

UVOD V SLOVENSKE RAČUNOVODSKE STANDARDE IN OKVIR SRS (2016)

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~~ **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 ~~smernico razvijanja~~ **pooblastilo za razvoj** strokovnih standardov nadaljevali ~~zakon~~ **Zakon** o gospodarskih družbah in ~~zakon~~ **Zakon** o revidiranju ter drugi zakoni, ki se sklicujejo nanju.

Že ~~drugič~~ **tretjič** prenovljeni ~~v nadaljevanju predstavljeni~~ SRS temeljijo na ~~zakonu~~ **Zakonu** o gospodarskih družbah **in v slovenski pravni red prenašajo vsebino Direktive 2013/34/EU**. 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 izvirna združitev domače računovodske teorije z mednarodnimi zahtevami, zlasti mednarodnimi standardi računovodskega poročanja in direktivami Evropske unije. ~~Njihova posebnost~~ **Posebnost prvotnih SRS pa je bila, da obravnavajo so obravnavali** računovodenje kot celoto za notranje in zunanje potrebe ~~podjetij~~ **organizacij**. ~~Zajemajo~~ **Zajemali so** finančno, stroškovno in poslovodno računovodstvo. Prvotni SRS so izhajali 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. Prenovljeni SRS pa, podobno kot mednarodni standardi računovodskega poročanja obravnavajo samo pravila finančnega računovodenja in poročanja za zunanje potrebe **organizacij**. Dopolnjujejo pa jih Pravila skrbnega računovodenja (PSR), ki so bila prej sestavni del SRS.

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~~ **izraženi podatki**. 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~~ **organizacije** ter doseganje taktičnih in izvajalnih ciljev, da bi se povečala vrednost ~~podjetja~~ **organizacije**. 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, ~~zaposlenih~~ **zaposlenih**, 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 prvič oblikovan in sprejet leta 1972, v zadnji dopolnjeni obliki pa ga je sprejel strokovni svet Inštituta 22. marca 1995. **Tudi sedanji** 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 **ter** oblikovanja in predstavljanja računovodskih ~~informacij ter hrambe računovodskih podatkov in informacij~~. **Kodeks**

računovodskih načel kasneje ni bil več prenovljen ali dopolnjen, saj morajo SRS temeljiti na zahtevah direktiv Evropske unije.

Z zakonom predpisani računovodski izkazi so le končni **posledek rezultat** 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~~ **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~~ **obračunov ali napovedi**, ne pa na ~~zamisli~~ **rešitve** v računovodskih standardih.

SRS se nanašajo predvsem na gospodarske družbe, ~~glede na svoje potrebe pa jih uporabljajo pa jih~~ tudi ~~druga podjetja~~ **druge organizacije, samostojni podjetniki posamezniki**, zavodi, **društva, agencije** in celo državne organizacije, če to posebej določajo ~~ustrezni državni~~ **področni** 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~~. Zato je v prenovljenih SRS govora o organizacijah, ki se v SRS uporablja kot najširši **pojmem za vse uporabnike SRS**. Temeljna pravila računovodenja, predvsem pravila pripoznavanja, odprave pripoznavanja, merjenja in vrednotenja gospodarskih kategorij naj bi bila po prenovljenem konceptu računovodenja v vseh organizacijah enaka ne glede na pravno organizacijsko in statusno obliko organizacije. Zato so v posebnih standardih urejene le posebnosti računovodskih rešitev, ki se nanašajo na organizacije, ki niso družbe oziroma so socialna podjetja.

Sestavina SRS so **tudi** razlagalni slovarji strokovnih izrazov, dodani posameznim standardom **ter** **pojasnila k SRS ali k Uvodu v SRS in okviru SRS**.

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:

Celotni SRS obsegajo Uvod v SRS in okvir SRS ter posamezne SRS, ki urejajo gospodarske kategorije (Standardi I), standarde zunanjega računovodskega poročanja (Standardi II) in standarde posebnosti za organizacije v posameznih dejavnostih (Standardi III). Njihova razvrstitev je naslednja:

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 **Dolgovi**

SRS 10 - Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve

SRS 11 - ~~Kratkoročni dolgovi~~ **Časovne razmejitve**

SRS 12 - ~~Kratkoročne časovne razmejitve~~ **Stroški materiala in storitev**

SRS 13 - Stroški amortizacije **dela in stroški povračil**

SRS 14 - ~~Stroški materiala in storitev~~ **Odhodki**

SRS 15 - ~~Stroški dela in stroški povračil zaposlencem~~ **Prihodki**

SRS 16 - ~~Stroški po vrstah, mestih in nosilcih~~ **Ugotavljanje in merjenje poštene vrednosti**

SRS 17 - ~~Odhodki~~ **Oslabitev opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev**

SRS 18 - **Prihodki**

SRS 19 - ~~Vrste poslovnega izida in denarnega izida~~

SRS 20 - ~~Računovodsko predračunavanje in računovodski predračuni~~ **Oblike bilance stanja za zunanje poslovno poročanje**

SRS 21 - ~~Knjigovodske listine~~ **Oblike izkaza poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje**

SRS 22 - ~~Poslovne knjige~~ **Oblike izkaza denarnih tokov za zunanje poslovno poročanje** SRS 23 - **Oblike izkaza gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje**

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~~ **Računovodske rešitve pri samostojnih podjetnikih posameznikih**

SRS 31 - Računovodske rešitve v zadrugah

SRS 32 - Računovodske rešitve za gospodarske javne službe

SRS 33 - Računovodske rešitve v društvih in invalidskih organizacijah

SRS 34 - Računovodske rešitve v nepridobitnih organizacijah - pravnih osebah zasebnega prava

SRS 35 - Računovodske rešitve v socialnih podjetjih

SRS od 1 do 19 ~~17~~ obravnavajo metodiko vsebinskega izkazovanja gospodarskih kategorij, SRS od 24 ~~20~~ do 27 ~~23~~ metodiko oblikovnega predstavljanja gospodarskih kategorij pri zunanjem računovodskem poročanju, SRS od 29 ~~30~~ do 23 ~~39~~ 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: posebnosti računovodenja za organizacije v posameznih dejavnostih in posebnosti računovodenja v primerih, ko niso upoštevane temeljne računovodske predpostavke, na katerih so zasnovani splošni SRS, na primer posebnosti računovodenja v organizacijah s časovno omejenim delovanjem. Družbe s časovno neomejenim delovanjem (*»going concern«*) morajo pri svojem predpisanem zunanjem poročanju upoštevati Uvod v SRS in okvir SRS ter SRS-je posameznih gospodarskih kategorij (Standardi I) in standarde poročanja (Standardi II), ostale organizacije pa še ustrezne standarde posebnosti v posameznih dejavnostih oziroma organizacije, ki delujejo v posebnih okoliščinah (Standardi III).

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 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 zadrukah,~~

~~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~~

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 **Tiste organizacije**, ki morajo po zakonu **zakonih** uporabljati SRS, neposredno **in posredno ne** uporabljajo le tiste določbe **določb** 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.~~

Organizacije vodijo poslovne knjige po svojem kontnem načrtu, sestavljenem na podlagi Enotnega kontnega okvira za gospodarske družbe, samostojne podjetnike posameznike, kmečka gospodinjstva, zadruge, nepridobitne organizacije - pravne osebe zasebnega prava ter društva in invalidske organizacije, ki ga predpiše Slovenski inštitut za revizijo.

