Mag. Meta Duhovnik*

OBRAVNAVANJE DOLGOROČNIH REZERVACIJ PO ZAKONU IN RAČUNOVODSKIH STANDARDIH V SLOVENIJI

The Treatment of Long-term Provisions Under the Slovenian Law and Accounting Standards

POVZETEK ● *Prispevek pojasnjuje glavne razlike v obravnavanju dolgoročnih rezervacij po slovenskih in mednarodnih računovodskih standardih. Sprejete rešitve v slovenskih razmerah povezuje z zahtevami zakona o porabi sredstev dolgoročnih rezervacij za ekološko sanacijo. Avtorica ugotavlja, da so računovodske rešitve, ki jih na področju dolgoročnih rezervacij prinašajo novi slovenski računovodski standardi, v vseh pomembnih pogledih skladne z mednarodnimi računovodskimi standardi. Obenem niso v nasprotju z rešitvami v evropskih računovodskih smernicah. Zato je za njihovo boljše razumevanje treba poznati tudi določila mednarodnih računovodskih standardov, kar velja še posebej za dolgoročne rezervacije za ekološko sanacijo.*

Ključne besede ● *dolgoročna rezervacija, pravna obveza, posredna obveza, pogojna obveznost, donacija, državna podpora, kočljiva pogodba, reorganiziranje, slabo ime, ekološka sanacija, slovenski računovodski standardi, mednarodni računovodski standardi, evropske računovodske smernice, splošno sprejeta računovodska načela (v ZDA).*

1. UVOD

Prenova slovenskih računovodskih standardov prinaša s seboj rešitve, ki se po eni strani naslanjajo na mednarodne računovodske standarde, po drugi strani pa ohranjajo izvirnost slovenskega okvira računovodenja. Zato je v marsikaterem primeru težko na prvi pogled zaznati podobnosti in razlike med načinom obravnavanja posamezne računovodske kategorije v slovenskih in mednarodnih računovodskih standardih.

* magistra ekonomske znanosti, univ.dipl.ekon.; pooblaščena revizorka, preizkušena poslovna finančnica; strokovna svetovalka, Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana.

Res je, da se v skladu z uvodom v prenovljene slovenske računovodske standarde (odslej SRS) določbe v mednarodnih računovodskih standardih (odslej MRS) ne štejejo kot določbe v SRS neposredno. Vendar pa so v skladu s tem uvodom MRS informacija o strokovnih dosežkih, ki je sprejemljiva v slovenskih razmerah, če ne nasprotuje SRS. Torej je poznavanje razlik med MRS in SRS dobrodošla informacija tako za sestavljavca kot tudi za uporabnika računovodskih izkazov.

V tem prispevku bom poskušala pojasniti glavne razlike v obravnavanju dolgoročnih rezervacij po slovenskih in mednarodnih računovodskih standardih ter jih primerjati z rešitvami, ki jih ponujajo evropske računovodske smernice in ameriška splošno sprejeta računovodska načela. Sprejete rešitve v slovenskih razmerah bom v zaključnem delu povezala z zahtevami zakona o porabi sredstev dolgoročnih rezervacij za ekološko sanacijo.

Dolgoročnih rezervacij v konsolidiranih računovodskih izkazih v svojem prispevku ne bom obravnavala.

2. DOLGOROČNE REZERVACIJE PO MEDNARODNIH RAČUNOVODSKIH STANDARDIH V PRIMERJAVI S SLOVENSKIMI RAČUNOVODSKIMI STANDARDI

2.1. Splošno pojmovanje dolgoročnih rezervacij

V MRS ne najdemo standarda z naslovom »Dolgoročne rezervacije«. To pa ne pomeni, da dolgoročnih rezervacij MRS ne obravnavajo. Zato poglejmo tiste MRS, ki obravnavajo postavke, razvrščene med dolgoročne rezervacije po SRS.

Najpomembnejši MRS, ki opredeljuje (tudi dolgoročne) rezervacije, je MRS 37: Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva. Po tem MRS je rezervacija **obveznost z negotovim časom ali zneskom** (MRS 37, 1998, točka 10). Kot taka se pripozna v računovodskih izkazih, če:

- ima podjetje zaradi preteklega dogodka sedanjo obvezo (pravno ali posredno);
- je verjetno, da bo pri poravnavi obveze potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi; in
- je mogoče zanesljivo oceniti znesek obveze.

Če ti pogoji niso izpolnjeni, se rezervacija v skladu z MRS ne pripozna (MRS 37, 1998, točka 14).

SRS govorijo o rezervacijah kot dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitvah[1]. V tem primeru pojmujejo dolgoročno rezervacijo kot **dolgoročno obveznost, ki je glede časa oziroma zneskov prihodnjih izdatkov za poravnavo verjetna**. Pogoji za pripoznavanje dolgoročnih rezervacij so po SRS popolnoma enaki (SRS, 2001, točka 10.9) kot pogoji za pripoznavanje rezervacij po MRS. Zato bi lahko rekli, da je razlika v opredelitvi posledica dveh različnih pristopov. V primeru MRS gre za opredelitev rezervacije na splošno, medtem ko SRS opredeljujejo dolgoročno rezervacijo, ki že izpolnjuje sodila za pripoznavanje.

Tako kot so enaki pogoji za pripoznavanje rezervacij, sta v MRS in SRS enaki tudi opredelitvi pravne oziroma posredne obveze, ki ju ti pogoji vključujejo.

Pravna obveza je obveza, ki izhaja iz pogodbe, zakonov ali drugih pravnih predpisov. Posredna obveza pa je obveza, ki izhaja iz dejanj podjetja, pri katerih podjetje drugim strankam na v preteklosti ustaljen način, z objavo usmeritev ali z dovolj natančno sprotno izjavo nakaže, da bo sprejelo nekatere obveznosti, in na tej podlagi povzroči utemeljeno pričakovanje teh drugih strank, da bo svoje obveznosti izpolnilo. (MRS, 1998, točka 10; SRS, 2001, točka 10.40.)

Pogojna obveznost se tako po MRS kot tudi po SRS v računovodskih izkazih ne pripozna. Opredeljena je kot **možna obveza**, ki izhaja iz preteklih dogodkov in katere obstoj potrdi samo pojavitev ali ne-pojavitev enega ali več negotovih prihodnjih dogodkov, ki jih podjetje ne obvladuje v celoti, ali kot **sedanja obveza**, ki izhaja iz preteklih dogodkov, vendar se ne pripozna, ker ni verjetno, da bo pri poravnavi obveze potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, ali ker zneska ni mogoče dovolj zanesljivo izmeriti. (MRS, 1998, točka 10; SRS, 2001, točka 10.40.)

Kot sem že omenila, je eden od pogojev za pripoznavanje dolgoročne rezervacije obstoj sedanje obveze. SRS ne obravnavajo primera, ko ni popolnoma jasno, da sedanja obveza obstaja. Zato je v tem primeru priporočljivo uporabiti napotek MRS 37, ki ni v nasprotju s SRS in pravi, da se v takšnih primerih šteje, da pretekli dogodek povzroča sedanjo obvezo, če je ob upoštevanju vseh razpoložljivih dokazov **bolj verjetno kot ne**, da na dan bilance stanja obstaja sedanja obveza.[2]

Tako po MRS kot tudi po SRS je znesek, pripoznan kot (dolgoročna)[3] rezervacija, **najboljša ocena izdatkov**, potrebnih za poravnavo na dan bilance stanja obstoječe obveze. (MRS 37, 1998, točka 36; SRS, 2001, točka 10.16.)

