

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

RAZLIKE MED SLOVENSKIM IN HRVAŠKIM
RAČUNOVODSTVOM V VREDNOTENJU OPREDMETENIH
OSNOVNIH SREDSTEV

Ljubljana, januar 2003

MARIJA SRDAREV

IZJAVA

Študent/ka _____ izjavljam, da sem avtor/ica tega diplomskega dela, ki sem ga napisal/a pod mentorstvom _____, in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne _____ .

Podpis:

KAZALO

| | |
|--|-----------|
| UVOD | 1 |
| 1 KAJ SO OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA IN KAKO JIH DELIMO | 3 |
| 1.1 OPREDELITEV SREDSTEV | 3 |
| 1.2 PRIPOZNAVANJE SREDSTEV | 5 |
| 1.3 VREDNOTENJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV | 8 |
| 2 AMORTIZACIJA OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV | 12 |
| 2.1 OPREDELITEV AMORTIZACIJE | 12 |
| <i>2.1.1 VPLIV AMORTIZACIJSKE METODE NA POSLOVNI IZID</i> | <i>17</i> |
| 2.2 AMORTIZACIJA OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV V SLOVENIJI 19 | |
| 2.3 AMORTIZACIJA OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV NA HRVAŠKEM | |
| | 21 |
| <i>2.3.1 POSEBNOST AMORTIZACIJE NA HRVAŠKEM:</i> | |
| <i>ENKRATNI ODPIS OPREME IN POSLOVNIH OBJEKTOV</i> | <i>23</i> |
| 2.3.1.1 Postopki knjiženja dodatnega enkratnega ali delnega odpisa..... | 26 |
| 3 REVALORIZACIJA (PREVREDNOTENJE) OSNOVNIH SREDSTEV | 31 |
| 3.1 PREVREDNOTENJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV V SLOVENIJI | 32 |
| 3.1.1 SPLOŠNO PREVREDNOTENJE | 33 |
| 3.1.2 POSEBNO PREVREDNOTENJE..... | 34 |
| 3.1.2.1 Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev zaradi okrepitve.... | 35 |
| 3.1.2.2 Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev zaradi oslabitve | 37 |
| 3.1.2.3 Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev zaradi odprave oslabitve | 38 |
| 3.2 REVALORIZACIJA, PREVREDNOTENJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV NA HRVAŠKEM | 39 |
| 3.2.1 <i>PREVREDNOTENJE ZARADI ZMANJŠANJA VREDNOSTI SREDSTVA</i> | 42 |
| 3.2.1.1 Izničenje izgube, ki je nastala zaradi zmanjšanja vrednosti sredstva. | 43 |
| SKLEP..... | 44 |
| LITERATURA..... | 46 |
| VIRI..... | 48 |

UVOD

Posebnost slovenskega računovodstva je predvsem v tem, da je v Republiki Sloveniji obvezna uporaba slovenskih računovodskih standardov, v nadaljevanju SRS. SRS določajo strokovna pravila računovodenja ter dopolnjujejo in podrobneje opredeljujejo zakonske določbe in opredelitve. So torej pravila stroke, ki zakonsko določena temeljna pravila in zahteve računovodenja podrobneje razčlenjujejo, pojasnjujejo in določajo način njihove uporabe (SRS, 2002, str. 7).

Pri oblikovanju SRS so se člani Slovenskega inštituta za revizijo opirali na: kodeks računovodskih načel, smernice Evropske skupnosti, spremenjeni in dopolnjeni Zakon o gospodarskih družbah, mednarodne računovodske standarde, v nadaljevanju MRS, domači teoretski okvir in na mednarodna dognanja s področja računovodenja.

Domača teoretska zamisel računovodenja je predstavljena v kodeksu računovodskih načel. Računovodska načela obravnavajo pojmovanje računovodenja, obdelujejo njegove temeljne značilnosti ter so podlaga za računovodske usmeritve v zvezi z vsebino in merjenjem gospodarskih kategorij ter njihovim računovodskim izkazovanjem in pojasnjevanjem, računovodski standardi pa podrobneje obdelujejo računovodska načela glede metod zajemanja in obdelovanja računovodskih podatkov, oblikovanja računovodskih informacij ter predstavljanja in hrambe računovodskih podatkov in informacij (SRS, 2002, str. 7).

SRS uporabljajo podjetja, ki si z njimi pomagajo pri pravilnem ugotavljanju in izkazovanju poslovanja. V nasprotju z mednarodnimi standardi slovenski obravnavajo celotno računovodenje in niso samo prilagojeni različnim mednarodnim rešitvam. Tako se na primer v nasprotju z mednarodnimi standardi slovenski standardi uporabljajo tudi za zadovoljevanje notranjih potreb podjetij.

Pri vrednotenju računovodskih kategorij pa SRS bistveno omejujejo možnosti, ki jih imajo uporabniki MRS (Kavšek, 2002). Za primer lahko vzamemo Hrvaško, ki nima svojih standardov in katere računovodstvo temelji izključno na mednarodnih standardih ter na nekaterih zakonskih omejitvah.

V diplomskem delu bom primerjala možnosti, ki jih pri vrednotenju opredmetenih osnovnih sredstev ponujajo SRS, in možnosti, ki jih ponujajo MRS. MRS bom predstavila glede na uporabo v hrvaškem računovodstvu. Pri tem bom upoštevala tudi njihovo zakonsko ureditev, ki vpliva na računovodstvo opredmetenih osnovnih sredstev, in sicer Zakon o računovodstvu, Pravilnik o amortizaciji in Pravilnik o davku na dobiček.

Vsebino opredmetenih osnovnih sredstev v Sloveniji pa določajo predvsem naslednji standardi:

- a. SRS 1 – Opredmetena osnovna sredstva,
- b. SRS 13 – Stroški amortizacije in
- c. SRS 24 – Oblike bilance stanja za zunanje poslovno poročanje.

Diplomsko delo je razdeljeno na tri zaokrožena poglavja. Po uvodnem delu sledi prvo poglavje, v njem so opisana opredmetena osnovna sredstva in njihova delitev, v nadaljevanju pa je navedeno, kako lahko ta sredstva vrednotimo.

V drugem in tretjem poglavju sem se osredotočila na bistveni razliki, ki sem ju v vrednotenju opredmetenih osnovnih sredstev zasledila v slovenskem in hrvaškem računovodstvu, in sicer na amortizacijo in revalorizacijo oziroma prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev.

Drugo poglavje diplomskega dela govori torej o amortizaciji, ki je najpomembnejši strošek z vidika osnovnih sredstev in pomeni vrednostno izraženo njihovo porabo. Pri amortizaciji sem namenila posebno pozornost uveljavitvi novega Pravilnika o amortizaciji na Hrvaškem, ki omogoča enkratni odpis sredstev, in je začel veljati 1. 1. 2001. Po tem pravilniku se hrvaško računovodstvo razlikuje ne le od slovenskega, temveč v nekaterih zadevah tudi od MRS.

V tretjem delu diplomskega dela sem predstavila prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev in opisala, kako ga razlagajo slovenski računovodski standardi in kako je s tem v hrvaškem računovodstvu. Na Hrvaškem sicer uporabljajo MRS, vendar imajo tudi svoja računovodska pravila, ki govorijo o revalorizaciji in prevrednotenju.

Na koncu diplomskega dela sledi sklep.

1 KAJ SO OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA IN KAKO JIH DELIMO

1.1 OPREDELITEV SREDSTEV

Sredstva v podjetju lahko opredelimo kot ekonomske dejavnike, ki jih uporablja in jih ima na voljo podjetje. S sredstvi mislimo na premoženje podjetja in vrednostni vidik angažiranja prvin poslovnega procesa.

Prvine poslovnega procesa so vložki, ki jih podjetje potrebuje, da poslovni proces lahko poteka. Angažiranje ali vezava poslovnih prvin v poslovnem procesu pa je nenehno vlaganje denarnih sredstev podjetja v delovna sredstva, delovno silo, tuje storitve in delovne predmete (zaloge) ter terjatve (Pučko-Rozman, 1996, str. 50). O premoženju podjetja govorimo predvsem s pravnega vidika in z njim označujemo tisto, kar podjetje ima v določenem trenutku, torej je v njegovi lasti. S pojmom sredstva pa bolj poudarjamo ekonomski vidik, kaj podjetje uporablja pri uresničevanju svojih ekonomskih ciljev (Turk, Melavc, 2001, str. 95).

Za vsako sredstvo je bistveno, da (Schroeder, Clark, 1995, str. 215) :

- izraža mogočo prihodnjo korist,
- podjetje lahko korist pridobi in jo obvladuje,
- sta se transakcija ali drug dogodek, ki daje pravico ali kontrolo nad koristjo, že uresničila.

Sredstva v podjetju lahko razdelimo po različnih merilih:

1. S sodelovanjem v poslovnem procesu sredstva prenašajo del svoje vrednosti na proizvode ali storitve. Iz tega sledi, da je temeljna razčlenitev sredstev na (Turk, Melavc, 2001, str. 95):

- osnovna sredstva,
- obratna sredstva in
- finančne naložbe.

Osnovna sredstva so tista sredstva za delo in poslovanje, katerih doba koristnosti je daljša od enega leta; pri uporabi se postopno izrabljajo in tako izgubljeni del svoje vrednosti prenašajo na proizvode, vendar kljub večkratni uporabi ohranjajo svojo prvotno obliko. Izjema so zemljišča in nekatera druga sredstva (na primer umetniška dela, predmeti muzejske vrednosti), katerih vrednosti se ne prenašajo. Prav zaradi

svoje dolgoročnosti pa tudi zaradi svoje vloge v reprodukcijskem procesu so bistvenega pomena za uspešno delovanje podjetja (Pučko, Rozman, 1996, str. 58).

Z obratnimi sredstvi pa mislimo na stvari, pravice in denar, ki se v poslovnih procesih porabijo naenkrat oziroma preidejo iz ene pojavne oblike v drugo in vso svojo vrednost prenesejo na poslovne učinke naenkrat. Obratna sredstva se vrnejo v prvotno obliko praviloma v obdobju, ki je krajše od leta dni (Turk, Melavc, 2001, str. 95).

Pri finančnih naložbah ločimo kratkoročne in dolgoročne finančne naložbe. SRS pojmujejo kot dolgoročne finančne naložbe naložbe organizacije v druge organizacije, namenjene pridobivanju prihodkov od financiranja in drugim koristim oziroma ohranjanju in povečevanju vrednosti vloženih sredstev. Po drugi strani pa so kratkoročne finančne naložbe tiste, ki so po svoji naravi takoj iztržljive in jih organizacija ne namerava obdržati dlje kot leto dni.

2. Po času trajanja delimo sredstva na dolgoročna in kratkoročna.

- *Dolgoročna sredstva* so tista, ki se praviloma preoblikujejo v obdobju, daljšem od leta dni. Sestavljajo jih opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena dolgoročna sredstva, dolgoročne finančne naložbe in dolgoročne poslovne terjatve.
- *Kratkoročna sredstva* pa so tista, ki se praviloma preoblikujejo v obdobju, krajšem od enega leta. Sestavljajo jih zaloge, poslovne terjatve, kratkoročne finančne naložbe, denarna sredstva, kratkoročno odloženi stroški, kratkoročno odloženi odhodki in kratkoročno ne zaračunani prihodki.

3. Ko pa pogledamo bilanco stanja vidimo, da so sredstva razdeljena na stalna in gibljiva.

- *Stalna sredstva* v podjetju delujejo dalj časa. Sestavljajo jih opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena dolgoročna sredstva in dolgoročne finančne naložbe.
- *Gibljiva sredstva* se nenehno preoblikujejo. Sestavljajo jih zaloge, poslovne terjatve, kratkoročne finančne naložbe, denarna sredstva, kratkoročno odloženi stroški in kratkoročno ne zaračunani prihodki.

Stalna sredstva so ožji pojem od dolgoročnih sredstev, ker so dolgoročne terjatve iz poslovanja uvrščene med gibljiva sredstva. Za dolgoročno obdobje se šteje obdobje, daljše od enega leta. Pojem stalna sredstva pa je širši od pojma osnovna sredstva, saj stalna sredstva poleg opredmetenih osnovnih sredstev vsebujejo tudi tisti del neopredmetenih dolgoročnih sredstev, ki se ne štejejo med osnovna sredstva, pa tudi dolgoročne finančne naložbe (Turk et al., 1999, str. 58).

Gibljiva sredstva so širše opredeljena kot kratkoročna, saj obsegajo tudi dolgoročne poslovne terjatve, pa tudi širše kot obratna, ker vsebujejo kratkoročne finančne naložbe.

1.2 PRIPOZNAVANJE SREDSTEV

S pojmom pripoznavanje razumemo določena merila oziroma sodila, ki jih mora neko sredstvo izpolniti, da ga je mogoče prikazati v bilanci stanja. Tako SRS kot tudi MRS opredeljujejo, da posamezno sredstvo lahko pripoznamo kot sredstvo, če:

- a) je verjetno, da bodo prihodnje gospodarske koristi, povezane s tem sredstvom, pritekale v podjetje in
- b) ima ceno oziroma vrednost, ki jo je mogoče zanesljivo izmeriti.

