

Glavne značilnosti računovodskega poročanja na podlagi MSRP

ALEŠ NOVAK

Univerza v Mariboru, Slovenija

Mednarodni standardi računovodskega poročanja (MSRP) imajo v nasprotju z nacionalnimi računovodskimi standardi nadnacionalno naravo. V prispevku je najprej prikazan zgodovinski razvoj MSRP, nato pa so predstavljene z njimi povezane aktualne institucije, kot so Fundacija sveta za mednarodne računovodske standarde, Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde in Odbor za pojasnjevanje MSRP. Posebej so prikazana razmerja med MSRP in računovodskimi direktivami EU, nato pa še cilji in uporaba uredbe o uporabi mednarodnih računovodskih standardov v EU. V zadnjem poglavju prispevka so poudarjene glavne značilnosti sistema zunanjega poročanja MSRP z vidika temeljnih predpostavk, kakovostnih značilnosti računovodskih izkazov in vsebine ter obsega računovodskih izkazov.

Ključne besede: MSRP, računovodske direktive EU, mednarodni računovodski standardi, računovodski izkazi

Uvod

Namen tega prispevka je spoznati in razumeti računovodske standarde, ki jih izdaja Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde (v nadaljevanju UOMRS). Mednarodni standardi računovodskega poročanja (v nadaljevanju MSRP) imajo v nasprotju z nacionalnimi računovodskimi standardi nadnacionalno naravo. MSRP so dobili mnogo večjo veljavo, ko jih je sprejela Evropska unija kot obvezne računovodske standarde za pripravo skupinskih računovodskih izkazov družb, katerih vrednostni papirji imajo dovoljenje za trgovanje na organiziranem trgu vrednostnih papirjev katere koli države članice Evropske unije, torej tudi v Sloveniji.

Že na začetku opozarjamo, da se izraz mednarodni računovodski standardi (v nadaljevanju MRS) lahko uporablja v dveh pomenih. Da bi se izognili nesporazumom, ga bomo pojasnili. Izraz se uporablja kot sopomenka za računovodske standarde, ki jih izdaja UOMRS in ki se uporabljajo v različnih državah po svetu. Njihovo nasprotje so nacionalni računovodski standardi, tj. računovodski standardi, ki jih sprejme posamezna država, zato bi jih lahko imenovali tudi državni računovodski standardi, na primer slovenski računovodski standardi (v nadaljevanju SRS).

UOMRS je ob svoji ustanovitvi od svojega predhodnika Sveta za mednarodne računovodske standarde (v nadaljevanju SMRS) prevzel do tedaj sprejete MRS in pojasnila Strokovnega odbora za pojasnjevanje (v nadaljevanju SOP)¹ ter jih skupno poimenoval mednarodni standardi računovodskega poročanja. Tako se imenujejo tudi novi standardi, ki jih od aprila 2001 sprejema UOMRS, v skupino MSRP pa sodijo še pojasnila Odbora za pojasnjevanje mednarodnih standardov računovodskega poročanja (v nadaljevanju OPMSRP),² ki je naslednik SOP.

V ožjem ali natančnejšem pomenu so MRS, ki jih je izdal SMRS do aprila 2001, MSRP torej obsegajo (MRS 1, 11; MRS 8, 5 [pri navajaju zakonov in drugih aktov številka za vejico pomeni številko člena, op. ur.]):

- mednarodne standarde računovodskega poročanja – MSRP,
- mednarodne računovodske standarde – MRS,
- pojasnila OPMSRP oziroma nekdanjega SOP.

MRS se včasih uporabljajo kot sopomenka za MSRP, torej v širšem smislu, včasih pa samo kot del MSRP, torej v ožjem smislu. Za pravilno razumevanje posameznih zahtev v zvezi z računovodskim poročanjem sta pomembna ustrezno poimenovanje in smiselna povezava s sobesedilom.

Zgodovinski razvoj

SMRS kot predhodnika UOMRS so leta 1973 ustanovili računovodski organi (angl. accountancy bodies) devetih držav, in sicer Avstralije, Kanade, Francije, Japonske, Mehike, Nizozemske, Združenega kraljestva Velike Britanije in Severne Irske, ZDA in Zvezne republike Nemčije (Benson 1979, v Nobes in Parker 2004, 81).

SMRS je sicer bil neodvisen organ, vendar se je leta 1983 začel tesno povezovati z Mednarodnim združenjem računovodskih strokovnjakov (v nadaljevanju MZRS),³ tako da so bili potem vsi člani MZRS tudi člani SMRS, kar je pomenilo, da je bilo leta 2001 več kot 150 računovodskih organov iz več kot 110 držav.⁴ Od leta 1983 pa do leta 2001 je statut SMRS predvideval, da ga vodi maksimalno sedemnajstčlanski upravni odbor (angl. board), pri čemer je bilo devet do deset članov iz razvitih držav, trije ali štirje in držav v razvoju, ostali člani pa iz drugih organizacij iz kroga SMRS-jeve posvetovalne skupine, ki je vključevala organe, kot so Svetovna banka, Mednarodna federacija borz ipd. (Nobes in Parker 2004, 81).

SMRS je izdal 41 MRS, in sicer v več fazah, ki bi jih lahko poimenovali (Roberts, Weetman in Gordon 2002, 142):

1. zgodnji splošni standardi (1973–1979),
2. kompleksnejši standardi z več različicami (1980–1989),
3. odpravljanje različic – povečevanje primerljivosti (1990–1995),
4. projekt bistvenih standardov za IOSCO (1995–1999),
5. zbliževanje in globalna uporaba (od leta 2000 naprej velja tudi za standarde, ki jih izdaja UOMRS).

