KAZALO

Stran

Uvod v slovenske računovodske standarde in okvir slovenskih računovodskih standardov (2016) 7

Slovenski računovodski standard (2016)

SRS 1 (2016)	Opredmetena osnovna sredstva	35
SRS 2 (2016)	Neopredmetena sredstva	57
SRS 3 (2016)	Finančne naložbe	66
SRS 4 (2016)	Zaloge	83
SRS 5 (2016)	Terjatve	91
SRS 6 (2016)	Naložbene nepremičnine	98
SRS 7 (2016)	Denarna sredstva	106
SRS 8 (2016)	Kapital	110
SRS 9 (2016)	Dolgovi	117
SRS 10 (2016)	Rezervacije	124
SRS 11 (2016)	Časovne razmejitve	131
SRS 12 (2016)	Stroški materiala in storitev	139
SRS 13 (2016)	Stroški dela in stroški povračil	143
SRS 14 (2016)	Odhodki	148
SRS 15 (2019)	Prihodki	153
SRS 16 (2016)	Ugotavljanje in merjenje poštene vrednosti	167
SRS 17 (2016)	Oslabitev opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev	179
SRS 20 (2016)	Oblike bilance stanja za zunanje poslovno poročanje	188
SRS 21 (2016)	Oblike izkaza poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje	201
SRS 22 (2016)	Oblike izkaza denarnih tokov za zunanje poslovno poročanje	212
SRS 23 (2016)	Oblike izkaza gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje	221
SRS 30 (2016)	Računovodske rešitve pri samostojnih podjetnikih posameznikih	231
SRS 31 (2016)	Računovodske rešitve v zadrugah	240
SRS 32 (2016)	Računovodske rešitve za izvajalce gospodarskih javnih služb	244
SRS 33 (2016)	Računovodske rešitve v društvih in invalidskih organizacijah	248

SRS 34 (2016) Računovodske rešitve v nepridobitnih organizacijah – pravnih osebah zasebnega prava 253
SRS 35 (2016) Računovodske rešitve v socialnih podjetjih 257
SRS 39 (2016) Računovodske rešitve v organizacijah v stečaju ali likvidaciji 265

Pojasnila k SRS 2016

Pojasnilo 1 k SRS 2 (2016) Emisijski kuponi 277
Pojasnilo 1 k SRS 3 (2016) Izkazovanje in vrednotenje dolžniških finančnih instrumentov, ki se pod določenimi pogoji lahko spremenijo v lastniške (mezzanin naložbe) 279
Pojasnilo 1 k SRS 5 (2016) Terjatve za vstopni davek na dodano vrednost 280
Pojasnilo 1 k SRS 11 (2016) Računovodsko izkazovanje žetonov začetne ponudbe 281

Pravila skrbnega računovodenja

PSR 1 (2016) Knjigovodske listine 285
PSR 2 (2016) Poslovne knjige (računovodski razvidi) 292
PSR 3 (2016) Stroški po vrstah, mestih in nosilcih 300
PSR 4 (2016) Vrste poslovnega izida in denarnega izida 311
PSR 5 (2016) Računovodsko predračunavanje in računovodski predračuni 317
PSR 6 (2016) Računovodsko obračunavanje in računovodski obračuni 324
PSR 7 (2016) Računovodsko nadziranje 330
PSR 8 (2016) Računovodsko analiziranje 338
PSR 9 (2016) Računovodsko informiranje 353
PSR 10 (2016) Konsolidiranje 364

ENOTNI KONTNI OKVIR

za gospodarske družbe, samostojne podjetnike posameznike, zadruge, nepridobitne organizacije – pravne osebe zasebnega prava ter društva in invalidske organizacije 371

PRIPOROČENI ENOTNI KONTNI NAČRT

za gospodarske družbe, samostojne podjetnike posameznike, zadruge, nepridobitne organizacije – pravne osebe zasebnega prava ter društva in invalidske organizacije 385

Organi, ki so oblikovali in sprejemali standarde in pravila skrbnega računovodenja 406

SLOVENSKI INŠTITUT za REVIZIJO

UVOD V SLOVENSKE RAČUNOVODSKE STANDARDE IN OKVIR SLOVENSKIH RAČUNOVODSKIH STANDARDOV (2016)

A. Uvod

1. Namen slovenskih računovodskih standardov

Slovenski računovodski standardi (odslej SRS) so pravila o strokovnem ravnanju na področju računovodenja, ki jih oblikuje Slovenski inštitut za revizijo (odslej Inštitut). Njihovo oblikovanje je spodbudil 5. člen Zakona o računovodstvu iz leta 1989, ki je vrhovno strokovno organizacijo pooblastil, naj namesto države, ki je dotlej z zakoni in drugimi predpisi urejala računovodenje, samostojno ter skladno z razvojem stroke v svetu in domačimi dosežki oblikuje svoje strokovne standarde. V Republiki Sloveniji so takšno pooblastilo za razvoj strokovnih standardov nadaljevali Zakon o gospodarskih družbah in Zakon o revidiranju ter drugi zakoni, ki se sklicujejo nanju.

Že tretjič prenovljeni SRS-ji temeljijo na Zakonu o gospodarskih družbah in v slovenski pravni red prenašajo vsebino Direktive 2013/34/EU. SRS-ji določajo strokovna pravila računovodenja ter dopolnjujejo in podrobneje opredeljujejo zakonske določbe in opredelitve. So torej pravila stroke, ki zakonsko določena temeljna pravila in zahteve računovodenja podrobneje razčlenjujejo, pojasnjujejo in določajo način njihove uporabe.

SRS-ji so izvirna združitev domače računovodske teorije z mednarodnimi zahtevami, zlasti Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja in direktivami Evropske unije. Posebnost prvotnih SRS-jev je bila, da so obravnavali računovodenje kot celoto za notranje in zunanje potrebe organizacij. Zajemali so finančno, stroškovno in poslovodno računovodstvo. Prvotni SRS-ji so izhajali iz temeljne zamisli, da mora zunanje računovodsko poročanje, ki ga oblikujejo zunanje zahteve, vplivati tudi na temeljno ureditev računovodenja, na kateri temeljijo posebne rešitve pri notranjem poročanju. Prenovljeni SRS-ji pa, podobno kot Mednarodni standardi računovodskega poročanja, obravnavajo samo pravila finančnega računovodenja in poročanja za zunanje potrebe organizacij. Dopolnjujejo pa jih Pravila skrbnega računovodenja (odslej PSR), ki so bila prej sestavni del SRS-jev.

Ker je pri finančnem in stroškovnem računovodstvu osrednji del namenjen knjigovodenju, finančno in stroškovno računovodstvo praviloma spremljata poslov-

ne dogodke, izražene v denarju. Kadar pa je v ospredju poslovodni vidik računovodstva, so sestavni del računovodskih informacij denarno in v naravnih merskih enotah (nedenarno) izraženi podatki. Zato je računovodstvo s poslovodnega vidika načrtovanje, merjenje in oblikovanje denarno in v naravnih merskih enotah izraženih podatkov informacijskega sestava, ki vplivajo na dejavnosti poslovodstva, potrebne za uresničevanje strategije organizacije ter doseganje taktičnih in izvajalnih ciljev, da bi se povečala vrednost organizacije. Zato poslovodno računovodstvo kot poslovodni informacijski sistem zajema denarno in v naravnih merskih enotah izražene podatke o dejavnostih organizacije, proizvajalnih enotah, proizvodih, storitvah, kupcih, procesih, zaposlenih, tehnologiji, dobaviteljih in tekmecih. Domača teoretska zamisel računovodenja je predstavljena v kodeksu računovodskih načel. Ta je bil prvikrat oblikovan in sprejet leta 1972, v zadnji dopolnjeni obliki pa ga je sprejel Strokovni svet Inštituta 22. marca 1995. Tudi sedanji SRS-ji izhajajo iz tega splošnega domačega teoretskega okvira. Računovodska načela obravnavajo pojmovanje računovodenja, obdelujejo njegove temeljne značilnosti ter so podlaga za računovodske usmeritve v zvezi z vsebino in merjenjem gospodarskih kategorij ter njihovim računovodskim izkazovanjem in pojasnjevanjem, računovodski standardi pa podrobneje obdelujejo računovodska načela glede metod zajemanja in obdelovanja računovodskih podatkov ter oblikovanja in predstavljanja računovodskih informacij. Kodeks računovodskih načel kasneje ni bil več prenovljen ali dopolnjen, saj morajo SRS-ji temeljiti na zahtevah direktiv Evropske unije. Z zakonom predpisani računovodski izkazi so le končni rezultat knjigovodenja. SRS-ji podrobno obravnavajo tiste postopke, ki vplivajo na predpisane računovodske izkaze za zunanje potrebe, ne navajajo pa podrobnosti drugih računovodskih obračunov in računovodskih predračunov za zunanje potrebe ter še manj podrobnosti računovodskih obračunov in računovodskih predračunov za notranje potrebe. Prav tako ne obravnavajo vprašanj, povezanih z obdavčevanjem. Predpisi o obdavčevanju lahko v marsičem dopolnjujejo zahteve, ki jih postavljajo strokovni standardi, vendar vplivajo le na način sestavljanja davčnih obračunov ali napovedi, ne pa na rešitve v računovodskih standardih.

SRS-ji se nanašajo predvsem na gospodarske družbe, uporabljajo pa jih tudi druge organizacije, samostojni podjetniki posamezniki, zavodi, društva, agencije in celo državne organizacije, če to posebej določajo področni predpisi. Zato se v prenovljenih SRS-jih uporablja izraz organizacija kot najširši pojem za vse uporabnike SRS-jev. Temeljna pravila računovodenja, predvsem pravila pripoznavanja, odprave pripoznanja, merjenja in vrednotenja gospodarskih kategorij, naj bi bila po prenovljenem konceptu računovodenja v vseh organizacijah enaka ne glede na pravnoorganizacijsko in statusno obliko organizacije. Zato so v posebnih standardih urejene le posebnosti računovodskih rešitev, ki se nanašajo na organizacije, ki niso družbe oziroma so socialna podjetja. Sestavina SRS-jev so

tudi razlagalni slovarji strokovnih izrazov, dodani posameznim standardom, ter pojasnila k SRS-jem ali k Uvodu v SRS-je in Okviru SRS-jev.

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

2. Ureditev Slovenskih računovodskih standardov

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

SRS 1 – Opredmetena osnovna sredstva
SRS 2 – Neopredmetena sredstva
SRS 3 – Finančne naložbe
SRS 4 – Zaloge
SRS 5 – Terjatve
SRS 6 – Naložbene nepremičnine
SRS 7 – Denarna sredstva
SRS 8 – Kapital
SRS 9 – Dolgovi
SRS 10 – Rezervacije
SRS 11 – Časovne razmejitve
SRS 12 – Stroški materiala in storitev
SRS 13 – Stroški dela in stroški povračil
SRS 14 – Odhodki
SRS 15 – Prihodki
SRS 16 – Ugotavljanje in merjenje poštene vrednosti
SRS 17 – Oslabitev opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev

SRS 20 – Oblike bilance stanja za zunanje poslovno poročanje
SRS 21 – Oblike izkaza poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje
SRS 22 – Oblike izkaza denarnih tokov za zunanje poslovno poročanje
SRS 23 – Oblike izkaza gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje

SRS 30 – Računovodske rešitve pri samostojnih podjetnikih posameznikih
SRS 31 – Računovodske rešitve v zadrugah
SRS 32 – Računovodske rešitve za izvajalce gospodarskih javnih služb
SRS 33 – Računovodske rešitve v društvih in invalidskih organizacijah
SRS 34 – Računovodske rešitve v nepridobitnih organizacijah – pravnih osebah zasebnega prava
SRS 35 – Računovodske rešitve v socialnih podjetjih
SRS 39 – Računovodske rešitve v organizacijah v stečaju ali likvidaciji

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

Tiste organizacije, ki morajo po zakonih uporabljati SRS-je, neposredno in posredno ne uporabljajo določb mednarodnih standardov računovodskega poročanja, predpisanih z Uredbo Komisije 1725/2003/ES (UL L št. 261 z dne 13. oktobra 2003, str. 1, s kasnejšimi spremembami in dopolnitvami) o sprejetju določenih mednarodnih računovodskih standardov v skladu z Uredbo Evropskega parlamenta in Sveta 1606/2002/EC.

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

Določbe v mednarodnih standardih računovodskega poročanja veljajo le kot informacija o strokovnih dosežkih.

3. Postopek sestavljanja Slovenskih računovodskih standardov

Komisija za SRS-je deluje pri Inštitutu in ima poleg stalnega predsednika, ki ga posebej imenuje Strokovni svet Inštituta, še šest članov. V sedemčlanski komisiji sta praviloma najmanj dva člana iz vrst univerzitetnih profesorjev računovodstva in revizije, dva iz vrst pooblaščenih revizorjev ter dva iz vrst preizkušenih računovodij. Za sestavitev posameznega SRS-ja imenuje Komisija za SRS-je delovno skupino, ki šteje predsednika in dva člana, in sicer praviloma enega iz vrst univerzitetnih profesorjev računovodstva in revizije, enega iz vrst pooblaščenih revizorjev ter enega iz vrst preizkušenih računovodij. Če posamezen SRS pomembno posega tudi v druge stroke, se v delovno skupino vključi predstavnik iz vrst preizkušenih poslovnih finančnikov, preizkušenih davčnikov, preizkušenih notranjih revizorjev, preizkušenih ocenjevalcev vrednosti podjetij in sredstev ali preizkušeni revizor informacijskih sistemov. Poleg tovrstnih strokovnjakov, ki so registrirani pri Inštitutu, se lahko k sestavljanju posameznega SRS-ja pritegnejo

tudi drugi zunanji strokovnjaki. Delovna skupina v določenem roku pripravi osnutek SRS-jev in ga preda Komisiji za SRS-je; če se z njim strinjata najmanj dve tretjini članov Komisije za SRS-je, ga obravnava Strokovni svet Inštituta. Če se z njim strinjata najmanj dve tretjini članov Strokovnega sveta, se objavi na spletni strani Inštituta in dá v javno razpravo, ki traja najmanj tri mesece. Ista delovna skupina zbira pripombe in predloge iz javne razprave ter jih premišljeno upošteva pri končnem predlogu besedila SRS-jev, ki ga preda Komisiji za SRS-je. Če se s predlogom strinjata najmanj dve tretjini njenih članov, se končni predlog izroči Strokovnemu svetu Inštituta, pristojnemu za sprejemanje SRS-jev. SRS je sprejet, če glasujeta zanj najmanj dve tretjini članov Strokovnega sveta. Kot tak se po predhodnem soglasju ministra, pristojnega za gospodarstvo, in ministra, pristojnega za finance, objavi v Uradnem listu Republike Slovenije.

V sklepu strokovnega sveta Inštituta, dodanem osnutku posameznega SRS-ja, ki se dá v javno razpravo, so našteti tudi predsednik in člani delovne skupine, ki je pripravila osnutek. Ko je posamezni SRS sprejet, delovna skupina, ki ga je pripravila, ni več zapisana. Pač pa so v dodatku publikacije Slovenski računovodski standardi, ki jo izdaja Inštitut, zapisana imena članov strokovnega sveta Inštituta, Komisije za SRS-je in delovnih skupin, ki so sestavile posamezne SRS-je. Predsednik delovne skupine, ki je pripravila posamezni SRS, je njegov glavni avtor.

Po enakem postopku, vendar brez javne razprave, se sprejemajo tudi pojasnila Inštituta k SRS-jem ali k Uvodu v SRS-je in Okviru SRS; o njih prav tako sklepa Strokovni svet Inštituta.

4. Ustroj posameznega Slovenskega računovodskega standarda

Vsak SRS ima več poglavij.

V uvodnem poglavju (A) sta pojasnjena namen in področje SRS-jev pa tudi povezava z drugimi SRS-ji.

Standard v ožjem pomenu obsega poglavje B; praviloma je razdeljen na podpoglavja, še zlasti, če obravnava posamezne gospodarske kategorije, pri katerih je treba nameniti pozornost tudi njihovemu prevrednotenju.

Poglavje C vsebuje opredelitev nekaterih pojmov oziroma razlage izrazov, uporabljenih v standardu, da bi bil ta razumljivejši. Poglavje Č vsebuje potrebna pojasnila standarda, poglavje D pa datuma sprejetja standarda in začetka njegove uporabe.

Pri vseh SRS-jih je besedilo od začetka poglavja B do konca poglavja D razčlenjeno z zaporedno oštevilčenimi členi. Pred vsako številko člena je zapisana številka zadevnega standarda; ločeni sta s piko (na primer SRS 1.3. pomeni 3. člen SRS 1). Ker se SRS-ji po potrebi spreminjajo, je treba za njihovo oznako in številko

zadevnega standarda v oklepaju pripisati leto začetka veljavnosti (na primer SRS 1 (2016); to pomeni SRS 1 z veljavnostjo od leta 2016).

Pojasnila SRS-jev, ki jih njegovo poglavje Č še ne vsebuje, lahko daje oziroma sprejema samo Inštitut, kadar se pojavi potreba po njih. Dokler pojasnila niso zajeta v poglavje Č, se je treba sklicevati na zaporedno številko pojasnila, objavljenega v Uradnem listu Republike Slovenije. V pojasnilu mora biti jasno zapisan standard, na katerega se nanaša.

5. Pravila skrbnega računovodenja

SRS-ji dopolnjujejo Pravila skrbnega računovodenja (PSR), ki obravnavajo metodiko delovanja na posameznih področjih računovodenja: računovodskega predračunavanja, knjigovodenja, računovodskega nadziranja, računovodskega analiziranja in računovodskega informiranja ter tudi konsolidiranja.

PSR-ji se sestavljajo in sprejemajo na enak način kot SRS-ji, s tem da k njim ne dajeta soglasja minister, pristojen za gospodarstvo, in minister, pristojen za finance. PSR-ji se po sprejetju objavijo na spletnih straneh Inštituta: www.si-revizija.si.

Uporaba PSR-jev ni obvezna, temveč se priporoča predvsem pri notranjem poročanju.

Strokovni svet Inštituta in Odbor preizkušenih računovodij in računovodij lahko sprejemata tudi priporočila za ravnanje v praksi, ki jih objavljata v elektronski reviji SIR*IUS, dostopni na spletnih straneh Inštituta: www.si-revizija.si.

B. Okvir Slovenskih računovodskih standardov

1. Temeljne računovodske predpostavke in kakovostne značilnosti računovodenja

Računovodenje je treba zasnovati tako, da sestavljanje računovodskih obračunov in računovodskih predračunov, s tem pa tudi računovodskih izkazov, ne povzroča večjih težav. Z računovodskimi izkazi razumemo bilanco stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz denarnih tokov in izkaz gibanja kapitala. Za njihovo sestavljanje in predstavljanje je odgovorno poslovodstvo. Pri zunanjem računovodskem poročanju se zahtevata resničnost in poštenost predstavljanja; prav to pa se seveda pričakuje tudi od notranjega računovodskega poročanja. Zato je smiselno računovodske predpostavke pri sestavljanju računovodskih izkazov posplošiti na celotno računovodenje.

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

Prva predpostavka pomeni, da je treba računovodske izkaze sestavljati na podlagi računovodenja, ki je zasnovano na temeljnih poslovnih dogodkih. Pri takšnem računovodenju se poslovni dogodki pripoznajo, ko se pojavijo, in ne šele ob plačilu; zapisujejo se v računovodske razvide in o njih se poroča v računovodskih izkazih obdobja, na katero se nanašajo. Odhodki se pripoznajo v izkazu poslovnega izida in pred tem v računovodskih razvidih na podlagi neposredne povezave nastanka stroškov ali odhodkov in pridobitve prihodkov. Kljub temu pa uporaba zamisli vzporejanja prihodkov in odhodkov ne dovoljuje pripoznavati v bilanci stanja postavk, ki ne ustrezajo opredelitvi sredstev ali obveznosti do njihovih virov. Druga predpostavka pomeni, da je treba računovodske izkaze sestavljati, kot da bo organizacija nadaljevala poslovanje v nedoločljivi prihodnosti in kot da nima niti namena niti potrebe, da bi ga povsem ustavila ali pomembno skrčila. Pri računovodenju, ki izhaja iz te predpostavke, morajo biti gospodarske kategorije ovrednotene drugače, kot bi bile, če bi organizacija opustila poslovanje. Vsi SRS-ji, razen SRS 39 – Računovodske rešitve v organizacijah v stečaju ali likvidaciji upoštevajo to predpostavko. Organizacije, kjer ta predpostavka ne prihaja v poštev, ker obstaja upravičen dvom o nadaljevanju poslovanja, računovodijo le po SRS 39.

SRS-ji organizacije podrobneje opominjajo, na kaj morajo biti pozorne pri oblikovanju računovodskih usmeritev, to je pravil in postopkov, ki jih je treba upoštevati in uporabljati pri sestavljanju računovodskih izkazov in s tem tudi pri celotnem računovodenju. Kakovostne značilnosti računovodskih izkazov in s tem tudi celotnega računovodenja so predvsem *razumljivost, ustreznost, zanesljivost* in *primerljivost.*

Prva kakovostna značilnost, to je razumljivost, pomeni, ne samo da uporabniki računovodskih izkazov lahko razumejo postavke v njih, temveč tudi, da je mogoče ugotoviti pomen kontov in knjižb na njih. Računovodski izkazi so razumljivi, če jih uporabniki, ki dovolj dobro poznajo poslovno in gospodarsko delovanje in računovodstvo ter dovolj prizadevno proučujejo informacije, razumejo brez težav.

Druga kakovostna značilnost, to je ustreznost, pomeni, ne samo da imajo postavke v računovodskih izkazih zaželene, potrebne in koristne lastnosti, značilnosti, temveč tudi, da konti in knjižbe na njih ustrezajo določenemu namenu in pravilom. Na ustreznost postavk vplivata njihova vrsta in pomembnost, pomembnost pa je odvisna od velikosti posamezne postavke ali napake, ocenjene v posameznih okoliščinah, oziroma opustitve ali napačne predstavitve posamezne postavke. Informacije so ustrezne, če pomagajo uporabnikom sprejemati oziroma popravljati ali potrjevati poslovne odločitve. Informacije so pomembne takrat, ko lahko njihova opustitev ali napačna navedba vpliva na poslovne odločitve uporabnikov, zasnovane na računovodskih izkazih.

Tretja kakovostna značilnost, to je zanesljivost, pomeni, ne samo da postavke v računovodskih izkazih ne vsebujejo pomembnih napak in pristranskih stališč ter da zvesto predstavljajo tisto, o čemer trdijo, da predstavljajo, ali za kar se lahko upravičeno domneva, da predstavljajo, temveč tudi, da so konti in knjižbe na njih popolni in zanesljivi. Informacije morajo biti popolne glede pomembnosti. Zanesljivost zahteva še upoštevanje prednosti vsebine pred obliko. Zahteva po dajanju prednosti vsebini pred obliko pa opozarja, da je treba poslovne dogodke obravnavati v skladu z njihovo ekonomsko vsebino in v denarni merski enoti izraženo resničnostjo, in ne zgolj glede na njihovo pravno obliko.

Četrta kakovostna značilnost, to je primerljivost, pomeni, ne samo da je zaradi metodične enotnosti mogoče primerjati postavke v računovodskih izkazih iste organizacije v enakem pravnoorganizacijskem statusu za različna leta ali postavke v računovodskih izkazih različnih organizacij, temveč tudi, da so konti in knjižbe na njih metodično enotni tako v posamezni organizaciji kot v različnih organizacijah.

2. Pripoznavanje gospodarskih kategorij v računovodskih izkazih in računovodskih razvidih

Lastniki vložijo kapital z začetnimi sredstvi v obliki denarja, stvari ali pravic ob ustanovitvi organizacije. Kasneje ga povečujejo z novimi vlogami in s čistim dobičkom, v posebnih primerih pa tudi s prehodnim prevrednotenjem posameznih sredstev ali obveznosti. Kapital se zmanjšuje z vračili lastnikom ali s čisto izgubo. Kapital izraža lastniško financiranje organizacije in je obveznost organizacije do lastnikov. To je tudi tista obveznost do virov sredstev, ki je ni mogoče obravnavati kot dolg. Sicer pa se pri poslovanju organizacije vedno pojavljajo tudi dolgovi, ki omogočajo sofinanciranje sredstev, dobljenih s kapitalom.

Sredstva, ki jih organizacija pridobi s kapitalom ali dolgovi, imajo obliko stvari, pravic ali denarja; organizacija jih obvladuje in iz njih pričakuje gospodarske koristi, ki pritekajo na več načinov. Organizacija:

a) uporablja sredstvo sama zase ali v povezavi z drugimi sredstvi pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev, ki jih prodaja;
b) zamenja sredstvo za druga sredstva;
c) uporabi sredstvo za poravnavo svojega dolga;
č) razdeli sredstvo med svoje lastnike.

Številna sredstva so povezana s pravnimi pravicami, tudi z lastninsko pravico organizacije. Pri ugotavljanju obstoja posameznega sredstva pa lastninska pravica ni bistvena. Zmožnost organizacije, da obvladuje gospodarske koristi, je običajno sicer posledica pravno zavarovane pravice, vendar je pri sredstvih treba posvetiti pozornost zlasti gospodarski stvarnosti, in ne zgolj pravni obliki. Pri

najemih sta na primer bistvo in gospodarska stvarnost, da najemnik pridobiva gospodarske koristi iz pravice do uporabe v najem vzetega sredstva, in to v zameno za obveznost plačila za to pravico.

Pripoznanje sredstev organizacija odpravi, ko sredstev ne obvladuje več in iz njih ne pričakuje gospodarskih koristi. Posledično pomeni pojem prodaja ali drugačna odtujitev sredstev vsako odpravo pripoznanja sredstev, ki je posledica prenehanja obvladovanja sredstev in pričakovanja gospodarskih koristi iz njih.

Dolgovi so sedanje obveznosti organizacije, razen iz lastniškega financiranja, njihova poravnava pa bo po pričakovanju zmanjšala sredstva, iz katerih pritekajo gospodarske koristi. Poravnati jih je mogoče na primer:

a) z denarnim plačilom;
b) s prenosom drugih sredstev;
c) z opravilom storitev;
č) z zamenjavo obveznosti za drugo ali s spremembo obveznosti v kapital;
d) s tem, da se upnik odpove svoji pravici ali jo izgubi.

Večina dolgov je povezana z jasno določenimi pravnimi ali fizičnimi osebami kot upniki. Pri ugotavljanju obstoja dolga pa to ni neizogibno. Rezervacija za kritje stroškov v prihodnosti je prav tako obstoječa obveznost in ustreza drugim sodilom opredelitve dolga, čeprav je treba znesek oceniti in je pravna ali fizična oseba, do katere bo dolg obstajal, lahko še neznana.

Kapital, to je lastniški kapital, kot je navadno imenovan pri poslovnem financiranju, je ostanek sredstev po odštetju vseh dolgov. Formalno je v gospodarskih družbah razčlenjen na osnovni kapital, ki se v delniški družbi izkazuje po najmanjši emisijski vrednosti delnic. Dopolnjujejo ga vplačani presežek kapitala prek najmanjše emisijske vrednosti delnic, ki so ga prav tako prispevali lastniki organizacije, preneseni in čisti dobiček poslovnega leta, ki lahko zajema tudi namensko opredeljene dele kot rezerve in dele, ki še niso bili izplačani lastnikom, revalorizacijske rezerve ter rezerve, nastale zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti. Zmanjšujejo ga prenesene izgube in izgube poslovnega leta ter pridobljeni lastne delnice oziroma lastni poslovni deleži. Znesek, v katerem je kapital izkazan v bilanci stanja, je odvisen od merjenja sredstev in dolgov. Običajno je celotni znesek kapitala le naključno enak celotni tržni vrednosti delnic ali znesku, ki bi ga bilo mogoče zbrati s prodajo bodisi sredstev po poravnavi dolgov po delih bodisi organizacije kot celote ob predpostavki časovne neomejenosti njegovega delovanja.

Čisti dobiček je razlika med prihodki in odhodki, zmanjšana za obračunani davek iz dobička ter preračunana za odložene terjatve in odložene obveznosti za davek. Če so prihodki manjši, je razlika čista izguba, povečana za morebitni obračunani davek iz dobička ter preračunana za odložene terjatve in odložene obveznosti za davek.

Prihodki so povečanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki povečanj sredstev (na primer denarja ali terjatev zaradi prodaje blaga in proizvodov, pa tudi zaradi prevrednotenja nekaterih vrst sredstev na njihovo višjo pošteno vrednost) ali zmanjšanj dolgov (na primer zaradi opustitve njihove poravnave), katerih posledica so povečanja kapitala razen tistih, ki so povezana z novimi vplačili lastnikov.

Odhodki so zmanjšanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki zmanjšanj sredstev (na primer s prodajo zalog, pa tudi zaradi prevrednotenja nekaterih vrst sredstev na njihovo nižjo pošteno ali drugo merodajno vrednost) ali povečanj dolgov (na primer zaradi zaračunanih obresti), katerih posledica so zmanjšanja kapitala razen tistih, ki so povezana z izplačili lastnikom.

Po finančnem pojmovanju kapitala se čisti dobiček doseže samo takrat, ko je denarno izraženi znesek sredstev na koncu obračunskega obdobja po odbitku dolgov in odštetju vseh izplačil kapitala lastnikom oziroma po prištetju vseh novih vplačil v kapital v obračunskem obdobju večji od denarno izraženega zneska sredstev po odbitku dolgov na začetku obračunskega obdobja. Če zanemarimo izplačila kapitala in nova vplačila kapitala, na splošno velja, da je organizacija ohranila kapital, če ima na koncu obračunskega obdobja toliko kapitala, kot ga je imela na začetku obračunskega obdobja, njegova kupna moč pa je enaka. Vsak znesek nad ravnijo, potrebno za ohranjanje kapitala, ki je obstajal na začetku obračunskega obdobja ali ob njegovem začetnem povečanju, je celotni vseobsegajoči donos, ki ga sestavljajo čisti dobiček in spremembe učinkov prevrednotenja. V bilanci stanja in pred tem tudi v računovodskih razvidih se sredstvo pripozna, če je verjetno, da bodo v prihodnosti zaradi njega pritekale gospodarske koristi in če ima ceno ali vrednost, ki jo je mogoče zanesljivo izmeriti. Če je stopnja gotovosti, da bodo po koncu obravnavanega obračunskega obdobja v zvezi s kako postavko sredstev pritekale gospodarske koristi, nezadostna, te postavke ni več mogoče šteti kot sredstvo, temveč jo je treba odpraviti in priznati odhodek.

V bilanci stanja in pred tem tudi v računovodskih razvidih se dolg pripozna, če je verjetno, da se bodo zaradi njegove poravnave sredstva, ki omogočajo gospodarske koristi, zmanjšala, in da je mogoče znesek za njegovo poravnavo zanesljivo izmeriti.

V izkazu poslovnega izida in pred tem tudi v računovodskih razvidih se prihodki pripoznajo, če je povečanje prihodnjih gospodarskih koristi, ki je povezano s povečanjem posameznega sredstva ali z zmanjšanjem posameznega dolga, mogoče zanesljivo izmeriti.

V izkazu poslovnega izida in pred tem tudi v računovodskih razvidih se odhodki pripoznajo, če je zmanjšanje prihodnjih gospodarskih koristi, ki je povezano z zmanjšanjem posameznega sredstva ali s povečanjem posameznega dolga,

mogoče zanesljivo izmeriti. Odhodki se pripoznajo kot stroški znotraj postavke, ki v obračunskem obdobju ustvarja prihodke (na primer znotraj prodanega blaga), in kot stroški, ki se pojavljajo v istem obračunskem obdobju, a se ne zadržujejo v vrednosti zalog (na primer stroški prodaje ali splošnih služb). Odhodki se pripoznajo tudi, če od kake postavke, ki bi sicer lahko bila sredstvo, ni pričakovati gospodarskih koristi ali pa če z njo povezane prihodnje gospodarske koristi ne ustrezajo (več) sodilom za pripoznanje sredstva. Odhodki se pripoznajo tudi, ko nastane dolg, ne da bi bilo mogoče hkrati povečati kako sredstvo, na primer, ko nastane dolg ali rezervacija.

Prejemki so povečanje denarnih sredstev, izdatki pa njihovo zmanjšanje. Kot taki se obravnavajo v izkazu denarnih tokov, če je ta sestavljen po neposredni metodi, in pred tem tudi v računovodskih razvidih. Razčlenjevati jih je mogoče na prejemke oziroma izdatke iz poslovanja, iz financiranja (vlaganja) in iz investiranja (naložbenja). Če pa je izkaz denarnih tokov sestavljen po posredni metodi, izkazuje pritoke in odtoke kot izračunane kategorije, ki nakazujejo vplive na spremembe denarnih sredstev.

3. Merjenje gospodarskih kategorij v računovodskih izkazih in računovodskih razvidih

Merjenje je ugotavljanje denarno izraženih velikosti (vrednosti), v katerih se pripoznavajo gospodarske kategorije v računovodskih izkazih in pred tem v računovodskih razvidih. Za merjenje tako pri začetnem zajemanju posameznih pojavov v računovodske razvide kot tudi pri sestavljanju računovodskih izkazov in popravljanju začetnega merjenja v tej zvezi obstajajo različne podlage.

Knjigovodska vrednost kategorije je vrednost, izkazana v računovodskih razvidih in tudi v računovodskih izkazih. Opredeljena je lahko na različne načine; če so na ločenih kontih popravkov vrednosti ali na kontih prikazani pribitki oziroma odbitki od vrednosti na temeljnem kontu, pa se šteje kot seštevek oziroma pobotana vrednost obravnavane gospodarske kategorije na vseh kontih. Takšna je na primer *neodpisana vrednost* kakega sredstva, ki je razlika med njegovo celotno vrednostjo na enem kontu in odpisano vrednostjo na drugem kontu, ki jo sestavljajo na primer nabrani amortizacijski odpisi ali nabrane izgube zaradi njegove oslabitve, pri finančnih sredstvih in finančnih dolgovih pa *odplačna vrednost*, to je začetna pripoznana vrednost, zmanjšana za odplačilo glavnice, povečana oziroma zmanjšana (po metodi efektivnih obresti) za nabrano odplačilo razlike med začetnim in v plačilo zapadlim zneskom ter zmanjšana zaradi oslabitve ali neudenarljivosti.

Pri **sredstvih** je mogoče razlikovati tele vrednosti:

Izvirna vrednost je znesek od lastnikov ali financerjev pridobljenih sredstev in tudi znesek plačanih denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov ali pa poštena

vrednost nadomestila, danega v trenutku nakupa, da organizacija pride do sredstev. Medtem ko govorimo pri celoti sredstev posamezne vrste o vrednosti, govorimo pri njihovi količinski enoti o ceni. Izvirne vrednosti so pri materialu, trgovskem blagu ali nabavljenih storitvah *nabavne vrednosti* oziroma pri količinski enoti *nabavna cena*; nabavna cena obsega poleg nakupne cene, ki jo je treba plačati dobavitelju, še uvozne ter druge nevračljive nakupne dajatve ter prevozne in druge neposredne stroške nakupa, kar pomeni, da je treba razlikovati nabavno ceno od nakupne cene pa tudi nabavno vrednost od nakupne vrednosti. Pri opredmetenih osnovnih sredstvih in neopredmetenih sredstvih se izraz nabavna vrednost uporablja tudi za količinsko enoto. Izvirne vrednosti so pri polproizvodih in proizvodih ter pri opravljenih storitvah praviloma *stroškovne vrednosti*, imenovane *proizvajalni stroški*, vendar se lahko raztezajo od *spremenljivih proizvajalnih stroškov* kot ene skrajnosti do *zožene lastne cene* kot druge skrajnosti. Vsi ti izrazi se lahko nanašajo na količinsko enoto ali pa na celotno količino v gibanju oziroma zalogi. Ker so izvirne vrednosti pri stvareh, ki vstopajo v zalogo, v različnih trenutkih različne, je lahko končna zaloga izkazana na podlagi njihove porabe po *zaporednih cenah* ali *tehtanih povprečnih cenah.* Če so v računovodskih razvidih uporabljene stalne cene (ocenjene, standardne cene), se šteje pri celoti ustreznih količin kot izvirna vrednost *stalna vrednost skupaj z odmiki.*

Dnevna vrednost je znesek denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, ki bi jih bilo treba plačati, če bi v sedanjosti kupili enaka ali enakovrstna sredstva. Dnevna vrednost se lahko imenuje tudi *nadomestitvena vrednost*; ta izraz bolje nakazuje znesek, po katerem bo računovodsko obravnavana enaka količina ali enaka količinska enota, ko bo nadomestila staro količino oziroma količinsko enoto.

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

Poštena vrednost je cena, ki bi se prejela za prodajo sredstva ali plačala za prenos obveznosti v redni transakciji med udeleženci na trgu na datum merjenja.

Pri zalogah se v tej zvezi pojavi še pojem čista iztržljiva vrednost, ki je ocenjena prodajna cena, dosežena v rednem poslovanju, zmanjšana za ocenjene stroške dokončanja in ocenjene stroške v zvezi s prodajo.

Sedanja vrednost je diskontirana (razobrestena) vrednost presežkov prihodnjih prejemkov nad izdatki oziroma diskontirana vrednost prihodnjih čistih prejemkov, ustvarjenih po pričakovanju z določenimi sredstvi ali določenim sredstvom pri običajnem poslovanju organizacije. Takšna je tudi *vrednost pri uporabi*, ki je sedanja vrednost ocenjenih presežkov prihodnjih prejemkov nad izdatki, za katere se pričakuje, da se bodo pojavili pri nadaljnji uporabi sredstva in iz njegove odtujitve konec njegove dobe koristnosti. Vrednosti pri uporabi pogosto ni mogoče ugotoviti za vsako posamezno sredstvo, temveč le za denar ustvarjajočo

enoto, to je najmanjšo določljivo skupino sredstev, katerih uporaba je vir denarnih prejemkov, v glavnem neodvisnih od denarnih prejemkov iz drugih sredstev ali skupin sredstev. Če je z *nadomestljivo vrednostjo* mišljena vrednost pri uporabi, spada tudi ta v okvir sedanje vrednosti.

Pri **dolgovih** je mogoče razlikovati tele vrednosti:

Izvirna vrednost je znesek, prejet v zameno za nastanek obveznosti, v nekaterih primerih (na primer pri davkih iz dobička) pa znesek denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, ki jih bo organizacija po pričakovanjih morala plačati za poravnavanje dolgov v običajnem poslovanju.

Dnevna vrednost je nediskontirani znesek denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, potrebnih za sprotno poravnavanje dolgov.

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

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

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

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

Tržna vrednost je znesek denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, ki bi jih bilo mogoče pridobiti pri prodaji delnic po njihovi ceni na borzi vrednostnih papirjev oziroma pri prenosu lastništva po delih ali v celoti. V računovodskih razvidih se takšna vrednost ne upošteva.

4. Prevrednotovanje gospodarskih kategorij v računovodskih izkazih in računovodskih razvidih

Prevrednotenje je sprememba prvotno izkazane vrednosti gospodarskih kategorij kot posledica sprememb cen.

Cene se spreminjajo zaradi posebnih in splošnih gospodarskih in družbenih vplivov. Posebni vplivi, kot so spremembe v ponudbi in povpraševanju ter tehnološke spremembe, lahko povzročijo pomembno zvišanje ali znižanje posameznih cen.

Prevrednotenje, ki je posledica razlik med knjigovodsko vrednostjo in pošteno vrednostjo, če organizacija uporablja model revaloriziranja ali vrednoti sredstva po pošteni vrednosti, se na koncu poslovnega leta ali med njim opravi zaradi:

a) povečanja knjigovodske vrednosti zaradi revaloriziranja ali vrednotenja sredstev po pošteni vrednosti; ali

b) zmanjšanja knjigovodske vrednosti na pošteno vrednost.

V prvem primeru gre za povečanje pričakovanih prihodnjih gospodarskih koristi iz sredstev, v drugem primeru pa za zmanjšanje pričakovanih prihodnjih gospodarskih koristi iz sredstev, ne da bi prišlo do njihove siceršnje spremembe zaradi pridobitve ali odtujitve naložbe. V prvem primeru se hkrati s povečanjem vrednosti sredstev prehodno povečajo revalorizacijske rezerve oziroma rezerve, nastale zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti, oziroma se pripoznajo prihodki, če tako določa posamezni SRS. V drugem primeru pa se hkrati z zmanjšanjem njihove vrednosti povečajo prevrednotovalni poslovni odhodki ali prevrednotovalni finančni odhodki, razen če so se pred tem pri istih sredstvih pojavile revalorizacijske rezerve, ki jih je mogoče zmanjšati ob hkratnem zmanjšanju vrednosti ustreznih sredstev, ali se zmanjšajo oziroma oblikujejo negativne rezerve, nastale zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti. Revalorizacijske rezerve oziroma rezerve, nastale zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti, imajo naravo popravka vrednosti ustreznih gospodarskih kategorij, izkazanih na temeljnem kontu.

Prvi primer, to je povečanje knjigovodske vrednosti zaradi prevrednotenja na pošteno vrednost, se pojavi, če obstajajo zanesljive informacije, ki omogočajo povečanje knjigovodske vrednosti:

– zemljišč;
– zgradb;
– naložbenih nepremičnin;
– finančnih sredstev.

V teh primerih se povečajo knjigovodske vrednosti teh postavk ter tudi konto in bilančna postavka revalorizacijske rezerve oziroma rezerve, nastale zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti, oziroma se pripoznajo prihodki, če tako določa posamezni SRS. Če prihaja pri istih sredstvih do zmanjšanja njihove poštene vrednosti, je treba zmanjšanje knjigovodske vrednosti najprej pokrivati v okviru predhodno oblikovanih rezerv za posamezno sredstvo, če teh ni ali so nezadostne, pa tako prevrednotenje bremeni poslovni izid. Sredstvo je oslabljeno, če njegova knjigovodska vrednost presega njegovo nadomestljivo vrednost. Ko je treba zaradi tega njegovo knjigovodsko vrednost zmanjšati, se pojavi izguba zaradi oslabitve. Ta je enaka znesku, za katerega knjigovodska vrednost sredstva presega njegovo nadomestljivo vrednost. Takšna izguba se pojavi med prevrednotovalnimi poslovnimi odhodki oziroma prevrednotovalnimi finančnimi odhodki, razen če se pred tem pri istih sredstvih zaradi prevrednotenja pojavijo revalorizacijske rezerve oziroma rezerve, nastale zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti, ki omogočajo njeno poravnavo.

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

5. Spremembe računovodskih ocen, spremembe računovodskih usmeritev in popravki napak

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

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

Napake lahko nastanejo pri pripoznavanju, merjenju, predstavljanju in/ali razkrivanju postavk računovodskih izkazov. Napake so opustitve postavk in napačne navedbe v računovodskih izkazih za pretekla obdobja, ki izhajajo iz neupoštevanja ali napačne uporabe zanesljivih informacij, ki so bile na voljo v času, ko so bili računovodski izkazi odobreni za objavo, in za katere se je upravičeno domnevalo, da bodo pridobljene in upoštevane pri sestavitvi računovodskih izkazov. Organizacija popravi pomembne napake iz preteklih obdobij za nazaj, in sicer v prvih računovodskih izkazih, odobrenih za objavo, po odkritju napak.

Napake popravi s preračunavanjem primerjalnih zneskov sredstev, dolgov in vseh vpletenih sestavin kapitala predstavljenega preteklega obdobja. Napake iz preteklega obdobja se popravijo s preračunavanjem za nazaj (kot da do njih v preteklem obdobju sploh ne bi prišlo), razen če je to neizvedljivo; v takem primeru se to dejstvo razkrije. Učinek popravkov pomembnih napak iz preteklih obdobij se ne vključi v poslovni izid obdobja, v katerem je prišlo do odkritja napak, popravki napak, ki ne presegajo praga pomembnosti, pa učinkujejo na tekoči poslovni izid.

6. Poslovne kombinacije (združitve)

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

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

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

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

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

a) določitev prevzemnika;
b) določitev datuma prevzema;

c) pripoznanje in izmeritev opredeljivih pridobljenih sredstev, prevzetih obveznosti in neobvladujočega deleža v prevzetem podjemu;
č) pripoznanje in izmeritev dobrega imena ali dobička pri izpogajanem nakupu.

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

Prevzemnik pripozna dobro ime na datum prevzema kot presežek (a) nad (b):
a) skupek:
   – prenesenega nadomestila za prevzeto organizacijo (podjem), običajno merjenega po pošteni vrednosti na datum prevzema,
   – zneska neobvladujočega deleža v prevzeti organizaciji (podjemu) ter
   – v poslovni kombinaciji, izvedeni v več stopnjah, poštene vrednosti prejšnjega prevzemnikovega deleža v lastniškem kapitalu prevzete organizacije (podjema) na datum prevzema;
b) čisti znesek opredeljivih, s prevzemom organizacije (podjema) pridobljenih sredstev in prevzetih obveznosti na datum prevzema.

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

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

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

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

a) transakcija, povezana s prej obstoječim razmerjem med prevzemnikom in prevzetim podjemom;

b) transakcija, ki nagrajuje zaposlene ali nekdanje lastnike prevzetega podjema za storitve v prihodnosti;
c) transakcija, ki je povračilo plačila stroškov prevzemnika v zvezi s prevzemom, dano prevzetemu podjemu ali njegovim nekdanjim lastnikom.

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

Organizacije, ki izpolnjujejo pogoje za mikro družbe, lahko poslovno kombinacijo obračunajo tudi po metodi knjigovodskih vrednosti sredstev in obveznosti prevzetega podjema. Pri poslovni kombinaciji, obračunani po knjigovodskih vrednostih sredstev in obveznosti prevzetega podjema, prevzemna organizacija na dan prevzema pripozna vsa pridobljena opredeljiva sredstva po njihovih knjigovodskih vrednostih. Razlika se obračuna enako kot pri prevzemni metodi, kar pomeni, da prevzemnik pripozna dobro ime na datum prevzema kot presežek (a) nad (b):
a) skupek:
   – prenesenega nadomestila za prevzeto organizacijo (podjem), običajno merjenega po pošteni vrednosti na datum prevzema,
   – zneska neobvladujočega deleža v prevzeti organizaciji (podjemu),
   – v poslovni kombinaciji, izvedeni v več stopnjah, poštene vrednosti prejšnjega prevzemnikovega deleža v lastniškem kapitalu prevzete organizacije (podjema) na datum prevzema;
b) čisti znesek opredeljivih s prevzemom organizacije (podjema) pridobljenih sredstev in prevzetih obveznosti na datum prevzema.

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

Poslovne kombinacije z organizacijami pod skupnim upravljanjem se obračunavajo po metodi knjigovodskih vrednosti sredstev in obveznosti prevzetega podjema. Prevzemnik presežek (b) nad (a), kot je opredeljen zgoraj, pripozna kot povečanje kapitalskih rezerv, presežek (a) nad (b) pa kot zmanjšanje prenesenega čistega dobička oziroma povečanje prenesene čiste izgube iz prejšnjih let. Poslovna kombinacija, ki vključuje organizacije pod skupnim upravljanjem, je poslovna kombinacija, v kateri vse organizacije, ki se kombinirajo, na koncu upravlja ena in ista stranka oziroma stranke tako pred poslovno kombinacijo kot po poslovni kombinaciji, pri čemer to upravljanje ni prehodno.

7. Odložene terjatve in odložene obveznosti za davek

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

a) prihodnje povrnitve (poravnave) knjigovodske vrednosti sredstev (obveznosti), pripoznanih v bilanci stanja organizacije;
b) poslov in drugih poslovnih dogodkov v obravnavanem obdobju, pripoznanih v računovodskih izkazih organizacije.

Mikro družbe in organizacije, ki niso družbe in niso podvržene obvezni reviziji, lahko sklenejo, da odloženih terjatev in odloženih obveznosti za davek ne bodo obračunavale. Drugim organizacijam odloženih terjatev in odloženih obveznosti za davek ni treba obračunavati, če so zneski odloženih obveznosti in odloženih terjatev za davek posamič ali skupno za organizacijo nepomembni. Če je verjetno, da bodo posledica povrnitve ali poravnave knjigovodske vrednosti sredstva (obveznosti) večja (manjša) prihodnja plačila davka, kot bi bila, če takšna povrnitev ali poravnava ne bi imela davčnih posledic, organizacija pripozna odloženo obveznost za davek (odloženo terjatev za davek) z nekaterimi izjemami.

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

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

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

Začasne razlike so lahko:

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

hodnjih obdobjih, ko se knjigovodska vrednost sredstva povrne ali knjigovodska vrednost obveznosti poravna.

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

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

a) odbitne začasne razlike;
b) prenos neizrabljenih davčnih izgub v naslednja obdobja;
c) prenos neizrabljenih davčnih dobropisov v naslednja obdobja.

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

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

a) začetnega pripoznanja dobrega imena ali
b) začetnega pripoznanja sredstva ali obveznosti v poslu, ki:
   – ni poslovna kombinacija,
   – v času posla ne vpliva niti na računovodski dobiček niti na obdavčljivi dobiček (davčno izgubo).

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

Če skladno z davčnimi predpisi prevrednotenje (revalorizacija) sredstva na njegovo pošteno vrednost ne vpliva na obdavčljivi dobiček v obdobju prevrednotenja in se zaradi tega davčna osnova sredstva ne prilagodi, bo posledica prihodnje povrnitve knjigovodske vrednosti obdavčljivi tok gospodarske koristi v

organizacijo in znesek, ki se bo odštel za davčne namene, se bo razlikoval od zneska te gospodarske koristi. Razlika med knjigovodskim zneskom prevrednotenega (revaloriziranega) sredstva in njegovo davčno osnovo je zato začasna razlika in povzroči odloženo obveznost za davek ali terjatev za davek. To je res, celo če:

a) organizacija ne namerava odpraviti pripoznanja sredstva. V takšnih primerih se prevrednotena vrednost sredstva povrne z uporabo, in to povzroči obdavčljivi dobiček, ki preseže amortizacijo, dopustno pri davčnih namenih v prihodnjih obdobjih; ali
b) se davek iz dobička pri prodaji stalnega sredstva odloži in se izkupiček iz odtujitve sredstva naloži v podobna sredstva. V takšnih primerih je davek končno treba plačati ob prodaji ali uporabi podobnih sredstev.

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

a) organizacija je sposobna obvladovati čas odprave začasne razlike;
b) verjetno je, da začasna razlika ne bo odpravljena v predvidljivi prihodnosti.

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

a) ni poslovna kombinacija;
b) v času posla ne vpliva niti na računovodski dobiček niti na obdavčljivi dobiček (davčno izgubo).

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

a) v istem obdobju kot pričakovana odprava odbitnih začasnih razlik; ali
b) v obdobjih, v katerih se lahko davčna izguba, ki izhaja iz odloženih terjatev za davek, prenese v prejšnja ali prihodnja obdobja.

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

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

a) bodo začasne razlike odpravljene v predvidljivi prihodnosti;

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

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

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

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

a) ali ima dovolj obdavčljivih začasnih razlik, nanašajočih se na isto davčno oblast in isto obdavčljivo enoto, kar bo imelo za posledico obdavčljivi znesek za kritje neizrabljenih davčnih izgub ali neizrabljenih davčnih dobropisov, preden zapadejo;
b) ali je verjetno, da bo imelo obdavčljive dobičke, preden zapadejo neizrabljene davčne izgube ali neizrabljeni davčni dobropisi;
c) ali neizrabljene davčne izgube izhajajo iz ugotovljivih razlogov, za katere je malo verjetno, da se bodo ponovili.

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

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

Odložene obveznosti za davek (odložene terjatve za davek) za sedanje obdobje in pretekla obdobja se izmerijo na podlagi zneska, za katerega se pričakuje, da bo plačan davčnim oblastem (povrnjen od davčnih oblasti) po davčnih stopnjah, za katere se pričakuje, da se bodo uporabljale v obdobju, ko bo odložena terjatev

realizirana oziroma odložena obveznost poravnana. Merjenje odloženih obveznosti za davek in odloženih terjatev za davek mora odsevati davčne posledice, izhajajoče iz načina, na katerega organizacija pričakuje povrnitev oziroma poravnavo knjigovodske vrednosti svojih sredstev in obveznosti ob koncu poročevalskega obdobja.

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

a) spremembe davčnih stopenj ali davčnih predpisov;
b) ponovne ocenitve sposobnosti povrnitve odloženih terjatev za davek;
c) spremembe pričakovanega načina povrnitve sredstva;

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

8. Skupni dogovori

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

Skupni dogovor je lahko

a) skupna dejavnost ali
b) skupni podvig.

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

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

a) sredstva, vključno z deležem katerih koli sredstev v skupni lasti;
b) obveznosti, vključno z deležem katerih koli obveznosti, ki jih prevzame z drugimi soizvajalci;

c) prihodke iz prodaje deleža proizvodov iz skupne dejavnosti;
č) delež prihodkov iz prodaje proizvodov skupne dejavnosti;
d) odhodke, vključno z deležem katerih koli odhodkov, ki jih deli z drugimi.

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

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

Sopodvižnik svoj delež v skupnem podvigu pripozna kot finančno naložbo. V posamičnih računovodskih izkazih jo obračuna v skladu s SRS 3 – Finančne naložbe.

9. Skupina organizacij

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

Skupino sestavljajo:
a) obvladujoča organizacija;
b) organizacije, odvisne od nje zaradi večinskega deleža v kapitalu;
c) organizacije, odvisne od nje zaradi prevladujočega vpliva iz drugih razlogov.

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

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

mogoče tak vpliv nedvoumno dokazati. Dokaz za naložbeničin pomembni vpliv je običajno eno ali več naslednjih dejstev:

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

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

SRS-ji ne urejajo računovodskih pravil konsolidiranja. Organizacije, ki so zakonsko zavezane izdelavi konsolidiranih računovodskih izkazov, le-te izdelajo na podlagi Mednarodnih standardov računovodskega poročanja.

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

10. Opisovanje skladnosti s Slovenskimi računovodskimi standardi v računovodskih izkazih

Organizacije, ki morajo uporabljati SRS-je, morajo to razkriti. Njihovi računovodski izkazi se ne opišejo kot skladni z njimi, če niso v skladu z vsemi zahtevami vseh ustreznih standardov ter z vsemi ustreznimi pojasnili. Računovodski izkazi niso v skladu s SRS-ji, če vsebujejo pomembne napake ali nepomembne napake, narejene, da bi se dosegla izbrana predstavitev poslovanja.

11. Prehodne določbe

Organizacija na dan prehoda na SRS-je (2016), to je po stanju na dan 1. januarja 2016 oziroma prvi dan poslovnega leta, ki se začne po tem datumu, prerazporedi postavke sredstev in obveznosti do njihovih virov, in če to določajo posamezni SRS-ji, spremeni računovodsko usmeritev v skladu s SRS 2016.

Organizacija po stanju na dan 1. januarja 2016 oziroma prvi dan poslovnega leta, ki se začne po tem datumu:

– v vseh tistih primerih, ko do začetka uporabe SRS 2016 ni prenesla dela presežka iz prevrednotenja iz naslova razlike med amortizacijo prevrednotene nabavne vrednosti opreme in njene izvirne nabavne vrednosti, to razliko prenese iz presežka iz prevrednotenja v preneseni poslovni izid;
– preračuna opremo, za katero je uporabljala model prevrednotenja, na njeno izvirno nabavno vrednost in odpravi pripadajoči presežek iz prevrednotenja, za razliko pa odpravi popravek vrednosti te opreme;
– opravi enake preračune, kot je navedeno v prejšnjih dveh alinejah za opremo, če z začetkom uporabe SRS 2016 spremeni računovodsko usmeri-

tev za opredmetena osnovna sredstva, ki so bila vrednotena po modelu prevrednotenja na model nabavne vrednosti;
– preračuna neopredmetena sredstva, za katera je uporabljala model prevrednotenja, na njihovo izvirno nabavno vrednost na enak način, kot je navedeno v prvih dveh alinejah za opremo;
– preračuna finančne naložbe v odvisne organizacije, pridružene organizacije in skupne podvige, izmerjene po pošteni vrednosti, in ki se po SRS 3 – Finančne naložbe (2016) merijo in obračunavajo le po nabavni vrednosti, na njihovo izvirno nabavno vrednost. Za znesek preračuna organizacija istočasno odpravi presežek iz prevrednotenja teh finančnih naložb;
– ugotovi po vseh predhodno opravljenih uskladitvah, navedenih v tej točki Uvoda v SRS 2016 preostali znesek presežka iz prevrednotenja, ki se nanaša na opredmetena osnovna sredstva. Za tako ugotovljeni znesek organizacija zmanjša presežek iz prevrednotenja in pripozna revalorizacijske rezerve;
– preimenuje v rezerve, nastale zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti, znesek, ki po vseh opravljenih uskladitvah ostane na presežku iz prevrednotenja.

Organizacija na dan 1. januarja 2016 oziroma prvi dan poslovnega leta, ki se začne po tem datumu, kot nepremičnine v gradnji ali izdelavi izkaže znesek nepremičnin, ki so se gradile ali razvijale za prihodnjo uporabo, kot naložbene nepremičnine, ki so se po SRS 2006 obravnavale kot opredmetena osnovna sredstva v gradnji ali izdelavi.

Samostojni podjetniki posamezniki na dan 1. januarja 2016 oziroma prvi dan poslovnega leta, ki se začne po tem datumu, znesek terjatev do samostojnega podjetnika izkažejo v breme podjetnikovega kapitala v postavki Pritoki in odtoki denarnih sredstev.

Organizacija na dan 1. januarja 2016 oziroma prvi dan poslovnega leta, ki se začne po tem datumu, ne preračuna poslovnih kombinacij, ki so bile v poslovnih knjigah pripoznane do vključno 31. decembra 2015 oziroma zadnjega dne poslovnega leta pred začetkom uporabe SRS 2016.

Organizacije, ki so družbe, pri prvem poročanju po SRS 2016 predstavijo podatke za primerljivo obdobje brez preračunov razen tistih, ki so nanašajo na postavke, navedene v drugem odstavku te točke. Podatke za primerljivo obdobje predstavijo v ustreznih postavkah računovodskih izkazov.

Organizacije, ki niso družbe in bodo za poslovno leto, ki se začne 1. januarja 2016 oziroma prvi dan poslovnega leta po tem datumu, sestavljale računovodske izkaze po SRS 2016, v njih ustrezno preračunajo in predstavijo podatke za primerljivo obdobje.

Učinke prehoda na SRS 2016 organizacije razkrijejo pri prvem poročanju po SRS 2016.

12. Datuma sprejetja in začetka uporabe

Uvod v Slovenske računovodske standarde in Okvir SRS-jev je sprejel Strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 22. oktobra 2015. K njemu sta dala soglasje minister, pristojen za finance, in minister, pristojen za gospodarstvo. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati 1. januarja 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe tega uvoda in okvira SRS prenehajo uporabljati Uvod v Slovenske računovodske standarde (2006) in Pojasnila k Uvodu v Slovenske računovodske standarde (2006).

Slovenski računovodski standard 1 (2016)
OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju zemljišč, zgradb, opreme in drugih opredmetenih osnovnih sredstev. Obdeluje:

a) razvrščanje opredmetenih osnovnih sredstev;
b) pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj opredmetenih osnovnih sredstev;
c) začetno računovodsko merjenje in amortiziranje opredmetenih osnovnih sredstev;
č) prevrednotovanje opredmetenih osnovnih sredstev;
d) razkrivanje opredmetenih osnovnih sredstev.

Povezan je predvsem s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 2, 8, 14, 15, 20 in 21.

Standard (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvijo ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) in Uvodom v Slovenske računovodske standarde in Okvirom SRS (2016).

B. Standard

a) Razvrščanje opredmetenih osnovnih sredstev

1.1. Opredmeteno osnovno sredstvo je sredstvo, ki ga ima organizacija v lasti ali finančnem najemu ali ga na drug način obvladuje ter ga uporablja pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oziroma dajanju v najem ali za pisarniške namene in ga bo po pričakovanjih uporabljala v te namene v več kot enem obračunskem obdobju.

1.2. Opredmetena osnovna sredstva so zemljišča, zgradbe, proizvajalna oprema, druga oprema in biološka sredstva.

1.3. Pri zgradbah in opremi je treba ločevati stvari, ki se še gradijo ali izdelujejo, od stvari, ki so že usposobljene za uporabo.

1.4. Stvari, dane v finančni najem, same niso ali ne spadajo med opredmetena osnovna sredstva, temveč so sestavni del dolgoročnih finančnih terjatev.

1.5. Dani predujmi za opredmetena osnovna sredstva, ki se v bilanci stanja izkazujejo pri opredmetenih osnovnih sredstvih, se knjigovodsko izkazujejo kot terjatve.

1.6. Deleži v skupni dejavnosti obvladovanih opredmetenih osnovnih sredstev se obravnavajo posebej ter se izkazujejo in razvrščajo glede na vrsto skupaj obvladovanih sredstev.

b) Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj opredmetenih osnovnih sredstev

1.7. Opredmeteno osnovno sredstvo se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna, če:

a) je verjetno, da bodo pritekale gospodarske koristi, povezane z njim;
b) je mogoče njegovo nabavno vrednost zanesljivo izmeriti.

1.8. Če se pri opredmetenem osnovnem sredstvu ugotovijo kakovostne spremembe v duhu SRS 1.3., 1.4. oziroma 1.6., se prikažejo tudi v knjigovodskih razvidih.

1.9. Pripoznanje opredmetenega osnovnega sredstva v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja se odpravi ob odtujitvi ali če od njegove uporabe ali odtujitve ni več pričakovati prihodnjih gospodarskih koristi.

c) Začetno računovodsko merjenje in amortiziranje opredmetenih osnovnih sredstev

1.10. Opredmeteno osnovno sredstvo, ki izpolnjuje pogoje za pripoznanje, se ob začetnem pripoznanju ovrednoti po nabavni vrednosti.

Sestavljajo jo njegova nakupna cena, uvozne in nevračljive nakupne dajatve ter stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno njegovi usposobitvi za nameravano uporabo, zlasti stroški dovoza in namestitve, stroški preizkušanja delovanja sredstva, ter ocena stroškov razgradnje, odstranitve in obnovitve. Nabavno vrednost lahko sestavljajo tudi stroški, nastali v zvezi z najemi sredstev, ki se uporabljajo za gradnjo, dograjevanje, zamenjavo delov ali obnove opredmetenih sredstev, na primer amortizacijo sredstev, ki predstavljajo pravico do uporabe. Med nevračljive nakupne dajatve se všteje tudi tisti davek na dodano vrednost, ki se ne povrne. Od nakupne cene se odštejejo vsi trgovinski in drugi popusti. Nabavno vrednost sestavljajo tudi stroški izposojanja v zvezi s pridobitvijo opredmetenega osnovnega sredstva do njegove usposobitve za uporabo.

Opredmeteno osnovno sredstvo, pridobljeno z državno podporo ali donacijo, se ob pridobitvi izkazuje po nabavni vrednosti. Če ni znana, pa po pošteni vrednosti, povečani za izdatke, ki jih je mogoče pripisati nepo-

sredno pripravljanju sredstva za nameravano uporabo. Donacije in državne podpore za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev se ne odštevajo od njihove nabavne vrednosti, temveč se vštevajo med odložene prihodke in se porabljajo skladno z obračunano amortizacijo.

1.11. Če je nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva pomembna, se razporedi na njegove dele. Če imajo ti deli različne dobe koristnosti in/ali vzorce uporabe, pomembne v razmerju do celotne nabavne vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva, se obravnava vsak del posebej.

