

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

DIPLOMSKO DELO

***VPLIV PRENOVLJENIH SLOVENSКИH RAČUNOVODSKIH
STANDARDOV NA RAČUNOVODSTVO MAJHNEGA PODJETJA***

Ljubljana, november 2002

ZALA SONJAK

IZJAVA

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

V Ljubljani, 30.10.2002

Podpis:

Kazalo

UVOD	1
1. Majhno podjetje.....	2
1.1 Opredelitev majhnega podjetja.....	2
1.2 Značilnosti poslovanja majhnega podjetja	2
1.3 Računovodstvo v majhnem podjetju	3
1.3.1 Vloga računovodskih servisov v majhnem podjetju	4
1.3.2 Vzroki za prenos računovodstva iz podjetja na računovodske servise	5
2. Novosti, ki jih prinašajo prenovljeni SRS.....	6
2.1 Sestava.....	7
2.2 Prenovitve.....	8
2.2.1 Sredstva	8
2.2.2 Obveznosti do virov sredstev	15
2.2.3 Načelo previdnosti in načelo poštene vrednosti	18
2.3 Prevrednotenje.....	19
2.3.1 Splošno prevrednotenje	19
2.3.2 Prevrednotenje zaradi spremembe cen gospodarskih kategorij	20
2.4. Računovodski izkazi	24
2.4.1 Bilanca stanja	24
2.4.2 Izkaz poslovnega izida	25
2.4.3 Razkritja	27
3. Analiza razlik bilance stanja in izkaza poslovnega izida med prvimi SRS in prenovljenimi SRS na primeru majhnega podjetja	29
3.1 Predstavitev majhnega podjetja XY	29
3.2 Analiza bilance	30
3.2.1 Analiza sredstev	32
3.2.2 Analiza obveznosti do virov sredstev.....	34
3.3 Analiza izkaza poslovnega izida	36
3.3.1 Analiza prihodkov	37
3.3.2 Analiza odhodkov	38
3.3.3 Analiza poslovnega izida	39
SKLEP.....	40
LITERATURA.....	42
VIRI.....	44

UVOD

Podjetnik pri uresničevanju svojih ciljev ustvarja premoženje podjetja in ga povečuje. Poslovni dogodki, ki pri tem nastanejo, se evidentirajo v računovodstvu v velikosti, kot so nastali in v času, ko so nastali. Rezultat dejavnosti računovodstva so računovodska poročila. Da bi računovodenje in ugotavljanje poslovnih izidov ne bilo preveč prepuščeno znanju in dobri volji tistih, ki računovodstvo organizirajo, so njegova pravila v večini držav tudi predpisana (Kavčič, 1997a, str. 305). V Sloveniji urejata področje računovodstva Zakon o gospodarskih družbah (v nadaljnjem besedilu ZGD) (Uradni list RS, št. 45/2001) in Slovenski računovodski standardi (v nadaljnjem besedilu SRS) (Uradni list RS, št. 107/2001).

Od sprejetja prvih SRS leta 1993 je razvoj računovodske stroke v svetu in pri nas skokovito napredoval. Potrebno je bilo slediti razvoju. V letu 2001 je bil sprejet novi ZGD. Z njim so bili postavljeni temelji prenovljenim SRS, ki jih je sprejel Svet inštituta za revizijo 17. decembra 2001, uradno pa so bili objavljeni 22. decembra 2001 (Uradni list RS, št. 107/2001). S 1. januarjem 2002 pa so prenovljeni SRS začeli veljati.

Cilj diplomskega dela je ugotoviti vpliv uvedbe prenovljenih SRS na računovodstvo majhnega podjetja in te spremembe prikazati na konkretnem primeru majhnega podjetja.

Diplomsko delo je razdeljeno na tri poglavja. V prvem predstavljam značilnosti poslovanja majhnega podjetja, po katerih se bistveno razlikujejo od ostalih vrst podjetij. Med temi lahko omenim, da je največkrat v eni osebi združen lastnik – podjetnik, ki opravlja več poslovnih funkcij in zaradi racionalnosti poslovanja najema profesionalne storitve drugih podjetij. Med te spada tudi računovodstvo, v katerem se evidentirajo poslovni dogodki in izdelujejo računovodski izkazi. Pravila vodenja poslovnih knjig pa so določena v SRS in je njihova uporaba obvezna.

Drugo poglavje je namenjeno predstavitvi novosti, ki jih prinašajo prenovljeni SRS. Sprememb je veliko. Bistvena novost je prevrednotenje sredstev, s čimer naj bi se dosegli bolj realni in pošteni računovodski izkazi.

V zadnjem poglavju bom s pomočjo predstavljenih novosti v drugem poglavju analizirala razliko bilance stanja in izkaza poslovnega izida med prvimi in prenovljenimi SRS. Z analizo želim prikazati vpliv prenovljenih SRS na računovodske izkaze na konkretnem primeru majhnega podjetja XY.

S sklepom se diplomsko delo zaključí.

1. Majhno podjetje

1.1 Opredelitev majhnega podjetja

Splošno dejstvo je, da uveljavljena in enotna definicija majhnega podjetja ne obstaja. Države, kjer so opredeljena majhna podjetja, pogosto uporabljajo kvantitativne kriterije (npr. število zaposlenih). V Sloveniji je uradna opredelitev majhnega podjetja podana v Zakonu o gospodarskih družbah, kjer podjetja delimo na majhna, srednja in velika. Da lahko družbo opredelimo kot majhno podjetje mora po Zakonu o gospodarskih družbah izpolnjevati vsaj dve od navedenih meril (Uradni list RS, št. 45/2001):

- povprečno število zaposlenih v zadnjem poslovnem letu ne presega 50,
- čisti prihodki od prodaje v zadnjem poslovnem letu so manjši od 1.000.000.000 tolarjev,
- vrednost aktive ob koncu poslovnega leta ne presega 500.000.000 tolarjev.

1.2 Značilnosti poslovanja majhnega podjetja

Majhno podjetje kljubuje večini običajnih vzorcev organiziranosti in klasičnim organizacijskim strukturam. Za majhna podjetja je značilna sploščena oblika organiziranosti z le nekaj menedžerskimi ravnmi. Zaposlenim je zlahka omogočen dostop do tistih, ki odločajo. Struktura ni tako strogo definirana z organizacijskimi pravili in natančnimi postopki kot v velikih podjetjih. Organiziranost in struktura v majhnem podjetju spodbujata zaposlene k stikom s tistimi, ki jih potrebujejo za izvršitev svojih nalog.

Za majhna podjetja je značilno sovpadanje ciljev lastnika in samega podjetja, saj je lastnik pogosto en sam oziroma je večinski solastnik. Lastnik – podjetnik se poistoveti s svojim podjetjem, kar velja tudi v negativnem pomenu besede, saj je za veliko lastnikov – podjetnikov iskanje profesionalne pomoči zunaj lastnega podjetja enako osebnemu neuspehu (Timmons, 1990, str. 68). Vendar racionalnost poslovanja v majhnem podjetju zahteva od podjetnika, da rešuje finančne, računovodske in pravne zadeve z zunanjimi sodelavci. Z leti poslovanja, z rastjo podjetja in s podjetnikom, ki si je pridobil znanje, izkušnje in poslovno zrelost, je močnejše tudi spoznanje, da sam res ne more znati vsega. Lahko pa zagotovi poslovna znanja v podjetju tako, da najame strokovnjake za posamezna področja. Profesionalni izvajalci poslovnih storitev dajejo podjetniku tudi zunanji videz stabilnosti in razpolaganja z menedžerskimi veščinami, kar je zelo pomembno za investitorje. Poleg tega je skupina zunanjih sodelavcev dobrodošlo strokovno zaledje, da izravna individualnost in samozadostnost, ki sta značilni za večino podjetnikov (Pollan, Levine, 1990, str. 58).

Majhna podjetja se ločijo od ostalih vrst podjetij po nekaterih specifičnih značilnostih (Mugler, 1993, str. 23):

- na podjetje vpliva osebnost podjetnika, ki je pogosto tudi vodja in lastnik podjetja,
- podjetnik ima razvito mrežo osebnih stikov s kupci, dobavitelji in z delom javnosti,
- podjetje proizvaja po naročilu in željah kupcev,
- odnosi med vodstvom podjetja in sodelavci so tesni in neformalni, majhna je formaliziranost organizacije,
- podjetje se je sposobno hitro odzvati na spremembe v okolju.

1.3 Računovodstvo v majhnem podjetju

ZGD v sedmem poglavju, prvi odstavek 51. člena, določa: Družbe in podjetniki morajo voditi poslovne knjige in jih enkrat letno zaključiti. Poslovno leto se lahko razlikuje od koledarskega. Na podlagi zaključenih poslovnih knjig je treba za vsako poslovno leto v roku treh mesecev po koncu tega poslovnega leta sestaviti letne računovodske izkaze (Uradni list RS, št. 45/2001).

Po ZGD lahko majhni podjetniki vodijo temeljne poslovne knjige po sistemu dvostavnega knjigovodstva, kot je določeno za gospodarske družbe. Po sistemu enostavnega knjigovodstva pa le v primeru, če podjetnik ne presega dveh kriterijev (Uradni list RS, št. 45/2001):

- da povprečno število zaposlenih ne presega 3,
- da so letni prihodki nižji od 10.000.000 tolarjev,
- da povprečna vrednost aktive v obračunskem letu (izračunana kot polovica seštevka vrednosti aktive na prvi in zadnji dan obračunskega leta) na presega 6.000.000 tolarjev.

Pristojni davčni urad mora biti s strani podjetnika obveščen o izbranem sistemu knjigovodstva. Med poslovnim letom pa podjetnik sistema vodenja poslovnih knjig ne sme spremeniti.

Računovodstvo v podjetju je del informacijskega sistema, ki spremlja poslovne dejavnosti, meri ekonomske kategorije, ki so pri tem prisotne, in oblikuje poročilo, ki ga posreduje tistim, ki (se) odločajo (Kavčič, 1997, str. 144). Rezultat dejavnosti računovodstva so računovodska poročila, ki morajo biti odraz resničnega stanja. Računovodstvo mora evidentirati poslovne dogodke v velikosti, kot so nastali, in v času, ko so nastali. Da bi računovodenje in ugotavljanje poslovnih izidov ne bilo preveč prepuščeno znanju in dobri volji tistih, ki računovodstvo organizirajo, so njegova pravila v večini držav tudi predpisana (Kavčič, 1997a, str. 305). S pravili pa razumemo zakonske opredelitve, temeljne računovodske predpostavke, računovodske usmeritve in druga pravila, ki izhajajo iz računovodskih načel, računovodskih standardov in kodeksa poklicne etike računovodij (Kavčič, 2001, str. 157).

Računovodske informacije izstopajo iz računovodstva v obliki računovodskih poročil. Zanje je značilno, da morajo biti prave, posredovane pravi osebi in ob pravem trenutku (Kavčič, 1996, str. 93).

Za uspešno upravljanje in vodenje podjetja potrebujejo podjetniki računovodske informacije za podporo pri odločanju. Kakšne računovodske informacije potrebujejo pri odločanju pa je odvisno od naslednjih dejavnikov:

- tipa podjetnika;
- znanja in osebnih lastnosti podjetnika;
- faze v razvoju podjetja;
- velikosti podjetja;
- značilnosti tržnega okolja, v katerem podjetje posluje.

Podjetnik sam zaznava potrebo po računovodskih informacijah, v kolikšnem obsegu pa je odvisno predvsem od njegovega ekonomskega znanja. Pomemben dejavnik, ki pri podjetnikih spodbuja razvoj potrebe po kakovostnih računovodskih informacijah za sprejemanje poslovnih odločitev, je nedvomno zaostrovanje konkurence. Prenekateri podjetnik, prvi ponudnik določenih učinkov na tržišču, začuti potrebo po informacijah stroškovnega računovodstva šele, ko se pojavi prvi neposredni konkurent in mu uspešnost opazno pade (Korošec, 1996, str. 163 –164).

V majhnem podjetju je računovodska funkcija največkrat postavljena v ozadje ostalih funkcij podjetja, saj za lastnika – menedžerja, ki opravlja več poslovnih funkcij hkrati (npr. trženje, nabava, prodaja, financiranje,...), pomeni računovodstvo le dodatno delo, ki ga je potrebno opraviti, da se zadosti zakonom. Podjetniki imajo tehnično znanje na področju svojega posla, medtem ko je znanje računovodstva velikokrat pomanjkljivo. Lastno organizirano računovodstvo bi pomenilo neracionalen strošek za tako majhen obseg dela, zato se podjetniki odločajo za najem zunanjih storitev pri računovodskem servisu, ki zanje opravi zakonsko zahtevano delo.

1.3.1 Vloga računovodskih servisov v majhnem podjetju

Računovodski servisi so fizične ali pravne osebe, ki opravljajo dejavnost vodenja računovodstva drugim fizičnim ali pravnim osebam. Koželj (1995, str. 127) je preučil njihovo delovanje in ugotovitve na osnovi ankete 130 računovodskih servisov v Sloveniji so naslednje:

- prevladujejo mali računovodski servisi (z 1- 4 zaposlenci);
- večina zaposlenih ima srednješolsko izobrazbo ekonomskih smeri;
- dve tretjini naročnikov računovodskih storitev je iz vrst samostojnih podjetnikov;
- za naročnike večinoma vodijo celotno knjigovodstvo (niso omejeni samo na sestavljanje določenih računovodskih poročil);
- več kot polovica (64%) se jih ukvarja tudi s finančnim ali računovodskim svetovanjem svojim strankam. Pri tem imajo precej problemov, saj želijo lastniki majhnih podjetij (predvsem podjetniki posamezniki in obrtniki) pogosto rešiti določene poslovne dogodke na lastne načine, ki niso povezani s strokovnimi rešitvami iz računovodske stroke;

- večina računovodskih servisov vodi poslovne knjige v celoti na sedežu svojega servisa, kar zmanjšuje učinkovitost in natančnost dela;

Z vidika majhnega podjetja gre za dobrodošlo pomoč tistim podjetjem, za katera bi bilo neracionalno izvajati to poslovno funkcijo v svojem podjetju. Čibej (1995, str. 82) meni, da je za mnoga majhna podjetja nesreča, da računovodsko funkcijo opravlja zunanji posameznik ali podjetje, v tem, da je ta običajno zožena samo na knjigovodstvo (in ne vključuje še načrtovanja, analize in kontrole).