Pri ugotavljanju, ali kakšna postavka izpolnjuje prvo merilo pripoznavanja, mora podjetje oceniti stopnjo gotovosti, ki jo pripisuje toku prihodnjih gospodarskih koristi na podlagi razpoložljivih dokazov ob začetnem pripoznavanju. Obstoj zadostne zanesljivosti, da bodo prihodnje gospodarske koristi pritekale v podjetje, zahteva zagotovilo, da bo podjetje dobivalo denarna nadomestila v zvezi s sredstvom in prevzelo z njim povezano tveganje. Zagotovilo je navadno na voljo šele, ko se tveganja in povračila prenesejo na podjetje, torej tedaj, ko postane podjetje tudi lastnik sredstva. Preden se to zgodi, se posel za pridobitev sredstva navadno lahko prekliče brez pomembne kazni in zato se sredstvo ne pripozna. (Kolenc, 2002, str. 4)

Določbe uvoda v SRS opredeljujejo kdaj pritekajo gospodarske koristi od sredstev. To se zgodi, če podjetje (SRS, 2002, str. 13):

- uporablja sredstvo samo zase ali v povezavi z drugimi sredstvi pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev, ki jih prodaja;
- zamenja sredstvo za druga sredstva;
- uporabi sredstvo za poravnavo dolgov ali

- razdeli sredstvo med svoje lastnike.

Drugemu merilu za pripoznavanje je navadno mogoče zadostiti brez večjih težav, ker menjalni posel, ki dokazuje pridobitev sredstva, po navadi opredeljuje njegovo ceno oziroma vrednost. Nekatere vrste sredstev pa nastajajo tudi v podjetju. Pri sredstvu lastne izdelave je začetno pripoznavno vrednost mogoče zanesljivo izmeriti na podlagi poslov s strankami zunaj podjetja na primer za pridobitev materiala, dela in drugih vložkov, uporabljenih med izdelovanjem sredstva.

Za nekatera sredstva pa potrebujemo dodatna merila oziroma sodila za pripoznavanje.

Med sredstvi, ki so sestavni del podjetja, so po navadi najpomembnejše nepremičnine, stroji in oprema ali, povedano drugače, opredmetena osnovna sredstva. Le-ta so v podjetju največji potencial za prihodnjo proizvodnjo. Da bi lahko v slovenskih podjetjih sredstvo obravnavali kot opredmeteno osnovno sredstvo, mora le-to izpolnjevati pogoje, ki so opredeljeni v SRS 1. Tako je opredmeteno osnovno sredstvo 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 pričakovanju uporabljalo v več kot enem obračunskem obdobju (SRS, 2002, str. 24).

Enako so opredeljena opredmetena osnovna sredstva tudi v MRS. Razlika je le v tem, da jih SRS uvrščajo med stalna sredstva, MRS pa med nekratkoročna. Ker v hrvaškem računovodstvu uporabljajo MRS, je definicija opredmetenih osnovnih sredstev enaka tudi v tej državi.

Opredmetena osnovna sredstva po SRS so:

- zemljišča,
- zgradbe,
- proizvodjalna oprema,
- druga oprema,
- osnovna čreda in
- večletni nasadi.

Vloga *zemljišča* je v tem, da daje prostor, na katerem posluje podjetje. To pomeni, da ga podjetje neposredno uporablja za opravljanje svoje dejavnosti (na primer kmetijstvo, rudarstvo) oziroma posredno, in sicer tako, da na njem postavi zgradbe.

Z *zgradbami* mislimo na objekte visoke gradnje, nizke gradnje, vodne gradnje in rudarska dela gradbene narave.

Za *proizvajalno opremo* se štejejo stroji, naprave in napeljave, sredstva prevoza in zvez, laboratorijska oprema, inštrumenti in orodje, inventar in druga oprema.

Osnovna čreda obsega vso čredo, razen tiste v pitanju. Sestavljajo jo plemenska in delovna živina, odrasla živina in mladiči, velika, srednja in mala živina.

Dolgoletni nasadi obsegajo sadovnjake, vinograde, hmeljnike in druge večletne nasade.

Na Hrvaškem, kjer v računovodstvu uporabljajo MRS, pa za opredmetena osnovna sredstva štejejo kar nepremičnine, stroje in opremo, zato uvrščajo med taka sredstva:

- zemljišča in zgradbe,
- naprave in opremo,
- druge vrste sredstev, ki so ustrezno opredeljena, ter
- popravek vrednosti.

SRS izrecno navajajo, da je posamezno postavko mogoče izpustiti, če za podjetje ne pride v poštev, po MRS 16 pa je dopuščena možnost, da se v posebnih okoliščinah ali v posebnih vrstah podjetij podjetje samo odloči, kaj sestavlja posamezno postavko. Kljub neidentičnim postavkam opredmetenih osnovnih sredstev teoretično ni vrste opredmetenega osnovnega sredstva, uvrščenega v postavke po SRS, ki ga ne bi bilo mogoče včleniti med postavke po MRS, in nasprotno.

Glede na uporabo se opredmetena osnovna sredstva ločijo na:

- opredmetena osnovna sredstva v gradnji ali izdelavi,
- opredmetena osnovna sredstva, ki so usposobljena za uporabo, in
- opredmetena osnovna sredstva, ki so trajno zunaj uporabe.

Opredmetena osnovna sredstva v gradnji ali izdelavi so stvari, ki so na stopnji usposabljanja za uporabo in za katere se utemeljeno pričakuje, da bodo za uporabo tudi usposobljena. Njihova vrednost se povečuje z zviševanjem stopnje dokončnosti (Zupančič, 2001, str. 29).

Opredmetena osnovna sredstva trajno zunaj uporabe so tista, ki so trajno izgubila možnosti za uporabo v podjetju, vendar to še ne pomeni, da niso več uporabna. Ob tem je treba opozoriti, da sredstva, ki ga trenutno ali začasno ne uporabljamo, še ne moremo opredeliti kot opredmeteno osnovno sredstvo trajno zunaj uporabe. Pri opredmetenem osnovnem sredstvu, ki je trajno zunaj uporabe, ni popravkov vrednosti zaradi amortiziranja in s tem stroškov amortizacije, lahko pa se pojavljajo prevrednotovani poslovni odhodki iz naslova prevrednotenja tega sredstva zaradi oslabitve (zmanjšanja njegove vrednosti). Na dan izločitve iz uporabe ga izkažemo po knjigovodski vrednosti. (Zupančič, 2001, str. 29)

1.3 VREDNOTENJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV

Ocenjevanje vrednosti sredstev in podjetij temelji predvsem na ocenah vseh koristi, ki jih lastniki upravičeno pričakujejo od njih (Torkar, 2002, str. 9). Za to, da se oceni vrednost nepremičnin, strojev in opreme se zavzemajo predvsem uporabniki računovodskih izkazov, saj iz te ocene lahko razberejo vrednost sredstev, ki jih ima podjetje na voljo, lahko pa dobijo tudi sliko prihodnje plačilne sposobnosti in denarnih tokov v podjetju (Schroeder, Clark, 1995, str. 307). Ta ocena je še posebno pomembna v kapitalsko intenzivnih panogah. Obseg in sestava osnovnih sredstev in tudi le-teh v razmerju do obratnih, je namreč precej tesno povezana s panogo, v kateri podjetje deluje.

Ker so od izbranih rešitev vrednotenja pozneje odvisni računovodski izkazi, je v standardih SRS in MRS, veliko pozornosti namenjeno tudi vrednotenju sredstev. To je poenoteno strokovno ravnanje pri ugotavljanju njihove vrednosti, ki je v računovodstvu potrebna za čim bolj strokovno neoporečno delo. Kot merska enota se pri vrednotenju sredstev najpogosteje uporablja denar, ker lahko s skupnim imenovalcem izrazimo različne vrste sredstev.

V uvodu v SRS so pri **sredstvih** opisane tele vrednosti: izvorna, dnevna, iztržljiva in sedanja vrednost.

Začetno pripoznavanje sredstev v računovodstvu temelji na načelu izvorne vrednosti. *Izvirna vrednost* je znesek plačanih denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov ali pa poštena vrednost nadomestila, danega v trenutku nakupa, da bi podjetje prišlo do sredstev. Gre torej za začetno pripoznavanje sredstev po opredelitvi izvorne vrednosti. V vseh primerih, ko je nadomestilo za sredstvo prejeto ali dano v denarju ter sredstva v drugačni obliki niso zajeta v menjavo, je tudi poštena vrednost enaka

denarnemu nadomestilu. Če pa to ni prejeta ali dano v denarju, je treba pošteno vrednost sredstva izmeriti po pošteni vrednosti prejetega ali danega nadomestila. V nekaterih primerih je zato najtežje določiti pošteno vrednost prejetega ali danega nadomestila. Po navadi je to res kar transakcijska ali druga tržna cena, vendar včasih te cene ni mogoče zanesljivo določiti. V takih primerih naj bi veljalo splošno pravilo, da je poštena vrednost diskontirani znesek prihodnjih denarnih prejemkov plačil ali drugih prejemkov. (Odar, 2000, str. 22)

Dnevna vrednost je 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 bolje nakazuje znesek, po katerem bo računovodsko obravnavana enaka količina ali enaka količinska enota, ko bo nadomestila staro količino oziroma količinsko enoto.

Iztržljiva vrednost je znesek denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, ki bi jih bilo mogoče v sedanosti pridobiti s prodajo sredstev na običajen način.

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, večinoma neodvisnih od denarnih prejemkov iz drugih sredstev ali skupin sredstev. Če je z *nadomestljivo vrednostjo* mišljena vrednost pri uporabi, sodi tudi ta v okvir sedanje vrednosti.

Ko govorimo o vrednotenju opredmetenih osnovnih sredstev, moramo poznati tudi te pojme:

- nabavna vrednost,
- kasneje nastali stroški,
- popravek vrednosti,
- neodpisana vrednost,
- nadomestljiva vrednost,
- čista iztržljiva vrednost,
- poštena vrednost,
- preostala vrednost.

Nabavna vrednost je vrednost, po kateri se ovrednoti opredmeteno osnovno sredstvo, ki izpolnjuje pogoje za pripoznanje. Odvisna je od načina pridobitve opredmetenega osnovnega sredstva. Podjetje lahko pridobi sredstvo ali z nakupom, ga izdelava samo ali pa ga dobi v najem.

Če podjetje opredmeteno osnovno sredstvo kupi, nabavno vrednost po SRS sestavljajo nakupna cena sredstva, uvozne in nevračljive nakupne dajatve ter stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno njegovi usposobitvi za nameravano uporabo, zlasti stroški dovoza in namestitve. Izključuje pa stroške dajatev, ki jih podjetju ni bilo treba plačati. Nabavno vrednost lahko sestavljajo tudi obresti od posojil za pridobitev opredmetenega osnovnega sredstva do njegove usposobitve za uporabo (Zupančič, 2001, str. 30).

MRS vsebinsko zajemajo vse sestavine nabavne vrednosti kupljenega sredstva, prikazane po SRS, razen obresti od posojil za pridobitev opredmetenega osnovnega sredstva.

Tako SRS kot MRS opredeljujejo računovodske rešitve nabavne vrednosti za opredmeteno osnovno sredstvo, zgrajeno ali izdelano v podjetju. Po SRS le-to sestavljajo stroški, ki jih povzroči zgraditev ali izdelava tega sredstva in posredni stroški njegove zgraditve ali izdelave, ki mu jih je mogoče pripisati. Nabavna vrednost takšnega opredmetenega osnovnega sredstva ne sme biti večja od nabavne vrednosti istovrstnega sredstva, pridobljenega z nakupom.

V MRS pa je določeno le, da je nabavna vrednost izdelanega opredmetenega osnovnega sredstva v podjetju enaka tisti, ki jo podjetje določi za sredstvo, namenjeno prodaji. Nenavadne količine odpadnega materiala, dela in drugih stroškov, nastalih s proizvodnjo, niso vračunane v nabavno vrednost sredstva (Brkanić, Ratković, 2002, str. 15).

Opredmeteno osnovno sredstvo, pridobljeno na podlagi finančnega najema, je sestavni del opredmetenih osnovnih sredstev skupine, ki ji pripada. Njegova nabavna vrednost je enaka pošteni vrednosti ali sedanji vrednosti najmanjše vsote najemnin, in sicer tisti, ki je manjša. Pri izračunu sedanje vrednosti najmanjše vsote najemnin je razobrestovalna (diskontna) mera z najemom povezana obrestna mera, če jo je mogoče določiti, v nasprotnem primeru pa predpostavljena obrestna mera za izposojanje, ki jo mora plačati najemnik. (SRS, 2002, str. 26)

Kasneje nastali stroški so stroški investicij in stroški vzdrževanja. Stroški vzdrževanja so stroški sprotnih popravil in ne vplivajo na višino nabavne vrednosti. To pa ne velja za stroške investicij.

Po SRS kasneje nastali stroški, ki so povezani z opredmetenim osnovnim sredstvom, povečujejo njegovo nabavno vrednost le, če povečujejo njegove prihodnje koristi v primerjavi s prej ocenjenimi, pri tem pa stroški, ki omogočajo podaljšanje dobe uporabnosti osnovnega sredstva, najprej zmanjšajo do takrat obračunani popravek vrednosti takšnega osnovnega sredstva. (Jereb, Šircelj, 2001, str. 7) Na Hrvaškem pa kasneje nastale stroške, ki povečajo prihodnje ekonomske koristi osnovnega sredstva, lahko prištejejo k nabavni vrednosti tega sredstva ali pa jih obravnavajo kot posebno postavko (Brkanić, 2002b, str. 16).

Prihodnje ekonomske koristi je mogoče izboljšati z:

- modifikacijo naprave, s katero se podaljša doba koristnosti le-te, in se povečajo kapacitete,
- dograditvijo delov stroja, s katerimi se zelo izboljša kakovost proizvodnje,
- vpeljevanjem novih proizvodnih procesov, ki omogočajo bistveno zmanjšanje poprej ocenjenih proizvodnih stroškov.