Aktualne institucije

FUNDACIJA SMRS

Zmotno je mišljenje, da sta edini instituciji, ki sta bili sploh kdaj povezani z MRS oziroma MSRP, samo SMRS in UOMRS. Osrednja organizacija, ki bdi nad MSRP, je Fundacija sveta za mednarodne računovodske standarde (angl. International Accounting Standards Committee Foundation, v nadaljevanju Fundacija SMRS), ki so jo 6. februarja 2001 ustanovili skrbniki (angl. trustees) SMRS, kar je zapisano tudi v uvodu statuta fundacije (IASB 2007). UOMRS je organ Fundacije SMRS, ki je zadolžen za izdajo računovodskih standardov (statut Fundacije SMRS, 1, v IASB 2007 – vse drugo v zvezi z aktualnimi institucijami je prav tako večinoma povzeto po statutu fundacije, zato ga ne bomo več navajali).

Fundacija SMRS ima naslednje cilje:

1. v javno korist razvijati eno samo zbirko visokokakovostnih, razumljivih in uveljavljenih svetovnih računovodskih standardov, ki pomagajo udeležencem na svetovnih kapitalskih trgih in drugim uporabnikom pri sprejemanju gospodarskih odločitev;
2. pospeševati uporabljanje in strogo izvajanje teh standardov;
3. pri uresničevanju namenov pod točkama 1 in 2 upoštevati, če je to primerno, posebne potrebe malih in srednje velikih podjetij ter držav v razvoju;⁵
4. doseči zbliževanje nacionalnih računovodskih standardov in MSRP na podlagi visokokakovostnih rešitev.

Upravljanje (angl. governance) Fundacije SMRS je v rokah skrbnikov ter drugih upravljalnih organov, ki jih z določbami statuta lahko imenujejo skrbniki. Vseh skrbnikov je 22. Sestava skrbnikov mora biti reprezentativna za svetovne kapitalske trge ter za različnost zemljepisnih in poklicnih okolij. Za zagotovitev široke mednarodne podlage, mora biti šest skrbnikov iz Severne Amerike, šest skrbnikov iz Evrope, šest skrbnikov z območja Azije/Tihoga oceana in štirje skrbniki z drugih območij. S tem se vzpostavi splošno zemljepisno ravnotežje.

Skrbniki se po navadi imenujejo za tri leta, imenovanje pa je mogoče enkrat obnoviti. Predsednika skrbnikov izberejo skrbniki iz kroga skrbnikov. Po našem mnenju so glavne naloge skrbnikov prevzeti odgovornost za financiranje, objaviti letno poročilo o delovanju Fundacije SMRS, imenovati člane UOMRS, imenovati člane OPMSRP in Svetovalnega sveta za standarde⁶ (angl. Standards Advisory Council, v nadaljevanju SAC) ter vsako leto odobriti predračun Fundacije SMRS in določiti podlage za financiranje (angl. basis for funding).

UOMRS

UOMRS je od leta 2001 naslednik SMRS, natančneje upravnega odbora SMRS, ki je izdajal MRS. UOMRS je tistega leta naenkrat prevzel vse izdane MRS in od takrat izdaja MSRP in spremenjene MRS⁷ (Roberts, Weetman in Gordon 2002, 138).

UOMRS ima 14 članov, ki jih imenujejo skrbniki Fundacije SMRS. Med njimi je 12 članov s polnim delovnim časom (izraz »poln delovni čas« pomeni, da so zaposleni ves čas pri Fundaciji SMRS in tam tudi plačani) in dva člana z nepolnim delovnim časom. Glavni pogoj za članstvo v UOMRS je strokovno znanje. Nihče ne sme biti hkrati skrbnik in član UOMRS.

Izbira članov UOMRS ne sme temeljiti na zemljepisnih merilih. Skrbniki morajo zagotavljati, da v UOMRS ne prevladujejo nobeni posamični volilni ali geografski interesi in da je UOMRS kot celota ustrezno ravnotežje praktičnih izkušenj iz vrst revizorjev, pripravljavcev računovodskih izkazov, uporabnikov računovodskih izkazov in univerzitetnih učiteljev. Od UOMRS se pričakuje, da bo vzpostavil in obdržal formalne povezave z izdajatelji standardov v državah, s čimer naj bi se pospeševalo zблиževanje nacionalnih računovodskih standardov z MSRP. Skrbniki imenujejo enega člana s polnim delovnim časom za predsednika (angl. chairman) UOMRS, ki je potem tudi glavni poslovodja⁸ Fundacije SMRS. Člani UOMRS se imenujejo za obdobje do pet let, imenovanje pa je mogoče enkrat obnoviti. Vsak član UOMRS ima en glas. Če je izid glasovanja o odločitvi, ki mora biti sprejeta z navadno večino glasov članov UOMRS, tesen, ima predsednik dodaten odločilni glas.

OPMSRP

OPMSRP ima 12 članov z glasovalno pravico, ki jih imenujejo skrbniki Fundacije SMRS za obdobje treh let z možnostjo ponovitve imenovanja. Skrbniki lahko imenujejo za predsednika OPMSRP člana UOMRS, vodja strokovne službe, pomembnejšega člana strokovne službe (angl. senior staff memeber) UOMRS ali drugega primerno

usposobljenega strokovnjaka. Vsak član OPMSRP ima en glas. Osnutek ali končna pojasnila se sprejmejo, če proti njim ne glasujejo več kot trije člani z glasovalno pravico.

OPMSRP mora:

1. pojasnjevati uporabo MRS, MSRP ter v skladu z okvirnimi navodili UOMRS pravočasno pripraviti navodila (angl. guidance) za vprašanja, ki jih MRS in MSRP izrecno ne obravnavajo, ter opravljati druge naloge na zahtevo UOMRS;
2. pri opravljanju nalog pod točko 1 upoštevati cilje UOMRS po zblizjevanju nacionalnih računovodskih standardov in MRS oziroma MSRP na podlagi visokokakovostnih rešitev;
3. po odobritvi UOMRS objavljati osnutke pojasnil (angl. draft interpretations) za zbiranje pripomb javnosti in proučiti dane pripombe;
4. poročati UOMRS in dobivati njegovo privoljenje za končna pojasnila.

