

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**SPREMEMBE AKTIVNIH POSTAVK BILANCE STANJA PO
SRS 2006**

Ljubljana, september 2006

MARTINA ŠMON

IZJAVA

Študentka MARTINA ŠMON izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom dr. Simona Čadeža in dovolim objavo na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne _____

Podpis: _____

KAZALO

UVOD	1
1. RAČUNOVODSKI STANDARDI	2
1.1 Slovenski računovodski standardi	2
1.2 Ureditev SRS	3
1.3 Mednarodni računovodski standardi	4
1.4 Splošne razlike med SRS in MRS	5
2. BILANCA STANJA	7
2.1 Oblika bilance stanja po MRS	9
2.2 Oblika bilance stanja po SRS 2006	10
3. SPREMEMBE AKTIVNIH POSTAVK BILANCE STANJA V SRS 2006	11
3.1 Opredmetena osnovna sredstva	12
3.1.1 Ugotavljanje nabavne vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev	13
3.1.2 Razporeditev nabavne vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev na dele	15
3.1.3 Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev	17
3.2 Neopredmetena sredstva in aktivne časovne razmejitve	20
3.2.1 Pripoznavanje neopredmetenih sredstev	21
3.2.2 Ugotavljanje nabavne vrednosti neopredmetenih sredstev	22
3.2.3 Prevrednotenje neopredmetenih sredstev	24
3.3 Finančne naložbe	25
3.3.1 Pripoznavanje finančnih naložb	25
3.3.2 Ugotavljanje nabavne vrednosti finančnih naložb	27
3.3.3 Prevrednotenje finančnih naložb	27
3.4 Zaloge	31
3.4.1 Pripoznavanje zalog	32
3.4.2 Začetno računovodsko merjenje zalog	33
3.4.3 Prevrednotenje zalog	33
3.5 Terjatve	34
3.5.1 Pripoznavanje terjatev	35
3.5.2 Začetno računovodsko merjenje terjatev	36
3.5.3 Prevrednotenje terjatev	36
3.6 Denarna sredstva	37
4. NOVE AKTIVNE POSTAVKE BILANCE STANJA V SRS 2006	37
4.1 Naložbene nepremičnine	37
4.1.1 Pripoznavanje naložbenih nepremičnin	38
4.1.2 Začetno računovodsko merjenje naložbenih nepremičnin	39
4.1.3 Prevrednotenje naložbenih nepremičnin	40
4.2 Odložene terjatve za davek	41
SKLEP	46
LITERATURA	48
VIRI	49
PRILOGE	

UVOD

Računovodska dejavnost je zelo pomembna dejavnost v podjetju. Vsak poslovni dogodek, ki se pojavi v podjetju oziroma vpliva na poslovanje podjetja, se izkaže v njegovih poslovnih knjigah. Naloga računovodstva je, da pripravi računovodske informacije, ki so zajete v računovodskem poročilu. Le-tega sestavljajo računovodski izkazi in pojasnila k posameznim postavkam. Računovodsko poročilo je namenjeno predvsem zunanjim uporabnikom, da si lahko ustvarijo podobo o gospodarskem stanju podjetja. Zaradi tega je zelo pomembno, da so računovodske informacije pripravljene v skladu z načelom resničnosti in poštenosti ter da prikazujejo dejansko stanje v podjetju.

Nekatere države, mednje spada tudi Slovenija, imajo lastne računovodske standarde, nekatere pa neposredno uporabljajo mednarodne računovodske standarde. Pri tem pa nacionalni standardi posameznih držav ne smejo biti v nasprotju z mednarodnimi računovodskimi standardi.

V zadnjih nekaj letih je v mednarodni računovodski stroki vidna izredno intenzivna dejavnost in zaradi tega se spreminjajo, dopolnjujejo in se spremembam tudi prilagajajo računovodski standardi. Eden izmed glavnih razlogov sprememb je tudi zahteva Evropske unije (odslej EU), da vse družbe, ki so uvrščene na organiziran trg vrednostnih papirjev v EU, pri pripravi konsolidiranih računovodskih izkazov uporabijo mednarodne standarde računovodskega poročanja (MSRP).

Razvoju mednarodne računovodske stroke pa moramo seveda slediti tudi v Sloveniji in zaradi tega so letos 1. januarja vstopili v uporabo prenovljeni slovenski računovodski standardi, ki so v ključnih področjih izkazovanja in vrednotenja usklajeni z MSRP. Največ sprememb in prilagoditev mednarodnim računovodskim standardom so »doživele« aktivne postavke bilance stanja in zaradi tega sem se tudi odločila, da te spremembe predstavim v tem diplomskem delu.

Prilagoditev SRS je bila smiselna, saj so se pojavile že precejšnje razlike v primerjavi z MRS. V samem začetku je bila razlika že v obliki bilance stanja: v MRS so sredstva in obveznosti razporejena glede na ročnost (kratkoročna in dolgoročna), v SRS 2001 pa glede na stalnost (stalna in gibljiva). SRS 2001 pri opredmetenih osnovnih sredstvih niso določali, da morajo podjetja v nabavno vrednost vključiti tudi stroške razgradnje, odstranitve in obnovitve nahajališča. Prav tako niso opredeljevali, da je potrebno opredmetena osnovna sredstva z velikimi nabavnimi vrednostmi razporediti na sestavne dele, če le-ti predstavljajo pomemben delež v celotni nabavni vrednosti, in jih morajo obračunavati posebej. V MRS je tudi določilo, ki ga v SRS 2001 ni bilo, da se stroški raziskovanja ne štejejo med neopredmetena sredstva, medtem ko se stroški razvijanja prepoznajo kot neopredmeteno sredstvo, če izpolnjujejo določene pogoje. Razlika je bila tudi ta, da je MRS delil neopredmetena sredstva na tista s končnimi dobami koristnosti in tista z nedoločenimi dobami koristnosti, česar SRS 2001 niso

vsebovali. MRS so prav tako vsebovali razvrstitev finančnih naložb SRS 2001 pa ne. SRS 2001 so dovoljevali pri vrednotenju zalog uporabo metode LIFO, medtem ko je MRS niso. MRS so naložbene nepremičnine obravnavale v posebnem standardu, medtem ko so bile v SRS 2001 vključene v standard o dolgoročnih naložbah. Iz vsega tega je razvidno, da je bila uskladitev SRS z MRS smiselna.

V prvem poglavju predstavim, kaj so slovenski in kaj mednarodni računovodski standardi ter kakšne so razlike med njimi. V drugem poglavju na kratko opišem bilanco stanja. V tretjem poglavju opišem skupne značilnosti sredstev. V podpoglavjih opišem za vsako posamezno sredstvo, kdaj se le-to prepozna, kako se določi njihova nabavna vrednost in kako ter pod katerimi pogoji se lahko opravi njihovo prevrednotenje. Opredelim tudi kakšne novosti oziroma spremembe pri posameznem sredstvu prinašajo prenovljeni SRS in ali MRS kako drugače določajo opredelitev obravnavanega sredstva. Četrto poglavje obravnava največji novosti, ki jih prinašajo prenovljeni SRS – to so naložbene nepremičnine in odložene terjatve za davek.

Namen mojega diplomskega dela je med drugim tudi, da pokažem, da prenovljeni SRS vpeljujejo veliko sodobnih metod in postopkov pri vrednotenju aktivnih postavk bilance stanja in dajejo velik poudarek njihovem prikazovanju. S prenovljenimi SRS se še povečata pomen in praktičnost uporabe bilance stanja.

1. RAČUNOVODSKI STANDARDI

1.1 SLOVENSKI RAČUNOVODSKI STANDARDI

Slovenske računovodske standarde (odslej SRS) oblikuje Slovenski inštitut za revizijo. To so pravila o strokovnem ravnanju na področju računovodenja. Vrhovna stroka je dobila pooblastilo, da namesto države samostojno in skladno z razvojem stroke v svetu in domačimi dosežki oblikuje svoje strokovne standarde. SRS temeljijo na zakonu o gospodarskih družbah (ZGD).

»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 Uvod, 2006).

SRS so izvirna združitev domače računovodske teorije z mednarodnimi zahtevami zlasti mednarodnimi standardi računovodskega poročanja in direktivami Evropske unije. Njihova posebnost je, da obravnavajo računovodenje kot celoto za notranje in zunanje potrebe podjetij. Zajemajo finančno, stroškovno in poslovodno računovodstvo. SRS niso omejeni zgolj na zunanje računovodsko poročanje o preteklih dosežkih tako kot mednarodni standardi

računovodskega poročanja (MSRP), ampak temeljijo na dejstvu, da mora zunanje računovodsko poročanje, na katerega vplivajo zunanje zahteve, vplivati tudi na temeljno ureditev računovodenja, na kateri temeljijo posebne rešitve pri notranjem poročanju. Podrobnosti notranjega poročanja so odvisne od zahtev in potreb vsakega posameznega podjetja in zato niso obdelane v SRS. V njih so obdelane le splošne podloge za notranje poročanje, ki se načeloma ne razlikujejo od splošnih podlog za zunanje poročanje (SRS Uvod, 2006).

SRS podrobno obravnavajo tiste postopke, ki vplivajo na predpisane računovodske izkaze za zunanje potrebe (to so bilanca stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz gibanja kapitala in izkaz finančnega izida), ne spuščajo pa se v podrobnosti drugih računovodskih obračunov in računovodskih predračunov za zunanje potrebe še manj pa v podrobnosti računovodskih obračunov in predračunov za notranje potrebe. Prav tako se ne spuščajo v vprašanja v zvezi z obdavčenjem. Državni predpisi o obdavčenju lahko v marsičem dopolnjujejo zahteve strokovnih standardov, vendar vplivajo le na način sestavljanja davčnih prijav, ne pa na zamisli o računovodskih standardih (SRS 2006).

SRS se nanašajo predvsem na gospodarske družbe. Če pa posebej določajo državni predpisi, jih lahko uporabljajo tudi druga podjetja in državne organizacije.

Namen SRS je zagotoviti, da bodo računovodski izkazi, ki so končni rezultat računovodenja, dali informacije o finančnem položaju, uspešnosti in spremembah finančnega položaja.

1.2 UREDITEV SRS

SRS temeljijo na kodeksu računovodskih načel in ravno zato zajemajo precej širše področje kot ga zajemajo MSRP. Imamo 30 splošnih SRS in 10 posebnih, ki obravnavajo posebnosti računovodenja v organizacijah posameznih vrst in posebnosti računovodenja v primerih, ko niso upoštevane temeljne računovodske predpostavke, na katerih so zasnovani splošni SRS.

SRS od 1 do 19 obravnavajo metodiko vsebinskega izkazovanja gospodarskih kategorij, SRS od 24 do 27 metodiko oblikovanega predstavljanja gospodarskih kategorij pri zunanem poročanju. V SRS od 20 do 23 in od 28 do 30 pa so obravnavane metodike delovanja na posameznih področjih računovodenja.

Posamezen SRS je lahko povezan z več mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (MSRP) in direktivami Evropske unije, posamezen MSRP ali posamezna direktiva Evropske unije pa je lahko upoštevana v več SRS. Za nekatera področja, ki jih urejajo SRS, pa ni MSRP. SRS so drugače sestavljeni zaradi prizadevanja olajšanja dela uporabnikov, ki želijo predvsem odgovore na naslednji dve vprašanji:

- kaj vpliva na računovodsko prikazovanje posameznih kategorij in
- kako zasnovati posamezna področja računovodenja?

1.3 MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARDI

Vsaka država ima svoje predpise in zahteve, kako naj bo urejeno računovodsko poročanje. Namen mednarodnih računovodskih standardov je zagotoviti mednarodno primerljivost računovodskih izkazov. Z njimi se poskuša poenotiti oziroma standardizirati računovodsko poročanje podjetij za zunanje uporabnike.

MRS usklajujejo predpise, računovodske standarde in postopke, ki se nanašajo na pripravljane in predstavljane računovodskih izkazov. Informacije iz računovodskih izkazov so zelo pomembne pri gospodarskem odločanju. Ravno zaradi tega je zelo pomembna mednarodna primerljivost. Računovodska standardizacija je proces, s katerim se vsi udeleženci zavežejo, da bodo pri svojem poslovanju uporabljali določene računovodske rešitve (Comparison of EU directives and IAS, 2004).

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

Junija 1973 je po sporazumu med Avstrijo, Kanado, Francijo, Japonsko, Nemčijo, Mehiko, Nizozemsko, ZDA in Združenim kraljestvom bil ustanovljen IASC (International Accounting Standards Committee, Odbor za mednarodne računovodske standarde), katerega namen je bil uvedba MRS in s tem poenotenje računovodske prakse v nekaterih državah. IASC je izdajal standarde od 1973 do 2000. Leta 2001 pa ga je zamenjal IASB (International Accounting Standards Board, Svet za mednarodne računovodske standarde). Od takrat je IASB izdajal, dopolnjeval in izboljševal MRS. Poleg tega je začel izdajati IFRS (International Financial Reporting Standards, Mednarodne standarde računovodskega poročanja), ki so sestavni del MRS in v njih so obdelane kategorije, ki jih MRS do tedaj niso obravnavali. (An Overview of International Financial Reporting Standards, 2005).

MRS so namenjeni k doseganju mednarodnega poenotenja računovodskih rešitev. Poenotenje na tem področju prinaša zagotovo prednosti in slabosti. Najpomembnejša prednost bi bila nedvomno povečanje primerljivosti računovodskih informacij med državami ob hkratnem zmanjšanju nerazumevanja pri zunanjem poročanju v mednarodnem okolju. Večja primerljivost poslovnih sistemov iz različnih držav bi zelo olajšala njihovo proučevanje oziroma analiziranje. Zaradi tega bi se zmanjšali tudi stroški priprave vzporednih računovodskih izkazov za transnacionalne poslovne sisteme. Ugodne posledice pa bi se pokazale tudi v dvigu ravni samega računovodstva in v njegovem hitrejšem ter kakovostnejšem razvoju v marsikateri državi.

1.4 SPLOŠNE RAZLIKE MED SRS IN MRS

SRS in MRS se razlikujejo glede na:

1. *namen nastanka,*
2. *način nastanka in zaporedja standardov,*
3. *usmerjenost,*
4. *zasnovo standarda.*

Ad 1. SRS so bili ustanovljeni z namenom, da oblikovanje računovodskih izkazov ni prepuščeno le znanju in interesu zaposlenih v podjetju. SRS temeljijo na teoretičnih posplošitvah praktičnih izkušenj iz stroke. Tako zagotavljajo, da so računovodski izkazi pripravljeni razumljivo, prikazujejo bistvene zadeve, so zanesljivi in medsebojno primerljivi (Bregar, 1999, str. 5). MRS so namenjeni zbliževanju računovodskih načel, ki jih uporabljajo poslovni sistemi in druge organizacije pri računovodskem poročanju po svetu in sprejeti so bili z namenom, da bi države v nacionalnih standardih odpravljale razlike glede na MRS in bi se tako povečala mednarodna primerljivost računovodskih izkazov za zunanje poročanje. Rešitve v MRS se uporabljajo tudi kot skupna rešitev več držav, ki sicer imajo lastne, a različne računovodske rešitve, in kot osnova za vključevanje novih računovodskih rešitev v nacionalne računovodske standarde (Bregar, 1999, str. 5). Rešitve v MRS so mnogokrat preohlapne glede na potrebe računovodskega poročanja, zato mora domača stroka večkrat oblikovati lastne rešitve, ki pa temeljijo na MRS. MRS predstavljajo le podlago za oblikovanje SRS.

Ad 2. SRS so bili sprejeti naenkrat. Medtem ko so bili MRS sprejeti glede na potrebe in so zato razvrščeni brez logičnega zaporedja. Standardi v SRS so razvrščeni na zelo logičen način:

- SRS 1 – 7 obdelujejo sredstva po naraščajoči likvidnosti,
- SRS 8 – 12 obdelujejo obveznosti do virov sredstev po rastoči zapadlosti,
- SRS 13 – 16 obravnavajo stroške,
- SRS 17 odhodke,
- SRS 18 prihodke,
- SRS 19 vrste poslovnega izida in denarnega toka in
- SRS 20 - 30 določajo pravila računovodskega predračunavanja, obračunavanja, analiziranja in informiranja.

MRS so nastajali izključno glede na potrebe in so zato, kot sem že omenila, brez logičnega zaporedja. Le redki MRS obravnavajo posamezno ekonomsko kategorijo. Trenutno obstaja 41 MRS in 7 mednarodnih standardov računovodskega poročanja.

Ad 3. SRS urejajo precej širše področje kot MRS. MRS obravnavajo predvsem informacije pomembne za zunanje uporabnike. SRS pa imajo med drugim določila, ki določajo tudi

notranje poročanje oziroma predpise o računovodskem predračunavanju, knjigovodskih listinah, poslovnih knjigah, računovodskem nadziranju in računovodskem analiziranju.

Ad 4. SRS je zasnovan na naslednji način:

- A. Uvod, v katerem je obrazložena ustrezna podlaga in povezanost z drugimi SRS.
- B. Standard
 - a) razvrščanje,
 - b) pripoznavanje,
 - c) začetno računovodsko merjenje,
 - d) prevrednotenje,
 - e) uskupinjevanje in
 - f) razkrivanje.
- C. Opredelitev posebnih pojmov: razlage izrazov uporabljenih v standardih, da bi bil le-ta bolj razumljiv.
- D. Posebna pojasnila, ki jih moramo poznati, da lahko uporabljamo standard.
- E. Datum sprejetja in začetek veljavnosti.

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

MRS pa so urejeni na naslednji način:

- A. Primerjalna preglednica sprememb členov.
- B. Cilj.
- C. Področje.
- D. Opredelitve pojmov.
- E. Vsebinska poglavja.
- F. Najnujnejša razkritja.
- G. Datum uveljavitve.

Posamezen SRS je lahko povezan z več mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (MSRP) in direktivami Evropske unije, posamezen MSRP ali posamezna direktiva Evropske unije pa je lahko upoštevana v več SRS. Za nekatera področja, ki jih urejajo SRS, pa ni MSRP (SRS Uvod; 2006).

Določbe v mednarodnih računovodskih standardih se ne štejejo neposredno za določbe v slovenskih računovodskih standardih. Določbe v MRS, ki jih še ni v SRS je potrebno upoštevati kot informacijo o strokovnih dosežkih na področju računovodenja.

2. BILANCA STANJA

Bilanca stanja je eden izmed temeljnih računovodskih izkazov. Cilj temeljnih računovodskih izkazov je zadovoljiti potrebe po informacijah različnih skupin uporabnikov. Te jim koristijo pri gospodarskem odločanju.

SRS in MRS naštevajo širok krog uporabnikov, na prvem mestu pa se navajajo investitorji (delničarji, upniki), ki sprejemajo gospodarske odločitve v zvezi s svojimi naložbami.

Za sestavljanje računovodskih izkazov je odgovorna uprava. Računovodske izkaze za notranje uporabnike je mogoče sestavljati na različne načine in v različnih oblikah, tudi ne glede na SRS. Če so uradni računovodski izkazi namenjeni zunanjim uporabnikom pa morajo biti povsem skladni s SRS. Pri zunanjem računovodskem poročanju se zahtevata **resničnost** in **poštenost** predstavljanja (SRS Uvod, 2006).

Pri pripravljanju računovodskih izkazov pa je potrebno upoštevati temeljni računovodski predpostavki, ki sta:

- ***upoštevanje nastanka poslovnih dogodkov in***
- ***upoštevanje časovne neomejenosti delovanja.***

Prva predpostavka pomeni, da je treba računovodske izkaze sestavljati na podlagi računovodenja, ki je zasnovano na temeljnih poslovnih dogodkih. Pri takšnem računovodenju se poslovni dogodki prepoznajo, ko se pojavijo in ne šele ob plačilu. Odhodki se prepoznajo v izkazu poslovnega izida in pred tem v računovodskih razvidih na podlagi neposredne povezave nastanka stroškov ali odhodkov in pridobitve prihodkov (SRS Uvod, 2006).

