnih deležev. Rezerve za lastne deleže se lahko, če tako določa statut oblikujejo iz statutarnih rezerv in iz drugih rezerv iz dobička, kolikor te presegajo morebitno preneseno izgubo, ki je ni bilo mogoče pokriti iz morebitnega čistega dobička poslovnega leta. Rezerve za lastne delnice v delniških družbah se morajo sprostiti (sprostijo pa se lahko, če so bile lastne delnice odtujene ali če je bil znesek, ki je bil vplačan za pridobitev lastnih delnic odpisan) (Zakon o gospodarskih družbah, 2001).

Družba z omejeno odgovornostjo lahko po 435. členu ZGD odkupuje lastne poslovne deleže. ZGD določa, da družba lahko pridobi lastne poslovne deleže, za katere so bili vložki vplačani v celoti, vendar ne dokler ne oblikuje rezerv za lastne poslovne deleže. Enako velja za zastavo lastnih poslovnih deležev. V tem primeru gre za to, da eden ali več družbenikov proda svoj delež družbi in s tem družba postane lastnica poslovnega deleža.

Za pridobivanje lastnih poslovnih deležev veljajo naslednja pravila (Zakon o gospodarskih družbah, 2001):

- družba ne more lastnih poslovnih deležev, za katere vložki niso bili v celoti vplačani, niti pridobiti niti sprejeti v zastavo;
- družbenik prodajalec mora odkup deleža najprej ponuditi v odkup drugim družbenikom;
- o odplačni pridobitvi lastnega poslovnega deleža odloča skupščina;
- lastni deleži se izvirno vrednotijo po nabavni vrednosti, to je vrednosti, po kateri družba odkupuje lastne deleže od izstopajočih družbenikov;
- družba ne more plačati prodajalcu deleža kupnine, dokler v bilanci stanja ne oblikuje rezerv za poslovne deleže;
- rezerve za lastne poslovne deleže se oblikujejo najmanj v velikosti odkupljenih lastnih poslovnih deležev;
- družba lahko oblikuje rezerve za lastne poslovne deleže, preden pridobi lastne poslovne deleže;
- lastni poslovni deleži ne prinašajo glasovalne pravice;
- nakup lastnega poslovnega deleža mora družba registrirati v sodnem registru;
- družba lahko lastni poslovni delež proda obstoječim ali novim družbenikom, ostane njegova lastnica ali pa zanj zmanjša osnovni kapital.

Po starem ZGD so delniške družbe, ki so se odločile za pridobitev lastnih delnic, morale imeti oblikovan sklad za lastne delnice. Delniške družbe, ki so oblikovale sklad za lastne delnice, so ga morale zaradi prehoda na prenovljene SRS in zahteve ZGD 1.1.2002 preoblikovati v rezerve za lastne deleže, presežek nad tem zneskom pa razporediti v dobro vira, iz katerega je bil sklad za lastne delnice oblikovan. To so predvsem druge rezerve iz dobička, preneseni čisti dobiček iz prejšnjih let ali pa tudi kapitalne rezerve, če je bil sklad oblikovan iz vplačanega presežka kapitala.

### *Statutarne rezerve*

Statut določi, da ima družba poleg zakonskih rezerv tudi statutarne rezerve. V tem primeru mora statut določati tudi naslednje (Odar, 2003a, str. 66):

- velikost statutarnih rezerv, bodisi v absolutnem znesku, bodisi v deležu od osnovnega kapitala,
- delež zneska čistega dobička, zmanjšanega za morebitne rezerve, uporabljene za kritje prenesene izgube in oblikovanje zakonskih rezerv iz rezerv iz dobička, ki se v posameznem poslovnem letu nameni za oblikovanje statutarnih rezerv,
- namene, za katere se lahko statutarne rezerve opredelijo.

Praviloma statutarne rezerve oblikujejo le delniške družbe, družbe z omejeno odgovornostjo pa ne. Uporabijo se le v namene, ki so opredeljeni v statutu. Če primerjamo stare in nove SRS, ugotovimo, da ni pomembne razlike, kar se tiče določb v zvezi s statutarnimi rezervami.

#### *Druge rezerve iz dobička*

Proste rezerve, oblikovane iz prenesenega čistega dobička ali čistega dobička poslovnega leta, so po novih SRS in določbah ZGD druge rezerve iz dobička. Kot druge rezerve iz dobička se izkažejo tudi rezerve, ki so jih podjetja, ki so se lastninila po Zakonu o lastninskem preoblikovanju podjetij, oblikovala v postopkih lastninskega preoblikovanja. V zvezi z lastninskim preoblikovanjem podjetij, ugotavljanjem velikosti družbenega kapitala, izkazovanjem kapitala v otvoritveni bilanci stanja in ugotavljanjem velikosti rezerv je treba upoštevati, da natančnega navodila, kako ravnati pri prehodu na prenovljene SRS in ZGD, ni (novi SRS ne ponujajo rešitev na tem področju, vendar je možno razbrati, da je razliki med velikostjo kapitala v otvoritveni bilanci in ocenjeno vrednostjo kapitala, najbližja postavka kapitalskih rezerv). Tovrstni predpisi so se precej spreminjali, podjetja pa so ugotovljeno razliko med velikostjo kapitala, ugotovljenega z otvoritveno bilanco in ocenjeno vrednostjo kapitala, tudi različno izkazovala. Po starem SRS in ZGD so podjetja omenjeno razliko največkrat izkazovala kot zakonske rezerve, proste rezerve, vplačani presežek kapitala in drugo. Dejstvo pa je, da tovrstne razlike niso del osnovnega kapitala in tudi ne izvirajo iz poslovanja družbe. Če pa skrbno beremo nove SRS in ZGD, bomo ugotovili, da so tem razlikam vsebinsko najbližje kapitalске rezerve.

#### 3.1.2.4. Preneseni čisti poslovni izid

Preneseni čisti poslovni izid je čisti dobiček ali čista izguba iz prejšnjih let. Preneseni čisti dobiček iz prejšnjih let je tisti del tedanjega čistega dobička, ki ni bil porabljen za pokrivanje izgube, razporejen v rezerve ali porabljen kako drugače. (Slovenski računovodski standardi, 2002). V družbah se je tovrstni dobiček ali njegov del

porabil za izplačila deležev v dobičku, za izplačila v človekoljubne namene, za nagrade poslovodstvu, lahko pa se je uporabil tudi za povečanje osnovnega kapitala in sredstev družbe. Prenesena izguba iz prejšnjih let je še neporavnana izguba, ki posredno zmanjšuje celotni kapital. Spremenjeni ZGD je zasnovan tako, da se ves čisti dobiček poslovnega leta najprej nameni za pokrivanje izgub, kar pomeni, da družba ne more ugotoviti bilančnega dobička dokler ne pokrije izgub iz prejšnjih obdobj. Za poravnavanje izgube lahko uprava pri sestavljanju letnega poročila v celoti nameni splošni prevrednotovalni popravek osnovnega kapitala, vendar šele ko za ta namen porabi vse druge sestavine celotnega kapitala. V primeru, da ima družba čisto izgubo poslovnega leta, bo splošni prevrednotovalni popravek kapitala uporabljen za pokrivanje čiste izgube poslovnega leta.

Novi SRS je prinesel tudi novost, kar se tiče prejetih dotacij ali subvencij za pokrivanje prenesenih izgub oziroma izgube poslovnega leta. Če družba dobi subvencijo ali dotacijo za pokrivanje izgube, se mora to vknjižiti med izredne prihodke, ker gre dejansko za neko vrsto darila družbi. Ko pa se iz izrednega prihodka pokriva izguba, se to vknjiži kot izredni odhodek. Neto efekt prejetih subvencij in dotacij na poslovni izid je nič. Priporočljivo je, da se tovrstno pokrivanje izgube v breme izrednih odhodkov oziroma izkazovanja izrednih prihodkov posebej razkrije kot posebna postavka izrednih odhodkov oziroma izrednih prihodkov v izkazu poslovnega izida.

Če je izguba tolikšna, da ostane nepokrita, ko so za njeno pokrivanje uporabljene že vse sestavine celotnega kapitala, razen osnovnega kapitala, jo družba lahko pokrije po postopku poenostavljenega zmanjšanja osnovnega kapitala.

Kar pa se tiče starih SRS, je potrebno poudariti opredelitve prenesene izgube oziroma dobička iz prejšnjih let. Pri primerjavi med starimi in novimi SRS lahko rečemo, da ni bistvenih razlik, razen te, da je po starih SRS skupščina lahko preneseni dobiček razporedila med druge rezerve iz dobička, kar po novih SRS ni možno. Preneseni dobiček se v bilanci stanja po novih SRS izkazuje kot preneseni čisti dobiček.

