

# SLOVENSKI RAČUNOVODSKI STANDARDI

## UVOD

### 1. Namen slovenskih računovodskih standardov

Slovenski računovodski standardi (odslej SRS) so 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.

Že drugič prenovljeni v nadaljevanju predstavljeni SRS temeljijo na zakonu o gospodarskih družbah. SRS določajo strokovna pravila računovodenja ter dopolnjujejo in podrobneje opredeljujejo zakonske določbe in opredelitve. So torej pravila stroke, ki zakonsko določena temeljna pravila in zahteve računovodenja podrobneje razčlenjujejo, pojasnjujejo in določajo način njihove uporabe.

SRS so izvorna združitev domače računovodske teorije z mednarodnimi zahtevami, zlasti mednarodnimi standardi računovodskega poročanja in direktivami Evropske unije. Njihova posebnost pa je, da obravnavajo računovodenje kot celoto za notranje in zunanje potrebe podjetij. Zajemajo finančno, stroškovno in poslovodno računovodstvo. Ker je pri finančnem in stroškovnem računovodstvu osrednji del namenjen knjigovodenju, finančno in stroškovno računovodstvo praviloma spremljata poslovne dogodke, izražene v denarju. Kadar pa je v ospredju poslovodni vidik računovodstva, so sestavni del računovodskih informacij denarno in v naravnih merskih enotah (nedenarno) izražene podatke. Zato je računovodstvo s poslovodnega vidika načrtovanje, merjenje in oblikovanje denarno in v naravnih merskih enotah izraženih podatkov informacijskega sestava, ki vplivajo na dejavnosti poslovodstva, potrebne za uresničevanje strategije podjetja ter doseganje taktičnih in izvajalnih ciljev, da bi se povečala vrednost podjetja. Zato poslovodno računovodstvo kot poslovodni informacijski sistem zajema denarno in v naravnih merskih enotah izražene podatke o dejavnostih organizacije, proizvodnih enotah, proizvodih, storitvah, kupcih, procesih, zaposlencih, tehnologiji, dobaviteljih in tekmečih. Zato niso usmerjeni zgolj v zunanje računovodsko poročanje o dosežkih v preteklosti kot mednarodni standardi računovodskega poročanja. 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 SRS niso obdelane, ker so odvisne od potreb in zahtev v posameznem podjetju; v njih so obdelane le splošne podlage za notranje poročanje, ki se načeloma ne razlikujejo od splošnih podlag za zunanje poročanje.

Domača teoretska zamisel računovodenja je predstavljena v kodeksu računovodskih načel. Ta je bil prvokrat oblikovan in sprejet leta 1972, v zadnji dopolnjeni obliki pa ga je sprejel strokovni svet Inštituta 22. marca 1995. SRS 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 in predstavljanja računovodskih informacij ter hrambe računovodskih podatkov in informacij.

Z zakonom predpisani računovodski izkazi so le končni posledek knjigovodenja, niso pa končni posledek vsi računovodski obračuni in računovodski predračuni. Prav tako jim niso dodane številne računovodske proučitve, za katere so potrebni strokovni napotki. SRS 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.

SRS 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 SRS 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 SRS so razlagalni slovarji strokovnih izrazov, dodani posameznim standardom.

V tem uvodu v SRS so predstavljena splošna izhodišča za njihov ustroj. Vsak SRS je treba brati v povezavi s tem uvodom.

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

Ker SRS temeljijo na domačem kodeksu računovodskih načel, je v njih zajeto področje precej širše od področja, ki ga za zdaj obravnavajo mednarodni standardi računovodskega poročanja. Splošni SRS 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 sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve

SRS 3 - Finančne naložbe

SRS 4 - Zaloge

SRS 5 - Terjatve

SRS 6 - Naložbene nepremičnine

SRS 7 - Denarna sredstva

SRS 8 - Kapital

SRS 9 - Dolgoročni dolgovi

SRS 10 - Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve

SRS 11 - Kratkoročni dolgovi

SRS 12 - Kratkoročne časovne razmejitve

SRS 13 - Stroški amortizacije

SRS 14 - Stroški materiala in storitev

SRS 15 - Stroški dela in stroški povračil zaposlencem

SRS 16 - Stroški po vrstah, mestih in nosilcih

SRS 17 - Odhodki

SRS 18 - Prihodki

SRS 19 - Vrste poslovnega izida in denarnega 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 denarnih tokov za zunanje poslovno poročanje
- SRS 27 - Oblike izkaza gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje
- SRS 28 - Računovodsko nadziranje in nadziranje računovodenja
- SRS 29 - Računovodsko proučevanje (računovodsko analiziranje)
- 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. Podjetje mora pri svojem predpisanem zunanjem poročanju upoštevati SRS od 1 do 15, od 17 do 19, od 24 do 27 in tiste določbe drugih SRS, na katere se našteti sklicujejo ali nanašajo, ter Uvod v SRS. Uporaba drugih SRS ni obvezna, temveč se priporoča predvsem pri notranjem poročanju; ti drugi SRS se imenujejo računovodski standardi zgolj iz formalnih razlogov. Po svoji vsebini so namreč pravila skrbnega računovodenja.

Poleg splošnih SRS obstajajo še posebni SRS od SRS 31 naprej, ki obravnavajo posebnosti računovodenja v organizacijah posameznih vrst in posebnosti računovodenja v primerih, ko niso upoštevane temeljne računovodske predpostavke, na katerih so zasnovani splošni SRS, na primer posebnosti na plačilih zasnovanega računovodenja in računovodenja v organizacijah s časovno omejenim delovanjem. Doslej so bili sprejeti

- SRS 31 – Računovodske rešitve v bankah (preneha veljati 1. januarja 2006),
- SRS 32 – Računovodske rešitve v zavarovalnicah (preneha veljati 1. januarja 2007),
- SRS 33 – Računovodske rešitve v društvih (1. januarja 2006 se nadomesti s SRS 33 – Računovodske rešitve v društvih in invalidskih organizacijah),
- SRS 34 – Računovodske rešitve v zadrugah,
- SRS 35 – Računovodsko spremljanje gospodarskih javnih služb,
- SRS 36 – Računovodske rešitve v nepridobitnih organizacijah – pravnih osebah zasebnega prava,
- SRS 37 – Računovodske rešitve v podjetjih v stečaju ali likvidaciji,
- SRS 38 – Računovodske rešitve v vzajemnih skladih,
- SRS 39 – Računovodske rešitve pri malih samostojnih podjetnikih posameznikih ter
- SRS 40 – Računovodske rešitve v invalidskih organizacijah (preneha veljati 1. januarja 2006).

