

# SLOVENSKI RAČUNOVODSKI STANDARDI

## UVOD

### 1. Namen slovenskih računovodskih standardov

Slovenski računovodski standardi so obvezna pravila o strokovnem ravnanju na področju računovodenja, ki jih oblikuje Slovenski inštitut za revizijo (odslej Inštitut). Njihovo oblikovanje je spodbudil 5. člen zakona o računovodstvu iz leta 1989, ki je vrhovno strokovno organizacijo pooblastil, naj namesto države, ki je dotlej z zakoni in drugimi predpisi urejala računovodenje samostojno ter skladno z razvojem stroke v svetu in domačimi dosežki, oblikuje svoje strokovne standarde. V Republiki Sloveniji so takšno smer razvijanja strokovnih standardov nadaljevali zakon o gospodarskih družbah in zakon o revidiranju ter drugi zakoni, ki se sklicujejo nanju.

Spremenjeni in dopolnjeni v nadaljevanju predstavljeni slovenski računovodski standardi temeljijo na zakonu o gospodarskih družbah. Slovenski računovodski standardi določajo strokovna pravila računovodenja ter dopolnjujejo in podrobneje opredeljujejo zakonske določbe in opredelitve. So torej pravila stroke, ki zakonsko določena temeljna pravila in zahteve računovodenja podrobneje razčlenjujejo, pojasnjujejo in določajo način njihove uporabe.

Slovenski računovodski standardi so izvirna združitev domače računovodske teorije z mednarodnimi zahtevami, zlasti mednarodnimi računovodskimi standardi in smernicami Evropske zveze. Nanje vpliva tudi razvoj v drugih državah, ki upošteva prevladujoča mednarodna strokovna dognanja. Njihova posebnost pa je, da obravnavajo računovodenje kot celoto za notranje in zunanje potrebe podjetij. Niso torej usmerjeni zgolj v zunanje računovodsko poročanje o dosežkih v preteklosti kot mednarodni računovodski standardi. Izhajajo iz temeljne zamisli, da mora zunanje računovodsko poročanje, ki ga oblikujejo zunanje zahteve, vplivati tudi na temeljno ureditev računovodenja, na kateri temeljijo posebne rešitve pri notranjem poročanju. Podrobnosti notranjega poročanja tudi v slovenskih računovodskih standardih niso obdelane, ker so odvisne od potreb in zahtev v posameznem podjetju; v njih so obdelane le splošne podlage za notranje poročanje, ki se ne razlikujejo od splošnih podlag za zunanje poročanje.

Domača teoretska zamisel računovodenja je predstavljena v kodeksu računovodskih načel. Ta je bil prvič oblikovan in sprejet leta 1972, v zadnji dopolnjeni obliki pa ga je sprejel strokovni svet Inštituta 22. marca 1995. Slovenski računovodski standardi izhajajo iz tega splošnega domačega teoretskega okvira. Računovodska načela obravnavajo pojmovanje računovodenja, obdelujejo njegove temeljne značilnosti ter so podlaga za računovodske usmeritve v zvezi z vsebino in merjenjem gospodarskih kategorij ter njihovim računovodskim izkazovanjem in pojasnjevanjem, računovodski standardi pa podrobneje obdelujejo računovodska načela glede metod zajemanja in obdelovanja računovodskih podatkov, oblikovanja računovodskih informacij ter predstavljanja in hrambe računovodskih podatkov in informacij.

Z zakonom predpisani računovodski izkazi so le končni posledek knjigovodenja, niso pa to vsi računovodski obračuni in računovodski predračuni. Prav tako jim niso dodane številne računovodske proučitve, za katere so potrebni strokovni napotki. Slovenski računovodski standardi podrobno obravnavajo tiste postopke, ki vplivajo na predpisane računovodske izkaze predvsem za zunanje potrebe, ne spuščajo pa se v podrobnosti drugih računovodskih obračunov in računovodskih predračunov za zunanje potrebe ter še manj seveda v podrobnosti računovodskih obračunov in računovodskih predračunov za notranje potrebe. Prav tako se ne spuščajo v vprašanja, povezana z obdavčevanjem. Državni predpisi o obdavčevanju lahko iz zornega kota države v marsičem dopolnjujejo zahteve, ki jih postavljajo strokovni standardi, vendar vplivajo le na način sestavljanja davčnih prijav, ne pa na zamisli v računovodskih standardih.

Slovenski računovodski standardi se nanašajo predvsem na gospodarske družbe, glede na svoje potrebe pa jih uporabljajo tudi druga podjetja, zavodi in celo državne organizacije, če to posebej določajo ustrezni državni predpisi. V večini slovenskih računovodskih standardov je v zvezi z njihovo uporabo govor kar o podjetjih, in ne o organizacijah kot o splošnejšem pojmu, ki obsega na primer tudi zavode.

Sestavina slovenskih računovodskih standardov so razlagalni slovarji strokovnih izrazov, dodani posameznim standardom in standardom kot celoti.

V tem uvodu v slovenske računovodske standarde so predstavljena splošna izhodišča za njihov ustroj. Vsak slovenski računovodski standard je treba brati v povezavi s tem uvodom, ki rešuje splošna vprašanja, posebna vprašanja pa so prepuščena posameznim standardom.

## **2. Ureditev slovenskih računovodskih standardov**

Ker slovenski računovodski standardi temeljijo na domačem kodeksu računovodskih načel, je v njih zajeto področje precej širše od področja, ki ga za zdaj obravnavajo mednarodni računovodski standardi. Splošni slovenski računovodski standardi izhajajo iz zaporedja, po katerem so obravnavana računovodska načela. Teh standardov je 30, njihova že uveljavljena in sedaj delno popravljena razvrstitev pa je taka:

SRS 1 - Opredmetena osnovna sredstva

SRS 2 - Neopredmetena dolgoročna sredstva

SRS 3 - Dolgoročne finančne naložbe

SRS 4 - Zaloge

SRS 5 - Terjatve

SRS 6 - Kratkoročne finančne naložbe

SRS 7 - Denarna sredstva

SRS 8 - Kapital

SRS 9 - Dolgoročni dolgovi

SRS 10 - Dolgoročne rezervacije

SRS 11 - Kratkoročni dolgovi

SRS 12 - Kratkoročne časovne razmejitve

SRS 13 - Stroški amortizacije

SRS 14 - Stroški materiala in poslovnih storitev

SRS 15 - Stroški dela in drugih povračil zaposlencem

SRS 16 - Stroški po vrstah, mestih in nosilcih

SRS 17 - Odhodki

SRS 18 - Prihodki

SRS 19 - Vrste poslovnega izida in finančnega izida

SRS 20 - Računovodsko predračunavanje in računovodski predračuni

SRS 21 - Knjigovodske listine

SRS 22 - Poslovne knjige

SRS 23 - Računovodsko obračunavanje in računovodski obračuni

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

SRS 27 - Oblike izkaza gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje

SRS 28 - Računovodsko nadziranje

SRS 29 - Računovodsko proučevanje

SRS 30 - Računovodsko informiranje

SRS od 1 do 19 obravnavajo metodiko vsebinskega izkazovanja gospodarskih kategorij, SRS od 24 do 27 metodiko oblikovnega predstavljanja gospodarskih kategorij pri zunanjem poročanju, SRS od 20 do 23 in od 28 do 30 pa metodiko delovanja na posameznih področjih računovodenja: računovodskega predračunavanja, knjigovodenja, računovodskega nadziranja, računovodskega proučevanja in računovodskega informiranja. Ker so računovodski izkazi posledek knjigovodenja in tudi računovodskega predračunavanja, so standardi, ki jih obravnavajo, uvrščeni za standarde, ki obravnavajo ti dve področji, in pred standarde, ki obravnavajo njuno nadaljevanje.

Poleg splošnih slovenskih računovodskih standardov obstajajo še posebni slovenski računovodski standardi od SRS 31 naprej, ki obravnavajo posebnosti računovodenja v organizacijah posameznih vrst, na primer v bankah, zavarovalnicah, zadrugah, društvih, javnih podjetjih, nepridobitnih organizacijah in tako naprej, ali posebnosti računovodenja v primerih, ko niso upoštevane temeljne računovodske predpostavke, na katerih so zasnovani splošni slovenski računovodskih standardi, na primer posebnosti na plačilih zasnovanega računovodenja, računovodenja v organizacijah s časovno omejenim delovanjem in tako naprej. Tu jih ne naštevamo, ker se njihov seznam nenehno dopolnjuje.