### 3.1.2.5 Čisti poslovni izid poslovnega leta

Tovrstna postavka v bilanci stanja je dobila poseben položaj tako v novem ZGD, kot tudi v novih SRS, ob čemer so določeni tudi nameni oziroma pravila za uporabo čistega poslovnega izida poslovnega leta.

V delniški družbi odločajo o uporabi čistega dobička uprava, nadzorni svet in

skupščina. Če družba v poslovnem letu izkaže čisti dobiček, ga mora uprava uporabiti po zakonsko določenem vrstnem redu že pri sestavi letnega poročila. Ta vrstni red, ki ga določa ZGD, je:

- 1) kritje prenesene izgube,
- 2) oblikovanje zakonskih rezerv,
- 3) oblikovanje rezerv za lastne deleže,
- 4) oblikovanje statutarnih rezerv in
- 5) oblikovanje drugih rezerv.

Posledica te ureditve je, da ima uprava večje pristojnosti pri razporeditvi čistega poslovnega izida poslovnega leta. Nadzorni svet se mora z uporabo čistega dobička, ki jo je predlagala uprava, strinjati. Skupščina pa odloča le o razdelitvi bilančnega dobička (Odar, 2003a, str. 67).

Za družbe z omejeno odgovornostjo pa je malo drugače, ker v tovrstnih družbah, čisti dobiček razporejajo družbeniki s sprejemanjem sklepov na skupščini. Vendar novi ZGD izrecno določa, da morajo tudi družbe z omejeno odgovornostjo že pri sestavi letnega poročila uporabiti čisti dobiček poslovnega leta za pokrivanje izgube in oblikovanje zakonskih in statutarnih rezerv.

#### 3.1.2.6. Prevrednotovalni popravek kapitala

Ena od večjih sprememb, ki so jih prinesli novi SRS, je definitivno prehod iz revalorizacije na prevrednotovanje oziroma iz revalorizacijskega popravka na prevrednotovalni popravek kapitala. Ne gre samo za besedno razliko, pač pa tudi za vsebinsko razliko na prvi pogled dokaj podobnih pojmov. Da bi razliko razumeli, bomo v prvem koraku opredelili revalorizacijo oziroma revalorizacijski popravek kapitala (kakor so to definirali stari SRS). V nadaljevanju bomo opredelili tudi prevrednotovanje oziroma posebnosti in novosti, ki so jih prinesli novi SRS.

Revalorizacijski popravki kapitala dopolnjujejo vrednostno izkazovanje osnovnega kapitala, vplačanega presežka kapitala, rezerv in prenesenega čistega dobička ali izgube prejšnjih let za razlike, ki izhajajo iz sprememb kupne moči domače valute in drugih sprememb cen. Obvezno je tako razčlenjen, da prikazuje popravek za vsako sestavino celotnega kapitala posebej (Slovenski računovodski standardi, 1993).

Revalorizacijski popravki kapitala za ohranitev realne vrednosti posameznih oblik celotnega kapitala se ob koncu vsakega poslovnega leta povečujejo, in sicer tako, da se indeks cen na drobno uporabi za seštevek stanj vseh oblik celotnega kapitala (Slovenski računovodski standardi, 1993).

Gibanje revalorizacijskega izida se spremlja na posebnem kontu, ki na koncu poslovnega leta nima nobenega salda, ker so ustrezni zneski preneseni med revalorizacijske popravke posameznih vrst celotnega kapitala in med prihodke oziroma odhodke financiranja. Vsako poslovno leto se oblikovanje revalorizacijskega izida vzporedi z njegovim tedanjim črpanjem. Revalorizacijski izid oblikujejo učinki revalorizacije neodpisane vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev, zalog, amortizacije in stroškov materiala; pogodbeni revalorizacija finančnih naložb ali njihov del revalorizacijskih obresti; pozitivne tečajne razlike pri finančnih naložbah v tuji valuti in revalorizacijske obresti oziroma tečajne razlike pri dolgoročnih terjatvah iz poslovanja. Revalorizacijski izid pa črpajo učinki revalorizacijskih obresti in negativne tečajne razlike pri obveznostih iz financiranja, revalorizacijske obresti in negativne tečajne razlike pri dolgoročnih obveznostih iz poslovanja, učinki revalorizacije dolgoročnih rezervacij in potrebno oblikovanje revalorizacijskega popravka za ohranitev realne vrednosti vseh oblik kapitala (Slovenski računovodski standardi, 1993).

Revalorizacijski popravek kapitala je bil namenjen ohranjanju nespremenjene kupne moči kapitala, merjene z rastjo cen življenjskih potrebščin. Poznali smo revalorizacijski popravek osnovnega kapitala in revalorizacijski popravek drugih kategorij kapitala. Revalorizacijski popravki posameznih kapitalskih postavk so nastali zaradi ohranjanja njihove realne vrednosti. Posamezna postavka je bila pravzaprav seštevek temeljne postavke in njenega revalorizacijskega popravka (Odar, 2003a, str. 69).

V 8. točki uvoda v nove SRS je določeno, da je prevrednotenje sprememba prvotno izkazane vrednosti gospodarskih kategorij. Po tej opredelitvi je torej prevrednotenje vsako ponovno ovrednotenje gospodarskih kategorij po njihovem začetnem pripoznanju. Gre tako za okrepitev sredstev in dolgov kot za oslabitev sredstev. V standardih je tudi jasno zapisano, da se podjetja za okrepitev sredstev odločajo sama, ta je zgolj možna, medtem ko je oslabitev sredstev obvezna.

Prevrednotovalni popravek kapitala se razčlenjuje na splošni prevrednotovalni popravek kapitala in posebni prevrednotovalni popravek kapitala.

### *Splošni prevrednotovalni popravek kapitala*

Standardi so opustili obračunavanje revalorizacije sredstev in dolgov ter ga nadomestili s prevrednotovanjem. Prevrednotenje, ki je posledica spremembe kupne moči denarja, imenovano tudi splošno prevrednotenje, se po novih standardih opravi

na koncu poslovnega leta le pri kapitalu, če je bila rast tečaja evra v preteklem letu večja od 5,5%. To je skladno s finančnim pojmovanjem kapitala, po katerem se pripozna čisti dobiček za obračunsko obdobje le po zagotovitvi ohranitve splošne kupne moči kapitala. Kapitalu v vseh njegovih sestavinah je treba na koncu leta dodati zneske ustrezne inflacije v obdobju, v katerem so obstajale. Kot splošni prevrednotovalni popravek kapitala izkažejo družbe tisti znesek splošnega prevrednotovalnega popravka kapitala, ki so ga ugotovile na podlagi SRS 8.53, pri prehodu na prenovljene standarde. V veliki večini bo to znesek, ki smo ga v preteklosti izkazovali kot revalorizacijski popravek osnovnega kapitala. Ker pa v letu 2001 rast tečaja evra ni presegel 5,5%, splošnega prevrednotovalnega popravka kapitala v letu 2002 ni bilo (Slovenski računovodski standardi, 2002).

### *Posebni prevrednotovalni popravki kapitala*

Pri prevrednotovanju sredstev zaradi okrepitve ne gre le za nadomestitev besede revalorizacija z izrazom prevrednotenje, temveč so spremembe kot smo že omenili, vsebinske. V primerih, ko je poštena vrednost sredstev večja od knjigovodske, ki izvorno izhaja iz nabavne vrednosti, se vrednost sredstev po standardih lahko prevrednotuje do poštene vrednosti z oblikovanjem posebnega prevrednotovalnega popravka kapitala, ki je sestavni del kapitala. Posebni prevrednotovalni popravek omogoča kritje kasnejše oslabitve tistih vrst sredstev, za katere je bil oblikovan. Podobno velja za dolgove oziroma za prevrednotovanje dolgov (Odar, 2003a, str. 69).

Okrepitev sredstev se pojavi, če obstajajo utemeljeni tržni podatki, ki omogočajo povečanje knjigovodske vrednosti zemljišč, zgradb, opreme in finančnih instrumentov. V takih primerih se, ne glede na siceršnje računovodsko načelo manjše vrednosti, povečajo knjigovodske vrednosti teh postavk (in praviloma tudi konto in bilančna postavka posebnega prevrednotovalnega popravka kapitala) na večje poštene vrednosti (Odar, 2003a, str. 69).

Če prihaja pri istih sredstvih do oslabitve zaradi drugih vzrokov, je treba zmanjšanje njihove vrednosti prav tako pokrivati v okviru možnosti, ustvarjenih s posebnim prevrednotovalnim popravkom kapitala. Če ta ne zadošča, se lahko oslabitev tudi pri teh sredstvih pokriva le v breme prevrednotovalnih poslovnih odhodkov oziroma prevrednotovalnih finančnih odhodkov (Slovenski računovodski standardi, 2002).

