

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA –  
RAZLIKE MED SLOVENSKIMI IN MEDNARODNIMI RAČUNOVODSKIMI STANDARDI

Ljubljana, december 2004

MATEJA VRČON

## **IZJAVA**

Študentka Mateja Vrčon izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof. dr. Marjana Odarja in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 7.12.2004

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

## KAZALO

<b>1 UVOD</b> .....	<b>1</b>
<b>2 SREDSTVA</b> .....	<b>3</b>
2.1 OPREDELITEV SREDSTEV .....	3
2.2 DELITEV SREDSTEV .....	4
2.3 OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA .....	5
2.3.1 Opredelitev opredmetenih osnovnih sredstev .....	5
<b>3 RAZLIKE MED SLOVENSKIM IN MEDNARODNIM RAČUNOVODSTVOM OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV</b> .....	<b>8</b>
3.1 SLOVENSKA IN MEDNARODNA UREDITEV RAČUNOVODSTVA OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV .....	10
3.1.1 Računovodski standardi .....	10
3.1.1.1 Slovenski računovodski standardi (SRS) .....	10
3.1.1.2 Mednarodni računovodski standardi (MRS) .....	11
3.1.1.3 Mednarodni in Slovenski računovodski standardi v okviru Evropske unije.....	13
3.2 PRIPOZNAVANJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV .....	14
3.3 VREDNOTENJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV .....	17
3.3.1 Začetno računovodsko merjenje opredmetenih osnovnih sredstev .....	19
3.3.1.1 Začetno računovodsko merjenje opredmetenega osnovnega sredstva pridobljenega z nakupom .....	19
3.3.1.2 Začetno računovodsko merjenje opredmetenega osnovnega sredstva izdelanega v podjetju.....	21
3.3.1.3 Začetno računovodsko merjenje opredmetenega osnovnega sredstva pridobljenega z zamenjavo.....	22
3.3.1.4 Začetno računovodsko merjenje opredmetenega osnovnega sredstva pridobljenega na podlagi najema .....	24
3.3.1.5 Začetno računovodsko merjenje brezplačno pridobljenega opredmetenega osnovnega sredstva.....	26
3.3.2 Investicijsko vzdrževanje opredmetenih osnovnih sredstev .....	26
3.3.3 Prevrednotovanje opredmetenih osnovnih sredstev .....	27
3.3.3.1 Splošno prevrednotovanje opredmetenih osnovnih sredstev.....	28
3.3.3.2 Posebno prevrednotovanje opredmetenih osnovnih sredstev .....	29
3.3.3.2.1 Prevrednotovanje opredmetenih osnovnih sredstev zaradi okrepitve .....	30
3.3.3.2.2 Prevrednotovanje opredmetenih osnovnih sredstev zaradi oslabitve .....	31
3.3.3.2.3 Prevrednotovanje opredmetenih osnovnih sredstev zaradi odprave oslabitve .....	37
3.4 AMORTIZACIJA OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV .....	38
3.5 RAZKRIVANJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV V LETNIH POROČILIH.....	42
<b>4 SKLEP</b> .....	<b>44</b>
<b>LITERATURA</b> .....	<b>46</b>
<b>VIRI</b> .....	<b>48</b>



# 1 UVOD

Podjetje z računovodskimi izkazi zagotavlja informacije o svojem finančnem položaju, uspešnosti poslovanja in spremembah finančnega položaja, ki so koristne širokemu krogu uporabnikov. Med uporabnike računovodskih izkazov se štejejo sedanji in možni vlagatelji, zaposlenci v podjetju, posojilodajalci, dobavitelji in drugi dajalci blagovnih kreditov, kupci, vlade in njihovi organi ter javnost. Vsi uporabniki pričakujejo resničen in pošten prikaz vseh postavk v računovodskih izkazih, saj na njihovi podlagi sprejemajo svoje odločitve.

Računovodski izkazi morajo biti pripravljeni razumljivo, vsebovati morajo ustrezne postavke, biti morajo zanesljivi in medsebojno primerljivi. Primerljivost pomeni, ne samo da je zaradi metodične enotnosti mogoče primerjati postavke v računovodskih izkazih istega podjetja za različna obdobja (primerljivost v času) ali postavke v računovodskih izkazih različnih podjetij (primerljivost v prostoru), temveč tudi da so konti in knjižbe na njih metodično enotni tako v posameznem podjetju kot v različnih podjetjih (Uvod v SRS, 2001, str. 7-12). Primerljivost v ožjem prostoru, v okviru ene države zagotavljajo nacionalni računovodski standardi – pri nas Slovenski računovodski standardi (v nadaljevanju SRS). Kadar pa gre za širši prostor, ki presega meje ene države, lahko primerljivost računovodskih izkazov v njem zagotovijo Mednarodni računovodski standardi (v nadaljevanju MRS) ter druga splošno sprejeta računovodska načela (Generally Accepted Accounting Principles), pri čemer so mišljena predvsem US GAAP, ki veljajo v Združenih državah Amerike.

Z globalizacijo poslovanja je prišlo do potrebe po harmonizaciji različnih računovodskih praks posameznih držav na mednarodni ravni. Septembra 2003 je Svet ministrov Evropske unije sprejel uredbo<sup>1</sup> za modernizacijo mednarodnih računovodskih pravil, ki dopolnjuje Uredbo o mednarodnih računovodskih standardih 1606/2002<sup>2</sup>, sprejeta julija 2002. Uredba od 1. januarja 2005 zahteva uporabo MRS pri sestavljanju konsolidiranih računovodskih izkazov gospodarskih družb, ki kotirajo na finančnih trgih znotraj Evropske unije, državam članicam pa dovoljuje, da uporabo MRS razširijo na vse gospodarske družbe.

Čeprav naši, leta 2001 prenovljeni SRS temeljijo na MRS, obstajajo med njimi določene razlike (SRS še ne upoštevajo novih dosežkov iz MRS ali pa posamezne njihove zadeve niso sprejemljive), posledica česar je različnost računovodskih izkazov po obeh metodologijah.

V diplomskem delu bom razlike med slovenskimi in mednarodnimi standardi prikazala za opredmetena osnovna sredstva.

---

<sup>1</sup> Uredba (ES) št. 1725/2003 z dne 29. september 2003 o sprejetju nekaterih mednarodnih računovodskih standardov v skladu z uredbo (ES) št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in sveta.

<sup>2</sup> Uredba (ES) št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 19. julij 2002 o uporabi mednarodnih računovodskih standardov v skladu z uredbo (ES) št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in sveta.

Določila v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi v Sloveniji vsebujejo predvsem naslednji računovodski standardi:

SRS 1 – Opredmetena osnovna sredstva,

SRS 13 – Stroški amortizacije,

SRS 21 – Knjigovodske listine,

SRS 22 – Poslovne knjige,

SRS 24 – Oblike bilance stanja za zunanje poslovno poročanje

SRS 25 – Oblike izkaza poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje in

SRS 26 – Oblike izkaza finančnega izida za zunanje poslovno poročanje.

V povezavi z MRS 16 – Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema) pa moramo vzporedno upoštevati še določbe MRS 17 – Najemi, MRS 36 – Oslabitev sredstev, MRS 23 – Stroški izposojanja in MRS 41 – Kmetijstvo, ki je v uporabi od 1. januarja 2003.

Računovodstvo osnovnih sredstev je v vseh podjetjih eden izmed glavnih sestavnih delov celotnega računovodstva, saj osnovna sredstva običajno predstavljajo razmeroma velik del sredstev v bilanci stanja, pravilnost njihovega vrednotenja in prenašanja vrednosti na poslovne učinke pa lahko močno vpliva na izkazovanje uspešnosti podjetja. Nepremičnine, zgradbe in oprema predstavljajo glavni vir sredstev prihodnjih zmožnosti storitev podjetja. Njihovo vrednotenje je za uporabnike izkazov zelo pomembno, saj predstavlja premoženje, ki bo podjetju na razpolago v prihodnosti in lahko kaže na nekatere pokazatelje bodoče likvidnosti in denarnih tokov (Schroeder, Clark, 1995, str. 307). Tudi odločitve v zvezi z osnovnimi sredstvi (potrebe po osnovnih sredstvih, pridobitve, odtujitve, vzdrževanje, nadomestitev osnovnega sredstva ...) so zelo pomembne, saj vplivajo na zmožnost opravljanja dejavnosti podjetja v enakem oziroma večjem obsegu. Da bi podjetje lahko dosegalo zastavljene poslovne cilje v prihodnosti, mora računovodstvu osnovnih sredstev nameniti veliko pozornosti.

Diplomsko delo je razdeljeno na dve zaokroženi poglavji. Po uvodnem delu sledi prvo poglavje, v katerem sem opisala opredmetena osnovna sredstva, prikazala njihovo delitev in njihovo vlogo v poslovnem procesu.

V drugem delu sem najprej poiskala razlike med nastankom in ureditvijo SRS in MRS. Nato sem primerjala rešitve, ki jih v povezavi s pripoznavanjem, začetnim računovodskim merjenjem, investicijskim vzdrževanjem, prevrednotovanjem, amortizacijo in razkrivanjem opredmetenih osnovnih sredstev v letnih poročilih, ponujajo SRS s tistimi, ki jih določajo MRS.

Diplomsko delo se opira na dostopno domačo in tujo literaturo, glavnino predstavljajo teoretična spoznanja. Ponekod pa sem za boljšo ponazoritev uporabila tudi praktične primere.

Ugotovljene bistvene razlike med računovodstvom opredmetenih osnovnih sredstev po SRS in po MRS so povzete v sklepu.

## 2 SREDSTVA

### 2.1 OPREDELITEV SREDSTEV

Vsako podjetje potrebuje za opravljanje svoje dejavnosti prvine poslovnega procesa, ki kot tehnološki vložek vstopajo v poslovni proces iz katerega izhajajo poslovni učinki kot tehnološki izloček oz. storitve. Kakršnikoli že so postavljeni gospodarski cilji v poslovnem sistemu, jih ni mogoče uresničiti brez vzajemnega delovanja delovnih sredstev, predmetov dela, storitev in zaposlencev oziroma opravljenega dela kot prvin njegovega poslovnega procesa. V sodobnem tržnem gospodarstvu pa nikakor ne smemo pozabiti na denar, saj so se vsa sredstva, ki jih neko podjetje ima, v začetku pojavljala v tej obliki in se bodo vanjo tudi zopet povrnila. Podjetje z denarnimi sredstvi kupi delovna sredstva, predmete dela in plača zaposlence, ki ustvarjajo poslovne učinke v poslovnem procesu. Ko so ti prodani in kupci poravnajo svoje terjatve, podjetje zopet pride do denarnih sredstev, ki so v normalnih razmerah večja od začetnih.

Vendar pa moramo pojem sredstva ločiti od pojma prvine poslovnega procesa in tudi od denarja, ki je potreben, da pridemo do vseh potrebnih prvin poslovnega procesa in s tem omogočamo uresničitev smotra poslovnega sistema.

Do pojma sredstev podjetja najlažje pridemo tako, da se vprašamo, kaj poslovni sistem ima, kaj je njegova last ali bolje, s čim uresničuje smoter in cilje svojega delovanja. Sredstva so pojmi stanja, trenutka, medtem ko so prvine poslovnega procesa pojmi trajanja, obračunskega obdobja. Sredstva imajo v proučevanem trenutku pojavne oblike stvari, pravic in denarja, a jih že v naslednjem trenutku lahko deloma spremenijo skladno s potekom celotnega poslovnega procesa (Turk, Melavc, 2001, str. 93).

Sredstva morajo imeti naslednje značilnosti (Igličar, Hočevar, 1997, str. 81-82):

1. **Sredstva morajo biti ekonomski dejavniki**, kar pomeni, da morajo zagotavljati trenutne oziroma prihodnje koristi podjetju. To pa je mogoče le če:
  - so v obliki denarja oziroma jih je mogoče zamenjati v denar,
  - jih (je) bo mogoče prodati,
  - se predvideva, da se bodo uporabljala v prihodnjem poslovanju podjetja.
2. **Upravljanje ekonomskih dejavnikov** oziroma sredstev pomeni, da z njimi podjetje svobodno razpolaga, pri čemer ne moremo enačiti upravljanja z lastništvom nad sredstvi, kar je še posebej vidno pri finančnem najemu. Podjetje, ki ima sredstvo v finančnem najemu, je njegov ekonomski, ne pa tudi pravni lastnik. Ekonomsko lastništvo daje najemniku le neomejeno pravico do uporabe oziroma izkoriščanja. Najemnik osnovnega sredstva, pridobljenega na podlagi pogodbe o finančnem najemu, ne more zanj skleniti pogodbe o finančnem najemu, ker ni pravi lastnik (Zupančič, 2003, str. 33). Najeme bom bolj podrobno predstavila v nadaljevanju dela.
3. **Sredstvom je praviloma razmeroma lahko določiti ceno oziroma vrednost ob njihovi pridobitvi**. Ta značilnost je povezana z računovodskim načelom izvirne vrednosti.

## 2.2 DELITEV SREDSTEV

Sredstva v podjetjih lahko razdelimo po različnih kriterijih:

1. Glede na to, kako prenašajo del svoje vrednosti na proizvode ali storitve, ločimo:

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

Z osnovnimi sredstvi razumemo stvari in pravice, ki zaradi sodelovanja v poslovnem procesu postopno prenašajo svojo vrednost na poslovne učinke. Izjema so zemljišča in nekatera druga sredstva kot so umetniška dela, predmeti muzejske vrednosti ter spodnji ustroj železniških prog, cest, letališč in podobnega, katerih vrednosti se ne prenašajo.

Z obratnimi sredstvi razumemo stvari, pravice in denar, ki se zaradi sodelovanja v poslovnem procesu porabijo oziroma prehajajo iz ene pojavne oblike v drugo.

Finančne naložbe so sredstva<sup>3</sup> v obliki pravic, ki jih poslovni sistem ima, ker je naložil denar drugam, bodisi v obliki danih posojil, ali v obliki kapitalskih in drugih naložb v druge poslovne sisteme.

2. Glede na hitrost preoblikovanja ločimo:

- stalna sredstva in
- gibljiva sredstva.

Stalna sredstva se v prvotno obliko praviloma preoblikujejo v obdobju daljšem od leta dni, gibljiva sredstva pa v obdobju, ki ni daljše od leta dni.

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

Dolgoročna sredstva so v podjetju prisotna več kot leto dni, sestavljajo jih: opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena dolgoročna sredstva, dolgoročne finančne naložbe in dolgoročne poslovne terjatve. Dolgoročna sredstva imajo tudi naslednje značilnosti (Needles, Powers, 1998, str. 444):

- njihova doba koristnosti je daljša od leta dni,
- pridobljena so za opravljanje dejavnosti in
- niso namenjena nadaljnji prodaji.

---

<sup>3</sup> Finančno sredstvo je vsako sredstvo, ki je (Odar, 2003, str. 37):

- denar,
- pogodbeno pravica prejeti denar ali drugo finančno sredstvo,
- pogodbeno pravica zamenjati finančne instrumente z drugimi pod pogoji, ki utegnejo biti ugodni, ali
- kapitalski finančni instrument drugega podjetja.

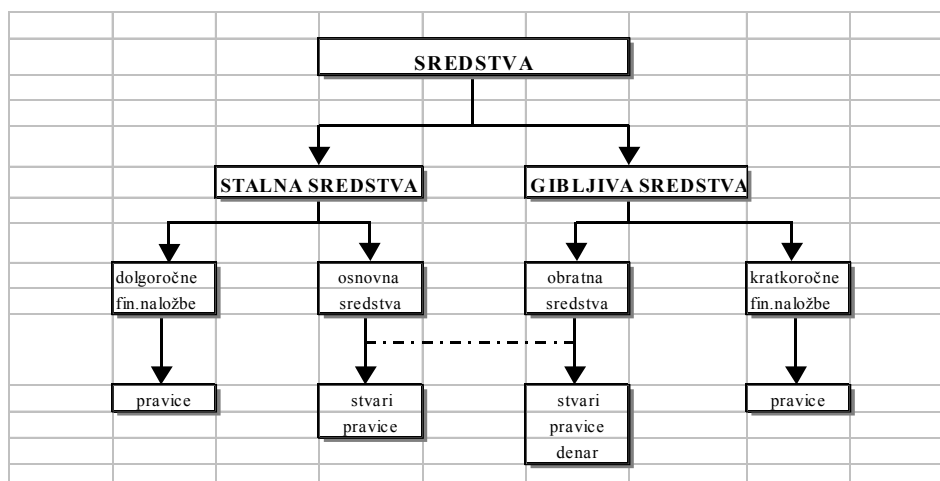


Med kratkoročna sredstva, ki so v podjetju prisotna manj kot leto dni pa sodijo: zaloge, poslovne terjatve, kratkoročne finančne naložbe, denarna sredstva, kratkoročno odloženi stroški, kratkoročno odloženi odhodki in kratkoročno nezaračunani stroški.