Posamezen slovenski računovodski standard je lahko povezan z več mednarodnimi računovodskimi standardi in smernicami Evropske zveze, posamezen mednarodni računovodski standard ali posamezna smernica Evropske zveze pa upoštevan(a) v več slovenskih računovodskih standardih. Za nekatera področja, ki jih urejajo slovenski računovodski standardi, ni mednarodnih računovodskih standardov. Drugačnost metodike pri sestavljanju slovenskih računovodskih standardov utemeljuje prizadevanje, da bi se olajšalo delo uporabnikom, ki želijo predvsem odgovore na vprašanja, kaj vpliva na računovodsko prikazovanje posameznih kategorij in kako zasnovati posamezna področja računovodenja.

Določbe v mednarodnih računovodskih standardih se ne štejejo kot določbe v slovenskih računovodskih standardih neposredno. Dokler v slovenske računovodske standarde niso sprejete določbe iz mednarodnih računovodskih standardov, se štejejo mednarodni računovodski standardi le kot informacija o strokovnih dosežkih.

### **3. Postopek sestavljanja slovenskih računovodskih standardov**

Komisija za slovenske računovodske standarde deluje pri Inštitutu in šteje poleg stalnega predsednika, ki ga posebej imenuje strokovni svet Inštituta, še šest članov. V sedemčlanski komisiji sta praviloma najmanj dva člana iz vrst univerzitetnih profesorjev računovodstva in revizije, dva iz vrst pooblaščenih revizorjev ter dva iz vrst preizkušenih računovodij. Za sestavitev posameznega slovenskega računovodskega standarda imenuje komisija delovno skupino, ki šteje predsednika in dva člana, in sicer praviloma enega iz vrst univerzitetnih profesorjev računovodstva in revizije, enega iz vrst pooblaščenih revizorjev ter enega iz vrst preizkušenih računovodij. Če posamezen slovenski računovodski standard pomembno posega tudi v druge stroke, se v delovno skupino pritegne predstavnik iz vrst preizkušenih poslovnih finančnikov, preizkušenih davčnikov, preizkušenih notranjih revizorjev, preizkušenih ocenjevalcev vrednosti podjetij in sredstev ali preizkušeni revizor informacijskih sistemov. Poleg tovrstnih strokovnjakov, ki so registrirani pri Inštitutu, se lahko k sestavljanju posameznega slovenskega računovodskega standarda pritegnejo tudi drugi zunanji strokovnjaki. Delovna skupina v določenem roku pripravi osnutek slovenskega računovodskega standarda in ga preda komisiji; če se z njim strinjata najmanj dve tretjini članov komisije, ga obravnava strokovni svet Inštituta. Če se z njim strinjata najmanj dve tretjini članov strokovnega sveta, se objavi v reviji Revizor in dá v javno razpravo, ki traja najmanj tri mesece. Ista delovna skupina zbira pripombe in predloge iz javne razprave ter jih premišljeno upošteva pri končnem predlogu besedila slovenskega računovodskega standarda, ki ga preda komisiji za slovenske računovodske standarde. Če se s predlogom strinjata najmanj dve tretjini njenih članov, se končni predlog izroči strokovnemu svetu Inštituta, pristojnemu za sprejemanje slovenskih računovodskih standardov. Standard je sprejet, če glasujeta zanj najmanj dve tretjini članov strokovnega sveta. Kot tak se objavi v Uradnem listu, reviji Revizor in zbirki slovenskih računovodskih standardov, ki jo izdaja Inštitut.

V sklepu strokovnega sveta Inštituta, dodanem osnutku posameznega slovenskega računovodskega standarda, ki se dá v javno razpravo, so naštet tudi predsednik in člani delovne skupine, ki je pripravila osnutek. Ko je posamezen slovenski računovodski standard sprejet, delovna skupina, ki ga je pripravila, ni več zapisana. Pač pa so v uvodnih pojasnilih zbirke Slovenski računovodski standardi, ki jo izdaja Inštitut, zapisana imena članov strokovnega sveta Inštituta, komisije za slovenske računovodske standarde in delovnih skupin, ki so sestavile posamezne slovenske računovodske standarde. Predsednik delovne skupine, ki je pripravila posamezen slovenski računovodski standard, se šteje kot njegov glavni avtor.

Po enakem postopku, vendar brez javne razprave, se sprejemajo tudi stališča Inštituta; o njih prav tako sklepa strokovni svet Inštituta.

### **4. Ustroj posameznega slovenskega računovodskega standarda**

Vsak slovenski računovodski standard ima več poglavij.

V uvodnem poglavju (A) sta pojasnjena namen in področje slovenskega računovodskega standarda, teoretska podlaga zanj pa tudi povezava z drugimi slovenskimi računovodskimi standardi ter z mednarodnimi računovodskimi standardi in smernicami Evropske zveze.

Standard v ožjem pomenu obsega poglavje B; praviloma je razdeljen na podpoglavja, še zlasti če obravnava posamezne gospodarske kategorije, pri katerih je treba nameniti pozornost tudi njihovem prevrednotenju ali prikazovanju v skupinskih (konsolidiranih) računovodskih izkazih. Posebej so predstavljene tako določbe o potrebnih razkritjih v računovodskih izkazih za zunanje uporabnike kakor tudi zahteve pri zunanjem poročanju, ki morajo biti nujno izpolnjene, njihove preostale določbe pa se obravnavajo kot strokovni napotki za notranje poročanje.

Poglavje C vsebuje opredelitve nekaterih pojmov oziroma razlage izrazov, uporabljenih v standardu, da bi bil ta bolj razumljiv. Poglavje Č vsebuje potrebna pojasnila standarda, poglavje D pa datum sprejetja standarda in začetka njegove uporabe.

Pri vseh slovenskih računovodskih standardih je besedilo od začetka poglavja B do konca poglavja D razčlenjeno na zaporedno oštevilčene člene. Pred vsako številko člena je zapisana številka zadevnega standarda; ločeni sta s piko (na primer SRS 1.3 pomeni 3. člen slovenskega računovodskega standarda 1). Ker se slovenski računovodski standardi po potrebi spreminjajo, je treba za njihovo oznako in številko zadevnega standarda v oklepaju pripisati leto zadnjega sprejetja (na primer SRS 1 (2002) pomeni slovenski računovodski standard 1, ki je bil sprejet leta 2001).

Pojasnila slovenskega računovodskega standarda, ki jih njegovo poglavje Č še ne vsebuje, pa tudi stališča o kakem vprašanju v zvezi s standardom, lahko daje oziroma zavzema samo Inštitut, kadar se pojavi potreba po njih. Dokler stališča niso zajeta v poglavje B, pojasnila pa ne v poglavje Č, se je treba sklicevati na zaporedno številko stališča ali pojasnila, objavljenega v Uradnem listu. V stališču in pojasnilu mora biti jasno zapisan standard, na katerega se nanašajo.

## **5. Temeljne računovodske predpostavke in kakovostne značilnosti računovodenja**

Računovodenje je treba zasnovati tako, da sestavljanje računovodskih obračunov in računovodskih predračunov, s tem pa tudi računovodskih izkazov, ne povzroča večjih težav. Z računovodskimi izkazi razumemo bilanco stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz finančnega izida, izkaz gibanja kapitala in pojasnila k njim. Za njihovo sestavljanje in predstavlanje je odgovorna uprava (ravnateljstvo). Zahteve, ki se pojavljajo na tej (končni) stopnji računovodenja, je treba upoštevati od samega začetka. Računovodske izkaze za notranje uporabnike je sicer mogoče sestavljati na različne načine in v različnih oblikah, tudi ne glede na slovenske računovodske standarde. Če so uradni računovodski izkazi namenjeni zunanjim uporabnikom (na primer delničarjem, upnikom, zaposlencem, to je po zakonu o delovnih razmerjih zaposlenim osebam, in javnosti nasploh), pa morajo biti povsem skladni s slovenskimi računovodskimi standardi. Pri zunanjem računovodskem poročanju se zahtevata resničnost in poštenost predstavljanja; prav to pa se seveda pričakuje tudi od notranjega računovodskega poročanja. Zato je mogoče računovodske predpostavke pri sestavljanju računovodskih izkazov posplošiti na celotno računovodenje.