1.12. Nabavno vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, zgrajenega ali izdelanega v organizaciji, tvorijo neposredni stroški, ki jih povzroči njegova zgraditev ali izdelava, in posredni stroški njegove zgraditve ali izdelave, ki mu jih je mogoče pripisati. Ne sestavljajo je stroški, ki niso povezani z njegovo zgraditvijo ali izdelavo, in stroški, ki jih trg ne prizna, sestavljajo pa jo stroški izposojanja za njegovo zgraditev ali izdelavo in usposobitev za uporabo. Nabavna vrednost takšnega opredmetenega osnovnega sredstva ne more biti večja od tiste v duhu SRS 1.10.

1.13. Nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, pridobljenega z zamenjavo za kako drugo nedenarno sredstvo ali za sredstvo, ki je deloma denarno in deloma nedenarno, pri čemer je denarni del nepomemben v razmerju do celotne nabavne vrednosti, se določi po pošteni vrednosti pridobljenega opredmetenega osnovnega sredstva, razen če:

a) menjalni posel nima komercialne (trgovalne vsebine), ali
b) poštene vrednosti niti prejetega niti danega sredstva ni mogoče zanesljivo izmeriti.

Menjalni posel ima komercialno vsebino, če:

a) se ustroj (tveganje, časovna razporeditev in višina) denarnih tokov prejetega sredstva razlikuje od ustroja denarnih tokov danega sredstva; ali
b) se vrednost tistega dela poslovanja organizacije, na katerega je menjalna transakcija vplivala, zaradi tega posla spremeni;
c) je razlika v točkah a) ali b) velika v primerjavi s pošteno vrednostjo zamenjanih sredstev.

Zaradi ugotavljanja komercialne vsebine menjalnega posla mora vrednost tistega dela poslovanja organizacije, na katerega je menjalna transakcija vplivala, odražati denarne tokove po obdavčitvi.

Če se prejeto sredstvo v zamenjavi ne ovrednoti po pošteni vrednosti, se njegova nabavna vrednost izmeri po knjigovodski vrednosti danega sredstva.

1.14. Vlaganja v opredmetena osnovna sredstva v tuji lasti se v poslovnih knjigah vlagatelja izkazujejo kot samostojno razpoznavna opredmetena osnovna sredstva ali kot deli opredmetenih osnovnih sredstev, če so izpolnjeni pogoji iz SRS 1.1.

1.15. Stroški, ki nastajajo v zvezi z opredmetenim osnovnim sredstvom po začetni pripoznavi sredstva, povečujejo njegovo nabavno vrednost, če so izpolnjeni pogoji iz SRS 1.7., razen primerov iz SRS 1.16.

1.16. Popravila ali vzdrževanje opredmetenih osnovnih sredstev so namenjena (popravilo je namenjeno) obnavljanju ali ohranjanju prihodnjih gospodarskih koristi, ki se pričakujejo na podlagi prvotno ocenjene stopnje učinkovitosti sredstev. Navadno se pripoznajo kot stroški oziroma poslovni odhodki.

Predvideni zneski stroškov rednih pregledov oziroma popravil opredmetenih osnovnih sredstev se obravnavajo kot deli opredmetenih osnovnih sredstev.

1.17. Za opredmeteno osnovno sredstvo se v knjigovodskih razvidih izkazuje posebej nabavna oziroma revalorizirana nabavna vrednost, posebej amortizacijski popravek vrednosti in posebej nabrana izguba zaradi oslabitve, v bilanci stanja pa zgolj knjigovodska vrednost, ki je znesek, s katerim se sredstvo izkaže po odštetju vseh nabranih amortizacijskih popravkov vrednosti in nabranih izgub zaradi oslabitve.

1.18. Ob začetku amortiziranja se določijo metoda amortiziranja opredmetenih osnovnih sredstev in letne amortizacijske stopnje.

1.19. Izbrana metoda amortiziranja se dosledno uporablja iz obračunskega obdobja v obračunsko obdobje. Uporabljena metoda amortiziranja se presodi vsaj ob koncu vsakega poslovnega leta, in če se pričakovani vzorec uporabe bodočih gospodarskih koristi, izvirajočih iz amortizirljivega sredstva, pomembno spremeni, se metoda amortiziranja spremeni tako, da ustreza spremenjenemu vzorcu. Taka sprememba se obravnava kot sprememba računovodske ocene.

1.20. Za strogo dosledno razporejanje zneska amortizacije sredstva v njegovi dobi koristnosti je mogoče uporabljati različne metode: metodo enakomernega časovnega amortiziranja, metodo padajočega amortiziranja in metodo proizvedenih enot. Uporabljena metoda amortiziranja odseva ocenjeni vzorec pojavljanja gospodarskih koristi iz opredmetenega osnovnega sredstva. Če vzorca ni mogoče zanesljivo ugotoviti, se uporabi metoda enakomernega časovnega amortiziranja. Preostala vrednost se praviloma upošteva le pri pomembnih postavkah, pri čemer se upoštevajo

tudi stroški likvidacije opredmetenega osnovnega sredstva. Če so stroški likvidacije večji od ocenjene preostale vrednosti, se preostala vrednost pri amortiziranju ne upošteva. Preostala vrednost se preveri najmanj na koncu vsakega poslovnega leta. Amortizacija, obračunana za vsako obračunsko obdobje, se pripozna kot strošek.

Stroški amortizacije se lahko zadržujejo v vrednosti nedokončane proizvodnje in proizvodov, preden se pojavijo med poslovnimi odhodki, in vplivajo na poslovni izid posameznega obračunskega obdobja.

1.21. Stroški amortizacije opredmetenih osnovnih sredstev, pridobljenih z državnimi podporami ali z donacijami, se obračunavajo posebej; iz odloženih prihodkov se vnašajo med poslovne prihodke posameznega poslovnega leta zneski, ki ustrezajo tako obračunanim stroškom amortizacije.

1.22. Opredmeteno osnovno sredstvo se začne amortizirati prvi dan naslednjega meseca, potem ko je razpoložljivo za uporabo. Sredstvo je razpoložljivo za uporabo, ko je sredstvo na svojem mestu in v stanju, v katerem bo lahko delovalo na način, ki ga je poslovodstvo predvidevalo.

Stroški amortizacije se pripoznavajo na podlagi doslednega razporejanja amortizirljivih zneskov opredmetenih osnovnih sredstev po posameznih obračunskih obdobjih, v katerih izhajajo iz njih gospodarske koristi.

1.23. Doba koristnosti opredmetenega osnovnega sredstva je odvisna od:

a) pričakovanega fizičnega izrabljanja;
b) pričakovanega tehničnega staranja;
c) pričakovanega gospodarskega staranja;
č) pričakovanih zakonskih, najemnih in drugih omejitev uporabe. Kot doba koristnosti posameznega sredstva se upošteva tista, ki je naj- krajša glede na posamezni dejavnik izmed naštetih dejavnikov.

1.24. Med letom se glede na izbrano medletno poročanje organizacije obračunavajo začasni stroški amortizacije. Končni obračun amortizacije se izdela ob sestavi računovodskih izkazov za zunanje poročanje.

1.25. Ob sestavljanju vsakokratnih končnih obračunov amortizacije je treba pri pomembnejših postavkah preverjati dobo koristnosti opredmetenih osnovnih sredstev, amortizacijske stopnje pa glede na to preračunati, če se pričakovanja pomembno razlikujejo od ocen. Učinek preračuna se obravnava kot sprememba računovodske ocene.

1.26. Amortiziranje opredmetenih osnovnih sredstev, danih v poslovni najem, se izvaja po določbah SRS 1.19. do 1.25.

1.27. Najemnik na datum začetka najema pripozna opredmeteno osnovno sredstvo, ki predstavlja pravico do uporabe, in obveznost iz najema. Opredmeteno osnovno sredstvo, pridobljeno na podlagi najema, je se-

stavni del opredmetenih osnovnih sredstev najemojemalca. Njegova nabavna vrednost zajema:

a) znesek začetnega merjenja obveznosti iz najema;
b) plačila najemnine, ki so bila izvedena na datum začetka najema ali pred njim, zmanjšana za prejete spodbude za najem;
c) začetne neposredne stroške;
č) oceno stroškov, ki bodo nastali najemniku pri demontaži ali odstra- nitvi sredstva, ki je predmet najema, obnovitvi mesta, na katerem se nahaja, ali vrnitvi sredstva, ki je predmet najema, v stanje, kot ga zahtevajo pogoji najema, razen če so ti stroški nastali pri proizvodnji zalog.

Najemnik na datum začetka najema izmeri obveznost iz najema po sedanji vrednosti najemnin, ki na ta dan še niso plačane. Pri izračunu sedanje vrednosti najemnin je diskontna mera z najemom povezana obrestna mera, če jo je mogoče določiti, v nasprotnem primeru pa predpostavljena obrestna mera za izposojanje, ki jo mora plačati najemnik. Najemnine, zajete na začetni datum pri merjenju obveznosti iz najema, ki niso plačane, zajemajo na datum začetka najema naslednja plačila pravice do uporabe sredstva, ki je predmet najema, v obdobju najema:

a) nespremenljive najemnine, zmanjšane za terjatve za spodbude za najem;
b) spremenljive najemnine, ki so odvisne od indeksa ali stopnje in se na začetku merijo z indeksom ali stopnjo, ki velja na datum začetka najema;
c) zneski, za katere se pričakuje, da jih bo najemnik plačal na podlagi jamstev za preostalo vrednost;
č) izpolnitvena cena možnosti nakupa, če je precej gotovo, da bo na- jemnik izrabil to možnost, in
d) plačila kazni za odpoved najema, če trajanje najema kaže, da bo najemnik izrabil možnost odpovedi najema.

Organizacija ob sklenitvi pogodbe oceni, ali gre za najemno pogodbo oziroma ali pogodba vsebuje najem. Pogodba je najemna pogodba oziroma vsebuje najem, če se z njo prenaša pravica do obvladovanja uporabe identificiranega sredstva za določeno obdobje v zameno za nadomestilo. Pri tem organizacija obračuna vsako najemno sestavino v pogodbi kot najem ločeno od nenajemnih sestavin pogodbe, razen če se odloči, da bo iz praktičnih razlogov obračunala vse sestavine kot eno samo najemno sestavino. Organizacija pri ocenjevanju, ali se s pogodbo za določeno obdobje prenaša pravica do uporabe identificiranega sredstva, oceni, ali ima stranka v celotnem obdobju uporabe hkrati:

a) pravico pridobiti vse pomembne gospodarske koristi od uporabe identificiranega sredstva in
b) pravico usmerjati uporabo identificiranega sredstva.

Če ima stranka pravico do obvladovanja uporabe identificiranega sredstva samo za del trajanja pogodbe, pogodba vsebuje najem za ta del trajanja pogodbe.

Sredstvo običajno velja za identificirano, če je izrecno določeno v pogodbi. Lahko pa se identificira tudi tako, da se implicitno določi takrat, ko ga stranka dobi v uporabo. Stranka nima pravice do uporabe identificiranega sredstva, če ima dobavitelj skozi celotno obdobje uporabe materialno pravico do zamenjave sredstva, kar pomeni, da ima dejansko možnost zamenjave alternativnih sredstev skozi celotno obdobje uporabe in bi pri tem imel tudi gospodarsko korist.

Stranka ima pravico do usmerjanja uporabe identificiranega sredstva skozi celotno obdobje samo, če:
a) ima skozi celotno obdobje uporabe pravico usmerjati način in namen uporabe sredstva, ali
b) so pomembne odločitve o načinu in namenu uporabe sredstva določene vnaprej in:
   – ima stranka skozi celotno obdobje uporabe pravico upravljati sredstvo, ne da bi imel dobavitelj pravico spreminjati ta navodila za delovanje, ali
   – je stranka zasnovala sredstvo tako, da je z zasnovo vnaprej določila način in namen uporabe sredstva skozi celotno obdobje uporabe.

Organizacija določi trajanje najema kot obdobje, v katerem najema ni mogoče odpovedati, skupaj z:
a) obdobjem, za katero velja možnost podaljšanja najema, če je precej gotovo, da bo najemnik to možnost izrabil; in
b) obdobjem, za katero velja možnost odpovedi najema, če je precej gotovo, da najemnik te možnost ne bo izrabil.

1.28. Opredmeteno osnovno sredstvo, vzeto v najem, se izkazuje ločeno od drugih istovrstnih opredmetenih osnovnih sredstev.

Amortiziranje opredmetenih osnovnih sredstev, vzetih v najem, mora biti usklajeno z amortiziranjem drugih podobnih opredmetenih osnovnih sredstev. Če ni utemeljenega zagotovila, da bo najemnik prevzel lastništvo do konca trajanja najema, je treba takšno opredmeteno osnovno sredstvo povsem amortizirati bodisi med trajanjem najema bodisi v dobi njegove koristnosti, in sicer v tistem obdobju, ki je krajše. Stroški amortizacije z

najemom pridobljenih opredmetenih osnovnih sredstev se obračunavajo posebej.

1.29. Opredmetena osnovna sredstva, ki se ne uporabljajo trajno, čeprav so še uporabna, se izmerijo po knjigovodski vrednosti ali pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, in sicer po tisti, ki je manjša.

1.30. Razlika med čisto prodajno vrednostjo ob odtujitvi in knjigovodsko vrednostjo odtujenega opredmetenega osnovnega sredstva se prenese med prevrednotovalne poslovne prihodke, če je čista prodajna vrednost ob odtujitvi večja od knjigovodske vrednosti, oziroma med prevrednotovalne poslovne odhodke, če je knjigovodska vrednost večja od čiste prodajne vrednosti ob odtujitvi.

Odtujitev posameznega opredmetenega osnovnega sredstva je mogoča na več načinov (npr. s prodajo, finančnim najemom ali donacijo). Datum odtujitve posameznega opredmetenega osnovnega sredstva je datum, ko prejemnik pridobi pravico do obvladovanja tega sredstva v skladu z zahtevami SRS 15 za določanje, kdaj je izvršitvena obveza izpolnjena.

1.31. Za merjenje po pripoznanju opredmetenega osnovnega sredstva mora organizacija za svojo računovodsko usmeritev izbrati ali model nabavne vrednosti ali model revaloriziranja; izbrano usmeritev uporablja za celotno skupino opredmetenih osnovnih sredstev. Model revaloriziranja organizacija lahko izbere le za prevrednotenje zemljišč in zgradb.

Po modelu nabavne vrednosti je treba opredmeteno osnovno sredstvo razvidovati po njegovi nabavni vrednosti, zmanjšani za amortizacijski popravek vrednosti in nabrano izgubo zaradi oslabitve ter popravljeni za ponovno merjenje obveznosti iz najema iz točke c) v naslednjem odstavku.

Najemnik po datumu začetka najema meri obveznost iz najema tako, da:

a) poveča knjigovodsko vrednost, kar odraža obrestovanje obveznosti iz najema;

b) zmanjša knjigovodsko vrednost, kar odraža izvedena plačila najemnine; in

c) ponovno izmeri knjigovodsko vrednost, ki mora odražati ponovne ocene ali spremembe najema ali spremembe po vsebini nespremenljivih najemnin. Najemnik obveznost iz najema ponovno izmeri tako, da spremenjene najemnine diskontira z uporabo spremenjene diskontne mere, če se je spremenilo trajanje najema ali se je spremenila ocena možnosti nakupa sredstva, ki je predmet najema. Pri tem najemnik določi spremenjeno diskontno mero kot obrestno mero, sprejeto pri najemu, za preostali del trajanja najema. Najemnik obveznost iz najema ponovno izmeri tako, da diskontira spremenjene najemnine, če se spremenijo zneski, ki jih bo po pričakovanju treba

plačati iz naslova jamstva za preostalo vrednost, ali se spremenijo prihodnje najemnine zaradi spremembe indeksa ali stopnje, pri čemer najemnik uporabi nespremenjeno diskontno mero, razen če je sprememba najemnine posledica spremembe spremenljivih obrestnih mer.

Najemnik spremembo najema obračuna kot ločen najem, če se s spremembo poveča obseg najema, ker se dodaja pravica do uporabe enega ali več sredstev, in če se nadomestilo za najem poveča za znesek, sorazmeren s samostojno ceno povečanja obsega in ustreznimi prilagoditvami navedene samostojne cene, tako da odraža okoliščine posamezne pogodbe. Pri spremembi najema, ki ni obračunan kot ločen najem, najemnik ponovno merjenje obveznosti iz najema obračuna tako, da knjigovodsko vrednost sredstva, ki predstavlja pravico do uporabe, zmanjša za spremembe najema, s katerimi se zmanjšuje obseg najema, tako da odraža delno ali popolno odpoved najema, pri čemer se takšna odpoved pripozna v izkazu poslovnega izida, in vrednost sredstva, ki predstavlja pravico do uporabe, prilagodi v skladu z vsemi drugimi spremembami najema.

č) Prevrednotovanje opredmetenih osnovnih sredstev

1.32. Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev je sprememba njihove knjigovodske vrednosti zaradi uporabe modela revaloriziranja in zmanjšanje njihove knjigovodske vrednosti zaradi oslabitve.

1.33. Po pripoznanju je treba opredmeteno osnovno sredstvo, katerega pošteno vrednost je mogoče zanesljivo izmeriti in za katerega merjenje po pripoznanju je organizacija izbrala model revaloriziranja ob upoštevanju SRS 1.31., razvidovati po revaloriziranem znesku, ki je njegova poštena vrednost na dan revaloriziranja, zmanjšana za vsak kasnejši amortizacijski popravek vrednosti in kasnejše nabrane izgube zaradi oslabitve. Revaloriziranje mora biti dovolj redno, da se knjigovodska vrednost ne razlikuje pomembno od tiste, ki bi se ugotovila z uporabo poštene vrednosti na dan bilance stanja.

1.34. Poštena vrednost se ugotavlja v skladu s SRS 16 – Ugotavljanje in merjenje poštene vrednosti.

1.35. Kadar se opredmeteno osnovno sredstvo prevrednoti po modelu revaloriziranja, se na dan revaloriziranja amortizacijski popravek vrednosti izloči v breme nabavne oziroma revalorizirane nabavne vrednosti sredstva in se čisti knjigovodski znesek revalorizira na novo pošteno vrednost, ki postane nova revalorizirana vrednost, od katere se obračunava amortizacija.

Znesek preračuna v zvezi z izločitvijo amortizacijskega popravka vrednosti in revaloriziranjem na novo pošteno vrednost povečuje ali zmanjšuje knjigovodsko vrednost.

1.36. Če se kako opredmeteno osnovno sredstvo revalorizira, se mora revalorizirati celotna skupina opredmetenih osnovnih sredstev, v katero spada.

Če so sredstva, ki predstavljajo pravico do uporabe, povezana z vrsto opredmetenih osnovnih sredstev, za katera najemnik uporablja model revaloriziranja, se lahko najemnik odloči, da bo ta model prevrednotenja uporabljal za vsa sredstva, ki predstavljajo pravico do uporabe, ki so povezana z navedeno vrsto opredmetenih osnovnih sredstev.

1.37. Če se knjigovodska vrednost sredstva zaradi revaloriziranja poveča, se povečanje prizna neposredno v kapitalu kot revalorizacijska rezerva. Povečanje iz revaloriziranja pa se med poslovnimi prihodki pripozna v poslovnem izidu, če se odpravi zmanjšanje iz oslabitve istega sredstva, ki je bilo prej pripoznano v poslovnem izidu.

1.38. Če se knjigovodska vrednost sredstva zaradi revaloriziranja zmanjša, zmanjšanje do razpoložljivega zneska najprej bremeni revalorizacijsko rezervo, razlika pa se med poslovnimi odhodki pripozna v poslovnem izidu.

1.39. Revalorizacijska rezerva se odpravi v preneseni poslovni izid, ko je pripoznanje revaloriziranega opredmetenega sredstva odpravljeno. Noben del revalorizacijske rezerve se ne sme razdeliti niti neposredno niti posredno, razen če pomeni dejansko ustvarjeni dobiček; to je razlika med čisto prodajno vrednostjo od odtujitve opredmetenega osnovnega sredstva in knjigovodsko vrednostjo opredmetenega osnovnega sredstva.

1.40. Opredmeteno osnovno sredstvo se prevrednoti zaradi oslabitve, če njegova knjigovodska vrednost presega nadomestljivo vrednost. Kot nadomestljiva vrednost se šteje poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje ali vrednost pri uporabi, odvisno od tega, katera je večja. Če poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti, se kot nadomestljiva vrednost upošteva vrednost pri uporabi. Ocenjevanje vrednosti pri uporabi obsega:

a) ocenjevanje prejemkov in izdatkov, ki bodo izhajali iz nadaljnje uporabe sredstva in njegove končne odtujitve;
b) uporabo ustrezne diskontne mere pri teh prihodnjih denarnih tokovih.

Vrednost pri uporabi se praviloma ugotavlja za denar ustvarjajočo enoto, to je najmanjšo določljivo skupino sredstev, katerih nenehna uporaba je vir denarnih prejemkov, večinoma neodvisnih od denarnih prejemkov iz drugih sredstev ali skupin sredstev.

Samo če je nadomestljiva vrednost opredmetenega osnovnega sredstva manjša od njegove knjigovodske vrednosti, se njegova knjigovodska vrednost zmanjša na njegovo nadomestljivo vrednost. Takšno zmanjšanje je izguba zaradi oslabitve. Izguba zaradi oslabitve opredmetenega osnovnega sredstva, ki se meri po modelu nabavne vrednosti, se pripozna v izkazu poslovnega izida.

Zmanjšanje vrednosti amortizirljivih sredstev zaradi oslabitve ni strošek amortizacije, temveč prevrednotovalni poslovni odhodek v zvezi z amortizirljivimi sredstvi.

1.41. Izgube zaradi oslabitve, pripoznane pri opredmetenem osnovnem sredstvu v prejšnjih obdobjih, je treba razveljaviti, kadar in samo kadar se je spremenila ocena, uporabljena za ugotovitev nadomestljive vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva, potem ko je bila pripoznana zadnja izguba zaradi oslabitve. V takšnem primeru je treba knjigovodsko vrednost sredstva povečati na njegovo nadomestljivo vrednost. Takšno povečanje je razveljavitev izgube zaradi oslabitve. Pri razveljavitvi izgube zaradi oslabitve opredmetenega osnovnega sredstva pa povečana knjigovodska vrednost ne sme presegati knjigovodske vrednosti, ki bi bila ugotovljena (po odštetju amortizacijskega popravka vrednosti), če pri njem v prejšnjih letih ne bi bila pripoznana izguba zaradi oslabitve, razen če je takšno povečanje posledica revaloriziranja. Razveljavitev izgube zaradi oslabitve opredmetenega osnovnega sredstva, ki se meri po modelu nabavne vrednosti, se pripozna v izkazu poslovnega izida.

Podrobnejša pravila oslabitve opredmetenih osnovnih sredstev ureja SRS 17 – Oslabitev opredmetenih osnovnih in neopredmetenih sredstev.

d) Razkrivanje opredmetenih osnovnih sredstev

1.42. Organizacije, ki niso zavezane reviziji, morajo razkrivati samo zakonsko določene informacije in podatke, preostale organizacije pa morajo izpolniti tudi zahteve po razkrivanju v skladu s tem standardom. Ta razkritja so predpisana za vse pomembne zadeve. Naravo in stopnjo pomembnosti opredeli organizacija v svojih aktih.

1.43. Za posamezne kategorije opredmetenih osnovnih sredstev so potrebna razkritja:

a) podlag za merjenje, uporabljenih pri ugotavljanju revalorizirane nabavne vrednosti;

b) nabavne vrednosti oziroma revalorizirane nabavne vrednosti, nabranega amortizacijskega popravka vrednosti in nabrane izgube zaradi oslabitve na začetku in koncu obračunskega obdobja;

c) sprememb knjigovodske vrednosti od začetka do konca obračunskega obdobja (zaradi pridobitev, prekvalifikacij, odtujitev, amortizacije, prevrednotenja).

1.44. Pri vsaki večji skupini amortizirljivih sredstev se razkrivajo:

a) podlage za vrednotenje, uporabljene pri določanju zneskov, s katerimi se izkazujejo amortizirljiva sredstva;
b) uporabljene metode amortiziranja;
c) upoštevane dobe koristnosti ali amortizacijske stopnje;
č) kosmati znesek vrednosti amortizirljivih sredstev in z njimi povezan popravek vrednosti.

1.45. Če je prišlo do pripoznanja izgub zaradi oslabitve ali razveljavitve izgube zaradi oslabitve, se razkrijejo razlogi in učinki oslabitve oziroma razveljavitve oslabitve. Za opredmetena osnovna sredstva, pridobljena z najemom, je poleg zgoraj navedenih razkritij treba razkriti še:

a) stroške amortizacije po vrstah sredstva, ki je predmet najema;
b) stroške obresti na obveznosti iz najema;
c) stroške, povezane s kratkoročnimi najemi in najemi sredstev majhne vrednosti;
č) prihodke iz podnajema sredstev;
d) skupni denarni tok za najeme;
e) dobičke in izgube iz transakcij prodaje s povratnim najemom.

Sredstva, pridobljena z najemom, se ločeno razkrijejo v pojasnilih k računovodskim izkazom.

C. Opredelitev ključnih pojmov

1.46. V tem standardu je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in opredeliti.

a) **Nabavna vrednost** je znesek denarnih sredstev ali denarnih ustreznikov ali pa poštena vrednost drugih nadomestil, plačana oziroma dana za pridobitev sredstva v času njegove nabave ali gradnje, ali kjer je primerno, znesek, pripisan temu sredstvu ob začetnem pripoznanju.

b) **Revalorizirana vrednost** je zaradi revaloriziranja spremenjena vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, ki se meri po modelu revaloriziranja.

c) **Knjigovodska vrednost** je znesek, s katerim se sredstvo pripozna po odštetju vseh nabranih amortizacijskih popravkov in nabranih izgub zaradi oslabitve.

č) **Nadomestljiva vrednost** sredstva ali denar ustvarjajoče enote je večja izmed dveh postavk: njegova (njena) poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, ali njegova (njena) vrednost pri uporabi.

d) **Doba koristnosti** je obdobje, v katerem je pričakovati, da bo sredstvo na voljo organizaciji za uporabo, ali obdobje, v katerem je pričakovati, da bo organizacija proizvedla določeno število proizvodnih ali podobnih enot z uporabo takšnega sredstva.

e) **Amortiziranje** je razporejanje vrednosti amortizirljivega sredstva na zneske, v katerih ga v ocenjeni dobi njegove koristnosti postopoma zapušča in ki pomenijo stroške. **Amortizacija** je znesek, ki v posameznem obračunskem obdobju zapusti amortizirljivo sredstvo in je tedanji strošek.

f) **Amortizirljiva sredstva** so sredstva, ki:

a) se uporabljajo v obdobju, daljšem od poslovnega leta,

b) imajo omejeno dobo koristnosti, ter

c) so namenjena uporabi pri proizvajanju ali dobavljanju proizvodov in storitev, se posojajo drugim za plačilo ali se posedujejo iz drugih razlogov.

g) **Amortizirljivi znesek** je nabavna vrednost, popravljena pri prevrednotenju sredstva in zmanjšana za ocenjeno preostalo vrednost.

h) **Amortizacijska osnova** je pri enakomernem časovnem amortiziranju enaka amortizirljivemu znesku, pri padajočem časovnem amortiziranju pa je lahko enaka vsakokratni knjigovodski vrednosti, zmanjšani za ocenjeno preostalo vrednost.

i) **Amortizacijska stopnja** je pri enakomernem časovnem amortiziranju razmerje med vrednostjo, ki se v posameznih letih prenaša na poslovne učinke, in amortizacijsko osnovo, pri padajočem časovnem amortiziranju pa je lahko tudi razmerje med preostalo dobo koristnosti in celotno dobo koristnosti.

j) **Časovno amortiziranje** je obračunavanje amortizacije glede na dobo koristnosti.

k) **Metoda proizvedenih enot (uporabnostno oziroma funkcionalno amortiziranje)** je ena izmed metod obračunavanja amortizacije, pri kateri obračunani zneski amortizacije temeljijo na pričakovani uporabi ali učinkih sredstva.

l) **Doba gospodarne uporabe** je doba, v kateri je pričakovati, da bo sredstvo lahko gospodarno uporabljal en uporabnik ali več uporabnikov, ali doba, v kateri je mogoče pričakovati, da bo en uporabnik ali več uporabnikov s sredstvom pridobil(-o) neko število proizvodnih ali podobnih enot.

m) **Preostala vrednost sredstva** je ocenjeni znesek, ki bi ga organizacija na ta dan prejela za odtujitev sredstva, po zmanjšanju za pričakovane stroške odtujitve, če bi starost in stanje sredstva že nakazovala konec njegove dobe koristnosti.

n) **Stroški odtujitve** so stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno odtujitvi sredstva ali denar ustvarjajoče enote, brez stroškov financiranja in davka iz dobička. To so na primer stroški prodaje, ki obsegajo predvsem morebitne pravne stroške, dajatve, stroške odstranitve sredstva in neposredne dodatne stroške, povezane s pripravljanjem sredstva za prodajo. Stroški prodaje izključujejo prevozne in druge stroške, ki so potrebni, da pride sredstvo na trg.

o) **Izguba zaradi oslabitve** je znesek, za katerega knjigovodska vrednost sredstva ali denar ustvarjajoče enote presega njegovo (njeno) nadomestljivo vrednost.

p) **Finančni najem** je najem, pri katerem se pomembna tveganja in pomembne koristi, povezani z lastništvom nad najetim opredmetenim osnovnim sredstvom, prenesejo na najemnika. Lastninska pravica lahko preide na najemnika ali pa tudi ne. Takega najema praviloma ni mogoče enostransko razveljaviti. Najemodajalcu zagotavlja povrnitev naložbe v najem in še dobiček.

r) **Vsota najemnin** je znesek, ki ga najemnik plača ali plačuje med trajanjem najema, od katerega so odšteti stroški za storitve in davki, ki jih je moral plačati najemodajalec, a jih bo dobil vrnjene, in sicer pri najemniku skupaj z vsemi zneski, za katere jamči najemnik, z njim povezana stranka ali pa kaka druga neodvisna stranka.

s) **Pri najemu sprejeta (uporabljena) obrestna mera** je diskontna stopnja, ki na začetku najema povzroči, da je sedanja vrednost seštevka najemnin in nezajamčene preostale vrednosti enaka vsoti poštene vrednosti v najem danega sredstva in vseh začetnih neposrednih stroškov najemodajalca.

š) **Pri najemu predpostavljena obrestna mera** je obrestna mera, ki bi jo najemnik moral plačati za podoben najem. Če je ni mogoče določiti, pa je to obrestna mera, ki bi jo najemnik moral plačati na začetku najema, če bi si za podoben čas in na podlagi podobnega jamstva sposodil denar, potreben za nakup sredstva.

t) **Spodbude za najem** so najemodajalčeva plačila najemniku, povezana z najemom, ali najemodajalčevo povračilo najemnikovih stroškov oziroma prevzem teh stroškov.

u) **Podnajem** je transakcija, pri kateri da najemnik sredstvo, ki je predmet najema, ponovno v najem tretji osebi.

v) **Stroški izposojanja** so obresti in drugi stroški, ki nastajajo v organizaciji v zvezi z izposojanjem finančnih sredstev za pridobitev opredmetenega osnovnega sredstva ter tudi obresti, povezane z obveznostmi iz najema. To so tisti stroški, ki bi se jim bilo mogoče izogniti, če se ne bi pojavili izdatki za sredstvo v pripravi. Določijo se v znesku dejanskih stroškov namenskih posojil ali na podlagi sodila za pripis stroškov nenamenskih posojil, zmanjšanih za vse morebitne prihodke od financiranja v zvezi z začasno finančno naložbo izposojenih sredstev. Organizacija ne začne pripisa stroškov izposojanja k delu nabavne vrednosti, dokler niso izpolnjeni naslednji pogoji:

a) v organizaciji nastanejo izdatki za sredstvo;
b) v organizaciji nastanejo stroški izposojanja;
c) organizacija začne dejavnosti, ki so potrebne za pripravo sredstva za nameravano uporabo.

Organizacija preneha usredstvovati stroške izposojanja, ko so končane dejavnosti, potrebne za nameravano uporabo.

z) **Nekratkoročna sredstva (skupina za odtujitev) za prodajo** so nekratkoročna sredstva (skupina za odtujitev), za katera (katere) knjigovodsko vrednost se utemeljeno predvideva, da bo poravnana predvsem s prodajo v naslednjih dvanajstih mesecih, in ne z nadaljnjo uporabo.

ž) **Kmetijska dejavnost** je uravnavanje biološkega preobražanja živih živali ali rastlin (bioloških sredstev) v organizaciji v sredstva za pro- dajo, kmetijske pridelke ali dodatna biološka sredstva. Kmetijska dejavnost obsega različne vrste dejavnosti, na primer živinorejo, gozdarstvo, pospravljanje letnih ali večletnih pridelkov, gojitev sa- dovnjakov in nasadov, cvetličarstvo in vodogojstvo (tudi ribogojstvo). Zemljišča, povezana s kmetijsko dejavnostjo, se obravnavajo enako kot druga zemljišča.

Č. Pojasnila

1.47. Opredmeteno osnovno sredstvo, katerega posamična nabavna vrednost po dobaviteljevem obračunu ne presega 500 evrov, se lahko izkazuje skupinsko kot drobni inventar. Stvari drobnega inventarja, katerih posamična nabavna vrednost po dobaviteljevem obračunu ne presega 500 evrov, se lahko razporedijo med material.

1.48. Nadomestni deli se kupujejo in z njimi zamenjujejo deli opredmetenih osnovnih sredstev za različne namene, ki so pogosto odvisni tudi od tehničnih okoliščin delovanja, zato se računovodsko obravnavajo v skladu z dejansko namembnostjo. Nadomestni deli večjih vrednosti se praviloma

obravnavajo kot opredmetena osnovna sredstva, ki se amortizirajo ne glede na začetek uporabe, nadomestni deli, ki se uporabljajo pri enem samem osnovnem sredstvu, pa se amortizirajo v dobi koristnosti tega sredstva. Nadomestni deli, namenjeni popravilom ali vzdrževanju, se obravnavajo kot material za vzdrževanje, ki se ob nabavi prenese v vrednost zalog materiala, po vgraditvi pa se njihova vrednost zmanjša v breme stroškov materiala.

1.49. Stroški izposojanja v zvezi s pridobitvijo opredmetenega osnovnega sredstva se vštevajo v nabavno vrednost opredmetenega osnovnega sredstva do njegove usposobitve za uporabo, če nastaja dlje kot eno leto.

1.50. Nabavna vrednost nepremičnin in opreme vključuje tudi začetno oceno stroškov razgradnje, odstranitve in obnovitve nahajališča ob pridobitvi ter stroške, ki se pojavijo v obdobju uporabe za druge namene, kot je proizvajanje zalog.

Nabavno vrednost povečujejo tudi stroški preizkušanja delovanja sredstva, zmanjšani za morebitni postranski čisti izkupiček (na primer iz prodaje vzorcev, izdelanih na stopnji preizkušanja opreme). Upošteva se lahko le čisti izkupiček od prodaje proizvodov, ki nastanejo med spravljanjem sredstva na njegovo mesto in v primerno stanje.

1.51. Če se na novo pridobljena in pripoznana zgradba, ki je del opredmetenih osnovnih sredstev, zaradi graditve nove zgradbe, ki bo del opredmetenih osnovnih sredstev, odstrani, je knjigovodska vrednost obstoječe zgradbe strošek priprave gradbišča, ki se všteje v nabavno vrednost nove zgradbe.

1.52. Nabavna vrednost poslovnih prostorov, ki so del zgradbe (etažna lastnina) in so pridobljeni na podlagi gradbene pogodbe, kupoprodajne pogodbe ali na drugi pravni podlagi, zajema tudi vrednost pridobitve solastniškega deleža na pripadajočem zemljišču, ki je namenjeno neposredno uporabi zgradbe, brez katerega zgradba ni uporabna za predvideni namen. Idealni delež na zemljišču, ki pripada lastniku dela zgradbe, ne more biti samostojni predmet pravnega prometa, saj je razpolaganje z njim povezano s poslovnimi prostori. Zato se ta delež ne more izkazati kot posebno opredmeteno osnovno sredstvo, temveč se njegova vrednost všteje v nabavno vrednost poslovnih prostorov oziroma ustreznega dela zgradbe. V takšnem primeru se določi preostala vrednost pridobljenih poslovnih prostorov (dela zgradbe) najmanj v znesku, izračunanem na podlagi podatkov o ceni stavbnega zemljišča in odstotnega deleža površine ali vrednosti pridobljenih poslovnih prostorov glede na celotno površino oziroma vrednost zgradbe, v kateri so poslovni prostori.

1.53. Zemljišča in zgradbe so ločljiva sredstva in se obravnavajo posebej, tudi če so pridobljena skupaj. Razen nekaterih zemljišč, kot so kamnolomi in

odlagališča odpadkov, imajo zemljišča neomejeno dobo koristnosti, zato se ne amortizirajo. Če so v nabavno vrednost sredstev všteti stroški razgradnje, odstranitve ali obnove prostora, na katerem se ta nahajajo, se njihov del v nabavni vrednosti amortizira v obdobju pridobivanja koristi iz teh stroškov.

1.54. Amortizacija se obračunava posamično, skupinsko pa se lahko samo pri drobnem inventarju iste vrste ali podobnega namena.

1.55. Amortizacija sestavnih delov opredmetenih osnovnih sredstev se obravnava posebej. Sestavni deli opredmetenih osnovnih sredstev se za obračun amortizacije lahko razporedijo v skupine. Posebej se amortizira tudi preostanek sredstva, ki ga sestavljajo tisti deli sredstva, ki sami po sebi niso pomembni.

1.56. Amortizacijo je treba obračunavati tudi, če se sredstvo ne uporablja več ali je izločeno iz uporabe, dokler ni v celoti amortizirano. Pri metodi proizvedenih enot (funkcionalnem amortiziranju) je znesek amortizacije lahko nič, ker ni proizvodnje.

1.57. Popravek vrednosti, ki je povezan z amortiziranjem, se ne pojavlja pri:

a) zemljiščih in drugih naravnih bogastvih;
b) opredmetenih osnovnih sredstvih do začetka obračunavanja amortizacije;
c) opredmetenih osnovnih sredstvih kulturnega, zgodovinskega ali umetniškega pomena;
č) spodnjem ustroju železniških prog, cest, letališč in podobnega;
d) drugih opredmetenih osnovnih sredstvih, katerih uporaba ni časovno omejena.

1.58. Če se bo knjigovodska vrednost sredstva zagotovila predvsem s prodajo in ne z nadaljevanjem uporabe, se to sredstvo opredeli kot nekratkoročno sredstvo za prodajo ali uvrsti v skupino za odtujitev za prodajo.

Sredstvo se prerazporedi, če so izpolnjeni naslednji pogoji:

a) sredstvo je na razpolago za takojšnjo prodajo v trenutnem stanju;
b) prodaja je zelo verjetna (poslovodstvo je sprejelo načrt prodaje, išče se kupec);
c) poteka aktivno trženje prodaje sredstva;
č) obstaja pričakovanje, da bo prodaja končana v letu dni po opravljeni prerazvrstitvi.

Sredstvo se preneha amortizirati, ko je opredeljeno kot nekratkoročno sredstvo za prodajo ali uvrščeno v skupino za odtujitev za prodajo ali ko se odpravi pripoznanje, odvisno od tega, kaj se zgodi prej. Takšno nekrat-

koročno sredstvo ali skupina za odtujitev za prodajo se izmeri po knjigovodski vrednosti ali pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, in sicer po tisti, ki je manjša.

1.59. Ne glede na določbe SRS 1.31. se biološko sredstvo, ki je opredmeteno osnovno sredstvo in se v skladu s SRS 1.1. uporablja v kmetijski dejavnosti, meri po pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, kadar je na dan začetnega pripoznanja pošteno vrednost takega biološkega sredstva mogoče zanesljivo izmeriti.

Biološko sredstvo, ki se fizično drži zemljišča (na primer drevo v gozdnem nasadu), se meri po nabavni vrednosti ločeno od zemljišča.

Če obstaja za biološko sredstvo v njegovi sedanji namestitvi in stanju delujoči trg, je borzna cena na takšnem trgu ustrezna podlaga za določitev poštene vrednosti takšnega sredstva. Če ima organizacija dostop na različne delujoče trge, uporabi ceno na trgu, ki jo bo po pričakovanju uporabljala.

Če delujoči trg ne obstaja, uporabi organizacija za določitev poštene vrednosti:

a) zadnjo obstoječo ceno posla na trgu, če se med datumom tega posla in koncem poročevalskega obdobja gospodarske okoliščine niso pomembno spremenile; in/ali
b) tržno ceno (tržne cene) podobnih sredstev s prilagoditvami, ki odsevajo razlike, če je (so) na razpolago.

Pogodbene cene za prodajo na kak prihodnji datum niso ustrezne za določanje poštene vrednosti, ker mora poštena vrednost odsevati sprotni trg, na katerega vstopata v posel voljna kupec in prodajalec.

Dobiček ali izguba iz spremembe poštene vrednosti biološkega sredstva se pripozna v poslovnem izidu prek poslovnih prihodkov in odhodkov.

Kadar poštene vrednosti biološkega sredstva na dan začetnega pripoznanja zaradi nerazpoložljivosti tržnih cen ni mogoče zanesljivo izmeriti, je treba biološko sredstvo izmeriti po nabavni vrednosti, zmanjšani za nabrano amortizacijo in nabrane izgube zaradi oslabitve. Če se kasneje poštena vrednost lahko zanesljivo izmeri, se mora biološko sredstvo meriti po pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje.

1.60. O finančnem najemu praviloma govorimo, če je izpolnjen eden izmed tehle pogojev:

a) na koncu najema se lastništvo nad sredstvom prenese na najemnika; šteje se, da je ta pogoj izpolnjen, če to nedvoumno izhaja iz najemne pogodbe;

b) najemnik ima možnost kupiti sredstvo po ceni, ki naj bi bila po pričakovanju precej nižja od poštene vrednosti na dan, ko to možnost lahko izrabi, na začetku najema pa je precej gotovo, da bo najemnik to možnost izrabil;

c) trajanje najema se ujema z večjim delom dobe gospodarne uporabe sredstva, na koncu pa se lastništvo prenese ali ne;

č) na začetku najema je sedanja vrednost najemnin skoraj enaka pošteni vrednosti najetega sredstva;

d) najeta sredstva so tako posebne narave, da jih lahko brez večjih sprememb uporablja samo najemnik.

1.61. Znaki okoliščin, ki posamič ali skupaj vodijo do uvrstitve najema med finančne najeme, so tudi:

a) če najemnik lahko odpove najem, najemodajalčeve izgube zaradi odpovedi bremenijo najemnika;

b) dobički ali izgube zaradi spreminjanja poštene preostale vrednosti pripadajo najemniku;

c) najemnik lahko podaljša najem v naslednje obdobje za najemnino, ki je pomembno manjša od tržne.

1.62. Vsi najemi, ki niso finančni, so poslovni. Najem nepremičnin (predvsem zemljišč in zgradb) se uvršča med poslovne ali finančne najeme na enak način kot najemi drugih sredstev.

1.63. Najemnik se lahko odloči, da kratkoročnih najemov in najemov, pri katerih je sredstvo, ki je predmet najema majhne vrednosti, ne pripozna kot sredstvo, ampak pripozna najemnine, povezane s temi najemi, kot odhodke na podlagi enakomerne časovne metode skozi celotno trajanje najema ali na kakšni drugi sistematični podlagi. Najemnik uporabi drugo sistematično podlago, če ta podlaga bolje odraža vzorec najemnikovih koristi. Za kratkoročni najem velja najem, katerega doba najema traja do 1 leta. Najem majhne vrednosti pa je najem, katerega vrednost znaša do 10.000 EUR, pri čemer se upošteva vrednost novega sredstva, ki je predmet najema.

Organizacija najemnica, ki po določbah zakona, ki ureja gospodarske družbe, velja za mikro ali majhno družbo, ali organizacija najemnica, ustanovljena v skladu z drugimi predpisi, ki dosega enako velikost, kot velja za mikro ali majhno družbo, se lahko odloči, da poslovnih najemov ne pripoznava kot sredstva, ampak pripozna najemnine, povezane s temi najemi, kot odhodke na podlagi enakomerne časovne metode skozi celotno trajanje najema ali na kakšni drugi sistematični podlagi, ki najbolje odraža vzorec najemnikove koristi.

Organizacija, izvajalec gospodarske javne službe, ki računovodi po SRS 32 (2016) – Računovodske rešitve za izvajalce gospodarskih javnih služb, poslovnih najemov osnovnih sredstev gospodarske infrastrukture za opravljanje dejavnosti gospodarske javne službe ne pripoznava kot sredstva, ampak pripozna najemnine, povezane s temi najemi, kot odhodke na podlagi enakomerne časovne metode skozi celotno trajanje najema ali na kakšni drugi sistematični podlagi, ki najbolje odraža vzorec najemnikove koristi.

1.64. Opredmetena osnovna sredstva se lahko pridobijo za zagotavljanje varnosti ali varovanje okolja. Takšne pridobitve ne povečajo neposredno prihodnjih gospodarskih koristi obstoječih opredmetenih osnovnih sredstev, a utegnejo biti potrebne, da bi organizacija pridobivala prihodnje gospodarske koristi iz drugih svojih sredstev. Takšna opredmetena osnovna sredstva je treba pripoznati kot sredstva, saj omogočajo prihodnje gospodarske koristi iz sredstev, povezanih z njimi, ki bodo pritekale v organizacijo in bodo večje, kot bi bile, če do takšnih pridobitev sploh ne bi prišlo. Tudi takšna opredmetena osnovna sredstva se morajo zaradi oslabitve prevrednotovati, če njihova knjigovodska vrednost presega njihovo nadomestljivo vrednost.

1.65. Nepremičnine, ki se gradijo ali razvijajo za prihodnjo uporabo kot naložbene nepremičnine, se obravnavajo kot naložbene nepremičnine v gradnji ali izdelavi.

Opredmeteno osnovno sredstvo, ki se uporablja za dajanje v najem in ki izpolnjuje pogoje za razvrstitev med naložbene nepremičnine, se obravnava po SRS 6.

1.66. Biološka sredstva, ki se uporabljajo v kmetijski dejavnosti in se izkazujejo med opredmetenimi osnovnimi sredstvi ob izpolnjevanju pogojev iz SRS 1.1., so predvsem večletni nasadi (brez vrednosti zemljišč, povezanih z njimi), živali, ki so namenjene za delo (na primer konji, voli, mule, osli in druge živali), živali za priplod ali za pleme ter živali, ki so namenjene za pridobivanje kmetijskih pridelkov (na primer mleka, volne, medu in jajc).

Za večletne nasade velja, da njihove poštene vrednosti na dan začetnega pripoznanja zaradi nerazpoložljivosti tržnih cen praviloma ni mogoče zanesljivo izmeriti. Zato se večletni nasadi merijo po modelu nabavne vrednosti.

1.67. Izguba se ob začetnem pripoznanju biološkega sredstva, ovrednotenega po pošteni vrednosti, lahko pojavi, ker se od poštene vrednosti biološkega sredstva odštejejo stroški prodaje. Ob začetnem pripoznanju biološkega sredstva pa se lahko pojavi tudi dobiček, na primer, ko je tele rojeno.

1.68. Najemnik prehod na ta standard v delu, ki se nanaša na spremembe področja najemov, obravnava v skladu s točko 5 Okvira Slovenskih računovodskih standardov. Najemnik pa se lahko odloči, da uporabi poenostavljeno možnost. V tem primeru kumulativni učinek začetne uporabe omenjenega spremenjenega področja najemov pripozna kot prilagoditev pravice do uporabe in začetnega stanja prenesenega čistega poslovnega izida na dan začetne uporabe; to je 1. januar 2019. Najemnik tisto izmed obeh omenjenih možnosti, za katero se je odločil, uporabi dosledno za vse najeme, pri katerih je najemnik.

Če se najemnik odloči za poenostavljeno možnost:

a) pri najemih, ki so bili prej razvrščeni kot poslovni najemi, pripozna obveznost iz najema na datum začetne uporabe. Navedeno obveznost iz najema meri po sedanji vrednosti preostalih najemnin, diskontiranih z uporabo najemnikove predpostavljene obrestne mere za izposojanje na datum začetne uporabe;

b) pri najemih, ki so bili prej razvrščeni kot poslovni najemi, pripozna sredstvo, ki predstavlja pravico do uporabe, na datum začetne uporabe. Najemnik se za vsak najem posebej odloči, ali bo sredstvo, ki predstavlja pravico do uporabe, meril:

   i. po knjigovodski vrednosti, kot da bi se spremembe področja najemov uporabljale od začetka najema, vendar diskontirano po najemnikovi predpostavljeni obrestni meri za izposojanje na datum začetne uporabe, ali

   ii. v znesku, ki je enak obveznosti iz najema, prilagojenem za znesek vnaprej plačanih ali vračunanih obresti, ki se nanašajo na ta najem, pripoznan v bilanci stanja neposredno pred datumom začetne uporabe.

Če se najemnik odloči za poenostavljeno možnost prehoda, lahko za vsak primer posebej uporabi naslednje praktične rešitve:

a) uporabi lahko enotno diskontno mero za portfelj najemov z razumno podobnimi značilnostmi;

b) lahko se odloči, da za najeme, pri katerih se trajanje najema konča prej kot v 12 mesecih od datuma začetne uporabe, uporabi možnost izjeme, kot velja za kratkoročne najeme;

c) začetne neposredne stroške lahko izključi iz merjenja sredstva, ki predstavljajo pravico do uporabe, na datum začetne uporabe;

d) uporabi lahko ugotovitve za nazaj, na primer pri določanju trajanja najema, če pogodba vsebuje možnost podaljšanja ali odpovedi najema.

Če se najemnik odloči, da bo uporabil poenostavljeno možnost za najeme, ki so bili razvrščeni med finančne najeme, se za knjigovodsko vrednost sredstva v najemu in obveznosti iz najema pri prehodu šteje knjigovodska vrednost sredstva v najemu in obveznosti iz najema neposredno pred tem datumom.

Najemnik mora v razkritjih razkriti vse pomembne zadeve glede prehoda na dan 1. januarja 2019.

Omenjeno pojasnilo ima naravo posebne prehodne določbe tega standarda.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

1.69. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 22. oktobra 2015. K njemu sta dala soglasje minister, pristojen za finance, in minister, pristojen za gospodarstvo. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati 1. januarja 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 1 – Opredmetena osnovna sredstva (2006) in SRS 13 – Stroški amortizacije (2006) in Pojasnilo k SRS 1 (2006).

Slovenski računovodski standard 2 (2016)
NEOPREDMETENA SREDSTVA

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju neopredmetenih sredstev. Obdeluje:

a) razvrščanje neopredmetenih sredstev;
b) pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj neopredmetenih sredstev,
c) začetno računovodsko merjenje neopredmetenih sredstev;
č) prevrednotovanje neopredmetenih sredstev;
d) razkrivanje neopredmetenih sredstev.

Povezan je predvsem s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 1, 14, 15, 17, 21 in 22.

Standard (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvijo ključnih pojmov (poglavjem C), pojasniloma (poglavjem D) ter Uvodom v Slovenske računovodske standarde in Okvirom SRS (2016).

B. Standard

a) Razvrščanje neopredmetenih sredstev

2.1. Neopredmeteno sredstvo je razpoznavno nedenarno sredstvo, ki praviloma fizično ne obstaja. Praviloma se pojavlja kot neopredmeteno dolgoročno sredstvo.

2.2. Neopredmetena sredstva zajemajo dolgoročno odložene stroške razvijanja, naložbe v pridobljene pravice do industrijske lastnine in druge pravice ter v dobro ime prevzete organizacije (podjema).

2.3. Naložbe v pridobljene dolgoročne pravice do industrijske lastnine (v koncesije, patente, licence, blagovne znamke in podobne pravice) ustvarjajo prihodnje gospodarske koristi.

2.4. Neopredmetena sredstva se razvrščajo na neopredmetena sredstva s končnimi dobami koristnosti in neopredmetena sredstva z nedoločenimi dobami koristnosti.

2.5. Dobro ime, pripoznano v poslovni kombinaciji, je sredstvo, ki predstavlja prihodnje gospodarske koristi, ki izhajajo iz drugih sredstev, pridobljenih pri prevzemu druge organizacije (podjema), ki niso posamično opredeljiva in

ločeno pripoznana. Prihodnje gospodarske koristi so lahko posledica sinergije med pridobljenimi opredeljivimi sredstvi ali sredstvi, ki posamič niso pripoznana v računovodskih izkazih.

2.6. Dani predujmi za neopredmetena sredstva, ki so v bilanci stanja izkazani v povezavi z neopredmetenimi sredstvi, se v računovodskih razvidih izkazujejo kot terjatve.

2.7. Deleži v skupaj obvladovanih neopredmetenih sredstvih v skupni dejavnosti se obravnavajo posebej ter se izkazujejo in razvrščajo glede na vrsto skupaj obvladovanih neopredmetenih sredstev.

b) Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj neopredmetenih sredstev

2.8. Neopredmeteno sredstvo, razen dobrega imena, izpolnjuje sodilo razpoznavnosti po SRS 2.1., če:

a) je ločljivo, to pomeni, da se lahko loči ali razdeli od organizacije in proda, prenese, licencira, da v najem ali zamenja, in sicer posamič ali skupaj s povezano pogodbo, sredstvom ali obveznostjo; ali

b) izhaja iz pogodbenih ali drugih pravnih pravic, ne glede na to, ali so te pravice prenosljive ali ločljive od organizacije ali od drugih pravic in obveznosti.

2.9. Neopredmeteno sredstvo se pripozna v računovodskih razvidih in bilanci stanja, če:

a) je verjetno, da bodo pritekale gospodarske koristi, povezane z njim;

b) je mogoče njegovo nabavno vrednost zanesljivo izmeriti.

2.10. Verjetnost prihodnjih gospodarskih koristi, povezanih z neopredmetenim sredstvom, se oceni z uporabo utemeljenih in podprtih predpostavk, ki so najboljša ocena poslovodstva o gospodarskih okoliščinah v dobi koristnosti tega sredstva.

2.11. V organizaciji nastali stroški raziskovanja se ne pripoznajo kot neopredmeteno sredstvo, temveč se takoj obravnavajo kot stroški oziroma odhodki obračunskega obdobja, v katerem nastanejo. Ustanovitveni stroški se ne morejo usredstviti.

2.12. V organizaciji nastali stroški razvijanja se pripoznajo kot neopredmeteno sredstvo, če se lahko dokažejo:

a) izvedljivost strokovnega dokončanja projekta, tako da bo na voljo za uporabo ali prodajo;

b) namen dokončati projekt in ga uporabljati ali prodati;

c) zmožnost uporabljati ali prodati projekt;

č) verjetnost gospodarskih koristi projekta, med drugim obstoj trga za učinke projekta ali za sam projekt, ali če se bo projekt uporabljal v organizaciji, njegova koristnost;

d) razpoložljivost tehničnih, finančnih in drugih dejavnikov za dokončanje razvijanja in za uporabo ali prodajo projekta;

e) sposobnost zanesljivo izmeriti stroške, ki se pripisujejo neopredmetenemu sredstvu med njegovim razvijanjem.

2.13. V organizaciji ustvarjene blagovne znamke, kolofoni, naslovi publikacij, seznami odjemalcev in vsebinsko podobne postavke se ne pripoznavajo kot neopredmetena sredstva.

2.14. V organizaciji ustvarjeno dobro ime se ne pripozna kot neopredmeteno sredstvo.

2.15. Pripoznanje neopredmetenega sredstva se odpravi ter izbriše iz knjigovodskega razvida in iz bilance stanja ob odtujitvi ali kadar se od njegove uporabe in kasnejše odtujitve ne pričakujejo nikakršne gospodarske koristi.

c) Začetno računovodsko merjenje neopredmetenih sredstev

2.16. Neopredmeteno sredstvo, ki izpolnjuje pogoje za pripoznanje, se ob začetnem pripoznanju ovrednoti po nabavni vrednosti. V nabavno vrednost se vštevajo tudi uvozne in nevračljive nakupne dajatve po odštetju popustov ter vsi neposredno pripisljivi stroški pripravljanja sredstva za nameravano uporabo. Nabavno vrednost sestavljajo tudi stroški izposojanja do nastanka neopredmetenega sredstva, če to nastaja dlje kot eno leto.

Najemnik na datum začetka najema lahko pripozna neopredmeteno sredstvo, ki predstavlja pravico do uporabe in obveznost iz najema. Za začetno računovodsko merjenje pravice do uporabe neopredmetenega sredstva in obveznosti iz najema pri najemniku se smiselno upošteva SRS 1.27.

2.17. Prevzemnik pripozna dobro ime kot presežek (a) nad (b), pri čemer je:

a) skupek:
   - prenesenega nadomestila za prevzeto organizacijo (podjem), po navadi merjenega po pošteni vrednosti na datum prevzema,
   - zneska neobvladujočega deleža v prevzeti organizaciji (podjemu),
   - v poslovni kombinaciji, izvedeni v več stopnjah, poštene vrednosti prejšnjega prevzemnikovega deleža v lastniškem kapitalu prevzete organizacije (podjema) na datum prevzema;

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

2.18. Nabavna vrednost z zamenjavo pridobljenega neopredmetenega sredstva za kako drugo nedenarno sredstvo ali za sredstvo, ki je deloma denarno in deloma nedenarno, pri čemer je denarni del nepomemben v razmerju do

celotne nabavne vrednosti, se izmeri po njegovi pošteni vrednosti, razen če:

a) menjalni posel nima komercialne vsebine ali
b) poštene vrednosti prejetega sredstva in poštene vrednosti danega sredstva ni mogoče zanesljivo izmeriti.

Če se pridobljeno sredstvo ne meri po pošteni vrednosti, se njegova nabavna vrednost izmeri po knjigovodski vrednosti danega sredstva.

Neopredmeteno sredstvo, pridobljeno z državno podporo ali donacijo, se ob pridobitvi izkazuje po nabavni vrednosti, če ni znana, pa po pošteni vrednosti, povečani za izdatke, ki jih je mogoče pripisati neposredno pripravljanju sredstva za njegovo nameravano uporabo.

2.19. Nabavno vrednost neopredmetenega sredstva, nastalega v organizaciji, sestavljajo stroški, ki jih povzroči njegov nastanek, in posredni stroški njegove izdelave, ki mu jih je mogoče pripisati. Ne sestavljajo je stroški, ki niso povezani z njegovo zgraditvijo ali izdelavo, in stroški, ki jih trg ne prizna, sestavljajo pa jo stroški izposojanja za njegovo zgraditev in izdelavo do nastanka neopredmetenega sredstva.

2.20. Za neopredmeteno sredstvo se v knjigovodskih razvidih izkazujejo posebej nabavna vrednost, posebej amortizacijski popravek vrednosti in posebej nabrana izguba zaradi oslabitve, v bilanci stanja pa zgolj knjigovodska vrednost, ki je znesek, s katerim se sredstvo pripozna po odštetju vseh nabranih amortizacijskih popravkov in nabranih izgub zaradi oslabitve.

Pri neopredmetenih sredstvih, pridobljenih na podlagi najema, se pri določanju nabavne vrednosti upošteva tudi popravek za ponovno merjenje obveznosti iz najema na način, določen v SRS 1.31., točki c.

2.21. Knjigovodska vrednost neopredmetenega sredstva s končno dobo koristnosti se zmanjšuje z amortiziranjem. Amortiziranje se začne prvi dan naslednjega meseca potem, ko je neopredmeteno sredstvo s končno dobo koristnosti na razpolago za uporabo. Amortizirljivi znesek neopredmetenega sredstva s končno dobo koristnosti se premišljeno razporedi v najbolje ocenjeni dobi njegove koristnosti. Neopredmeteno sredstvo s končno dobo koristnosti se amortizira v dobi koristnosti.

2.22. Če se obvladovanje prihodnjih gospodarskih koristi iz neopredmetenega sredstva s končno dobo koristnosti doseže s pravico, dano za določeno obdobje, doba koristnosti takšnega sredstva ne more presegati dobe pravne pravice, razen:

a) če je pravno pravico mogoče obnoviti;
b) če je obnovitev res gotova.

2.23. Uporabljena metoda amortiziranja odseva vzorec pojavljanja gospodarskih koristi iz neopredmetenega sredstva s končno dobo koristnosti. Če vzorca ni mogoče zanesljivo ugotoviti, se uporabi metoda enakomernega časovnega amortiziranja. Amortizacija, obračunana za vsako obračunsko obdobje, se pripozna kot strošek oziroma poslovni odhodek tega obdobja.

2.24. Dobo in metodo amortiziranja je treba pregledati najmanj na koncu vsakega poslovnega leta. Če se pričakovana doba koristnosti neopredmetenega sredstva s končno dobo koristnosti pomembno razlikuje od prejšnje ocene, je treba dobo amortiziranja ustrezno spremeniti. Če se pomembno spremeni pričakovani vzorec pojavljanja gospodarskih koristi iz sredstva, je treba ustrezno spremeniti metodo amortiziranja. Takšne spremembe je treba obravnavati kot spremembe računovodskih ocen. Vplivajo na obračunano amortizacijo za obravnavano obračunsko obdobje in za naslednja obračunska obdobja.

2.25. Preostalo vrednost neopredmetenega sredstva je treba preverjati najmanj na koncu vsakega poslovnega leta. Preostale vrednosti neopredmetenega sredstva s končno dobo koristnosti ni, razen če obstaja:

a) obveza druge stranke za nakup takšnega sredstva na koncu njegove dobe koristnosti; ali

b) za sredstvo delujoči trg ter je preostalo vrednost mogoče ugotoviti ob upoštevanju takšnega trga in je verjetno, da bo takšen trg obstajal še na koncu dobe koristnosti sredstva.

2.26. Neopredmeteno sredstvo z nedoločeno dobo koristnosti se ne amortizira, ampak se prevrednotuje zaradi oslabitve.

Dobro ime se obravnava kot neopredmeteno sredstvo z določeno dobo koristnosti. Kadar dobe koristnosti dobrega imena ni mogoče zanesljivo oceniti, se dobro ime enakomerno časovno amortizira v petih letih.

2.27. Razlika med čisto prodajno vrednostjo ob odtujitvi in knjigovodsko vrednostjo odtujenega neopredmetenega sredstva se prenese med prevrednotovalne poslovne prihodke, če je čista prodajna vrednost ob odtujitvi večja od knjigovodske vrednosti, oziroma med prevrednotovalne poslovne odhodke, če je knjigovodska vrednost večja od čiste prodajne vrednosti ob odtujitvi. Odtujitev posameznega neopredmetenega sredstva je mogoča na več načinov (npr. s prodajo, finančnim najemom ali donacijo).

č) Prevrednotovanje neopredmetenih sredstev

2.28. Prevrednotenje neopredmetenih sredstev je sprememba njihove knjigovodske vrednosti zaradi oslabitve. Neopredmetena sredstva se ne revalorizirajo.

2.29. Knjigovodsko vrednost neopredmetenih sredstev je treba zmanjšati, če presega njihovo nadomestljivo vrednost.

2.30. Organizacija mora preverjati, ali je neopredmeteno sredstvo z nedoločeno dobo koristnosti oziroma neopredmeteno sredstvo, ki se še ne uporablja, oslabljeno, tako da na dan sestavitve računovodskih izkazov primerja njegovo knjigovodsko vrednost z njegovo nadomestljivo vrednostjo.

Organizacija mora vsako leto preverjati morebitno oslabitev dobrega imena.