Iz navedenih primerov povečanja prihodnjih ekonomskih koristi lahko sklenemo, da gre pri vlaganju v nepremičnine, stroje in opremo za investicijo samo tedaj, če se (Brkanić, 2002b, str. 16):

- podaljša doba uporabe sredstva,
- poveča kapaciteta opreme ali strojev, npr. poveča se kakovost gradbenega objekta,
- poveča kakovost proizvoda, ki se izdelava na stroju, ali opremi, v katero smo vlagali,
- bistveno zmanjšajo stroški proizvodnje glede na tiste pred vlaganjem.

Če vlaganje ne izpolnjuje enega od prej navedenih meril, govorimo o vzdrževanju, ki je strošek obdobja.

Posebnost, ki jo zasledimo v hrvaškem računovodstvu v primerjavi s slovenskim je, da znesek investicijskega vlaganja lahko obravnavamo kot posebno postavko. Le-ta se samostojno amortizira glede na najkrajšo dobo koristnosti, ki jo določa Zakon o amortizaciji, ali pa jo enkratno odpišemo (Brkanić, 2002b, str. 16).

Popravek vrednosti je enak kumulativni vrednosti, ki je kot amortizacija prešla med stroške in se iz leta v leto povečuje, s tem pa se hkrati zmanjšuje vrednost sredstva.

Neodpisana vrednost je razlika med nabavno vrednostjo in popravkom vrednosti. Le-ta pa ne more biti večja od vrednosti, nadomestljive v ostanku njegove dobe uporabnosti, oziroma od njegove poštene vrednosti na dan bilance stanja.

Nadomestljiva vrednost je tista vrednost, ki jo podjetje pri posameznem opredmetenem osnovnem sredstvu lahko nadomesti z normalnim zneskom amortizacije med njegovo uporabo ali pa s čisto iztržljivo vrednostjo ob njegovi prodaji.

Čista iztržljiva vrednost osnovnih sredstev je želena prodajna cena, ki bi jo pokrila neodpisana vrednost prodanega osnovnega sredstva in vse stroške odtujitve.

Poštena vrednost je znesek, za katerega je opredmeteno osnovno sredstvo moč zamenjati med dobro obveščanim in voljnim kupcem ter dobro obveščanim in voljnim prodajalcem v premišljenem poslu.

Preostala vrednost osnovnega sredstva je vrednost, po kateri je mogoče osnovno sredstvo po izteku dobe koristnosti prodati.

2 AMORTIZACIJA OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV

2.1 OPREDELITEV AMORTIZACIJE

Osnovna sredstva z uporabo postopno prenašajo svojo vrednost na proizvode in storitve ali v prodajno vrednost prodanega trgovskega blaga. Ta vrednost se končno pojavi v denarni obliki amortizirljivih sredstev, s katerimi podjetje nadomešča stara osnovna sredstva ali kupuje nova. (Turk, Melavc, 2001, str. 94)

Amortiziranje osnovnih sredstev je razporejanje vrednosti amortizirljivega sredstva med stroške v ocenjeni dobi njegove koristnosti. Pomeni torej prenašanje vrednosti amortizirljivih osnovnih sredstev med stroške amortizacije (Turk et al., 1999, str. 69). Amortizacija je torej izraz potroška osnovnih sredstev v proizvodnji in tudi izraz zmanjšanja vrednosti osnovnih sredstev.

Velikost porabe osnovnih sredstev je odvisna od več dejavnikov, ki se med amortiziranjem spreminjajo, in zato te porabe med proizvodnim procesom ni mogoče natančno ugotovljati. Amortizacija je le tisti del prenesene vrednosti osnovnih sredstev, za katerega na podlagi znanih dejavnikov menimo, da je v določenem obdobju fizično ali ekonomsko dotrajan. Dejavnike, ki vplivajo na zmanjšanje vrednosti osnovnih sredstev in s tem na amortizacijo, pa delimo na endogene ali notranje in eksogene ali zunanje.

Endogeni dejavniki zmanjšujejo vrednost osnovnega sredstva glede na njegovo uporabo. Ločimo več endogenih dejavnikov, na primer fizično staranje, fizična poraba, okvare, zlomi, itn. Eksogeni dejavniki pa zmanjšujejo vrednost sredstev neodvisno od njihove uporabe. Poglavitni eksogeni dejavnik je tehnološki napredek.

Z amortiziranjem nameravajo v podjetju doseči vsaj dvoje (Pučko, Rozman, 1996, str. 95):

- zagotoviti enostavno reprodukcijo – to pomeni vnovično nabavo ali zamenjavo izrabljenih delovnih sredstev. To lahko dosežejo z amortiziranjem tako, da zaračunavajo vrednostno izraženo obrabo delovnih sredstev proizvodom ali storitvam, ki so jih s pomočjo teh delovnih sredstev izdelali ali opravili. Če te vrednosti ne ugotovijo pravilno, se lahko proces proizvodnje ustavi, saj ne bo mogoče zagotoviti novega osnovnega sredstva s podobnimi značilnostmi;
- omogočiti stvarnejše ugotavljanje stroškovne cene poslovnih učinkov. Če se ne bi upoštevali stroški delovnih sredstev, tj. ene od prvin poslovnega procesa, ugotovljen ekonomski izid poslovanja ne bi bil stvaren.

Za določitev realne amortizacije osnovnega sredstva, ki omogoča enostavno reprodukcijo ter stvarnejše ugotavljanje stroškovne cene poslovnih učinkov, moramo vedeti (Ogrizek, 2000, str. 4) :

- kakšna je celotna vrednost, ki jo osnovno sredstvo postopno prenaša na proizvode,
- v kakšnem roku se bo sredstvo verjetno povsem izrabilo in
- kako osnovno sredstvo prenaša svojo vrednost na izdelke po posameznih obdobjih svoje življenjske dobe.

Vse to pove, da zahteva amortiziranje osnovnih sredstev v podjetju določitev treh dejavnikov amortizacije:

- amortizacijske osnove,
- dobe koristnosti in
- izbiranje ustrezne metode amortizacije osnovnih sredstev.

1. Amortizacijska osnova

Amortizacijska osnova pomeni vrednost osnovnega sredstva, ki bo predmet amortiziranja. Amortizirljivi znesek, kot ga opredeljujejo SRS, je nabavna vrednost, popravljena pri prevrednotenju sredstva in zmanjšana za ocenjeno preostalo vrednost. Amortizacijska osnova je pri enakomernem časovnem amortiziranju enaka amortizirljivemu znesku, pri padajočem časovnem amortiziranju pa je lahko enaka vsakokratni neodpisani vrednosti.

V praksi se najpogosteje uporablja kot osnova nabavna vrednost osnovnega sredstva. Le-ta je lahko razumljiva in preprosta za ugotavljanje, vendar ima tudi svoje pomanjkljivosti. Težko je namreč pričakovati, da bo novo, enakovredno osnovno sredstvo imelo enako nabavno vrednost kakor staro. Vzrok za razlike v nabavnih vrednostih lahko najdemo v tehnološkem napredku in gospodarskih razmerah, na primer v inflaciji. Zaradi inflacije podjetje, ki upošteva nabavno vrednost kot amortizacijsko osnovo, ni sposobno zamenjati starega osnovnega sredstva z enakovrednim novim, ker je nabavna vrednost novega v trenutku nabave zaradi inflacije že precej višja od nabavne vrednosti, ki je rabila za amortizacijsko osnovo.

2. Doba koristnosti

Realni obseg amortizacije je precej odvisen tudi od pravilno določene dobe koristnosti osnovnega sredstva, zato je treba dobro poznati elemente, ki vplivajo nanjo. Doba koristnosti je doba, v kateri se vrednost amortizirljivega sredstva razvršča med stroške. Ta vrednost pa je odvisna od :

- pričakovanega fizičnega izrabljanja,
- pričakovanega tehničnega staranja,
- pričakovanega gospodarskega staranja in
- pričakovanih zakonskih ali drugih omejitev uporabe.

Kot dobo koristnosti posameznega sredstva je treba upoštevati tisto, ki bi bila glede na posameznega izmed naštetih dejavnikov najkrajša.

Amortizacijska doba osnovnega sredstva ne more nikoli biti daljša od njegove fizične sposobnosti sodelovanja v poslovnem procesu. Fizična doba pa je odvisna od:

- tehničnih lastnosti sredstva,
- njegove funkcije v proizvodnem procesu,
- intenzivnosti uporabe sredstva,
- naravnih dejavnikov (klima, rjavenje itn.) in
- dejavnika poškodb, ki se kaže kot vpliv naravnih nesreč.

Glede na tehnične lastnosti posameznega osnovnega sredstva je mogoče ugotoviti, kako dolgo bo lahko to sredstvo sodelovalo v poslovnem procesu ob normalni obremenitvi in normalnem vzdrževanju. Zaradi vse hitrejšega tehnološkega napredka pa postaja v današnjem času čedalje pomembnejše ekonomsko zastaranje. To pomeni, da se podjetju ne splača več uporabljati starega osnovnega sredstva, čeprav je le-to fizično še uporabno, ker se je na trgu pojavilo novo sredstvo, s katerim je mogoče izdelovati cenejše in bolj kakovostne proizvode. To pomeni, da je pri amortiziranju nujno upoštevati ekonomsko življenjsko dobo in ne fizične. Za določanje ekonomske dobe nimamo na voljo toliko elementov kot pri fizični, zato jo je zelo težko določiti. Navedeno je le delno mogoče s stalnim spremljanjem razvoja tehnologije na določenem področju.

3. Izbiranje ustrezne metode amortiziranja osnovnih sredstev

Pravna oseba lahko samostojno določi metodo amortiziranja, a jo mora nato dosledno uporabljati iz obdobja v obdobje. Tako se zagotovi primerljivost med obdobji. Za poslovne namene je amortizacijo mogoče obračunati po treh različnih metodah, in sicer po časovni, funkcionalni ali s kombinacijo obeh.

Metoda amortiziranja se lahko spremeni samo, če se spremenijo okoliščine. V obračunskem obdobju, v katerem se spremeni metoda amortiziranja, je treba učinke te spremembe izmeriti in opisati. Podjetje samostojno določi tudi letne amortizacijske stopnje ter razporeditev letne amortizacije na posamezna obračunska obdobja.

Oglejmo si nekaj poglavitnih metod amortiziranja.

FUNKCIONALNA METODA

Funkcionalno amortiziranje je obračunavanje amortizacije glede na dejansko uporabo sredstev v posameznem obdobju. Zmanjšanje vrednosti sredstva je torej

povezано z urami njegovega delovanja ali s količino izdelanih proizvodov ali opravljenih storitev. Pri teh metodah je znesek amortizacije na enoto proizvoda ves čas enak, celoten znesek amortizacije pa se z naraščanjem obsega proizvodnje povečuje.

ČASOVNE METODE

Časovno amortiziranje je obračunavanje amortizacije glede na dobo koristnosti. Amortizacija v nekem obdobju zato ni odvisna od tega, koliko proizvajamo, ampak je ves čas enaka. To pomeni, da amortizacija na enoto proizvoda z naraščanjem obsega proizvodnje pada.

Pri časovnih metodah ločimo:

- linearno metodo ali metodo enakih letnih zneskov,
- degresivno metodo ali metodo padajočih letnih zneskov in
- progresivno metodo ali metodo naraščajočih letnih zneskov.

Linearna metoda ali metoda enakih letnih zneskov

Ta metoda temelji na predpostavki enakomerne uporabe osnovnega sredstva v celotni življenjski dobi osnovnega sredstva. Od življenjske dobe osnovnega sredstva so odvisni amortizacijska stopnja in tudi letni amortizacijski zneski. Le-ti se iz obračunskega obdobja v obračunsko obdobje ne spreminjajo.

Degresivna metoda ali metoda padajočih letnih zneskov

Bistvo te metode amortiziranja je, da v prvih letih zamortiziramo več kot v naslednjih. Pri tem upoštevamo predpostavko, da je usposobljenost osnovnih sredstev za delovanje na začetku življenjske dobe večja kot na koncu.

Znani sta dve metodi padajočega časovnega amortiziranja:

- metoda padajoče osnove in
- metoda vsote letnih števil.

Metoda padajoče osnove upošteva enake letne amortizacijske stopnje, ki se uporabljajo na vsakokratno neodpisano vrednost, metoda vsote letnih števil pa spremenljive amortizacijske stopnje na amortizirljivi znesek. Amortizacijske stopnje

se vsako leto določijo z razmerjem med številom preostalih let dobe koristnosti in vsoto vseh letnih števil, uporabljajo pa se na nabavno vrednost, zmanjšano za morebitno ocenjeno preostalo vrednost sredstva.

Progresivna metoda ali metoda naraščajočih letnih zneskov

Ta metoda se uporablja pri osnovnih sredstvih, katerih zmogljivosti še niso dovolj izrabljene. Amortizacijske stopnje z dobo koristnosti naraščajo, to pomeni, da vsako leto obračunamo več amortizacije.

KOMBINIRANE METODE

Te metode upoštevajo oba dejavnika amortizacije, funkcionalnega in časovnega.

2.1.1 VPLIV AMORTIZACIJSKE METODE NA POSLOVNI IZID

Amortizacija je po navadi dolgotrajen strošek, ki se spreminja skladno z velikostjo in vrsto podjetja, razmerami v gospodarstvu in velikostjo dolgotrajnega premoženja. Velikost amortizacije v daljšem časovnem obdobju vpliva tudi na poslovni izid podjetja.

Vpliv uporabljene metode amortizacije na velikost poslovnega izida bom prikazala s primerom. Primerjala bom tri časovne metode amortizacije, in sicer linearno, progresivno in regresivno.

PRIMER: Vrednost opreme, ki jo ima podjetje, znaša 100.000 tolarjev, predvidena doba koristnosti pa je 5 let. Da bi lažje videli, kako vpliva amortizacijska metoda na poslovni izid, domnevamo, da je velikost prihodkov in odhodkov, razen amortizacije, iz leta v leto stalna.