Pomemben podatek ankete se kaže v tem, da ima večina zaposlencev v računovodskih servisih srednješolsko izobrazbo in niso usposobljeni za svetovanje na finančnem in računovodskem področju z vidika analize podatkov, računovodskega predračunavanja in nadziranja. Vendar se 64% računovodskih servisov poleg knjiženja poslovnih dogodkov ukvarja s finančnim in računovodskim svetovanjem. Razlog za tako majhno število moramo iskati tudi pri naročnikih, saj ti največkrat menijo, da informacij za odločanje ne potrebujejo. Vzrok se skriva tudi v tem, da podjetniki danih informacij ne razumejo in ne vedo, kako jih uporabiti pri poslovanju. Zato se podjetniki pri poslovanju največkrat poslužujejo enostavnih računovodskih informacij o stanju terjatev, o poslovnih in finančnih obveznostih.

Za kakovostno opravljeno delo računovodskega servisa mora poskrbeti tudi podjetje samo s pravočasno dostavo poslovnih listin, ki so osnova za knjiženje poslovnih dogodkov v poslovnih knjigah. Pri tem se pojavlja osnovni problem v računovodskih servisih, da jim naročniki dostavijo nepopolne listine ali pa jih celo izgubijo, kar pomeni, da v teh primerih knjiženje poslovnih dogodkov nikakor ne more biti učinkovito in natančno ter tako tudi računovodske informacije ne morejo biti kakovostno izdelane. Možna rešitev problema je v tem, da se dokumentacija knjiži na sedežu naročnika in s tem prenos na sedež računovodskega servisa ni potreben, vendar je to mogoče le pri manjšem številu majhnih podjetij, ki imajo dovolj sredstev za nakup ustrezne računalniške opreme. Na osnovi predstavljene ankete se pri 75% naročnikov vodijo poslovne knjige na sedežu računovodskega servisa.

1.3.2 Vzroki za prenos računovodstva iz podjetja na računovodske servise

Računovodstvo predstavlja resen problem za večino podjetnikov. Prepustitev dela računovodskemu servisu pomeni za majhnega podjetnika veliko razbremenitev, saj si večina ne more privoščiti lastnega računovodstva. Po drugi strani je računovodsko delo zahtevno in vsi računovodski servisi ne zmorejo več tekoče spremljati zakonodaje, kar se pozna na kakovosti storitev računovodskega servisa. S kakovostjo teh storitev pada tudi zanesljivost računovodskih informacij, ki jih podjetnik potrebuje za poslovno odločanje.

Kako kakovosten servis si je podjetnik izbral, ponavadi vidi ob prvi bilanci ali šele ob obisku davčnega inšpektorja (Kaučič, 2002, str. 13).

Podjetniki preselijo računovodstvo iz podjetja zaradi naslednjih vzrokov:

- previsoki stroški lastnega računovodstva,
- se ne želijo ukvarjati z računovodstvom,
- podjetnik nima dovolj ekonomskega znanja,
- razbremenitev podjetnika, saj bo računovodski servis uredil vse zakonske zahteve.

Odnos majhnih podjetij do računovodske funkcije je po eni strani razumljiv, saj se želijo posvetiti svojemu delu in ga uspešno tržiti. Vendar je uspešnost podjetja vidna prav skozi funkcijo računovodstva, ki skrbi, da se vsi poslovni dogodki evidentirajo in na podlagi le teh pripravijo poslovna poročila. Od kakovosti evidentiranja so odvisne tudi računovodske informacije na podlagi katerih podjetniki sprejemajo svoje poslovne odločitve. Bolj kot se bodo podjetniki zavedali pomembnosti kakovostnih računovodskih informacij, bolj bodo želeli imeti kakovostno lastno računovodstvo, če je to mogoče, in več bodo pripravljeni plačati za kakovosten računovodski servis.

2. Novosti, ki jih prinašajo prenovljeni SRS

V letu 2002 so začeli veljati prenovljeni SRS in so nadomestili prve SRS iz leta 1993. Prenova SRS je bila nujna, saj so SRS iz leta 1993 že zaostajali za razvojem računovodske stroke v svetu. V letu 2001 je bil sprejet nov zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 45/2001), iz katerega prenovljeni SRS tudi izhajajo. Prenova SRS je bil dolgotrajen projekt, ki ga je stroka začela pripravljati še pred sprejetjem Zakona o gospodarskih družbah. Razlog je dejstvo, da so slovenski računovodski standardi temeljili na kodeksu računovodskih načel iz leta 1989 in mednarodnih računovodskih standardih uveljavljenih do leta 1991. Kasneje je bilo sprejetih še 24 mednarodnih standardov in od prvotnih jih je v veljavi le še 11. To je razlog, da se je slovensko računovodstvo predvsem pri pripoznavanju, merjenju in predstavljanju gospodarskih kategorij namesto približevalo, vedno bolj oddaljevalo od mednarodnih računovodskih standardov in standardov tistih držav, ki mednarodne računovodske standarde sproti prilagajajo mednarodnim standardom (Kavčič, Mórec, 2001, str. 1).

Leta 1993 je Izvršni odbor zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije sprejel prvih 32 SRS. Podlaga standardom je bil jugoslovanski zakon o računovodstvu iz leta 1989, ki je zajemal kodeks računovodskih načel. Leta 1993 sta bila sprejeta še Zakon o gospodarskih družbah in Zakon o revidiranju, ki urejata temeljne predpise računovodskih standardov. Za nadaljnje sprejemanje standardov je dobil pooblastilo Slovenski inštitut za revizijo. SRS so se naslanjali na rešitve v MRS, predvsem na 4. in 7. smernico Evropske skupnosti.

Z novim zakonom o gospodarskih družbah, s katerim so bili postavljeni temelji prenovljenim SRS so s 15.9.2001 prešli v javno obravnavo, uradno pa so bili objavljeni 22.12.2001 (Uradni list RS, št. 107/2001). Prenovljene SRS bodo podjetja, katerih poslovno leto je enako koledarskemu, začela uporabljati s 1.1.2002, preostala podjetja pa v poslovnem letu, ki se začne po tem datumu.

2.1 Sestava

Pri prenovi so SRS obdržali enako sistematiko, kot je bila v že obstoječih SRS, saj sta dosednji ustroj in sistematika SRS poznana uporabnikom in zajemata vsa področja računovodstva. Ustroj MRS, na katere se SRS vsebinsko naslanjajo, se razlikuje od sestave SRS ter zajema ožja področja računovodenja.

SRS izhajajo iz zaporedja, po katerem so obravnavana domača računovodska načela. Takšnih standardov je 30 (Turk, 1999a, str. 6). Pri tem obravnavajo standardi od 1 do 19 metodiko izkazovanja gospodarskih kategorij, standardi od 24 do 27 metodiko predstavljanja gospodarskih kategorij pri zunanem poročanju, standardi od 20 do 23 in od 28 do 30 pa obravnavajo metodiko delovanja na posameznih področjih računovodenja: računovodskega predračunavanja, knjigovodenja, računovodskega nadziranja, računovodskega proučevanja in računovodskega informiranja.

Poleg splošnih računovodskih standardov obstajajo še posebni slovenski računovodski standardi od SRS 31 dalje, ki se ukvarjajo s posebnostmi računovodenja v organizacijah določene vrste, npr. v bankah, zavarovalnicah, zadrugah, društvih, javnih podjetjih, nepridobitnih organizacijah itd (Turk, 1999a, str. 7).

Posamezen standard je sestavljen iz več poglavij. Uvodno poglavje (A) pojasnjuje namen in področje SRS ter teoretsko podlago zanj, povezavo standarda s posameznimi standardi, MRS in smernicami Evropske zveze. Osrednji del standarda je poglavje (B), ki predstavlja sam standard in je praviloma razdeljen na več podpoglavij posebno, če obravnava posamezne gospodarske kategorije. Podpoglavja so: razvrščanje, pripoznavanje in odpravljanje, začetno računovodsko merjenje, prevrednotovanje, uskupinjevanje in razkrivanje. V poglavju (C) so obrazložene opredelitve nekaterih pojmov oziroma razlage izrazov, ki so uporabljeni v standardu, da bi bil ta bolj razumljiv. Poglavje (Č) vsebuje potrebna pojasnila standarda, poglavje (D) pa datum sprejetja standarda in začetek njegove uporabe.

Posamezen računovodski standard je lahko povezan z več mednarodnimi računovodskimi standardi, vsebina takega mednarodnega standarda pa je lahko upoštevana v več slovenskih računovodskih standardih (Turk, 1999a, str. 7).

2.2 Prenovitve

V osnovi se novosti v SRS nanašajo na rešitve, sprejete v stališčih in pojasnilih Slovenskega inštituta za revizijo, na podrobnejša razkritja, na nova pravila prevrednotevanja in uskupinjevanja, na dopolnjene ali nove opredelitve pojmov. Spremenjena je tudi sestava standardov, poglavje B se deli na: razvrščanje, pripoznavanje in odpravo pripoznanja, začetno računovodsko merjenje, prevrednotevanje, uskupinjevanje in razkritja. Ta delitev spominja na MRS (Štrekelj, 2000, str.134). V diplomskem delu sem se omejila na prvih pet opredelitev, saj se uskupinjevanje in razkritja, razen obveznih, v majhnem podjetju zelo redko pojavita.

2.2.1 Sredstva

Sredstva so v denarni merski enoti izražene stvari, pravice in denar, s katerimi premoženjskoppravno razpolaga podjetje. Gledano iz finančnega zornega kota so povezani z naložbenjem podjetja.

Sredstvo se v računovodskih izkazih pripozna, če je verjetno:

- da bodo pritekale gospodarske koristi, povezane z njim, in
- če bo mogoče zanesljivo izmeriti njegovo nabavno vrednost.

Pripoznanje pa je mogoče odpraviti, če sredstvo odtujimo ali ga izločimo iz trajne uporabe v primeru, da ne pričakujemo od njegove odtujitve nobenih gospodarskih koristi več.

V bilanci stanja so sredstva razdeljena na:

- stalna sredstva in
- gibljiva sredstva.

2.2.1.1 Vrednotenje sredstev

Gospodarske kategorije se v računovodskih izkazih in pred tem v računovodskih razvidih pripoznavajo na podlagi merjenja, s katerim se ugotovi njihova denarno izražena velikost. Za merjenje tako pri začetnem zajemanju posameznih pojavov v računovodske razvide kot tudi pri sestavljanju računovodskih izkazov in popravljanju začetnega merjenja v tej zvezi, obstajajo različne podlage.

Knjigovodska vrednost posamezne kategorije je vrednost, izkazana v računovodskih razvidih in tudi v računovodskih izkazih. Opredeljena je lahko na različne načine; če so na ločenih kontih prikazani popravki vrednosti ali odbitki od vrednosti na temeljnem kontu, pa se šteje kot knjigovodska vrednost pobotana vrednost obravnavane gospodarske kategorije na obeh kontih. Neodpisana vrednost je takšen primer sredstva, pri katerem je razlika med njegovo

celotno vrednostjo na enem kontu in odpisano vrednostjo na drugem kontu, ki jo sestavljajo na primer nabrani amortizacijski odpisi ali nabrane izgube zaradi njegove oslabitve, pri finančnih sredstvih in finančnih dolgovih pa odplačna vrednost, to je začetna pripoznana vrednost, zmanjšana za odplačilo glavnice, povečana oziroma zmanjšana za nabrano odplačilo razlike med začetnim in zapadlim zneskom ter zmanjšana za odpis (neposredni ali prek konta popravka vrednosti) zaradi oslabitve ali neudenarljivosti (neunovčljivosti).