Poleg tega so v MRS in SRS smiselno enaka tudi tale določila:

- Pri doseganju najboljše ocene (dolgoročne) rezervacije se upoštevajo tveganja in negotovosti, ki spremljajo dogodke in okoliščine, povezane z

[1] Dolgoročne rezervacije po SRS so lahko dolgoročne rezervacije na račun dolgoročno odloženih prihodkov ali dolgoročne rezervacije na račun dolgoročno vnaprej vračunanih stroškov oziroma odhodkov.

[2] Takšni so na primer primeri sodnih sporov.

[3] Oklepaj označuje dejstvo, da govori SRS 10 o dolgoročnih rezervacijah, MRS 37 pa o rezervacijah na splošno.

oblikovanjem dolgoročne rezervacije. (MRS 37, 1998, točka 42; SRS, 2001, točka 10.16.)

- Kadar je pomemben učinek časovne vrednosti denarja, je znesek (dolgoročne) rezervacije enak sedanji vrednosti izdatkov, ki so po pričakovanju potrebni za poravnavo obveze. (MRS 37, 1998, točka 45; SRS, 2001, točka 10.16.)
- Prihodnji dogodki, ki lahko vplivajo na potrebni znesek za poravnavo obveze, morajo vplivati tudi na znesek dolgoročne rezervacije, če je dovolj stvarnih dokazov, da se bodo pojavili. (MRS 37, 1998, točka 48; SRS, 2001, točka 10.17.)
- Dobiček iz pričakovane odtujitve sredstev se pri merjenju (dolgoročne) rezervacije ne upošteva, celo če je pričakovana odtujitev tesno povezana z dogodkom, ki povzroči rezervacijo. (MRS 37, 1998, točki 51 in 52; SRS, 2001, točka 10.17.)
- Če podjetje pričakuje, da bo nekatere ali vse izdatke, potrebne za poravnavo dolgoročne rezervacije, povrnila druga stranka, se povračila pripoznajo, če je gotovo, da jih bo podjetje prejelo, ko bo poravnalo obveznost. Povračilo se obravnava kot posebno sredstvo, njegov znesek pa ne sme presegati zneska dolgoročne rezervacije. (MRS 37, 1998, točka 53; SRS, 2001, točka 10.17.) SRS 10 ne vsebuje določila, primerljivega z MRS 37, da se v izkazu poslovnega izida lahko odhodki, povezani z rezervacijo, predstavijo pobotani z zneskom, pripoznanim za povračilo. (MRS 37, 1998, točka 54.)
- (Dolgoročne) rezervacije se lahko uporabljajo samo za postavke, za katere so bile prvotno pripoznane. (MRS 37, 1998, točka 61; SRS, 2001, točka 10.14.)
- (Dolgoročne) rezervacije se ne pripoznavajo za izgube iz prihodnjega poslovanja. (MRS 37, 1998, točka 63; SRS, 2001, točka 10.18.)

Rešitve, ki jih vsebujejo MRS in SRS v povezavi z upoštevanjem časovne vrednosti denarja pri vrednotenju (dolgoročnih) rezervacij, se do določene mere med seboj razlikujejo in sicer:

MRS 37 govori v povezavi s časovno vrednostjo denarja o postopnem povečevanju rezervacij, pri čemer se povečanje pripozna kot odhodek za obresti. (MRS 37, 1998, točka 60.) SRS pa dopuščajo tako povečanje kot tudi zmanjšanje dolgoročnih rezervacij. (SRS, 2001, 10.25 do 10.27.) Pri tem naj pripomnim, da je logika upoštevanja časovne vrednosti denarja takšna, da so pogoji deflacije, v katerih bi se diskontna stopnja, ki odseva obstoječe tržne ocene časovne vrednosti denarja in tveganja, značilnega za obveznost, prelevila v eskontno stopnjo, malo verjetni. Če pa je zmanjševanje dolgoročne rezervacije posledica zmanjševanja pričakovane (ne-diskontirane oziroma ne-eskontirane) obveze, ne gre več za vpliv časovne vrednosti denarja.

Sicer pa se dolgoročne rezervacije tudi v skladu s SRS ne prevrednotujejo zaradi učinkov inflacije (SRS, 2001, točki 10.23 in 10.24).

SRS določajo, da je treba predvideti obdobje, za katero je dolgoročna rezervacija oblikovana, in po preteku tega obdobja njen neporabljeni del prenesti med poslovne prihodke. (SRS, 2001, točka 10.28)[4] V primerjavi s tem je treba po MRS pregledati rezervacije na vsak dan bilance stanja in jih prilagoditi tako, da odsevajo tedanjo najboljšo oceno. Če ni več verjetno, da bo pri poravnavi obveze potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, se rezervacije razveljavijo. (MRS 37, 1998, točka 59.) Primerljivo določilo vsebuje SRS 10 v točki 10.20, ki pravi, da se večletni predračun oblikovanja in črpanja ustrezne dolgoročne rezervacije na koncu poslovnega leta preveri ter po potrebi dopolni ali spremeni.

Posebej želim opozoriti, da zahteva MRS 37 v nasprotju s SRS 10 poleg razkritij, povezanih z rezervacijami, tudi razkrivanje pogojnih obveznosti. Razen če je možnost kakega odtoka pri poravnavi zelo majhna, mora podjetje v skladu z MRS pri vsaki vrsti pogojne obveznosti na dan bilance stanja na kratko opisati njeno naravo in, če je možno, oceniti njen vrednostni učinek, navesti negotovosti, ki se nanašajo na znesek ali čas vsakega odtoka, in nakazati možnost vsakega povračila (MRS 37, 1998, točka 86). Ker je informacija o možnih obveznostih zelo pomembna za lastnike podjetja, kaže zahteve MRS 37 kot priporočilo upoštevati tudi v naših razmerah (glej Sliko 1).

Poleg splošnih določil o dolgoročnih rezervacijah vključuje SRS 10 določila, povezana s pripoznavanjem in črpanjem dolgoročnih rezervacij v posebnih primerih, kot so kočljive pogodbe, reorganizacije, državne podpore in donacije ter nakup podjetja, ki preneha obstajati kot samostojno podjetje, naložba kupca v pridobitev kapitala tega podjetja pa je manjša od njegove poštene vrednosti. Obenem SRS 10 posebej poudarja (SRS, 2001, točka 10.48), da je do sprejetja ustreznega slovenskega računovodskega standarda treba pri izkazovanju, obračunavanju in razkrivanju dolgoročnih rezervacij za pokojnine smiselno upoštevati MRS 19 (Zaslužki zaposlencev). (MRS 19, 1998)

Na tem mestu naj omenim še določilo SRS 10.52, ki pravi, da se že oblikovane dolgoročne rezervacije za velika popravila črpajo v skladu s SRS 10 iz leta 1993.