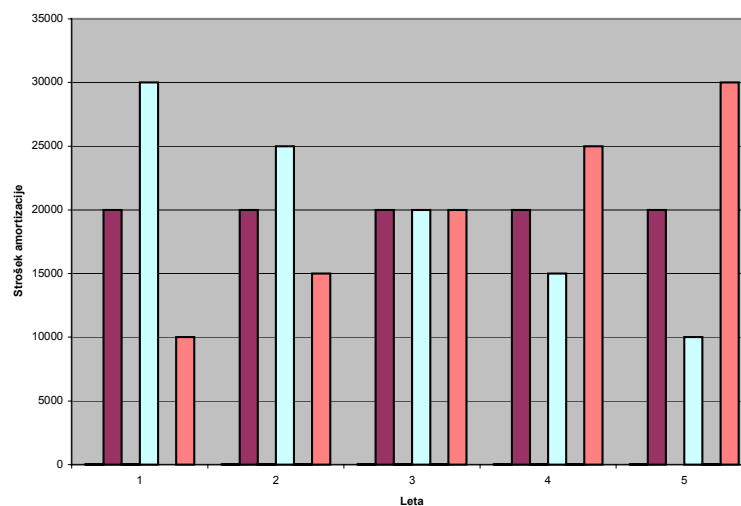
PREGLEDNICA 1: Primerjava stroškov amortizacije obračunane po različnih metodah

| Leto | Linearna amortizacija | | Degresivna amortizacija | | Progresivna amortizacija | |
|--------|-----------------------|---------|-------------------------|---------|--------------------------|---------|
| | am. st. % | znesek | am. st. % | znesek | am. st. % | znesek |
| 1 | 20 | 20.000 | 30 | 30.000 | 10 | 10.000 |
| 2 | 20 | 20.000 | 25 | 25.000 | 15 | 15.000 |
| 3 | 20 | 20.000 | 20 | 20.000 | 20 | 20.000 |
| 4 | 20 | 20.000 | 15 | 15.000 | 25 | 25.000 |
| 5 | 20 | 20.000 | 10 | 10.000 | 30 | 30.000 |
| Skupaj | | 100.000 | | 100.000 | | 100.000 |

Vir: Marković, 2000, str. 77.

GRAF 1: Primerjava stroška amortizacije, obračunanega po linearni, degresivni in progresivni metodi

Graf 1



Vir: Marković, 2000, str. 77.

PREGLEDNICA 2: Finančni učinek različnih metod amortizacije na poslovni izid

| | Leto | | | | | Skupaj |
|-----------------------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | |
| A.PRIHODKI | | | | | | |
| 1. prihodki | 125.000 | 125.000 | 125.000 | 125.000 | 125.000 | 625.000 |
| B.ODHODKI | | | | | | |
| 2.linearna am. | 20.000 | 20.000 | 20.000 | 20.000 | 20.000 | 100.000 |
| 3.degresivna am. | 30.000 | 25.000 | 20.000 | 15.000 | 10.000 | 100.000 |
| 4.progresivna am. | 10.000 | 15.000 | 20.000 | 25.000 | 30.000 | 100.000 |
| 5.Drugi odhodki | 100.000 | 100.000 | 100.000 | 100.000 | 100.000 | 500.000 |
| C.POSLOVNI IZID (A-B) | | | | | | |
| 6.linearna am. | 5.000 | 5.000 | 5.000 | 5.000 | 5.000 | 25.000 |
| 7.degresivna am. | -5.000 | 0 | 5.000 | 10.000 | 15.000 | 25.000 |
| 8.progresivna am. | 15.000 | 5.000 | 5.000 | 0 | -5.000 | 25.000 |

Vir: Marković, 2000, str. 77.

Iz preglednice 2 vidimo, kako vpliva metoda amortizacije in amortizacijske stopenje na poslovni izid v podjetju. Ko uporabljamo metodo linearne amortizacije, je razmerje med stroški amortizacije in poslovnim izidom v vseh letih stalno. Če uporabimo degresivno metodo, se poslovni izid iz leta v leto povečuje, od negativnega v prvem letu do največjega v zadnjem. Razlog za to je zmanjševanje stroška amortizacije iz leta v leto. Nasprotni učinek dobimo, če uporabimo progresivno metodo amortizacije. Poudarimo naj, da je skupni znesek amortizacije po vseh metodah enak in tudi povprečna letna amortizacija je iz tega razloga enaka.

2.2 AMORTIZACIJA OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV V SLOVENIJI

Opredmeteno osnovno sredstvo se začne amortizirati s prvim dnevom naslednjega meseca, ko se začne uporabljati za opravljanje dejavnosti, za katero je namenjeno. Po SRS se amortizacija osnovnih sredstev obračunava posamično. To pomeni, da mora podjetje za vsako sredstvo posebej opredeliti dobo koristnosti in amortizacijsko osnovo ter izbrati primerno metodo amortiziranja, in to nato dosledno uporabljati. Izjema so opredmetena osnovna sredstva, katerih posamična nabavna vrednost po

dobaviteljevem obračunu ne presega tolarske vrednosti 500 evrov, saj se le-ta lahko izkazujejo skupinsko kot drobni inventar (Zupančič, 2001, str. 30).

Predmet obračunavanja amortizacije so amortizirljiva sredstva. Po SRS so to sredstva, ki (SRS, 2002, str. 111):

- jih po pričakovanju namerava pravna oseba uporabljati več kot eno poslovno leto,
- imajo omejeno dobo koristnosti ter
- jih ima pravna oseba za uporabo pri proizvodnji ali dobavljanju blaga in storitev, za posojanje drugim za plačilo ali za druge namene.

Med amortizirljiva sredstva pa ne sodijo (Zupančič, 2002, str. 81):

- zemljišča in druga naravna bogastva,
- opredmetena osnovna sredstva v gradnji ali izdelavi najdlje do usposobitve za uporabo,
- opredmetena osnovna sredstva kulturnega, zgodovinskega ali umetniškega pomena,
- spodnji ustroji železniških prog, cest, letališč in podobnega,
- opredmetena osnovna sredstva pravne osebe v stečajnem ali likvidacijskem postopku, če v tem času ta oseba ne opravlja več gospodarskih dejavnosti, ter
- druga opredmetena osnovna sredstva, katerih uporaba ni časovno omejena.

Ko v podjetju določijo, katera sredstva se morajo amortizirati, le-tem določijo amortizacijsko osnovo, dobo koristnosti in primerno metodo amortiziranja.

V Sloveniji se lahko pojavijo tri amortizacijske osnove, od katerih z uporabo amortizacijske stopnje ugotovimo strošek amortizacije, in sicer (Zupančič, 2001, str. 41):

- nabavna vrednost (izvirna nabavna vrednost + dodatna vlaganja), zmanjšana za ocenjeno preostalo vrednost (določimo jo le pri pomembnejših postavkah);
- nabavna vrednost, povečana za znesek prevrednotenja zaradi okrepitve, če se prevrednotovalna razlika iz naslova prevrednotenja zaradi okrepitve uporablja za splošno prevrednotenje kapitala;
- nabavna vrednost, zmanjšana za znesek prevrednotenja zaradi oslabitve.

V standardih je posebej navedeno, da je treba veliko pozornosti nameniti tudi določanju dobe koristnosti in s tem resničnim amortizacijskim stopnjam amortizirljivih sredstev. Neodpisana vrednost namreč ne sme biti večja od vrednosti, nadomestljive v preostali dobi koristnosti, oziroma od njegove poštene vrednosti na dan bilance stanja (Zupančič, 2001, str. 42).

Slovenski računovodski standardi tudi natančno določajo, kako naj podjetje določi, katero amortizacijsko metodo bo uporabljalo, saj zahtevajo, da mora uporabljena metoda amortiziranja odsevati vzorec pojavljanja gospodarskih koristi od opredmetenega osnovnega sredstva. Šele če vzorca ni mogoče zanesljivo ugotoviti, se uporabi metoda enakomernega časovnega amortiziranja. Pri sestavljanju računovodskih izkazov za davčne namene pa podjetje mora uporabiti metodo enakomerne časovne amortizacije, ki je predpisana z Zakonom o davku na dobiček.

2.3 AMORTIZACIJA OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV NA HRVAŠKEM

Na Hrvaškem urejajo amortizacijo po mednarodnih računovodskih standardih in ustreznih zakonih. Najpomembnejši so MRS 16 – nepremičnine, stroji in oprema, MRS 4 – amortizacija ter Pravilnik o amortizaciji.

V 1. členu Pravilnika o amortizaciji je določeno, da so amortizirljiva tista sredstva, katerih posamični strošek nabave je večji od 1000 kn, doba koristnosti pa daljša od enega leta. V strošek nabave ni vračunan davek na dodano vrednost, razen tedaj, ko ga ni mogoče odšteti. V istem členu pa je v 3. stavku določeno, da se ne amortizirajo zemljišča, gozdovi in podobna obnovljiva naravna bogastva, finančno imetje, kulturni spomeniki in umetnine.

Računovodski predpisi pa so te omejitve razširili še na (Brkanić, Ratković, 2002, str. 13):

- izdatke za raziskovanje,
- izdatke za razvoj,
- materialna sredstva v pripravi,
- predujme, dane za nabavo dolgoročnih materialnih in nematerialnih sredstev.

Sredstva se začnejo amortizirati s prvim dnevom naslednjega meseca, ko se začno uporabljati v proizvodnji, prodaji, pri ponujanju storitev ali v administrativne namene.

Hrvaška podjetja so po Zakonu o računovodstvu pri urejanju amortizacije samostojna, vendar morajo biti usmeritve v skladu z Mednarodnimi računovodskimi standardi. Izbrano usmeritev morajo dosledno uresničevati iz obdobja v obdobje, amortizacijska politika, ki vpliva na davčno osnovo, pa mora upoštevati tudi odločbe Pravilnika o amortizaciji. Po eni od pglavitnih odločb tega pravilnika mora podjetje dolgotrajno premoženje amortizirati po linearni metodi amortizacije in pri tem upoštevati najvišje dovoljene amortizacijske stopnje.

Podjetje lahko vzame kot osnovo za amortizacijo (Brkanić, Ratković, 2002, str. 14):

- strošek nabave (nabavno vrednost) posameznega predmeta dolgotrajnega premoženja, če je premoženje pridobljeno zunaj podjetja,
- strošek proizvodnje določenega sredstva, če je bilo le-to izdelano v lastni proizvodnji,
- revalorizirani strošek nabave dolgotrajnega premoženja in
- strošek vlaganja, ki povečuje prvotno vrednost.

Pri določanju dobe koristnosti upoštevajo hrvaška podjetja 6. točko MRS 16, ki pravi da je doba koristnosti (Novaković, 2001, str. 38):

- obdobje, v katerem se pričakuje, da bo podjetje uporabljalo sredstvo, ki se amortizira, ali
- število proizvodov ali storitev, za katere se pričakuje, da jih bo podjetje ustvarilo s temi sredstvi.

Pri razumevanju različnih izrazov, povezanih z dobo koristnosti, pa moramo nameniti posebno pozornost izrazoma izrabljenost in zastaranje osnovnih sredstev, ki se nanašata na izločitev posameznih sredstev iz uporabe, še preden se izteče njihova predvidena doba koristnosti.

O izrabljenosti kot tehnični kategoriji govorimo, kadar podjetje predčasno izloči osnovno sredstvo, ker so ga veliko uporabljali in se je fizično izrabilo, s tem pa izgubilo prvotne tehnično-tehnološke lastnosti in uporabljivost. To se lahko zgodi iz različnih razlogov, od katerih so najpomembnejši: način uporabe sredstva v delovnem procesu, način in kakovost vzdrževanja sredstva, naravni in podnebni vplivi itn. Zastaranje sredstev pa najbolj pospešita napredek znanosti in tehnologije. Uporaba takega sredstva je iz ekonomskih razlogov negospodarna in nedonosna, zato ga še pred iztekom dobe koristnosti izločimo iz uporabe. (Kovačević, Vojnić, 2000, str. 336)

2.3.1 POSEBNOST AMORTIZACIJE NA HRVAŠKEM: ENKRATNI ODPIS OPREME IN POSLOVNIH OBJEKTOV

Bistvena razlika med amortizacijo v slovenskem in hrvaškem računovodstvu je možnost enkratnega odpisa opreme in poslovnih objektov na Hrvaškem. Po poslovni filozofiji nekaterih velikih hrvaških podjetij se v aktivni prikaže čim manj dolgotrajnih materialnih in nematerialnih sredstev, povedano drugače – ta sredstva se takoj ob nabavi tudi odpišejo. (Brkanć, 2002, str. 90)

Tako lahko ravnajo hrvaška podjetja od 1. 1. 2001, po spremembah, ki jih je vpeljal novi Zakon o davku na dobiček. Ta namreč dopušča, da se amortizacija knjiži kot davčni in računovodski strošek enega davčnega obdobja, če se nabavljena oprema ali poslovni objekti odpišejo enkratno. Enkratni odpis opreme in poslovnih objektov torej omogoča združitev amortizacijskih stroškov, ki bi se sicer porzdelili v celotni dobi koristnosti in je v nasprotju s standardom o poštenem ugotavljanju poslovnega izida. Čeprav gre tu za svojevrstno davčno posojilo, bi vlagatelji lahko našli svoj interes v časovni preferenci denarja, ki ostaja za poslovne dejavnosti, v letu, ki sledi po letu nabave in odpisa (prijava za davek se izkazuje šele na koncu leta in vpliva na predujme naslednjega obdobja). (Brkanić, 2002, str. 91)

Vsota enkratnega odpisa celotnega investicijskega zneska po naravi vpliva na bilanco stanja in izkaz uspeha v podjetju. Ko podjetje uporabi enkratni odpis opreme in poslovnih objektov, se v bilanci vrednost te opreme in poslovnih objektov ne izkazuje več, čeprav bi v resnici, npr. ob prodaji, to premoženje vendarle imelo neko vrednost. Na izkaz uspeha pa vpliva, ker je od vsote naložbe odvisna tudi vsota enkratnega odhodka, ki se po tej različici vzporeja samo s prihodkom v tem letu. Če ti dve postavki nista uravnoteženi, lahko nastane računovodska izguba. Le-ta vpliva na davčno osnovo ali na plačilo davka na dobiček vse dotlej, dokler v naslednjem davčnem obdobju računovodski dobički ne izničijo prenesenega davčnega in računovodskega dobička. (Brkanić, 2002, str. 91)

Kar zadeva davek, tako enkratno odpisana oprema in poslovni objekti niso več predmet posebne evidence, podjetje pa lahko znova oceni vrednost te opreme. V navedenem primeru »oživi« postavko aktive, ki se na pasivni strani bilance izkaže kot revalorizacijska rezerva. Vnovično amortiziranje in izkazovanje stroška je treba nevtralizirati s prenosom revalorizacijskih rezerv med prihodke v znesku stroška. Učinek varčevanja pri davkih je enak vsoti odpisane naložbe pomnoženi z 20 % in povečani za morebitne tržne obresti na posojila (Brkanić, 2002, str. 92).