OPMSRP je od leta 2001 naslednik SOP, ki je od leta 1995 izdal 25 pojasnil MRS.

MSRP in Evropska unija

DIREKTIVE IN UREDBE

Za področje računovodskega poročanja v državah članicah Evropske unije (v nadaljevanju EU)⁹ so pomembne predvsem direktive, včasih imenovane tudi smernice (angl. directives), in uredbe (tudi regulative, angl. regulations).

Direktiva je za vsako državo članico, na katero je naslovljena, zavezujoča glede cilja, ki ga je treba doseči, vendar prepušča državnim oblastem izbiro oblike in metod (249. člen Pogodbe o Evropski skupnosti, v Knez 2003, 155). Direktiva je predpis, ki ga ne moremo primerjati s podobnim predpisom v domači zakonodaji in je pravzaprav edinstven predpis. Direktive praviloma niso neposredno uporabne in jih ni mogoče uspešno uporabljati na tistih področjih, kjer je cilj poenotenje pravne ureditve, temveč so predvsem sredstvo za približevanje pravnih ureditev med državami članicami. Države članice so dolžne zahteve direktiv uresničiti tako, da jih prenesejo v zavezujoče predpise (Knez 2003, 155–156).

Za računovodsko poročanje so pomembne predvsem:

- četrta direktiva o letnem obračunu družb nekaterih pravnih oblik,¹⁰
- sedma direktiva o skupinskem oziroma konsolidiranem letnem obračunu,¹¹

- direktiva 2006/43/ES o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze.¹²

Uredba je splošen predpis in njene značilnosti bi lahko primerjali z zakonom, kot ga poznamo po našem domačem pravu. V pravo držav članic se ne prenaša s kakršno koli zakonodajno dejavnostjo domačega zakonodajalca ali celo izvršilne oblasti, temveč velja takšna, kot je, neposredno in je torej v celoti neposredno uporabna. Veljati začne hkrati v vseh državah članicah in je tipično sredstvo za poenotenje (Knez 2003, 155). Za računovodsko poročanje je bila leta 2002 sprejeta uredba o uporabi MRS (1606/2002), ki jo posebej obravnavamo v naslednjem poglavju.

Za družbe, ki niso zavezane k uporabi MSRP, sta četrta in sedma direktiva še naprej podlaga za računovodske zahteve v EU, sta pa obe direktivi od leta 2002 doživeli že več sprememb.

UREDBA O UPORABI MRS

Cilj uredbe

Glavni cilj uredbe je bil prevzem in uporaba MRS v EU z namenom uskladiti računovodske informacije družb, s čimer bi se zagotovila visoka stopnja preglednosti in primerljivosti računovodskih izkazov ter s tem učinkovito delovanje kapitalskega trga in notranjega trga (1. člen uredbe 1606/2002 – vse drugo z zvezi z uredbo je črpano iz nje, zato je ne bomo več citirali).

Zahteve glede uporab mednarodnih računovodskih standardov dopolnjujejo zahteve računovodskih direktiv. Izraz mednarodni računovodski standardi je v uredbi skupen izraz za MRS, MSRP in pripadajoča pojasnila SOP in OPMSRP, dopolnitve oziroma spremembe teh standardov in pojasnil ter prihodnje standarde in pojasnila, ki jih je prevzel ali izdal UOMRS, zato se nam je zdelo smiselno, da v nadaljevanju pišemo o MSRP, ki v širšem pomenu tega termina obsegajo vse naštetu.

Odobranje MSRP za uporabo v EU

MSRP, ki jih izdaja UOMRS, se v EU neposredno ne uporabljajo. V uredbi je določeno, da o njihovi uporabi v okviru EU odloča Evropska komisija. MSRP se lahko prevzamejo samo, če niso v nasprotju z direktivami EU in prispevajo k vsesplošni evropski blaginji ter če zadoščajo merilom razumljivosti, pomembnosti, zanesljivosti in primerljivosti, ki se zahtevajo od računovodskih informacij, ki se uporabljajo za sprejemanje gospodarskih odločitev in oceno vodstva.

Pri uvajanju MSRP Evropski komisiji pomaga Računovodski urejevalni odbor (angl. Accounting Regulatory Committee, v nadaljevanju

ARC), ki je začel delovati leta 2002. V uredbi je tako zapisana obveza, da Evropska komisija ARC redno seznanja s statusom projektov in dokumentov UOMRS in s tem, da določenega standarda ne namerava predlagati v odobritev. V ARC so predstavniki držav članic, predseduje mu Evropska komisija. Komisija predlaga prevzem (odobritev) posameznega standarda ali pojasnila k njemu, o potrditvi ali zavrnitvi predloga pa odloča ARC. Potrjeni predlog mora nato sprejeti še Evropski parlament.

Na področju računovodskega poročanja v EU ima pomembno vlogo Evropska svetovalna skupina za računovodsko poročanje (angl. European Financial Reporting Advisory Group, v nadaljevanju EFRAG). Skupino so oblikovali glavni akterji, zainteresirani za računovodsko poročanje, tj. uporabniki, pripravljavci, računovodska stroka ter nacionalni izdajatelji standardov. Gre za pobudo zasebnega sektorja, ki jo je Evropska komisija sprejela in pomeni pomoč pri prevzemu MSRP v Evropi. Glavni cilj EFRAG je vplivati na delo UOMRS, poleg tega pa EFRAG pomaga Evropski komisiji v zvezi s strokovno oceno standardov in pojasnil, ki jih je izdal UOMRS, glede njihove uporabe na področju EU.¹³

Na katere družbe se uredba nanaša?