Pri sredstvih ločimo: izvirno vrednost, dnevno vrednost, iztržljivo vrednost in sedanjo vrednost.

a) Izvirna vrednost

Začetno pripoznavanje sredstev v SRS temelji na izvorni vrednosti. Opredelimo jo kot znesek plačanih denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov ali pa je poštena vrednost nadomestila, danega v trenutku nakupa, da bi podjetje prišlo do sredstev. Medtem ko pri celoti sredstev posamezne vrste govorimo o vrednosti, pa pri njihovi količinski enoti govorimo o ceni. Izvirne vrednosti so pri materialu, trgovskem blagu ali nabavljenih storitvah nabavne vrednosti oziroma pri količinski enoti nabavna cena; nabavna cena obsega poleg nakupne cene, ki jo je treba plačati dobavitelju, še uvozne dajatve ter prevozne in druge neposredne stroške nakupa, kar pomeni, da je treba razlikovati nabavno ceno od nakupne cene pa tudi nabavno vrednost od nakupne vrednosti. Pri opredmetenih osnovnih sredstvih in neopredmetenih dolgoročnih sredstvih se izraz nabavna vrednost uporablja tudi za količinsko enoto. Izvirne vrednosti so pri polproizvodih in proizvodih ter pri opravljenih storitvah praviloma stroškovne vrednosti, imenovane proizvajalni stroški, vendar se lahko raztezajo od spremenljivih proizvajalnih stroškov kot ene skrajnosti do zožene lastne cene kot druge skrajnosti. Vsi ti izrazi se lahko nanašajo na količinsko enoto ali pa na celotno količino v gibanju oziroma zalogi. Ker so izvirne vrednosti pri stvareh, ki vstopajo v zalogo, v različnih trenutkih različne, je lahko končna zaloga ovrednotena po drsečih povprečnih cenah, tehtanih povprečnih cenah, obratnozaporednih cenah (značilnost metode fifo) ali zaporednih cenah (značilnost metode lifo). Če so v računovodskih razvidih uporabljene stalne cene (ocenjene, standardne cene), se šteje pri celoti ustreznih količin kot izvirna vrednost tudi stalna vrednost z odmiki.

b) Dnevna vrednost

Z dnevno vrednostjo razumemo znesek denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, ki bi jih bilo treba plačati, če bi v sedanosti kupili enaka ali enakovrstna sredstva. Dnevna vrednost se lahko imenuje tudi nadomestitvena vrednost. Ta izraz bolj nakazuje znesek, po katerem bo računovodsko obravnavana enaka količina ali enaka količinska enota, ko bo nadomestila staro količino oziroma količinsko enoto.

c) Iztržljiva vrednost

Iztržljiva vrednost je znesek denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, ki bi jih bilo mogoče v sedanosti pridobiti s prodajo sredstev na običajen način. Pri stvareh v zalogi se v tej zvezi pojavi še pojem čista iztržljiva vrednost. Zo je iztržljiva vrednost, zmanjšana za ocenjene stroške dokončanja in ocenjene stroške, potrebne za prodajo. Pojavi se tudi izraz čista prodajna vrednost. Označuje znesek, ki ga je mogoče pridobiti s prodajo sredstva v preišljenem poslu med dobro obveščenima in voljnima strankama, zmanjšan za stroške prodaje. Iz tega sledi, da je treba kot iztržljivo vrednost obravnavati tudi pošteno vrednost. Gre za znesek, za katerega je sredstvo mogoče zamenjati med dobro obveščenima in voljnima strankama v preišljenem poslu. Če je nadomestljiva vrednost enaka čisti prodajni vrednosti enote, jo prav tako lahko štejemo kot vrsto iztržljive vrednosti; to pa ni mogoče, če je enaka vrednosti pri uporabi. Pri terjatvah je v tej zvezi mogoče govoriti tudi o udenarljivi (unovčljivi) vrednosti in o odplačni vrednosti.

d) Sedanja vrednost

Sedanja vrednost je razobrestena (diskontirana) vrednost presežka prihodnjih prejemkov nad izdatki (prihodnjih čistih prejemkov), ustvarjenega po pričakovanju z določenimi sredstvi ali določenim sredstvom pri običajnem poslovanju podjetja. Takšna je tudi vrednost pri uporabi, ki je sedanja vrednost ocenjenega presežka prihodnjih prejemkov nad izdatki, za katerega se pričakuje, da se bo pojavil pri nadaljnji uporabi sredstva in iz njegove odtujitve konec njegove dobe koristnosti. Vrednosti pri uporabi pogosto ni mogoče ugotoviti za vsako posamezno sredstvo, temveč le za denar ustvarjajočo enoto, to je najmanjšo določljivo skupino sredstev, katerih nenehna uporaba je vir denarnih prejemkov, v glavnem neodvisnih od denarnih prejemkov iz drugih sredstev ali skupin sredstev. Če je z nadomestljivo vrednostjo mišljena vrednost pri uporabi, spada tudi ta v okvir sedanje vrednosti.

2.2.1.2 Stalna sredstva

Stalna sredstva so sredstva, ki so navzoča in delujejo trajneje. Sestavljajo jih opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena dolgoročna sredstva in dolgoročne finančne naložbe. V nasprotju z dolgoročnimi sredstvi ne obsegajo dolgoročnih poslovnih terjatev.

a) Opredmetena osnovna sredstva – SRS 1

Opredmeteno osnovno sredstvo je sredstvo v lasti ali finančnem najemu, ki se uporablja pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oziroma dajanju v najem ali za pisarniške namene ter se bo po pričakovanih uporabljalo v več kot enem obračunskem obdobju.

Po SRS 1 razvrstimo med opredmetena osnovna sredstva zemljišča, zgradbe, proizvodjalno opremo, drugo opremo, osnovno čredo in večletne nasade. Opredmeteno osnovno sredstvo pa lahko izkazujemo kot drobní inventar v primeru, da njegova posamična vrednost ne presega 500 evrov. V primeru, da vrednost stvari drobnega inventarja ne presega 100 evrov, pa ga lahko uvrstimo med material.

Kako se opredmeteno osnovno sredstvo ob začetnem pripoznanju ovrednoti, je odvisno od načina njegove pridobitve.

Opredmeteno osnovno sredstvo se lahko po začetnem pripoznanju ovrednoti po nabavni vrednosti, ki jo sestavljajo njegova nakupna cena, uvozne in nevračljive nakupne dajatve ter stroški, ki jo je mogoče pripisati neposredno njegovi usposoditvi za nameravano uporabo, zlasti stroški dovoza in namestitve. Med nevračljive nakupne dajatve po prenovljenih SRS prištejemo tudi tisti davek na dodano vrednost, ki se ne povrne. Od nakupne cene se odštejejo vsi trgovinski in drugi popusti. Nabavno vrednost lahko sestavljajo tudi obresti od posojil za pridobitev opredmetenega osnovnega sredstva do njegove usposoditve za uporabo. Po prenovljenih SRS se obresti ne izkazujejo več ločeno na njihov realni in revalorizacijski del.

Opredmeteno osnovno sredstvo je mogoče pridobiti s pomočjo donacij ali državne podpore in v tem primeru se le-te ne odštevajo od njihove nabavne vrednosti, temveč se vštevajo med dolgoročne rezervacije in se porabljajo skladno z obračunano amortizacijo. Amortizacijo teh sredstev izkazujemo ločeno od drugih opredmetenih osnovnih sredstev.

Opredmeteno osnovno sredstvo se lahko pridobi tudi s pomočjo finančnega najema. Njegova nabavna vrednost je enaka pošteni vrednosti sredstev ali sedanji vrednosti najmanjše vsote najemnin, in sicer tisti, ki je manjša. Tako pridobljeno opredmeteno osnovno sredstvo izkazujemo ločeno od drugih istovrstnih osnovnih sredstev.

Metodo amortiziranja pri opredmetenih osnovnih sredstvih določimo glede na vzorec pojavljanja gospodarskih koristi, kadar to ni mogoče, uporabimo metodo enakomernega

časovnega amortiziranja. Obračunana amortizacija v obračunskem obdobju se pripozna kot strošek oziroma poslovni odhodek tega obdobja. V prenovljenih SRS začnemo opredmeteno osnovno sredstvo amortizirati naslednji mesec po usposobitvi za uporabo.

Pri odtujitvi opredmetenega osnovnega sredstva se razlika (dobiček ali izguba) med čisto prodajno vrednostjo in knjigovodsko vrednostjo odtujenega opredmetenega osnovnega sredstva prenese med prevrednotovalne poslovne prihodke oziroma med prevrednotovalne poslovne odhodke.

b) Neopredmetena dolgoročna sredstva – SRS 2

Neopredmeteno dolgoročno sredstvo je sredstvo, ki ga ima kdo dolgoročno za proizvodnjo ali priskrbovanje proizvodov oziroma opravljanje ali priskrbovanje storitev, dajanje v najem ali pisarniške potrebe, fizično pa ne obstaja.

Novost med neopredmetenimi dolgoročnimi sredstvi so dolgoročno odloženi stroški, ki zajemajo usredstvene stroške naložb v tuja opredmetena osnovna sredstva opravljene na podlagi sklenjenih pogodb. Usredstveni stroški naložb v tuja opredmetena osnovna sredstva se v dobi koristnosti, ki pa ne more presegati dobe pravne pravice, zmanjšujejo z obračunom amortizacije.

Organizacijski stroški, stroški razvijanja sredstva in podobno dolgoročno razmejeni stroški so združeni v dolgoročno odložene stroške. Pripoznajo pa se v primeru, da jih je mogoče zanesljivo dokazati in izmeriti. Novost pri neopredmetenih dolgoročnih sredstvih je, da se zmanjševanje vrednosti dolgoročno razmejenih stroškov praviloma izkazuje na temeljnem kontu in ne na kontu popravka vrednosti.

Med neopredmetena dolgoročna sredstva razvrstimo dobro ime prevzetega podjetja v primeru, da to podjetje preneha obstajati kot samostojna pravna oseba, medtem ko se v podjetju ustvarjeno dobro ime, blagovne znamke, naslovi publikacij, sezname odjemalcev ne pripoznajo kot neopredmetena dolgoročna sredstva.

V prenovljenih SRS dane predujme za neopredmetena dolgoročna sredstva obravnavamo kot terjatve. V prvih SRS uvrščanje predujmov med neopredmetena dolgoročna sredstva ni bilo dovoljeno.

Obračun amortizacije neopredmetenih dolgoročnih naložb se začne naslednji mesec, ko je neopredmeteno dolgoročno sredstvo na voljo za uporabo. Amortizacijo razporedimo v dobi koristnosti neopredmetenega dolgoročnega sredstva. Dobro ime amortiziramo v petih letih, dobo koristnosti pa lahko z utemeljitvami podaljšamo največ do 20 let.

c) Dolgoročne finančne naložbe – SRS 3

Dolgoročne finančne naložbe so sestavni del dolgoročnih finančnih instrumentov podjetja in so sredstva, ki jih ima podjetje naložbenik, da bi z donosi, ki izhajajo iz njih, dolgoročno povečevalo svoje finančne prihodke. Ti se razlikujejo od poslovnih prihodkov, ki izhajajo iz prodaje proizvodov in opravljanja storitev v okviru njegovega rednega poslovanja.

V prenovljenih SRS se novosti pri razvrščanju dolgoročnih finančnih naložb nanašajo na naložbe v plemenite kovine, drage kamne, umetniška dela, ki so jih prvi SRS obravnavali v SRS 1. Te dolgoročne finančne naložbe so posebna vrsta dolgoročnih finančnih naložb in se obravnavajo ločeno od drugih dolgoročnih finančnih naložb in tudi od denarnih sredstev.

Med dolgoročne finančne naložbe uvrstimo le tiste, ki jih podjetje namerava posedovati več kot leto dni in niso bile pridobljene za trgovanje. V tem primeru gre za sredstva, ki niso posledica rednega delovanja podjetja. Donose, ki izhajajo iz teh naložb, obravnavamo kot finančne prihodke (Odar, 2000b, str. 31).

Standard določa, da so posebna vrsta finančnih naložb tudi naložbe v naložbene nepremičnine, ki so v posesti za trgovanje ali dane v finančni najem, da bi se z njimi dolgoročno dosegali donosi. Obravnavajo se ločeno od drugih dolgoročnih finančnih naložb pa tudi od opredmetenih osnovnih sredstev.

Dolgoročne finančne naložbe po začetnem pripoznanju ovrednotimo po nabavni vrednosti, ki pa jo je potrebno v primeru spremembe zneska nadomestila za nakup, po datumu nakupa in zanesljivem plačilu nadomestila ponovno preračunati.

2.2.1.3 Gibliva sredstva

Gibliva sredstva so sredstva, ki se nenehno preoblikujejo. Sestavljajo jih zaloge, poslovne terjatve, kratkoročne finančne naložbe, denarna sredstva, kratkoročno odloženi stroški in kratkoročno nezaračunani prihodki. V nasprotju s kratkoročnimi sredstvi obsegajo tudi dolgoročne poslovne terjatve, v nasprotju z obratnimi sredstvi pa tudi kratkoročne finančne naložbe.

V prenovljenih SRS so združili pod postavko poslovne terjatve dolgoročne terjatve iz poslovanja in kratkoročne terjatve iz poslovanja, ki so bile v prvih SRS samostojna postavka gibljivih sredstev.

a) Zaloge – SRS 4

Zaloge so praviloma sredstva v opredmeteni obliki, ki bodo porabljena pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oziroma pri proizvodnje za prodajo ali prodana v okviru rednega poslovanja.

b) Terjatve – SRS 5

Poslovne terjatve so nova postavka bilance stanja v prenovljenih SRS, ki pa združujejo že dve poznani postavki dolgoročne terjatve iz poslovanja in kratkoročne terjatve iz poslovanja. Ti dve postavki sta preimenovani v dolgoročne poslovne terjatve in v kratkoročne poslovne terjatve. Dolgoročna terjatev je terjatev, ki zapade v plačilo v obdobju, daljšem od leta dni, kratkoročna terjatev pa je terjatev, ki zapade v plačilo v obdobju, krajšem od leta dni.

Novosti na področju razvrščanja terjatev se nanašajo na odložene terjatve za davek, prejete vrednostnice za poravnavo in izpeljane finančne instrumente, s katerimi je mogoče terjatve varovati pred tveganjem (Hieng, 2000, str. 63).

V prenovljenih SRS se pojavita dve spremembi glede pripoznavanja terjatev (Hieng, 2000, str. 65):

- opredelitev terjatev po MRS,

Terjatev v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripoznamo kot sredstvo, če je verjetno, da bodo pritekale gospodarske koristi, povezane z njo, in je mogoče njeno nabavno vrednost zanesljivo izmeriti.

- pripoznavanje odloženih terjatev za davek.

Odložene terjatve za davek so zneski davka iz dobička, ki bodo povrnjeni v prihodnjih obdobjih glede na

- a) odbitnečasne razlike;
- b) prenos neizrabljenih davčnih izgub v naslednja obdobja in
- c) prenos neizrabljenih davčnih dobropisov v naslednja obdobja.

Pripoznajo se, če je verjetno, da bodočasne razlike odpravljene v predvidljivi prihodnosti in da bo v prihodnje na razpolago obdavčljivi dobiček, s katerim bo mogoče izrabitičasne razlike ter uporabiti neizrabljene davčne izgube in neizrabljene davčne dobropise.