2.31. Izguba, pripoznana zaradi oslabitve dobrega imena, se v naslednjih obdobjih ne sme razveljaviti.

2.32. Ostala pravila oslabitve neopredmetenih sredstev ureja SRS 17 – Oslabitev opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev.

d) Razkrivanje neopredmetenih sredstev

2.33. Organizacije, ki niso zavezana reviziji, morajo razkrivati samo zakonsko določene informacije in podatke, preostale organizacije pa morajo izpolniti tudi zahteve po razkrivanju v skladu s tem standardom. Ta razkritja so predpisana za vse pomembne zadeve. Naravo in stopnjo pomembnosti opredeli organizacija v svojih aktih.

2.34. Organizacija za vsako vrsto neopredmetenih sredstev, pri čemer razlikuje med znotraj organizacije ustvarjenimi in drugimi neopredmetenimi sredstvi, razkrije:

a) ali so dobe koristnosti končne ali nedoločene, in če so končne, dobe koristnosti ali uporabljene amortizacijske stopnje;

b) metode amortiziranja, uporabljene za neopredmetena sredstva s končnimi dobami koristnosti;

c) nabavno vrednost in nabrane amortizacijske popravke vrednosti (skupaj z nabranimi izgubami zaradi oslabitve) na začetku in na koncu obdobja;

č) spremembe knjigovodske vrednosti na začetku in koncu obdobja.

2.35. V računovodskih izkazih se razkrivajo:

a) knjigovodska vrednost in preostala doba amortiziranja vsakega neopredmetenega sredstva, ki je pomembno za računovodske izkaze organizacije kot celote;

b) začetno pripoznana vrednost za neopredmeteno sredstvo, pridobljeno z državno podporo;

c) obstoj knjigovodske vrednosti neopredmetenega sredstva, povezanega z omejeno lastninsko pravico, in knjigovodske vrednosti neopredmetenega sredstva, danega kot poroštvo za obveznosti;

č) znesek obvez za pridobitev neopredmetenega sredstva.

2.36. Organizacija mora razkriti informacije iz točk a) do d) za vsako denar ustvarjajočo enoto, za katero je knjigovodska vrednost dobrega imena ali neopredmetenih sredstev z nedoločeno dobo koristnosti, razporejeno na to enoto, pomembna v primerjavi s celotno knjigovodsko vrednostjo dobrega imena ali neopredmetenih sredstev z nedoločeno dobo koristnosti:

a) knjigovodsko vrednost dobrega imena, razporejenega na denar ustvarjajoče enote;

b) knjigovodsko vrednost neopredmetenih sredstev z nedoločeno dobo koristnosti, razporejenih na denar ustvarjajoče enote;

c) podlago, na kateri je bila določena nadomestljiva vrednost denar ustvarjajoče enote, to je vrednost pri uporabi ali poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje;

č) če nadomestljiva vrednost denar ustvarjajoče enote temelji na vrednosti pri uporabi:

- opis vsake ključne predpostavke, na kateri je poslovodstvo zasnovalo svoje projekcije o denarnih tokovih za obdobje, vključeno v zadnje predračune/napovedi, pri izračunu nadomestljive vrednosti denar ustvarjajoče enote;
- opis načina, ki ga je uporabilo poslovodstvo pri ugotavljanju vrednosti, pripisane/-ih vsaki ključni predpostavki, ali te vrednosti odražajo izkušnje iz preteklosti, ali če ustreza, so skladne z zunanjimi viri informacij, in če niso, kako in zakaj se razlikujejo od izkušenj iz preteklosti ali zunanjih virov informacij;
- obdobje, za katero je poslovodstvo predvidelo denarne tokove na podlagi računovodskih predračunov/napovedi, ki jih je odobrilo, in pri daljšem obdobju od petih let za posamezno denar ustvarjajočo enoto pojasnilo, zakaj je daljše obdobje upravičeno;
- stopnjo rasti, uporabljeno pri ekstrapoliranju projekcij denarnih tokov preko obdobja, ki je vključeno v zadnje predračune/napovedi, ter utemeljitev uporabe stopnje rasti, ki presega dolgoročno povprečno stopnjo rasti pri proizvodih, v dejavnosti, državi ali državah, kjer organizacija posluje, ali na trgih, ki jim je denar ustvarjajoča enota namenjena;
- uporabljene diskontne mere pri teh projekcijah denarnih tokov;

d) če nadomestljiva vrednost enote temelji na pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, metodologijo za določanje poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje.

Za razkrivanje neopredmetenih sredstev, pridobljenih z najemom, se lahko smiselno uporabi SRS 1.45.

C. Opredelitev ključnih pojmov

2.37. V tem standardu je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in opredeliti.

a) **Neopredmetena sredstva** so praviloma dolgoročna sredstva, ki soustvarjajo poslovne zmogljivosti. Neopredmetena sredstva so lahko tudi prejeta sredstva pri najemniku na podlagi najemne pogodbe, razen postavk, kot so filmi, videoposnetki, gledališke igre, rokopisi, patenti in avtorske pravice.

b) **Stroški raziskovanja** so stroški izvirnega in načrtovanega preiskovanja, ki se opravlja v upanju, da bo pripeljalo do novega znanstvenega ali strokovnega znanja in razumevanja.

c) **Stroški razvijanja** so stroški prenašanja ugotovitev raziskovanja ali znanja v načrt ali projekt proizvajanja novih ali bistveno izboljšanih proizvodov ali storitev, preden se začne njihovo proizvajanje oziroma opravljanje za prodajo.

č) **Koncesija** je odobritev ali pooblastilo, ki ga dá država za izrabo naravnega bogastva ali opravljanje javne službe. Računovodsko se obravnava nabavna vrednost koncesije.

d) **Patent** je pravica na podlagi izuma; praviloma ga izrablja lastnik sam in hkrati drugim prepove njegovo izrabljanje, daje v promet proizvode, pridobljene po zavarovanem izumu, in prejema nadomestila, če kdo drug po pogodbi izrablja njegov s patentom zavarovani izum. Računovodsko se obravnavajo nabavna vrednost patenta in stroški v zvezi z njegovim nastajanjem.

e) **Licenca** je pravica do uporabe patenta. Računovodsko se obravnava nabavna vrednost licence, če je plačana vnaprej za daljše obdobje.

f) **Blagovna znamka** je pravica, s katero se zavaruje blagovni znak, ki se v gospodarskem prometu uporablja za razlikovanje. Računovodsko se obravnavajo nabavna vrednost blagovne znamke oziroma stroški in izdatki v zvezi z njeno pridobitvijo.

g) **Stroški izposojanja** so obresti in drugi stroški, ki nastajajo v organizaciji v zvezi z izposojanjem finančnih sredstev za pridobitev neopredmetenega sredstva. To so tisti stroški, ki bi se jim bilo mogoče izogniti, če se ne bi pojavili izdatki za sredstvo v pripravi. Določijo se v znesku dejanskih stroškov namenskih posojil ali na podlagi sodila za pripis stroškov nenamenskih posojil, zmanjšanih za vse morebitne prihodke od financiranja v zvezi z začasno finančno naložbo izposojenih sredstev. Organizacija ne začne pripisa stroškov izposojanja k delu nabavne vrednosti, dokler niso izpolnjeni vsi naslednji pogoji:

a) v organizaciji nastanejo izdatki za sredstvo;
b) v organizaciji nastanejo stroški izposojanja;
c) organizacija začne dejavnosti, ki so potrebne za pripravo sredstva za nameravano uporabo.

Organizacija preneha usredstvovati stroške izposojanja, ko so končane dejavnosti, potrebne za nameravano uporabo.

Č. Pojasnili

2.38. Neopredmetena sredstva, katerih posamična vrednost ne presega 500 evrov, se lahko štejejo kot strošek v obdobju, v katerem se pojavijo.

2.39. Pravice na nepremičninah in druge podobne pravice, ki se na podlagi tega standarda v računovodskih razvidih pripoznavajo in merijo kot neopredmetena sredstva, se v bilanci stanja izkazujejo v postavki zemljišča in zgradbe.

2.40. Organizacija najemnica se lahko odloči, da pri računovodenju najemov neopredmetenih sredstev ravna smiselno enako, kot je določeno v SRS 1.63.

Prehod na ta standard v delu, ki se nanaša na spremembe področja najemov, organizacija opravi smiselno enako, kot je to določeno v SRS 1.68.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

2.41. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 22. oktobra 2015. K njemu sta dala soglasje minister, pristojen za finance, in minister, pristojen za gospodarstvo. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati 1. januarja 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 2 – Neopredmetena dolgoročna sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve (2006) in Pojasnili k SRS 2 (2006).

SLOVENSKI INŠTITUT za REVIZIJO

Slovenski računovodski standard 3 (2016)
FINANČNE NALOŽBE

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju finančnih naložb. Obdeluje:

a) razvrščanje finančnih naložb;
b) pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj finančnih naložb;
c) začetno računovodsko merjenje finančnih naložb;
č) prevrednotovanje finančnih naložb;
d) razkrivanje finančnih naložb.

Povezan je predvsem s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS), 8, 9, 14, 15, 20, 21 in 23.

Standard (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvijo ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) ter Uvodom v Slovenske računovodske standarde in Okvirom SRS (2016).

B. Standard

a) Razvrščanje finančnih naložb

3.1. Finančne naložbe so finančna sredstva, ki jih ima organizacija naložbenica, da bi z donosi, ki izhajajo iz njih, povečevala svoje finančne prihodke; ti se razlikujejo od poslovnih prihodkov, ki izhajajo iz prodaje proizvodov in opravljanja storitev v okviru njenega rednega poslovanja.

3.2. Finančne naložbe so večinoma naložbe v kapital drugih organizacij ali v finančne dolgove drugih organizacij, države, območja in občine ali drugih izdajateljev (finančne naložbe v posojila), pojavljajo pa se tudi kot finančna sredstva drugačne narave, ki niso vezana na proizvajanje in opravljanje storitev v proučevani organizaciji. Poslovne terjatve se ne štejejo kot finančne naložbe, razen tistih, ki so v posesti za trgovanje.

3.3. Finančne naložbe v kapital drugih organizacij so naložbe v kapitalske instrumente.

3.4. Finančne naložbe v posojila so naložbe v finančne dolgove drugih organizacij, države ali drugih izdajateljev. Mednje štejemo tudi finančne naložbe v kupljene obveznice.

3.5. Finančne naložbe so tudi naložbe v izpeljane finančne instrumente.

3.6. Finančne naložbe v kapital in finančne naložbe v posojila se razčlenjujejo na tiste, ki se nanašajo na odvisne organizacije v skupini, pridružene organizacije in skupne podvige ter druge.

3.7. Finančne naložbe se pri začetnem pripoznanju razvrstijo v:
- finančna sredstva, izmerjena po pošteni vrednosti prek poslovnega izida;
- finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo;
- finančne naložbe v posojila ali
- za prodajo razpoložljiva finančna sredstva.

b) Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj finančnih naložb

3.8. Finančna naložba se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna kot finančno sredstvo, če:
a) je verjetno, da bodo pritekale gospodarske koristi, povezane z njo;
b) je mogoče njeno nabavno vrednost zanesljivo izmeriti.

3.9. Pri obračunavanju običajnega nakupa finančnega sredstva se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja táko finančno sredstvo pripozna z upoštevanjem bodisi datuma trgovanja bodisi datuma poravnave. Enako velja za obračunavanje običajne prodaje finančnega sredstva. Izbrani način se dosledno uporablja za vse nakupe ali prodaje finančnih naložb, ki pripadajo isti skupini iz SRS 3.7.

3.10. Finančne naložbe so finančna sredstva, ki se v bilanci stanja izkazujejo kot dolgoročne in kratkoročne finančne naložbe. Dolgoročne finančne naložbe so tiste, ki jih namerava imeti organizacija naložbenica v posesti v obdobju, daljšem od leta dni, in ne v posesti za trgovanje.

3.11. Finančna sredstva, izmerjena po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, so praviloma kratkoročne finančne naložbe.

3.12. Tiste dolgoročne naložbe v finančne dolgove drugih organizacij, države ali drugih izdajateljev (finančne naložbe v posojila), ki zapadejo v plačilo najkasneje v letu dni po dnevu bilance stanja, se v bilanci stanja prenesejo med kratkoročne finančne naložbe.

3.13. Dolgoročne finančne naložbe v posojila, to je dolgove drugih organizacij, ki zaradi spremenjenega položaja dolžnikov (na primer stečaja, likvidacije) prenehajo biti dolgoročne, se izkažejo kot kratkoročne finančne naložbe.

3.14. Kratkoročne finančne naložbe se lahko ob utemeljenih razlogih na podlagi pogodb spremenijo v dolgoročne finančne naložbe.

3.15. Dolgoročne finančne naložbe, ki se prerazvrstijo med kratkoročne finančne naložbe, se prenašajo mednje posamič po knjigovodski vrednosti.

Kratkoročne finančne naložbe, ki se prerazvrstijo med dolgoročne finančne naložbe, se prenašajo mednje posamič po knjigovodski vrednosti.

3.16. Pripoznanje finančne naložbe kot finančnega sredstva v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja se odpravi, če se ne obvladujejo več nanjo vezane pogodbene pravice, ne obvladujejo pa se, če se pravice do koristi, podrobno določene v pogodbi, izrabijo, ugasnejo ali če se prenesejo skoraj vsa tveganja in koristi, povezana z lastništvom finančne naložbe.

c) Začetno računovodsko merjenje finančnih naložb

3.17. Pripoznano finančno sredstvo, ki je finančna naložba, mora organizacija ob začetnem pripoznanju izmeriti po pošteni vrednosti. Če gre za finančno sredstvo, ki ni razvrščeno med finančna sredstva, izmerjena po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, je treba začetni pripoznani vrednosti prišteti stroške posla, ki izhajajo neposredno iz nakupa ali izdaje finančnega sredstva.

3.18. Če organizacija obračunava finančno naložbo po datumu poravnave, mora naložbo, ki bo pozneje izmerjena po nabavni ali odplačni vrednosti, pripoznati na začetku po njeni pošteni vrednosti na datum trgovanja, povečani za stroške posla.

č) Prevrednotovanje finančnih naložb

3.19. Prevrednotenje finančnih naložb je sprememba njihove knjigovodske vrednosti; kot prevrednotenje se ne štejejo pogodbeni pripis obresti in druge spremembe glavnice naložbe. Pojavi se predvsem kot prevrednotenje finančnih naložb na njihovo pošteno vrednost, prevrednotenje finančnih naložb zaradi njihove oslabitve ali prevrednotenje finančnih naložb zaradi odprave njihove oslabitve.

3.20. Po začetnem pripoznanju je treba izmeriti finančna sredstva in tudi izpeljane finančne instrumente, ki so finančna sredstva, po pošteni vrednosti, brez odštetja stroškov posla, ki se utegnejo pojaviti ob prodaji ali drugačni odtujitvi, razen:

a) finančnih naložb v posojila, ki se izmerijo po odplačni vrednosti po metodi efektivnih obresti;

b) finančnih naložb v posesti do zapadlosti v plačilo, ki se izmerijo po odplačni vrednosti po metodi efektivnih obresti;

c) finančnih naložb v kapitalske instrumente, za katere ni objavljena cena na delujočem trgu in katerih poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti, ter v izpeljane finančne instrumente, ki so povezani s takimi finančnimi naložbami in jih je treba poravnati z njimi; take finančne naložbe se izmerijo po nabavni vrednosti.

Finančne naložbe v odvisne organizacije, pridružene organizacije in skupne podvige se merijo in obračunavajo le po nabavni vrednosti.

3.21. Poštena vrednost je dokazana, če jo je mogoče zanesljivo izmeriti. Poštena vrednost se ugotavlja v skladu s SRS 16 – Ugotavljanje in merjenje poštene vrednosti. Če poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo meriti, se finančne naložbe merijo po nabavni vrednosti.

3.22. Dokazani dobiček ali dokazana izguba iz spremembe poštene vrednosti finančnega sredstva, ki ni del razmerja pri varovanju vrednosti, se pripozna takole:

a) dokazani dobiček ali dokazana izguba pri finančnem sredstvu, izmerjenem po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, se pripozna v poslovnem izidu prek finančnih prihodkov in odhodkov;

b) dokazani dobiček ali dokazana izguba pri finančnem sredstvu, razpoložljivem za prodajo, se pripozna neposredno v kapitalu kot povečanje (dobiček) ali zmanjšanje (izguba) rezerv, nastalih zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti. Če je poštena vrednost finančnega sredstva, razpoložljivega za prodajo, manjša od njegove pripoznane vrednosti, se pripoznajo negativne rezerve zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti.

Izgube kot posledice prevrednotenja zaradi oslabitve, ki niso mogle biti poravnane z rezervami, nastalimi zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti, se pripoznajo kot izguba v poslovnem izidu.

Preračuni finančnih sredstev, izraženih v tujih valutah, ki so denarne postavke, se pripoznajo v poslovnem izidu. Preračuni ostalih finančnih sredstev, izraženih v tujih valutah, se pripoznajo v skladu z njihovo razvrstitvijo.

Obresti, izračunane po metodi efektivnih obresti, se pripoznajo v poslovnem izidu.

Dividende za kapitalski instrument se pripoznajo v poslovnem izidu, ko organizacija pridobi pravico do plačila.

3.23. Pri finančnih sredstvih, ki se izkazujejo po odplačni vrednosti, se dobiček ali izguba pripozna v poslovnem izidu, ko so taka sredstva prevrednotena zaradi oslabitve ali je zanje odpravljeno pripoznanje.

3.24. Če organizacija pripozna finančna sredstva ob upoštevanju datuma plačila, se pri sredstvih, izkazanih po nabavni ali odplačni vrednosti, sprememba poštene vrednosti (razen izgub zaradi oslabitve), ki bo prejeta v obdobju med datumom prodaje in datumom poravnave, ne pripozna. Pri sredstvih, izkazanih po pošteni vrednosti, pa se sprememba poštene vrednosti pripozna v poslovnem izidu ali kapitalu pod pogoji iz SRS 3.22.

3.25. Za finančne naložbe, ki niso razvrščene v finančna sredstva, izmerjena po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, je na vsak dan bilance stanja treba oceniti, ali obstaja kak nepristranski dokaz o njihovi morebitni oslabljenosti. Če tak dokaz obstaja, je treba finančno naložbo prevrednotiti zaradi oslabitve.

Finančna naložba (ali skupina finančnih naložb) je oslabljena, kar povzroči izgube, samo če obstajajo objektivni dokazi o oslabitvi zaradi dogodka (ali dogodkov) po začetnem pripoznanju finančnega sredstva (škodni dogodek) in ta dogodek (ali dogodki) vpliva (vplivajo) na ocenjene prihodnje denarne tokove finančnega sredstva (ali skupine finančnih sredstev), ki ga (jih) je mogoče zanesljivo oceniti. Nepristranski dokazi o oslabitvi finančnega sredstva ali skupine sredstev so pomembne informacije o:

- pomembnih finančnih težavah izdajatelja oziroma dolžnika;
- kršenju pogodbe, kot je neizpolnitev obveznosti ali kršitev pri plačevanju obresti ali glavnice;
- posojilodajalčevi koncesiji posojilojemalcu iz gospodarskih ali pravnih razlogov v povezavi s posojilodajalčevimi finančnimi težavami, ki je posojilodajalec sicer ne bi obravnaval;
- verjetnosti stečaja ali finančne reorganizacije pri posojilojemalcu;
- izginotju delujočega trga za takšno finančno sredstvo zaradi finančnih težav;
- pomembnih podatkih, ki kažejo, da obstaja izmerljivo zmanjšanje ocenjenih prihodnjih denarnih tokov iz skupine finančnih sredstev vse od začetnega pripoznanja sredstev, tudi o:
  - neugodnih spremembah v plačilnem statusu posojilojemalcev (na primer povečanem številu zamujenih plačil ali povečanem številu posojilojemalcev s kreditnimi karticami, ki so dosegli svojo zgornjo mejo in plačujejo le majhne mesečne zneske),
  - gospodarskih razmerah v državi ali krajevnem okolju, povezanih z neplačili po sredstvih v skupini (na primer povečanju stopnje brezposelnosti na zemljepisnem območju posojilojemalcev, zmanjšanju cen nepremičnin pri hipotekah na zadevnem območju ali neugodnih spremembah razmer v dejavnosti, ki vplivajo na posojilojemalce).

Poleg naštetih vrst dogodkov vsebujejo nepristranski dokazi o oslabitvi finančne naložbe v kapitalski instrument tudi informacije o pomembnih spremembah z neugodnim učinkom, do katerih je prišlo v tehnološkem, tržnem, gospodarskem ali pravnem okolju, v katerem posluje izdajatelj, in nakazujejo, da vrednosti finančne naložbe v kapitalski instrument morda ne bo mogoče nadomestiti.

3.26. Če obstajajo nepristranski dokazi, da je pri posojilih ali finančnih naložbah v posesti do zapadlosti v plačilo, izkazanih po odplačni vrednosti, nastala izguba zaradi oslabitve, se njen znesek izmeri kot razlika med knjigovodsko vrednostjo finančnega sredstva in sedanjo vrednostjo pričakovanih prihodnjih denarnih tokov, ki so diskontirani po izvirni efektivni obrestni meri finančnega sredstva. Knjigovodsko vrednost sredstva je treba zmanjšati bodisi neposredno bodisi s preračunom na kontu popravka vrednosti. Izguba zaradi oslabitve se pripozna v poslovnem izidu kot prevrednotovalni finančni odhodek.

Če se v naslednjem obdobju velikost izgube zaradi oslabitve zmanjša in je mogoče zmanjšanje nepristransko povezati z dogodkom po pripoznanju oslabitve (kot je izboljšanje ravni kreditne /zaupanjske/ sposobnosti), je treba že prej pripoznano izgubo zaradi oslabitve razveljaviti bodisi neposredno bodisi s preračunom na kontu popravka vrednosti. Zaradi razveljavitve izgube zaradi oslabitve knjigovodska vrednost finančnega sredstva ni večja od tiste, ki naj bi bila odplačna vrednost, če izguba zaradi oslabitve ne bi bila pripoznana na dan, ko je izguba zaradi oslabitve razveljavljena. Razveljavitev izgube zaradi oslabitve se pripozna v poslovnem izidu kot prevrednotovalni finančni prihodek.

3.27. Če obstajajo nepristranski dokazi, da je nastala izguba zaradi oslabitve pri finančni naložbi v kapitalski instrument, za katerega ni objavljena cena na delujočem trgu in ki ni izkazan po pošteni vrednosti, temveč po nabavni vrednosti, ker njegove poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti, ali v izpeljani finančni instrument, ki je z njim povezan in ga je treba poravnati z dobavo kapitalskih instrumentov, za katere ni objavljena cena na delujočem trgu, se znesek izgube zaradi oslabitve izmeri kot razlika med knjigovodsko vrednostjo finančnega sredstva in sedanjo vrednostjo pričakovanih prihodnjih denarnih tokov, diskontiranih po trenutni tržni donosnosti za podobna finančna sredstva, in pripozna kot prevrednotovalni finančni odhodek.

Takšnih izgub zaradi oslabitve ni dovoljeno razveljaviti.

3.28. Če je bilo zmanjšanje poštene vrednosti finančnega sredstva, ki je na razpolago za prodajo, pripoznano neposredno kot negativna rezerva, nastala zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti, in obstajajo nepristranski dokazi, da je to sredstvo oslabljeno, se za nabrano izgubo najprej zmanjšajo negativne rezerve, nastale zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti, in pripoznajo prevrednotovalni finančni odhodki. Znesek celotne nabrane izgube, za katerega se zmanjšajo negativne rezerve, nastale zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti, in pripoznajo prevrednotovalni finančni odhodki, je razlika med nabavno vrednostjo (po odštetju vseh vračil in

odplačil glavnice) in sprotno pošteno vrednostjo, zmanjšano za izgubo zaradi oslabitve takšnega finančnega sredstva, ki je bila pripoznana v poslovnem izidu kot prevrednotovalni finančni odhodek.

Velja, da je finančna naložba v kapitalski finančni instrument, razvrščen kot razpoložljiv za prodajo, oslabljena tudi, če pride do pomembnega ali dolgotrajnejšega zmanjšanje njegove poštene vrednosti pod njegovo nabavno vrednost. Za pomembno zmanjšanje praviloma velja zmanjšanje na pošteno vrednost za več kot 20 % od njene nabavne vrednosti. Za dolgotrajno zmanjšanje pa velja, da je tako zmanjšanje v obdobju, daljšem od 12 mesecev.

Izgube zaradi oslabitve, ki so pripoznane v poslovnem izidu za finančno naložbo v kapitalski instrument, razvrščen kot razpoložljiv za prodajo, se ne morejo razveljaviti prek poslovnega izida.

Če se v naslednjem obdobju poštena vrednost dolgovnega instrumenta, ki je razvrščen kot razpoložljiv za prodajo, poveča in je mogoče povečanje nepristransko povezati z dogodkom po pripoznanju izgube zaradi prevrednotenja zaradi oslabitve v poslovnem izidu, se izguba zaradi prevrednotenja zaradi oslabitve razveljavi in znesek razveljavitve pripozna v poslovnem izidu kot prevrednotovalni finančni prihodek.

3.29. Za računovodenje varovanja pred tveganjem mora organizacija sprejeti pisna pravila obračunavanja varovanja pred tveganjem, obstajati morajo listine o razmerju varovanja pred tveganjem, sprejeti morajo biti cilji ter strategija ravnanja s tveganjem. Pravila varovanja pred tveganjem morajo vsebovati najmanj opredelitev instrumentov za varovanje pred tveganjem, pred tveganjem varovane postavke ali transakcije, vrsto tveganja, pred katerim se varuje, opredelitev uspešnosti instrumentov za varovanje pred tveganjem pri njihovem soočanju z izpostavljenostjo spremembam poštene vrednosti varovane postavke ali varovanih denarnih tokov transakcije, ki se pripisujejo varovanju pred tveganjem. Pri varovanju pred denarnotokovnimi tveganji mora biti pričakovana transakcija, ki je predmet varovanja, zelo verjetna in izpostavljena spremembam denarnih tokov, ki lahko odločilno vplivajo na poslovni izid.

Pošteno vrednost ali denarne tokove pred tveganjem varovane postavke, ki se pripisujejo varovanju pred tveganjem, in pošteno vrednost instrumenta za varovanje pred tveganjem, mora biti mogoče zanesljivo izmeriti.

Pri uspešnem varovanju pred tveganjem, ki ga je mogoče zanesljivo izmeriti, se dobiček ali izguba iz ponovnega merjenja instrumenta za varovanje poštene vrednosti pred tveganjem ali pred tveganjem varovane postavke obračuna in takoj pripozna v poslovnem izidu.

Pri varovanju denarnih tokov in čistih finančnih naložb pred tveganjem se del dobička ali izgube iz instrumenta za varovanje pred tveganjem, ki je opredeljen kot uspešno varovanje pred tveganjem, pripozna v drugem vseobsegajočem donosu, neuspešni del dobička pa se pripozna v poslovnem izidu.

Dobiček ali izgubo iz instrumenta za varovanje pred tveganjem, ki se nanaša na uspešni del varovanja, ki je bil pripoznan v drugem vseobsegajočem donosu, je treba prerazvrstiti v poslovni izid kot prilagoditev zaradi prerazvrstitve v istem obdobju ali obdobjih, v katerem(-ih) napovedani denarni tokovi, varovani pred tveganjem, vplivajo na poslovni izid (na primer, ko se izvede predvidena prodaja) oziroma pri odtujitvi ali delni odtujitvi poslovanja v tujini.

3.30. Pri odpravi pripoznanja finančnega sredstva v celoti, ki je kapitalski instrument, se razlika med

a) knjigovodsko vrednostjo ter
b) vsoto prejetih nadomestil, vključno z novimi dobljenimi sredstvi, zmanjšanimi za nove prevzete obveznosti, in nabranih dobičkov ali izgub, pripoznanih neposredno v kapitalu, pripozna v prenesenem čistem poslovnem izidu.

Pri odpravi pripoznanja finančnega sredstva v celoti, ki ni kapitalski instrument, se razlika med

a) knjigovodsko vrednostjo ter
b) vsoto prejetih nadomestil, vključno z novimi dobljenimi sredstvi, zmanjšanimi za nove prevzete obveznosti, in nabranih dobičkov ali izgub, pripoznanih neposredno v kapitalu, pripozna v poslovnem izidu.

d) Razkrivanje finančnih naložb

3.31. Organizacije, ki niso zavezane reviziji, morajo razkrivati samo zakonsko določene informacije in podatke, preostale organizacije pa morajo izpolniti tudi zahteve po razkrivanju v skladu s tem standardom. Ta razkritja so predpisana za vse pomembne zadeve. Naravo in stopnjo pomembnosti opredeli organizacija v svojih aktih.

3.32. Potrebno je razkritje narave razmerja med obvladujočo in posamezno odvisno organizacijo, v katerem obvladujoča organizacija neposredno ali prek odvisnih organizacij nima več kot polovico glasovalnih pravic.

3.33. Organizacija sopodvižnika mora za naložbe v skupne podvige razkriti svoj del kapitalskih deležev. Prav tako mora razkriti vse obveze v zvezi s svojimi deleži v skupnih podvigih in svoj del obvez v zvezi s kapitalom skupnih podvigov, ki jih je prevzela skupaj z drugimi sopodvižniki ali pa sama.

3.34. Pri vseh finančnih naložbah se razkrivajo:

a) računovodska usmeritev za določanje njihove nabavne vrednosti ter kasnejše knjigovodske vrednosti, poštene vrednosti in odplačne vrednosti;

b) datum zadnjega prevrednotenja finančnih naložb ter morebitno sodelovanje neodvisnega ocenjevalca pri tem;

c) gibanje rezerv, nastalih zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti v zvezi s finančnimi naložbami, ter prevrednotovalnih finančnih prihodkov in odhodkov v tej zvezi.

3.35. Za vsako vrsto finančnih naložb se razkrivajo informacije o:

a) izpostavljenosti različnim vrstam tveganja;

b) obsegu in vrstah finančnih instrumentov za varovanje pred tveganjem;

c) v plačilo zapadlih, pa še ne udenarjenih naložbah.

3.36. Pri izpostavljenosti obrestnemu tveganju se razkrivajo pogodbeni roki za popravek obrestne mere ali roki za plačilo, in sicer tisti, ki se pojavijo prej.

3.37. Pri izpostavljenosti kreditnemu tveganju se razkrivajo:

a) vrednost, ki najbolje predstavlja največjo možno izpostavljenost takšnemu tveganju na dan bilance stanja, brez upoštevanja poštene vrednosti kateregakoli poroštva, če druge stranke ne bi bile sposobne izpolniti svojih obveznosti, ki izhajajo iz finančnih instrumentov;

b) pomembno kopičenje kreditnega tveganja.

3.38. Za vsako vrsto finančnih naložb se razkrivajo informacije o njeni pošteni vrednosti. Če poštene vrednosti ni mogoče ugotoviti dovolj zanesljivo, se to razkrije skupaj z informacijami o glavnih značilnostih vsake vrste finančnih naložb.

3.39. Če je organizacija prerazvrstila finančno sredstvo iz kategorije po pošteni vrednosti prek poslovnega izida v skladu s tretjim odstavkom SRS 3.47., razkrije:

a) finančno sredstvo, prerazvrščeno v posamezno kategorijo in iz nje;

b) za vsako obdobje poročanja do odprave pripoznanja finančnih sredstev knjigovodsko vrednost in pošteno vrednost vseh finančnih sredstev, ki so bila prerazvrščena v sedanjem obdobju in predhodnih obdobjih poročanja;

c) izjemne razmere ter dejstva in okoliščine, ki nakazujejo, da so bile razmere izjemne;

č) za obdobje poročanja, v katerem je bilo finančno sredstvo prerazvrščeno, dobiček ali izgubo iz spremembe poštene vrednosti, ki je bil(a)

pripoznan(a) v poslovnem izidu ali presežku iz prevrednotenja v tem obdobju in predhodnih obdobjih poročanja;

d) za vsako obdobje poročanja po prerazvrstitvi (vključno z obdobjem poročanja, v katerem je bilo prerazvrščeno) do odprave pripoznanja finančnega sredstva dobiček ali izgubo iz spremembe poštene vrednosti, ki bi bil(a) pripoznan(a) v poslovnem izidu ali rezervah, nastalih zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti, če finančno sredstvo ne bi bilo prerazvrščeno, ter dobiček, izgubo, donos in odhodek, ki so pripoznani v poslovnem izidu;

e) efektivno obrestno mero in ocenjene zneske denarnih tokov, za katere organizacija pričakuje, da jih bo izterjala, po stanju na datum prerazvrstitve finančnega sredstva.

C. Opredelitev ključnih pojmov

3.40. V tem standardu je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in opredeliti.

a) **Dolgoročna finančna naložba** je finančna naložba, ki jo ima organizacija naložbenica v posesti v obdobju, daljšem od enega leta, in s katero naj bi dolgoročno dosegala donos, in ne trgovala. Vsaka druga finančna naložba se v bilanci stanja izkazuje kot kratkoročna finančna naložba.

b) **Finančni instrument** je pogodba, na podlagi katere nastane finančno sredstvo ene organizacije in hkrati finančna obveznost ali kapitalski instrument druge organizacije. Pri tem je finančno sredstvo vsako sredstvo, ki je:

a) denar;

b) pogodbena pravica prejeti denar ali drugo finančno sredstvo;

c) pogodbena pravica zamenjati finančne instrumente z drugimi pod pogoji, ki utegnejo biti ugodni, č) kapitalski instrument druge organizacije; ali

d) pogodba, ki se lahko poravna ali se bo lahko poravnala z lastnimi kapitalskimi instrumenti organizacije.

c) **Vrednostni papir (vrednostnica)** je listina, s katero se izdajatelj zaveže izpolniti zapisano obveznost do njenega zakonitega imetnika. Lastniški vrednostni papir izda organizacija v zvezi s svojim kapitalom, dolžniški vrednostni papir pa v zvezi s svojim dolgom.

č) **Izpeljani finančni instrument** je finančni instrument:

a) katerega vrednost se spremeni zaradi spremembe določene obrestne mere, tečaja vrednostnih papirjev, cene blaga, valutnega

tečaja, indeksa cen, kreditne sposobnosti ali podobnih spremenljivk;

b) ki ne zahteva začetne čiste finančne naložbe ali ki zahteva le majhno čisto začetno finančno naložbo;

c) ki se poravna v prihodnosti. Izpeljani finančni instrumenti so na primer blagovna ali finančna rokovna (terminska) pogodba, pogodba o finančni zamenjavi in pogodba o opcijah. Lahko se uporablja tudi kot instrument za varovanje pred tveganjem.

d) **Odplačna vrednost** finančnega sredstva je znesek, s katerim se finančno sredstvo izmeri ob začetnem pripoznanju, zmanjšan za odplačilo glavnice, povečan oziroma zmanjšan (po metodi efektivnih obresti) za nabrano odplačilo razlike med začetnim in v plačilo zapadlim zneskom ter zmanjšan (neposredno ali s preračunom na kontu popravka vrednosti) zaradi oslabljenosti ali neudenarljivosti.

e) **Metoda efektivnih (veljavnih) obresti** je metoda izračunavanja odplačne vrednosti finančnega sredstva ali skupine finančnih sredstev in razporejanja prihodkov iz obresti ali odhodkov za obresti v ustreznem obdobju. Efektivna obrestna mera je obrestna mera, ki natančno diskontira ocenjeni tok prihodnjih denarnih plačil ali prejemkov v pričakovani dobi finančnega instrumenta – ali, če je ustrezno, v krajšem obdobju – na čisto knjigovodsko vrednost finančnega sredstva. Pri izračunavanju efektivne obrestne mere mora organizacija oceniti denarne tokove ob upoštevanju vseh pogodbenih določb finančnega instrumenta (na primer predplačila, nakupne in podobne opcije), vendar ne sme upoštevati prihodnjih kreditnih izgub. Izračun vključuje vsa nadomestila in zneske, plačane ali prejete med strankama pogodbe, ki niso sestavni del efektivne obrestne mere, ter stroške posla in vse druge premije ali popuste. Predpostavlja se, da je možno denarne tokove in pričakovano dobo skupine podobnih finančnih instrumentov zanesljivo oceniti. Vendar pa mora organizacija v tistih redkih primerih, ko denarnih tokov ali pričakovane dobe finančnega instrumenta (ali skupine finančnih instrumentov) ni mogoče zanesljivo oceniti, uporabiti pogodbene denarne tokove v vsej dobi finančnega instrumenta (ali skupine finančnih instrumentov).

f) **Kapitalski instrument** je vsaka pogodba, ki dokazuje preostali delež v sredstvih organizacije po odštetju vseh njenih dolgov.

g) **Običajen nakup ali običajna prodaja** je nakup ali prodaja finančnega sredstva po pogodbi, katere določbe zahtevajo izročitev tega sredstva v roku, ki ga na splošno določajo predpisi ali dogovor na zadevnem trgu.

h) **Stroški posla** so stroški, pripisljivi neposredno pridobitvi, izdaji ali odtujitvi finančnega sredstva.

i) **Datum trgovanja (menjave)** je datum, na katerega se organizacija zaveže kupiti ali prodati sredstvo. Datum trgovanja se nanaša na:

a) pripoznanje sredstva, ki naj bi bilo prejeto, in obveznosti, ki naj bi bila poravnana, na datum trgovanja;

b) odpravo pripoznanja sredstva, ki je prodano, pripoznanje dobička ali izgube pri odtujitvi in pripoznanje terjatve do kupca za plačilo na datum prodaje.

Na splošno se obresti od sredstva in ustrezne obveznosti ne začnejo obračunavati pred datumom poravnave, ko se prenese lastninska pravica.

j) **Datum poravnave (plačila)** je datum, ko se sredstvo izroči organizaciji ali ga izroči organizacija. Datum poravnave se nanaša na:

a) pripoznanje sredstva na dan, ko ga organizacija prejme;

b) odpravo pripoznanja sredstva in pripoznanje dobička ali izgube ob odtujitvi na dan, ko ga organizacija izroči.

Kadar se pri obračunavanju uporabi datum poravnave, obračuna organizacija spremembo poštene vrednosti sredstva, ki bo prejeto, v obdobju med datumom trgovanja in datumom poravnave na enak način, kot obračuna pridobljeno sredstvo. Torej se sprememba vrednosti ne pripozna za sredstva, ki se izkazujejo po nabavni vrednosti ali odplačni vrednosti. Pripozna se v poslovnem izidu za sredstva, ki so razvrščena kot finančna sredstva po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, in v kapitalu za sredstva, ki so razvrščena kot razpoložljiva za prodajo.

k) **Izguba zaradi oslabitve** je znesek, za katerega knjigovodska vrednost sredstva, ki ni izmerjeno po pošteni vrednosti preko poslovnega izida, presega njegovo nadomestljivo vrednost.

l) **Instrument za varovanje pred tveganjem** je za obračunavanje varovanja pred tveganjem določen izpeljani finančni instrument ali določeno neizpeljano finančno sredstvo ali določena finančna obveznost, katere(ga) poštena vrednost ali denarni tokovi bo(do) po pričakovanju pobotala (pobotali) spremembo poštene vrednosti ali denarnih tokov pred tveganjem varovane postavke.

m) **Pred tveganjem varovana postavka** je sredstvo, dolg, trdna obveza ali zelo verjeten predviden posel ali čista naložba v enoto v tujini, ki:

a) izpostavlja organizacijo tveganju spremembe poštene vrednosti ali spremembe prihodnjih denarnih tokov;

b) je za namene obračunavanja varovanja pred tveganjem določena kot varovana pred tveganjem.

n) **Varovanje pred tveganjem** je določitev enega ali več instrumentov za varovanje pred tveganjem, tako da se sprememba njegove (njihove) poštene vrednosti ali prihodnjih denarnih tokov v celoti ali delno pobota s spremembo poštene vrednosti ali denarnih tokov pred tveganjem varovane postavke.

o) **Odvisna organizacija** je organizacija, ki jo obvladuje druga obvladujoča organizacija.

p) **Skupni podvig** je skupni dogovor, praviloma organizacije, ki jo ustanovi več sopodvižnikov (pogodbenih strank pri skupnem podvigu), ki imajo pravico do čistih sredstev skupnega podviga. Sopodvižniki na podlagi pogodbenega sporazuma skupaj obvladujejo celotno poslovanje takšne organizacije.

r) **Pridružena organizacija** je organizacija, v kateri ima proučevana organizacija zaradi svojega kapitalskega deleža v njej ali iz drugih razlogov pomemben vpliv.

s) **Donosi iz finančnih naložb** so donosi, ki letno pritekajo od organizacij, v katere so te naložbe naložene (na primer obresti, deleži v čistem dobičku, najemnine pri finančnem najemu), in donosi iz njihove odtujitve (na primer presežek iztržka zanje nad njihovo nabavno vrednostjo oziroma knjigovodsko vrednostjo po prevrednotenju).

š) **Poštena vrednost** je cena, ki bi se prejela za prodajo sredstva ali plačala za prenos obveznosti v redni transakciji med udeleženci na trgu na datum merjenja (glejte SRS 16 – Ugotavljanje in merjenje poštene vrednosti).

t) **Denarne postavke** so denarna sredstva, ki jih ima organizacija, ter finančne naložbe v posojila, ki jih bo organizacija prejela poravnane v določeni ali določljivi velikosti denarnih sredstev.

Č. Pojasnila

3.41. Finančne naložbe so sestavni del tako finančnih sredstev kakor tudi dolgoročnih in kratkoročnih sredstev organizacije naložbenice. So podlaga finančnih terjatev do pravnih ali fizičnih oseb, pri katerih se iz tega naslova pojavlja kapital ali finančni dolg. Dani blagovni krediti niso finančne naložbe.

3.42. Finančno sredstvo, izmerjeno po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, je finančno sredstvo, ki izpolnjuje kateregakoli od tehle pogojev:

a) je uvrščeno kot v posesti za trgovanje; finančno sredstvo je v posesti za trgovanje, če je:
   – pridobljeno ali prevzeto predvsem za prodajo ali ponovni nakup v kratkem obdobju, ali pa

– del portfelja pripoznanih finančnih instrumentov, ki se obravnavajo skupaj in za katere obstajajo dokazi o nedavnem kratkoročnem prinašanju dobičkov;

b) je izpeljani instrument (razen izpeljani instrument, ki je predvideni in dejanski instrument za varovanje pred tveganjem);

c) je vsako finančno sredstvo, ki ga kot táko opredeli organizacija, če zanj obstaja delujoči trg ali če je njegovo vrednost mogoče zanesljivo izmeriti.

3.43. Finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo so neizpeljana finančna sredstva z določenimi ali določljivimi plačili in določeno zapadlostjo v plačilo, ki jih organizacija nedvoumno namerava in zmore posedovati do zapadlosti v plačilo, razen tistih, ki:

a) jih po začetnem pripoznanju označi kot izmerjene po pošteni vrednosti prek poslovnega izida;

b) jih označi kot razpoložljive za prodajo;

c) ustrezajo opredelitvi posojil.

Finančnih sredstev ni mogoče razvrstiti kot finančna sredstva v posesti do zapadlosti v plačilo, če je bil v tekočem poslovnem letu ali v prejšnjih dveh poslovnih letih prodan ali prerazvrščen več kot nepomemben znesek finančnih naložb v posesti do zapadlosti v plačilo pred zapadlostjo (v več kot nepomembnem razmerju do celotne vrednosti naložb v posesti do zapadlosti v plačilo); izjema so prodaje ali prerazvrstive, ki:

– so tako blizu datumu zapadlosti v plačilo ali datumu odpoklica finančnega sredstva (na primer manj kot tri mesece pred datumom zapadlosti v plačilo), da spremembe tržne obrestne mere ne morejo pomembno vplivati na pošteno vrednost finančnega sredstva;
– se pojavijo potem, ko organizacija zbere skoraj vso izvirno glavnico finančnega sredstva z načrtovanimi plačili ali predplačili;
– so pripisljive poslovnemu dogodku, ki ga organizacija ne obvladuje ter se ne ponavlja in ga organizacija ne more utemeljeno pričakovati.

3.44. Posojila so neizpeljana finančna sredstva z določenimi ali določljivimi plačili, ki ne kotirajo na delujočem trgu, razen:

– tistih, ki jih organizacija namerava prodati takoj ali v kratkem obdobju, tistih, ki se razvrstijo kot v posesti za trgovanje, in tistih, ki jih organizacija po začetnem pripoznanju opredeli kot izmerjena po pošteni vrednosti prek poslovnega izida;
– tistih, ki jih organizacija po začetnem pripoznanju opredeli kot razpoložljiva za prodajo.

Delež, pridobljen iz skupine sredstev (*pool*), ki niso posojila ali terjatve (na primer delež v vzajemnem ali podobnem skladu), ni posojilo ali terjatev.

3.45. Za prodajo razpoložljiva finančna sredstva so tista neizpeljana finančna sredstva, ki so razvrščena kot razpoložljiva za prodajo ali ki niso razvrščena kot:

a) posojila;
b) finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo;
c) finančna sredstva, izmerjena po pošteni vrednosti prek poslovnega izida.

3.46. Organizacija za finančna sredstva, ki se merijo in obračunavajo po nabavni vrednosti, ugotavlja na vsak dan bilance stanja, ali obstaja kakšen nepristranski dokaz o morebitni oslabljenosti na njihovo nadomestljivo vrednost. Nadomestljiva vrednost se izmeri po pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, ali vrednosti pri uporabi, odvisno od tega, katera je večja:

a) poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, je cena, ki bi se prejela za prodajo sredstva ali plačala v redni transakciji med udeleženci na trgu na datum merjenja;
b) vrednost pri uporabi je sedanja vrednost ocenjenih prihodnjih denarnih tokov iz finančnih sredstev (na primer dividende), za katere se pričakuje, da se bodo pojavili zaradi stalne uporabe sredstva, in vrednost finančnega sredstva ob njegovi odtujitvi.

Nadomestljiva vrednosti se meri po SRS 17 – Oslabitev opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev.

3.47. Organizacija:

– ne sme prerazvrstiti izpeljanega finančnega instrumenta iz kategorije po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, medtem ko je instrument v posesti;
– ne sme prerazvrstiti finančnega instrumenta iz kategorije po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, če ga je pri začetnem pripoznanju označila kot instrument po pošteni vrednosti prek poslovnega izida;
– sme prerazvrstiti finančno sredstvo, če ni več v posesti z namenom prodaje ali ponovnega nakupa v kratkem roku (čeprav je bilo finančno sredstvo pridobljeno ali prevzeto predvsem z namenom prodaje ali ponovnega nakupa v kratkem roku), iz kategorije po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, če so izpolnjene zahteve iz tretjega odstavka SRS 3.47.

Organizacija ne sme prerazvrstiti finančnega instrumenta v kategorijo po pošteni vrednosti prek poslovnega izida po začetnem pripoznanju.

Finančno sredstvo, za katero se uporablja tretja alineja prvega odstavka SRS 3.47., se sme prerazvrstiti iz kategorije po pošteni vrednosti prek poslovnega izida le v izjemnih okoliščinah.

Če organizacija prerazvrsti finančni instrument iz kategorije po pošteni vrednosti prek poslovnega izida v skladu s tretjo alinejo prvega odstavka SRS 3.47., se finančni instrument prerazvrsti po pošteni vrednosti na datum prerazvrstitve. Dobiček ali izguba, ki je že pripoznan(a) v poslovnem izidu, se ne razveljavi. Poštena vrednost finančnega sredstva na datum prerazvrstitve postane po potrebi njegova nova nabavna ali odplačna vrednost.

3.48. Če zaradi spremembe namena ali zmožnosti ni več ustrezno uvrstiti finančne naložbe kot v posesti do zapadlosti v plačilo, jo je treba prerazvrstiti kot razpoložljivo za prodajo in jo ponovno izmeriti po pošteni vrednosti ter razliko med njeno knjigovodsko vrednostjo in pošteno vrednostjo obračunati v skladu s točko b) SRS 3.22.

3.49. Kadar prodaja ali prerazvrstitev finančnih naložb, ki so razvrščene kot finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo in katerih vrednost ni nepomembna, ne izpolnjuje nobenega pogoja iz SRS 3.7., je treba vse preostale finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo prerazvrstiti kot razpoložljive za prodajo. Ob takšni prerazvrstitvi se razlika med njihovo knjigovodsko vrednostjo in pošteno vrednostjo obračuna v skladu s SRS 3.22.

3.50. Če se spremeni namen ali zmožnost v redkih okoliščinah, ko zanesljiva mera poštene vrednosti ni več na razpolago ali ko potečeta dve poslovni leti, je ustrezno prikazati finančno sredstvo po nabavni ali odplačni vrednosti, in ne po pošteni vrednosti; poštena vrednost finančnega sredstva na takšen datum postane njegova nova nabavna ali odplačna vrednost, kot je ustrezno. Vsak prejšnji dobiček ali izgubo pri takšnem sredstvu, pripoznan(o) neposredno v kapitalu v skladu s SRS 3.22., je treba obračunati takole:

a) Pri finančnem sredstvu z določeno zapadlostjo v plačilo se dobiček ali izguba obračuna (amortizira) v poslovnem izidu za preostalo dobo koristnosti finančne naložbe, ki je v posesti do zapadlosti v plačilo, po metodi efektivnih obresti. Morebitna razlika med novo odplačno vrednostjo in vrednostjo ob zapadlosti v plačilo se tudi obračuna (amortizira) za preostalo dobo koristnosti finančnega sredstva po metodi efektivnih obresti, podobno kot odpis (amortizacija) premije in diskonta. Če je finančno sredstvo pozneje oslabljeno, se vsak dobiček ali izguba, ki je bil(a) pripoznan(a) neposredno v kapitalu, pripozna v poslovnem izidu v skladu s SRS 3.28.

b) Pri finančnem sredstvu brez določene zapadlosti v plačilo ostane dobiček ali izguba v kapitalu, dokler se finančno sredstvo ne proda ali drugače odtuji, in se takrat pripozna v poslovnem izidu. Če je finančno

sredstvo pozneje oslabljeno, se prejšnji dobiček ali izguba, ki je bil(a) pripoznan(a) neposredno v kapitalu, pripozna v poslovnem izidu.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

3.51. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 22. oktobra 2015. K njemu sta dala soglasje minister, pristojen za finance, in minister, pristojen za gospodarstvo. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati 1. januarja 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 3 – Finančne naložbe (2006) in Pojasnili k SRS 3 (2006).

Slovenski računovodski standard 4 (2016)
ZALOGE

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju zalog materiala, trgovskega blaga, nedokončane proizvodnje in proizvodov. Obdeluje:

a) razvrščanje zalog;
b) pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj zalog;
c) začetno računovodsko merjenje zalog;
č) prevrednotovanje zalog;
d) razkrivanje zalog.

Povezan je predvsem s Slovenskima računovodskima standardoma (SRS) 12 in 14.

Standard (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvijo ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) ter Uvodom v Slovenske računovodske standarde in Okvirom SRS (2016).

B. Standard

a) Razvrščanje zalog

4.1. Zaloge so praviloma sredstva v opredmeteni obliki, ki bodo porabljena pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oziroma pri proizvajanju za prodajo ali prodana v okviru rednega poslovanja.

4.2. Zaloga materiala zajema količine v skladišču, dodelavi in predelavi pa tudi na poti od dobavitelja, če jih je kupec že prevzel oziroma prevzel tveganja in koristi v zvezi z njimi. Kot material se lahko šteje tudi drobni inventar z dobo koristnosti do leta dni, lahko pa tudi tisti z dobo koristnosti več kot leto dni, če njegova posamična nabavna cena ne presega 500 evrov.

4.3. Zaloga v postopku proizvajanja zajema nedokončano proizvodnjo in polproizvode. Nedokončana proizvodnja lahko obsega tudi opravljanje storitev, ki so do konca obračunskega obdobja dokončane, od naročnika pa še ne prevzete (potrjene).

4.4. Zaloga, namenjena prodaji, zajema dokončane proizvode in trgovsko blago v skladišču ter količine na poti do kupca, dokler jih ne prevzame, trgovsko blago pa tudi količine na poti od dobavitelja, če jih je kupec že prevzel.

4.5. Dani predujmi za material in trgovsko blago, ki se v bilanci stanja izkazujejo v povezavi z zalogami, se knjigovodsko izkazujejo kot terjatve.

4.6. Količine v zalogi je treba ločevati od poškodovanih stvari v zalogi, proizvodov iz ustavljene proizvodnje, proizvodov slabše kakovosti in neidočega trgovskega blaga.

b) Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj zalog

4.7. Stvar v zalogi se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna, če:

a) je verjetno, da bodo pritekale gospodarske koristi, povezane z njo;

b) je mogoče njeno nabavno vrednost oziroma stroškovno vrednost ali pošteno vrednost (ko gre za zaloge iz bioloških sredstev oziroma kmetijskih pridelkov) zanesljivo izmeriti.

4.8. Stvar v zalogi se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna kot sredstvo, ko se ob upoštevanju prevzema na podlagi ustreznih listin začne obvladovati.

4.9. Če se pri stvari v zalogi ugotovijo kakovostne spremembe v duhu SRS 4.6, se prikažejo tudi v knjigovodskih razvidih.

4.10. Pripoznanje stvari v zalogi kot sredstva v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja se odpravi, ko je porabljena, prodana ali kako drugače preneha obstajati, kar potrjujejo ustrezne listine. Organizacija mora posebej voditi evidence zalog, ki so bile predmet lastne porabe.

c) Začetno računovodsko merjenje zalog

4.11. Količinska enota zaloge materiala in trgovskega blaga se ob začetnem pripoznanju ovrednoti po nabavni ceni, ki jo sestavljajo nakupna cena, uvozne in druge nevračljive nakupne dajatve ter neposredni stroški nabave. Med nevračljive nakupne dajatve se všteva tudi tisti davek na dodano vrednost, ki se ne povrne. Nakupna cena se zmanjša za dobljene popuste.

4.12. Količinska enota proizvoda oziroma nedokončane proizvodnje (razen zaloge iz biološkega sredstva, merjene po pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje) se ob začetnem pripoznanju ovrednoti po proizvajalnih stroških v širšem ali ožjem pomenu, lahko pa se v utemeljenih okoliščinah ovrednoti z zoženo lastno ceno kot eno skrajnostjo oziroma s spremenljivimi proizvajalnimi stroški v ožjem pomenu kot drugo skrajnostjo. Vštevanje posrednih stroškov v ceno količinske enote v zalogi mora biti povezano s spravitvijo zalog do trenutnih nahajališč in trenutnih stopenj dodelave. V vrednost zalog je mogoče všteti stroške izposojanja, s katerimi se financirajo zaloge, ko gre za dolgotrajne proizvajalne procese, vendar pa zaradi tega vrednost zaloge ne sme presegati čiste iztržljive vrednosti.

Količinska enota pospravljenega kmetijskega pridelka iz bioloških sredstev se ob začetnem pripoznanju ovrednoti po pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje v trenutku pospravitve. Ta vrednost je izvirna vrednost ob začetnem pripoznanju zalog proizvodov. Dobiček ali izguba, ki se pojavi ob začetnem pripoznanju pospravljenega kmetijskega pridelka po pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, se pripozna v poslovnem izidu prek poslovnih prihodkov in odhodkov.

Le v izjemnih primerih, ko poštene vrednosti pospravljenih kmetijskih pridelkov iz bioloških sredstev organizacije ni mogoče zanesljivo izmeriti, se pospravljeni kmetijski pridelek ovrednoti v skladu s prvim odstavkom SRS 4.12.

4.13. Razčlenijo se sestavine cene količinske enote v zalogi, in še posebej tisti del posrednih proizvajalnih stroškov, ki ima naravo stalnih stroškov ter ni povezan z dovodom zalog do trenutnih nahajališč in trenutnih stopenj dodelave.

4.14. Vrednosti sestavin v ceni količinske enote in celotna cena količinske enote izhajajo ob začetnem pripoznanju iz izvirnih vrednosti. Izjemni stroški neposrednega materiala in neposrednega dela pa tudi izjemni posredni stroški se ne smejo všteti v ceno količinske enote v zalogi. Všetje stalnega dela posrednih proizvajalnih stroškov mora temeljiti na običajni stopnji izrabe zmogljivosti običajnega obsega proizvajalnih zgradb, opreme in zaposlenih.

4.15. Če se cene v obračunskem obdobju na novo nabavljenih količinskih enot ali stroški na novo proizvedenih količinskih enot razlikujejo od cen oziroma stroškov količinskih enot iste vrste v zalogi, se lahko med letom za zmanjševanje teh količin uporablja metoda zaporednih cen (fifo) ali metoda tehtanih povprečnih cen. Povprečne cene lahko organizacija izračunava za vsak dodatni prejem v zalogo (metoda drsečih tehtanih povprečnih cen) ali za obdobje.

Drobni inventar, dan v uporabo, prenese organizacija takoj med stroške, lahko pa ga v obdobju, ki ni daljše od leta dni, postopoma prenaša mednje.

4.16. Če se uporabljajo stalne (ocenjene, standardne) cene, se obračunavajo odmiki posebej po skupinah sorodnih stvari v zalogi oziroma posebej po posameznih projektih. Odmiki od stalnih cen se izračunavajo tako, da je zadoščeno sprotnemu vrednotenju zalog po SRS 4.15.

4.17. Knjigovodska vrednost porabljenih zalog je strošek, knjigovodska vrednost prodanih zalog pa poslovni odhodek. Tako se šteje tudi vrednost pri popisu ugotovljenega primanjkljaja, za katerega ni nihče osebno odgovoren.

č) Prevrednotovanje zalog

4.18. Prevrednotenje zalog je sprememba njihove knjigovodske vrednosti. Opravi se lahko na koncu poslovnega leta ali med njim.

4.19. Zaloge se vrednotijo po izvirni vrednosti ali čisti iztržljivi vrednosti, in sicer po manjši izmed njiju.

Biološka sredstva, ki so zaloge (na primer pitana živina za zakol, perutnina za zakol), je treba tako ob začetnem pripoznanju in ob vsakem koncu poročevalskega obdobja ovrednotiti po pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, razen v izjemnih primerih, ko poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti.

4.20. Vrednost zalog ni v celoti nadomestljiva, če so zaloge poškodovane, če so v celoti ali delno zastarele ali če se njihove prodajne cene znižajo. Vrednost zalog tudi ni nadomestljiva, če se povečajo ocenjeni stroški dokončanja ali ocenjeni stroški v zvezi s prodajo. Če knjigovodska vrednost, vključno s tisto po zadnjih dejanskih nabavnih cenah oziroma stroškovnih cenah, presega njihovo čisto iztržljivo vrednost, jo je treba znižati do čiste iztržljive vrednosti. Vrednost zalog je treba znižati pri vsaki postavki ali skupini podobnih postavk zalog posebej.

4.21. Čista iztržljiva vrednost zalog, potrebnih za izpolnitev sklenjenih prodajnih pogodb, mora biti izračunana na podlagi pogodbenih cen. Če so prodajne pogodbe sklenjene za število proizvodov, ki je manjše od števila proizvodov v zalogi, jo je treba izračunati na podlagi splošno veljavnih tržnih cen.

4.22. Vrednosti normalnih zalog materiala, ki naj bi jih porabili pri proizvajanju, ni treba zmanjšati pod raven izvirne vrednosti, če je mogoče pričakovati, da bo prodajna vrednost dokončanih proizvodov, v katere bodo vstopile, enaka izvirni vrednosti ali večja od nje. Če pa je mogoče pričakovati, da bo izvirna vrednost dokončanih proizvodov večja od čiste iztržljive vrednosti, je treba zmanjšati vrednost zalog materiala na raven čiste iztržljive vrednosti.

4.23. Zmanjšanje vrednosti zalog surovin, materiala in drobnega inventarja, zalog nedokončane proizvodnje, proizvodov in blaga obremenjuje poslovne odhodke.

d) Razkrivanje zalog

4.24. Organizacije, ki niso zavezane reviziji, morajo razkrivati samo zakonsko določene informacije in podatke, preostale organizacije pa morajo izpolniti tudi zahteve po razkrivanju v skladu s tem standardom. Ta razkritja so predpisana za vse pomembne zadeve. Naravo in stopnjo pomembnosti opredeli organizacija v svojih aktih.

4.25. Poleg razkritij iz SRS 4.24 so potrebna za vsako vrsto zalog razkritja:

a) računovodske usmeritve, uporabljene pri sprotnem in končnem vrednotenju zalog, pa tudi uporabljenih metod obračunavanja stroškov;

b) knjigovodske vrednosti in čiste iztržljive vrednosti zalog po razvrstitvah, ki ustrezajo organizaciji.

4.26. Razkrijejo se:

a) presežki in primanjkljaji pri popisu zalog;

b) odpisi vrednosti zalog zaradi sprememb njihove kakovosti in zaradi sprememb njihove vrednosti.

4.27. Razkrije se knjigovodska vrednost zalog, ki je zastavljena kot jamstvo za obveznosti.

C. Opredelitev ključnih pojmov

4.28. V tem standardu je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in opredeliti ključne.

a) **Material v širšem pomenu** so osnovni in pomožni material, polproizvodi, deli, nadomestni deli, drobni inventar ter gorivo in mazivo. Odpadki pri odpisanih stvareh ali lastni proizvodnji se štejejo za material, če so namenjeni prodaji.

b) **Drobni inventar v širšem pomenu** so orodje, naprave in druga oprema ter ločljiva embalaža in podobne stvari z dobo koristnosti do leta dni. Organizacija lahko uvrsti med drobni inventar tudi stvari drobnega inventarja, katerih doba koristnosti je daljša od leta dni in katerih posamična nabavna cena ne presega 500 evrov.

c) **Nedokončana proizvodnja v širšem pomenu** obsega nedokončano proizvodnjo na proizvajalnih mestih, lastne polproizvode in dele, namenjene za dokončevanje proizvodov, ter odpadke, namenjene uporabi v proizvodnji.

č) **Proizvodi** so dokončani proizvodi v obliki stvari, namenjeni nepo- sredni prodaji, ki pa so še vedno last organizacije. Vključujejo tudi tista biološka sredstva, ki so zaloga.

d) **Kmetijski pridelek** je pospravljen proizvod bioloških sredstev organizacije.

e) **Trgovsko blago** so kupljeni proizvodi, namenjeni prodaji.

f) **Uvozne dajatve** v okviru nabavne cene so carina pri uvozu, vstopni davek na dodano vrednost in morebitne druge dajatve pri nabavi.

g) **Neposredni stroški nabave** so prevozni stroški, stroški nakladanja, prekladanja in razkladanja, stroški prevoznega zavarovanja, stroški posebej zaračunane embalaže, stroški spremljanja blaga, stroški storitev posredniških agencij in podobni stroški, ki bremenijo kupca.

h) **Proizvajalni stroški** so neposredni stroški materiala, neposredni stroški dela, neposredni stroški storitev, neposredni stroški amortizacije in posredni proizvajalni stroški.

i) **Posredni proizvajalni stroški** so stroški materiala, storitev, dela in amortizacije, ki so obračunani v okviru proizvajalnega procesa, a jih ni mogoče neposredno povezovati z nastajajočimi poslovnimi učinki.

j) **Proizvajalni stroški v ožjem pomenu** so proizvajalni stroški, ki nastajajo v procesu proizvajanja, **proizvajalni stroški v širšem pomenu** pa proizvajalni stroški, ki nastajajo do dokončanja procesa proizvajanja in obsegajo tudi posredne stroške nakupovanja.

k) **Zožena lastna cena** obsega proizvajalne stroške v ožjem pomenu, posredne stroške nakupovanja, posredne stroške prodajanja in posredne stroške splošnih služb, ne pa tudi neposrednih stroškov prodajanja in stroškov izposojanja; če obsega tudi stroške izposojanja, govorimo o polni lastni ceni.

l) **Spremenljivi proizvajalni stroški** so poleg neposrednih proizvajalnih stroškov še spremenljivi del posrednih proizvajalnih stroškov.

m) **Popusti pri nakupni ceni** so le popusti, zapisani na računu; kasneje dobljeni popusti zmanjšujejo poslovne odhodke.

n) **Stalna (ocenjena, standardna) cena** je načrtovana (planska) nabavna cena ali pa so načrtovani stroški v duhu prvega odstavka SRS 4.12.

o) **Čista iztržljiva cena** je ocenjena prodajna cena, dosežena v rednem poslovanju, znižana za ocenjene stroške dokončanja in ocenjene stroške v zvezi s prodajo.

p) **Stroški izposojanja** so obresti in drugi stroški v zvezi z izposojanjem finančnih sredstev, porabljenih za pridobitev zalog.

r) **Biološko sredstvo** je živa žival ali rastlina.

s) **Pospravitev pridelka** je ločitev pridelka od biološkega sredstva ali prenehanje življenja biološkega sredstva.