Temeljne računovodske predpostavke so: *upoštevanje nastanka poslovnih dogodkov, upoštevanje časovne neomejenosti delovanja ter upoštevanje resnične in poštene predstavitve v razmerah spreminjanja vrednosti evra in posamičnih cen, ne pa tudi hiperinflacije.*

Prva predpostavka pomeni, da je treba računovodske izkaze sestavljati na podlagi računovodenja, ki je zasnovano na temeljnih poslovnih dogodkih. Pri takšnem računovodenju se poslovni dogodki pripoznajo, ko se pojavijo, in ne šele ob plačilu; zapisujejo se v računovodske razvide in o njih se poroča v računovodskih izkazih obdobja, na katero se nanašajo. Odhodki se pripoznajo v izkazu poslovnega izida in pred tem v računovodskih razvidih na podlagi neposredne povezave nastanka stroškov in pridobitve prihodkov. Kljub temu pa uporaba zamisli vzporejanja prihodkov in odhodkov ne dovoljuje pripoznavati v bilanci stanja postavk, ki ne ustrezajo opredelitvi sredstev ali obveznosti do njihovih virov. Splošni slovenski računovodski standardi upoštevajo to predpostavko; podjetje ali druga organizacija, kjer ne prihaja v poštev, se ne more opirati na splošne slovenske računovodske standarde, temveč zanj(o) velja posebni slovenski računovodski standard.

Druga predpostavka pomeni, da je treba računovodske izkaze sestavljati, kot da bo podjetje nadaljevalo poslovanje v dogledni prihodnosti in kot da nima niti namena niti potrebe, da bi ga povsem ustavilo ali pomembno skrčilo; pri računovodenju, ki izhaja iz te predpostavke, morajo biti gospodarske kategorije ovrednotene drugače, kot bi bile, če bi podjetje opustilo poslovanje. Splošni slovenski računovodski standardi upoštevajo to predpostavko; podjetje ali druga organizacija, kjer ne prihaja v poštev, ker obstaja upravičen dvom o nadaljevanju poslovanja, se ne more opirati na splošne slovenske računovodske standarde, temveč zanj(o) velja posebni slovenski računovodski standard.

Tretja predpostavka pomeni, da je treba sestavljati računovodske izkaze, ki resnično in pošteno prikazujejo spremembe posamičnih cen in vrednosti evra, saj so te spremembe v sodobnem gospodarstvu neizogiben pojav. Splošni slovenski računovodski standardi upoštevajo to predpostavko, ne pa tudi pojav hiperinflacije, ko je treba gospodarske kategorije pri sestavljanju letnih računovodskih izkazov v celoti prevrednotiti, da bi jih izrazili v končni kupni moči denarne enote. Značilnosti hiperinflacije so:

- a) prebivalstvo ima raje premoženje v nedenarni obliki ali v razmeroma trdni valuti, zneske v domači valuti pa takoj vloži v karkoli, da bi ohranilo kupno moč;
- b) prebivalstvo opazuje denarne postavke v razmeroma trdni tuji valuti, v kateri se pogosto izražajo tudi cene, ne pa v domači valuti;
- c) na up (kredit) se prodaja po cenah, ki upoštevajo pričakovano zmanjšanje kupne moči med kreditiranjem, tudi če gre za kratko obdobje;
- č) obrestne mere, plače in cene so vezane na indeks cen ter
- d) nabrana (kumulativna) mera inflacije se v treh letih približa 100% ali ta odstotek celo preseže.

V takšnih okoliščinah bi bilo treba sestaviti poseben slovenski računovodski standard in opustiti opiranje na splošne slovenske računovodske standarde.

Splošni slovenski računovodski standardi podjetja podrobneje opominjajo, na kaj morajo biti pozorna pri oblikovanju računovodskih usmeritev, to je pravil in postopkov, ki jih je treba upoštevati in uporabljati pri sestavljanju računovodskih izkazov in s tem tudi pri celotnem računovodenju. Kakovostne značilnosti računovodskih izkazov in s tem tudi celotnega računovodenja so predvsem *razumljivost, ustreznost, zanesljivost in primerljivost*.

Prva kakovostna značilnost, to je razumljivost, pomeni, ne samo da uporabniki računovodskih izkazov lahko razumejo postavke v njih, temveč tudi da je mogoče ugotoviti pomen kontov in knjižb na njih.

Druga kakovostna značilnost, to je ustreznost, pomeni, ne samo da imajo postavke v računovodskih izkazih zaželeno, potrebne in koristne lastnosti, značilnosti, temveč tudi da konti in knjižbe na njih ustrezajo določenemu namenu in pravilom. Na ustreznost postavk vplivata njihova vrsta in pomembnost, pomembnost pa je odvisna od velikosti posamezne postavke ali napake, ocenjene v posameznih okoliščinah oziroma opustitve ali napačne predstavitve posamezne postavke.

Tretja kakovostna značilnost, to je zanesljivost, pomeni, ne samo da postavke v računovodskih izkazih ne vsebujejo pomembnih napak in pristranskih stališč ter da zvesto predstavljajo tisto, o čemer trdijo, da predstavljajo, ali za kar se lahko upravičeno domneva, da predstavljajo, temveč tudi da so konti in knjižbe na njih popolni in zanesljivi. Zanesljivost obsega še zahtevo po previdnosti in po dajanju prednosti vsebini pred obliko. Zahteva po previdnosti opozarja, da so številni poslovni dogodki neogibno povezani z negotovostjo ter da jih je treba pri računovodenju obravnavati razumno in preiščeno ob upoštevanju možnih posledic. Zahteva po dajanju prednosti vsebini pred obliko pa opozarja, da je treba poslovne dogodke obravnavati v skladu z njihovo vsebino in v denarni merski enoti izraženo resničnostjo, in ne zgolj glede na njihovo pravno obliko.

Četrta kakovostna značilnost, to je primerljivost, pomeni, ne samo da je zaradi metodične enotnosti mogoče primerjati postavke v računovodskih izkazih istega podjetja za različna leta ali postavke v računovodskih izkazih različnih podjetij, temveč tudi da so konti in knjižbe na njih metodično enotni tako v posameznem podjetju kot v različnih podjetjih. Poenotenje pa ne sme postati ovira za uvajanje boljših rešitev, ki jih prinašajo novi slovenski računovodski standardi.

## **6. Pripoznavanje gospodarskih kategorij v računovodskih izkazih in računovodskih razvidih**

Lastniki vložijo kapital hkrati z začetnimi sredstvi v obliki denarja, stvari ali pravic ob ustanovitvi podjetja. Kasneje ga povečujejo z novimi vlogami in s čistim dobičkom, v posebnih primerih pa tudi s prehodnim formalnim prevrednotenjem posameznih sredstev, preden je pripoznan čisti dobiček. Kapital se zmanjšuje z vračili lastnikom ali s čisto izgubo. Kapital izraža lastniško financiranje podjetja in je obveznost podjetja do lastnikov. To je tudi tista obveznost do virov sredstev, ki je ni mogoče obravnavati kot dolg. Sicer pa se pri poslovanju podjetja vedno pojavljajo tudi dolgovi, ki omogočajo dopolnjevanje sredstev, dobljenih s kapitalom. Po finančnem pojmovanju kapitala v slovenskih računovodskih standardih je kapital v podjetje vložena kupna moč lastnikov, ki jo je treba pri poslovanju podjetja ohranjati in povečevati.

Sredstva, ki jih podjetje pridobi s kapitalom ali dolgovi, imajo obliko stvari, pravic ali denarja; podjetje jih obvladuje in iz njih pričakuje gospodarske koristi. Te pritekajo na več načinov: podjetje

- a) uporablja sredstvo samo zase ali v povezavi z drugimi sredstvi pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev, ki jih prodaja;
- b) zamenja sredstvo za druga sredstva;
- c) uporabi sredstvo za poravnavo svojega dolga ali
- č) razdeli sredstvo med svoje lastnike.