V uredbi se uporablja termin *listed company*. Ta pomeni tiste družbe, katerih vrednostni papirji imajo dovoljenje za trgovanje na organiziranem trgu katere koli države članice EU v smislu člena 1 (13) direktive 93/22/EGS o investicijskih storitvah na področju vrednostnih papirjev.¹⁴ V 4. členu uredbe je predpisano, da morajo družbe, ki delujejo v skladu s posamezno nacionalno zakonodajo, pripraviti svoje skupinske računovodske izkaze v skladu z MSRP (EU), če imajo na dan bilance stanja njihovi vrednostni papirji dovoljenje za trgovanje na organiziranem trgu vrednostnih papirjev katere koli države članice EU. Takšnih družb naj bi bilo v EU približno 7000. Če družba zaradi dovoljenih izjem ni zavezana k sestavljanju skupinskih računovodskih izkazov, se uredba ne uporablja.

Uredba je začela veljati julija 2002, uporabljati pa se je začela leta 2005. Tako so imele države članice EU čas, da so se prilagodile novim zahtevam. Sestavljanje skupinskih računovodskih izkazov v skladu z MSRP (EU) se zahteva za poslovna leta, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali pozneje.

Uredba omogoča, da MSRP (EU) uporabljajo tudi druge družbe, na katere se zahteva uredbe ne nanaša. V tem primeru morajo takšno zahtevo predpisati države članice v svoji nacionalni zakonodaji. Države na primer lahko zahtevajo enotno uporabo novih pravil v ban-

PREGLEDNICA 1 Kombinacije uporabe MSRP (EU) v državah EU

| Uporaba MSRP (EU) | Skupinski rač. izkazi | Posamični rač. izkazi |
|--|------------------------------|------------------------------|
| Podjetja, z vrednostnicami katerih se trguje na organiziranem trgu EU | Obvezna | Prepovedana, mogoča, obvezna |
| Podjetja, z vrednostnicami katerih se ne trguje na organiziranem trgu EU | Prepovedana, mogoča, obvezna | Prepovedana, mogoča, obvezna |

Prirejeno po Buchholz 2004, 210.

kah in zavarovalnicah, za kar se je odločila tudi Slovenija (za banke od 1. januarja 2006, za zavarovalnice pa od 1. januarja 2007). V 5. členu uredba tako opredeljuje, da države članice lahko dovolijo ali zahtevajo uporabo MSRP (EU) tudi za posamične računovodske izkaze družbe, ki so k temu sicer po uredbi zavezane pri sestavljanju skupinskih računovodskih izkazov, ter za druge družbe pri pripravi njihovih skupinskih in/ali posameznih računovodskih izkazov. Kombinacije uporabe MSRP (EU) v državah EU prikazuje preglednica 1.

Zahteva o sestavljanju skupinskih računovodskih izkazov za družbe, katerih vrednostni papirji kotirajo na organiziranem trgu vrednostnih papirjev, se v posameznih primerih lahko začne izvajati pozneje, in sicer za poslovna leta, ki se začnejo 1. januarja 2007 ali pozneje:

- za družbe, ki imajo na organiziranem trgu vrednostnih papirjev samo obveznice;
- za družbe, katerih vrednostni papirji so namenjeni javnemu trgovanju v državi nečlanici in ki v te namene uporabljajo mednarodno sprejete standarde (na primer ameriške računovodske standarde), tj. splošno sprejeta načela računovodskega poročanja (angl. generally accepted accounting principles, krajše ameriški GAAP) od poslovnega leta, ki se je začelo pred objavo te uredbe.

MSRP (EU) V SLOVENIJI

S članstvom Slovenije v EU je uredba o uporabi mednarodnih računovodskih standardov, izdana junija 2002, ki pomeni neposreden predpis za države članice EU, postala obvezna za tiste družbe s sedežem na območju Republike Slovenije, katerih vrednostni papirji so uvrščeni na katerega od organiziranih trgov vrednostnih papirjev na območju EU in so zavezane k uskupinjanju. Glavna dilema pri urejanju izvajanja uredbe v slovenskih zavezujočih predpisih je bila določitev vseh zavezancev za uporabo MSRP (EU).

V spremembah in dopolnitvah izvirnega slovenskega zakona o gošpodarskih družbah (v nadaljevanju ZGD) z dne 28. 12. 2004, imeno-

vanih ZGD-H, je bilo v 51. členu določeno, da morajo družbe, katerih vrednostni papirji so uvrščeni na katerega od organiziranih trgov vrednostnih papirjev v državah članicah EU in so zavezane k uskupinjanju, sestaviti skupinsko letno poročilo v skladu z MSRP,¹⁵ enako določilo pa najdemo tudi v 54. členu novega zakona o gospodarskih družbah (v nadaljevanju ZGD-1), ki je bil sprejet 4. aprila 2006, objavljen je bil 19. aprila 2006, veljati pa je začel 4. maja 2006, s čimer je bila tudi končana prenova slovenskih računovodskih standardov v letu 2006, ki so se zelo približali MSRP.

Uporaba MSRP se nanaša na družbe, katerih vrednostni papirji so uvrščeni na katerega od organiziranih trgov vrednostnih papirjev. Po 9. členu Zakona o trgu vrednostnih papirjev sta organizirana trga vrednostnih papirjev v Sloveniji borzni trg in prosti trg. Družbe, pri katerih so na katerega od organiziranih trgov vrednostnih papirjev v državah članicah EU uvrščeni samo dolžniški vrednostni papirji,¹⁶ morajo prvič sestaviti računovodska poročila v skladu z MSRP najpozneje za poslovno leto, ki se začne 1. januarja 2007 ali pozneje (ZGD-H, 36 (1)).

Poleg omenjenih družb morajo računovodska poročila v skladu z MSRP sestavljati tudi banke in zavarovalnice, druge družbe pa jih lahko sestavljajo, če tako odloči skupščina družbe, vendar najmanj za obdobje petih let (ZGD, 51 (11), ZGD-1, 54 (11)).

V zvezi z uporabo MSRP pri navedenih družbah je prav tako treba upoštevati prehodne določbe ZGD-H, kjer je določeno, da »prostovoljci« prvič sestavijo računovodska poročila v skladu z MSRP za poslovno leto, ki se začne 1. januarja 2006 ali pozneje (ZGD-H, 36 (2)).