V primeru, ki ga bom prikazala v nadaljevanju, je zaradi lažjega razumevanja vzeto, da je znesek naložbe 1,000.000 kn, doba koristnosti pa 5 let. Bruto dobiček, ki ga ima podjetje na podlagi te naložbe, znaša 400.000 kn. Izračunamo ga tako, da od prihodkov odštejemo proizvodne stroške. Če podjetje opremo enkratno odpiše, privarčuje 20 % davka, vendar šele v naslednjem letu, ko plača nižje predujme.

PREGLEDNICA 3: Davčni učinek, vezan na novo naložbo ob dveh nasprotujočih si odločitvah o odpisu

| Opis | Enkratni odpis | | | | Linearna amortizacija | | | | |
|--|----------------|-----------|-----------|---------|-----------------------|---------|---------|---------|---------|
| | 1. leto | 2. leto | 3. leto | 4. leto | 1. leto | 2. leto | 3. leto | 4. leto | 5. leto |
| 1 Strošek enkratnega odpisa oziroma amortizacije | 1,000.000 | - | - | - | 200.000 | 200.000 | 200.000 | 200.000 | 200.000 |
| 2 Bruto dobiček (brez odpisa oziroma amortizacije) | 400.000 | 400.000 | 400.000 | 400.000 | 400.000 | 400.000 | 400.000 | 400.000 | 400.000 |
| 3 Davčna in bilančna izguba (2-1) | - 600.000 | - 600.000 | - 200.000 | - | - | - | - | - | - |
| 4 Davčna osnova (2-1) | - 600.000 | - 200.000 | 200.000 | - | - | - | - | - | - |
| 5 Vsota davčne olajšave oz. privarčevane vsote (2 * 0.2) | 80.000 | 80.000 | 40.000 | - | 40.000 | 40.000 | 40.000 | 40.000 | 40.000 |
| 6 Oportunitetni dobiček npr. 10 % | 8.000 | 8.000 | 4.000 | - | 4.000 | 4.000 | 4.000 | 4.000 | 4.000 |
| 7 Privarčevanje pri davku iz nove naložbe po letih (5+6) | 88.000 | 88.000 | 44.000 | - | 44.000 | 44.000 | 44.000 | 44.000 | 44.000 |
| 8 Vsota koristi na koncu leta | 88.000 | 176.000 | 220.000 | - | 44.000 | 88.000 | 132.000 | 176.000 | 220.000 |

Vir: Brkanić, 2002, str. 92.

Na eni strani imamo različico enkratnega odpisa, na drugi pa različico linearne amortizacije. Ob preglednici 3 smo ugotovili, kakšne možnosti dobička nam ponuja zakon po eni različici in kakšne po drugi. Na te dobičke bo podjetje dobilo obresti v višini npr. 10 % kot oportunitetni dobiček ne glede na odločitev kam bo vsoto dobička znova vložilo, ali pa če se bodo za to vsoto zmanjšali stroški obresti na dobljena tuja posojila. Zaradi preprostosti primera vzemimo še, da se učinki ustvarjeni v enem letu, ne bodo nadalje obrestovali, ker v drugih primerih ni nujno, da nastane prenesena

davčna in računovodska izguba. Tisto, ob čemer nobeno podjetje ne more ostati ravnodušno so učinki, ki jih pridobimo z uporabo zakonskega davčnega varovala. Pri enkratnem odpisu jih je mogoče doseči že po dveh letih, z linearno amortizacijo pa se ustvarijo šele v petem letu. Enkratni odpis omogoča ustvarjanje tihih rezerv; podjetje jih ima v potencialni vrednosti opreme in jih ob prodaji, poslovni združitvi in podobnem lahko razkrije. (Brkanić, 2002, str. 93)

Zaradi enkratnega odpisa opreme lahko nastane v podjetju tak bilančni položaj (Brkanić, 2002, str. 221): Stanje ali vrednost odpisanega premoženja je nič. Ko opremo enkratno odpišemo, se znesek odhodkov v obravnavanem obdobju poveča nad znesek prihodkov tega obdobja, to pa pomeni, da stroški obdobja ne morejo biti pokriti iz tekočih prihodkov. Ker so odhodki večji od prihodkov, ima podjetje izgubo. Znesek izgube pa lahko presega znesek kapitala v podjetju.

SLIKA 1: Bilanca stanja in izkaz uspeha

| A Bilanca P | | Izkaz uspeha | |
|--------------------------|------------|----------------------------|----------|
| Izguba večja od kapitala | Kapital | Stroški | Prihodki |
| Premoženje | Obveznosti | Drugi stroški | |
| | | Odpisana oprema in objekti | |

Vir: Brkanić, 2002, str. 221.

Tak bilančni položaj omogoča 10. stavek 5. člena Zakona o davku na dobiček. Pričakovati je bilo, da bo enkratni odpis samo ena od postavk prijave davka na dobiček, vendar je v Pravilniku o davku na dobiček (Narodne novine št. 54/01) razloženo, da se enkratni odpis nove opreme in poslovnih objektov obravnava kot računovodski strošek obračunskega obdobja.

Prikazani bilančni položaj nastane najpogosteje tedaj, ko se nabava enkratno odpisane opreme financira iz dolgov, in ne iz lastnih virov. Gledano z drugega zornega kota, če bi premoženje podjetja prodali ali ocenili na dan po enkratnem odpisu, bi se bilančna vsota povečala za to vrednost. Če tega ne storimo, bilanca ima skrite rezerve. Skrite rezerve je mogoče odkriti pri ponovni oceni, najpozneje na dan bilance stanja tistega poslovnega leta, ko so oprema in poslovni objekti nabavljeni in enkratno odpisani. (Brkanić, 2002, str. 221)

2.3.1.1 POSTOPKI KNJIŽENJA DODATNEGA ENKRATNEGA ALI DELNEGA ODPISA

O postopku amortizacije odloča podjetje. Način, kako je sredstvo pridobilo in kako ga je, ali ga še bo, plačalo, ni pogoj za pridobitev pravice do dodatnega enkratnega ali delnega odpisa opreme. To ne velja za avtomobile in druga prevozna sredstva. Enkratni odpis dolgoročnega premoženja pomeni, da se kot strošek obdobja vračuna celoten strošek nabave, ne glede na vrednost in dobo koristnosti tega premoženja. Delni odpis pomeni, da je mogoče obračunati amortizacijo po stopnjah nad predpisanimi toda pod 100-odstotnim odpisom. Pojem dodatni odpis pa pomeni, da je mogoče dolgotrajno premoženje nabavljeno v tem obdobju drugače odpisati kakor premoženje, ki je bilo zatečeno z dnem sprejetja Zakona o davku na dobiček, se pravi 1. 1. 2001. (Primjena novog pravilnika o amortizaciji, 2001, str. 58)

Z Zakonom o davku na dobiček je predpisana tudi shema za prijavo davka na dobiček, ki zahteva ločeno prikazovanje stroškov amortizacije, obračunane po redni stopnji iz preglednice Pravilnika o amortizaciji, in posebej del po pospešeni stopnji. Kot posebno postavko je treba navesti tudi stroške delne ali popolne amortizacije ter stroške amortizacije povečane zaradi revalorizacije. (Lončar-Galek, 2001, str. 25) Iz tega sledi, da moramo tudi v računovodstvu te postavke razčleniti. To je razvidno tudi iz naslednjega primera:

PRIMER: Dodaten enkratni odpis nove opreme

Odbor trgovinske družbe »MAR«, d. o. o., je sprejel odločitev o dodatnem enkratnem odpisu nove proizvodne opreme. Oprema je bila nabavljena junija 2001, v uporabo pa dana 1. 7. 2001. Nabavna vrednost opreme znaša 1,200.000 kn. Podjetje je pred odločitvijo o dodatnem enkratnem odpisu opremo amortiziralo po pospešeni stopnji amortizacije. Po Pravilniku o amortizaciji znaša redna stopnja amortizacije za to vrsto

opreme 5 %, pospešena pa 10 %. Ker se zahteva ločen prikaz rednega in pospešenega dela amortizacije, izračunamo amortizacijo takole:

a) Redni del amortizacije

Redni del letne amortizacije znaša $1,200.000 * 5 \% = 60.000$. To pomeni, da je redni del stroška amortizacije za obdobje od 1. 7. do 31. 12. 2001 znašal 30.000 kn.

b) Pospešeni del amortizacije je enak rednemu, to pa pomeni, da je pospešeni del stroška amortizacije za pol leta znašal 30.000 kn.

c) Dodatna popolna amortizacija

Vsota stroškov dodatne popolne amortizacije je enaka razliki med nabavno vrednostjo in vsoto stroškov amortizacije, obračunanih pa redni in pospešeni stopnji. V našem primeru znaša 1,140.000 kn.

| |
|-------------|
| 1,200.000 |
| - 30.000 |
| - 30.000 |
| <hr/> |
| = 1,140.000 |

Opis knjiženja :

Začetno stanje na kontu 0310 – proizvodna oprema v uporabi – je enako nabavni vrednosti te opreme in znaša 1,200.000 kn.

(1a) Knjiženje rednega dela polletne amortizacije, ki smo ga izračunali ob upoštevanju predpisane letne stopnje amortizacije za to vrsto opreme.

(1b) Knjiženje pospešenega dela amortizacije, ki predstavlja višje obračunano amortizacijo glede na vsoto dobljeno z redno amortizacijsko stopnjo.

(2) Knjiženje dodatne popolne amortizacije.

SLIKA 2: Knjiženje dodatnega enkratnega odpisa nove opreme

| | | | |
|--|---------------|--|--|
| 0310 – proizvodna oprema v uporabi | | 4310 – amortizacija opreme po redni stopnji | |
| st. 1,200.000 | | (1a) 30.000 | |
| 0391 – popravek vrednosti (kumulativa amortizacije) | | 4311 – amortizacija opreme po pospešeni stopnji | |
| | 30.000 (1a) | (1b) 30.000 | |
| | 30.000 (1b) | | |
| | 60.000 | | |
| 0396 – dodatni popolni odpis proizvodne opreme | | 433 – strošek dodatne popolne amortizacije opreme | |
| | 1,140.000 (2) | (2) 1,140.000 | |

Vir: Lončar-Galek, 2001, str. 26.

Knjigovodska (neodpisana) vrednost proizvodne opreme je na koncu prvega leta enaka nič, ker sta strošek nabave in popravek vrednosti izenačena.

| | |
|---|-----------|
| konto 0310 proizvodna oprema v uporabi | 1,200.000 |
| - konto 0391 popravek vrednosti | 60.000 |
| - konto 0396 dodatni popolni odpis opreme | 1,140.000 |

| | |
|------------------------------------|---|
| knjigovodska (neodpisana) vrednost | 0 |
|------------------------------------|---|

Vir: Lončar-Galek, 2001, str. 26.

Tako predstavljena bilanca je seveda nerealna, ker je premoženje v njej podcenjeno, saj je navedena oprema na trgu nekaj vredna. Realnost bilance pa lahko dosežemo, če popolnoma amortizirano opremo znova ocenimo, revaloriziramo, in sicer tako, da se njena knjigovodska vrednost uskladi z tržno vrednostjo oziroma da jo povečamo

na pošteno vrednost. Ta možnost je predvidena tudi v mednarodnih računovodskih standardih (Lončar-Galek, 2001, str. 26).

V MRS 16, ki ureja računovodsko ravnanje z nepremičninami, stroji in opremo, je v točkah od 29 do 40 priporočeno nenehno primerjanje knjigovodske vrednosti sredstva z njegovo pošteno vrednostjo oziroma z ocenjeno tržno vrednostjo. V tem primeru je v točki 32 v MRS 16 predlagano dodatno revaloriziranje opreme vsakič, ko se poštena vrednost sredstva razlikuje od njegove knjigovodske vrednosti. Za tako povečanje vrednosti sredstva se na pasivi odprejo revalorizacijske rezerve, ki so po pravilih MRS del kapitala.

Tudi davčni predpisi (12. stavek 5. člena Zakona o davku na dobiček ter 8. in 9. stavek 5. člena Pravilnika o amortizaciji) priznavajo stroške povečane amortizacije zaradi revalorizacije, vendar le do višine zneska, ki je po tej osnovi vračunan v prihodke (10. stavek 4. člena Zakona o davku na dobiček). Tako se strošek amortizacije zaradi vnovične ocene dolgotrajnega premoženja nevtralizira s predpisanimi prihodki v višini revalorizacijskih rezerv, ki smo jih oblikovali zaradi povečanja vrednosti premoženja. Tako računovodsko (in davčno) nevtralnno izkazovanje prihodkov in odhodkov, vezanih na vnovično oceno premoženja, nam omogoča realno bilanco.