Terjatve vseh vrst se ob začetnem pripoznanju izkazujejo v zneskih, ki izhajajo iz ustreznih listin, ob predpostavki, da bodo poplačane. Prvotne terjatve se lahko kasneje povečajo ali pa ne glede na prejeta plačila ali drugačno poravnavo tudi zmanjšajo za vsak znesek, utemeljen s pogodbo. Povečanje terjatev kasneje poveča ustrezne poslovne ali finančne prihodke.

c) Kratkoročne finančne naložbe – SRS 6

Kratkoročne finančne naložbe so sredstva, ki jih ima podjetje naložbenik, da bi z donosi, ki izhajajo iz njih, kratkoročno povečevalo svoje finančne prihodke. Ti se razlikujejo od poslovnih prihodkov, ki izhajajo iz prodaje proizvodov in opravljanja storitev v okviru njegovega rednega delovanja.

Kratkoročna finančna naložba je finančna naložba, ki naj se ne bi obdržala več kot leto dni in s katero naj bi se trgovalo.

d) Denarna sredstva – SRS 7

Denar je zakonsko plačilno sredstvo, ki je posrednik pri menjavi poslovnih učinkov v razmerah blagovnega gospodarstva, trga in delitve dela. SRS 7 razvršča med denarna sredstva gotovino, knjižni denar in denar na poti.

Gotovina je denar v blagajni, in sicer v obliki bankovcev (papirnatega denarja), novcev (kovancev) in prejetih čekov oziroma takoj udenarljivih vrednostnih papirjev.

Knjižni denar je denar na računih pri banki ali drugi finančni instituciji, ki se lahko uporablja za plačevanje.

Denar na poti je denar, ki se prenaša iz blagajne na ustreznemu račun pri banki ali drugi finančni instituciji in se istega dne še ne vpiše kot dobroimetje pri njej.

2.2.2 Obveznosti do virov sredstev

Obveznosti do virov sredstev so obveznosti, ki temeljijo na pravno zasnovanem razmerju podjetja do virov sredstev, s katerimi se financira podjetje. Podjetje ohranja tista sredstva financerjev, ki so pri njem, in jih vrača v ustreznih rokih skupaj z obrestmi ali drugim nadomestilom za gospodarjenje. Gledano iz finančnega zornega kota so povezane s financiranjem podjetja.

V bilanci stanja razdelimo obveznosti do virov sredstev na:

- kapital,
- rezervacije,
- finančne in poslovne obveznosti ter
- pasivne časovne razmejitve.

a) Kapital – SRS 8

Kapital je obveznost do lastnikov kot financerjev podjetja. V plačilo zapade, če podjetje preneha delovati ali če se sprejme sklep o dekapitalizaciji podjetja zaradi zmanjšanja njegovega delovanja. Če se gleda nanj iz finančnega zornega kota, se imenuje tudi lastniški kapital, da se razlikuje od dolgovanega kapitala (upniškega kapitala).

Standardi iz leta 1993 in prenovljeni standardi temeljijo na teoretičnem izhodišču finančnega pojmovanja kapitala. Po finančnem pojmovanju kapitala v slovenskih računovodskih standardih je kapital v podjetje vložena kupna moč lastnikov, ki jo je treba pri poslovanju

podjetja ohranjati in povečevati. Čisti dobiček doseže podjetje samo takrat, ko je denarno izraženi znesek sredstev na koncu obračunskega obdobja (po odbitku dolgov in po odštetju vseh novih vplačil v kapital v obračunskem obdobju večji) od denarno izražene zneska sredstev po odbitku dolgov na začetku obračunskega obdobja. Ohranjanje finančnega kapitala pa se lahko meri bodisi v nominalnih denarnih enotah bodisi v enotah nespremenljive kupne moči. Temeljna značilnost prenovljenih slovenskih računovodskih standardov je ohranjanje kapitala, merjeno v enotah nespremenljive kupne moči (Turk et al., 2000, str. 23).

Po prvih SRS so postavko kapitala oblikovali: osnovni kapital, vplačani presežek kapitala, rezerve, preneseni dobiček ali izguba iz prejšnjih let, revalorizacijski popravek kapitala in nerazdeljeni dobiček ali izguba poslovnega leta.

V prenovljenih SRS je vplačani presežek kapitala preimenovan v kapitalsko rezervo. Revalorizacijski popravek kapitala je nadomestil prevrednotovalni popravek kapitala, ki je razdeljen na splošni in posebni prevrednotovalni popravek kapitala.

Postavko kapitala po prenovljenih SRS sestavljajo:

- vpoklicani kapital,
- kapitalne rezerve,
- rezerve iz dobička,
- preneseni čisti dobiček iz prejšnjih let ali prenesena čista izguba iz prejšnjih let,
- prevrednotovalni popravek kapitala in
- prehodno še ne razdeljeni čisti dobiček ali še ne poravnana čista izguba poslovnega leta.

Osnovni kapital se pojavlja glede na vrsto podjetja kot delniški kapital, kapital z deleži ali kapitalna vloga. Deli se na vpoklicani osnovni kapital in nevpoklicani osnovni kapital. Nevpoklicani kapital je odbitna postavka od osnovnega kapitala.

Kapitalska rezerva v prenovljenih SRS predstavlja vplačani presežek kapitala, kot je bilo poimenovano v prvih SRS. Kapitalne rezerve sestavljajo zneski, ki jih podjetje pridobi iz vplačil, ki presegajo nominalne zneske deležev, zneski, ki presegajo knjigovodske vrednosti pri odtujitvi začasno odkupljenih lastnih delnic oziroma deležev (vplačani presežek kapitala), zneski, ki jih podjetje pridobi pri izdaji zamenljivih obveznic ali obveznic z delniško nakupno opcijo nad nominalnim zneskom obveznic, zneski, ki jih dodatno vplačajo družbeniki za pridobitev dodatnih pravic iz deležev, zneski drugih vplačil družbenikov na podlagi statuta (na primer poznejša vplačila družbenikov) in zneski na podlagi poenostavljenega zmanjšanja osnovnega kapitala z umikom deležev.

Rezerve iz dobička so namensko zadržan del čistega dobička iz prejšnjih let, predvsem za poravnavanje možnih izgub v prihodnosti. Obvezno se razčlenjujejo na zakonske rezerve, rezerve za lastne deleže, statutarne rezerve in druge rezerve iz dobička.

Revalorizacijski popravek kapitala sta zamenjali dve novi skupini:

- splošni prevrednotovalni popravek kapitala, ki je sestavljen iz prevrednotovalnega popravka osnovnega kapitala, kapitalskih rezerv, rezerv iz dobička in prenesenega čistega izida prejšnjih let,
- posebni prevrednotovalni popravek kapitala, ki je sestavljen iz prevrednotovalnega popravka za opredmetena osnovna sredstva, dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb, dolgoročnih in kratkoročnih dolgov.

V skladu s SRS 8.40 mora podjetje posebej razkriti poslovna izida, izračunana na podlagi splošnega prevrednotenja zaradi ohranjanja kupne moči kapitala v evru in na podlagi rasti cen življenjskih potrebščin. To mora storiti tudi, če se splošno prevrednotenje kapitala v tem poslovnem letu ne opravlja.

Vsa podjetja morajo pojasniti povečanje ali zmanjšanje rezerv ter ugotavljanje in razporejanje čistega dobička oziroma poravnavanje izgube.

b) Dolgoročne rezervacije – SRS 10

Dolgoročne rezervacije se oblikujejo za obveznosti, ki se bodo po predvidevanjih na podlagi obvezujočih preteklih dogodkov pojavile v obdobju, daljšem od leta dni, in katerih velikost je zanesljivo ocenjena. Obveznosti se nanašajo na pravne ali fizične osebe, do katerih bo tedaj nastal dolg. Obravnavati jih je mogoče kot dolgove v širšem pomenu, ker se razlikujejo od kapitala kot obveznosti do lastnikov.

V prenovljenih SRS ni več mogoče oblikovati dolgoročnih rezervacij za investicijsko vzdrževanje. Oblikujemo pa jih lahko:

- na račun dolgoročno odloženih prihodkov (npr. garancije ob prodaji izdelkov in storitev) ali
- na račun vnaprej vračunanih stroškov oziroma odhodkov (npr. za pričakovane izgube iz kočljivih pogodb,...).

c) Finančne in poslovne obveznosti – SRS 9, SRS 11

Finančne in poslovne obveznosti razdelimo na:

- dolgoročne finančne in poslovne obveznosti (SRS 9),
- kratkoročne poslovne obveznosti (SRS 11).

Dolgoročne obveznosti so obveznosti, ki kot celota zapadejo v plačilo v obdobju, daljšem od leta dni. Njihovi deli, ki zapadejo v plačilo v obdobju do leta dni, so kratkoročne obveznosti. Kratkoročne obveznosti so obveznosti, ki zapadejo v plačilo v obdobju do leta dni.

d) Pasivne časovne razmejitve – SRS 12

Pasivne časovne razmejitve so postavke v zvezi s poslovanjem v naslednjem obračunskem obdobju. To so zneski vnaprej vračunanih stroškov ali odhodkov ter zneski kratkoročno odloženih prihodkov. Kot pasivne časovne razmejitve se izkažejo tudi prejeta namenska sredstva, ki še niso porabljena, razen zneskov, namenjenih pokrivanju stroškov amortizacije.

2.2.3 Načelo previdnosti in načelo poštene vrednosti

Prvi SRS so uporabljali načelo previdnosti, ki pravi, da se v računovodstvu pozitivni izidi izkazujejo šele tedaj, ko so očitni in potrjeni. Negativni izidi pa se izkazujejo, ko postanejo možni (Turk et al., 1999, str. 43). Načelo previdnosti je eno temeljnih načel tradicionalnega, statičnega računovodstva. Sestavljeno je iz treh podnačel: načelo manjše vrednosti sredstev, načelo večje vrednosti dolgov in načelo neenakosti. Pri prvih dveh podnačelih primerjamo izvirno vrednost sredstev oziroma obveznosti do virov sredstev z dnevno vrednostjo, pri sredstvih upoštevamo manjšo, pri obveznostih do virov sredstev pa večjo vrednost. Pri načelu neenakosti različno obravnavamo dobiček in izgubo. Izkazati moramo vse, tudi nerealizirane izgube, dobičkov pa ne smemo prikazovati, dokler niso dejansko realizirani. Z uporabo načela previdnosti so bili zaščiteni upniki. Večja kot je razlika med vrednostjo sredstev in dolgov, več je možnosti, da se bo potencialna izguba pokrila s kapitalom (Čuček, 2001, str. 29-30).

Začetno pripoznavanje sredstev in dolgov v prvih in prenovljenih SRS temelji na načelu izvorne vrednosti. Izvirna vrednost je opredeljena kot znesek denarja, potrebnega v nekem trenutku, da bi podjetje lahko prišlo do sredstev.

Pri sredstvih velja ob predpostavki previdnosti manjša vrednost od dveh možnih: izvorne in tržne. Pri stvareh se šteje kot izvirna vrednost nabavna vrednost oziroma stroškovna vrednost, medtem ko je tržna vrednost poenostavljeno zamišljena kot nadomestitvena vrednost, razen če je ta večja ali manjša od čiste iztržljive vrednosti, zmanjšane za kosmati dobiček. Načelo manjše vrednosti velja za novo izkazovanje knjigovodske vrednosti. Knjigovodska vrednost pa je lahko prikazana tudi kot razlika na dveh ali več različnih kontih. Na tem izhodišču je zasnovana zamisel prevrednotenja zaradi okrepitve.

Načelo poštene vrednosti pravi, da je poštena vrednost znesek, za katerega je sredstvo mogoče zamenjati med dobro obveščanim in voljnim kupcem ter dobro obveščanim in voljnim prodajalcem v premišljenem poslu. Poštene vrednosti pa ni možno vedno določiti, saj obstajajo kategorije, pri katerih tržna menjava ne obstaja ali pa je zelo redka. Načelo poštene vrednosti zahteva opustitev načela realizacije. Spremembo so ublažili tako, da se okrepitev sredstev zajame v poslovni izid takrat, ko smo jo dejansko realizirali.

Zasnova poštene vrednosti s pravilom prevrednotovanja v prenovljenih SRS je uporabljena le pri vrednotenju sredstev in dolgov, ne pa pri poslovnem izidu. V poslovnem izidu načelo

poštene vrednosti zaradi upoštevanja predpostavke previdnosti ni upoštevano (Odar, 2000b, str. 43).

2.3 Prevrednotenje

Prenovljeni SRS do sedaj znani sistem obračunavanja revalorizacije sredstev in dolgov opuščajo ter ga nadomeščajo s prevrednotenjem. Ne gre le za nadomestitev besede revalorizacija z besedo prevrednotenje, temveč za vsebinske spremembe (Odar, 2000, str. 384).

Prevrednotenje je sprememba prvotno izkazane vrednosti gospodarskih kategorij (Uradni list RS, št. 45/2001). Prevrednotevanje pa je njegov posledek (Turk, 1999a, str. 7). Prevrednotenje v prenovljenih SRS pomeni ponovno vrednotenje, posledica pa je povečanje ali pa celo zmanjšanje vrednosti sredstev nad izvorno knjigovodsko vrednostjo.

Po prenovljenih SRS ločimo dve vrsti prevrednotenja:

- splošno prevrednotenje, ki je posledica spremembe kupne moči domače valute, merjene v evrih in se v skladu s SRS opravi na koncu posameznega poslovnega leta le pri kapitalu;
- posebno prevrednotenje, ki je posledica sprememb cen gospodarskih kategorij in ga v skladu s SRS opravimo na koncu poslovnega leta ali med njim zaradi okrepitve ali oslabitve sredstev in dolgov.

2.3.1 Splošno prevrednotenje

Splošno prevrednotenje se opravi pri kapitalu, če je bila rast tečaja evra glede na tolar večja od 5,5 odstotka v preteklem koledarskem letu. Splošno prevrednotenje drugih sredstev in dolgov se praviloma ne opravlja, pojavi pa se lahko v naslednjih primerih:

a) Opredmetena osnovna sredstva

Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev pomeni spremembo njihove knjigovodske vrednosti. Opredmeteno osnovno sredstvo splošno prevrednotimo v primeru, če je bilo nabavljeno v tujini. Prevrednotenje opravimo za razliko tečaja tuje valute, v kateri je bilo sredstvo nabavljeno.

