Dr. Marjan Odar*

SPREMEMBE SRS IN AKTUALNOSTI TER IZZIVI NA PODROČJU RAČUNOVODENJA V 2010

Changes and Up to Dates Challenges in the Field of Accounting in 2010

POVZETEK ● *V prispevku so predstavljene spremembe slovenskih računovodskih standardov, ki temeljijo na zadnjih izboljšavah mednarodnih računovodskih standardov in mednarodnih standardov računovodskega poročanja. Najpomembnejše spremembe se nanašajo na spremembe izkaza poslovnega izida in njegove razširitve z uvedbo izkaza drugega vseobsegajočega donosa v SRS 24 in spremembami SRS 27. Avtor v prispevku ugotavlja, da pravila računovodenja nikoli niso bila in niso neobčutljiva na širša družbena dogajanja. Tudi zato lahko zaradi posledice gospodarske in finančne krize pričakujemo nekatere spremembe in novosti v tej zvezi.*

Ključne besede ● *Slovenski računovodski standardi 2010, spremembe, poslovne združitve, vrednotenje, izkaz gibanja kapitala, poštena vrednost, vseobsegajoči donos, spremembe računovodskih direktiv.*

1. UVOD

Računovodenje je, tako kot vse ostale stroke, podvrženo stalnim spremembam in iskanjem vedno novih in boljših rešitev. Seveda se večina sprememb boji, kajti spremembe vedno prinašajo nekaj novega; torej se je treba spremembam prilagoditi, kar pa zahteva dodatne aktivnosti. Vendar, če sprememb in izboljšav ne bi bilo, ne bi bilo razvoja. Na računovodenje in s tem tudi na pravila, ki jih računovodja mora upoštevati, moramo vedno gledati kot na dinamičen proces. Naj le dodam, da dokler bodo v pravilih računovodenja spremembe, tako dolgo

* doktor poslovodno-organizacijski znanosti; spec. rev.; pooblaščeni revizor; direktor, Slovenski inštitut za revizijo; samostojni strokovni svetovalec, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana.

bo računovodstvo v družbi obravnavano kot stroka in pomemben dejavnika, ki prispeva k splošnemu javnemu dobru.

Še na nekaj je v teh časih treba opozoriti. Nekateri teoretiki in pa tudi praktiki menijo, da so tudi pravila računovodenja prispevala svoj delež k sedanji finančni in gospodarski krizi. Pa je to res? Zagotovo je nekaj resnice tudi v takih ugotovitvah. Predvsem pravila računovodenja, ki so v svetovnem merilu sledila ideji US GAAP in posledično MRS oziroma MSRP predvsem glede izkazovanja sredstev in dolgov po pošteni vrednosti ter na tej podlagi predvsem pripoznavanja dobičkov na podlagi vrednotenja finančnih sredstev po pošteni vrednosti. Seveda samo vrednotenje finančnih sredstev po pošteni vrednosti teoretično ni sporno; problem, ki pa ga ne smemo zanemariti, so predvsem posledice pripoznavanja prihodkov na podlagi (večje) poštene vrednosti. Z vidika predpostavke previdnosti takih očitkov nikakor ne smemo zanemariti in verjetno je nekaj resnice glede vzrokov za finančno in gospodarsko krizo tudi v pravilih računovodenja.

V letu 2009 je prišlo do precejšnjih sprememb mednarodnih računovodskih standardov (odslej MRS) oziroma MSRP, zato je strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo sprejel sklep, da je treba ustrezno spremeniti in dopolniti tudi SRS. Osnutek sprememb SRS 2006 je bil v javni razpravi, v kateri se je nabralo kar nekaj predlogov za spremembe in dopolnitve. Komisija za SRS je po proučitvi vseh pripomb in predlogov oblikovala predlog sprememb in dopolnitev SRS 2006, ki ga je dokončno sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo. K njim sta dala soglasje Ministrstvo za finance in Ministrstvo za gospodarstvo. Objavljeni so bili v Uradnem listu Republike Slovenije številka 1 letošnjega leta in so se začeli uporabljati 1. januarja 2010.

2. SPREMEMBE SRS 2010

Spremembe in dopolnitve SRS 2006, ki sledijo spremembam MRS oziroma MSRP in jih prenašajo v domačo računovodsko prakso, so bile potrebne predvsem zaradi uskladitve določb SRS z MRS oziroma MSRP. Obenem pa so bila s spremembami in dopolnitvami SRS nekatera pravila računovodenja natančneje in jasneje zapisana. Ne nazadnje so bile s spremembami in dopolnitvami SRS odpravljene tudi nekatere "napake".

2.1. Najpomembnejše spremembe SRS 2006

V nadaljevanju predstavljamo in komentiramo najpomembnejše spremembe SRS 2006.

2.1.1. Spremembe in dopolnitve Uvoda v SRS

Pravila računovodskega poročanja v zvezi s poslovnimi združitvami[1], ki jih določa **10. točka Uvoda v SRS (2006)**, so predpisana na novo. Do popolne prenove teh določb je prišlo zaradi spremenjenega MSRP 3 – Poslovne združitve. Računovodska pravila v zvezi s poslovnimi združitvami so gotovo ena izmed najzahtevnejših, zato vsaka poslovna združitev zahteva temeljit razmislek in poglobljeno strokovno obravnavo. Prenovljeni MSRP 3 in nova 10. točka Uvoda v SRS nedvoumno določata, da je pri poslovnih združitvah obvezna uporaba prevzemne metode. Pri tem pa je treba vsekakor dodati, da se MSRP 3 in s tem prevzemna metoda kakor tudi 10. točka Uvoda v SRS ne uporabljajo, če gre za poslovne združitve podjetij ali poslovnih subjektov pod skupnim upravljanjem. Poslovna združitev, ki vključuje podjetja ali poslovne subjekte pod skupnim upravljanjem, je poslovna združitev, v kateri podjetja ali poslovne subjekte, ki se združujejo, po poslovni združitvi upravlja(jo) ista stranka (iste stranke) kot pred njo, pri čemer to upravljanje ni prehodno.