4. Glede na pojavno obliko pa ločimo:

- opredmetena sredstva, ki se pojavljajo v obliki stvari in
- neopredmetena sredstva, ki se pojavljajo v obliki pravic.

Slika 1: Osnovna členitev sredstev



Vir: Kokotec-Novak et al., 1997, str. 29.

## 2.3 OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA

### 2.3.1 Opredelitev opredmetenih osnovnih sredstev

Opredmetena osnovna sredstva so stvari, ki:

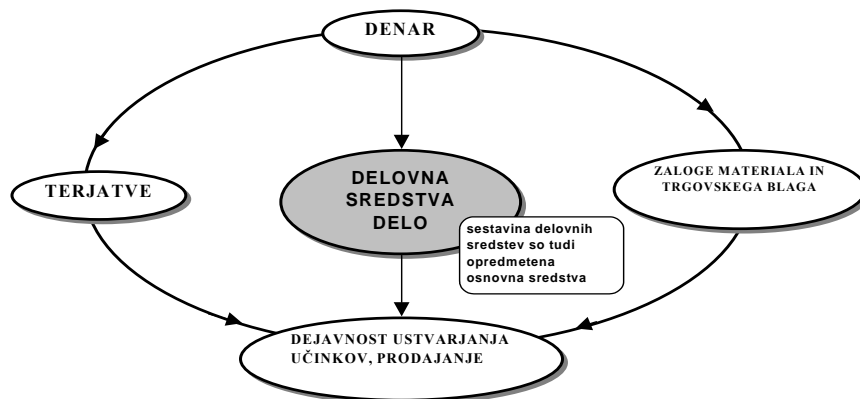
- jih podjetje poseduje, da z njimi opravlja svojo dejavnost ali pa vzdržuje in popravlja druge takšne stvari,
- jih podjetje pridobi ali izdelava z namenom, da jih bo samo uporabljalo,
- niso namenjene prodaji v okviru rednega delovanja podjetja in
- jih ima podjetje v lasti ali finančnem najemu.

Opredmetena osnovna sredstva so nepremičnine, oprema in druga opredmetena sredstva. Podjetje si jih priskrbi, da bi kot prvina sodelovala v poslovnih procesih, in sicer takole (Koletnik, 1996, str. 65):

- zemljišča in zgradbe dajejo potreben poslovni prostor in s tem omogočajo uresničevanje poslovne dejavnosti podjetja;
- ob pomoči opreme preoblikujemo delovne predmete in/ali pa se ti presnavljajo, kar pomeni prehajajo iz ene oblike v drugo (npr. iz materiala s pomočjo opreme nastane izdelek);

- večletni nasadi in delovna živina so živa delovna sredstva, ki omogočajo ustvarjanje novih kmetijskih pridelkov.

Slika 2: Vloga opredmetenih osnovnih sredstev v poslovnem procesu



Vir: Mayr, 2000, str. 26.

Podrobnejša predstavitev opredmetenih osnovnih sredstev pa je naslednja:

- **Zemljišče** daje podjetju prostor za njegovo poslovno dejavnost, bodisi zato, da na njem stojijo zgradbe, bodisi zato, da na njem neposredno opravlja svojo dejavnost (npr. kmetijstvo, rudarstvo itd.).
- **Zgradbe** predstavljajo objekti visoke gradnje (stavbe), nizke gradnje (ceste), vodne gradnje (kanali, jezovi) in druga gradbena dela (npr. rudarska dela gradbenega značaja, kamor sodijo izvozna okna in hodniki, ki omogočajo dostop do rudnega ležišča kot delovnega predmeta).
- **Z opremo** mislimo stroje, naprave in napeljave, prevozna sredstva in sredstva zvez, instrumente, orodja in drugo opremo. Stroji so lahko energetske ali delovne; energetske stroje proizvajajo ali pretvarjajo energijo, delovne pa obdelujejo, predelujejo ali dodeljujejo delovne predmete na različne tehnološke načine. Naprave so prav tako lahko energetske, proizvodne ali prevozne (Turk, Melavc, 2001, str. 97).
- **Dolgoletni nasadi** se kot osnovno sredstvo pojavljajo pri kmetijskih podjetjih in obsegajo sadovnjake, vinograde, hmeljnike in druge dolgoletne nasade, ki imajo biološko dobo trajanja daljšo od enega leta.
- **Osnovna čreda** obsega plemensko in delovno živino, odraslo živino in mladiče, veliko, srednje in malo živino – vso čredo, razen tiste, ki je v pitanju.

Opredmetena osnovna sredstva so lahko v:

- v pripravi,
- v uporabi,
- zunaj uporabe,
- dana ali vzeta v poslovni najem ali
- vzeta v finančni najem.

Osnovna sredstva so v pripravi, dokler ni zaključen proces njihove nabave in usposobitve, zanje pa je mogoče utemeljeno pričakovati, da bodo uporabljive.

Osnovna sredstva v uporabi so stvari, ki jih je mogoče uporabljati, ne glede na to, ali so v podjetju tudi dejansko uporabljene.

Osnovna sredstva izločimo iz uporabe, kadar jih dolgoročno oziroma trajno ne nameravamo vključevati v poslovni proces. Trajno zunaj uporabe so tista sredstva, ki so trajno izgubila možnost za uporabo v podjetju, kar pa ne pomeni, da niso več uporabna za nekoga drugega. Pri tem je pomembno, da sredstva, ki ga trenutno ali začasno ne uporabljamo, še ne moremo opredeliti kot sredstvo zunaj uporabe (Zupančič, 2001, str. 29).

Za sredstva vzeta v finančni najem mora biti izpolnjen vsaj eden od naslednjih pogojev, da jih podjetje lahko izkazuje med svojimi osnovnimi sredstvi v bilanci stanja (Zupančič, 2003, str. 32):

- a) na koncu najema se lastništvo nad sredstvom prenese na najemnika; šteje se, da je ta pogoj izpolnjen, če to nedvoumno izhaja iz najemne pogodbe;
- b) najemnik ima možnost kupiti sredstvo po ceni, ki naj bi bila po pričakovanju precej nižja od poštene vrednosti na dan, ko to možnost lahko izrabi, na začetku najema pa je precej gotovo, da bo najemnik to možnost izrabil;
- c) trajanje najema se ujema z večjim delom dobe koristnosti sredstva (vsaj 75% dobe koristnosti v najem vzetega sredstva), na koncu pa se lastništvo prenese ali ne. Za dobo koristnosti osnovnega sredstva se šteje doba koristnosti sredstva pri najemodajalcu;
- d) na začetku najema je sedanja vrednost najmanjše vsote najemnin večja ali enaka kot skoraj celotna poštena vrednost sredstva, ki je predmet najema, zmanjšana za državne podpore in dobropise na račun plačila davkov, ki jih ima tedaj najemodajalec; na koncu se lahko izkaže prenos lastništva ali ne;
- e) sklenjena je najemna pogodba, po kateri dá najemodajalec v najem sredstvo, ki je zgrajeno ali izdelano izključno za potrebe najemnika in ima po koncu najema gospodarski pomen le zanj.

Če ni izpolnjena nobena ob zgornjih določb, gre za poslovni najem, katerega evidentiranje je izvenbilančno. Temeljno sodilo za razvrstitev najemnih pogodb v eno izmed obeh skupin pa je ocenitev, ali ostajajo tveganja, povezana z lastništvom predmeta najema, pri najemodajalcu, ali se prenesejo na najemnika. Pri finančnem najemu gre predvsem za financiranje posla, pri čemer se ločita lastništvo in uporaba predmeta, medtem ko je poslovni najem predvsem storitev (Nemec, 1998, str. 13).

Med poslovnim in finančnim najemom so še druge razlike. Nekatere so prikazane v naslednji tabeli.

Tabela 1: Razlike med finančnim in poslovnim najemom

<b>Finančni najem</b>	<b>Poslovni najem</b>
Doba najema navadno pokriva večji del dobe koristnosti predmeta najema.	Najemodajalec ponudi predmet najema med njegovo dobo koristnosti večkrat v najem.
Ponudbe ni mogoče odpovedati, najemnik mora ob predčasni prekinitvi plačati sedanjo vrednost še ne plačanih obrokov.	Pogodbo je mogoče odpovedati brez večjih posledic za najemnika.
Vzdrževanje, popravila ter zavarovanje krije najemnik.	Najemodajalec lahko vključi v pogodbo tudi določila o popravilih, vzdrževanju in zavarovanju.
Najemnik nosi tveganja, povezana z lastništvom; to so izguba, okvare, zastarelost, velikost preostale vrednosti.	Vsa tveganja, povezana z lastništvom, nosi najemodajalec.
Najemnik sodeluje pri odtujitvi in prodaji predmeta najema.	Prodaja predmeta najema je v rokah najemodajalca.
Večji del iztržka od prodaje predmeta najema pripada najemniku.	Iztržek od prodaje predmeta najema je izključno najemodajalčev.

Vir: Nemec, 1998, str. 14.

Najem nepremičnin (predvsem zemljišč in zgradb) se praviloma šteje za poslovni najem.

### **3 RAZLIKE MED SLOVENSKIM IN MEDNARODNIM RAČUNOVODSTVOM OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV**

Računovodsko poročanje je eden izmed ključnih dejavnikov učinkovitega nadzora naložb in nepojmljivo bi bilo, da bi se na enotnem notranjem trgu vlagatelj moral soočiti z nepreglednostjo in neprimerljivostjo različnih računovodskih sistemov (Slapničar, 2004, str. 72).

Kljub temu, da Evropska unija obstaja že kar nekaj časa, države, ki jo sestavljajo, še niso poenotile računovodskih standardov in pravil o računovodenju. Predvsem<sup>4</sup> s 4. in 7. smernico oz. direktivo Evropske skupnosti so se sicer poenotila številna pravila o računovodstvu v gospodarskih družbah v Evropi, vendar lahko vsaka članica še vedno upošteva svoje nacionalne posebnosti in razlike (Koletnik, 2003, str. 91-99).

Poenotenje standardov računovodskega poročanja na ravni EU je prvi nujni korak k pospeševanju razvoja notranjega trga, še mnogo korakov pa bo potrebnih preden bo

<sup>4</sup> Za nas tudi pomembna 8. direktiva Evropske skupnosti obravnava le poklic revizorja.

računovodsko poročanje družb iz različnih institucionalnih okolij<sup>5</sup> res primerljivo (Slapničar, 2004, str. 72).

Za nastop na mednarodnih trgih kapitala je priporočena uporaba računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu z MRS. Skoraj vse države na svetu to upoštevajo, z izjemo treh držav: Združenih držav Amerike, Kanade in Japonske. Omenjene tri države zahtevajo, da se vsi računovodski izkazi, tudi tisti pripravljeni v skladu z MRS, prevedejo v računovodske izkaze, sestavljene v skladu z njihovimi nacionalnimi računovodskimi standardi (Korošec-Lavrič, 2003, str. 5).

S pridružitvijo Evropski uniji 1. maja 2004 se je Slovenija pridružila notranjemu finančnemu trgu EU. Namen tega trga je pospeševati gospodarsko rast v EU, zato mora biti njegova regulacija na eni strani preprosta, poenotena in učinkovita, hkrati pa mora zagotavljati varnost vlagateljem. Prva prizadevanja, da bi naredili računovodsko poročanje primerljivo med državami EU segajo že v 70-eta leta prejšnjega stoletja, ko je bila sprejeta 4. direktiva evropske zakonodaje o gospodarskih družbah. Tej direktivi sta sledili še dve in sicer 7. leta 1983 in 8. leta 1984. Vse tri direktive<sup>6</sup> so imele enak namen – harmonizacijo različnih pogledov na računovodstvo ter vsebinsko primerljivost med računovodskimi izkazi podjetij v EU.

H harmonizaciji računovodskega poročanja so kmalu začeli težiti tudi lastni interesi mednarodnih korporacij, saj bi jim poenotene računovodske metode izboljšale komuniciranje s kupci, vlagatelji in javnostjo ter omogočile boljši nadzor nad odvisnimi podjetji (MyLeay et. al., 1999, str. 42-70). Do leta 2005 bo približno 100<sup>7</sup> držav na svetu dovoljevalo oziroma predpisovalo uporabo MRS (Vezjak, 2003, str. 33).

Najpomembnejša za podjetja, ki kotirajo na trgih kapitala, pa je uredba 1606/2002, ki od leta 2005 naprej predpisuje uporabo MRS za konsolidirane izkaze vseh borznih družb. Izjeme do leta 2007 dopušča le za tiste družbe, ki kotirajo z dolžniškimi vrednostnimi papirji ter za tiste, ki kotirajo na kakem svetovnem kapitalskem trgu in že uporabljajo neke mednarodno sprejete računovodske standarde (s tem so mišljeni US GAAP) (Slapničar, 2004, str. 75).

Uredba ima za države članice naravo zakona, posameznim članicam pa zaenkrat pušča še odprte možnosti glede razširitve zahtev na druge družbe.

---

<sup>5</sup> Iz razlik v institucionalnih okoljih sta se v preteklosti razvila dva sistema računovodskega poročanja – anglosaksonski in srednjeevropski. SRS upoštevajo zakonitosti tradicionalno srednjeevropske računovodske ureditve s prevladujočim načelom previdnosti.

<sup>6</sup> **Četrta direktiva**, ki jo je Evropska zveza sprejela 25. julija 1978 je direktiva o poenotenem letnem računovodskem izkazovanju ekonomskega položaja in uspeha kapitalskih družb (tako imenovana *Bilanzrichtlinie*); **Sedma direktiva** sprejeta 13. junija 1983 je direktiva o sestavljanju konsolidiranih bilanc kapitalskih družb (tako imenovana *Konzernbilanzrichtlinie*) in

**Osma direktiva** sprejeta 10. aprila 1984 je direktiva o zunanjem revidiranju letnih obračunov poslovanja kapitalskih družb (tako imenovana *Abschlußprüferrichtlinie*) (Koletnik, 2003, str. 92).

<sup>7</sup> Pogled držav, ki uporabljajo MRS je dosegljiv na spletni strani IASB [www.iasb.org.uk](http://www.iasb.org.uk).

### 3.1 SLOVENSKA IN MEDNARODNA UREDITEV RAČUNOVODSTVA OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV

#### 3.1.1 Računovodski standardi

Nosilci računovodske stroke nenehno usmerjajo, spremljajo in nadzirajo metodične in organizacijske rešitve. To nalogo opravljajo strokovna združenja, strokovne zbornice in strokovni inštituti. Ti skrbijo za izpopolnjevanje strokovnih in poklicno-etičnih pravil, ki so glavno orodje pri usmerjanju in nadziranju računovodskih postopkov ter pomembno vplivajo na kakovost računovodskih informacij. Med strokovna pravila štejemo računovodska načela in standarde, ter druge napotke, ki opredeljujejo metodične in organizacijske rešitve v računovodstvu. *Načela* predstavljajo smernice za delovanje v stroki in so izhodiščna pravila, ki jih standardi potem metodično in organizacijsko razdeljujejo. *Standardi* so plod najboljše prakse in najnovejših teoretičnih spoznanj v računovodstvu (Koletnik, 1996, str. 66).

Slovenija je ena izmed držav z lastnimi računovodskimi standardi. Nekatere, sicer redke države pa uporabljajo neposredno MRS (Horvat, 2000, str. 72).

##### 3.1.1.1 Slovenski računovodski standardi (SRS)

SRS so obvezna pravila o strokovnem ravnanju na področju računovodenja<sup>8</sup>. Prvotni SRS so bili oblikovani v letih 1991 in 1992, sprejeti pa 21. aprila 1993. Nastali so na podlagi 5. člena Zakona o računovodstvu iz leta 1989. Državo, ki je pred tem urejala računovodenje samostojno, z zakoni in predpisi, je leta 1989 zamenjala vrhovna strokovna organizacija in oblikovala svoje strokovne standarde, katerih smer razvijanja so nadaljevali tudi Zakon o gospodarskih družbah in Zakon o revidiranju ter drugi zakoni, ki se sklicujejo nanju.

Prenovljeni Zakon o gospodarskih družbah iz leta 2001 je postavil vrsto podrobnih rešitev, ki so jih morali upoštevati tudi SRS. Septembra 2001 je strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji sprejel nove, izpopolnjene in MRS prilagojene SRS. Za gospodarske družbe, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu so prenovljeni SRS začeli veljati 1. januarja 2002, za preostale družbe pa s prvim poslovnim letom, ki se je začelo po tem datumu.

SRS združujejo domače računovodske teorije z mednarodnimi zahtevami, zlasti mednarodnimi računovodskimi standardi in smernicami Evropske unije. Posebnost je, da obravnavajo računovodenje kot celoto za notranje in zunanje potrebe podjetij. Njihova temeljna zamisel je, da mora zunanje računovodsko poročanje, ki je odvisno od zunanjih zahtev, vplivati tudi na temeljno ureditev računovodenja in posebnih rešitev pri notranjem poročanju.