V primeru opredmetenega osnovnega sredstva, ki je bilo kupljeno v tujini in konec leta izraženi dolg v domači valuti še ni bil poravnan, se med pogodbenima strankama opravi prevrednotenje z namenom ohranjanja njegove vrednosti. Razliko upoštevamo kot popravek

vrednosti nabavne vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva, kot nasprotna postavka pa se pojavi popravek vrednosti dolga. Od tako spremenjene nabavne vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva zaradi opravljenega prevrednotenja se kasneje obračuna amortizacija kot strošek.

b) Terjatve

Terjatve splošno prevrednotimo le v primeru, če so izražene v tuji valuti in se je po njihovem pripoznanju spremenil valutni tečaj. Povečanje terjatev zaradi splošnega prevrednotenja povečuje redne finančne prihodke, zmanjšanje terjatev v tem primeru pa zmanjšuje redne finančne odhodke.

c) Kapital

Splošno prevrednotenje kapitala se opravlja zaradi sprememb kupne moči domače denarne enote in z namenom, da bi skladno s finančnim pojmovanjem kapitala v okoliščinah, ki spreminjajo kupno moč domače denarne enote, ohranil svojo kupno moč. Vsem sestavinam kapitala je treba na koncu leta dodati zneske, ustrezne spremembi kupne moči domače valute v obdobju, v katerem so obstajale.

V letu 2001 je bila rast evra glede na tolar nižja od 5,5%, kar pomeni, da se v zaključnih računih podjetja, če bi bili prenovljeni SRS v poslovnem letu 2001 že v veljavi, splošno prevrednotenje ne bi izvedlo.

2.3.2 Prevrednotenje zaradi spremembe cen gospodarskih kategorij

2.3.2.1 Okrepitev sredstev in dolgov

Po SRS je upoštevanje okrepitve dolgov obvezno, upoštevanje okrepitve sredstev pa dopustno. Posebno prevrednotenje nad izvirno oziroma nabavno vrednostjo je potrebno zaradi načela poštene vrednosti (Odar, 2000, str. 384).

Povečanju sredstev pravimo okrepitev sredstev, do katere pride v primeru, če je poštena vrednost sredstva večja od knjigovodske vrednosti, ki izvorno izhaja iz nabavne vrednosti. V tem primeru vrednost sredstev povečamo do poštene vrednosti sredstev. Razlika med pošteno in knjigovodsko vrednostjo pa je posebni prevrednotovalni popravek kapitala.

Okrepitev sredstev se lahko pojavi pri zemljiščih, zgradbah, opremi, finančnih instrumentih,... Posledice prevrednotovanja zaradi okrepitve in s tem tudi realnejše predstavitve sredstev pa bi se morale poznati tudi na drugih področjih. Eno je prav gotovo povezano z boniteto podjetja, izračunavanjem čiste vrednosti premoženja in tudi možnostjo za zavarovanje najetih posojil (hipoteke) (Odar, 2002, str. 59).

Posebno prevrednotenje dolgov, ki so v posesti za trgovanje, in pri izpeljanih finančnih inštrumentih se bo opravljalo, če se knjigovodska vrednost razlikuje od poštene vrednosti, pri dolgovih, ki jih bo imelo podjetje do zapadlosti v plačilo, pa od odplačne vrednosti. Učinki prevrednotenja dolgov zaradi okrepitve naj bi se pripoznali kot prevrednotovalni finančni odhodki (Hieng, 2000, str. 72).

a) Opremetena osnovna sredstva

Odar (2000c, str. 1213) meni, da naj ne bi pogosto prihajalo do prevrednotevanja osnovnih sredstev. Najpogosteje naj bi se prevrednotovala zemljišča. Prevrednotevanje opreme in drugih osnovnih sredstev naj bi bilo redko, kajti težnje globalizacije in povečane konkurence ne bodo dopuščale povečevanja vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev – prej nasprotno. Velika večina nabavnih oziroma primerljivih nabavnih cen, izraženih v evrih ali preračunanih vanje se ne bo povečevala.

b) Dolgoročne finančne naložbe

Dolgoročne finančne naložbe se zaradi okrepitve lahko prevrednotijo v zvezi z lastniškimi vrednostnimi papirji, dolgoročnimi dolžniškimi vrednostnimi papirji in drugimi z njimi povezanimi finančnimi inštrumenti, če njihova dokazana poštena vrednost pred odštetjem stroškov posla, ki se utegnejo pojaviti ob prodaji ali drugačni odtujitvi, presega njihovo knjigovodsko vrednost.

c) Posebni prevrednotovalni popravek kapitala

Posebni prevrednotovalni popravek kapitala ima naravo popravka vrednosti ustreznih gospodarskih kategorij, ki so na temeljnem kontu izkazane po povečani vrednosti, kar sicer ni skladno z načelom manjše vrednosti (Uradni list RS, št. 45/2001). Oblikovani posebni prevrednotovalni popravek omogoča kritje kasnejše oslabitve tistih vrst sredstev, za katere je bil oblikovan, pri amortizirljivih sredstvih pa tudi kritje obračunane amortizacije iz razlike nad prevrednoteno izvirno vrednostjo. Podobno velja tudi za dolgove (Odar, 2000a, str. 36).

Posebni prevrednotovalni popravek kapitala predhodno razčlenimo glede na njegov nastanek v prevrednotovanju v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi, dolgoročnimi finančnimi naložbami, kratkoročnimi finančnimi naložbami, dolgoročnimi dolgovi in kratkoročnimi dolgovi.

2.3.2.2 Oslabitev sredstev in dolgov

SRS določajo, da je upoštevanje oslabitve sredstev obvezno, upoštevanje oslabitve dolgov pa dopustno.

Sredstvo oslabimo v primeru, če je njegova vrednost sredstva višja od njegove poštene vrednosti. Razliko, ki nastane v vrednosti sredstva po oslabitvi, prenesemo med prevrednotovalne poslovne odhodke oziroma prevrednotovalne finančne odhodke, razen v primeru, če se pred tem pri istih sredstvih zaradi njihove okrepitve pojavi posebni prevrednotovalni popravek kapitala, ki omogoča poravnavo razlike.

Oslabitve so možne pri vseh oblikah sredstev, tudi pri zalogah (Koželj, 2000a, str. 15). Pri oslabitvah sredstev bo moralo podjetje upoštevati predvsem načelo pomembnosti, ki bo na tem področju delovalo tako, da bo oslabitev obravnavana le pri pomembnih sredstvih, in le, če se bodo pri njih kazala znamenja pomembnih oslabitev (Koželj, 2000a, str. 16).

Posebni prevrednotovalni popravek kapitala se lahko uporabi za neposredno pokrivanje potreb po oblikovanju splošnega prevrednotovalnega popravka kapitala, le če se je pojavil pri postavkah, pri katerih ni mogoče pričakovati oslabitve, na primer pri zemljiščih (Koželj, 2000a, str. 24).

a) Opredmetena osnovna sredstva

Opredmetena osnovna sredstva se morajo zaradi oslabitve prevrednotovati, če njihova knjigovodska vrednost presega njihovo nadomestljivo vrednost. Nadomestljiva vrednost je čista prodajna vrednost ali vrednost v uporabi. Knjigovodsko vrednost primerjamo s tisto, ki je večja. Prenovljeni SRS določajo, da se oslabitev ne evidentira kot dodatna amortizacija, temveč kot prevrednotovalni odhodek. V primeru predhodne okrepitve opredmetenega osnovnega sredstva pa je potrebno pri oslabitvi najprej porabiti prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi, za razliko pa se povečajo prevrednotovalni poslovni odhodki v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi.

b) Dolgoročne finančne naložbe

Prevrednotenje zaradi oslabitve se pri dolgoročnih finančnih naložbah opravi v zvezi z lastniškimi vrednostnimi papirji, dolgoročnimi dolžniškimi vrednostnimi papirji v posesti za prodajo in drugimi z njimi povezanimi finančnimi instrumenti, če je njihova dokazana poštena vrednost pred odštetjem stroškov posla, ki se utegnejo pojaviti ob prodaji ali drugačni odtujitvi, manjša od njihove knjigovodske vrednosti. V tem primeru zmanjšamo knjigovodsko vrednost dolgoročnih finančnih naložb do njihove dokazane poštene vrednosti in za razliko zmanjšamo

tudi prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami, ki se je pri prevrednotovanju pojavil pri istih finančnih naložbah. Če je ta že izrabljen ali če ga ni, je razlika prevrednotovalni finančni odhodek v zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami in vpliva na poslovni izid.

Dolgoročne finančne naložbe se zaradi oslabitve prevrednotijo tudi v primeru, da poštene vrednosti danih dolgoročnih posojil, ki niso v posesti za trgovanje, dolgoročnih dolžniških vrednostnih papirjev v posesti do zapadlosti ter drugih vrednostnih papirjev, ni mogoče dokazati, če je njihova, po metodi veljavne obrestne mere izmerjena odplačna vrednost manjša od njihove knjigovodske vrednosti. V tem primeru zmanjšamo knjigovodsko vrednost dolgoročnih finančnih naložb do njihove odplačne vrednosti in za razliko zmanjšamo tudi prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami. Če je ta že izrabljen ali če ga ni, je razlika prevrednotovalni finančni odhodek v zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami in vpliva na poslovni izid.

V primeru, da dolgoročne finančne naložbe ne bomo držali do zapadlosti, kakor smo prvotno nameravali, jo je potrebno ponovno ovrednotiti po poštenu vrednosti oziroma, če to ni mogoče, po odplačni vrednosti za uporabo metode veljavne obrestne mere. Vsako povečanje ali zmanjšanje vrednosti dolgoročne finančne naložbe vpliva na povečanje ali zmanjšanje posebnega prevrednotovalnega popravka kapitala. V primeru, če je izrabljen ali če ga ni, je razlika prevrednotovalni finančni prihodek ali prevrednotovalni finančni odhodek v zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami in vpliva na poslovni izid.

c) Terjatve

Terjatve se zaradi oslabitve prevrednotujejo, če njihova knjigovodska vrednost presega njihovo pošteno vrednost, to je udenarljivo vrednost. Terjatve oslabimo tudi v primeru pojava dvomljive terjatve. To je terjatev, ki mogoče ne bo poravnana, bo poravnana delno oziroma ne bo poravnana v določenem roku. V primeru oslabitve terjatve v zvezi z njo najprej zmanjšamo prevrednotovalni popravek, ki je bil predhodno oblikovan, če le-ta ne obstaja pa, so posledica oslabitve prevrednotovalni poslovni odhodki v zvezi s terjatvami.

Odprava oslabitve se lahko pojavi v primeru, če je poštena oziroma unovčljiva vrednost večja od knjigovodske, kar se bo zgodilo v primeru, ko bodo vnaprej vračunani popravki vrednosti višji od dejanskih. Za to razliko se bo zmanjšalo prevrednotovalne poslovne odhodke, ki so se pojavili v istem poslovnem letu. Če pa bo ta razlika višja od v tem letu nastalih prevrednotovalnih odhodkov, bo obravnavana kot prevrednotovalni poslovni prihodek (Hieng, 2000, str. 67-68).

d) Oslabitev dolgov

V primeru, da upnik zmanjša terjatev do obravnavanega podjetja in jo v celoti ali delno odpiše, govorimo o oslabitvi dolga. Razliko pri oslabitvi dolgov obravnavamo kot posebni prevrednotovalni popravek kapitala, pri njihovi dokončni poravnavi pa kot prevrednotovalni poslovni prihodek oziroma prevrednotovalni finančni prihodek. V primeru, da bi se dolgovi, ki so bili predhodno oslabiljeni, kasneje okrepili, bi bilo treba razliko obravnavati kot zmanjšanje prevrednotovalnega popravka kapitala, v vseh drugih primerih pa kot prevrednotovalni poslovni odhodek oziroma prevrednotovalni finančni odhodek (Koželj, 2000a, str. 14).

2.4. Računovodski izkazi

Vsa podjetja morajo sestaviti izkaz bilance stanja in izkaz poslovnega izida. Izkaz finančnega izida in izkaz gibanja kapitala sta obvezna samo pri velikih in srednjih gospodarskih družbah ter pri družbah, ki sestavljajo skupinsko letno poročilo. Podjetja so po zakonu dolžna dodati tudi pojasnila k izkazom.

2.4.1 Bilanca stanja

Bilanca stanja, ki je najpomembnejša sestavina popolnih računovodskih izkazov, kaže finančno pozicijo s tem, ko predstavlja vrednost sredstev podjetja, njegove dolgove in kapital (čisto vrednost) na določen datum. Prikazano finančno stanje podjetja je odvisno od računovodskih načel, ki so bila upoštevana pri pripravi bilance stanja. Tisti, ki analizira podatke iz bilance stanja, mora vedeti, katera računovodska načela so bila upoštevana pri njeni pripravi. Z analizo pridemo do spoznanja o plačilni sposobnosti analiziranega podjetja, njegovi finančni fleksibilnosti, zmožnosti ustvarjati dobiček, plačevati zapadle obveznosti in plačevati dividende (Epstein, 1998, str. 27).

Izkaz stanja je temeljni računovodski izkaz, v katerem je resnično in pošteno prikazano stanje sredstev in obveznosti do njihovih virov za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se sestavlja (Uradni list RS, št. 45/2001).

Spremembe v prenovljeni bilanci stanja so predvsem izrazoslovne narave, nekaj pa je tudi dopolnitev postavke kapitala (Turk, 1999a, str. 10). ZGD predpisuje obliko bilance stanja, razčlenitev je določena v SRS.