Druga predpostavka pomeni, da je potrebno računovodske izkaze sestavljati, kot da bo podjetje nadaljevalo poslovanje v dogledni prihodnosti in da nima niti namena niti potrebe, da bi ga povsem ustavilo ali skrčilo (SRS Uvod, 2006).

Pri sestavljanju računovodskih izkazov mora podjetje upoštevati kakovostne značilnosti računovodskih izkazov in s tem celotnega računovodenja. To so:

- **razumljivost:** da uporabniki razumejo postavke v računovodskih izkazih in da je mogoče ugotoviti pomen kontov in knjižb na njih. Računovodski izkazi so razumljivi, če jih uporabniki, ki dovolj dobro poznajo poslovno in gospodarsko delovanje in računovodstvo ter dovolj prizadevno proučujejo informacije, razumejo brez težav.
- **ustreznost:** pomeni, ne samo da imajo postavke v računovodskih izkazih zaželeno, potrebne in koristne lastnosti, značilnosti, temveč tudi da konti in knjižbe na njih ustrezajo določenemu namenu in pravilom.

- **zanesljivost:** postavke v računovodskih izkazih ne smejo vsebovati pomembnih napak in pristranskih stališč. Upoštevati se mora tudi prednost vsebine pred obliko. To pomeni, da je potrebno poslovne dogodke obravnavati v skladu z njihovo vsebino in v denarni merski enoti izraženo resničnostjo, in ne zgolj glede na njihovo pravno obliko.
- **primerljivost:** da je mogoče primerjati postavke v računovodskih izkazih istega podjetja za različna leta in postavke v računovodskih izkazih med različnimi podjetji in da so konti in knjižbe na njih metodično enotni tako v posameznem podjetju kot v različnih podjetjih.

SRS 24 obravnava oblike bilance stanja za zunanje poslovno poročanje. Ta standard se uporablja pri sestavljanju obračunskih izkazov, v katerih so predstavljena sredstva in obveznosti do njihovih virov v določenem trenutku (SRS 24, 2006).

Bilanca stanja je temeljni računovodski izkaz, v katerem je resnično in pošteno prikazano stanje sredstev in obveznosti do njihov virov v določenem trenutku (na koncu poslovnega leta ali medletnega obdobja), za katero se sestavlja. Sestavi se lahko za splošne ali posebne namene za potrebe zunanjega računovodskega poročanja. Izkaz stanja ima obliko dvostranske uravnotežene bilance stanja (SRS 24, 2006). To pomeni, da so sredstva vedno enaka obveznostim do njihovih virov oziroma aktiva je enaka pasivi.

V bilanci stanja se sredstvo prepozna, če obstaja verjetnost, da se bodo v prihodnosti zaradi njega povečale gospodarske koristi in če je mogoče njegovo ceno ali vrednost zanesljivo izmeriti. Če postavka ne zagotavlja v prihodnosti povečanja gospodarske koristi, ne moremo govoriti o sredstvu, ampak le-ta predstavlja odhodek. Dolg prepoznamo v bilanci stanja, če se bodo zaradi njegove poravnave zmanjšala sredstva in če lahko znesek za njegovo poravnavo zanesljivo izmerimo.

Bilanca stanja pri velikih in srednjih podjetjih mora biti vedno razčlenjena v skladu z zahtevami zakona o gospodarskih družbah in mora biti dopolnjena z nekaterimi dodatnimi postavkami in delno z določnejšimi, uveljavljenimi strokovnimi izrazi, uporabljenimi v kontnem načrtu.

V bilanci stanja lahko razvrščamo posamezne dele sredstev in obveznosti od virov sredstev na različne načine: po hitrosti kroženja, po obliki, po namenu, po unovčljivosti aktive, po zapadlosti pasive itd. Gre pravzaprav za vprašanja povezana z zadovoljevanjem informacijskih potreb uporabnikov takih računovodskih informacij. Tako lahko bilančne postavke v bilanci stanja razvrstimo po hitrosti kroženja na stalna sredstva in obveznosti zanje in na kratkoročna (gibljava) sredstva in obveznosti zanje (Melavc, Milost, 2003, str. 139).

Ločimo več bilanc stanja:

- a) redna: bilanca stanja na določen, vnaprej znan trenutek,
- b) izredna:
 - ustanovitvena bilanca,
 - bilanca ob likvidaciji,
 - bilanca ob stečaju,
 - bilanca ob prisilni poravnavi,
 - bilanca ob nakupu gospodarske družbe,
 - bilanca ob vstopu ali izstopu družbenika ter
 - druge izredne bilance.

Redne bilance stanja sestavljamo za določene, vnaprej znane trenutke, predpisane z gospodarsko zakonodajo, računovodskimi standardi in notranjimi predpisi podjetja. Izredne bilance stanja pa sestavljamo, kot je razvidno iz zgornje razvrstitve, ob posebnih priložnostih.

2.1 OBLIKA BILANCE STANJA PO MRS

MRS 1 na splošno obravnava predstavljanje računovodskih izkazov ter predstavlja smernice za njihovo sestavo in najnujnejše zahteve glede vsebine računovodskih izkazov, med katere spada tudi bilanca stanja. MRS ne temeljijo na predpisih in nimajo zakonske podlage, kot jo imajo SRS, zaradi tega ne predpisujejo obvezne sheme bilance stanja. Podjetje lahko uporabi shemo, ki jo predstavlja MRS 1, če je le-ta primerna glede na okoliščine podjetja.

Ta standard se uporablja pri predstavljanju vseh računovodskih izkazov za splošne namene, ki so pripravljeni in predstavljeni v skladu z MRS. Izkazi za splošne namene so tisti, ki so namenjeni zadovoljevanju potreb uporabnikov, ki nimajo možnosti zahtevati poročil, ki bi bila prilagojena zadovoljevanju njihovih posebnih potreb po informacijah. Namen računovodskih izkazov za splošne namene je dajati informacije o finančnem stanju, dosežkih in finančnih tokovih podjetja, ki širšemu krogu uporabnikov koristijo pri sprejemanju gospodarskih odločitev.

Glede na vrsto svojega poslovanja ima podjetje po MRS 1 možnost, da se odloči, ali bo predstavljalo kratkoročna in nekratkoročna sredstva ter kratkoročne in nekratkoročne obveznosti do virov sredstev kot posebne postavke v bilanci stanja ali ne. V primeru, da se podjetje ne odloči za to razvrstitev, mora sredstva in obveznosti do njihovih virov predstaviti po vrstnem redu njihove zapadlosti v plačilo.

Podjetje mora ne glede na to, za katero metodo se odloči, pri vsaki postavki sredstev in obveznosti do njihovih virov, ki vključuje zneske, za katere se pričakuje, da bodo poravnani v dvanajstih mesecih ali kasneje od datuma bilance stanja, razkriti, kolikšen znesek naj bi bil poravnan kasneje kot v dvanajstih mesecih.

Po MRS 1 morajo biti v bilanco vključene najmanj naslednje postavke, ki predstavljajo zneske:

- a) opredmetenih osnovnih sredstev,
- b) naložbenih nepremičnin,
- c) neopredmetenih sredstev,
- d) finančnih sredstev, brez zneskov prikazanih v točkah e), h) in i),
- e) finančnih naložb, obračunanih z uporabo kapitalske metode,
- f) bioloških sredstev,
- g) inventarja,
- h) poslovnih in drugih terjatev,
- i) denarja in denarnih ustreznikov,
- j) poslovnih in drugih obveznosti,
- k) zalog,
- l) finančnih obveznosti,
- m) obveznosti in terjatve za davek, kot jih zahteva MRS 12,
- n) manjšinskega deleža in
- o) izdanega kapitala in rezerv.

Dodatne vrstične postavke, poglavja in vmesni seštevki se v bilanci stanja predstavijo v primeru, če tako zahtevajo MRS ali če je takšna predstavitev potrebna, da se lahko prikaže poštena slika finančnega stanja podjetja.

2.2 OBLIKA BILANCE STANJA PO SRS 2006

Oblika bilance stanja se je z uveljavitvijo spremenjenih in dopolnjenih SRS (2006) zelo spremenila. Izrazitejše spremembe so predvsem na aktivnih postavkah. (Glej prilogo 1 in 2.)

Po SRS (2001) smo delili sredstva na stalna in gibljiva ter obveznosti na kapital, rezervacije, dolgoročne in kratkoročne poslovne ter finančne obveznosti.

Po MRS in SRS (2006) pa je potrebno sredstva in obveznosti razvrstiti na kratkoročne in dolgoročne – zaradi ugotavljanja plačilne sposobnosti.

V primerjavi z bilanco stanja po SRS (2001) imamo v bilanci stanja po SRS (2006) na aktivnih postavkah kar nekaj sprememb. Poleg tega, da se sedaj sredstva razvrščajo glede na ročnost, imamo tudi nekaj novih postavk. Največja novost sta postavki naložbene nepremičnine in odložene terjatve za davek.

V nadaljevanju se bom osredotočila na posamezne aktivne postavke bilance stanja, na katerih je največ sprememb v primerjavi s SRS (2001).

3. SPREMEMBE AKTIVNIH POSTAVK BILANCE STANJA V SRS 2006

Najprej bom napisala nekaj na splošno o sredstvih, potem pa sledi del po posameznih aktivnih postavkah bilance stanja, ki so jih po novih SRS 2006 doletele spremembe.

Poslovni sistem mora vedno razpolagati z denarjem, da bi z njim poravnal različne obveznosti. Čim hitreje je vrednost delovnih sredstev, predmetov dela in storitev prenesena na poslovne učinke, čim hitreje so poslovni učinki prodani in pri tem nastale terjatve do kupcev poravnane, tem hitreje pride poslovni sistem do svojih prvotnih denarnih sredstev, a tudi do dodatnih, ki izvirajo iz pozitivnega poslovnega izida. Vsa sredstva, ki jih ima kak poslovni sistem, so se praviloma v začetku pojavljala v denarni obliki in se bodo vanjo končno tudi spremenila (Turk, Melavc, 1999, str. 92).

Iz zgornjega odstavka je razvidno, da si s sredstvi ne smemo predstavljati samo denarja, ki je na razpolago v kakšnem določenem trenutku oziroma obračunskem obdobju.

V proučevanem trenutku lahko imajo sredstva pojavne oblike stvari, pravic in denarja. Te oblike pa se lahko že v naslednjem trenutku spremenijo skladno s potekom celotnega poslovnega procesa. Prav tako se spreminja tudi njihov znesek, ki pa mora stalno biti čim bolj usklajen z nalogami, ki čakajo poslovni sistem pri uresničevanju njegovih gospodarskih ciljev v določenem obdobju.

Za sredstva je značilno, da stalno spreminjajo svoje pojavne oblike. Nekatera sredstva se preoblikujejo hitreje nekatera pa počasneje. Nekatera ostanejo v pojavnih oblikah dalj časa nekatera celo stalno. Iz tega izhaja delitev sredstev na osnovna in obratna, ki pa imajo skupno lastnost: praviloma se preoblikujejo in vračajo v prvotno obliko. Za osnovna sredstva je značilno, da potrebujejo več kot leto dni, da se preoblikujejo nazaj v svojo prvotno obliko, medtem ko je pri obratnih sredstvih potrebno manj kot leto dni.

Z osnovnimi sredstvi razumemo stvari in pravice, ki zaradi sodelovanja v poslovnem procesu postopno prenašajo svojo vrednost na poslovne učinke in ki se v svojo prvotno obliko vračajo praviloma v obdobju, daljšem od enega leta (Turk, Melavc, 1999, str. 95).

Z obratnimi sredstvi razumemo stvari, pravice in denar, ki se zaradi sodelovanja v poslovnem procesu porabijo, prehajajo iz ene pojavnosti v drugo in se v prvotno pojavnost obliko vračajo praviloma v obdobju, krajšem od leta dni (Turk, Melavc, 1999, str. 95).

Ne smemo pa pozabiti na sredstva, ki so vložena drugam. Takšna sredstva označujemo kot finančne naložbe, ki obsegajo dana kratkoročna in dolgoročna posojila ter naložbe, ki se pojavljajo kot kapital drugih poslovnih sistemov.

Pri merjenju sredstev razlikujemo več vrednosti. Merjenje je ugotavljanje denarno izraženih velikosti, v katerih se prepoznajo gospodarske kategorije v računovodskih izkazih oziroma računovodskih razvidih. Ločimo naslednje vrednosti (SRS Uvod, 2006):

- **knjigovodska vrednost:** je vrednost izkazana v računovodskih razvidih in tudi v računovodskih izkazih,
- **izvirna vrednost:** je znesek plačanih denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov ali poštena vrednost nadomestila danega v trenutku nakupa, da podjetje pride do sredstev. Pri celoti sredstev govorimo o njihovi vrednosti in pri količinski enoti o ceni. Pri materialu, trgovskem blagu in nabavljenih storitvah je izvirna vrednost enaka *nabavni vrednosti* oziroma pri količinski enoti *nabavni ceni*, ki obsega nakupno ceno, uvozne dajatve ter prevozne in druge neposredne stroške nakupa. Pri opredmetenih in neopredmetenih sredstvih se izraz nabavna vrednost uporablja tudi pri količinskih enotah. Pri polproizvodih in proizvodih pa govorimo o proizvodjalnih stroških,
- **dnevna ali nadomestitvena vrednost:** predstavlja znesek denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, ki bi jih moralo podjetje plačati, če bi v sedanosti želeli kupiti enaka ali enakovrstna sredstva,
- **nadomestljiva vrednost:** je poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, ali vrednost pri uporabi, odvisno katera je večja,
- **poštena vrednost:** je znesek, za katerega je mogoče zamenjati sredstvo ali s katerim je mogoče poravnati obveznosti ali za katerega je mogoče zamenjati podeljen kapitalski instrument med dobro obveščenima in voljnima strankama v poslu, v katerem sta medsebojno neodvisni in enakopravni,
- **sedanja vrednost:** je diskontirana vrednost presežka prejemkov nad izdatki oziroma prihodnjih čistih prejemkov, ustvarjenega po pričakovanju z določenimi sredstvi pri običajnem poslovanju podjetja.

3.1 OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA

Opredmeteno osnovno sredstvo je sredstvo v lasti ali finančnem najemu podjetja in se uporablja pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oziroma dajanju v najem ali za pisarniške namene ter se bo po pričakovanjih uporabljalo dlje od enega obračunskega obdobja.

Opredmetena osnovna sredstva predstavljajo zgradbe, zemljišča, proizvodjalna oprema, druga oprema in biološka sredstva. Paziti moramo pri zgradbah in opremi, da ločujemo stvari, ki se še gradijo oziroma izdelujejo, od stvari, ki so že usposobljene za uporabo. Prav tako stvari dane v finančni najem ne uvrščamo med opredmetena osnovna sredstva, ampak so sestavni del dolgoročnih terjatev.

V bilanci stanja oziroma v računovodskih razvidih se opredmeteno osnovno sredstvo prepozna, če sta izpolnjena naslednja dva pogoja:

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

Prepoznano opredmeteno osnovno sredstvo se ob začetnem prepoznavanju ovrednoti po nabavni vrednosti. Če je nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva velika, se razporedi na njegove dele. Če imajo ti deli različne dobe koristnosti in/ali vzorce uporabe, pomembne v razmerju do celotne nabavne vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva, se obravnava vsak del posebej (SRS 1; 2006).

V računovodskih razvidih se posebej izkazuje nabavna oziroma prevrednotena nabavna vrednost, posebej amortizacijski popravek vrednosti in posebej izguba zaradi oslabitve. V bilanci stanja pa se izkazuje zgolj knjigovodska vrednost, ki predstavlja razliko med nabavno vrednostjo in vsemi nabranimi amortizacijskimi popravki vrednosti in izgub zaradi oslabitve.

Opredmeteno osnovno sredstvo se odpravi iz bilance stanja oziroma računovodskih razvidov ob odtujitvi ali če od njegove uporabe ali odtujitve ni več mogoče pričakovati prihodnjih gospodarskih koristi. Če nastane pozitivna razlika med čistim donosom ob odtujitvi in knjigovodsko vrednostjo odtujenega opredmetenega osnovnega sredstva, se le-ta prenese med prevrednotovalne poslovne prihodke, v nasprotnem primeru pa med poslovne odhodke.

V primerjavi s SRS (2001) SRS 1 (2006) ni doživel večjih sprememb, saj je bil vključno s sprejetimi stališči praktično že usklajen z MRS 16 in drugimi MRS in MSRP. Vsebinsko najpomembnejše spremembe in dopolnitve se nanašajo na prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev. V nadaljevanju bomo pogledali te spremembe in novosti, ki jih prinašajo prenovljeni standardi.

3.1.1 UGOTAVLJANJE NABAVNE VREDNOSTI OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV

V zvezi z ugotavljanjem nabavne vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev in s tem posredno tudi določitve amortizacijske osnove je spremenjeno določilo, ki po novem zavezuje družbe, da morajo v nabavno vrednost vključiti tudi stroške razgradnje, odstranitve in obnovitve nahajališča in podobne stroške. Ti ocenjeni stroški bodo lahko v nekaterih primerih zelo visoki in bodo vplivali na povečanje stroškov amortizacije ter posledično na zmanjšanje davčne osnove. Zaradi tega ne bodo obremenjevali poslovnega izida in davčne osnove v trenutku, ko bodo nastali izdatki zanje. Seveda pa bodo morala podjetja za te stroške oblikovati rezervacije. Oblikovane rezervacije se bodo porabile za pokrivanje obveznosti, ki bodo nastale praviloma na koncu uporabe sredstva zaradi njegove razgraditve, odstranitve in obnove mesta. To pa pomeni, da lahko tako ocenjeni stroški zaradi obračuna amortizacije zmanjšujejo poslovne izide ter posledično znižujejo tudi davčno osnovo.

Prav takšno določbo lahko zasledimo tudi v MRS 16, ki določa, da mora nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva poleg nakupne cene vključevati tudi stroške priprave, dostave in namestitve ter ocenjene stroške razgradnje, odstranitve in obnovitve.

Zgled 1:

Družba X je investirala v novo proizvodno linijo, ki naj bi jo uporabljala 5 let. Po koncu uporabe bo potrebno proizvodno linijo odstraniti, razstaviti ter vzpostaviti prvotno stanje zemljišča. Družba ocenjuje, da bodo stroški odstranitve, razstavitve in vzpostavitve prvotnega stanja čez 5 let znašali 17.389.111,11 SIT. Predpostavimo, da je povprečna bančna obrestna mera za dolgoročne kredite za 5 let 3 % p.a. Če diskontiramo ocenjeni znesek izdatkov odstranitve, razstavitve ter vzpostavitve prvotnega stanja z 1,03 za vsako leto, dobimo diskontiran znesek 15.000.000 SIT.

Imamo nabavno vrednost proizvodne linije, ki je 105.000.000 SIT (poveča se konto opreme in povečajo se obveznosti do dobaviteljev) in oblikovati moramo rezervacije za ocenjene stroške razgraditve in odstranitve proizvodne linije v znesku sedanje vrednosti 15.000.000 SIT (poveča se konto opreme – 040 in konto rezervacij za pokrivanje prihodnjih stroškov oziroma odhodkov zaradi razgradnje, ponovne vzpostavitve prvotnega stanja in druge podobne rezervacije – 961).

V amortizacijsko osnovo se morajo vključiti tudi stroški razgradnje in odstranitve ter podobni stroški. Zaradi tega znaša amortizacijska osnova v našem primeru 120.000.000 SIT in amortizacija 24.000.000 SIT. Čez pet let pa znašajo dejanski stroški zapiranja proizvodne linije 12.000.000 SIT in za ta znesek zapiramo konto 961 in nastanejo obveznosti do dobaviteljev. Razliko oblikovanih rezervacij pa prenesemo na konto 766, kjer so prihodki od odprave rezervacij.