Določbe v mednarodnih standardih računovodskega poročanja 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 **za SRS** 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 **za SRS**; če se z njim strinjata najmanj dve tretjini članov komisije **za SRS**, ga obravnava strokovni svet Inštituta. Če se z njim strinjata najmanj dve tretjini članov strokovnega sveta, se objavi **na spletni strani Inštituta** 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 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 naštet 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~~ **dodatku publikacije** 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~~ **k SRS ali k uvodu v SRS in okviru SRS**; 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 člena 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) (2016); to pomeni SRS 1 z veljavnostjo od leta 2006 2016).

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 niso zajeta 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 nanaša.

B. OKVIR SRS

5. 1. 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 odgovorno posloводство. 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 splošiti 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 organizacija nadaljevala nadaljevala poslovanje v doledni nedoločljivi prihodnosti in kot da nima niti namena niti potrebe, da bi ga povsem ustavilo ustavila ali pomembno skrčilo skrčila; pri računovodenju, ki izhaja iz te predpostavke, morajo biti gospodarske kategorije ovrednotene drugače, kot bi bile, če bi podjetje opustilo organizacija opustila poslovanje. Splošni Vsi SRS, razen SRS 39 - Računovodske rešitve v organizacijah v stečaju ali likvidaciji upoštevajo to predpostavko; podjetje ali druga organizacija Organizacije, kjer ta predpostavka ne prihaja v poštev, ker obstaja upravičen dvom o nadaljevanju poslovanja, se ne more opirati na splošne SRS, temveč zanj(o) velja posebni SRS računovodijo le po SRS 39.

Splošni SRS podjetja organizacije podrobneje opominjajo, na kaj morajo biti pozorna pozorne 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 pomembnost, bistvenost pomembnost 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 pomembne 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 bistvenost pomembnost. 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 ekonomsko 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 iste organizacije v enakem pravno organizacijskem statusu za različna leta ali postavke v računovodskih izkazih različnih podjetij organizacij, temveč tudi da so konti in knjižbe na njih metodično enotni tako v posameznem podjetju posamezni organizaciji kot v različnih podjetjih organizacijah. Poenotenje pa ne sme postati ovira za uvajanje boljših rešitev, ki jih prinašajo SRS (2006).

6. 2. 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 organizacije. Kasneje ga povečujejo z novimi vlogami in s čistim dobičkom, v posebnih primerih pa tudi s prehodnim prevrednotenjem posameznih sredstev ali obveznosti. Kapital se zmanjšuje z vračili lastnikom ali s čisto izgubo. Kapital izraža lastniško financiranje podjetja organizacije in je obveznost podjetja organizacije do lastnikov. To je tudi tista obveznost do virov sredstev, ki je ni mogoče obravnavati kot dolg. Sicer pa se pri poslovanju podjetja organizacije vedno pojavljajo tudi dolгови, ki omogočajo dopolnjevanje sofinanciranje 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 organizacija pridobi s kapitalom ali dolгови, imajo obliko stvari, pravic ali denarja; podjetje organizacija jih obvladuje in iz njih pričakuje gospodarske koristi. Te pritekajo na več načinov: podjetje organizacija

- a) uporablja sredstvo same sama 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 organizacije. Pri ugotavljanju obstoja posameznega sredstva pa lastninska pravica ni bistvena. Zmožnost podjetja organizacije, 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 gospodarne uporabe, 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 organizacije, 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. 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, lahko še neznana.

Kapital, to je lastniški kapital, kot je navadno imenovan pri poslovnem financiranju, je ostanek sredstev po odštetju vseh dolgov. Formalno je v gospodarskih družbah 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 organizacije, preneseni in čisti dobiček poslovnega leta, ki lahko zajema tudi namensko opredeljene dele kot rezerve in dele, ki še niso bili izplačani lastnikom, revalorizacijske rezerve ter presežek iz prevrednotenja rezerve nastale zaradi vrednotenja po poštenu vrednosti. 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 organizacije 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 in proizvodov, pa tudi zaradi prevrednotenja nekaterih vrst sredstev na njihovo višjo pošteno vrednost) ali zmanjšanje 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, pa tudi zaradi prevrednotenja nekaterih vrst sredstev na njihovo nižjo pošteno ali drugo merodajno vrednost) 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 organizacija ohranila kapital, če ima na koncu obračunskega obdobja toliko kapitala, kot ga je imela imela na začetku obračunskega obdobja, njegova kupna moč pa je enaka. Vsak znesek nad ravniyo, potrebno za ohranjanje kapitala, ki je obstajal na začetku obračunskega obdobja ali ob njegovem začetnem povečanju, je celotni vseobsegajoči donos, ki ga sestavlja čisti dobiček in spremembe učinkov prevrednotenja. Vsak znesek pod ravniyo, 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 pritekale 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 sredstev povečale pritekale gospodarske koristi podjetja, nezadostna, te postavke ni več mogoče šteti kot sredstvo, temveč jo je treba odpraviti in priznati 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 ali rezervacija.

Prejemki so povečanje denarnih 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) financiranja (vlaganja) in iz naložbenja (investiranja) investiranja (naložbenja). Če pa je izkaz denarnih tokov sestavljen po posredni metodi, izkazuje pritoke in odtoke kot izračunane kategorije, ki nakazujejo vplive na spremembe denarnih sredstev in pred tem niso obravnavane kot takšne v računovodskih razvidih.

7.3. Merjenje gospodarskih kategorij v računovodskih izkazih in računovodskih razvidih

Merjenje je ugotavljanje denarno izraženih velikosti (vrednosti), v katerih se pripoznava 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 oziroma odbitki od vrednosti na temeljnem kontu, pa se šteje kot knjigovodska vrednost **seštevek oziroma** pobotana vrednost obravnavane gospodarske kategorije na **vseh** 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 tele vrednosti:

Izvirna vrednost je znesek **od lastnikov ali financerjev pridobljenih sredstev in tudi znesek** plačanih denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov ali pa poštena vrednost nadomestila, danega v trenutku nakupa, da ~~podjetje~~ **organizacija** 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 **ter druge nevrtačljive nakupne** 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 *dozvožene 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 stvarih, ki vstopajo v zalogo, v različnih trenutkih različne, je lahko končna zaloga ~~ovrednotena po povprečnih cenah~~ **izkazana na podlagi njihove porabe po zaporednih cenah ali, tehtanih povprečnih cenah, tudi drsečih povprečnih cenah, in obratno zaporednih 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 bolj 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 instrument med dobro obveščenima 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 obveščenima in voljnima strankama v poslu, v katerem sta medsebojno neodvisni in enakopravni~~ **cena, ki bi se prejela za prodajo sredstva ali plačala za prenos obveznosti v redni transakciji med udeleženci na trgu na datum merjenja**.

Če nadomestljiva vrednost ni enaka vrednosti pri uporabi, jo prav tako štejemo za pošteno vrednost, zmanjšano za stroške prodaje. Pri ~~stvarih v zalogi~~ **zalogah** 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)~~ **diskontirana (razobrestena)** vrednost ~~presežka~~ **presežkov** prihodnjih prejemkov nad izdatki **oziroma diskontirana vrednost** (prihodnjih čistih prejemkov),

ustvarjenega **ustvarjenih** po pričakovanju z določenimi sredstvi ali določenim sredstvom pri običajnem poslovanju podjetja **organizacije**. 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) **pa** znesek denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, ki jih bo podjetje **organizacija** po pričakovanjih ~~morale~~ **morala** 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 **čistih** izdatkov (~~prihodnjih čistih izdatkov~~), ki naj bi bili potrebni za poravnavanje dolgov v običajnem poslovanju.