NADALJEVANJE PRIMERA :

Na koncu prvega leta uporabe proizvodne opreme, ki je bila v celoti odpisana, se je uprava podjetja »MAR« odločila za revalorizacijo, povečanje vrednosti opreme na tržno vrednost. Ocenjena poštena vrednost opreme znaša 1,000.000 kn. Odločitev se nanaša na dan 31. 12. 2001.

Opis knjiženja na dan 31. 12. 2001:

Začetno stanje na kontu 0310 je prvotni strošek nove opreme, na kontu 0391 je popravek vrednosti na osnovi rednega in pospešenega dela amortizacije, na kontu 0396 pa je vsota dodatne popolne amortizacije.

(1) Zapiranje konta popravek vrednosti v korist konta strošek nabave (oprema v uporabi).

(1a) Zapiranje konta dodatne popolne amortizacije v korist konta strošek nabave.

Po knjiženju (1) in (1a) so zaprti vsi konti, na katerih se je knjigovodstveno evidentirala proizvodna oprema, katere vrednost v knjigovodstvu je bila nič.

(2) Knjiženje povečanja vrednosti opreme na tržno vrednost in izkazovanje revalorizacijskih rezerv.

SLIKA 3: Knjiženje revalorizacije oziroma povečanja vrednosti opreme na tržno vrednost na dan 31. 12. 2001

| | | | |
|--|----------------|--|---------------|
| 0310 – proizvodna oprema v uporabi | | 0391 – popravek vrednosti proizvodne opreme | |
| st. 1,200.000 | 60.000 (1) | (1) 60.000 | 60.000 st. |
| (2)1,000.000 | 1,140.000 (1a) | | |
| 0396 – dodatni popolni odpis opreme | | 920 – revalorizacijske rezerve | |
| (1a) 1,140.000 | 1,140.000 st. | | 1,000.000 (2) |

Vir: Lončar-Galek, 2001, str. 27.

Za nadaljnje ravnanje s to opremo ni predpisov, ki bi določali kako in po kateri amortizacijski stopnji se amortizira njena revalorizirana vrednost. Logično pa bi bilo, da bi podjetje samo določilo amortizacijsko stopnjo, pri tem pa upoštevalo predvideno dobo koristnosti. Tako bi bila zagotovljena realna vrednost premoženja v knjigovodstvu tudi v prihodnosti. Strošek amortizacije revaloriziranega premoženja se veže na revalorizacijske rezerve. Te vplivajo na prihodke in tako se strošek amortizacije revaloriziranega premoženja, ki je bilo enkrat že odpisano, uniči.

V zadnjem delu primera je prikazan še postopek knjiženja v naslednjem letu, torej v letu 2002:

Končna stanja, prenesena iz leta 2001, so izkazana na kontih, kjer je prikazana nova ocenjena poštena vrednost opreme (konto 0310 – oprema v uporabi), in na tistih, ki izkazujejo učinek revalorizacije (konto 920 – revalorizacijske rezerve).

(1) Knjiženje amortizacije revalorizirane vrednosti opreme.

(1a) Sočasno prikazovanje prihodkov od revalorizacije v višini vsote izkazane amortizacije revalorizirane opreme.

SLIKA 4: Prikaz knjiženja v letu 2002

| | | | |
|---|---------------|--|-------------|
| 0310 – proizvodna oprema v uporabi | | 0391 – popravek vrednosti proizvodne opreme | |
| st. 1,000.000 | | | 200.000 (1) |
| <u>920 – revalorizacijske rezerve</u> | | <u>434 – strošek povečane amortizacije zaradi revalorizacije</u> | |
| (1a) 200.000 | 1,000.000 st. | (1) 200.000 | |
| <u>775 – prihodki od revalorizacije</u> | | | |
| | 200.000 (1a) | | |

Vir: Lončar-Galek, 2001, str.27.

Če se podjetje odloči, da bo novo opremo dodatno enkratno ali delno odpisalo, ker se želi ogniti poslovni izgubi ali iz kakega drugega razloga, v naslednjih letih ne more znova delno ali povsem odpisati preostale neodpisane vrednosti te opreme. Neodpisana vrednost se nadalje amortizira po predpisanih amortizacijskih stopnjah.

3 REVALORIZACIJA (PREVREDNOTENJE) OSNOVNIH SREDSTEV

Revalorizacija je odpravljanje neravnotežja med nominalno in realno vrednostjo sredstev, ki ga povzroča inflacija (Cetinski, 2000, str. 17). Ima predvsem dve vlogi: je obračunska kategorija, ki naj bi v inflacijskih razmerah pomagala bolj realno finančno spremljati poslovanje podjetij, pri nas pa je bila tudi pomembna prvina obrestne mere.

Revalorizacija namreč pomeni samodejno prilagajanje ali višanje vrednosti sredstev in obveznosti v skladu z zmanjšanjem kupne moči domačega denarja. Povedano preprosteje: v Sloveniji smo revalorizirali vse dolgoročne računovodske postavke v skladu s stopnjo inflacije oziroma z rastjo tečaja tolarja v primerjavi s tujimi valutami. (Kavšek, 2002)

Spremenjeni SRS so doslej znani način obračunavanja revalorizacije sredstev (prevrednotenje nad izvirno vrednostjo) in dolgovi opustili ter ga (delno) nadomestili s prevrednotenjem zaradi okrepitve. Ne gre le za nadomestitev besede revalorizacija z besedo prevrednotenje, temveč za vsebinske spremembe. S prevrednotenjem je mišljeno vnovično vrednotenje; to pa lahko pomeni povečanje vrednosti sredstev in dolgovi nad izvirno knjigovodsko vrednost in tudi zmanjšanje vrednosti sredstev in dolgovi pod izvirno knjigovodsko vrednost. (Odar, 2002)

Prevrednotenje je torej sprememba prvotno izkazane vrednosti gospodarskih kategorij; to pomeni, da je prevrednotenje vsako ponovno ovrednotenje gospodarskih kategorij po njihovem začetnem pripoznavanju (Odar, 2000, str. 21). Če je denimo poštena vrednost sredstev večja od knjigovodske vrednosti, ki izvirno izhaja iz nabavne vrednosti, potem vrednost sredstev po predlogu SRS povečamo do poštene vrednosti. Razlika med pošteno in knjigovodsko vrednostjo pa je poseben prevrednotevalni popravek kapitala, ki je sestavni del kapitala. Posebni prevrednotevalni popravek kasneje omogoča pokritje oslabitve oziroma zmanjšanja vrednosti tistih sredstev, za katera je bil oblikovan, pri amortizirljivih sredstvih pa tudi kritje obračunane amortizacije iz razlike med prevrednoteno izvirno vrednostjo in nadomestljivo vrednostjo (Horvat, 2000, str. 73).

Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev torej pomeni spreminjanje njihove knjigovodske vrednosti. Knjigovodska vrednost je opredeljena kot neodpisana vrednost, torej razlika med nabavno vrednostjo in nabranim popravkom vrednosti. Prevrednotenje se lahko opravi na koncu poslovnega leta ali med njim. Kot prevrednotenje se ne štejejo dodatna vlaganja v osnovna sredstva in njihovo amortiziranje.

3.1 PREVREDNOTENJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV V SLOVENIJI

V skladu s SRS poznamo dve vrsti prevrednotenja. Prvo je tako imenovano splošno prevrednotenje, ki je posledica spremembe kupne moči, poleg tega pa standardi

omenjajo tudi posebno prevrednotenje, ki je posledica sprememb cen gospodarskih kategorij. (Kavšek, 2002)

Splošno prevrednotenje ima enake posledice kot dosedanja revalorizacija, saj povečuje izvirno vrednost osnovnega sredstva in posledično tudi stroške amortizacije. Posebno prevrednotenje pa ne vpliva na izkazovanje izvirne vrednosti osnovnega sredstva, saj se izkazuje na vzporednem paru kontov in se učinek neposredno ne evidentira v breme amortizacije. (Jereb, Šircelj, 2001, str. 38)

3.1.1 SPLOŠNO PREVREDNOTENJE

O splošnem prevrednotenju bi lahko govorili v dveh primerih. Obe možnosti sta odvisni od odločitve družbe, saj standard te možnosti dopušča in ju ne predpisuje kot obvezni.

Prvi primer je nakup opredmetenega osnovnega sredstva v tujini. Le-to se praviloma lahko prevrednoti le za spremembo tečaja tuje valute, v kateri je bilo nabavljeno, ob upoštevanju še razpoložljive dobe koristnosti. Pri nakupu opredmetenega osnovnega sredstva v tujini, ko dolg v tujini na koncu poslovnega leta še ni poravnani in ga je treba popraviti zaradi spremembe tečaja tuje valute, ali pri nakupu opredmetenega osnovnega sredstva, ko je dolg za to sredstvo izražen v domači valuti in je med pogodbenima strankama dogovorjeno prevrednotenje z namenom ohranjanja njegove vrednosti, se lahko takšna razlika upošteva tudi kot popravek nabavne vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva, pri čemer se pojavi nasprotna postavka, to je popravek vrednosti dolga. Od tako spremenjene nabavne vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva zaradi opravljenega prevrednotenja se kasneje obračuna amortizacija kot strošek. (SRS, 2002, str. 27)

Splošno prevrednotenje se obvezno obračunava le pri kapitalskih postavkah glede na rast tečaja evra. Ob prenosu dela posebnega prevrednotevalnega popravka kapitala za izničenje prevrednotenja kapitalskih postavk se v tem znesku poveča izvirna vrednost osnovnega sredstva. (Jereb, Šircelj, 2001, str. 39). Namesto doslej uporabljenega koeficienta rasti maloprodajnih cen se po novem uporablja rast tečaja evra glede na tolar, in sicer le, če je omenjena rast večja od 5,5 odstotka na letni ravni.

3.1.2 POSEBNO PREVREDNOTENJE

Pomembnejša od splošnega prevrednotenja je kategorija prevrednotenja, ki je posledica spremembe cen gospodarskih kategorij. Prevrednotenje lahko pomeni okrepitev pa tudi oslabitev sredstev. S tem vpeljujejo novi SRS drugačno pojmovanje vrednotenja sredstev, kajti doslej je bila temelj vrednotenja izvirna vrednost in zaradi predpostavke previdnosti so bila sredstva mnogokrat računovodsko prikazana v nasprotju z resnično in pošteno sliko stanja sredstev in obveznosti.

Novi SRS pa dajejo večji pomen pošteni vrednosti, ki bolje izraža trenutno stanje sredstev in obveznosti. Za vsako kategorijo posebej določajo, kako se poštene vrednosti ugotavljajo. Temeljna opredelitev, povzeta po MRS, določa, da je poštena vrednost tisti znesek, za katerega lahko sredstvo zamenjamo, obveznosti pa poravnamo med dobro obveščeni in voljnimi strankami v preišljenem poslu.

Pošteno vrednost lahko ocenijo preizkušeni ocenjevalci ali podjetje samo. Slednje mora za to sprejeti notranji pravilnik ocenjevanja sredstva in dolgov, hkrati pa vzpostaviti ustrezno organizacijsko obliko podjetja. Prevrednotenje v skladu s SRS ne bo vplivalo na poslovni uspeh podjetja, temveč se bo knjižilo kot posebni prevrednotevalni popravek kapitala. Poslovni rezultat podjetja bo vseboval omenjene prevrednotene prihodke šele takrat, ko bo sredstvo odtujeno in bo dobiček dejansko uresničen. (Kavšek, 2002)

V SRS 1 je opredeljeno prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev zaradi

- okrepitve, ki poveča njihovo dotlej izkazano vrednost,
- oslabitve, ki zmanjša njihovo dotlej izkazano vrednost, in
- odprave oslabitve.

Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev zaradi okrepitve je dopustno, prevrednotenje zaradi oslabitve pa obvezno. Okrepitev se lahko opravi, če je poštena vrednost sredstva večja od knjigovodske. Standardi pa določajo, da je prevrednotenje sredstev nujno ob oslabitvi oziroma kadar je knjigovodska vrednost višja od nadomestljive; to se ugotovi na podlagi ocene prejemkov in izdatkov uporabe sredstva ali razobrestenja prihodnjih denarnih tokov. Prevrednotenje zaradi oslabitve pa bo neposredno vplivalo na poslovni rezultat podjetja. (Kavšek, 2002)

V nadaljevanju bom podrobneje predstavila primere posebnega prevrednotenja osnovnih sredstev.

3.1.2.1 PREVREDNOTOVANJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV ZARADI OKREPITVE

Opredmetena osnovna sredstva se lahko prevrednotijo zaradi okrepitve, če obstajajo utemeljeni tržni podatki, ki omogočajo povečanje knjigovodske vrednosti zemljišč, zgradb, opreme in finančnih instrumentov (Odar, 2002). To se lahko zgodi, če njihova dokazana poštena vrednost presega njihovo knjigovodsko vrednost. Kot pošteno vrednost razumemo znesek, za katerega je sredstvo mogoče zamenjati med dobro obveščenima in voljnima strankama v premišljenem poslu. Pri zemljiščih, zgradbah in tudi opremi lahko ugotavljajo pošteno vrednost kot čisto prodajno vrednost pooblaščenih ocenjevalci vrednosti, pri tem pa upoštevajo že pretečeno dobo koristnosti. Lahko pa jo dokaže tudi podjetje samo, če ima v posebnem pravilniku določen način ocenjevanja vrednosti, ki temelji na slovenskih poslovnofinančnih standardih.