Tabela 1: Knjiženj zglea 1

Leto	Zap. št.	Vsebina	Konto	V breme	V dobro
I.	1.	Nabavna vrednost proizvodne linije	040	105.000.000	
			220		105.000.000
	2.	Ocenjeni str. odstranitve, razgradnje ...	040	15.000.000	
			961		15.000.000
	3.	Amortizacija	432	24.000.000	
V.			050		24.000.000
	4.	Izdatki zapiranja proizvodne linije	961	12.000.000	
			220		12.000.000
	5.	Odprava rezervacij po zaprtju proizvodne linije	961	3.000.000	
			766		3.000.000

Legenda: 040 – oprema in nadomestni deli, vrednoteni po modelu nabavne vrednosti
050 – popravek vrednosti opreme in nadomestnih delov zaradi amortiziranja
220 – kratkoročne obveznosti do dobaviteljev v državi
432 – amortizacija opreme in nadomestnih delov
766 – prihodki od odprave rezervacij
961 – rezervacije za pokrivanje prihodnjih stroškov oziroma odhodkov zaradi razgradnje, ponovne vzpostavitve prvotnega stanja in druge podobne rezervacije

Vir: Odar, Vezjak, Jerman, 2006.

3.1.2 RAZPOREDITEV NABAVNE VREDNOSTI OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV NA DELE

Celotno nabavno vrednost opredmetenih osnovnih sredstev z veliko nabavno vrednostjo je treba razporediti na njegove sestavne dele in obračunati vsakega posebej, če imajo sestavni deli sredstva različne dobe koristnosti ali vzorce uporabe in so le-ti pomembni v razmerju do celotne nabavne vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva. Takšna določba naj bi pomenila, da bo za eno osnovno sredstvo, razdeljeno na sestavne dele, določenih več dob koristnosti in posledično bodo posamezni deli imeli tudi različne amortizacijske stopnje. Na sestavne dele so lahko razdeljena le osnovna sredstva velikih vrednosti. Na primer letalo in njegove motorje je potrebno obravnavati kot ločena amortizirljiva sredstva, če imajo različne dobe koristnosti.

Tako kot SRS 2006 tudi MRS 16.43 vsebuje enako določbo, da morajo deli opredmetenih osnovnih sredstev, ki predstavljajo pomemben del nabavne vrednosti, biti obravnavani ločeno.

S to novo določbo v SRS bo urejen problem evidentiranja stroškov investicijskega vzdrževanja. Podjetja morajo v svojih računovodskih pravilnikih določiti, da bo osnovna sredstva velikih vrednosti razporedila na sestavne dele. Deli opredmetenih osnovnih sredstev so lahko:

- deli opredmetenih osnovnih sredstev z različnimi dobami koristnosti,
- ocenjena vrednost velikih popravil in
- ocenjena vrednost rednih pregledov.

Zgled 2:

Podjetje je investiralo v novo poslovno stavbo za 200.000.000 SIT in namerava stavbo uporabljati 50 let. Zato je zanj ugotovilo amortizacijsko stopnjo 2 %. Podjetje pa je tudi ocenilo, da bo treba po desetih letih zamenjati stavbno pohištvo in dvigala, katerih skupna ocenjena vrednost v skupni vrednosti zgradbe je 10 %, torej je ocenjena vrednost 20.000.000 SIT; za ta del osnovnega sredstva bo družba uporabila amortizacijsko stopnjo 10 %. Po 10 letih bo podjetje opravilo zamenjavo stavbnega pohištva in dvigala. Te izdatke bo podjetje usredstвило in zanje povečalo vrednost poslovne stavbe.

Izračuni:

Leto 1:

Pridobitev opredmetenega osnovnega sredstva:	200.000.000
- pohištvo in dvigala	20.000.000
- preostali del opred. osn. sredstva	180.000.000
Obračun amortizacije po prvem letu:	
- 10 % am. stopnja za pohištvo in dvigala	2.000.000
- 2 % am. stopnja za preostali del opred. osn. sredstva	3.600.000

Po 10 letih je knjigovodska vrednost:

- za pohištvo in dvigala	0
- za preostali del opred. osn. sredstva	144.000.000

Leto 11:

Vlaganja v opredmetena osnovna sredstva – zamenjava pohištva in dvigala:

- za pohištvo in dvigala	25.000.000
- za preostali del opred. osn. sredstva	144.000.000

Obračun amortizacije v 11 letu:

- 10 % am. stopnja za pohištvo in dvigala	2.500.000
- 2 % am. stopnja za preostali del opred. osn. sredstva	3.600.000

Vir: Odar, Vezjak, Jerman, 2006.

Večina nadomestnih delov in opreme za vzdrževanje se običajno obravnava kot zaloga in ob njihovi uporabi se pripozna strošek. Pomembnejši nadomestni deli in nadomestna oprema pa se obravnavajo kot opredmetena osnovna sredstva v primeru, če podjetje pričakuje, da se bodo uporabljala več kot eno obračunsko obdobje. Tudi v primeru, če se nadomestni deli in oprema lahko uporabljajo za samo določeno opredmeteno osnovno sredstvo in se uporabljajo neredno, se le-ti obravnavajo kot opredmetena osnovna sredstva in zanje se obračunava amortizacija, njihova doba koristnosti pa ne sme presegati dobe koristnosti temeljnega sredstva.

Za brezhibno delovanje opredmetenih osnovnih sredstev so potrebna tudi redna popravila, ali kakor pravimo tudi remont. V primeru, ko so redna popravila obvezna in v razmerju do vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva predstavljajo pomembno vrednost, moramo po novem oceniti izdatke rednih popravil in tako razdeliti vrednost opredmetenega osnovnega sredstva na dele z upoštevanjem ocenjene vrednosti popravil. Enako je določeno tudi v MRS 16.

Zgled 3:

Za opredmeteno osnovno sredstvo, katerega nabavna vrednost je 100.000.000 SIT in doba koristnosti 16 let, je potrebno na vsaka 4 leta redno popravilo ali remont. Vsi stroški tehnično zelo zahtevnega rednega popravila so ocenjeni na 20.000.000 SIT.

Pridobitev opredmetenega osnovnega sredstva	100.000.000
---	-------------

Določitev amortizacijske osnove in amortizacijskih stopenj:

- ocenjena vrednost rednega popravila (25 % am. stopnja)	20.000.000
- preostali del opredmetenega osnovnega sredstva (6,25 % am. stopnja)	80.000.000

Obračun amortizacije ob prvem letu:

- ocenjena vrednost rednega popravila	5.000.000
- preostali del opredmetenega osnovnega sredstva	5.000.000

Po 4 letih je knjigovodska vrednost:	
- ocenjena vrednost rednega popravila	0
- preostali del opredmetenega osnovnega sredstva	60.000.000
V petem letu:	
Redno popravilo opredmetenega osnovnega sredstva:	
- izdatki naslednjega rednega popravila	15.000.000
- preostali del opredmetenega osnovnega sredstva	60.000.000
Obračun amortizacije v 5 letu:	
- ocenjena vrednost rednega popravila	3.750.000
- preostali del opredmetenega osnovnega sredstva	5.000.000

Vir: Odar, Vezjak, Jerman, 2006.

3.1.3 PREVREDNOTENJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV

Po pripoznavanju opredmetenega osnovnega sredstva mora podjetje za merjenje za svojo računovodsko usmeritev uporabiti ali **model nabavne vrednosti** ali **model prevrednotenja**. Izbrano računovodsko usmeritev mora podjetje uporabljati za celotno skupino opredmetenih osnovnih sredstev.

V SRS 1.25 je opredeljena definicija prevrednotenja, ki pravi: »*Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev je sprememba njihove knjigovodske vrednosti zaradi uporabe modela prevrednotenja in zmanjšanja njihove knjigovodske vrednosti zaradi oslabitve.*«

Po modelu nabavne vrednosti je treba opredmeteno osnovno sredstvo razvidovati po njegovi nabavni vrednosti, zmanjšani za amortizacijski popravek vrednosti in nabrano izgubo zaradi oslabitve (SRS 1.24, 2006). Podjetja, ki bodo izbrala ta model nabavne vrednosti, bodo osnovna sredstva najprej vrednotila po nabavni vrednosti, obračunavala amortizacijo in v primeru, ko bo knjigovodska vrednost manjša od nadomestljive vrednosti, vrednost sredstev tudi oslabila.

Podjetja pa lahko model prevrednotenja uporabijo predvsem za prevrednotenje zemljišč in nepremičnin. Za stroje in opremo podjetja ne bodo morala uporabljati ta model, ker ni možno prevrednotenje teh sredstev na vrednost višjo od nabavne vrednosti. V večini primerov realna nova nabavna vrednost sredstev ni višja od prvotne nabavne vrednosti. Prevrednotenje na višjo vrednost opredmetenih osnovnih sredstev po modelu prevrednotenja pride v poštev samo takrat, ko zunanji dejavniki vplivajo na povišanje vrednosti sredstva. Tržna vrednost sredstev je izhodišče za ocenjevanje prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev, saj nanjo ne morajo vplivati uporabljeni načini, uporabljene amortizacijske stopnje in prevrednotenje sredstev zaradi oslabitve.

Zelo pomembno je, da se prevrednotenje opravlja dovolj redno, da ni bistvenih razlik med knjigovodsko vrednostjo in tisto vrednostjo, ki bi se ugotovila z uporabo poštene vrednosti na dan bilance stanja. Poštena vrednost zemljišč, zgradb in opreme se običajno določi na podlagi tržne vrednosti, ki jo ugotovijo pooblašчени ocenjevalci vrednosti na način, ki temelji na mednarodnih standardih ocenjevanja vrednosti. Prav tako je pomembno, da če se prevrednoti katero koli sredstvo iz skupine, potem se morajo prevrednotiti vsa sredstva v tej skupini.

Presežek iz prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev, ki je sestavni del kapitala, se prenese na preneseni poslovni izid, ko je pripoznanje sredstva odpravljeno. Lahko se prenese celotni presežek, ko je sredstvo izločeno iz uporabe ali odtujeno, vendar pa se lahko del presežka prenese tudi, ko podjetje sredstvo uporablja. V takšnem primeru je preneseni del presežka razlika med amortizacijo na podlagi prevrednotene nabavne vrednosti sredstva in amortizacijo na podlagi njegove izvirne nabavne vrednosti. Prenos iz presežka iz prevrednotenja v preneseni poslovni izid se ne opravi v izkazu poslovnega izida (SRS 1.32, 2006). Tudi MRS 16.41 določa, da se presežek iz prevrednotenja ne sme izkazati v izkazu poslovnega izida.

SRS 1.33 določa, da knjigovodska vrednost opredmetenih osnovnih sredstev ne sme presegati njihove nadomestljive vrednosti. Kot nadomestljiva vrednost se šteje poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje ali vrednost pri uporabi, odvisno od tega, katera je večja.

Ocenjevanje vrednosti pri uporabi obsega:

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

V MRS 16, ki obravnava opredmetena osnovna sredstva, je enak model prevrednotenja osnovnih sredstev zaradi okrepitve kot v SRS 2006. V SRS 1 je določeno, da se lahko učinek iz prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev prenese v kapital sorazmerno z obračunom amortizacije oziroma najkasneje ob odtujitvi ali odpravi opredmetenega osnovnega sredstva. Ta določba vpliva na velikost ugotovljenega čistega dobička, ki ga na ta način zmanjšuje zaradi povečanih stroškov amortizacije. Učinek prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev pa neposredno povečuje kapital in ne prihodkov.

Zgled 4:

Podjetje ima zgradbo, ki jo amortizira po amortizacijski stopnji 5 % in to zgradbo vrednoti po modelu prevrednotenja. Pooblašчени ocenjevalec je po pregledu ocenil zgradbo na 20 milijonov. V pravilniku o računovodstvu je podjetje zapisalo, da bo presežek iz prevrednotenja preneslo na preneseni poslovni izid v skladu z obračunano amortizacijo od prevrednotene nabavne vrednosti zgradbe.

Podjetje ima zgradbo, katere nabavna vrednost je bila 14.000.000 SIT in do sedaj oblikovan popravek v višini 2.000.000 SIT – torej je knjigovodska vrednost zgradbe v bilanci stanja 12.000.000 SIT. Potem ko pooblaščen ocenjevalec ugotovi večjo vrednost zgradbe, se odpravi popravek vrednosti zgradbe v breme nabavne vrednosti in se opravi prevrednotenje v višini 8 milijonov SIT zaradi okrepitve na kontih 023, zgradbe, in 951, presežek iz prevrednotenja zgradb. Presežek iz prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev, katere predstavljajo sestavni del kapitala, se lahko prenese v preneseni poslovni izid, potem ko je sredstvo pripoznano, najkasneje do odtujitve sredstva. Del presežka pa se lahko prenese tudi v času, ko se sredstvo v podjetju uporablja. V našem zgledu smo prinesli del presežka (400.000 SIT), večina podjetij pa bi najverjetneje čakala do konca in potem prenesla presežek iz prevrednotenja v preneseni poslovni izid.

Obračun amortizacije = $20.000.000 \cdot 5\% = 1.000.000$

Presežek iz prevrednotenja = $8.000.000 \cdot 5\% = 400.000$

Tabela 2: Knjiženje zgleda 4 po kontih

Zap. št.	Vsebina	Konto	V breme	V dobro
1. Začetno stanje	Zgradba	023	14.000.000	
	Popravek vrednosti zgradbe	035		2.000.000
2.	Izločitev v breme nabavne vrednosti	035	2.000.000	
		023		2.000.000
3.	Prevrednotenje zaradi okrepitve	023	8.000.000	
		951		8.000.000
4.	Obračun amortizacije	431	1.000.000	
		050		1.000.000
5.	Prenos presežka iz prevrednotenja v preneseni poslovni izid	951	400.000	
		934		400.000

Legenda:

- 023 – zgradbe, vrednotene po modelu prevrednotenja
- 035 – popravek vrednosti zgradbe zaradi amortiziranja
- 050 – popravek vrednosti opreme in nadomestnih delov zaradi amortiziranja
- 431 – amortizacija zgradb
- 934 – prenos iz presežka prevrednotenja
- 951 – presežek iz prevrednotenja zgradb

Vir: Odar, Vezjak, Jerman, 2006.

Uporaba modela prevrednotenja pri opremi praviloma ni možna, ker je nova tržna vrednost opreme praviloma nižja od nabavne vrednosti sredstva. Prevrednotenje na novo pošteno vrednosti pri opremi ne sme biti višje od prvotne nabavne vrednosti.

SRS 1.18 določa, da je za strogo dosledno razporejanje zneska amortizacije v njegovi dobi koristnosti mogoče uporabljati več metod :

- metodo enakomernega časovnega amortiziranja,
- metodo padajočega amortiziranja in
- metodo proizvedenih enot.

Podjetja, ki uporabljajo metodo rastočega časovnega amortiziranja, jo bodo morala spremeniti. Zakonsko oziroma davčno dovoljena pa je samo metoda enakomernega časovnega amortiziranja.

V MRS 16 pa so našteje naslednje možne metode amortiziranja: metoda enakomernega časovnega amortiziranja, metoda padajočega amortiziranja in metoda funkcionalnega amortiziranja, katere zneski amortizacije temeljijo na pričakovani uporabi ali učinkih sredstva. V SRS in MRS je določeno, da mora podjetje izbrati metodo amortiziranja glede na pričakovan vzorec gospodarskih koristi in potrebno jo je dosledno uporabljati, razen če se pričakovan vzorec gospodarskih storitev spremeni.

V SRS 1.54 je določeno, da morajo podjetja opredmetena osnovna sredstva, ki jih ne uporablja ali pa jih namerava odtujiti v naslednjih dvanajstih mesecih, razpoznati kot nekratkoročna sredstva za prodajo. To določilo velja tudi za sredstva denar ustvarjajočih enot ali dela denar ustvarjajočih enot. Ta novost bo vplivala na ugotovitev davčne osnove, saj se sredstva, ki se opredelijo kot nekratkoročna sredstva za prodajo ali sredstva uvrščena v skupno za odtujitev za prodajo ali ko se odpravi pripoznanje (odvisno kaj se zgodi prej), prenehajo amortizirati.

3.2 NEOPREDMETENA SREDSTVA IN AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE

Neopredmetena sredstva so praviloma dolgoročna sredstva, ki soustvarjajo poslovne zmogljivosti in niso zgolj postavke dolgoročnih časovnih razmejitev (SRS 2.48; 2006). Neopredmetena osnovna sredstva so računalniški programi, patenti, avtorske pravice, licence, uvozne kvote ...

Neopredmetena sredstva in aktivne časovne razmejitve so urejena v SRS 2. Na podoben oziroma enak način jih ureja tudi MRS 38. SRS 2 se opira na MRS 1, 16, 36 in 38 (2004) ter na MSRP 3 in 5 (2004). MRS 38 se uporablja za opredelitev vseh neopredmetenih osnovnih sredstev, razen:

- neopredmetenih sredstev, ki jih obravnava kakšen drug MRS (na primer neopredmetena sredstva, ki jih ima podjetje za prodajo pri rednem poslovanju so obravnavana v MRS 2 - Zaloge in v MRS 11 – Pogodbe o gradbenih delih; najemi so opredeljeni v MRS 17; sredstva, ki izvirajo iz nadomestil zaposlencev pa so urejena v MRS 19 ...),
- finančnih sredstev, ki jih ureja MRS 32,
- koncesij za iskanje rudnin ter vrednosti porabe pri odkrivanju, razvijanju in črpanju nafte, naravnega plina in podobnih neobnovljivih naravnih virov in
- neopredmetenih sredstev, ki izvirajo iz pogodb sklenjenih z zavarovanci pri zavarovalnicah.

3.2.1 PRIPOZNAVANJE NEOPREDMETENIH SREDSTEV

Neopredmeteno sredstvo je razpoznavno nedenarno sredstvo, praviloma fizično ne obstaja in se pojavlja kot neopredmeteno dolgoročno sredstvo. Med neopredmetena sredstva vključujemo dolgoročno odložene stroške razvijanja, usredstevne stroške naložb v tuja opredmetena osnovna sredstva, naložbe v pridobljene pravice do industrijske lastnine in druge pravice. Poudariti je potrebno, da se stroški raziskovanja po novem ne štejejo med neopredmetena osnovna sredstva, ampak se obravnavajo v obdobju, v katerem nastanejo kot stroški ali odhodki. Takšno določilo je zapisano tudi v MRS 38.54.

V MRS 16 in v SRS 2 je zapisano enako določilo, da se stroški razvijanja pripoznajo kot neopredmeteno sredstvo, če lahko dokažejo vse spodaj naštet:

- a) izvedljivost strokovnega dokončanja projekta, tako da bo na voljo za prodajo ali za uporabo,
- b) namen dokončati projekt in ga potem prodati ali uporabljati,
- c) zmožnost prodati ali uporabljati projekt,
- d) verjetnost, da bodo pritekale prihodnje gospodarske koristi projekta (obstoj trga za učinke projekta ali za sam projekt, ali če se bo projekt uporabljal v podjetju, njegova koristnost),
- e) razpoložljivost tehničnih, finančnih in drugih dejavnikov za dokončanje razvijanja in za prodajo ali uporabo projekta in
- f) sposobnost zanesljivo določiti stroške, ki se pripisujejo neopredmetenemu sredstvu med njegovim razvijanjem.

Kot neopredmetena sredstva se prav tako ne priznavajo tudi blagovne znamke, kolofoni, naslovi publikacij, sezname odjemalcev in vsebinsko podobne postavke. Kot neopredmeteno sredstvo se ne pripozna tudi v podjetju ustvarjeno dobro ime.