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

Izvirna vrednost je najmanjši emisijski znesek kapitala, ki so ga lastniki vplačali ali ki se je kasneje pojavil pri poslovanju, pa ga lastniki podjetja **organizacije** 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. 4. 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~~ **kot posledica sprememb cen**.

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 **organizacija** uporablja model ~~prevrednotenja~~ **revaloriziranja ali vrednoti sredstva po poštenu vrednosti**, se na koncu poslovnega leta ali med njim opravi zaradi

a) povečanja knjigovodske vrednosti zaradi ~~prevrednotenja na pošteno vrednost~~ **revaloriziranja ali vrednotenja sredstev po poštenu vrednosti** 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~~ **vrednosti sredstev**

prehodno povečajo revalorizacijske rezerve oziroma rezerve nastale zaradi vrednotenja po poštenu vrednosti oziroma se pripoznajo prihodki, če tako določa posamezen SRS, 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 pojavile revalorizacijske rezerve, ki ga jih je mogoče zmanjšati ob hkratnem zmanjšanju vrednosti ustreznih sredstev, ali se zmanjšajo oziroma oblikujejo negativne rezerve, nastale zaradi vrednotenja po poštenu vrednosti. Presežek iz prevrednotenja ima Revalorizacijske rezerve oziroma rezerve nastale zaradi vrednotenja po poštenu vrednosti imajo naravo popravka vrednosti ustreznih gospodarskih kategorij, ki so izkazanih 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 zanesljive informacije, ki omogočajo povečanje knjigovodske vrednosti

- zemljišč,
- zgradb,
- opreme,
- naložbenih nepremičnin in
- 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 revalorizacijske rezerve oziroma rezerve nastale zaradi vrednotenja po poštenu vrednosti oziroma se pripoznajo prihodki, razen če se pojavijo posebni primeri, obravnavani v posameznih če tako določa posamezen 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 predhodno oblikovanih rezerv za posamezno sredstvo, če teh ni, ali so nezadostne, pa tako prevrednotenje bremeni poslovni izid. 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 prevrednotenja pojavijo revalorizacijske rezerve oziroma rezerve, nastale zaradi vrednotenja po poštenu vrednosti, ki omogoča omogočajo njeno poravnavo.

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

9. 5. 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, niti spremembo računovodskih usmeritev. Ocenjevanje zajema sodbe, ki so zasnovane na najnovejših informacijah, na primer glede potrebne oslabitve potrebnega znižanja vrednosti 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 organizacija upošteva pri sestavljanju računovodskih izkazov. Spremenijo se, če tako zahtevajo računovodski standardi in stališča oziroma pojasnila k njim. V takem primeru podjetje organizacija 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 uporabljala). Računovodske usmeritve lahko zaradi novih informacij ali novih dogodkov spremeni tudi podjetje samo organizacija sama, da bi računovodski izkazi vsebovali zanesljivejše in ustrežnejše informacije o njegovem njenem poslovanju. V takem primeru uporabi podjetje organizacija novo usmeritev za nazaj (kot da bi jo bilo vedno uporabljalo uporabljala). Pri uporabi računovodske usmeritve za nazaj se preračunajo primerjalni zneski kategorije, za katero se spreminja računovodska usmeritev in 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 uporabljala) neizvedljiva, organizacija 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 Organizacija popravi bistvene pomembne 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 pomembnih napak iz preteklih obdobj se ne vključi v poslovni izid obdobja, v katerem je prišlo do odkritja napak, popravki napak, ki ne presegajo praga pomembnosti, pa učinkujejo na tekoči poslovni izid.

10. 6. Poslovne kombinacije (združitve)

Poslovna združitve je transakcija ali drug poslovni dogodek, v kateri ali katerem prevzemnik obvladuje enega ali več poslovnih subjektov. Prevzemnik obvladuje drug poslovni subjekt, če je izpostavljen spremenljivemu donosu ali ima iz svoje udeležbe v tem poslovnem subjektu pravice do spremenljivega donosa ter lahko s svojo močjo, ki jo ima nad poslovnim subjektom, vpliva na donos. Za vse zadeve v zvezi s pojmom obvladovanja, ki niso urejene v tej točki, se neposredno uporabljajo določbe MSRP 10 – Skupinski računovodski izkazi.

Prevzemnik lahko prevzame obvladovanje prevzetega poslovnega subjekta (podjetja) na več načinov, na primer:

- a) s prenosom denarja, denarnih ustreznikov ali drugih sredstev (vključno s čistimi sredstvi, ki se nanašajo na poslovni subjekt),
- b) s prevzemanjem obveznosti,
- c) z izdajanjem deležev v lastniškem kapitalu,
- č) z zagotavljanjem več kot ene vrste nadomestila ali
- d) brez prenosa nadomestila, izključno na podlagi pogodbe.

Prevzemnik mora vsako poslovno združitev, razen izjem iz 2. člena MSRP 3— Poslovne združitve, obračunavati po prevzemni metodi. Uporaba prevzemne metode zahteva:

- a) določitev prevzemnika,
- b) določitev datuma prevzema,
- c) pripoznanje in izmeritev opredeljivih pridobljenih sredstev, prevzetih obveznosti in neobvladujočega deleža v prevzetem podjetju, ter
- č) pripoznanje in izmeritev dobrega imena ali dobička pri izpogajanem nakupu.

Pri vsaki poslovni združitvi je treba eno od podjetij, ki se združujejo, določiti kot prevzemnika. Prevzemnik mora določiti datum prevzema, to je datum, ko pridobi obvladovanje prevzetega podjetja. Na datum prevzema mora prevzemnik, ločeno od dobrega imena, pripoznati opredeljive pridobljena sredstva, prevzete obveznosti in neobvladujoči delež v prevzetem podjetju. Da opredeljiva pridobljena sredstva in prevzete obveznosti izpolnjujejo pogoje za pripoznanje kot del pogojev za uporabo prevzemne metode, morajo ustrezati opredelitvam sredstev in obveznosti na datum prevzema. Opredeljivi pridobljena sredstva in prevzete obveznosti morajo biti zato, da izpolnjujejo pogoje za pripoznanje kot del pogojev za uporabo prevzemne metode, del tistih sredstev, ki sta jih prevzemnik in prevzeto podjetje (ali njegovi nekdanji lastniki), izmenjala(i) v poslovni združitvi, in ne posledica ločene transakcije. Na datum prevzema mora prevzemnik razvrstiti ali določiti opredeljiva pridobljena sredstva in prevzete obveznosti v skladu z zahtevami posameznih SRS.

Prevzemnik mora meriti pridobljena opredeljiva sredstva in prevzete obveznosti po pošteni vrednosti na datum prevzema, razen izjem, določenih v 22. 31. členu MSRP 3. Za vsako poslovno združitev mora prevzemnik meriti neobvladujoči delež v prevzetem podjetju bodisi po pošteni vrednosti bodisi po sorazmernem delu opredeljivih čistih sredstev prevzetega podjetja.