---

<sup>8</sup> Gre za celoten proces računovodskega delovanja. Računovodstvo je pri tem ustroj računovodenja (Turk et al., 1999, str. 14).

Domača teoretska zamisel računovodenja je predstavljena v kodeksu računovodskih načel, ki je bil prvič oblikovan in sprejet leta 1972, dopolnjen pa leta 1995.

Iz kodeksa računovodskih načel izhaja tudi zaporedje ureditve 30 uveljavljenih standardov. SRS od 1 do 19 obravnavajo metodiko izkazovanja gospodarskih kategorij, SRS od 24 do 27 metodiko oblikovanja predstavljanja gospodarskih kategorij pri zunanjem poročanju, SRS od 20 do 23 in od 28 do 30 pa metodiko delovanja na posameznih področjih računovodenja (predračunavanje, knjigovodenje, nadziranje, proučevanje in informiranje).

Vsak standard je razdeljen na pet poglavij:

- A** Uvod
- B** Standard, ki je praviloma razdeljen na podpoglavja, še zlasti če obravnava posamezne gospodarske kategorije, pri katerih je treba nameniti pozornost tudi njihovem prevrednotovanju ali prikazovanju v konsolidiranih računovodskih izkazih
- C** Opredelitve ključnih pojmov
- Č** Pojasnila
- D** Datum sprejetja in začetka uporabe

Vsak SRS je treba brati skupaj z uvodom v standarde, saj so v njem predstavljena splošna pravila, medtem ko so posebna vprašanja obravnavana v posameznih standardih.

V zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi moramo upoštevati določila naslednjih poglavij SRS:

- SRS 1 – Opredmetena osnovna sredstva
- SRS 13 – Amortizacija
- SRS 21 – Knjigovodske listine
- SRS 22 – Poslovne knjige
- SRS 24 – Oblike bilance stanja za zunanje poslovno poročanje
- SRS 25 – Oblike izkaza poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje
- SRS 26 – Oblike izkaza finančnega izida za zunanje poslovno poročanje

### *3.1.1.2 Mednarodni računovodski standardi (MRS) oz. Mednarodni standardi računovodskega poročanja (MSRP)*

MRS, katerih namen je doseganje enotnosti v računovodskem poročanju podjetij in drugih organizacij po svetu, je do aprila 2001 sestavljala in izdajala neodvisna organizacija Svet za mednarodne računovodske standarde – SMRS (International Accounting Standards Committee – IASC). Nameni IASC so bili od sprejetja novega statuta Upravnega odbora za mednarodne računovodske standarde (maja 2000) dalje naslednji (MRS, 2001, str. 13):

- v korist javnosti pripravljati eno samo zbirko zelo kakovostnih, razumljivih in uveljavljenih svetovnih računovodskih standardov, ki zahtevajo zelo kakovostne

pregledne in primerljive informacije v računovodskih izkazih in drugem računovodskem poročanju ter pomagajo udeležencem na svetovnih kapitalskih trgih in drugim uporabnikom pri gospodarskem odločanju;

- pospešiti uporabljanje in strogo izvajanje teh standardov ter
- skrbeti za zблиževanje računovodskih standardov v državah in mednarodnih računovodskih standardov za zelo kakovostne rešitve.

Način razvijanja in izdajanja MRS je bil popolnoma drugačen od načina nastanka SRS. Predstavniki upravnega odbora IASC, organizacije članice IASC, druge organizacije in posamezniki ter osebje IASC so lahko namreč kadarkoli predlagali nove teme, ki bi lahko bile vključene v MRS. Prav zaradi tega, ker so MRS nastajali po potrebi, so brez logičnega zaporedja, le redki obdelujejo posamezno ekonomsko kategorijo (npr. MRS 16 – Opredmetena osnovna sredstva) in le bankam je namenjen samostojen standard (MRS 30). Sestavljeni so predvsem iz primerjalnih preglednic sprememb členov, ciljev, področij, opredeljevanja pojmov, vsebinskih poglavij in datuma uveljavitve (Bregar, 1999, str. 6).

Napisanih je bilo 41 standardov, od katerih pa se jih je sedem nadomestilo z drugimi standardi, tako, da je bilo do aprila 2001 v uporabi 34 MRS. Vsako leto so se skupaj s 24imi pojasnili SOP (Stalnega odbora za pojasnjevanje) objavili v vezani knjigi, v kateri so tudi Statut UOMRS, Okvirna navodila za pripravljane in predstavljane računovodskih izkazov, Razlagalni slovar in Zgodovina MRS.

Aprila 2001 je začel delovati nov organ, odbor za mednarodne računovodske standarde IASB (International Accounting Board) kot naslednik IASC. Za cilj si je zadal razvoj svetovnih računovodskih standardov, ki jih je poimenoval MRSP. Pri tem je imel resnega tekmeca v ameriških računovodskih standardih oz. splošno sprejetih načelih računovodskega poročanja (Generally Accepted Accounting Principles, US GAAP).

IASB je ob svoji ustanovitvi od svojega predhodnika IASC prevzel do tedaj sprejete standarde, MRS in pojasnila SOP ter jih skupno imenoval mednarodni standardi računovodskega poročanja, MSRP (International Financial Reporting Standards IFRS). MSRP torej vključujejo:

- MRS (izdane do aprila 2001),
- Pojasnila SOP (izdana do marca 2002),
- MSRP (izdane do aprila 2002) in
- Pojasnila IFRIC (pojasnila odbora za pojasnjevanje mednarodnih standardov računovodskega poročanja – International Financial Reporting Interpretations Committee).

V času pisanja diplomskega dela je prav tako v uporabi 34 MRS, od katerih je bilo 15 prenovljenih v letu 2003, eden pa v letu 2004. Vsi prenovljeni MRS začnejo veljati s 1. januarjem 2005.



Za razliko od SRS so posamezni MRS razdeljeni na različno število poglavij. Poglavja, ki se pojavljajo v vseh standardih so Uvod, Področje, Opredelitve pojmov in Datum uveljavitve, ostala poglavja pa so odvisna od področja, ki ga standard obravnava.

Tabela 2: Primerjava sestave dveh MRS

<b>MRS 16 Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)</b>	<b>MRS 19 Zasluzki zaposlencev</b>
Namen	Namen
Področje	Področje
Opredelitev pojmov	Opredelitev pojmov
Pripoznavanje opredmetenih osnovnih sredstev	Kratkoročni zasluzki zaposlencev
Začetno merjenje opredmetenih osnovnih sredstev	Pozaposlitveni zasluzki – razlika med programi z določenimi prispevki in programi z določenimi zasluzki
Kasnejša vrednost porabe	Pozaposlitveni zasluzki – programi z določenimi prispevki
Merjenje, ki sledi začetnemu pripoznanju	Pozaposlitveni zasluzki – programi z določenimi zasluzki
Nadomestljivost knjigovodske vrednosti – izgube zaradi oslabitve	Drugi dolgoročni zasluzki zaposlencev
Izločitve in odtujitve	Odpravnine
Razkrivanje	S kapitalom povezani zasluzki
Datum uveljavitve	Predhodne določbe
	Datum uveljavitve
	Priloge

Vir: MRS, 2001, str. 318, 386-387.

MRS se od SRS razlikujejo tudi po obsežnosti posameznih standardov. Medtem ko je dolžina posameznih SRS dokaj enakomerna in se giba od 4 strani do največ 13 strani, pa so razlike med posameznimi MRS precej bolj izrazite. Najkrajši MRS obsega 7 strani, najdaljši pa kar 111 strani.

Opredmetena osnovna sredstva, izjemoma kot posamezno ekonomsko kategorijo obravnava MRS 16 – Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema), v povezavi z njim pa moramo upoštevati še določila MRS 17 – Najemi, MRS 36 – Oslabitev sredstev, MRS 23 – Stroški izposojanja in MRS 41 – Kmetijstvo.

### *3.1.1.3 Mednarodni in Slovenski računovodski standardi v okviru Evropske unije*

MRS, ki jih izdaja IASB se v EU neposredno ne uporabljajo. V uredbi je določeno, da komisija odloča o njihovi uporabnosti v okviru Skupnosti. MRS so lahko povzeti le, če niso v nasprotju z direktivami ES in prispevajo k vsesplošni evropski blaginji ter če zadoščajo merilom

razumljivosti, pomembnosti, zanesljivosti in primerljivosti, ki se zahtevajo za računovodske informacije za sprejemanje ekonomskih odločitev in oceno vodstva. V 3. členu uredbe je zapisano, da naj bi komisija odločila o uporabi MRS v Skupnosti najkasneje do konca leta 2002. To se ni zgodilo (Vežjak, 2003, str. 40). Dejansko so bili standardi, ki so bili v veljavi na dan 14. septembra 2002 prevzeti dobrega pol leta kasneje (julija 2003), z izjemo MRS 32 in MRS 39 ter pripadajočih pojasnil. Septembra 2003 je bila izdana uredba, ki je odobrila uporabo MRS, ki so veljali na dan 14. septembra 2002, in pripadajoča pojasnila, razen MRS 32 in 39 in pripadajočih pojasnil, SOP 5, 16 in 17. Aprila 2004 pa je dodatna uredba odobrila uporabo MSRP 1 Prvi prevzem MSRP. V decembru 2003 in marcu 2004 je bilo izdanih 15 spremenjenih MRS (eden je bil ukinjen – MRS 15), 2 dopolnjena MRS in 5 novih MSRP, ki bodo veljali od 1. januarja 2005 (MSRP 3 že od 31. marca 2004); razen MSRP 1 teh standardov EU do sedaj še ni prevzela.

V zadnjem desetletju so se pri nas že pojavila podjetja, ki sestavljajo računovodske izkaze tako po SRS kot po MRS. Takšni podjetji sta npr. BTC in SKB, ki sta s svojimi GDRji kotirali na borzah v tujini. Druga večja podjetja pa so MRS uporabljala zato, ker:

- gre velik del njihove prodaje v tujino, kjer se srečujejo s tujimi konkurenti,
- v slovenskem prostoru ni mogoče najti primerljivega podjetja in je zato primerjava s tujimi podjetji nujna ali
- želijo tujim analitikom olajšati primerljivost svojih rezultatov z rezultati tujih podjetij.

V letu 2005 pa se bodo s spremembami, ki jih bo prinesla uporaba MRS v Sloveniji srečale vse gospodarske družbe, saj bodo direktive vplivale na pripravo letnih poročil takoj ko bodo vključene v evropsko zakonodajo.

Slovenski inštitut za revizijo (SIR) je že večkrat objavil mnenje, da pravkar spremenjeni SRS temeljijo na enakih teoretičnih osnovah kot MRS in zato med standardi ni velikih razlik (Odar, 2003, str. 51-62). Prehod s SRS na MRS bo po mnenju mnogih avtorjev lažji kot v nekaterih drugih državah. Vendar pa na nekaterih predvsem bolj problematičnih področjih SRS še ne dajejo rešitev oz. so le-te drugačne kot v MRS, zaradi česar prihaja do razlik v računovodskih izkazih sestavljenih po obeh standardih.

V nadaljevanju dela bom primerjala določila, ki jih v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi ponujajo SRS, z določili MRS, ter pri tem iskala podobnosti in razlike. Pri tem bom sledila zaporedju poglavij, ki je uporabljeno v SRS.

### **3.2 PRIPOZNAVANJE OPREDMETENIH OSNOVNIH 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 MRS opredeljujejo, da se posamezno sredstvo lahko pripozna kot sredstvo, če:

- obstaja verjetnost, da bodo v podjetje pritekale gospodarske koristi, povezane s tem sredstvom in
- je mogoče njegovo nabavno vrednost 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 povezana tveganja (MRS 1, 2001, str. 7).

SRS v uvodnih določbah natančno opredeljujejo štiri načine pritoka gospodarskih koristi od sredstev v podjetje:

- uporaba sredstva pri proizvodnji proizvodov ali opravljanju storitev,
- zamenjava sredstva za drugo sredstvo,
- uporaba sredstva za poravnavo dolgov in
- razdelitev sredstva med lastnike podjetja.

MRS se z zahtevo »da podjetje dobiva denarna nadomestila v zvezi s sredstvom in prevzame z njim povezana tveganja« (MRS 16, 2001, točka 9) v zvezi s prvim merilom pripoznavanja ne razlikujejo od SRS. Točka 13, kjer je navedeno, da se opredmetena osnovna sredstva lahko pridobijo tudi zaradi varnosti ali okolja, pa poleg neposrednih obravnavajo tudi posredne gospodarske koristi opredmetenih osnovnih sredstev. Pridobitev takšnega opredmetenega osnovnega sredstva ne poveča neposredno prihodnjih gospodarskih koristi nobenega obstoječega opredmetenega osnovnega sredstva, a utegne biti potrebna, da bi podjetje pridobivalo prihodnje gospodarske koristi iz svojih drugih sredstev. V takšnem primeru je skladno z MRS 16 treba pridobitev takšnega opredmetenega osnovnega sredstva pripoznati kot sredstvo, saj omogoča prihodnje gospodarske koristi in z njim povezana sredstva, ki bodo pritekala v podjetje in bodo večja, kot če do takšne nabave ne bi prišlo (Strašek-Koklič, 2004, str. 16).

Drugemu merilu za pripoznavanje je navadno mogoče zadostiti brez večjih težav. Menjalni posel, ki dokazuje pridobitev sredstva, opredeljuje tudi njegovo nabavno vrednost. Če gre za sredstvo lastne izdelave, ki je nastalo v podjetju pa nabavno vrednost prav tako lahko dokaj enostavno in zanesljivo izmerimo – na podlagi poslov s strankami zunaj podjetja seštejemo vložke materiala ter prištejemo delo in druge vložke uporabljene med izdelovanjem sredstva (Needles, 1992, str. 459-463).

Tako SRS kot MRS za opredmeteno osnovno sredstvo pripoznata sredstvo, ki ga podjetje ima v lasti ali finančnem najemu zato, da ga uporablja pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oz. dajanju v najem ali za pisarniške namene, ter se bo po pričakovanjih uporabljalo v več kot enem obračunskem obdobju. Razlika je le v tem, da SRS uvrščajo opredmetena osnovna sredstva med stalna sredstva, MRS pa med nekratkoročna sredstva.

Uvrščenost opredmetenih osnovnih sredstev v bilanci stanja po SRS:

## A. STALNA SREDSTVA

### I. Neopredmetena osnovna sredstva

### II. Opredmetena osnovna sredstva

1. Zemljišča in zgradbe

a) *Zemljišča*

b) *Zgradbe*

2. Proizvajalne naprave in stroji

3. Druge naprave in oprema

4. Osnovna sredstva, ki se pridobivajo

a) *Predujmi za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev*

b) *Opredmetena osnovna sredstva v gradnji ali izdelavi*

5. Osnovna čreda

6. Večletni nasadi

### III. Dolgoročne finančne naložbe

Uvrščenost opredmetenih osnovnih sredstev v bilanci stanja po MRS:

## SREDSTVA

### Nekratkoročna sredstva

Opredmetena osnovna sredstva

Dobro ime

Proizvajalne licence

Finančne naložbe v pridružena podjetja

Druga finančna sredstva

### Kratkoročna sredstva

Zaloge

Poslovne in druge terjatve

Nevračunani stroški

Denar in denarni ustrezniki

Opredmetena osnovna sredstva po SRS sestavljajo<sup>9</sup>:

1. zemljišča,
2. zgradbe,
3. proizvodjalna oprema,
4. druga oprema,
5. osnovna čreda in
6. večletni nasadi.

---

<sup>9</sup> Ker SRS strogo določajo vrstni red postavk, uporabljam zaporedne številke.

MRS, ki za opredmetena osnovna sredstva štejejo kar nepremičnine ter stroje in opremo pa ločujejo:

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

V poglavju Področje je v MRS navedeno še za katera sredstva določila MRS 16 ne veljajo. To so:

- (a) biološka sredstva, povezana s kmetijsko dejavnostjo, ki so obravnavana v MRS 41 – Kmetijstvo ter
- (b) rudarske pravice, odkrivanje in pridobivanje rudnin, nafte, zemeljskega plina in podobnih neobnovljivih naravnih dobrin.

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 glede na okoliščine in vrsto podjetja 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 uvrstiti med postavke po MRS. Povzamem torej lahko, da glede pripoznavanja opredmetenih osnovnih sredstev med SRS in MRS ni bistvenih razlik.

### **3.3 VREDNOTENJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV**

Vrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev je ugotavljanje denarno izraženih velikosti, v katerih se le-ta pripoznavajo v računovodskih izkazih in pred tem v računovodskih razvidih. 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 tudi dobijo sliko prihodnje plačilne sposobnosti in denarnih tokov v podjetju (Schroeder, Clark, 1995, str. 307).

Za merjenje tako pri začetnem zajemanju opredmetenih osnovnih sredstev v računovodske razvide kot tudi pri sestavljanju računovodskih izkazov in popravljanju začetnega merjenja opredmetenih osnovnih sredstev obstajajo različne podlage.