Posamezen SRS je lahko povezan z več mednarodnimi standardi računovodskega poročanja in direktivami Evropske unije, posamezen mednarodni standard računovodskega poročanja ali posamezna direktiva Evropske unije pa upoštevan(a) v več SRS. Za nekatera področja, ki jih urejajo SRS, ni mednarodnih standardov računovodskega poročanja. Drugačnost metodike pri sestavljanju SRS 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.

Tista slovenska podjetja, ki morajo po zakonu uporabljati SRS, neposredno uporabljajo le tiste določbe mednarodnih standardov računovodskega poročanja, predpisanih z Uredbo Komisije 1725/2003/ES (UL L št. 261 z dne 13. oktobra 2003, str. 1, s kasnejšimi

spremembami in dopolnitvami) o sprejetju določenih mednarodnih računovodskih standardov v skladu z Uredbo Evropskega parlamenta in Sveta 1606/2002/EC, na katere se SRS neposredno sklicujejo. Druge določbe v mednarodnih standardih računovodskega poročanja se ne štejejo kot določbe v SRS neposredno. Do sprejetja v SRS oziroma do sprejetja ustreznega stališča ali pojasnila Inštituta se štejejo le kot informacija o strokovnih dosežkih.

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

Komisija za SRS deluje pri Inštitutu in ima 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 SRS 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 SRS 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 SRS pritegnejo tudi drugi zunanji strokovnjaki. Delovna skupina v določenem roku pripravi osnutek SRS 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 preišlje upošteva pri končnem predlogu besedila SRS, ki ga preda komisiji za SRS. Če se s predlogom strinjata najmanj dve tretjini njenih članov, se končni predlog izroči strokovnemu svetu Inštituta, pristojnemu za sprejemanje SRS. SRS je sprejet, če glasujeta zanj najmanj dve tretjini članov strokovnega sveta. Kot tak se po predhodnem soglasju ministra, pristojnega za gospodarstvo, in ministra, pristojnega za finance, objavi v Uradnem listu Republike Slovenije.

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

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

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

Vsak SRS ima več poglavij.

V uvodnem poglavju (A) sta pojasnjena namen in področje SRS, teoretska podlaga zanj pa tudi povezava z drugimi SRS ter z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja in direktivami Evropske unije.

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 datuma sprejetja standarda in začetka njegove uporabe.

Pri vseh SRS je besedilo od začetka poglavja B do konca poglavja D razčlenjeno na zaporedno oštevilčene člene. Pred vsako številko člana je zapisana številka zadevnega standarda; ločeni sta s piko (na primer SRS 1.3 pomeni 3. člen SRS 1). Ker se SRS po potrebi spreminjajo, je treba za njihovo oznako in številko zadevnega standarda v oklepaju pripisati leto začetka veljavnosti (na primer SRS 1 (2006); to pomeni SRS 1 z veljavnostjo od leta 2006).

Pojasnila SRS, 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 Republike Slovenije. 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 denarnih tokov in izkaz gibanja kapitala. Za njihovo sestavljanje in predstavljanje 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 SRS. 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 SRS. 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.

Temeljni računovodski predpostavki sta *upoštevanje nastanka poslovnih dogodkov* in *upoštevanje časovne neomejenosti delovanja*.

Prva predpostavka pomeni, da je treba računovodske izkaze sestavljati na podlagi računovodenja, ki je zasnovano na temeljnih poslovnih dogodkih. Pri takšnem računovodenju se poslovni dogodki 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 ali odhodkov 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 SRS upoštevajo to predpostavko; podjetje ali druga organizacija, kjer ne prihaja v poštev, se ne more opirati na splošne SRS, temveč zanj(o) velja posebni SRS.

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 SRS 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 SRS, temveč zanj(o) velja posebni SRS.

Splošni SRS 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. Računovodski izkazi so razumljivi, če jih uporabniki, ki dovolj dobro poznajo poslovno in gospodarsko delovanje in računovodstvo ter dovolj prizadevno proučujejo informacije, razumejo brez težav.

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 bistvenost, bistvenost pa je odvisna od velikosti posamezne postavke ali napake, ocenjene v posameznih okoliščinah oziroma opustitve ali napačne predstavitve posamezne postavke. Informacije so ustrezne, če pomagajo uporabnikom sprejemati oziroma popravljati ali potrjevati poslovne odločitve. Informacije so bistvene takrat, ko lahko njih opustitev ali napačna navedba vpliva na poslovne odločitve uporabnikov, zasnovane na računovodskih izkazih.

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. Informacije morajo biti popolne glede bistvenosti. Zanesljivost zahteva še upoštevanje prednosti vsebine pred obliko. 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 SRS (2006).

## **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 prevrednotenjem posameznih sredstev. 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 SRS 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 vsoti poštene vrednosti v najem vzetega sredstva in z najemom povezanih stroškov 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 opraviom 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. 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 najmanjši emisijski vrednosti delnic. Dopolnjujejo ga vplačani presežek kapitala prek najmanjše emisijske vrednosti delnic, ki so ga prav tako prispevali lastniki podjetja, preneseni in čisti dobiček poslovnega leta, ki lahko zajema tudi namensko opredeljene dele kot rezerve in dele, ki še niso bili izplačani lastnikom, ter presežek iz prevrednotenja. Zmanjšujejo ga prenesene izgube in izgube poslovnega leta ter pridobljeni lastne delnice oziroma lastni poslovni deleži. 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, zmanjšana za obračunani davek iz dobička ter preračunana za terjatve in obveznosti za odloženi davek. Če so prihodki manjši, je razlika čista izguba, povečana za morebitni obračunani davek iz dobička ter preračunana za terjatve in obveznosti za odloženi davek.