Pogojev za uvrstitev med neopredmetena sredstva ne izpolnjujejo tudi organizacijski stroški, ki so nastali pred začetkom proizvodnje ali opravljanja storitev. Iz tega sledi, da je potrebno izdatke za organizacijske stroške takoj, ko se pojavijo, pripoznati med stroški oziroma odhodki. Ti stroški bodo na ta način takoj zniževali davčno osnovo, saj jih ni mogoče razmejevati oziroma usredstvovati.

Neopredmetena sredstva razvrščamo na:

- neopredmetena sredstva s končnimi dobami koristnosti in
- neopredmetena sredstva z nedoločenimi dobami koristnosti.

Z amortiziranjem znižujemo knjigovodsko vrednost neopredmetenega sredstva s končno dobo koristnosti. Z amortiziranjem začnemo, potem ko je neopredmeteno sredstvo, ki ima končno dobo koristnosti, na razpolago za uporabo. Amortizirljiv znesek takšnega sredstva moramo preišljeno razporediti v najboljše ocenjeni dobi njegove koristnosti.

Doba koristnosti ne sme presegati dobe pravne pravice (to je pravica za obvladovanje prihodnjih gospodarskih koristi za določeno obdobje). Odstopanje od tega je dovoljeno, če je mogoče pravno pravico obnoviti ali če je obnovitev res gotova.

Na koncu poslovnega leta je potrebno preveriti dobo in metodo amortiziranja. Dobo amortiziranja moramo spremeniti v primeru, da se ocenjena doba koristnosti neopredmetenega sredstva pomembno razlikuje od končne dobe koristnosti. Metodo amortiziranja pa moramo ustrezno spremeniti, če se pomembno spremeni pričakovani vzorec prihajanja gospodarskih koristi. Takšne spremembe moramo obravnavati kot spremembe računovodskih ocen in bodo vplivale na obračunano amortizacijo obravnavanega obračunskega obdobja in na naslednja obračunska obdobja.

Neopredmetena sredstva z nedoločenimi dobami koristnosti in dobro ime se ne amortizirata, vendar je potrebno konec leta preveriti njihovo vrednost in jih oslabiti, če ne zadostujejo pogojem pripoznavanja. Tako je določeno v SRS 2.26 in v MRS 38.107.

Sodilo razpoznavnosti neopredmetenega sredstva, ki je enako opredeljeno tako v SRS kot v MRS, je izpolnjeno (ne velja za dobro ime), če:

- a) je **ločljivo**, to pomeni, da se lahko loči ali razdeli od podjetja ali se lahko proda, licencira, da v najem, prenese ali zamenja, in sicer posamič ali skupaj povezanim sredstvom, pogodbo ali obveznostjo
- b) ali **izhaja iz pogodbenih ali drugih pravic**, ne glede na to ali so te pravice prenosljive ali ločljive od podjetja ali drugih obveznosti in pravic.

Podobno kot opredmetena osnovna sredstva se tudi neopredmetena sredstva pripoznajo v bilancah in v knjigovodskih razvidih, če:

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

Potem ko pripoznamo neopredmeteno sredstvo, ga ovrednotimo po nabavni vrednosti, ki zajema uvozne in nevračljive nakupne dajatve, vse neposredno pripisljive stroške pripravljanja sredstva za uporabo in potrebno je odšteti trgovinske in druge popuste.

3.2.2 UGOTAVLJANJE NABAVNE VREDNOSTI NEOPREDMETENIH SREDSTEV

Neopredmeteno osnovno sredstvo lahko podjetje pridobi ločeno, kot del poslovne združitve, z državno podporo, z zamenjavo sredstev ali znotraj podjetja ustvari dobro ime.

Če podjetje pridobi neopredmeteno osnovno sredstvo *ločeno*, lahko običajno zanesljivo ugotovi njegovo nabavno vrednost – zlasti takrat, če je kupnina v obliki denarja ali drugih denarnih sredstev.

V primeru pridobitve neopredmetenega osnovnega sredstva *kot del poslovne združitve* se njegova nabavna vrednost določi na podlagi njegove poštene vrednosti na dan prevzema, če gre za prevzem. Objavljene tržne cene na delujočem trgu dajejo najzanesljivejšo meritev poštene vrednosti in običajno predstavljajo tudi ponujeno nakupno ceno. Če ponujene nakupne cene niso na voljo, potem je podlaga za ocenitev poštene vrednosti cena zadnjega podobnega posla pod pogojem, da se gospodarske razmere niso bistveno spremenile.

V nekaterih primerih pa lahko podjetje pridobi neopredmeteno osnovno sredstvo z državno podporo brez plačil ali za neznatno kupnino – letališke pristajalne pravice, koncesije za delovanje televizijskih ali radijskih postaj, kvote ipd. Po MRS 20, Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči, ima podjetje na voljo, da sredstvo pripozna po pošteni vrednosti ali po nominalni vrednosti, povečani za vrednost porabe, ki jo je mogoče neposredno pripisati pripravljanju sredstva za njegovo nameravano uporabo. V SRS 2.18 pa je določeno, da se neopredmetena sredstva pridobljena z državno podporo ali donacijo izkazujejo po nabavni vrednosti, če le-ta ni znana, pa po pošteni vrednosti povečani za vse izdatke, ki jih je mogoče neposredno pripisati k pripravi za njegovo nameravano uporabo.

Nabavno vrednost z zamenjavo pridobljenega neopredmetenega sredstva izmerimo po njegovi pošteni vrednosti. To ne velja v primeru, če menjalni posel nima trgovalne vsebine ali če poštene vrednosti danega in poštene vrednosti prejetega sredstva ni mogoče izmeriti. Če se nabavna vrednost pridobljenega sredstva ne more izmeriti po pošteni vrednosti, se izmeri po knjigovodski vrednosti danega sredstva.

V SRS 2.19 (2006) je določeno, da nabavno vrednost neopredmetenega sredstva nastalega v podjetju sestavljajo stroški, ki jih povzroči njegova zgraditev ali izdelava, in vsi posredni stroški njegove zgraditve ali izdelave, ki mu jih je mogoče pripisati. Ne sestavljajo jih pa stroški, ki niso povezani z njegovo izgraditvijo ali izdelavo, in stroški, ki jih trg ne prizna. Lahko pa jo sestavljajo stroški izposojanja v zvezi z njegovo pridobitvijo.

V bilanci stanja se izkazuje zgolj knjigovodska vrednost. To je vrednost, ki se pripozna potem ko se od nabavne vrednosti odštejejo vsi nabrani amortizacijski popravki in nastale izgube zaradi oslabitve. V knjigovodskih razvidih pa se izkazuje podobno kot pri opredmetenih osnovnih sredstvih posebej (prevrednotena) nabavna vrednost, amortizacijski popravki vrednosti in nabrane izgube zaradi oslabitve.

Iz knjigovodskih razvidov oziroma iz bilanc izbrišemo neopredmeteno sredstvo ob odtujitvi ali v primeru, da od njegove uporabe ali kasnejše odtujitve ne pričakujemo več gospodarskih koristi. Ob odtujitvi prenesemo pozitivno razliko med čistim donosom in knjigovodsko vrednostjo odtujenega neopredmetenega sredstva med prevrednotovalne poslovne prihodke, negativno razliko pa med prevrednotovalne poslovne odhodke.

Neopredmetena sredstva, katerih posamična vrednost ni višja od 500 EUR, se lahko obravnavajo kot strošek v obdobju, v katerem se pojavijo.

3.2.3 PREVREDNOTENJE NEOPREDMETENIH SREDSTEV

SRS 2.28 (2006) določa, da mora podjetje za merjenje po pripoznanju neopredmetenega sredstva izbrati za svojo računovodsko usmeritev ali *metodo nabavne vrednosti* ali *metodo prevrednotenja*.

V primeru, da se izbere *metoda prevrednotenja*, se morajo po tej metodi obračunati tudi vsa sredstva, ki spadajo v to skupino. To ni potrebno v primeru, če za ta sredstva ni delujočega trga. Po tem modelu mora podjetje neopredmeteno sredstvo prikazovati po prevrednotenem znesku. To je njegova poštena vrednost na dan prevrednotenja, ki je zmanjšana za vsak kasnejši amortizacijski popravek in kasnejše izgube zaradi oslabitve.

Po *modelu nabavne vrednosti* pa je potrebno neopredmeteno sredstvo razvidovati po njegovi nabavni vrednosti, zmanjšani za amortizacijski popravek in nabrano izgubo zaradi oslabitve.

Novost v SRS 2 (2006) je, da bo omogočeno tudi prevrednotenje neopredmetenih sredstev po modelu poštena vrednosti, česar SRS 2 (2001) niso dopuščali. Ta možnost bo na primer uporabna pri prevrednotenju emisijskih dovolilnic, s katerimi se bo trgovalo na njihovo pošteno vrednost.

Prevrednotenje neopredmetenih sredstev se mora opravljati dovolj redno, da ni bistvenih razlik med knjigovodsko vrednostjo izkazano v bilanci stanja na določen dan in njegovo pošteno vrednostjo na isti dan. Prevrednotenje neopredmetenih sredstev na pošteno vrednost je mogoče samo v primeru, če zanje obstaja delujoč trg. Za vsa pripoznana neopredmetena sredstva ne obstaja delujoči trg. Lahko obstaja delujoči trg za prosto prenosljiva dovoljenja taksistov, dovoljenja za ribarjenje ali za proizvodjalne kvote. Ne more pa obstajati delujoči trg za zaščitne znake, kolofone, patente, blagovne znamke, pravice za objavljanje glasbenih del in filmov. Če ni delujočega trga za določeno neopredmeteno sredstvo, potem se le-to izkaže po knjigovodski vrednosti, ki je prevrednotena vrednost na dan njegovega zadnjega prevrednotenja ob upoštevanju delujočega trga, zmanjšana za kasnejši amortizacijski popravek in kasnejše nabrane izgube zaradi oslabitve. Na enak način ureja prevrednotenje neopredmetenih sredstev tudi MRS 38.

Podjetje mora za neopredmetana sredstva z nedoločenimi dobami koristnostmi oziroma za neopredmetena sredstva, ki se še ne uporabljajo, preveriti ali so ta sredstva ustrezno oslabljen. To ugotovi tako, da na dan sestavitve računovodskih izkazov primerja njihove knjigovodske vrednosti z njihovimi nadomestljivimi vrednostmi.

3.3 FINANČNE NALOŽBE

Novost v SRS 2006 je med drugimi tudi ta, da SRS 3 (2006) obravnava dolgoročne finančne naložbe, ki jih je prej obravnaval SRS 3 (2001) in kratkoročne finančne naložbe, ki jih je v SRS 2001 opredeljeval standard 6. SRS 3 je s prenovo standardov doživel največ sprememb.

Ta standard se opira predvsem na MRS 1, 21, 27, 28, 31, 32, 36 in 39 iz leta 2004, na MSRP 3, 4 in 5 ter na 4. in 7. direktivo Evropske unije.

3.3.1 PRIPOZNAVANJE FINANČNIH NALOŽB

Finančne naložbe so opredeljene kot sestavni del finančnih instrumentov podjetja in predstavljajo finančna sredstva, ki jih ima podjetje naložbenik z namenom, da iz njihovih donosov povečuje finančne prihodke. Finančni prihodki se razlikujejo od poslovnih, ki prihajajo iz prodaje proizvodov in opravljanja storitev podjetja v okviru njegovega rednega delovanja.

Med finančne naložbe se štejejo naložbe v kapital drugega podjetja ali finančne dolgove drugih podjetij, države, občine ali drugih izdajateljev (na primer finančne naložbe v posojila). Pojavljajo se lahko tudi kot finančna sredstva drugačne narave, ki pa ne smejo biti vezana na opravljanje storitev ali proizvodnje v proučevanem podjetju. Kot finančne naložbe se obravnavajo samo tiste poslovne terjatve, ki so v posesti za trgovanje.

Ločiti moramo finančne naložbe v kapital in finančne naložbe v posojila, obojne pa razčlenjujemo nadalje na tiste, ki se nanašajo na uskopinjena odvisna podjetja, pridružena in skupaj obvladovana podjetja, in druge.

Pri začetnem pripoznavanju lahko razvrstimo finančne naložbe na:

- finančna sredstva izmerjena po pošteni vrednosti preko poslovnega izida,
- finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo,
- finančne naložbe v posojila in
- za prodajo razpoložljiva finančna sredstva.

Finančno sredstvo, izmerjeno po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, je tisto, ki izpolnjuje kateregakoli izmed naslednjih pogojev:

- a) je uvrščeno v posest za trgovanje; finančno sredstvo je v posesti za trgovanje, če je pridobljeno ali prevzeto predvsem za prodajo ali ponovni nakup v kratkem obdobju ali pa je del portfelja priznanih finančnih instrumentov, ki se obravnavajo skupaj in za katere obstajajo dokazi o nedavnem kratkoročnem prinašanju dobičkov,
- b) je izpeljan instrument (razen izpeljani instrument, ki je predviden in dejanski instrument za varovanje pred tveganjem) ali

- c) vsako finančno sredstvo, ki ga kot tako opredeli podjetje, če zanj obstaja delujoči trg ali če je njegovo vrednost mogoče zanesljivo izmeriti (Odar, 2006, str. 10).

Finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo so neizpeljana finančna sredstva z določenimi ali določljivimi plačili in določeno zapadlostjo v plačilo, ki jih podjetje nedvoumno namerava in zmore posedovati do zapadlosti v plačilo, razen tistih,

- a) ki jih po začetnem pripoznavanju označi kot izmerjene po pošteni vrednosti prek poslovnega izida,
- b) ki jih označi kot razpoložljive za prodajo in
- c) ki ustrezajo opredelitvi posojil (Odar, 2006, str. 10).

Podjetje ne sme razporediti finančna sredstva kot finančna sredstva v posesti do zapadlosti v plačilu, če je v tekočem ali v prejšnjih dveh poslovnih letih podjetje prodalo ali prerazvrstilo več kot nepomemben znesek finančnih naložb v posesti do zapadlosti v plačilo pred zapadlostjo – v več kot nepomembnem razmerju do celotne vrednosti naložb v posesti do zapadlosti v plačilo. Izjema so prodaja ali prerazvrstitve, ki so tako blizu datumu zapadlosti v plačilu ali datumu odpoklica finančnega sredstva (npr. manj kot tri mesece pred datumom zapadlosti v plačilo), da spremembe tržne obrestne mere ne morejo pomembno vplivati na pošteno vrednost finančnega sredstva (Odar, Vezjak, Jerman, 2006, str. 10).

Posojila so opredeljena kot neizpeljana finančna sredstva, ki imajo določena oziroma določljiva plačila, in ne kotirajo na delujočem trgu.

Razvrstitev finančnih sredstev je novost v SRS 2006 glede na SRS 2001. Enako razvrstitev finančnih naložb lahko zasledimo tudi v MRS 39. Potrebno je poudariti, da je od razvrstitve finančnih naložb po začetnem pripoznavanju, odvisno njihovo kasnejše merjenje in vrednotenje. Še posebej pa je potrebno poudariti, da podjetje po začetnem pripoznavanju finančnih naložb in po razvrstitvi v eno izmed skupin, kasneje finančnih naložb ne more več prerazporediti.

Podobno kot opredmetena in neopredmetena sredstva se finančne naložbe prav tako razpoznajo v primeru, če je verjetno, da bodo v prihodnosti pritekale gospodarske koristi povezane z njo in če je mogoče njeno nabavno vrednost zanesljivo izmeriti.

V bilanci stanja se finančne naložbe izkazujejo kot dolgoročne in kratkoročne finančne naložbe. Dolgoročne finančne naložbe so tiste, ki jih namerava imeti podjetje naložbenik v posesti dlje kot eno leto in niso namenjena trgovanju. Kratkoročne finančne naložbe pa so praviloma finančna sredstva izmerjena po pošteni vrednosti preko poslovnega izida.

Še posebno morajo biti podjetja pozorna, da prenesejo dolgoročne naložbe v finančne dolgove drugih, ki zapadejo v plačilo leto dni po dnevu bilance stanja, med kratkoročne finančne naložbe.

Med kratkoročne finančne naložbe se uvrstijo tudi sicer dolgoročne finančne naložbe v posojila – v dolgove drugih podjetij, ki zaradi spremenjenega položaja dolžnikov prenehajo biti dolgoročne. To se lahko dogodi v primeru stečaja ali likvidacije dolžnika.

Dolgoročne oziroma kratkoročne finančne naložbe, ki se prerazvrstijo se morajo prenašati posamično po knjigovodski vrednosti.

Pripoznavanje finančne naložbe kot finančnega sredstva se iz bilance stanja oziroma iz knjigovodskih razvidov odpravi, če se ne obvladujejo več nanjo vezane pogodbene pravice. To se dogodi v primeru, če se pravice do koristi, ki so podrobno določene v pogodbi izrabijo, če ugasnejo ali če se prenesejo skoraj vsa tveganja in koristi povezane z lastništvom finančne naložbe. Na primer: če dolžnik vrne podjetju naložbeniku posojilo in pripadajoče obresti, se dolžniku zmanjšajo obveznosti za odplačan dolg, podjetju naložbeniku pa se prekine finančna naložba in pripadajoče pravice (od dneva vrnitve dolga si ne sme več zaračunavati obresti za dano posojilo).

Kasnejše merjenje in prevrednotenje dolgoročnih finančnih naložb je odvisno od njihove razvrstitve.

V SRS 2006 je novost tudi ta, da v posamičnih računovodskih izkazih ni več dovoljeno vrednotiti dolgoročnih finančnih naložb v odvisna podjetja, skupaj obvladovana podjetja in pridružena podjetja po kapitalski metodi. Te naložbe se bodo praviloma vrednotile po nabavni vrednosti, izjemoma pa tudi po pošteni vrednosti – to bo v primeru, če bo podjetje razvrstilo te naložbe med finančne naložbe izmerjene po pošteni vrednosti prek poslovnega izida.

3.3.2 UGOTAVLJANJE NABAVNE VREDNOSTI FINANČNIH NALOŽB

Ob začetnem pripoznanju mora podjetje izmeriti finančno naložbo po pošteni vrednosti. Če gre za finančno sredstvo, ki ni razvrščeno med finančna sredstva, izmerjena po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, je potrebno začetni pripoznani vrednosti prišteti stroške posla, ki izhajajo neposredno iz nakupa ali izdaje finančnega sredstva (SRS 3.17; 2006).

3.3.3 PREVREDNOTENJE FINANČNIH NALOŽB

Prevrednotenje finančnih naložb pomeni spremembo njihove knjigovodske vrednosti. Med prevrednotenje se ne štejejo pogodbeni pripis obresti in druge spremembe glavnice naložbe. Upošteva se:

- prevrednotenje finančnih naložb na njihovo pošteno vrednost,
- prevrednotenje finančnih naložb zaradi njihove oslabitve ali
- prevrednotenje finančnih naložb zaradi odprave njihove oslabitve.

SRS 3.20 (2006) določa, da je po začetnem pripoznavanju treba izmeriti finančna sredstva in tudi izpeljane finančne instrumente, ki so finančna sredstva, po pošteni vrednosti, brez odšteta stroškov posla, ki se utegnejo pojaviti ob prodaji ali drugačni odtujitvi, razen:

- a) finančnih naložb v posojila, ki se izmerijo po odplačni vrednosti po metodi efektivnih obresti,
- b) finančnih naložb v posesti do zapadlosti v plačilo, ki se izmerijo po odplačni vrednosti po metodi efektivnih obresti, in
- c) finančnih naložb v kapitalske instrumente, za katere ni objavljena cena na delujočem trgu in katerih poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti, ter v izpeljane finančne instrumente, ki so povezani s takimi finančnimi naložbami in jih je treba poravnati z njimi; take finančne naložbe se izmerijo po nabavni vrednosti.