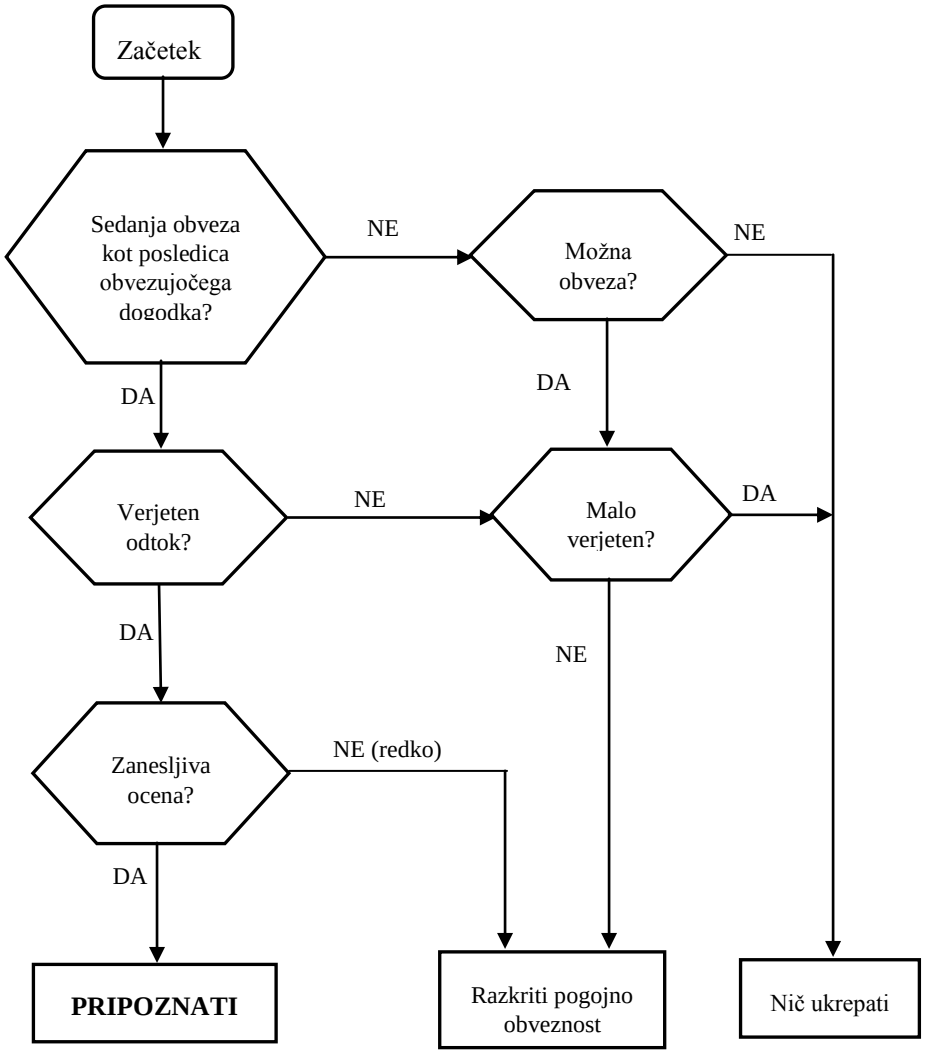
2.2. Kočljive pogodbe

Kočljiva pogodba je tako v skladu z MRS (MRS 37, 1998, str. 11) kot tudi v skladu s SRS (SRS, 2001, točka 10.40) pogodba, pri kateri neizogibni stroški izpolnjevanja pogodbenih obvez presegajo gospodarske koristi, ki se pričakujejo od nje. Ker so določila o kočljivih pogodbah v SRS 10 zelo skopa, se je v tem primeru smiselno nasloniti tudi na določila MRS 37.

Slika 1

[4] To določilo SRS 10 dopolnjuje točko 10.13 istega standarda, ki pravi, da se pripoznanje dolgoročnih rezervacij v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja odpravi, kadar so že izrabljene nastale možnosti, zaradi katerih so bile dolgoročne rezervacije oblikovane, ali pa ni več potrebe po njih.

Drevo odločanja - pripoznavanje rezervacij



Vir: MRS 37, 1998, str.29.

MRS 37 posebej poudarja, da se mnoge pogodbe (na primer nekatera običajna nakupna naročila) lahko razdrejo brez plačila odškodnine drugi stranki in zato ni obveze. Druge pogodbe določajo tako pravice kot obveze vsake pogodbene

stranke. Kadar dogodki povzročijo, da je takšna pogodba kočljiva[5], obstaja obveznost, ki se pripozna. Za neizpolnjene pogodbe, ki niso kočljive, pripoznavanje (dolgoročnih) rezervacij ni možno.

Velikost pripoznane rezervacije je v primeru kočljive pogodbe enaka stroškom izpolnitve pogodbe, če so ti nižji od nadomestil ali pogodbenih kazni zaradi neizpolnitve pogodbe. Če pa so stroški izpolnitve pogodbe večji od nadomestil ali pogodbenih kazni zaradi neizpolnitve pogodbe, se pripozna dolgoročna rezervacija v višini nadomestil ali pogodbenih kazni.

Pri kočljivi pogodbi gre torej za pogodbo, ki zaradi nastopa določenih nepričakovanih dogodkov ne bo izpolnjena.

Za primer kočljivih pogodb SRS 10.21 določa, da se pripoznane dolgoročne rezervacije iz naslova kočljivih pogodb prenašajo med poslovne prihodke v obračunskih obdobjih, v katerih se pojavljajo stroški oziroma odhodki, za pokrivanje katerih so oblikovane.

Razumevanje pripoznavanja (dolgoročnih) rezervacij za kočljive pogodbe je mnogo enostavnejše, če ga ponazorimo grafično (glej Sliko 2).

2.3. Reorganiziranje

Tako SRS kot MRS omogočajo pripoznavanje rezervacije za določene stroške reorganiziranja. Po obeh okvirih računovodskega poročanja je reorganiziranje program, ki ga načrtuje in obvladuje uprava ter pomembno spreminja področje poslovanja oziroma način vodenja poslovanja. (MRS 37, 1998, točka 10; SRS, 2001, točka 10.40.) Rezervacije za reorganiziranje vključujejo le neposredne stroške, ki se pojavijo pri reorganiziranju in niso povezani s tistim delom poslovanja podjetja, ki se bo nadaljevalo.

Rezervacija za stroške reorganiziranja se pripozna, le če je zadoščeno splošnemu sodilu za pripoznavanje rezervacij. Medtem ko SRS ne določajo, kako se pri reorganiziranju uporabljajo splošna sodila pripoznavanja (z eno izjemo, ki jo bom navedla kasneje), MRS 37 podrobneje opredeljuje uporabo splošnih sodil.

Po MRS sodijo v opredelitev reorganiziranja dogodki, kot so:

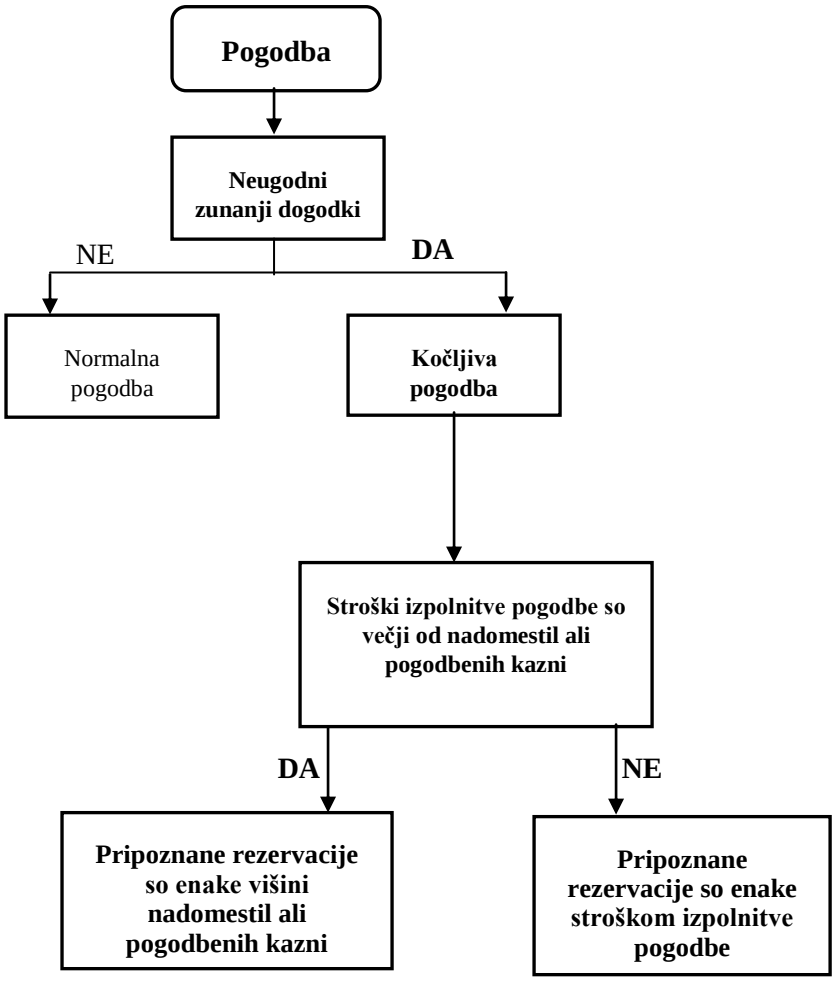
- prodaja ali prenehanje poslovnega programa,
- zaprtje poslovne dejavnosti na posameznih mestih v državi ali območju ali pa premestitev poslovnih dejavnosti iz ene države ali območja v drugo,

[5] V Pojmovniku računovodstva, financ in revizije Ivana Turka je kočljiva pogodba opredeljena enako kot v računovodskih standardih (Turk, 2000, str. 202). V Velikem modernem poslovnem slovarju Lidije Šega pa najdemo tole pojasnilo kočljive pogodbe (v izvirniku »onerous contract«): nepravična/pristranska pogodba, oderuška pogodba s pretiranimi obveznostmi ene pogodbenice (Šega, 1997, str. 511).

- pomembne spremembe v poslovodstvu, kot je na primer zamenjava celotnega poslovodstva,
- temeljite reorganizacije, ki pomembno spreminjajo naravo in področje poslovanja podjetja.

Slika 2

Drevo odločanja - pripoznavanje rezervacij za kočljive pogodbe



Posredna obveza reorganiziranja se po MRS pojavi, le če

- ima podjetje podroben uradni načrt reorganiziranja, ki določa najmanj poslovanje ali del poslovanja, ki se bo reorganiziralo, glavna prizadeta mesta, razmestitev, delovanje in približno število zaposlenih, ki jim bo treba dati nadomestilo zaradi prenehanja službovanja, prihodnje izdatke in kdaj bo načrt uresničen; ter
- podjetje z začetkom uresničevanja takšnega načrta ali s sporočilom prizadetim o njegovih glavnih značilnostih povzroči njihovo utemeljeno pričakovanje, da bo izpeljalo reorganiziranje.

Odločitev poslovodstva ali upravnega odbora o reorganiziranju, sprejeta pred datumom bilance stanja, v skladu z MRS ne povzroči posredne obveze na dan bilance stanja, razen če je podjetje pred datumom bilance stanja začelo uresničevati načrt reorganiziranja ali pa je sporočilo prizadetim glavne značilnosti načrta reorganiziranja, in to dovolj natančno, da je povzročilo njihovo utemeljeno pričakovanje, da bo izpeljalo reorganiziranje.

Obveza za prodajo obrata po MRS ne nastane, dokler ga podjetje ni zavezano prodati, to je dokler ni obvezujoče pogodbe o prodaji. Celo če se je podjetje odločilo prodati obrat (poslovalnico) in je to odločitev javno objavilo, ni zavezano za prodajo, dokler kupec ni znan in dokler ni obvezujoče pogodbe o prodaji.

Po SRS se dolgoročne rezervacije pripoznajo po sprejetju načrta reorganizacije, ko se začne ta načrt uresničevati ali ko so prizadeti obveščeni, da bo reorganizacija izpeljana. Predlagano določilo **naj bi vključevalo obstoj posredne obveze, ki je tudi sicer potrebna za pripoznavanje rezervacij**. Da načrt zadostuje za nastanek posredne obveze, ko je sporočen prizadetim, je treba (v skladu z MRS 37) načrtovati začetek njegovega izvajanja, brž ko je mogoče, in ga dokončati v času, ki onemogoča njegove pomembne spremembe. Če je mogoče pričakovati daljše odlašanje začetka reorganiziranja ali če poteka reorganiziranje neutemeljeno dolgo, je malo verjetno, da bo načrt povzročil utemeljeno pričakovanje drugih, da podjetje trenutno resno misli z reorganizacijo, saj čas dopušča priložnosti, da spremeni svoje načrte.

Po MRS 37 rezervacija za reorganiziranje ne vključuje stroškov dopolnilnega usposabljanja in premeščanja osebja, ki ostane, stroškov trženja in stroškov naložb v nove sistem in distribucijske mreže. Takšni izdatki se nanašajo na prihodnje vodenje poslovanja in niso obveznosti reorganiziranja na dan bilance stanja. Pripoznajo se na enak način, kot da bi nastali neodvisno od reorganiziranja. Tako kot velja za rezervacije na splošno, se tudi v okviru reorganizacije dobički iz pričakovane odtujitve sredstev ne upoštevajo pri opredelitvi rezervacije za reorganiziranje, celo če je prodaja sredstev predvidena kot del reorganiziranja.

Ker je razlaga (dolgoročnih) rezervacij v povezavi z reorganizacijo v MRS obsežnejša in popolnejša od razlage v SRS, vsebinsko pa razlagi v SRS ne nasprotuje, se kaže v tem delu nasloniti na obširnejša pojasnila v MRS.

2.4. Državne podpore in donacije

V skladu s SRS 10 se dolgoročne rezervacije lahko oblikujejo tudi na podlagi državnih podpor in donacij, prejetih za pridobitev osnovnih sredstev, in na podlagi državnih podpor in donacij, prejetih za pokrivanje določenih stroškov. Rezervacije za pridobitev osnovnih sredstev se porabljajo skladno z obračunano amortizacijo, rezervacije za pokrivanje določenih stroškov pa se porabljajo skladno s pojavljanjem teh stroškov.

O podobnih državnih podporah, ki se v skladu s SRS izkazujejo med dolgoročnimi rezervacijami, govori MRS 20 (Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državnih pomoči). V skladu s tem standardom se državne podpore pripoznavajo strogo dosledno kot prihodki v obdobjih, v katerih so pripoznani stroški, ki naj bi jih nadomestile. To pomeni, da se tudi po MRS podpore, povezane z amortizirljivimi sredstvi, pripoznavajo kot prihodki v obdobjih in zneskih, v katerih se obračuna amortizacija teh sredstev (MRS 20, 1997, točka 17). Podpore ne smejo neposredno povečevati lastniškega kapitala.

S sredstvi povezane državne podpore, tudi nedenarne podpore po pošteni vrednosti, se v skladu z MRS 20 v bilanci stanja izkazujejo kot odloženi prihodki ali pa tako, da zmanjšujejo knjigovodsko vrednost ustreznega sredstva (MRS 20, 1997, točka 24). Prva možna rešitev je po obliki in vsebini skladna z načinom izkazovanja tovrstnih podpor po SRS.