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 odštetju vseh izplačil kapitala lastnikom oziroma po prištetju vseh novih vplačil v kapital v obračunskem obdobju večji od denarno izražene 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 po

odštetju odhodkov skupaj z obračunanimi davki od prihodkov ter preračunu čistega dobička za terjatve in obveznosti za odloženi davek.

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 denarnih tokov, če je ta sestavljen po neposredni metodi, in pred tem tudi v računovodskih razvidih. Razčlenjevati jih je mogoče na prejemke oziroma izdatke iz poslovanja, iz vlaganja (financiranja) in iz naložbenja (investiranja). Če pa je izkaz denarnih tokov 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 ali na kontih presežkov iz prevrednotenja 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 (po metodi efektivnih obresti) za nabrano odplačilo razlike med začetnim in v plačilo zapadlim zneskom ter zmanjšana 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 podjetje pride 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 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 *povprečnih cenah*, *tehtanih povprečnih cenah*, *tudi drsečih povprečnih cenah*, in *obratnozaporednih cenah*. 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.

*Nadomestljiva vrednost* je poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, ali vrednost pri uporabi, odvisno od tega, katera je večja.

*Poštena vrednost* je znesek, za katerega je mogoče zamenjati sredstvo ali s katerim je mogoče poravnati obveznost ali za katerega je mogoče zamenjati podeljen kapitalski inštrument med dobro obveščena in voljnima strankama v poslu, v katerem sta medsebojno neodvisni in enakopravni. Poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje (ta izraz je sopomenka za čisto prodajno vrednost iz SRS (2002)), je znesek, ki ga je mogoče pridobiti s prodajo sredstva ali denar ustvarjajoče enote med dobro obveščena in voljnima strankama v poslu, v katerem sta medsebojno neodvisni in enakopravni. Če nadomestljiva vrednost ni enaka vrednosti pri uporabi, jo prav tako štejemo za pošteno vrednost, zmanjšano za stroške prodaje. Pri stvareh v zalogi se v tej zvezi pojavi še pojem čista iztržljiva vrednost, ki je ocenjena prodajna cena, dosežena v rednem poslovanju, zmanjšana za ocenjene stroške dokončanja in ocenjene stroške v zvezi s prodajo.

*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.

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.

*Odplačna vrednost* je začetna pripoznana vrednost, zmanjšana za odplačilo glavnice, povečana oziroma zmanjšana (po metodi efektivnih obresti) za nabrano odplačilo razlike med začetnim in v plačilo zapadlim zneskom.

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

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

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

*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, razen v primerih, ki jih opredeljujejo posamezni standardi.

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.

Prevrednotenje, ki je posledica razlik med knjigovodsko vrednostjo in pošteno vrednostjo, če podjetje uporablja model prevrednotenja, se na koncu poslovnega leta ali med njim opravi zaradi

- a) povečanja knjigovodske vrednosti zaradi prevrednotenja na pošteno vrednost ali
- b) zmanjšanja knjigovodske vrednosti na pošteno 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 pridobitve ali odtujitve naložbe. V prvem primeru se hkrati s povečanjem vrednosti sredstev prehodno poveča presežek iz prevrednotenja oziroma se pripoznajo prihodki, v drugem primeru pa se hkrati z zmanjšanjem njihove vrednosti povečajo prevrednotovalni poslovni odhodki ali prevrednotovalni finančni odhodki, razen če se je pred tem pri istih sredstvih pojavil presežek iz prevrednotenja, ki ga je mogoče zmanjšati ob hkratnem zmanjšanju vrednosti ustreznih sredstev. Presežek iz prevrednotenja ima naravo popravka vrednosti ustreznih gospodarskih kategorij, ki so na temeljnem kontu izkazane po povečani vrednosti.

Prvi primer, to je povečanje knjigovodske vrednosti zaradi prevrednotenja na pošteno vrednost, se pojavi, če obstajajo utemeljeni podatki, ki omogočajo povečanje knjigovodske vrednosti

- zemljišč,
- zgradb,
- opreme,
- naložbenih nepremičnin,
- neopredmetenih sredstev in
- finančnih sredstev.

V teh primerih se povečajo knjigovodske vrednosti teh postavk ter tudi konto in bilančna postavka presežka iz prevrednotenja na pošteno vrednost oziroma se pripoznajo prihodki, razen če se pojavijo posebni primeri, obravnavani v posameznih SRS. Če prihaja pri istih sredstvih do zmanjšanja njihove poštene vrednosti, je treba zmanjšanje knjigovodske vrednosti najprej pokrivati v okviru možnosti, ustvarjenih s presežkom iz prevrednotenja. Če

ta ne zadošča, se lahko zmanjšanje pokriva le v breme prevrednotovalnih poslovnih odhodkov oziroma prevrednotovalnih finančnih odhodkov.

Do oslabitve lahko pride pri vseh sredstvih ne glede na izbrani model izkazovanja sredstev. Sredstvo je oslabiljeno, če njegova knjigovodska vrednost presega njegovo nadomestljivo 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 presežek iz prevrednotenja, ki omogoča njeno poravnavo.