Prevzemnik mora pripoznati dobro ime na datum prevzema kot presežek (a) nad (b):

a) skupek:

- prenesenega nadomestila, ponavadi merjenega po pošteni vrednosti na datum prevzema,
- zneska neobvladujočega deleža v prevzetem podjetju ter
- v poslovni združitvi, izvedeni v več stopnjah, poštene vrednosti prejšnjega prevzemnikovega deleža v lastniškem kapitalu prevzetega podjetja na datum prevzema.

b) čisti znesek opredeljivih pridobljenih sredstev in prevzetih obveznosti na datum prevzema.

Če je razlika negativna, jo je treba pripoznati kot presežek (prihodek) v poslovnem izidu.

V poslovni združitvi, v kateri prevzemnik in prevzeto podjetje (ali njegovi nekdanji lastniki) izmenjata(jo) samo deleže v lastniškem kapitalu, je poštena vrednost deležev v lastniškem kapitalu prevzetega podjetja na datum prevzema morebiti merljiva bolj zanesljivo kot poštena vrednost prevzemnikovih deležev v lastniškem kapitalu na datum prevzema. Če je tako, mora prevzemnik določiti znesek dobrega imena in namesto poštene vrednosti prenesenih deležev v lastniškem kapitalu na datum prevzema uporabiti pošteno vrednost deležev v lastniškem kapitalu prevzetega podjetja na datum prevzema. Pri določanju dobrega imena v poslovni združitvi, v kateri ni prenesenih nadomestil, mora prevzemnik namesto poštene vrednosti prenesenih nadomestil na datum prevzema uporabiti pošteno vrednost prevzemnikovih deležev v lastniškem kapitalu prevzetega podjetja na datum prevzema, ki je določena s pomočjo tehnike ocenjevanja vrednosti.

Če je bilo začetno obračunavanje poslovne združitve ob koncu poročevalnega obdobja, v katerem je prišlo do združitve, nepopolno, mora prevzemnik v svojih računovodskih izkazih prikazovatičasne

zneske za postavke, za katere je obračunavanje nepopolno. V obdobju merjenja mora prevzemnik za nazaj prilagoditi začasne zneske, pripoznane na datum prevzema, na podlagi novih informacij o dejstvih in okoliščinah, ki so obstajali na datum prevzema in bi, če bi bili poznani, vplivali na izmeritev zneskov, pripoznanih na ta datum. V obdobju merjenja mora prevzemnik pripoznati tudi dodatna sredstva ali obveznosti, če pridobi nove informacije o dejstvih in okoliščinah, ki so obstajali na datum prevzema in bi, če bi bili poznani, vplivali na izmeritev zneskov, pripoznanih na ta datum. Obdobje merjenja se konča takoj, ko prevzemnik prejme informacije, ki jih je iskal o dejstvih in okoliščinah, ki so obstajali na datum prevzema, ali izve, da ni mogoče dobiti več informacij. Končna izmeritev se mora opraviti v letu dni po datumu prevzema.

Prevzemnik in prevzeto podjetje sta lahko že pred začetkom pogajanj za poslovno združitev imela razmerje ali drug dogovor ali pa sta med pogajanja sklenila dogovor, ki je ločen od poslovne združitve. V obeh primerih mora prevzemnik opredeliti vse zneske, ki niso del tistih, ki sta jih prevzemnik in prevzeto podjetje (ali njegovi nekdanji lastniki) izmenjala(i) v poslovni združitvi, to je zneske, ki niso del zamenjav za prevzeto podjetje. Prevzemnik mora pripoznati kot del pogojev za uporabo prevzemne metode samo nadomestilo za prevzeto podjetje ter pridobljena sredstva in prevzete obveznosti. Ločene transakcije je treba obračunati v skladu z ustreznimi SRS. Transakcija, ki jo sklene prevzemnik ali je sklenjena v njegovem imenu predvsem v korist prevzemnika ali združenega podjetja, in ne predvsem v korist prevzetega podjetja (ali njegovih nekdanjih lastnikov) pred združitvijo, je verjetno ločena transakcija. Primeri ločenih transakcij, ki ne smejo biti del pogojev za uporabo prevzemne metode, so:

- a) transakcija, povezana s prej obstoječim razmerjem med prevzemnikom in prevzetim podjetjem,
- b) transakcija, ki nagrajuje zaposlence ali nekdanje lastnike prevzetega podjetja za storitve v prihodnosti, ter
- c) transakcija, ki je povračilo plačila stroškov prevzemnika v zvezi s prevzemom, dano prevzetemu podjetju ali njegovim nekdanjim lastnikom.

Stroški v zvezi s prevzemom so stroški, ki jih ima prevzemnik z izvedbo poslovne združitve. Ti stroški vključujejo honorar za prinosnika posla; honorarje za svetovalne, pravne, računovodske storitve in storitve vrednotenja ter druge strokovne storitve; splošne upravne stroške, vključno s stroški za vzdrževanje notranjega oddelka za prevzem; ter stroške registracije in izdaje dolžniških in lastniških vrednostnih papirjev. Prevzemnik mora obračunati stroške v zvezi s prevzemom kot odhodke v obdobjih, ko stroški nastanejo in so storitve opravljene, razen stroškov izdaje dolžniških in lastniških vrednostnih papirjev, ki se obravnavajo po SRS 3.

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

Poslovna kombinacija (združitev) je transakcija ali drug poslovni dogodek, v katerem prevzemnik pridobi obvladovanje enega ali več podjetij. Za podjetje se šteje povezana celota aktivnosti in sredstev, ki je lahko predmet upravljanja in vodenja za namene zagotavljanja donosa v obliki dividend ali udeležbe v dobičku, nižjih stroškov ali drugih gospodarskih koristi neposredno investitorju ali drugim lastnikom ali udeležencem. Pri podjetju lahko gre za pravno osebo ali pa tudi ne.

Prevzemnik obvladuje podjetje, če je izpostavljen spremenljivemu donosu iz podjetja ali ima iz svoje udeležbe v tem podjetju pravice do spremenljivega donosa ter lahko s svojim vplivom, ki ga ima nad podjetjem, vpliva na donos. Prevzemnik ima vpliv na podjetje, če lahko na podlagi obstoječih pravic trenutno usmerja pomembne dejavnosti podjetja, tj. dejavnosti, ki bistveno vplivajo na donos tega podjetja. Vpliv na podjetje lahko izhaja neposredno in izključno iz glasovalnih pravic, ki temeljijo na kapitalskih instrumentih, kot so delnice, ter ga je mogoče oceniti na podlagi glasovalnih pravic, ki izhajajo iz teh deležev, lahko pa izhaja tudi iz enega ali več pogodbenih sporazumov.

Prevzemnik lahko prevzame obvladovanje prevzetega podjetja na več načinov, na primer:

- a) s prenosom denarja, denarnih ustreznikov ali drugih sredstev (vključno s čistimi sredstvi, ki se

nanašajo na podjem),

b) s prevzemanjem obveznosti,

c) z izdajanjem deležev v lastniškem kapitalu,

č) z zagotavljanjem več kot ene vrste nadomestila ali

d) brez prenosa nadomestila, izključno na podlagi pogodbe.

Prevzemnik poslovno kombinacijo obravnava po prevzemni metodi. Uporaba prevzemne metode zahteva:

a) določitev prevzemnika,

b) določitev datuma prevzema,

c) pripoznanje in izmeritev opredeljivih pridobljenih sredstev, prevzetih obveznosti in neobvladujočega deleža v prevzetem podjetju, ter

č) pripoznanje in izmeritev dobrega imena ali dobička pri izpogajanem nakupu.