2.4.2 Izkaz poslovnega izida

V prenovljenih SRS je izkaz uspeha preimenovan v izkaz poslovnega izida. S spremembami pa je bila odpravljena francoska različica izkaza poslovnega izida. Izkaz uspeha celovito prikazuje podatke o tistih ekonomskih kategorijah, ki kažejo gospodarsko uspešnost podjetja (Kavčič, 1999, str. 118).

Izkaz poslovnega izida je temeljni računovodski izkaz, v katerem je resnično in pošteno prikazan poslovni izid za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se sestavlja. Sestavljamo ga za splošne ali posebne namene za potrebe zunanjega, lahko pa tudi notranjega računovodskega poročanja. ZGD pa določa minimalno število postavk v izkazu poslovnega izida za zunanje računovodsko poročanje.

Izkaz poslovnega izida lahko v prenovljenih SRS sestavimo po dveh različicah:

- po I. različici ali
- po II. različici.

Prenovljeni SRS dajejo prednost obliki izkaza poslovnega izida po I različici.

Izkaz poslovnega izida vsebuje predvsem poslovne in finančne prihodke ter poslovne in finančne odhodke. Med drugimi finančnimi prihodki bomo imeli tudi prevrednotovalne finančne prihodke (nastale ob prodaji sredstev, naložb idr.) in med drugimi finančnimi odhodki t.i. prevrednotovalne finančne odhodke (če zmanjševanje sredstev ne bi bilo krito iz posebnih prevrednotovalnih popravkov kapitala). Kot posebna postavka se pojavlja tudi prevrednotovalni popravek poslovnega izida, ki bo povezan z zagotavljanjem nespremenjene kupne moči kapitala v razmerah spreminjanja kupne moči domače denarne enote (Koželj, 2000, str. 27).

a) Prihodki – SRS 18

Prihodki so povečanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki povečanj sredstev (na primer denarja ali terjatev zaradi prodaje blaga) ali zmanjšanj dolgov (na primer zaradi opustitve njihove poravnave). Prek poslovnega izida vplivajo na velikost kapitala.

Prihodke razčlenimo na:

- poslovne prihodke,
- finančne prihodke in
- izredne prihodke.

Poslovni prihodki so prihodki od prodaje in drugi poslovni prihodki, povezani s poslovnimi učinki.

Finančni prihodki so prihodki od naložbenja. Pojavljajo se v zvezi z dolgoročnimi in kratkoročnimi finančnimi naložbami pa tudi v zvezi s terjatvami. Sestavljajo jih obračunane obresti in deleži v dobičku drugih pa tudi prevrednotovalni finančni prihodki. Razčlenjujejo se na finančne prihodke, ki niso odvisni od poslovnega izida drugih (na primer prejete obresti), in finančne prihodke, ki so odvisni od poslovnega izida drugih (na primer prejete dividende).

Izredne prihodke sestavljajo neobičajne postavke, ki v obravnavanem poslovnem letu povečujejo izid rednega poslovanja. Kot izredni prihodki se štejejo tudi tisti, ki so dobljeni za poravnavo izgube iz prejšnjih poslovnih let, razen če gre za uporabo lastnih virov sredstev.

b) Odhodki – SRS 17

Odhodki so zmanjšanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki zmanjšanj sredstev (na primer zalog blaga zaradi prodaje) ali povečanj dolgov (na primer zaradi zaračunanih obresti); prek poslovnega izida vplivajo na velikost kapitala.

Odhodki so nasprotje prihodkom, skupaj z njimi pa oblikujejo poslovni izid. Lahko pa bi jim rekli tudi stroški, nastali v obračunskem obdobju, popravljeni za spremembo stroškov, ki se zadržujejo v preostalih zalogah poslovnih učinkov (Turk, 1999, str. 165).

SRS 17 razvršča odhodke na:

- poslovne odhodke,
- finančne odhodke in
- izredne odhodke.

Poslovni odhodki so v načelu enaki vračunanim stroškom v obračunskem obdobju, povečanim za stroške, ki se zadržujejo v začetnih zalogah proizvodov in nedokončane proizvodnje, ter zmanjšanim za stroške, ki se zadržujejo v končnih zalogah proizvodov in nedokončane proizvodnje.

Finančni odhodki so odhodki za financiranje in odhodki za naložbenje. Prve sestavljajo predvsem stroški danih obresti, drugi pa imajo predvsem naravo prevrednotovalnih finančnih odhodkov. Za potrebe notranjega proučevanja se lahko odhodki za financiranje razčlenjujejo na del, ki je povezan z ustvarjanjem poslovnih prihodkov, in del, ki je povezan izključno z ustvarjanjem finančnih prihodkov.

Izredne odhodke sestavljajo neobičajne postavke, ki v obravnavanem poslovnem letu zmanjšujejo izid rednega poslovanja. Kot izredni odhodek se štejejo tudi rezervacije za kritje

možne izgube, če

- je verjetno, da bodo prihodnji dogodki potrdili, da bo po upoštevanju vseh možnih rešitev na dan bilance stanja prišlo do izgube, in
- je mogoče razumno oceniti znesek možne izgube.

c) Poslovni izid

Poslovni izid odraža uspešnost poslovanja podjetja v obračunskem obdobju. Ugotovimo ga kot razliko med prihodki in odhodki.

Pri ugotavljanju poslovnega izida najprej ugotovimo dobiček ali izgubo poslovnega izida iz poslovanja, ki je razlika med poslovnimi prihodki in odhodki. Razlika med poslovnim izidom iz poslovanja, povečana za finančne prihodke in zmanjšana za finančne odhodke, je poslovni izid iz rednega delovanja. Celotni poslovni izid dobimo, ko poslovnemu izidu iz rednega delovanja prištejemo še izredne prihodke in odštejemo izredne odhodke.

Poslovni izid je lahko pozitiven ali negativen. V prvem primeru govorimo o dobičku, v drugem pa o izgubi.

2.4.3 Razkritja

Razkritja oziroma pojasnila po SRS so razkrite informacije v letnih poročilih, ki dodatno pojasnjujejo nekatere podatke v računovodskih izkazih. Pojasnila so lahko vrednostna (dodatne preglednice) in opisna (opis metod vrednotenja kategorij) (Odar, 2000c, str. 1205).

V prenovljenih SRS se je povečal obseg razkritij glede na prve SRS, vendar v manjšem obsegu, kot jih zahtevajo MRS. Prenovljeni SRS določajo razkritja le za podjetja, katerih izkaze je potrebno revidirati, ostali so dolžni razkrivati le zakonsko določene podatke in informacije (Uradni list RS, št. 107/2001). Razkritja so v prenovljenih SRS obravnavana v vsakem standardu posebej.

a) Opredmetena osnovna sredstva

Podjetja morajo v pojasnilih glede opredmetenih osnovnih sredstev razkriti:

- podlage za merjenje, uporabljene pri ugotavljanju nabavne vrednosti,
- nabavno vrednost in nabrani popravek vrednosti na začetku in koncu obračunskega obdobja,
- spremembe knjigovodske vrednosti od začetka do konca obračunskega obdobja (zaradi pridobitev, prekvalifikacij, odtujitev, amortizacije, prevrednotenja),
- obstoj in znesek pravnih omejitev,

- opredmetena osnovna sredstva, zastavljena kot jamstvo za dolgove,
- računovodske usmeritve za ocenjene stroške obnavljanja prostora, kjer so opredmetena osnovna sredstva,
- znesek finančnih obveznosti, prevzetih za nakup opredmetenih osnovnih sredstev in
- znesek stroškov graditve in izdelave sredstev.

V primeru, da je bilo opredmeteno osnovno sredstvo prevrednoteno, je potrebno pojasniti uporabljeno podlago pri prevrednotenju, datum zadnjega prevrednotenja, sodelovanje neodvisnega ocenjevalca vrednosti in knjigovodsko vrednost sredstva.

b) Neopredmetena dolgoročna sredstva

V zvezi z neopredmetenimi dolgoročnimi sredstvi je potrebno v računovodskih izkazih razkriti:

- razlog, da se dobro ime amortizira več kot pet let,
- knjigovodsko vrednost in preostalo dobo amortiziranja vsakega neopredmetenega dolgoročnega sredstva, ki je pomembno za računovodske izkaze podjetja kot celote,
- začetno pripoznano vrednost za neopredmeteno dolgoročno sredstvo pridobljeno z državno podporo,
- knjigovodsko vrednost neopredmetenega dolgoročnega sredstva, povezanega z omejeno lastninsko pravico in sredstva danega kot poroštvo za obveznosti in
- znesek obvez za pridobitev neopredmetenega dolgoročnega sredstva.

V primeru prevrednotenja neopredmetenega dolgoročnega sredstva mora podjetje razkriti:

- dan, na katerega je bilo prevrednotenje opravljeno in
- knjigovodsko vrednost prevrednotenega neopredmetenega dolgoročnega sredstva.

c) Dolgoročne finančne naložbe

Pri vseh dolgoročnih finančnih naložbah je potrebno razkriti:

- računovodsko usmeritev za določanje njihove nabavne vrednosti ter kasnejše knjigovodske, poštene in odplačne vrednosti,
- pogostnost prevrednotovanja dolgoročnih finančnih naložb zaradi njihove okrepitve in oslabitve pa tudi datum zadnjega prevrednotenja dolgoročnih finančnih naložb ter sodelovanje neodvisnega ocenjevalca,
- gibanje prevrednotovalnega popravka kapitala v zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami ter prevrednotovalnih finančnih prihodkov in odhodkov,
- prenos ustreznega prevrednotovalnega popravka kapitala med finančne prihodke ob odtujitvi dolgoročne finančne naložbe.

V zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami je potrebno razkriti tudi informacije o:

- izpostavljenosti različnim vrstam tveganja,
- obsegu in vrstah finančnih instrumentov za varovanje pred tveganjem in
- v plačilo zapadlih, pa še ne udenarjenih naložbah.

Informacije o pošteni vrednosti je potrebno razkriti za vsako vrsto dolgoročnih finančnih naložb, če pa je ni mogoče zanesljivo ugotoviti, moramo to razkriti skupaj z informacijami o glavnih značilnostih te naložbe. V primeru, da je poštena vrednost dolgoročne finančne naložbe manjša od knjigovodske, je treba obe vrednosti razkriti ter pojasniti razloge, zakaj tega nismo popravili in kako se bo knjigovodsko vrednost povrnilo (Turk et al., 2000a, str. 33). V primeru, da se dolgoročna finančna naložba izkazuje po odplačni vrednosti in ne po pošteni vrednosti, je potrebno za to razkriti razloge.

d) Terjatve

Pri pomembnih poslovnih terjatvah morajo podjetja razkriti:

- računovodsko usmeritev za določanje njihove knjigovodske vrednosti, poštene vrednosti in udenarljive vrednosti,
- datum prevrednotenja in
- gibanje pavšalnega popravka terjatev in njegovo realno vrednost.

Za vse vrste terjatev se razkrijejo informacije o izpostavljenosti različnim vrstam tveganja ter o obsegu in vrsti finančnih instrumentov za varovanje pred tveganjem. Terjatve je potrebno razčleniti po rokih zapadlosti v plačilo.

3. Analiza razlik bilance stanja in izkaza poslovnega izida med prvimi SRS in prenovljenimi SRS na primeru majhnega podjetja

3.1 Predstavitev majhnega podjetja XY

Podjetje XY je registrirano kot družba z omejeno odgovornostjo in se ukvarja s storitvenimi dejavnostmi na področju gradbeništva. Vodja podjetja je hkrati njegov lastnik in nima drugih zaposlencev. Podjetje XY po predstavljenih merilih ZGD ustreza majhnemu podjetju: čisti prihodki od prodaje znašajo 75.000.000 tolarjev letno, vrednost aktive ob koncu leta pa je 40.200.000 tolarjev. Glede na predstavljene vrednosti mora podjetje pri vodenju poslovnih knjig uporabljati sistem dvostavnega knjigovodstva. V gradbeništvu je značilna finančna nedisciplina, kar je vidno tudi v računovodskih podatkih podjetja pri postavkah terjatev do kupcev in obveznosti do dobaviteljev, ki so za tako majhno podjetje visoke. Za podjetje XY je

bil strošek lastnega računovodstva prevelik, zato se je zaradi gospodarnosti poslovanja odločilo, da računovodstvo prenese na računovodski servis.

V analizi razlik med standardi sem uporabila podatke predstavljenega majhnega podjetja XY. Primerljivost podatkov v analizi razlik bilance stanja in izkaza poslovnega izida med prvimi SRS in prenovljenimi SRS na primeru podjetja XY je zagotovljena le s tehničnega vidika, saj zaradi različnih načel v prvih in prenovljenih SRS med istovrstnimi gospodarskimi kategorijami prihaja do razlik. To pomeni, da podatki med poslovnim letom 2001 in 2002, v katerem so prenovljeni SRS prešli v uporabo, ne bodo neposredno primerljivi zaradi vsebinskih sprememb, ki so nastale pri prenovi SRS.

3.2 Analiza bilance

Bilanca stanja podjetja XY, ki je sestavljena po prvih in prenovljenih SRS, je prikazana v tabeli 1. Bilanca stanja je v primeru majhnega podjetja XY v skrajšani obliki, kot predpisuje ZGD. V prenovljenih SRS se je vrednost sredstev in vrednost obveznosti do virov sredstev glede na prve SRS zmanjšala za 100.000 tolarjev. Do povečanja vrednosti v prenovljenih SRS je glede na prve SRS prišlo v postavkah bilance stanja: opredmetena osnovna sredstva, kapital (prevrednotovalni popravki kapitala). Zmanjšanja vrednosti v prenovljenih SRS glede na prve SRS pa so vidna pri postavkah: dolgoročne finančne naložbe, poslovne terjatve, kapital (čisti poslovni izid obračunskega obdobja).