Banka Slovenije je odločila, da banke prvič sestavijo računovodska poročila v skladu z MSRP za poslovno leto, ki se začne 1. januarja 2006 ali pozneje, Agencija za zavarovalni nadzor pa je odločila, da zavarovalnice prvič sestavijo računovodska poročila v skladu z MSRP za poslovno leto, ki se začne 1. januarja 2007 ali pozneje.

Glavne značilnosti sistema zunanjega računovodskega poročanja MSRP

MSRP na področju zunanjega računovodskega poročanja urejajo samo področje računovodskih izkazov, pri čemer so poudarjene informacijske potrebe uporabnikov računovodskih izkazov, tj. uporabnost informacij za sprejemanje gospodarskih odločitev, ki temeljijo na oceni prihodnjih denarnih tokov podjetja. V nadaljevanju predstavljamo temeljne predpostavke in kakovostne značilnosti računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu z MSRP, pri čemer so povezave med njimi prikazane na sliki 1.

TEMELJNE PREDPOSTAVKE

Upoštevanje nastanka poslovnega dogodka

Bistvo upoštevanja nastanka poslovnega dogodka je, da se učinki poslov in drugih poslovnih dogodkov pripoznavajo takrat, ko nastanejo, in ne takrat, ko podjetje prejme ali plača denarna sredstva ali njihove ustreznike (Nobes in Parker 2004, 112). Računovodski izkazi, pripravljene na podlagi upoštevanja nastanka poslovnega dogodka (angl. accrual basis), informirajo uporabnike ne zgolj o preteklih poslih, pri katerih je šlo za plačilo oziroma prejem denarnih sredstev, temveč tudi o obvezah glede denarnih plačil v prihodnosti ter o sredstvih, za katera bo podjetje prejelo denarna sredstva v prihodnosti (okvirna navodila UOMRS, 22, v IASB 2007). Upoštevanje nastanka poslovnega dogodka je osnova za vse temeljne računovodske izkaze, razen za izkaz denarnih tokov¹⁷ (Nobes in Parker 2004, 112).

Časovna neomejenost delovanja (delujoče podjetje)

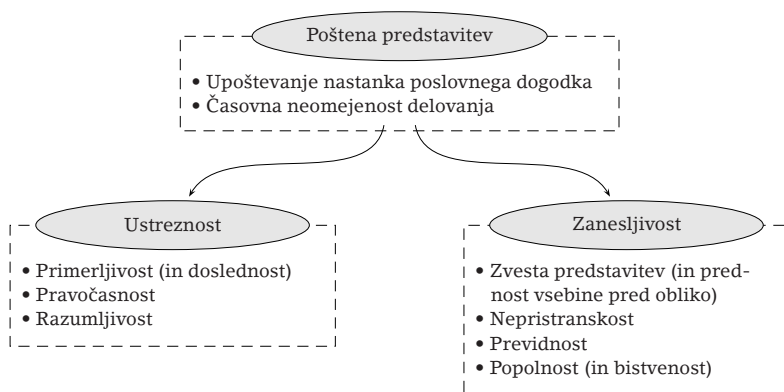
Bistvo te predpostavke je, da se ob pomanjkanju dokazov o nasprotnem predpostavlja, da je podjetje delujoče podjetje (angl. going concern) in da bo nadaljevalo svoje poslovanje v dogledni prihodnosti (Nobes in Parker 2004, 112).

Gre torej za predpostavko, da obravnavano podjetje nima niti namena niti potrebe, da bi popolnoma ustavilo ali precej skrčilo obseg svojega poslovanja; če pa namen ali potreba te vrste obstaja, bo morda treba pripraviti računovodske izkaze na drugačni podlagi in v takšnem primeru je treba uporabljeno podlago razkriti (okvirna navodila UOMRS, 23). Ta predpostavka tako na primer dovoljuje domnevo, da bodo zaloge prodane pri normalnem poslovanju, tj. po normalnih prodajnih cenah, ter da se bodo osnovna sredstva amortizirala (Nobes in Parker 2004, 113).

KAKOVOSTNE ZNAČILNOSTI RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

Kakovostne značilnosti računovodskih izkazov so tiste lastnosti, zaradi katerih so informacije, ki jih uporabnikom ponujajo računovodski izkazi, zanje koristne. Štiri glavne kakovostne značilnosti so ustreznost (angl. relevance), primerljivost (angl. comparability), razumljivost (angl. understandability) in zanesljivost (angl. reliability) (okvirna navodila UOMRS, 24).

V samih okvirnih navodilih UOMRS sicer ni vzpostavljene nikakršne hierarhije med temi kakovostnimi značilnostmi, vendar se pridružujemo mnenju Nobesa in Parkerja (2004, 113), da je iz njih mogoče razbrati, da sta ustreznost in zanesljivost dominantni kakovostni značilnosti in da se vse druge pravzaprav nanašajo na njiju, kar



SLIKA 1 Temeljne značilnosti računovodskih izkazov po MSRP (prirejeno po Nobes in Parker 2004, 112)

potrjuje tudi na primer posebno poglavje z naslovom »Omejitve v zvezi z ustreznostjo in zanesljivostjo«. Takšno hierarhijo smo grafično prikazali na sliki 1.

Ustreznost

Če naj bodo informacije koristne, morajo biti ustrezne za odločevalne potrebe uporabnikov. Informacije imajo lastnost ustreznega, če vplivajo na poslovne odločitve uporabnikov, tako da jim pomagajo ovrednotiti pretekle, sedanje in prihodnje dogodke, oziroma če jim pomagajo potrditi ali popraviti njihove lastne pretekle ocene (okvirna navodila UOMRS, 26). Iz slike 1 tako lahko razberemo, da je ustreznost povezana s primerljivostjo, pravočasnostjo in razumljivostjo.