MRS 20 govori tudi o morebitnem vračilu državne podpore. Vračilo je treba najprej obračunati glede na morebitni časovno razmejeni znesek, ki se nanaša na podporo. Če vračilo presega omenjeni znesek ali če ni nobenega razmejenega zneska več, ga je treba pripoznati kot odhodek.

Rešitev iz MRS je sprejemljiva tudi za naše razmere in ni v nasprotju z določili SRS.

2.5. Slabo ime

Po SRS 10 je slabo ime presežek določljive poštene vrednosti sredstev prevzetega podjetja, zmanjšane za pošteno vrednost njegovih dolgov, nad nabavno vrednostjo prevzetega podjetja, če takšno podjetje preneha obstajati kot samostojna pravna oseba. Če prevzeto podjetje ne preneha obstajati kot samostojna pravna oseba, se slabo ime izkaže le v skupinskih računovodskih izkazih. (SRS, 2001, točka 10.40.) SRS 10 navaja, da se dolgoročne rezervacije v zvezi s slabim imenom oblikujejo ob nakupu in pripojitvi drugega podjetja, da bi bilo z njimi mogoče v prehodnem obdobju izboljšati poslovni izid podjetja

kupca. Med poslovne prihodke se prenašajo skladno s pojavljanjem odhodkov, za pokrivanje katerih so oblikovane, vendar največ pet let. V utemeljenih primerih se doba prenašanja dolgoročnih rezervacij na račun slabega imena med poslovne prihodke lahko podaljša, vendar največ na dvajset let. (SRS, 2001, točki 10.12 in 10.22.)

Dejstvo, da je slabo ime razlika med nakupno ceno in pošteno vrednostjo čistih sredstev prevzetega podjetja, je do določene v nasprotju z določilom, ki se sklicuje na namensko porabo dolgoročnih rezervacij za odhodke, za katere so bile oblikovane. Zato zahteva točka 10.22 dodatno pojasnilo. Poglejmo, če ga lahko najdemo v MRS.

MRS 22 opredeljuje slabo ime enako kot SRS - kot presežek prevzemnikovega deleža v pošteni vrednosti pridobljenih razpoznavnih sredstev in dolgov nad nabavno vrednostjo prevzema.

O pripoznavanju prihodkov iz naslova slabega imena govorijo MRS takole:

- Če se slabo ime nanaša na pričakovanje prihodnjih izgub in odhodkov, ki se razpoznajo v prevzemnikovem načrtu prevzema in se lahko zanesljivo izmerijo, toda niso razpoznavni dolgovi na dan prevzema, se del slabega imena, povezan s pričakovanimi izgubami in odhodki, pripozna v izkazu uspeha kot prihodek, kadar se pripoznajo prihodnje izgube ali odhodki.
- Če se slabo ime ne nanaša na razpoznavne pričakovane prihodnje izgube in odhodke, ki se lahko zanesljivo izmerijo na dan prevzema, se obravnava takole:
  - znesek slabega imena, ki ne presega poštenih vrednosti pridobljenih razpoznavnih nedenarnih sredstev, se pripoznava kot prihodek v preostali ponderirani povprečni dobi koristnosti prevzetih amortizirljivih sredstev;
  - znesek slabega imena, ki presega poštene vrednosti pridobljenih razpoznavnih nedenarnih sredstev, se takoj pripozna kot prihodek.

Rešitev iz MRS vsebinsko ustreza tistemu delu SRS 10.22, ki govori o tem, da se dolgoročne rezervacije iz naslova slabega imena prenašajo med prihodke skladno s pojavljanjem ustreznih odhodkov. Dodatno k temu omejujejo SRS obdobje črpanja dolgoročnih rezervacij na pet let oziroma, v izjemnih primerih, na dvajset let.

MRS se razlikujejo od SRS tudi **po načinu izkazovanja slabega imena v bilanci stanja**. Medtem ko se slabo ime v skladu s SRS izkazuje med dolgoročnimi rezervacijami, MRS določajo, da se slabo ime predstavi kot odbitek od sredstev podjetja v okviru iste postavke sredstev (»…in the same balance sheet classification ….« (Interntional Accounting Standards, 2000, str. 565)) kot dobro ime.

Spremembe in dopolnitve zakona o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 45/2001) slabega imena sicer ne omenjajo, vendar obenem ne prepovedujejo njegovega izkazovanja med dolgoročnimi rezervacijami.

3. EVROPSKE RAČUNOVODSKE SMERNICE V PRIMERJAVI Z MRS

Glede na to, da smo na pragu vstopa v Evropsko unijo, poglejmo še, kaj pravijo evropske računovodske smernice o tistih postavkah računovodskih izkazov, ki jih naši standardi uvrščajo med dolgoročne rezervacije.

Določila, ki jih v povezavi z **dolgoročnimi rezervacijami** srečamo v četrti smernici, so (Četrta smernica, 1998, str. 18, 23-24, 28):

- V prvem odstavku 20. člena je navedeno, da se kot dolgoročne rezervacije v skladu z njihovo posebnostjo izkažejo natančno opredeljene izgube ali obveznosti, ki so na dan bilanciranja verjetne ali gotove, vendar jim ni mogoče določiti velikosti ali časa nastanka.
- Drugi odstavek istega člena pravi, da države članice lahko dovolijo oblikovanje dolgoročnih rezervacij za v skladu z njihovo posebnostjo točno določene stroške, ki spadajo v tekoče ali preteklo poslovno leto, vendar jim ni mogoče določiti velikosti ali časa nastanka.
- Tretji odstavek 20. člena poudarja, da dolgoročne rezervacije ne smejo popravljati vrednosti sredstev.
- Točka c) prvega odstavka 31. člena četrte smernice pravi:

  c) Vrednotenje mora biti opravljeno po načelu previdnosti. To pomeni predvsem:

  aa) Izkažejo se samo uresničeni dobički na dan bilanciranja.

  bb) Upoštevati je treba vsa predvidljiva tveganja in domnevne izgube, nastale v zadevnem ali preteklem poslovnem letu, celo če so ta tveganja in izgube postali znani šele med dnevom bilanciranja in datumom izdelave bilance stanja.
- V skladu z 42. členom četrte smernice dolgoročne rezervacije ne smejo presegati velikosti potrebnih zneskov.

Če primerjamo zahteve MRS 37 in četrte smernice v delu, ki se nanaša na dolgoročne rezervacije, lahko ugotovimo, da v pogledu pripoznavanja in merjenja dolgoročnih rezervacij med njimi ni nasprotij, saj na različen način

izražajo enake zahteve. Obstaja pa določena negotovost o medsebojni usklajenosti v dveh primerih:

- V primeru odpuščanja zaposlenih ob reorganiziranju se odpira vprašanje, ali se v skladu s četrto smernico pripozna rezervacija za nezaposlene, če je reorganizacija objavljena po datumu računovodskih izkazov. Takšno pripoznavanje je skladno četrto smernico, če upoštevamo točko c) bb) prvega odstavka 31. člena, ki pravi, da je treba upoštevati vsa tveganja in domnevne izgube, celo če so ta tveganja in izgube postali znani šele med dnevom bilanciranja in datumom izdelave bilance stanja, v skladu z MRS 37 pa ni možno. To pomeni, da MRS 37 zožuje možnosti, ki jih nudi četrta smernica.
- Rezervacije za razgradnjo, ki jih omenja MRS 16 v povezavi z MRS 37[6], v četrti smernici niso omenjene. Zato ostaja odprto vprašanje, ali je vključevanje tovrstnih stroškov v proizvajalne stroške skladno s točko a) tretjega odstavka 35. člena četrte smernice[7].