Ker se mora podjetje samo odločiti za prevrednotenje zaradi okrepitve v skladu s pravilom primerljivosti, mora biti taka odločitev uprave dolgoročna, spremeniti pa naj bi jo bilo mogoče le izjemoma. Na odločitev pa bo najverjetneje vplivalo kar nekaj dejavnikov (Odar, 2002):

»1. Najpomembnejši razlog za sprejetje take odločitve je gotovo realnejše izkazovanje sredstev po pošteni vrednosti, kar naj bi izboljšalo izrazno moč računovodskih izkazov ter njihovim bralcem in drugim uporabnikom informacij v njih zagotovilo resnično in pošteno sliko o sredstvih ter olajšalo sprejemanje odločitev na podlagi podatkov iz računovodskih izkazov.

2. 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).

3. Vsekakor pa je treba dodati, da bo k realnejšemu izkazovanju sredstev veliko pripomogel tudi odpravljeni ‚avtomatizem‘ revaloriziranja osnovnih sredstev, ki so ga večinoma uporabljala in tudi izrabljala nekatera podjetja in tako svoja sredstva preveč prevrednotila.«

Podjetje se lahko odloči za okrepitev posameznih osnovnih sredstev v knjigovodstvu, če se poštena (tržna) vrednost posameznih osnovnih sredstev zaradi tržnih razmer poveča. Ali se bo takšna okrepitev v računovodskih razvidih izkazala ali ne, je odvisno od odločitve podjetja. Pri tem je najustreznejše upoštevati načelo pomembnosti, ki pravi: »Če je znesek okrepitve pomemben (mejo pomembnosti si

| 0311 – prevred. gradbenega objekta -okrepitev | | 951– posebni prevred. popravek kapitala | |
|--|------|--|----------|
| 300 | (1a) | (3) 35 | 400 (1b) |
| 35 | (3) | | |

Vir: Jereb, Šircelj, 2001, str. 41.

3.1.2.2 PREVREDNOTOVANJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV ZARADI OSLABITVE

Podjetja morajo prevrednotovati sredstva zaradi oslabitve, če je knjigovodska vrednost višja od nadomestljive. Nadomestljiva vrednost pa je lahko čista prodajna vrednost (znesek, ki bi ga dobili, če bi danes prodali sredstvo v zdajšnjem stanju minus stroški, povezani s prodajo) ali vrednost pri uporabi (vsi prihodnji prejemki minus izdatki, prevedeni na današnji časovni trenutek z uporabo ustrezne diskontne stopnje). Če sta obe ocenjeni vrednosti nižji od knjigovodske, mora podjetje priznati izgubo zaradi oslabitve. (Valentinčič, 2002)

Z obema ocenama so težave. Objektivno prodajno vrednost bi lahko dobili samo, če bi obstajal visoko likviden sekundarni trg rabljenih sredstev. Takega trga za fizična sredstva praviloma ni (izjema je na primer trg rabljenih avtomobilov). Ob ocenjevanju vrednosti pri uporabi pa je treba določiti denarne tokove za več let vnaprej, poleg tega pa še ustrezne diskontne stopnje.

Ne glede na precejšnjo negotovost, povezano s takim ocenjevanjem, in mogoče napake nam izguba zaradi oslabitve, izračunana na tej podlagi, v grobem pove, koliko manj čistih denarnih pritokov, popravljenih za tveganje in preračunanih na današnji dan, lahko pričakujemo od sredstev. Teh pritokov seveda ne bo, in sicer ne glede na to, ali bo podjetje sredstva prevrednotilo ali ne. (Valentinčič, 2002)

Primer: Knjiženje prevrednotenja gradbenega objekta zaradi oslabitve

- (1) Evidentiranje oslabitve gradbenega objekta za 7 %
- (2) Obračun amortizacije izvirne vrednosti gradbenega objekta (amortizacijska stopnja je 5 %)

SLIKA 6: Knjiženje prevrednotenja gradbenega objekta

0210 – nabavna vrednost
gradbenega objekta

| | |
|------------|--|
| st. 10.000 | |
|------------|--|

0310 – popravek vrednosti
gradbenega objekta zaradi amort.

| | |
|--|-----------|
| | 4.000 st. |
| | 900 (2) |

431 – amortizacija

| | |
|---------|--|
| (2) 500 | |
|---------|--|

0211 – prevrednotenje grad. obj.
zaradi oslabitve

| | |
|--|---------|
| | 700 (1) |
|--|---------|

0311 – popravek vrednosti grad. obj.
zaradi oslabitve

| | |
|----------|--|
| (1a) 400 | |
| (2) 400 | |

720 – prevrednotovalni poslovni
odhodki

| | |
|----------|--|
| (1b) 300 | |
|----------|--|

Vir: Jereb, Šircelj, 2001, str. 44.

3.1.2.3 PREVREDNOTOVANJE OSNOVNIH SREDSTEV ZARADI ODPRAVE OSLABITVE

Osnovna sredstva se prevrednotujejo zaradi odprave oslabitve tedaj, ko podjetje, ki je ocenilo, da je neko sredstvo izgubilo vrednost na koncu preteklega leta, ob koncu naslednjega ugotovi, da bo to izgubo moralo odpraviti, ker okoliščine v poslovnem okolju kaj takega ne zahtevajo več. Tedaj mora podjetje znova oceniti nadomestljivo vrednost tega sredstva.

SLIKA 7: Knjiženje prevrednotenja opreme zaradi odprave oslabitve

0402 – prevrednotenje opreme
zaradi oslabitve

| | |
|---------|---------|
| (1) 100 | 100 st. |
|---------|---------|

0502 – popravek vrednosti opreme
zaradi oslabitve

| | |
|--------|--------|
| st. 20 | 20 (1) |
|--------|--------|

720 – prevrednotovalni poslovní
prihodki

| | |
|----|-----|
| 80 | (1) |
|----|-----|

Vir: Zupančič, 2001a, str. 23.

Če pogledamo prikazano knjiženje odprave oslavitve, vidimo, da razliko med oslavitvijo izvirne vrednosti in popravkom vrednosti opreme izkažemo kot prevrednotovalni poslovni prihodek. Če je bilo sredstvo prej oslabiljeno v breme odhodkov, obravnavamo odpravo njegove oslavitve kot povečanje prihodkov, če pa je bilo oslabiljeno v breme prevrednotovalnega popravka kapitala, je treba odpravo take oslavitve obravnavati kot povečanje prevrednotovalnega popravka kapitala (Koželj, 2001, str. 28).

3.2 REVALORIZACIJA, PREVREDNOTENJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV NA HRVAŠKEM

Računovodski sistem na Hrvaškem nima natančno določenega pravila za revalorizacijo premoženja, zato je revalorizacijo mogoče izpeljati za nedoločeno časovno obdobje, poleg tega pa uporabljati različne indekse revalorizacije (Mrša, 2000, str. 23). V podjetju lahko za obračun revalorizacije uporabijo indeks rasti cen industrijskih proizvodov, indeks rasti cen na drobno ali pa kateri drugi indeks. Pri tem morajo biti pozorni tudi na 37. točko mednarodnega standarda 29, ki pravi, da je pri popravljanju finančnih poročil obvezna uporaba splošnega indeksa rasti cen, ki kaže spremembe v splošni kupni moči. Če pri revalorizaciji uporabimo splošni indeks rasti cen, se spremeni nabavna vrednost sredstva in popravek vrednosti tega sredstva.

Ko govorimo o opredmetenih osnovnih sredstvih, pa revalorizacija lahko pomeni tudi prevrednotenje, ki je prilagajanje neto knjigovodske vrednosti pošteni vrednosti teh sredstev. Poštena vrednost je tista, ki jo je dobro obvešččen kupec pripravljen ponuditi za določeno sredstvo v resni kupoprodajni pogodbi. Tržno vrednost sredstva ocenijo poklicno usposobljeni ocenjevalci (Brkanić, Ratković, 2002, str. 15). To pove, da z revalorizacijo neto knjigovodsko vrednost sredstva, ki ga revaloriziramo, povečamo za razliko do poštene vrednosti, na strani virov sredstev pa se v istem znesku oblikujejo revalorizacijske rezerve.

Pošteno vrednost v praksi razumemo takole (Lončar-Galek, 1999, str. 106):

- Poštena vrednost zemljišča in zgradb je po navadi njihova tržna vrednost, ki se določi z ocenitvijo, to pa opravijo poklicno usposobljeni ocenjevalci.
- Poštena vrednost naprav in opreme je prav tako njihova tržna vrednost, ugotovljena s cenitvijo, vendar morajo zanjo obstajati dokazi.

Kako pogosto se sredstvo revalorizira, je odvisno od tega, kako pogosto se spreminja njegova poštena vrednost. Poštena vrednost nekaterih sredstev se spreminja tako hitro, da je potrebna letna revalorizacija, so pa tudi sredstva, pri katerih so spremembe poštene vrednosti skozi čas neznatne. Če so spremembe poštene vrednosti sredstva neznatne, zadošča če sredstvo revaloriziramo na 3 do 5 let. Pomembno je poudariti, da, ko revaloriziramo en predmet iz skupine nepremičnin, strojev in opreme, moramo revalorizirati celotno skupino (Lončar-Galek, 1999, str. 106).

PRIMER: Revalorizacija (prevrednotenje) sredstev

Uprava podjetja je naročila pooblaščenemu cenilcu naj pripravi tri ocene vrednosti: – za nepremičnine, stroje in opremo, – saj meni, da se je tržna vrednost le-teh bistveno povečala. Rezultate ocene vrednosti prikazuje preglednica 4.

PREGLEDNICA 4: Ocena vrednosti in revalorizacija sredstev na dan 1. 1. 2001

| Opis | Strošek nabave | Popravek vrednosti | Neto sedanja vrednost | Ocenjena poštena vrednost | Rezultat revalorizacije | Reval. strošek nabave | % reval.v strošku nabave |
|-----------|----------------|--------------------|-----------------------|---------------------------|-------------------------|-----------------------|--------------------------|
| 1 | 2 | 3 | $4 = 2 - 3$ | 5 | $6 = 5 - 4$ | $7 = 2 + 6$ | $8 = 6:7 *100$ |
| Zemljišče | 1,000.000 | - | 1,000.000 | 1,500.000 | 500.000 | 1,500.000 | 33,333% |
| Zgradba | 6,000.000 | 2,100.000 | 3,900.000 | 5,000.000 | 1,100.000 | 7,100.000 | 15,493% |
| Oprema | 800.000 | 800.000 | - | 80.000 | 80.000 | 880.000 | 100,00% |

Vir: Brkanić, Ratković, 2002, str. 16.

Knjiženje revalorizacije

Rezultat revalorizacije se na pasivni strani prišteje h kapitalu kot revalorizacijska rezerva, na strani aktive pa dobimo te rezultate: pri zemljiščih se rezultat

revalorizacije prišteje k strošku nabave, ker se zemljišča ne amortizirajo, pri gradbiščih, strojih in opremi pa se rezultat revalorizacije lahko prikazuje ločeno.

Na Hrvaškem se pojavlja v zvezi z revalorizacijo vprašanje (Brkanić, 2002a, str. 37), ali naj se učinek revalorizacije izkaže kot posebna postavka ali kot povečanje knjigovodske vrednosti sredstva, ki ga revaloriziramo. To vprašanje izhaja iz zahtevka Zakona o davku na dobiček, ki pravi da se med prihodke vračunajo tudi dobički, ki izhajajo iz revalorizacije premoženja (usklajevanje knjigovodske vrednosti s pošteno vrednostjo) do višine zneska, ki je vračunan v povečane stroške amortizacije zaradi revalorizacije. Da bi dobili o tem podatke, potrebne za izdelavo Prijave davka na dobiček, je izšlo mnenje, da je treba ločeno knjigovodsko prikazati učinek revalorizacije tudi za premoženje kot posebno postavko (Brkanić, 2002a, str. 37).

Odgovor na vprašanje, ali je smiselno revalorizacijo sredstev evidentirati posebej tudi za premoženje, lahko dobimo s pregledom dobe amortiziranja posamezne kategorije sredstva. Iz preglednice 5 razberemo kako problematična je različica ločevanja revalorizacije od sredstva, ki mu le-ta pripada.

PREGLEDNICA 5: Primerjava dobe amortiziranja revaloriziranega sredstva in dobe učinka revalorizacije, ko se le ta vodi kot posebna postavka.

| Opis | Povečanje knjigovodske vrednosti revaloriziranega sredstva | | Revalorizacija kot posebna postavka | | |
|----------------------------------|--|----------------|-------------------------------------|----------------|----------------|
| | Konec 6. leta | Konec 11. leta | Konec 6. leta | Konec 10. leta | Konec 16. leta |
| Strošek nabave | 800.000 | 1,000.000 | 800.000 | 800.000 | - |
| Strošek letne amortizacije (10%) | 80.000 | 100.000 | 80.000 | 80.000 | 20.000 |
| Akumulirana amortizacija | 480.000 | 980.000 | 480.000 | 800.000 | - |
| Knjigovodska vrednost | 320.000 | 20.000 | 320.000 | 0 | 0 |
| Revalorizacija | 200.000 | - | 200.000 | 200.000 | 200.000 |
| Amortizacija revalorizacije | - | - | - | 80.000 | 200.000 |

Vir: Brkanić, 2002a, str. 38.

Po podatkih v preglednici ugotovimo, da se revalorizirano sredstvo amortizira 11 let, posebna postavka revalorizacije pa se sama amortizira nadaljnjih 10 let – kar skupaj znaša 16 let. Iz navedenega sledi, da je za podjetje najboljša, da pripiše učinek revalorizacije konkretnemu sredstvu. Podatke za prijavo davka pa brez težav lahko razbere iz razdeljenega dela stroška amortizacije in prihodka od revalorizacije na podlagi razmerja med njima (Brkanić, 2002a, str. 38).