Zanesljivost

Če naj bodo informacije koristne, morajo biti zanesljive. Informacije so zanesljive, če ne vsebujejo pomembnih napak in pristranskih stališč ter če se uporabniki lahko zanesejo, da zvesto predstavljajo tisto, kar trdijo, da predstavljajo, ali za kar se lahko upravičeno domneva, da predstavljajo (okvirna navodila UOMRS, 31). Iz slike 1 tako lahko razberemo, da so z zanesljivostjo povezane naslednje kakovostne značilnosti: zvesta predstavitev, ki vključuje tudi prednost vsebine pred obliko, nepristranskost, previdnost ter popolnost skupaj z bistvenostjo.

Ravnotežje med koristmi in stroški

Ravnotežje med koristmi in stroški (angl. balance between benefit and cost) je bolj omejitev kot kakovostna značilnost. Koristi, ki jih

dajejo informacije, morajo biti večje od stroškov, ki so povezani z njihovim pridobivanjem, vendar je to stvar presoje. Poleg tega je treba vedeti, da stroški ne bremenijo nujno tistih uporabnikov, ki uživajo njihove koristi (okvirna navodila UOMRS, 44).

Resnično in pošteno prikazovanje/pošteno predstavljanje

Pogosto se trdi, da računovodski izkazi resnično in pošteno prikazujejo oziroma pošteno izkazujejo finančni položaj, uspešnost in spremembo finančnega položaja podjetja. Okvirna navodila UOMRS se sicer ne ukvarjajo neposredno z zamislimi te vrste, vendar so posledica uporabe glavnih kakovostnih značilnosti in ustreznih računovodskih standardov po navadi računovodski izkazi, ki ponujajo tisto, kar sicer razumemo kot resnično in pošteno prikazovanje (angl. true and fair view) oziroma pošteno predstavljanje (angl. presenting fairly) omejenih informacij (okvirna navodila UOMRS, 46).

V 13. členu MRS 1 »Predstavljanje računovodskih izkazov« pa je navedeno, da morajo računovodski izkazi pošteno izkazovati finančno stanje, finančno uspešnost (angl. financial performance) in denarne tokove podjetja ter da ustrezna uporaba mednarodnih računovodskih standardov in morebiti potrebna dodatna razkritja dajo v skoraj vseh okoliščinah računovodske izkaze, ki dosegajo pošteno predstavitev (angl. fair presentation).

V izredno redkih primerih, ko poslovodstvo sklene, da bi bila usklajenost z zahtevo kakega standarda ali pojasnila tako zavajajoča, da bi povzročila neskladje z namenom računovodskih standardov, določenim v okvirnih navodilih, se podjetje lahko odloči za potreben odmik od zahteve standarda ali pojasnila, da se doseže pošteno predstavitev (MRS 1, 17), kar pa mora podjetje ustrezno razkriti. Obseg razkritij se razlikuje glede na to, ali normativna ureditev to predvideva oziroma tega izrecno ne prepoveduje (MRS 1, 18) ali pa normativna ureditev neizpolnjevanje izrecno prepoveduje (MRS 1, 21), zato lahko sklepamo, da MSRP po vzoru direktiv EU dopuščajo razveljavitev zahtev standardov in pojasnil v korist resničnega in poštenega prikazovanja (angl. true and fair view override).

RAČUNOVODSKI IZKAZI

Računovodski izkazi za splošne namene (angl. general purpose financial statements) so urejene računovodske predstavitve, ki so namenjene zadovoljevanju potreb uporabnikov, ki nimajo možnosti zahtevati poročil, prilagojenih zadovoljevanju njihovih posebnih potreb po informacijah. Računovodski izkazi za splošne namene so tudi tisti, ki se predstavijo posebej ali v okviru kake druge javne listine,

kot je letno poročilo (angl. annual report) ali prospekt¹⁸ (MRS 1, 3). Popolni računovodski izkazi obsegajo (MRS 1, 8):

1. bilanco stanja (angl. balance sheet),
2. izkaz poslovnega izida (angl. income statement),
3. izkaz gibanja kapitala (angl. statement of changes in equity), ki kaže:
 - vse spremembe kapitala ali
 - spremembe kapitala, ki ne izhajajo iz poslov z lastniki kapitala (angl. equity holders),
4. izkaz denarnih tokov (angl. cash flow statement) ter
5. pojasnila (angl. notes), ki obsegajo pregled vseh pomembnih računovodskih usmeritev (angl. accounting policies) in drugo pojasnjevalno gradivo.

MSRP veljajo samo za računovodske izkaze, in ne za druge informacije, ki so predstavljene v letnem poročilu ali drugi listini. Zato je pomembno, da uporabniki znajo razlikovati informacije, pripravljene z uporabo MSRP, od drugih informacij, ki utegnejo uporabnikom koristiti, vendar niso predmet standardov (MRS 1, 45).

MSRP, tj. MRS 1, ne določa reda ali obrazca računovodskih izkazov, v katerem je postavke treba predstaviti, temveč samo seznam postavk, ki so po naravi ali vlogi dovolj različne, da se jih v obrazcih računovodskih izkazov predstavi ločeno. Pri vseh prikazanih zneskih v računovodskih izkazih je treba razkriti primerjalne informacije iz prejšnjega obdobja, razen če standard ali pojasnilo dovoljuje ali zahteva drugače. Primerjalne informacije se vključijo v besedne in opisne informacije, če je to potrebno za razumevanje računovodskih izkazov obravnavanega obdobja (MRS 1, 36).

V MSRP sicer nismo našli opredelitev vseh omenjenih računovodskih izkazov, je pa iz določb MRS 1 mogoče razbrati, katere gospodarske kategorije so predstavljene v njih. Bilanca stanja izkazuje stanje sredstev, dolgov in kapitala ob koncu poročevalnega obdobja. Izkaz poslovnega izida predstavlja prihodke, odhodke in poslovni izid poročevalnega obdobja. Izkaz gibanja kapitala ponazarja gibanje posameznih sestavin kapitala v poročevalnem obdobju. Izkaz denarnih tokov prikazuje gibanje prejemkov in izdatkov ali pritokov in odtokov v poslovnem letu ter pojasnjuje spremembe pri stanju denarnih sredstev.