Posebni prevrednotovalni popravki kapitala se izkažejo v družbah, ki so se odločile za prevrednotenje sredstev zaradi okrepitve. V tej postavki bo tako izkazan celoten znesek okrepitve zemljišč, opreme, zgradb in finančnih instrumentov. Treba je

poudariti, da je treba prevrednotenje spremljati in razvidovati za vsako postavko posebej in da ni možno nikakršno pobotanje prevrednotenja zaradi okrepitve ene vrste sredstev s prevrednotenjem zaradi oslabitve druge vrste sredstev.

### **3.1.3. Razkritja , ki jih zahtevajo novi SRS**

Zaradi resničnega in poštenega prikazovanja stanja sredstev in obveznosti do njihovih virov, morajo družbe ustrezno razkriti spremembe v postavkah kapitala zaradi prehoda na prenovljene standarde. To lahko delniške družbe in tudi družbe z omejeno odgovornostjo storijo v posebni prilogi k računovodskim izkazom, v kateri tudi pojasnijo učinke in posledice upoštevanja ZGD in prehoda na prenovljene standarde po SRS 8.53. Tiste delniške družbe in družbe z omejeno odgovornostjo, ki se ne bodo odločile za posebno prilogo, pa morajo vseeno razkriti nastanek novih kategorij kapitala.

Kapital je namreč najpomembnejša kategorija bilance stanja, zato je treba vsako spremembo oziroma drugačno izkazovanje, čeprav je posledica sprememb zakona ali standardov, ustrezno razkriti, tako da bodo lastniki, pa tudi vsi drugi bralci in uporabniki podatkov iz računovodskih izkazov, seznanjeni s spremembami in da se bodo na podatke in informacije v izkazih lahko zanesli.

## **3.2. DOLGOROČNE REZERVACIJE**

Bistvena novost pri dolgoročnih rezervacijah je v njihovi opredelitvi (Vezjak, 2002, str. 30 - 31).

Dolgoročne rezervacije so dolgoročne pasivne razmejitev, ki bodo šele v prihodnje nastale na podlagi pogodb ali kako drugače.

Da bi prišli do ugotovitve, katere bistvene spremembe je prinesel novi SRS 10, smo se odločili, da bomo rezervacije obravnavali postopoma, kot jih obravnava novi SRS, s tem, da bomo vse razlike oziroma spremembe v primerjavi s starimi SRS poudarili in na koncu tega dela naredili povzetek temeljnih sprememb.

### **3.2.1. Opredelitev, vrste in izkazovanje dolgoročnih rezervacij**

Dolgoročna rezervacija je sedanja obveza, ki izhaja iz preteklih dogodkov in katere poravnava bo po pričakovanju čez več kot leto dni povzročila odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, ter je glede časa oziroma zneskov prihodnjih izdatkov ali vrednosti drugih dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, potrebnih



za poravnavo, verjetna (Slovenski računovodski standardi, 2002).

Dolgoročne rezervacije so ocenjene obveznosti. Imajo iste značilnosti kot druge obveznosti, z razliko, da je znesek in čas obveznosti negotov. V nekaterih primerih pa, ko se oblikujejo dolgoročne rezervacije, tudi upnik še ni znan. Primer ocenjene obveznosti je rezervacija, ki jo podjetje oblikuje za v bodoče nastale stroške na podlagi garancijske pogodbe (Sutton, 2000, str. 317).

Dolgoročne rezervacije so obveznost, ki se nanašajo na sedanje poslovanje, za katerega odhodki niso znani in so odvisni od dogodkov, ki se bodo zgodili v prihodnosti. Znesek dolgoročne rezervacije mora biti ocenjen, ker ne moremo jasno predvidevati prihodnosti. Iz računovodskega vidika je pomembno, za katere prihodnje obveznosti bomo oblikovali dolgoročne rezervacije in v kakšnem znesku (Porter, 2001, str. 432).

Dolgoročne rezervacije delimo na rezervacije na račun dolgoročno odloženih prihodkov in rezervacije na račun dolgoročno vnaprej vračunanih stroškov oziroma odhodkov. Dolgoročno odloženi prihodki so zneski prihodkov, ki ob nastanku še niso upoštevani v poslovnem izidu, ampak bodo v njemu upoštevani v obdobju, daljšem od leta dni (Slovenski računovodski standardi, 2002).

Dolgoročno vnaprej vračunani stroški so zneski stroškov, ki so že razporejeni po poslovnih učinkih kot stroškovni nosilci, čeprav bodo nastali v obdobju daljšem od leta dni.

Dolgoročno vnaprej vračunani odhodki so zneski odhodkov, ki so že upoštevani v poslovnem izidu, čeprav bodo nastali v obdobju daljšem od leta dni.

Med dolgoročne rezervacije za dolgoročno odložene prihodke spadajo med drugim dolgoročne rezervacije za dana jamstva (garancije) za prodane proizvode ali opravljene storitve, dolgoročne rezervacije v zvezi z državnimi podporami, prejetimi za pridobitev osnovnih sredstev ali za pokrivanje določenih stroškov ter dolgoročne rezervacije iz namenskih donacij, prejetih za pridobitev osnovnih sredstev ali pokrivanje določenih stroškov. Sem uvrščamo tudi dolgoročne rezervacije iz naslova slabega imena. Pri tem je treba poudariti, da je rezervacija iz naslova slabega imena posebna vrsta dolgoročne rezervacije in se pojavi ob pripojiti odvisnega podjetja k obvladujočemu (pojavi se, če je naložba kupca v pridobitev kapitala podjetja manjša od knjigovodske vrednosti pripojenega podjetja) (Štrekelj, 2003a, str. 72).

Med dolgoročne rezervacije za dolgoročno vnaprej vračunane stroške oziroma odhodke spadajo na primer dolgoročne rezervacije za reorganizacijo, za pričakovane

izgube iz kočljivih pogodb, za pokojnine in druge namene.

Kar se tiče opredelitve vrste in izkazovanja dolgoročnih rezervacij, lahko rečemo, da novi SRS niso prinesli bistvenih novosti, ki bi vsebinsko dopolnjevale ali spremenile stare SRS.

### **3.2.2. Pripoznavanje dolgoročnih rezervacij**

Pripoznavanje dolgoročnih rezervacij je novost, ki so jo prinesli novi SRS. Stari SRS o pripoznavanju dolgoročnih rezervacij niso posebej govorili. Ker pa so rezervacije dokaj zahtevno področje računovodenja in ker so družbe pogosto napačno ali neupravičeno oblikovale dolgoročne rezervacije, je pripoznavanje le-teh v novih SRS dobilo pomembno in večnamensko vlogo.

Dolgoročne rezervacije se v računovodskih razvidih in bilanci stanja pripoznajo, če (Štrekelj, 2001, str. 69 – 72):

- obstaja zaradi preteklega dogodka sedanja obveza (pravna ali posredna),
- je verjetno, da bo pri poravnavi obveze potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo pritekance gospodarskih koristi, in če
- je mogoče znesek obveze zanesljivo izmeriti.

Dolgoročne rezervacije se lahko uporabljajo samo za istovrstne postavke, za katere so bile prvotno pripoznane, v utemeljenih primerih pa tudi za enakovrstne postavke. Takšen primer je poraba dolgoročnih rezervacij za dana jamstva za prodane proizvode ali opravljene storitve; na primer, če podjetje ugotovi, da znesek oblikovanih rezervacij za dana jamstva za izbrane proizvode presega vrednost izdatkov, ki bodo po pričakovanju potrebni za poravnavo obveze izdanega jamstva, hkrati pa se pojavi potreba po oblikovanju rezervacij za dana jamstva za druge proizvode, se ustrezen znesek rezervacij prerazporedi (Štrekelj, 2003a, str. 73).

### **3.2.3. Merjenje dolgoročnih rezervacij**

Vrednost dolgoročnih rezervacij mora biti enaka sedanji vrednosti izdatkov, ki bodo po pričakovanju potrebni za poravnavo obveze. Ker so dolgoročne rezervacije namenjene pokrivanju verjetnih, ne pa gotovih obveznosti, je znesek, pripoznan kot dolgoročna rezervacija, le najboljša ocena izdatkov, potrebnih za poravnavo na dan bilance stanja obstoječe dolgoročne obveznosti. Pri doseganju najboljše ocene vrednosti dolgoročne rezervacije se upoštevajo tveganja in negotovosti, ki neizogibno spremljajo dogodke in okoliščine (Slovenski računovodski standardi, 2002).