š) **Stroški** prodaje so stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno odtujitvi sredstva ali denar ustvarjajoče enote, brez stroškov finan- ciranja in davka iz dobička. Ti stroški obsegajo predvsem morebitne pravne stroške, dajatve, stroške odstranitve sredstva in neposredne dodatne stroške, povezane s pripravljanjem sredstva za prodajo. Stroški prodaje izključujejo prevozne in druge stroške, ki so potrebni, da pride sredstvo na trg.

Č. Pojasnila

4.29. Zaloge materiala oziroma trgovskega blaga, oddanega v dodelavo in predelavo, izkazuje lastnik med svojimi zalogami, ob vrnitvi iz dodelave in

predelave pa poveča njihovo do tedaj izkazano vrednost za stroške v zvezi z dodelavo oziroma predelavo in za zaračunani davek na dodano vrednost, če ga pri obračunu ni mogoče odbiti kot vstopni davek. Organizacija, ki sprejme zaloge materiala oziroma trgovskega blaga v dodelavo oziroma predelavo, ni lastnica teh zalog, zato jih spremlja zunajbilančno. Dodelavo oziroma predelavo zaračuna lastniku, zaračunani znesek pa je zanj poslovni prihodek. Posebej izkazuje material oziroma trgovsko blago, oddan(o) kooperantom.

4.30. Zaloge proizvodov oziroma polproizvodov, oddanih v dodelavo oziroma predelavo, izkazuje lastnik med svojimi zalogami, ob vrnitvi iz dodelave oziroma predelave pa poveča stroške dodelave oziroma predelave. Organizacija, ki sprejme zaloge proizvodov oziroma polproizvodov v dodelavo oziroma predelavo, ni lastnica teh zalog, zato jih spremlja zunajbilančno. Dodelavo oziroma predelavo zaračuna lastniku, zaračunani znesek pa je zanj poslovni prihodek.

4.31. Stroški izposojanja, nastali v zvezi z nedokončano proizvodnjo in dokončanimi proizvodi, se vštevajo v vrednost nedokončane proizvodnje in proizvodov pri dolgotrajnih proizvajalnih procesih, na primer v ladjedelništvu, gradbeništvu in podobnih dejavnostih.

4.32. Tako nakupna vrednost obstoječe zgradbe ali strošek odškodnine za obstoječo zgradbo, ki bo odstranjena zaradi nove, zgrajene za trg, kakor neodpisana vrednost obstoječe zgradbe, ki je del opredmetenih osnovnih sredstev in bo zaradi nove, zgrajene za trg, odstranjena, sta strošek priprave gradbišča; obravnava se kot strošek materiala, ki se lahko v skladu z izbrano metodo vrednotenja všteje v ceno količinske enote v zalogi.

4.33. Ocena čiste iztržljive vrednosti mora temeljiti na čim zanesljivejših dokazih, razpoložljivih v času pripravljanja ocen vrednosti, ki jo bodo oziroma bi jo zaloge dosegle pri prodaji, in ne na občasnih nihanjih cen ali stroškov.

4.34. Zaloge je treba v celoti odpisati, če je njihova prodaja za vedno ustavljena ali uporaba prepovedana.

4.35. Spremembe čiste iztržljive vrednosti zalog, ki jih imajo v posesti proizvajalci kmetijskih in gozdarskih proizvodov, kmetijskih pridelkov po pospravitvi ter rudnin in mineralnih proizvodov ter se vrednotijo po čisti iztržljivi vrednosti glede na stopnjo proizvodnje, se pripoznajo v poslovnem izidu obdobja, v katerem je prišlo do sprememb.

Spremembe poštene vrednosti zalog, ki jih imajo v posesti posredniki, ki kupujejo ali prodajajo trgovsko blago po naročilu drugih ali za svoj račun, in se vrednotijo po pošteni vrednosti z odbitkom stroškov prodaje, se pripoznajo v poslovnem izidu obdobja, v katerem je prišlo do sprememb.

4.36. V primeru lastne porabe bioloških sredstev, ki so zaloge, ter pospravljenih kmetijskih pridelkov iz bioloških sredstev mora organizacija v skladu s SRS 4.10. posebej voditi evidence lastne porabe takšnih zalog.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

4.37. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 22. oktobra 2015. K njemu sta dala soglasje minister, pristojen za finance, in minister, pristojen za gospodarstvo. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati 1. januarja 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 4 – Zaloge (2006).

Slovenski računovodski standard 5 (2016)
TERJATVE

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju kratkoročnih in dolgoročnih poslovnih terjatev. Obdeluje:

a) razvrščanje terjatev;
b) pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj terjatev;
c) začetno računovodsko merjenje terjatev;
č) prevrednotovanje terjatev;
d) razkrivanje terjatev.

Ne obdeluje pa aktivnih (usredstvenih) časovnih razmejitev.

Povezan je predvsem s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 15, 17 in 20.

Standard (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvijo ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) ter Uvodom v Slovenske računovodske standarde in Okvirom SRS (2016).

B. Standard

a) Razvrščanje terjatev

5.1. Terjatve so na premoženjskopravnih in drugih razmerjih zasnovane pravice zahtevati od določene osebe plačilo dolga, ali v primeru danih predplačil dobavo kakih stvari ali opravitev kake storitve. V vsakem primeru, razen v primeru danih predplačil, gre za vzporejanje pogodbene pravice ene stranke, da dobi denar, z ustrezno obveznostjo druge pogodbene stranke, da izpolni obveznost.

Kot poslovne terjatve se ne štejejo finančne naložbe, temveč le tiste, povezane s finančnimi prihodki, ki izhajajo iz njih. Finančna sredstva, ki niso poslovne terjatve, so obravnavana v SRS 3 – Finančne naložbe. Aktivne časovne razmejitve spadajo med poslovne terjatve le v širšem pomenu ter niso predmet tega standarda.

5.2. Terjatve se pojavljajo večinoma do kupcev ali prevzemnikov terjatev ali drugih financerjev prodanih proizvodov in opravljenih storitev, lahko pa tudi do dobaviteljev prvin poslovnega procesa, zaposlenih, udeležencev pri razporejanju poslovnega izida, financerjev, uporabnikov finančnih naložb in

do države. Vključujejo tudi poslovne terjatve iz poslovanja za tuj račun, za odškodnine ter terjatve iz drugih poslovnih razmerij.

5.3. Terjatve do kupcev so terjatve v zvezi s prodanimi proizvodi, trgovskim blagom in opravljenimi storitvami pa tudi v zvezi s prodanimi drugimi sredstvi; terjatve do drugih financerjev prodanih proizvodov in opravljenih storitev so predvsem terjatve do države v zvezi z državnimi podporami ali subvencijami.

5.4. Terjatve do dobaviteljev prvin poslovnega procesa so njim dani predujmi za opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena sredstva, zaloge in še ne opravljene storitve pa tudi njim dana preplačila, are in varščine, terjatve do zaposlenih so njim dani predujmi in odškodninske obremenitve.

5.5. Terjatve do udeležencev pri razporejanju poslovnega izida so terjatve do države iz naslova preveč plačanih davkov ali do tistih, ki so dolžni prispevati k poravnavi izgube. Terjatve do financerjev se pojavljajo v glavnem v zvezi z nevplačanim v plačilo zapadlim vpisanim kapitalom, terjatve do uporabnikov finančnih naložb pa v zvezi z njim obračunanimi obrestmi in deleži v njihovem čistem dobičku. Posebna vrsta terjatev so terjatve do države v zvezi z vstopnim davkom na dodano vrednost in odložene terjatve za davek.

5.6. Dani predujmi se v bilanci stanja izkazujejo znotraj gospodarske kategorije, na katero se nanašajo. Dani predujmi za opredmetena osnovna sredstva so v isti skupini kot opredmetena osnovna sredstva, dani predujmi za neopredmetena sredstva so sestavni del neopredmetenih sredstev, dani predujmi za zaloge pa sestavni del zalog.

5.7. Terjatve se glede na zapadlost v plačilo razčlenjujejo na dolgoročne in kratkoročne. Na to razčlenitev ne vpliva razvidovanje predujmov med sredstvi v duhu SRS 5.6., ki so praviloma kratkoročne terjatve. Kratkoročne terjatve se predvidoma udenarijo najkasneje v letu dni. Vse druge terjatve se štejejo kot dolgoročne.

V bilanci stanja se dolgoročne terjatve, ki so že zapadle (a še niso poravnane), in dolgoročne terjatve, ki bodo zapadle v plačilo v letu dni po dnevu bilance stanja, izkazujejo kot kratkoročne terjatve.

5.8. Terjatve se razčlenjujejo na tiste, ki se nanašajo na organizacije v skupini, pridružene organizacije in druge. Takšne terjatve se obravnavajo posebej tudi zaradi sestavljanja konsolidiranih računovodskih izkazov. Posebej se obravnavajo tudi terjatve in deleži v terjatvah v primeru skupne dejavnosti.

5.9. Terjatve se razčlenjujejo tudi na tiste, ki se nanašajo na stranke v državi, in na tiste, ki se nanašajo na stranke v tujini.

5.10. Prejeti vrednostni papirji za poravnavo terjatev niso sestavni del terjatev. Prejeti čeki in takoj udenarljivi vrednostni papirji so sestavni del denarnih sredstev, prejete menice in vrednostni papirji s kasnejšo zapadlostjo v plačilo pa sestavni del kratkoročnih finančnih naložb.

5.11. Terjatve v posesti za trgovanje so sestavni del kratkoročnih finančnih naložb.

5.12. Vrednost terjatev je mogoče varovati pred tveganjem z ustreznimi izpeljanimi finančnimi instrumenti, ki spadajo med kratkoročne finančne naložbe ali kratkoročne finančne obveznosti.

b) Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj terjatev

5.13. Terjatev se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna kot sredstvo, če:

a) je verjetno, da bodo pritekale gospodarske koristi, povezane z njo, in

b) je mogoče njeno izvirno vrednost zanesljivo izmeriti.

5.14. Terjatev se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja na podlagi ustreznih listin pripozna kot sredstvo, ko se začnejo obvladovati nanjo vezane pogodbene pravice, če so izpolnjeni pogoji iz SRS 5.13.

5.15. Odložene terjatve za davek se izkažejo kot dolgoročne terjatve.

5.16. Odložene terjatve in odložene obveznosti za davek se pobotajo, če in le če ima organizacija zakonsko pravico pobotati odmerjene terjatve za davek in odmerjene obveznosti za davek ter se odložene terjatve in odložene obveznosti za davek nanašajo na davek iz dobička, ki pripada isti davčni oblasti.

5.17. Kratkoročne terjatve za davek se pojavijo iz vseh vrst terjatev do države iz naslova davkov, ki temeljijo na predpisih o obdavčenju. Terjatve do države so tudi terjatve za vračilo davkov, ki jih organizacije plačujejo v tujini, pa tudi terjatve za vračilo davkov v tujini, če temeljijo na davčnih predpisih in so izpolnjeni pogoji za pripoznanje terjatev iz 5.13.

5.18. Pripoznanje terjatve kot sredstva v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja se odpravi, če se ne obvladujejo več nanjo vezane pogodbene pravice, ne obvladujejo pa se, če se pravice do koristi, podrobno določene v pogodbi, izrabijo, če ugasnejo ali če se odstopijo.

c) Začetno računovodsko merjenje terjatev

5.19. Terjatve vseh vrst se ob začetnem pripoznanju izkazujejo v zneskih, ki izhajajo iz ustreznih listin, ob predpostavki, da bodo poplačane. Prvotne terjatve se lahko kasneje povečajo ali zmanjšajo, na primer zaradi naknadnih popustov, vračil blaga ali glede na prejeto plačilo ali drugačno poravnavo za vsak znesek, utemeljen s pogodbo.

5.20. Kasnejša povečanja terjatev (razen danih predujmov) praviloma povečujejo ustrezne poslovne prihodke ali finančne prihodke.

5.21. Obresti od terjatev so finančni prihodki.

5.22. Kasnejša zmanjšanja terjatev (razen danih predujmov) ne glede na prejeto plačilo ali drugačno poravnavo praviloma zmanjšujejo ustrezne poslovne prihodke ali finančne prihodke.

č) Prevrednotovanje terjatev

5.23. Prevrednotenje terjatev je sprememba njihove knjigovodske vrednosti. Kot prevrednotenje se ne šteje pogodbeno povečanje oziroma zmanjšanje njihove knjigovodske vrednosti, zaradi česar se terjatve neposredno povečajo ali zmanjšajo. Opravi se lahko na koncu poslovnega leta ali med njim. Pojavi se predvsem kot prevrednotenje terjatev zaradi njihove oslabitve oziroma odprave oslabitev, to je zmanjšanja oziroma morda kasneje povečanja njihove vrednosti na njihovo udenarljivo vrednost.

5.24. Terjatve se praviloma merijo po odplačni vrednosti.

5.25. Terjatve, izražene v tuji valuti, se na dan bilance stanja preračunajo v domačo valuto. Povečanje terjatev iz tečajnih razlik povečuje finančne prihodke, zmanjšanje terjatev pa povečuje finančne odhodke.

5.26. Če obstajajo nepristranski dokazi, da je prišlo pri terjatvi, izkazani po odplačni vrednosti, do izgube zaradi prevrednotenja na nižjo udenarljivo vrednost, se izguba zaradi oslabitve izmeri kot razlika med knjigovodsko vrednostjo terjatve pred prevrednotenjem in sedanjo vrednostjo pričakovanih prihodnjih denarnih tokov, ki so diskontirani po dejanski oziroma dogovorjeni obrestni meri. Knjigovodsko vrednost terjatve je treba zmanjšati s preračunom na kontu popravka vrednosti. Izguba bremeni prevrednotovalne poslovne odhodke v zvezi s terjatvami.

Terjatve, za katere se po začetnem pripoznanju domneva, da ne bodo poravnane oziroma ne bodo poravnane v celotnem znesku, se razkrijejo kot dvomljive, če se zaradi njih začne sodni postopek, pa kot sporne.

5.27. Če se pri terjatvah, prevrednotenih na nižjo udenarljivo vrednost, v naslednjem obdobju izguba zaradi prevrednotenja zmanjša, in če je mogoče zmanjšanje nepristransko povezati z dogodkom po prevrednotenju na nižjo udenarljivo vrednost, je treba že prej pripoznano izgubo zaradi prevrednotenja razveljaviti s preračunom na kontu popravka vrednosti. Zaradi razveljavitve knjigovodska vrednost terjatve ne sme biti večja od vrednosti, ki naj bi bila odplačna vrednost, če prevrednotenje na nižjo udenarljivo vrednost ne bi bilo pripoznano na dan, ko je izguba razveljavljena. Vrednost razveljavitve izgube se obravnava kot prevrednotovalni poslovni prihodek v zvezi s terjatvami.

5.28. Odložene terjatve za davek se ne diskontirajo.

d) Razkrivanje terjatev

5.29. Organizacije, ki niso zavezane reviziji, morajo razkrivati samo zakonsko določene informacije in podatke, preostale organizacije pa morajo izpolniti tudi zahteve po razkrivanju v skladu s tem standardom. Ta razkritja so predpisana za vse pomembne zadeve. Naravo in stopnjo pomembnosti opredeli organizacija v svojih aktih.

5.30. Pri poslovnih terjatvah so potrebna razkritja nezavarovanih in zavarovanih terjatev do kupcev pa tudi terjatev do članov poslovodstva, članov nadzornega sveta in lastnikov. Pri zavarovanih terjatvah se razkrijeta predmet in vrednost predmeta zavarovanja.

5.31. Za vsako vrsto terjatev se razkriva računovodska usmeritev za njihovo prevrednotenje skladno s SRS 5.38.

5.32. Za vsako vrsto terjatev se razkrivajo informacije o:

a) izpostavljenosti različnim vrstam tveganja ter

b) obsegu in vrsti finančnih instrumentov za varovanje pred tveganjem.

5.33. Za vsako skupino terjatev se razkriva razčlenitev terjatev po rokih zapadlosti v plačilo.

C. Opredelitev ključnih pojmov

5.34. V tem standardu je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in opredeliti.

a) **Dolgoročna terjatev** je terjatev, ki zapade v plačilo v obdobju, daljšem od leta dni po datumu bilance stanja.

b) **Kratkoročna terjatev** je terjatev, ki zapade v plačilo v obdobju, krajšem od leta dni po datumu bilance stanja.

c) **Poslovni cikel** je obdobje od pridobitve sredstva za uporabo do njegove prodaje za denar. Če poslovni cikel ni jasno opredeljen, se šteje, da traja leto dni. V organizacijah, v katerih je poslovni cikel daljši od leta dni, se med kratkoročne razvrščajo tudi terjatve (dolgovi) z rokom zapadlosti po več kot letu dni. Takšna razvrstitev se smiselno upošteva tudi pri sestavitvi bilance stanja.

č) **Prodaja na up (kredit)** je prodaja blaga ali storitve, ki ga (jo) kupec v trenutku prenosa nanj še ne plača.

d) **Dvomljiva terjatev** je terjatev, za katero se domneva, da ne bo poravnana oziroma ne bo poravnana v celotnem znesku.

e) **Sporna terjatev** je terjatev, ki sproži med upnikom in dolžnikom spor, ki ga rešuje sodišče.

f) **Varščina** je zastavljena nadomestna stvar, ki jo dá dolžnik upniku v zagotovilo, da bo izpolnil svoje obveznosti. Pri dolžniku je dana varščina izkazana kot terjatev, pri upniku pa dobljena varščina kot obveznost, ki zapade v plačilo ob poravnavi terjatve.

g) **Ara** je znesek denarja ali drugih nadomestnih stvari, ki jih ob sklenitvi pogodbe ena stranka izroči drugi stranki v znak, da je pogodba sklenjena in da je zagotovljena njena izpolnitev.

h) **Predujem (predplačilo, avans)** je vnaprejšnje plačilo dobavitelju za še ne v plačilo zapadlo obveznost. Pri kupcu je terjatev do dobavitelja, pri dobavitelju pa obveznost do kupca.

i) **Preplačilo** je presežek plačila obveznosti nad celotno obveznostjo, ki povzroči, da se pri plačniku pojavi ustrezna terjatev; navadno nastane zaradi pomote.

j) **Poštena vrednost** je cena, ki bi se prejela za prodajo sredstva ali plačala za prenos obveznosti v redni transakciji med udeleženci na trgu na datum merjenja.

k) **Odplačna vrednost terjatev** je znesek, s katerim se terjatev izmeri ob začetnem pripoznanju, zmanjšan za odplačilo glavnice, ter zmanjšan zaradi prevrednotenja na nižjo udenarljivo vrednost.

Č. Pojasnila

5.35. Nekatere terjatve, ki ne nastajajo odvisno od nakupa in prodaje, so lahko povezane tudi z nastankom finančnih prihodkov, čeprav niso finančne naložbe, na primer terjatve za obresti in dividende.

5.36. Terjatve pomembnih vrednosti, ki se ne obrestujejo, se v bilanci stanja izkažejo po diskontirani vrednosti, pri čemer se upošteva povprečna obrestna mera, ki jo v primerljivih poslih dosega organizacija. Tovrstnih terjatev ni treba diskontirati, če se ob nastanku upniškega razmerja pričakuje, da bo obdobje do dokončne zapadlosti terjatve krajše od enega leta.

Terjatve, ki se obrestujejo, se v bilanci stanja izkažejo po začetni pripoznani vrednosti, zmanjšani zaradi odplačil in prevrednotenja oziroma neudenarljivosti, upoštevajoč diskontiranje po dejanski oziroma dogovorjeni obrestni meri.

5.37. S kasnejšimi povečanji oziroma zmanjšanji terjatev iz SRS 5.19. in 5.23. so mišljene predvsem spremembe vrednosti terjatev zaradi kasnejših popustov, vračil prodanega blaga ali proizvodov, priznanih reklamacij ter kasneje ugotovljenih napak.

5.38. Popravki vrednosti terjatev, za katere organizacija ocenjuje, da jih ni mogoče v celoti poplačati, se za terjatve pomembnih vrednosti oblikujejo posamično, za ostale terjatve pa lahko v odstotku, izračunanem na podlagi

izkušenj iz preteklih let in pričakovanj v prihodnosti. Popravki vrednosti terjatev zmanjšujejo knjigovodsko vrednost terjatev in povečujejo prevrednotovalne poslovne odhodke, razen popravki vrednosti terjatev iz obresti ali dividend, ki povečujejo prevrednotovalne finančne odhodke.

5.39. Z valutnim tečajem je v tem standardu mišljen referenčni tečaj Evropske centralne banke, iz utemeljenih razlogov pa se lahko uporabi tudi ustrezni tečaj poslovne banke.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

5.40. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 22. oktobra 2015. K njemu sta dala soglasje minister, pristojen za finance, in minister, pristojen za gospodarstvo. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati 1. januarja 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 5 – Terjatve (2006) in Pojasnilo k SRS 5 (2006).

Slovenski računovodski standard 6 (2016)
NALOŽBENE NEPREMIČNINE

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju naložbenih nepremičnin. Obdeluje:

a) razvrščanje naložbenih nepremičnin;
b) pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj naložbenih nepremičnin;
c) začetno računovodsko merjenje naložbenih nepremičnin;
č) prevrednotovanje naložbenih nepremičnin;
d) razkrivanje naložbenih nepremičnin.

Povezan je predvsem s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 1, 8, 14, 15, 17 in 20.

Standard (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvijo ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) ter Uvodom v Slovenske računovodske standarde in Okvirom SRS (2016).

B. Standard

a) Razvrščanje naložbenih nepremičnin

6.1. Naložbena nepremičnina je nepremičnina, posedovana, da bi prinašala najemnino in/ali povečevala vrednost dolgoročne naložbe.

6.2. Naložbene nepremičnine so:

a) zemljišča, posedovana za povečevanje vrednosti dolgoročne naložbe, in ne za prodajo v bližnji prihodnosti v rednem poslovanju;
b) zemljišča, za katera organizacija ni določila prihodnje uporabe;
c) zgradbe v lasti ali najemu, oddane v enkratni ali večkratni poslovni najem;
č) prazne zgradbe, posedovane za oddajo v enkratni ali večkratni poslovni najem.

6.3. Za odločitev, ali se nepremičnina razvrsti kot naložbena nepremičnina, je potrebna presoja. Organizacija opredeli sodila, tako da lahko presoja dosledno v skladu z opredelitvijo pojma naložbene nepremičnine.

b) Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj naložbenih nepremičnin

6.4. Naložbena nepremičnina se pripozna kot sredstvo, če je:

a) verjetno, da bodo v organizacijo pritekale prihodnje gospodarske koristi, povezane z njo;

b) njeno nabavno vrednost mogoče zanesljivo izmeriti.

6.5. Naložbena nepremičnina se preneha pripoznavati kot sredstvo, če se odtuji ali za stalno umakne iz uporabe in iz odtujitve ni mogoče pričakovati nikakršnih prihodnjih gospodarskih koristi.

c) Začetno računovodsko merjenje naložbenih nepremičnin

6.6. Naložbena nepremičnina, ki izpolnjuje pogoje za pripoznanje, se ob začetnem pripoznanju ovrednoti po nabavni vrednosti. Sestavljajo jo njena nakupna cena in stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno nakupu. Takšni stroški vključujejo zaslužke za pravne storitve, davke od prenosa nepremičnine, stroške izposojanja in druge stroške posla.

Stroški izposojanja v zvezi s pridobitvijo naložbene nepremičnine se vštevajo v nabavno vrednost naložbene nepremičnine do njene usposobitve za uporabo, če ta nastaja dlje kot eno leto. Nabavno vrednost lahko sestavljajo tudi stroški, nastali v zvezi z najemi sredstev, ki se uporabljajo za gradnjo, dograjevanje, zamenjavo delov ali obnove naložbenih nepremičnin (na primer amortizacija sredstev), ki predstavljajo pravico do uporabe.

6.7. Nabavno vrednost v lastnem okviru zgrajene nepremičnine sestavljajo stroški v zvezi z njo do datuma njenega dokončanja ali razvijanja.

6.8. Najemnik na datum začetka najema pripozna delež v naložbeni nepremičnini, ki predstavlja pravico do uporabe, in obveznost iz najema. Za začetno računovodsko merjenje pravice do uporabe naložbenih nepremičnin in obveznosti iz najema pri najemniku se smiselno upošteva SRS 1.27.

6.9. Nabavna vrednost naložbene nepremičnine, pridobljene z zamenjavo za nedenarno sredstvo ali sredstvo, ki je deloma denarno in deloma nedenarno, pri čemer je denarni del nepomemben v razmerju do celotne nabavne vrednosti, se določi po pošteni vrednosti, razen če:

a) menjalni posel nima komercialne (trgovalne) vsebine ali

b) poštene vrednosti niti prejetega niti danega sredstva ni mogoče zanesljivo izmeriti.

Menjalni posel ima komercialno vsebino, če:

a) se ustroj (tveganje, časovna razporeditev in višina) denarnih tokov prejetega sredstva razlikuje od ustroja denarnih tokov danega sredstva, ali

b) se vrednost tistega dela poslovanja organizacije, na katerega je menjalna transakcija vplivala, zaradi tega posla spremeni, in

c) je razlika v točkah a) ali b) velika v primerjavi s pošteno vrednostjo zamenjanih sredstev.

Zaradi ugotavljanja komercialne vsebine menjalnega posla mora vrednost tistega dela poslovanja organizacije, na katerega je menjalna transakcija vplivala, odražati denarne tokove po obdavčitvi.

6.10. Če se prejeto sredstvo v zamenjavi ne ovrednoti po pošteni vrednosti, se njegova nabavna vrednost izmeri po knjigovodski vrednosti danega sredstva.

Naložbena nepremičnina, pridobljena z državno podporo ali donacijo, se izkazuje po nabavni vrednosti, če ta ni znana, pa po pošteni vrednosti.

6.11. Za merjenje naložbene nepremičnine po pripoznanju mora organizacija za svojo računovodsko usmeritev izbrati ali model nabavne vrednosti ali model poštene vrednosti; izbrano usmeritev mora uporabljati za vse naložbene nepremičnine. Če najemnik za naložbene nepremičnine uporabi model poštene vrednosti, navedeni model uporabi tudi za sredstva, ki predstavljajo pravico do uporabe.

6.12. Naložbena nepremičnina se meri po modelu nabavne vrednosti v skladu s SRS 1.

č) Prevrednotovanje naložbenih nepremičnin

6.13. Prevrednotenje naložbene nepremičnine je sprememba njene knjigovodske vrednosti zaradi uporabe modela poštene vrednosti in zmanjšanje njene knjigovodske vrednosti zaradi oslabitve. Oslabitve naložbenih nepremičnin, merjenih po modelu nabavne vrednosti, ureja SRS 17 – Oslabitev opredmetenih osnovnih in neopredmetenih sredstev.

6.14. Naložbeno nepremičnino, katere pošteno vrednost je mogoče zanesljivo izmeriti, je treba po pripoznanju izmeriti po pošteni vrednosti, če je organizacija izbrala model poštene vrednosti.

Dobiček ali izguba, ki izhaja iz spremembe poštene vrednosti naložbene nepremičnine, se pripozna v poslovnem izidu obdobja, v katerem se pojavi. V poslovnem izidu obdobja se dobiček ali izguba pripozna v znesku, ki se nanaša na to obdobje.

6.15. Poštena vrednost naložbene nepremičnine se ugotavlja v skladu s SRS 16 – Ugotavljanje in merjenje poštene vrednosti.

6.16. Če organizacija izbere model poštene vrednosti in poštene vrednosti naložbene nepremičnine po njem kasneje ni mogoče zanesljivo izmeriti, jo mora organizacija izmeriti po modelu nabavne vrednosti v skladu s SRS 1.

d) Razkrivanje naložbenih nepremičnin

6.17. Organizacije, ki niso zavezane reviziji, morajo razkrivati samo zakonsko določene informacije in podatke, preostale organizacije pa morajo izpolniti tudi zahteve po razkrivanju v skladu s tem standardom. Ta razkritja so predpisana za vse pomembne zadeve. Naravo in stopnjo pomembnosti opredeli organizacija v svojih aktih.

6.18. Za naložbene nepremičnine mora organizacija razkriti:

a) ali uporablja model poštene vrednosti ali model nabavne vrednosti;

b) sodila, ki jih uporablja, da bi razlikovala naložbene nepremičnine od lastniško uporabljanih nepremičnin in od nepremičnin, ki jih poseduje za prodajo v rednem poslovanju, če je razdelitev težka;

c) obseg, v katerem je poštena vrednost naložbenih nepremičnin zasnovana na oceni vrednosti pooblaščenega ocenjevalca vrednosti; če takšne ocene vrednosti ni bilo, je treba to dejstvo razkriti;

č) vrednosti, pripoznane v poslovnem izidu za prihodke od najemnin za naložbene nepremičnine, neposredne poslovne odhodke (tudi za popravila in vzdrževanje), izvirajoče iz naložbenih nepremičnin, ki so ustvarile prihodke od najemnin v obdobju, ter neposredne poslovne odhodke (tudi za popravila in vzdrževanje), izvirajoče iz naložbenih nepremičnin, ki niso povzročile prihodkov od najemnin v obdobju;

d) spremembe knjigovodske vrednosti od začetka do konca obračunskega obdobja (zaradi pridobitev, prekvalifikacij, odtujitev, amortizacije, prevrednotenja);

e) vpliv na poslovni izid zaradi prenosov na konte nepremičnin po SRS 6.28 in 6.29.

6.19. Če se za naložbeno nepremičnino uporablja model poštene vrednosti, je treba razkriti tudi uskladitev knjigovodske vrednosti naložbenih nepremičnin na začetku in koncu obdobja.

6.20. Če se za merjenje naložbene nepremičnine uporablja model nabavne vrednosti, je treba razkriti tudi:

a) uporabljene metode amortiziranja;

b) dobo koristnosti ali uporabljene stopnje amortiziranja;

c) nabavno vrednost in nabrano amortizacijo (povezano z nabranimi izgubami zaradi oslabitve) na začetku in koncu obdobja;

č) uskladitev njene knjigovodske vrednosti na začetku in koncu obdobja;

d) pošteno vrednost naložbene nepremičnine.

6.21. V primerih, opisanih v SRS 6.16, ko organizacija ne more zanesljivo izmeriti poštene vrednosti naložbene nepremičnine, mora razkriti:

a) opis naložbene nepremičnine;

b) pojasnilo, zakaj poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti;
c) če je možno, razpon ocen vrednosti, znotraj katerega je zelo verjetno poštena vrednost.

Za razkrivanje naložbenih nepremičnin, pridobljenih z najemom, se lahko smiselno uporabi SRS 1.45.

C. Opredelitev ključnih pojmov

6.22. V tem standardu je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in opredeliti.

a) **Naložbena nepremičnina** je nepremičnina (zemljišče ali zgradba ali del zgradbe ali oboje), posedovana (pri lastniku ali najemniku), da bi prinašala najemnino ali povečevala vrednost dolgoročne naložbe ali pa oboje, ne pa za uporabo pri proizvajanju ali dobavljanju blaga ali storitev ali za pisarniške namene ali prodajo v rednem poslovanju.

b) **Lastniško uporabljana nepremičnina** je nepremičnina, ki jo lastnik ali najemnik pri finančnem najemu uporablja pri proizvajanju ali dobavljanju blaga ali storitev ali za pisarniške namene.

c) **Knjigovodska vrednost** je znesek, s katerim se sredstvo pripozna v bilanci stanja.

č) **Nabavna vrednost** je znesek denarnih sredstev ali denarnih ustreznikov ali pa poštena vrednost drugih nadomestil, plačana oziroma dana za pridobitev sredstva v času njegove nabave ali gradnje, ali kjer je primerno, znesek, pripisan k temu sredstvu ob začetnem pripoznanju.

d) **Stroški izposojanja** so obresti in drugi stroški, ki nastajajo v organizaciji v zvezi z izposojanjem finančnih sredstev za pridobitev naložbene nepremičnine. To so tisti stroški, ki bi se jim bilo mogoče izogniti, če se ne bi pojavili izdatki za sredstvo v pripravi. Določijo se v znesku dejanskih stroškov namenskih posojil ali na podlagi sodila za pripis stroškov nenamenskih posojil, zmanjšanih za vse morebitne prihodke od financiranja v zvezi z začasno finančno naložbo izposojenih sredstev. Organizacija ne začne pripisa stroškov izposojanja k delu nabavne vrednosti, dokler niso izpolnjeni naslednji pogoji:
   a) v organizaciji nastanejo izdatki za sredstvo;
   b) v organizaciji nastanejo stroški izposojanja;
   c) organizacija začne dejavnosti, ki so potrebne za pripravo sredstva za nameravano uporabo.

   Organizacija preneha usredstvovati stroške izposojanja, ko so končane dejavnosti, potrebne za nameravano uporabo.

e) **Poštena vrednost** je cena, ki bi se prejela za prodajo sredstva ali plačala za prenos obveznosti v redni transakciji med udeleženci na trgu

na datum merjenja (glejte SRS 16 – Ugotavljanje in merjenje poštene vrednosti).

Č. Pojasnila

6.23. Naložbene nepremičnine so na primer:

a) zemljišče, posedovano bolj za povečevanje vrednosti dolgoročne naložbe kot za kratkoročno prodajo v rednem poslovanju;

b) zemljišče, posedovano za zdaj nedoločeno prihodnjo uporabo;

c) Zgradba, ki jo poseduje organizacija, ali sredstvo, ki predstavlja pravico do uporabe na podlagi pogodbe o poslovnem najemu zgradbe, in je dana v enkratni ali večkratni poslovni najem (podnajem);

č) zgradba, ki je prazna, vendar posedovana za oddajo v enkratni ali večkratni poslovni najem;

d) nepremičnine, ki se gradijo ali razvijajo za prihodnjo uporabo kot naložbene nepremičnine.

6.24. Naložbene nepremičnin pa na primer niso:

a) nepremičnine, namenjene prodaji v rednem poslovanju ali pa v gradnji ali razvoju za takšno prodajo (glejte SRS 4 – Zaloge), na primer nepremičnine, pridobljene izključno za kasnejšo odtujitev v bližnji prihodnosti ali za razvoj in preprodajo;

b) nepremičnine, zgrajene ali razvite v korist tretjih strank (glejte SRS 4 – Zaloge);

c) lastniško uporabljane nepremičnine (glejte SRS 1 – Opredmetena osnovna sredstva), tudi (med drugim) nepremičnine, posedovane za prihodnjo uporabo kot lastniško uporabljane nepremičnine, nepremičnine, posedovane za prihodnji razvoj in kasnejšo uporabo kot lastniško uporabljane nepremičnine, nepremičnine, ki jih uporabljajo zaposleni (za plačilo najemnine po tržnih cenah ali brez njega), in lastniško uporabljane nepremičnine, ki čakajo na odtujitev;

č) nepremičnine, dane drugim organizacijam v finančni najem.

6.25. Organizacija mora nepremičnine, ki se gradijo ali razvijajo za prihodnjo uporabo kot naložbene nepremičnine, obravnavati kot naložbene nepremičnine v gradnji ali izdelavi. Ta standard velja tudi za obstoječe naložbene nepremičnine, ki so se v preteklosti prenehale razvijati in se ponovno razvijajo, da se bodo v prihodnosti naprej uporabljale kot naložbene nepremičnine.

6.26. Pri nekaterih nepremičninah je en del posedovan, da bi prinašal najemnine ali da bi se povečevala vrednost dolgoročnih naložb, drugi del pa za uporabo pri proizvajanju ali dobavljanju blaga ali storitev ali za pisarniške namene. Če je takšna dela mogoče prodati ločeno (ali dati ločeno v finančni

najem), ju organizacija obračunava ločeno. Če delov ni mogoče prodati ločeno, je nepremičnina naložbena nepremičnina le, če je za uporabo pri proizvajanju ali dobavljanju blaga ali storitev ali za pisarniške namene posedovan nepomembni del.

6.27. Če se nepremičnina v najemu obravnava kot naložbena nepremičnina v skladu s tem standardom in če se uporablja model poštene vrednosti, zemljišča in zgradb ni treba meriti posebej.

Če se bo knjigovodska vrednost naložbene nepremičnine pokrila predvsem s prodajo in ne z uporabo, se ta nepremičnina opredeli kot nekratkoročno sredstvo za prodajo. Takšno nekratkoročno sredstvo se izmeri po knjigovodski vrednosti ali po pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, in sicer po tisti, ki je manjša.

6.28. Prenose na konte naložbenih nepremičnin ali z njih je treba opraviti, kadar in samo kadar se spremeni uporaba nepremičnin, kar dokazuje:

a) začetek lastniške uporabe pri prenosih s kontov naložbenih nepremičnin na konte lastniško uporabljanih nepremičnin;
b) začetek razvijanja za prodajo pri prenosih s kontov naložbenih nepremičnin na konte zalog;
c) konec lastniške uporabe pri prenosih s kontov lastniško uporabljanih nepremičnin na konte naložbenih nepremičnin; ali
č) oddajo v poslovni najem drugi stranki pri prenosih s kontov zalog na konte naložbenih nepremičnin.

6.29. Pri prenosih s kontov naložbenih nepremičnin, obravnavanih po pošteni vrednosti, na konte lastniško uporabljanih nepremičnin ali zalog, velja, da je predvidena nabavna vrednost nepremičnin pri kasnejšem obračunavanju po SRS 1 ali SRS 4 njihova poštena vrednost na dan spremembe uporabe.

Če postane lastniško uporabljana nepremičnina naložbena nepremičnina, ki bo obravnavana po pošteni vrednosti, mora organizacija uporabljati SRS 1 vse do datuma spremembe uporabe. Organizacija obravnava vsako razliko med knjigovodsko vrednostjo nepremičnine po SRS 1 in njeno pošteno vrednostjo na ta datum enako kot prevrednotenje po SRS 1.

Pri prenosih s kontov zalog na konte naložbenih nepremičnin, ki se bodo obravnavale po pošteni vrednosti, se vsaka razlika med pošteno vrednostjo naložbene nepremičnine na datum prenosa in knjigovodsko vrednostjo, po kateri je bila izkazana med zalogami, preden je bila razvrščena kot naložbena nepremičnina, pripozna v poslovnem izidu.

Ko je gradnja ali razvijanje v lastnem okviru nastajajoče naložbene nepremičnine, ki se bo obravnavala po pošteni vrednosti, dokončana (dokončano), se vsaka razlika med pošteno vrednostjo naložbene nepremičnine na datum prenosa in njeno knjigovodsko vrednostjo pripozna v poslovnem izidu.

6.30. Organizacija najemnica se lahko odloči, da pri računovodenju najemov naložbenih nepremičnin ravna smiselno enako, kot je to določeno v SRS 1.63.

Prehod na ta standard v delu, ki se nanaša na spremembe področja najemov, organizacija opravi smiselno enako, kot je to določeno v SRS 1.68.

6.31. Dobiček ali izguba iz umika iz uporabe ali odtujitve naložbene nepremične se ugotavlja kot razlika med čisto prodajno vrednostjo ob odtujitvi in knjigovodsko vrednostjo ter se pripoznata v poslovnem izidu. Nadomestila, ki jih dajejo tretje stranke za naložbene nepremičnine, ki so bile oslabljene, izgubljene ali opuščene, se pripoznajo v poslovnem izidu, ko je zanje vzpostavljena terjatev.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

6.32. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 22. oktobra 2015. K njemu sta dala soglasje minister, pristojen za finance, in minister, pristojen za gospodarstvo. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati 1. januarja 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 6 – Naložbene nepremičnine (2006).

SLOVENSKI INŠTITUT za REVIZIJO

Slovenski računovodski standard 7 (2016)
DENARNA SREDSTVA

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju denarnih sredstev. Obdeluje:

a) razvrščanje denarnih sredstev;
b) pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj denarnih sredstev;
c) začetno računovodsko merjenje denarnih sredstev;
č) prevrednotovanje denarnih sredstev;
d) razkrivanje denarnih sredstev.

Povezan je predvsem s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 5, 6, 9, 11, 20 in 22.

Standard (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvijo ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) ter Uvodom v Slovenske računovodske standarde in Okvirom SRS (2016).

A. ndard

a) Razvrščanje denarnih sredstev

7.1. Denar je zakonito plačilno sredstvo, ki je posrednik pri menjavi poslovnih učinkov v razmerah blagovnega gospodarstva, trga in delitve dela. Denar so gotovina, knjižni denar in denar na poti.

7.2. Gotovina je denar v blagajni, in sicer v obliki bankovcev (papirnatega denarja) in kovancev.

7.3. Knjižni denar je dobroimetje na računih pri banki ali drugi finančni instituciji, ki se lahko uporablja za plačevanje.

7.4. Denar na poti je denar, ki se prenaša iz blagajne na ustrezni račun pri banki ali drugi finančni instituciji, do vpisa dobroimetja pri njej.

7.5. Med denarna sredstva uvrščamo tudi denarne ustreznike. Denarni ustrezniki so naložbe, ki jih je mogoče hitro oziroma v bližnji prihodnosti pretvoriti v vnaprej znani znesek denarnih sredstev in pri katerih je tveganje spremembe vrednosti nepomembno. Sem lahko uvrščamo kratkoročne depozite in vloge v bankah (na primer z zapadlostjo v plačilo največ tri mesece po pridobitvi) ter podobne naložbe, ki sicer niso namenjene vzpo-

stavljanju naložb, temveč zagotavljanju plačilne sposobnosti. Med denarne ustreznike uvrščamo tudi takoj udenarljive dolžniške vrednostne papirje z nizkim tveganjem, ki so uvrščeni na organizirani trg (državne obveznice, blagajniške zapise in podobne), ter takoj udenarljive prejete čeke.

7.6. Denar niso niti izdani čeki, ki so odbitna postavka denarnih sredstev, niti denar na poti, ki se prenaša z računa pri banki na druge ustrezne račune, dokler se ne vpiše kot dobroimetje na njih. Tudi dogovorjena samodejna zadolžitev na tekočem računu ni denar.

7.7. Vrednotnice (na primer znamke) v blagajni se ne izkazujejo med denarnimi sredstvi, temveč se obravnavajo kot kratkoročno odloženi stroški (med aktivnimi časovnimi razmejitvami).

7.8. Posebej se izkazujejo denarna sredstva v domači in tuji valuti v blagajni ter na lastnih računih v bankah in drugih finančnih institucijah.

b) Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj denarnih sredstev

7.9. Denarno sredstvo se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna, če:

a) je verjetno, da bodo pritekale gospodarske koristi, povezane z njim, in
b) je mogoče njegovo nabavno vrednost zanesljivo izmeriti.

7.10. Denarno sredstvo se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna na podlagi ustreznih listin, ki ga dokazujejo in na podlagi katerih se začnejo obvladovati nanj vezane pravice.

7.11. Pripoznanje denarnega sredstva v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja se odpravi, če se ne obvladujejo več nanj vezane pravice. Nanj vezane pravice se ne obvladujejo, če se izrabijo, če ugasnejo ali če se odstopijo.

c) Začetno računovodsko merjenje denarnih sredstev

7.12. Denarno sredstvo se ob začetnem pripoznanju izkaže v znesku, ki izhaja iz ustrezne listine, po preveritvi, da ima takšno naravo. Denarno sredstvo, izraženo v tuji valuti, se prevede v domačo valuto po menjalnem tečaju na dan prejema.

7.13. Knjigovodska vrednost denarnega sredstva je enaka njegovi začetni nominalni vrednosti, dokler se ne pojavi potreba po prevrednotenju.

č) Prevrednotovanje denarnih sredstev

7.14. Prevrednotenje denarnih sredstev je sprememba njihove knjigovodske vrednosti in se lahko opravi na koncu poslovnega leta ali med njim. Pojavi se le v primeru denarnih sredstev, izraženih v tujih valutah, če se po prvem pripoznanju spremeni valutni tečaj. Tečajna razlika, ki se pojavi pri tem, lahko poveča ali zmanjša prvotno izkazano vrednost; vendar se v prvem primeru izkaže finančni prihodek v zvezi z denarnimi sredstvi, v drugem

primeru pa finančni odhodek v zvezi z denarnimi sredstvi, ne pa prevrednotovalni finančni prihodek oziroma prevrednotovalni finančni odhodek.

d) Razkrivanje denarnih sredstev

7.15. Organizacije, ki niso zavezane reviziji, morajo razkrivati samo zakonsko določene informacije in podatke, preostale organizacije pa morajo izpolniti tudi zahteve po razkrivanju v skladu s tem standardom. Ta razkritja so predpisana za vse pomembne zadeve. Naravo in stopnjo pomembnosti opredeli organizacija v svojih aktih.

7.16. Organizacija mora razkriti sestavne dele denarnih sredstev, pa tudi zneske dogovorjenih samodejnih zadolžitev na tekočih računih pri bankah, s katerimi organizacija lahko zagotavlja tekočo plačilno sposobnost.

B. redelitev ključnih pojmov

7.17. V tem standardu je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in opredeliti.

a) **Denarna sredstva v računovodskem pomenu** so gotovina, knjižni denar, denar na poti in denarni ustrezniki. Gre za širše obravnavanje denarnih sredstev, pri katerem so med denarna sredstva vključena tudi tista sredstva, ki jih je mogoče hitro oziroma v bližnji prihodnosti pretvoriti v denar kot plačilno sredstvo za poravnavanje dolgov ali za izplačilo s kakšnim drugim namenom neposredno in brez kakršnihkoli omejitev.

b) **Denarna postavka** je širši pojem od denarnih sredstev v duhu tega standarda, saj obsega tudi terjatve in dolgove v denarju, vsa druga sredstva in obveznosti do virov sredstev pa so nedenarne postavke.

c) **Dogovorjena samodejna zadolžitev na transakcijskem računu** je znesek, do katerega se lahko po dogovoru z banko na transakcijskem računu pri njej samodejno uporablja posojilo, ki je po poslovnofinančnem razumevanju sestavni del celotnih razpoložljivih denarnih sredstev.

č) **Finančni instrument** je pogodba, na podlagi katere nastane finančno sredstvo ene organizacije in hkrati finančna obveznost ali kapitalski instrument druge organizacije.

d) **Finančno sredstvo** je vsako sredstvo, ki je:

a) denar;
b) pogodbena pravica prejeti denar ali drugo finančno sredstvo;
c) pogodbena pravica zamenjati finančne instrumente z drugimi pod pogoji, ki utegnejo biti ugodni;

č) kapitalski finančni instrument druge organizacije; ali
d) pogodba, ki se (lahko) poravna z lastnimi kapitalskimi instrumenti organizacije.

Č. Pojasnila

7.18. Čeke in menice, prejete v udenarjenje, in/ali lastne trasirane menice je mogoče uporabiti kot plačilne instrumente z indosiranjem, to je izključno z upnikovim soglasjem, kar se pojavlja še zlasti, če je na tej podlagi menični dolžnik kaka ugledna banka. Sicer pa lahko organizacija, ki prejme v udenarjenje menice in/ali lastne trasirane menice, na njihovi podlagi pridobi denar, katerega znesek je manjši od njihovih nominalnih zneskov, in sicer za obračunane obresti do roka zapadlosti v plačilo in opravnino (provizijo), če kaka banka privoli, da jih odkupi. V primeru lastne trasirane menice je to od banke dobljeno posojilo na podlagi takšne menice. V udenarjenje prejeta menica se pretvori v denar v roku njene zapadlosti v plačilo na podlagi zahtevka, predloženega glavnemu dolžniku ali kakemu od solidarnih dolžnikov; to se zabeleži tudi v knjigovodskem razvidu.

7.19. Vrednotnice, kot so poštne znamke, bloki vozovnic in nalepke za krajevni javni promet ter boni za prehrano in podobno, se ne posedujejo za pretvorbo v denar, temveč da bi se z njimi poenostavila posebna plačila skladno z njihovimi raznovrstnimi nameni. Zato se ne obravnavajo kot gotovina, čeprav se hranijo v blagajni. Iz tega sledi, da se izkazujejo ločeno od gotovine.

7.20. Z valutnim tečajem je v tem standardu mišljen referenčni tečaj Evropske centralne banke, iz utemeljenih razlogov pa se lahko uporabi tudi ustrezni tečaj poslovne banke.

C. uma sprejetja in začetka uporabe

7.21. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 22. oktobra 2015. K njemu sta dala soglasje minister, pristojen za finance, in minister, pristojen za gospodarstvo. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati 1. januarja 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 7 – Denarna sredstva (2006).

Slovenski računovodski standard 8 (2016)
KAPITAL

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju kapitala kot obveznosti do lastnikov. Obdeluje:

a) razvrščanje kapitala;
b) pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj kapitala;
c) začetno računovodsko merjenje kapitala;
č) prevrednotovanje kapitala;
d) razkrivanje kapitala.

Povezan je predvsem s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) od 1 do 7, od 9 do 11 in 20.

Standard (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvijo ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) ter Uvodom v Slovenske računovodske standarde in Okvirom SRS (2016).

B. Standard

a) Razvrščanje kapitala

8.1. Celotni kapital organizacije je njegova obveznost do lastnikov, ki zapade v plačilo, če organizacija preneha delovati, pri čemer se velikost kapitala popravi glede na tedaj dosegljivo ceno čistega premoženja. Opredeljen je z zneski, ki so jih vložili lastniki, ter z zneski, ki so se pojavili pri poslovanju in pripadajo lastnikom. Zmanjšujejo ga izguba pri poslovanju, odkupljene lastne delnice in lastni poslovni deleži ter dvigi (izplačila).

8.2. Celotni kapital sestavljajo vpoklicani kapital, kapitalske rezerve, rezerve iz dobička, revalorizacijske rezerve, rezerve, nastale zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti, preneseni čisti dobiček iz prejšnjih let ali prenesena čista izguba iz prejšnjih let, in prehodno še nerazdeljeni čisti dobiček ali še neporavnana čista izguba poslovnega leta.

8.3. Osnovni kapital se pojavlja glede na vrsto organizacije kot:
- delniški kapital,
- kapital z deleži ali
- kapitalska vloga.

Deli se na vpoklicani osnovni kapital in nevpoklicani osnovni kapital. Nevpoklicani osnovni kapital je odbitna postavka od osnovnega kapitala.

Delniški kapital se pojavlja pri delniških družbah, kapital z deleži pri drugih gospodarskih družbah, kapitalska vloga pa pri organizacijah posamičnih lastnikov.

8.4. Delniški kapital se razčlenjuje na delniški kapital iz navadnih delnic, delniški kapital iz prednostnih delnic in delniški kapital iz posameznih izdaj delnic.

8.5. Kapitalske rezerve sestavljajo zneski, ki jih organizacija pridobi iz vplačil, ki presegajo najmanjše emisijske zneske delnic ali zneske osnovnih vložkov, zneski, ki presegajo knjigovodske vrednosti pri odtujitvi predhodno pridobljenih lastnih delnic oziroma lastnih poslovnih deležev (vplačani presežek kapitala), zneski, ki jih organizacija pridobi pri izdaji zamenljivih obveznic ali obveznic z delniško nakupno opcijo nad nominalnim zneskom obveznic, zneski, ki jih dodatno vplačajo družbeniki za pridobitev dodatnih pravic iz delnic oziroma poslovnih deležev, zneski drugih vplačil družbenikov na podlagi statuta (na primer poznejša vplačila družbenikov), zneski na podlagi poenostavljenega zmanjšanja osnovnega kapitala z umikom delnic oziroma poslovnih deležev, zneski na podlagi odprave splošnega prevrednotovalnega popravka kapitala in zneski prihodkov iz prenehanja ali zmanjšanja obveznosti na podlagi sklenjene prisilne poravnave, ki presegajo znesek prenesene izgube.

Kapitalske rezerve (vplačani presežek kapitala) sestavljajo pri organizaciji prevzemnici v poslovni kombinaciji pod skupnim upravljanjem tudi zneski iz obračunane poslovne kombinacije po metodi knjigovodskih vrednosti sredstev in obveznosti prevzetega podjema.

8.6. Rezerve iz dobička so namensko zadržani del čistega dobička iz prejšnjih let, predvsem za poravnavanje možnih izgub v prihodnosti. Obvezno se razčlenjujejo na zakonske rezerve, rezerve za lastne delnice oziroma lastne poslovne deleže, statutarne rezerve in druge rezerve iz dobička.

8.7. Preneseni čisti dobiček iz prejšnjih let je ostanek tedanjega čistega dobička, ki ni v obliki dividend ali drugih deležev razdeljen lastnikom kapitala pa tudi ne namensko opredeljen kot rezerva. Prenesena čista izguba iz prejšnjih let je izguba, ki ni poravnana s čistim dobičkom poslovnega leta in z nabranimi drugimi sestavinami kapitala, predvsem z rezervami ali dobičkom prejšnjih let; kot takšna zmanjšuje celotni kapital.

8.8. Revalorizacijske rezerve se nanašajo na povečanje knjigovodske vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev zaradi revaloriziranja.

Rezerve, nastale zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti, se nanašajo na povečanje oziroma zmanjšanje knjigovodske vrednosti finančnih naložb,

aktuarske dobičke ali izgube iz naslova odpravnin ob upokojitvi in zneske dokazanega dobička ali dokazane izgube iz spremembe poštene vrednosti finančnih sredstev, razpoložljivih za prodajo, ki ni del razmerja pri varovanju vrednosti.

b) Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj kapitala

8.9. Računovodsko pripoznavanje posameznih sestavin kapitala je treba razlikovati od dejanskega pripoznavanja kapitala kot ostanka sredstev po odštetju vseh dolgov. Običajno je celotni znesek kapitala le naključno enak celotni tržni vrednosti delnic ali znesku, za katerega bi bilo mogoče prodati bodisi čisto premoženje po delih bodisi organizacijo kot celoto po načelu časovne neomejenosti delovanja.

8.10. Osnovni kapital se pripozna ob pojavitvi denarnih in stvarnih vložkov v organizacijo in prehodno še ob pojavitvi terjatev do vpisnikov kapitala. Za pripoznanje ni odločilen znesek odobrenega kapitala, vplačanega kapitala ali kapitala v obtoku, temveč je odločilen vpisani kapital.

8.11. Vpisane, a še ne vplačane delnice in poslovni deleži so sestavni del osnovnega kapitala, izraženega tudi v ustreznih terjatvah do delničarjev oziroma vpisnikov poslovnih deležev. Pri finančnih analizah se še ne vplačani vpisani kapital odšteva od celotnega kapitala.

Od prejšnjih lastnikov odkupljene lastne delnice in lastni poslovni deleži so sestavni del celotnega kapitala in se odštevajo od njega.

8.12. Vplačani presežek kapitala kot del kapitalskih rezerv se pripozna ob prvi prodaji delnic oziroma vpisu kapitala ne glede na to, ali se tedaj prehodno pojavijo še terjatve do vpisnikov. Vplačani presežek kapitala nastane tudi pri ponovni prodaji predhodno pridobljenih lastnih delnic oziroma lastnih poslovnih deležev kot presežek njihove prodajne vrednosti nad njihovo nabavno oziroma knjigovodsko vrednostjo. Kapitalska rezerva (vplačani presežek kapitala) nastane tudi v družbi z omejeno odgovornostjo, kadar družbeniki pri njeni ustanovitvi ali pri povečanju osnovnega kapitala vplačajo denarne oziroma stvarne osnovne vložke, katerih vrednost presega njihovo nominalno vrednost.

8.13. Rezerve iz dobička se pripoznajo, ko jih oblikuje organ, ki sestavi letno poročilo, oziroma s sklepom pristojnega organa.

8.14. Preneseni čisti dobiček iz prejšnjih let se pripozna, ko je sprejet sklep o razdelitvi bilančnega dobička posameznega poslovnega leta ter so iz njega izločeni zneski za poravnavo preteklih izgub, zneski za rezerve in deleži lastnikov kapitala. Prenesena čista izguba iz prejšnjih let se pripozna, ko je z rezervami in po sklepu o njeni poravnavi z nabranimi drugimi sestavinami

kapitala, predvsem z dobičkom prejšnjih poslovnih let, ni mogoče v celoti poravnati. Preneseno čisto izgubo pri organizaciji prevzemniku v poslovni kombinaciji pod skupnim upravljanjem neposredno povečujejo tudi zneski iz obračunane poslovne kombinacije po metodi knjigovodskih vrednosti sredstev in obveznosti prevzetega podjema.

8.15. Revalorizacijske rezerve in rezerve, nastale zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti, se pripoznajo na podlagi opravljene revalorizacije oziroma izmeritve sredstev po pošteni vrednosti na koncu poslovnega leta ali med njim.

8.16. Prehodno nerazdeljeni čisti dobiček ali prehodno neporavnana čista izguba poslovnega leta se pripozna na podlagi potrebnih izračunov za poslovno leto.

8.17. Pripoznanje posamezne sestavine celotnega kapitala v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja se odpravi, kadar je utemeljeno porabljena.

c) Začetno računovodsko merjenje kapitala

8.18. Osnovni kapital in kapitalska rezerva (vplačani presežek kapitala) se pojavljata z denarnimi in stvarnimi vložki v organizacijo ter prehodno še s terjatvami do vpisnikov.

8.19. Za najmanjšo emisijsko vrednost odkupljenih in nato umaknjenih lastnih delnic oziroma lastnih poslovnih deležev se zmanjša osnovni kapital. Če so bile odkupljene po višji ceni, je treba za razliko hkrati zmanjšati tudi druge sestavine celotnega kapitala. Če so bile/bili odkupljene/odkupljeni po nižji ceni, je treba za razliko oblikovati kapitalske rezerve. Če je organizacija umaknjene lastne delnice in/ali lastne poslovne deleže pridobila neodplačno ali če jih je umaknila v breme čistega dobička ali prenesenega dobička ali statutarnih rezerv ali drugih rezerv iz dobička, se za znesek zmanjšanja osnovnega kapitala (v velikosti emisijske vrednosti lastnih delnic oziroma lastnih poslovnih deležev) povečajo kapitalske rezerve.

č) Prevrednotovanje kapitala

8.20. Prevrednotenje kapitala je sprememba njegove knjigovodske vrednosti kot posledica revalorizacije opredmetenih osnovnih sredstev oziroma izmeritev finančnih naložb po pošteni vrednosti. Kot prevrednotenje ne velja vračunavanje novih vplačil, novih izplačil in zneskov, ki izhajajo iz sprotnega čistega dobička oziroma sprotne čiste izgube.

8.21. Revalorizacijske rezerve se pojavijo zaradi povečanja knjigovodske vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev ter jih je treba izkazovati ločeno glede na nastanek. Omogočajo kritje kasnejšega zmanjšanja knjigovodske vrednosti oziroma oslabitve opredmetenih osnovnih sredstev.

8.22. Rezerve, nastale zaradi vrednotenja finančnih naložb po pošteni vrednosti, se pojavijo zaradi izmeritve finančnih naložb po pošteni vrednosti in se prilagajajo spremembam poštene vrednosti. Odpravljajo se preko izkaza poslovnega izida ali preko čistega prenesenega poslovnega izida.

d) Razkrivanje kapitala

8.23. Organizacije, ki niso zavezane reviziji, morajo razkrivati samo zakonsko določene informacije in podatke, preostale organizacije pa morajo izpolniti tudi zahteve po razkrivanju v skladu s tem standardom. Ta razkritja so predpisana za vse pomembne zadeve. Naravo in stopnjo pomembnosti opredeli organizacija v svojih aktih.

8.24. Pri vsaki vrsti delniškega kapitala je treba posebej razkriti:

a) število izdanih in v celoti vplačanih delnic ter število izdanih in ne v celoti vplačanih delnic;

b) lastnost delnic (pravice, prednosti in omejitve v zvezi z delnicami posameznega razreda), tudi omejitve razdeljevanja dividend;

c) izdajo novih delnic, združitev delnic, razdružitev delnic, umik delnic in spremembo lastnosti delnic;

č) število odkupljenih lastnih delnic in delnic, ki jih imajo druge organizacije v skupini;

d) podatke o možnih pogojno izdanih delnicah (uresničitev pravice imetnikov zamenljivih obveznic do zamenjave v delnice ali uresničitev prednostne pravice do nakupa novih delnic).

8.25. Razkrivata se narava in namen vseh vrst rezerv.

8.26. Razkriva se znesek dividend nabiralnih (kumulativnih) in/ali prednostnih delnic, ki še niso bile izplačane.

8.27. Razkrivajo se drugi pomembni podatki v zvezi s stanjem in gibanjem sestavin kapitala.

C. Opredelitev ključnih pojmov

8.28. V tem standardu je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in opredeliti.

a) **Celotni kapital** je kapital, s katerim lastniki financirajo organizacijo. Pri delniških družbah se lahko imenuje tudi delničarski kapital, to je kapital, ki pripada delničarjem in ima več sestavin, med katerimi je tudi osnovni kapital, to je delniški kapital, ki opredeljuje lastništvo nad takšno organizacijo.

b) **Odobreni kapital** je v statutu določen kapital, do katerega lahko poslovodstvo poveča osnovni kapital, če dá soglasje nadzorni svet.

Odobreni kapital se ne pripozna v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja, temveč je naveden le v pojasnilih k bilanci stanja.

c) **Vpisani kapital** je v delniški družbi vrednost izdanih delnic; v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja se pripozna kot osnovni kapital ne glede na to, ali so delnice vplačane ali ne.

č) **Vplačani kapital** je v delniški družbi razlika med vpisanimi delnicami in še ne vplačanimi delnicami, v družbi z omejeno odgovornostjo pa razlika med vpisanim kapitalom in še ne vplačanimi deleži kapitala.

d) **Kapital v obtoku** je v delniški družbi razlika med vpisanim kapitalom in odkupljenimi lastnimi delnicami. Imenuje se lahko tudi uveljavljajoči se kapital.

e) **Navadne delnice** so del delniškega kapitala. Njihovi lastniki so upravičeni do soupravljanja. Če je čisti dobiček dovolj velik, da pokrije dividende prednostnih delnic, se lahko izplačajo dividende.

f) **Prednostne delnice** so del delniškega kapitala. Njihovi lastniki praviloma niso upravičeni do soupravljanja. Če je čisti dobiček dovolj velik, se izplačajo dividende v predvidenem odstotku ali znesku.

g) **Kapitalski instrument** je pogodba, ki dokazuje preostali delež v sredstvih po odštetju vseh dolgov.

h) **Preneseni čisti dobiček iz prejšnjih let** je zadržani čisti dobiček, ki še ni razdeljen.

Č. Pojasnila

8.29. Če se osnovni kapital med letom poveča s stvarnimi vložki, se ti izkažejo med sredstvi z dnem prevzema.

Denarni in stvarni vložki se do dneva vpisa kapitala v sodni register izkazujejo kot obveznost. Osnovni kapital se poveča z dnem vpisa v sodni register in s tem dnem se povečanje tudi knjigovodsko pripozna.

8.30. Pridobljene lastne delnice ali lastni poslovni deleži se odštevajo od kapitala. V izkazu poslovnega izida se ob nakupu, prodaji, izdaji ali umiku ne pripozna dobiček ali izguba iz tega posla oziroma se vse razlike poračunavajo s kapitalom.