Sklep

Namen tega prispevka je poglobiti poznavanje in razumevanje sistema zunanjega računovodskega poročanja, ki ga predstavljajo raču-

novodski standardi, ki jih izdaja UOMRS, in ustrezna pojasnila, celoto pa lahko imenujemo kar MSRP (v širšem smislu). MSRP dejansko potem zajemajo MSRP, MRS in pojasnila OPMSRP oziroma nekdanjega SOP. Že iz okvirnih navodil UOMRS, ki se uradno imenujejo Okvirna navodila za pripravljajanje in predstavljajanje računovodskih izkazov, pa lahko razberemo, da MSRP pravzaprav pokrivajo samo področje računovodskih izkazov in ne celotnega zunanjega računovodskega poročanja.

MSRP so dobili mnogo večjo veljavo, ko jih je sprejela EU kot obvezne računovodske izkaze za pripravo skupinskih računovodskih izkazov družb, katerih vrednostni papirji imajo dovoljenje za trgovanje na organiziranem trgu vrednostnih papirjev katere koli države članice EU. Hkrati pa je treba opozoriti, da se MSRP, ki jih izdaja UOMRS, v EU ne uporabljajo neposredno, kajti o njihovem prevzemu za omenjene potrebe v okviru EU odloča Evropska komisija. S prevzemom MSRP pa so bile potrebne tudi spremembe računovodskih direktiv, ki sicer urejajo področje računovodenja na območju EU.

Uporaba MSRP v Sloveniji se nanaša na družbe, katerih vrednostni papirji so uvrščeni na katerega od organiziranih trgov vrednostnih papirjev, pri čemer se v Sloveniji za organizirana trga vrednostnih papirjev štejeta borzni trg in prosti trg. Družbe, pri katerih so na katerega od organiziranih trgov vrednostnih papirjev v državah članicah EU uvrščeni samo dolžniški vrednostni papirji, morajo prvič sestaviti računovodska poročila v skladu z MSRP najpozneje za poslovno leto, ki se začne 1. januarja 2007 ali pozneje. Poleg omenjenih družb morajo računovodska poročila v skladu z MSRP sestaviti tudi banke in zavarovalnice, druge družbe pa jih lahko sestavijo, če tako odloči skupščina družbe, vendar najmanj za obdobje petih let.

MSRP temeljijo na poudarjanju informacijskih potreb uporabnikov računovodskih izkazov, tj. na uporabnosti informacij za sprejemanje gospodarskih odločitev. Pri opredeljevanju in merjenju gospodarskih kategorij imajo prednost opredelitve in merjenje sredstev oziroma dolgov, pri čemer so opredelitve in merjenja kapitala, prihodkov ter odhodkov odvisni od opredelitev in merjenja sredstev in dolgov.

Popolni računovodski izkazi obsegajo bilanco stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz gibanja kapitala, izkaz denarnih tokov ter pojasnila. Računovodski izkazi so zasnovani na določenih temeljnih predpostavkah in kakovostnih značilnostih, ki smo jih v prispevku posebej predstavili.

Opombe

1. Angl. SIC – Standing Interpretations Committee, krajše SIC.

2. Angl. International Financial Reporting Interpretations Committee, krajše IFRIC.
3. Angl. International Federation of Accountants, krajše IFAC.
4. Čeprav je bil SMRS štiri leta starejši od MZRS, je ustanovitev MZRS vzpostavila globalno računovodsko strukturo, na podlagi katere si je SMRS lahko pridobil širšo veljavo (angl. authority) (Roberts, Weetman in Gordon 2002, 134).
5. Dodano 21. junija 2005.
6. SAC je pristojno mesto (angl. forum) za sodelovanje organizacij in posameznikov, ki jih zanima mednarodno računovodsko poročanje, katerega namen je, da (a) svetuje UOMRS pri odločitvah o delovanju in prednostnih nalogah pri njegovem delu, (b) obvešča UOMRS o pogledih organizacij in posameznikov iz SAC pri pomembnih projektih v zvezi s standardi, in (c) daje druge nasvete UOMRS in skrbnikom (statut Fundacije SMRS, 38, v IASB 2007). SAC ima približno 30 članov iz različnih zemljepisnih in poklicnih okolij, ki so imenovani za tri leta z možnostjo vnovičnega imenovanja. SAC-u predseduje predsednik UOMRS.
7. Sicer pa UOMRS ni izdal nobenih glavnih sprememb ali novosti vse do konca leta 2003 (Nobes in Parker 2004, 82).
8. Angl. chief executive. Glavni poslovodja je odgovoren za kadrovanje UOMRS, ki vključuje tudi vodja strokovnih dejavnosti (angl. director of technical activities), ki ga imenuje glavni poslovodja po posvetovanju s skrbniki. Čeprav vodja strokovnih dejavnosti ni član UOMRS, sme sodelovati v razpravah, vendar ne glasovati na sestankih UOMRS in OPMSRP (statut Fundacije SMRS, 42, v IASB 2007). Vodja poslovanja (angl. director of operations) in vodja nakupno-prodajne dejavnosti (angl. commercial director) prav tako imenuje glavni poslovodja po posvetovanju s skrbniki (statut Fundacije SMRS, 43, v IASB 2007).
9. Od tod naprej večinoma prirejeno po Van Hulle (2004, 349–375) in Vežjak (2003, 30–57).
10. Direktiva 78/660/EGS; zadnja sprememba 16. 8. 2006, čistopis v angleščini z vsemi spremembami na voljo na <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/en/consleg/1978/L/01978L0660-20070101-en.pdf>.
11. Direktiva 83/349/EGS; zadnja sprememba 20. 12. 2006, čistopis v angleščini z vsemi spremembami na voljo na <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/en/consleg/1983/L/01983L0349-20070101-en.pdf>.
12. Direktiva 2006/43/ES razveljavlja osmo direktivo (84/253/EGS) o dovoljenjih za osebe, pooblaščne za izvajanje obvezne revizije računovodskih listin.
13. Strokovno delo izvaja strokovna izvedenska skupina (angl. technical expert group, krajše TEG).
14. Direktiva 93/22/EGS; s 1. novembrom 2007 je začela veljati direktiva 2004/39/ES, ki jo je razveljavila.