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

## **9. Spremembe računovodskih ocen, spremembe računovodskih usmeritev in popravki napak**

Sprememba računovodskih ocen je prilagoditev knjigovodske vrednosti sredstev oziroma obveznosti kot posledica ocene sedanjega stanja sredstev in obveznosti do virov sredstev ter predvidenih bodočih koristi iz sredstev in obveznosti. Temelji na novih informacijah ali novih dogodkih, zato se ne šteje za popravke napak. Ocenjevanje zajema sodbe, ki so zasnovane na najnovejših informacijah, na primer glede potrebne oslabitve terjatev in zalog, glede poštene vrednosti finančnih sredstev in finančnih obveznosti, glede dobe koristnosti amortizirljivih sredstev in vzorca pojavljanja gospodarskih koristi iz teh sredstev, glede jamstvenih obvez in tako naprej. Učinek spremembe računovodske ocene se uporabi za naprej in vpliva le na obdobje, v katerem je bila računovodska ocena spremenjena, in na kasnejša obdobja.

Računovodske usmeritve so načela, temelji, dogovori, pravila in navade, ki jih podjetje upošteva pri sestavljanju računovodskih izkazov. Spremenijo se, če tako zahtevajo računovodski standardi in stališča oziroma pojasnila k njim. V takem primeru podjetje učinke spremembe računovodske usmeritve, ki izhaja iz začetne uporabe standarda, stališča oziroma pojasnila, obračuna v skladu s posebnimi prehodnimi določbami standarda, stališča oziroma pojasnila, če posebnih prehodnih določb ni, pa spremembo uporabi za nazaj (kot da bi jo bilo vedno uporabljalo). Računovodske usmeritve lahko zaradi novih informacij ali novih dogodkov spremeni tudi podjetje samo, da bi računovodski izkazi vsebovali zanesljivejše in ustreznejše informacije o njegovem poslovanju. V takem primeru uporabi podjetje novo usmeritev za nazaj (kot da bi jo bilo vedno uporabljalo). Pri uporabi računovodske usmeritve za nazaj se preračunajo primerjalni zneski vsake vpletene sestavine kapitala (običajno preneseni poslovni izid) za predstavljeno primerjalno preteklo obdobje in preostali primerjalni zneski, kot da bi se bila nova računovodska usmeritev uporabljala že od vsega začetka. Če je uporaba za nazaj (kot da bi jo bilo vedno uporabljalo) neizvedljiva, to dejstvo razkrije (skupaj z razlogom zanj in načinom uporabe nove usmeritve) in uporabi novo računovodsko usmeritev za naprej, in sicer na začetku prvega obdobja, ko je to izvedljivo.

Napake lahko nastanejo pri pripoznavanju, merjenju, predstavljanju in/ali razkrivanju postavk računovodskih izkazov. Napake so opustitve postavk in napačne navedbe v računovodskih izkazih za pretekla obdobja, ki izhajajo iz neupoštevanja ali napačne uporabe zanesljivih informacij, ki so bile na voljo v času, ko so bili računovodski izkazi odobreni za objavo, in za katere se je upravičeno domnevalo, da bodo pridobljene in upoštevane pri sestavitvi računovodskih izkazov. Podjetje popravi bistvene napake iz preteklih obdobj za nazaj, in sicer v prvih računovodskih izkazih, odobrenih za objavo, po odkritju napak. Napake popravi s preračunavanjem primerjalnih zneskov sredstev, dolgov in vseh vpletenih sestavin kapitala predstavljenega preteklega obdobja. Napake iz preteklega obdobja se popravijo s preračunavanjem za nazaj (kot da do njih v preteklem obdobju sploh ne bi bilo prišlo), razen če je to neizvedljivo; v takem primeru to dejstvo razkrije. Učinek popravkov napak iz preteklih obdobj se ne vključi v poslovni izid obdobja, v katerem je prišlo do odkritja napak.

## 10. Poslovne združitve

Poslovna združitev je združitev posameznih podjetij (poslovnih subjektov) v eno poročajoče podjetje. Posel se opravi med delničarji podjetij, ki se združujejo, ali med podjetjem in delničarji drugega podjetja. Posledica poslovne združitve je lahko razmerje med obvladujočim in odvisnim podjetjem, v katerem je prevzemnik obvladujoče podjetje in prevzeti odvisno podjetje. V tem primeru prevzemnik uporablja določbe te točke uvoda v skupinskih računovodskih izkazih. Prevzemnik je podjetje, ki obvladuje prevzeto podjetje. Obvladovanje je možnost odločanja o finančnih in poslovnih usmeritvah podjetja za pridobivanje koristi iz njegovega delovanja. Poslovna združitev lahko namesto nakupa kapitala drugega podjetja vključuje nakup vseh ali dela čistih sredstev, vključno z dobrim imenom. Takšna poslovna združitev ne povzroči razmerja med obvladujočim in odvisnim podjetjem.

Poslovne združitve se obračunavajo z uporabo nakupne metode, ki obsega te korake: a) določitev prevzemnika, b) izmeritev nabavne vrednosti poslovne združitve in c) razporeditev nabavne vrednosti poslovne združitve (na datum prevzema) na pridobljena sredstva ter prevzete dolgove in pogojne obveznosti. Datum prevzema je datum, na katerega začne prevzemnik obvladovati prevzeto podjetje.

Prevzemnik meri nabavno vrednost poslovne združitve kot celoto a) poštenih vrednosti (na datum zamenjave) danih sredstev, nastalih ali prevzetih dolgov in kapitalskih inštrumentov, ki jih izda v zameno za obvladovanje prevzetega podjetja; ter b) vseh stroškov, ki jih lahko neposredno pripiše poslovni združitvi. Prevzemnik všteje znesek prilagoditve nabavne vrednosti poslovne združitve, odvisne od prihodnjih dogodkov, v nabavno vrednost poslovne združitve (če jo omogoča sporazum o poslovni združitvi) na datum prevzema, če je prilagoditev verjetna in je znesek mogoče zanesljivo izmeriti. Če se dogodki v prihodnosti ne zgodijo ali če je potreben popravek prilagoditve, se temu prilagodi nabavna vrednost združitve. Prilagoditev se ne vključi v nabavno vrednost združitve, če ni verjetna. Če pozneje postane verjetna in se lahko zanesljivo izmeri, se dodatno upoštevanje šteje kot prilagoditev nabavne vrednosti poslovne združitve.