Številna sredstva so povezana s pravnimi pravicami, tudi z lastninsko pravico podjetja. Pri ugotavljanju obstoja posameznega sredstva pa lastninska pravica ni bistvena. Zmožnost podjetja, da obvladuje gospodarske koristi, je običajno sicer posledica pravno zavarovane pravice, vendar je pri sredstvih treba posvetiti pozornost zlasti gospodarski stvarnosti, in ne zgolj pravni obliki. Pri finančnih najemih sta na primer bistvo in gospodarska stvarnost, da najemnik pridobiva gospodarske koristi iz uporabe v najem vzetega sredstva v pretežnem delu njegove dobe koristnosti, in to v zameno za obveznost plačati za to pravico znesek, ki je približno enak poštenu vrednosti v najem vzetega sredstva in z njim povezanimi stroški financiranja.

Dolgovi so sedanje obveznosti podjetja, razen iz lastniškega financiranja, njihova poravnava pa bo po pričakovanju zmanjšala sredstva, iz katerih pritekajo gospodarske koristi. Poravnati jih je mogoče na primer

- a) z denarnim plačilom,
- b) s prenosom drugih sredstev,
- c) z opraviлом storitev,
- č) z zamenjavo obveznosti za drugo ali s spremembo obveznosti v kapital pa tudi
- d) s tem, da se upnik odpove svoji pravici ali jo izgubi.

Večina dolgov je povezana z jasno določenimi pravnimi ali fizičnimi osebami kot upniki. Pri ugotavljanju obstoja dolga pa to ni neizogibno. Dolgoročna rezervacija za kritje stroškov v prihodnosti je prav tako obstoječa obveznost in ustreza drugim sodilom opredelitve dolga, čeprav je treba znesek oceniti in je pravna ali fizična oseba, do katere bo dolg obstajal, še neznana.

Kapital, to je lastniški kapital, kot je navadno imenovan pri poslovnem financiranju, je ostanek sredstev po odštetju vseh dolgov. Formalno je razčlenjen na osnovni kapital, ki se v delniški družbi izkazuje po nominalni vrednosti delnic. Dopolnjujejo ga vplačani presežek kapitala prek nominalne vrednosti delnic, ki so ga prav tako prispevali lastniki podjetja, nerazdeljeni čisti dobiček, ki lahko zajema tudi namensko opredeljene dele kot rezerve in dele, ki še niso bili izplačani lastnikom, ter prevrednotovalni popravki kapitala. Zmanjšujejo ga neporavnane izgube. Znesek, v katerem je kapital izkazan v bilanci stanja, je odvisen od merjenja sredstev in dolgov. Običajno je celotni znesek kapitala le naključno enak celotni tržni vrednosti delnic ali znesku, ki bi ga bilo mogoče zbrati s prodajo bodisi sredstev po poravnavi dolgov po delih bodisi podjetja kot celote ob predpostavki časovne neomejenosti njegovega delovanja.

Čisti dobiček je razlika med prihodki in odhodki, pri čemer se odhodkom pridružuje še davek iz dobička. Če so prihodki manjši, je razlika čista izguba.

Prihodki so povečanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki povečanj sredstev (na primer denarja ali terjatev zaradi prodaje blaga) ali zmanjšanj dolgov (na primer zaradi opustitve njihove poravnave), katerih posledica so povečanja kapitala razen tistih, ki so povezana z novimi vplačili lastnikov.

Odhodki so zmanjšanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki zmanjšanj sredstev (na primer s prodajo zalog) ali povečanj dolgov (na primer zaradi zaračunanih obresti), katerih posledica so zmanjšanja kapitala razen tistih, ki so povezana z izplačili lastnikom.

Po finančnem pojmovanju kapitala se čisti dobiček doseže samo takrat, ko je denarno izraženi znesek sredstev na koncu obračunskega obdobja po odbitku dolgov in po odštetju vseh izplačil kapitala lastnikom oziroma po prištetju vseh novih vplačil v kapital v obračunskem obdobju večji od denarno izraženega zneska sredstev po odbitku dolgov na začetku obračunskega obdobja. Če zanemarimo izplačila kapitala in nova vplačila kapitala, na splošno velja, da je podjetje ohranilo kapital, če ima na koncu obračunskega obdobja toliko kapitala, kot ga je imelo na začetku obračunskega obdobja, njegova kupna moč pa je enaka. Vsak znesek nad ravnijo, potrebno za ohranjanje kapitala, ki je obstajal na začetku obračunskega obdobja ali ob njegovem začetnem povečanju, je čisti dobiček. Vsak znesek pod ravnijo, potrebno za ohranjanje kapitala, ki je obstajal na začetku obračunskega obdobja ali ob njegovem začetnem povečanju, je čista izguba. Čisti dobiček je torej znesek, ki ostane, potem ko se odhodki (z upoštevanimi morebiti potrebnimi preračuni ohranjanja kapitala) skupaj z davki odštejejo od prihodkov.

V bilanci stanja in pred tem tudi v računovodskih razvidih se sredstvo pripozna, če je verjetno, da se bodo v prihodnosti zaradi njega povečale gospodarske koristi in če ima ceno ali vrednost, ki jo je mogoče zanesljivo izmeriti. Če je stopnja gotovosti, da se bodo po koncu obravnavanega obračunskega obdobja v zvezi s kako postavko povečale gospodarske koristi podjetja, nezadostna, te postavke ni mogoče šteti kot sredstvo, temveč je odhodek.

V bilanci stanja in pred tem tudi v računovodskih razvidih se dolg pripozna, če je verjetno, da se bodo zaradi njegove poravnave sredstva, ki omogočajo gospodarske koristi, zmanjšala, in da je mogoče znesek za njegovo poravnavo zanesljivo izmeriti.

V izkazu poslovnega izida in pred tem tudi v računovodskih razvidih se prihodki pripoznajo, če je povečanje prihodnjih gospodarskih koristi, ki je povezano s povečanjem posameznega sredstva ali z zmanjšanjem posameznega dolga, mogoče zanesljivo izmeriti.

V izkazu poslovnega izida in pred tem tudi v računovodskih razvidih se odhodki pripoznajo, če je zmanjšanje prihodnjih gospodarskih koristi, ki je povezano z zmanjšanjem posameznega sredstva ali s povečanjem posameznega dolga, mogoče zanesljivo izmeriti. Odhodki se pripoznajo kot stroški znotraj postavke, ki v obračunskem obdobju ustvarja prihodke (na primer znotraj prodanega blaga), in kot stroški, ki se pojavljajo v istem obračunskem obdobju, a se ne zadržujejo v vrednosti zalog (na primer stroški prodaje ali splošnih služb). Odhodki se pripoznajo tudi, če od kake postavke, ki bi sicer lahko bila sredstvo, ni pričakovati gospodarskih koristi ali pa če z njo povezane prihodnje gospodarske koristi ne ustrezajo (več) sodilom za pripoznanje sredstva. Odhodki se pripoznajo tudi, ko nastane dolg, ne da bi bilo mogoče hkrati povečati kako sredstvo, na primer ko nastane dolg na podlagi jamstva za proizvod.



Prejemki so povečanje sredstev v denarni obliki, izdatki pa njihovo zmanjšanje. Kot taki se obravnavajo v izkazu finančnega izida, če je ta sestavljen po neposredni metodi, in pred tem tudi v računovodskih razvidih. Razčlenjevati jih je mogoče na prejeme oziroma izdatke iz poslovanja, iz vlaganja (financiranja) in iz naložbenja (investiranja). Če pa je izkaz finančnega izida sestavljen po posredni metodi, izkazuje pritoke in odtokove kot izračunane kategorije, ki nakazujejo vplive na spremembe denarnih sredstev in pred tem niso obravnavane kot takšne v računovodskih razvidih.

## 7. Merjenje gospodarskih kategorij v računovodskih izkazih in računovodskih razvidih

Merjenje je ugotavljanje denarno izraženih velikosti, v katerih se pripoznavajo gospodarske kategorije v računovodskih izkazih in pred tem v računovodskih razvidih. Za merjenje tako pri začetnem zajemanju posameznih pojavov v računovodske razvide kot tudi pri sestavljanju računovodskih izkazov in popravljanju začetnega merjenja v tej zvezi obstajajo različne podlage.