15. Mednarodni standardi računovodskega poročanja so standardi, ki so kot mednarodni računovodski standardi določeni z uredbo 1606/2002/ES in uredbo 1725/2003/ES (ZGD, 50); gre torej za MSRP (EU).
16. Po podatkih Ljubljanske borze je bilo 31. oktobra 2007 na organiziranem trgu 15 izdajateljjev, ki so izdali le obveznice. V segmentu borzne kotacije je pet od skupaj devetih izdajateljjev zavezanih k usku-pinjanju računovodskih standardov.
17. Angl. cash flow statement. Po vzoru SRS 2006 smo se odločili za tovrstno poimenovanje, medtem ko se v zbirki SRS 2002 uporablja termin izkaz finančnega izida.
18. Angl. prospectus je po Turku (2002, 601) listina z informacijami o izdajatelju vrednostnic in vabi k vpisu.

Literatura

- Benson, H. 1979. *Accounting for life*. London: Kogan Page.
- Buchholz, R. 2004. *Grundzüge des Jahresabschlusses nach HGB und IFRS*. München: Vahlen.
- Četrta direktiva Sveta z dne 25. julija 1978 o letnih računovodskih izkazih posameznih vrst družb, ki temelji na členu 54 (3) (g) Pogodbe. *Uradni list Evropskih skupnosti* L 222, 14. avgust 1978.
- Direktiva 2004/39/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 21. aprila 2004 o trgih finančnih instrumentov in o spremembah direktiv Sveta 85/611/EGS, 93/6/EGS in Direktive 2000/12/ES Evropskega parlamenta in Sveta ter o razveljavitvi Direktive Sveta 93/22/EGS. *Uradni list Evropske unije* L 145, 30. april 2004.
- Direktiva 2006/43/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 17. maja 2006 o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze, spremembi direktiv Sveta 78/660/EGS in 83/349/EGS ter razveljavitvi Direktive Sveta 84/253/EGS. *Uradni list Evropske unije* L 157, 9. junij 2006.
- Direktiva 2006/46/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 14. junija 2006 o spremembi direktiv Sveta 78/660/EGS o letnih računovodskih izkazih posameznih vrst družb, 83/349/EGS o konsolidiranih računovodskih izkazih, 86/635/EGS o letnih računovodskih izkazih in konsolidiranih računovodskih izkazih bank in drugih finančnih institucij ter 91/674/EGS o letnih računovodskih izkazih in konsolidiranih računovodskih izkazih zavarovalnic (besedilo velja za EGP). *Uradni list Evropske unije* L 224, 16. avgust 2006.
- Direktiva Sveta 93/22/EGS z dne 10. maja 1993 o investicijskih storitvah na področju vrednostnih papirjev. *Uradni list Evropskih skupnosti* L 141, 11. junij 1993.
- IASB (International Accounting Standards Board). 2002. *Mednarodni računovodski standardi 2001*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
- . 2005. *Mednarodni standardi računovodskega poročanja 2004 z mednarodnimi računovodskimi standardi in pojasnili strokovnega*

- odbora za pojasnjevanje (neuradna prečiščena besedila). Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
- . 2007. *International Financial Reporting Standards (IFRS)*. London: International Accounting Standards Committee Foundation.
- Knez, R. 2003. Evropsko sodišče v luči niške pogodbe ter pravni viri in njihovi učinki v pravnem redu držav članic. *Revizor* 14 (2): 153–164.
- Nobes, C. W., in R. Parker. 2004. *Comparative international accounting*. 8. izdaja. Harlow: Pearson Education.
- Osmo direktiva Sveta z dne 10. aprila 1984, ki temelji na členu 54 (3) (g) Pogodbe o dovoljenjih za osebe pooblašcene za izvajanje obvezne revizije računovodskih listin *Uradni list Evropskih Skupnosti* L 126, 12. maj 1984.
- Roberts, C., P. Weetman in P. Gordon. 2002. *International financial accounting*. 2. izdaja. Harlow: Pearson Education.
- Sedma direktiva Sveta z dne 13. junija 1983 o konsolidiranih računovodskih izkazih, ki temelji na členu 54 (3) (g) Pogodbe. *Uradni list Evropskih skupnosti* L 193, 18. julij 1983.
- Turk, I. 2002. *Pojmovnik računovodstva, financ in revizije*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
- Uredba (ES) št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 19. junija 2002 o uporabi mednarodnih računovodskih standardov. *Uradni list Evropskih skupnosti* L 243, 11. september 2002.
- Uredba Komisije (ES) št. 1725/2003 z dne 29. septembra 2003 o sprejetju nekaterih mednarodnih računovodskih standardov v skladu z Uredbo (ES) št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in Sveta s priloženo Mednarodni računovodski standardi in Pojasnila strokovnega odbora za pojasnjevanje. *Uradni list Evropske unije*, L 248, 30. september 2003.
- Van Hulle, K. 2004. From accounting directives to international accounting standards. V *The economics and politics of accounting*, ur. C. Leuz, D. Pfaff and A. Hopwood, 349–375. Oxford: Oxford University Press.
- Vezjak, B. 2003. S priključitvijo k Evropski uniji tudi v Sloveniji obvezni Mednarodni računovodski standardi. *Revizor* 14 (11): 30–57.
- Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1). *Uradni list Republike Slovenije*, št. 42/2006.
- Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-UPB1). *Uradni list Republike Slovenije*, št. 15/2005.
- Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o gospodarskih gospodarskih družbah (ZGD-H). *Uradni list Republike Slovenije*, št. 139/2004.
- Zakon o trgu vrednostnih papirjev (ZTVP-1-UPB2). *Uradni list Republike Slovenije*, št. 51/2006.