Prevzemnik na datum prevzema razporedi stroške poslovne združitve, tako da pripozna razpoznavna sredstva, dolgove in pogojne obveznosti prevzetega podjetja po pošteni vrednosti na ta datum, razen nekratkoročnih sredstev (ali skupin za odtujitev), ki se pripoznajo po pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje. Morebitna razlika med nabavno vrednostjo poslovne združitve ter deležem prevzemnika v čisti pošteni vrednosti razpoznavnih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti se obračuna kot dobro ime ali kot presežek nad nabavno vrednostjo poslovne združitve.

Dobro ime kot presežek nabavne vrednosti poslovne združitve nad deležem prevzemnika v čisti pošteni vrednosti razpoznavnih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti se pripozna kot sredstvo na datum prevzema in po začetnem pripoznanju obravnava v skladu s SRS 2. Če delež prevzemnika v čisti pošteni vrednosti razpoznavnih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti preseže nabavno vrednost poslovne združitve, prevzemnik a) ponovno oceni določitev in izmeritev razpoznavnih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja ter nabavne vrednosti združitve ter b) nemudoma pripozna v poslovnem izidu vsak presežek, ki ostane po tej ponovni oceni. Razpoznavna sredstva in dolgovi prevzetega podjetja lahko vključujejo tudi sredstva in dolgove, ki prej niso bili pripoznani v računovodskih izkazih prevzetega podjetja.

Prevzemnik razkrije za vsako poslovno združitev a) imena in opise podjetij, ki se združujejo; b) datum prevzema; c) odstotek pridobljenih glasovalnih kapitalskih inštrumentov; č) nabavno vrednost združitve in opis njenih postavk ter d) znesek dobrega imena ali presežka, pripoznanega v poslovnem izidu.

Za zadeve obračuna poslovnih združitev, ki niso urejene v tej točki, se neposredno uporabljajo določbe MSRP 3 – Poslovne združitve.

## 11. Odloženi davki

Računovodska obravnava terjatev in obveznosti za odloženi davek je rezultat obračunavanja sedanjih in prihodnjih davčnih posledic:

a) prihodnje povrnitve (poravnave) knjigovodske vrednosti sredstev (obveznosti), pripoznanih v bilanci stanja podjetja; ter

b) poslov in drugih poslovnih dogodkov v obravnavanem obdobju, pripoznanih v računovodskih izkazih podjetja.

Če je verjetno, da bodo posledica povrnitve ali poravnave knjigovodske vrednosti sredstva (obveznosti) večja (manjša) prihodnja plačila davka, kot bi bila, če takšna povrnitev ali poravnava ne bi imela davčnih posledic, podjetje pripozna obveznost za odloženi davek (terjatev za odloženi davek) z nekaterimi izjemami.

Podjetje obračuna odloženi davek z uporabo metode obveznosti po bilanci stanja, ki se osredotoča na začasne razlike. Začasne razlike so razlike med davčno vrednostjo posameznega sredstva ali obveznosti in njegovo (njeno) knjigovodsko vrednostjo v bilanci stanja. Davčna vrednost posameznega sredstva ali obveznosti je znesek, ki se prisodi temu sredstvu ali obveznosti pri obračunu davka.

Davčna vrednost sredstva je znesek, ki se pri obračunu davka odšteje od vsake obdavčljive gospodarske koristi, ki priteče v podjetje, kadar se z njo povrne knjigovodska vrednost sredstva. Če gospodarska korist ni obdavčljiva, je davčna vrednost sredstva enaka njegovi knjigovodski vrednosti.

Davčna vrednost obveznosti je njena knjigovodska vrednost, zmanjšana za znesek, ki se bo odštel pri obračunu davka glede na to obveznost v prihodnjih obdobjih. V primeru odloženega prihodka je davčna vrednost iz tega izhajajoče obveznosti njena knjigovodska vrednost, zmanjšana za znesek prihodka, ki v prihodnjih obdobjih ne bo obdavčljiv.

Začasne razlike so lahko bodisi:

a) obdavčljive začasne razlike, to je začasne razlike, katerih posledica so zneski, ki se prištejejo pri ugotavljanju obdavčljivega dobička (davčne izgube) v prihodnjih obdobjih, ko se knjigovodska vrednost sredstva povrne ali knjigovodska vrednost obveznosti poravna; ali

b) odbitne začasne razlike, to je začasne razlike, katerih posledica so zneski, ki se odštejejo pri ugotavljanju obdavčljivega dobička (davčne izgube) v prihodnjih obdobjih, ko se knjigovodska vrednost sredstva povrne ali knjigovodska vrednost obveznosti poravna.

Posledice obdavčljivih začasnih razlik se kažejo v obveznostih za odloženi davek, ki so zneski davka iz dobička, ki jih bo treba poravnati v prihodnjih obdobjih glede na obdavčljive začasne razlike.

Posledice odbitnih začasnih razlik se kažejo v terjativah za odloženi davek, ki so zneski davka iz dobička, ki bodo povrnjeni v prihodnjih obdobjih glede na

a) odbitne začasne razlike,

b) prenos neizrabljenih davčnih izgub v naslednja obdobja in

c) prenos neizrabljenih davčnih dobropisov v naslednja obdobja.

Podjetje obračuna davčne posledice poslov in drugih poslovnih dogodkov na enak način, kot obračuna same posle in druge poslovne dogodke. Tako se vse terjatve in obveznosti za odloženi davek, povezane s posli in drugimi poslovnimi dogodki, pripoznanimi v izkazu poslovnega izida (uspeha), tudi pripoznajo v izkazu poslovnega izida kot odhodek za davek oziroma kot prihodek od davka. Vse terjatve in obveznosti za odloženi davek, povezane s posli in drugimi dogodki, pripoznanimi neposredno v kapitalu, se tudi pripoznajo neposredno v kapitalu (na primer obveznosti za odloženi davek, če se sredstva prevrednotijo, pri obračunu davka pa ni ustreznih prilagoditev). Podobno vpliva pripoznavanje terjatev za odloženi davek in obveznosti za odloženi davek pri poslovni združitvi na znesek dobrega imena, ki se pojavi pri tej poslovni združitvi.