*Knjigovodska vrednost* kategorije je vrednost, izkazana v računovodskih razvidih in tudi v računovodskih izkazih. Opredeljena je lahko na različne načine; če so na ločenih kontih popravkov vrednosti prikazani pribitki k vrednosti ali odbitki od vrednosti na temeljnem kontu, pa se šteje kot knjigovodska vrednost pobotana vrednost obravnavane gospodarske kategorije na obeh kontih. Takšna je na primer *neodpisana vrednost* kakega sredstva, ki je razlika med njegovo celotno vrednostjo na enem kontu in odpisano vrednostjo na drugem kontu, ki jo sestavljajo na primer nabrani amortizacijski odpisi ali nabrane izgube zaradi njegove oslabitve, pri finančnih sredstvih in finančnih dolgovih pa *odplačna vrednost*, to je začetna pripoznana vrednost, zmanjšana za odplačilo glavnice, povečana oziroma zmanjšana za nabrano odplačilo razlike med začetnim in zapadlim zneskom ter zmanjšana za odpis (neposredni ali prek konta popravka vrednosti) zaradi oslabitve ali neudenarljivosti (neunovčljivosti).

Sicer pa je mogoče pri **sredstvih** razlikovati te vrednosti:

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

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

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

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

Sredstva so na začetku tako v računovodskih razvidih kot v računovodskih izkazih ovrednotena po izvirnih vrednostih; že pri njih pa smo ugotovili razlike glede na to, kdaj se pojavijo. Kasneje velja pri sredstvih ob predpostavki previdnosti manjša vrednost od dveh možnih: izvirne in tržne. Pri stvareh se šteje kot izvirna vrednost nabavna vrednost oziroma stroškovna vrednost, kot sta že bili predstavljeni, medtem ko je *tržna vrednost* poenostavljeno zamišljena kot nadomestitvena vrednost, razen če je ta večja od čiste iztržljive vrednosti (ko se šteje kot tržna vrednost čista iztržljiva vrednost) ali manjša od čiste iztržljive vrednosti, zmanjšane za kosmati dobiček (ko se šteje kot tržna vrednost za kosmati dobiček zmanjšana čista iztržljiva vrednost). Načelo manjše vrednosti velja za novo izkazovanje knjigovodske vrednosti. Knjigovodska vrednost pa je lahko prikazana tudi kot razlika na dveh ali več različnih kontih. Na tem izhodišču je zasnovana zamisel prevrednotenja zaradi okrepitve, ki je obravnavana v poglavju 8 tega uvoda.

Pri **dolgovih** je mogoče razlikovati tele vrednosti:

*Izvirna vrednost* je znesek, prejet v zameno za nastanek obveznosti, v nekaterih primerih (na primer pri davkih iz dobička) znesek denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, ki jih bo podjetje po pričakovanjih moralo plačati za poravnavanje dolgov v običajnem poslovanju.

*Dnevna vrednost* je nerazobresteni (nediskontirani) znesek denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, potrebnih za sprotno poravnavanje dolgov.

*Poravnalna vrednost* je nerazobresteni (nediskontirani) znesek denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, potrebnih za poravnavanje dolgov v običajnem poslovanju. Imenovana je lahko tudi *odplačna vrednost*.

*Sedanja vrednost* je razobresteni (diskontirani) znesek prihodnjih izdatkov (prihodnjih čistih denarnih izdatkov), ki naj bi bili potrebni za poravnavanje dolgov v običajnem poslovanju.

Dolgovi so na začetku tako v računovodskih razvidih kot v računovodskih izkazih ovrednoteni po izvirnih vrednostih. Kasneje velja pri dolgovih ob predpostavki previdnosti kot nova knjigovodska vrednost večja vrednost od dveh možnih: izvirne in tržne. Kot tržna vrednost se šteje poravnalna vrednost.

Pri **kapitalu** pa je mogoče razlikovati tele vrednosti:

*Izvirna vrednost* je nominalni znesek kapitala, ki so ga lastniki vplačali ali ki se je kasneje pojavil pri poslovanju, pa ga lastniki podjetju še niso odtegnili.

*Ohranjena kupna moč* je preračunana izvirna vrednost kapitala, dosežena z njegovim prevrednotenjem; takšna rešitev ustreza finančnemu pojmovanju kapitala v razmerah spreminjanja kupne moči domače valute, ohranjanje pa se lahko meri bodisi v nominalnih denarnih enotah bodisi v enotah nespremenljive kupne moči.

*Tržna vrednost* je znesek denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, ki bi jih bilo mogoče pridobiti pri prodaji delnic po njihovi ceni na borzi vrednostnih papirjev oziroma pri prenosu lastništva po delih ali v celoti glede na pošteno vrednost teh vrednostnih papirjev. V računovodskih razvidih se takšna vrednost ne upošteva.

## **8. Prevrednotovanje gospodarskih kategorij v računovodskih izkazih in računovodskih razvidih**

Prevrednotenje je sprememba prvotno izkazane vrednosti gospodarskih kategorij. V prejšnjem poglavju je bilo omenjeno prevrednotenje, ki upošteva pri sredstvih manjšo, pri dolgovih pa večjo vrednost od dveh možnih, izvirne in tržne. Prav tako je že bilo omenjeno prevrednotenje zaradi postopnega amortiziranja in nastajanja odpisane vrednosti, ki jo je treba odšteti od prvotne vrednosti, da dobimo neodpisano vrednost, imenovano knjigovodska vrednost. V tem poglavju pa bodo podrobneje predstavljene različne smeri prevrednotovanja in prevrednotenja kot njegovega posledka.

Cene se spreminjajo zaradi posebnih in splošnih gospodarskih in družbenih vplivov. Posebni vplivi, kot so spremembe v ponudbi in povpraševanju ter tehnološke spremembe, lahko povzročijo pomembno zvišanje ali znižanje posameznih cen, ne glede na druge cene. Poleg tega lahko splošni vplivi povzročijo spremembo vrednosti evra. Torej je treba razlikovati

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

Prevrednotenje, ki je posledica spremembe kupne moči domače valute, imenovano tudi splošno prevrednotenje, se po slovenskih računovodskih standardih opravi na koncu posameznega poslovnega leta le pri kapitalu. To je skladno s finančnim pojmovanjem kapitala, po katerem se pripozna čisti dobiček za posamezno obračunsko obdobje le po zagotovitvi ohranitve splošne kupne moči kapitala glede na stopnjo domače inflacije.

Zaradi spremenjenih okoliščin se razkriva le, kako se pri ugotavljanju in razporejanju čistega dobička zagotavlja ohranjanje splošne kupne moči kapitala. Splošno prevrednotenje kapitala pa se opravlja, če se v prejšnjem koledarskem letu tečaj evra do tolarja poveča za več kot 5,5%. Splošni prevrednotovalni popravek kapitala se v takšnem primeru krije kot izredni odhodek, razen če se uporabljajo možnosti, ki jih ustvarja prevrednotenje osnovnih sredstev in dolgoročnih finančnih naložb, vendar največ do zneska njihovih dokazanih nadomestljivih vrednosti ob upoštevanju še razpoložljive dobe njihove koristnosti.

Prevrednotenje, ki je posledica spremembe cen gospodarskih kategorij, se na koncu poslovnega leta ali med njim opravi zaradi

- ba) okrepitve sredstev, ki poveča njihovo do tedaj izkazano vrednost, ali
- bb) oslabitve sredstev, ki zmanjša njihovo do tedaj izkazano vrednost.

V prvem primeru gre za povečanje pričakovanih prihodnjih gospodarskih koristi iz sredstev, v drugem primeru pa za zmanjšanje pričakovanih prihodnjih gospodarskih koristi iz sredstev, ne da bi prišlo do njihove siceršnje spremembe zaradi nove naložbe ali umika naložbe vanje. V prvem primeru se hkrati s povečanjem vrednosti sredstev prehodno poveča posebni prevrednotovalni popravek kapitala, v drugem primeru pa se hkrati z zmanjšanjem njihove vrednosti povečajo prevrednotovalni poslovni odhodki ali prevrednotovalni finančni odhodki, razen če se pred tem pri istih sredstvih pojavi posebni prevrednotovalni popravek kapitala, ki ga je mogoče zmanjšati ob hkratnem zmanjšanju vrednosti ustreznih sredstev. Posebni prevrednotovalni popravek kapitala ima naravo prehodne rešitve, ker je končna rešitev vendarle odvisna od dejanskega iztržka, ki šele lahko vpliva na poslovni izid. Posebni prevrednotovalni popravek kapitala ima naravo popravka vrednosti ustreznih gospodarskih kategorij, ki so na temeljnem kontu izkazane po povečani vrednosti, kar sicer ni skladno z načelom manjše vrednosti.