Pred iskanjem razlik v povezavi z vrednotenjem opredmetenih osnovnih sredstev med SRS in MRS moramo spoznati naslednje pojme:

1. **Izvirna vrednost** je vrednost plačanih denarnih sredstev oziroma poštena vrednost nadomestila, danega v trenutku nakupa, da bi podjetje prišlo do sredstev. Podlaga za

merjenje postavk v računovodskih izkazih po izvorni vrednosti je ena najstarejših (Odar, 2001, str. 17).

2. **Dnevna vrednost** je znesek denarnih sredstev, ki bi jih bilo potrebno odšteti za nakup enakega sredstva v sedanosti.
3. **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. Business Valuation Standards (BVS) definirajo nadomestitveno vrednost kot »trenutno nabavno ceno podobne nove posesti, ki je po uporabnosti najbližja posesti, katere vrednost ocenjujemo«.
4. **Iztržljiva vrednost** je znesek denarnih sredstev, ki bi jih podjetje v sedanosti uspelo pridobiti od prodaje sredstva na običajen način. Pri stvarih na zalogi se v tej zvezi pojavi še pojem čista iztržljiva vrednost; to je iztržljiva vrednost, zmanjšana za ocenjene stroške dokončanja in ocenjene stroške potrebne za prodajo.
5. **Sedanja vrednost** je diskontirana vrednost presežka prihodnjih prejemkov nad izdatki (prihodnjih čistih prejemkov), ustvarjenega po pričakovanju z določenim sredstvom pri običajnem poslovanju podjetja.
6. **Nabavna vrednost** predstavlja običajno tudi izvorno vrednost. Če gre za:
  - nabavo sredstva na trgu jo sestavljajo: nakupna cena, vsi stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno usposobitvi nabavljenega sredstva za nameravano uporabo ter uvozne in nevračljive terjatve.
  - izdelavo ali zgraditev v podjetju jo sestavljajo vsi neposredni in posredni stroški njegove izdelave ali izgradnje.
  - pridobitev z zamenjavo pa predstavlja nabavno vrednost sredstva njegova poštena vrednost.
7. **Kasneje nastali stroški** so stroški investicij in stroški vzdrževanja. Stroški vzdrževanja so stroški sprotnih popravil in ne vplivajo na višino nabavne vrednosti, kar pa ne velja za stroške investicij.

Slika 3: Vrednost v času



Vir: Mayr, 2002, str. 32.

8. **Poštena vrednost** je definirana kot cena, izražena v denarnem ekvivalentu, po kateri bi si premoženje izmenjala hipotetičen, voljan in zmožen kupec, ter hipotetičen, voljan in zmožen

- prodajalec, ki delujeta medsebojno neodvisno na odprtem in popolnem trgu, kjer nobeden od njiju ni prisiljen kupiti ali prodati in kjer sta oba ustrezno seznanjena s potrebnimi dejstvi.
9. **Čista prodajna vrednost** je definirana kot znesek, ki ga je mogoče pridobiti s prodajo sredstva v premišljenem poslu med dobro obveščenima in voljnima strankama, zmanjšan za stroške prodaje.
  10. **Nadomestljiva vrednost** je definirana kot vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, ki se lahko nadomesti z zneski amortizacije med njegovo uporabo ali s čisto iztržljivo vrednostjo od njegovi prodaji.
  11. **Vrednost pri uporabi** določajo vsi prihodnji prejemki zmanjšani za izdatke, predvideni na današnji časovni trenutek z uporabo ustrezne diskontne stopnje.

### 3.3.1 Začetno računovodsko merjenje opredmetenih osnovnih sredstev

Z začetnim računovodskim merjenjem opredmetenih osnovnih sredstev razumemo vrednotenje opredmetenega osnovnega sredstva, ki izpolnjuje pogoje za pripoznanje, ob začetnem pripoznanju.

Tako SRS kot MRS določajo, da se opredmetena osnovna sredstva ob začetnem pripoznanju ovrednotijo z nabavno vrednostjo. V nadaljevanju bom predstavila, kako je nabavna vrednost na različen način pridobljenih opredmetenih osnovnih sredstev določena po SRS in kako po MRS.

#### 3.3.1.1 *Začetno računovodsko merjenje opredmetenega osnovnega sredstva pridobljenega z nakupom*

Po SRS nabavno vrednost lahko sestavljajo nakupna cena, uvozne in nevračljive nakupne dajatve ter stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno njegovi usposobitvi za nameravano uporabo, zlasti stroški dovoza in namestitve. Od nakupne cene se odštejejo vsi trgovinski in drugi popusti. Donacije in državne podpore se ne odštevajo od njihove nabavne vrednosti. Nabavno vrednost pa lahko sestavljajo tudi obresti od posojil za pridobitev opredmetenega osnovnega sredstva do njegove usposobitve za uporabo.

Po MRS prav tako sestavljajo nabavno vrednost kupljenega sredstva vse sestavine, prikazane po SRS. Zelo natančno pa je v MRS določeno, kateri stroški se še lahko pripišejo nabavni vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva. To so (MRS 16, 2001, str. 323):

- a) stroški priprave gradbišča,
- b) začetni stroški dobave in pretovarjanja,
- c) stroški namestitve,
- d) honorarji, na primer za arhitekta in inženirje, ter

- e) ocenjeni stroški demontiranja in odstranitve sredstva ter obnovitve prostora do obsega, ki je pripoznan kot rezervacija po MRS 37 – Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva.

Pogojna sredstva se po MRS ne pripoznavajo v računovodskih izkazih, ker bi to lahko povzročilo pripoznavanje prihodkov, ki ne bodo nikoli uresničeni. Če pa postane uresničitev prihodkov gotova, zadevno sredstvo ni pogojno sredstvo in ga je ustrezno pripoznati. SRS je v primeru pogojnih sredstev skladen z MRS.

V zvezi z obrestmi od posojil za pridobitev opredmetenega osnovnega sredstva, moramo vzporedno z MRS 16 upoštevati tudi MRS 23 – Stroški izposojanja. Po tem standardu se »po dovoljeni drugačni rešitvi stroški izposojanja, ki jih je mogoče pripisati neposredno nakupu, gradnji ali proizvodnji kakega sredstva, vštejejo v nabavno vrednost ali stroške tistega sredstva. Takšni stroški se usredstvijó kot del vrednosti sredstva, če je verjetno, da bodo podjetju prinesli gospodarske koristi, ki jih je mogoče zanesljivo izmeriti. Drugi stroški izposojanja se pripoznajo kot odhodki v obdobju, v katerem nastanejo.«

V nadaljevanju pa MRS 23 bolj natančno določa še:

- kateri stroški izposojanja so primerni za usredstvenje,
- začetek usredstvenja stroškov izposojanja,
- vzroke za začasno ustavitev usredstvovanja stroškov izposojanja ter
- vzroke za prenehanje usredstvovanja stroškov izposojanja.

*Za usredstvenje primerni stroški izposojanja so po MRS tisti stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno nakupu, gradnji ali proizvodnji sredstva v pripravi in bi se jim bilo mogoče izogniti, če se ne bi pojavile naložbe v zvezi s sredstvom v pripravi.*

*Usredstvovanje stroškov izposojanja kot dela nabavne vrednosti sredstva v pripravi se prične, ko:*

- nastanejo izdatki za sredstvo;
- nastanejo stroški izposojanja in
- začnejo dejavnosti, ki so potrebne za pripravo sredstva za nameravano uporabo ali prodajo.

*Začasna ustavitev usredstvovanja stroškov izposojanja je posledica prekinitve dejavnega razvijanja opredmetenega osnovnega sredstva v pripravi.*

*Usredstvovanje stroškov izposojanja pa se po MRS preneha, ko so vse pomembne dejavnosti, ki so potrebne za pripravo sredstva v pripravi za nameravano uporabo, dokončane.*



Določila SRS so v zvezi s stroški izposojanja izredno skopa in se glede vključevanja tečajnih razlik<sup>10</sup> v nabavno vrednost opredmetenega osnovnega sredstva nekoliko razlikujejo od MRS. SRS 1.28 namreč določa, da se lahko tečajne razlike upoštevajo tudi kot popravek nabavne vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva in pri tem ne postavljajo časovne omejitve – do usposobitve sredstva v pripravi. Zaradi tega lahko prihaja do različnih interpretacij in rešitev v praksi. Nekateri avtorji menijo, da je glede tega treba zavzeti enotno stališče, saj lahko to bistveno vpliva na vrednost sredstva in na rezultat podjetja (Brayshaw, Craner, Samuels, 1995, str. 139).

Kljub skromnejšim določilom glede začetnega računovodskega merjenja opredmetenih osnovnih sredstev pridobljenih z nakupom v SRS v praksi ne prihaja do bistvenih razlik z MRS. Čeprav SRS 1 ne postavlja časovnih omejitev pri vključevanju tečajnih razlik v nabavno vrednost opredmetenih osnovnih sredstev, se v praksi ta omejitev upošteva.

### *3.3.1.2 Začetno računovodsko merjenje opredmetenega osnovnega sredstva izdelanega v podjetju*

Po SRS nabavno vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, zgrajenega ali izdelanega v podjetju tvorijo stroški, ki jih povzroči njegova zgraditev ali izdelava, in posredni stroški njegove izdelave, ki mu jih je mogoče pripisati. Ne tvorijo je stroški, ki niso povezani z njegovo zgraditvijo ali izdelavo, in stroški, ki jih trg ne prizna, lahko pa jo tvorijo obresti od posojil za njegovo zgraditev in usposobitev za uporabo. Nabavna vrednost takega osnovnega sredstva ne more biti večja od nabavne vrednosti istovrstnega sredstva, pridobljenega z nakupom.

V MRS pa je določeno le, da se nabavna vrednost izdelanega opredmetenega osnovnega sredstva v podjetju določi z uporabo enakih načel kot pri kupljenem sredstvu. Če podjetje v običajnem poslovanju izdeluje podobna sredstva za prodajo, je nabavna vrednost sredstva navadno enaka stroškom proizvodnje sredstva, ki je namenjeno prodaji. Notranji dobički se izločijo iz opredeljevanja takšne nabavne vrednosti. Nenavadne količine odpadnega materiala, dela in drugih stroškov, niso vračunane v nabavno vrednost sredstva.

#### **Zgled 1:** *Nakup nedokončanega gradbenega objekta, ki ga naročnik dokonča sam*

Podjetje A se je odločilo za preselitev dejavnosti na drugo lokacijo. Z gradbenim podjetjem B je sklenilo pogodbo za izgradnjo objekta do četrte gradbene faze. Opravljena dela se plačuje po mesečnih situacijah, ob dokončanju objekta (četrta faza) pa je narejen zapisnik o tehničnem prevzemu zgradbe. Vrednost vseh del je 2.000 SIT. Ker je ena izmed registriranih dejavnosti podjetja A tudi izvajanje vseh zaključnih del v gradbeništvu se je odločilo, da bo samo

---

<sup>10</sup> Teoretično so tečajne razlike sestavni del obresti in tako predstavljajo strošek izposojanja.

dokončalo objekt. Vrednost zaključnih del (1.500 SIT) je podjetje A ugotovilo na podlagi posebnega internega obračuna. Ne glede na tehnični prevzem objekta v četrti fazi, ta objekt še ni usposobljen za uporabo, zato ga aktiviramo šele po dokončanju zaključnih gradbenih del. Nadzornik del je po izvršenem tehničnem prevzemu izstavil račun v višini 250 SIT. Za izgradnjo je podjetje najelo dolgoročno posojilo pri poslovni banki in ga začelo odplačevati že med gradnjo objekta. Znesek obračunanih obresti do trenutka usposobitve za uporabo je 30 SIT.

Nabavna vrednost po SRS = 2.000 SIT + 1.500 SIT + 250 SIT + 30 SIT = 3.780 SIT

Nabavna vrednost po MRS = 2.000 SIT + 1.500 SIT + 250 SIT + 30 SIT = 3.780 SIT

### **Zgled 2:** *Pridobitev opreme z lastno izdelavo*

Podjetje je v okviru svoje dejavnosti proizvedlo opremo za lastne potrebe. Pri končnem obračunu vseh stroškov take proizvodnje je bilo ugotovljeno, da je novo pridobljena oprema vredna 3.350 SIT. Od tega se 1.500 SIT nanaša na porabljen material pri izdelavi, 650 SIT na tuje storitve, ki so bile potrebne za izdelavo te opreme, 1.200 SIT pa so stroški dela pri izdelavi in montaži sredstva. Ker je za uporabo te opreme potreben pregled republiške inšpekcije, je bil opravljen tehnični pregled, za kar je podjetje prejelo račun v višini 70 SIT. Po tehničnem pregledu je bil sestavljen zapisnik o usposobitvi opreme za uporabo.

Nabavna vrednost po SRS = 1.500 SIT + 650 SIT + 1.200 SIT + 70 SIT = 3.420 SIT

Nabavna vrednost po MRS = 1.500 SIT + 650 SIT + 1.200 SIT + 70 SIT = 3.420 SIT

Glede začetnega računovodskega merjenja opredmetenih osnovnih sredstev izdelanih v podjetju med MRS in SRS ni razlik.

#### *3.3.1.3 Začetno računovodsko merjenje opredmetenega osnovnega sredstva pridobljenega z zamenjavo*

V večini primerov zamenjav gre za zamenjave za že uporabljena opredmetena osnovna sredstva, ki so v knjigah pred zamenjavo izkazana z nabavnimi vrednostmi in ustreznimi popravki vrednosti. Taka osnovna sredstva se po izvedbi zamenjave v knjigah novega lastnika tako po MRS kot po SRS izkažejo le po nabavni vrednosti in ne z nabavnimi vrednostmi in popravki vrednosti iz knjig nekdanjega lastnika.

Glede določitve nove nabavne vrednosti z zamenjavo pridobljenih osnovnih sredstev SRS in MRS ločujejo zamenjave istovrstnih in neistovrstnih opredmetenih osnovnih sredstev.

SRS in MRS opredeljujeta istovrstno sredstvo kot sredstvo, ki:

- služi podobnemu namenu v isti vrsti dejavnosti (oz. se podobno uporablja pri isti vrsti poslovanja) in
- ima podobno pošteno vrednost kot odtujeno sredstvo.

Nabavno vrednost istovrstnega sredstva pridobljenega z zamenjavo se izmeri po neodpisani (knjigovodski) vrednosti odtujenega osnovnega sredstva pri čemer se upošteva razlika, plačana oziroma prejeta v gotovini, ali drugačno dano oziroma prejeto nadomestilo.

Drugi pogoj naj bi določal tudi to, da s pridobitvijo osnovnega sredstva z zamenjavo podjetje ni oškodovano oziroma, da se vrednost njegovega premoženja zaradi zamenjave osnovnega sredstva ne spremeni bistveno. Pri presojanju ali gre za podobno pošteno vrednost je treba upoštevati tudi dogovorjeno plačilo razlike ali drugačno nadomestilo. Podjetja običajno ne menjajo sredstev, ne da bi prej poznala poštene vrednosti tako sredstev namenjenih odtujitvi kot sredstev, ki jih nameravajo pridobiti. Na podlagi ocen, ki jih izdelajo ocenjevalci vrednosti se s pogajanjem opredeli, ali je potrebno doplačilo katerega od menjalcev. V kolikor je doplačilo razlika med poštenima vrednostma sredstev se morebitni dobički ali izgube (kot razlika med neodpisano in pošteno vrednostjo odtujenega sredstva) ne pripoznajo.

Po obeh standardih se novo sredstvo, pridobljeno z zamenjavo za neistovrstno sredstvo ob nabavi ovrednoti z njegovo pošteno vrednostjo (nabavna vrednost = poštena vrednost pridobljenega sredstva), pri čemer pa je:

- po MRS poštena vrednost opredeljena s pošteno vrednostjo oddanega sredstva, popravljeno za znesek prenesenih denarnih sredstev ali njegovih ustreznikov,
- po SRS poštena vrednost opredeljena s pošteno vrednostjo pridobljenega sredstva.

**Zgled 3:** *Pridobitev opreme z zamenjavo za neistovrstno sredstvo večje vrednosti z danim doplačilom*

Podjetje A je pridobilo opremo z zamenjavo neistovrstnih osnovnih sredstev s podjetjem B. Pri pogajanjih o zamenjavi je bilo dogovorjeno doplačilo podjetja A v znesku 300 SIT zaradi nižje poštene vrednosti sredstva, ki ga bo odtujilo (900 SIT). Poštena vrednost pridobljene opreme je 1.200 SIT. Knjigovodsko izkazana neodpisana vrednost odtujenega sredstva pa je 750 SIT.

Po SRS je osnova za pošteno vrednost sredstva poštena vrednost pridobljenega sredstva – 1.200 SIT.

Po MRS pa je osnova za pošteno vrednost sredstva poštena vrednost oddanega sredstva + znesek denarnih sredstev, ki ga je moralo podjetje A dati podjetju B – 900 SIT + 300 SIT = 1.200 SIT.