Pri presojanju ustreznosti zneska dolgoročne rezervacije je treba tudi upoštevati, da se dobiček iz pričakovane odtujitve sredstev pri merjenju dolgoročne rezervacije ne upošteva.

Za dolgoročno odlaganje prihodkov in dolgoročno vnaprej obračunavanje stroškov oziroma odhodkov se praviloma sestavi večletni predračun oblikovanja in črpanja ustrezne dolgoročne rezervacije. Na tej osnovi se opredelijo odstotki poslovnih prihodkov ali poslovnih odhodkov posameznih vrst, ki se vračunavajo v vsakem poslovnem letu. Predračun se na koncu poslovnega leta preveri in po potrebi spremeni.

Ne tako redka primera merjenja dolgoročnih rezervacij sta sklenitev kočljive pogodbe in dolgoročna rezervacija za reorganiziranje:

- Če se sklene kočljiva pogodba, se tisti del obveznosti določen v pogodbi, ki presega gospodarske koristi iz pogodbe, izmeri kot dolgoročna rezervacija;
- Dolgoročna rezervacija za reorganizacijo zajema le neposredne stroške, ki nastanejo pri reorganiziranju, to je tiste, ki jih povzroči reorganiziranje samo in niso povezani z nadaljnjim delovanjem.

### **3.2.4. Porabljanje dolgoročnih rezervacij**

Dolgoročne rezervacije na račun vnaprej vračunanih stroškov oziroma odhodkov se zmanjšujejo neposredno za stroške oziroma odhodke, za pokrivanje katerih so oblikovane. To pomeni, da se v poslovnem letu takšni stroški oziroma odhodki ne pojavijo več v izkazu poslovnega izida. Edina izjema so dolgoročne rezervacije za pričakovane izgube iz kočljivih pogodb, ki se prenašajo k poslovnim prihodkom v obračunskih obdobjih, v katerih se pojavljajo stroški oziroma odhodki, za pokrivanje katerih so oblikovane (Slovenski računovodski standardi, 2002).

Dolgoročne rezervacije za dolgoročno odložene prihodke se prenašajo k poslovnim prihodkom tistega poslovnega leta, v katerem nastajajo stroški oziroma odhodki, za pokrivanje katerih so oblikovane.

Dolgoročne rezervacije iz naslova slabega imena se prenašajo k poslovnim prihodkom, skladno s pojavljanjem odhodkov, za pokrivanje katerih so oblikovane, vendar največ pet let. V novih SRS je za razliko od starih dodano še, da se v utemeljenih primerih doba prenašanja dolgoročnih rezervacij iz naslova slabega

imena k poslovnim prihodkom lahko podaljša, vendar največ na 20 let (Štrekelj, 2003a, str. 73 - 74).

Še ena novost, ki so jo prinesli prenovljeni standardi je sklad za tveganje kot posebna oblika oblikovanja in porabljanja dolgoročnih rezervacij (dolgoročne rezervacije za dana jamstva za prodane proizvode ali opravljene storitve).

### **3.2.5. Odpravljanje dolgoročnih rezervacij**

Po koncu obdobja, za katerega je bila dolgoročna rezervacija oblikovana, se njen neporabljen del praviloma prenese k poslovnim prihodkom. Izjema tega pravila je opredeljena v 14. točki SRS 10, ki določa, da se dolgoročne rezervacije lahko uporabljajo samo za istovrstne postavke, za katere so bile prvotno pripoznane, v utemeljenih primerih pa tudi za enakovrstne postavke. Kot smo že prej omenili, lahko torej podjetje neporabljen del rezervacij prenese na rezervacije za enakovrstne postavke.

### **3.2.6. Prevrednotovanje in merjenje sprememb dolgoročnih rezervacij**

Po starih SRS so se dolgoročne rezervacije na koncu obračunskega obdobja revalorizirale (z upoštevanjem indeksa cen na drobno). Za razliko od starih SRS pa novi določajo, da se dolgoročne rezervacije na koncu obračunskega obdobja ne prevrednotujejo. Vendar mora podjetje preveriti, ali je glede na spremenjene okoliščine znesek rezervacij ustrezen.

Najpogostejše spremembe okoliščin so:

- spremembe cen storitev ali materialov, ki so potrebni za izpolnitev obveznosti,
- sprememba vrednosti domačega denarja, če je velikost obveznosti odvisna od tega, itn.

V skladu s 25. točko SRS 10 se na koncu obračunskega obdobja dolgoročne rezervacije popravijo tako, da je njihova vrednost enaka sedanji vrednosti izdatkov, ki bodo po predvidevanjih potrebni za poravnavo obveze.

Dolgoročne rezervacije se lahko tudi povečajo, če po predvidevanjih ne bi omogočile pokritja ustreznih stroškov v prihodnjih letih (za toliko, kot znaša primanjkljaj je treba povečati njihovo knjigovodsko vrednost in finančne odhodke).

V primeru, da po predvidevanjih presegajo pokritje ustreznih stroškov v prihodnjih letih, se dolgoročne rezervacije za določen namen zmanjšajo (za toliko, kot znaša presežek je treba zmanjšati njihovo knjigovodsko vrednost in povečani finančne prihodke).

Med tovrstna usklajevanja stanj dolgoročnih rezervacij ne moremo uvrstiti primerov, ko podjetje pri oblikovanju dolgoročne rezervacije (zavestno ali pomotoma) oceni oziroma določi, da je manjša, kot bi morala biti (v takem primeru mora podjetje za znesek povečanja rezervacije, če je bila oblikovana v obračunskem obdobju izkazati povečanje poslovnih stroškov ali odhodkov oziroma zmanjšanje prihodkov, če je bila oblikovana v enem od prejšnjih obračunskih obdobj).

### **3.2.7. Izkazovanje dolgoročnih rezervacij v bilanci stanja**

Za boljše razumevanje dolgoročnih rezervacij oziroma razumevanje njihovega izkazovanja v bilanci stanja sem se odločila, da bomo bolj podrobno pogledali 4. točko v SRS 24, ki dolgoročne rezervacije v bilanci stanja deli na naslednje bilančne postavke:

- rezervacije za pokojnine in podobne obveznosti,
- rezervacije za davčne obveznosti in
- druge rezervacije.

#### *Rezervacije za pokojnine in podobne obveznosti*

Ta bilančna postavka je rezervirana za dolgoročne rezervacije, ki so oblikovane za kritje obveznosti za izplačila podjetja bivšim zaposlenim po njihovi upokojitvi (podjetniške pokojnine). Tudi s sprejetjem novih SRS nismo dobili ustreznega standarda, ki bi posebej obravnaval tovrstno rezervacijo. SRS 10 v 48. točki določa, da se do sprejetja ustreznega slovenskega računovodskega standarda pri razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju dolgoročnih rezervacij za pokojnine upošteva MRS 19 (zaslužki zaposlencev). MRS 19 v kombinaciji s SRS 15, ki določa, da podjetje lahko za pokojnine oblikuje lastni pokojninski sklad, rešuje morebitne probleme v zvezi s tovrstnimi rezervacijami (Štrekelj, 2003a, str. 74).

MRS 19 predpisuje v določbah o oblikovanju oziroma izvajanju pokojninskih načrtov podjetij predvsem uporabo pravil, ki jih uporabljajo pri določanju zavarovalnih premij in pri siceršnjem poslovanju zavarovalnice (Mednarodni računovodski standardi, 2001).

### *Rezervacije za davčne obveznosti*

Lahko rečemo, da bo ta bilančna postavka izpolnjena le v redkih primerih (primer ko davčni organ z inšpekcijskim pregledom v podjetju ugotovi premalo obračunane in plačane davke in prispevke ter se podjetje na njihovo odločbo pritoži).

Če se podjetje pritoži na odločbo prvostopenjskega davčnega organa, kasneje pa morda vložiti tudi tožbo na Upravno sodišče zoper odločbo drugostopenjskega davčnega organa, bo do pravnomočnosti odločbe, s katero bo podjetju naložena obveznost plačila dajatev, lahko poteklo leto ali še več. Če podjetje v pritožbi in kasneje s tožbo izpodbija pravilnost odločbe le delno, del naloženih obveznosti za plačilo dajatev pa prizna, se za znesek nepriznanih premalo plačanih dajatev in zamudnih obresti oblikujejo dolgoročne rezervacije. Če pa podjetje namerava za znesek naloženih dajatev popraviti poslovni izid za leto, na katero se dajatve nanašajo, se rezervacije oblikujejo le za znesek zamudnih obresti (Štrekelj, 2003a, str. 75).

### *Druge rezervacije*

V tej bilančni postavki se izkazujejo vse druge dolgoročne rezervacije, kar v večini primerov pomeni, da bodo v njej izkazane vse dolgoročne rezervacije.