Pri vsaki poslovni kombinaciji je treba eno od organizacij, ki se kombinirajo, določiti kot prevzemnika. Prevzemnik določi datum prevzema, to je datum, ko pridobi obvladovanje prevzetega podjetja. Na datum prevzema prevzemnik, ločeno od dobrega imena, pripozna opredeljiva pridobljena sredstva, prevzete obveznosti in neobvladujoči delež v prevzetem podjetju. Da opredeljiva pridobljena sredstva in prevzete obveznosti izpolnjujejo pogoje za pripoznanje kot del pogojev za uporabo prevzemne metode, morajo ustrezati opredelitvam sredstev in obveznosti na datum prevzema. Opredeljiva pridobljena sredstva in prevzete obveznosti morajo biti zato, da izpolnjujejo pogoje za pripoznanje kot del pogojev za uporabo prevzemne metode, del tistih sredstev, ki sta jih prevzemnik in podjem (ali njegovi nekdanji lastniki), izmenjala(i) v poslovni kombinaciji, in ne posledica ločene transakcije. Na datum prevzema prevzemnik razvrsti ali določi opredeljiva pridobljena sredstva in prevzete obveznosti v skladu z zahtevami posameznih SRS. Prevzemnik meri pridobljena opredeljiva sredstva in prevzete obveznosti po pošteni vrednosti na datum prevzema, razen zaslužkov zaposlenih. Pridobljena nekratkoročna sredstva za prodajo se pripoznajo po pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje. Pripoznajo pa se tudi pogojne obveznosti prevzete v poslovni kombinaciji tudi, če ni verjetno, da bo pri poravnavi obveze potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi in odškodninska sredstva. Za vsako poslovno kombinacijo prevzemnik meri neobvladujoči delež v prevzetem podjetju bodisi po pošteni vrednosti bodisi po sorazmernem delu poštene vrednosti opredeljivih čistih sredstev prevzetega podjetja.

Prevzemnik pripozna dobro ime na datum prevzema kot presežek (a) nad (b):

a) skupek:

- prenesenega nadomestila za prevzeto organizacijo (podjem), ponavadi merjenega po pošteni vrednosti na datum prevzema,

- zneska neobvladujočega deleža v prevzeti organizaciji (podjemu) ter

- v poslovni kombinaciji, izvedeni v več stopnjah, poštene vrednosti prejšnjega prevzemnikovega deleža v lastniškem kapitalu prevzete organizacije (podjema) na datum prevzema.

b) čisti znesek opredeljivih s prevzemom organizacije (podjema) pridobljenih sredstev in prevzetih obveznosti na datum prevzema.

Če je presežek (b) nad (a) ga je treba pripoznati kot presežek (prihodek) v poslovnem izidu.

V poslovni kombinaciji, v kateri prevzemnik in prevzeti podjem (ali njegovi nekdanji lastniki) izmenjata(jo) samo deleže v lastniškem kapitalu, je poštena vrednost deležev v lastniškem kapitalu prevzetega podjema na datum prevzema morebiti merljiva bolj zanesljivo kot poštena vrednost prevzemnikovih deležev v lastniškem kapitalu na datum prevzema. Če je tako, prevzemnik določi znesek dobrega imena in namesto poštene vrednosti prenesenih deležev v lastniškem kapitalu na datum prevzema uporabi pošteno vrednost deležev v lastniškem kapitalu prevzetega podjema na datum prevzema. Pri določanju dobrega imena v poslovni kombinaciji, v kateri ni prenesenih nadomestil, prevzemnik namesto poštene vrednosti prenesenih nadomestil na datum prevzema uporabi pošteno vrednost prevzemnikovih deležev v lastniškem kapitalu prevzetega podjema na datum prevzema, ki je določena s pomočjo tehnike ocenjevanja vrednosti.

Če je bilo začetno obračunavanje poslovne kombinacije ob koncu poročevalnega obdobja, v katerem je prišlo do kombinacije, nepopolno, prevzemnik v svojih računovodskih izkazih prikaže začasne zneske za postavke, za katere je obračunavanje nepopolno. V obdobju merjenja prevzemnik za nazaj prilagodi začasne zneske, pripoznane na datum prevzema, na podlagi novih informacij o dejstvih in okoliščinah, ki so obstajali na datum prevzema in bi, če bi bili poznani, vplivali na izmeritev zneskov, pripoznanih na ta datum. V obdobju merjenja prevzemnik pripozna tudi dodatna sredstva ali obveznosti, če pridobi nove informacije o dejstvih in okoliščinah, ki so obstajali na datum prevzema in bi, če bi bili poznani, vplivali na izmeritev zneskov, pripoznanih na ta datum. Obdobje merjenja se konča takoj, ko prevzemnik prejme informacije, ki jih je iskal o dejstvih in okoliščinah, ki so obstajali na datum prevzema, ali izve, da ni mogoče dobiti več informacij. Končna izmeritev se opravi najkasneje v letu dni po datumu prevzema.

Prevzemnik in prevzeti podjem sta lahko že pred začetkom pogajanj za poslovno kombinacijo imela razmerje ali drug dogovor ali pa sta med pogajanjmi sklenila dogovor, ki je ločen od poslovne kombinacije. V obeh primerih mora prevzemnik opredeliti vse zneske, ki niso del tistih, ki sta jih prevzemnik in prevzeti podjem (ali njegovi nekdanji lastniki) izmenjala(i) v poslovni kombinaciji, to je zneske, ki niso del zamenjav za prevzeti podjem. Prevzemnik pripozna kot del pogojev za uporabo prevzemne metode samo nadomestilo za prevzeti podjem ter pridobljena sredstva in prevzete obveznosti. Ločene transakcije je treba obračunati v skladu z ustreznimi SRS. Transakcija, ki jo sklene prevzemnik ali je sklenjena v njegovem imenu predvsem v korist prevzemnika ali združene organizacije, in ne predvsem v korist prevzetega podjema (ali njegovih nekdanjih lastnikov) pred kombinacijo, je verjetno ločena transakcija. Primeri ločenih transakcij, ki ne smejo biti del pogojev za uporabo prevzemne metode, so:

- a) transakcija, povezana s prej obstoječim razmerjem med prevzemnikom in prevzetim podjemom;
- b) transakcija, ki nagrajuje zaposlene ali nekdanje lastnike prevzetega podjema za storitve v prihodnosti, ter
- c) transakcija, ki je povračilo plačila stroškov prevzemnika v zvezi s prevzemom, dano prevzetemu podjetju ali njegovim nekdanjim lastnikom.

Stroški v zvezi s prevzemom so stroški, ki jih ima prevzemnik z izvedbo poslovne kombinacije. Ti stroški vključujejo honorar za prinosnika posla; honorarje za svetovalne, pravne, računovodske storitve in storitve vrednotenja ter druge strokovne storitve; splošne upravne stroške, ter stroške registracije in izdaje dolžniških in lastniških vrednostnih papirjev. Prevzemnik obračuna stroške v zvezi s prevzemom kot odhodke v obdobjih, ko stroški nastanejo in so storitve opravljene, razen stroškov izdaje dolžniških in lastniških vrednostnih papirjev, ki se obravnavajo po SRS 3.