Državnih podpor evropske računovodske smernice ne omenjajo posebej. Ne glede na to, rešitve, ki jih vsebuje MRS 20, niso v nasprotju s smernicami.

Slabega imena četrta smernica ne omenja, obravnava pa ga sedma smernica, ki govori o konsolidiranih računovodskih izkazih. V skladu z 31. členom te smernice se vrednost postavke, ki ustreza negativni razliki pri konsolidiranju, sme vključiti v kondolidirani izkaz uspeha samo,

a) če ta razlika ustreza pričakovanemu neugodnemu razvoju bodočih poslovnih izidov obravnavanega podjetja na dan prevzema ali pričakovanim stroškom, ki jih bo to podjetje povzročilo, kolikor se to pričakovanje izpolni, ali

b) če ta razlika ustreza doseženemu dobičku.

Tovrstna določila niso v nasprotju z MRS 22.

[6] MRS 16 pravi, da obsega nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva njegovo nakupno ceno, tudi uvozne carine in nevračljive nakupne dajatve, ter tudi vse pripisane stroške usposabljanja sredstva za njegovo načrtovano uporabo. Med neposredno pripisane stroške sodijo med drugim tudi ocenjeni stroški demontiranja in odstranjevanja sredstva in obnavljanja prostora do obsega, ki je poznan kot rezervacija po MRS 37. (MRS 16, 1999, točka 15.)

[7] V tej točki je zapisano, da spadajo k proizvajalnim stroškom poleg nabavne vrednosti porabljenih surovin in materiala tudi stroški, ki se priračunajo neposredno posameznim proizvodom.

4. AMERIŠKA SPLOŠNO SPREJETA RAČUNOVODSKA NAČELA V PRIMERJAVI Z MRS

Za vse tiste, ki se pri svojem poslovanju srečujejo z ameriškim trgom, naj omenim še glavne razlike med obravnavanjem postavk, ki jih SRS uvrščajo med dolgoročne rezervacije, po MRS in ameriških splošno sprejetih računovodskih načelih (Generally Accepted Accounting Principles; odslej GAAP).

MRS poznajo kot posledico možnega pojava rezervacijo, pogojno obveznost in pogojno sredstvo. Računovodsko se pripozna samo **rezervacija**, ki je opredeljena kot obveznost z negotovim časom ali zneskom in mora zadoščati že navedenim pogojem.

Če ni jasno, ali tako opredeljena obveza obstaja, se v skladu z MRS šteje, da pretekli dogodek povzroča sedanjo obvezo, če je ob upoštevanju vseh razpoložljivih dokazov bolj verjetno kot ne, da na dan bilance stanja obstaja sedanja obveza.

GAAP govorijo o možnem pojavu kot o obstoječem pogoju, položaju ali nizu okoliščin, ki vsebuje neko stopnjo negotovosti, ta pa lahko povzroči v povezavi z enim ali več dogodki v prihodnosti izgubo ali pridobitev sredstva oziroma vzpostavitev ali odpravo obveznosti ter s tem povezano možno izgubo ali možni dobiček (Willimas, 2000, str. 9.04). Računovodsko se praviloma pripozna samo možna izguba. V skladu s SFAS[8] 5 (Obračunavanje možnih pojavov (Accounting for Contingencies) (Williams, 2000, str. 9.04)) izhajajo možne izgube iz izpostavljenosti tveganju in se pojavljajo v različnih primerih, kot so na primer neizterljivost terjatev, izguba premoženja zaradi požara, eksplozije ali drugih nesreč, razlastitev sredstev, predvidene (ali dejanske) pravde, terjatve ali davčne obveznosti in prodajne garancije.

Če takšno opredelitev v GAAP primerjamo z opredelitvijo v MRS, lahko ugotovimo, da je opredelitev v GAAP širša, saj pokriva tudi tiste popravke vrednosti sredstev, ki ustrezajo opredelitvi možne izgube.

Prihodnji dogodki, ki bodo potrdili možno izgubo, so v skladu z GAAP lahko verjetni (probable), možni (reasonably possible) ali malo verjetni (remote). Da bi bila možna izguba pripoznana v računovodskih izkazih, morata biti izpolnjena dva pogoja:

- Na podlagi razpoložljivih informacij do dneva objave računovodskih izkazov je verjetno, da je bilo na datum računovodskih izkazov sredstvo že

[8] Statement of Financial Accounting Standards

oslabljeno oziroma je že obstajala obveznost. Ta pogoj vsebuje tudi predpostavko verjetnosti, da bodo (eden ali več) prihodnji dogodki potrdili izgubo.

- Znesek izgube je mogoče razumno oceniti.

Iz navedenega lahko sklepamo, da so si pogoji za pripoznavanje rezervacije oziroma možne izgube vsebinsko zelo blizu. Vsebinska razlika lahko nastopi v primeru, če v skladu z MRS ni jasno, je pa bolj verjetno kot ne, da obveza obstaja. Ta primer bi se dalo v skladu z GAAP razlagati tako, da je možno (in ne verjetno), da bodo prihodnji dogodki izgubo potrdili, kar pomeni, da obveza v skladu z GAAP ne bi bila pripoznana v računovodskih izkazih.

V skladu z MRS (MRS 37, 1998, str. 16) je znesek, pripoznan kot rezervacija, najboljša (najbolj verjetna) ocena izdatkov, potrebnih za poravnavo na dan bilance stanja obstoječe obveze.

V skladu z GAAP se v računovodskih izkazih pripozna razumna ocena možne izgube. Če je možna izguba opredeljena kot verjetna in se da opredeliti niz možnih izgub z verjetnostmi njihovega nastanka, se v skladu s FIN[9] 14 (Razumna ocena zneska izgube (Reasonable Estimation of the Amount of a Loss) (Williams, 2000, str. 9.06)) pripozna v računovodskih izkazih najmanjši znesek v nizu, če ni kak drug znesek znotraj niza boljša ocena možne izgube.

V skladu z MRS (MRS 37, 1998, str. 18, 20) je znesek rezervacije, kadar je učinek časovne vrednosti denarja pomemben, sedanja vrednost izdatkov, ki so po pričakovanju potrebni za poravnavo obveze. Če se uporablja diskontiranje, se sčasoma povečuje knjigovodski znesek rezervacije. Tako povečanje se pripozna kot odhodek za obresti. O podobnih rešitvah v povezavi z možnimi izgubami GAAP ne govorijo.

Podobno kot se v skladu z MRS dobiček iz pričakovane odtujitve sredstev pri merjenju rezervacije ne upošteva (MRS 37, 1998, str. 19), se tudi v skladu z GAAP možni dobički v računovodskih izkazih ne pripoznavajo (Williams, 2000, str. 9.13).

Medtem ko obravnavajo MRS rezervacije kot posebno postavko, se možne izgube v skladu z GAAP izražajo v pripoznanem povečanju obveznosti ali zmanjšanju sredstev.