SRS je za razliko od MRS v okviru pridobivanja sredstev z zamenjavami bolj natančen, saj v točki 1.13. obravnava tudi opredmetena osnovna sredstva pridobljena z zamenjavo za delnice ali

druge vrednostne papirje, v točki 1.14. pa še opredmetena osnovna sredstva, pridobljena pri prevzemu drugega podjetja, ki s tem preneha obstajati kot samostojna pravna oseba.

V prvem primeru se opredmeteno osnovno sredstvo knjigovodsko razviduje po njegovi pošteni vrednosti ali po pošteni vrednosti danih vrednostnih papirjev, in sicer tisti, ki je lažje določljiva, v drugem primeru pa po dotedanjih knjigovodskih vrednostih, razen če je naložba v pridobitev prevzetega podjetja večja ali manjša od pridobljenega čistega premoženja. Slednje povzroči nastanek dobrega ali slabega imena, ki ju lahko obravnavamo kot povečanje ali zmanjšanje knjigovodske vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev do obsega, ki je upravičen glede na nova osnovna sredstva iste vrste ob upoštevanju njihove preostale dobe koristnosti.

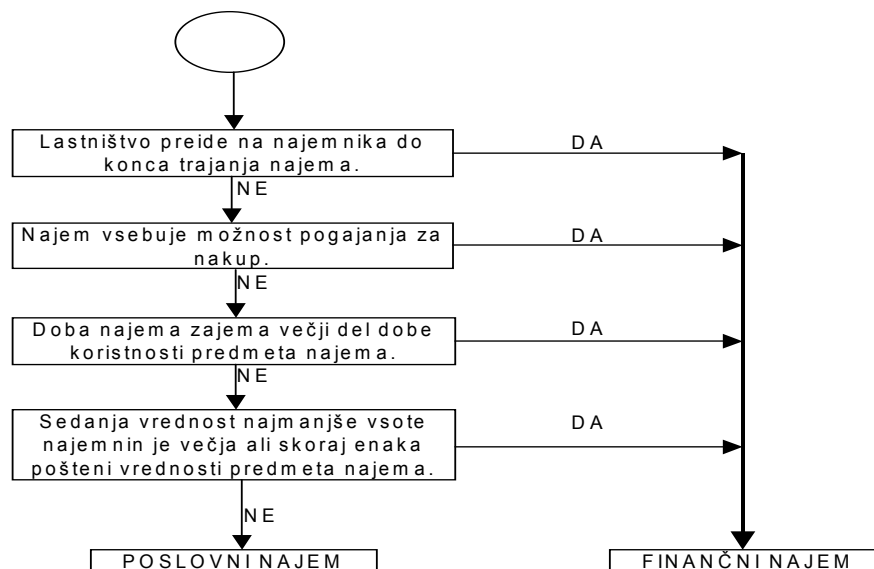
V drugem primeru se opredmeteno osnovno sredstvo zajame med že obstoječa opredmetena osnovna sredstva po dotedanjih knjigovodskih vrednostih, razen če je naložba v pridobitev čistega premoženja prevzetega podjetja večja ali manjša od pridobljenega čistega premoženja. Tako nastalo dobro ali slabo ime se obravnava enako kot v prejšnjem odstavku.

Pri začetnem računovodskem merjenju opredmetenega osnovnega sredstva pridobljenega z zamenjavo, kljub drugačni opredelitvi nabavne vrednosti med SRS in MRS ni razlik, ki bi vplivale na računovodske izkaze.

#### *3.3.1.4 Začetno računovodsko merjenje opredmetenega osnovnega sredstva pridobljenega na podlagi najema*

SRS so v zvezi s pridobivanjem opredmetenih osnovnih sredstev na podlagi najema izredno skopi, saj temu namenjajo štiri točke standarda. To so točke 1.20 ter točke 1.52 – 1.54 v poglavju Pojasnila SRS 1. MRS pa temu namenjeno poseben standard in sicer MRS 17 – Najemi. Vrsti najemov sta po SRS in po MRS enaki, prav tako pa tudi kriteriji za razvrstitev najemov.

Slika 4: Vrste najemov po SRS in MRS



Vir: Nemeč, 1998, str. 26.

### *Finančni najem*

Po SRS najemnik izkazuje v primeru finančnega najema predmet najema med svojimi opredmetenimi osnovnimi sredstvi in zanj tudi obračunava amortizacijo. Nabavna vrednost v finančni najem vzetega sredstva je enaka njegovi pošteni vrednosti ali sedanji vrednosti najmanjše vsote najemnin, če je ta manjša. Čas obračunavanja amortizacije je lahko doba koristnosti ali pa doba najema, odvisno od gotovosti odkupa predmeta najema po poteku dobe najema. Med obveznostmi najemnik izkazuje celotno pogodbeno obveznost iz najema, ki je zmanjšana za odhodke iz financiranja, razmejene na dobo najema (SRS 1.20).

Določila MRS se ne razlikujejo od določil SRS, so pa podrobnejša in vsebujejo več razlag, na katera se nevede opirajo tudi uporabniki SRS.

### *Poslovni najem*

V SRS nikjer ne zasledimo določil v zvezi s poslovnim najemom. Po MRS pa se:

- Opredmeteno osnovno sredstvo dano v poslovni najem izkazuje po neodpisani vrednosti med opredmetenimi osnovnimi sredstvi v bilanci stanja najemodajalca.
- Opredmeteno osnovno sredstvo vzeto v poslovni najem ne vključi med sredstva pri najemodajalcu, pač pa le-ta izkazuje samo stroške najemnin za opredmeteno osnovno sredstvo v izkazu poslovnega izida.

Ker so določila SRS v zvezi z najemi izredno skopa, so se uporabniki SRS v praksi oprli na določila MRS 17.

### 3.3.1.5 Začetno računovodsko merjenje brezplačno pridobljenega opredmetenega osnovnega sredstva

Po določbah SRS se dotacije za osnovna sredstva in tudi brezplačno pridobljena osnovna sredstva od pravnih in fizičnih oseb izkazujejo kot dolgoročne rezervacije. Primer 4 prikazuje evidentiranje brezplačno pridobljene opreme. V MRS nikjer ne zasledimo določil v zvezi z brezplačno pridobljenimi osnovnimi sredstvi.

#### Zgled 4: Brezplačna pridobitev opreme

Podjetje je od drugega podjetja prejelo opremo za proizvodnjo na podlagi brezplačnega prenosa. Ocenjena vrednost opreme je 1.200 SIT.

963-Dolg.rezervacije iz donacij za osn.sredstva		047-Oprema v pridobivanju		040-Proizvajalne naprave in stroji
4) 120   1200 (1)		1) 1200   1200 (2)		2) 1200
766-Prihodki od porabe in odprave dolg.rezervacij		432-Amortizacija opreme		050-Popravek vrednosti opreme
120 4)		3) 120		120 (3)

- 1) Pridobitev opreme po pošteni vrednosti
- 2) Prenos opreme med opremo, usposobljeno za uporabo
- 3) Obračun amortizacije (am. stopnja je 10%)
- 4) Pokrivanje stroškov amortizacije iz dolgoročnih rezervacij s prenosom le teh med prihodke

Med določili SRS in MRS o začetnem ovrednotenju opredmetenih osnovnih sredstev z nakupom, izdelanih v podjetju, pridobljenih z zamenjavo ali na podlagi najema, ni bistvenih razlik. V večini primerov so MRS bolj natančni, izjema je brezplačna pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev, ki je MRS ne obravnavajo.

### 3.3.2 Investicijsko vzdrževanje opredmetenih osnovnih sredstev

SRS 1 v poglavju o začetnem računovodskem merjenju opredmetenih osnovnih sredstev zajema še določila o popravilih ali vzdrževanju, amortiziranju, poškodovanju in odtujitvi opredmetenih osnovnih sredstev, ki smo jih v MRS do nedavnega našli v Pojasnilih SOP-23 Opredmetena osnovna sredstva – stroški rednih pregledov oziroma popravil, po novem pa so vključena v MRS 16. Tudi v teh določilih se SRS bistveno ne razlikuje od MRS, ki pravi, da se kasnejše vrednosti porabe, kot so zneski za popravila ali vzdrževanje, ki vzpostavljajo prejšnje stanje ali ohranjajo

prihodnje gospodarske koristi, ki jih podjetje lahko pričakuje od prvotno ocenjene stopnje učinkovitosti sredstva, pripoznajo kot odhodek, v obdobju, v katerem se pojavi.

Stroški, ki nastajajo v zvezi z opredmetenim osnovnim sredstvom in povečujejo njegove prihodnje koristi v primerjavi s prvotno ocenjenimi pa po SRS in po MRS povečujejo njegovo nabavno vrednost. Izboljšave, zaradi katerih se povečajo prihodnje gospodarske koristi so po MRS lahko:

- a) sprememba opredmetenega osnovnega sredstva, ki podaljša njegovo dobo koristnosti ali poveča zmogljivost;
- b) dograditev strojnih delov, s katero se doseže bistvena izboljšava proizvodov; ter
- c) osvojitve novih proizvodjalnih načinov, ki omogočajo bistveno zmanjšanje ocenjenih stroškov poslovanja.

SRS v zvezi s tem niso tako natančni in vrst izboljšav ne omenjajo, vsebujejo pa zahtevo glede izkazovanja podaljšane dobe koristnosti opredmetenega osnovnega sredstva. Točka 1.15 namreč pravi da »stroški, ki omogočajo podaljšanje dobe koristnosti opredmetenega osnovnega sredstva najprej zmanjšajo do takrat obračunani amortizacijski popravek njegove vrednosti«. V MRS ne zasledimo te zahteve. V knjigovodskih razvidih bi sicer prišlo do razlik, če v primeru podaljšanja dobe koristnosti opredmetenega osnovnega sredstva te zahteve ne bi upoštevali in bi enostavno povečali nabavno vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, saj se v knjigovodskih razvidih izkazuje posebej nabavna vrednost in posebej nabrani popravek vrednosti. Za bilanco stanja, kjer se opredmetena osnovna sredstva po SRS in po MRS izkazujejo zgolj po neodpisani vrednosti pa ta zahteva ni relevantna. Med bilanco po SRS in MRS torej zaradi tega ne prihaja do razlik, čeprav MRS te zahteve ne upoštevajo.

### 3.3.3 Prevrednotovanje opredmetenih osnovnih sredstev

Prevrednotovanje<sup>11</sup> je sprememba prvotno izkazane vrednosti gospodarskih kategorij (SRS, 2003, str. 17).

Spremembo vrednosti gospodarskih kategorij lahko povzročijo splošni ali posebni gospodarski in družbeni vplivi. Splošni vplivi lahko povzročijo spremembo vrednosti evra, posebni vplivi, kot so spremembe v ponudbi in povpraševanju ter tehnološke spremembe, pa lahko povzročijo pomembno zvišanje ali znižanje posameznih cen, ne glede na druge cene. Razlikovati moramo torej:

- prevrednotenje, ki je posledica spremembe kupne moči domače valute, merjene v evrih, in
- prevrednotenje, ki je posledica sprememb cen gospodarskih kategorij.

---

<sup>11</sup> Prevrednotovanje (revaloriziranje) pomeni spreminjanje prvotno izkazane vrednosti gospodarskih kategorij, prevrednotenje (revalorizacija) pa je njegov posledek (Turk, 2000 str. 7).

V prvem primeru gre za spremembo pričakovanih prihodnjih gospodarskih koristi iz sredstev, v drugem primeru pa za spremembo pričakovanih prihodnjih gospodarskih koristi iz sredstev, ne da bi prišlo do njihove siceršnje spremembe zaradi nove naložbe ali umika naložbe vanje.

Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev, ki je posledica spremembe njihovih cen, se na koncu poslovnega leta ali med njim opravi zaradi:

- okrepitve sredstev, ki poveča njihovo do tedaj izkazano vrednost,
- oslabitve sredstev, ki zmanjša njihovo do tedaj izkazano vrednost, ali
- odprave oslabitve.

### 3.3.3.1 Splošno prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev

O splošnem prevrednotenju lahko govorimo v dveh primerih:

- A. V primeru nakupa osnovnih sredstev v tujini ali doma, če dolg v tuji valuti do dobavitelja ob koncu poslovnega leta ni poravnan (npr. pri najetju posojila). V tem primeru ima družba možnost, da učinek preračuna obveznosti v tuji valuti ali pa med pogodbenima strankama dogovorjeno prevrednotenje dolga izkaže kot povečanje vrednosti osnovnega sredstva. Posledica povečanja izvirne nabavne vrednosti sredstva je tudi višji strošek amortizacije.
- B. V primeru, splošnega prevrednotenja kapitalskih postavk, ki je obvezno, če se v prejšnjem koledarskem letu tečaj evra do tolarja poveča za več kot 5,5% (SRS 8.28). Učinek takšnega prevrednotenja bi z izkazovanjem med izrednimi odhodki poslabšal poslovne izide gospodarskih družb. SRS zato dovoljujejo del posebnega prevrednotenja pri osnovnih sredstvih in finančnih naložbah izkazati kot splošno prevrednotenje oziroma nevtralizirati učinek prevrednotenja kapitalskih postavk, vendar le do višine prevrednotenja kapitala. Iz tega naslova torej ne sme nastati pozitiven prevrednotovalni učinek, temveč zgolj negativen (prevrednotenje kapitala je večje od prevrednotenja osnovnih sredstev in finančnih naložb) ali ničen (prevrednotenje kapitala je enako prevrednotenju osnovnih sredstev in finančnih naložb). S prenosom dela posebnega prevrednotovalnega popravka kapitala za potrebe izničenja splošnega prevrednotenja kapitalskih postavk, se v tem znesku poveča nabavna vrednost osnovnega sredstva.

Ker je bila rast tečaja evra do tolarja od leta 2002 manjša od 5,5% se splošno prevrednotenje kapitala pri nas še ni izvajalo.

V MRS se v zvezi z prevrednotovanjem opredmetenih osnovnih sredstev srečamo s pojmom *normna rešitev* in *dovoljena drugačna rešitev*. Na tem mestu bom predstavila oba pojma, čeprav dovoljena drugačna rešitev obravnava posebno prevrednotovanje opredmetenih osnovnih sredstev.



Splošno prevrednotovanje obravnava **normna rešitev** ki pravi, da je po začetnem pripoznanju za sredstvo treba vsako opredmeteno osnovno sredstvo evidentirati po njegovi nabavni vrednosti, zmanjšani za amortizacijski popravek vrednosti in nabrano izgubo zaradi oslabitve.

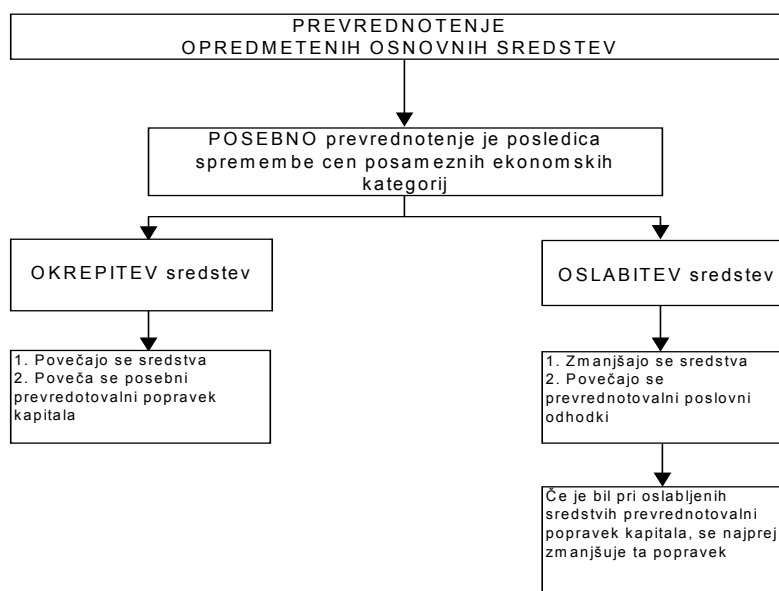
**Dovoljena drugačna rešitev** dovoljuje, da se po začetnem pripoznanju za sredstvo vsako opredmeteno osnovno sredstvo evidentira po prevrednotenem (revaloriziranem) znesku, ki je njegova poštena vrednost na dan prevrednotenja (revalorizacije), zmanjšana za vsak kasnejši amortizacijski popravek vrednosti in kasnejše nabrane izgube zaradi oslabitve. Prevrednotenje mora biti dovolj redno, da se knjigovodska vrednost ne razlikuje bistveno od tiste, ki bi se ugotovila z uporabo poštene vrednosti na dan bilance stanja (MRS 16, 2001, točka 29).

Že v točki 2.3.1.1 sem pojasnila, da pri najetju posojila v tuji valuti za nakup opredmetenega osnovnega sredstva SRS in MRS nista skladna. MRS dovoljujejo, da se tečajne razlike lahko usredstviijo le dokler sredstvo ni v uporabi (MRS 23), SRS pa te omejitve ne omenjajo. Z uporabo MRS bi bili rezultati slovenskih podjetij v takem primeru slabši.