## 12. Skupni podvigi

Skupni podvig je pogodbeni sporazum o skupaj obvladovanem gospodarskem delovanju dveh ali več strank. Podvižnik je stranka v skupaj obvladovanem gospodarskem delovanju.

Skupni podvigi so

- skupaj obvladovano delovanje,
- skupaj obvladovana sredstva in
- skupaj obvladovana podjetja.

Za vse tri vrste skupnih podvigov je značilno, da dva ali več podvižnikov zavezuje pogodbeni sporazum in da pogodbeni sporazum določa skupno obvladovanje. Pogodbeni sporazum zagotavlja, da delovanja ne obvladuje en sam podvižnik.

*Za skupaj obvladovano delovanje* je značilen pogodbeni sporazum, ki določa uporabo sredstev in drugih dejavnikov podvižnikov. Vsak podvižnik uporablja lastna sredstva, pri čemer se pri njem pojavljajo stroški in obveznosti, skrbi pa tudi za lastno financiranje, s čimer so povezane njegove obveznosti. Pogodbeni sporazum običajno določa način delitve prihodkov od prodaje skupnih proizvodov in skupaj nastalih odhodkov med podvižniki. Pri skupaj obvladovanem delovanju ne gre za ustanovitev delniške družbe, družbe z omejeno ali neomejeno odgovornostjo ali kakega drugega podjetja, pa tudi ne za finančni ustroj, ki bi bil ločen od podvižnikov. Glede na svoj delež v skupaj obvladovanem delovanju mora podvižnik v svojih posamičnih računovodskih izkazih pripoznati

- a) sredstva, ki jih obvladuje, in obveznosti, ki jih prevzame, ter
- b) del odhodkov, ki jih prevzame, in svoj del prihodkov od prodaje blaga ali storitev iz skupnega podviga.

*Za skupaj obvladovana sredstva* je značilno skupno obvladovanje in pogosto skupno lastništvo podvižnikov nad enim ali več sredstvi, ki so ga (jih) prispevali v skupni podvig ali pridobili zanj ter slednjemu tudi služi(jo). Taka sredstva naj bi podvižnikom prinašala koristi. Vsak podvižnik ima svoj delež v celotni količini proizvodov iz omenjenih sredstev, vsak pa tudi prevzame svoj del odhodkov. Vsak podvižnik obvladuje svoj del prihodnjih gospodarskih koristi na podlagi svojega dela v skupaj obvladovanih sredstvih. Pri skupaj obvladovanih sredstvih ne gre za ustanovitev delniške družbe, družbe z omejeno ali neomejeno odgovornostjo ali kakega drugega podjetja, pa tudi ne za finančni ustroj, ki bi bil ločen od podvižnikov. Glede na svoj delež v skupaj obvladovanih sredstvih mora podvižnik v svojih posamičnih računovodskih izkazih pripoznati

- a) svoj del v skupaj obvladovanih sredstvih, ki so razvrščena glede na vrsto sredstev;
- b) vse obveze, ki jih prevzame;
- c) svoj del obveznosti, ki jih prevzame skupaj z drugimi podvižniki v zvezi s skupnim podvigom;
- č) vse prihodke od uporabe ali prodaje svojega deleža celotne količine proizvodov skupnega podviga skupaj s svojim deležem odhodkov, nastalim v skupnem podvigu; in
- d) vse odhodke, nastale pri njem v zvezi z njegovim deležem v skupnem podvigu.

*Za skupaj obvladovana podjetja* je značilna ustanovitev delniške družbe, družbe z neomejeno ali omejeno odgovornostjo ali kakega drugega podjetja, v katerem ima vsak podvižnik svoj delež. Takšno podjetje posluje tako kot druga podjetja, le da pogodbeni sporazum med podvižniki določa skupno obvladovanje celotnega gospodarskega delovanja takšnega podjetja. Vsak podvižnik ima pravico do deleža v poslovnem izidu, ki ga doseže skupaj obvladovano podjetje.

Za zadeve računovodskega obravnavanja skupnih podvigov, ki niso urejene v tej točki ali v posamičnem SRS, se neposredno uporabljajo določbe MRS 31 – Deleži v skupnih podvigih.

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

Skupina podjetij je gospodarska enota, 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 posamičnih računovodskih izkazov uskupinjenih podjetij z ustreznimi uskupinjevalnimi (konsolidacijskimi) popravki, ki pa niso predmet knjiženja v računovodskih razvidih uskupinjenih 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.

Obvladovanje je zmožnost odločanja o finančnih in poslovnih usmeritvah podjetja za pridobivanje koristi iz njegovega delovanja. Odvisno podjetje je podjetje, ki ga obvladuje drugo obvladujoče podjetje.

Za takšno skupino sestavlja obvladujoče podjetje skupinske računovodske izkaze.

Obvladujočemu podjetju, ki je samo hkrati odvisno podjetje in ki ga obvladuje drugo podjetje s sedežem v Republiki Sloveniji, ni treba sestavljati skupinskih računovodskih izkazov, če pridobi privolitev vseh manjšinskih lastnikov kapitala; mora pa pojasniti razloge, iz katerih jih ni sestavilo, skupaj s podlagami, na katerih so zasnovani posamični računovodski izkazi od njega odvisnih podjetij. Razkriti mora tudi naziv in registrirani sedež obvladujočega podjetja, ki objavlja skupinske računovodske izkaze.

V primeru obvladujočega podjetja in od njega odvisnih podjetij gre za *popolno uskupinjevanje*. *Popolno uskupinjevanje* je združevanje računovodskih izkazov obvladujočega podjetja in od njega 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; ter
- posebej izkazati manjšinske deleže v kapitalu in v čistem dobičku.