8.31. Obveznosti za dividende se ne izkazujejo posebej kot sestavni del kapitala, temveč se izkazujejo kot finančni dolg, čim je čisti dobiček razdeljen. Sestavni del kapitala je le nerazdeljeni čisti dobiček, preden se razdeli delničarjem, razporedi v rezerve in tako naprej.

8.32. Vse druge sestavine celotnega kapitala pripadajo lastnikom osnovnega kapitala v sorazmerju z njihovimi lastniškimi deleži v osnovnem kapitalu.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

8.33. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 22. oktobra 2015. K njemu sta dala soglasje minister, pristojen za finance, in minister, pristojen za gospodarstvo. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati 1. januarja 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 8 – Kapital (2006).

Slovenski računovodski standard 9 (2016)
DOLGOVI

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju poslovnih in finančnih dolgov. Obdeluje:

a) razvrščanje dolgov;
b) pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj dolgov;
c) računovodsko merjenje dolgov;
č) prevrednotovanje dolgov;
d) razkrivanje dolgov.

Povezan je predvsem s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 8, 14, 15, in 20.

Standard (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvijo ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) ter Uvodom v Slovenske računovodske standarde in Okvirom SRS (2016).

B. Standard

a) Razvrščanje dolgov

9.1. Dolgovi so pripoznane obveznosti v zvezi s financiranjem lastnih sredstev, ki jih je treba vrniti oziroma poravnati, zlasti v denarju. Kot posebna vrsta dolgov se obravnavajo odložene obveznosti za davek.

9.2. Dolgovi so lahko finančni ali poslovni. Finančni dolgovi se pojavljajo, ker posojilodajalci vnašajo v organizacijo denarna sredstva ali ker z denarjem poplačujejo njegove poslovne dolgove, poslovni dolgovi pa se pojavljajo, ker dobavitelji vnašajo v organizacijo prvine, potrebne pri ustvarjanju proizvodov in opravljanju storitev. Obstajajo tudi dolgovi, prevzeti od drugih oseb.

9.3. Finančni dolgovi so dobljena posojila na podlagi posojilnih pogodb in izdani dolžniški vrednostni papirji razen izdanih čekov, ki se štejejo kot odbitna postavka pri denarnih sredstvih. Podvrsta dobljenih posojil so tudi dobljene vloge in tudi dolgovi do najemodajalcev v primeru finančnega najema.

9.4. Poslovni dolgovi so dobaviteljski krediti za kupljeno blago ali kupljene storitve, obveznosti do zaposlenih za opravljeno delo, obveznosti do finan-

cerjev v zvezi z obrestmi in podobnimi postavkami, obveznosti do države iz naslova javnih dajatev, ki so z zakoni in drugače predpisane kot splošno obvezne ter tako vključujejo davke, prispevke, trošarine in druge obvezne javne dajatve. Podvrsta poslovnih dolgov so obveznosti do kupcev za dobljene predujme in obveznosti do kupcev iz prejetih varščin.

9.5. Dolgovi se razčlenjujejo na tiste do organizacij v skupini in na tiste do drugih. Dolgovi se razčlenjujejo tudi na tiste, pri katerih se kot financerji pojavljajo banke ter druge pravne in fizične osebe.

9.6. Vrednost dolgov je mogoče varovati pred tveganjem z ustreznimi izpeljanimi finančnimi instrumenti, ki spadajo med finančne naložbe ali finančne obveznosti.

b) Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj dolgov

9.7. Dolg se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna kot obveznost, če:

a) je verjetno, da se bodo zaradi njegove poravnave zmanjšali dejavniki, ki omogočajo gospodarske koristi;

b) je znesek za njegovo poravnavo mogoče zanesljivo izmeriti.

9.8. Finančni oziroma poslovni dolg se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna kot obveznost, ko ob upoštevanju pogodbenega datuma ali datuma prejemkov oziroma prejemov in z njimi povezanih obračunov nastane obveznost, določena v pogodbi ali drugem pravnem aktu.

9.9. Pripoznanja dolgov v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja se odpravijo, če je obveznost, določena v pogodbi ali drugem pravnem aktu, izpolnjena, razveljavljena ali zastarana (in je organizacija ne namerava poravnati).

9.10. Zamenjava med posojilojemalcem in posojilodajalcem na podlagi dolgovnih instrumentov z bistveno različnimi določbami je izbris starega dolga, katerega posledica je odprava pripoznanja tega dolga, in pripoznanje novega dolgovnega inštrumenta. Pomembno spremembo določb obstoječega dolgovnega inštrumenta (zaradi finančnih težav dolžnika) je treba obravnavati kot spremembo starega dolga.

c) Začetno računovodsko merjenje dolgov

9.11. Dolgovi se ob začetnem pripoznanju ovrednotijo z zneski iz ustreznih listin o njihovem nastanku, ki v primeru finančnih dolgov dokazujejo prejem denarnih sredstev ali poplačilo kakega poslovnega dolga, v primeru poslovnih dolgov pa prejem proizvoda ali blaga ali opravljeno storitev ali opravljeno delo oziroma obračunani strošek, odhodek ali delež v poslovnem izidu, pa tudi prejem opredmetenih osnovnih sredstev z dolgoročnim odplačevanjem.

9.12. Dolgovi se povečujejo za pripisane obresti ali zmanjšujejo za odplačane zneske in morebitne drugačne poravnave, če o tem obstaja sporazum z upnikom. Dolgovi se prav tako lahko kasneje neposredno povečajo ali pa ne glede na opravljeno plačilo ali drugačno poravnavo tudi zmanjšajo za znesek, o katerem obstaja sporazum z upniki (na primer kasnejši popusti, dogovorjeni v času sklenitve posla; vračila prodanega blaga in priznane reklamacije ter kasneje ugotovljene napake). Pri nakupu na odloženo plačilo in pri prekoračitvi pogodbenega roka za plačilo se tisti del dolga, ki se nanaša na obresti, obravnava kot finančni odhodek, in ne kot sestavni del vrednosti kupljene stvari ali storitve.

Kasnejša zmanjšanja dolgov (razen za dobljene predujme in varščine) skladno s sporazumom z upniki (na primer kasnejši popusti, vračila prodanega blaga in priznane reklamacije ter kasneje ugotovljene napake), ne pa z opravljenimi plačili ali drugačnimi poravnavami, zmanjšujejo ustrezne stroške oziroma poslovne odhodke ali finančne odhodke.

9.13. Dolgovi, ki so vezani na izdajo dolžniških vrednostnih papirjev, se pripoznajo, ko jih prvi kupci vplačajo.

9.14. Pri zamenjavi dolga se razlika v pripoznanem znesku upošteva kot finančni prihodek oziroma finančni odhodek. To velja tudi pri prenosu finančnega dolga na drugo osebo oziroma odstopu tega dolga drugi osebi.

9.15. Stroški izposojanja v zvezi z dolgovi so finančni odhodki, razen če so všteti v nabavno vrednost opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih sredstev ali vrednost zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje.

9.16. Dolgovi se praviloma merijo po odplačni vrednosti po metodi efektivnih obresti.

č) Prevrednotovanje dolgov

9.17. Dolgovi, izraženi v tuji valuti, se na dan bilance stanja preračunajo v domačo valuto.

Povečanje dolgov zaradi tečajnih razlik povečuje finančne odhodke, zmanjšanje dolgov pa finančne prihodke.

d) Razkrivanje dolgov

9.18. Organizacije, ki niso zavezane reviziji, morajo razkrivati samo zakonsko določene informacije in podatke, preostale organizacije pa morajo izpolniti tudi zahteve po razkrivanju v skladu s tem standardom. Ta razkritja so predpisana za vse pomembne zadeve. Naravo in stopnjo pomembnosti opredeli organizacija v svojih aktih.

9.19. Pri dobljenih finančnih dolgovih se razkrivajo dobljeni nezavarovani dolgovi in dobljeni zavarovani dolgovi.

9.20. Za posamezno vrsto dolgov se razkrivajo:

a) obdobje do zapadlosti v plačilo;

b) obrestna mera in drugi pogoji, pod katerimi so bili pridobljeni.

9.21. Za vsako vrsto dolgov se razkrivajo informacije o:

a) izpostavljenosti različnim vrstam tveganja;

b) obsegu in vrsti finančnih instrumentov za varovanje pred tveganjem.

9.22. Pri izpostavljenosti obrestnemu tveganju se razkrivajo pogodbeni roki za popravek obrestne mere ali roki za plačilo, in sicer tisti, ki se pojavijo prej.

9.23. Pri izpostavljenosti kreditnemu (zaupanjskemu) tveganju se razkrivajo:

a) vrednost, ki najbolje predstavlja največjo možno izpostavljenost takšnemu tveganju na dan bilance stanja, brez upoštevanja vrednosti kateregakoli poroštva, če druge stranke ne bi bile sposobne izpolniti svojih obveznosti, ki izhajajo iz finančnih instrumentov;

b) pomembno kopičenje kreditnega tveganja.

9.24. Poimensko se razkrivajo dolgovi do članov uprave, članov nadzornega sveta in notranjih lastnikov.

C. Opredelitev ključnih pojmov

9.25. V tem standardu je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in opredeliti.

a) **Dolgoročni dolg** je dolg, ki v skladu s pogodbo ali drugim pravnim aktom dokončno zapade v plačilo v obdobju, daljšem od leta dni.

b) **Kratkoročni dolg** je dolg, ki v skladu s pogodbo ali drugim pravnim aktom zapade v plačilo najkasneje v letu dni ali je na dan sestavitve bilance stanja že zapadel v plačilo.

c) **Poslovni cikel organizacije** je čas od pridobitve sredstva za delovanje do njegove prodaje za denar. Če poslovni cikel organizacije ni jasno opredeljen, velja, da traja dvanajst mesecev. V organizacijah, v katerih je poslovni cikel daljši od enega leta, se kot kratkoročne(i) razvrščajo tudi terjatve (dolgovi) z rokom zapadlosti nad enim letom. Takšna razvrstitev se smiselno upošteva tudi pri pripravi bilance stanja.

č) **Kreditiranje** je dajanje na up, ki omogoča dolžniku prejetje proizvoda, blaga ali storitve ob odloženem plačilu ali odloženi nasprotni dajatvi.

d) **Posojanje** je dajanje denarja ali drugih nadomestnih stvari, pri čemer se dolžnik obveže, da bo po določenem roku vrnil enake zneske denarja ali enake količine drugih nadomestnih stvari.

e) **Varščina** je zastavljena nadomestna stvar, ki jo dá dolžnik upniku v zagotovilo, da bo izpolnil svoje obveznosti. Pri dolžniku je dana varščina izkazana kot terjatev, pri upniku pa dobljena varščina kot obveznost, ki zapade v plačilo ob poravnavi terjatve. Če je upnik pri prodaji ali ponovni zastavitvi varščine omejen, ker ima dolžnik pravico in zmožnost zastavljeno varščino odkupiti v kratkem roku, upnik ne izkazuje varščine v svoji bilanci stanja, temveč le v zunajbilančnem razvidu.

f) **Dobljeni predujem** je znesek denarja, s katerim kupec plača dobavitelju prihodnje dobave proizvodov, blaga ali storitev. Pri dobavitelju je obveznost do kupca.

g) **Finančni instrument** je pogodba, na podlagi katere nastane finančno sredstvo ene organizacije in hkrati finančna obveznost ali kapitalski finančni instrument druge organizacije. Pri tem je finančno sredstvo vsako sredstvo, ki je:

a) denar;
b) pogodbena pravica prejeti denar ali drugo finančno sredstvo;
c) pogodbena pravica zamenjati finančne instrumente z drugimi pod pogoji, ki utegnejo biti ugodni;
č) kapitalski finančni instrument druge organizacije; ali
d) pogodba, ki se (lahko) poravna z lastnimi kapitalskimi instrumenti.

Finančna obveznost je vsaka obveznost, ki je pogodbena obveza:

a) izročiti denar ali drugo finančno sredstvo;
b) zamenjati finančne instrumente z drugimi pod pogoji, ki utegnejo biti neugodni; ali
c) pogodba, ki se (lahko) poravna z lastnimi kapitalskimi instrumenti.

Kapitalski finančni instrument pa je vsaka pogodba, ki dokazuje preostali delež v sredstvih po odštetju dolgov.

h) **Vrednostni papir (vrednostnica)** je prenosljiva listina, s katero se izdajatelj zaveže izpolniti na njej zapisano obveznost do njenega zakonitega imetnika. Lastniški vrednostni papir izda organizacija v zvezi s svojim kapitalom, dolžniški vrednostni papir pa v zvezi s svojim dolgom.

i) **Odplačna vrednost dolga** je znesek, s katerim se dolg izmeri ob začetnem pripoznanju, zmanjšan za odplačilo glavnice, povečan oziroma zmanjšan (po metodi efektivnih obresti) za nabrano odplačilo razlike med začetnim in v plačilo zapadlim zneskom.

Č. Pojasnila

9.26. Dolgovi pomembnih vrednosti, ki se ne obrestujejo, se v bilanci stanja izkažejo po diskontirani vrednosti, pri čemer se upošteva povprečna obrestna mera, ki jo v primerljivih poslih dosega organizacija. Tovrstnih dolgov ni treba diskontirati, če je ob nastanku dolgovnega razmerja obdobje do dokončne zapadlosti dolga krajše od enega leta.

Dolgovi, ki se obrestujejo in pri katerih se dejanska oziroma dogovorjena obrestna mera ne razlikuje pomembno od efektivne obrestne mere, se v bilanci stanja izkažejo po začetni pripoznani vrednosti, zmanjšani za odplačila.

9.27. Obveza je tisto, kar se po določenih normah, predpisih mora storiti, opraviti; kot takšna ni nujno predmet računovodskega obravnavanja ali vključevanja v bilanco stanja. Obveznost je pravno razmerje, na podlagi katerega je ena od strank upravičena zahtevati od druge določeno dajatev, storitev; kot takšna je predmet računovodskega obravnavanja in vključevanja v bilanco stanja, vendar ni istovetna z dolgom. Dolg je tisto, kar mora kdo vrniti, poravnati, zlasti v denarju. Poleg obveznosti v zvezi z dolgovi obstajajo tudi druge obveznosti, na primer v zvezi s kapitalom.

9.28. Obveznosti na podlagi kreditov so obveznosti do dobaviteljev za odloženo plačevanje pri njih kupljenega blaga in/ali storitev.

9.29. Z obveznostmi na podlagi posojil v obliki obveznic so mišljene obveznosti z določenimi vračilnimi roki ali roki za vračilo glavnice neizrabljenega posojila ob nespremenljivi obrestni meri za še ne odplačano posojilo.

9.30. Z valutnim tečajem je v tem standardu mišljen referenčni tečaj Evropske centralne banke, iz utemeljenih razlogov pa se lahko uporabi tudi ustrezni tečaj poslovne banke.

9.31. Dolgoročni dolgovi so povezani z obveznostmi, ki dokončno zapadejo v plačilo v obdobju, daljšem od leta dni. V bilanci stanja se dolgoročni dolgovi, ki so že zapadli v plačilo (a še niso poravnani), in dolgoročni dolgovi, ki bodo zapadli v plačilo v največ letu dni po dnevu bilance stanja, izkazujejo kot kratkoročni dolgovi.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

9.32. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 22. oktobra 2015. K njemu sta dala soglasje minister, pristojen za finance, in minister, pristojen za gospodarstvo. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati 1. januarja

2016, preostale organizacije pa s prvim poslovnim letom, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 9 – Dolgoročni dolgovi (2006) in SRS 11 – Kratkoročni dolgovi (2006).

SLOVENSKI INŠTITUT za REVIZIJO

Slovenski računovodski standard 10 (2016)
REZERVACIJE

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju rezervacij. Obdeluje:

a) razvrščanje rezervacij;
b) pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj rezervacij;
c) začetno računovodsko merjenje rezervacij;
č) prevrednotovanje rezervacij;
d) razkrivanje rezervacij.

Povezan je predvsem s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 11, 13, 14, 15, 20, 21 in 23.

Standard (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvijo ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) ter Uvodom v Slovenske računovodske standarde in Okvirom SRS (2016).

B. Standard

a) Razvrščanje rezervacij

10.1. Rezervacije se oblikujejo za sedanje obveze, ki izhajajo iz obvezujočih preteklih dogodkov in se bodo po predvidevanjih poravnale v obdobju, ki ni z gotovostjo določeno, ter katerih zneske za njihovo poravnavo je mogoče zanesljivo oceniti. Obravnavati jih je mogoče kot dolgove v širšem pomenu, ker se razlikujejo od kapitala kot obveznosti do lastnikov.

Organizacije, ki so mikro družbe, in organizacije, ki niso družbe in niso podvržene obvezni reviziji, lahko sklenejo, da ne bodo oblikovale in obračunavale rezervacij za jubilejne nagrade in za odpravnine ob upokojitvi. Drugim organizacijam rezervacij za jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi ni treba oblikovati in obračunavati, če razlike med ocenjenim zneskom letnih oblikovanih rezervacij in dejanskim zneskom stroškov za jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi niso pomembne.

10.2. Namen rezervacij je v obliki vnaprej vračunanih stroškov oziroma odhodkov zbrati zneske, ki bodo v prihodnosti omogočili pokritje takrat nastalih stroškov oziroma odhodkov. Med takšne rezervacije spadajo na primer

rezervacije za reorganizacijo, za pričakovane izgube iz kočljivih pogodb, za jubilejne nagrade in za odpravnine ob upokojitvi.

10.3. Rezervacije za pokrivanje prihodnjih stroškov oziroma odhodkov, ki se bodo po pričakovanju pojavili v prihodnosti, se oblikujejo z enkratno ali večkratno obremenitvijo ustreznih stroškov ali odhodkov.

10.4. Pogojne obveznosti se ne obravnavajo kot rezervacije.

b) Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj rezervacij

10.5. Rezervacije se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripoznavajo, če:

a) obstaja zaradi preteklega dogodka sedanja obveza (pravna ali posredna);

b) je verjetno, to je bolj možno kot ne, da bo pri poravnavi obveze potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo pritekanje gospodarskih koristi;

c) je mogoče znesek obveze zanesljivo izmeriti.

Bolj možno kot ne pomeni, da obstaja verjetnost, večja od 50 %, da obveza organizacije obstaja. Če je bolj možno kot ne, da sedanja obveza ne obstaja, organizacija razkrije pogojno obveznost. Organizacija samo razkrije pogojno obveznost tudi v skrajno redkih primerih, ko ni možno zanesljivo oceniti zneska obveze.

10.6. Rezervacije se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripoznavajo z vračunavanjem ustreznih stroškov oziroma odhodkov, če je verjetno, da bodo v prihodnosti nastajali takšni stroški oziroma odhodki in je potrebna rezervacija za njihovo pokrivanje.

10.7. Pripoznanje rezervacij v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja se odpravi, kadar so že izrabljene nastale možnosti, zaradi katerih so bile rezervacije oblikovane, ali pa ni več potrebe po njih.

10.8. Rezervacije se lahko uporabljajo samo za istovrstne postavke, za katere so bile prvotno pripoznane, v utemeljenih primerih pa tudi za enakovrstne postavke. Takšen primer je poraba rezervacij za dana jamstva ob prodaji proizvodov ali opravitvi storitev, ki so bile oblikovane v breme poslovnih odhodkov.

10.9. Organizacija določi v svojem aktu računovodske usmeritve za pripoznavanje rezervacij.

c) Začetno računovodsko merjenje rezervacij

10.10. Znesek, pripoznan kot rezervacija, je najboljša ocena izdatkov, potrebnih za poravnavo na dan bilance stanja obstoječe, praviloma dolgoročne obveze. Pri doseganju najboljše ocene rezervacije se upoštevajo tveganja in negotovosti, ki neizogibno spremljajo dogodke in okoliščine. Re-

zervacija je zato enaka vrednosti izdatkov, ki so po pričakovanju potrebni za poravnavo obveze. Če je učinek časovne vrednosti denarja pomemben, morajo biti pričakovani izdatki ustrezno diskontirani na sedanjo vrednost.

10.11. Dobiček iz pričakovane odtujitve sredstev se pri merjenju rezervacije ne upošteva. Če se pričakuje, da bo nekatere ali vse izdatke, potrebne za poravnavo rezervacije, povrnila druga stranka, se povračila pripoznajo, kadar in le kadar je njihov prejem res gotov, če se poravna obveza; povračilo se obravnava kot posebno sredstvo, njegov znesek pa ne sme presegati zneska rezervacije.

10.12. Če se sklene kočljiva pogodba, se del obveznosti, določen v pogodbi, ki presega gospodarske koristi iz pogodbe, pripozna in izmeri kot rezervacija.

Rezervacije se ne pripoznavajo za izgube iz prihodnjega poslovanja, za katere ne obstajajo sedanje obveze.

10.13. Rezervacija za reorganiziranje zajema le neposredne stroške, ki se pojavijo pri reorganiziranju, to je tiste, ki jih povzroči reorganiziranje in niso povezani z nadaljnjim delovanjem. Rezervacije se pripoznajo po sprejetju načrta reorganizacije, ko se začne ta načrt uresničevati ali ko so prizadeti obveščeni, da bo reorganizacija izpeljana.

10.14. Rezervacije na račun vnaprej vračunanih stroškov oziroma odhodkov se zmanjšujejo neposredno za stroške oziroma odhodke, za pokrivanje katerih so oblikovane. To pomeni, da se v poslovnem letu takšni stroški oziroma odhodki ne pojavljajo več v izkazu poslovnega izida, prav tako vanj niso prenesene izrabljene rezervacije za njihovo pokrivanje. Edina izjema so rezervacije za pričakovane izgube iz kočljivih pogodb, ki se prenašajo med poslovne prihodke v obračunskih obdobjih, v katerih se pojavljajo stroški oziroma odhodki, za pokrivanje katerih so oblikovane.

10.15. Rezervacije za dana jamstva ob prodaji proizvodov ali opravitvi storitev se uskladijo na koncu obračunskega obdobja z zmanjšanjem ali povečanjem poslovnih odhodkov na znesek ocenjenih obveznosti iz danih jamstev, ki bodo nastale v naslednjih obračunskih obdobjih.

10.16. Knjigovodska vrednost rezervacij je enaka njihovi izvirni vrednosti, zmanjšani za porabljene zneske, dokler se ne pojavi potreba po njihovem povečanju ali zmanjšanju.

č) Prevrednotovanje in merjenje sprememb rezervacij

10.17. Rezervacije se ne prevrednotujejo.

10.18. Na koncu obračunskega obdobja se zaradi spremembe ocen rezervacije popravijo tako, da je njihova vrednost enaka vrednosti izdatkov, ki so po predvidevanjih potrebni za poravnavo obveze. Če je učinek časovne

vrednosti denarja pomemben, morajo biti pričakovani izdatki ustrezno diskontirani na sedanjo vrednost.

10.19. Rezervacije za določen namen se v skladu s SRS 10.18. povečajo, če po predvidevanjih ne omogočajo pokritja ustreznih stroškov v prihodnjih letih. Za ta primanjkljaj je treba povečati njihovo knjigovodsko vrednost in ustrezne odhodke.

10.20. Rezervacije za določen namen se v skladu s SRS 10.18. zmanjšajo, če po predvidevanjih presegajo pokritje ustreznih izdatkov v prihodnjih letih. Za ta presežek je treba zmanjšati njihovo knjigovodsko vrednost in povečati ustrezne prihodke.

10.21. Po koncu obdobja, za katero je bila oblikovana rezervacija, se njen celotni neporabljeni del prenese med ustrezne prihodke.

10.22. Aktuarski dobički in izgube iz naslova obvez za odpravnine ob upokojitvi se ne pripoznavajo v poslovnem izidu, ampak neposredno v kapitalu v okviru rezerv, nastalih zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti.

d) Razkrivanje rezervacij

10.23. Organizacije, ki niso zavezane reviziji, morajo razkrivati samo zakonsko določene informacije in podatke, preostale organizacije pa morajo izpolniti tudi zahteve po razkrivanju v skladu s tem standardom. Ta razkritja so predpisana za vse pomembne zadeve. Naravo in stopnjo pomembnosti opredeli organizacija v svojih aktih.

10.24. Za vsako vrsto rezervacij je treba posebej razkriti:

a) razloge in pogoje za njihovo oblikovanje;
b) metode in pomembne predpostavke, uporabljene pri ocenjevanju njihove utemeljene vrednosti;
c) način obravnavanja pri tem nastalih razlik.

10.25. Pri vsaki vrsti rezervacij se razkrije razlika med njenim načrtovanim oblikovanjem in črpanjem ter njenim uresničenim oblikovanjem in črpanjem v posameznem poslovnem letu.

10.26. Pri vsaki vrsti rezervacij se razkrivajo informacije o izpostavljenosti različnim vrstam tveganja in način varovanja pred njimi.

C. Opredelitev ključnih pojmov

10.27. V tem standardu je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in opredeliti.

a) **Rezervacija** je sedanja obveza, katere čas in/ali znesek poravnave sta negotova.

b) **Obveznost** je sedanja obveza, ki izhaja iz preteklih dogodkov in katere poravnava bo po pričakovanju v prihodnosti povzročila odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi.

c) **Obvezujoč dogodek** je dogodek, ki povzroči pravno ali posredno obvezo, zaradi katere organizacija nima nobene druge stvarne možnosti, kot da takšno obvezo poravna.

č) **Pravna obveza** je obveza, ki izhaja iz:

a) pogodbe;

b) zakonov;

c) drugih pravnih predpisov.

d) **Posredna obveza** je obveza na podlagi tehle dejanj:

a) strankam se na ustaljen način z objavljanjem usmeritev ali dovolj natančnimi sprotnimi izjavami nakaže, da bodo sprejete nekatere obveznosti;

b) pri teh strankah se zbudi utemeljeno pričakovanje, da bodo te obveznosti izpolnjene.

e) **Pogojna obveznost** je:

a) možna obveza, ki izhaja iz preteklih dogodkov in katere obstoj je odvisen od (ne)pojavitve enega ali več negotovih prihodnjih dogodkov, ki se ne obvladujejo v celoti; ali

b) sedanja obveza, ki izhaja iz preteklih dogodkov, vendar se ne pripozna, ker ni verjetno, da bo za njeno poravnavo potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, ali ker njenega zneska ni mogoče dovolj zanesljivo izmeriti.

f) **Kočljiva pogodba** je pogodba, pri kateri neizogibni stroški izpolnjevanja pogodbenih obvez, ugotovljeni na koncu poslovnega leta, presegajo gospodarske koristi, ki se pričakujejo od nje.

g) **Reorganiziranje** je program, ki ga načrtuje in obvladuje uprava (poslovodstvo) ter pomembno spreminja:

a) področje poslovanja oziroma

b) način vodenja poslovanja.

Č. Pojasnila

10.28. Rezervacije se razlikujejo od drugih obveznosti, ker so negotove glede časa nastanka ali velikosti prihodnjih izdatkov za poravnavo.

10.29. Če sedanja obveznost ni nedvoumno izkazana, povzroči pretekli dogodek sedanjo obvezo, če je ob upoštevanju vseh razpoložljivih dokazov verjetno, da na dan bilance stanja obstaja sedanja obveza.

10.30. Kot rezervacije se pripoznajo le tiste obveze, ki izhajajo iz preteklih dogodkov in niso odvisne od prihodnjega poslovanja. Obveza vedno vključuje drugo stranko, do katere obstaja, vendar te stranke ni treba imenovati, saj lahko obstaja do javnosti nasploh.

10.31. Pogoj za pripoznanje rezervacije je obveza, pri poravnavi katere mora biti verjeten odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi.

V redkih primerih, na primer v sodnem postopku, ni nujno jasno, ali ima organizacija sedanjo obvezo. V takšnih primerih velja, da pretekli dogodek povzroči sedanjo obvezo, če je ob upoštevanju vseh razpoložljivih dokazov bolj možno kot ne (obstaja verjetnost, večja od 50 %), da na dan bilance stanja obstaja sedanja obveza. Organizacija pripozna rezervacijo za takšno sedanjo obvezo, če je v SRS 10.5. zadoščeno opredeljenima drugima dvema sodiloma (b in c) za pripoznavanje.

10.32. Pri oblikovanju rezervacij se predpostavlja dosledna razsodnost glede verjetnosti tako prihodnjih stroškov kakor prihodnje izgube (v primerih kočljivih pogodb). Pri ocenjevanju negotovosti se upoštevajo izkušnje v podobnih okoliščinah in mnenja strokovnjakov.

Če je organizacija ravnala v skladu s prejšnjim odstavkom, velja, da je velikost rezervacij zanesljivo ocenjena.

10.33. Obstoječe obveznosti razgradnje, ponovne vzpostavitve in podobne obveznosti, tudi zaradi sprememb diskontne mere, ter učinki njihovih sprememb se prištejejo k nabavni vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva, na katero se takšne obveznosti nanašajo, ali odštejejo od nje in amortizirajo v dobi koristnosti. Rezervacije se ponovno izmerijo na dan bilance stanja.

10.34. Rezervacije se oblikujejo tudi za dolgoročna zaslužke, kot so jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi. Ti dolgoročni zaslužki imajo naravo vnaprej določenih pravic.

10.35. Organizacija na bilančni presečni dan ugotovi in v izkazu poslovnega izida pripozna prihodke oziroma odhodke v zvezi s preračunom rezervacij za odpravnine ob upokojitvi iz naslova:

- zneska dodatno oblikovanih rezervacij za stroške sprotnega služboovanja v zvezi z odpravninami za tekoče leto;
- zneska povečanja ali zmanjšanja že oblikovanih rezervacij v primeru uvedbe ali spremembe programa (sprememba stroškov preteklega službovanja);
- obračunanih obresti v zvezi z rezervacijami (kot dodatni strošek rezervacij);
- učinkov vseh omejitev ali skrčenj rezervacij za odpravnine ob upokojitvi.

Aktuarski dobički in izgube iz naslova odpravnin ob upokojitvi se ne pripoznavajo v poslovnem izidu, ampak neposredno v kapitalu v okviru rezerv, nastalih zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti. Rezerve, nastale zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti iz tega naslova, so lahko tudi negativne. Rezerve, oblikovane iz tega naslova, se odpravijo v preneseni čisti poslovni izid v ustreznem delu sorazmerno, ko je za zaposlene, ki so odšli ali se upokojili, pripoznanje rezervacij za odpravnine ob upokojitvi odpravljeno.

10.36. Organizacija na bilančni presečni dan ugotovi in v izkazu poslovnega izida pripozna prihodke oziroma odhodke v zvezi s preračunom rezervacij za jubilejne nagrade.

Rezervacije se pri porabljanju zmanjšujejo neposredno za nastale obveznosti v zvezi s stroški oziroma odhodki, za katere so bile oblikovane. Zato se pri porabljanju rezervacij stroški ali odhodki ne pojavljajo več v izkazu poslovnega izida.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

10.37. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 22. oktobra 2015. K njemu sta dala soglasje minister, pristojen za finance, in minister, pristojen za gospodarstvo. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati 1. januarja 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 10 – Dolgoročne rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve (2006) in Pojasnilo k SRS 10 (2006).

Slovenski računovodski standard 11 (2016)
ČASOVNE RAZMEJITVE

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju kratkoročnih in dolgoročnih aktivnih oziroma pasivnih časovnih razmejitev kot posebnih vrst terjatev oziroma dolgov. Obdeluje:

a) razvrščanje časovnih razmejitev;
b) pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj časovnih razmejitev;
c) začetno računovodsko merjenje časovnih razmejitev;
č) prevrednotovanje časovnih razmejitev;
d) razkrivanje časovnih razmejitev.

Povezan je predvsem s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 2, 5, 10, 12, 14, 15, 20 in 23.

Standard (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvijo ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) ter Uvodom v Slovenske računovodske standarde in Okvirom SRS (2016).

B. Standard

a) Razvrščanje časovnih razmejitev

11.1. Časovne razmejitve so lahko aktivne (usredstvene) ali pasivne (udolgovljene). Prve je mogoče obravnavati kot terjatve v širšem pomenu, saj se razlikujejo tako od denarnih sredstev kakor od stvari, druge pa kot dolgove v širšem pomenu, saj se v vsakem primeru razlikujejo od kapitala kot obveznosti do lastnikov. Vključujejo odložene prihodke in stroške oziroma odhodke, vnaprej vračunane stroške oziroma odhodke in prehodno nezaračunane prihodke kot posebne vrste terjatev oziroma dolgov.

11.2. Časovne razmejitve so terjatve in druga sredstva ter obveznosti, ki se bodo po predvidevanjih pojavili v roku, za katerega so oblikovane in katerih nastanek je verjeten, velikost pa zanesljivo ocenjena. Terjatve in obveznosti se nanašajo na znane ali še neznane pravne oziroma fizične osebe, do katerih bodo tedaj nastale prave terjatve in dolgovi, s sredstvi pa so mišljeni proizvodi ali storitve, ki jih bodo bremenile.

Časovne razmejitve, ki se bodo uporabljale v letu dni, se opredelijo kot kratkoročne, tiste, ki se bodo uporabljale v daljšem obdobju, pa se opredelijo kot dolgoročne.

11.3. Aktivne časovne razmejitve zajemajo odložene stroške oziroma odložene odhodke ter nezaračunane prihodke, ki se izkazujejo posebej in razčlenjujejo na pomembnejše vrste.

11.4. Pasivne časovne razmejitve zajemajo vnaprej vračunane stroške oziroma vnaprej vračunane odhodke in odložene prihodke, ki se izkazujejo posebej in razčlenjujejo na pomembnejše vrste.

11.5. Odloženi stroški oziroma odloženi odhodki so ob svojem nastanku zneski, ki še ne bremenijo dejavnosti in še ne vplivajo na poslovni izid; prav tako še niso vračunani v nabavno vrednost opredmetenih osnovnih sredstev ali zalog, temveč bodo šele kasneje vračunani kot stroški in tudi razporejeni na ustrezne stroškovne nosilce ali pa bodo kasneje kot odhodki vplivali na poslovni izid oziroma bodo vračunani v nabavno vrednost opredmetenih osnovnih sredstev ali zalog. Odloženi stroški oziroma odloženi odhodki nastajajo tudi ob nabavi nekaterih storitev in v nekaterih drugih primerih. Njihova posebna vrsta so vrednotnice (na primer znamke), ki se sicer hranijo v blagajni in se izkazujejo med kratkoročnimi aktivnimi časovnimi razmejitvami.

11.6. Vnaprej vračunani stroški oziroma vnaprej vračunani odhodki nastajajo na podlagi enakomernega obremenjevanja dejavnosti ali poslovnega izida pa tudi zalog s pričakovanimi stroški, ki se še niso pojavili.

11.7. Odloženi prihodki nastajajo, če še niso opravljene sicer že zaračunane ali celo plačane storitve, vendar zaradi tega ni običajnih obveznosti do kupcev, ki bi veljale kot dobljeni predujmi.

Med odložene prihodke se uvrščajo tudi državne podpore in donacije, prejete za pridobitev osnovnih sredstev oziroma za pokrivanje določenih stroškov. Namenjene so za pokrivanje stroškov amortizacije teh amortizirljivih sredstev oziroma določenih stroškov in se porabljajo s prenašanjem med poslovne prihodke; praviloma so dolgoročnega značaja.

11.8. Nezaračunani prihodki se pojavijo, če se v poslovnem izidu utemeljeno upoštevajo tudi prihodki, za katere do takrat še ni bilo prejeto plačilo in ki jih tudi ni bilo mogoče zaračunati.

11.9. Pogojne terjatve ali pogojne obveznosti se ne obravnavajo kot aktivne časovne razmejitve oziroma pasivne časovne razmejitve. Organizacija jih spremlja v zunajbilančnih razvidih.

b) Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj časovnih razmejitev

11.10. Postavka aktivnih časovnih razmejitev se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna, če:

a) je verjetno, da se bodo v prihodnosti zaradi nje povečale gospodarske koristi;

b) je mogoče njeno vrednost zanesljivo izmeriti.

Postavka pasivnih časovnih razmejitev se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna, če:

a) je verjetno, da se bodo v prihodnosti zaradi nje zmanjšale gospodarske koristi;

b) je mogoče njeno vrednost zanesljivo izmeriti.

11.11. Aktivne časovne razmejitve in pasivne časovne razmejitve se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripoznajo, če se sme predpostavljati, da bodo v času, za katerega so oblikovane, zares nastali takšni prihodki in stroški oziroma odhodki.

11.12. Pri nobeni postavki vnaprej vračunanih stroškov oziroma vnaprej vračunanih odhodkov se ob njenem nastanku ne sme predpostavljati, da bodo dejanski stroški manjši od zneska, ki ga je utemeljeno mogoče pričakovati v času, za katerega so oblikovane. Pri nobeni postavki odloženih prihodkov se ob njenem nastanku ne sme predpostavljati, da bodo dejanski prihodki večji od odloženih prihodkov ali da se bodo stroški, ki jih bodo morali pokrivati, pojavljali tudi v obdobju, kasnejšem od roka, za katerega so oblikovane.

11.13. Pri nobeni postavki odloženih stroškov oziroma odloženih odhodkov se ob njenem nastanku ne sme predpostavljati, da bodo dejanski stroški, ki jih je utemeljeno mogoče pričakovati v roku, za katerega so oblikovane, večji od odloženega zneska ali da se bodo pojavljali po roku, za katerega so oblikovane. Pri nobeni postavki nezaračunanih prihodkov se ob njenem nastanku ne sme predpostavljati, da že obstaja pravna ali fizična oseba, ki bi morala biti obremenjena z njo, ali da bo dejanski znesek manjši od nezaračunanega, ki pa je že bil upoštevan pri ugotavljanju poslovnega izida.

11.14. Pasivne časovne razmejitve v zvezi z državnimi podporami in donacijami, prejetimi za pridobitev osnovnih sredstev, se oblikujejo za zneske državnih podpor ali donacij, s katerimi so bila osnovna sredstva nepovratno oziroma brezplačno pridobljena.

11.15. Pripoznanja časovnih razmejitev v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja se odpravijo, kadar so že izrabljene nastale možnosti ali pa ni več potrebe po časovnih razmejitvah.

11.16. Pasivne časovne razmejitve se lahko uporabljajo samo za postavke, za katere so bile prvotno pripoznane.

c) Začetno računovodsko merjenje časovnih razmejitev

11.17. Realnost postavk aktivnih časovnih razmejitev mora biti na dan bilance stanja utemeljena, postavke pasivnih časovnih razmejitev pa ne smejo

skrivati rezerv. Njihovo spravljanje v realne okvire popravi dotedanje stroške oziroma odhodke in prihodke, v zvezi s katerimi so se prvotno pojavile.

11.18. Zneski vnaprej vračunanih stroškov oziroma vnaprej vračunanih odhodkov, s katerimi se bremenijo poslovni učinki ali odhodki obračunskega obdobja, se odmerijo iz celotnega zneska teh stroškov oziroma odhodkov, predvidenih s predračuni, po sodilih za njihovo razporejanje na poslovne učinke oziroma odhodke obračunskega obdobja, za katero so predvideni, lahko pa se razporedijo na poslovne učinke kar z uporabo količnikov za vračunavanje. Pri tem je treba paziti, da se količniki za njihovo vračunavanje, ki so se uporabljali v prejšnjem obdobju, v obračunskem obdobju ustrezno prilagodijo oziroma na novo določijo glede na izhodiščno obdobje in ustrezna predvidevanja gibanj v obračunskem obdobju.

11.19. Predračuni stroškov, ki se vračunavajo vnaprej, se praviloma sestavljajo za celotno poslovno leto, za krajša obdobja pa le izjemoma pri tistih stroških, ki bodo predvidoma tudi nastajali v krajših obdobjih.

11.20. Zneski vnaprej vračunanih stroškov se za posamezno obdobje določajo na podlagi dejanske ravni teh stroškov v prejšnjem obdobju in z ustreznimi popravki v obračunskem obdobju ali pa celo na podlagi popolnoma novih predračunov. Novi predračuni se sestavljajo za nove vrste stroškov, kakršnih v prejšnjem obdobju še ni bilo, pa tudi za stroške, kakršni so v prejšnjem obdobju sicer že bili, vendar njihove realne višine v obračunskem obdobju ni mogoče oblikovati s popravki. To se dogaja predvsem, če se za obračunsko obdobje predvidevajo bistvene spremembe v obsegu poslovanja oziroma bistveno drugačno gibanje cen oziroma spremembe v proizvodnosti in gospodarnosti poslovanja, kar utegne bistveno vplivati na raven in sestavo stroškov, ki so predmet vnaprejšnjega vračunavanja.

11.21. Stroški, ki se vračunavajo vnaprej po predračunih, se morajo predvidevati na podlagi dejanskih tehničnih, organizacijskih in družbenih dejavnikov, ki vplivajo nanje. So ocenjeni stroški, ki se morajo upoštevati tudi v predračunskem izkazu poslovnega izida, če se ta sestavlja.

11.22. Količnik za vnaprejšnje vračunavanje stroškov se določi po časovnem ali po uporabnostnem (funkcionalnem) načelu. Po časovnem načelu se določi z delitvijo načrtovanih stroškov s številom mesecev obračunskega obdobja, po uporabnostnem (funkcionalnem) načelu pa z delitvijo načrtovanih stroškov s količinskim ali vrednostnim obsegom načrtovane dejavnosti; mesečni znesek stroškov je zmnožek v zadevnem mesecu uresničenega obsega dejavnosti in opredeljenega količnika.

11.23. Odloženi stroški oziroma odloženi odhodki se pojavljajo v okviru vračunanih stroškov oziroma vračunanih odhodkov. Vnaprej vračunani stroški oziroma vnaprej vračunani odhodki pa kasneje pokrivajo dejansko nastale stroške oziroma odhodke iste vrste, ki se tako v poslovnem letu ne pojavljajo več v izkazu poslovnega izida. Odloženi prihodki se pretvorijo v obračunane prihodke, ko so ustrezne storitve opravljene ali ko se pojavi upravičenost do njihove vključitve v izkaz poslovnega izida in ko je treba pokriti ustrezne stroške. Nezaračunani prihodki ugasnejo, čim se oblikuje ustrezna terjatev oziroma se prejme plačilo.

11.24. Kadar se v obračunskem obdobju pokaže, da so se (zaradi gibanja cen, sprememb v gospodarski politiki države, pomembnejših organizacijskih sprememb ali drugih pomembnejših vzrokov) porušila običajna razmerja med zneski po posameznih vrstah stroškov in količniki, načrtovanimi za njihovo vnaprejšnje vračunavanje, se morajo prvotno načrtovani količniki prilagoditi gibanjem nastajajočih stroškov. Podobne spremembe se lahko pojavijo tudi pri drugih gospodarskih kategorijah časovnega razmejevanja.

Odloženi odhodki se pretvorijo v obračunane odhodke, ko se vključijo v izkaz poslovnega izida. Nezaračunani odhodki ugasnejo, ko se oblikuje ustrezna obveznost, oziroma se poravnajo.

11.25. Pasivne časovne razmejitve na račun odloženih prihodkov se prenašajo med poslovne prihodke tistega poslovnega leta, v katerem se pojavljajo stroški oziroma odhodki, za pokrivanje katerih so oblikovane.

č) Prevrednotovanje časovnih razmejitev

11.26. Časovne razmejitve se ne prevrednotujejo.

Ob sestavljanju računovodskih izkazov pa je treba preverjati realnost in upravičenost njihovega oblikovanja.

d) Razkrivanje časovnih razmejitev

11.27. Organizacije, ki niso zavezane reviziji, morajo razkrivati samo zakonsko določene informacije in podatke, preostale organizacije pa morajo izpolniti tudi zahteve po razkrivanju v skladu s tem standardom. Ta razkritja so predpisana za vse pomembne zadeve. Naravo in stopnjo pomembnosti opredeli organizacija v svojih aktih.

11.28. Za vsako vrsto časovnih razmejitev je treba posebej razkriti:

a) razloge in pogoje za njihovo oblikovanje;
b) metode in pomembne predpostavke, uporabljene pri ocenjevanju njihove utemeljene vrednosti;
c) način obravnavanja pri tem nastalih razlik.

11.29. Pri vsaki vrsti časovnih razmejitev se razkrije razlika med njenim načrtovanim oblikovanjem in črpanjem ter njenim uresničenim oblikovanjem in črpanjem v posameznem poslovnem letu.

C. Opredelitev ključnih pojmov

11.30. V tem standardu je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in opredeliti.

a) **Odloženi stroški** so zneski izdatkov ali stroškov, ki bodo šele kasneje kot stroški vplivali na vrednost nastajajočih poslovnih učinkov kot stroškovnih nosilcev.

b) **Odloženi odhodki** so zneski izdatkov ali stroškov, ki bodo šele kasneje kot odhodki vplivali na poslovni izid, ne da bi se zadrževali v zalogah proizvodov in nedokončani proizvodnji.

c) **Vnaprej vračunani stroški** so stroški, ki so že razporejeni po poslovnih učinkih kot stroškovnih nosilcih, čeprav bodo nastali v prihodnosti.

č) **Vnaprej vračunani odhodki** so odhodki, ki že vplivajo na poslovni izid, čeprav bodo nastali v prihodnosti.

d) **Odloženi prihodki** so prihodki, ki še ne vplivajo na poslovni izid.

e) **Nezaračunani prihodki** so prihodki, ki že vplivajo na poslovni izid, čeprav še niso plačani, in katerih dolžnika še ni mogoče opredeliti.

f) **Pogojna obveznost** je:

a) možna obveza, ki izhaja iz preteklih dogodkov in katere obstoj je odvisen od (ne)pojavitve enega ali več negotovih prihodnjih dogodkov, ki ga (jih) organizacija ne obvladuje v celoti; ali

b) sedanja obveza, ki izhaja iz preteklih dogodkov, vendar se ne pripozna, ker ni verjetno, da bo za njeno poravnavo potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, ali ker njenega zneska ni mogoče dovolj zanesljivo izmeriti.

g) **Pogojno sredstvo** je možno sredstvo, ki izhaja iz preteklih dogodkov in katerega obstoj je odvisen od (ne)pojavitve enega ali več negotovih prihodnjih dogodkov, ki ga (jih) organizacija ne obvladuje v celoti.

Č. Pojasnila

11.31. Med obratna sredstva, uporabljena med pripravljanjem proizvajanja, spadajo poleg sredstev v opredmeteni obliki tudi sredstva v obliki kratkoročno odloženih stroškov, ki se vračunavajo kot stroški oziroma odhodki obdobja sorazmerno z udeležbo pri ustvarjanju poslovnih učinkov in njihovem razpečavanju v obračunskem mesecu.

11.32. Pri ugotavljanju stroškov v predračunih kot podlagi za njihovo vnaprejšnje vračunavanje in določanju količnikov za vračunavanje v obdobjih, v katerih nastajajo, so podatki iz izhodiščnega obdobja (to je preteklega leta) le orientacijska podlaga, vse drugo pa se predvideva v skladu z gospodarnostjo, ki se želi doseči, in težnjo k realnemu obremenjevanju poslovnih učinkov. Predračuni za obdobja, krajša od leta dni, se lahko izdelujejo le za posebne stroške, ki v takih obdobjih tudi nastajajo (na primer za stroške oglaševanja za sezonsko prodajo blaga).

11.33. Funkcionalne stopnje za vnaprejšnje vračunavanje stroškov ali kratkoročno odloženih stroškov se pri kakovostno in vrednostno enotnem proizvajanju in prodajanju uporabljajo glede na količine, sicer pa le glede na vrednosti.

11.34. V obračunskem obdobju prejeti zneski za proizvode, trgovsko blago ali storitve, ki bodo dobavljeni ali opravljene ter v tej zvezi zaračunani (zaračunane) šele v naslednjem obračunskem obdobju, se obravnavajo kot prejeti predujmi. Odloženi prihodki in neobveznosti za predujme se pojavljajo le pri storitvah, ki se opravljajo več mesecev in katerih plačnik ne more odstopiti od pogodbe (na primer pri pobranih šolninah).

11.35. Državne podpore so zneski, ki jih dobi organizacija od države ali lokalne skupnosti neposredno iz proračuna, prek organov države ali lokalne skupnosti oziroma prek drugih uporabnikov proračunskih sredstev za določene namene. Državne podpore se včasih imenujejo tudi dotacije oziroma subvencije.

Kot državne podpore ne veljajo zneski, pridobljeni v poslih med izplačevalci javnih sredstev in organizacijo, ki jih ni mogoče razlikovati od njegovih običajnih komercialnih poslov.

Državna podpora se ne pripozna, dokler ni sprejemljivega zagotovila, da bo organizacija izpolnila pogoje zanjo in da bo državna podpora tudi prejeta. Pogojne državne podpore se pripoznajo med poslovnimi prihodki samo, kadar so izpolnjeni pogoji v zvezi z njimi.

Odloženi prihodki iz naslova dobljenih državnih podpor za pridobitev osnovnih sredstev se porabljajo s prenašanjem med poslovne prihodke skladno z obračunano amortizacijo. Odloženi prihodki iz naslova prejetih državnih podpor za pokrivanje drugih stroškov se porabljajo s prenašanjem med poslovne prihodke skladno s pojavljanjem stroškov, za pokrivanje katerih so bile podpore prejete.

Brezpogojne državne podpore, ki se nanašajo na biološka sredstva, ovrednotena po pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, se pripoznajo med poslovnimi prihodki obdobja, na katero se nanašajo.

11.36. Donacije so denarni zneski, pravice ali stvari, ki jih organizacija dobi od fizičnih ali pravnih oseb brez obveznosti vračila in se ne nanašajo na plačila za stvari oziroma storitve, ki jih je organizacija prodala tem osebam. Časovne razmejitve, oblikovane na podlagi donacij, prejetih za pridobitev osnovnih sredstev, se porabljajo skladno z obračunano amortizacijo, časovne razmejitve iz donacij, prejetih za pokrivanje določenih stroškov, pa se porabljajo skladno s pojavljanjem teh stroškov. Nenamenske donacije se ne izkazujejo prek časovnih razmejitev, temveč se takoj obravnavajo kot prihodki.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

11.37. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 22. oktobra 2015. K njemu sta dala soglasje minister, pristojen za finance, in minister, pristojen za gospodarstvo. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati 1. januarja 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 2 – Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve (2006) v delu, ki se nanaša na dolgoročne aktivne časovne razmejitve, SRS 10 – Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve (2006) v delu, ki se nanaša na dolgoročne pasivne časovne razmejitve, in SRS 12 – Kratkoročne časovne razmejitve (2006).

Slovenski računovodski standard 12 (2016)
STROŠKI MATERIALA IN STORITEV

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju stroškov materiala in uporabljenih storitev. Obdeluje:

a) razvrščanje stroškov materiala in storitev;
b) pripoznavanje stroškov materiala in storitev;
c) začetno računovodsko merjenje stroškov materiala in storitev;
č) razkrivanje stroškov materiala in storitev.

Povezan je s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 4, 9,14 in 21.

Standard (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvijo ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) ter Uvodom v Slovenske računovodske standarde in Okvirom SRS (2016).

B. Standard

a) Razvrščanje stroškov materiala in storitev

12.1. Stroški materiala so cenovno izraženi potroški neposrednega materiala in tistega dela materiala, na katerega se nanašajo posredni proizvajalni stroški ter posredni stroški nabavljanja, prodajanja in splošnih služb. Stroški storitev so stroški, ki se ne štejejo kot stroški materiala, amortizacije ali dela.

12.2. Stroški materiala in storitev se razvrščajo po izvirnih vrstah. Podrobnejšo razčlenitev določi organizacija sama. Njihovo razčlenjevanje po namenskih (funkcionalnih) skupinah se ureja pri obračunavanju celote stroškov.

12.3. Če se med porabljenim materialom in uporabljenimi storitvami pojavijo tudi količine, proizvedene v odvisni organizaciji v skupini ali v pridruženi organizaciji, se obravnavajo posebej.

12.4. Pri porabi v skupini ustvarjenih proizvodov ali opravljenih storitev ne nastajajo izvirni stroški materiala ali izvirni stroški storitev.

12.5. Vnaprej vračunani stroški materiala in storitev se obravnavajo kot stroški materiala ali storitev v duhu tega standarda, čeprav se pojavijo šele kasneje. V okviru pasivnih časovnih razmejitev je mogoče pokriti tudi vrednost porabe v isti organizaciji ustvarjenih proizvodov oziroma opravljenih storitev.

12.6. Odloženi stroški materiala in storitev, ki ostajajo med aktivnimi časovnimi razmejitvami, se ne štejejo kot stroški materiala in storitev v duhu tega standarda.

12.7. Stroški dajatev, ki niso vezane na plače, in stroški obresti se štejejo kot stroški storitev v širšem pomenu. Med stroški storitev v širšem pomenu so tudi stroški štipendij in šolnin, povezanih s poslovanjem organizacije, in podobni stroški.

12.8. Stroški materiala in storitev se lahko skladno z izbrano metodo vrednotenja zadržujejo v vrednosti nedokončane proizvodnje in zalog proizvodov, preden se pojavijo med odhodki in vplivajo na poslovni izid posameznega obračunskega obdobja.

12.9. Zmanjšanje vrednosti zalog materiala zaradi zmanjšanja njihove dotedanje knjigovodske vrednosti na nižjo čisto iztržljivo vrednost ne velja kot strošek materiala, temveč kot prevrednotovalni odhodek.

b) Pripoznavanje stroškov materiala in storitev

12.10. Stroški materiala in storitev se pripoznavajo na podlagi listin, ki dokazujejo, da so praviloma povezani z nastalimi gospodarskimi koristmi.

12.11. Zmanjšanje vrednosti zalog materiala na njihovo čisto iztržljivo vrednost ne poveča izkazanih stroškov materiala, temveč poveča prevrednotovalne poslovne odhodke v zvezi z zalogami.

c) Začetno računovodsko merjenje stroškov materiala in storitev

12.12. Stroški materiala, ki se pred uporabo zadržujejo v zalogah, se izkazujejo v zneskih, ki so pred nastankom potroškov materiala oblikovali vrednost zalog. Odvisni so od metode, ki se uporablja: metode zaporednih cen (fifo) ali metode tehtanih povprečnih cen. Če se uporabljajo stalne cene materiala, se pri porabi obračuna ustrezni del odmikov, stroški pa se izkazujejo v zneskih, ustreznih izbrani metodi. Uporabljeno metodo je treba pojasniti.

12.13. Stroški materiala, ki se pred uporabo ne zadržujejo v zalogah, se izkazujejo v dejanskih zneskih ob nabavi takšnega materiala. To velja tudi za stroške storitev.

12.14. Ocenjeni znesek vnaprej vračunanih stroškov materiala in storitev se izkazuje v postavkah, v katerih bi se sicer izkazovali takšni dejanski stroški materiala in storitev. Stroški se krijejo v breme ustrezne postavke pasivnih časovnih razmejitev.

12.15. Rezervacije za kritje prihodnjih stroškov materiala in storitev se obravnavajo kot posebna vrsta stroškov, razen rezervacij za pokojnine, jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi, ki se obravnavajo kot stroški

dela. Stroški iste vrste se obračunajo neposredno v breme ustreznih rezervacij.

12.16. Če se pri letnem popisu materiala ugotovijo presežki ali primanjkljaji, za katere ni nihče osebno odgovoren, presežki zmanjšujejo do tedaj priznane stroške, primanjkljaji pa jih povečujejo.

č) Razkrivanje stroškov materiala in storitev

12.17. Organizacije, ki niso zavezane reviziji, morajo razkrivati samo zakonsko določene informacije in podatke o stroških materiala in storitev, preostale organizacije pa morajo izpolniti tudi zahteve po razkrivanju v skladu s tem standardom. Ta razkritja so predpisana za vse pomembne zadeve. Naravo in stopnjo pomembnosti opredeli organizacija v svojih aktih.

C. Opredelitev ključnih pojmov

12.18. V tem standardu sta uporabljena izraza, ki ju je treba razložiti in opredeliti.

a) **Stroški materiala** so stroški surovin, osnovnega in pomožnega materiala ter kupljenih polproizvodov, delov, goriva in maziva. S stroški surovin so mišljeni stroški materiala, ki izhaja iz kmetijstva, gozdarstva ali rudarstva. Posebni stroški materiala so stroški porabljene energije.

b) **Stroški storitev** so stroški prevoznih storitev, proizvajalnih stopenj, ki jih opravijo drugi, komunalnih storitev, telekomunikacijskih storitev, najemnin, zavarovalnih premij, storitev plačilnega prometa in podobni stroški, v širšem pomenu pa tudi stroški dajatev, ki niso odvisne od poslovnega izida in niso povezane s plačami, ter tudi stroški obresti. Med stroški storitev so tudi stroški po pogodbah o delu, pogodbah o avtorskem delu oziroma stroški storitev iz drugih pravnih razmerij, razen iz delovnega razmerja, nastali s fizičnimi osebami. V vsakem primeru je treba razlikovati razčlenitev stroškov storitev po izvirnih vrstah od njihove razčlenitve po namenskih (funkcionalnih) skupinah, ki je vsaj v primeru vključevanja znotraj organizacije opravljenih storitev mogoča šele po končani razporeditvi vseh stroškov.

Č. Pojasnila

12.19. Obresti se praviloma takoj obravnavajo kot finančni odhodki. Če se vštevajo v vrednost opredmetenih osnovnih sredstev ali neopredmetenih sredstev, se prenašajo med stroške v okviru obračunane amortizacije, če

se vštevajo v vrednost nedokončane proizvodnje ali proizvodov, ki nastajajo dlje časa, pa se prenašajo med odhodke v okviru stroškov prodanih količin.

12.20. V nasprotju s teoretično opredelitvijo stroškov, po kateri je kot stroške mogoče obravnavati le zneske, ki se upravičeno pojavljajo pri nastajanju in razpečevanju poslovnih učinkov, se po tem standardu kot stroški lahko obravnavajo tudi tako imenovani nepotrebni stroški, čeprav jih ni mogoče vštevati v vrednost zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje ter se pojavljajo takoj med odhodki. Iz opredeljevanja stroškov so izločeni le zneski, ki se pojavijo pri zmanjšanju vrednosti zalog na čisto iztržljivo vrednost, ker so neposredno prevrednotovalni popravek v okviru poslovnih odhodkov.

12.21. Stroški razvijanja, ki se dolgoročno ne razmejujejo, se obravnavajo kot posebna vrsta stroškov storitev šele po končani razporeditvi stroškov. Če nastajajo v isti organizaciji, se namreč obravnavajo najprej po ustreznih izvirnih vrstah. To velja tudi za stroške vzdrževanja, oglaševanja in reprezentance, če so vanje všteti tudi lastni proizvodi oziroma znotraj organizacije opravljene storitve.

12.22. Stroški najemnin so pri najemniku posebna naravna vrsta stroškov storitev le v primeru poslovnega najema. V primeru finančnega najema se zaradi vštevanja najemnine v vrednosti tako pridobljenih opredmetenih osnovnih sredstev v tej zvezi pojavljajo amortizacija in finančni odhodki.

12.23. Stroški po pogodbah o gradbenih delih in pri drugih storitvenih pogodbah, ki se ne opravijo z enkratnim dejanjem, se obračunavajo po metodi stopnje dokončanosti del.

12.24. Kateri stroški materiala in storitev se zadržujejo v vrednosti nedokončane proizvodnje in zalog proizvodov, je odvisno od tega, ali so zajeti med namenske (funkcionalne) skupine stroškov, in ne toliko od značilnosti njihovih izvirnih vrst.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

12.25. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 22. oktobra 2015. K njemu sta dala soglasje minister, pristojen za finance, in minister, pristojen za gospodarstvo. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati 1. januarja 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 14 – Stroški materiala in storitev (2006).

Slovenski računovodski standard 13 (2016)
STROŠKI DELA IN STROŠKI POVRAČIL

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju stroškov plač in z njimi povezanih dajatev ter drugih stroškov dela pa tudi stroškov povračil zaposlenim z njihovimi deleži v dobičku iz opravljenega dela vred. Obdeluje:

a) razvrščanje stroškov dela in stroškov povračil;

b) pripoznavanje stroškov dela in stroškov povračil;

c) začetno računovodsko merjenje stroškov dela in stroškov povračil;

č) razkrivanje stroškov dela in stroškov povračil.

Povezan je predvsem s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 9, 14 in 21.

Standard (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvijo ključnih pojmov (poglavjem C), pojasniloma (poglavjem Č) in Uvodom v Slovenske računovodske standarde in Okvirom SRS (2016).

B. Standard

a) Razvrščanje stroškov dela in stroškov povračil

13.1. Stroški dela so vse oblike zaslužkov, ki jih daje organizacija zaposlenim v zameno za njihovo službovanje in jih obravnava kot svoje stroške dela ali kot deleže v dobičku pred predstavitvijo dobička v izkazu poslovnega izida. Z zaslužki so lahko povezane tudi določene dajatve, ki povečujejo stroške organizacije ali deleže zaposlenih v dobičku. Kot zaslužki se obravnavajo tudi vsa plačila poslovodstvu, ne glede na pravno obliko pogodbenega razmerja.

13.2. Zaslužki pripadajo zaposlenim med njihovim službovanjem ali po koncu njihovega službovanja. Med njihovim službovanjem so to plače, nadomestila plač in sorodne postavke pa tudi deleži v dobičku, po koncu njihovega službovanja pa v glavnem odpravnine in morebitna druga plačila, ki izvirajo iz prvotne zaposlitve.

13.3. Stroški dela so:

a) plače, ki pripadajo zaposlenim, v bruto znesku;

b) nadomestila plač, ki skladno z zakonom, kolektivno pogodbo ali pogodbo o zaposlitvi pripadajo zaposlenim za obdobje, ko ne delajo, v bruto znesku, ki bremeni organizacijo;

c) dajatve v naravi, darila in nagrade zaposlenim ter zanje plačani ali njim povrnjeni zneski, ki niso v neposredni zvezi s poslovanjem;

č) odpravnine, ki pripadajo zaposlenim, ko nehajo delati v organizaciji; in drugi dohodki, ki pripadajo zaposlenim skladno z zakonom, kolektivno pogodbo ali pogodbo o zaposlitvi v bruto znesku;

d) dajatve, ki se dodatno obračunavajo od postavk od a) do č) in bremenijo izplačevalca.

13.4. Kot stroški dela se obravnavajo in ločeno razkrijejo tudi:

a) zneski, ki jih odvisno od dobička prejemajo člani organov v organizaciji, ki ne prejemajo plač;

b) zneski, ki jih odvisno od dobička prejemajo zaposleni v organizaciji kot dodatek k plačam.

13.5. Stroški dela se lahko zadržujejo v vrednosti nedokončane proizvodnje in zalog proizvodov, preden se pojavijo med poslovnimi odhodki in vplivajo na poslovni izid obračunskega obdobja. Deleži v dobičku skupaj z ustreznimi dajatvami povečujejo stroške dela, tako da je dokončni dobiček že zmanjšan za njihovo velikost. Organizacija razčleni stroške dela sama v skladu s svojimi potrebami.

13.6. Stroški povračil zaposlenim so stroški povračil v zvezi z delom. Lahko imajo naravo stroškov plač ali pa naravo stroškov storitev. V tem standardu se obravnavajo le povračila stroškov, ki se obravnavajo kot strošek dela, na primer stroški za prevoz na delo in z dela in stroški zagotovitve prehrane med delom.

b) Pripoznavanje stroškov dela in stroškov povračil

13.7. Stroški dela se pripoznavajo na podlagi listin, ki dokazujejo opravljeno delo in druge podlage za obračun plač v bruto znesku oziroma upravičenost do nadomestila plač in drugih dohodkov iz zaposlitve, pa tudi odpravnin ter ustreznih dajatev. Izplačila, ki se pojavljajo znotraj poslovnega leta neenakomerno, je mogoče tudi časovno razmejevati.

c) Začetno računovodsko merjenje stroškov dela in stroškov povračil

13.8. Stroški dela in stroški povračil se obračunavajo skladno z zakonom, kolektivno pogodbo, splošnim aktom organizacije ali pogodbo o zaposlitvi.