### 3.3.3.2 Posebno prevrednotovanje opredmetenih osnovnih sredstev

Slika 5 prikazuje posledice posebnega prevrednotovanja opredmetenih osnovnih sredstev, ki so opisane tudi v nadaljevanju diplomskega dela.

Slika 5: Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev



Vir: Mayr, 2001, str. 17.

### 3.3.3.2.1 *Prevrednotovanje opredmetenih osnovnih sredstev zaradi okrepitve*

Po SRS se okrepitev sredstev pojavi, če obstajajo utemeljeni tržni podatki, ki omogočajo povečanje knjigovodske vrednosti

- zemljišč,
- zgradb in
- opreme.

V teh primerih se, ne glede na siceršnje računovodsko načelo manjše vrednosti, povečajo knjigovodske vrednosti teh postavk ter praviloma tudi postavka posebnega prevrednotovalnega popravka kapitala<sup>12</sup>. Obračunana amortizacija od razlike med tako povečano nabavno vrednostjo opredmetenih osnovnih sredstev in nabavno vrednostjo pred prevrednotenjem se ne obravnava kot strošek, temveč se vračuna v breme prevrednotovalnega popravka kapitala v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi, ki se je zaradi prevrednotenja pojavil pri ustreznem opredmetenem osnovnem sredstvu. Posebni prevrednotovani popravek omogoča tudi kritje kasnejše oslabitve tistih vrst sredstev, za katere je bil oblikovan, kar bomo videli v naslednji točki.

Učinek prevrednotenja sredstev se v kapitalu enako kot po SRS izkaže tudi po MRS. Razlika med SRS in MRS je v tem, da po MRS pošteno vrednost pri zemljiščih, zgradbah in opremi lahko ugotavljajo le pooblaščen ocenjevalci vrednosti, po SRS pa jo lahko določi tudi podjetje samo, če ima v posebnem pravilniku določen način ocenjevanja vrednosti, ki temelji na Slovenskih poslovnofinančnih standardih.

Izhajajoč iz določil SRS, ki pri okrepitvah predvideva uskladitev poštene in knjigovodske oz. neodpisane vrednosti, lahko uskladitev teoretično izvedemo na naslednje načine štiri načine:

1. podjetje lahko uskladi knjigovodsko in pošteno vrednost le s povečanjem nabavne vrednosti
2. podjetje lahko uskladi knjigovodsko in pošteno vrednost le z zmanjšanjem popravka vrednosti
3. podjetje lahko uskladi knjigovodsko in pošteno vrednost z uskladitvijo nabavne vrednosti z nadomestitveno vrednostjo in ustrezno uskladitvijo popravka vrednosti
4. podjetje lahko uskladi knjigovodsko in pošteno vrednost s povečanjem tako nabavne vrednosti kot popravka vrednosti z odstotkom razlike med pošteno in knjigovodsko vrednostjo

Za boljše razumevanje bom vse načine uskladitve knjigovodske oz. neodpisane in poštene vrednosti prikazala še z naslednjim zgledom, ki sem ga povzela po zapiskih iz seminarja Lm veritas d.o.o.

---

<sup>12</sup> MRS imenujejo posebni prevrednotovalni popravek sredstev revalorizacijska rezerva.

Tabela 3: Načini uskladitve knjigovodske in poštene vrednosti

	Nabavna vrednost	Popravek vrednosti	Neodpisana vrednost
Izvirna vrednost	100	60	40
Ocenjena vrednost	130	70	60 <sup>13</sup>
Ocenjena vrednost / izvirna vrednost (v %)	30 %	16,6 %	50 %
Rešitev	Nabavna vrednost	Popravek vrednosti	Neodpisana vrednost
1	$100+20 = 120$	$60+0 = 60$	$120-60 = 60$
2	$100+0 = 100$	$60-20 = 40$	$100-40 = 60$
3	$100+30 = 130$	$60+10 = 70$	$130-70 = 60$
4	$100+50 = 150$	$60+30 = 90$	$150-90 = 60$

Vir: Jereb, Svilar, 2003, str. 125-127.

Po MRS se po členu 16.33(a) ravno tako lahko uporabi prikazane štiri načine uskladitve knjigovodske in poštene vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva, iz člena 16.33(b) pa izhaja še peti način. Po tem načinu se amortizacijski popravek vrednosti na dan prevrednotenja izloči v breme kosmate knjigovodske vrednosti sredstva in se čisti znesek prevrednoti na prevrednoteni znesek; ta metoda se uporablja na primer za zgradbe, ki se prevrednotijo na tržno vrednost. S številkami izgleda to tako:

Tabela 4: Načini uskladitve knjigovodske in poštene vrednosti - rešitev 5

Rešitev	Nabavna vrednost	Popravek vrednosti	Neodpisana vrednost
5-konti izvirnih vrednosti	$100-60 = 40$	$60-60 = 0$	$40-0 = 40$
5-konti okrepitev	20	0	$20-0 = 20$
5-Skupaj	$120-60 = 60$	$60-60 = 0$	$60-0 = 60$

Vir: Jereb, Svilar, 2003, str. 125-127.

Sredstvo se v tem primeru izkaže v vrednosti, kot bi bila, če bi to sredstvo v tem trenutku kupili, saj kot neodpisano vrednost izkazujemo zgolj nabavno vrednost brez popravka vrednosti.

### 3.3.3.2.2 Prevrednotovanje opredmetenih osnovnih sredstev zaradi oslabitve

Tako SRS kot MRS pri vrednotenju sredstev upoštevata načelo poštene vrednosti. V preteklosti pa je tako po MRS kot po SRS preverjanje morebitnega prevrednotenja osnovnih sredstev v knjigovodstvu zahtevalo načelo previdnosti. Vsebinska razlika med načelom previdnosti in upoštevanjem oslabitve sredstev, ki temelji na načelu poštene vrednosti, je poenostavljeno rečeno v tem, da stroga uporaba načela previdnosti zahteva uskladitev knjigovodske vrednosti z najnižjo izmed ocenjenih vrednosti sredstev, medtem, ko oslabitev po načelu poštene vrednosti

<sup>13</sup> Ta podatek odraža dejansko pošteno vrednost.

zahteva uskladitev z nadomestljivo vrednostjo. Načelo poštene vrednosti pa predpostavlja, da se je gospodarski subjekt zmožen na podlagi ocenjene vrednosti sredstva odločiti, kaj je zanj bolj smiselno oziroma, kaj mu prinese največ koristi. Če se bo s cenitvijo osnovnih sredstev ugotovilo, da je neko sredstvo več vredno, če se ga proda, kot pa če ga podjetje uporablja, ga bo racionalen gospodar pač prodal in obratno. Zaradi tega je bolj smiselno uporabljati najvišjo ocenjeno vrednost, ki se jo da doseči.

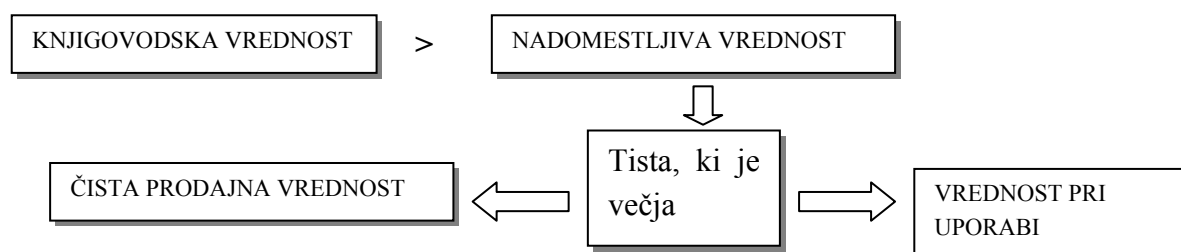
Do oslabitve lahko pride pri vseh sredstvih. Sredstvo je oslabljeno, če njegova knjigovodska vrednost presega njegovo pošteno vrednost. Zmanjšanje knjigovodske vrednosti sredstva pa povzroči nastanek izgube zaradi oslabitve. Prevrednotovanje sredstev zaradi njihove oslabitve je zahtevnejše kot prevrednotovanje zaradi njihove okrepitve še posebej zato, ker praviloma<sup>14</sup> vpliva na poslovni izid (Odar, 2002, str. 65).

MRS eksplicitno zahtevajo, da podjetje na datum vsake bilance stanja oceni, ali utegne biti sredstvo oslabljeno. V Uvodu v SRS zasledimo zahtevo, da je oslabitev sredstev obvezna, kar pomeni, da mora podjetje ravno tako oceniti vrednost sredstev, da pridobi informacijo o njihovi morebitni oslabitvi. SRS obravnavajo oslabitev opredmetenih osnovnih sredstev v enem samem členu SRS 1, MRS pa temu namenjajo poseben standard MRS 36 – Slabitev sredstev.

SRS določajo, da se opredmetena osnovna sredstva zaradi oslabitve morajo prevrednotovati, če njihova knjigovodska vrednost presega njihovo nadomestljivo vrednost. Kot nadomestljiva vrednost se šteje čista prodajna vrednost ali vrednost pri uporabi, odvisno od tega, katera je večja.

Razmerja med primerjalnimi vrednostmi z vidika oslabitve osnovnih sredstev prikazuje naslednja slika.

Slika 6: Razmerja med primerjalnimi vrednostmi z vidika oslabitve osnovnih sredstev



Vir: Jereb, Slivar, 2003, str.131.

<sup>14</sup> Izjema je odprava oslabitve v SRS v primerih, če je bil pri prejšnji oslabitvi zmanjšan prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi s sredstvi, za katera oslabitev opravljamo.

Ocenjevanje vrednosti pri uporabi obsega:

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

Vrednost pri uporabi se lahko ugotavlja tudi za denar ustvarjajočo enoto, to je najmanjšo določljivo skupino sredstev, katerih nenehna uporaba je vir denarnih prejemkov, v glavnem neodvisnih od denarnih prejemkov iz drugih sredstev ali skupin sredstev.

Zmanjšanje knjigovodske vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva na nadomestljivo vrednost pomeni nastanek izgube zaradi oslabitve in se šteje kot prevrednotovalni poslovni odhodek v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi, ne pa kot povečanje stroška amortizacije, razen če je bil pri njegovi prejšnji okrepitvi povečan prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi. V takem primeru ga je treba porabiti, preden se za razliko poveča prevrednotovalni poslovni odhodek v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi.

Po SRS oslabitev sredstva torej knjižimo kot prevrednotovalni poslovni odhodek samo v primeru, če to sredstvo predhodno ni bilo okrepljeno, da bi izgubo lahko pokrili iz posebnega prevrednotovalnega popravka kapitala. Prevrednotovalni poslovni odhodek izkažemo v izkazu poslovnega izida med odhodki obdobja. MRS 36 določa, da se izguba zaradi oslabitve sredstva takoj izkaže v izkazu poslovnega izida razen, če je sredstvo izkazano po prevrednotenem znesku na podlagi kakšnega drugega MRS (na primer po dovoljeni drugačni rešitvi iz MRS 16). SRS in MRS sta glede izkazovanja oslabitve opredmetenega osnovnega sredstva usklajena.

SRS so torej enako natančni v opisu knjigovodske izvedbe prevrednotovanja sredstev zaradi njihove oslabitve kot MRS, izredno skopi pa v pripoznavanju in merjenju izgube zaradi oslabitve.

MRS na primer zelo natančno navajajo, katere vire informacij mora družba na dan bilance stanja upoštevati pri ocenjevanju obstoja znamenja da utegne biti sredstvo v obdobju oslabiljeno. Omenjeni viri so lahko notranji ali zunanji.

*Zunanji viri informacij so naslednji:*

- večje zmanjšanje tržne vrednosti sredstva zaradi poteka časa ali običajne uporabe od pričakovanega,
- pojav pomembnih sprememb v tehnološkem, tržnem, gospodarskem ali pravnem okolju delovanja podjetja z negativnim vplivom na podjetje v preteklosti ali bližnji prihodnosti,
- povečanje tržnih obrestnih mer ali drugih tržnih mer donosnosti naložb in vpliv le-teh na diskontno mero uporabljeno pri izračunu vrednosti v uporabi,
- višja knjigovodska vrednost čistih sredstev podjetja (kapitala) od njegovega tržnega usredstvovanja (tržne vrednosti delnic).

*Notranji viri informacij pa so naslednji:*

- obstoj dokazov o zastarelosti ali fizični poškodovanosti sredstva,
  - pojav oziroma pričakovanje pojava pomembnih sprememb obsega in načina sedanje ali pričakovane uporabe sredstva z neugodnim vplivom na podjetje,
  - obstoj dokazov o večjem zmanjšanju gospodarske uspešnosti sredstev od pričakovanega.
- Takšni dokazi so:
- pomembno večji denarni tokovi za pridobitev sredstva ali kasnejše potrebe po denarju za njegovo delovanje ali vzdrževanje od prvotno pričakovanih,
  - pomembno slabši čisti denarni tokovi ali poslovni izidi iz poslovanja, ki pritekajo iz sredstva od prvotno pričakovanih,
  - pomembno zmanjšanje načrtovanih čistih denarnih tokov ali dobička iz poslovanja, ki priteka iz sredstva ali pomembno povečanje izgube, ki priteka iz sredstva ali
  - izgube iz poslovanja ali čisti denarni odtoki sredstva ob združitvi rezultatov obravnavanega obdobja z načrtovanimi v prihodnosti.

Po mnenju nekaterih avtorjev (Koželj, 2000, str. 8) pa bi med notranje vire informacij, ki kažejo na zmanjšanje vrednosti sredstev, lahko šteli tudi naslednja:

- obstajajo določeni načrti ustavitve ali reorganizacije podjetja, enote v njem, ko se bodo zaradi njih določena sredstva morda manj uporabljala, ko bo prišlo do predčasnih potreb po odtujitvi takih sredstev ali ko se bodo taka sredstva morda prenesla na drugo enoto, na drugo podjetje ali kaj podobnega;
- podjetje namerava opustiti določeno proizvodnjo, zato želi zmanjšati vrednost določenega sredstva.

Po oceni, da obstaja znamenje, da utegne biti sredstvo oslABLJENO, je treba le-temu določiti nadomestljivo vrednost, ki je, kot sem že omenila, lahko enaka čisti prodajni vrednosti ali vrednosti v uporabi – tisti, ki je višja. Določitev prve je relativno preprosta, določi se na trgu. Vrednost v uporabi pa naj bi podjetje ocenilo samo, saj le podjetje pozna bodoče denarne tokove posameznih sredstev oziroma denar ustvarjajočih enot. Pri tem lahko pa sodeluje tudi pooblaščen ocenjevalec vrednosti.

Včasih nadomestljive vrednosti posameznega sredstva ni mogoče oceniti. Tako po SRS kot po MRS je v takih primerih treba ugotoviti nadomestljivo vrednost denar ustvarjajoče enote, ki ji sredstvo pripada.

Po SRS je denar ustvarjajoča enota najmanjša določljiva skupina sredstev, katerih nenehna uporaba je vir denarnih prejemkov iz drugih sredstev ali skupin sredstev. Zaradi skope opredelitve velikokrat prihaja do različnih interpretacij v praksi.

MRS 36 navaja vzroke za nezmožnost ocenitve nadomestljive vrednosti posameznega opredmetenega osnovnega sredstva. Nadomestljive vrednosti posameznega sredstva ni mogoče ugotoviti, če:

- vrednost pri uporabi, ki jo ima proučevano sredstvo, ne more biti ocenjena blizu njegove prodajne cene ali
- sredstvo ne more ustvariti denarnih pritokov iz trajne uporabe, v veliki meri neodvisnih od tistih iz drugih sredstev.

Po MRS prepoznavanje denar ustvarjajoče enote vključuje presojanje. Če nadomestljive vrednosti ni mogoče ugotoviti za posamezno sredstvo, ugotovi podjetje najmanjši skupek sredstev, ki ustvarja v veliki meri neodvisne denarne pritoke iz trajne uporabe. V skladu z MRS 36.68 so denarni pritoki iz trajne uporabe pritoki denarja in denarnih ustreznikov, dobljenih od strank zunaj poročujočega podjetja. Pri prepoznavanju, ali so denarni pritoki iz sredstva (ali skupine sredstev) v veliki meri neodvisni od denarnih pritokov drugih sredstev (ali skupin sredstev), upošteva podjetje med drugim tudi to, kako poslovodstvo spremlja poslovanje podjetja (na primer po skupinah proizvodov, po področjih, po posameznih razmestitvah, okoliših, območjih ali kako drugače).

MRS tudi posebej opredeljujejo ravnanje v primeru skupnih sredstev, ki jih SRS ne omenjajo.