Organizacije, ki izpolnjujejo pogoje za mikro družbe, lahko poslovno kombinacijo obračunajo tudi po metodi knjigovodskih vrednostih sredstev in obveznosti prevzetega podjema. Pri poslovni kombinaciji, obračunani po knjigovodskih vrednostih sredstev in obveznosti prevzetega podjema, prevzemna organizacija na dan prevzema pripozna vsa pridobljena opredeljiva sredstva po njihovih knjigovodskih vrednostih. Razlika se obračuna enako kot pri prevzemni metodi, kar pomeni, da prevzemnik pripozna dobro ime na datum prevzema kot presežek (a) nad (b):

a) skupek:

- prenesenega nadomestila za prevzeto organizacijo (podjemom), ponavadi merjenega po pošteni vrednosti na datum prevzema,

- zneska neobvladujočega deleža v prevzeti organizaciji (podjemu) ter

- v poslovni kombinaciji, izvedeni v več stopnjah, poštene vrednosti prejšnjega prevzemnikovega deleža v lastniškem kapitalu prevzete organizacije (podjema) na datum prevzema.

b) čisti znesek opredeljivih s prevzemom organizacije (podjema) pridobljenih sredstev in prevzetih obveznosti na datum prevzema.

Če je presežek (b) nad (a) ga je treba pripoznati kot presežek (prihodek) v poslovnem izidu.

Poslovne kombinacije z organizacijami pod skupnim upravljanjem se obračunavajo po metodi knjigovodskih vrednosti sredstev in obveznosti prevzetega podjema. Prevzemnik razliko med (a) in (b), kot je definirana zgoraj, pripozna kot povečanje kapitalskih rezerv; razliko med (b) in (a) pa kot povečanje čiste izgube poslovnega leta. Poslovna kombinacija ki vključuje organizacije pod skupnim upravljanjem, je poslovna kombinacija, v kateri vse organizacije, ki se kombinirajo, na koncu upravlja ena in ista stranka oziroma stranke tako pred kot po poslovni kombinaciji, pri čemer to upravljanje ni prehodno.

11- 7. Odloženi davki

Računovodska obravnava **odloženih** terjatev in **odloženih** obveznosti za ~~odloženi~~ davek (**od dobička**) je rezultat obračunavanja sedanjih in prihodnjih davčnih posledic:

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

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

Mikro družbe in organizacije, ki niso družbe in niso podvržene obvezni reviziji lahko sklenejo, da **odloženih terjatev in odloženih obveznosti za davek ne bodo obračunavale**.

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~~ **organizacija** pripozna **odloženo** obveznost za ~~odloženi~~ davek (**odloženo** terjatev za ~~odloženi~~ davek) z nekaterimi izjemami.

~~Podjetje~~ **Organizacija** 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~~ **organizacijo**, 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 **odloženih** 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 **odloženih** terjatvah 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 **Organizacija** obračuna davčne posledice poslov in drugih poslovnih dogodkov na enak način, kot obračuna same posle in druge poslovne dogodke. Tako se vse **odložene** terjatve in **odložene** 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 **odložene** terjatve in **odložene** obveznosti za ~~odloženi~~ davek, povezane s posli in drugimi dogodki, pripoznanimi neposredno v kapitalu, se tudi pripoznajo neposredno v kapitalu (na primer **odložene** obveznosti za ~~odloženi~~ davek, če se sredstva prevrednotijo, pri obračunu davka pa ni ustreznih prilagoditev). Podobno vpliva pripoznavanje **odložene** terjatev za ~~odloženi~~ davek in **odložene** obveznosti za ~~odloženi~~ davek pri poslovni ~~združitvi~~ **kombinaciji** na znesek dobrega imena, ki se pojavi pri tej poslovni ~~združitvi~~ **kombinaciji**.

Odložena obveznost za davek se pripozna za vse obdavčljive začasne razlike, razen če se pojavi iz:

a) začetnega pripoznanja dobrega imena, ali

b) začetnega pripoznanja sredstva ali obveznosti v poslu, ki:

- ni poslovna kombinacija, ter

- v času posla ne vpliva niti na računovodski dobiček niti na obdavčljivi dobiček (davčno izgubo).

Pri poslovni kombinaciji se začasne razlike pojavijo, če poslovna kombinacija ne vpliva na davčno osnovo pridobljenih opredeljenih sredstev in prevzetih obveznosti ali če vpliva različno. Če se na primer knjigovodska vrednost sredstva poveča na pošteno vrednost, davčna osnova sredstva pa ostane enaka knjigovodski vrednosti pri prejšnjem lastniku, se pojavi obdavčljiva začasna razlika, katere posledica je odložena obveznost za davek. Tako nastala odložena obveznost za davek vpliva na dobro ime začetno pripoznano v poslovni kombinaciji.

Če skladno z davčnimi predpisi prevrednotenje (revalorizacija) sredstva na njegovo pošteno vrednost ne vpliva na obdavčljivi dobiček v obdobju prevrednotenja in se zaradi tega davčna osnova sredstva ne prilagodi, bo posledica prihodnje povrnitve knjigovodske vrednosti obdavčljivi tok gospodarske koristi v organizacijo in znesek, ki se bo odštel za davčne namene, se bo razlikoval od zneska te gospodarske koristi. Razlika med knjigovodskim zneskom prevrednotenega (revaloriziranega) sredstva in njegovo davčno osnovo je zato začasna razlika in povzroči odloženo obveznost za davek ali terjatev za davek. To je res, celo če:

a) organizacija ne namerava odstraniti sredstva. V takšnih primerih se prevrednotena vrednost sredstva povrne z uporabo in to povzroči obdavčljivi dobiček, ki preseže amortizacijo, dopustno pri davčnih namenih v prihodnjih obdobjih; ali

b) se davek iz dobička pri prodaji stalnega sredstva odloži in se izkupiček iz odtujitve sredstva naloži v podobna sredstva. V takšnih primerih je davek končno treba plačati ob prodaji ali uporabi podobnih sredstev.

Organizacija pripozna tudi odloženo obveznost za davek za vse obdavčljivečasne razlike, ki so povezane s finančnimi naložbami v odvisne organizacije, podružnice in pridružene organizacije ter deleže v skupnih dogovorih, razen če sta izpolnjena naslednja pogoja:

a) organizacija je sposobna obvladovati čas odpravečasne razlike ter

b) verjetno je, dačasna razlika ne bo odpravljena v predvidljivi prihodnosti.

Odložena terjatev za davek se pripozna za vse odbitnečasne razlike, kolikor je verjetno, da se bo pojavil razpoložljiv obdavčljiv dobiček, v breme katerega bo mogoče uporabiti odbitnečasne razlike, razen če odložena terjatev za davek izhaja iz začetnega pripoznanja terjatve ali obveznosti v transakciji, ki:

a) ni poslovna kombinacija, ter

b) v času posla ne vpliva niti na računovodski dobiček niti na obdavčljivi dobiček (davčno izgubo).

Verjetno je, da bo na razpolago obdavčljivi dobiček, v breme katerega bo mogoče uporabiti odbitnočasno razliko, če se za dovolj obdavčljivih časasnih razlik, nanašajočih se na isto davčno oblast in isto obdavčljivo enoto, pričakuje, da se bodo odpravile:

a) v istem obdobju kot pričakovana odprava odbitnih časasnih razlik, ali

b) v obdobjih, v katerih se lahko davčna izguba, ki izhaja iz odloženih terjatev za davek, prenese v prejšnja ali prihodnja obdobja.