Podobno kot obravnavajo MRS reorganizacijo, obravnavajo GAAP ukinitev dela poslovanja v APB[10] 30 (Poročanje o izidih poslovanja – Poročanje o učinkih ukinitve dela poslovanja in o izrednih, nenavadnih ter redkih dogodkih in poslih (Reporting the Results of Operations – Reporting the Effects of Disposal of a Segment of a Business, and Extraordinary, Unusual, and Infrequently Occuring Events and Transactions) (Williams, 2000, 41.06 –

[9] Financial Accouning Standards Board Interpretation
[10] Accounting Principles Board Opinion

41.08), po katerem je ocenjena izguba, povezana z ukinitvijo dela poslovanja, pripoznana na datum, ko se poslovodstvo z uradnim načrtom, ki mora biti uresničljiv v enem letu, obveže, da bo prodalo ali kako drugače ukinilo del poslovanja. Ocenjeni dobički se ne pripoznavajo, dokler niso uresničeni. Ocenjena izguba, povezana z ukinitvijo dela poslovanja, vključuje samo tiste stroške, ki so neposredno povezani z odločitvijo o ukinitvi (na primer stroške razgradnje, dodatne pokojninske stroške in stroške premestitve zaposlenih).

Glavna razlika med MRS in GAAP na tem področju je v tem, da za pripoznavanje rezervacij oziroma obveznosti MRS poleg odobritve uradnega načrta reorganiziranja zahteva tudi začetek njegovega izvajanja (lahko tudi z objavo), česar v GAAP ne zasledimo.

V nasprotju z MRS GAAP ne poznajo posebnega standarda, ki bi obravnaval **državne podpore**. SFAS 116 (Obračunavanje prejetih in danih pomoči (Accounting for Contributions Received and Contributions Made); Adler et al., 1998, str. 618 – 619) ne vključuje brezplačnega prenosa sredstev s strani države. FASB[11] je namreč zavzel stališče, da zahtevajo tovrstne transakcije zaradi svoje zapletenosti nadaljnje proučevanje (Williams, 1997, str. 59.15 – 59.16). Zato rešitve, ki jih predstavljam v nadaljevanju, niso neposredno primerljive z rešitvami iz MRS 20. Kljub temu jih navajam (v prepričanju, da se v ameriških razmerah donacije pojavljajo pogosteje od državnih dotacij) z namenom, da bi bil jasen njihov vpliv na računovodske izkaze.

SFAS 116 govori o tem, da morajo biti donacije ustrezno razkrite v računovodskih izkazih. Donacija ima lahko obliko sredstva ali storitve. V skladu s SFAS 116 se donacija pripozna kot prihodek v obdobju, ko je prejeta.

V skladu z GAAP izkazovanje donacije po izvirni vrednosti (ki je s stališča podjetja, prejemnika donacije, enaka nič) ni ustrezno, zaradi česar je treba pripoznati donacijo po pošteni tržni vrednosti (APB 29, Obračunavanje nedenarnih transakcij (Accounting for Nonmonetary Transactions); Adler et al., 1998, str. 619). Dolgoročno sredstvo, ki ga prejme podjetje v obliki donacije, mora biti pripoznano v računovodskih izkazih po pošteni vrednosti na dan donacije. Poštena vrednost je osnova za obračun amortizacije v pričakovani dobi koristnosti tega sredstva. Če so donacije dane pod določenimi pogoji, se ne smejo pripoznati v računovodskih izkazih, dokler ti pogoji niso pretežno izpolnjeni. V tem primeru je treba v računovodskih izkazih razkriti sredstva, ki so predmet donacije, in pogoje, ki jih mora za prejem donacije izpolniti podjetje.

Donacija v obliki storitve je lahko pripoznana v računovodskih izkazih, če povzroči nastanek ali povečanje nedenarnih sredstev ali ima obliko posredovanja strokovnega znanja, ki bi ga bilo v odsotnosti donacije treba kupiti.

[11] Financial Accounting Standards Board

V povezavi s **slabim imenom** se v skladu z GAAP (APB 16: Poslovne združitve (Business Combinations)) presežek prevzemnikovega deleža v pošteni vrednosti pridobljenih pripoznanih sredstev in dolgov nad nabavno ceno prevzema ne pripozna, temveč zmanjšuje pošteno vrednost vseh prevzetih dolgoročnih sredstev z izjemo naložb v tržne vrednostnice. Šele v primeru, da je poštena vrednost prevzetih nedenarnih sredstev znižana do 0 in omenjeni presežek še ni razporejen v celoti, se ostanek presežka pripozna v bilanci stanja združenih podjetij kot odložen prihodek (deferred credit), ki se praviloma po enakomerni časovni metodi pripoznava v obdobju, ko se pojavljajo s slabim imenom povezani odhodki. To obdobje ne sme biti daljše od 40 let. (Williams, 2000, str. 4.08, 4.10.).

5. DOLGOROČNE REZERVACIJE ZA EKOLOŠKO SANACIJO

V Sloveniji zaslužijo posebno pozornost **dolgoročne rezervacije za ekološko sanacijo**, ki so jih oblikovala nekatera podjetja v otvoritveni bilanci stanja, pripravljeni za potrebe lastninskega preoblikovanja na dan 1.1.1993. Črpanje tovrstnih rezervacij ureja poseben zakon o porabi sredstev dolgoročnih rezervacij za ekološko sanacijo (Uradni list RS, št. 59/01; odslej ZPDRES), omenja pa jih tudi prenovljeni SRS 10. Ta standard določa (SRS, 2001, točka 10.49), da se dolgoročne rezervacije za ekološko sanacijo črpajo s prenašanjem med prihodke ne glede na to, ali se porabljajo za pokrivanje stroškov amortizacije osnovnih sredstev, pridobljenih za potrebe sanacije, ali za pokrivanje drugih stroškov, ki se nanašajo na sanacijo.

Tudi ZPDRES govori v drugem odstavku 8. člena o tem, da **gospodarska družba lahko odpravlja oblikovani vir za izvajanje programa samo s prenašanjem med prihodke za pokrivanje stroškov amortizacije osnovnih sredstev, pridobljenih za izvedbo programa, in za pokrivanje drugih stroškov njegove izvedbe**. Zato je zelo pomembno, da v primeru ekološke sanacije znamo razlikovati porabo sredstev za odobreni program (finančni vidik) od računovodskega črpanja dolgoročnih rezervacij (obračunski vidik). Pri tem sta pomembni dve osnovni izhodišči:

1. ZPDRES v prvem odstavku 8. člena določa, da mora gospodarska družba v času izvajanja programa evidentirati porabo sredstev za njegovo izvedbo v skladu s slovenskimi računovodskimi standardi.
2. Še vedno veljavni SRS 10 (Dolgoročne rezervacije) določa, da se v inflacijskih razmerah stanje dolgoročnih rezervacij ob koncu leta revalorizira z upoštevanjem indeksa cen življenjskih potrebščin. Omenjeni indeks je v skladu s SRS zgornja meja možne revalorizacije dolgoročnih

rezervacij. Torej je pri presojanju o potrebni višini revalorizacije dolgoročnih rezervacij treba upoštevati tudi uvod v SRS 10, ki pravi:

- Ta standard upošteva MRS 5, 10, 17, 19, 20, 26 in 29 ter 4. in 7. smernico Evropske skupnosti. Povezan je s SRS 12, 14, 17 in 18.
- Standard (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvami pojmov oziroma razlagami izrazov (poglavje C), pojasnili (poglavje Č) in Uvodom v slovenske računovodske standarde.