**Skupna sredstva** opredeljujejo kot skupinska ali oddelčna sredstva, kot so zgradbe sedeža ali oddelka podjetja, oprema za računalniško obdelovanje podatkov ali raziskovalno središče. Ključna značilnost skupnih sredstev pa je, da le-ta ne ustvarjajo denarnih pritokov neodvisno od drugih sredstev ali skupin sredstev. Ker skupna sredstva ne ustvarjajo ločenih denarnih tokov, ni mogoče ugotoviti vrednosti posameznega skupnega sredstva, razen če se ravnateljstvo odloči sredstvo odtujiti. Če obstaja kakšno znamenje, da utegne biti skupno sredstvo oslabiljeno, se nadomestljiva vrednost ugotovi za posamezno denar ustvarjajočo enoto, ki ji skupno sredstvo pripada.

MRS v zvezi z ocenjevanjem vrednosti pri uporabi nadalje zelo natančno opredelijo podlage za ocenjevanje prihodnjih denarnih tokov, postopke sestavljanja ocen prihodnjih denarnih tokov ter določanje diskontne mere. SRS takih podlag ne vsebujejo, zato jih v diplomskem delu ne bom nadalje predstavljala.

Predstavila bom le še načine uskladitve nadomestljive in knjigovodske vrednosti oslabiljenega osnovnega sredstva po SRS in MRS. Pri oslabitvah je odločitev o načinu uskladitve vrednosti težka. Pri okrepitvi se lahko poveča tako nabavna vrednost kot popravek vrednosti, pri oslabitvah pa se pojavljajo precej raznolike situacije. Precej pogosto se pojavlja, da se je na trgu zaradi tehnološkega razvoja nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva zmanjšala, isti vzrok pa je vplival tudi na potrebo po hitrejšem amortiziranju in povečevanju popravka vrednosti. Računovodje se zato v primerih oslabeitev pogosto znajdejo pred dilemo ali in kako prilagoditi nabavno vrednost oziroma neodpisano vrednost osnovnih sredstev. SRS 1.29 ne določa, kako

uskladiti knjigovodske vrednosti z ocenjenimi. Izhajajoč iz določbe standarda, ki pri oslabitvah predvideva uskladitev knjigovodske vrednosti z nadomestljivo, pa lahko teoretično uskladitev izvedemo na naslednje načine:

1. podjetje lahko uskladi knjigovodsko vrednost in nadomestljivo vrednost le z zmanjšanjem nabavne vrednosti;
2. podjetje lahko uskladi knjigovodsko in nadomestljivo vrednost le s povečanjem popravka vrednosti;
3. podjetje lahko uskladi knjigovodsko in nadomestljivo vrednost z uskladitvijo nabavne vrednosti z nadomestitveno vrednostjo in ustrezno uskladitvijo popravka vrednosti;
4. podjetje lahko uskladi knjigovodsko in nadomestljivo vrednost z zmanjšanjem tako nabavne vrednosti kot popravka vrednosti z odstotkom razlike med nadomestljivo in knjigovodsko vrednostjo;
5. podjetje lahko pošteno vednost izkaže kot povečanje nabavne vrednosti, pri čemer poročna celoten popravek vrednosti.

Za lažje razumevanje bom načine uskladitve neodpisane in nadomestljive vrednosti prikazala še z zgledom povzetim po seminarju družbe Lm veritas d.o.o..

Tabela 5: Uskladitev neodpisanih vrednosti z ocenjenimi vrednostmi

	Nabavna vrednost	Popravek vrednosti	Neodpisana vrednost
Izvirna vrednost	100	40	60
Ocenjena vrednost	90	50	40
Ocenjena vrednost / izvirna vrednost (v %)	-10%	20 %	-33,3 %
Rešitev	Nabavna vrednost	Popravek vrednosti	Neodpisana vrednost
1	$100-20 = 80$	$40+0 = 40$	$80-40 = 40$
2	$100-0 = 100$	$40+20 = 60$	$100-60 = 40$
3	$100-10 = 90$	$40+10 = 50$	$90-50 = 40$
4	$100-33,3 = 66,7$	$40-13,3 = 26,7$	$66,7-26,7 = 40$

Vir: Jereb, Svilar, 2003, str. 132-136.

Po MRS 16 se po določbi 33 (a) ravno tako lahko uporabi prikazane štiri načine uskladitve neodpisane in ocenjene vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva, iz določbe 33 (b) pa izhaja še peti način. Po tem načinu se amortizacijski popravek vrednosti na dan prevrednotenja izloči v breme kosmate knjigovodske vrednosti sredstva in se čisti znesek prevrednoti na prevrednoteni znesek. S številkami je to prikazano v tabeli 6.



Tabela 6: Uskladitev neodpisanih vrednosti z ocenjenimi vrednostmi – rešitev 5

Rešitev	Nabavna vrednost	Popravek vrednosti	Neodpisana vrednost
5-konti izvirmih vrednosti	$100-40 = 60$	$40-40 = 0$	$60-0 = 60$
5-konti oslabitev	-20	0	-20
5-Skupaj	$80-40 = 40$	$0-0 = 0$	$60-20 = 40$

Vir: Jereb, Svilar, 2003, str. 132-136.

Sredstvo se v tem primeru izkazuje, kot bi ga šele pridobili, saj se izkazuje le po nabavni vrednosti, brez popravka vrednosti.

Čeprav SRS izrecno ne navajajo na uporabo MRS v primerih, ko v SRS niso podane strokovne rešitve za določene probleme, so MRS kot strokovna podlaga ustrezni tudi za podjetja, ki sestavljajo svoje računovodske izkaze v skladu s SRS. Menim, da bi morala slovenska podjetja v zvezi z oslabitvijo sredstev zaradi podrobno predstavljenih rešitev, upoštevati določila MRS 36 – Slabitev sredstev.

### 3.3.3.2.3 Prevrednotovanje opredmetenih osnovnih sredstev zaradi odprave oslabitve

SRS 1 v 30. členu določa, da se opredmetena osnovna sredstva zaradi odprave oslabitve lahko prevrednotujejo. To prevrednotovanje pa zahteva podobno utemeljitev kot prevrednotovanje zaradi oslabitve ali kot prevrednotovanje zaradi okrepitve. S tem se razveljavi izguba zaradi oslabitve opredmetenega osnovnega sredstva, ki hkrati s povečanjem knjigovodske vrednosti sredstva poveča prevrednotovalni poslovni prihodek v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi, razen, če je bil pri njegovi predhodni oslabitvi zmanjšan prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi; v takem primeru ga je treba ponovno povečati. Dodaten pogoj, ki ga postavlja SRS 1 je, da povečana knjigovodska vrednost opredmetenega osnovnega sredstva po odpravi oslabitve ne sme presegati knjigovodske vrednosti, ki bi bila ugotovljena (po odštetju amortizacijskega odpisa), če pri njem v prejšnjih letih ne bi bila pripoznana izguba zaradi oslabitve.

MRS v nasprotju s SRS zahtevajo, da mora podjetje na dan bilance stanja oceniti, ali obstaja kako znamenje, ki kaže, da izgube zaradi oslabitve kakega sredstva, pripoznane v prejšnjih letih, ni več ali pa se je zmanjšala. Če takšno znamenje obstaja mora podjetje oceniti nadomestljivo vrednost tega sredstva. V skladu z MRS 36.96 podjetje pri iskanju znamenj upošteva zunanje in notranje vire informacij.

*Zunanji viri informacij, ki kažejo na odpravo oslabitve sredstva:*

- pomembno povečanje tržne vrednosti sredstva v obdobju,

- pojav pomembnih sprememb v tehnološkem, tržnem, gospodarskem ali pravnem okolju delovanja podjetja z ugodnim vplivom na podjetje v preteklosti ali bližnji prihodnosti,
- zmanjšanje tržnih obrestnih mer ali drugih tržnih mer donosnosti naložb in vpliv le-teh na diskontno mero uporabljeno pri izračunu vrednosti v uporabi.

*Notranji viri informacij, ki kažejo na odpravo oslabitve sredstva:*

- pojav pomembnih sprememb obsega ali načina sedanje oziroma pričakovane uporabe sredstva z ugodnim vplivom na podjetje,
- obstoj dokazov o večji gospodarski uspešnosti sredstev od pričakovane.

Izgube zaradi oslabitve po MRS ni treba razveljaviti zgolj kadar se je spremenila ocena, uporabljena za ugotovitev nadomestljive vrednosti sredstva, potem ko je bila prepoznana zadnja izguba zaradi oslabitve.

Razlika, ki izhaja iz MRS 36 in SRS 1.30 je ta, da se po SRS opredmeteno osnovno sredstvo zaradi odprave oslabitve lahko prevrednoti, ni pa obvezno, kot to določajo MRS.

### **3.4 AMORTIZACIJA OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV**

Amortizacija je pojem, ki ga moramo obravnavati ločeno od ostalih, saj je temu pojmu pri nas namenjen tudi poseben računovodski standard - SRS 13 - Stroški amortizacije.

Pri poslovnem procesu osnovna sredstva ne spreminjajo svoje pojavne oblike oziroma tvorno ne prehajajo v nastajajoče proizvode. Ker pa kljub temu izgubljajo svojo vrednost, moramo to upoštevati pri odhodkih podjetja in sicer tako, da z amortizacijo prenašamo nabavno vrednost osnovnih sredstev med odhodke podjetja.

Amortizacija torej pomeni:

- zmanjšanje vrednosti osnovnih sredstev zaradi njihove obrabe,
- prenašanje vrednosti osnovnih sredstev na proizvedene poslovne učinke ter tudi
- zbiranje denarja za nadomestitev vrednosti obrabljenih osnovnih sredstev.

Amortizacijo računamo od vseh osnovnih sredstev, razen od zemljišč in osnovnih sredstev, ki nimajo več vrednosti. Osnovo za izračun amortizacije imenujemo amortizljivi znesek, ki predstavlja razliko med nabavno vrednostjo osnovnega sredstva in ocenjeno preostalo vrednostjo osnovnega sredstva. Preostala vrednost osnovnega sredstva je tržna vrednost osnovnega sredstva na koncu njegove dobe koristnosti. Običajno je ta vrednost težko določljiva, zato jo podjetja ne ugotavljajo, temveč kot izhodišče za amortiziranje vzamejo kar nabavno vrednost osnovnega sredstva.

Po SRS so predmet amortiziranja sredstva, za katera velja da (SRS, 2003, str. 111):

- jih bo pravna oseba po pričakovanjih uporabljala več kot eno poslovno leto,
- imajo omejeno dobo koristnosti ter
- jih pravna oseba uporablja pri proizvodnji ali dobavljanju blaga in storitev, za posojanje drugim za plačilo ali za druge namene.

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

- zemljišča in druga naravna bogastva,
- opredmetena osnovna sredstva v gradnji ali izdelavi 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.

MRS so v zvezi z amortiziranjem opredmetenih osnovnih sredstev manj natančni in ne določajo lastnosti amortizljivih sredstev.

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 ter
- kako osnovno sredstvo prenaša svojo vrednost na izdelke po posameznih obdobjih svoje življenjske dobe.

Amortizljivim opredmetenim osnovnim sredstvom je treba po SRS in po MRS določiti:

- amortizacijsko osnovo,
- dobo koristnosti in
- primerno metodo amortiziranja.

**Amortizacijska osnova** je po MRS in SRS lahko:

- nabavna vrednost (nabavna vrednost + dodatna vlaganja), zmanjšana za preostalo vrednost, ki jo podjetja navadno določajo za najpomembnejša opredmetena osnovna sredstva,
- nabavna vrednost, povečana za znesek prevrednotovanja zaradi okrepitve, če se prevrednotovalna razlika iz naslova prevrednotenja zaradi okrepitve uporablja za splošno prevrednotenje kapitala ali
- nabavna vrednost, zmanjšana za znesek prevrednotovanja zaradi oslabitve.

### ***Doba koristnosti***

Pri določanju dobe koristnosti opredmetenega osnovnega sredstva je treba tako po SRS kot po MRS upoštevati:

- pričakovano fizično izrabljanje,
- pričakovano tehnično staranje,
- pričakovane zakonske in druge omejitve uporabe,

po SRS pa še pričakovano gospodarsko staranje in po MRS še pričakovano rabo sredstva v podjetju, ki se oceni glede na zmogljivost sredstva in fizične izloške.

SRS v členu 13.9 določajo, da se kot doba koristnosti posameznega sredstva upošteva tista, ki je glede na posameznega izmed naštetih dejavnikov najkrajša. Po MRS pa se doba koristnosti opredeli s pričakovano koristnostjo za podjetje in je stvar presoje, ki temelji na izkušnji podjetja s podobnimi sredstvi.

### ***Metoda amortiziranja***

Tako po SRS kot po MRS je za strogo dosledno razporejanje zneska amortizacije mogoče uporabljati različne metode amortiziranja (časovne in funkcionalno).

SRS dopuščajo samostojno odločitev za uporabo ene od naslednjih štirih metod:

- enakomerno časovno amortiziranje,
- padajoče časovno amortiziranje,
- rastoče časovno amortiziranje ali
- uporabnostno (funkcionalno) amortiziranje.

Za enakomerno časovno amortiziranje velja, da je znesek amortizacije v vsej dobi koristnosti sredstva stalen in enak. Posledica metode padajočega časovnega amortiziranja so padajoči zneski amortizacije v dobi koristnosti sredstva, posledica metode rastočega časovnega amortiziranja pa so rastoči zneski amortizacije v dobi koristnosti sredstva. Funkcionalno amortiziranje temelji na pričakovani uporabi ali učinkih sredstva.

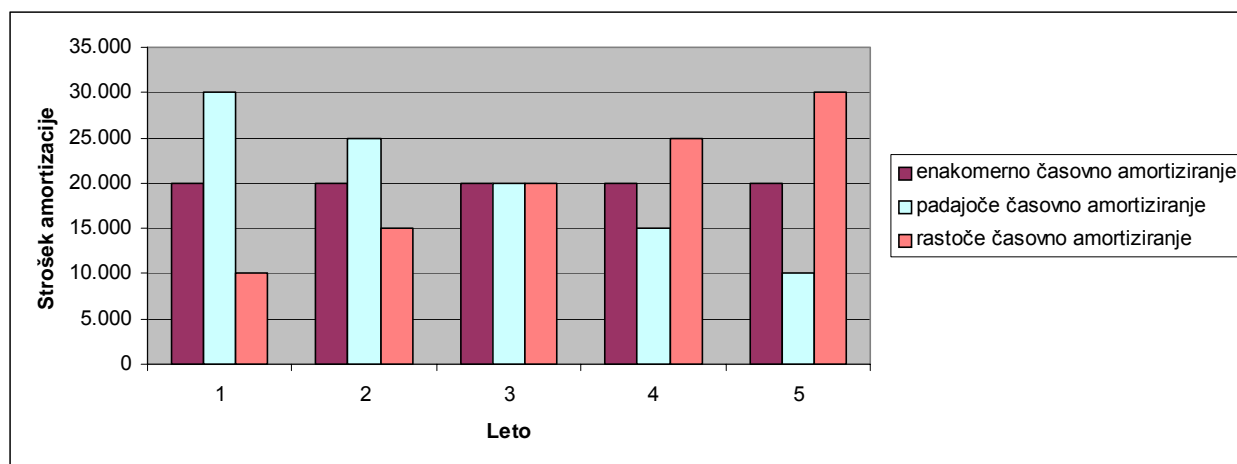
MRS metode rastočega časovnega amortiziranja ne poznajo. Čeprav slovenska podjetja, ki svoje izkaze pripravljajo v skladu s SRS v večini pri amortiziranju osnovnih sredstev uporabljajo enakomerno časovno metodo, si vseeno pogledjmo kakšne razlike bi nastajale v primeru uporabe metode rastočega časovnega amortiziranja in ostalih dveh metod časovnega amortiziranja. Zgled je povzet po diplomskem delu Srdareve.

Tabela 7: Primerjava stroškov amortizacije obračunane po različnih časovnih metodah amortiziranja

Leto	Enakomerno časovno amortiziranje		Padajoče časovno amortiziranje		Rastoče časovno amortiziranje	
	Am. st. v %	Znesek am.	Am. st. v %	Znesek am.	Am. st. v %	Znesek am.
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
<b>Skupaj</b>		100.000		100.000		100.000

Vir: Srdarev, 2003, str.18.

Slika 7: Primerjava stroška amortizacije obračunanega po rastočem časovnem amortiziranju in ostalih dveh časovnih metodah



Vir: Srdarev, 2003, str.18.

Predpostavimo, da se podjetje, ki sestavlja svoje računovodske izkaze v skladu s SRS odloči za uporabo metode rastočega časovnega amortiziranja. MRS ga ne poznajo, zato bi lahko od časovnih metod amortizacije uporabili po MRS enakomerno časovno amortizirano oziroma zelo malo verjetno tudi padajoče časovno amortiziranje. Naslednja tabela kaže, kakšen vpliv na poslovni izid bi imela izbira omenjenih metod amortiziranja oz. kakšne bi bile lahko teoretične razlike med poslovnim izidom po SRS in po MRS.