Ena izmed najpomembnejših novosti v zvezi s poslovnimi združitvami je način ugotavljanja dobrega imena. Po novi 10. točki Uvoda v SRS mora prevzemnik pripoznati dobro ime na datum prevzema kot presežek

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

   nad

b) čistim zneskom opredeljivih pridobljenih sredstev in prevzetih obveznosti na datum prevzema.

[1] Izraz poslovne združitve morda ni najboljši prevod angleškega *business combinations* in je zato včasih lahko zavajajoč. Ne glede na to pa ga uporabljamo (ker je tak tudi uradni prevod), vendar se je pri tem treba zavedati, da je pomen pojma poslovne združitve v MSRP 3 – Poslovne združitve – drugačen kot v VI. poglavju ZGD-1 *Statusno preoblikovanje družb*.

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

V poslovni združitvi, v kateri prevzemnik in prevzeto podjetje (ali njegovi nekdanji lastniki) izmenjata (izmenjajo) 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 tehniko ocenjevanja vrednosti.

Na velikost dobrega imena (kar je novo) vpliva predvsem način ugotavljanja neobvladujočega deleža v prevzetem podjetju. Za vsako poslovno združitev mora namreč prevzemnik izmeriti neobvladujoči delež v prevzetem podjetju bodisi po pošteni vrednosti bodisi po sorazmernem delu opredeljivih čistih sredstev prevzetega podjetja. Izbira načina merjenja neobvladujočega deleža pa seveda vpliva na velikost dobrega imena. Prav tako na velikost že ugotovljenega dobrega imena lahko vplivajo dogodki in informacije, ki so pridobljeni v obdobju merjenja po poslovni združitvi. Če je bil namreč začetni obračun poslovne združitve ob koncu poročevalnega obdobja, v katerem je prišlo do združitve, nepopoln, bi moral prevzemnik v svojih računovodskih izkazih prikazati začasne zneske za postavke, za katere je obračun nepopoln. 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 znani, 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 znani, 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 na datum prevzema, ali izve, da ni mogoče dobiti več informacij. Končna izmeritev se mora opraviti v letu dni po datumu prevzema.

Poleg 10. točke je bila pomembno spremenjena **13. točka Uvoda v SRS** *Uskupinjevanje (konsolidiranje) računovodskih podatkov v računovodskih izkazih*. Spremembe se nanašajo predvsem na pravila prvega konsolidiranja in so posledica spremembe ugotavljanja velikosti dobrega imena oziroma presežka (prihodkov) v poslovnem izidu.

2.1.2. Spremembe in dopolnitve SRS 1 – Opredmetena osnovna sredstva

Opredelitev, kaj se šteje za opredmeteno osnovno sredstvo, je v **SRS 1.1** dopolnjena in usklajena z opredelitvijo sredstev iz Uvoda v SRS in iz MRS 16 – Opredmetena osnovna sredstva. Gre za jasno zapisano pravilo, da so opredmetena osnovna sredstva poleg tistih, ki jih ima podjetja v lasti ali finančnem najemu, tudi tista, ki jih na drug način obvladuje in uporablja pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oziroma dajanju v najem ali za pisarniške namene ter jih bo po pričakovanjih uporabljalo v te namene v več kot enem obračunskem obdobju. Seveda imamo v tej zvezi v mislih le tista sredstva, ki jih podjetje obvladuje. Pogoji obvladovanja sredstev so temeljno predpisani v 6. točki Uvoda v SRS 2006[2].

V **SRS 1.10** je s črtanjem besede "lahko" način ugotavljanja nabavne vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev usklajen z MRS 23 – Stroški izposojanja –, po katerem nabavno vrednost opredmetenih osnovnih sredstev povečujejo tudi stroški izposojanja v zvezi z njihovo pridobitvijo do njihove usposobitve za uporabo.

Spremenjeni **SRS 1.14** opredeljuje vlaganja v tuja osnovna sredstva, ki so bila prej urejena v SRS 2 – Neopredmetena sredstva in aktivne časovne razmejitve. Pri tem ne gre za nikakršno vsebinsko spremembo, le pravila vlaganja v tuja opredmetena sredstva so sedaj namesto v SRS 2 urejena v SRS 1, ker gre za vlaganja v opredmetena osnovna sredstva.

S črtanjem dela besedila **SRS 1.15** je odpravljena možnost knjigovodskega izkazovanja novih vlaganj v opredmetena osnovna sredstva z zmanjšanjem že oblikovanega popravka vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev. Ta sprememba je bila potrebna zaradi dosledne uporabe pravila nabavne vrednosti.

Spremembe **SRS 1.38** so posledica sprememb Uvoda v SRS.

2.1.3. Spremembe SRS 2 – Neopredmetena sredstva in aktivne časovne razmejitve

SRS 2 ni doživel velikih sprememb, le pravila o vlaganjih v tuja osnovna sredstva so bila prestavljena v SRS 1 in na novo so bila predpisana pravila ugotavljanja velikosti dobrega imena.