Tabela 1: BS sestavljena po prvih in prenovljenih SRS podjetja XY v letu 2001 v 1000 SIT

	Prvi SRS	Prenovljeni SRS
Sredstva	40.300	40.200
A. Stalna sredstva	15.400	15.400
I. Neopredmetena dolgoročna sredstva	0	0
II. Opredmetena osnovna sredstva	14.600	14.700
III. Dolgoročne finančne naložbe	800	700
(* IV. Popravek kapitala)	0	
B. Gibljava sredstva	24.900	24.800
I. Zaloge	6.600	6.600
II. Poslovne terjatve		16.400
Dolgoročne poslovne terjatve	0	0
Kratkoročne poslovne terjatve	16.500	16.400
III. Kratkoročne finančne naložbe	1.100	1.100
IV. Dobroimetje pri bankah, čeki in gotovina	700	700
C. Aktivne časovne razmejitve	0	0
Obveznosti do virov sredstev	40.300	40.200
A. Kapital	12.700	12.600
I. Vpoklicani kapital		2.200
Osnovni kapital	2.200	2.200
Nevpoklicani kapital		0
II. Kapitalske rezerve (* Vplačani presežek kapitala)	0	0
III. Rezerve iz dobička	0	0
IV. Preneseni čisti poslovni izid	7.500	7.500
V. Čisti poslovni izid obračunskega obdobja	400	100
VI. Prevrednotovalni popravki kapitala (* Revalorizacijski popravek kapitala)	2.600	2.800
Splošni prevrednotovalni popravek kapitala		2.800
Posebni prevrednotovalni popravki kapitala		0
B. Rezervacije	0	0
C. Finančne in poslovne obveznosti		27.600
Dolgoročne finančne in poslovne obveznosti	7.300	7.300
Kratkoročne finančne in poslovne obveznosti	20.300	20.300
D. Pasivne časovne razmejitve	0	0

Opomba: Z * so v tabeli označene postavke, ki v prenovljenih SRS odpravljene ali pa jih je nadomestil novejši izraz.

Vir: BS podjetja XY za leto 2001.

3.2.1 Analiza sredstev

3.2.1.1 Stalna sredstva

a) Neopredmetena dolgoročna sredstva

Podjetje XY v letu 2001 ni oblikovalo neopredmetenih dolgoročnih naložb.

b) Opredmetena osnovna sredstva

Razliko med prvimi SRS in prenovljenimi SRS pri opredmetenih osnovnih sredstvih, kar je razvidno iz tabele 2, razdelimo na dva koraka. V prvih SRS so bila opredmetena osnovna sredstva revalorizirana. Ker je v prenovljenih SRS revalorizacija odpravljena, je bilo potrebno njen vpliv izločiti. Razlika zaradi revalorizacije je znašala 900.000 tolarjev. V drugem koraku pa je bilo potrebno po prenovljenih SRS opredmetena osnovna sredstva prevrednotiti navzgor za 1.000.000 tolarjev, ker je tržna (poštena) vrednost presegala knjigovodsko vrednost. Posledica je bilo povečanje vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev za znesek okrepitve.

Tabela 2: Obseg in struktura opredmetenih osnovnih sredstev v podjetju XY
v letu 2001 v 1000 SIT

Postavka	Prvi SRS	Prenovljeni SRS
Opredmetena osnovna sredstva	14.600	14.700

Vir: BS podjetja XY za leto 2001.

b) Dolgoročne finančne naložbe

Podjetje XY je imelo po prvih SRS v letu 2001 oblikovanih za 800.000 tolarjev dolgoročnih finančnih naložb, kar je prikazano v tabeli 3. Po prenovljenih SRS je bilo potrebno konec leta dolgoročne finančne naložbe prevrednotiti navzdol, torej oslabiti, ker je njihova knjigovodska vrednost presegala njihovo pošteno vrednost. Posledica oslabitve je bilo znižanje dolgoročnih finančnih naložb za 100.000 tolarjev. Za razliko prevrednotenja bi bilo potrebno zmanjšati prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami. Vendar v tem primeru prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami predhodno ni bil oblikovan je razlika pomenila prevrednotovalni finančni odhodek v zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami. Prevrednotovanje v tem primeru vpliva na poslovni izid, ki pa ga bom obravnavala pri analizi izkaza poslovnega izida.

Tabela 3: Obseg in struktura dolgoročnih finančnih naložb v podjetju XY
v letu 2001 v 1000 SIT

Postavka	Prvi SRS	Prenovljeni SRS
Dolgoročne finančne naložbe	800	700

Vir: BS podjetja XY za leto 2001.

3.2.1.2 Gibljava sredstva

a) Zaloge

Preučevano podjetje XY izkazuje zaloge po metodi zaporednih cen (fifo). Pri uporabi metode fifo podjetju konec obračunskega leta ni potrebno prevrednotiti zalog, saj so že izražene po zadnjih dejanskih nabavnih cenah. Zaradi uporabljene metode ne prihaja do razlik med prvimi SRS in prenovljenimi SRS, kar je razvidno iz tabele 4.

Tabela 4: Obseg in struktura zalog v podjetju XY v letu 2001 v 1000 SIT

Postavka	Prvi SRS	Prenovljeni SRS
Zaloge	6.600	6.600

Vir: BS podjetja XY za leto 2001.

b) Poslovne terjatve

Podjetje XY v obračunskem letu 2001 ni imelo oblikovanih dolgoročnih poslovnih terjatev.

Kratkoročne poslovne terjatve podjetja XY predstavljajo terjatve do kupcev. V primeru prenovljenih SRS je prišlo do prevrednotovanja terjatev zaradi njihove oslabitve za 100.000 tolarjev, ker je knjigovodska vrednost presegala pošteno vrednost terjatev. Podjetje predhodno ni imelo oblikovanega prevrednotovalnega popravka terjatev, zato so bili posledica oslabitve prevrednotovalni poslovni odhodki v zvezi s terjatvami.

Tabela 5: Obseg in struktura poslovnih terjatev v podjetju XY v letu 2001 v 1000 SIT

Postavka	Prvi SRS	Prenovljeni SRS
Dolgoročne poslovne terjatve	0	0
Kratkoročne poslovne terjatve	16.500	16.400

Vir: BS podjetja XY za leto 2001.

c) *Kratkoročne finančne naložbe*

Razlike se med prvimi in prenovljenimi SRS v postavki kratkoročnih finančnih naložb niso pojavile.

Tabela 6: Obseg in struktura kratkoročnih finančnih naložb v podjetju XY
v letu 2001 v 1000 SIT

Postavka	Prvi SRS	Prenovljeni SRS
Kratkoročne finančne naložbe	1.100	1.100

Vir: BS podjetja XY za leto 2001.

č) Denarna sredstva in aktivne časovne razmejitve

Aktivne časovne razmejitve so po prenovljenih SRS samostojna postavka bilance stanja in jih ne uvrščamo več med gibljiva sredstva.

Tabela 7: Obseg in struktura denarnih sredstev v podjetju XY v letu 2001 v 1000 SIT

Postavka	Prvi SRS	Prenovljeni SRS
Denarna sredstva	700	700
Aktivne časovne razmejitve	0	0

Vir: BS podjetja XY za leto 2001.

Preučevano podjetje XY nima sredstev v aktivnih časovnih razmejitvah, kar pomeni, da izdatkov časovno ne razmejuje in je poslovanje v celoti obremenjeno s stroški takrat, ko le-ti nastanejo.

3.2.2 Analiza obveznosti do virov sredstev

3.2.2.1 Kapital

a) Vpoklicni kapital

Obseg in strukturo osnovnega kapitala v podjetju XY, ki se v letu 2001 pri postavki osnovnega kapitala med prvimi in prenovljenimi SRS ni razlikovala, prikazuje tabela 8.

Tabela 8: Obseg in struktura osnovnega kapitala v podjetju XY v letu 2001 v 1000 SIT

Postavka	Prvi SRS	Prenovljeni SRS
Osnovni kapital	2.200	2.200
Nevpoklicani kapital	0	0

Vir: BS podjetja XY za leto 2001.

b) Kapitalske rezerve in rezerve iz dobička

Podjetje XY v letu 2001 ni imelo oblikovanih kapitalskih rezerv in rezerv iz dobička.

c) Preneseni čisti poslovni izid

Vrednost prenesenega čistega poslovnega izida se med prvimi in prenovljenimi SRS ne razlikuje, kar prikazuje tabela 9.

Tabela 9: Obseg in struktura osnovnega kapitala v podjetju XY v letu 2001 v 1000 SIT

Postavka	Prvi SRS	Prenovljeni SRS
Preneseni čisti poslovni izid	7.500	7.500

Vir: BS podjetja XY za leto 2001.

č) Čisti poslovni izid obračunskega obdobja

Čisti poslovni izid, prikazan v tabeli 10, se v bilanco stanja prenese iz izkaza poslovnega izida. Spremembe, ki so nastale pri primerjavi med prvimi in prenovljenimi SRS, bom obrazložila pri analizi izkaza poslovnega izida.

Tabela 10: Obseg in struktura čistega poslovnega izida v obračunskem obdobju v podjetju XY v letu 2001 v 1000 SIT

Postavka	Prvi SRS	Prenovljeni SRS
Čisti poslovni izid obračunskega obdobja	400	100

Vir: BS podjetja XY za leto 2001.

d) Prevrednotovalni popravki kapitala

Prevrednotovalni popravek kapitala je prikazan v tabeli 11 in ga razdelimo na splošni prevrednotovalni popravek kapitala in posebni prevrednotovalni popravek kapitala.

Prvi SRS so imeli postavko revalorizacijski popravek kapitala, ki je znašala 2.600.000 tolarjev. V obračunskem letu 2001 je bila revalorizacija kapitala 800.000 tolarjev, razlika 1.800.000 tolarjev pa je bil revalorizacijski popravek kapitala iz prejšnjih let.

V prenovljenih SRS je obračun revalorizacije odpravljen, iz česar izhaja, da je med splošni prevrednotovalni popravek kapitala razvrščen samo revalorizacijski popravek kapitala iz prejšnjih let (1.800.000 tolarjev).

Zaradi okrepitve opredmetenega osnovnega sredstva za 1.000.000 tolarjev, kjer se predpostavlja, da bo vrednost zemljišč naraščala, se za enako vrednost poveča splošni prevrednotovalni popravek kapitala.

Splošni prevrednotovalni popravek v prenovljeni bilanci stanja sestavlja revalorizacijski popravek kapitala iz prejšnjih let in splošni prevrednotovalni popravek opredmetenega osnovnega sredstva.

Tabela 11: Obseg in struktura prevrednotovalnega popravka kapitala v podjetju XY
v letu 2001 v 1000 SIT

Postavka	Prvi SRS	Prenovljeni SRS
Prevrednotovalni popravek kapitala	2.600	2.800
Splošni prevrednotovalni popr. kapitala	0	2.800
Posebni prevrednotovalni popr. kapitala	0	0

Vir: BS podjetja XY za leto 2001.

3.2.2.2 Rezervacije

Podjetje XY v letu 2001 ni imelo oblikovanih dolgoročnih rezervacij.

3.2.2.3 Finančne in poslovne obveznosti

V letu 2001 ni prišlo do razlik med prvimi in prenovljenimi SRS pri postavki finančne in poslovne obveznosti, kar je razvidno iz tabele 12.

Tabela 12: Obseg in struktura finančnih in poslovnih obveznosti v podjetju XY
v letu 2001 v 1000 SIT

Postavka	Prvi SRS	Prenovljeni SRS
Dolgoročne fin. in posl. obveznosti	7.300	7.300
Kratkoročne fin. in posl. obveznosti	20.300	20.300

Vir: BS podjetja XY za leto 2001.

3.2.2.4 Pasivne časovne razmejitve

Podjetje XY v letu 2001 ni oblikovalo pasivnih časovnih razmejitev.

3.3 Analiza izkaza poslovnega izida

Preučevano podjetje XY ima izdelan izkaz poslovnega izida po I. različici. Analiza razlik med prvimi in prenovljenimi SRS je prikazana v skupni tabeli 13. Izkaz poslovnega izida je izdelan po skrajšani različici, ki ga dovoljuje ZGD. Razlike med prvimi in prenovljenimi SRS so nastale pri naslednjih postavkah: amortizacija in prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih dolgoročnih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih, finančni prihodki iz kratkoročnih terjatev, finančni odhodki za odpise dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb, drugi prevrednotovalni finančni odhodki, poslovni izid iz rednega delovanja, celotni poslovni izid, čisti poslovni izid obračunskega obdobja.

Tabela 13: IPI sestavljen po prvih in prenovljenih SRS podjetja XY v letu 2001 v 1000 SIT

	Prvi SRS	Prenovljeni SRS
Čisti prihodki od prodaje	75.500	75.000
Sprememba vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje	4.200	4.200
Usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve	0	0
Drugi poslovni prihodki (s prevrednotovalnimi poslovnimi prihodki)		0
Kosmati donos iz poslovanja	79.200	79.200
Stroški blaga materiala in storitev	73.700	73.700
Stroški dela	0	0
Odpisi vrednosti		2.400
Amortizacija in prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredm OS in OOS	2.400	2.300
Prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih		100
Drugi poslovni odhodki	1.200	1.200
Poslovni izid iz poslovanja	1.900	1.900
Finančni prihodki iz deležev		0
Finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev		0
Finančni prihodki iz kratkoročnih terjatev	600	400
Finančni odhodki za odpise dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb	0	100
Drugi prevrednotovalni finančni odhodki		100
Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti	2.200	2.200
Poslovni izid iz rednega delovanja	300	0
Davek iz dobička rednega delovanja		0
Čisti poslovni izid iz rednega delovanja		0
Izredni prihodki	200	200
Izredni odhodki	100	100
Celotni poslovni izid	400	100
Poslovni izid zunaj rednega delovanja		0
Davek iz dobička zunaj rednega delovanja		0
Drugi davki, ki niso izkazani v drugih postavkah		0
Čisti poslovni izid obračunskega obdobja	400	100

Vir: IPI podjetja XY za leto 2001.