Prvi primer, to je okrepitev sredstev, se pojavi, če obstajajo utemeljeni tržni podatki, ki omogočajo povečanje knjigovodske vrednosti

- zemljišč,
- zgradb,
- opreme in
- finančnih instrumentov.

V teh primerih se ne glede na siceršnje računovodsko načelo manjše vrednosti povečajo knjigovodske vrednosti teh postavk ter praviloma tudi konto in bilančna postavka posebnega prevrednotovalnega popravka kapitala na večje poštene vrednosti, razen če se pojavijo posebni primeri, obravnavani v posameznih slovenskih računovodskih standardih. Vendar amortizacija razlike med povečano in prvotno knjigovodsko vrednostjo zgradb ali opreme ne sme bremeniti stroškov oziroma odhodkov, temveč se mora pokrivati v okviru tako nastalega posebnega prevrednotovalnega popravka kapitala iz istih sredstev. Če prihaja pri istih sredstvih do oslabitve zaradi drugih vzrokov, je treba zmanjšanje njihove vrednosti prav tako pokrivati v okviru možnosti, ustvarjenih s posebnim prevrednotovalnim popravkom kapitala. Če ta ne zadošča, se lahko oslabitev tudi pri teh sredstvih pokriva le v breme prevrednotovalnih poslovnih odhodkov oziroma prevrednotovalnih finančnih odhodkov istega obdobja.

Do oslabitve pa lahko pride pri vseh sredstvih. Sredstvo je oslabiljeno, če njegova knjigovodska vrednost presega njegovo pošteno vrednost. Ko je treba zaradi tega njegovo knjigovodsko vrednost zmanjšati, se pojavi izguba zaradi oslabitve. Ta je enaka znesku, za katerega knjigovodska vrednost sredstva presega njegovo nadomestljivo vrednost. Takšna izguba se pojavi med prevrednotovalnimi poslovnimi odhodki oziroma prevrednotovalnimi finančnimi odhodki, razen če se pred tem pri istih sredstvih zaradi njihove okrepitve pojavi posebni prevrednotovalni popravek kapitala, ki omogoča njeno poravnavo.

Upoštevanje oslabitve sredstev je obvezno, upoštevanje okrepitve sredstev pa dopustno.

Prevrednotenje se lahko na koncu poslovnega leta ali med njim opravi tudi pri dolgovih, in sicer zaradi

- bc) okrepitve dolgov ali
- bč) oslabitve dolgov.

V prvem primeru gre za povečanje pričakovanega odtoka gospodarskih koristi zaradi povečanja njihove knjigovodske vrednosti, v drugem pa za zmanjšanje pričakovanega odtoka gospodarskih koristi zaradi zmanjšanja njihove knjigovodske vrednosti. Če pride do oslabitve dolgov, je treba razliko pri njih spet prehodno obravnavati kot prevrednotovalni popravek kapitala, pri njihovi dokončni poravnavi pa kot prevrednotovalni poslovni prihodek oziroma prevrednotovalni finančni prihodek. Če pride do okrepitve pred tem oslabiljenih dolgov, je treba razliko pri njih obravnavati kot zmanjšanje posebnega prevrednotovalnega popravka kapitala, v vseh drugih primerih pa kot prevrednotovalni poslovni odhodek oziroma prevrednotovalni finančni odhodek.

Upoštevanje okrepitve dolgov je obvezno, upoštevanje oslabitve dolgov pa dopustno.

V posameznih splošnih slovenskih računovodskih standardih so obravnavane podrobnosti o zadevnih gospodarskih kategorijah v zvezi z njihovim prevrednotenjem.

## **9. Uskupinjevanje (konsolidiranje) računovodskih podatkov v računovodskih izkazih**

Skupina podjetij je gospodarska, ne pa tudi pravna enota ter ni samostojna nosilka pravic in dolžnosti. V skupinskih računovodskih izkazih je skupina predstavljena, kot da bi šlo za eno samo podjetje. Skupinski računovodski izkazi so sestavljeni na podlagi izvirnih računovodskih izkazov upoštevanih podjetij z ustreznimi uskupinjevalnimi (konsolidacijskimi) popravki, ki pa niso predmet knjiženja v računovodskih razvidih upoštevanih podjetij.

Skupino sestavljajo:

- a) obvladujoče podjetje;
- b) podjetja, odvisna od njega zaradi deleža v kapitalu;
- c) podjetja, odvisna od njega zaradi prevladujočega vpliva iz drugih razlogov;
- č) pridružena podjetja, v katerih ima pomemben, ne pa tudi prevladujoč vpliv;
- d) podjetja, obvladovana skupaj z drugimi lastniki.

Šteje se, da ima obvladujoče podjetje v pridruženem podjetju pomemben vpliv, če je udeleženo v njegovem kapitalu z najmanj 20%.

Za takšno skupino sestavlja obvladujoče podjetje skupinske računovodske izkaze. Iz uskupinjenja pa so izključena:

- a) odvisna podjetja, ki jih namerava obvladujoče podjetje usmerjati le začasno, ker jih ima v svoji lasti zgolj z namenom, da jih bo v bližnji prihodnosti odtujilo;
- b) odvisna podjetja, poslujoča v okviru strogih dolgoročnih omejitev, ki pomembno zmanjšujejo njihovo zmožnost, da bi svoja sredstva prenesla na obvladujoče podjetje.

Obvladujočemu podjetju, ki je samo odvisno podjetje, ni treba sestavljati skupinskih računovodskih izkazov, če pridobi privolitev manjšinskih lastnikov kapitala; mora pa pojasniti razloge, iz katerih jih ni sestavilo, skupaj s podlagami, na katerih so zasnovani računovodski izkazi odvisnih podjetij v njihovih ločenih računovodskih izkazih.

Obvladujočemu podjetju, ki skupaj z odvisnimi podjetji, ki sestavljajo skupino, v seštevku zbirno ne dosega zakonsko določenih pogojev za razvrstitev med srednja podjetja (srednje družbe), ni treba sestavljati skupinskih računovodskih izkazov; mora pa razkriti zakonsko določene informacije in podatke o podjetjih v skupini.

V primeru obvladujočega podjetja in od njega odvisnih podjetij gre za *popolno uskupinjevanje*. Pridružena podjetja, v katerih ima sestavljavec skupinskih računovodskih izkazov kot naložbenik pomemben, ne pa tudi prevladujoč vpliv, so v skupinskih računovodskih izkazih upoštevana po *kapitalski metodi*, razen če gre za pridobitev in ohranitev njegove finančne naložbe zgolj z namenom, da jo bo v bližnji prihodnosti odtujil. Skupaj obvladovana podjetja upošteva sestavljavec skupinskih računovodskih izkazov kot podvižnik (pogodbena stranka pri skupnem podvigu) po metodi *sorazmernega uskupinjevanja* ali uskupinjevanja po kapitalski metodi.

*Popolno uskupinjevanje* je združevanje računovodskih izkazov obvladujočega podjetja in njegovih odvisnih podjetij od postavke do postavke, tako da se seštevajo sorodne postavke sredstev, dolgov, kapitala, prihodkov in odhodkov. Ker pa je treba skupino predstaviti, kot da gre za eno samo podjetje, je treba

- izločiti finančne naložbe obvladujočega podjetja v kapital oziroma dolgove odvisnih podjetij in deleže obvladujočega podjetja v kapitalu oziroma dolgovih odvisnih podjetij pa tudi druge medsebojne finančne naložbe in deleže v kapitalu oziroma dolgovih drugih podjetij v skupini ter v tej zvezi obračunati razlike;
- izločiti medsebojne poslovne terjatve in poslovne dolgove;
- izločiti medsebojne prihodke in odhodke;
- izločiti neiztržene čiste dobičke in čiste izgube, ki so posledica notranjih poslov znotraj skupine;
- ponovno obračunati davke in jih časovno razmejiti;
- posebej izkazati manjšinske deleže v kapitalu in v čistem dobičku.