Spremembe SRS 2 bodo lahko vplivale na velikost ugotavljanja dobrega imena in s tem lahko tudi na znesek davčno priznanih odhodkov zaradi prevrednotenja iz oslabitve dobrega imena. Po SRS 2 se mora dobro ime slabiti. Odhodki iz prevrednotenja zaradi oslabitve dobrega imena se po 23. členu zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (odslej ZDDPO-2) priznajo v obračunanem znesku, vendar največ do zneska, ki ustreza 20% začetno izkazane vrednosti dobrega

[2] Naj jasno zapišemo, da sredstva, ki jih ima podjetje v poslovnem najemu podjetje ne obvladuje.

imena. Zaradi spremembe 10. točke Uvoda v SRS bodo lahko zaradi spremenjenih pravil ugotavljanja dobrega imena tudi odhodki iz prevrednotenja zaradi oslabitve dobrega imena drugačni, kot so bili po "starih" SRS. V tej zvezi pa je treba opozoriti še na možnost popravka prvotno ugotovljenega dobrega imena v obdobju do končne izmeritve. Ker mora prevzemnik v obdobju merjenja 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 znani, vplivali na izmeritev zneskov, pripoznanih na ta datum, je teoretično možno, da je končno izmerjeno dobro ime večje ali manjše od tistega na dan prevzema. Kot že rečeno, se po 20. členu ZDDPO-2 odhodki iz prevrednotenja zaradi oslabitve priznajo največ do zneska, ki ustreza 20% začetno izkazane vrednosti dobrega imena; v tej zvezi se lahko postavi vprašanje, katera vrednost se šteje za začetno izkazano vrednost dobrega imena. Menim, da je za to vrednost treba šteti vrednost dobrega imena, ugotovljeno pri njegovi dokončni izmeritvi. Razlog za to stališče tiči v dejstvu, da je dobro ime dokončno ugotovljeno šele pri končni izmeritvi, ker so pri začasnem merjenju ugotovljene vrednosti posameznih postavk sredstev in obveznosti nepopolne. Seveda take začasno ugotovljene vrednosti vplivajo ne le na ugotovitev začasne vrednosti dobrega imena (enako seveda velja za presežek iz prevrednotenja), ampak tudi na ugotovitve začasnih vrednosti posameznih vrst sredstev in obveznosti. Ker pa prevzemna družba na podlagi VII. poglavja ZDDPO-2 *Obdavčitev pri prenosu premoženja, zamenjavah kapitalskih deležev, združitvah in delitvah* praviloma vrednoti pri poslovni združiti prevzeta sredstva po njihovih davčnih vrednostih, ugotovljene začasne razlike v takih primerih ne vplivajo na davčno obveznost niti prevzemne niti prenosne družbe (enako seveda velja pri prenosu premoženja).

2.1.4. Spremembe SRS 3 – Finančne naložbe

Spremenil se je le tisti del SRS 3, ki se nanaša na prvo uskupinjevanje finančnih naložb pri sestavljanju konsolidiranih računovodskih izkazov. To je posledica sprememb 10. točke Uvoda v SRS.

2.1.5. Spremembe SRS 4 – Zaloge

Spremembe **SRS 4.24** so sprejete le zaradi jasnosti in nedvoumnosti zahteve, da vsako zmanjšanje vrednosti zalog surovin, materiala in drobnega inventarja, zalog nedokončane proizvodnje, proizvodov in blaga obremenjuje poslovne odhodke.

V **SRS 4.38** je s črtanjem besede "lahko" določeno, da se zlasti pri dolgotrajnih proizvodnih procesih stroški izposojanja, nastali v zvezi z nedokončano proizvodnjo in gotovimi proizvodi, vštevajo v vrednost nedokončanih proizvodnje in proizvodov. Tako je dosežena uskladitev z MRS 23 – Stroški izposojanja.

2.1.6. Spremembe in dopolnitev SRS 8 – Kapital

Spremenjeni **SRS 8.6** dopolnjuje opredelitev nove vrste kapitalskih rezerv, ki se oblikujejo na podlagi potrjene prisilne poravnave v znesku zmanjšanja obveznosti, ki ni bil uporabljen za pokrivanje prenesene izgube.

Spremembe **SRS 8.19** so posledica sprememb 10. točke Uvoda v SRS in jasnejše opredelitve skupnega upravljanja, kar pa tudi pomeni, da ni nujno, da se znesek stvarnih vložkov vedno izmeri po pošteni vrednosti.

SRS 8.20 natančneje določa knjigovodske posledice umika lastnih delnic.

Spremembe **SRS 8.25** in **SRS 8.27** pa so posledice spremembe 10. točke Uvoda v SRS in načina ugotavljanja dobrega imena oziroma prihodkov pri prvem uskupinjevanju.

2.1.7. Spremembe SRS 10 – Rezervacije

Spremembe SRS 10 so redakcijske.

2.1.8. Spremembe SRS 15 – Stroški dela in stroški povračil zaposlencem

Spremembe SRS 15 so redakcijske.

2.1.9. Spremembe SRS 19 – Vrste poslovnega izida

Kot nova vrsta poslovnega izida je v **SRS 19.7** opredeljen celotni vseobsegajoči donos, ki vsebuje vse spremembe kapitala v obdobju, razen tistih, ki so posledice poslov z lastniki. Zajema čisti poslovni izid obračunskega obdobja, spremembe presežka iz prevrednotenja neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev, spremembe presežka iz prevrednotenja finančnih sredstev, razpoložljivih za prodajo, dobičke in izgube, ki izhajajo iz prevedbe računovodskih izkazov podjetij v tujini (prevedbenih valutnih razlik), ter druge sestavine.

2.1.10. Spremembe SRS 21 – Knjigovodske listine

SRS 21 je eden izmed standardov, katerih uporaba po 2. točki Uvoda v SRS ni obvezna, temveč je priporočljiva predvsem pri notranjem računovodskem poročanju. V Uvodu v SRS je še določba, da se ti standardi imenujejo računovodski standardi zgolj iz formalnih razlogov in so po svoji vsebini pravila skrbnega računovodenja. Spremembe SRS 21 so povezane predvsem z določbami, ki se nanašajo na podpisovanje knjigovodskih listin. S spremembami je namreč določeno, da je splošni akt podjetja tisti dokument, v katerem naj bi bil določen način odobravanja in potrjevanja pravilnega in verodostojnega izkazovanja poslovnih dogodkov v knjigovodskih listinah. Tako naj bi bili bolj poudarjeni vzpostavitev notranjih kontrol in prilagoditev ureditve notranjega računovodenja sodobnejšim ureditvam računovodenja ter tudi računalniško obravnavanje poslovnih procesov.