13.9. Organizacija mora za tisti del zneska stroškov dela, katerega izplačilo zahtevajo zaposleni na podlagi zakona, kolektivne pogodbe, splošnega akta

organizacije ali pogodbe o zaposlitvi, organizacija pa takemu izplačilu nasprotuje, oblikovati rezervacije, če so izpolnjeni pogoji iz SRS 10.

13.10. Obračunanim stroškom dela ustrezajo z njimi povezani dolgovi, dokler se ne poravnajo. Obveznosti za plače se izkazujejo kot obveznosti do posameznih zaposlenih v znesku bruto plač in kot obveznosti za dajatve, ki se obračunavajo glede na znesek bruto plač in niso njihov sestavni del.

13.11. Kot stroški plač se obravnavajo tudi zneski, ki se razdelijo zaposlenim glede na doseženi dobiček v posameznem poslovnem letu. Ta delež se ne izkazuje kot sestavni del javno objavljenega čistega dobička, temveč kot stroški plač. Enako se obravnavajo nagrade članom poslovodstva in članom nadzornega sveta.

13.12. Stroški dela iz udeležbe zaposlenih v dobičku se pripoznajo, če deleži v dobičku temeljijo na:

- pravni obvezi organizacije;
- odločitvi poslovodstva ali drugega organa, ki je za takšno odločitev pristojen, preden so računovodski izkazi odobreni za objavo; ali
- nedvoumno izkazani posredni obvezi organizacije.

č) Razkrivanje stroškov dela in stroškov povračil

13.13. Organizacije, ki niso zavezane reviziji, morajo razkrivati samo zakonsko določene informacije in podatke, preostale organizacije pa morajo izpolniti tudi zahteve po razkrivanju v skladu s tem standardom. Ta razkritja so predpisana za vse pomembne zadeve. Naravo in stopnjo pomembnosti opredeli organizacija v svojih aktih. Posebej se razkrijejo deleži v dobičku, ki jih skupščina razdeli tistim, ki niso lastniki.

13.14. Posebej je treba razkriti zaslužke in deleže v dobičku, ki pripadajo poslovodstvu in drugim organom.

13.15. Podrobno se razkrivajo programi drugih dolgoročnih zaslužkov zaposlenih zunaj odpravnin (na primer jubilejne nagrade) ter določbe v zvezi z njimi pa tudi kritje in uporabniki programov.

13.16. Posebej je treba razkriti podatke o morebitnih zahtevah zaposlenih po izplačilih na podlagi določb zakona, kolektivne pogodbe, splošnega akta organizacije ali pogodbe o zaposlitvi, katerim pa organizacija nasprotuje. Razkriti je treba tudi, ali so bile oblikovane rezervacije v smislu SRS 10.

13.17. Organizacija v pojasnilih k računovodskim izkazom posebej razkrije tudi stroške storitev, ki se ne obravnavajo kot stroški dela, v zvezi z agencijami za posredovanje delovne sile na podlagi pogodb o posredovanju delovne sile ter število teh zaposlenih, upoštevajoč število delovnih ur na podlagi teh pogodb.

C. Opredelitev ključnih pojmov

13.18. V tem standardu je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in opredeliti.

a) **Plača** je bruto zaslužek zaposlenega za opravljeno delo.

b) **Zaposleni** je vsaka fizična oseba, ki je v delovnem razmerju na podlagi sklenjene pogodbe o zaposlitvi ali poslovodja organizacije, ne glede na pravno podlago.

c) **Nadomestilo plače** je bruto znesek, do katerega je zaposleni upravičen za obdobje, v katerem zaradi bolezni, letnega dopusta in drugih upravičenih razlogov ne dela.

č) **Bruto plača** je plača, ki vsebuje poleg čiste plače še davek ter ob- vezne dajatve za socialno varnost, ki bremenijo zaposlene.

d) **Čista plača** je plača, ki ostane zaposlenemu po odtegnitvi tistega dela davka ter obveznih dajatev za socialno varnost, ki bremenijo zaposlenega.

e) **Odpravnina** je zaslužek zaposlenega bodisi:

a) zaradi odločitve organizacije, da prekine pogodbo z zaposlenim pred običajnim datumom upokojitve;

b) zaradi odločitve zaposlenega, da v zameno zanj sporazumno prekine pogodbo o zaposlitvi;

c) zaradi redne upokojitve.

f) **Dajatve organizacije za davke ter dajatve za socialno varnost** so pravne obveze organizacije, ki se obračunavajo od bruto plač in povračil zaposlenim v breme organizacije.

Č. Pojasnili

13.19. Nadomestila plač, ki bremenijo organizacijo, so nadomestila za določeno število dni odsotnosti med boleznijo, letni dopust, državne praznike in izredni dopust ter druga nadomestila skladno s predpisi, kolektivno pogodbo ali pogodbo o zaposlitvi.

13.20. Povračila zaposlenim, ki se obravnavajo kot stroški dela in so v neposredni zvezi z opravljanjem dela, so na primer zneski za prevoz na delo in z njega, zneski za topli obrok med delom in drugi. Potni stroški v zvezi s službenimi potovanji, stroški dela na terenu pa tudi šolnine in štipendije, ki so v neposredni zvezi s poslovanjem organizacije, se obravnavajo kot stroški storitev.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

13.21. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 22. oktobra 2015. K njemu sta dala soglasje minister, pristojen

za finance, in minister, pristojen za gospodarstvo. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati 1. januarja 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 15 – Stroški dela in stroški povračil zaposlenim (2006).

SLOVENSKI INŠTITUT za REVIZIJO

Slovenski računovodski standard 14 (2016)
ODHODKI

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju poslovnih odhodkov, finančnih odhodkov in drugih odhodkov. Obdeluje:

a) razvrščanje odhodkov;
b) pripoznavanje odhodkov;
c) začetno računovodsko merjenje odhodkov;
č) razkrivanje odhodkov.

Ta standard ne obravnava odhodkov za davek iz dobička.

Povezan je predvsem s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 4, 6, 9, 16 17 in 21.

Standard (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvijo ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) ter Uvodom v Slovenske računovodske standarde in Okvirom SRS (2016).

B. Standard

a) Razvrščanje odhodkov

14.1. Odhodki so zmanjšanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki zmanjšanj sredstev (na primer zalog blaga zaradi prodaje) ali povečanj dolgov (na primer zaradi zaračunanih obresti); prek poslovnega izida vplivajo na velikost kapitala.

14.2. Odhodki se razvrščajo na poslovne odhodke, finančne odhodke in druge odhodke. Poslovni odhodki in finančni odhodki so redni odhodki.

14.3. Poslovni odhodki so v načelu enaki obračunanim stroškom v obračunskem obdobju, povečanim za stroške, ki se zadržujejo v začetnih zalogah proizvodov in nedokončane proizvodnje, ter zmanjšanim za stroške, ki se zadržujejo v končnih zalogah proizvodov in nedokončane proizvodnje. V trgovinskih organizacijah, kjer se stroški ne zadržujejo v zalogah, je treba pri ugotavljanju poslovnih odhodkov všteti še nabavno vrednost prodanega trgovskega blaga. Podobno kot trgovsko blago se obravnava tudi prodani material. Vse organizacije pa morajo tem stroškom dodati še morebitne deleže zaposlenih v dobičku in prevrednotovalne poslovne odhodke.

14.4. Poslovni odhodki se po namenu (funkciji) razvrščajo na proizvajalne stroške prodanih količin in v trgovinskih organizacijah na nabavno vrednost prodanih količin ter na posredne stroške nabavljanja in prodajanja, neposredne stroške prodajanja, posredne stroške splošnih dejavnosti in prevrednotovalne poslovne odhodke, ki niso stroški.

14.5. Prevrednotovalni poslovni odhodki se pojavljajo v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi, neopredmetenimi sredstvi in obratnimi sredstvi zaradi njihovega prevrednotenja na nižjo vrednost, če zmanjšanje njihove vrednosti ni krito z revalorizacijskimi rezervami iz njihovega predhodnega prevrednotenja na višjo vrednost. Med prevrednotovalnimi poslovnimi odhodki se izkazuje tudi razlika med prodajno ter knjigovodsko vrednostjo pri prodaji ali drugačni odtujitvi ali odpravi pripoznavanja opredmetenih osnovnih sredstev, nekratkoročnih sredstev za prodajo, neopredmetenih sredstev ter naložbenih nepremičnin.

14.6. Finančni odhodki so odhodki iz financiranja in odhodki iz investiranja. Prve sestavljajo predvsem obresti, drugi pa imajo predvsem naravo prevrednotovalnih finančnih odhodkov.

14.7. Prevrednotovalni finančni odhodki se pojavljajo v zvezi s finančnimi naložbami zaradi njihove oslabitve, če zmanjšanje njihove vrednosti ni krito z rezervami zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti in zaradi padca njihove poštene vrednosti, če se merijo po pošteni vrednosti preko poslovnega izida. Prevrednotovalni finančni odhodki se pripoznavajo tudi pri prodaji ali drugačni odtujitvi ali odpravi pripoznavanja finančnih naložb, ki niso kapitalski instrumenti, ali prodaji terjatev kot negativni razliki med prodajno ter knjigovodsko vrednostjo, popravljeno za morebitno rezervo, nastalo iz vrednotenja po pošteni vrednosti.

14.8. Poslovni odhodki in finančni odhodki se razvrščajo tudi na tiste, ki se pojavljajo v zvezi s poslovnimi učinki odvisnih organizacij v skupini, pridruženih organizacij in drugih.

14.9. Druge odhodke sestavljajo neobičajne postavke in ostali odhodki, ki zmanjšujejo poslovni izid.

b) Pripoznavanje odhodkov

14.10. Odhodki se pripoznajo, če je zmanjšanje gospodarskih koristi v obračunskem obdobju povezano z zmanjšanjem sredstva ali s povečanjem dolga in je to zmanjšanje mogoče zanesljivo izmeriti. Odhodki se torej pripoznajo hkrati s pripoznavanjem zmanjšanja sredstev oziroma povečanja dolgov.

14.11. Poslovni odhodki se pripoznajo, ko se stroški ne zadržujejo več v vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje oziroma ko je trgovsko blago prodano. Stroški, ki se ne morejo zadrževati v zalogah proizvodov

in nedokončani proizvodnji, so ob svojem nastanku že pripoznani kot poslovni odhodki. Prevrednotovalni poslovni odhodki se pripoznajo, ko je opravljeno ustrezno prevrednotenje.

14.12. Finančni odhodki se pripoznajo ob obračunu ne glede na plačila, ki so povezana z njimi.

c) Začetno računovodsko merjenje odhodkov

14.13. Pri običajnem vrednotenju zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje po proizvajalnih stroških se upoštevajo poslovni odhodki, sestavljeni iz proizvajalnih stroškov, ki se ne zadržujejo več v teh zalogah, pa tudi v obračunskem obdobju obračunani stroški nakupovanja in stroški prodajanja ter stroški splošnih dejavnosti.

14.14. Pri enakomernem proizvajanju in neenakomernem prodajanju se v krajših obdobjih dosega normalnejši poslovni izid, če se zaloge proizvodov in nedokončane proizvodnje vrednotijo po zoženi lastni ceni. V takem primeru so poslovni odhodki sestavljeni iz zožene lastne cene prodanih količin in iz neposrednih stroškov prodajanja, obračunanih v obračunskem obdobju.

14.15. Pri enakomernem prodajanju in neenakomernem proizvajanju se v krajših obdobjih dosega normalnejši poslovni izid, če se zaloge proizvodov in nedokončane proizvodnje vrednotijo po spremenljivih proizvajalnih stroških. V takem primeru so poslovni odhodki sestavljeni iz spremenljivih proizvajalnih stroškov prodanih količin in spremenljivih neproizvajalnih stroškov ter stalnih stroškov, obračunanih v obračunskem obdobju.

14.16. V okviru obeh skrajnih odmikov od normalnejšega vrednotenja zalog, ki sta prikazana v SRS 14.14. in 14.15., se lahko uporabijo tudi druge možnosti, ki vplivajo na merjenje poslovnih odhodkov v posameznem obračunskem obdobju. Nekatere naravne vrste stroškov, ki bi sicer lahko bile sestavine proizvajalnih stroškov, se lahko izključujejo iz vrednotenja zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje ter se štejejo takoj kot poslovni odhodki. To velja tudi za prekoračitve normalnih zneskov nekaterih vrst proizvajalnih stroškov.

14.17. Prenos stroškov iz zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje med prodane količine ter prenos nabavne vrednosti trgovskega blaga in materiala med prodane količine se opravita po metodi zaporednih cen (fifo) ali metodi tehtanih povprečnih cen. Če se uporabljajo stalne (ocenjene, standardne) cene, se upošteva tudi sorazmerni del odmikov.

14.18. Dane obresti se pojavljajo med finančnimi odhodki v znesku, ki je obračunan v istem obračunskem obdobju, razen če so zajete med opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena sredstva ali zaloge.

14.19. Prevrednotovalni poslovni odhodki se pripoznavajo, ko je opravljeno ustrezno prevrednotenje.

14.20. V medletnih poročilih se za pripoznavanje odhodkov upoštevajo iste računovodske usmeritve kot v letnih računovodskih izkazih; odhodki, ki se pojavljajo neenakomerno, se v medletnih poročilih pripoznavajo ali odlagajo, samo če je ustrezno, da se pripoznavajo ali odlagajo tudi na koncu poslovnega leta.

14.21. Postopki merjenja odhodkov, ki se uporabljajo pri sestavljanju medletnih poročil, se načrtujejo, da se zagotovi zanesljivost iz njih izhajajočih informacij. Na splošno se pri sestavljanju medletnih poročil metode ocenjevanja uporabijo večkrat kot pri sestavljanju letnih računovodskih izkazov.

č) Razkrivanje odhodkov

14.22. Organizacije, ki niso zavezane reviziji, morajo razkrivati samo zakonsko določene informacije in podatke, preostale organizacije pa morajo izpolniti tudi zahteve po razkrivanju v skladu s tem standardom. Ta razkritja so predpisana za vse pomembne zadeve. Naravo in stopnjo pomembnosti opredeli organizacija v svojih aktih.

14.23. Posebej je treba razkriti metodo merjenja odhodkov.

14.24. Če je razkritje posameznih postavk odhodkov zaradi njihovega obsega, njihove vrste ali njihovih posledic pomembno za pojasnitev dosežkov v obračunskem obdobju, se obseg in znesek takšnih postavk razkrijeta vsak posebej.

14.25. Razkrijeta se vrsta in znesek spremembe računovodske ocene, ki pomembno vplivata na odhodke v obravnavanem poslovnem letu ali za katera se pričakuje, da bosta nanje pomembno vplivala v naslednjih poslovnih letih.

C. Opredelitev ključnih pojmov

14.26. V tem standardu je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in opredeliti.

a) **Proizvajalni stroški** so neposredni stroški materiala, neposredni stroški dela, drugi neposredni stroški in posredni proizvajalni stroški.

b) **Zožena lastna cena** obsega proizvajalne stroške v ožjem pomenu, posredne stroške nakupovanja, neposredne in posredne stroške prodajanja in posredne stroške splošnih dejavnosti, ne pa tudi stroškov financiranja.

Č. Pojasnila

14.27. V obravnavanem obračunskem obdobju opravljeno prevrednotenje terjatev na nižjo vrednost je prevrednotovalni poslovni odhodek. Prevrednotenje zalog na nižjo vrednost se obravnava kot prevrednotovalni odhodek, vrednost ugotovljenega primanjkljaja ob popisu zalog pa je popravek ustreznih stroškov oziroma rednih poslovnih odhodkov.

14.28. Učinki znižanja poštene vrednosti naložbenih nepremičnin, ki se merijo po modelu poštene vrednosti, se obravnavajo kot prevrednotovalni finančni odhodki ali kot prevrednotovalni poslovni odhodki, odvisno od namena posedovanja naložbene nepremičnine.

14.29. Oslabitev opredmetenega osnovnega sredstva, neopredmetenega sredstva in primanjkljaj ob popisu so prevrednotovalni poslovni odhodki.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

14.30. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 22. oktobra 2015. K njemu sta dala soglasje minister, pristojen za finance, in minister, pristojen za gospodarstvo. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati 1. januarja 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 17 – Odhodki (2006).

Slovenski računovodski standard 15 (2019)
PRIHODKI

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju poslovnih prihodkov, finančnih prihodkov in drugih prihodkov. Obdeluje:

a) razvrščanje prihodkov,
b) pripoznavanje prihodkov,
c) začetno računovodsko merjenje prihodkov,
č) razkrivanje prihodkov.

Povezan je predvsem s Slovenskima računovodskima standardoma (SRS) 11 in 21.

Standard (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvijo ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) ter Uvodom v Slovenske računovodske standarde in Okvirom SRS (2016).

B. Standard

a) Razvrščanje prihodkov

15.1. Prihodki so povečanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki povečanj sredstev (na primer denarja ali terjatev zaradi prodaje blaga ali storitev) ali zmanjšanj dolgov (na primer zaradi opustitve njihove poravnave). Prek poslovnega izida vplivajo na velikost kapitala.

15.2. Prihodki se razčlenjujejo na poslovne prihodke, finančne prihodke in druge prihodke. Poslovni prihodki in finančni prihodki se upoštevajo (ali veljajo) kot redni prihodki.

15.3. Poslovni prihodki so prihodki od prodaje in drugi poslovni prihodki, povezani s poslovnimi učinki.

15.4. Prihodki od prodaje so tisti, ki izhajajo iz pogodb s kupci o prodaji blaga ali storitev. Prihodki od prodaje odražajo prenose (dobave) pogodbeno dogovorjenega blaga ali storitev kupcem, in sicer v višini pričakovanih nadomestil, do katerih bo organizacija upravičena v zameno za to blago ali storitve. Razčlenjujejo se na prihodke od prodaje lastnih poslovnih učinkov

(proizvodov in storitev) ter prihodke od prodaje trgovskega blaga in materiala. Zneski, zbrani v korist tretjih oseb, kot so obračunani davek na dodano vrednost in druge dajatve, ki se obračunajo ob prodaji, niso sestavina prihodkov od prodaje. Podobno tudi zneski, zbrani v korist zastopanega, niso sestavina prihodkov od prodaje (prihodek od prodaje je samo tisti del nadomestila, ki pripada zastopniku za opravljeno storitev zastopanja).

15.5. Drugi poslovni prihodki, povezani s poslovnimi učinki, so subvencije, dotacije, regresi, kompenzacije, premije in podobni prihodki. Državne podpore, prejete za pridobitev osnovnih sredstev oziroma pokrivanje določenih stroškov, ostajajo začasno med odloženimi prihodki in se prenašajo med poslovne prihodke skladno z amortiziranjem pridobljenih osnovnih sredstev oziroma nastajanjem stroškov, za katerih pokrivanje so namenjene.

15.6. Prevrednotovalni poslovni prihodki se pojavljajo ob odtujitvi opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev kot presežki njihove prodajne vrednosti nad njihovo knjigovodsko vrednostjo.

15.7. Finančni prihodki so prihodki iz investiranja. Pojavljajo se v zvezi s finančnimi naložbami ter v zvezi s terjatvami. Sestavljajo jih obračunane obresti in deleži v dobičku drugih pa tudi prevrednotovalni finančni prihodki. Razčlenjujejo se na finančne prihodke, ki niso odvisni od poslovnega izida drugih (na primer prejete obresti), in finančne prihodke, ki so odvisni od poslovnega izida drugih (na primer prejete dividende).

15.8. Prevrednotovalni finančni prihodki se pojavljajo:

a) ob povečanju poštene vrednosti finančnih sredstev, izmerjenih po pošteni vrednosti prek poslovnega izida;

b) ob odpravi pripoznanja finančnih naložb, in sicer:
   - ob presežku njihove prodajne cene ali poštene vrednosti prejetega nedenarnega nadomestila nad knjigovodsko vrednostjo, oziroma
   - pri finančnih naložbah, razpoložljivih za prodajo, ki niso kapitalski instrumenti, merjenih po pošteni vrednosti, iz naslova presežka njihove prodajne vrednosti ali poštene vrednosti prejetega nadomestila nad knjigovodsko vrednostjo, popravljeno za rezervo, nastalo zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti;

c) ob odpravi oslabitev finančnih naložb, če je odprava oslabitve dopustna v skladu s SRS 3.

15.9. Poslovni prihodki in finančni prihodki se razčlenjujejo na tiste, ki se nanašajo na odvisne organizacije v skupini, pridružene organizacije in skupne podvige ter druge.

15.10. Druge prihodke sestavljajo neobičajne postavke in ostali prihodki, ki povečujejo poslovni izid.

b) Pripoznavanje prihodkov

15.11. Prihodki se pripoznajo, če je povečanje gospodarskih koristi v obračunskem obdobju povezano s povečanjem sredstva ali z zmanjšanjem dolga in je to povečanje mogoče zanesljivo izmeriti.

15.12. Prihodki se pripoznajo, ko se upravičeno pričakuje, da bo organizacija zanje prejela nadomestilo.

15.13. Organizacija pripozna prihodek od prodaje, ko izpolni (ali izpolnjuje) pogodbeno obvezo. Pogodbena obveza je izvršitvena obveza organizacije, da kupcu dobavi ali opravi pogodbeno dogovorjeno (obljubljeno) blago ali storitve. Izvršitveno obvezo organizacija izpolni (ali izpolnjuje) s prenosom pogodbeno dogovorjenega blaga ali storitve kupcu.

15.14. Blago oziroma storitev je prenesena, ko ga/jo kupec pridobi (ali pridobiva) v obvladovanje. Kupec pridobi v obvladovanje blago ali storitev, ko pridobi pravico do odločanja o njegovi/njeni uporabi, in pravico do praktično vseh njegovih/njenih preostalih koristi. Takšno obvladovanje vključuje tudi sposobnost preprečevanja drugim, da usmerjajo uporabo blaga ali storitve in pridobijo koristi iz njegovega/njenega naslova. Koristi iz naslova blaga oziroma storitev so morebitni denarni tokovi (prejemki ali prihranki pri izdatkih), ki se lahko pridobijo neposredno ali posredno na različne načine. Na primer z:

- uporabo sredstva za proizvodnjo blaga ali zagotavljanje storitev,
- uporabo sredstva za povečanje vrednosti drugih sredstev,
- uporabo sredstva za poravnavo obveznosti ali zmanjšanje stroškov,
- prodajo ali menjavo sredstva,
- zastavo sredstva za zavarovanje posojila in
- posedovanjem sredstva.

15.15. Organizacija prenese obvladovanje blaga ali storitve in s tem izpolni oziroma izpolnjuje izvršitveno obvezo, in sicer v določenem trenutku ali postopoma. Če se obvladovanje prenese v določenem trenutku, se za določitev trenutka prenosa uporabijo sodila iz SRS 15.13 in SRS 15.44.

Organizacija prenese obvladovanje blaga ali storitve postopoma, če kupec obvladovanje prevzema sočasno (pomeni hkrati oziroma tekoče) z napredkom organizacije pri izpolnjevanju takšne obveze. Pri presoji, ali se obvladovanje na kupca prenaša postopoma, organizacija uporabi sodila iz SRS 15.45.

15.16. Za vsako izvršitveno obvezo, ki se izpolni postopoma, se prihodek pripoznava postopoma, skladno z napredkom organizacije v smeri popolne

izpolnitve takšne obveze. Prihodki se postopno pripoznavajo zgolj, če se lahko razumno izmeri napredek v smeri popolne izpolnitve izvršitvene obveze, to je kadar ima organizacija zanesljive informacije, ki so potrebne za uporabo ustrezne metode za merjenje napredka. Kadar organizacija ne more razumno izmeriti napredka v smeri popolne izpolnitve izvršitvene obveze, pričakuje pa povrnitev stroškov, nastalih pri izpolnjevanju te obveze, lahko prihodke pripozna samo do višine nastalih stroškov.

15.17. Organizacija uporablja eno samo metodo za merjenje napredka za vsako izvršitveno obvezo, ki se izpolnjuje postopoma, pri čemer to metodo dosledno uporablja za podobne izvršitvene obveze v podobnih okoliščinah. Ustrezne metode za merjenje napredka so metode izložkov in metode vložkov. Najmanj na koncu vsakega poročevalskega obdobja organizacija ponovno izmeri napredek v smeri popolne izpolnitve izvršitvene obveze. Vsaka posodobitev izmere napredka se obračuna kot sprememba računovodske ocene.

15.18. Ob sklenitvi pogodbe s kupcem mora organizacija opredeliti vse v pogodbi vsebovane izvršitvene obveze. Kot samostojna (ločena) izvršitvena obveza se opredeli vsaka obveza za prenos blaga ali storitve kupcu:

a) ki jo je po sodilih SRS 15.42 v kontekstu pogodbe mogoče opredeliti ločeno od drugih pogodbenih obvez za prenos blaga ali storitev in

b) kupec lahko pogodbeno dogovorjeno blago ali storitev uporablja samostojno ali skupaj z drugimi razpoložljivimi oziroma enostavno dostopnimi viri (sredstvi). Dejstvo, da organizacija redno prodaja blago ali storitev ločeno, bi na primer kazalo, da lahko kupec uporablja blago ali storitev samostojno ali v povezavi z drugimi enostavno dostopnimi viri.

Če neke obveze za prenos blaga ali storitve kupcu v kontekstu pogodbe ni mogoče opredeliti ločeno od drugih obvez za prenos blaga ali storitev, potem jo je treba združiti z drugimi obvezami, dokler ne nastane celota, ki izpolnjuje pogoje za pripoznanje kot samostojna (ločena) izvršitvena obveza.

15.19. Kot samostojno (ločeno) izvršitveno obvezo je treba pripoznati tudi v pogodbi dano možnost kupcu za pridobitev dodatnega blaga in/ali storitev, kadar takšna možnost predstavlja stvarno pravico, ki je kupec ne bi prejel, če ne bi sklenil osnovne pogodbe.

Obljuba niza ločenega blaga oziroma ponavljajočih se storitev, ki je/so v bistvu enako/enake in ima/imajo enak vzorec prenašanja na kupca, se pripozna kot ena samostojna izvršitvena obveza.

15.20. Organizacije, ki po določbah zakona, ki ureja gospodarske družbe, veljajo za mikro in majhne družbe, niso dolžne upoštevati določb SRS 15.18. in SRS 15.19.

15.21. Organizacija za potrebe računovodenja prihodkov od prodaje obravnava več formalno ločenih pogodb kot eno pogodbo, če je izpolnjeno eno ali več naslednjih meril:

a) pogodbe se sklenejo v paketu z enim samim komercialnim ciljem,

b) znesek za nadomestilo v okviru ene pogodbe je odvisen od cene ali izvajanja druge pogodbe ali

c) obljube blaga ali storitev, dane v pogodbah (ali določeno blago ali storitve, dogovorjeno v vsaki od pogodb), veljajo kot ena izvršitvena obveza.

c) Začetno računovodsko merjenje prihodkov

15.22. Prihodki od prodaje se pripoznajo v znesku, ki odraža transakcijsko ceno, ki se razporedi na samostojno izvršitveno obvezo. Transakcijska cena je znesek nadomestila, do katerega organizacija pričakuje, da bo upravičena v zameno za prenos blaga ali storitev na kupca, razen zneskov, ki se zbirajo v imenu tretjih oseb.

15.23. Nadomestilo lahko vključuje fiksne zneske, variabilne zneske ali oboje. Pri določanju transakcijske cene se upoštevajo učinki:

– variabilnega nadomestila,
– obstoja pomembne sestavine financiranja v pogodbi,
– nedenarnega nadomestila in
– nadomestila, ki se plača kupcu.

15.24. Nadomestilo lahko vsebuje variabilni znesek, na primer zaradi popustov, rabatov, povračil, dobropisov, znižanja cene, spodbud, dodatkov za uspešnost, pogodbene kazni ali podobnih postavk in tudi, če je upravičenost organizacije do nadomestila pogojena z nastopom ali odsotnostjo dogodka v prihodnosti. Znesek nadomestila je na primer variabilen, če je proizvod prodan s pravico do vračila, ali pa se obljubi fiksni znesek kot dodatek za uspešnost, če se doseže določen mejnik. V transakcijsko ceno se variabilni del nadomestila vključi do višine, za katero je zelo verjetno, da kasneje, ko se odpravi z njim povezana negotovost, ne bo privedla do pomembnega zmanjšanja skupnih pripoznanih prihodkov iz pogodbe. Znesek variabilnega nadomestila, ki se ne vključi v transakcijsko ceno, a je kupcu že zaračunan ali ga je kupec že plačal, se pripozna kot obveznost povračila.

15.25. Pri določanju transakcijske cene se znesek nadomestila prilagodi učinkom časovne vrednosti denarja, če časovni okvir nadomestil kupcu zagotavlja

pomembno korist financiranja. Organizacija za izračun učinkov časovne vrednosti denarja uporabi diskontno mero, ki bi se odražala v ločenem poslu financiranja med organizacijo in kupcem ob sklenitvi pogodbe, oziroma bi odražala kreditne značilnosti kupca, pa tudi morebitno zavarovanje s premoženjem ali poroštvo, ki ga zagotovi kupec, vključno s sredstvi, prenesenimi v pogodbi.

Če je časovni razkorak med izpolnitvijo obveze in plačilom kupca leto ali manj, velja, da pogodba ne vsebuje pomembne sestavine financiranja.

15.26. Prejeto nedenarno nadomestilo za prenos blaga ali storitev se izmeri po pošteni vrednosti, če te ni mogoče razumno oceniti, pa s sklicevanjem na samostojno prodajno ceno dobavljenega blaga ali storitev v zameno za nadomestilo.

15.27. Organizacija obračuna nadomestilo, ki se plača kupcu (ali drugim strankam, ki kupijo blago ali storitve organizacije od kupca), kot znižanje transakcijske cene in prihodkov, razen če se nadomestilo kupcu plača v zameno za ločeno blago ali storitev, ki ga/jo kupec prenese na organizacijo.

15.28. Kadar pogodba vsebuje več izvršitvenih obvez, se transakcijska cena na posamezno izvršitveno obvezo razporedi v znesku, ki ustreza znesku nadomestila, do katerega organizacija pričakuje, da bo upravičena v zameno za prenos blaga ali storitve kupcu. Transakcijska cena se na posamezne izvršitvene obveze razporedi sorazmerno glede na samostojne prodajne cene ločenega blaga in/ali storitev v pogodbi. Samostojna prodajna cena je cena, po kateri bi organizacija blago ali storitev ločeno prodala kupcu. Najboljši dokaz samostojne prodajne cene je cena blaga ali storitve, po kateri organizacija proda zadevno blago ali storitev ločeno v podobnih okoliščinah in podobnim kupcem.

15.29. Variabilni znesek nadomestila se lahko razporedi na vse izvršitvene obveze v pogodbi ali pa samo na določene. Samo na določene izvršitvene obveze se variabilni znesek nadomestila razporedi, kadar se njegovi pogoji nanašajo na izpolnitev ali določen rezultat samo določenih in ne vseh izvršitvenih obvez.

15.30. Velja, da kupec prejme popust za nakup skupine blaga ali storitev, če vsota samostojnih prodajnih cen tega blaga in/ali storitev presega znesek nadomestila. Samo kadar ima organizacija na voljo dokaze, da se popust nanaša le na določene izvršitvene obveze, se popust razporedi sorazmerno na vse v pogodbi vsebovane izvršitvene obveze.

15.31. Če se po sklenitvi pogodbe transakcijska cena spremeni, organizacija takšno spremembo razporedi na posamezne izvršitvene obveze v pogodbi na enaki podlagi, kot je to storila ob sklenitvi pogodbe. Zneski,

razporejeni na že izpolnjeno izvršitveno obvezo, se pripoznajo kot prihodki ali kot zmanjšanje prihodkov v obdobju, v katerem se transakcijska cena spremeni.

15.32. Poslovni prihodki, ki se nanašajo na dobljene subvencije, dotacije, regrese, kompenzacije, premije in podobno, se upoštevajo, če:

a) obstaja razumna gotovost, da bo organizacija izpolnila pogoje v zvezi z njimi in jih bo tudi prejela; ali

b) jih je že prejela in razmejila med odloženimi prihodki ter je že nastala potreba po njihovem prenosu zaradi pokrivanja ustreznih stroškov.

15.33. Obresti se obračunavajo v sorazmerju s pretečenim obdobjem ter glede na neodplačni del glavnice in efektivno obrestno mero.

15.34. V medletnih poročilih se upoštevajo iste računovodske usmeritve za pripoznavanje prihodkov kot v letnih računovodskih izkazih. Prihodki, ki se pojavljajo neenakomerno, se ne pripoznavajo vnaprej in ne odlagajo na medletni datum, če ni ustrezno, da se pripoznavajo oziroma odlagajo na koncu poslovnega leta.

č) Razkrivanje prihodkov

15.35. Organizacije, ki niso zavezane reviziji, morajo razkrivati samo zakonsko določene informacije in podatke, preostale organizacije pa morajo izpolniti tudi zahteve po razkrivanju v skladu s tem standardom. Ta razkritja so predpisana za vse pomembne zadeve. Naravo in stopnjo pomembnosti opredeli organizacija v svojih aktih.

15.36. Posebej je treba razkriti metodo merjenja prihodkov.

15.37. Če je razkritje posameznih postavk prihodkov zaradi njihovega obsega, njihove vrste ali njihovih posledic pomembno za pojasnitev dosežkov v obračunskem obdobju, se obseg in znesek takšnih postavk razkrijeta vsak posebej.

C. Opredelitev ključnih pojmov

15.38. V tem standardu je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in opredeliti.

a) **Blago ali storitve** po pogodbi s kupcem vključuje zlasti:

a) proizvode organizacije;

b) trgovsko blago;

c) ponovno prodajo pravic do blaga ali storitev, ki jih je organizacija kupila (na primer ponovna prodaja vstopnice s strani organizacije, ki deluje kot principal);

č) izvajanje pogodbeno dogovorjene naloge (ali nalog) za kupca;

d) zagotavljanje storitve pripravljenosti za zagotavljanje blaga ali storitev (na primer nedoločene posodobitve programske opreme) ali zagotavljanje razpoložljivosti blaga ali storitev kupcu za uporabo, kot in ko se kupec odloči;
e) zagotavljanje storitve prenosa blaga ali storitev kupcu za drugo stranko (na primer tako, da deluje kot agent druge stranke);
f) podeljevanje pravic do blaga ali storitev, ki se bodo zagotovile v prihodnosti in jih kupec lahko ponovno proda ali zagotovi svojim kupcem (na primer organizacija, ki prodaja izdelek trgovcu na drobno, obljubi prenos dodatnega blaga ali storitve posamezniku, ki kupi izdelek od trgovca na drobno);
g) gradnjo, proizvodnjo ali razvoj sredstva v imenu kupca;
h) podeljevanje licenc in
ij) podeljevanje možnosti za nakup dodatnega blaga ali storitev (kadar te možnosti kupcu zagotavljajo stvarno pravico).

b) **Kupec** je stranka, ki je z organizacijo sklenila pogodbo za pridobitev blaga ali storitev, ki so rezultat rednega poslovanja organizacije, v zameno za nadomestilo. Nasprotna stranka v pogodbi ne bi bila kupec, če je na primer z organizacijo sklenila pogodbo za sodelovanje pri skupni dejavnosti, v kateri si stranke delijo tveganja in koristi, ki izhajajo iz te dejavnosti, in ne za pridobitev rezultata rednega poslovanja organizacije (kot je npr. razvoj sredstva na podlagi dogovora o sodelovanju ali izvajanje skupnih storitev).

c) **Pogodba s kupcem** je dogovor med organizacijo in kupcem, ki ustvarja izvršljive pravice in obveze in izpolnjuje vsa naslednja merila:
a) pogodbene stranke so odobrile pogodbo (pisno, ustno ali v skladu z drugimi običajnimi poslovnimi praksami) in so zavezane k izpolnitvi svojih obvez;
b) organizacija lahko opredeli pravice vsake stranke v zvezi z blagom ali storitvami, ki bodo prenesene, vključno s plačilnimi pogoji;
c) pogodba ima komercialno vsebino (tj., pričakuje se, da bo zaradi pogodbe prišlo do spremembe tveganja, časovnega okvira ali zneska denarnih tokov organizacije v prihodnosti);
č) verjetno je, da bo organizacija prejela nadomestilo, do katerega bo imela pravico v zameno za dobavo blago ali opravljene storitve. Pri ocenjevanju, ali je unovčljivost zneska nadomestila verjetna, organizacija upošteva samo kupčevo sposobnost in namen, da plača ta znesek nadomestila do roka. Znesek nadomestila, do katerega bo organizacija upravičena, je lahko nižji od cene, navedene v pogodbi, če je nadomestilo variabilno.

č) **Čista naložba v najem** je bruto naložba v najem, diskontirana po obrestni meri, sprejeti (uporabljeni) pri sklenitvi najema.

d) **Bruto naložba v najem** je celota:

a) vsote najemnin pri najemu s stališča najemodajalca;

b) morebitne nezajamčene preostale vrednosti, ki pripada najemodajalcu.

e) **Nezajamčena preostala vrednost** je tisti del preostale vrednosti v najem danega sredstva, katere realizacija najemodajalcu ni zagotovljena ali jo jamči zgolj stranka, ki je povezana z najemodajalcem.

Č. Pojasnila

15.39. Če določena pogodba spada na področje uporabe drugega SRS-ja, organizacija najprej uporabi določbe drugega SRS-ja, podredno pa določbe SRS 15.

15.40. Organizacija obračuna spremembo pogodbe s kupcem kot ločeno pogodbo, če sta izpolnjena naslednja pogoja:

a) obseg pogodbe se poveča zaradi dodatno dogovorjenega blaga ali storitev, ki so ločene, in

b) transakcijska cena pogodbe se poveča za znesek nadomestila, ki odraža samostojne prodajne cene za dodatno dogovorjeno blago ali storitve.

15.41. Če se sprememba pogodbe s kupcem ne obračuna kot ločena pogodba, jo organizacija obračuna na enega od naslednjih načinov:

a) kot da bi šlo za odpoved obstoječe in sklenitev nove pogodbe, če je obljubo za prenos blaga ali storitev, ki do datuma spremembe kupcu še niso bili preneseni, mogoče opredeliti ločeno od blaga ali storitev, ki so do datuma spremembe kupcu že bili preneseni;

b) kot da bi bila del obstoječe pogodbe, če obljube za prenos blaga ali storitev, ki do datuma spremembe kupcu še niso bili preneseni, ni mogoče opredeliti ločeno od blaga ali storitev, ki so do datuma spremembe kupcu že bili preneseni (in so torej del ene izvršitvene obveze, ki je na dan spremembe pogodbe delno izpolnjena). Učinek spremembe pogodbe na transakcijsko ceno in merjenje napredka organizacije v smeri popolne izpolnitve izvršitvene obveze se v tem primeru pripozna kot prilagoditev prihodkov (kot povečanje ali zmanjšanje prihodkov) na datum spremembe pogodbe (tj., prilagoditev prihodkov se izvede na kumulativni naknadni podlagi).

15.42. Dejavniki, ki kažejo, da je v kontekstu pogodbe obljubo organizacije za prenos blaga ali storitve kupcu mogoče opredeliti ločeno, vključujejo, vendar niso omejeni na naslednje:

a) organizacija ne zagotavlja pomembnega povezovanja blaga ali storitve z drugim blagom ali storitvami v celoto, ki bi predstavljala skupen proizvod, za katerega je kupec sklenil pogodbo. Z drugimi besedami, organizacija ne uporablja blaga ali storitve kot vložka za proizvodnjo ali zagotavljanje skupnega proizvoda, ki ga določi kupec;

b) blago ali storitev ne spremeni ali prilagodi bistveno drugega pogodbeno dogovorjenega blaga ali storitve;

c) blago ali storitev nista zelo odvisna od drugega pogodbeno dogovorjenega blaga ali storitev ali tesno povezana z njim. Dejstvo, da bi se lahko na primer kupec odločil, da ne kupi blaga ali storitve, ne da bi to bistveno vplivalo na drugo pogodbeno dogovorjeno blago ali storitve, bi lahko pomenilo, da blago ali storitev ni zelo odvisna od drugega pogodbeno dogovorjenega blaga ali storitev ali tesno povezana z njimi.

15.43. Če kupec prispeva blago ali storitve (na primer materiale, opremo ali delo), da organizaciji olajša izpolnitev pogodbe, organizacija oceni, ali pridobi obvladovanje prispevanega blaga ali storitev. Če je tako, se prispevano blago ali storitve obračuna kot nedenarno nadomestilo, prejeto od kupca.

15.44. Organizacija za presojo, ali je prenesla obvladovanje nad sredstvom na kupca, upošteva kazalce prenosa obvladovanja, ki med drugim vključujejo naslednje:

a) Organizacija ima trenutno pravico do plačila za blago ali storitve.

b) Kupec ima lastninsko pravico do sredstva – lastninska pravica lahko kaže, katera pogodbena stranka lahko usmerja uporabo in pridobi praktično vse preostale koristi sredstva ali omeji dostop drugih podjetij do teh koristi. Zato lahko prenos lastninske pravice do sredstva kaže, da je kupec pridobil obvladovanje sredstva. Če pa organizacija obdrži lastninsko pravico izključno kot zaščito pred neplačilom kupca, ta lastninska pravica kupcu ne bi preprečevala pridobitve obvladovanja sredstva.

c) Organizacija je prenesla fizično posedovanje sredstva – fizično posedovanje sredstva s strani kupca lahko kaže, da kupec lahko usmerja uporabo in pridobi praktično vse preostale koristi sredstva ali omeji dostop drugih podjetij do teh koristi. Vendar fizično posedovanje ne sovpada nujno z obvladovanjem sredstva. Na primer, v okviru nekaterih pogodb o ponovnem nakupu in nekaterih do-

govorov o konsignaciji lahko kupec ali prejemnik fizično poseduje sredstvo, ki ga obvladuje organizacija. Nasprotno lahko v okviru nekaterih dogovorov po načelu zaračunaj in zadrži organizacija fizično poseduje sredstvo, ki ga obvladuje kupec.

č) Kupec prevzame pomembna tveganja in koristi na osnovi lastništva sredstva – prenos pomembnih tveganj in koristi lastništva sredstva na kupca lahko kaže, da je kupec pridobil možnost neposredne uporabe in pridobitve praktično vseh preostalih koristi sredstva. Vendar organizacija pri oceni tveganj in koristi lastništva obljubljenega sredstva izključi vsa tveganja, ki vodijo do ločene izvršitvene obveze poleg izvršitvene obveze za prenos sredstva. Organizacija je lahko na primer prenesla obvladovanje sredstva na kupca, vendar še ni izpolnila dodatne izvršitvene obveze za zagotovitev storitev vzdrževanja, povezanih s prenesenim sredstvom.

d) Kupec je sprejel sredstvo – sprejetje sredstva s strani kupca lahko kaže, da je ta pridobil možnost, da usmerja uporabo in pridobi praktično vse preostale koristi sredstva.

15.45. Organizacija obvladovanje blaga in storitev kupcu prenaša postopoma (in skladno s tem postopoma pripozna prihodke), če je izpolnjeno eno od naslednjih meril:

a) kupec istočasno z izvrševanjem obveze pridobiva in porablja koristi iz njenega naslova;

b) izvrševanje obveze s strani organizacije ustvari ali poveča sredstvo (npr. nedokončana proizvodnja), ki ga ves čas njegovega ustvarjanja oziroma povečevanja obvladuje kupec; ali

c) izvrševanje obveze s strani organizacije ne ustvari sredstva, ki bi ga lahko organizacija uporabila na drug način, kot je predviden v pogodbi, pri čemer ima organizacija izvršljivo pravico do plačila za do tistega trenutka izpolnjeni del izvršitvene obveze.

15.46. Po metodi izložkov se napredek pri izpolnjevanju izvršitvene obveze izmeri na podlagi neposredne primerjave obsega blaga in/ali storitev, ki so do datuma meritve že bili preneseni na kupca, glede na vse blago ali storitve, obljubljene v pogodbi.

15.47. Po metodi vložkov se napredek pri izpolnjevanju izvršitvene obveze meri (ugotavlja) na podlagi neposredne primerjave obsega vložkov organizacije (npr. sredstev, delovnih ur, strojnih ur, stroškov, pretečenega časa), ki so bili do datuma meritve že porabljeni pri izpolnjevanju izvršitvene obveze, s celotnimi predvidenimi vložki za izpolnitev te izvršitvene obveze. Iz merjenja napredka je treba izključiti učinke vsakega vložka, ki

ne prikazuje, kako se izvaja prenos obvladovanja blaga ali storitve na kupca, na primer:

a) kadar nastali stroški ne prispevajo k napredku pri izpolnjevanju izvršitvene obveze (prihodki se ne pripoznajo na podlagi nastalih stroškov, ki se pripisujejo precejšnji neučinkovitosti pri izvajanju izvršitvenih obvez, ki ni bila upoštevana v ceni pogodbe);

b) kadar nastali stroški niso sorazmerni z napredkom pri izpolnjevanju izvršitvene obveze. V teh okoliščinah je lahko najboljši prikaz, kako se izvajajo obveze, prilagoditev metode vložkov, tako da se prihodki pripoznavajo samo v višini nastalih stroškov.

15.48. Pri uporabi metode za merjenje napredka organizacija iz izmere napredka izključi vse blago ali storitve, za katere ne prenese obvladovanja na kupca, in nasprotno, v izmero napredka vključi vse blago ali storitve, za katere prenese obvladovanje na kupca pri izpolnjevanju te izvršitvene obveze.

15.49. Če kupec prevzame lastništvo nad kupljenim blagom in sprejme račun, dobava blaga pa je na njegovo zahtevo odložena, se prodajalcu lahko pripoznajo prihodki, če kaže, da bo blago izročeno ter je v trenutku pripoznanja prihodkov že na razpolago in pripravljeno za izročitev.

15.50. Če je nastanek terjatve za poslano blago vezan na kupčev prevzem, se prodajalcu pripoznajo prihodki, ko kupec uradno prevzame pošiljko oziroma ko poteče rok za njeno zavrnitev.

15.51. Če ima pri prodaji na malo kupec neomejeno pravico do vračila blaga, se poslovni prihodki ob prodaji ne pripoznajo za ocenjeni znesek nadomestila od prodaje proizvodov, za katere se pričakuje, da bodo vrnjeni.

15.52. Pri konsignacijski ali komisijski prodaji, pri kateri se prejemnik zaveže prodati blago v izročiteljevem imenu, se prihodki pripoznajo, ko prejemnik proda blago komu drugemu.

15.53. Pri prodaji za plačilo vnaprej, ko prodajalec izroči blago kupcu, ko ta plača zadnji obrok, se prihodki praviloma pripoznajo šele ob izročitvi blaga.

15.54. Če prodajalec vnaprej prejme plačilo za blago, ki ga nima v zalogi, se mu prihodki pripoznajo, ko izroči blago kupcu.

15.55. Če se blago prodaja na obroke, se prihodki od prodaje pripoznajo samo v velikosti prodajne cene v trenutku prodaje. Obresti, vštete v posamezne obroke, se vštevajo med finančne prihodke v sorazmerju s pretečenim obdobjem.

15.56. Če prodajna cena proizvoda zajema stroške vgraditve, se prihodki od vgraditve pripoznajo, ko je opravljena.

15.57. Če prodajna cena proizvoda zajema tudi stroške pregledov in popravil v jamstvenem roku, to ne vpliva na višino prihodkov od prodaje; se pa ob prodaji v breme poslovnih odhodkov oblikuje namenska rezervacija v višini teh ocenjenih stroškov v skladu s SRS 10.

15.58. Če ima kupec možnost ločeno kupiti jamstvo (na primer, ker se cena ali pogoji jamstva določijo ločeno), je jamstvo ločena storitev, ker organizacija obljubi, da bo kupcu poleg proizvoda zagotovila tudi storitev. V teh okoliščinah se obračuna obljubljeno jamstvo kot ločena izvršitvena obveza.

15.59. Pogodbena možnost za nakup dodatnega blaga in/ali storitev predstavlja stvarno pravico, kadar kupec takšno dodatno blago in/ali storitve lahko pridobi brezplačno ali po ceni, ki je nižja, kot bi bila, če ne bi sklenil osnovne pogodbe. Pri ugotavljanju, ali stvarna pravica obstaja, mora organizacija upoštevati vse popuste, ki bi jih kupec za takšno dodatno blago ali storitve dobil, tudi če ne bi vstopil v izvirni posel. Ti popusti namreč ne predstavljajo stvarne pravice.

Samostojna prodajna cena takšne stvarne pravice se oceni v znesku popusta, ki predstavlja stvarno pravico, popravljenem (pomnoženem) z verjetnostjo, da bo možnost za nakup dodatnega blaga in/ali storitev dejansko realizirana.

15.60. Velja, da je dvom o plačilu zamudnih obresti utemeljen, dokler ni plačana glavnica.

15.61. Učinki zvišanja poštene vrednosti naložbenih nepremičnin, ki se merijo po modelu poštene vrednosti, se obravnavajo kot prevrednotovalni finančni prihodki ali kot prevrednotovalni poslovni prihodki, odvisno od namena posedovanja naložbene nepremičnine.

15.62. Pripoznavanje prihodkov pri najemodajalcih iz naslova finančnih najemov mora biti zasnovano tako, da odseva stalno obdobno stopnjo donosnosti čiste najemodajalčeve naložbe v finančni najem. Najemodajalec si prizadeva prihodke dosledno in preudarno razporediti na celotno dobo trajanja najema.

Razporeditev prihodkov je zasnovana na metodi, ki kaže stalni obdobni donos na najemodajalčevo čisto naložbo v finančni najem.

15.63. Prihodki od najemnin pri najemodajalcih se morajo pri poslovnih najemih pripoznavati med poslovnimi prihodki enakomerno med trajanjem najema, tudi če se plačila ne prejemajo na tej podlagi.

15.64. Pri prodajni transakciji s povratnim najemom se neko sredstvo proda in nato vzame nazaj v najem. Računovodsko obravnavanje prodajne transakcije s povratnim najemom je odvisno od vrste (vsebine) najema.

15.65. Če pride na podlagi prodajne transakcije s povratnim najemom do finančnega najema, prodajalec – najemnik to sredstvo še naprej obvladuje, in zato ne odpravi njegovega pripoznavanja. Finančni najem je v tem primeru za kupca – najemodajalca način financiranja prodajalca – najemnika, pri čemer je sredstvo jamstvo. Zaradi tega ni ustrezno pripoznati presežka prodajne vrednosti nad knjigovodsko vrednostjo v poslovnem izidu, temveč prodajalec – najemnik celotno prejeto nadomestilo za prodano in povratno najeto sredstvo pripozna kot finančni dolg najemnika iz finančnega najema.

15.66. Če na podlagi prodajne transakcije s povratnim najemom pride do poslovnega najema, je treba razliko med prodajno in knjigovodsko vrednostjo sredstva pripoznati v poslovnem izidu.

15.67. Če prodajalec – najemodajalec ob sklenitvi novega ali podaljšanju obstoječega posla oziroma najema kupcu – najemniku ponudi določene spodbude, da bi ta sklenil ali podaljšal posel oziroma najem, take spodbude pomenijo popravek prihodkov oziroma stroškov iz naslova posla oziroma najema v času njegovega trajanja. Pri najemu za nedoločen čas se popravek prihodkov oziroma stroškov razporedi na največ 5 let. Dane spodbude obsegajo kakršnokoli denarno plačilo prodajalca – najemodajalca kupcu oziroma najemniku ali prevzem kupčevih – najemnikovih stroškov, kot so stroški premestitve, izboljšave sredstva, stroški, povezani s prejšnjimi kupčevimi oziroma najemnikovimi obvezami in podobno. Nanašajo se tudi na dogovor, s katerim najemodajalec najemniku oprosti plačilo najemnine (običajno za začetna obdobja najema) ali se z njim dogovori za zmanjšanje najemnine.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

15.68. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 4. junija 2018. K njemu sta dala soglasje minister, pristojen za finance, in minister, pristojen za gospodarstvo. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati 1. januarja 2019, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če organizacija ta standard uporabi prej, mora to razkriti.

Organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 15 – Prihodki (2016).

Slovenski računovodski standard 16 (2016)
UGOTAVLJANJE IN MERJENJE POŠTENE VREDNOSTI

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju takrat, kadar se v kakem drugem SRS zahteva ali dovoli merjenje poštene vrednosti ali zahteva razkritje merjenj po pošteni vrednosti. Obdeluje:

a) opredelitev poštene vrednosti;
b) ugotavljanje poštene vrednosti za nefinančna sredstva;
c) tehnike ocenjevanja vrednosti;
č) vložke za tehnike ocenjevanje vrednost;
d) hierarhijo poštene vrednosti.

Povezan je predvsem s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 1, 3, 6, 20 in 21.

Standard (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvijo ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) ter Uvodom v Slovenske računovodske standarde in Okvirom SRS (2016).

B. Standard

a) Opredelitev in merjenje poštene vrednosti

16.1. Poštena vrednost je cena, ki bi se prejela za prodajo sredstva ali plačala v redni transakciji med udeleženci na trgu na datum merjenja.

16.2. Pri merjenju poštene vrednosti določenih sredstev organizacija upošteva značilnosti sredstva, ki bi jih udeleženci na trgu upoštevali pri določanju cene sredstva na datum merjenja. Te značilnosti na primer vključujejo:

a) stanje in lokacijo sredstva;
b) morebitne omejitve v zvezi s prodajo ali uporabo sredstva**.**

16.3. Sredstvo, ki je izmerjeno po pošteni vrednosti, je lahko samostojno sredstvo (na primer finančni instrument ali nefinančno sredstvo), skupina sredstev (na primer denar ustvarjajoča enota ali podjem).

16.4. Pri merjenju poštene vrednosti velja predpostavka, da se sredstvo izmenja v redni transakciji med udeleženci na trgu za prodajo sredstva na datum merjenja pod trenutnimi tržnimi pogoji.

16.5. Pri merjenju poštene vrednosti se predpostavlja, da se transakcija za prodajo sredstva ali prenos izvede:

a) na glavnem trgu za sredstvo ali

b) na najugodnejšem trgu za to sredstvo, kadar ni glavnega trga.

16.6. Organizacija mora imeti dostop do glavnega ali najugodnejšega trga na datum merjenja. Ker imajo lahko različne organizacije z različnimi dejavnostmi dostop do različnih trgov, se lahko glavni ali najugodnejši trg za isto sredstvo pri različnih organizacijah razlikuje. Zato se glavni ali najugodnejši trg (in s tem udeleženci na trgu) upošteva z vidika organizacije, pri čemer je omogočeno upoštevanje razlik med organizacijami in znotraj organizacij z različnimi dejavnostmi.

16.7. Organizacija izmeri pošteno vrednost sredstva z uporabo predpostavk, ki bi jih uporabili udeleženci na trgu pri določanju cene sredstva, ob predpostavki, da udeleženci na trgu delujejo v svojem najboljšem gospodarskem interesu**.**

16.8. Cena na glavnem ali najugodnejšem trgu, ki se uporablja za merjenje poštene vrednosti sredstva, se ne prilagodi zaradi transakcijskih stroškov. Transakcijski stroški niso značilni za sredstvo, temveč so značilni za transakcijo in se razlikujejo glede na način, na katerega organizacija sklene transakcijo za sredstvo.

b) Ugotavljanje poštene vrednosti za nefinančna sredstva

16.9. Pri merjenju poštene vrednosti nefinančnega sredstva organizacija upošteva sposobnost udeleženca na trgu, da pridobi gospodarske koristi z uporabo sredstva v skladu z njegovo največjo in najboljšo uporabo ali s prodajo sredstva drugemu udeležencu na trgu, ki bi zadevno sredstvo uporabil v skladu z njegovo največjo in najboljšo uporabo.

16.10. Pri največji in najboljši uporabi nefinančnega sredstva organizacija upošteva uporabo sredstva, ki je fizično mogoča, zakonsko dovoljena in finančno izvedljiva, in sicer:

a) pri uporabi, ki je fizično mogoča, se upoštevajo fizične značilnosti sredstva, ki bi jih udeleženci na trgu upoštevali pri določanju cene sredstva (na primer lokacija ali velikost nepremičnine);

b) pri uporabi, ki je zakonsko dovoljena, se upoštevajo vse pravne omejitve glede uporabe sredstva, ki bi jih udeleženci na trgu upoštevali pri določanju cene sredstva (na primer urbanistični predpisi, ki veljajo za nepremičnino);

c) pri uporabi, ki je finančno izvedljiva, se upošteva, ali pri uporabi sredstva, ki je fizično mogoča in zakonsko dovoljena, nastane zadosten prihodek ali denarni tokovi (ob upoštevanju stroškov spremembe namembnosti sredstva za to uporabo), da bi se ustvaril donos

naložb, ki bi ga udeleženci na trgu zahtevali od naložbe v zadevno sredstvo, ki se uporablja za ta namen.

16.11. Največjo in najboljšo uporabo organizacija določi z vidika udeležencev na trgu, čeprav organizacija morda načrtuje drugačno uporabo. Vendar pa način, na katerega organizacija trenutno uporablja nefinančno sredstvo, velja za največjo in najboljšo uporabo sredstva, razen če tržni ali drugi dejavniki kažejo, da bi se s spremembo načina uporabe s strani udeležencev na trgu najbolj povečala vrednost sredstva.

16.12. Največjo in najboljšo uporabo nefinančnega sredstva organizacija določi na podlagi predpostavke za ocenjevanje vrednosti, ki se uporablja pri merjenju poštene vrednosti sredstva, in sicer:

a) z največjo in najboljšo uporabo nefinančnega sredstva se lahko zagotovi največja vrednost za udeležence na trgu z uporabo sredstva v kombinaciji z drugimi sredstvi kot skupina (kot je nameščena ali drugače pripravljena za uporabo) ali v kombinaciji z drugimi sredstvi in obveznostmi:
   - če je največja in najboljša uporaba sredstva njegova uporaba v kombinaciji z drugimi sredstvi ali drugimi sredstvi in obveznostmi, je poštena vrednost sredstva cena, ki bi se prejela v tekoči transakciji za prodajo sredstva, pri čemer se predpostavlja, da bi se sredstvo uporabilo z drugimi sredstvi ali drugimi sredstvi in obveznostmi ter da bi bila ta sredstva in obveznosti (njegova dopolnilna sredstva in z njimi povezane obveznosti) na voljo udeležencem na trgu;
   - obveznosti, povezane s sredstvom in njegovimi dopolnilnimi sredstvi, vključujejo obveznosti, s katerimi se financira obratni kapital, vendar ne vključujejo obveznosti, ki se uporabijo za financiranje sredstev zunaj skupine sredstev;
   - predpostavke o največji in najboljši uporabi nefinančnega sredstva morajo biti skladne z vsemi sredstvi (za katera je največja in najboljša uporaba ustrezna) iz skupine sredstev, znotraj katere bi se sredstvo uporabilo;

b) z največjo in najboljšo uporabo nefinančnega sredstva bi se lahko zagotovila največja vrednost za udeležence na trgu na samostojni podlagi. Če je največja in najboljša uporaba sredstva njegova samostojna uporaba, je poštena vrednost sredstva cena, ki bi se prejela v tekoči transakciji za prodajo sredstva udeležencem na trgu, ki bi sredstvo uporabili samostojno.

16.13. Kadar organizacija pridobi sredstvo pri menjalnem poslu za to sredstvo, je transakcijska cena tista cena, ki se plača za pridobitev sredstva (vhodna cena). Nasprotno je poštena vrednost sredstva cena, ki bi se prejela za

prodajo sredstva ali plačala za prenos obveznosti (izhodna cena). Ni nujno, da organizacije prodajajo sredstva po cenah, po katerih so jih kupila. V več primerih bo transakcijska cena enaka pošteni vrednosti. To se lahko na primer zgodi, kadar se na datum transakcije izvede transakcija za nakup sredstva na trgu, na katerem bi se sredstvo prodalo.

c) Tehnike ocenjevanja vrednosti

16.14. Organizacija uporablja tiste tehnike ocenjevanja vrednosti, ki so ustrezne in za katere je na voljo dovolj podatkov za merjenje poštene vrednosti.

16.15. Cilj uporabe tehnike ocenjevanja vrednosti je določiti ceno, po kateri bi se izvedla redna transakcija za prodajo sredstva med udeleženci na trgu na datum merjenja pod trenutnimi tržnimi pogoji. Tri tehnike ocenjevanja vrednosti, ki se splošno uporabljajo, so tržni način (način tržnih primerjav), nabavnovrednostni način (stroškovni način) in na donosu zasnovan način. Organizacija pri merjenju poštene vrednosti uporablja tehnike ocenjevanja vrednosti, ki so skladne z najmanj enim od teh načinov.

16.16. V nekaterih primerih bo ustrezna ena sama tehnika ocenjevanja vrednosti (na primer pri ocenjevanju vrednosti sredstva z uporabo kotiranih cen na delujočem trgu za enaka sredstva). V drugih primerih bo ustreznih več tehnik ocenjevanja vrednosti (na primer pri ocenjevanju vrednosti denar ustvarjajoče enote). Če se za merjenje poštene vrednosti uporablja več tehnik ocenjevanja vrednosti, je treba pri oceni rezultatov (ustreznih pokazateljev poštene vrednosti) upoštevati razumnost razpona vrednosti na podlagi teh rezultatov. Merjenje poštene vrednosti je točka v tem razponu, ki najbolj ustreza pošteni vrednosti v zadevnih okoliščinah.

16.17. Če je transakcijska cena pri začetnem pripoznanju poštena vrednost, pri čemer se bo tehnika ocenjevanja vrednosti, pri kateri se uporabljajo neopazovani vložki, uporabila za merjenje poštene vrednosti v poznejših obdobjih, je treba tehniko ocenjevanja vrednosti umeriti, da bo rezultat tehnike ocenjevanja vrednosti pri začetnem pripoznanju enak transakcijski ceni. Z umeritvijo se zagotovi, da tehnika ocenjevanja vrednosti izraža trenutne tržne pogoje, pri čemer organizaciji pomaga določiti, ali je prilagoditev tehnike ocenjevanja vrednosti potrebna (na primer obstaja lahko značilnost sredstva, ki je tehnika ocenjevanja vrednosti ne zajema). Po začetnem pripoznanju mora organizacija pri merjenju poštene vrednosti z uporabo tehnike ocenjevanja vrednosti ali tehnik, pri katerih se uporabljajo neopazovani vložki, zagotoviti, da te tehnike ocenjevanja vrednosti izražajo tržne podatke, ki jih je mogoče opazovati (na primer ceno za podobno sredstvo ali obveznost) na datum merjenja.

16.18. Tehnike ocenjevanja vrednosti, ki se uporabljajo za merjenje poštene vrednosti, je treba uporabljati dosledno. Vendar je sprememba tehnike ocenjevanja vrednosti ali njene uporabe (na primer sprememba njenega tehtanja, kadar se uporabi več tehnik ocenjevanja vrednosti, ali sprememba prilagoditve, ki se uporablja za tehniko ocenjevanja vrednosti) ustrezna, če se s spremembo doseže merjenje, ki je enako ali najbolj ustreza pošteni vrednosti v zadevnih okoliščinah. To se lahko na primer zgodi v naslednjih primerih:

a) razvoj novih trgov;
b) razpoložljivost novih informacij;
c) konec razpoložljivosti predhodno uporabljenih informacij;
č) izboljšanje tehnik ocenjevanja vrednosti;
d) sprememba tržnih pogojev.