Poštena vrednost je dokazana, če jo je mogoče zanesljivo izmeriti. Pogoji za to je, da:

- je objavljena cena na delujočem trgu vrednostih papirjev ali
- obstaja model vrednotenja, pri katerem so vložki podatkov vanj dokazani, ker prihajajo iz delujočega trga (SRS 3.21; 2006).

Dokazani dobiček ali dokazana izguba iz spremembe poštene vrednosti finančnega sredstva, ki ni del razmerja pri varovanju vrednosti, se pripozna takole:

- a) dokazani dobiček ali dokazana izguba pri finančnem sredstvu, izmerjenem po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, se pripozna v poslovnem izidu prek finančnih prihodkov in odhodkov, ter
- b) dokazani dobiček ali dokazana izguba pri finančnem sredstvu, razpoložljivem za prodajo, se pripozna neposredno v kapitalu kot povečanje (dobiček) ali zmanjšanje (izguba) presežka iz prevrednotenja; če je poštena vrednost finančnega sredstva, razpoložljivega za prodajo, manjša od njegove pripoznane vrednosti, se pripozna negativni presežek iz prevrednotenja (SRS 3.22; 2006).

Izgube kot posledice prevrednotenja zaradi oslabitve, ki niso mogle biti poravnane s presežkom iz prevrednotenja, se pripoznajo kot izguba v poslovnem izidu.

Pri finančnem sredstvu, ki se izkazuje po odplačni vrednosti, se dobiček ali izguba pripozna v poslovnem izidu, ko je tako sredstvo prevrednoteno zaradi oslabitve ali ko je zanj odpravljeno pripoznavanje.

Zgled 5: Finančne naložbe razporejene in izmerjene po pošteni vrednosti prek poslovnega izida

Podjetje januarja 2006 kupi in plača 100 delnic po 15.000 SIT za delnico. Cena delnic zelo niha in podjetje ugotovi, da se je le-ta v marcu povečala na 18.000 SIT za delnico. Zaradi tega opravi prevrednotenje delnic na pošteno vrednost. Za razliko v ceni se poveča vrednost finančne naložbe in nastanejo finančni prihodki, ki izvirajo iz finančnih sredstev razporejenih po pošteni vrednosti prek rezultata.

V juniju cena delnic pade na 16.500 SIT. To povzroči zmanjšanje finančne naložbe in pojavijo se odhodki iz sredstev, razporejenih po pošteni vrednosti prek poslovnega izida.

Podjetje se julija odloči za prodajo 60 delnic po ceni 20.000 SIT. Iz tega naslova nastanejo kratkoročne terjatve in finančna naložba se zmanjša za vrednost, ki jo predstavlja zmnožek števila prodanih delnic in poštene cene. Razlika med prodajno in pošteno vrednostjo prodanih delnic pa gre med finančne prihodke.

Septembra 2006 se podjetje odloči za prodajo še 20 delnic po prodajni ceni 14.000 SIT za delnico. S prodajo nastanejo kratkoročne terjatve in zmanjša se finančna naložba. Ker pa je prodajna cena nižja od poštene vrednosti, nastanejo odhodki iz sredstev, razporejenih po pošteni vrednosti.

Tabela 3: Knjiženje zgleada 5

Zap. št.	Vsebina	Konto	V breme	V dobro
1.	Nakup delnic (100 delnic po 15.000 SIT)	067 279	1.500.000	1.500.000
2.	Plačilo kupljenih delnic	279 110	1.500.000	1.500.000
3.	Prevrednotenje delnic na pošteno vrednost (100 delnic po 18.000 SIT)	067 778	300.000	300.000
4.	Prevrednotenje delnic na pošteno vrednost (100 delnic po 16.500 SIT)	067 747	150.000 150.000	
5.	Prodaja delnic (60 delnic po 20.000 SIT)	165 067 778	1.200.000	990.000 210.000
6.	Prodaja delnic (20 delnic po 14.000 SIT)	165 067 747	280.000 50.000	330.000

Vir: Odar, Vezjak, Jerman, 2006.

Zgled 6: Finančne naložbe razporejene med za prodajo razpoložljiva finančna sredstva in izmerjene po pošteni vrednosti

Sedaj pa še pogledjmo zgled, kako bi potekalo knjiženje, če finančne naložbe razporedimo med za prodajo razpoložljiva finančna sredstva in so izmerjene po pošteni vrednosti.

V tem primeru sta prve dve knjižbi enaki kot v zgledu 5. Razlika pa nastane pri prevrednotenju na pošteno vrednost. Znesek prevrednotenja ne gre med finančne prihodke kot v prejšnjem primeru, ampak ga damo na konto presežka iz prevrednotenja.

S padcem poštene vrednosti se zmanjša finančna naložba in nastane negativen presežek iz prevrednotenja v višini 100.000 SIT. Pri prodaji delnic se povečajo kratkoročne terjatve, za pošteno vrednost se zmanjša finančna naložba in sorazmerno se zmanjša negativni presežek iz prevrednotenja (1.000 SIT na prodano delnico). Nastala razlika pa se razpozna kot finančni prihodek oziroma finančni odhodek.

Tabela 4: Knjiženje zgleda 6

Zap. št.	Vsebina	Konto	V breme	V dobro
1.	Nakup delnic (100 delnic po 15.000 SIT)	067 279	1.500.000	1.500.000
2.	Plačilo kupljenih delnic	279 110	1.500.000	1.500.000
3.	Prevrednotenje delnic na pošteno vrednost (100 delnic po 18.000 SIT)	067 954	300.000	300.000
4.	Prevrednotenje delnic na pošteno vrednost (100 delnic po 14.000SIT)	067 954	400.000 400.000	
5.	Prodaja delnic (60 delnic po 20.000 SIT)	165 067 954 778	1.200.000 60.000	840.000 300.000
6.	Prodaja delnic (20 delnic po 11.000 SIT)	165 067 954 747	220.000 20.000 80.000	280.000

Legenda: 067 – druge finančne naložbe, razporejene in izmerjene po poštenu vrednosti prek posl. izida
110 – denarna sredstva na računih, razen deviznih
165 – ostale kratkoročne terjatve
279 – druge kratkoročne finančne obveznosti
747 – odhodki iz sredstev, razporejenih po poštenu vrednosti prek poslovnega izida
778 – finančni prihodki iz finančnih sredstev, razporejenih po poštenu vrednosti prek posl. izida
954 – presežek iz prevrednotenja dolgoročnih finančnih naložb

Vir: Odar, Vezjak, Jerman, 2006.

Bistvena sprememba glede na SRS 2001 je, da se spremembe v poštenu vrednosti vseh tistih finančnih sredstev, ki so razvrščena v finančna sredstva, izmerjena po poštenu vrednosti, poračunavajo prek finančnih prihodkov in odhodkov. Ta določba bo tako bistveno vplivala na ugotavljanje davčne osnove saj se oslabitve, tudi znižanje poštene vrednosti, davčno ne prizna kot odhodek oziroma se prizna šele po prodaji ali odtujitvi finančne naložbe in zato se pojavijo odloženi davki.

Če obstaja kakšen nepristranski dokaz o morebitni oslabiljenosti finančne naložbe, je potrebno finančno naložbo oslabiti. Do izgube zaradi oslabitve pride, če obstaja objektivni dokaz o oslabitvi naložbe zaradi dogodkov po začetnem pripoznavanju in vplivajo na prihodnje denarne tokove finančne naložbe ali skupine naložb, ki jih je možno zanesljivo oceniti.

Zgled 7: Vrednotenje dolžniškega finančnega instrumenta do zapadlosti v plačilo – primer obveznice

Podjetje A je v začetku januarja 2003 kupilo 4-letno obveznico z 9 % nominalno letno obrestno mero. Obresti se pripisujejo ob koncu leta, nominalna vrednost obveznice je 10.000 SIT. Podjetje je obveznico kupilo za 9.089 SIT (t. j. z »diskontom«) – cena vsebuje nabavno ceno obveznice, kakor tudi posredniško provizijo. To pomeni, da trg za omenjeno obveznico zahteva višjo, 12 % donosnost (obrestno mero).

Poglejmo, kako podjetje evidentira omenjeno obveznico, če jo namerava držati do zapadlosti?

Nabavna vrednost = 9.089 SIT
 Nominalna obrestna mera = 9 %
 Efektivna obrestna mera = 12 %

$$\text{Izračun nabavne vrednosti} = \frac{900}{1,12^1} + \frac{900}{1,12^2} + \frac{900}{1,12^3} + \frac{900 + 10.000}{1,12^4} = 9.089 \text{ SIT}$$

Tabela 5: Amortizacijski načrt

Leto	DFN	Efektivna obrestna mera	Kuponska obrestna mera	Povečanje DFN	Končno stanje DFN
0					9.089
1	9.089	1.091	900	191	9.279
2	9.279	1.114	900	214	9.493
3	9.493	1.139	900	239	9.732
4	9.732	1.168	900	268	10.000
Skupaj		4.511	3.600	911	

Tabela 6: Knjiženje zgleada 7

Leto	Zap. št.	Vsebina	Debet	Kredit
I.	1.	Nakup obveznice		
		TRR		9.089
		DFN v posesti do zapadlosti v plačilo	9.089	
	2.	Prejem obresti		
		Finančni prihodek		1.091
		TRR	900	
		DFN v posesti do zapadlosti v plačilo	191	
IV.	3.	Začetno stanje DFN-do zapadlosti v pačilo	9.732	
	4.	Preknjiženje DFN v KFN		
		DFN v posesti do zapadlosti v plačilo		9.732
		KFN v posesti do zapadlosti v plačilo	9.732	
	5.	Prejem obresti in glavnice		
		Finančni prihodek		1.168
		TRR	10.900	
		KFN v posesti do zapadlosti v plačilo	268	10.000

Legenda: DFN – dolgoročna finančna naložba
 KFN – kratkoročna finančna naložba

Vir: Slapničar, 2006.

3.4 ZALOGE

Zaloge so praviloma sredstva v opredmeteni obliki, ki bodo uporabljena pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oziroma pri proizvodjanju za prodajo ali prodana v okviru rednega delovanja (SRS 4.1; 2006).

SRS 4 (2006), ki obravnava zaloge, se opira predvsem na MRS 1, 2, 11, 36 in 41 (2004) ter na 4. in 7. direktivo Evropske unije.

Med zaloge materiala se uvrščajo enote v skladišču, dodelavi ali predelavi. Prav tako pa tudi enote, ki so na poti od dobavitelja pod pogojem, da jih je kupec že prevzel. Kot material se obravnava tudi drobni inventar, katerega doba koristnosti ni daljša od enega leta, lahko pa tudi tisti drobni inventar z dobo koristnosti daljšo od leta dni, vendar njegova posamična nabavna vrednost ne sme presegati 500 evrov.

Zaloga v postopku proizvodnje zajema:

- nedokončano proizvodnjo: lahko obsega tudi opravljanje storitev, ki so do konca obračunskega obdobja dokončane, vendar še niso prevzete oziroma potrjene od naročnika in
- polproizvode.

Zaloga namenjena prodaji pa zajema:

- *dokončane proizvode* (sem spada tudi živina namenjena prodaji),
- trgovsko blago v *skladišču* in
- enote, ki so *na poti do kupca* in jih le-ta še ni prevzel oziroma *enote na poti od dobavitelja* in jih je kupec že prevzel.

V zalogi morajo biti ločene:

- poškodovane stvari v zalogi,
- proizvodi ustavljene proizvodnje,
- proizvodi slabše kakovosti in
- neidoče trgovsko blago.

3.4.1 PRIPOZNAVANJE ZALOG

Stvar v zalogi se pripozna, če sta izpolnjena naslednja pogoja:

- če je verjetno, da bodo pritekale gospodarske koristi povezane z njo in
- če je mogoče njeno nabavno oziroma stroškovno vrednost zanesljivo izmeriti.

V knjigovodskih razvidih in v bilanci stanja pa se stvar v zalogi pripozna kot sredstvo, ko se ob upoštevanju prevzema na podlagi ustreznih listin začne obvladovati.

Pripoznavanje stvari v zalogi kot sredstva v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja se odpravi, ko je porabljena, prodana ali kako drugače preneha obstajati, kar potrjujejo ustrezne listine (SRS 4.11; 2006).

3.4.2 ZAČETNO RAČUNOVODSKO MERJENJE ZALOG

Ob začetnem pripoznavanju se količinska enota na zalogi vrednoti po nabavni vrednosti, ki jo sestavljajo nakupna cena, uvozne in druge nevračljive nakupne dajatve (med katere se šteje tudi tisti davek na dodano vrednost, ki se ne povrne), neposredni stroški nabave in upoštevati se mora tudi zmanjšanje za dobljene popuste. Opredelitev nabavne vrednosti je enaka v SRS in v MRS.

Pri začetnem pripoznavanju količinske enote proizvoda oziroma nedokončane proizvodnje se le-ta ovrednoti po proizvajalnih stroških v širšem¹ ali ožjem² pomenu. Na podlagi utemeljenih okoliščin pa se lahko ovrednoti tudi z zoženo lastno ceno³ kot eno skrajnostjo oziroma s spremenljivimi proizvajalnimi stroški v ožjem pomenu kot drugo skrajnostjo. Vštevanje posrednih stroškov v ceno enote na zalogi mora biti povezano s spravitvijo zalog do trenutnih nahajališč ali trenutnih stopenj dodelave. V vrednost zaloge lahko vštujemo tudi stroške izposojanja, s katerimi podjetje financira zaloge.

Če se v obračunskem obdobju cene novo nabavljenih enot ali stroški novo proizvedenih enot razlikujejo od cen oziroma stroškov istih enot na zalogi, se lahko med letom za zmanjšanje količin teh enot uporabi ali metoda zaporednih cen (FIFO – first in first out) ali pa metoda tehtanih povprečnih cen vključno z metodo drsečih povprečnih cen. Največja novost v SRS 2006 je ta, da se ne sme več uporabljati metoda obratnozaporednih cen (LIFO – last in first out). Tudi v MRS od leta 2003 ni več dovoljena uporaba metode LIFO.

Pri drobnem inventarju danem v uporabo ima podjetje dve možnosti ali ga podjetje takoj prenese med stroške ali pa ga prenaša mednje postopoma v obdobju, ki pa ne sme biti daljše od enega leta.

Pri zalogi je zelo pomembno, da ločimo stroške od odhodkov. **Strošek** predstavlja knjigovodska vrednost *porabljenih* zalog, medtem ko je poslovni **odhodek** knjigovodska vrednost *prodanih* zalog.

3.4.3 PREVREDNOTENJE ZALOG

Pri prevrednotenju zalog gre za spremembo njihove knjigovodske vrednosti in se lahko opravi na koncu poslovnega leta ali pa tudi med njim.

¹ Proizvajalni stroški v širšem pomenu so proizvajalni stroški, ki nastanejo do dokončanja procesa proizvodnje in obsegajo tudi posredne stroške nakupovanja.

² Proizvajalni stroški v ožjem pomenu so proizvajalni stroški, ki nastajajo v procesu proizvodnje.

³ Zožena lastna cena obsega proizvajalne stroške v ožjem pomenu, posredne stroške nakupovanja, posredne stroške prodajanja in posredne stroške splošnih služb, ne pa tudi neposrednih stroškov prodajanja in stroškov izposojanja; če obsega tudi stroške izposojanja govorimo o polni lastni ceni.

Po MRS in po SRS se zaloge vrednotijo po izvirni vrednosti⁴ ali po čisti iztržljivi vrednosti⁵ – po tisti, ki je manjša. Prevrednotenje zaradi okrepitve ni dovoljeno.

Vrednost zalog ni v celoti nadomestljiva, če so:

- zaloge poškodovane,
- v celoti ali delno zastarele,
- ali če se njihove prodajne cene znižajo
- oziroma če se povečajo ocenjeni stroški dokončanja ali ocenjeni stroški v zvezi s prodajo.

Če je čista iztržljiva vrednost nižja od knjigovodske vrednosti, vključno s tisto po zadnjih nabavnih cenah oziroma stroškovnih cenah, je potrebno knjigovodsko vrednost odpisati do čiste iztržljive vrednosti. Tudi to določilo je enako tako v slovenskih kot v mednarodnih standardih.

V SRS 4.23 je določeno, da vrednosti normalnih zalog materiala, ki naj bi jih porabili pri proizvodnji, ni treba zmanjšati pod raven izvirne vrednosti, če je mogoče pričakovati, da bo prodajna vrednost dokončanih proizvodov, v katere bodo vstopile, enaka izvirni vrednosti ali večja od nje. Če pa je mogoče pričakovati, da bo izvirna vrednost dokončanih proizvodov večja od čiste iztržljive vrednosti, je treba zmanjšati vrednost zalog materiala na raven čiste iztržljive vrednosti.

Okrepitev zalog ni možna. Oslabitev zalog pa je obvezna.

Zaloge je potrebno v celoti odpisati, če je njihova prodaja za vedno ustavljena ali če je njihova uporaba prepovedana.

Če se zmanjša vrednost zalog surovin, materiala in drobnega inventarja, to obremenjuje stroške materiala. Če pa se zmanjša vrednost zalog nedokončane proizvodnje, proizvodov in blaga, pa to bremeni ustrezne poslovne odhodke.

3.5 TERJATVE

Terjatve obravnava SRS 5 (2006) in se opira predvsem na MRS 1, 12, 21, 32, 36 in 39 (2004) ter na 4. in 7. direktivo Evropske unije.

Terjatev je na premoženjskopравnih in drugih razmerjih zasnovana pravica, s katero lahko zahtevamo, da nam določena oseba plača dolg, dobavi naročene stvari ali opravi kakšno

⁴ Izvirna vrednost je vrednost gotovine ali poštna vrednost nadomestila za pridobitev sredstev.

⁵ Čista iztržljiva vrednost je ocenjena prodajna cena, dosežena v rednem poslovanju, znižana za ocenjene stroške dokončanja in ocenjene stroške v zvezi s prodajo.

storitev za nas. Dolgoročne in kratkoročne finančne naložbe se ne štejejo med terjatve, ampak so to samo tiste, povezane s finančnimi prihodki, ki izhajajo iz njih.

V procesu poslovanja se lahko pojavijo terjatve do kupcev ali drugih financerjev prodanih proizvodov in opravljenih storitev. Lahko pa se pojavijo tudi do dobaviteljev prvin poslovnega procesa, do zaposlencev, do financerjev in do uporabnikov finančnih naložb.

Terjatve do kupcev predstavljajo terjatve povezane s prodanimi proizvodi, trgovinskim blagom in opravljenimi storitvami. Terjatve do drugih financerjev prodanih proizvodov in opravljanju storitev pa so v večini primerov terjatve do države v zvezi z zasluženimi državnimi podporami pri prodaji. Terjatve do dobaviteljev prvin poslovnega procesa predstavljajo njim dani predujmi oziroma njim dana predplačila in varščine. Terjatve do zaposlenih pa so njim dani predujmi in odškodninske obremenitve. Ena izmed posebnih vrst terjatev je terjatev do države v zvezi z vstopnim davkom na dodano vrednost in terjatev do države za odloženi davek. Terjatev do države za odloženi davek je nova kategorija, ki se je pojavila zaradi davčne nepriznanosti oslabitev.

Terjatve delimo glede na ročnost na kratkoročne, ki zapadejo prej kot v enem poslovnem letu, in na dolgoročne, katerih zapadlost je daljša od enega poslovnega leta. V bilanci stanja moramo dolgoročne terjatve, ki bodo zapadle v plačilo v letu dni po dnevu bilance stanja, izkazovati kot kratkoročne terjatve.

Novost, ki jo prinaša prenovljeni SRS 5, je ta, da med kratkoročne terjatve sodijo tudi tiste terjatve, ki imajo sicer rok zapadlosti daljši od leta dni, če je v podjetju poslovni cikel daljši od enega leta. Poslovni cikel je obdobje od pridobitve sredstva za uporabo do njegove uporabe za denar. Če poslovni cikel ni jasno opredeljen, se šteje, da traja leto dni.