V tej zvezi naj le dodamo, da je strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo imenoval delovno skupino, ki naj v letu 2010 prouči SRS 21 – Knjigovodske listine – in SRS 22 – Poslovne knjige – ter po potrebi pripravi predlog njunih sprememb.

2.1.11. Spremembe SRS 24 – Oblike bilance stanja za zunanje računovodsko poročanje

Sprememba **SRS 24.6**, s katerim je določeno, da bilanca stanja prikazuje zneske v dveh stolpcih, v prvem uresničene podatke na bilančni presečni dan in v drugem uresničene na zadnji dan prejšnjega obračunskega obdobja, je bila potrebna zaradi uskladitve SRS z MRS oziroma MSRP.

S **SRS 24.32** pa je pojasnjeno, kateri datum se šteje za datum odobritve letnega poročila in kateri za datum potrditve letnega poročila.

2.1.12. Spremembe SRS 24 – Oblike izkaza poslovnega izida za zunanje računovodsko poročanje

Spremembe in dopolnitve SRS 25 so predvsem posledice sprememb MRS 1 in uvedbe novega izkaza izkaza vseobsegajočega donosa oziroma drugega vseobsegajočega donosa. Ker je vpeljava izkaza vseobsegajočega donosa, ki je povzročila predvsem spremembe SRS 24 – Oblike izkaza poslovnega izida za zunanje računovodsko poročanje in SRS 27 – Oblike izkaza gibanja kapitala za zunanje računovodske poročanje , najpomembnejša sprememba SRS, bomo na kratko predstavili temeljne značilnosti tega novega izkaza.

Vseobsegajoči donos – kaj z njim razumemo?

Eno temeljnih vprašanj, s katerim se teorija računovodenja že dolgo ukvarja, je, kaj je dobiček (*income*).[3] Odgovor ni preprost, saj je dobiček končni izid delovanja podjetja v obračunskem obdobju ter zato tudi posledica uporabe vrste predpostavk, načel in metod pri merjenju posameznih kategorij. Seveda se moramo najprej vprašati, kaj je računovodski dobiček. Najpreprostejši in najpogostejši odgovor je, da je to čisti dobiček, ugotovljen v izkazu poslovnega izida, ko od prihodkov odštejemo odhodke. Seveda se takoj postavi vprašanje, katere prihodke in odhodke imamo v mislih ter kaj sploh so prihodki in odhodki. To opredelitev, ki je zelo splošna, lahko dopolnimo in postavimo drugačno opredelitev dobička to je tisti del donosa kapitala v obračunskem

[3] Vprašanje je, ali je dobiček popolnoma ustrezen slovenski izraz za angleški izraz *income*. Trenutno drugega izraza nimamo in dobiček še najbolje izraža tisto, kar razumemo z *income*. Tudi v angleščini ta pojem ni natančno opredeljen, zato nekateri teoretiki zagovarjajo tezo, da je *income* pravzaprav koncept oziroma model, ne pa natančna in posebna pravila za njegovo ugotavljanje in merjenje. V tej zvezi zadenemo še ob nekaj pojmovnih težav. Gre za prihodke in odhodke oziroma dobičke in izgube pa tudi za zaslužke. *Revenues* praviloma lahko prevajamo s prihodki iz rednega delovanja, *expenses* pa z odhodki iz rednega delovanja. *Gains* bi lahko prevajali z drugimi (izrednimi) prihodki, *losses* pa z drugimi (izrednimi) odhodki. Treba pa je dodati, da se drugi prihodki in drugi odhodki vsebinsko ne ujemajo s "pravimi" prihodki; v bistvu gre za donose, ki niso povezani s poslovanjem. Še to: e*arnings* lahko enačimo s celotnim dobičkom. Ne gre le za pojmovne, opredelitvene ali prevajalske "kaprice"; gre za globlji vsebinski, pojmovni problem.

obdobju, ki se lahko neposredno razdeli med lastnike. V tej zvezi pa se postavi še vprašanje, katere poslovne dogodke, če sploh katere, lahko neposredno poračunamo s kapitalom v bilanci stanja. Na podlagi naštetih vprašanj lahko izpeljemo dva skrajna in v nekaterih primerih tudi nasprotujoča si načina ugotavljanja dobička.[4]

Način, izhajajoč iz sprotnega dobička, doseženega pri delovanju podjetja

Na ta (prvi) način se dobiček ugotavlja v izkazu poslovnega izida. Ugotavlja se za obračunsko obdobje in je posledica delovanja v tem obračunskem obdobju – zato sprotni dobiček. Ta model lahko zagovarjamo s tezo, da je poslovni izid, ugotovljen v izkazu poslovnega izida, lahko le posledica običajnega delovanja podjetja v obračunskem obdobju. Ta način izključuje iz poslovnega izida, ugotovljenega v izkazu poslovnega izida, vse izredne[5] prihodke in odhodke ter vse prilagoditve zaradi odprave napak pred tem obračunskim obdobjem.[6] Značilno za ta način je, da izkaz poslovnega izida kaže le učinkovitost rednega delovanja podjetja v obračunskem (računovodskem) obdobju.