Za izvedbo popolnega uskupinjenja je treba zagotoviti, da

- so v posamičnih računovodskih izkazih odvisnih podjetij za podobne poslovne dogodke uporabljene enotne računovodske usmeritve;
- so postavke v posamičnih računovodskih izkazih odvisnih 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 posamični računovodski izkazi uskupinjenih 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 posamične računovodske izkaze;

- je določena metoda prevedbe iz tuje valute, v kateri so predstavljeni posamični računovodski izkazi odvisnih podjetij, v predstavitevno 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 posamični bilanci stanja odvisnega podjetja, ob upoštevanju poštenih vrednosti teh sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti, oziroma kot dobro ime ali kot presežek (prihodek) v uskupinjenem poslovnem izidu, ki v posamični bilanci stanja odvisnega podjetja ali obvladujočega podjetja ni bil(o) izkazan(o). Razpoznavni sredstva in dolgovi odvisnega podjetja se pripoznajo ločeno od datuma prevzema, če in le če

- a) je verjetno, da bodo z njimi povezane prihodnje gospodarske koristi pritekale v obvladujoče podjetje ali da bodo dejavniki, s katerimi so povezane gospodarske koristi, odtekali iz njega, in
- b) je na voljo zanesljivo merilo njihove nabavne vrednosti ali poštene vrednosti.

Kot celota se izmerijo

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

Vsak presežek nabavne vrednosti nad deležem obvladujočega podjetja v poštenu vrednosti pridobljenih razpoznavnih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti 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 nabrane izgube zaradi oslabilve, ki pomenijo prevrednotovalne poslovne odhodke v skupinskem izkazu poslovnega izida. Vsak presežek deleža v poštenu vrednosti pridobljenih razpoznavnih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti nad nabavno vrednostjo se v skupinskih računovodskih izkazih pripozna kot presežek (prihodek) v uskupinjenem poslovnem izidu.

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.

Pri prvem uskupinjevanju je nabavna vrednost pridobljenega deleža v kapitalu odvisnega podjetja opredeljena kot nakupna cena, povečana za neposredne 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, dolgovi in pogojnih obveznostih 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, dolgovi in pogojnim obveznostim 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, dolgovom in pogojnim obveznostim. Odvisno podjetje še vedno vodi svoje knjigovodske razvide po nespremenjenih knjigovodskih vrednostih; preračunane pozitivne in negativne razlike so le del prevedbenih 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 ime oziroma presežek (prihodek) v uskupinjenem poslovnem izidu. 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 prevedbene 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. 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 niso 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.

Kadar je obvladujoče podjetje ali od njega odvisno podjetje naložbenik v pridruženo podjetje, se v skupinskih računovodskih izkazih naložba v pridruženo podjetje obračuna z uporabo kapitalne metode.

*Pridruženo podjetje* je podjetje, v katerem ima naložbenik pomemben vpliv in ki ni niti odvisno podjetje niti naložbenikov skupni podvig. Če ima naložbenik neposredno ali posredno, prek odvisnih podjetij, 20 % ali več glasovalnih pravic v podjetju, v katero naložbi, velja predpostavka, da ima pomemben vpliv, razen če je mogoče nedvoumno dokazati, da takega vpliva nima. Velja tudi obratno: če ima naložbenik neposredno ali posredno, prek odvisnih podjetij, manj kot 20 % glasovalnih pravic v podjetju, v katero naložbi, velja predpostavka, da nima pomembnega vpliva, razen če je mogoče tak vpliv nedvoumno dokazati. Dokaz za naložbenikov pomembni vpliv je običajno eno ali več naslednjih dejstev:

- a) zastopstvo v upravnem odboru ali ustreznem odločevalnem organu podjetja, v katero naložbi;
- b) sodelovanje pri odločanju;
- c) bistveni posli med naložbenikom in podjetjem, v katero naložbi;
- č) medsebojno izmenjavanje vodilnega osebja; in/ali
- d) zagotavljanje bistvenih strokovnih informacij.

Po kapitalski metodi se finančna naložba najprej evidentira po nabavni vrednosti, knjigovodska vrednost pa se poveča ali zmanjša, tako da se pripozna naložbenikov delež v dobičku ali izgubi podjetja, v katerem ima naložbenik pomemben vpliv, ki nastane po datumu, ko je bila finančna naložba opravljena. Znesek, dobljen iz razdelitve čistega dobička podjetja, v katerem ima naložbenik pomemben vpliv, zmanjšuje knjigovodsko vrednost finančne naložbe. Preračuni knjigovodske vrednosti so morda prav tako potrebni, če se spremeni naložbenikov sorazmerni delež v kapitalu drugega podjetja, a te spremembe niso vključene v izkaz poslovnega izida (uspeha). Med takimi spremembami so tudi tiste, ki so posledica prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev in finančnih naložb, tečajnih razlik in preračunavanja razlik, ki nastanejo pri poslovni združitvi.

Kadar je obvladujoče podjetje ali od njega odvisno podjetje naložbenik v skupaj obvladovanih podjetjih, se v skupinskih računovodskih izkazih naložba v skupaj obvladovanih podjetjih obračuna na podlagi sorazmernega uskupinjevanja ali kapitalske metode. Pri tem podjetje uporablja MRS od 31.30 do MRS 31.45.

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

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

## **14. Opisovanje skladnosti s slovenskimi računovodskimi standardi v računovodskih izkazih**

Podjetja, ki morajo uporabljati SRS, morajo to razkriti. Njihovi računovodski izkazi se ne opišejo kot skladni z njimi, če niso v skladu z vsemi zahtevami vseh ustreznih standardov ter z vsemi ustreznimi stališči in pojasnili. Računovodski izkazi niso v skladu s SRS, če vsebujejo bistvene napake ali nebistvene napake, narejene, da bi se dosegla izbrana predstavitev poslovanja.