Za izvedbo popolnega uskupinjenja je treba zagotoviti, da

- so v izvirnih računovodskih izkazih vseh upoštevanih podjetij uporabljene enotne računovodske usmeritve za podobne poslovne dogodke, če to ni mogoče, pa, da so na voljo zadostne informacije za ustrezne preračune pri sestavljanju skupinskih računovodskih izkazov;

- so postavke v izvirnih računovodskih izkazih vseh upoštevanih podjetij ovrednotene po enakih metodah, če niso, pa, da so na voljo zadostne informacije o razlikah, upoštevanih pri sestavljanju skupinskih računovodskih izkazov;
- so postavke v izvirnih računovodskih izkazih vseh upoštevanih podjetij enako formalno predstavljene, če niso, pa, da odvisna podjetja sestavijo posebne računovodske izkaze za potrebe uskupinjenja, ki se razlikujejo od njihovih uradnih računovodskih izkazov;
- so izvirni računovodski izkazi vseh upoštevanih podjetij sestavljeni za poslovno leto, ki se konča z istim dnem, če to ni mogoče, pa, da se opravijo preračuni za učinke pomembnih poslovnih dogodkov v odvisnih podjetjih, nastale v vmesnem obdobju, ki ne sme biti daljše od treh mesecev, oziroma da odvisna podjetja sestavijo vmesne izvirne računovodske izkaze;
- je določena metoda prevedbe iz tuje valute, v kateri so predstavljeni izvirni računovodski izkazi odvisnih podjetij, v poročevalno valuto obvladujočega podjetja; to so praviloma pri sredstvih in obveznostih do njihovih virov srednji tečaj Banke Slovenije, pri prihodkih in odhodkih pa povprečni srednji tečaji, ki so veljali ob njihovem nastanku.

Po metodi, ki je upoštevana pri popolnem uskupinjevanju, je treba razliko med knjigovodsko vrednostjo finančne naložbe obvladujočega podjetja in pridobljenim deležem v kapitalu vsakega odvisnega podjetja v skupinski bilanci stanja pripoznati kot popravek razpoznavnih sredstev in dolgov v izvirni bilanci stanja odvisnega podjetja oziroma kot dobro ali slabo ime, ki v izvirni bilanci stanja odvisnega podjetja ali obvladujočega podjetja ni bilo izkazano. Razpoznavni sredstva in dolгови odvisnega podjetja se pripoznajo ločeno od datuma prevzema, če in le če je

- a) verjetno, da bodo kake z njimi povezane prihodnje gospodarske koristi pritekale k obvladujočemu podjetju ali da bodo dejavniki, s katerimi so povezane gospodarske koristi, odtekali od njega, in
- b) na voljo zanesljivo merilo njihove nabavne vrednosti ali poštene vrednosti.

Izmerijo se kot celota

- a) pridobljene poštene vrednosti razpoznavnih sredstev in dolgov odvisnega podjetja ter
- b) manjšinskega deleža knjigovodske vrednosti razpoznavnih sredstev in dolgov odvisnega podjetja.

Vsak presežek nabavne vrednosti nad deležem obvladujočega podjetja v poštenu vrednosti pridobljenih razpoznavnih sredstev in dolgov je treba v skupinski bilanci stanja opisati kot dobro ime in ga pripoznati kot sredstvo. Dobro ime se pozneje izkazuje po nabavni vrednosti, zmanjšani za amortizacijski popravek vrednosti, ki pomeni poslovne odhodke v skupinskem izkazu poslovnega izida, in nabrane izgube zaradi oslabitve, ki pomenijo prevrednotovalne poslovne odhodke v skupinskem izkazu poslovnega izida. Vsak presežek deleža v poštenu vrednosti pridobljenih razpoznavnih sredstev in dolgov nad nabavno vrednostjo se v skupinski bilanci stanja pripozna kot slabo ime. Če slabo ime izvira iz pričakovanja prihodnjih izgub in odhodkov, se pretvarja v poslovne prihodke v izkazu poslovnega izida, kadar se pripoznajo prihodnji izgube in odhodki.

Postopek, v katerem se prvič, to je ob vstopu odvisnega podjetja v skupino, obračuna vrednost deleža obvladujočega podjetja s sorazmernim delom kapitala odvisnega podjetja in opravijo drugi uskupinjevalni popravki, se imenuje prvo uskupinjevanje. Ta postopek je treba razlikovati od naslednjega uskupinjevanja, ki se opravi v naslednjem obračunskem obdobju. Postopek prvega uskupinjevanja ni neposredno odvisen od izbranega odvisnega podjetja, temveč od deležev v njegovem kapitalu. Če kupuje obvladujoče podjetje deleže v več zaporednih obdobjih, je treba ob vsakem nakupu takrat kupljene deleže prvič uskupiniti.

Prvo uskupinjevanje se opravi na datum, ko je vpliv obvladujočega podjetja prevladal, in sicer ne samo neposredno, temveč tudi prek drugih odvisnih podjetij. Če je skupina obstajala že pred uveljavitvijo obveznega sestavljanja skupinskih računovodskih izkazov, se prvo uskupinjenje opravi na osnovah, ki bi veljale, če bi postala podjetja odvisna podjetja šele na začetku poslovnega leta, za katero se skupinski računovodski izkazi sestavljajo prvič.

Pri prvem uskupinjevanju je nabavna vrednost pridobljenega deleža v kapitalu odvisnega podjetja opredeljena kot nakupna cena, povečana za posredne nabavne stroške; če je bilo nadomestilo dano v obliki stvari, je treba ugotoviti njihovo pošteno vrednost. Pošteno vrednost pa je treba ugotoviti tudi pri vseh sredstvih in dolgovih odvisnega podjetja; če so poštene vrednosti njegovih sredstev večje od njihovih knjigovodskih vrednosti, govorimo o preračunanih pozitivnih razlikah, v nasprotnem primeru pa o preračunanih negativnih razlikah. Preračunane pozitivne in negativne razlike je treba razporediti k posameznim razpoznavnim sredstvom in dolgovom odvisnega podjetja. Če ima odvisno podjetje sedež v tujini, je treba pošteno vrednost njegovih razpoznavnih sredstev in dolgov najprej določiti v tuji valuti in jo nato prevesti v domačo valuto po srednjem tečaju Banke Slovenije na dan, ko se nabavna vrednost razporeja k posameznim sredstvom in dolgovom. Odvisno podjetje še vedno vodi svoje knjigovodske razvide po nespremenjenih knjigovodskih vrednostih; preračunane pozitivne in negativne razlike so le del uskupinjevalnih popravkov. Razlika med knjigovodsko vrednostjo sredstev oziroma dolgov odvisnega podjetja in nabavno vrednostjo deleža v kapitalu odvisnega podjetja se v prvi skupinski bilanci stanja izkaže v tisti postavki, katere vrednost je večja ali manjša, morebitna preostala razlika, ki je ni mogoče obračunati s posameznimi sredstvi ali dolgovi, pa kot dobro oziroma slabo ime. Preračunane pozitivne in negativne razlike se upoštevajo samo do velikosti deleža obvladujočega podjetja v kapitalu odvisnega podjetja, velikost sorazmernega deleža preračunanih pozitivnih in negativnih razlik, ki jih je mogoče obračunati, pa je dodatno omejena z velikostjo razlike med knjigovodsko vrednostjo kapitala odvisnega podjetja in nabavno vrednostjo deleža obvladujočega podjetja v njem. Del kapitala odvisnih podjetij, ki je v lasti podjetij zunaj skupine, je označen kot manjšinski kapital in je kot tak izkazan v postavki skupinske bilance stanja. Prav tako je v posebni postavki skupinskega izkaza poslovnega izida prikazan čisti dobiček (ali prikazana čista izguba) poslovnega leta, ki se nanaša na manjšinske lastnike.