Način, izhajajoč iz celotnega (vseobsegajočega) dobička, doseženega pri delovanju družbe

Na ta (drugi) način se dobiček ugotavlja v bilanci stanja. Ugotavlja se kot razlika med kapitalom na koncu in kapitalom na začetku obračunskega obdobja brez njegovega povečanja ali zmanjšanja, ki je posledica vplačil ali izplačil lastnikom. Tako vsebuje dobiček tudi vse izredne prihodke in odhodke ter vse prilagoditve zaradi odprave napak pred obračunskim obdobjem. Poleg teh razlik sestavlja razliko v kapitalu (celotni dobiček oziroma donos) še vrsta drugih postavk. Pri tem gre za vse tiste prilagoditve, ki se pripoznavajo neposredno kapitalu.[7]

Oba skrajna načina oziroma teoretična modela lahko zagovarjamo, seveda odvisno od tega, iz katerega zornega kota ju opazujemo. Večina računovodskih usmeritev in tudi standardov pa ne temelji le na enem ali drugem teoretičnem modelu, ampak uporablja različne kombinacije. Če oba modela kritično proučimo, bi za prvega lahko trdili, da bolj upošteva predpostavko previdnosti, saj priznava le dobiček ali izgubo, ki je posledica rednega delovanja podjetja. To med drugim pomeni, da je ugotovljeni dobiček manjši od doseženega. Ta trditev nedvoumno drži v vseh tistih primerih, ko so izredni prihodki večji od izrednih odhodkov.[8] Velja pa tudi nasprotno: kadar so izredni odhodki večji od

[4] Ta dva skrajna načina obravnavamo le v teoretičnem modelu, da bi lahko na podlagi analiz, temelječih na skrajnostih, izluščili bistvene razlike. Seveda se zavedamo, da takih čistih modelov v praksi ni.

[5] Gre za tiste prihodke in odhodke, ki niso posledice običajnega (rednega) delovanja podjetja.

[6] Gre predvsem za popravljanje bistvenih napak, izvirajočih iz prejšnjih obdobij.

[7] Med takšne prilagoditve lahko štejemo učinke prevrednotenja opredmetenih osnovnih in neopredmetenih sredstev, učinek izmeritve finančnih naložb, razpoložljivih za prodajo, po pošteni vrednosti in še več drugih učinkov.

[8] Še enkrat ponavljamo, da so s temi prihodki in odhodki mišljeni tisti, ki niso posledice rednega delovanja.

izrednih prihodkov, je pri prvem načinu dobiček lahko celo večji od celotnega dobička. Enako bi lahko rekli, da velja za izmeritev finančnih naložb, razpoložljivih za prodajo, po njihovi pošteni vrednosti, ko se sprememba poštene vrednosti pokaže neposredno v kapitalu. Pri tem je treba poudariti, da ne gre le za teoretično razpravo, saj so na primer družbe zaradi uporabe SRS (2006) in MRS oziroma MSRP veliko finančnih naložb razporedile med za prodajo razpoložljiva finančna sredstva in tako učinek sprememb poštene vrednosti poračunavajo neposredno s kapitalom.

Zadnje spremembe MRS 1 – Predstavljanje računovodskih izkazov[9] – so končno vpeljale izkaz vseobsegajočega donosa in tako dopolnile pomanjkljivosti izkaza poslovnega izida.

Ker pa SRS po ZGD-1 v zasnovi ne smejo biti v nasprotju z MRS oziroma MSRP, so bile seveda potrebne spremembe SRS 24 in SRS 27. V tej zvezi naj le dodamo, da se direktive Evropske unije s področja računovodenja zaradi sprememb MRS 1 niso spremenile, zato v ZGD-1 ni bilo treba spreminjati predpisanih oblik izkaza poslovnega izida. Tako je tudi zaradi poenostavitev s SRS 25 določeno, da podjetja, ki niso zavezana reviziji, sestavljajo le izkaz poslovnega izida, ni pa jim treba sestavljati izkaza (celotnega) vseobsegajočega donosa oziroma drugega vseobsegajočega donosa.

Vsekakor pa je treba v zvezi s spremembami in dopolnitvami SRS 25 opozoriti na **SRS 25.16**, ki je zaradi sprememb postal SRS 25.18 in v katerem je dodan nov odstavek:

"Vsa podjetja morajo za prihodke in odhodke pomembnih vrednosti, če niso predstavljeni drugod, ločeno razkriti njihovo naravo in znesek. Gre predvsem za prihodke in odhodke, ki se nanašajo na

a) popravek vrednosti oziroma odpis zalog do čiste iztržljive vrednosti ali opredmetenih osnovnih sredstev do nadomestljive vrednosti in razveljavitve (storne) takih popravkov vrednosti,

b) odtujitve opredmetenih osnovnih sredstev,

c) odtujitve finančnih naložb,

č) ustavljeno poslovanje,

d) poravnavanje pravd,

e) reorganiziranje delovanja podjetja in razveljavitve (storne) vseh rezervacij za reorganiziranje ter

f) druge razveljavitve (storne) rezervacij."

[9] Novi MRS 1 – Predstavljanje računovodskih izkazov – najdete na spletnem naslovu http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:339:0003:0044:SL:PDF.

Te dopolnitve SRS 25 so izredno pomembne, saj bodo zelo vplivale na razkritja o prihodkih in tako omogočile bralcem računovodskih izkazov, da bodo iz razkritij lahko razbrali kakovost prihodkov podjetja.

2.1.13. Spremembe SRS 27 – Oblike izkaza gibanja kapitala za zunanje računovodsko poročanje

SRS 27 je popolnoma nov standard in je posledica sprememb MRS 1 in nato sprememb SRS 25. SRS 27 na nov, poenostavljen način določa način sestavitve izkaza gibanja kapitala in vanj vključuje tudi spremembe kapitala, ki so izkazane v izkazu drugega vseobsegajočega donosa. MRS 1 dopušča več možnosti, predvsem glede načina izkazovanja davkov ter deleža manjšinskih delničarjev in načinov predstavitve sprememb v kapitalu in drugem vseobsegajočem donosu, v spremenjenih SRS pa so bile izbrane najpreprostejše rešitve. V skladu s SRS 27 (2010) je izkaz gibanja kapitala sestavljen tako, da prikazuje spremembe vseh sestavin kapitala, zajetih v bilanci stanja, in ima obliko sestavljene razpredelnice vseh sestavin kapitala. Torej pri sestavljanju izkaza gibanja kapitala ni več dveh možnih oblik[10] pa tudi ne več dveh načinov predstavljanja sprememb sestavin kapitala[11], kar je omogočal SRS 27 (2006). Kljub izbiri, ki so jo prej imela podjetja pri sestavljanju izkaza gibanja kapitala, pa je večina podjetij vendarle sestavljala izkaz gibanja kapitala v obliki sestavljene razpredelnice, kar določa tudi SRS 27 (2010). V novem izkazu gibanja kapitala je v razpredelnici poudarjeno prikazovanje preračunov in prilagoditev za nazaj, namesto premikov v kapital, premikov v kapitalu in premikov iz kapitala pa je treba prikazati dogodke, ki se nanašajo na

1. spremembe lastniškega kapitala,
2. celotni vseobsegajoči donos in
3. spremembe v kapitalu.