V takšnih okoliščinah se odložena terjatev za davek pripozna v obdobju, v katerem se pojavijo odbitnečasne razlike.

Organizacija pripozna odloženo terjatev za davek za vse odbitnečasne razlike, ki izhajajo iz finančnih naložb v odvisne organizacije, podružnice in pridružene organizacije ter deleže v skupnih dogovorih, kolikor in samo kolikor je verjetno, da:

a) bodočasne razlike odpravljene v predvidljivi prihodnosti, ter

b) bo na razpolago obdavčljivi dobiček, tako da bo mogoče izrabitizčasne razlike.

Odložena terjatev za davek se pripozna za prenos neizrabljenih davčnih izgub in neizrabljenih davčnih dobropisov v naslednje obdobje, kolikor je verjetno, da bo v prihodnje na razpolago obdavčljivi dobiček, v breme katerega bo mogoče uporabiti neizrabljene davčne izgube in neizrabljene davčne dobropise.

Sodila za pripoznavanje odloženih terjatev za davek, ki izhajajo iz prenosa neizrabljenih davčnih izgub in davčnih dobropisov v naslednje obdobje, so ista kot sodila za pripoznavanje odloženih terjatev za davek, ki nastajajo iz odbitnih časasnih razlik. Toda obstoj neizrabljenih davčnih izgub je močan dokaz, da prihodnji obdavčljivi dobiček morda ne bo na razpolago. Zato organizacija, ki je imela pred kratkim izgubo, pripozna odloženo terjatev za davek, ki se pojavi iz neizrabljenih davčnih izgub ali davčnih dobropisov, le toliko, za kolikor ji zadostujejo obdavčljivečasne razlike, ali če obstajajo prepričljivi dokazi, da bo na razpolago dovolj obdavčljivega dobička za kritje neizrabljenih davčnih izgub ali neizrabljenih davčnih dobropisov. V takšnih okoliščinah se zahteva razkritje zneska odložene terjatve za

davek in narave dokaza, ki podpira takšno pripoznanje.

Pri ocenjevanju verjetnosti, da bo na razpolago obdavčljivi dobiček za kritje neizrabljenih davčnih izgub ali neizrabljenih davčnih dobropisov, upošteva organizacija tale sodila:

a) ali ima dovolj obdavčljivih začasnih razlik, nanašajočih se na isto davčno oblast in isto obdavčljivo enoto, kar bo imelo za posledico obdavčljivi znesek za kritje neizrabljenih davčnih izgub ali neizrabljenih davčnih dobropisov, preden zapadejo,

b) ali je verjetno, da bo imelo obdavčljive dobičke, preden zapadejo neizrabljene davčne izgube ali neizrabljeni davčni dobropisi ter

c) ali neizrabljene davčne izgube izhajajo iz ugotovljivih razlogov, za katere je malo verjetno, da se bodo ponovili.

Kolikor ni verjetno, da bo na razpolago obdavčljivi dobiček, ki bo omogočal pokritje neizrabljenih davčnih izgub ali neizrabljenih davčnih dobropisov, se odložena terjatev za davek ne pripozna.

Ob koncu vsakega poročevalskega obdobja organizacija ponovno oceni nepripoznane odložene terjatve za davek in pripozna prej nepripoznano terjatev za davek, kolikor je verjetno, da bo prihodnji dobiček dovolil pokritje odložene terjatve za davek.

Odložene obveznosti za davek (odložene terjatve za davek) za sedanje in pretekla obdobja se izmerijo na podlagi zneska, za katerega se pričakuje, da bo plačan davčnim oblastem (povrnjen od davčnih oblasti) po davčnih stopnjah, za katere se pričakuje, da se bodo uporabljale v obdobju, ko bo odložena terjatev realizirana oziroma odložena obveznost poravnana. Merjenje odloženih obveznosti za davek in odloženih terjatev za davek mora odsevati davčne posledice, izhajajoče iz načina, na katerega organizacija pričakuje povrnitev oziroma poravnavo knjigovodske vrednosti svojih sredstev in obveznosti ob koncu poročevalskega obdobja.

Kadar se knjigovodska vrednost odloženih terjatev za davek in odloženih obveznosti za davek spremeni, na primer iz:

a) spremembe davčnih stopenj ali davčnih predpisov,

b) ponovne ocenitve sposobnosti povrnitve odloženih terjatev za davek, ali

c) spremembe pričakovanega načina povrnitve sredstva.

se iz tega izhajajoči odloženi davek pripozna v poslovnem izidu, razen kolikor se nanaša na postavke, prej pripoznane izven poslovnega izida.

12- 8. Skupni aranžmaji dogovori

Skupni **dogovor** (aranžma) je aranžma (pogodbeni sporazum), ki ga obvladujeta dve stranki ali več. Skupno obvladovanje je pogodbeno dogovorjena delitev obvladovanja aranžmaja **dogovora**, ki obstaja le, kadar je za odločitve o dejavnostih, ki bistveno vplivajo na donos, potrebno soglasje strank, ki si delijo obvladovanje. Skupnega aranžmaja **dogovora** nikoli ne obvladuje le ena stranka. **Aranžma Dogovor** pa je lahko tudi skupni aranžma **dogovor**, čeprav ga ne obvladujejo skupaj vse njegove stranke. Treba je razlikovati med strankami s skupnim obvladovanjem skupnega aranžmaja **dogovora** in strankami, ki sodelujejo v skupnem aranžmaju **dogovoru**, vendar ga ne obvladujejo skupaj. Stranke lahko sodelujejo v skupnem aranžmaju **dogovoru**, vendar ga ne obvladujejo skupaj, takrat, ko za sprejemanje odločitev ni potrebno njihovo soglasje.

Skupni aranžma **dogovor** je lahko

- skupna dejavnost ali

– skupni podvig.

Skupna dejavnost je skupni aranžma dogovor, pri katerem imajo stranke, ki ga skupaj obvladujejo, pravice do sredstev in obveze iz obveznosti povezanih aranžmajev dogovorov. Te stranke se imenujejo soizvajalci. Skupni aranžma dogovor, ki ni strukturiran (organiziran) prek ločenega nosilca, je lahko le skupna dejavnost; skupna dejavnost pa je lahko strukturirana tudi prek ločenega nosilca. Ločeni nosilec je ločeno opredeljiva finančna struktura, vključno z ločenimi pravnimi osebami ali podjetji organizacijami, priznanimi s statutom, ne glede na to, ali imajo ta podjetja organizacije pravno osebnost.

Soizvajalec mora v zvezi s svojim deležem v skupni dejavnosti v računovodskih izkazih pripoznati:

- a) sredstva, vključno z deležem katerih koli sredstev v skupni lasti;
- b) obveznosti, vključno z deležem katerih koli obveznosti, ki jih prevzame z drugimi soizvajalci;
- c) prihodke iz prodaje deleža proizvodov iz skupne dejavnosti;
- d) delež prihodkov iz prodaje proizvodov skupne dejavnosti in
- e) odhodke, vključno z deležem katerih koli odhodkov, ki jih deli z drugimi.

Stranka, ki sodeluje v skupni dejavnosti, vendar je ne obvladuje skupaj, mora svoj delež v aranžmaju dogovoru prav tako obračunati v skladu s prejšnjim odstavkom, če ima pravice do sredstev in obveze iz obveznosti, povezanih s skupno dejavnostjo.