3.5.1 PRIPOZNAVANJE TERJATEV

Terjatve se pripoznajo v bilanci stanja oziroma v računovodskih razvidih, če:

- je verjetno, da bodo pritekale gospodarske koristi povezane z njo in
- je mogoče njeno izvirno vrednost zanesljivo izmeriti.

Na podlagi ustreznih listin se terjatev pripozna v bilanci stanja in v računovodskih razvidih kot sredstvo, ko se začnejo obvladovati nanjo vezane pogodbene pravice.

Posebne terjatve do države so terjatve za odloženi davek, ki predstavljajo zneske davka iz dobička, ki bodo povrnjeni v prihodnjih obdobjih glede na:

- a) odbitne začasne razlike,
- b) prenos neizrabljenih davčnih izgub v naslednja obdobja in
- c) prenos neizrabljenih davčnih dobropisov v naslednja obdobja.

Terjatve za odloženi davek za odbitne začasne razlike se pojavijo, če je mogoče pričakovati razpoložljiv davčni dobiček, ki ga bo mogoče obremeniti za odbitne začasne razlike. Terjatve za odloženi davek za neizrabljene davčne izgube in neizrabljene davčne dobropise pa se pojavijo, če bo v prihodnosti na voljo obdavčljiv dobiček, ki ga bo mogoče obremeniti za neizrabljene davčne izgube in neizrabljene davčne dobropise.

Terjatve za odloženi davek podjetje izkaže kot dolgoročne terjatve. Kratkoročne terjatve za odloženi davek pa se pojavijo v primeru, ko je obračunan davek manjši od plačanega davka v obravnavanem in prejšnjih obdobjih. Več o odloženih davkih v poglavju 4.2.

3.5.2 ZAČETNO RAČUNOVODSKO MERJENJE TERJATEV

Ob začetnem pripoznavanju se terjatve izkazujejo v zneskih, ki izhajajo iz ustreznih listin. Ob tem pa mora biti upoštevana predpostavka, da bodo terjatve poplačane. Prvotne terjatve se lahko kasneje ali povečajo ali zmanjšajo, vendar mora biti vsaka sprememba utemeljena z ustreznimi listinami. Kasnejša povečanja terjatev praviloma povečujejo ustrezne poslovne ali finančne prihodke (izvzeti so predujmi), medtem ko jih kasnejša zmanjšanja zmanjšujejo – tu so predvsem mišljeni kasnejši popusti, vračila prodanega blaga in priznane reklamacije ter kasnejše ugotovitve napak. Obresti od terjatev se uvrščajo med finančne prihodke.

Pri začetnem pripoznavanju se terjatev izmeri po odplačni vrednosti. Odplačna vrednost terjatve je znesek zmanjšan za odplačilo glavnice, povečan oziroma zmanjšan (po metodi efektivnih obresti) za nabrano odplačilo razlike med začetnim in v plačilo zapadlim zneskom ter zmanjšan zaradi oslabitve oziroma neudenarljivosti (SRS 5.46j; 2006).

Obstajata pa dve izjemi, ki sta določeni v SRS 5.48. Terjatve pomembnih vrednosti, ki se ne obrestujejo, se diskontirajo s povprečno obrestno mero, ki jo v primerljivih poslih dosega podjetje. Terjatve, ki se obrestujejo, vendar se dogovorjena oziroma dejanska obrestna mera ne razlikuje pomembno od efektivne obrestne mere, se izkažejo po začetni pripoznani vrednosti, ki je zmanjšana zaradi odplačil in oslabitev.

3.5.3 PREVREDNOTENJE TERJATEV

Prevrednotenje terjatev pomeni spremembo njihove knjigovodske vrednosti. Med prevrednotenje se ne šteje pogodbeno povečanje ali zmanjšanje knjigovodske vrednosti terjatev. Opravi se lahko med letom ali na koncu poslovnega leta. Gre pa predvsem za oslabitev terjatev ali pa za odpravo njihove oslabitve. Novost je tudi ta, da so vse oslabitve davčno nepriznane in zato lahko nastanejo odloženi davki.

Računovodski dobiček oziroma rezultat ni enak davčnemu, ker so oslabitve davčno nepriznane. Podjetje lahko v izkazu poslovnega izida izkazuje izgubo, ki je nastala zaradi oslabitev na primer terjatev, davčno pa ima izkazan dobiček. Iz tega naslova nastanejo terjatve

za odloženi davek – plačan davek za oslabitve se izkaže kot terjatev za odloženi davek, ki se bo zmanjšala ob odpravi oslabitve, to je v primeru, ko je terjatev plačana. Te terjatve za odloženi davek se ne diskontirajo.

Z novimi SRS je bila tudi spremenjena zahteva, kdaj se terjatev izkaže kot dvomljiva. Kot dvomljive terjatve je potrebno obravnavati tiste, za katere se domneva, da ne bodo poravnane (v celotnem znesku). Prejšnja zahteva, ki je sedaj črtana, je bila precej bolj ostra in je zahtevala, da se kot dvomljiva terjatev izkaže tudi tista terjatev, za katero se domneva, da ne bo poravnana v rednem roku. Terjatev postane sporna, če se zaradi nje začne sodni postopek.

3.6 DENARNA SREDSTVA

SRS 7, ki obravnava denarna sredstva, z uveljavitvijo novih SRS 2006 ni doživel vsebinskih sprememb in zaradi tega ga ne bom posebej obravnavala.

4. NOVE AKTIVNE POSTAVKE BILANCE STANJA V SRS 2006

Z uvedbo prenovljenih SRS se je spremenila tudi bilanca stanja, kot smo ugotovili že v podpoglavju 2.2. Pojavili sta se dve popolnoma novi aktivni postavki bilance stanja, to sta: ***naložbene nepremičnine*** in ***odložene terjatve za davek***. V nadaljevanju sta podrobneje predstavljeni ti dve novi postavki.

4.1 NALOŽBENE NEPREMIČNINE

SRS 6 (2006) obravnava naložbene nepremičnine. Gre za popolnoma nov standard. V starih standardih (2001) so bile v SRS 3 obravnavane dolgoročne finančne naložbe, ki so zajemale tudi naložbene nepremičnine, in v SRS 6 kratkoročne finančne naložbe. V SRS 2006 pa so v SRS 3 obravnavane finančne naložbe, tako dolgoročne kot kratkoročne, v SRS 6 pa so posebej opredeljene naložbene nepremičnine, ki jih od leta 2001 obravnava tudi MRS 40, ki nadomešča MRS 25, obračunavanje finančnih naložb glede obračunavanja naložbenih nepremičnin.

Med naložbene nepremičnine se uvrščajo tiste nepremičnine, ki jih poseduje podjetje z namenom, da bi prinašala najemnino in/ali povečevala vrednost dolgoročne naložbe. Podjetje ne more uvrščati med naložbene nepremičnine tiste nepremičnine, ki jih ima podjetje za uporabo pri proizvodjanju, dobavljanju blaga ali storitev ali za pisarniške namene. Iz tega tudi izhaja, da podjetje, ki se ukvarja z oddajanjem nepremičnin v poslovni ali finančni najem, izkazuje dane nepremičnine med svojimi osnovnimi sredstvi.

SRS 6.2 (2006) določa, da so naložbene nepremičnine:

- a) zemljišča posedovana za povečanje vrednosti dolgoročne naložbe, in ne za prodajo v bližnji prihodnosti v rednem poslovanju,
- b) zemljišča, za katera podjetje ni določilo prihodnje uporabe,
- c) zgradbe v lasti ali finančnem najemu, oddane v enkratni ali večkratni poslovni najem in
- d) prazne zgradbe, posedovane za oddajo v enkratni ali večkratni poslovni najem.

Nekatere postavke, ki ne spadajo med naložbene nepremičnine, so na primer:

- a) nepremičnine, namenjene za prodajo v rednem poslovanju ali pa v gradnji ali razvoju za takšno prodajo – nepremičnine pridobljene izključno za odtujitev v bližnji prihodnosti,
- b) nepremičnine zgrajene ali razvite v korist tretjih strank,
- c) lastniško uporabljene nepremičnine,
- d) nepremičnine, ki so zgrajene ali razvite za prihodnjo uporabo kot naložbene nepremičnine, dokler niso zgrajene ali razvite zanje velja SRS 1 oziroma MRS 16, potem pa postanejo naložbene nepremičnine, ki jih obravnava SRS 6 oziroma MRS 40.

Ali se naložba opredeli kot naložbena nepremičnina, je potrebna presoja. Podjetje opredeli sodila, tako da lahko presoja dosledno v skladu z opredelitvijo pojma naložbene nepremičnine in z napotki v MRS od 40.7 do 40.13 (SRS 6.3; 2006).

4.1.1 PRIPOZNAVANJE NALOŽBENIH NEPREMIČNIN

Kot je značilno za vsa sredstva velja tudi za naložbene nepremičnine, da se pripoznajo, če obstaja verjetnost, da bodo v podjetje pritekale gospodarske koristi povezane z njo in če je mogoče njeno nabavno vrednost zanesljivo izmeriti. Poleg tega se naložbena nepremičnina preneha pripoznavati kot sredstvo, če se odtuji ali za stalno umakne iz uporabe in iz odtujitve ni mogoče pričakovati nobenih prihodnjih gospodarskih koristi.

MRS 40.10 določa, da je del nekaterih nepremičnin posedovan, da bi prinašal najemnine ali da bi se povečala vrednost dolgoročnih finančnih naložb, del pa za uporabo pri proizvodanju ali dobavljanju blaga oziroma storitev ali za pisarniške namene. Če je takšna dela mogoče prodati ločeno ali dati ločeno v najem, ju podjetje obračunava ločeno. Če pa delov ni mogoče ločiti, se nepremičnina obravnava kot naložbena nepremičnina samo v primeru, če je za uporabo pri proizvodanju ali dobavljanju blaga oziroma storitev ali za pisarniške namene posedovan nepomemben del.

V nekaterih primerih podjetje opravlja postranske storitve najemnikom nepremičnin, ki jih poseduje. Takšne nepremičnine obravnava kot naložbene nepremičnine, če so storitve razmeroma nepomembna sestavina pogodbe kot celote – na primer: lastnik upravne zgradbe

opravlja varnostne in vzdrževalne storitve najemnikom, ki zasedajo zgradbo. V drugih primerih pa so lahko opravljene storitve pomembnejša sestavina – če je podjetje lastnik in upravljalec hotela, so storitve, ki jih opravlja gostom, pomembna sestavina pogodbe kot celote. Iz tega sledi, da je lastniško upravljani hotel bolj lastniško uporabljena nepremičnina kot naložbena nepremičnina (MRS 40.11).

V MRS 40.15 je obravnavana situacija, če podjetje lastnik nepremičnine, ki je dana v najem njegovemu obvladujočemu podjetju ali drugemu odvisnemu podjetju in jo ta uporablja. V tem primeru se nepremičnina ne šteje kot naložbena nepremičnina v skupinskih izkazih, ki vključujejo obe podjetji, ker je nepremičnina iz zornega kota skupine kot celote lastniško uporabljena nepremičnina in se obravnava po MRS 16 oziroma po SRS 1. Iz zornega kota posameznega podjetja, ki je njen lastnik, pa je nepremičnina naložbena nepremičnina, če izpolnjuje pogoje za pripoznavanje naložbene nepremičnine.

4.1.2 ZAČETNO RAČUNOVODSKO MERJENJE NALOŽBENIH NEPREMIČNIN

Ob začetnem pripoznavanju se naložbena nepremičnina ovrednoti po nabavni vrednosti, ki zajema nakupno ceno in stroške, ki jih je mogoče neposredno pripisati nakupu (zaslužki za pravne storitve, davek od prenosa nepremičnine in drugi stroški posla).

Nabavno vrednost v lastnem okvirju zgrajene nepremičnine sestavljajo stroški v zvezi z njo do datuma njenega dokončanja ali razvijanja. Do tega datuma uporablja podjetje SRS 1. Na ta datum pa postane nepremičnina naložbena nepremičnina in začne veljati ta standard (SRS 6.7; 2006). To pomeni, da mora podjetje za nepremičnine, ki se še gradijo ali razvijajo in v tem trenutku še ne ustrezajo pripoznavanju naložbenih nepremičnin, uporabljati SRS 1 oziroma MRS 16. To velja tudi za obstoječe naložbene nepremičnine, ki so se v preteklosti prenehale razvijati in se sedaj zopet razvijajo, z namenom da se bodo v prihodnosti še naprej uporabljale kot naložbene nepremičnine.

Nabavna vrednost naložbene nepremičnine, pridobljene z zamenjavo za nedensarno sredstvo ali sredstvo, ki je deloma denarno in deloma nedensarno, se določi po pošteni vrednosti, razen če menjalni posel nima trgovalne vsebine ali poštene vrednosti niti prejetega niti danega sredstva ni mogoče zanesljivo izmeriti. Če se prejetost sredstvo ne ovrednoti po pošteni vrednosti, se njegova nabavna vrednost izmeri po knjigovodski vrednosti danega sredstva. Naložbena nepremičnina pridobljena z državno podporo ali donacijo, se izkazuje po nabavni vrednosti, če ni znana, pa po pošteni vrednosti (SRS 6.9; 2006).

Prenose na konte naložbenih nepremičnin ali z njih je treba opraviti, kadar in zgolj kadar se spremeni uporaba naložbenih nepremičnin, kar dokazuje:

- a) začetek lastniške uporabe pri prenosih s kontov naložbenih nepremičnin na konte lastniško uporabljenih nepremičnin,

- b) začetek razvijanja za prodajo pri prenosih s kontov naložbenih nepremičnin na konte zalog,
- c) konec lastniške uporabe pri prenosih s kontov lastniško uporabljenih nepremičnin na konte naložbenih nepremičnin,
- d) oddajo v poslovni najem drugi stranki pri prenosu s kontov zalog na konte naložbenih nepremičnin ali
- e) konec gradnje ali razvijanja pri prenosih s kontov nepremičnin v gradnji ali razvijanju na konte naložbenih nepremičnin (SRS 6.27 in MRS 40.57).

Pri prenosih s kontov zalog na konte naložbenih nepremičnin, ki se bodo obravnavale po pošteni vrednosti, se vsaka razlika med pošteno vrednostjo naložbene nepremičnine na datum prenosa in knjigovodsko vrednostjo, po kateri je bila izkazana med zalogami, preden je bila razvrščena kot naložbena nepremičnina, pripozna v poslovnem izidu (SRS 6.28 in MRS 40.63). Enako velja za gradnjo in za razvijanje v lastnem okviru nastajajoče naložbene nepremičnine.

4.1.3 PREVREDNOTENJE NALOŽBENIH NEPREMIČNIN

Prevrednotenje naložbene nepremičnine pomeni spremembo njene knjigovodske vrednosti zaradi uporabe modela poštene vrednosti.

Poštena vrednost naložbene nepremičnine se izmeri na podlagi tržne vrednosti na dan bilance stanja, ki jo običajno ugotavljajo pooblaščen ocenjevalci vrednosti na način, ki temelji na mednarodnih standardih ocenjevanja vrednosti (SRS 6.13; 2006).

Poštena vrednost naložbene nepremičnine je običajno njena tržna vrednost. To je najboljša cena, ki jo lahko po utemeljenem pričakovanju doseže prodajalec, in najbolj ugodna cena, ki jo lahko po utemeljenem pričakovanju doseže kupec. Podjetje določi pošteno vrednost brez odbitkov za stroške posla, ki jih lahko ima z odtujitvijo sredstva. Pri tem je pomembno, da gre za premišljen posel (predpostavlja se posel med nepovezanimi strankama, ki delujeta neodvisno), da sta kupec in prodajalec prostovoljno pristopila k poslu, da sta primerno obveščena o naravi in značilnostih naložbene nepremičnine, njeni dejanski in možni uporabi ter položaju na trgu na dan bilance stanja. Če to ni izpolnjeno ne moremo govoriti o pošteni vrednosti.

Poštena vrednost naložbene nepremičnine izkazuje dejanski tržni položaj in okoliščine na dan bilance stanja in ne kakšen dan pred ali po tem datumu (MRS 40.38).

Dobiček ali izgubo, ki se pojavi pri spremembi poštene vrednosti naložbenega premoženja, je treba upoštevati v čistem poslovnem izidu obdobja, v katerem se pojavi (MRS 40.35 in SRS 6.26).

Če je podjetje merilo naložbeno nepremičnino po pošteni vrednosti, jo mora po njej meriti vse do njene odtujitve, tudi v primeru če postanejo primerljivi tržni posli manj pogosti ali tržne cene niso na voljo pogosto. V primeru, da podjetje izbere model poštene vrednosti in kasneje ugotovi, da po tem modelu ni mogoče izmeriti poštene vrednosti naložbene nepremičnine, jo mora podjetje izmeriti po modelu nabavne vrednosti v skladu s SRS 1 oziroma MRS 16 – to je po nabavni vrednosti zmanjšani za nabrano amortizacijo in vse nabrane izgube zaradi oslabitve. Podjetje mora tudi razkriti opis naložbene nepremičnine, pojasnilo, zakaj poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti in če je možno, razpon ocen vrednosti, znotraj katerega je zelo verjetna poštena vrednost.

4.2 ODLOŽENE TERJATVE ZA DAVEK

Področje odloženih davkov je v SRS 2006 urejeno v Uvodu v SRS, v SRS 5, 9 in 19 po vzoru MRS 12, Davek iz dobička. V Uvodu v SRS so opredeljena osnovna pravila pripoznavanja in odpravljanja odloženih davkov ter metoda evidentiranja terjatev in obveznosti za odloženi davek. V SRS 5 so določena pravila evidentiranja, merjenja in razkrivanja terjatev za odloženi davek, v SRS 9 pa pravila evidentiranja, merjenja in razkrivanja obveznosti za odloženi davek. SRS 19 opredeljuje pravila evidentiranja učinkov obveznosti in terjatev za odloženi davek v okviru poslovnega izida ter pravila razkrivanja celotne davčne obveznosti podjetja.

Odloženi davek je znesek davka, ki ga bo davčni zavezanec poravnal ali pa mu bo povrnjen v prihodnjem(ih) obdobju(ih). Pri tem je zelo pomembno dejstvo, da so poslovni dogodki, ki povzročajo nastanek odloženega davka, nastali v sedanjem oziroma v preteklih obračunskih obdobjih. Ker so se ti poslovni dogodki že zgodili, so skladno z načelom nastanka poslovnega dogodka, že pripoznani v poslovnih knjigah zavezanca. V poslovnih knjigah so tako že pripoznana ustrezna sredstva, obveznosti do virov sredstev, prihodki ali odhodki, ki se nanašajo na nastali poslovni dogodek. Vendar pa takšen poslovni dogodek ne bo imel posledic na znesek davka, ki bo plačan za obdobje, v katerem je poslovni dogodek nastal. Takšen poslovni dogodek bo imel davčne posledice šele v naslednjih obdobjih in zato vpliva na zneske davka, ki bodo plačani oziroma povrnjeni šele v prihodnosti.

Ker sedANJI poslovni dogodek povzroči davčne posledice v prihodnosti, je zaradi načela o nastanku poslovnega dogodka potrebno prihodnje davčne posledice obračunati že v obdobju, v katerem je takšen poslovni dogodek nastal. Tako nastanejo terjatve ali obveznosti za odloženi davek v enem obračunskem obdobju in se odpravljajo v enem ali večih prihodnjih davčnih obdobjih.