Najpomembnejši so seveda dogodki, ki vplivajo tudi na velikost kapitala, to pa so tisti, ki so posledice delovanja lastnikov, kadar se obnašajo kot lastniki, in so prikazani kot spremembe lastniškega kapitala, ter dogodki, ki izhajajo iz izkaza poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa oziroma celotnega vseobsegajočega donosa. Preostali dogodki, prikazani kot spremembe v kapitalu, pa so zgolj prenosi v kapitalu, zato ne vplivajo na velikost celotnega kapitala.

---

10 SRS 27.3 (2006) je za izkaz gibanja kapitala omogočal obliko a) ločenih razpredelnic sprememb za vsako sestavino kapitala ali b) sestavljene razpredelnice sprememb vseh sestavin kapitala.

11 SRS 27.2 (2006) je določal, da izkaz gibanja kapitala lahko prikazuje I. spremembe vseh sestavin kapitala ali II. spremembe tistih sestavin kapitala, ki predstavljajo oblikovanje celotnih pripoznanih dobičkov ali izgub v obdobju.

2.1.14. Spremembe SRS 23 – Računovodske rešitve v društvih in invalidskih organizacijah

Spremembe SRS 35 so zgolj posledica sprememb zakona o društvih ter določitve evrskih zneskov glede razvrstitve društev in na tej podlagi obveznosti računovodskega poročanja.

2.1.15. Spremembe SRS 38 – Računovodske rešitve v vzajemnih skladih

S spremembami določb o skupnem ovrednotenju je poenostavljen postopek skupnega ovrednotenja, in sicer z zahtevo, da si vzajemni sklad predpiše model vrednotenja, ki ga soglasno sprejmejo pooblaščeni revizor, pooblaščeni ocenjevalec vrednosti podjetij in upravitelj vzajemnega sklada. Po sprejetem modelu nato upravitelj vzajemnega sklada z uporabo v modelu predpisanih vložkov vanj vrednoti naložbo vzajemnega sklada.

Druge spremembe SRS 38 se nanašajo na natančnejšo določitev pravil ugotavljanja postavke izenačevanja prihodka v izkazu poslovnega izida.

2.1.16. Spremembe SRS 39 – Računovodske rešitve pri malih samostojnih podjetnikih posameznikih

Spremembe SRS 39 so predvsem posledice sprememb SRS 1 in SRS 2.

3. IZZIVI IN PREDVIDENE SPREMEMBE NA PODROČJU RAČUNOVODENJA V 2010

V nadaljevanju pa obravnavamo le še tri najpomembnejše izzive, ki jim bodo na področju računovodenja družbe praviloma izpostavljene v letu 2010.

3.1. Vprašanje delovanja predpostavke o delujočem podjetju

Temeljno računovodsko predpostavko o časovni neomejenosti delovanja lahko ponazorimo z vrednotenjem sredstev. Sredstva podjetja vrednotimo, če upoštevamo predpostavko o časovni neomejenosti delovanja, po izvirni, prevrednoteni nakupni oziroma pošteni vrednosti ali odplačni vrednosti. Pri podjetju, ki ne deluje oziroma namerava prenehati delovati (časovno omejeno delovanje), pa je treba vsa sredstva in vse obveznosti vrednotiti po likvidacijski

vrednosti[12]. Zaradi težav, v katerih so se in se bodo lahko v letu 2009 in tudi v letu 2010 znašle nekatere družbe ter so predvsem posledica finančne in gospodarske krize, bodo morala nekatera poslovodstva oceniti, ali so še izpolnjeni pogoji za uporabo predpostavke o časovni neomejenosti delovanja podjetja. Praviloma je doba delovanja delujoče družbe določena z enim letom; torej, če na podlagi zanesljivih in zadostnih dokazov poslovodstvo oceni, da družba ne bo delovala še eno leto po bilančnem presečnem dnevu, bi morala ugotoviti, da predpostavka o časovni neomejenosti delovanja ni več izpolnjena in v takem primeru je treba sredstva in obveznosti vrednotiti po likvidacijski vrednosti.

3.2. Vprašanje povezana z vrednotenjem ter merjenjem sredstev in obveznosti v računovodskih izkazih

Za pravilen odgovor na vprašanja, povezana z vrednotenjem sredstev, je treba najprej odgovoriti na vprašanje, kaj razumemo s sredstvi (premoženjem) v računovodskem smislu in po kakšnih pravilih jih vrednotimo v bilanci stanja na bilančni presečni dan.