3.2.1 PREVREDNOTENJE ZARADI ZMANJŠANJA VREDNOSTI SREDSTVA

Mednarodni računovodski standard 36 izrecno zahteva, da se pri sredstvih, katerih knjigovodska vrednost je na dan bilance stanja večja od nadomestljive vrednosti, prizna izguba zaradi zmanjšanja vrednosti (Koželj, 2001a, str. 34). Standard ponuja pod pojmom nadomestljiva vrednost dve možnosti:

- *čista prodajna vrednost*, ki jo lahko dobimo na dva načina, in sicer s prodajno ceno po že podpisani pogodbi ali s tržno ceno, obe pa moramo zmanjšati za stroške odtujitve sredstva, in
- *vrednost sredstva pri uporabi*, ki je enaka diskontirani vrednosti denarnih tokov od prodaje takega sredstva.

Ko podjetje primerja knjigovodsko vrednost sredstva z njegovo nadomestljivo vrednostjo, upošteva tisto vrednost, ki je višja.

Če je knjigovodska vrednost višja od nadomestljive vrednosti sredstva – to pomeni, da se je vrednost tega sredstva zmanjšala – mora podjetje zmanjšati knjigovodsko vrednost sredstva na znesek nadomestljive vrednosti, zanj pa pomeni to izgubo. Po zahtevah MRS 36, 59. člen, je treba izgubo zaradi zmanjšanja vrednosti takoj prikazati v izkazu uspeha, razen če je sredstvo izkazano po revalorizirani vrednosti, ki temelji na kakem drugem mednarodnem standardu (Koželj, 2001a, str. 34).

Oglejmo si to na primeru, v katerem imamo amortizirljivo sredstvo, ki je bilo že revalorizirano.

PRIMER: Prevrednotenje sredstva, za katero imamo tele podatke

| | |
|------------------------------------|----------|
| Revalorizirana nabavna vrednost | 100 mio. |
| Revalorizirani popravek vrednosti | 80 mio. |
| <hr/> | |
| Neodpisana (knjigovodska) vrednost | 20 mio. |

Kod nadomestljivo vrednost pa lahko vzamemo:

- | | |
|----------------------------------|---------|
| a) ocenjeno tržno vrednost ali | 16 mio. |
| b) vrednost sredstva pri uporabi | 18 mio. |

Vir: Koželj, 2001a, str. 38.

Vidimo, da je vrednost sredstva pri uporabi višja od ocenjene tržne vrednosti, zato le to primerjamo z neodpisano vrednostjo, ki je izkazana knjigovodsko. Razliko med neodpisano vrednostjo in vrednostjo sredstva pri uporabi, ki znaša 2 mio., razumemo kot odhodek od poslovanja. Pri knjiženju bi se to na strani aktive izkazalo kot storno pri nabavni vrednosti sredstva, hkrati pa bi se na pasivi oblikovali izredni odhodki v višini 2 mio..

3.2.1.1 IZNIČENJE IZGUBE, KI JE NASTALA ZARADI ZMANJŠANJA VREDNOSTI SREDSTVA

Zaradi spreminjajočih se gospodarskih razmer se priložnosti v poslovnem okolju iz leta v leto spreminjajo. Lahko se zgodi, da podjetje, ki je ocenilo, da je neko sredstvo izgubilo vrednost na koncu preteklega leta, konec nekega drugega leta ugotovi, da bi to izgubo moralo izničiti, ker okoliščine česa takega ne zahtevajo več. Podjetje mora znova oceniti nadomestljivo vrednost tega sredstva. Do tega pripeljejo notranje in zunanje informacije (Koželj, 2001a, str. 39).

- Notranje informacije so na primer ugodnejše spremembe obsega ali načina izrabljanja sredstva, notranji podatki o rasti uspešnosti sredstva v primerjavi s prej načrtovano in pričakovano, itn.
- Zunanje informacije so lahko: očitno povečanje tržne vrednosti sredstva, značilne tehnološke spremembe pri enakih sredstvih na trgu, novi razvojni trendi pri teh sredstvih, spremenjene tržne obrestne mere za kredite, itn.

Izguba zaradi zmanjšanja vrednosti sredstva se izniči tako, da se knjigovodska vrednost poveča do na novo ocenjene nadomestljive vrednosti. Paziti pa moramo, da

povečana knjigovodska vrednost ne prekorači tiste knjigovodske vrednosti, ki je bila določena, četudi izguba iz preteklosti zaradi zmanjšanja vrednosti ne bi bila priznana (Koželj, 2001a, str. 39). Povečanje knjigovodske vrednosti nad to mejo bi pomenilo prevrednotenje omenjenega sredstva.

Z računovodskega stališča je za hrvaško podjetje pomembno, da se izničenje izgube zaradi zmanjšanja vrednosti sredstva izpelje kot povečanje vrednosti istega sredstva, na drugi strani pa kot prihodek v izkazu uspeha, čeprav je po MRS 36 to drugače predpisano. S tem naj bi se nekako kompenziral pretekli odhodek, ki je nastal pri knjiženju izgube zaradi zmanjšanja vrednosti sredstva, čeprav se je odhodek nanašal na drugo obračunsko obdobje. Po MRS 36 bi se izničenje te izgube moralo pripisati neposredno h kapitalu kot presežek, ki temelji na ponovnem vrednotenju. (Koželj, 2001a, str. 39).

SKLEP

Sredstva so najpomembnejši sestavni del podjetja še posebno, ko govorimo o opredmetenih osnovnih sredstvih. Kot je bilo že povedano na začetku diplomskega dela, so to tista sredstva za delo in poslovanje, katerih doba koristnosti je daljša od enega leta. Pri uporabi se postopno izrabljajo in tako izgubljeni del svoje vrednosti prenašajo na proizvode; vendar kljub večkratni uporabi ohranjajo prvotno obliko.

Razlike v vrednotenju osnovnih sredstev med slovenskimi računovodskimi standardi in mednarodnimi računovodskimi standardi so lahko na videz še tako majhne in nepomembne, a bistveno vplivajo na prikaz uspeha podjetja, torej na temeljne računovodske izkaze. Prav iz tega razloga, torej zaradi lažje primerljivosti računovodskih izkazov s tujimi podjetji, so se novi SRS približali rešitvam iz MRS. To smo zasledili že pri sami opredelitvi opredmetenih osnovnih sredstev in pri vrednostih, povezanih z njimi.

MRS sem obravnavala iz zornega kota hrvaškega računovodstva, in pri tem uporabila njihov prevod teh standardov ter njihovo razlago ponujenih rešitev, vezanih na opredmetena osnovna sredstva, ki jih ponujajo MRS. Poleg teh imajo na Hrvaškem tudi nekatera svoja pravila v računovodstvu. Največje razlike v primerjavi s slovenskim računovodstvom sem zasledila pri amortizaciji.

V marsikaterem podjetju je prav amortizacija uporabljena kot sredstvo za izkazovanje zaželene višine dobička. Eno od orodij, ki podjetju to omogoča na Hrvaškem, je možnost enkratnega odpisa opreme. Vsota enkratnega odpisa investicijskega zneska vpliva na izkaz uspeha in na bilanco stanja. O tem, ali bo oprema odpisana enkratno

ali pa amortizirana po določenih amortizacijskih stopnjah, odloča podjetje. Vsako podjetje pa mora pretehtati prednosti in slabosti svoje odločitve, preden se dokončno odloči.

Razlike se pokažejo tudi pri revalorizaciji opredmetenih osnovnih sredstev. Z vpeljavo novih SRS so se te razlike bistveno zmanjšale, saj je doslej znano revalorizacijo zamenjalo prevrednotenje. Tudi na tem področju imajo v hrvaškem računovodstvu nekaj posebnosti, ki se razlikujejo od MRS. Njihov računovodski sistem namreč nima natančno določenega pravila za revalorizacijo premoženja; tako je revalorizacijo mogoče izpeljati za nedefinirano časovno obdobje, poleg tega pa se lahko uporabijo različni indeksi revalorizacije.

LITERATURA

1. Brkanić Vlado: Optimizacija bilančne strukture. Zagreb: RRiF, 2002. 252 str.
2. Brkanić Vlado: Bilančne kontroverzije kao posljedica oporezivanja dobitka i dohodka. Računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, 2002a, 4, str. 34–41.
3. Brkanić Vlado: Polugodišnji obračun amortizacije i jednokratni otpis opreme i poslovnih objekata u 2002. Računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, 2002b, 7, str. 13–19.
4. Brkanić Snježana, Ratković Tomo: Godišnji obračun troškova amortizacije za 2001. godinu. Računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, 2002, 1, str. 11–22.
5. Cetinski Andrej: Revalorizacija – resna sistemska napaka. Okrogla miza bančnega vestnika, Bančni vestnik, Ljubljana, 2000, 10, str.17–19.
6. Horvat Tatjana: Slovenski računovodski standardi in prevrednotenje. Gospodarski vestnik, Ljubljana, 2000, 22, str. 72–73.
7. Hribar Zlata: Nekatero posebnosti prenovljenih slovenskih računovodskih standardov. Iks, Ljubljana, 2002, 8, str. 19–22.
8. Jereb Samo, Šircelj Andrej: Računovodstvo osnovnih sredstev. Ljubljana: LM Veritas, 2001. 67 str.
9. Kavšek Drago: Z novimi računovodskimi standardi smo bliže mednarodnim. Ljubljana: Finance, [URL:<http://www.finance-on.net/show.php?id=20264>], 17. 3. 2002.
10. Kolenc Dejan: Novosti, ki jih prinašajo prenovljeni slovenski računovodski standardi na področju vrednotenja in prikazovanja aktivnih postavk bilance stanja. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2002. 44 str.
11. Kovačević Branko, Vojnić Savo: Upravljanje amortizacije - specifičnim oblikom troškova poslovanja. Ekonomski pregled, Zagreb, 51 (2000), 3-4, str. 334–358.
12. Koželj Stanko: Nekaj o spremembah in dopolnitvah Slovenskih računovodskih standardov. Iks, Ljubljana, 2001, 6, str.43–46.

13. Koželj Stanko: Međunarodni računovodstveni standard 36 – smanjenje vrijednosti imovine. Računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, 2001a, 8, str. 34–40.
14. Lončar-Galek Danica: Oblikovanje računovodstvenih politika za potrebe procjene i vrijednosnog usklađivanja dugotrajne imovine. Referati za savjetovanje. Zagreb: Hrvatski računovođa, 1999, str. 99–108.
15. Lončar-Galek Danica: Računovodstveni aspekt primjene jednokratnog otpisa novonabavljene opreme i poslovnih građevinskih objekata. Računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, 2001, 9, str. 24–30.
16. Marković Ivan: Financijski učinci primjene politike amortizacije. Računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, 2000, 2, str. 76–83.
17. Međunarodni računovodstveni standardi. Zagreb: RRIIF, 2000. 654 str.
18. Mrša Josipa: Sustavi vrednovanja imovine i dugova u računovodstvu. Računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, 2000, 9, str. 23–30.
19. Novaković Želimir: Realnost iskazane vrijednosti dugotrajne imovine s gledišta revizije. Revizija, Zagreb, 2001, 3, str. 37–44.
20. Odar Marjan: Prevrednotovanje gospodarskih kategorij v osnutku sprememb Slovenskih računovodskih standardov. Iks, Ljubljana, 26 (2000), 9, str. 20–48.
21. Odar Marjan: Kako novi SRS vplivajo na izkaz dobička. Ljubljana: Finance, [URL: <http://www.finance-on.net/show.php?id=30762>], 8. 9. 2002.
22. Ogrizek Aleksander: Primerjava različnih modelov amortizacije osnovnih sredstev in njihov vpliv na dobiček. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2000. 38 str.
23. Pučko Danijel, Rozman Rudi: Ekonomika podjetja. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1996. 328 str.
24. Schroeder Richard G., Clark Myrtle: Accounting theory. New York: John Wiley & Sons, Inc., 1995. 827 str.
25. Slovenski računovodski standardi. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002. 319 str.

26. Torkar Milan: Ocenjevanje vrednosti. Iks, Ljubljana, 2002, 8, str. 9–18.
27. Turk Ivan, et al.: Finančno računovodstvo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1999. 812 str.
28. Turk Ivan, Melavc Dane: Računovodstvo. Kranj: Moderna organizacija, 2001. 547 str.
29. Valentinčič Aljoša: Prevrednotovanje osnovnih sredstev zaradi oslabitve. Ljubljana: Finance, [URL: <http://www.finance-on.net/show.php?id=19917>], 11. 3. 2002.
30. Zupančič Vera: Osnovna sredstva v prenovljenih standardih. Iks, Ljubljana, 2001, 12, str. 28–42.
31. Zupančič Vera: Najpomembnejše novosti v prenovljenih Slovenskih računovodskih standardih, SRS 1 – Opredmetena osnovna sredstva. Gradivo za posvetovanja o vodenju poslovnih knjig po novih Slovenskih računovodskih standardih. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001a, str. 18–25.
32. Zupančič Vera: Izkaz uspeha – amortizacija. Iks, Ljubljana, 2002, 1-2, str. 80–87.

VIRI

1. Pravilnik o amortizaciji (Narodne novine, št. 54/01).
2. Pravilnik o davku na dobiček (Narodne novine, št. 54/01).
3. Zakon o davku na dobiček (Hrvatski porezni propisi u 2001).
4. Primjena novog Pravilnika o amortizaciji s naglaskom na jednokratni otpis kao poreznu pogodnost (RRIF, 2001, 12, str. 58–61).