3.3.1 Analiza prihodkov

Sprememba pri prihodkih, ki je prikazana v spodnji tabeli, se med prvimi in prenovljenimi SRS pojavi pri finančnih prihodkih. Razlika 200.000 tolarjev je nastala zaradi oblikovanega revalorizacijskega presežka v prvih SRS. V prenovljenih SRS je revalorizacija odpravljena, zato so finančni prihodki v prenovljenih SRS posledično nižji.

Tabela 14: Obseg in struktura prihodkov podjetja XY v letu 2001 v 1000 SIT

Postavka	Prvi SRS	Prenovljeni SRS
I. Poslovni prihodki	79.200	79.200
1. Čisti prihodki od prodaje	75.000	75.000
2. Sprememba vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje	4.200	4.200
II. Finančni prihodki	600	400
III. Izredni prihodki	200	200

Vir: IPI podjetja XY za leto 2001.

3.3.2 Analiza odhodkov

Sprememb v sami vrednosti poslovnih odhodkov med prvimi in prenovljenimi SRS ni, vendar obstajajo razlike po posameznih postavkah pri razčlenitvi vrednosti, kar prikazuje tabela 15. Prva razlika nastane zaradi revalorizacije amortizacije v prvih SRS, ki je v prenovljenih SRS odpravljena. Vrednost obračunane amortizacije se je tako v prenovljenih SRS znižala za 100.000 tolarjev.

Druga razlika je nastala pri prevrednotovalnih poslovnih odhodkih pri obratnih sredstvih zaradi oslabitve terjatev za 100.000 tolarjev. Podjetje predhodno ni imelo oblikovanega prevrednotovalnega popravka terjatev in je bila posledica oslabitve prevrednotovalni poslovni odhodek v zvezi s terjatvami.

Finančni odhodki so se povečali pri prenovljenih SRS, ker je preučevano podjetje XY prevrednotilo dolgoročne finančne naložbe navzdol, prišlo je do oslabitve naložb. Podjetje XY predhodno ni imelo oblikovanega prevrednotovalnega popravka dolgoročnih finančnih naložb in je posledica oslabitve v tem primeru prevrednotovalni finančni odhodek v zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami.

Druge spremembe se pri odhodkih med prvimi in prenovljenimi SRS niso pojavile.

Tabela 15: Obseg in struktura odhodkov podjetja XY v letu 2001 v 1000 SIT

Postavka	Prvi SRS	Prenovljeni SRS
I. Poslovni odhodki	77.300	77.300
1. Stroški blaga, materiala in storitev	73.700	73.700
2. Stroški dela	0	0
3. Odpisi vrednosti	2.400	2.400
a) Amortizacija in prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih osnovnih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih	2.400	2.300
b) Prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih	0	100
4. Drugi poslovni odhodki	1.200	1.200
II. Finančni odhodki	2.200	2.300
1. Finančni odhodki za odpise dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb	0	100
a) Drugi prevrednotovalni finančni odhodki	0	100
2. Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti	2.200	2.200
III. Izredni odhodki	100	100

Vir: IPI podjetja XY za leto 2001.

3.3.3 Analiza poslovnega izida

Pri analizi poslovnega izida, prikazani v tabeli 16, se razlike med prvimi in prenovljenimi SRS nanašajo na učinke revalorizacije in njene odprave iz prvih SRS ter vpliva prevrednotenja v prenovljenih SRS.

Ne glede na enako vrednost dobička iz poslovanja je vsebinska razlika v njegovi sestavi med prvimi in prenovljenimi SRS. Spremembe pri poslovnih prihodkih in odhodkih sem pojasnila v analizi prihodkov in odhodkov.

Čisti dobiček iz rednega delovanja je v prenovljenih SRS nižji za 300.000 tolarjev. Vpliv na zmanjšanje sta imela odpravljeni revalorizacijski presežek (200.000), ki se je v prvih SRS nahajal pri postavkah finančni prihodki ter prevrednotenje dolgoročnih finančnih naložb. Oslabitev dolgoročnih finančnih naložb je v prenovljenih SRS povečala prevrednotovalne finančne odhodke za 100.000 tolarjev. Obe spremembi sta imeli pomemben vpliv na celotni dobiček, ki je v prenovljenih SRS nižji za 300.000 tolarjev.

Tabela 16: Poslovni izidi podjetja XY v letu 2001 v 1000 SIT

Postavka	Prvi SRS	Prenovljeni SRS
+ Poslovni prihodki	79.200	79.200
- Poslovni odhodki	77.300	77.300
= Dobiček iz poslovanja	1.900	1.900
+ Finančni prihodki	600	400
- Finančni odhodki	2.200	2.300
= Čisti dobiček iz rednega delovanja	300	0
+ Izredni prihodki	200	200
- Izredni odhodki	100	100
= Celotni dobiček	400	100

Vir: IPI podjetja XY za leto 2001.

SKLEP

S 1. januarjem so prešli v veljavo prenovljeni SRS, ki prinašajo spremembe v računovodstvo podjetij. Glavna novost preнове je prevrednotenje gospodarskih kategorij, in pomeni spremembo njihove prvotno izkazane vrednosti. Vrednotenje sredstev in dolgov se opravlja po načelu poštene vrednosti, ki pravi, da je poštena vrednost znesek, za katerega je sredstvo mogoče zamenjati med dobro obveščanim in voljnim kupcem ter dobro obveščanim in voljnim prodajalcem v preišljenem poslu.

Prevrednotenje lahko opravimo navzgor ali navzdol. V prvem primeru govorimo o okrejitvi sredstev in dolgov, ki se opravi v primeru, če je poštena vrednost sredstva večja od njegove knjigovodske vrednosti. Oslabitev ali zmanjšanje prvotno izkazane vrednosti sredstva pa opravimo v primeru, če je njegova poštena vrednost nižja od knjigovodsko izkazane vrednosti. Po SRS je oslabitev sredstev obvezna, medtem ko je okrepitev sredstev dopustna, in se bodo podjetja sama odločala, ali jo bodo opravila. Okrepitev sredstev se bo največkrat pojavljala v primeru opredmetenih osnovnih sredstev, katerih vrednost se lahko v časovnem obdobju poveča, npr. zemljišča, zgradbe,... Učinki okrepitve sredstev naj bi se pripoznali med prevrednotovalnimi popravki kapitala. Oslabitev sredstev pa se bo pripoznala med prevrednotovalnimi odhodki.

Spremembe SRS so vidne tudi v računovodskih izkazih. V bilanci stanja popravka kapitala ne izkazujemo več pri stalnih sredstvih, temveč je odbitna postavka kapitala. Aktivne časovne razmejitev so po prenovljenih SRS samostojna postavka bilance stanja in jih ne uvrščamo več med gibljiva sredstva. Izkaz uspeha je preimenovan v izkaz poslovnega izida in po prenovljenih SRS vsebuje prevrednotovalne poslovne in finančne prihodke oziroma odhodke. Z uvedbo načela poštene vrednosti naj bi zagotovili realnejše prikazovanje gospodarskih kategorij in s tem bo tudi izrazna moč računovodskih izkazov večja.

Primerljivost podatkov v analizi razlik bilance stanja in izkaza poslovnega izida med prvimi in prenovljenimi SRS na primeru podjetja XY je zagotovljena le s tehničnega vidika, saj zaradi različnih načel v prvih in prenovljenih SRS med istovrstnimi gospodarskimi kategorijami prihaja do razlik. Največji vpliv na razlike je imela odprava revalorizacije in uvedba prevrednotenja v prenovljenih SRS. Zunanji uporabniki računovodskih izkazov bodo imeli omejeno možnost preverjati uspešnost podjetja, medtem ko bodo podjetja sama imela dovolj notranjih računovodskih informacij, da bodo lahko primerjali poslovne rezultate iz leta 2001, ki so bili izdelani po prvih SRS, in poslovne rezultate iz leta 2002, ki so izdelani po prenovljenih SRS.

LITERATURA

1. Čibej Jože Andrej: Informacije in odločanje v malih podjetjih. *Gospodarski vestnik*, Ljubljana, XLIV (1995), 47, str. 81-86.
2. Čuček Renata: Prehod od načela previdnosti k načelu poštene vrednosti. *Revizor*, Ljubljana, 12 (2001), 1, str. 28-43.
3. Epstein, B.J.A., A., Mirza A.: *IAS 98, Interpretation and Application of International Accounting Standards 1998*. New York: Wiley, 1998.
4. Hieng Romana: Podrobnejša predstavitev novosti v osnutkih prenovljenih SRS 5, 9, 11, 7 in 18. *Iks*, Ljubljana, 27 (2000), 12, str. 62-76.
5. Kaučič Primož: Svetovanje za začetnike. *Podjetnik*, Ljubljana, 11 (2002), 8, str. 13.
6. Kavčič Slavka: Računovodske informacije za nadzorni svet. Zbornik referatov 28. Simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož: Koordinacijski odbor Zveze ekonomistov Slovenije in Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1996, str. 93-106.
7. Kavčič Slavka: Računovodske informacije za zunanje uporabnike. Zbornik referatov 29. Simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož: Koordinacijski odbor Zveze ekonomistov Slovenije in Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1997, str. 143-153.
8. Kavčič Slavka: Problemi poslovnih poročil iz računovodstva. Zbornik referatov 29. Simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož: Koordinacijski odbor Zveze ekonomistov Slovenije in Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1997a, str. 305-315.
9. Kavčič Slavka: Prenova bilance stanja in izkaza uspeha ter uvedba izkaza gibanja kapitala po MRS 1, 14, 33 in 34. Zbornik referatov 31. Simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož: Koordinacijski odbor Zveze ekonomistov Slovenije in Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1999, str. 111-127.
10. Kavčič Slavka: Organizacijski ustroj računovodske službe in njeno razmerje do finančne službe. Zbornik referatov 33. Simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož: Koordinacijski odbor Zveze

ekonomistov Slovenije in Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001, str. 153-166.

11. Kavčič Slavka, Mõrec Barbara: Novosti v računovodskem poročanju javnih podjetij. Strokovni posvet o uresničevanju državnega programa RS za prevzem pravnega reda EU. Zbornik referatov. Laško: Svetovalni center, 2002, str. 141-153.
12. Korošec Bojana: Računovodske informacije za posameznega lastnika podjetja – samostojnega podjetnika. Zbornik referatov 28. Simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož: Koordinacijski odbor Zveze ekonomistov Slovenije in Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1996, str. 161-174.
13. Koželj Stanko: Vsebinske in organizacijske posebnosti računovodskih servisov. Zbornik referatov 27. Simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož: Koordinacijski odbor Zveze ekonomistov Slovenije in Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1995, str. 125-138.
14. Koželj Stanko: Spreminjanje in prenavljanje sedanjih slovenskih računovodskih standardov. Denar, Ljubljana, 10 (2000), 17, str. 25-27.
15. Koželj Stanko: Oslabitev sredstev. Iks, Ljubljana, 27 (2000a), 12, str. 9-29.
16. Koželj Stanko: Vprašanja okrepitve in oslabitve sredstev. Zbornik referatov 33. Simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2001, str. 333-347.
17. Mugler Josef: Betriebswirtschaftslehre des Gewerbes und der Klein – und Mittelbetriebe. Fachverlag an der Wirtschaftuniversitaet, Wien, 1993, str. 23.
18. Odar Marjan: Prenova slovenskih računovodskih standardov. Zbornik referatov 32. Simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož: Koordinacijski odbor Zveze ekonomistov Slovenije in Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2000, str. 377-392.
19. Odar Marjan: Problematika uveljavljanja prenovljenih slovenskih računovodskih standardov v podjetjih. 15. Posvetovanje o računovodstvu, davščinah in financah. Maribor: Društvo računovodij, finančnikov in revizorjev Maribor, (2000a), str. 27-42.
20. Odar Marjan: Podrobnejša predstavitev novosti v osnutkih prenovljenih SRS 3, 6 in 8. Iks, Ljubljana, 27 (2000b), 12, str. 30-47.

21. Odar Marjan: Računovodski izkazi in slovenski računovodski standardi. Podjetje in delo, Ljubljana, 26 (2000c), 6-7, str. 1203-1215.
22. Odar Marjan: Problemi povezani z vrednotenjem sredstev po SRS. Revizor, Ljubljana, 13 (2002), 2, str. 49-71.
23. Pollan M. Stephen, Levine Mark: The Field Guide to Starting a Business. New York: Fireside Book Simon & Schuster, 1990, str. 58.
24. Štrekelj Vlado: Predstavitev novosti v predlogu prenovljenih SRS 1-Opredmetena osnovna sredstva, SRS 2-Neopredmetena dolgoročna sredstva, SRS 13-Stroški amortizacije in SRS 15-Stroški dela in drugih povračil zaposlencem. Zbornik 3. Letne konference preizkušenih računovodij. Otočec: Slovenski inštitut za revizijo, 2000, str. 133-146.
25. Timmons A. Jeffry: New Business Opportunities. Acton. Massachusetts: Brick House Publishing Company, 1990. 123 str.
26. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Koželj Stanko, Kokotec-Novak Majda, Koželj Stanko, Melavc Dane, Odar Marjan: Finančno računovodstvo. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1999, 841 str.
27. Turk Ivan: Prenova slovenskih računovodskih standardov. Zbornik referatov 14. Posvetovanja društva računovodij, finančnikov in revizorjev Maribor. Maribor: Društvo računovodij, finančnikov in revizorjev Maribor, 1999a, str. 5-15.
28. Turk et al.: Osutek sprememb uvoda v slovenske računovodske standarde. Iks, Ljubljana, 27 (2000), 5, str. 11-74.
29. Turk Ivan, Odar Marjan, Koželj Stanko: Osnutki sprememb SRS 1-19 (2001). Iks, Ljubljana, 27 (2000a), 7, str. 9-157.

VIRI

1. Slovenski računovodski standardi. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1997.
2. Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 45/2001).
3. Slovenski računovodski standardi (Uradni list RS, št. 107/2001).