Sredstva, tudi finančna, ki jih družba pridobi s kapitalom ali dolgovi, imajo obliko stvari, pravic ali denarja; družba jih obvladuje in iz njih pričakuje gospodarske koristi. Začetno pripoznavanje sredstev in obveznosti v SRS in MRS oziroma MSRP temelji na načelu izvirne vrednosti *(historical cost basis)*[13]. Problemi, teoretični kot tudi praktični, pa nastajajo v zvezi z merjenjem in vrednotenjem sredstev po pridobitvi. Teoretični modeli kot podlaga razmišljanja in teoretskega raziskovanja ter reševanja problemov so različni. Vendar je v svetu kljub posledicam finančne krize in s tem tudi neposredni in posredni kritiki uporabljenih modelov še vedno veliko zagovornikov uporabe podlage za merjenje postavk v računovodskih izkazih po pošteni vrednosti *(fair value)*. Seveda ne gre za uporabo popolnega in teoretično pravega modela, ki bi ga res lahko imenovali model poštene vrednosti, ampak za vrednotenje nekaterih sredstev in obveznosti po pošteni vednosti. Vrednotenje sredstev in

[12] Ocenjena likvidacijska vrednost je ocenjena vrednost sredstev, ki jo ugotovi stečajni upravitelj, in je ocenjena vrednost, po kateri je mogoče prodati sredstva stečajnega dolžnika. Odvisna je od tržne vrednosti sredstev in obveznosti do njihovih virov, stopnje uresničitve te vrednosti, neposrednih in posrednih likvidacijskih stroškov, časa udenarjenja (likvidacijskega časa) in diskontne stopnje zaradi odloga udenarjenja likvidiranih sredstev ali obveznosti do njihovih virov (primerjajte SRS 37.41).

[13] V skladu z okvirnimi navodili za pripravljanje in predstavljanje računovodskih izkazov v MRS se sredstva po izvirni vrednosti obravnavajo z zneski plačanih denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov ali pa poštene vrednosti nadomestila, danega v trenutku nabave, da bi podjetje pridobilo omenjena sredstva. Enako je predpisano v SRS.

obveznosti po pošteni vrednosti ima seveda nekatere prednosti[14], vendar pa tudi vrsto slabosti[15].

Trenutno veljavno ureditev v MSRP, US GAAP in tudi SRS lahko imenujemo mešani model, saj so nekatera sredstva (in tudi obveznosti) merjena po izvirni vrednosti, nekatera po odplačni, spet druga po nadomestljivi in nekatera tudi po pošteni vrednosti.[16] Teoretično torej ne moremo govoriti o čistem modelu, kar seveda povzroča kar nekaj težav tako v teoretični razlagi kakor seveda tudi pri uporabi standardov v praksi. Po vsej verjetnosti bo tudi v prihodnosti računovodenje temeljilo na modelu poštene vrednosti, pa kljub temu bo verjetno tudi zaradi posledic gospodarske in finančne krize prišlo do iskanja novih in drugačnih rešitev[17]. Seveda pa vsaki, tudi dokaj jasni teoretični opredelitvi, ki je lahko še tako dobra, sledijo praktični problemi uporabe standardov v praksi, ki jih je treba dnevno reševati.

Vsekakor se je v tej zvezi treba najprej opredeliti oziroma razčistiti vprašanja, povezana z miselnim vzorcem in razmišljanjem o tem, kaj je vrednost sredstva oziroma kako jo merimo. Ali je to znesek sredstev, običajno denarnih, ki smo jih nekoč plačali za pridobitev novega sredstva (presredstvenje), ali pa razmišljamo o vrednosti sredstva kot o vrednosti (znesku denarja), ki jo bomo dobili, ko bomo pridobljeno sredstvo (na primer opredmeteno osnovno sredstvo) zopet presredstvili oziroma, natančneje, udenarili. Slednje je sodobno pojmovanje vrednosti, zato se mora težišče našega razmišljanja prestaviti s preteklih (zgodovinskih) nakupnih oziroma pridobitvenih vrednosti na pričakovane udenarjene zneske, ki jih bomo pridobili s presredstvenjem. Seveda pa v zvezi z vprašanji, povezanimi s pričakovanimi bodočimi pritoki sredstev

[14] Če družba trguje s sredstvi in obveznostmi ter jih namerava imeti zgolj kratek ali zelo kratek rok, potem je njihova udenarljiva vrednost, to je iztržljiva vrednost, praviloma zelo blizu njihovi tržni vrednosti, ki jo pod predpostavko popolnega trga brez vmešavanja države praviloma lahko enačimo s pošteno vrednostjo.

[15] Poštena vrednost predvsem dolgoročno lahko odstopa od nadomestljive vrednosti sredstva ali dolga, saj so za pošteno vrednost značilna nihanja. Poleg tega pa za vsa sredstva in obveznosti ni popolnih trgov brez državnega poseganja nanje. V tej zvezi je vsekakor treba dodati problem nepopolnih, plitkih, neaktivnih in zmanjšano aktivnih, nelikvidnih in zmanjšano likvidnih trgov.

[16] Posledice take ureditve je, da težko trdimo, da so sredstva in obveznosti ter posledično kapital izmerjeni, vrednoteni in izkazani v računovodskih izkazih po pošteni vrednosti, kar seveda pomeni, da na tej podlagi ne moremo trditi, da je poslovni izid izkazan oziroma ugotovljen po pošteni vrednosti.

[17] Vsekakor bodo rešitve odvisne tudi ali predvsem od opredelitve cilja delovanja in poslovanja gospodarskih subjektov, kar pa je in bo povezano s prevladujočo družbeno filozofijo ter sprejetim in priznanim družbenim redom. Naj pojasnim le s preprostim vprašanjem (in predvsem odgovorom nanj): kateremu cilju poslovanja mora podjetje slediti? Seveda je veliko možnih odgovorov. V obdobju, ki se izteka, je bil najpogostejši odgovor: dobiček. Takoj se vprašamo, kateri. In zopet je bil običajno najpogostejši odgovor: trenutni, običajno ugotovljen dnevno na podlagi uporabe tržne (poštene) vrednosti sredstev in obveznosti. Kakšni pa bodo odgovori po finančni in gospodarski in še kateri (družbeni) krizi? Naj le nakažemo nekatere možne. Morda družba, ki si postavi za cilj trajnostni razvoj in družbeno odgovornost? Kaj pa socialna družba? Ali pa morda ekološko usmerjena družba? Ali pa morda družba v državni lasti? Seveda dokončnega in jasnega odgovora ni mogoče dati, vendar pa več dejavnikov kaže, da se bo morala ureditev, ki omogoča bogatenje in kruti kapitalizem posameznikov v najtrši obliki ter istočasno povzroča revščino in izkoriščanje množic, verjetno spremeniti. Ne pozabimo – sedanjo ureditev je omogočilo tudi vrednotenje sredstev po pošteni vrednosti in predvsem mehanizmi določanja tržne oziroma poštene vrednosti, ki so vse prevečkrat temeljili tudi na nerealnih in umetno ustvarjenih "pričakovanjih".