Spremembe vrednosti v zvezi s tehniko ocenjevanja vrednosti ali njeno uporabo se obravnavajo kot sprememba računovodske ocene.

č) Vložki za tehnike ocenjevanja vrednosti

16.19. Tehnike ocenjevanja vrednosti, ki se uporabljajo za merjenje poštene vrednosti, morajo čim bolj spodbuditi uporabo ustreznih opazovanih vložkov in čim bolj omejiti uporabo neopazovanih vložkov.

16.20. Med trge, na katerih je morda mogoče opazovati vložke za nekatera sredstva, spadajo borzni trgi, trgi trgovcev, posredniški trgi in trgi brez posrednikov.

16.21. Organizacija izbere vložke, ki so skladni z značilnostmi sredstva, ki bi jih upoštevali udeleženci na trgu pri transakciji za sredstvo. V nekaterih primerih te značilnosti povzročijo uporabo prilagoditve, kot je premija ali popust (na primer kontrolna premija ali popust neobvladujočega deleža). V vsakem primeru mora organizacija, kadar na delujočem trgu (vložek ravni 1) obstaja kotirana cena, pri merjenju poštene vrednosti to ceno uporabiti brez prilagoditve.

16.22. Če ima sredstvo, ki je izmerjeno po pošteni vrednosti, ponudbeno nakupno ceno in ponudbeno ceno (na primer vložek s trga trgovcev), se cena iz cenovnega razpona med najnižjo in najvišjo ponujeno ceno, ki najbolj ustreza pošteni vrednosti v zadevnih okoliščinah, uporabi za merjenje poštene vrednosti, ne glede na to, na katero raven hierarhije poštene vrednosti se vložek razvrsti.

d) Hierarhija poštene vrednosti

16.23. Hierarhija poštene vrednosti razvršča vložke v tehnike ocenjevanja vrednosti, ki se uporabljajo za merjenje poštene vrednosti, na tri ravni. V

hierarhiji poštene vrednosti imajo absolutno prednost kotirane cene (neprilagojene) na delujočih trgih za enaka sredstva (vložki ravni 1), najmanjšo prednost pa neopazovani vložki (vložki ravni 3).

16.24. V nekaterih primerih je mogoče vložke, ki se uporabljajo za merjenje poštene vrednosti sredstva, razvrstiti na različne ravni hierarhije poštene vrednosti. V teh primerih se merjenje poštene vrednosti v celoti razvrsti na enako raven hierarhije poštene vrednosti kot vložek najnižje ravni, ki je pomemben za merjenje v celoti. Pri ocenjevanju pomembnosti posameznega vložka v primerjavi z merjenjem v celoti se zahteva presoja upoštevanja dejavnikov, značilnih za sredstvo. Prilagoditve za doseganje merjenj na podlagi poštene vrednosti, kot so stroški prodaje pri merjenju poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, se ne upoštevajo pri določanju ravni hierarhije poštene vrednosti, na katero je razvrščeno merjenje poštene vrednosti.

Dostopnost ustreznih vložkov in njihova relativna subjektivnost bi lahko vplivali na izbiro ustreznih tehnik ocenjevanja vrednosti. Vendar se pri hierarhiji poštene vrednosti daje prednost vložkom v tehnike ocenjevanja vrednosti in ne tehnikam ocenjevanja vrednosti, ki se uporabljajo za merjenje poštene vrednosti. Na primer, merjenje poštene vrednosti, ki se razvije z uporabo tehnike sedanje vrednosti, se lahko razvrsti na raven 2 ali raven 3, odvisno od vložkov, ki so pomembni za merjenje v celoti, in ravni hierarhije poštene vrednosti, na katero se vložki razvrščajo.

16.25. Če se za opazovani vložek zahteva prilagoditev z uporabo neopazovanega vložka, pri čemer bi bila zaradi te prilagoditve izmerjena znatno višja ali nižja poštena vrednost, bi se nastalo merjenje razvrstilo na raven 3 hierarhije poštene vrednosti. Če bi na primer udeleženec na trgu pri oceni cene za sredstvo upošteval učinek omejitve prodaje sredstva, organizacija prilagodi kotirano ceno, da bi izražala učinek te omejitve. Če je ta kotirana cena vložek ravni 2 in prilagoditev neopazovani vložek, ki je pomemben za merjenje v celoti, bi se merjenje razvrstilo na raven 3 hierarhije poštene vrednosti.

16.26. Vložki ravni 1 so kotirane cene (neprilagojene) na delujočih trgih za enaka sredstva, do katerih lahko organizacija dostopa na datum merjenja.

16.27. Kotirana cena na delujočem trgu zagotavlja najzanesljivejši dokaz poštene vrednosti, pri čemer se mora za merjenje poštene vrednosti uporabljati brez prilagoditve, kadar je na voljo.

16.28. Organizacija sme opraviti prilagoditev vložka ravni 1 le v naslednjih okoliščinah:

a) kadar ima organizacija veliko število podobnih (vendar ne enakih) sredstev, ki so izmerjena po pošteni vrednosti, pri čemer je na de-

lujočem trgu na voljo kotirana cena, ki pa ni zlahka dostopna za vsako sredstvo. V tem primeru lahko organizacija kot praktičen zgled izmeri pošteno vrednost z uporabo drugačne metode določanja cen, ki se ne zanaša izključno na kotirane cene (na primer matrično določanje cen). Vendar uporaba drugačne metode določanja cen povzroči razvrstitev merjenja poštene vrednosti na nižjo raven hierarhije poštene vrednosti;

b) kadar kotirana cena na delujočem trgu ne predstavlja poštene vrednosti na datum merjenja. To bi lahko veljalo na primer v primeru pomembnih dogodkov (kot so transakcije na trgu brez posrednikov, posel na posredniškem trgu ali objave) po zaprtju trga, vendar pred datumom merjenja. Če pa se kotirana cena prilagodi na podlagi novih podatkov, prilagoditev povzroči razvrstitev merjenja poštene vrednosti na nižjo raven hierarhije poštene vrednosti.

16.29. Vložki ravni 2 so vložki, ki niso kotirane cene, vključene na raven 1, in jih je mogoče neposredno ali posredno opazovati za sredstvo.

16.30. Če ima sredstvo določeno (pogodbeno) trajanje, mora biti omogočeno vložek ravni 2 opazovati v praktično celotnem trajanju sredstva. Med vložke ravni 2 spadajo:

a) kotirane cene za podobna sredstva na delujočih trgih;

b) kotirane cene za enaka ali podobna sredstva na nedelujočih trgih;

c) vložki, ki niso kotirane cene, ki jih je mogoče opazovati za sredstvo, na primer:
   - obrestne mere in krivulje donosa,
   - implicitne nestanovitnosti,
   - kreditni razponi;

č) vložki, potrjeni na trgu.

16.31. Prilagoditve vložkov ravni 2 se bodo razlikovale glede na dejavnike, značilne za sredstvo. Med te dejavnike spadajo:

a) stanje ali lokacija sredstva;

b) obseg, v katerem se vložki nanašajo na postavke, ki so primerljive s sredstvom;

c) obseg ali raven dejavnosti na trgih, znotraj katerih se vložki opazujejo.

16.32. Prilagoditev vložka ravni 2, ki je pomemben za merjenje v celoti, lahko povzroči razvrstitev merjenja poštene vrednosti na raven 3 hierarhije poštene vrednosti, če se pri prilagoditvi uporabijo pomembni neopazovani vložki.

16.33. Vložki ravni 3 so neopazovani vložki za sredstvo.

16.34. Neopazovane vložke je treba uporabljati za merjenje poštene vrednosti, če ustrezni opazovani vložki niso na voljo, s čimer se omogočijo okoliščine, v katerih obstaja majhna tržna dejavnost, če sploh obstaja, za sredstvo na datum merjenja. Vendar cilj merjenja poštene vrednosti ostane enak, to je izhodna cena na datum merjenja z vidika udeleženca na trgu, ki ima v lasti sredstvo. Zato morajo neopazovani vložki izražati predpostavke, ki bi jih udeleženci na trgu uporabili pri določanju cene sredstva, vključno s predpostavkami o tveganjih.

16.35. Predpostavke o tveganjih vključujejo tveganje, povezano s posamezno tehniko ocenjevanja vrednosti, ki se uporablja za merjenje poštene vrednosti (kot je model določanja cen), in tveganje, povezano z vložki v tehniko ocenjevanja vrednosti. Merjenje, ki ne vključuje prilagoditve zaradi tveganja, ne bi predstavljalo merjenja poštene vrednosti, če bi udeleženci na trgu to prilagoditev vključili v določanje cene za sredstvo.

16.36. Organizacija mora razviti neopazovane vložke z uporabo najboljših razpoložljivih informacij v zadevnih okoliščinah, ki lahko vključujejo tudi lastne podatke organizacije. Pri razvoju neopazovanih vložkov lahko organizacija vključi lastne podatke, vendar mora te podatke prilagoditi, če razumno razpoložljive informacije kažejo, da bi drugi udeleženci na trgu uporabili drugačne podatke ali da neka posebna značilnost organizacije ni na voljo drugim udeležencem na trgu (na primer sinergija, značilna za podjetje).

C. Opredelitev ključnih pojmov

16.37. V tem standardu so uporabljeni nekateri izrazi, ki jih je treba razložiti in opredeliti.

a) **Delujoči trg** je trg, na katerem se transakcije za sredstvo izvajajo dovolj pogosto in v zadostnem obsegu, da se redno zagotavljajo informacije o cenah.

b) **Tržni način** je tehnika ocenjevanja vrednosti, pri kateri se uporabljajo cene in druge ustrezne informacije, ki nastanejo na podlagi tržnih transakcij, ki vključujejo enaka ali primerljiva (podobna) sredstva ali skupino sredstev in obveznosti.

c) **Stroškovni način** je tehnika ocenjevanja vrednosti, ki izraža znesek, ki bi se trenutno zahteval za nadomestitev storitvene zmogljivosti sredstva (pogosto imenovana tudi dnevna nadomestitvena vrednost). Za ugotavljanju poštene vrednosti za namene računovodskega poročanja se ta tehnika praviloma ne uporablja.

č) Na donosu zasnovan način je tehnika ocenjevanja vrednosti, s katero se prihodnji zneski (denarni tokovi) pretvorijo v en trenutni (diskontirani) znesek. Merjenje poštene vrednosti je določeno na podlagi vrednosti, ki jo določajo trenutna tržna pričakovanja glede teh prihodnjih zneskov.

d) Največja in najboljša uporaba pomeni uporabo nefinančnega sredstva s strani udeležencev na trgu, s katero bi se najbolj povečala vrednost sredstva ali skupine sredstev in obveznosti, v okviru katerih bi se sredstvo uporabilo.

e) Vložki so predpostavke, ki bi jih uporabili udeleženci na trgu pri določanju cene sredstva ali obveznosti, vključno s predpostavkami o tveganjih, kot sta:

a) tveganje, povezano s posamezno tehniko ocenjevanja vrednosti, ki se uporablja za merjenje poštene vrednosti (kot je model določanja cen);

b) tveganje, povezano z vložki v tehniko ocenjevanja vrednosti.

Ločimo med opazovanimi in neopazovanimi vložki.

f) Opazovani vložki so vložki, ki se razvijejo na podlagi tržnih podatkov, kot so javno dostopne informacije o dejanskih dogodkih ali transakcijah, in izražajo predpostavke, ki bi jih udeleženci na trgu uporabili pri določanju cene sredstva ali obveznosti.

g) Neopazovani vložki so vložki, za katere tržni podatki niso na voljo in se razvijejo z uporabo najboljših razpoložljivih informacij o predpostavkah, ki bi jih udeleženci na trgu uporabili pri določanju cene sredstva ali obveznosti.

h) Vložki ravni 1 so kotirane cene (neprilagojene) na delujočih trgih za enaka sredstva, do katerih lahko podjetje dostopa na datum merjenja.

i) Vložki ravni 2 so vložki, ki niso kotirane cene, vključene na raven 1, in jih je mogoče neposredno ali posredno opazovati za sredstvo.

j) Vložki ravni 3 so neopazovani vložki za sredstvo.

k) Transakcijski stroški so stroški prodaje sredstva na glavnem ali najugodnejšem trgu za sredstvo, ki izhajajo neposredno iz odtujitve sredstva in neposredno iz te transakcije ter so bistveni zanjo, vendar jih organizacija ne bi imela, če odločitev o prodaji sredstva ne bi bila sprejeta.

l) Glavni trg je trg z največjim obsegom in ravnjo dejavnosti za sredstvo ali obveznost.

m) Najugodnejši trg je trg, na katerem se najbolj poveča znesek, ki bi se prejel za prodajo sredstva, ali najbolj zmanjša znesek, ki bi se plačal za prenos obveznosti, potem ko se upoštevajo transakcijski stroški in stroški prevoza.

Č. Pojasnila

16.38. Pošteno vrednost je mogoče zanesljivo izmeriti, če lahko pošteno vrednost zanesljivo izmerimo v skladu s pravili in z opredelitvijo:

a) ravni 1 hierarhije poštene vrednosti;
b) ravni 2 hierarhije poštene vrednosti; ali
c) ravni 3 hierarhije poštene vrednosti.

Merjenje poštene vrednosti finančnih instrumentov na podlagi ravni 3 hierarhije poštene vrednosti se lahko uporabijo le izjemoma, le takrat, kadar gre za finančne instrumente, za katere ni mogoče zlahka opredeliti zanesljivega trga. V teh primerih se poštena vrednost lahko določi na podlagi splošno sprejetih valorizacijskih modelov in tehnik ocenjevanja vrednosti, pod pogojem, da te tehnike zagotavljajo sprejemljiv približek tržne vrednosti.

Pošteno vrednost finančnih instrumentov organizacija ugotavlja z upoštevanjem tehnik ocenjevanja vrednosti, določenimi s tem standardom, in dodatno, predvsem za vložke ravni 3, z uporabo Mednarodnih standardov ocenjevanja vrednosti. Običajno jo ugotavljajo pooblaščeni ocenjevalci vrednosti.

16.39. Na pošteno vrednost sredstva lahko vpliva znatno zmanjšanje obsega ali ravni dejavnosti za to sredstvo glede na običajno tržno dejavnost za sredstvo ali podobna sredstva. Da se na podlagi razpoložljivih dokazil določi, ali se je znatno zmanjšal obseg ali raven dejavnosti za sredstvo, mora organizacija oceniti pomembnost in ustreznost dejavnikov, kot so:

a) majhno število nedavnih transakcij;
b) neupoštevanje trenutnih informacij pri navedbah cen;
c) bistvene razlike med navedbami cen v posameznih obdobjih ali med ustvarjalci trgov (npr. nekaterimi posredniškimi trgi);
č) očitna nepovezanost kazalnikov, ki so bili prej zelo povezani s poštenimi vrednostmi sredstva z nedavnimi pokazatelji poštene vrednosti za to sredstvo;
d) znatno povečanje premij za tveganje zaradi implicitne likvidnosti, donosov ali kazalnikov uspešnosti (kot so stopnje kršitev ali resnost izgub) za opazovane transakcije ali kotirane cene, če se primerjajo z oceno organizacije glede pričakovanih denarnih tokov, ob upoštevanju vseh razpoložljivih tržnih podatkov o kreditnem tveganju in drugem tveganju za neuspešnost za sredstvo;
e) velik cenovni razpon med najnižjo in najvišjo ponujeno ceno oziroma znatno povečanje tega razpona;
f) veliko zmanjšanje dejavnosti trga za nove izdaje (tj. primarnega trga) za sredstvo ali podobna sredstva ali odsotnost tega trga;

g) malo javno dostopnih informacij (npr. za transakcije, ki se izvajajo na trgu brez posrednikov).

16.40. Če organizacija ugotovi, da se je znatno zmanjšal obseg ali raven dejavnosti za sredstvo glede na običajno tržno dejavnost za sredstvo ali podobna sredstva, je potrebna dodatna analiza transakcij ali kotiranih cen. Samo zmanjšanje obsega ali ravni dejavnosti ne pomeni nujno, da transakcijska cena ali kotirana cena ne predstavlja poštene vrednosti ali da transakcija na tem trgu ni redna. Če pa organizacija ugotovi, da transakcijska ali kotirana cena ne predstavlja poštene vrednosti (na primer, morda obstajajo transakcije, ki niso redne), je potrebna prilagoditev transakcijam ali kotiranim cenam, če organizacija te cene uporablja kot podlago za merjenje poštene vrednosti, pri čemer je lahko ta prilagoditev pomembna za celotno merjenje poštene vrednosti. Prilagoditve so lahko potrebne tudi v drugih okoliščinah (na primer, če je treba ceno za podobno sredstvo znatno prilagoditi, da je primerljiva s sredstvom, ki se meri, ali kadar je cena zastarela).

16.41. Ugotavljanje, ali je transakcija redna (ali ne), je težje v primeru znatnega zmanjšanja obsega ali ravni dejavnosti za sredstvo glede na običajno tržno dejavnost za sredstvo ali podobna sredstva. V takšnih okoliščinah se ne sme sklepati, da nobena od transakcij na tem trgu ni redna (na primer prisilna likvidacija ali prisilna prodaja). Okoliščine, ki lahko pomenijo, da transakcija ni redna, vključujejo naslednje:

a) nezadostno izpostavljenost trgu v obdobju pred datumom merjenja, da bi se omogočile dejavnosti trženja, ki so običajne in se uporabljajo za transakcije, ki vključujejo takšna sredstva pod trenutnimi tržnimi pogoji;

b) obdobje trženja, ki je običajno in se uporablja, vendar je prodajalec sredstvo prodal le enemu udeležencu na trgu;

c) stečaj ali skorajšnji stečaj prodajalca (prisilna prodaja prodajalca); č) nujno prodajo s strani prodajalca, da se izpolnijo regulativne ali pravne zahteve (prodajalec je bil prisiljen);

d) odstopanje transakcijske cene od cen pri drugih nedavnih transakcijah za enako ali podobno sredstvo ali obveznost.

Organizacija oceni okoliščine, da ugotovi, ali je glede na razpoložljiva dokazila transakcija redna.

16.42. Organizacija pri merjenju poštene vrednosti ali ocenjevanju tržnih premij za tveganje upošteva vse naslednje dejavnike:

a) če iz dokazil izhaja, da transakcija ni redna, organizacija to transakcijsko ceno obravnava kot manj pomembno ali nepomembno (v primerjavi z drugimi pokazatelji poštene vrednosti);

b) če iz dokazil izhaja, da je transakcija redna, organizacija to transakcijsko ceno upošteva; kako pomembna je transakcijska cena v primerjavi z drugimi pokazatelji poštene vrednosti, je odvisno od dejstev in okoliščin, kot so obseg transakcije, primerljivost transakcije s sredstvom, ki se meri, bližina transakcije datumu merjenja;

c) če organizacija nima dovolj informacij za ugotavljanje, ali je transakcija redna, upošteva transakcijsko ceno. Vendar ta transakcijska cena ne sme predstavljati poštene vrednosti, saj transakcijska cena ni nujno edina ali glavna podlaga za merjenje poštene vrednosti ali ocenjevanje tržnih premij za tveganje. Kadar organizacija nima dovolj informacij za ugotavljanje, ali so posamezne transakcije redne, te transakcije obravnava kot manj pomembne v primerjavi z drugimi transakcijami, za katere je znano, da so redne.

Če je organizacija stranka pri transakciji, se predpostavlja, da ima dovolj informacij za ugotavljanje, ali je transakcija redna.

16.43. Transakcijski stroški ne vključujejo stroškov prevoza. Če je lokacija značilna za sredstvo (kar morda, na primer, velja za blago), se cena na glavnem ali najugodnejšem trgu prilagodi zaradi stroškov, če obstajajo, do katerih bi prišlo zaradi prevoza sredstva z njegove trenutne lokacije na zadevni trg.

16.44. Pošteno vrednost nefinančnih sredstev organizacija ugotavlja z upoštevanjem tehnik ocenjevanja vrednosti, določenih s tem standardom, in dodatno uporabo Mednarodnih standardov ocenjevanja vrednosti. Običajno jo ugotavljajo pooblaščeni ocenjevalci vrednosti.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

16.45. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 22. oktobra 2015. K njemu sta dala soglasje minister, pristojen za finance, in minister, pristojen za gospodarstvo. Organizacije ga začnejo uporabljati 1. januarja 2016 oziroma prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Slovenski računovodski standard 17 (2016) OSLABITEV OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV IN NEOPREDMETENIH SREDSTEV

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju oslabitev sredstev. Obdeluje:

a) opredelitev oslabitve in področje uporabe standarda;
b) kdaj oceniti nadomestljivo vrednost;
c) merjenje nadomestljive vrednosti;
č) oslabitev dobrega imena;
d) razveljavitev izgube zaradi oslabitve.

Povezan je predvsem s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 1, 2, 3, 6, 20 in 21.

Standard (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvijo ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) ter Uvodom v Slovenske računovodske standarde in Okvirom SRS (2016).

B. Standard

a) Opredelitev in merjenje oslabitve ter področje uporabe standarda

17.1. Ta standard predpisuje postopke, ki jih organizacija uporablja, da bi zagotovila, da knjigovodska vrednost opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev ne bi presegla njihove nadomestljive vrednosti. Kadar knjigovodska vrednost opredmetenega osnovnega sredstva ali neopredmetenega sredstva presega njegovo nadomestljivo vrednost, je sredstvo oslabljeno in organizacija pripozna izgubo zaradi oslabitve v znesku razlike med knjigovodsko vrednostjo in nadomestljivo vrednostjo sredstva.

17.2. Izguba zaradi oslabitve se praviloma pripozna v poslovnem izidu kot prevrednotovalni poslovni odhodek.

b) Znamenja za ocenjevanje nadomestljive vrednosti

17.3. Sredstvo je oslabljeno, kadar njegova knjigovodska vrednost presega njegovo nadomestljivo vrednost.

17.4. Organizaciji ni treba ocenjevati nadomestljive vrednosti sredstva na dan vsakega poročanja. Na dan vsakega poročanja samo oceni, ali obstaja kakšno znamenje, da utegne biti sredstvo oslabljeno. Pri ocenjevanju, ali obstaja kakšno znamenje, da utegne biti sredstvo oslabljeno, organizacija upošteva znamenja iz zunanjih in notranjih virov informacij.

17.5. Najznačilnejša znamenja iz zunanjih virov informacij so:

a) V obdobju se je tržna vrednost sredstva zaradi poteka časa ali običajne uporabe zmanjšala veliko bolj, kot je bilo pričakovano.

b) V obdobju so se ali se bodo v bližnji prihodnosti pojavile pomembne spremembe v tehnološkem, tržnem, gospodarskem ali pravnem okolju, v katerem deluje organizacija, ali na trgu, ki mu je sredstvo namenjeno, z neugodnim vplivom na organizacijo.

c) V obdobju so se povečale tržne obrestne mere ali druge tržne donosnosti naložb, ta povečanja pa bodo verjetno vplivala na diskontno mero, uporabljeno pri izračunu vrednosti pri uporabi, in bistveno zmanjšala nadomestljivo vrednost sredstva.

č) Knjigovodska vrednost čistih sredstev organizacije je večja od tržne kapitalizacije organizacije.

17.6. Najznačilnejša znamenja iz notranjih virov informacij so:

a) Na voljo so dokazi o zastarelosti ali fizični poškodovanosti sredstva.

b) V obdobju so se pojavile ali se v bližnji prihodnosti pričakujejo pomembne spremembe obsega ali načina sedanje ali pričakovane uporabe sredstva z neugodnim vplivom na organizacijo. Te spremembe vključujejo neuporabo sredstva, načrte ustavitve ali reorganiziranja poslovanja, ki mu pripada sredstvo, ali odtujitve sredstva pred prej pričakovanim datumom, in ponovno oceno dobe koristnosti neopredmetenega sredstva kot končne namesto nedoločene dobe koristnosti.

c) Iz notranjega poročanja so na voljo dokazi, ki kažejo, da je ali bo gospodarska uspešnost sredstva manjša, kot je bilo pričakovano, na primer:

- denarni tokovi za pridobitev sredstva ali kasnejše potrebe po denarju za njegovo delovanje ali vzdrževanje so pomembno večji, kot je bilo prvotno načrtovano;
- dejanski čisti denarni tokovi ali poslovni izid iz poslovanja, ki pritekа iz sredstva, so pomembno slabši, kot so bili načrtovani; ali
- pomembno zmanjšanje načrtovanih čistih denarnih tokov ali dobička iz poslovanja ali pomembno povečanje načrtovane izgube, ki pritekajo iz sredstva.

Če obstaja kakršnokoli tako ali podobno znamenje, organizacija oceni nadomestljivo vrednost sredstva.

17.7. Ne glede na določbe SRS 17.4. organizacija vsako leto preverja oslabitev dobrega imena ter oslabitev neopredmetenih sredstev z nedoločeno dobo koristnosti oziroma neopredmetenih sredstev, ki se še ne uporabljajo.

c) Merjenje nadomestljive vrednosti

17.8. Kot nadomestljiva vrednost se šteje poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje ali vrednost pri uporabi, odvisno od tega, katera je večja.

Poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, tako predstavlja čisti znesek, ki bi ga organizacija lahko dobila s prodajo sredstva na datum merjenja. Vrednost pri uporabi pa predstavlja sedanjo vrednost ocenjenih prihodnjih čistih prejemkov, za katere se pričakuje, da se bodo pojavili pri nadaljnji uporabi sredstva in iz njegove odtujitve konec njegove dobe koristnosti, pri čemer se upošteva tudi časovna vrednost denarja.

Ugotavljanje in merjenje poštene vrednosti ureja SRS 16 – Merjene in ugotavljanje poštene vrednosti. Če poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti, se kot nadomestljiva vrednost upošteva vrednost pri uporabi.

17.9. Organizacija ugotovi nadomestljivo vrednost za posamezno sredstvo, razen če sredstvo ustvarja takšne čiste prejemke, ki so v glavnem odvisni od tistih, ki jih ustvarjajo druga sredstva ali skupine sredstev. V takšnem primeru se nadomestljiva vrednost ugotovi za denar ustvarjajočo enoto, ki ji pripada sredstvo, razen če:

a) je poštena vrednost sredstva, zmanjšana za stroške prodaje, večja od njegove knjigovodske vrednosti; ali
b) je vrednost sredstva pri uporabi mogoče oceniti tako, da je blizu njegovi pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, in je le-to mogoče določiti.

17.10. Ni vedno nujno, da organizacija za sredstvo ugotavlja tako pošteno vrednost, zmanjšano za stroške prodaje, kot tudi njegovo vrednost pri uporabi. Če kateri od zneskov presega knjigovodsko vrednost sredstva, sredstvo ni oslabljeno in drugega zneska niti ni treba oceniti.

17.11. Pri izračunu vrednosti sredstva pri uporabi mora organizacija upoštevati:

a) oceno prihodnjih denarnih tokov, ki jih organizacija pričakuje iz sredstva;
b) pričakovanja o možnih spremembah vrednosti ali časovne razporeditve teh prihodnjih denarnih tokov;
c) časovno vrednost denarja, ki jo predstavlja sedanja tržna obrestna mera brez tveganja;
č) ceno za prevzem negotovosti, ki so del sredstva;

d) druge dejavnike, na primer nelikvidnost, ki bi jih udeleženci na trgu upoštevali pri vrednotenju prihodnjih denarnih tokov, ki jih organizacija pričakuje iz tega sredstva.

17.12. Ocenjevanje vrednosti pri uporabi obsega naslednja koraka:

a) ocenitev prihodnjih prejemkov in izdatkov, ki bodo izhajali iz nadaljnje uporabe sredstva in iz njegove končne odtujitve;
b) uporabo ustrezne diskontne mere pri teh prihodnjih denarnih tokovih.

Sestavine iz SRS 17.11. b), č) in d) se lahko kažejo bodisi kot prilagoditve prihodnjih denarnih tokov ali kot prilagoditve diskontne mere. Ne glede na način, ki ga organizacija izbere za odraz svojih pričakovanj o možnih spremembah zneskov ali časovne razporeditve prihodnjih denarnih tokov, mora rezultat pokazati pričakovano sedanjo vrednost prihodnjih denarnih tokov, to je tehtano povprečje vseh možnih izidov.

17.13. Pri merjenju vrednosti pri uporabi mora organizacija upoštevati naslednje podlage za ocenjevanje prihodnjih denarnih tokov:

a) Zasnovati projekcije denarnih tokov na razumnih in sprejemljivih predpostavkah, ki predstavljajo najboljšo poslovodsko oceno spleta gospodarskih okoliščin, ki bodo obstajale v preostali dobi koristnosti sredstva. Zunanjim dokazom je treba pripisati večjo težo.
b) Zasnovati projekcije denarnih tokov na zadnjih predračunih/napovedih, ki jih je sprejelo poslovodstvo, toda izključiti oceno prihodnjih prejemkov in izdatkov, katere je pričakovati iz prihodnjih reorganizacij ali iz izboljšanja ali povečanja uspešnosti sredstva. Projekcije na podlagi teh predračunov/napovedi smejo zajeti največ petletno obdobje, razen če je poslovodstvo prepričano, da so takšne projekcije zanesljive, in lahko dokaže svojo na preteklih izkušnjah temelječo sposobnost za točno napovedovanje denarnih tokov za takšno daljše obdobje.
c) Oceniti projekcije denarnih tokov za daljše obdobje, kot ga pokrivajo zadnji predračuni/napovedi, in sicer z ekstrapoliranjem projekcij, ki so zasnovane na predračunih/napovedih z uporabo ustaljenega ali padajočega odstotka rasti za naslednja leta, razen če je upravičen rastoči odstotek. Ta stopnja rasti ne sme preseči povprečnega dolgoročnega odstotka rasti pri proizvodih, v dejavnostih ali v državi (državah), v kateri organizacija posluje, ali na trgih, na katerih se sredstvo uporablja.

17.14. Ocene prihodnjih denarnih tokov morajo vsebovati:

a) projekcije prejemkov iz nadaljnje uporabe sredstva;

b) projekcije izdatkov, ki so nujni za ustvarjanje prejemkov iz nadaljnje uporabe sredstva (tudi izdatkov za pripravljanje sredstva za uporabo) in se lahko utemeljeno in dosledno pripišejo neposredno sredstvu ali razporedijo nanj;
c) morebitne čiste prejemke oziroma izdatke, ki bodo dobljeni (ali plačani) ob odtujitvi sredstva na koncu njegove dobe koristnosti.

Ocene prihodnjih denarnih tokov in diskontne mere morajo odražati dosledne predpostavke o povečanjih cen zaradi splošne inflacije. Če diskontna mera vključuje učinke podražitev zaradi splošne inflacije, se prihodnji denarni tokovi ocenijo nominalno. Če pa diskontna mera izključuje učinek podražitev zaradi splošne inflacije, se prihodnji denarni tokovi ocenijo realno (vendar vključujejo predvidena prihodnja povečanja ali zmanjšanja, ki ne izhajajo iz splošne inflacije).

Projekcije prihodnjih denarnih tokov vključujejo tudi tiste predvidene izdatke, potrebne za tekoče vzdrževanje sredstva, kot tudi prihodnje izdatke za kritje predvidenih splošnih stroškov, ki se lahko utemeljeno in dosledno pripišejo neposredni uporabi sredstva ali razporedijo na sredstvo.

Prihodnje denarne tokove je treba oceniti po sedanjem stanju sredstva. Zato se pri izračunu vrednosti pri uporabi ne smejo upoštevati:

a) prihodnji izdatki ali ustrezni prihranki stroškov (na primer zaradi zmanjšanj stroškov dela) ali koristi, ki bodo izhajale iz prihodnjega reorganiziranja, za katero organizacija še ni zavezana; ali
b) prihodnji izdatki, ki bodo izboljšali ali povečali storilnost sredstva ali s tem povezane prejemke, ki bodo po pričakovanju izšli iz takšnih izdatkov.

17.15. Kadar ima denar ustvarjajoča enota sredstva z različno ocenjeno dobo koristnosti in so vsa bistvenega pomena za nadaljevanje poslovanja enote, se pri ocenjevanju prihodnjih denarnih tokov, ki so povezani z enoto, nadomestitev sredstev s krajšo dobo koristnosti obravnava kot del vsakodnevnega vzdrževanja enote. Podobno se, če posamezno sredstvo vsebuje sestavine z različno ocenjeno dobo koristnosti, pri ocenjevanju prihodnjih denarnih tokov, ki jih ustvari to sredstvo, nadomestitev sestavin s krajšo dobo koristnosti obravnava kot del vsakodnevnega vzdrževanja sredstva.

17.16. Diskontna mera (ali diskontne mere) mora(-jo) biti mera (mere) pred obdavčitvijo, ki kaže(-jo) obstoječe tržne ocene:

a) časovne vrednosti denarja;
b) tveganja, značilna za sredstvo, katerim niso bile prilagojene ocene prihodnjega denarnega toka.

Mera, ki kaže sprotne tržne ocene časovne vrednosti denarja in tveganja, značilna za sredstvo, opredeljuje donos, ki ga investitor zahteva, če lahko izbira naložbo, ki bi ustvarila denarne tokove v znesku, v roku in s tveganjem, ki so enakovredni tistim, ki jih organizacija pričakuje pri sredstvu. Ta mera se oceni na podlagi mere, vključene v sprotne tržne transakcije s podobnimi sredstvi, ali na podlagi tehtanega povprečja stroškov kapitala na borzne organizacije, ki ima eno sredstvo (ali niz sredstev), ki je (so) po možnem delovanju in tveganjih podobno (podobna) proučevanemu sredstvu.

Vendar pa diskontna mera (diskontne mere), uporabljena(-e) pri merjenju vrednosti pri uporabi, ne sme(-jo) vsebovati tveganj, ki so bila že upoštevana pri ocenah prihodnjih denarnih tokov. Sicer bi bil učinek nekaterih predpostavk upoštevan dvakrat. Zato je zelo pomembno, da so predpostavke pri ocenah prihodnjih denarnih tokov skladne z načinom določitve diskontne mere.

Ker se časovna vrednost denarja upošteva z diskontiranjem ocenjenih prihodnjih denarnih tokov, takšni denarni tokovi izključujejo prejemke in izdatke iz finančnih aktivnosti. Ker se diskontna mera določi brez upoštevanja učinkov obdavčitve, se zato na enak način ocenijo tudi prihodnji denarni tokovi.

17.17. Če diskontna mera za kako sredstvo ni na voljo neposredno na trgu, jo običajno ugotovijo (določijo) pooblaščeni ocenjevalci vrednosti na podlagi Mednarodnih standardov ocenjevanja vrednosti.

č) Oslabitev dobrega imena

17.18. Celotno dobro ime, ki nastane ob poslovni združitvi, se pripiše na eno ali več denar ustvarjajočih enot. Če knjigovodska vrednost denar ustvarjajoče enote, vključno z dobrim imenom, presega njeno nadomestljivo vrednost, sledi izmera izgube zaradi oslabitve denar ustvarjajoče enote. Znesek izgube zaradi oslabitve denar ustvarjajoče enote je enak presežku knjigovodske vrednosti denar ustvarjajoče enote nad njeno nadomestljivo vrednostjo.

17.19. Izguba zaradi oslabitve se razporedi v obliki zmanjšanja knjigovodskih vrednosti sredstev denar ustvarjajoče enote v naslednjem vrstnem redu:

a) najprej se zmanjša knjigovodska vrednost dobrega imena, razporejenega na denar ustvarjajočo enoto (ali skupino enot);

b) potem se po potrebi glede na delež knjigovodske vrednosti posameznega sredstva v denar ustvarjajoči enoti sorazmerno zmanjšajo knjigovodske vrednosti ostalih sredstev denar ustvarjajoče enote (ali skupine enot).

17.20. Pri razporejanju izgube zaradi oslabitve organizacija ne sme zmanjšati knjigovodske vrednosti posameznega sredstva denar ustvarjajoče enote pod največjo izmed naslednjih vrednosti:

a) poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje (če je določljiva);

b) vrednosti pri uporabi (če je določljiva);

c) nič.

Znesek izgube zaradi oslabitve, ki bi bil sicer razporejen na sredstvo, je treba sorazmerno razporediti na druga sredstva denar ustvarjajoče enote.

17.21. Izguba zaradi oslabitve se pri dobrem imenu ne more razveljaviti.

d) Razveljavitev izgube zaradi oslabitve

17.22. Organizacija mora na dan vsakega poročanja oceniti, ali je kakšno znamenje, da izgube zaradi oslabitve kakšnega sredstva, pripoznane v prejšnjih letih, morda ni več ali da se je zmanjšala. Pri ocenjevanju, ali obstaja kakšno znamenje, da izgube zaradi oslabitve sredstva, pripoznane v prejšnjih letih, ni več, organizacija upošteva znamenja iz zunanjih virov informacij, kot na primer, da se je v obdobju tržna vrednost sredstva pomembno povečala (uporabi SRS 17.5.); ter iz notranjih virov informacij, kot na primer, da so iz notranjega poročanja na voljo dokazi, ki kažejo, da je ali bo gospodarska uspešnost sredstva večja, kot je bilo pričakovano (uporabi SRS 17.6.). Če obstaja kakršnokoli táko znamenje, mora organizacija oceniti nadomestljivo vrednost tega osnovnega sredstva.

17.23. Izgube zaradi oslabitve, pripoznane pri sredstvu (razen dobrega imena) v prejšnjih obdobjih, je treba razveljaviti, samo kadar se je spremenila ocena, uporabljena za ugotovitev nadomestljive vrednosti sredstva, potem ko je bila pripoznana zadnja izguba zaradi oslabitve.

V takšnem primeru je treba knjigovodsko vrednost sredstva povečati na njegovo nadomestljivo vrednost, vendar nova knjigovodska vrednost ne sme biti večja od knjigovodske vrednosti, ki bi bila ugotovljena, če pri sredstvu ne bi bila pripoznana izguba zaradi oslabitve. Takšno povečanje knjigovodske vrednosti sredstva je razveljavitev izgube zaradi oslabitve.

17.24. Razveljavitev izgube zaradi oslabitve sredstva je treba takoj pripoznati v izkazu poslovnega izida kot prevrednotovalni prihodek, razen če se sredstvo izkazuje po revalorizirani vrednosti na podlagi modela revaloriziranja.

Vsako razveljavitev izgube zaradi oslabitve revaloriziranega sredstva je treba namreč obravnavati kot povečanje iz revaloriziranja. Razveljavitev

izgube zaradi oslabitve revaloriziranega sredstva je treba pripisati neposredno kapitalu v postavki revalorizacijske rezerve.

Če pa je bila izguba zaradi oslabitve istega revaloriziranega sredstva prej pripoznana v izkazu poslovnega izida, je tudi razveljavitev takšne izgube zaradi oslabitve treba pripoznati v poslovnem izidu.

17.25. Razveljavitev izgube zaradi oslabitve denar ustvarjajoče enote je treba razporediti kot povečanje knjigovodske vrednosti sredstev – razen dobrega imena – te enote sorazmerno s knjigovodskimi vrednostmi teh sredstev. Povečanja knjigovodske vrednosti se obravnavajo kot razveljavitve izgub zaradi oslabitve posameznih sredstev in pripoznajo v skladu s SRS 17.24.

17.26. Pri razporejanju razveljavitve izgube zaradi oslabitve denar ustvarjajoče enote po SRS 17.25. se knjigovodska vrednost posameznega sredstva ne poveča nad manjšo od tehle velikosti:

a) njegovo nadomestljivo vrednost (če jo je mogoče ugotoviti);
b) knjigovodsko vrednost, ki bi se ugotovila (po odštetju amortizacijskega odpisa), če v prejšnjih obdobjih ne bi bila pripoznana nobena izguba zaradi oslabitve sredstva.

Znesek razveljavitve izgube zaradi oslabitve, ki bi bil sicer razporejen na sredstvo, je treba sorazmerno razporediti na druga sredstva enote, razen na dobro ime.

C. Opredelitev ključnih pojmov

17.27. V tem standardu je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in opredeliti.

a) **Denar ustvarjajoča enota** je najmanjša razpoznavna skupina sredstev, ki ustvarja prejemke (denarne pritoke), ki so v veliki meri neodvisni od prejemkov na podlagi drugih sredstev ali skupin sredstev. Za denar ustvarjajoče enote se praviloma jemljejo enote, ki predstavljajo najnižjo raven v organizaciji, pri kateri se dobro ime nadzira za namene notranjega poslovodenja.

b) **Dobro ime**, pripoznano v poslovni kombinaciji, je sredstvo, ki predstavlja prihodnje gospodarske koristi, ki izhajajo iz drugih sredstev, pridobljenih pri prevzemu druge organizacije (podjema), ki niso posamično opredeljiva in ločeno pripoznana.

c) **Izguba zaradi oslabitve** je znesek razlike med knjigovodsko vrednostjo in nadomestljivo vrednostjo sredstva.

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

Č. Pojasnila

17.28. Ta standard se uporablja tudi za slabitev naložbenih nepremičnin, ki se po pripoznanju merijo po modelu nabavne vrednosti, ter finančnih naložb v odvisne organizacije, pridružene organizacije in skupaj obvladovane organizacije, ki se merijo po nabavni vrednosti. Oslabitev ostalih finančnih naložb ureja SRS 3.

17.29. Vrednost pri uporabi je vrednost, značilna za organizacijo in odseva poznavanje in ocene organizacije, pa tudi za organizacijo značilne dejavnike, ki utegnejo biti značilni le za samo organizacijo in ne za organizacije na splošno.

17.30. Stroški prodaje, ki se odštevajo od poštene vrednosti, so na primer pravni stroški, takse in podobne dajatve, stroški odtujitve sredstva in neposredni dodatni stroški, povezani s pripravljanjem sredstev za prodajo. Odpravnine po SRS 13 in stroški, ki so povezani z zmanjšanjem ali reorganiziranjem poslovanja po odtujitvi sredstva, se ne štejejo kot neposredni dodatni stroški odtujitve sredstva.

17.31. Razveljavitev izgube zaradi oslabitve kaže povečanje ocenjene vrednosti sredstva iz uporabe ali prodaje po dnevu, ko je organizacija zadnjikrat pripoznala izgubo zaradi oslabitve takšnega sredstva. Spremembe ocen so sprememba podlage za nadomestljivo vrednost (to je, ali je nadomestljiva vrednost zasnovana na vrednosti pri uporabi ali na pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje), sprememba zneska ali roka ocenjenih prihodnjih denarnih tokov ali diskontne mere, če je bila nadomestljiva vrednost zasnovana na vrednosti pri uporabi; ali sprememba ocene sestavin poštene vrednosti, če je bila nadomestljiva vrednost zasnovana na pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje.

17.32. Vrednost pri uporabi, ki jo ima sredstvo, lahko postane večja od njegove knjigovodske vrednosti preprosto zato, ker se sedanja vrednost prihodnjih čistih prejemov povečuje, ko se denarni tokovi približujejo. Storitvena zmožnost sredstva pa ni večja. Potemtakem se izguba zaradi oslabitve ne razveljavi samo zaradi poteka časa, celo če nadomestljiva vrednost sredstva postane večja od njegove knjigovodske vrednosti.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

17.33. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 22. oktobra 2015. K njemu sta dala soglasje minister, pristojen za finance, in minister, pristojen za gospodarstvo. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati 1. januarja 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Slovenski računovodski standard 20 (2016) OBLIKE BILANCE STANJA ZA ZUNANJE POSLOVNO POROČANJE

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri sestavljanju obračunskih izkazov, v katerih so predstavljena sredstva in obveznosti do njihovih virov v določenem trenutku. Obdeluje:

a) razvrščanje izkazov stanja za zunanje poslovno poročanje;

b) osnovno razčlenjevanje postavk v bilanci stanja za zunanje poslovno poročanje;

c) prilagojeno razčlenjevanje postavk v bilanci stanja za zunanje poslovno poročanje;

č) razkrivanje postavk v bilanci stanja za zunanje poslovno poročanje.

Glede vrednotenja v bilanci stanja zajetih postavk in dodatnega razkrivanja je povezan predvsem s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) od 1 do 11 ter SRS 16 in SRS 17.

Standard (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvijo ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) ter Uvodom v Slovenske računovodske standarde in Okvirom SRS (2016).

B. Standard

a) Razvrščanje izkazov stanja za zunanje poslovno poročanje

20.1. Izkaz stanja je temeljni računovodski izkaz, v katerem je resnično in pošteno prikazano stanje sredstev in obveznosti do njihovih virov v določenem trenutku (na koncu poslovnega leta ali medletnega obdobja), za katero se sestavlja.

20.2. Sestavi se za splošne ali posebne namene za potrebe zunanjega računovodskega poročanja. Od njegove vrste in narave organizacije sta odvisna obseg in razčlenitev postavk v njem.

20.3. Izkaz stanja ima obliko dvostranske uravnotežene bilance stanja.

b) Osnovno razčlenjevanje postavk v bilanci stanja za zunanje poslovno poročanje

20.4. Bilanca stanja je pri velikih in srednjih organizacijah razčlenjena v skladu z zahtevami Zakona o gospodarskih družbah ter dopolnjena z nekaterimi dodatnimi postavkami in delno z določnejšimi, uveljavljenimi krajšimi strokovnimi izrazi, uporabljenimi v kontnem načrtu.

Sredstva

A. Dolgoročna sredstva

I. Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve
   1. Dolgoročne premoženjske pravice
   2. Dobro ime
   3. Predujmi za neopredmetena sredstva
   4. Dolgoročno odloženi stroški razvijanja
   5. Druge dolgoročne aktivne časovne razmejitve

II. Opredmetena osnovna sredstva
   1. Zemljišča in zgradbe
      a) Zemljišča
      b) Zgradbe
   2. Proizvajalne naprave in stroji
   3. Druge naprave in oprema
   4. Opredmetena osnovna sredstva, ki se pridobivajo
      a) Opredmetena osnovna sredstva v gradnji in izdelavi
      b) Predujmi za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev

   Pri bioloških osnovnih sredstvih pa še
   5. Osnovna čreda
   6. Večletni nasadi

III. Naložbene nepremičnine

IV. Dolgoročne finančne naložbe
   1. Dolgoročne finančne naložbe, razen posojil
      a) Delnice in deleži v družbah v skupini
      b) Delnice in deleži v pridruženih družbah
      c) Druge delnice in deleži
      č) Druge dolgoročne finančne naložbe
   2. Dolgoročna posojila
      a) Dolgoročna posojila družbam v skupini
      b) Dolgoročna posojila drugim
      c) Dolgoročno nevplačani vpoklicani kapital

V. Dolgoročne poslovne terjatve
   1. Dolgoročne poslovne terjatve do družb v skupini
   2. Dolgoročne poslovne terjatve do kupcev
   3. Dolgoročne poslovne terjatve do drugih

VI. Odložene terjatve za davek

B. Kratkoročna sredstva

I. Sredstva (skupine za odtujitev) za prodajo

II. Zaloge
   1. Material
   2. Nedokončana proizvodnja
   3. Proizvodi in trgovsko blago
   4. Predujmi za zaloge

III. Kratkoročne finančne naložbe
   1. Kratkoročne finančne naložbe, razen posojil
      a) Delnice in deleži v družbah v skupini
      b) Druge delnice in deleži
      c) Druge kratkoročne finančne naložbe
   2. Kratkoročna posojila
      a) Kratkoročna posojila družbam v skupini
      b) Kratkoročna posojila drugim
      c) Kratkoročno nevplačani vpoklicani kapital

IV. Kratkoročne poslovne terjatve
   1. Kratkoročne poslovne terjatve do družb v skupini
   2. Kratkoročne poslovne terjatve do kupcev
   3. Kratkoročne poslovne terjatve do drugih

V. Denarna sredstva

C. Kratkoročne aktivne časovne razmejitve

Obveznosti do virov sredstev

A. Kapital

I. Vpoklicani kapital
   1. Osnovni kapital
   2. Nevpoklicani kapital (kot odbitna postavka)

II. Kapitalske rezerve

III. Rezerve iz dobička
   1. Zakonske rezerve
   2. Rezerve za lastne delnice in lastne poslovne deleže
   3. Lastne delnice in lastni poslovni deleži (kot odbitna postavka)
   4. Statutarne rezerve
   5. Druge rezerve iz dobička

IV. Revalorizacijske rezerve
V. Rezerve, nastale zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti
VI. Preneseni čisti poslovni izid
VII. Čisti poslovni izid poslovnega leta

B. Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve

1. Rezervacije za pokojnine in podobne obveznosti
2. Druge rezervacije
3. Dolgoročne pasivne časovne razmejitve

C. Dolgoročne obveznosti

I. Dolgoročne finančne obveznosti
   1. Dolgoročne finančne obveznosti do družb v skupini
   2. Dolgoročne finančne obveznosti do bank
   3. Dolgoročne finančne obveznosti na podlagi obveznic
   4. Druge dolgoročne finančne obveznosti

II. Dolgoročne poslovne obveznosti
   1. Dolgoročne poslovne obveznosti do družb v skupini
   2. Dolgoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev
   3. Dolgoročne menične obveznosti
   4. Dolgoročne poslovne obveznosti na podlagi predujmov
   5. Druge dolgoročne poslovne obveznosti

III. Odložene obveznosti za davek

Č. Kratkoročne obveznosti

I. Obveznosti, vključene v skupine za odtujitev

II. Kratkoročne finančne obveznosti
   1. Kratkoročne finančne obveznosti do družb v skupini
   2. Kratkoročne finančne obveznosti do bank
   3. Kratkoročne finančne obveznosti na podlagi obveznic
   4. Druge kratkoročne finančne obveznosti

III. Kratkoročne poslovne obveznosti
   1. Kratkoročne poslovne obveznosti do družb v skupini
   2. Kratkoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev
   3. Kratkoročne menične obveznosti
   4. Kratkoročne poslovne obveznosti na podlagi predujmov
   5. Druge kratkoročne poslovne obveznosti

D. Kratkoročne pasivne časovne razmejitve

20.5. Teoretično možne postavke, ki pri posamezni organizaciji ne prihajajo v poštev, se v uradni listini ne navajajo.

20.6. 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. Informacije za prejšnje obračunsko obdobje se ne preračunavajo.

c) Prilagojeno razčlenjevanje postavk v bilanci stanja za zunanje poslovno poročanje

20.7. Srednje organizacije morajo sestaviti popolno bilanco stanja, pri javni objavi pa lahko uporabljajo njeno skrajšano obliko:

Sredstva

A. Dolgoročna sredstva

I. Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve
   1. Neopredmetena sredstva
   2. Dolgoročne aktivne časovne razmejitve

II. Opredmetena osnovna sredstva
   1. Zemljišča in zgradbe
      a) Zemljišča
      b) Zgradbe
   2. Proizvajalne naprave in stroji
   3. Druge naprave in oprema
   4. Predujmi za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev in opredmetena osnovna sredstva v gradnji in izdelavi

   Pri bioloških osnovnih sredstvih pa še
   5. Osnovna čreda
   6. Večletni nasadi

III. Naložbene nepremičnine

IV. Dolgoročne finančne naložbe
   1. Dolgoročne finančne naložbe, razen posojil
      a) Delnice in deleži v družbah v skupini
      b) Druge dolgoročne finančne naložbe
   2. Dolgoročna posojila
      a) Dolgoročna posojila družbam v skupini
      b) Druga dolgoročna posojila

V. Dolgoročne poslovne terjatve
   1. Dolgoročne poslovne terjatve do družb v skupini
   2. Dolgoročne poslovne terjatve do drugih

VI. Odložene terjatve za davek

B. Kratkoročna sredstva

I. Sredstva (skupine za odtujitev) za prodajo

II. Zaloge

III. Kratkoročne finančne naložbe
    1. Kratkoročne finančne naložbe, razen posojil
        a) Delnice in deleži v družbah v skupini
        b) Druge kratkoročne finančne naložbe
    2. Kratkoročna posojila
        a) Kratkoročna posojila družbam v skupini
        b) Kratkoročna posojila drugim
IV. Kratkoročne poslovne terjatve
    1. Kratkoročne poslovne terjatve do družb v skupini
    2. Kratkoročne poslovne terjatve do drugih
V. Denarna sredstva

C. Kratkoročne aktivne časovne razmejitve

Obveznosti do virov sredstev

A. Kapital

I. Vpoklicani kapital
    1. Osnovni kapital
    2. Nevpoklicani kapital (kot odbitna postavka)
II. Kapitalske rezerve
III. Rezerve iz dobička
    1. Zakonske rezerve
    2. Rezerve za lastne delnice in lastne poslovne deleže
    3. Lastne delnice in lastni poslovni deleži (kot odbitna postavka)
    4. Statutarne rezerve
    5. Druge rezerve iz dobička
IV. Revalorizacijske rezerve
V. Rezerve, nastale zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti
VI. Preneseni čisti poslovni izid
VII. Čisti poslovni izid poslovnega leta

B. Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve

    1. Rezervacije
    2. Dolgoročne pasivne časovne razmejitve

C. Dolgoročne obveznosti

I. Dolgoročne finančne obveznosti
    1. Dolgoročne finančne obveznosti do družb v skupini
    2. Dolgoročne finančne obveznosti do bank
    3. Druge dolgoročne finančne obveznosti
II. Dolgoročne poslovne obveznosti
    1. Dolgoročne poslovne obveznosti do družb v skupini

2. Dolgoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev
3. Druge dolgoročne poslovne obveznosti

III. Odložene obveznosti za davek

Č. Kratkoročne obveznosti

I. Obveznosti, vključene v skupine za odtujitev
II. Kratkoročne finančne obveznosti
   1. Kratkoročne finančne obveznosti do družb v skupini
   2. Kratkoročne finančne obveznosti do bank
   3. Druge kratkoročne finančne obveznosti
III. Kratkoročne poslovne obveznosti
   1. Kratkoročne poslovne obveznosti do družb v skupini
   2. Kratkoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev
   3. Druge kratkoročne poslovne obveznosti

D. Kratkoročne pasivne časovne razmejitve

20.8. Majhne organizacije in mikro organizacije lahko razčlenijo svojo bilanco stanja tudi samo na tele postavke:

Sredstva

A. Dolgoročna sredstva

I. Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve
   1. Neopredmetena sredstva
   2. Dolgoročne aktivne časovne razmejitve
II. Opredmetena osnovna sredstva
III. Naložbene nepremičnine
IV. Dolgoročne finančne naložbe
   1. Dolgoročne finančne naložbe, razen posojil
   2. Dolgoročna posojila
V. Dolgoročne poslovne terjatve
VI. Odložene terjatve za davek

B. Kratkoročna sredstva

I. Sredstva (skupine za odtujitev) za prodajo
II. Zaloge
III. Kratkoročne finančne naložbe
   1. Kratkoročne finančne naložbe, razen posojil
   2. Kratkoročna posojila
IV. Kratkoročne poslovne terjatve
V. Denarna sredstva

C. Kratkoročne aktivne časovne razmejitve

Obveznosti do virov sredstev

A. Kapital

I. Vpoklicani kapital
   1. Osnovni kapital
   2. Nevpoklicani kapital (kot odbitna postavka)

II. Kapitalske rezerve

III. Rezerve iz dobička

IV. Revalorizacijske rezerve

V. Rezerve, nastale zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti

VI. Preneseni čisti poslovni izid

VII. Čisti poslovni izid poslovnega leta

B. Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve

1. Rezervacije
2. Dolgoročne pasivne časovne razmejitve

C. Dolgoročne obveznosti

I. Dolgoročne finančne obveznosti

II. Dolgoročne poslovne obveznosti

III. Odložene obveznosti za davek

Č. Kratkoročne obveznosti

I. Obveznosti, vključene v skupine za odtujitev

II. Kratkoročne finančne obveznosti

III. Kratkoročne poslovne obveznosti

D. Kratkoročne pasivne časovne razmejitve

20.9. Bilanca stanja za medletno obdobje je zgoščena, mora pa zajemati najmanj vsako skupino in podskupino po SRS 20.4 iz zadnje letne bilance stanja ter izbrana pojasnila, ki jih zahteva ta standard.

č) Razkrivanje postavk v bilanci stanja za zunanje poslovno poročanje

20.10. Organizacije, ki niso zavezane reviziji, morajo razkrivati samo zakonsko določene informacije in podatke, preostale organizacije pa morajo izpolniti tudi zahteve po razkrivanju v skladu s tem standardom. Ta razkritja so predpisana za vse pomembne zadeve. Naravo in stopnjo pomembnosti opredeli organizacija v svojih aktih.

20.11. V zvezi z računovodskimi usmeritvami se v pojasnilih opisujejo:

a) podlage za merjenje gospodarskih kategorij v bilanci stanja;

b) računovodske usmeritve, potrebne za pravilno razumevanje bilance stanja.

20.12. Če sprememba računovodske usmeritve pomembno vpliva na obravnavano obračunsko obdobje ali kako prejšnje predstavljeno obračunsko obdobje, se razkrijejo:

a) razlog za spremembo;
b) znesek preračuna za vpleteno postavko v računovodskem izkazu;
c) znesek preračuna, ki je zajet v primerjalne informacije.

20.13. Razkrijejo se:

a) vrsta napake iz prejšnjih obdobij, popravljena v obravnavanem obračunskem obdobju;
b) znesek preračuna za vpleteno postavko v računovodskem izkazu;
c) znesek popravka, zajet v primerjalne informacije;
č) poslovni dogodki po dnevu bilance stanja in datum odobritve (sprejetje) letnega poročila.

20.14. Sredstva in obveznosti (dolgovi) se v bilanci stanja preračunajo v skladu z dogodki po datumu bilance stanja, če iz teh dogodkov izvirajo dodatni dokazi, koristni pri ocenjevanju zneskov, ki na dan bilance stanja vplivajo na stanje sredstev in obveznosti (dolgov) ali kažejo, da predpostavka o časovni neomejenosti delovanja v zvezi s celotno organizacijo ali z njenim delom ne drži. Sredstva in obveznosti (dolgovi) se v bilanci stanja ne preračunajo v skladu z dogodki po datumu bilance stanja, ki na dan bilance stanja ne vplivajo na stanje sredstev in obveznosti (dolgov), se pa razkrijejo, če so tako pomembni, da bi se sicer zmanjšala zmožnost uporabnikov bilance stanja izdelati ustrezne ocene in sprejeti pravilne odločitve. Pri tem je treba zagotoviti informacije o vrsti dogodka in oceno zneska ali izjavo, da taka ocena ni mogoča.

20.15. Organizacija, ki je delniška družba, razkrije dividende, ki se nanašajo na obračunsko obdobje, za katero je sestavljena bilanca stanja, predlagane ali objavljene po dnevu bilance stanja, vendar pred odobritvijo računovodskih izkazov.

Organizacija, ki je delniška družba, razkrije tehtano povprečno število navadnih delnic, uveljavljajočih se v obračunskem obdobju. Tehtano povprečno število navadnih delnic, uveljavljajočih se v obračunskem obdobju in v vseh predstavljenih obračunskih obdobjih, se preračuna za poslovne dogodke, ki spreminjajo uveljavljajoče se navadne delnice, ne da bi prišlo do ustrezne spremembe virov, razen za zamenjave potencialnih (možnostnih) navadnih delnic.

Za izračun popravljenega (*diluted*) čistega dobička na delnico je treba tehtano povprečno število navadnih delnic povečati za tehtano povprečno število navadnih delnic, ki bi jih organizacija izdala ob zamenjavi vseh

popravljalnih potencialnih navadnih delnic (*diluted potential ordinary shares*) za navadne delnice. Za popravljalne potencialne navadne delnice se predpostavlja, da so bile zamenjane za navadne delnice na začetku obračunskega obdobja ali na datum izdaje potencialnih navadnih delnic, če je ta kasnejši. Pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico izhaja organizacija iz domnevnega izkoristka pravic, povezanih z njegovimi popravljalnimi opcijami in drugimi popravljalnimi potencialnimi navadnimi delnicami. Domnevni iztržek od omenjenih izdaj se obravnava, kot da izhaja iz izdaje delnic po pošteni vrednosti. Razlika med številom izdanih delnic in številom delnic, ki jih podjetje izda po pošteni vrednosti, se obravnava kot izdaja navadnih delnic brez nadomestila. Potencialne navadne delnice se obravnavajo kot popravljalne samo takrat, kadar njihova zamenjava za navadne delnice zmanjša čisti dobiček na delnico iz trajnega rednega delovanja.

20.16. Postavke v bilanci stanja se prikazujejo po neodpisani vrednosti kot razliki med celotno vrednostjo in popravkom vrednosti. Razkrijeta se tudi dejanska oziroma prevrednotena nabavna vrednost ter popravek vrednosti posameznih kategorij opredmetenih osnovnih sredstev na koncu poslovnega leta. V pojasnilih se tudi razkrije, katera opredmetena osnovna sredstva so pridobljena s finančnim najemom.

20.17. Razkritja v zvezi s posameznimi kategorijami v bilanci stanja morajo ustrezati zahtevam, pojasnjenim v SRS od 1 do 11.

20.18. Pojasnila k medletnim računovodskim bilancam stanja morajo vsebovati:

a) izjavo, da so bile uporabljene iste računovodske usmeritve in metode kot v zadnjem letnem računovodskem izkazu, če je prišlo do sprememb, pa opisati njihovo vrsto in njihov znesek;

b) vrsto in znesek sprememb ocen zneskov, o katerih se je poročalo v prejšnjih medletnih obdobjih istega poslovnega leta, ali sprememb ocen zneskov, o katerih se je poročalo v prejšnjih poslovnih letih, če takšne spremembe pomembno vplivajo na obravnavano medletno obdobje;

c) pomembne dogodke po koncu medletnega obdobja, ki niso bili izkazani v bilancah stanja za medletno obdobje.

20.19. Če se ocena zneska, sporočena za kako medletno obdobje, v zadnjem medletnem obdobju poslovnega leta pomembno spremeni, vendar se za zadnje medletno obdobje ne objavi posebna bilanca stanja, se vrsta in znesek te spremembe ocene razkrijeta v pojasnilih k letni bilanci stanja za tisto poslovno leto.

C. Opredelitev ključnih pojmov

20.20. V tem standardu je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in opredeliti.

a) **Sredstva** so v denarni merski enoti izražene stvari, pravice in denar, s katerimi premoženjskopravno razpolaga organizacija. Gledano s finančnega zornega kota so povezana z investiranjem organizacije.

b) **Obveznosti do virov sredstev** so obveznosti, ki temeljijo na pravno zasnovanem razmerju organizacije do virov sredstev, s katerimi se financira organizacija. Organizacija ohranja tista sredstva financerjev, ki so pri njej, in jih vrača v ustreznih rokih z obrestmi ali drugim nadomestilom za gospodarjenje vred. Gledano s finančnega zornega kota so povezane s financiranjem organizacije.

c) **Dolgoročna sredstva** so sredstva, ki se praviloma preoblikujejo v obdobju, daljšem od leta dni. Sestavljajo jih opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena sredstva, dolgoročne aktivne časovne razmejitve, naložbene nepremičnine, dolgoročne finančne naložbe, dolgoročne poslovne terjatve in odložene terjatve za davek.