## **15. Prehodne določbe**

Podjetje na dan prehoda na SRS (2006), to je po stanju na dan 1. januarja 2006, opravi tele prilagoditve in preračune:

- a) pripozna vsa sredstva in obveznosti, katerih pripoznanje zahtevajo SRS (2006),
- b) odpravi pripoznanje sredstev in obveznosti, če SRS (2006) ne omogočajo takega pripoznanja,
- c) prerazvrsti postavke sredstev in obveznosti, razvrščene v skladu s SRS 2002, če se v skladu s SRS 2006 razvrščajo v druge vrste sredstev oziroma obveznosti.
- č) uporabi SRS (2006) pri merjenju vseh pripoznanih sredstev in obveznosti.

Za prilagoditve in preračune iz prvega odstavka te točke uvoda se preračuna preneseni poslovni izid oziroma druga postavka kapitala podjetja skladno z naslednjim (tretjim) odstavkom tega poglavja.

Prilagoditve in preračuni iz prvega odstavka vključujejo zlasti

- preizkus dobrega imena zaradi oslabitve na dan prehoda na SRS (2006);
- odpravo celotnega slabega imena;

- preračun celotnih nepremičnin ali njihovega dela, ki jih podjetje na dan 31. decembra 2005 v poslovnih knjigah izkazuje med opredmetenimi osnovnimi sredstvi in dolgoročnimi finančnimi naložbami, ki po SRS 6 – Naložbene nepremičnine (2006) izpolnjujejo pogoje za uvrstitev med naložbene nepremičnine;
- preračun dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb, ki bodo skladno s SRS 3 – Finančne naložbe (2006), razvrščene po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, na njihovo pošteno vrednost na dan 1. januarja 2006; že oblikovani posebni prevrednotovalni popravki kapitala v zvezi z dolgoročnimi in kratkoročnimi finančnimi naložbami, ki bodo razvrščene po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, se na dan preračuna odpravijo v dobro prenesenega poslovnega izida;
- preračun dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb, ki bodo skladno s SRS 3 – Finančne naložbe (2006) razvrščene med za prodajo razpoložljive finančne naložbe, na njihovo pošteno vrednost na dan 1. januarja 2006; za učinke preračuna na večjo pošteno vrednost po stanju na dan 1. januarja 2006 se oblikuje presežek iz prevrednotenja;
- preračun dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb v odvisna, skupaj obvladovana in pridružena podjetja, ki bodo skladno s SRS 3 – Finančne naložbe (2006) izmerjene po nabavni vrednosti; za izvorno nabavno vrednost teh finančnih naložb se šteje njihova knjigovodska vrednost na dan 1. januarja 2002 z upoštevanimi potrebnimi oslabitvami finančnih naložb do vključno 31. decembra 2005 ter z upoštevanimi spremembami zaradi novih pridobitev in odtujitev v obdobju od 1. januarja 2002 do vključno 31. decembra 2005;
  - a) podjetje, ki je finančne naložbe do vključno 31. decembra 2005 vrednotilo po kapitalski metodi in je za učinke iz prevrednotenja do vključno tega datuma povečevalo finančne prihodke oziroma finančne odhodke posameznega poslovnega leta, na dan 1. januarja 2006 zmanjša oziroma poveča knjigovodsko vrednost finančne naložbe za vsoto do vključno 31. decembra 2005 obračunanih finančnih prihodkov oziroma odhodkov in za učinek zmanjša oziroma poveča preneseni poslovni izid;
  - b) podjetje, ki je finančne naložbe do vključno 31. decembra 2005 vrednotilo po kapitalski metodi in je za učinke iz prevrednotenja do vključno tega datuma povečevalo posebni prevrednotovalni popravek kapitala, na dan 1. januarja 2006 zmanjša knjigovodsko vrednost finančne naložbe in odpravi posebni prevrednotovalni popravek kapitala za vsoto od 1. januarja 2002 do vključno 31. decembra 2005 obračunanih prevrednotovalnih popravkov kapitala;
  - c) dividende oziroma deleži v dobičku iz pripisanih dobičkov do konca 2001, ki so po tej alineji še vključeni v knjigovodsko vrednost finančne naložbe in prejeti po 1. januarju 2006, v letu prejema zmanjšujejo knjigovodsko vrednost finančne naložbe;
- saldo splošnega prevrednotovalnega popravka kapitala 31. decembra 2005 prenesejo podjetja 1. januarja 2006 v kapitalske rezerve.

Podjetje na dan 1. januarja 2006 ne preračuna poslovnih združitvev, ki so bile v poslovnih knjigah pripoznane do vključno 31. decembra 2005.

Dele opredmetenih osnovnih sredstev večjih vrednosti, ki imajo različne dobe koristnosti in/ali vzorce uporabe, pomembne v razmerju do celotne nabavne vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva, podjetje po SRS 1 – Opredmetena osnovna sredstva (2006) po 1. januarju 2006 izkazuje in obračunava ločeno za nove nabave, razen če je ločeno spremljanje delov opredmetenih osnovnih sredstev v računovodskih izkazih zagotavljalo že do vključno 31. decembra 2005.

Podjetje na dan 1. januarja 2006 uporabi na dan 31. decembra 2005 prevrednotene nabavne vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev kot izvirne nabavne vrednosti teh sredstev na dan 1. januarja 2006. Podjetje na dan 1. januarja 2006 ohrani že obračunane posebne prevrednotovalne popravke kapitala v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi in jih v naslednjih obdobjih obračuna skladno s SRS 1.32.

## **16. Datuma sprejetja in začetka uporabe**

Uvod v slovenske računovodske standarde je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 17. novembra 2005. K njemu sta dala soglasje minister za finance in minister za gospodarstvo. Podjetja, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati s 1. januarjem 2006, preostala podjetja pa s prvim poslovnim letom, ki se začne po tem datumu.

Podjetja z dnem začetka uporabe tega Uvoda prenehajo uporabljati Uvod v slovenske računovodske standarde (2002).