Tabela 8: Primerjava poslovnega izida ob uporabi različnih metod amortiziranja

(V TSIT)

	Leto				
	1	2	3	4	5
<b>A. PRIHODKI</b>					
1. Prihodki	150.000	150.000	150.000	150.000	150.000
<b>B. ODHODKI</b>					
2. enakom.am	20.000	20.000	20.000	20.000	20.000
3. padajoče am	30.000	25.000	20.000	15.000	10.000
4. rastoče am	10.000	15.000	20.000	25.000	30.000
5. Drugi odhodki	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000
<b>C. POSLOVNI IZID (A-B)</b>					
6. enakomerna am	30.000	30.000	30.000	30.000	30.000
7. padajoča am	20.000	25.000	30.000	35.000	40.000
8. rastoča am	40.000	35.000	30.000	25.000	20.000

Vir: Srdarev, 2003, str.19.

Iz tabele vidimo, da bo v prvem letu poslovni izid po MRS, ki na primer uporablja metodo enakomernega časovnega amortiziranja nižji, kot po SRS, ki uporablja metodo rastočega časovnega amortiziranja in obratno v petem letu. Primer je seveda povsem teoretičen, vendar pripelje do razlik v poslovnem izidu upoštevajoč SRS in MRS.

Kljub temu, da MRS ne omenjajo rastoče metode amortiziranja opredmetenih osnovnih sredstev, jo uporabniki MRS poznajo in uporabljajo – v obliki funkcionalne metode amortiziranja. Sklenem torej lahko, da pri amortizaciji opredmetenih osnovnih sredstev med SRS in MRS ni razlik.

### 3.5 RAZKRIVANJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV V LETNIH POROČILIH

MRS 16 v poglavju Razkrivanja določa, kaj morajo računovodski izkazi pri vsaki skupini opredmetenih osnovnih sredstev razkrivati:

- podlage za merjenje, uporabljene pri ugotavljanju kosmate knjigovodske vrednosti;
- uporabljene metode amortiziranja;
- uporabljene dobe koristnosti ali amortizacijske stopnje;
- kosmato knjigovodsko vrednost in amortizacijski popravek vrednosti (skupaj z nabrano izgubo zaradi oslabitve) na začetku in na koncu obdobja;
- preračun knjigovodske vrednosti na začetku in na koncu obdobja, ki kaže: nabave, odtujitve, pridobitve s poslovnim združevanjem, morebitna povečanja ali zmanjšanja v

obdobju, ki izhajajo iz prevrednotenij ter izgub zaradi oslabitve, pripoznanih ali odpravljenih neposredno v kapitalu, morebitne izgube zaradi oslabitve, pripoznane v izkazu poslovnega izida, amortizacijo, čisto tečajno razliko, ki izhaja iz prevedbe računovodskih izkazov podjetja v tujini in druga gibanja;

- (f) obstoj in znesek pravnih omejitev ter opredmetena osnovna sredstva, zastavljena kot jamstvo za dolgove;
- (g) računovodske usmeritve za ocenjene stroške obnavljanja prostora, kjer so opredmetena osnovna sredstva;
- (h) znesek vrednosti porabe na račun opredmetenih osnovnih sredstev v gradnji ter
- (i) znesek finančnih obvez prevzetih za nakup opredmetenih osnovnih sredstev.

Če pa se posamezna opredmetena osnovna sredstva prikažejo v prevrednotenem znesku, je treba po MRS razkriti še:

- (j) podlago, uporabljeno pri prevrednotenju sredstev;
- (k) dan, na katerega se nanaša prevrednotenje;
- (l) neodvisnega ocenjevalca vrednosti, če je le-ta sodeloval pri cenitvi;
- (m) vrsto indeksov uporabljenih pri ugotavljanju nadomestitvene vrednosti;
- (n) knjigovodsko vrednost vsake skupine opredmetenih osnovnih sredstev, vključene v računovodske izkaze, če bi bila sredstva evidentirana po normni rešitvi;
- (o) presežek iz prevrednotenja, ki kaže gibanje v obdobju, in vsako omejitev razdelitve salda delničarjem.

SRS 1 predpisuje razkritja za vse pomembne zadeve v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi v računovodskih izkazih. Če podjetje opredeli, da je opredmeteno osnovno sredstvo pomembno (npr. vrednost opredmetenega osnovnega sredstva presega ... ali vrednost vseh opredmetenih osnovnih sredstev presega ... vseh sredstev na dan bilance stanja) v računovodskih izkazih razkriva enake zadeve kot po MRS. V kolikor podjetje opredeli, da posamezno opredmeteno osnovno sredstvo ni pomembno v okviru postavke opredmetenih osnovnih sredstev, če je ta postavka v bilanci stanja sploh pomembna, ni dolžno razkrivati zadev navedenih v točkah (a) do (o). Opredelitev narave in stopnje pomembnosti pa mora podjetje imeti zapisano v svojem pravilniku o računovodstvu.

MRS so v primerjavi s SRS bolj natančni in bolj zahtevni kar se tiče razkrivanja. Za razliko od SRS v MRS nikjer ne zasledimo, da bi dopuščali omejevanje pri razkrivanju opredmetenih osnovnih sredstev v računovodskih izkazih.

## 4 SKLEP

S pridružitvijo Evropski uniji 1. maja 2004 je tudi za Slovenijo na področju računovodstva začela veljati uredba 1606/2002, ki zahteva, da podjetja, ki so uvrščena na organizirane evropske trge vrednostnih papirjev, leta 2005 pričnejo za sestavljanje svojih konsolidiranih računovodskih izkazov uporabljati mednarodne računovodske standarde. Čeprav je Slovenija svoje nacionalne računovodske standarde – Slovenske računovodske standarde iz leta 2001 prilagodila mednarodnim, obstajajo med njimi določene razlike, zaradi česar so računovodski izkazi sestavljeni po slovenskih in mednarodnih standardih različni. MRS so se namreč od takrat nenehno spreminjali, določene zadeve pa že ob prenovi za naše poslovno okolje niso bile sprejemljive.

Osnovna sredstva običajno predstavljajo razmeroma velik del sredstev v bilanci stanja. Mednje sodijo tudi opredmetena osnovna sredstva. To so tista osnovna sredstva, ki se pojavljajo v obliki stvari in so v podjetju prisotna več kot eno leto zato, da podjetje z njimi opravlja svojo dejavnost ali pa vzdržuje in popravlja druge takšne stvari. Pri uporabi postopno prenašajo svojo vrednost na nastajajoče poslovne učinke, kljub večkratni uporabi pa ohranjajo svojo prvotno obliko. Med opredmetena osnovna sredstva sodijo: zemljišča, zgradbe, oprema, dolgoletni nasadi in osnovna čreda.

Na prvi pogled so določila SRS in MRS v zvezi s pripoznavanjem, vrednotenjem, prevrednotovanjem, amortiziranjem in razkrivanjem opredmetenih osnovnih sredstev v računovodskih poročilih skladna, podrobni pregled pa odkriva razlike. Nekatere razlike so zgolj izrazoslovne, nekatere izhajajo iz ureditve in zasnove standardov, nekaj pa je tudi vsebinskih. Posledično nekatere, čeprav majhne vsebinske razlike pomenijo neskladnost računovodskih izkazov sestavljenih po slovenskih in mednarodnih računovodskih standardih.

Prva taka razlika med SRS in MRS je razporeditev opredmetenih osnovnih sredstev med sredstva v bilanci stanja. To neskladje izhaja iz oblike bilance stanja, ki po SRS sredstva deli na stalna in gibliva, po MRS pa na kratkoročna in nekratkoročna.

V zvezi z začetnim računovodskim merjenjem prihaja med SRS in MRS do razlik zaradi vključevanja tečajnih razlik v nabavno vrednost sredstva. SRS v nasprotju z MRS ne postavljajo omejitve, da se tečajne razlike v nabavno vrednost vključujejo le do usposobitve sredstva v pripravi, zato so sredstva po SRS v primerjavi z MRS marsikdaj precenjena.

V zvezi s kasnejšim merjenjem med SRS in MRS ni vsebinskih razlik, ki bi vplivale na računovodske izkaze, je pa nekaj izrazoslovnih. Na splošno so MRS v primerjavi s SRS veliko bolj natančni, zlasti ko gre za prevrednotovanje sredstev zaradi njihove oslabitve, saj podrobno predstavljajo pojme, ki so v SRS le omenjeni.



Na področju amortizacije opredmetenih osnovnih sredstev med določili SRS in MRS ne prihaja do razhajanj.

Kar se tiče določil o razkrivanju opredmetenih osnovnih sredstev v računovodskih poročilih, so MRS bolj zahtevni in natančni od SRS.

Menim, da nekaterim slovenskim podjetjem zaradi skoposti v določilih, ki se nanašajo na opredmetena osnovna sredstva pri sestavljanju svojih računovodskih izkazov, MRS že dlje časa nudijo ustrezno strokovno podlago. Po letu 2005 pa po mojem mnenju na področju opredmetenih osnovnih sredstev tudi podjetja, ki do sedaj niso bila niti seznanjena z določili MRS ne bodo imela težav pri prilagajanju MRS. Dejstvo je, da so na področju opredmetenih osnovnih sredstev SRS dokaj usklajeni z MRS in med njimi ni bistvenih razlik.

## LITERATURA

1. Brayshaw Robert E., Craner John M., Samuels Michael: Financial Statement Analysis in Europe. London : Chapman & Hall, 1995. 454 str.
2. Bregar Katarina: Razlike med slovenskimi in mednarodnimi računovodskimi standardi. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1999. 61 str.
3. Business Valuation Standards. New York : American Society of Appraisers, 2001. 39 str.
4. Horvat Tatjana: Slovenski računovodski standardi in prevrednotenje. Gospodarski vestnik, Ljubljana, 49(2000), 22, str. 72-73.
5. Igličar Aleksander, Hočevnar Marko: Računovodstvo za managerje. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1997. 423 str.
6. Jereb Samo, Svilar Branka: Računovodstvo osnovnih sredstev v skladu s SRS 1, 2 in 13. Ljubljana : LM Veritas, 2003. 190 str.
7. Kokotec-Novak Majda et al.: Osnove računovodenja z bilanciranjem. Maribor : Ekonomsko-poslovna fakulteta, 1997. 379 str.
8. Koletnik Franc: Računovodstvo v Evropski zvezi. IKS, Ljubljana, 30(2003), 11, str. 91-99.
9. Koletnik Franc: Računovodstvo za notranje uporabnike informacij. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1996. 453 str.
10. Korošec-Lavrič Simona: Ocenjevanje vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev za namene računovodskega poročanja. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 83 str.
11. Koželj Stanko: Oslabitev sredstev po osnutku spremenjenih in prenovljenih SRS. Gradivo za jesenski strokovni posvet revizorjev. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2000, str. 1-16.
12. Mayr Branko: Kako brati računovodske izkaze?. 1.izdaja. Ljubljana : Novi forum, 2000. 103 str.
13. Mayr Branko: Prenovljeni slovenski računovodski standardi. Davčno-finančna praksa, Maribor, 4(2002), 3, str. 31-36.
14. Mayr Branko: Prevrednotenje in davek od dobička. Finance, Ljubljana, 2001, 44, str. 17.
15. McLeay S., Neal D., Tollington T.: International standardization and harmonization: A new measurement technigue. Journal of International Financial Management and Accounting, London, 10(1999),1, str. 42-70.
16. Mednarodni računovodski standardi. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001. 1357 str.
17. Needles Belverd E. jr: Financial Accounting. 4. izdaja. Boston : Hugton Mifflin Company, 1992. 853 str.
18. Needles Belverd E., Powers Marian: Financial Accounting. Boston : Houghton Mifflin Company, 1998. 819 str.

19. Nemeč Anica: Računovodsko izkazovanje in revidiranje najema v svetu in pri nas. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1998. 115 str.
20. Odar Marjan: Bilanca stanja – sredstva. IKS, Ljubljana, 30(2003), 1-2, str. 37-48.
21. Odar Marjan: Najpomembnejše spremembe uvoda v slovenske računovodske standarde. IKS, Ljubljana, 28(2001), 12, str. 13-23.
22. Odar Marjan: Problemi, povezani z vrednotenjem sredstev po SRS, in nekatere možne rešitve. Revizor, Ljubljana, 13(2002), 2, str. 49-71.
23. Odar Marjan: Spremembe 4. in 7. direktive Evropske unije, obvezna uporaba mednarodnih standardov računovodskega poročanja ter potrebne spremembe zakonodaje. Revizor, Ljubljana, 14(2003a), 12, str. 51-62.
24. Ogrizek Aleksander: Primerjava različnih modelov amortizacije osnovnih sredstev in njihov vpliv na dobiček. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2000. 38 str.
25. Schroeder Richard G., Clark Myrtle: Accounting Theory: Text and Readings. New York : John Wiley & Sons, 1995. 837 str.
26. Slapničar Sergeja: Spremembe v računovodstvu ob prehodu v Evropsko unijo. Zbornik simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih finančah. Portorož : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2004, str. 71-88.
27. Slovenski računovodski standardi. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2003. 339 str.
28. Srdarev Marija: Razlike med slovenskim in hrvaškim računovodstvom v vrednotenju opredmetenih osnovnih sredstev. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 48 str.
29. Strašek-Koklič Andreja: Računovodstvo poštene vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 84 str.
30. Turk Ivan, et al.: Finančno računovodstvo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1999. 812 str.
31. Turk Ivan, Melavec Dane: Računovodstvo. Kranj : Moderna organizacija, 2001. 547 str.
32. Turk Ivan: Prenova in sprememba slovenskih računovodskih standardov. Gradivo za 4. strokovni posvet revizorjev. Ljubljana : SIR, 2000, str. 1-10.
33. Vezjak Blanka: S priključitvijo k Evropski Uniji tudi v Sloveniji obvezni mednarodni računovodski standardi. Revizor, Ljubljana, 14(2003), 11, str. 30-55.
34. Zupančič Vera: Bilanca stanja - sredstva. IKS, Ljubljana, 30(2003), 1-2, str. 29-36.
35. Zupančič Vera: Izkaz uspeha – amortizacija. IKS, Ljubljana, 29(2002), 1-2, str. 80-87.
36. Zupančič Vera: Osnovna sredstva v prenovljenih standardih. IKS, Ljubljana, 28(2001), 12, str. 28-42.

## VIRI

1. IFRS-direct. [URL:<http://www.accaglobal.com/ifrs/ifrsdirectl>], 10.10.2004.
2. International Accounting Standards Board. [URL: <http://www.iasb.org.uk>], 7.10.2004.
3. Standards: IAS 16 Property, plant and equipment [URL: <http://www.iasplus.com/standard/ias16.htm>], 3.9.2004.
4. Obvestilo projektne skupine za uvedbo mednarodnih standardov računovodskega poročanja: Uvedba MSRP v Sloveniji – stanje septembra 2004.
5. Preparing for the implementation of International Financial Reporting Standards (IFRS). [URL: <http://www.europefesco.org/v2/default.asp>], 29.9.2004.
6. Uredba (ES) št. 1725/2003 z dne 29. september 2003 o sprejetju nekaterih mednarodnih računovodskih standardov v skladu z uredbo (ES) št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in sveta. [URL: [http://europa.eu.int/eur-lex/sl/dd/reg/sl\\_register\\_1710.html](http://europa.eu.int/eur-lex/sl/dd/reg/sl_register_1710.html)], 30.9.2004.
7. Uredba (ES) št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 19. julij 2002 o uporabi mednarodnih računovodskih standardov v skladu z uredbo (ES) št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in sveta. [URL: [http://europa.eu.int/eur-lex/sl/dd/reg/sl\\_register\\_1710.html](http://europa.eu.int/eur-lex/sl/dd/reg/sl_register_1710.html)], 30.9.2004.
8. Sedma direktiva sveta z dne 13. junij 1983 o konsolidiranih računovodskih izkazih, ki temelji na členu 54(3)(g) Pogodbe (83/349/EGS). [URL: [http://europa.eu.int/eur-lex/sl/dd/reg/sl\\_register\\_1710.html](http://europa.eu.int/eur-lex/sl/dd/reg/sl_register_1710.html)], 11.9.2004.
9. Četrta direktiva sveta z dne 25. julij 1978 o letnih računovodskih izkazih posameznih vrst družb, ki temelji na členu 54(3)(g) Pogodbe (78/660/EGS). [URL: [http://europa.eu.int/eur-lex/sl/dd/reg/sl\\_register\\_1710.html](http://europa.eu.int/eur-lex/sl/dd/reg/sl_register_1710.html)], 11.9.2004.
10. Osmo direktiva sveta z dne 10. april 1984, ki temelji na členu 54(3)(g) Pogodbe o dovoljenjih za osebe pooblašene za izvajanje obvezne revizije računovodskih listin (84/253/EGS). [URL: [http://europa.eu.int/eur-lex/sl/dd/reg/sl\\_register\\_1710.html](http://europa.eu.int/eur-lex/sl/dd/reg/sl_register_1710.html)], 11.9.2004.
11. Slovenski inštitut za revizijo. [URL: <http://www.si-revizija.si/povezave/raunovodstvo.shtml>], 11.9.2004.