3. V Uvodu v slovenske računovodske standarde je jasno zapisano:

- V slovenskih računovodskih standardih ni rečeno, kdaj je kaj obvezno revalorizirati, če pri tem izvzamemo kapital (podčrtala avtorica prispevka).
- Za področje, ki ga ne pokriva noben slovenski računovodski standard, kaže poseči neposredno po ustreznem mednarodnem računovodskem standardu…. (podčrtala avtorica prispevka).

Iz dovolj obširnih dikcij domačih in tujih računovodskih standardov v tem prispevku je razvidno, da je osnovni cilj črpanja dolgoročnih rezervacij ta, **da se uporabljajo samo za izdatke, za katere so bile prvotno pripoznane.**

Zato je tudi v primeru rezervacij za ekološko sanacijo treba izhajati iz programa ekološke sanacije, ki ga je za potrebe lastninskega preoblikovanja potrdilo ministrstvo za varstvo okolja (odslej ministrstvo). V skladu s potrjenim programom so podjetja v otvoritveni bilanci stanja na dan 1.1.1993 oblikovala dolgoročne rezervacije za ekološko sanacijo. Z izvajanjem sprejetih programov ekološke sanacije podjetja:

- **bodisi porabljajo s programom predvidena sredstva za pokrivanje stroškov po programu in obenem črpajo oblikovane dolgoročne rezervacije**,
- **bodisi porabljajo s programom predvidena sredstva za vlaganje v opredmetena osnovna sredstva in obenem ne črpajo v celoti oblikovanih dolgoročnih rezervacij, ker se le-te v skladu z ZPDRES in računovodskimi standardi črpajo postopno z obračunavanjem amortizacije opredmetenih osnovnih sredstev, obdobje njihovega črpanja pa je skladno s pričakovano dobo koristnosti teh sredstev**.

Dolgoročne rezervacije za ekološko sanacijo so podjetja dolžna v skladu s SRS **revalorizirati v primeru, da dolgoročne rezervacije kot oblikovani vir financiranja zaradi inflacijskih učinkov ne zadoščajo več za pokritje odobrenih programov.** Zgornja meja dovoljene revalorizacije je (zaenkrat še) indeks cen življenjskih potrebščin.

Sredstva po odobrenih programih, ki jih ZPDRES imenuje sredstva rezervacij, so torej lahko **v celoti in pravilno porabljena, iz tega naslova pa so v**

računovodskih izkazih podjetij še vedno izkazane dolgoročne rezervacije za ekološko sanacijo, namenjene pokrivanju stroškov amortizacije opredmetenih osnovnih sredstev, pridobljenih v skladu z izvedenim programom za ekološko sanacijo.

Tudi neporabljena sredstva rezervacij se pravilno presojajo glede na to, kakšen je vrednostno tisti del odobrenega programa, **ki naj bi ga podjetje izvedlo in je imelo zanj odobreni vir**, vendar tega ni storilo. Pri tem se je treba posebej zavedati, da »obvezna« revalorizacija dolgoročnih rezervacij (kot obračunske obveznosti do virov sredstev) ni vir, ki je na dan 1.1.1993 zmanjševal višino celotnega družbenega kapitala, razpoložljivega za lastninsko preoblikovanje, temveč odhodek financiranja podjetja v obdobju, za katero je bila revalorizacija obračunana. Zato je treba ugotavljati, ali je podjetje namensko porabilo s programom odobrena sredstva v celotni (po potrebi revalorizirani) višini.

Ker so bili v času lastninskega preoblikovanja odobreni številni in vrednostno pomembni programi za ekološko sanacijo, je za marsikatero slovensko podjetje življenjskega pomena

- pravilno razumevanje ***razlik med sredstvi in obveznosti do njihovih virov***,
- ***razumevanje revalorizacije*** v skladu s slovenskimi računovodskimi standardi,
- ***poznavanje domačih in mednarodnih računovodskih standardov na splošno in še posebej s področja (dolgoročnih) rezervacij***.

Za dosledno izvajanje ZPDRES morajo imeti **brezpogojna znanja** z omenjenih področij zlasti tisti, ki pripravljajo poročila o izvedbi programov, to pa so agencija Republike Slovenije za revidiranje lastninskega preoblikovanja podjetij in revizorji. **Ustrezno obvladovanje** omenjenih področij pa je potrebno tudi za tiste uslužbence ministrstva, ki pregledujejo poročila pred izdajo odločb.

6. SKLEPNE MISLI

Iz povedanega lahko sklepamo, da so računovodske rešitve, ki jih novi SRS prinašajo na področju dolgoročnih rezervacij, v vseh pomembnih pogledih skladne z MRS. Obenem niso v nasprotju z rešitvami v evropskih računovodskih smernicah. Zato je za njihovo boljše razumevanje treba poznati tudi določila mednarodnih računovodskih standardov, kar velja še posebej za dolgoročne rezervacije za ekološko sanacijo.

7. LITERATURA IN VIRI

1. Adler James R. et al.: Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles. New York : John Wiley & Sons, 1998. 1012 str.
2. Četrta smernica Sveta evropskih skupnosti. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1998. 37 str.
3. International Accounting Standards. London: International Accounting Standards Committee, 2000. 1265 str.
4. MRS 16: Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1999. 20 str.
5. MRS 19: Zaslužki zaposlencev. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1998. 102 str.
6. MRS 20: Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1997. 12 str.
7. MRS 22: Poslovne združitve. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1999. 37 str.
8. MRS 37: Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1998. 38 str.
9. Sedma smernica Sveta evropskih skupnosti. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1998. 30 str.
10. SRS 10: Dolgoročne rezervacije. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1997. 6 str.
11. Slovenski računovodski standardi. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1993. 209 str.
12. Slovenski računovodski standardi (Uvod v SRS in SRS 1-30). Ljubljana Slovenski inštitut za revizijo, 2001. 216 str.
13. Spremembe in dopolnitve zakona o gospodarskih družbah (Uradni lit RS, št. 45/2001).
14. Šega Lidija: Veliki moderni poslovni slovar. Ljubljana: Cankarjeva založba, 1997. 957 str.
15. Turk Ivan: Pojmovnik računovodstva, financ in revizije. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2000. 1083 str.

16. Williams Jan R.: Miller GAAP Guide 1997. A comprehensive restatement of current promulgated Generally Accepted Accounting Principles. New York : Harcourt Brace & Company, 1997. 66.34 str.

17. Williams R. Jan: Miller GAAP Guide 2000. Restatement and Analysis of Current FASB Standards. New York: Harcourt Professional Publishing, 2000. 58.27 str.

18. Zakon o porabi sredstev dolgoročnih rezervacij za ekološko sanacijo (Uradni list RS, št. 59/01).

SUMMARY ● *The article explains the main differences in treatment of long-term provisions under Slovenian and International accounting standards. Besides it emphasises the connection between accounting solutions and requirements of the Slovenian Law about the Recognition of Long-term Provisions for Environmental Sustainability. In the field of long-term provisions the author establishes no main differences between the solutions in Slovenian and International accounting standards. At the same time she finds no conflict between Slovenian accounting standards and European accounting directives. As long as this is the truth, for better understanding of long-term provisions one has to be very well acquainted not only with Slovenian but also with International accounting standards.*

Key words ● *long-term provision, legal obligation, constructive obligation, contingent liability, donation, government grant, onerous contract, restructuring, negative goodwill, environment sustainability, Slovenian accounting standards, International accounting standards, European accounting directives, generally accepted accounting principles (in the USA).*