Pomembna je razlika med računovodsko obravnavo odloženih davkov in računovodsko obravnavo obračunanega davka v davčnem obdobju zavezanca (oziroma med letom plačanih akontacij davka od dobička). Računovodska obravnava obračunanega davka in medletnih akontacij je posledica kratkoročne obveznosti davčnega zavezanca, ki izhaja iz davčnega dolga v davčnem obračunu. Zaradi tega se izkazuje kot kratkoročna obveznost ali terjatev (v

primeru preveč plačane medletne akontacije) do države. Odloženi davki pa se izkazujejo kot posledica bodočih davčnih učinkov sedanjih poslovnih dogodkov. Ker so bodoči davčni učinki praviloma dolgoročne narave, se tudi obveznosti in terjatve za odložene davke izkazujejo kot dolgoročne in s tem se razločno ločijo od terjatev in obveznosti za kratkoročno obračunan davek.

Davčni predpisi priznavajo dve vrsti razlik med računovodskim poslovnim izidom (dobiček ali izguba pred obdavčitvijo) in davčno osnovo. Razlikujejo med razlikami, ki so stalne narave (dokončno davčno nepriznani odhodki in trajno neobdavčljivi prihodki) in razlikami, ki v enem obdobju nastanejo in se v drugem odpravijo. Do pojava odloženih davkov pride zaradi začasnih razlik, medtem ko stalne razlike ne vplivajo na izračun terjatev oziroma obveznosti za odložene davke.

Zgled 8: Terjatve za odloženi davek za poslovno leto 2005 (v SIT)

Prihodki poslovnega leta	799.548.754
Odhodki poslovnega leta	795.122.445
Bruto dobiček/izguba	4.426.309

V poslovnem letu je podjetje oblikovalo 12.912.842 SIT popravkov vrednosti terjatev, ki niso davčno priznani in zaradi tega znaša davčna osnova:

Oblikovani popravki	12.912.842
Davčno priznani odhodki	782.209.603
Davčna osnova=prihodki-davčno priznani odhodki	17.339.151
25 % davek od davčne osnove	4.334.788
Terjatve za odloženi davek=25 % od popravkov vrednosti terjatev	3.228.210
Čisti poslovni izid poslovnega leta	16.232.573

Iz zgornjega zgleda je razvidno, da ima podjetje v poslovnem letu 2005 računovodski dobiček in izkazuje pozitivno davčno osnovo. Z uvedbo SRS 2006 se pojavi davčna nepriznanost oslabitve terjatev. V tem primeru se pojavijo terjatve za odloženi davek v višini $12.912.842 \cdot 25\% = 3.228.210$ SIT. V računovodskih izkazih se terjatev za odloženi davek izkaže na aktivni strani bilance stanja, ki vsebuje posebno postavko terjatev za odloženi davek, in na pasivi kot povečanje čistega poslovnega izida poslovnega leta. V našem primeru bi podjetje izkazalo čisti poslovni izid poslovnega leta 2005 v višini 16.232.573 SIT.

Glej tudi prilogo 3 – primer računovodskih izkazov, v katerih je izkazana terjatev na odloženi davek.

V primeru, če odloženi davki vsebinsko predstavljajo večje plačilo davka v prihodnjih obdobjih, govorimo o pripoznavanju obveznosti za odloženi davek. Na primer podjetje, ki kot družbenik v postopku pripojitve, zamenja finančno naložbo v delnice v prevzeti družbi s finančno naložbo v delnice v prevzemni družbi, je v trenutku zamenjave delnic oproščeno plačila davka na kapitalski dobiček. Nove delnice prevzemne družbe pa mora za davčne namene ovrednotiti po ceni, po kateri je v poslovnih knjigah izkazovalo prvotne (zamenjane) delnice prevzete družbe. Do plačila davka bo prišlo v prihodnosti, ko bo podjetje odtujilo v zamenjavi pridobljene delnice. Ker pa je poslovni dogodek zamenjave že nastal, mora

podjetje izkazati obveznost za odloženi davek v zvezi s tem poslovnim dogodkom (Odar, Vezjak, Jerman, 2006).

Če pa odloženi davek predstavlja manjše plačilo davka v prihodnjem obdobju, pa govorimo o terjatvah za odloženi davek. Na primer oslabitev terjatev povzroči zmanjšanje knjigovodske vrednosti terjatev in nastanejo odhodki iz prevrednotenja terjatev, ki pa niso davčno priznani v letu, ko se zgodi poslovni dogodek oslabitve terjatev in je evidentiran v poslovnih knjigah. Odhodki za oslabitev terjatev bodo davčno priznani šele v letu poravnave ali kakšne drugačne odtujitve terjatev pod pogojem, da bo podjetje opravilo vsa dejanja v zvezi z izterjavo terjatev, kot bi jih opravil dober gospodarstvenik.

Obveznosti in terjatve za odloženi davek predstavljajo obveznosti in terjatve do države oziroma do proračuna Republike Slovenije, ki mu davek po Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb tudi pripada.

Obveznosti in terjatve za odloženi davek se obvezno obračunavajo z uporabo metode obveznosti po bilanci stanja, ki se osredotoča na začasne razlike. Začasne razlike izvirajo iz razlike med davčno vrednostjo posameznega sredstva ali obveznosti in njegovo, njeno knjigovodsko vrednostjo v bilanci stanja. Do začasnih razlik prihaja, ker se določeni prihodki ali odhodki vključijo v davčno osnovo v drugih davčnih obdobjih, kot so vključeni v izkaz poslovnega izida za poslovne namene. Začasne razlike se imenujejo tudi kot časovno usklajevalne razlike. Primer časovno usklajevalnih razlik je lahko zgoraj naveden primer oslabitve terjatev.

Začasne razlike pa lahko nastanejo tudi v povezavi:

- z nerazdeljenimi čistimi dobički odvisnih, pridruženih ali skupaj obvladanih podjetij,
- s prevrednotenjem (okrepitvijo) sredstev na višje vrednosti in
- s poslovnimi združitvami, delitvami, zamenjavami kapitalskih deležev in prenosom dejavnosti ...

Začasne razlike so lahko:

- a) *obdavčljive* – to so tiste, katerih posledica so zneski, ki povečujejo davčno obveznost v prihodnosti – *obveznost za odloženi davek* ali
- b) *odbitne* – so tiste, ki zmanjšujejo davčno obveznost v prihodnosti – *terjatve za odloženi davek*.

Odbitne začasne razlike, ki povzročajo nastanek **terjatev za odložene davke**, lahko nastanejo tudi zaradi:

- a) možnosti prenosa neizrabljenih davčnih izgub v naslednja obdobja in zaradi
- b) možnosti prenosa neizrabljenih davčnih dobropisov v naslednja obdobja.

Terjatve za odloženi davek se lahko pripoznajo, če so izpolnjeni naslednji pogoji:

- I. terjatve za odloženi davek začasne razlike se lahko pripoznajo samo v primeru, če je verjetno, da se bo pojavil razpoložljiv obdavčljiv dobiček, ki ga bo mogoče obremeniti za odbitne začasne razlike. Terjatve za odloženi davek se ne pripoznajo, če izhajajo iz začetno pripoznanih obveznosti ali sredstev v poslovnem dogodku, ki v času nastanka poslovnega dogodka ne vpliva niti na obdavčljiv dobiček niti na računovodski dobiček, razen v primeru terjatev, ki izvirajo iz poslovne združitve, delitve, zamenjave kapitalskega deleža ali prenosa dejavnosti. Terjatve za odloženi davek za odbitne začasne razlike, ki izvirajo iz finančnih naložb v odvisna podjetja, podružnice ali pridružena podjetja se lahko pripoznajo samo v primeru, če je verjetno, da bodo začasne razlike odpravljene v predvidljivi prihodnosti in bo na razpolago obdavčljiv dobiček, da se bodo lahko uporabile začasne razlike. V nasprotnem primeru se terjatve za odloženi davek za začasne razlike ne pripoznajo.
- II. terjatve za neizrabljene davčne izgube in za neizrabljene davčne dobropise se lahko pripoznajo v primeru, če obstaja verjetnost, da bo na razpolago obdavčljiv prihodnji dobiček, ki se bo lahko obremenil za še neizrabljene davčne izgube in dobropise. Ravno v zvezi z neizrabljenimi davčnimi izgubami je verjetnost za bodoče obdavčljive dobičke zelo majhna ali pa je sploh ni.

Edini vir za uporabo davčne izgube je obdavčljiv bodoči dobiček oziroma bodoča pozitivna davčna osnova. Če slednje ni, ni mogoče uveljavljati davčne izgube. Podjetje mora razkriti znesek terjatev za odloženi davek in dokaze za utemeljitev oblikovanja terjatev za odloženi davek, če:

- je pripoznanje odvisno od bodočih obdavčljivih dobičkov, ki presegajo dobičke iz odprave obstoječih obdavčljivih začnih razlik, ali
- podjetje ima oziroma je imelo v preteklih obdobjih izgubo, ki se nanaša na terjatve za odloženi davek.

Iz zgoraj povedanega sledi, da podjetja, za katera ni verjetno, da bodo imela v prihodnosti dobiček, ne bodo izpolnjevala pogojev za oblikovanje terjatev za odložene davke iz naslova neizrabljenih davčnih izgub in davčnih dobropisov. Prihodnji dobički morajo biti verjetni in v zvezi s tem ne sme obstajati kakšen pomemben dvom. Podjetje mora posebej razkriti, če je imelo v preteklosti oblikovane terjatve za odloženi davek, ki pa jih ni moglo uveljaviti.

Obveznosti za odloženi davek se pripoznajo za vse obdavčljive začasne razlike, razen če so le-te posledica:

- a) začetnega pripoznavanja dobrega imena, pri katerem se kasnejše oslabitve davčno ne priznajo. Če odhodki iz odpisa vrednosti dobrega imena ne bi bili davčno priznani, bi knjigovodska vrednost presegala davčno vrednost dobrega imena. Vendar pa pri tem ne gre za začasno razliko, ker bi izkazovanje obveznosti za odloženi davek povečalo samo vrednost dobrega imena, ki pa ne bi bilo davčno priznано. Zaradi tega se v tem primeru obveznosti za odloženi davek ne priznajo.

- b) začetnega pripoznavanja obveznosti ali sredstev v poslovnem dogodku, ki ni združitev, delitev, zamenjava kapitalskih deležev ter prenos dejavnosti, in poslovni dogodek v času svojega nastanka ne vpliva niti na računovodski dobiček niti na obdavčljiv dobiček.

Terjatev in obveznosti za odloženi davek se ne diskontirajo, ker davčni predpisi ne zahtevajo njihovega obrestovanja. Terjatve in obveznosti do države za odloženi davek se ohranjajo v nominalnih zneskih.

Obveznosti in terjatve za odloženi davek se lahko pobotajo, samo v primeru če ima podjetje zakonsko pravico pobotati terjatve in obveznosti za obračunan davek in če se te terjatve in obveznosti nanašajo na davek iz dobička, ki pripada isti davčni oblasti. V naši državi to ne bo predstavljalo problema, saj zakon o davčnem postopku dovoljuje pobotanje medletnih akontacij davka z obračunanim davkom in je davek od dohodka pravnih oseb davčni vir enemu upravičenemu prejemniku – to je proračun Republike Slovenije.

Podjetje je dolžno, da na vsak dan bilance stanja ponovno prouči ali so se spremenili pogoji v prihodnjem poslovanju podjetja, ali so se spremenili davčni predpisi in ali je verjeten kakšen drug poslovni dogodek, ki bo omogočil uporabo terjatev za odloženi davek, ki jih v preteklem obdobju, zaradi neizpolnjevanja pogojev za pripoznavanje terjatev za odloženi davek, v poslovnih knjigah podjetje ni moglo izkazati. Velja tudi obratno. Podjetje mora zmanjšati terjatev za odloženi davek, če ni več verjetno, da bi imelo podjetje dovolj obdavčljivega dobička, da bi bilo možno uporabiti del ali celoto takšne terjatev za odloženi davek. Če pa zopet postane verjetno, da bo podjetje imelo dovolj obdavčljivega dobička, se lahko zmanjšanje terjatev za odloženi davek odpravi.

Vse terjatve in obveznosti za odloženi davek, ki so povezani s posli in drugimi poslovnimi dogodki, ki se pripoznajo v izkazu poslovnega izida, se tudi izkažejo v izkazu poslovnega izida. To velja na primer pri odhodkih zaradi oslabitve, oblikovanju rezervacij ipd. Kadar se posledice obveznosti in terjatev za odložene davke izkažejo v izkazu poslovnega izida, potem učinki odloženih davkov skupaj z obračunanim (tekočim) davkom zmanjšuje – v primeru terjatev pa povečuje – čisti poslovni izid podjetja. Pred obdavčitvijo govorimo o računovodskem poslovnem izidu, ki se praviloma razlikuje od davčne osnove, ki je predpisana z davčnimi predpisi.

Terjatve in obveznosti za odloženi davek, ki se nanašajo na posle in druge poslovne dogodke, ki se neposredno pripoznajo v kapitalu, se pripoznajo neposredno v kapitalu in ne v poslovnem izidu. To se lahko na primer dogodi pri prevrednotenju opredmetenih osnovnih sredstev na višjo pošteno vrednost ali pri prevrednotenju finančnih naložb, ki so razpoložljiva za prodajo, kjer se za učinek prevrednotenja poveča presežek iz prevrednotenja. Poslovni izid se pri tem ne poveča. V takšnem primeru se zmanjša presežek iz prevrednotenja za višino obveznosti za odloženi davek.

Podjetje mora razkriti obveznosti in terjatve za odložene davke, ki se ne nanašajo in ne vplivajo na poslovni izid ter se pripoznajo ali v breme/dobro kapitala (pri prevrednotenju gospodarskih kategorij na višje poštene vrednosti) ali v breme/dobro dobrega imena (pri združitvah, delitvah, zamenjavah kapitalskih deležev in pri prenosu dejavnosti).

SKLEP

SRS 2001 so bili ob njihovem sprejetju praktično usklajeni s tedaj veljavnimi MRS. Ker pa so za današnje poslovanje značilne hitre in pogoste spremembe, so se tudi MRS temu primerno spreminjali in prilagajali nastalim okoliščinam. Zaradi tega je bila tudi smiselna prenova SRS, da ne bi bili v zasnovi v nasprotju z MRS.

Prva novost, ki jo prinašajo prenovljeni SRS, je pri sami zasnovi bilance stanja. Prej je bila aktivna stran bilance stanja razčlenjena na stalna in gibljiva sredstva ter na aktivne časovne razmejitve. Po novih SRS pa se postavke v bilanci stanja razvrščajo glede na ročnost sredstev. Tako imamo v bilanci stanja prikazana dolgoročna in kratkoročna sredstva ter kratkoročne aktivne časovne razmejitve. Iz prenovljene oblike bilanca stanja lahko na hiter in enostaven način ugotovimo plačilno sposobnost podjetja.

Novosti so opazne tudi pri pripoznavanju in izkazovanju opredmetenih osnovnih sredstev. Po prenovljenih SRS in v skladu z MRS se v nabavno vrednost opredmetenega osnovnega sredstva vključujejo tudi stroški razgradnje, odstranitve in obnovitve zemljišča oziroma nahajališča. Za te stroške se morajo tudi oblikovati rezervacije, ki se odpravijo potem, ko stroški dejansko nastanejo. Nova je tudi določba, da je potrebno opredmetena osnovna sredstva velikih nabavnih vrednosti razporediti na njihove sestavne dele in amortizacijo obračunavati za vsak del posebej, če imajo le-ti različne dobe koristnosti ali vzorce uporabe. Pomembnejši nadomestni deli in nadomestna oprema pa se po novem obravnavajo kot opredmetena osnovna sredstva v primeru, če podjetje pričakuje, da se bodo uporabljala več kot eno obračunsko obdobje. Tudi v primeru, če se nadomestni deli in oprema lahko uporabljajo za samo določeno opredmeteno osnovno sredstvo in se uporabljajo neredno, se le-ti obravnavajo kot opredmetena osnovna sredstva in zanje se obračunava amortizacija, njihova doba koristnosti pa ne sme presegati dobe koristnosti temeljnega sredstva.

Pri neopredmetenih sredstvih je novost ta, da stroški raziskovanja ne sodijo več med neopredmetena sredstva, ampak se obravnavajo kot odhodek oziroma strošek obdobja, v katerem so nastali.

Finančne naložbe so obravnavane v SRS 3, za katerega lahko rečemo, da gre za popolnoma na novo napisan standard, ki prinaša tudi nekaj pomembnih novosti. V SRS 3 so tako združene tako kratkoročne kot dolgoročne finančne naložbe, medtem ko SRS 6 sedaj obravnava naložbene nepremičnine.

Pri zalogah je novo to, da ni več dovoljena uporaba metode LIFO in pri terjatvah se med kratkoročne terjatve štejejo tudi tiste terjatve, ki so sicer daljše od enega leta, če je v podjetju poslovni cikel daljši od enega leta.

Zaradi spremembe davčne zakonodaje, ki ne priznava več oslabitev, se je pojavila še ena posebnost – odloženi davki. Odloženi davki nastanejo, ker oslabitve niso več davčno priznane in zaradi tega nastane razlika med računovodskim dobičkom pred odštetjem davka in davčno osnovo. Terjatve za odloženi davek lahko nastanejo zaradi začasnih razlik ali zaradi še neizrabljenih davčnih izgub in davčnih dobropisov. Terjatve za odloženi davek se lahko pripoznajo samo v primeru, če obstaja verjetnost, da bo podjetje imelo v predvidljivi prihodnosti obdavčljiv dobiček, ki ga bo lahko obremenilo. Obveznosti za odloženi davek pa se pripoznajo v primeru, če obstajajo obdavčljivečasne razlike, ki bodo povečale davčno osnovo v prihodnosti.

Mislim, da je zelo dobro, da ima država (Slovenija) lastne računovodske standarde, ki se seveda prilagajajo MRS, da ni bistvenih razhajanj med njimi. S tem se izrazi tudi nacionalni interes in samostojnost ter neodvisnost stroke. SRS zelo podrobno opredeljujejo posamezne gospodarske kategorije in obravnavajo področja, ki jih MRS ne zajemajo ali pa jih zajemajo zelo ohlapno. V tem se pokažejo tudi sposobnosti in dosežki domače računovodske stroke.

SRS so s prenovo zopet postali usklajeni z MRS in med njimi praktično ni razlik. V prihodnosti pa lahko zaradi hitrega gibanja in razvoja gospodarstva zopet pričakujemo, da se bodo MRS spreminjali, dopolnjevali in razvijali. Takrat bo uskladitev mednarodnih in slovenskih računovodskih standardov zopet smiselna.

LITERATURA

1. Bogataj Klemen: Novosti, ki jih prinašajo prenovljeni slovenski računovodski standardi na področju pasivnih postavk bilance stanja. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 46 str.
2. Bregar Katarina: Razlike med slovenskimi in mednarodnimi računovodskimi standardi. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1999. 61 str.
3. Gornjak Nataša: Koncept prevrednotenja v slovenskih računovodskih standardih. Diplomsko delo visoke poslovne šole. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 48 str.
4. Hieng Romana, Prusnik Matjaž: Gradivo s posvetovanja o vplivih novih SRS (2006) in sprememb zakona o davku od dohodkov pravnih oseb na davčno osnovo za leto 2006. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2006. 32 str.
5. Hočevar Marko, Igličar Sandi, Zaman Maja: Osnove računovodstva. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2000. 469 str.
6. Jerman Saša: Delavnica: Poglobljena obravnava odloženih davkov. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2005. 41 str.
7. Kolenc Dejan: Novosti, ki jih prinašajo prenovljeni slovenski računovodski standardi na področju vrednotenja in prikazovanja aktivnih postavk bilance stanja. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2002. 44 str.
8. Korošec Maja: Prenova slovenskih računovodskih standardov. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2002. 49 str.
9. Lakner Sandi: Primerjava ureditve prihodkov in odhodkov po SRS, MRS in smernicah EU. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2004. 45 str.
10. Mednarodni računovodski standardi 2001. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2001. 1357 str.
11. Melavc Dane, Milost Franko: Računovodstvo. Koper : Fakulteta za management, 2003. 353 str.
12. Odar Marjan, Jerman Saša: Prehod s starih računovodskih standardov (2001) na nove (2006) in davčne posledice prehoda. IKS, revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 2006, 5, str. 7-16.
13. Odar Marjan, Blanka Vezjak, Jerman Saša: Seminar: Pomembnejše spremembe v SRS (2006), prehod in davčne posledice. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2006. 46 str.
14. Slovenski računovodski standardi 2002. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2002. 326 str.
15. Turk Ivan, Melavc Dane: Računovodstvo. Kranj : Moderna organizacija, 1999. 535 str.
16. Turk Ivan: Finančno računovodstvo. Maribor : Založba Obzorja, 1985. 449 str.
17. Žuran Mihaela: Delavnica: Poglobljena obravnava odloženih davkov. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2005. 41 str.