Še ena od večjih sprememb v zvezi z dolgoročnimi rezervacijami je tista, ki se nanaša na dolgoročne rezervacije za velika popravila in ki je razložena v nadaljevanju.

### *Dolgoročne rezervacije za velika popravila*

Za razliko od starega SRS novi, in sicer SRS 10, določa, da podjetja ne morejo več oblikovati dolgoročne rezervacije za namen velikih popravil. Vendar isti standard določa, kako morajo podjetja porabiti v ta namen v preteklosti oblikovane dolgoročne rezervacije. SRS 10 tako določa, da se dolgoročne rezervacije, oblikovane v preteklosti za namen velikih popravil, porabijo za obveznosti, ki nastajajo v zvezi z velikimi popravili. V primeru, da velikih popravil ni bilo oziroma če podjetje samo opravi velika popravila, se ustrezni zneski v velikosti ugotovljene polne lastne cene popravil prenesejo med poslovne prihodke.

### **3.2.8. Razkrivanje dolgoročnih rezervacij**

Razkrivanje dolgoročnih rezervacij je prav tako kot njihovo pripoznavanje povsem novo poglavje v novih SRS, če jih primerjamo s starimi SRS. V preteklosti so razkrivale dolgoročne rezervacije v obliki dodatnih posojil v računovodskih izkazih samo delniške družbe in večje družbe z omejeno odgovornostjo, ki so bile vezane na revizijo. Danes je razkrivanje dolgoročnih rezervacij v novih SRS posebej poudarjeno.

Novi SRS določajo naslednja pravila in razkritja v zvezi z dolgoročnimi rezervacijami (Slovenski računovodski standardi, 2002):

- Podjetja, ki niso zavezana reviziji, morajo razkrivati samo zakonsko določene informacije in podatke, preostala podjetja pa morajo zadostiti tudi zahtevam po razkrivanju v skladu s tem standardom. Ta razkritja so predpisana za vse pomembne zadeve. Naravo in stopnjo pomembnosti opredeli podjetje v svojih aktih.
  
- Za vsako vrsto dolgoročnih rezervacij je treba posebej razkriti:
  - razloge in pogoje za njihovo oblikovanje,
  - metode in pomembne predpostavke, uporabljene pri ocenjevanju njihove utemeljene vrednosti in
  - način obravnavanja pri tem nastalih razlik.
  
- Pri vsaki vrsti dolgoročnih rezervacij se razkrije razlika med njenim načrtovanim oblikovanjem in črpanjem ter njenim uresničenim oblikovanjem in črpanjem v posameznem poslovnem letu.
  
- Pri vsaki vrsti dolgoročnih rezervacij se razkrivajo informacije o izpostavljenosti različnim vrstam tveganja in način varovanja pred njimi, pa tudi morebitne skrite rezerve.

### **3.3 FINANČNE IN POSLOVNE OBVEZNOSTI**

Bilanca stanja deli obveznosti na dve vrsti: kratkoročne in dolgoročne. Za kratkoročne obveznosti se štejejo obveznosti, katere bi jih moralo vodstvo podjetja izpolniti v poslovnem letu (včasih tudi v daljšem poslovnem ciklu), dolgoročne obveznosti pa so vse tiste, ki jih ne bi mogli opredeliti kot kratkoročne (Ingram, 1998, str. 183).

Kratkoročna obveznost je tista obveznost, ki zapade v roku do enega leta. Na splošno se knjiži izvirna vrednost kratkoročnih obveznosti (vrednost, ki izhaja neposredno iz računa). Obresti za tovrstne obveznosti se ne obračunavajo, kajti čas zapadlosti je dokaj kratek in zaslužek iz tega naslova zanemarljiv, še posebej, če je obrestna mera nizka. Razdelitev na kratkoročne obveznosti je pomembna, ker je tesno vezana na koncept plačilne sposobnosti. Poslovodstvo podjetja mora v zelo kratkem času pridobiti likvidna sredstva (denar) ter poplačati kratkoročne obveznosti. Če podjetje nima zadosti virov za poplačilo kratkoročnih obveznosti, se pogosto pojavljajo problemi plačilne sposobnosti (Porter, 2001, str. 422).

Dolgoročne obveznosti so tiste, ki zapadejo v obdobju, daljšem od enega leta. Zanje se obračunavajo obresti, ker je čas do zapadlosti dokaj dolg, zaslužek iz naslova obresti pa ni zanemarljiv (Porter, 2001, str. 422).

Čeprav ni pomembne vsebinske razlike, sem se odločila dodati nekaj stavkov o obravnavanju obveznosti pri nas.

Za lažje razumevanje bomo finančne in poslovne obveznosti obravnavali ločeno, in sicer kot dolgoročne finančne in poslovne obveznosti ter kratkoročne finančne in poslovne obveznosti.

### **3.3.1. Dolgoročne finančne in poslovne obveznosti**

Dolgoročne finančne in poslovne obveznosti v splošnem lahko razdelimo na (Hieng, 2003, str. 75):

- dolgoročne obveznosti na podlagi obveznic,
- dolgoročne finančne obveznosti do bank,
- dolgoročne poslovne obveznosti na podlagi predujmov,
- dolgoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev,
- dolgoročne menične obveznosti,
- dolgoročne finančne in poslovne obveznosti do podjetij v skupini, razen do pridruženih podjetij,
- dolgoročne finančne in poslovne obveznosti do pridruženih podjetij in
- dolgoročne finančne in poslovne obveznosti do drugih.

Finančne obveznosti so v glavnem dobljena posojila, ki jih posojilojemalci dobijo od posojilodajalcev. Za posojilojemalce je posojilo dolgoročni ali kratkoročni finančni dolg, za posojilodajalca pa dolgoročna ali kratkoročna finančna naložba. Med dolgoročne finančne obveznosti se uvrščajo dolgoročno dobljena posojila (sanacijska, finančna, komercialna, dolgoročno dobljene vloge) in izdani dolgoročni



vrednostni papirji (Hieng, 2003, str. 75).

Poslovne obveznosti so obveznosti, ki so povezane s poslovanjem in ne s financiranjem ali naložbenjem. Tudi poslovne obveznosti so lahko dolgoročne ali kratkoročne. Med dolgoročne uvrščamo predvsem dolgoročne blagovne kredite (Hieng, 2003, str. 75).

Posebnost so dolgoročni dolgovi iz naslova najema, ki jih po SRS 9, lahko podjetja obravnavajo kot finančne ali poslovne obveznosti (oziroma finančni ali poslovni najem). O tem odloča podjetje na podlagi razlogov oziroma namenov za pridobitev sredstev z najemom (Slovenski računovodski standardi, 2002).

SRS pa izrecno določajo, kdaj obveznost iz najema lahko obravnavamo kot finančno oziroma poslovno obveznost.

Iz časovnega vidika delimo obveznosti na tiste, ki zapadejo v času, krajšem oziroma daljšem od leta dni. Deli dolgoročnih obveznosti, ki so že zapadli v plačilo, a še niso plačani, in deli dolgoročnih obveznosti, ki zapadejo v plačilo v obdobju do leta dni po datumu bilance stanja, se v njej izkažejo kot kratkoročne obveznosti.

Obstajajo tudi primeri, ko dolgoročne dolgove izkazujemo kot kratkoročne dolgove (spremenjeni položaj dolžnika – stečaj, likvidacija), kratkoročni dolgovi pa se lahko ob utemeljenih razlogih izkazujejo kot ustrezni dolgoročni dolgovi.

#### *Prevrednotovanje (revalorizacija) dolgoročnih dolgov*

Dolgoročni finančni in poslovni dolgovi se v bilanci stanja izkazujejo z zneski, ki izhajajo iz ustreznih listin, ob predpostavki, da upniki zahtevajo njihovo poplačilo. V inflacijskih razmerah se pri nas dolgoročni finančni dolgovi še vedno prevrednotujejo (revalorizirajo) zaradi ohranitve vrednosti, če je tako dogovorjeno v pogodbi. Znesek revalorizacije (prevrednotovalni učinek) se dolgu običajno pripiše (Hieng, 2003, str. 75).

Če je v pogodbi dogovorjena valutna klavzula, se znesek dolga preračuna z uporabo v pogodbi dogovorjenih tečajev (podjetniških, bančnih, menjalniških).

Obresti, ki se praviloma obračunavajo v skladu s pogodbo se izkazujejo kot posebna obveznost, lahko pa se tudi v skladu s pogodbo pripišejo glavnici.

Dolgoročni dolgovi do tujine se preračunavajo v domačo valuto po srednjem tečaju Banke Slovenije na zadnji dan prejšnjega leta. Ta določba je povsem razumljiva, ker

morajo podjetja za poravnavo svojih obveznosti do tujine običajno kupiti devize pri poslovni banki (Slovenski računovodski standardi, 2002).