oziroma vrednosti sredstev ob presredstvenju, takoj naletimo na neznano prihodnost in z njo povezano negotovost in tveganja. Kljub izdelanim modelom varovanja pred tveganji ter drugim sodobnim finančnim inštrumentom se vsem tveganjem ni in se ne bo mogoče izogniti. Vse to pa je povezano predvsem z vrednotenjem sredstev in obveznosti ter ugotavljanjem in določanjem njihovih vrednosti (tudi za potrebe računovodenja). Tudi zato pa tudi zaradi posledic gospodarske in finančne krize lahko pričakujemo, da se bosta morali tako teorija kot posledično tudi praksa računovodenja spoprijeti z novimi izzivi in novimi neraziskanimi področji, predvsem kar zadeva pravila ugotavljanja, merjenja, pripoznavanja in izkazovanja vrednosti. Slej ko prej ostaja tako v ekonomiji kot tudi v računovodstvu vprašanje vrednosti eno ključnih še (ne)rešenih teoretičnih in praktičnih izzivov.

Finančna in gospodarska kriza sta pospešili tudi iskanje novih teoretičnih in praktičnih sprememb računovodskih standardov. Tako že v letošnjem letu lahko pričakujemo zametek nekaterih pomembnih sprememb. Med pomembnejšimi so verjetno tiste, ki se nanašajo na vprašanja, povezana z merjenjem in vrednotenjem finančnih sredstev po pošteni vrednosti.

3.3. Spremembe računovodskih direktiv EU

Evropski svet je že na zasedanju 8. in 9. marca 2007 poudaril, da je zmanjšanje upravne obremenitve pomembno za spodbujanje evropskega gospodarstva, zlasti ob upoštevanju morebitnih pozitivnih učinkov za majhna in srednja podjetja (v nadaljevanju MSP). Poudaril je, da so za zmanjšanje upravne obremenitve v Evropski uniji (v nadaljevanju EU) potrebna precejšnja skupna prizadevanja EU in držav članic. Evropski svet je na zasedanju marca 2008 pozval Komisijo, naj za zmanjšanje upravne obremenitve pripravi nove zakonodajne predloge, ki naj se sprejmejo po hitrem postopku. Računovodstvo in revidiranje sta bili določeni kot ključni področji, na katerih se lahko zmanjša upravna obremenitev evropskih družb. Za računovodski direktivi se štejeta direktivi 78/660/EGS in 83/349/EGS. Četrta direktiva o pravu družb je bila sprejeta leta 1978, da bi določili usklajen sklop zahtev za zunanje poročanje vseh družb z omejeno odgovornostjo v EU. Sedma direktiva o pravu družb je bila sprejeta leta 1983 in z njo je bil dodan splošen sestav zahtev za konsolidirane računovodske izkaze. V zadnjih 25 letih sta bili računovodski direktivi večkrat spremenjeni. Po sprejetju Uredbe (ES) št. 1606/2002 o uporabi mednarodnih računovodskih standardov (Uredba o MRS) morajo družbe, ki kotirajo na borzi (tudi družbe z dolžniškimi vrednostnimi papirji, ki kotirajo na borzi), sestaviti in javno objaviti računovodske izkaze v skladu z MRS oziroma MSRP. Kljub temu pa računovodenje MSP v EU še vedno temelji na omenjenih direktivah. Uporaba Uredbe o MRS je izpostavila in poudarila tudi ločnico med direktivama in MSRP.

Evropska komisija je pripravila delovno gradivo o možnih spremembah direktiv o računovodenju.[18] Evropska komisija naj bi z dodatnimi spremembami računovodskih direktiv predvsem zmanjšala računovodsko "breme" za majhne družbe. Gre za nadaljevanje zamisli o poenostavitvah v računovodenju in poročanju predvsem za mikro- in majhne družbe.

4. ZAKLJUČEK

Pravila računovodenja niso bila in niso neobčutljiva na širša družbena dogajanja. Tudi zato lahko pričakujemo nekatere spremembe in novosti v tej zvezi. Seveda pa je vsekakor treba poudariti, da računovodstvo na podlagi sprejetih pravil (standardov) zgolj zapisuje poslovne spremembe tako, kot so se zgodile. Posledice finančne in gospodarske krize bodo verjetno povzročile, da se bodo spremenila nekatera pravila računovodenja. Prav tako pa se bo povečalo zaupanje v računovodske izkaze, ki jih bo kvalitetno revidiral revizor in v revizijskih poročilu izdal svoje neodvisno mnenje o njih.

SUMMARY ● *The article deals with the changes of Slovene accounting standards based on the latest's improvements of International accounting standards and International financial reporting standards. The most important changes deals with improvements in income statement and their extended with other comprehensive income statement in SAS 24 and changes in SAS 27. In the article the author establishes that the accounting rules are not and have never been insensitive to broader developments in the society. Due to this fact some changes can be expected as a consequence of the economic and financial crisis.*

Key Words ● *Slovene accounting standards 2010, changes, business combinations, valuation, statement of changes in equity, fair value, comprehensive income, changes of the accounting directives.*

[18] Working Document of the Commission Services (DG Internal Market) Consultation Paper on Review of the Accounting Directives
http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/2009/company_law_dir_en.htm