Pri naslednjih uskupinjevanjih je treba najprej preveriti spremembe v deležih obvladujočega podjetja v kapitalu odvisnih podjetij. Če se deleži dokupijo, jih je treba uskupiniti prvič, če se prodajo, pa zadnjič in dokončno; preveriti je tudi treba, ali so podjetja še vedno odvisna ali ne več. Pri vsakem naslednjem uskupinjevanju je treba ponoviti prvotne uskupinjevalne popravke in jih dopolniti z novimi, ki spremenijo začetno stanje. Preračunane pozitivne in negativne razlike, ugotovljene pri prvem uskupinjevanju, se obravnavajo enako kot sredstva oziroma dolgovi, pri katerih so bile obračunane. Preračunane pozitivne razlike pri amortizirljivih sredstvih se amortizirajo med preostalo dobo koristnosti sredstev, katerim so bile pripisane, pri njihovi trajni oslavitvi pa jih je treba odpisati. Če se sredstva, ki so jim bile pripisane preračunane pozitivne razlike, odtujijo, je treba izločiti tudi preračunane pozitivne razlike, ki so jim bile pripisane med prvim uskupinjevanjem, in njihov odpis do trenutka odtujitve. Uskupinjenjevalno dobro ime je treba amortizirati najpozneje v petih letih (če ni utemeljitve za amortiziranje v daljšem obdobju, ki pa ne sme presegati dvajset let). Prav tako je treba slabo ime všteti med poslovne prihodke v skupinskem izkazu poslovnega leta v petih letih, razen če obstaja utemeljitev za podaljšanje tega obdobja, ki pa ne sme presegati dvajset let. Deleži manjšinskih lastnikov v kapitalu odvisnega podjetja se obračunavajo vsako leto na novo. Če odvisno podjetje posluje z izgubami in te v nekem trenutku presežejo vrednost njegovega kapitala, se v skupinski bilanci stanja pojavi negativen manjšinski kapital med sredstvi. Le če so manjšinski lastniki obvezani in sposobni pokrivati izgube, se izguba, ki presega manjšinski kapital, obračuna z večinskim kapitalom. Če odvisno podjetje v naslednjih letih dosega dobičke, se ti toliko časa obračunavajo samo z večinskim kapitalom, dokler ni poravnana vsa izguba, ki bi pripadla manjšinskemu lastniku, a je bila obračunana z večinskim kapitalom.

*Kapitalska metoda* se uporablja pri upoštevanju pridruženih podjetij v skupinskih računovodskih izkazih, razen kadar gre za finančno naložbo, ki jo sestavljaavec skupinskih računovodskih izkazov kot naložbenik pridobi in ohranja z namenom, da jo bo v bližnji prihodnosti odtujil; v takem primeru je treba uporabiti naložbeno metodo. Uporaba kapitalske metode ni več

- a) mogoča od dne, ko naložbenik nima več pomembnega vpliva na pridruženo podjetje, obdrži pa bodisi svojo finančno naložbo bodisi njen del, oziroma
- b) ustrezna, ker pridruženo podjetje posluje znotraj strogih omejitev, ki pomembno zmanjšujejo njegovo zmožnost prenesti sredstva na naložbenika.

V naslednjem obdobju je treba knjigovodsko vrednost finančne naložbe obravnavati po naložbeni metodi. Po kapitalski metodi se finančna naložba najprej obravnava po nabavni vrednosti, nato pa poveča za sorazmerni del čistega dobička poslovnega leta, zmanjša za sorazmerno čisto izgubo poslovnega leta, za prejeta izplačila čistega dobička, za amortizacijo preračunanih pozitivnih razlik, ki so pripisane posameznim sredstvom, in za amortizacijo dobrega imena ter poveča za sprostitev slabega imena. Po naložbeni metodi pa se finančna naložba prikazuje zgolj po nabavni vrednosti, medtem ko se prejeti zneski iz razdelitve čistega dobička prenesejo neposredno med finančne prihodke naložbenika in s tem tudi v skupinske računovodske izkaze. Kapitalska metoda ni posebna metoda uskupinjevanja, temveč le posebna metoda vrednotenja in izkazovanja razmerij do pridruženih podjetij v skupinskih računovodskih izkazih.

*Sorazmerno uskupinjevanje* je upoštevanje skupaj obvladovanih podjetij v skupinskih računovodskih izkazih njihovega sestavljalca kot podvižnika. Postopki pri sorazmernem uskupinjevanju so podobni postopkom pri popolnem uskupinjevanju, le da se vsa sredstva in dolгови ter prihodki in odhodki zajemajo samo do velikosti sorazmernega deleža, ki pripada podvižniku. Podvižnik preneha uporabljati sorazmerno uskupinjevanje, če preneha soobvladovati podjetja.

Posebnosti vrednotenja posameznih gospodarskih kategorij v skupinskih računovodskih izkazih so obravnavane v posebnem poglavju vsakega slovenskega računovodskega standarda, ki obravnava kako gospodarsko kategorijo. Tako vsebuje isti slovenski računovodski standard napotilo za pojasnjevanje postavk tako v izvirnih kot tudi v skupinskih računovodskih izkazih in podlago za razumevanje razlik. V slovenskih računovodskih standardih, ki obravnavajo oblike računovodskih izkazov, pa je v posebnem poglavju pojasnjena razlika med obliko ustreznega izvirnega računovodskega izkaza in obliko skupinskega računovodskega izkaza.

Določbe o razkritjih v posamičnih računovodskih izkazih veljajo smiselno v enakem obsegu tudi za skupinske računovodske izkaze.

## **10. Opisovanje skladnosti z mednarodnimi računovodskimi standardi v računovodskih izkazih**

11. člen novega MRS 1 (1997) pravi, da podjetje, katerega računovodski izkazi so skladni z mednarodnimi računovodskimi standardi, to razkrije. Računovodski izkazi se ne opišejo kot skladni z mednarodnimi računovodskimi standardi, če niso v skladu z vsemi zahtevami vseh ustreznih mednarodnih računovodskih standardov in z vsemi ustreznimi pojasnili Stalnega odbora za pojasnjevanje.

Mednarodni računovodski standardi velikokrat dopuščajo več rešitev, slovenski računovodski standardi pa te možnosti omejujejo. V nekaterih primerih je torej mogoče reči, da je podjetje ravnalo v skladu z mednarodnimi računovodskimi standardi, čeprav je rešitev v nasprotju s slovenskimi računovodskimi standardi, katerih uporaba je na območju Republike Slovenije obvezna. Na drugi strani pa je tedaj, ko podjetje upošteva slovenske računovodske standarde, ki že vsebujejo novejša stališča iz mednarodnih računovodskih standardov, mogoče govoriti tudi o skladnosti njegovih računovodskih izkazov z mednarodnimi računovodskimi standardi. V nekaterih primerih pa slovenski računovodski standardi še ne upoštevajo novih dosežkov iz mednarodnih računovodskih standardov ali pa posamezne njihove zahteve niso sprejemljive.



12. člen novega MRS 1 (1997) pa pravi, da se neustrezno računovodsko ravnanje ne popravi niti z razkritjem uporabljenih računovodskih usmeritev niti s pojasnili ali pojasnjevalnim gradivom. Iz tega sledi, da se podjetje v takem primeru ne more ponašati s skladnostjo z mednarodnimi računovodskimi standardi. Če podjetje javno predstavi svoje računovodske izkaze tudi drugače, kot predpisujejo slovenski računovodski standardi, mora opisati razlike med dovoljenimi rešitvami iz mednarodnih ali drugih računovodskih standardov, ki jih je uporabilo, in med rešitvami iz slovenskih računovodskih standardov.

Opozoriti je treba še na 13. člen novega MRS 1 (1997), ki pravi, da mora podjetje v izredno redkih primerih, ko uprava (ravnateljstvo) sklene, da bi bila skladnost z zahtevami kakega mednarodnega računovodskega standarda zavajajoča in je zaradi tega potreben odmik od njegovih zahtev, da bi se dosegla poštena predstavitev, razkriti:

- a) ugotovitev uprave (ravnateljstva), da računovodski izkazi pošteno predstavljajo finančno stanje, denarno izražene dosežke in finančne tokove v podjetju;
- b) uskladitev z ustreznimi mednarodnimi računovodskimi standardi v vseh pomembnih pogledih razen odmika od standarda, s katerim naj bi dosegli pošteno predstavitev;
- c) mednarodni računovodski standard, ki ga podjetje ni spoštovalo, vrsto odmika od njega, tudi ravnanje, ki ga standard zahteva, razloge, da bi bilo takšno ravnanje v danih okoliščinah zavajajoče, in sprejeto ravnanje ter
- č) denarno izražen vpliv odmika na čisti dobiček ali izgubo podjetja, njegova sredstva, dolgove, kapital in finančne tokove v vsakem obravnavanem obdobju.

## **11. Končna določba**

Ta uvod v slovenske računovodske standarde iz leta 2002, ki ga je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 21. septembra 2001, nadomesti uvod v slovenske računovodske standarde iz leta 1993. Na njegovi podlagi bodo postopoma dopolnjeni prvotni slovenski računovodski standardi in sestavljeni novi. Spremembe se začnejo uporabljati s 1. januarjem 2002.