Morebitni odpisi dolgov se izkazujejo med prevrednotovalnimi poslovnimi oziroma prevrednotovalnimi finančnimi prihodki. Odpisi dolgov pa so možni le na podlagi privolitve upnikov ali končanih postopkov prisilne poravnave, stečajev oziroma na podlagi sodnega sklepa.

Obveznosti iz izdanih dolgoročnih vrednostnih papirjev se izkažejo v zneskih, ki so jih kupci vplačali. Popust ali presežek, ki se pojavi pri izdaji, pa tudi znesek obresti, če je všteti v nominalni znesek vrednostnega papirja, se v knjigah izkazuje kot popravek nominalne vrednosti papirja. Praviloma se odpisujejo oziroma prenašajo v breme finančnih odhodkov ali finančnih prihodkov med trajanjem obveznosti sorazmerno z odplačevanjem glavnice. To pa ne velja za vplačani presežek glede na nominalno vrednost izdanih zamenljivih obveznic in obveznic z delniško nakupno opcijo, ki se po novem ZGD izkazuje kot kapitalska rezerva (Hieng, 2003, str. 76).

Tudi izdani vrednosti papirji se zaradi ohranitve vrednosti prevrednotujejo oziroma revalorizirajo, če je tako predvideno v sklepu o izdaji vrednostnega papirja.

Kar se tiče prevrednotovanja (revalorizacije) dolgoročnih dolgov, pa novi SRS niso prinesli pomembnih novosti oziroma sprememb, razen spremembe imenovanja (prehod iz revalorizacije na prevrednotovanje).

Dodali bomo še spremembo, ki so jo prinesli novi SRS v zvezi s prevrednotovanjem kot novim pojmom. Novi SRS določajo, da je prevrednotovanje dolgoročnih dolgov sprememba njihove knjigovodske vrednosti. Opravi se na koncu poslovnega leta ali med njim in se pojavlja kot prevrednotenje dolgov zaradi njihove oslabitve, pa tudi kot prevrednotenje dolgoročnih dolgov zaradi njihove okrepitve (Hieng, 2003, str. 76).

Da bi bilo prevrednotovanje zaradi oslabitve in okrepitve bolj jasno, smo dodali še določbe novih SRS, ki precej izrecno določajo primer prevrednotenja zaradi oslabitve oziroma okrepitve (Slovenski računovodski standardi, 2002):

- Dolgoročni dolgovi se morajo zaradi okrepitve prevrednotovati v zvezi z dolgoročnimi dolžniškimi vrednostnimi papirji in drugimi, z njimi povezanimi finančnimi instrumenti, če je njihova dokazana poštena vrednost pred odštetjem stroškov posla, ki se utegnejo pojaviti ob prodaji ali drugi odtujitvi, večja od njihove knjigovodske vrednosti.

- Dolgoročni dolgovi se lahko zaradi oslabitve prevrednotujejo v zvezi z dolgoročnimi dolžniškimi vrednostnimi papirji in drugimi z njimi povezanimi finančnimi instrumenti, če je njihova dokazana poštena vrednost pred odštetjem stroškov posla, ki se utegnejo pojaviti ob prodaji ali drugi odtujitvi, manjša od njihove knjigovodske vrednosti.
- Dolgoročni dolgovi se lahko zaradi oslabitve prevrednotujejo tudi v zvezi z dobljenimi dolgoročnimi posojili, če je njihova po metodi veljavne obrestne mere izmerjena odplačna vrednost manjša od njihove knjigovodske vrednosti.

#### *Dolgoročne obveznosti do podjetij v skupini in do pridruženih podjetij*

V bilanci stanja se ločeno izkazujejo vsakršne obveznosti do pridruženih podjetij in do podjetij v skupini. Posebej je treba tudi prikazovati obveznosti do drugih, zlasti obveznosti do bank.

### **3.3.2. Kratkoročne poslovne in finančne obveznosti**

Kratkoročne finančne in poslovne obveznosti podobno kot dolgoročne finančne in poslovne obveznosti delimo na (Hieng, 2003, str. 76):

- kratkoročne obveznosti na podlagi obveznic,
- kratkoročne finančne obveznosti do bank,
- kratkoročne poslovne obveznosti na podlagi predujmov,
- kratkoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev,
- kratkoročne menične obveznosti,
- kratkoročne finančne in poslovne obveznosti do podjetij v skupini razen do pridruženih podjetij,
- kratkoročne finančne in poslovne obveznosti do pridruženih podjetij in
- kratkoročne finančne in poslovne obveznosti do drugih.

Kratkoročne poslovne in finančne obveznosti so obveznosti, ki zapadejo v času krajšem od enega leta. Kratkoročne finančne obveznosti so v glavnem dobljena posojila, kratkoročne poslovne obveznosti pa so obveznosti, povezane s poslovanjem in ne s financiranjem ali naložbenjem. Rekli smo, da se med kratkoročne obveznosti všteva tudi del dolgoročnih obveznosti, ki so že zapadle v plačilo oziroma deli dolgoročnih obveznosti, ki zapadejo v plačilo v obdobju do leta dni po datumu bilance stanja. Pri obravnavanju dolgoročnih obveznosti smo omenili, da se v določenih primerih kratkoročne obveznosti lahko izkazujejo kot dolgoročne in obratno (Hieng, 2003, str. 76).

### *Prevrednotovanje kratkoročnih finančnih in poslovnih obveznosti*

Kratkoročne finančne obveznosti se izkazujejo z zneski, ki izhajajo iz ustreznih listin. Če primerjamo nove in stare SRS, tudi tu veljajo spremembe in določbe, ki smo jih omenili že pri prevrednotenju dolgoročnih obveznosti.

Ne glede na povedano je treba posebej poudariti, da se kratkoročne obveznosti od sredine leta 2002 ne prevrednotujejo več zaradi ohranitve vrednosti (revalorizirajo). Njihovo vrednost se lahko ohranja le z višjo nominalno obrestno mero.

Še vedno pa se zaradi ohranitve vrednosti prevrednotujejo kratkoročne obveznosti do tujine. V bilanci stanja se preračunajo po srednjem tečaju Banke Slovenije na zadnji dan obračunskega obdobja.

Za kratkoročno izdane vrednostne papirje in njihovo prevrednotovanje (zaradi oslabitve ali okrepitve) veljajo enaka pravila kot za dolgoročne obveznosti, o katerih smo že pisali.

Morebitni odpisi dolgov se izkazujejo med prevrednotovalnimi poslovnimi oziroma med prevrednotovalnimi finančnimi prihodki.

Obveznosti na podlagi obveznic se izkažejo v bilanci stanja v zneskih, ki so jih kupci vplačali. Popust ali presežek, ki se pojavi pri izdaji, se odpisuje v breme finančnih prihodkov oziroma odhodkov, in sicer med trajanjem obveznosti sorazmerno z odplačevanjem glavnice. To pa ne velja za vplačani presežek nad nominalno vrednostjo izdanih zamenljivih obveznic in obveznic z delniško nakupno opcijo, ki se po ZGD izkazuje kot kapitalna rezerva (Slovenski računovodski standardi, 2002).

### *Pripoznavanje in razkritja v zvezi s poslovnimi in finančnimi obveznostmi*

Da bi dobili celovito sliko o spremembah oziroma novostih, ki so jih prinesli novi SRS, je treba poudariti, da so ti posebej poudarili pripoznavanje oziroma potrebna razkritja v računovodskih izkazih. Stari SRS omenjenih novosti niso obravnavali.

Pripoznavanje je novost, ki je dodana v novih SRS, v glavnem zaradi reševanja vseh dvomov oziroma problemov v zvezi s pripoznavanjem le-teh v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja.

Novi SRS pa so tudi posebej poudarili razkritja zaradi njihove pomembnosti. Razkritja kot dodatna pojasnila računovodskim izkazom so namenjena ožjim in širšim

uporabnikom računovodskih izkazov in si z vidika pomembnosti zaslužijo posebno mesto v SRS.