Skupni podvig je skupni aranžma dogovor, pri katerem imajo stranke, ki skupaj obvladujejo aranžma dogovor, pravice do čistih sredstev aranžmaja dogovora. Te stranke se imenujejo sopodvižniki. Za skupne podvige je značilna ustanovitev delniške družbe, družbe z neomejeno ali omejeno odgovornostjo ali kakšnega drugega podjetja kakšne druge organizacije, v katerem kateri ima vsak sopodvižnik svoj delež. Takšno podjetje Takšna organizacija posluje tako kot druga podjetja druge organizacije, le da pogodbeni sporazum med podvižniki določa skupno obvladovanje celotnega gospodarskega delovanja takšnega podjetja takšne organizacije.

Sopodvižnik mora svoj delež v skupnem podvigu pripoznati pripozna kot finančno naložbo. V posamičnih računovodskih izkazih jo obračuna v skladu s SRS 3 – Finančne naložbe, v skupinskih računovodskih izkazih pa v skladu s točko 13 Uvoda v SRS.

Za zadeve računovodskega obravnavanja skupnih aranžmajev, ki niso urejene v tej točki ali v posamičnem SRS-ju, se neposredno uporabljajo določbe MSRP 11 – Skupni aranžmaji.

13. 9. Uskupinjevanje (konsolidiranje) Konsolidiranje računovodskih podatkov v računovodskih izkazih

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

Skupino sestavljajo:

- a) obvladujoče podjetje obvladujoča organizacija;
- b) podjetja, odvisna od njega organizacije, odvisne od nje zaradi večinskega deleža v kapitalu;

c) podjetja, odvisna od njega organizacije, odvisne od nje zaradi prevladujočega vpliva iz drugih razlogov.

Odvisna organizacija je organizacija, ki jo obvladuje druga obvladujoča organizacija.

Pridružena organizacija je organizacija, v kateri ima naložbenica pomemben vpliv in ki ni niti odvisna organizacija niti naložbenikov skupni dogovor. Če ima naložbenica neposredno ali posredno, prek odvisnih organizacij, 20% ali več glasovalnih pravic v organizaciji, v katero naložbi, velja predpostavka, da ima pomemben vpliv, razen če je mogoče nedvoumno dokazati, da takega vpliva nima. Velja tudi obratno: če ima organizacija naložbenica neposredno ali posredno, prek odvisnih organizacij, manj kot 20% glasovalnih pravic v organizaciji, v katero naložbi, velja predpostavka, da nima pomembnega vpliva, razen če je mogoče tak vpliv nedvoumno dokazati. Dokaz za naložbeničin pomembni vpliv je običajno eno ali več naslednjih dejstev:

a) zastopstvo v upravnem odboru ali ustreznem odločevalnem organu organizacije, v katero naložbi;

b) sodelovanje pri odločanju;

c) bistveni posli med naložbenico in organizacijo, v katero naložbi;

č) medsebojno izmenjavanje vodilnega osebja in/ali

d) zagotavljanje bistvenih strokovnih informacij.

V posamičnih računovodskih izkazih se ločeno izkazujejo razmerja med odvisnimi, pridruženimi in drugimi organizacijami.

SRS ne urejajo računovodskih pravil konsolidiranja. Organizacije, ki so zakonsko zavezane izdelavi konsolidiranih računovodskih izkazov, le te izdelajo na podlagi MSRP.

Računovodska pravila konsolidiranja pa so urejena tudi s PSR 10 - Konsolidiranje.

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, čistem dobičku in vseobsegajočem donosu.

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 predstavitveno 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 dolгови 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.

Vsak presežek prenesenega nadomestila, merjenega po poštenu vrednosti na datum prevzema, povečanega za znesek neobvladujočega deleža v prevzetem podjetju in pri poslovni združitvi, izvedeni na več stopnjah, ter za znesek poštene vrednosti prejšnjega prevzemnikovega deleža v lastniškem kapitalu prevzetega podjetja na datum prevzema, nad čistim zneskom opredeljivih pridobljenih sredstev in prevzetih obveznosti na datum prevzema se v skupinski bilanci stanja pripozna kot dobro ime. Če je razlika negativna, jo je treba pripoznati kot presežek (prihodek) v skupinskem izkazu poslovnega izida.

Postopek, v katerem se prvič, to je ob vstopu odvisnega podjetja v skupino, opravijo uskupinjevalni postopki, se imenuje prvo uskupinjevanje. Prvo uskupinjevanje se opravi na datum, ko vpliv obvladujočega podjetja prevlada, in sicer ne samo neposredno, temveč tudi prek odvisnih podjetij.

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 dolгови, 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 oslabitvi 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 manjšinskim lastnikom, 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 kapitalske 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, finančnih naložb in tečajnih razlik.

Kadar je obvladujoče podjetje ali od njega odvisno podjetje naložbenik v skupnih podvigih, se v skupinskih računovodskih izkazih naložba v skupne podvige obračuna po kapitalski metodi.

Posebnosti vrednotenja posameznih gospodarskih kategorij v skupinskih računovodskih izkazih se 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. Za razkritja v posamičnih in skupinskih računovodskih izkazih, ki se nanašajo na odvisna podjetja, skupne aranžmaje in pridružena podjetja, ki niso urejena v SRS jih, se neposredno uporabljajo določbe MSRP 12—Razkritja deležev v druga podjetja.

Za zadeve računovodskega obravnavanja pridruženega podjetja in skupnih podvigov v skupinskih računovodskih izkazih, ki niso urejene v tej točki, se neposredno uporabljajo določbe MRS 28—Naložbe v pridružena podjetja in skupne podvige.

Za zadeve računovodskega obravnavanja uskupinjevanja računovodskih podatkov v računovodskih izkazih, ki niso urejene v tej točki ali posamičnem SRS, se neposredno uporabljajo določbe MSRP 10—Skupinski računovodski izkazi in MRS 27—Posamični računovodski izkazi. in MSRP 3—Poslovne združitve.

14. 10. Opisovanje skladnosti s slovenskimi računovodskimi standardi v računovodskih izkazih

Podjetja **Organizacije**, 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 pomembne** napake ali **nebistvene nepomembne** napake, narejene, da bi se dosegla izbrana predstavitev poslovanja.

15. 11. Prehodne določbe

Podjetje **Organizacija** na dan prehoda na SRS (2006) (2016), to je po stanju na dan 1. januarja 2006 2016, oziroma na prvi dan poslovnega leta, ki se začne po tem datumu, prerazporedi postavke sredstev in obveznosti do njihovih virov, in v kolikor to določajo posamezni SRS, spremeni računovodsko usmeritev, v skladu s SRS 2016, opravi te 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 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;~~
- ~~—— prerazvrstitev 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 poštenu 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 poštenu 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 izvirno nabavno vrednost teh finančnih naložb se šteje njihova knjigovodska vrednost na dan 1.~~

januarja 2002 z upoštevanimi potrebnimi oslavitvami 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 kapitalске 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. 12. Datuma sprejetja in začetka uporabe

Uvod v slovenske računovodske standarde in okvir SRS je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 17. novembra 2005 XX. xxxxx 2015. K njemu sta dala soglasje minister, pristojen za finance in minister, pristojen za gospodarstvo. Podjetja Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati s 1. januarjem 2006 2016, preostala podjetja pa s prvim poslovnim letom preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Podjetja Organizacije z dnem začetka uporabe tega Uvoda in okvira SRS prenehajo uporabljati Uvod v slovenske računovodske standarde (2002) (2006).