VIRI

1. An Overview of International Financial Reporting Standards.
[<http://www.iasplus.com/standard/standard.htm>], 22.2.2006.
2. Comparison of EU directives and IAS.
[http://www.europa.eu.int/rapid/start/cgi/guesten.ksh?p_action=gettxt=gt&doc=IP/03/67], 22.2.2006.
3. History of IASB. [<http://www.iasb.org/about/history.asp>], 22.2.2006.
4. MRS 1. [<http://www.iasplus.com/standard/ias01.htm>], 22.2.2006.
5. MRS 2. [<http://www.iasplus.com/standard/ias02.htm>], 22.2.2006.
6. MRS 10. [<http://www.iasplus.com/standard/ias10.htm>], 22.2.2006.
7. MRS 16. [<http://www.iasplus.com/standard/ias16.htm>], 22.2.2006.
8. MRS 27. [<http://www.iasplus.com/standard/ias27.htm>], 22.2.2006.
9. MRS 28. [<http://www.iasplus.com/standard/ias28.htm>], 22.2.2006.
10. MRS 36. [<http://www.iasplus.com/standard/ias36.htm>], 22.2.2006.
11. MRS 38. [<http://www.iasplus.com/standard/ias38.htm>], 22.2.2006.
12. MRS 39. [<http://www.iasplus.com/standard/ias39.htm>], 22.7.2006.
13. MRS 40. [<http://www.iasplus.com/standard/ias40.htm>], 22.2.2006.
14. Slapničar Sergeja: Gradivo pri predmetu Finančno računovodstvo, 2006.
15. SRS 2001. [http://www.si-revizija.si/publikacije/srs/srs/srs_2001.pdf], 23.2.2006.
16. SRS 2006. [<http://www.si-revizija.si/publikacije/index.php#SRS>] 23.2.2006.
17. Uredba komisije (ES) št. 1725/2003.
[<http://europa.eu/int/eur-lex/sl/dd/doc/2003/32003R1725-SL.doc>], 24.2.2006.

PRILOGE

PRILOGA 1: BILANCA STANJA SRS (2001)

Sredstva

A. Stalna sredstva

I. Neopredmetena dolgoročna sredstva

1. Dolgoročno odloženi stroški poslovanja
2. Dolgoročno odloženi stroški razvijanja
3. Dolgoročne premoženjske pravice
4. Dobro ime
5. Predujmi za neopredmetena dolgoročna sredstva

II. Opredmetena osnovna sredstva

1. Zemljišča in zgradbe
 - a) Zemljišča
 - b) Zgradbe
2. Proizvajalne naprave in stroji
3. Druge naprave in oprema
4. Osnovna sredstva, ki se pridobivajo
 - a. Predujmi za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev
 - b. Opredmetena osnovna sredstva v gradnji in izdelavi

Kjer obstajajo biološka osnovna sredstva, pa še

5. Osnovna čreda
6. Večletni nasadi

III. Dolgoročne finančne naložbe

1. Deleži v podjetjih v skupini
2. Dolgoročne finančne terjatve do podjetij v skupini razen do pridruženih podjetij
3. Deleži v pridruženih podjetjih
4. Dolgoročne finančne terjatve do pridruženih podjetij
5. Drugi dolgoročni deleži
6. Druge dolgoročne finančne terjatve
7. Lastni deleži

B. Gibljava sredstva

I. Zaloge

1. Material
2. Nedokončana proizvodnja
3. Proizvodi in trgovsko blago
4. Predujmi za zaloge

II. Poslovne terjatve

a) Dolgoročne poslovne terjatve

1. Dolgoročne poslovne terjatve do kupcev (razen dolgoročnih poslovnih terjatev iz IIa2 in IIa3)
2. Dolgoročne poslovne terjatve do podjetij v skupini razen do pridruženih podjetij
3. Dolgoročne poslovne terjatve do pridruženih podjetij
4. Dolgoročne poslovne terjatve do drugih
5. Dolgoročno nevplačani vpoklicani kapital

b) Kratkoročne poslovne terjatve

1. Kratkoročne poslovne terjatve do kupcev (razen kratkoročnih poslovnih terjatev iz IIb2 in IIb3)
2. Kratkoročne poslovne terjatve do podjetij v skupini razen do pridruženih podjetij
3. Kratkoročne poslovne terjatve do pridruženih podjetij
4. Kratkoročne poslovne terjatve do drugih
5. Kratkoročno nevplačani vpoklicani kapital

III. Kratkoročne finančne naložbe

1. Kratkoročni deleži v podjetjih v skupini razen v pridruženih podjetjih
2. Kratkočni deleži v pridruženih podjetjih
3. Lastni deleži
4. Kratkoročne finančne naložbe do drugih

IV. Dobroimetje pri bankah, čeki in gotovina

C. Aktivne časovne razmejitve

Obveznosti do virov sredstev

A. Kapital

I. Vpoklicani kapital

1. Osnovni kapital
2. Nevpoklicani kapital (kot odbitna postavka)

II. Kapitalske rezerve

III. Rezerve iz dobička

1. Zakonske rezerve
2. Rezerve za lastne deleže
3. Statutarne rezerve
4. Druge rezerve iz dobička

IV. Preneseni čisti poslovni izid

V. Čisti poslovni izid poslovnega leta

VI. Prevrednotovalni popravki kapitala

1. Splošni prevrednotovalni popravek kapitala
2. Posebni prevrednotovalni popravki kapitala

B. Rezervacije

1. Rezervacije za pokojnine in podobne obveznosti
2. Rezervacije za davčne obveznosti
3. Druge rezervacije

C. Finančne in poslovne obveznosti

a) Dolgoročne finančne in poslovne obveznosti

1. Dolgoročne obveznosti na podlagi obveznic (razen obveznosti iz Ca6 in Ca7)
2. Dolgoročne finančne obveznosti do bank (razen obveznosti iz Ca6 in Ca7)
3. Dolgoročne poslovne obveznosti na podlagi predujmov
4. Dolgoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev (razen obveznosti iz Ca6 in Ca7)
5. Dolgoročne menične obveznosti (razen obveznosti iz Ca6 in Ca7)
6. Dolgoročne finančne in poslovne obveznosti (tudi obveznice) do podjetij v skupini razen do pridruženih podjetij
7. Dolgoročne finančne in poslovne obveznosti (tudi obveznice) do pridruženih podjetij
8. Dolgoročne finančne in poslovne obveznosti do drugih

b) Kratkoročne finančne in poslovne obveznosti

1. Kratkoročne obveznosti na podlagi obveznic (razen obveznosti iz Cb6 in Cb7)
2. Kratkoročne finančne obveznosti do bank (razen obveznosti iz Cb6 in Cb7)
3. Kratkoročne poslovne obveznosti na podlagi predujmov
4. Kratkoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev (razen obveznosti iz Cb6 in Cb7)
5. Kratkoročne menične obveznosti (razen obveznosti iz Cb6 in Cb7)
6. Kratkoročne finančne in poslovne obveznosti (tudi obveznice) do podjetij v skupini razen do pridruženih podjetij
7. Kratkoročne finančne in poslovne obveznosti (tudi obveznice) do pridruženih podjetij
8. Kratkoročne finančne in poslovne obveznosti do drugih

Č. Pasivne časovne razmejitve

PRILOGA 2: BILANCA STANJA SRS (2006)

Sredstva

A. Dolgoročna sredstva

I. Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve

1. Dolgoročne premoženjske pravice
2. Dobro ime
3. Predujmi za neopredmetena sredstva
4. Dolgoročno odloženi stroški razvijanja
5. Druge dolgoročne aktivne časovne razmejitve

II. Opredmetena osnovna sredstva

1. Zemljišča in zgradbe
 - a) Zemljišča
 - b) Zgradbe
2. Proizvajalne naprave in stroji
3. Druge naprave in oprema
4. Opredmetena osnovna sredstva, ki se pridobivajo
 - a) Opredmetena osnovna sredstva v gradnji in izdelavi
 - b) Predujmi za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev

Kjer obstajajo biološka osnovna sredstva, pa še

5. Osnovna čreda
6. Večletni nasadi

III. Naložbene nepremičnine

IV. Dolgoročne finančne naložbe

1. Dolgoročne finančne naložbe, razen posojil
 - a) Delnice in deleži v družbah v skupini
 - b) Delnice in deleži v pridruženih družbah
 - c) Druge delnice in deleži
 - č) Druge dolgoročne finančne naložbe
2. Dolgoročna posojila
 - a) Dolgoročna posojila družbam v skupini
 - b) Dolgoročna posojila drugim
 - c) Dolgoročno nevplačani vpoklicani kapital

V. Dolgoročne poslovne terjatve

1. Dolgoročne poslovne terjatve do družb v skupini
2. Dolgoročne poslovne terjatve do kupcev
3. Dolgoročne poslovne terjatve do drugih

VI. Odložene terjatve za davek

B. Kratkoročna sredstva

I. Sredstva (skupine za odtujitev) za prodajo

II. Zaloge

1. Material
2. Nedokončana proizvodnja
3. Proizvodi in trgovsko blago
4. Predujmi za zaloge

III. Kratkoročne finančne naložbe

1. Kratkoročne finančne naložbe, razen posojil
 - a) Delnice in deleži v družbah v skupini
 - b) Druge delnice in deleži
 - c) Druge kratkoročne finančne naložbe
2. Kratkoročna posojila
 - a) Kratkoročna posojila družbam v skupini
 - b) Kratkoročna posojila drugim
 - c) Kratkoročno nevplačani vpoklicani kapital

IV. Kratkoročne poslovne terjatve

1. Kratkoročne poslovne terjatve do družb v skupini
2. Kratkoročne poslovne terjatve do kupcev
3. Kratkoročne poslovne terjatve do drugih

V. Denarna sredstva

C. Kratkoročne aktivne časovne razmejitve

Obveznosti do virov sredstev

A. Kapital

I. Vpoklicani kapital

1. Osnovni kapital
2. Nevpoklicani kapital (kot odbitna postavka)

II. Kapitalske rezerve

III. Rezerve iz dobička

1. Zakonske rezerve
2. Rezerve za lastne delnice in lastne poslovne deleže
3. Lastne delnice in lastni poslovni deleži (kot odbitna postavka)
4. Statutarne rezerve
5. Druge rezerve iz dobička

IV. Presežek iz prevrednotenja

V. Preneseni čisti poslovni izid

VI. Čisti poslovni izid poslovnega leta

B. Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve

1. Rezervacije za pokojnine in podobne obveznosti
2. Druge rezervacije
3. Dolgoročne pasivne časovne razmejitve

C. Dolgoročne obveznosti

I. Dolgoročne finančne obveznosti

1. Dolgoročne finančne obveznosti do družb v skupini
2. Dolgoročne finančne obveznosti do bank
3. Dolgoročne finančne obveznosti na podlagi obveznic
4. Druge dolgoročne finančne obveznosti

II. Dolgoročne poslovne obveznosti

1. Dolgoročne poslovne obveznosti do družb v skupini
2. Dolgoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev
3. Dolgoročne menične obveznosti
4. Dolgoročne poslovne obveznosti na podlagi predujmov
5. Druge dolgoročne poslovne obveznosti

III. Odložene obveznosti za davek

Č. Kratkoročne obveznosti

I. Obveznosti, vključene v skupine za odtujitev

II. Kratkoročne finančne obveznosti

1. Kratkoročne finančne obveznosti do družb v skupini
2. Kratkoročne finančne obveznosti do bank
3. Kratkoročne finančne obveznosti na podlagi obveznic
4. Druge kratkoročne finančne obveznosti

III. Kratkoročne poslovne obveznosti

1. Kratkoročne poslovne obveznosti do družb v skupini
2. Kratkoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev
3. Kratkoročne menične obveznosti
4. Kratkoročne poslovne obveznosti na podlagi predujmov
5. Druge kratkoročne poslovne obveznosti

D. Kratkoročne pasivne časovne razmejitve

PRILOGA 3: BILANCA STANJA IN IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA Z IZKAZANIMI TERJATVAMI ZA ODLOŽENI DAVEK (prirejeno po: Saša Jerman, Delavnica: Poglobljena obravnava odloženih davkov)

BILANCA STANJA 31.12.2005

	Knjigovodska vrednost v 000 SIT
I. Neopredmetena dolgoročna sredstva	200.000
II. Opredmetena osnovna sredstva	1.700.000
1. Zemljišče	200.000
2. Zgradbe	500.000
3. Druge naprave in oprema	800.000
4. Osnovna sredstva, ki se pridobivajo	200.000
III. Dolgoročne finančne naložbe	400.000
1. Deleži v podjetjih v skupini	200.000
2. Drugi dolgoročni deleži	100.000
3. Dolgoročno dana posojila	100.000
IV. Terjatve za odloženi davek	120.625
V. Zaloge	600.000
VI. Poslovne terjatve	1.800.000
a) Dolgoročne poslovne terjatve	200.000
b) Kratkoročne poslovne terjatve	1.600.000
1. Kratkoročne terjatve do kupcev	1.200.000
2. Kratkoročne terjatve do podjetij v skupini	200.000
3. Kratkoročne terjatve do drugih	200.000
VII. Kratkoročne finančne naložbe	700.000
1. Kratkoročno dana posojila	200.000
2. Druge kratkoročne finančne naložbe	500.000
VIII. Denarna sredstva	100.000
IX. Aktivne časovne razmejitve	100.000
SREDSTVA	5.720.625

	Knjigovodska vrednost v 000 SIT
A. Kapital	1.283.750
I. Vpoklicani kapital	200.000
II. Kapitalske rezerve	100.000
III. Rezerve iz dobička	400.000
IV. Preneseni čisti poslovni izid	650.000
V. Čisti poslovni izid poslovnega leta	(266.250)
VI. Posebni prevrednotovalni popravki kapitala	200.000
B. Rezervacije	400.000
C. Obveznosti za odloženi davek	0
D. Finančne in poslovne obveznosti	3.431.875
1. Dolgoročne finančne obveznosti do bank	800.000
2. Kratkoročne finančne obveznosti do bank	800.000
3. Kratkoročne obveznosti do dobaviteljev	1.800.000
4. Kratkoročne obveznosti do državnih institucij	31.875
E. Pasivne časovne razmejitve	605.000
OBVEZNOSTI DO SREDSTEV	5.720.625

$$(355.000) + 120.625 - 31.875 = (266.250)$$

čista izguba poslovnega leta

izguba poslovnega leta pred obdavčitvijo

učinek davka od dobička

učinek odloženega davka

IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA 31.12. 2005

	Vrednosti v 000 SIT
1. Čisti prihodki od prodaje	9.650.000
2. Drugi poslovni prihodki	50.000
3. Sprememba vrednosti zalog	(5.000)
4. Stroški blaga, materiala in storitev	(7.000.000)
a) nabavna vrednost prodanega blaga, str. porabljenega materiala	(2.000.000)
b) Stroški storitev	(5.000.000)
5. Stroški dela	(1.600.000)
6. Odpisi vrednosti	(500.000)
a) amortizacija	(300.000)
b) prevrednotenje zgradb	(100.000)
c) prevrednotovalni odhodki obratnih sredstev	(100.000)
7. Drugi poslovni odhodki	(800.000)
8. Finančni prihodki od deležev v odvisnih podjetjih	100.000
9. Finančni odhodki za odpise dolg. in krat. fin. naložb	(50.000)
10. Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti	(200.000)
Poslovni izid iz rednega delovanja	(355.000)
11. Davek iz dobička	(31.875)
12. Odloženi davek	120.625
13. ČISTI POSLOVNI IZID POSLOVNEGA LETA	(266.250)

IZRAČUN ODLOŽENIH DAVKOV 31.12.2005

	Knjigovodska vrednost	Davčna vrednost	Razlika
A. Druge naprave in oprema	800.000	762.500	-37.500
B. Kratkoročne terjatve do kupcev	1.200.000	1.570.000	+370.000
C. Rezervacije	400.000	250.000	+150.000
Skupaj odbitne razlike preko posl. Izida	+520.000	* 25%	+130.000
Skupaj obdavčljive začasne razlike	-37.500	* 25%	-9.375
ČISTA ODBITNA RAZLIKA leta 2005	482.500	*25%	+120.625
Odloženi davek			+120.625

A. Oprema pod 500 EUR:

- am. stopnja 25%, davčno priznana am. stopnja 100%;
- nove nabave v letu 2005: 50.000,00 SIT.

Računovodska amortizacija = 12.500 SIT → knjigovodska vrednost = 37.500 SIT

Davčna amortizacija = 50.000 SIT → davčna vrednost = 0

Obdavčljiva začasna razlika = -37.500 SIT

Skupaj oprema:

knjigovodska vrednost = 800.000

davčna vrednost = 762.500

obdavčljiva začasna razlika = -37.500

B. Kratkoročne terjatve do kupcev

Stanje 31.12.2005: - nabavna vrednost = 1.400.000

- popravek = 200.000

Popravek vrednosti 1.1.2005 300.000

Odprava popravkov iz preteklih let -50.000

Dokončni odpisi -150.000 (poravnave)

Popravek vrednosti 2005 370.000

Popravek vrednosti 31.12.2005 470.000 → od tega popravek iz preteklih let (pred 2005 = 100.000)
 Knjigovodska vrednost = 1.200.000
 Davčna vrednost = 1.570.000 → v letu 2005 nepriznan popravek 370.000
 Odbitna začasna razlika = + 370.000

C. Rezervacije

- o Rezervacije za prodajne garancije
 Stanje 31.12.2005 = 300.000

Struktura:	iz leta 2003	100.000 davčno priznane
	Iz leta 2004	100.000 davčno priznane
	Iz leta 2005	100.000 davčno nepriznane
Knjigovodska vrednost:	300.000	
Davčna vrednost:	200.000	→ 300.000 – 100.000 = 200.000
Odbitna začasna razlika:	+ 100.000	

- o Rezervacije za vnaprej vračunane stroške

Stanje 31.12.2005	100.000
Struktura:	iz leta 2003 100.000 davčno priznane 50%
Knjigovodska vrednost:	100.000
Davčna vrednost:	50.000
Odbitna začasna razlika:	+50.000

Skupaj rezervacije:

Knjigovodska vrednost	400.000
Davčna vrednost	250.000
Odbitna začasna razlika:	+150.000

DAVČNI OBRAČUN 31.12.2005

*Vključene so samo postavke, ki so relevantne za odložene davke.

1. Prihodki	9.800.000
2. Odhodki	(10.155.000)
3. Davčno nepriznani odhodki	482.500
4. Davčna osnova	127.500
5. Davek iz dobička	31.875

V diplomskem delu uporabljam naslednje kratice:

EU – Evropska unija

MRS – mednarodni računovodski standardi

MSRP – mednarodni standardi računovodskega poročanja

SRS – slovenski računovodski standardi

Slovarček angleških izrazov:

European Commission – Evropska komisija

First in first out (FIFO) – Metoda zaporednih cen

International Accounting Standards (IAS) – Mednarodni računovodski standardi

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

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

International Financial Reporting Standards (IFRS) – Mednarodni standardi računovodskega poročanja

Last in first out (LIFO) – Metoda obratno zaporednih cen