V nadaljevanju smo dodali splošna razkritja za dolgoročne in kratkoročne obveznosti, ki jih zahteva novi SRS (Slovenski računovodski standardi, 2002):

- Pri dobljenih kratkoročnih posojilih se razkrivajo dobljena kratkoročna nezavarovana posojila in dobljena kratkoročna zavarovana posojila.
- Pri pomembnih kratkoročnih dolgovih do drugih podjetij v skupini se razkrivajo imena teh podjetij, države, v katerih so vpisana ali v katerih imajo svoje sedeže, in zneski.
- Pri kratkoročnih dolgovih se razkrivajo:
  - datum zapadlosti v plačilo,
  - obrestna mera, vezana na redna odplačila in na zamujena odplačila,
  - metode in pomembne predpostavke, uporabljene pri ocenjevanju njihove poštene vrednosti in
  - način obravnavanja pri tem nastalih razlik.
- Pri izpostavljenosti obrestnemu tveganju se med drugim razkrivajo:
  - pogodbeni roki za popravek obrestne mere ali roki za plačilo, in sicer tisti, ki se pojavijo prej, in
  - dejanske obrestne mere, če se uporabljajo.
- Za vsako vrsto kratkoročnih dolgov se razkrivajo informacije o njihovi pošteni vrednosti.
- Poimensko se razkrivajo kratkoročni dolgovi do članov uprave (ravnateljstva), članov nadzornega sveta, notranjih lastnikov itn.

### **3.4. PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE**

#### **3.4.1. Opredelitev pasivnih časovnih razmejitev**

V tuji literaturi zasledimo naslednjo specifikacijo in definiranje pasivnih časovnih razmejitev.

Pasivne časovne razmejitve se delijo na (Needles, 1998, str. 140):

- v obračunskem obdobju nastale, vendar nepoknjžene stroške in
- prejete prihodke za storitve, ki niso opravljene.

Na koncu obračunskega obdobja se pojavljajo stroški, ki so nastali v obračunskem obdobju, ampak v istem obdobju niso bili vknjiženi. Ti stroški zahtevajo prilagajene vknjižbe. Takšen primer so obresti na posojeni denar. Pogosto so takšni stroški vezani na davke in plače (Needles, 1998, str. 140).

V primeru, da so prihodki prejeti vnaprej, preden je storitev opravljena oziroma blago izročeno, govorimo o odloženih prihodkih (Needles, 1998, str. 140).

Pri nas pa kratkoročne pasivne časovne razmejitev obravnava SRS 12. Pasivne časovne razmejitve se v skladu z omenjenim standardom delijo na kratkoročno vnaprej vračunanane stroške oziroma kratkoročno vnaprej vračunanane odhodke in kratkoročno odložene prihodke.

Med pasivnimi kratkoročnimi časovnimi razmejitvami se pojavljajo predvsem vnaprej vračunani stroški oziroma odhodki.

Vnaprej vračunani stroški oziroma odhodki nastajajo z enakomernim obremenjevanjem dejavnosti, s katero se ukvarja podjetje, ali z enakomernim obremenjevanjem poslovnega izida s stroški, ki so pričakovani, pa se še niso pojavili. Pogost primer je tudi obremenjevanje zalog. Vnaprej vračunani stroški oziroma odhodki so kritje za kasneje dejansko nastale stroške (odhodke) iste vrste. Značilen in najbolj pogost primer takih stroškov so stroški kala, razsipa, uničenja in loma ali neposredni stroški nabave blaga (Štrekelj, 2003b, str. 77).

Kratkoročno odloženi prihodki nastajajo, če še niso opravljene sicer že zaračunane ali celo plačane storitve, vendar zaradi tega ni običajnih obveznosti do kupcev, ki bi se štele kot dobljeni predujmi.

Problem ločevanja med kratkoročno odloženimi prihodki in prejetimi predujmi je zajet v 39. točki SRS 12, ki določa, da se:

- v obračunskem obdobju prejeti zneski za proizvode, trgovsko blago ali storitve, ki bodo dobavljeni (opravljeni) in v tej zvezi zaračunani šele v naslednjem obračunskem obdobju obravnavajo kot prejeti predujmi in da se
- prejeti zneski, povezani s storitvami, ki se opravljajo več mesecev in katerih plačnik ne more odstopiti od pogodbe, obravnavajo kot kratkoročno odloženi prihodki.

Značilen primer kratkoročno odloženih prihodkov so pobrane šolnine, naročnine za razne publikacije itn.

Kratkoročno odloženi prihodki nastajajo tudi, če je upravičenost do priznanja prihodkov v poslovnem izidu v trenutku prodaje še dvomljiva. Če obstaja dvom o velikosti prihodkov iz kakega posla, se prihodki ne priznajo, dokler se dvom ne odpravi. V primeru, da obstaja verjetnost, da se bodo stroški nedvoumno določili in nadomestili v sorazmerju z velikostjo posla, se lahko tudi stroški odložijo in prikažejo

med aktivnimi kratkoročnimi časovnimi razmejitvami ter kasneje poravnajo s prihodki. Primer takšnega razmejevanja je naveden v 55. točki SRS 18, po katerem se šteje, da je dvom o plačilu obresti utemeljen, dokler ni plačana glavnica (Štrekelj, 2003b, str. 77).

### **3.4.2. Oblikovanje in porabljanje pasivnih časovnih razmejitev**

Po SRS 12 se morajo predračuni stroškov, ki se vračunavajo vnaprej, praviloma sestavljati za celotno poslovno leto, za krajša obdobja pa le izjemoma, in sicer pri tistih stroških, ki bodo nastajali v krajših časovnih obdobjih.

Zneski vnaprej vračunanih stroškov se za posamezno obdobje praviloma določijo na podlagi stroškov, ugotovljenih v prejšnjem obdobju. Pri tem se upoštevajo tudi popravki v zvezi s spremembami v gibanju teh stroškov v obračunskem obdobju. Za nove vrste stroškov se sestavljajo novi predračuni. Novi predračuni se sestavljajo tudi za stroške, ki jih je podjetje imelo v prejšnjem obračunskem obdobju, a se njihove realne vrednosti ne da določiti s zgoraj navedenim načinom upoštevanja popravkov (primer večjih sprememb v okviru poslovanja v obračunskem obdobju) (Štrekelj, 2003b, str. 77).

Stroški, ki se vračunavajo vnaprej po predračunih, se morajo predvidevati na podlagi objektivnih tehničnih, organizacijskih in drugih dejavnikov, ki vplivajo nanje.

Običajen način vnaprejšnjega vračunavanja stroškov, ki so stalni, je vračunavanje s količniki (primer neposrednih stroškov pri nabavi blaga). Količniki za vnaprejšnje vračunavanje stroškov se določajo po časovnem ali po funkcionalnem načelu. Po časovnem načelu je količnik razmerje med načrtovanimi stroški in številom mesecev obračunskega obdobja. Po funkcionalnem načelu pa je osnovni količnik razmerje med načrtovanimi stroški in količinsko ali vrednostno prikazanim obsegom dejavnosti, na katero se načrtovani stroški nanašajo (mesečni znesek stroškov je zmnožek v zadevnem mesecu doseženega obsega dejavnosti in osnovnega količnika).

Vnaprej vračunani stroški ali odhodki se poračunajo z dejanskimi, ko so ugotovljeni, odloženi prihodki pa se preoblikujejo v redne prihodke, ki vplivajo na poslovni izid obdobja, v skladu s pojavljanjem stroškov, ki jih morajo pokrivati.

Pripoznanja kratkoročnih pasivnih časovnih razmejitev v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja se odpravijo, kadar so že izrabljene možnosti ali pa ni več potrebe po tovrstnih kratkoročnih časovnih razmejitvah, ker razlogov, zaradi katerih so bile

oblikovane, ni več. Ob odpravi kratkoročnih pasivnih časovnih razmejitev se vnaprej zmanjšajo tiste postavke stroškov, v breme katerih so bile oblikovane, preostanek pa se izkaže med prevrednotovalnimi poslovnimi prihodki (Slovenski računovodski standardi, 2002).

Pravila o vrstah, opredelitvi ter oblikovanju in porabljanju pasivnih časovnih razmejitev po prenovljenem SRS 12 se v primerjavi z določbami prejšnjega standarda niso v ničemer spremenila, razen glede stroškov investicijskega vzdrževanja, za pokritje katerih ni več dovoljeno oblikovati kratkoročnih pasivnih časovnih razmejitev. Rezervacije se po novih standardih za pokrivanje stroškov investicijskega vzdrževanja ne morejo oblikovati. Stroški investicijskega vzdrževanja so po novih SRS stroški obračunskega obdobja, v katerem nastanejo.

#### **4. SKLEP**

S 1. januarjem 2001 smo začeli uporabljati nove SRS. Novi (spremenjeni) SRS, kot tudi spremenjeni Zakon o gospodarskih družbah, na katerem temeljijo SRS, so prinesli veliko sprememb oziroma novosti pri merjenju in izkazovanju posameznih kategorij s tem, da so nekatere od njih prenovljene, nekatere so izbrisane, nekatere pa so uvedene na novo.

Ugotovljeno je, da so prenovljeni standardi veliko bolj nadrobni in da natančneje rešujejo problematiko merjenja in računovodskega izkazovanja ekonomskih kategorij v računovodskih izkazih.

Največje in najbolj pomembne spremembe so bile, kot smo že večkrat napisali sprejete v okviru najbolj pomembne postavke v bilanci stanja, in sicer v okviru kapitala.

Najodmevnejša novost prenovljenih SRS je odprava revalorizacije kot metode, s katero so podjetja spreminjala vrednost sredstev in obveznosti do virov sredstev in s tem ohranjala njihovo realno vrednost. Revalorizacijo z novimi SRS nadomešča metoda prevrednotevanja, s katero se pojavijo pojmi kot so okrepitev, oslabitev ali odprava oslabitve dolgov in sredstev, prevrednotuje pa se tudi kapital. Praktično bo revalorizacija ostala v spremenjeni obliki – v prevrednotevanju, razlog za njen obstoj je ta, da tolar izgublja vrednost, vendar ne povzroča inflacije in ne konkurenčne obrestne mere. SRS so uvedli splošno prevrednotevanje kapitala, ki se bo izvajalo ob 5,5% ali več odstotni spremembi tečaja SIT/EUR. Poleg splošnega prevrednotevalnega popravka kapitala pa SRS uvajajo tudi posebni prevrednotevalni



popravek kapitala, ki se oblikuje kot proti-postavka okrepitve sredstev ali oslabitve dolgov.

V okviru kapitala so novi SRS oziroma novi ZGD prinesli nekaj novih kategorij (prekvalifikacija starih sestavin kapitala v nove). Nove sestavine kapitala so kapitalne rezerve in prevrednotovalni popravek kapitala. Poleg teh sprememb so tudi take, ki so bolj vsebinsko dopolnile ali spremenile stare SRS oziroma stari ZGD. Te vsebinske spremembe se nanašajo v glavnem na določbe o oblikovanju rezerv, na njihovo pripoznavanje, pa tudi na določbe v zvezi s prevrednotovalnim popravkom kapitala. Glede kapitala je vredno poudariti tudi spremembe v zvezi s prenesenim poslovnim izidom in razdelitve oziroma njegovega pokrivanja. Pa tudi čisti poslovni izid poslovnega leta je zaznamovan s spremembami, kar se tiče njegove razdelitve na druge sestavine kapitala (npr. določbe o oblikovanju zakonskih rezerv iz čistega dobička poslovnega leta).

Novi SRS so prinesli tudi nekaj sprememb v zvezi z drugimi postavkami pasivne strani bilance stanja. Te so dolgoročne rezervacije, dolgoročne in kratkoročne poslovne in finančne obveznosti ter pasivne časovne razmejitve. Analiza sprememb SRS kaže, da so prenovljeni standardi znatno bolj dodelani kot stari SRS in zaradi tega bo odpravljenih mnogo vsakdanjih dilem, ki so se pojavljale v podjetjih. Nekateri med njimi so tudi takšni, za katere je bilo znano, da so podjetjem najbolj omogočali prikrivanje dobička, to so dolgoročne rezervacije. Kljub dejstvu, da spremembe pri teh postavkah nimajo vsebinskega značaja, smo jih v diplomski nalogi obravnavali in tudi poudarili. Za primer lahko omenimo novi pojem, s katerim smo se srečevali pri branju novih SRS in ki se veže na vsako od omenjenih kategorij. Govorimo o pojmu pripoznavanja ekonomskih kategorij. Problemi v zvezi s starimi SRS (nerazumevanje, pogoste dileme itn.) so delno odpravljeni s tem novim pojmom.

Novi SRS so tudi prinesli novosti v okviru razkritij znotraj posameznih ekonomskih kategorij (razkritja, ki jih mora vsebovati računovodski del poslovnega poročila). Po starem ZGD so bile v delniških družbah in večjih družbah z omejeno odgovornostjo revizorske družbe tiste, ki so v skladu s starimi SRS napisale letno poročilo (računovodski del) in razkrile posamezne postavke v bilanci stanja ter izkazu uspeha. Po novih SRS morajo poslovno poročilo izdelati gospodarske družbe in razkriti posamezne kategorije (revizijske družbe dajejo le svoje mnenje). Dejstvo je, da so novi SRS bolj zahtevni, kar se tiče razkritij v poslovnem poročilu družb. Ta sprememba nas ne preseneča, ker je znano, da so uporabniki računovodskih informacij številni (dobavitelji, kupci, lastniki, posojilodajalci itn.) in da so poslovna poročila danes na vpogled dostopna tudi širši javnosti.

S temi spremembami so se SRS zelo približali MRS in kot takšni dajejo dokaj ustrezno primerjalno osnovo. Popolna harmonizacija pa ni dosežena, vendar glede na slovenske razmere tudi ni bila možna. Razvoj naj bi šel v smeri poenotenja pravil za računovodske izkaze, tako da bi bili ti izkazi sprejeti na vseh svetovnih kapitalskih trgih. To pa je bilo tudi temeljno vodilo, ki je bilo upoštevano pri pripravi osnutka sprememb SRS. Problem računovodenja dandanes je v nezmožnosti mednarodne primerjave računovodskih poročil, poudarek je predvsem na primerljivosti izkaza poslovnega izida in bilance stanja.

Na koncu lahko trdimo, da so rešitve, ki jih ponujajo novi SRS glede na gospodarske razmere dokaj ustrezne in da so usklajene z novim ZGD, na katerem tudi temeljijo. Medsebojno pokrivanje in dopolnjevanje omogoča ustrezne rešitve na področju računovodenja in hkrati omogoča, da so uporabniki računovodskih informacij in širša javnost dobro in realno obveščeni.

## LITERATURA

1. Hieng Romana: Finančne in poslovne obveznosti. Revija za računovodstvo in finance IKS, Ljubljana, XXX (2003), 1-2, str. 75-77.
2. Igličar Aleksander, Hočevar Marko: Računovodstvo za managerje. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1997. 423 str.
3. Ingram Robert W., Baldwin Bruce A.: Financial Accounting. Cincinnati, South-Weatern College Publishing, 1998. 570 str.
4. Mednarodni računovodski standardi. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001. 1357 str.
5. Meigs Robert F., Meigs Walter B., Meigs Mary A.: Financial Accounting. Eight edition, B.k.:McGraw – Hill, 1995. 685 str., pril.
6. Mramor Dušan: Uvod v poslovne finance. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1993. 380 str.
7. Needles Belverd E., Powers Marian: Financial Accounting. Sixth edition, Boston, Houghton Mifflin Company, 1998. 819 str., pril.
8. Odar Marjan: Poročanje zunanjim uporabnikom računovodskih informacij za leto 2002. Revija za računovodstvo in finance IKS, Ljubljana, XXX (2003), 1-2, str. 12- 28.
9. Odar Marjan: Obveznosti do virov sredstev. Revija za računovodstvo in finance IKS, Ljubljana, XXX (2003a), 1-2, str. 59 – 72.
10. Odar Marjan: Prehod na prenovljene standarde in pričetek uporabe spremenjenega zakona o gospodarskih družbah. Revija za računovodstvo in finance IKS, Ljubljana, XXX (2003b), 1-2, str.7-11.
11. Porter Gary A., Norton Curtis L.: Financial Accounting. Third edition. Orlando: Harcourt, 2001, 715 str., pril.
12. Slovenski računovodski standardi. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1993. 209 str.
13. Slovenski računovodski standardi. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2002. 314 str.

14. Slovenski računovodski standardi (z dodatnimi pojasnili in stališči Slovenskega inštituta za revizijo). Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1997.
15. Sutton Tim: Corporate Financial Accounting and Reporting. Wiltshire, Redwood Books, 2000. 754 str.
16. Štrekelj Vlado: Rezervacije. Revija za računovodstvo in finance IKS, Ljubljana, XXX (2003a), 1-2, str. 72 – 75.
17. Štrekelj Vlado: Pasivne časovne razmejitev. Revija za računovodstvo in finance IKS, Ljubljana, XXX (2003b), 1-2, str. 77-78.
18. Štrekelj Vlado: Novosti v SRS 10 – Dolgoročne rezervacije. Revija za računovodstvo in finance IKS, Ljubljana, XXVIII (2001), 12, str. 69 - 72.
19. Vezjak Blanka: Vpliv sprememb računovodskih usmeritev na spremembe in dopolnitve notranjih predpisov. Zbornik referatov 5. letne konference preizkušenih računovodij. Ljubljana, 2002, str. 17 – 33.
20. Weygandt, Jerry J., Kieso Donald E.: Financial Accounting. B.k.: John Wiley & Sons, 1995. 681 str., pril.

## **VIRI**

1. Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list republike Slovenije, št. 45/01).