č) **Kratkoročna sredstva** so sredstva, ki se praviloma preoblikujejo v obdobju, krajšem od leta dni. Sestavljajo jih sredstva za prodajo, zaloge, kratkoročne poslovne terjatve, kratkoročne finančne naložbe, denarna sredstva in kratkoročne aktivne časovne razmejitve.

d) **Finančne naložbe** so dana posojila, ki jih posojilodajalci dajejo posojilojemalcem in so za prve dolgoročne ali kratkoročne finančne naložbe ter finančne naložbe v delnice in deleže. Zajemajo tudi odkupljene dolžniške vrednostne papirje.

e) **Finančne obveznosti** so v glavnem dobljena posojila, ki jih posojilojemalci dobijo od posojilodajalcev in so za prve dolgoročni finančni dolgovi ali kratkoročni finančni dolgovi.

f) **Poslovne terjatve** so terjatve, ki so povezane s poslovanjem, in ne s financiranjem ali investiranjem; so lahko dolgoročne ali kratkoročne.

g) **Poslovne obveznosti** so obveznosti (dolgovi), povezane s poslovanjem, in ne s financiranjem ali investiranjem; so lahko dolgoročne ali kratkoročne.

h) **Kapital** je obveznost do lastnikov organizacije kot financerjev organizacije, ki zapade v plačilo, če organizacija preneha delovati ali če se sprejme sklep o dekapitalizaciji organizacije zaradi zmanjšanja njenega delovanja. Če se gleda nanj s finančnega zornega kota, se imenuje tudi lastniški kapital, da se razlikuje od dolgovanega kapitala (upniškega kapitala).

i) **Dolgovi v širšem smislu** so na premoženjskopravnih in drugih razmerjih zasnovane dolžnosti poravnati dolgovane zneske denarja, dobaviti dolgovane proizvode ali opraviti dolgovane storitve.

j) **Dolgoročne obveznosti** so obveznosti, ki kot celota zapadejo v plačilo v obdobju, daljšem od leta dni. Njihovi deli, ki zapadejo v plačilo v obdobju do leta dni, so kratkoročne obveznosti.

k) **Kratkoročne obveznosti** so obveznosti, ki zapadejo v plačilo v obdobju do leta dni.

l) **Izkaz stanja** je računovodski izkaz stanja sredstev in obveznosti do njihovih virov v določenem trenutku. Po obliki je lahko bilanca stanja ali zaporedni stopenjski izkaz stanja.

m) **Lastne delnice** (lastni poslovni deleži) so delnice (poslovni deleži), ki jih odkupi izdajatelj.

Č. Pojasnila

20.21. Razdelitev organizacij na velike, srednje, majhne in mikro je predpisana z Zakonom o gospodarskih družbah.

20.22. Pravice na nepremičninah in druge podobne pravice, ki se na podlagi SRS 2 v računovodskih razvidih pripoznavajo in merijo kot neopredmetena sredstva, se v bilanci stanja izkazujejo v postavki zemljišča in zgradbe.

20.23. Letna bilanca stanja se sestavi po uskladitvi postavk v računovodskih razvidih z ugotovitvami pri popisu sredstev in obveznosti do njihovih virov ob predpostavki, da gre za delujočo organizacijo.

20.24. V letni bilanci stanja se upoštevata uporaba čistega dobička in poravnavanje čiste izgube na podlagi določb zakona oziroma sklepa ustreznega organa.

Obveznosti za dividende in udeležbe v dobičku v zvezi z obračunskim obdobjem, za katero je sestavljena bilanca stanja, se knjižijo v naslednjem poslovnem letu.

20.25. Datum odobritve letnega poročila je datum, ko upravni odbor ali poslovodstvo odobri letno poročilo in s tem prevzame odgovornost zanj. Datum potrditve (sprejetja) letnega poročila je datum, ko pristojni organ potrdi (sprejme) letno poročilo.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

20.26. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 22. oktobra 2015. K njemu sta dala soglasje minister, pristojen za finance, in minister, pristojen za gospodarstvo. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati 1. januarja

2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 24 – Oblike bilance stanja za zunanje poslovno poročanje (2006).

Slovenski računovodski standard 21 (2016)
OBLIKE IZKAZA POSLOVNEGA IZIDA ZA ZUNANJE POSLOVNO POROČANJE

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri sestavljanju računovodskega izkaza, v katerem je predstavljeno oblikovanje poslovnega izida v določenem obdobju za organizacije, ustanovljene po zakonu, ki ureja gospodarske družbe. Posebnosti izkazov poslovnega izida za določene organizacije so urejene v SRS 30 do 39. Obdeluje:

a) razvrščanje izkazov poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje;
b) osnovno razčlenjevanje postavk v izkazu poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje;
c) prilagojeno razčlenjevanje postavk v izkazu poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje;
č) razkrivanje postavk v izkazu poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje.

Ta standard se ne ukvarja z oblikami poročanja za davčne potrebe ali potrebe statistike.

Glede vrednotenja v izkaz poslovnega izida zajetih postavk in dodatnega razkrivanja je povezan s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) od 1 do 17.

Standard (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvijo ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) ter Uvodom v Slovenske računovodske standarde in Okvirom SRS (2016).

B. Standard

a) Razvrščanje izkazov poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje

21.1. Izkaz poslovnega izida je temeljni računovodski izkaz, v katerem je resnično in pošteno prikazan poslovni izid za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se sestavlja.

21.2. Izkaz poslovnega izida se sestavi za splošne ali posebne namene za potrebe zunanjega poročanja. Od njegove vrste in narave organizacije sta odvisna obseg in razčlenitev postavk v njem.

21.3. Izkaz (celotnega) vseobsegajočega donosa je računovodski izkaz, v katerem so resnično in pošteno prikazane sestavine izkaza poslovnega izida za obdobja, za katera se sestavlja, ter drugega vseobsegajočega donosa.

Drugi vseobsegajoči donos vsebuje tiste postavke, ki niso pripoznane v poslovnem izidu, vplivajo pa na velikost celotnega lastniškega kapitala, če tako določajo drugi SRS-ji.

Celotni vseobsegajoči donos izkazuje spremembe kapitala v obdobju, razen tistih, ki so posledica poslov z lastniki.

Organizacije, ki niso zavezane reviziji, sestavljajo izkaz poslovnega izida, ni pa jim treba sestavljati izkaza (celotnega) vseobsegajočega donosa oziroma drugega vseobsegajočega donosa.

b) Osnovno razčlenjevanje postavk v izkazu poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje

21.4. Izkaz poslovnega izida ima obliko stopenjskega zaporednega izkaza poslovnega izida.

21.5. Izkaz poslovnega izida je lahko sestavljen v eni izmed dveh stopenjskih oblik (različici I in II). Ta standard daje prednost različici II, organizacija pa si izbere tisto, ki ji bolj ustreza tudi glede na njene mednarodne stike.

21.6. Izkaz poslovnega izida po različici I ima pri vseh organizacijah ne glede na njihovo velikost osnovno razčlenitev v skladu z zahtevami Zakona o gospodarskih družbah.

1. Čisti prihodki od prodaje
2. Sprememba vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje
3. Usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve
4. Drugi poslovni prihodki (s prevrednotovalnimi poslovnimi prihodki)
5. Stroški blaga, materiala in storitev
   a) Nabavna vrednost prodanih blaga in materiala ter stroški porabljenega materiala
   b) Stroški storitev
6. Stroški dela
   a) Stroški plač
   b) Stroški socialnih zavarovanj (posebej izkazani stroški pokojninskih zavarovanj)
   c) Drugi stroški dela
7. Odpisi vrednosti
   a) Amortizacija
   b) Prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih
   c) Prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih

8. Drugi poslovni odhodki
9. Finančni prihodki iz deležev
   a) Finančni prihodki iz deležev v družbah v skupini
   b) Finančni prihodki iz deležev v pridruženih družbah
   c) Finančni prihodki iz deležev v drugih družbah
   č) Finančni prihodki iz drugih naložb
10. Finančni prihodki iz danih posojil
   a) Finančni prihodki iz posojil, danih družbam v skupini
   b) Finančni prihodki iz posojil, danih drugim
11. Finančni prihodki iz poslovnih terjatev
   a) Finančni prihodki iz poslovnih terjatev do družb v skupini
   b) Finančni prihodki iz poslovnih terjatev do drugih
12. Finančni odhodki iz oslabitve in odpisov finančnih naložb
13. Finančni odhodki iz finančnih obveznosti
   a) Finančni odhodki iz posojil, prejetih od družb v skupini
   b) Finančni odhodki iz posojil, prejetih od bank
   c) Finančni odhodki iz izdanih obveznic
   č) Finančni odhodki iz drugih finančnih obveznosti
14. Finančni odhodki iz poslovnih obveznosti
   a) Finančni odhodki iz poslovnih obveznosti do družb v skupini
   b) Finančni odhodki iz obveznosti do dobaviteljev in meničnih obveznosti
   c) Finančni odhodki iz drugih poslovnih obveznosti
15. Drugi prihodki
16. Drugi odhodki
17. Davek iz dobička
18. Odloženi davki
19. Čisti poslovni izid obračunskega obdobja
   (1 ± 2 + 3 + 4 − 5 − 6 − 7 − 8 + 9 + 10 + 11 − 12 − 13 − 14 + 15 − 16 − 17 ± 18)

21.7. Izkaz poslovnega izida po različici II ima pri vseh organizacijah ne glede na njihovo velikost osnovno razčlenitev v skladu z zahtevami Zakona o gospodarskih družbah.

1. Čisti prihodki od prodaje
2. Proizvajalni stroški prodanih proizvodov (z amortizacijo) oziroma nabavna vrednost prodanega blaga
3. Kosmati poslovni izid od prodaje (1 − 2)
4. Stroški prodajanja (z amortizacijo)
5. Stroški splošnih dejavnosti (z amortizacijo)

   a) Stroški splošnih dejavnosti
   b) Prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih
   c) Prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih
6. Drugi poslovni prihodki (s prevrednotovalnimi poslovnimi prihodki)
7. Finančni prihodki iz deležev
   a) Finančni prihodki iz deležev v družbah v skupini
   b) Finančni prihodki iz deležev v pridruženih družbah
   c) Finančni prihodki iz deležev v drugih družbah
   č) Finančni prihodki iz drugih naložb
8. Finančni prihodki iz danih posojil
   a) Finančni prihodki iz posojil, danih družbam v skupini
   b) Finančni prihodki iz posojil, danih drugim
9. Finančni prihodki iz poslovnih terjatev
   a) Finančni prihodki iz poslovnih terjatev do družb v skupini
   b) Finančni prihodki iz poslovnih terjatev do drugih
10. Finančni odhodki iz oslabitve in odpisov finančnih naložb
11. Finančni odhodki iz finančnih obveznosti
   a) Finančni odhodki iz posojil, prejetih od družb v skupini
   b) Finančni odhodki iz posojil, prejetih od bank
   c) Finančni odhodki iz izdanih obveznic
   č) Finančni odhodki iz drugih finančnih obveznosti
12. Finančni odhodki iz poslovnih obveznosti
   a) Finančni odhodki iz poslovnih obveznosti do družb v skupini
   b) Finančni odhodki iz obveznosti do dobaviteljev in menič nih obveznosti
   c) Finančni odhodki iz drugih poslovnih obveznosti
13. Drugi prihodki
14. Drugi odhodki
15. Davek iz dobička
16. Odloženi davki
17. Čisti poslovni izid obračunskega obdobja
   (3 − 4 − 5 + 6 + 7 + 8 + 9 − 10 − 11 − 12 + 13 − 14 −15 ± 16)

21.8. Organizacija za izkazom poslovnega izida, v katerem prikaže postavke od 1 do 19 iz SRS 21.6 (različica I) oziroma postavke od 1 do 17 iz SRS 21.7 (različica II), prikaže izkaz drugega vseobsegajočega donosa, v katerem prikaže postavko 19 iz SRS 21.6 in postavke od 20 do 24 iz SRS 21.8 (različica I) oziroma postavko 17 iz SRS 21.7 in postavke od 18 do 22 iz SRS 21.8 (različica II).

Organizacija predstavi postavke drugega vseobsegajočega donosa brez povezanih davčnih učinkov (način neto), pri čemer mora znesek odloženega davka za vsako postavko drugega vseobsegajočega donosa razkriti v pojasnilih.

Različica I

19. Čisti poslovni izid obračunskega obdobja
20. Spremembe revalorizacijskih rezerv iz prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev
21. Spremembe rezerv, nastalih zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti
22. Dobički in izgube, ki izhajajo iz prevedbe računovodskih izkazov podjetij v tujini (vplivov sprememb deviznih tečajev)
23. Druge sestavine vseobsegajočega donosa
24. Celotni vseobsegajoči donos obračunskega obdobja (19 + 20 + 21 + 22 + 23)

Različica II

17. Čisti poslovni izid obračunskega obdobja
18. Spremembe revalorizacijskih rezerv iz prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev
19. Spremembe rezerv, nastalih zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti
20. Dobički in izgube, ki izhajajo iz prevedbe računovodskih izkazov podjetij v tujini (vplivov sprememb deviznih tečajev)
21. Druge sestavine vseobsegajočega donosa
22. Celotni vseobsegajoči donos obračunskega obdobja (17 + 18 + 19 + 20 + 21)

Namesto dveh izkazov, prvega, ki prikazuje sestavine izkaza poslovnega izida (ločenega izkaza), ter drugega, ki se začne s poslovnim izidom in prikazuje sestavine drugega vseobsegajočega donosa (izkaza vseobsegajočega donosa), lahko organizacija vse postavke pripoznanih prihodkov in odhodkov v obračunskem obdobju predstavi v enem samem izkazu (celotnega) vseobsegajočega donosa, v katerem prikaže postavke od 1 do 19 iz SRS 21.6 in postavke od 20 do 24 iz SRS 21.8 (različica I) oziroma postavke od 1 do 17 iz SRS 21.7 ter postavke od 18 do 22 iz SRS 21.8 (različica II).

21.9. Teoretično možne postavke, ki pri posamezni organizaciji ne prihajajo v poštev, se v izkazu poslovnega izida ne navajajo.

21.10. Za postavko 24 iz SRS 21.8 (različica I) ali postavko 22 iz SRS 21.8 (različica II) Celotni vseobsegajoči donos obračunskega obdobja mora organizacija izkazati še postavke:

25 oziroma 23 Preneseni dobiček (+)/Prenesena izguba (–);

26 oziroma 24 Zmanjšanje (sprostitev) kapitalskih rezerv (+);

27 oziroma 25 Zmanjšanje (sprostitev) rezerv iz dobička ločeno po posameznih vrstah teh rezerv (+);

28 oziroma 26 Povečanje (dodatno oblikovanje) rezerv iz dobička ločeno po posameznih vrstah teh rezerv (–);

29 oziroma 27 Zmanjšanje za znesek dolgoročno odloženih stroškov razvijanja na bilančni presečni dan (–);

Bilančni dobiček (kot vsota čistega dobička/čiste izgube in ustreznih postavk 25 oziroma 23, 27 oziroma 25, 28 oziroma 26 in 29 oziroma 27);

Bilančna izguba (kot vsota čistega dobička/čiste izgube in ustreznih postavk 25 oziroma 23, 26 oziroma 24, 27 oziroma 25, 28 oziroma 26 in 29 oziroma 27).

Namesto v izkazu poslovnega izida lahko organizacija te podatke izkaže v dodatku izkaza gibanja kapitala ali v pojasnilih k računovodskim izkazom.

21.11. Izkaz poslovnega izida prikazuje zneske v dveh stolpcih: v prvem uresničene podatke v obravnavanem obračunskem obdobju in v drugem uresničene v enakem prejšnjem obračunskem obdobju.

V izkazu poslovnega izida za medletno obdobje pa se zneski v stolpcu za obravnavano medletno obdobje v naslednjem stolpcu dopolnijo z zneski za obravnavano poslovno leto do danega datuma ter spet v nadaljnjem stolpcu še s podatki za primerljiva medletna obdobja prejšnjega poslovnega leta.

c) Prilagojeno razčlenjevanje postavk v izkazu poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje

21.12. Osnovno razčlenjevanje postavk v izkazu poslovnega izida se prilagodi velikosti organizacije, dejstvu, da je obvladujoča ali odvisna organizacija, in medletnemu poročanju.

21.13. Srednje in velike organizacije dodatno razčlenjujejo čiste prihodke od prodaje na prihodke, dosežene na domačem trgu, in prihodke, dosežene na tujem trgu. Organizacije, ki niso obvladujoče ali odvisne organizacije, majhne organizacije in mikro organizacije ter organizacije, ki niso zavezane reviziji, v obrazcu izkaza poslovnega izida po različici I iz SRS 21.6 ne razčlenjujejo postavk od 9 do 14 oziroma po različici II iz SRS 21.7 postavk od 7 do 12.

21.14. Izkaz poslovnega izida za medletno obdobje je lahko zgoščen, mora pa zajemati najmanj vsako skupino in podskupino iz zadnjega letnega izkaza poslovnega izida ter izbrana pojasnila, ki jih zahteva ta standard.

č) Razkrivanje postavk v izkazu poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje

21.15. Pojasnila k izkazu poslovnega izida vsebujejo:

a) informacije o podlagi za pripravo izkaza poslovnega izida in posebnih računovodskih usmeritvah, izbranih in uporabljenih pri pomembnih poslih in drugih poslovnih dogodkih;

b) informacije, ki jih zahtevajo Slovenski računovodski standardi in Zakon o gospodarskih družbah ter niso predpisane v obrazcu izkaza poslovnega izida;

c) dodatne informacije, ki niso predpisane v obrazcu izkaza poslovnega izida, so pa potrebne za pošteno predstavitev.

21.16. Za vse organizacije so obvezna pojasnila k izkazu poslovnega izida, ki jih kot takšna navaja Zakon o gospodarskih družbah. Za organizacije, ki so zavezane reviziji, so obvezna tudi druga razkritja, ki jih navajajo Slovenski računovodski standardi.

Vse organizacije 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) znižanje vrednosti zalog do čiste iztržljive vrednosti oziroma njihov odpis ali popravke vrednosti 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;

f) druge razveljavitve (storne) rezervacij.

21.17. V zvezi z računovodskimi usmeritvami se v pojasnilih opisujejo:

a) podlage za merjenje gospodarskih kategorij v izkazu poslovnega izida;

b) računovodske usmeritve, potrebne za pravilno razumevanje izkaza poslovnega izida;

c) vrsta sprememb računovodskih usmeritev in računovodskih ocen ter razlog zanje pa tudi njihov znesek (če zneska ni mogoče izračunati, je treba to dejstvo razkriti);

č) vrsta in znesek popravka pomembne napake.

21.18. V pojasnilih k izkazu poslovnega izida se, če niso predstavljeni drugod, predstavijo:

a) sedež in pravna oblika organizacije;
b) narava poslovanja in najpomembnejše dejavnosti;
c) ime obvladujoče organizacije;
č) število zaposlenih na koncu obračunskega obdobja.

21.19. V delniških družbah se poleg postavk, ki jih vsebujeta različici I in II izkaza poslovnega izida, predstavita še posebej čisti dobiček, ki pripada navadnim delničarjem, in posebej čisti dobiček, ki pripada prednostnim delničarjem. Čisti dobiček, ki pripada navadnim delničarjem, se predstavi kot osnovni čisti dobiček in kot popravljeni čisti dobiček. Zadnji je čisti poslovni izid za navadne delničarje, prilagojen za učinke popravljalnih potencialnih navadnih delnic. Od prvega se razlikuje za učinek, ki ga po plačilu davka povzročijo:

a) morebitne dividende za popravljalne potencialne navadne delnice, odštete pri izračunavanju prvega;
b) obresti, pripoznane v obračunskem obdobju za popravljalne potencialne navadne delnice;
c) druge morebitne spremembe prihodkov ali odhodkov, izhajajoče iz zamenjave popravljalnih potencialnih navadnih delnic.

Organizacija mora predstaviti osnovni in popravljeni čisti dobiček na delnico za vse razrede navadnih delnic, povezane z različnimi pravicami do deleža v čistem dobičku obračunskega obdobja. Obe vrsti dobička mora predstaviti enako vidno za vsa predstavljena obračunska obdobja. Predstavitev je potrebna, celo če so razkriti zneski negativni (izguba na delnico).

Če se število uveljavljajočih se navadnih ali potencialnih navadnih delnic poveča zaradi izdaje brezplačnih delnic na podlagi prenosa rezerv v delniški kapital podjetja ali posebne premije obstoječim delničarjem ali razcepitve delnic oziroma zmanjša zaradi obratne razcepitve delnic, je treba popraviti izračun osnovnega in popravljenega čistega dobička na delnico za vsa predstavljena obračunska obdobja. Če pride do teh sprememb po dnevu bilance stanja, vendar pred objavo računovodskih izkazov, je podlaga za izračune na delnico za te pa tudi za vse morebitne računovodske izkaze za prejšnja obdobja novo število delnic. Če se v izračunih na delnico take spremembe števila delnic upoštevajo, je to treba razkriti. Poleg tega se osnovni in popravljeni čisti dobiček na delnico vseh prikazanih obdobij popravita za učinke:

a) bistvenih napak in popravkov, ki so posledice sprememb računovodskih usmeritev;
b) poslovnih združitev, ki pomenijo združitev kapitalskih deležev.

Razkrijejo se:

a) zneski, uporabljeni kot števci pri izračunavanju osnovnega in popravljenega čistega dobička na delnico, in uskladitev teh zneskov s čistim dobičkom ali čisto izgubo obračunskega obdobja;

b) tehtano povprečno število navadnih delnic, uporabljeno kot imenovalec pri izračunavanju osnovnega in popravljenega čistega dobička na delnico, in uskladitev teh imenovalcev med seboj.

21.20. Organizacija, ki se odloči za obliko izkaza poslovnega izida po različici I, mora v pojasnilih k izkazu pojasniti stroške po funkcionalnih skupinah, kot so nabavna vrednost prodanega blaga in proizvajalni stroški prodanih proizvodov, stroški prodajanja in stroški splošnih dejavnosti, vse z vštetimi ustreznimi stroški amortizacije. Organizacija, ki se odloči za obliko izkaza poslovnega izida po različici II, pa mora v prilogi pojasniti stroške po vrstah, kot so nabavna vrednost prodanega blaga in materiala, stroški porabljenega materiala, stroški storitev, stroški plač, stroški socialnih zavarovanj (posebej stroški pokojninskih zavarovanj v pojasnilu), stroški amortizacije, prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih ter prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih.

21.21. Razkritja v zvezi s posameznimi kategorijami v izkazu poslovnega izida morajo ustrezati zahtevam, pojasnjenim v SRS 12–17.

21.22. Pojasnila k medletnim računovodskim bilancam stanja morajo vsebovati:

a) izjavo, da so bile uporabljene iste računovodske usmeritve in metode kot v zadnjem letnem računovodskem izkazu, če je prišlo do sprememb, pa opisati njihovo vrsto in njihov znesek;

b) pojasnilo o sezonski naravi in z njo povezani prodajni uspešnosti medletnega delovanja;

c) vrsto in znesek sprememb ocen zneskov, o katerih se je poročalo v prejšnjih medletnih obdobjih istega poslovnega leta, ali ocen zneskov, o katerih se je poročalo v prejšnjih poslovnih letih, če takšne spremembe pomembno vplivajo na obravnavano medletno obdobje;

č) pomembne dogodke po koncu medletnega obdobja, ki niso bili izkazani v izkazih poslovnega izida za medletno obdobje**.**

21.23. Če se ocena zneska, sporočena za kako medletno obdobje, v zadnjem medletnem obdobju poslovnega leta pomembno spremeni, vendar se za takšno končno medletno obdobje ne objavi poseben izkaz poslovnega izida, se vrsta in znesek te spremembe ocene razkrijeta v pojasnilih k letnemu izkazu poslovnega izida za tisto poslovno leto.

21.24. Posebej se (v pojasnilih) razkrijejo čisti poslovni izid (dobiček ali izguba po obdavčitvi) iz ustavitve poslovanja.

21.25. Organizacija mora v pojasnilih razkriti spremembe zaradi prerazvrstitev, ki se nanašajo na postavke drugega vseobsegajočega donosa in vplivajo na poslovni izid. Postavke drugega vseobsegajočega donosa se predstavijo po prenosih v čisti poslovni izid.

C. Opredelitev ključnih pojmov

21.26. V tem standardu je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in opredeliti.

a) **Čisti prihodki od prodaje** so prodajne vrednosti prodanih količin, zmanjšane za popuste ob prodaji ali kasneje (na primer za blagajniške popuste) pa tudi za vrednost vrnjenih količin.

b) **Sprememba vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje** je razlika med njihovo vrednostjo na koncu poslovnega obdobja in njihovo vrednostjo na začetku poslovnega obdobja; če je njihova vrednost na koncu obdobja večja, ima sprememba pozitivni predznak, v nasprotnem primeru pa negativnega.

c) **Drugi usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve** so proizvodi, ki jih ustvari organizacija, ali storitve, ki jih opravi organizacija, in nato zajame med svoja opredmetena osnovna sredstva ali neopredmetena sredstva. Ne morejo se pojavljati kot sestavni del zalog ali ponovno stroškov ali poslovnih odhodkov, na primer v zvezi z oglaševanjem. Ker v zvezi z usredstvenimi lastnimi proizvodi ali storitvami ni mogoče izkazovati dobička, jih je mogoče s kontov stroškov po stroškovnih nosilcih prenesti na ustrezne konte opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih sredstev, zalog ali časovnih razmejitev tudi mimo prihodkov in odhodkov.

č) **Prilagoditve zaradi prerazvrstitev** so zneski neiztrženih dobičkov oziroma izgub, ki so bili pripoznani v drugem vseobsegajočem donosu in jih na podlagi določb drugih SRS organizacija ob iztrženju prenese v poslovni izid.

Č. Pojasnila

21.27. V različici I izkaza poslovnega izida je sprememba vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje razlika, ki jo dobimo, če od vrednosti teh zalog na koncu poslovnega leta odštejemo vrednost teh zalog na začetku istega poslovnega leta.

21.28. Letni obračunski izkaz poslovnega izida se sestavi po uskladitvi postavk v poslovnih razvidih z ugotovitvami pri popisu sredstev in obveznosti do

njihovih virov ob predpostavki, da gre za delujočo organizacijo. V njem se ne upoštevajo zakonske določbe o opredeljevanju in merjenju posameznih postavk prihodkov in odhodkov kot sestavin ustreznega davčnega obračuna. V letnem izkazu poslovnega izida se upošteva le v njej obračunani znesek davkov iz dobička.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

21.29. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 22. oktobra 2015. K njemu sta dala soglasje minister, pristojen za finance, in minister, pristojen za gospodarstvo. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati 1. januarja 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 25 − Oblike izkaza poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje (2006).

SLOVENSKI INŠTITUT za REVIZIJO

Slovenski računovodski standard 22 (2016)
OBLIKE IZKAZA DENARNIH TOKOV ZA ZUNANJE POSLOVNO POROČANJE

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri sestavljanju predračunskih in obračunskih izkazov, v katerih so predstavljene spremembe denarnih sredstev v določenem obdobju, oblikovane tako, kot je značilno za finančni način razmišljanja; uporablja se za zunanje, lahko pa tudi za notranje potrebe. Obdeluje:

a) razvrščanje izkazov denarnih tokov za zunanje poslovne potrebe;
b) osnovno razčlenjevanje postavk v izkazu denarnih tokov za zunanje poslovne potrebe;
c) prilagojeno razčlenjevanje postavk v izkazu denarnih tokov za zunanje poslovne potrebe;
č) razkrivanje postavk v izkazu denarnih tokov za zunanje poslovne potrebe.

Glede vrednotenja v izkaz denarnih tokov zajetih postavk je povezan predvsem s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 7, 20 in 21.

Standard (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvijo ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) ter Uvodom v Slovenske računovodske standarde in Okvirom SRS (2016).

B. Standard

a) Razvrščanje izkazov denarnih tokov za zunanje poslovne potrebe

22.1. Izkaz denarnih tokov je temeljni računovodski izkaz, v katerem so resnično in pošteno prikazane spremembe stanja denarnih sredstev za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se sestavlja.

22.2. Izkaz denarnih tokov se lahko sestavi po neposredni metodi (v tem standardu različici I) ali po posredni metodi (v tem standardu različici II).

22.3. V izkazu denarnih tokov so izkazani denarni tokovi v obdobju, nastali pri poslovanju (podbilanca A), investiranju (naložbenju) (podbilanca B) in financiranju (podbilanca C). Denarni izid v obdobju ter začetno in končno stanje denarnih sredstev v obdobju so izkazani v podbilanci Č.

22.4. Izkaz denarnih tokov ima obliko zaporednega izkaza.

b) Osnovno razčlenjevanje postavk v izkazu denarnih tokov za zunanje poslovne potrebe

22.5. Ta standard daje prednost neposredni metodi sestavljanja izkaza denarnih tokov (različici I), organizacija pa izbere tisto, ki bolj ustreza njenim možnostim zagotavljanja podatkov.

22.6. Po različici I so potrebne v izkazu denarnih tokov najmanj tele postavke:

A. Denarni tokovi pri poslovanju

a) Prejemki pri poslovanju

Prejemki od prodaje proizvodov in storitev
Drugi prejemki pri poslovanju

b) Izdatki pri poslovanju

Izdatki za nakupe materiala in storitev
Izdatki za plače in deleže zaposlenih v dobičku
Izdatki za dajatve vseh vrst
Drugi izdatki pri poslovanju

c) Pozitivni ali negativni denarni izid pri poslovanju (a + b)

B. Denarni tokovi pri investiranju

a) Prejemki pri investiranju

Prejemki od dobljenih obresti in deležev v dobičku drugih, ki se nanašajo na investiranje
Prejemki od odtujitve neopredmetenih sredstev
Prejemki od odtujitve opredmetenih osnovnih sredstev
Prejemki od odtujitve naložbenih nepremičnin
Prejemki od odtujitve finančnih naložb

b) Izdatki pri investiranju

Izdatki za pridobitev neopredmetenih sredstev
Izdatki za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev
Izdatki za pridobitev naložbenih nepremičnin
Izdatki za pridobitev finančnih naložb

c) Pozitivni ali negativni denarni izid pri investiranju (a + b)

C. Denarni tokovi pri financiranju

a) Prejemki pri financiranju

Prejemki od vplačanega kapitala
Prejemki od povečanja finančnih obveznosti

b) Izdatki pri financiranju

Izdatki za dane obresti, ki se nanašajo na financiranje
Izdatki za vračila kapitala

Izdatki za odplačila finančnih obveznosti
Izdatki za izplačila dividend in drugih deležev v dobičku

c) Pozitivni ali negativni denarni izid pri financiranju (a + b)

Č. Končno stanje denarnih sredstev

x) Denarni izid v obdobju (seštevek denarnih izidov Ac, Bc in Cc)
+
y) Začetno stanje denarnih sredstev

Vsi izdatki so v izkazu denarnih tokov izkazani kot negativne postavke.

22.7. Pri neposredni metodi (različici I) se podatki za postavke (prejemke in izdatke) izkaza denarnih tokov pridobijo:

- iz poslovnih knjig organizacije (za denarne tokove pri poslovanju, investiranju in financiranju);
- z dopolnjevanjem postavk poslovnih prihodkov in poslovnih odhodkov (brez prevrednotovalnih) ter finančnih prihodkov iz poslovnih terjatev in finančnih odhodkov iz poslovnih obveznosti (brez prevrednotovalnih) iz izkaza poslovnega izida s spremembami čistih obratnih sredstev, časovnih razmejitev, rezervacij in odloženih davkov v obdobju;
- iz poslovnih knjig organizacije (za denarne tokove pri investiranju in financiranju).

22.8. Pri uporabi neposredne metode (različice I) mora organizacija o vseh vrstah denarnih tokov poročati tako, da razkrije vse glavne (pomembne) vrste kosmatih prejemkov in izdatkov.

22.9. Po različici II so v izkazu denarnih tokov potrebne najmanj tele postavke:

A. Denarni tokovi pri poslovanju

a) Postavke izkaza poslovnega izida

Poslovni prihodki (razen za prevrednotenje) in finančni prihodki iz poslovnih terjatev
Poslovni odhodki brez amortizacije (razen za prevrednotenje) in finančni odhodki iz poslovnih obveznosti
Davki iz dobička in drugi davki, ki niso zajeti v poslovnih odhodkih

b) Spremembe čistih obratnih sredstev (in časovnih razmejitev, rezervacij ter odloženih terjatev in obveznosti za davek) poslovnih postavk bilance stanja

Začetne manj končne poslovne terjatve
Začetne manj končne aktivne časovne razmejitve
Začetne manj končne odložene terjatve za davek
Začetna manj končna sredstva (skupine za odtujitev) za prodajo
Začetne manj končne zaloge

Končni manj začetni poslovni dolgovi
Končne manj začetne pasivne časovne razmejitve in rezervacije
Končne manj začetne odložene obveznosti za davek

c) Pozitivni ali negativni denarni izid pri poslovanju (a + b)

B. Denarni tokovi pri investiranju

a) Prejemki pri investiranju

Prejemki od dobljenih obresti in deležev v dobičku drugih, ki se nanašajo na investiranje
Prejemki od odtujitve neopredmetenih sredstev
Prejemki od odtujitve opredmetenih osnovnih sredstev
Prejemki od odtujitve naložbenih nepremičnin
Prejemki od odtujitve finančnih naložb

b) Izdatki pri investiranju

Izdatki za pridobitev neopredmetenih sredstev
Izdatki za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev
Izdatki za pridobitev naložbenih nepremičnin
Izdatki za pridobitev finančnih naložb

c) Pozitivni ali negativni denarni izid pri investiranju (a + b)

C. Denarni tokovi pri financiranju

a) Prejemki pri financiranju

Prejemki od vplačanega kapitala
Prejemki od povečanja finančnih obveznosti

b) Izdatki pri financiranju

Izdatki za dane obresti, ki se nanašajo na financiranje
Izdatki za vračila kapitala
Izdatki za odplačila finančnih obveznosti
Izdatki za izplačila dividend in drugih deležev v dobičku

c) Pozitivni ali negativni denarni izid pri financiranju (a + b)

Č. Končno stanje denarnih sredstev

x) Denarni izid v obdobju (seštevek denarnih izidov Ac, Bc in Cc)
+
y) Začetno stanje denarnih sredstev

Vsi izdatki so v izkazu denarnih tokov izkazani kot negativne postavke.

22.10. Pri posredni metodi (različici II) se podatki za postavke (prejemke in izdatke) izkaza denarnih tokov pridobijo:

a) z dopolnjevanjem postavk poslovnih prihodkov in poslovnih odhodkov (brez prevrednotovalnih) ter finančnih prihodkov iz poslovnih

terjatev in finančnih odhodkov iz poslovnih obveznosti (brez prevrednotovalnih) iz izkaza poslovnega izida s spremembami čistih obratnih sredstev, časovnih razmejitev, rezervacij in odloženih davkov v obdobju;

b) iz poslovnih knjig organizacije (za denarne tokove pri investiranju in financiranju).

Podatki o denarnih tokovih pri investiranju in denarnih tokovih pri financiranju, pridobljeni po posredni metodi, naj se ne bi razlikovali od podatkov o teh denarnih tokovih, pridobljenih po neposredni metodi.

22.11. V izkazu denarnih tokov, sestavljenem po posredni metodi (različici II), se denarni tokovi pri poslovanju predstavljajo tako, da kažejo razkrite poslovne prihodke in odhodke ter finančne prihodke iz poslovnih terjatev in finančne odhodke iz poslovnih obveznosti skupaj z davki iz izkaza poslovnega izida ter spremembe obratnih sredstev, časovnih razmejitev, rezervacij ter odloženih davkov iz bilance stanja.

22.12. Ker so iz izkaza denarnih tokov po različici II podobno kot po različici I izključeni pritoki in odtoki, ki očitno niso povezani s prejemki in izdatki, se v dodatku k temu izkazu prikažejo še:

- povečanje opredmetenih osnovnih sredstev, povezano s hkratnim povečanjem osnovnega kapitala s stvarnimi vložki, in ne z denarnimi vplačili, kar pomeni investiranje in financiranje brez posredovanja denarnih sredstev;
- povečanje nevplačanega vpisanega kapitala, povezano s hkratnim povečanjem osnovnega kapitala, kar pomeni navidezno investiranje in financiranje brez posredovanja denarnih sredstev;
- druge pomembnejše spremembe na strani investiranja in financiranja brez posredovanja denarnih sredstev.

22.13. V izkazu denarnih tokov se zaradi primerjave podatki izkazujejo v dveh stolpcih: v prvem uresničeni v obravnavanem obračunskem obdobju in v drugem uresničeni v prejšnjem obračunskem obdobju.

22.14. Denarni tokovi pri poslovanju, investiranju in financiranju so v izkazu denarnih tokov ne glede na izbrano različico predstavljeni v nepobotanih zneskih. Posamezne vrste prejemkov in izdatkov je mogoče medsebojno pobotati, če so zneski posameznih vrst prejemkov in izdatkov nepomembni.

c) Prilagojeno razčlenjevanje postavk v izkazu denarnih tokov za zunanje poslovne potrebe

22.15. Po skrajšani različici II izkaza denarnih tokov je mogoče prihodke vseh vrst pobotati z odhodki vseh vrst brez amortizacije, tako da se namesto teh

postavk pri denarnih tokovih pri poslovanju pojavlja nova postavka poslovni izid pred obdavčitvijo. Pri tem je treba poslovni izid pred obdavčitvijo skupaj z davki iz dobička prilagoditi za amortizacijo in druge nedenarne postavke ter tiste postavke, pri katerih so denarni učinki denarni tokovi pri investiranju in financiranju. Poleg tega je treba upoštevati tudi spremembe čistih obratnih sredstev v obdobju (in časovnih razmejitev) poslovnih postavk bilance stanja.

22.16. Skrajšana različica II izkaza denarnih tokov mora vsebovati najmanj tele postavke denarnih tokov pri poslovanju:

A. Denarni tokovi pri poslovanju

a) Čisti poslovni izid

Poslovni izid pred obdavčitvijo

Davki iz dobička in drugi davki, ki niso zajeti v poslovnih odhodkih

b) Prilagoditve za

amortizacijo (+)

prevrednotovalne poslovne prihodke (–)

prevrednotovalne poslovne odhodke (+)

finančne prihodke brez finančnih prihodkov iz poslovnih terjatev (–)

finančne odhodke brez finančnih odhodkov iz poslovnih obveznosti (+)

c) Spremembe čistih obratnih sredstev (in časovnih razmejitev, rezervacij ter odloženih terjatev in obveznosti za davek) poslovnih postavk bilance stanja

Začetne manj končne poslovne terjatve

Začetne manj končne aktivne časovne razmejitve

Začetne manj končne odložene terjatve za davek

Začetna manj končna sredstva (skupine za odtujitev) za prodajo

Začetne manj končne zaloge

Končni manj začetni poslovni dolgovi

Končne manj začetne pasivne časovne razmejitve in rezervacije

Končne manj začetne odložene obveznosti za davek

č) Pozitivni ali negativni denarni izid pri poslovanju (a + b + c)

Postavke denarnih tokov pri investiranju (podbilanca B), pri financiranju (podbilanca C) in v denarnem izidu (podbilanca Č) so enake izkazanim v različici II izkaza denarnih tokov iz SRS 22.9.

22.17. Osnovno razčlenjevanje postavk v izkazu denarnih tokov se prilagodi velikosti organizacije in medletnemu poročanju.

22.18. Izkaz denarnih tokov za medletno obdobje je zgoščen, mora pa zajemati najmanj vsako skupino in podskupino po SRS 22.6., 22.9. oziroma 22.16. iz zadnjega letnega izkaza denarnih tokov ter izbrana pojasnila, ki jih zahteva ta standard.

č) Razkrivanje postavk v izkazu denarnih tokov za zunanje poslovne potrebe

22.19. Razkrije se, ali je izkaz denarnih tokov sestavljen po različici I ali različici II ter od kod izhajajo podatki za postavke v njem.

22.20. Organizacija mora razkriti sestavine denarnih sredstev ter predstaviti uskladitev zneskov v svojem izkazu denarnih tokov z ustreznimi postavkami, vključenimi v bilanco stanja.

22.21. Denarne tokove iz prejetih ali danih obresti in dividend je treba razvrstiti in razkriti kot denarne tokove pri poslovanju, investiranju in financiranju.

C. Opredelitev ključnih pojmov

22.22. V tem standardu je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in opredeliti.

a) **Prejemki** so denarna sredstva, ki se v obračunskem obdobju prejemajo; lahko so gotovinski ali brezgotovinski.

b) **Izdatki** so denarna sredstva, ki se v obračunskem obdobju porabljajo v zvezi s posameznimi zadevami; lahko so gotovinski ali brezgotovinski.

c) **Pritoki** so z novim financiranjem ali dezinvestiranjem povezane spremembe sredstev v obračunskem obdobju in se uporabljajo pri posrednem ugotavljanju prejemkov.

č) **Odtoki** so z definanciranjem ali investiranjem povezane spremembe sredstev v obračunskem obdobju in se uporabljajo pri posrednem ugotavljanju izdatkov.

d) **Poslovanje** je ustvarjanje proizvodov in storitev ter njihovo prodajanje s pomočjo prvin poslovnega procesa.

e) **Investiranje** (naložbenje) je spreminjanje velikosti denarnih sredstev v obračunskem obdobju v nedenarna. V ožjem pomenu ne vključuje poslovnih terjatev, zalog in aktivnih časovnih razmejitev, ki se upoštevajo pri posrednem ugotavljanju prejemkov pri poslovanju.

f) **Financiranje** je spreminjanje velikosti sredstev v obračunskem obdobju zaradi spreminjanja velikosti kapitala oziroma dolgov. V ožjem pomenu ne vključuje sprememb velikosti kapitala zaradi čistega poslovnega izida v obračunskem obdobju, sprememb velikosti poslovnih dolgov ter sprememb velikosti pasivnih časovnih raz-

mejitev in rezervacij, ki se upoštevajo pri posrednem ugotavljanju prejemkov pri poslovanju.

g) **Denarna sredstva** so gotovina v blagajni, knjižni denar na računih pri banki, denar na poti in denarni ustrezniki. Gre za širše obravnavanje denarnih sredstev, po katerem so med denarna sredstva vključeni tudi denarni ustrezniki. Denarna sredstva so podrobneje obravnavana v SRS 7.

h) **Denarni ustrezniki** so tiste naložbe, ki jih je mogoče hitro oziroma v bližnji prihodnosti pretvoriti v vnaprej znan znesek denarnih sredstev in pri katerih je tveganje spremembe vrednosti nepomembno.

Č. Pojasnila

22.23. Izkaz denarnih tokov vsebuje pomembne informacije za odločanje pri poslovanju, financiranju in investiranju. Na podlagi teh informacij je mogoče ugotoviti razloge za povečanje ali zmanjšanje denarnih sredstev v obračunskem obdobju. Denarna sredstva se lahko povečajo na podlagi poslovanja, novega financiranja (v ožjem pomenu) ali dezinvestiranja (v ožjem pomenu), zmanjšajo pa zaradi poslovanja, investiranja (v ožjem pomenu) ali definanciranja (v ožjem pomenu).

22.24. Pri posamezni skupini sredstev (npr. neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev) se kot povečanje (izdatki) štejejo plačane nabavne vrednosti na novo pridobljenih sredstev, kot zmanjšanje (prejemki) pa prejeta plačila za vrednosti odtujenih sredstev.

22.25. Pri posamezni skupini dolgov se kot povečanje (prejemki) štejejo pridobitve novih posojil in podobnega, kot zmanjšanje (izdatki) pa njihova odplačila. Povečanje dolga zaradi pridobljenega sredstva brez posredovanja denarnih sredstev se ne šteje kot prejemek (na primer finančni najem ali nakup sredstva z odlogom plačila).

22.26. Spremembe pri kapitalu se izkazujejo posebej kot njegovo povečanje ali zmanjšanje. Pri tem se štejejo kot postavke kapitala vpoklicani kapital, kapitalske rezerve, rezerve iz dobička, preneseni čisti dobiček ali prenesena čista izguba iz prejšnjih let, ne upošteva pa se povečanje ali zmanjšanje kapitala zaradi čistega dobička ali čiste izgube v obračunskem obdobju.

22.27. Sprememba revalorizacijskih rezerv in rezerv, nastalih zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti, se v izkazu denarnih tokov ne izkazuje, ker ni povezana s prejemki in izdatki. Tudi neudenarjeni dobički in izgube, ki izhajajo iz sprememb deviznih tečajev, niso povezani s prejemki in izdatki ter niso denarni tokovi. Vendar pa je treba zaradi uskladitve denarnih sredstev na začetku in na koncu obdobja vpliv sprememb deviznih tečajev

na obstoječa devizna denarna sredstva predstaviti ločeno od denarnih tokov pri poslovanju, investiranju in financiranju. Za vpliv sprememb tečajev na obstoječa denarna sredstva popravljamo začetno stanje denarnih sredstev.

22.28. V izkazu denarnih tokov so odbitne postavke (to je postavke, ki pomenijo zmanjšanje denarnih sredstev) izkazane v oklepaju ali z znakom – (minus); vsekakor je treba v besedilu pojasniti njihovo vsebino.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

22.29. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 22. oktobra 2015. K njemu sta dala soglasje minister, pristojen za finance, in minister, pristojen za gospodarstvo. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati 1. januarja 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 26 – Oblike izkaza finančnega izida za zunanje poslovno poročanje (2006).

Slovenski računovodski standard 23 (2016)
OBLIKE IZKAZA GIBANJA KAPITALA ZA ZUNANJE POSLOVNO POROČANJE

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri sestavljanju predračunskih in obračunskih izkazov, v katerih so predstavljene spremembe vseh sestavin kapitala, tudi razdelitev čistega dobička in poravnava izgube v obravnavanem obdobju; uporablja se za zunanje potrebe, lahko pa tudi za notranje potrebe. Obdeluje:

a) razvrščanje izkazov gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje;
b) osnovno razčlenjevanje postavk v izkazu gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje;
c) prilagojeno razčlenjevanje postavk v izkazu gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje;
č) razkrivanje postavk v izkazu gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje.

Ta standard je glede vrednotenja v izkazu gibanja kapitala zajetih postavk in dodatnega razkrivanja povezan s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) od 1 do 11 (predvsem s SRS 8). Standard (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvijo ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) ter Uvodom v Slovenske računovodske standarde in Okvirom SRS (2016).

B. Standard

a) Razvrščanje izkazov gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje

23.1. Izkaz gibanja kapitala je temeljni računovodski izkaz, v katerem so resnično in pošteno prikazane spremembe sestavin kapitala za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se sestavlja.

23.2. Izkaz gibanja kapitala je sestavljen tako, da prikazuje spremembe vseh sestavin kapitala, zajetih v bilanci stanja.

23.3. Izkaz gibanja kapitala ima obliko sestavljene razpredelnice sprememb vseh sestavin kapitala.

b) Osnovno razčlenjevanje postavk v izkazu gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje

23.4. V razpredelnici sestavljajo prvo razsežnost (stolpce) različne vrste kapitala, pri katerih se spremembe pojavljajo ali pri eni ali več vrstah kapitala skupaj z nasprotnimi predznaki:

I. Vpoklicani kapital
   1. Osnovni kapital
   2. Nevpoklicani kapital (kot odbitna postavka)

II. Kapitalske rezerve

III. Rezerve iz dobička
   1. Zakonske rezerve
   2. Rezerve za lastne delnice in lastne poslovne deleže
   3. Lastne delnice in lastni poslovni deleži (kot odbitna postavka)
   4. Statutarne rezerve
   5. Druge rezerve iz dobička

IV. Revalorizacijske rezerve

V. Rezerve, nastale zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti

VI. Preneseni čisti poslovni izid
   1. Preneseni čisti dobiček
   2. Prenesena čista izguba

VII. Čisti poslovni izid poslovnega leta
   1. Čisti dobiček poslovnega leta
   2. Čista izguba poslovnega leta

VIII. Skupaj

Gospodarske kategorije v oklepajih oziroma označene z znakom – so odštevne postavke. Pri nevpoklicanem kapitalu je podatek v oklepaju odbitna postavka, kar pomeni zmanjšanje vpoklicanega kapitala. Zaradi vpoklica nevpoklicanega kapitala se zmanjša nevpoklicani kapital (kot odbitna postavka) in posledično poveča vpoklicani kapital.

23.5. V razpredelnici sestavljajo drugo razsežnost (vrstice) možni pojavi, ki povzročajo spremembo najmanj ene izmed omenjenih gospodarskih kategorij. Ti pojavi so lahko:

A.1. Stanje konec prejšnjega poročevalskega obdobja
   a) Preračuni za nazaj
   b) Prilagoditve za nazaj

A.2. Začetno stanje poročevalskega obdobja

B.1. Spremembe lastniškega kapitala – transakcije z lastniki
   a) Vpis vpoklicanega osnovnega kapitala
   b) Vpis nevpoklicanega osnovnega kapitala

c) Vpoklic vpisanega osnovnega kapitala
č) Vnos dodatnih vplačil kapitala
d) Nakup lastnih delnic in lastnih poslovnih deležev
e) Odtujitev oziroma umik lastnih delnic in lastnih poslovnih deležev
f) Vračilo kapitala
g) Izplačilo dividend
h) Izplačilo nagrad organom vodenja in nadzora
i) Druge spremembe lastniškega kapitala

B.2. Celotni vseobsegajoči donos poročevalskega obdobja
a) Vnos čistega poslovnega izida poročevalskega obdobja
b) Sprememba revalorizacijskih rezerv iz prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev
c) Sprememba rezerv, nastalih zaradi vrednotenja finančnih naložb po pošteni vrednosti
č) Druge sestavine vseobsegajočega donosa poročevalskega obdobja

B.3. Spremembe v kapitalu
a) Razporeditev preostalega dela čistega dobička primerjalnega poročevalskega obdobja na druge sestavine kapitala
b) Razporeditev dela čistega dobička poročevalskega obdobja na druge sestavine kapitala po sklepu organov vodenja in nadzora
c) Razporeditev dela čistega dobička za oblikovanje dodatnih rezerv po sklepu skupščine
č) Poravnava izgube kot odbitne sestavine kapitala
d) Oblikovanje rezerv za lastne delnice in lastne poslovne deleže iz drugih sestavin kapitala
e) Sprostitev rezerv za lastne delnice in lastne poslovne deleže ter razporeditev na druge sestavine kapitala
f) Druge spremembe v kapitalu

C. Končno stanje poročevalskega obdobja

Podatki v oklepajih oziroma označeni z znakom – so odštevne postavke. V vsaki vrstici pod B.3. Spremembe v kapitalu se hkrati pojavijo prištevne in odštevne postavke pri različnih sestavinah kapitala, ki se v isti vrstici medsebojno izničijo.

23.6. Teoretično možne postavke, ki pri posamezni organizaciji ne prihajajo v poštev, se v uradni listini ne navajajo.

23.7. V izkazu gibanja kapitala se zaradi primerjave prikazujejo uresničeni podatki v obravnavanem obračunskem obdobju in uresničeni podatki v enakem prejšnjem obračunskem obdobju. Primerjalni podatki izkaza gibanja

kapitala prejšnjega obračunskega obdobja se lahko prenesejo tudi med pojasnila.

c) Prilagojeno razčlenjevanje postavk v izkazu gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje

23.8. Morebitne prilagoditve za nazaj zaradi sprememb računovodskih usmeritev ter preračuni za nazaj zaradi popravka napak se nanašajo na saldo prenesenega čistega poslovnega izida in se kažejo v prilagoditvi začetnega stanja prenesenega čistega poslovnega izida.

23.9. Poseben dodatek k izkazu gibanja kapitala je prikaz bilančnega dobička ali bilančne izgube kot pravno opredeljena odločitvena kategorija iz Zakona o gospodarskih družbah:

a) čisti poslovni izid poslovnega leta;
b) preneseni čisti dobiček/prenesena čista izguba (odbitna postavka),
c) zmanjšanje kapitalskih rezerv;
č) zmanjšanje rezerv iz dobička;
d) povečanje rezerv iz dobička po sklepu organov vodenja in nadzora (zakonskih rezerv, rezerv za lastne delnice in lastne poslovne deleže ter statutarnih rezerv);
e) povečanje rezerv iz dobička po sklepu organov vodenja in nadzora (drugih rezerv iz dobička);
f) znesek dolgoročno odloženih stroškov razvijanja na bilančni presečni dan
g) = bilančni dobiček (a + b + č − d – e – f), ki ga skupščina razporedi za dividende delničarjem, druge rezerve, prenos v naslednje leto in druge namene,
ali
= bilančna izguba (a + b + c + č – d – e – f).

Organizacija lahko namesto v izkazu gibanja kapitala členitev vrstičnih postavk B.2 Celotni vseobsegajoči donos poročevalskega obdobja (od a) do č)) in B.3 Spremembe v kapitalu (od a) do f)) predstavi v pojasnilih, v izkazu gibanja kapitala pa predstavi samo vrstični postavki B.2 Celotni vseobsegajoči donos poročevalskega obdobja in B.3 Spremembe v kapitalu.

č) Razkrivanje postavk v izkazu gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje

23.10. Pojasnijo se razlogi za vsako spremembo posamezne gospodarske kategorije ter povezavo sprememb kapitala (vrstice iz B.1, B.2 in B.3 v SRS 23.5) s spremembami gospodarskih kategorij v bilanci stanja in izkazu poslovnega izida oziroma izkazu vseobsegajočega donosa.

23.11. Morebitne prilagoditve za nazaj zaradi sprememb računovodskih usmeritev ter preračuni zaradi popravka napak za nazaj, ki se nanašajo na saldo prenesenega čistega poslovnega izida, zahtevajo razkritja za vsa pretekla obdobja in za začetek obračunskega obdobja.

23.12. Spremembe rezerv in revalorizacijskih rezerv se obravnavajo po vrstah.

V letnem izkazu gibanja kapitala se predstavita delitev čistega dobička in poravnava čiste izgube, potem ko računovodske izkaze za predhodno obračunsko (poročevalsko) obdobje sprejme pristojni organ. Dividende v zvezi s poročevalskim obdobjem, za katero je sestavljen izkaz gibanja kapitala, pa tudi druge odločitve skupščine delniške družbe se tako predstavijo v naslednjem poročevalskem obdobju.

C. Opredelitev ključnih pojmov

23.13. V tem standardu so uporabljeni izrazi, ki jih je treba razložiti in opredeliti.

a) **Revalorizacijske rezerve** se nanašajo na prevrednotenje kapitala zaradi povečanja vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev.

b) **Rezerve, nastale zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti,** se nanašajo na neiztržene dobičke oziroma neiztržene izgube iz naslova prevrednotenja finančnih naložb, razpoložljivih za prodajo, na pošteno vrednost, aktuarske dobičke ali izgube iz naslova odpravnin ob upokojitvi in zneske dokazanega dobička ali dokazane izgube iz spremembe poštene vrednosti finančnih sredstev, razpoložljivih za prodajo, ki ni del razmerja pri varovanju vrednosti.

c) **Celotni vseobsegajoči donos** poročevalskega obdobja sestoji iz čistega poslovnega izida poročevalskega obdobja in drugega vseobsegajočega donosa, ki vsebuje postavke (nerealiziranih) dobičkov in izgub, ki niso pripoznane v poslovnem izidu.

Č. Pojasnila

23.14. Pri sestavini I.1. Osnovni kapital iz SRS 23.4. se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 23.5.: v vrstici A.1 stanje konec prejšnjega poročevalskega obdobja, preračuni in prilagoditve za nazaj, v A.2 začetno stanje poročevalskega obdobja, v B.1 povečanje zaradi vpisa vpoklicanega osnovnega kapitala (ob hkratnem povečanju denarnih ali stvarnih sredstev oziroma terjatev), povečanje zaradi vpisa nevpoklicanega osnovnega kapitala (ob hkratnem povečanju nevpoklicanega kapitala kot odbitne postavke) in zmanjšanje zaradi umika osnovnega kapitala (ob hkratnem zmanjšanju denarnih ali stvarnih sredstev oziroma terjatev), v B.3 povečanje zaradi spojitve drugih sestavin kapitala, to je kapitalskih rezerv, zakonskih rezerv, statutarnih rezerv, drugih rezerv iz dobička, rezerv,

nastalih zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti, revalorizacijskih rezerv ali prenesenega čistega dobička v na novo opredeljeni osnovni kapital (ob hkratnem zmanjšanju teh drugih sestavin kapitala), pa tudi zmanjšanje zaradi poravnave prenesene izgube ali izgube poslovnega leta z zmanjšanjem osnovnega kapitala ali zmanjšanje zaradi prenosa med kapitalske rezerve (ob hkratnem povečanju teh rezerv), v C pa končno stanje.

23.15. Pri sestavini I.2. Nevpoklicani kapital (kot odbitna postavka) iz SRS 23.4. se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 23.5.: v vrstici A.1 stanje konec prejšnjega poročevalskega obdobja, preračuni in prilagoditve za nazaj, v A.2 začetno stanje poročevalskega obdobja, v B.1 povečanje zaradi vpisa nevpoklicanega osnovnega kapitala (ob hkratnem povečanju osnovnega kapitala), zmanjšanje zaradi vpoklica vpisanega osnovnega kapitala (ob hkratni pojavitvi terjatve do vpisnika), v C pa končno stanje kot odbitna postavka od osnovnega kapitala.

23.16. Pri sestavini II. Kapitalske rezerve iz SRS 23.4. se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 23.5.: v vrstici A.1 stanje konec prejšnjega poročevalskega obdobja, preračuni in prilagoditve za nazaj, v A.2 začetno stanje poročevalskega obdobja, v B.1 povečanje zaradi presežka vplačil nad nominalnimi zneski delnic oziroma deležev kapitala, povečanje zaradi zneskov, ki jih podjetje pridobi pri izdaji zamenljivih obveznic ali obveznic z delniško nakupno opcijo nad nominalnim zneskom obveznic, povečanje zaradi zneskov, ki jih dodatno vplačajo družbeniki za pridobitev dodatnih pravic iz deležev (ob hkratnem povečanju sredstev), ter zmanjšanje zaradi umika kapitala (ob hkratnem zmanjšanju denarnih ali stvarnih sredstev oziroma terjatev), v B.3 zmanjšanje zaradi poravnave čiste izgube poslovnega leta ali izgube iz prejšnjih let (ob hkratnem zmanjšanju te izgube), zmanjšanje zaradi prenosa na osnovni kapital (ob hkratnem povečanju osnovnega kapitala), povečanje zaradi razpustitve rezerv za lastne delnice in lastne poslovne deleže (ob zmanjšanju rezerv za lastne delnice in lastne poslovne deleže, do katerega je prišlo s prenosom iz kapitalskih rezerv) ter povečanje na podlagi zmanjšanja osnovnega kapitala, v C pa končno stanje.

23.17. Pri sestavini III.1. Zakonske rezerve iz SRS 23.4. se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 23.5.: v vrstici A.1 stanje konec prejšnjega poročevalskega obdobja, preračuni in prilagoditve za nazaj, v A.2 začetno stanje poročevalskega obdobja, v B.3 povečanje zaradi razporeditve čistega dobička poročevalskega obdobja ali prenesenega čistega dobička (ob hkratnem zmanjšanju čistega dobička kot sestavine kapitala), povečanje iz drugih rezerv, zmanjšanje zaradi poravnave čiste izgube poročevalskega obdobja ali prenesene izgube (ob hkratnem zmanjšanju te izgube

kot odbitne sestavine kapitala) ter zmanjšanje zaradi povečanja osnovnega kapitala, v C pa končno stanje.

23.18. Pri sestavini III.2. Rezerve za lastne delnice in lastne poslovne deleže iz SRS 23.4. se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 23.5.: v vrstici A.1 stanje konec prejšnjega poročevalskega obdobja, preračuni in prilagoditve za nazaj, v A.2 začetno stanje poročevalskega obdobja, v B.3 povečanje zaradi razporeditve čistega dobička poročevalskega obdobja ali prenesenega čistega dobička (ob hkratnem zmanjšanju čistega dobička kot sestavine kapitala), povečanje zaradi prenosa iz statutarnih rezerv ali drugih rezerv iz dobička (ob hkratnem zmanjšanju teh rezerv) in zmanjšanje zaradi njihovega vračanja drugim sestavinam kapitala, iz katerih so nastale, če ni več potrebe po kritju vrednosti odkupljenih lastnih delnic in lastnih poslovnih deležev (ob hkratnem povečanju teh sestavin), v C pa končno stanje.

23.19. Pri sestavini III.3. Lastne delnice in lastni poslovni deleži (kot odbitna postavka) iz SRS 23.4. se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 23.5.: v vrstici A.1 stanje konec prejšnjega poročevalskega obdobja, preračuni in prilagoditve za nazaj, v A.2 začetno stanje poročevalskega obdobja, v B.1 povečanje (odbitne postavke) zaradi nakupa lastnih delnic in lastnih poslovnih deležev ter zmanjšanje (odbitne postavke) zaradi odtujitve oziroma umika lastnih delnic in lastnih poslovnih deležev, v C pa končno stanje (kot odbitna postavka).

23.20. Pri sestavini III.4. Statutarne rezerve iz SRS 23.4. se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 23.5.: v vrstici A.1 stanje konec prejšnjega poročevalskega obdobja, preračuni in prilagoditve za nazaj, v A.2 začetno stanje poročevalskega obdobja, v B.1 zmanjšanje zaradi porabe statutarnih rezerv (ob hkratnem zmanjšanju sredstev), v B.3 povečanje zaradi razporeditve čistega dobička poročevalskega obdobja ali prenesenega čistega dobička (ob hkratnem zmanjšanju čistega dobička kot sestavine kapitala), zmanjšanje zaradi morebitnih prenosov na druge sestavine kapitala, na primer osnovni kapital ali rezerve za lastne delnice in lastne poslovne deleže (ob hkratnem povečanju teh sestavin), povečanje zaradi odprave prenosov na druge sestavine kapitala, na primer rezerv za lastne delnice in lastne poslovne deleže (ob hkratnem zmanjšanju teh sestavin) ter zmanjšanje zaradi poravnave izgube (ob hkratnem zmanjšanju izgube kot odbitne sestavine kapitala), v C pa končno stanje.

23.21. Pri sestavini III.5. Druge rezerve iz dobička iz SRS 23.4. se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 23.5.: v vrstici A.1 stanje konec prejšnjega poročevalskega obdobja, preračuni in prilagoditve za nazaj, v A.2 začetno stanje poročevalskega obdobja, v B.1 zmanjšanje zaradi porabe drugih rezerv iz dobička (ob hkratnem zmanjšanju sredstev), v B.3 povečanje

zaradi razporeditve čistega dobička (ob hkratnem zmanjšanju čistega dobička kot sestavine kapitala), zmanjšanje zaradi morebitnih prenosov na druge sestavine kapitala, na primer osnovni kapital ali rezerve za lastne delnice in lastne poslovne deleže (ob hkratnem povečanju teh sestavin), povečanje zaradi odprave prenosov na druge sestavine kapitala, na primer rezerv za lastne delnice in lastne poslovne deleže (ob hkratnem zmanjšanju teh sestavin) ter zmanjšanje zaradi poravnave izgube (ob hkratnem zmanjšanju izgube kot odbitne sestavine kapitala), v C pa končno stanje.

23.22. Pri sestavini IV. Revalorizacijske rezerve iz SRS 23.4. se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 23.5.: v vrstici A.1 stanje konec prejšnjega poročevalskega obdobja, preračuni in prilagoditve za nazaj, v A.2 začetno stanje poročevalskega obdobja, v B.2 povečanje zaradi izmeritve sredstev, pri katerih razlike še ne vplivajo na čisti poslovni izid poročevalskega obdobja, na večjo pošteno vrednost (ob hkratnem povečanju sredstev), povečanje zaradi odprave popravka vrednosti revalorizacijskih rezerv za odloženi davek, zmanjšanje zaradi izmeritve sredstev po manjši pošteni vrednosti, zmanjšanje zaradi oslabitve sredstev, v zvezi s čimer se prvotno pojavi ta sestavina kapitala (ob hkratnem zmanjšanju sredstev), zmanjšanje zaradi oblikovanja popravka vrednosti revalorizacijskih rezerv za odloženi davek in zmanjšanje zaradi prenosa na poslovne prihodke ali finančne prihodke, ker ga je treba vključiti v oblikovanje čistega poslovnega izida poročevalskega obdobja, v C pa končno stanje.

23.23. Pri sestavini V. Rezerve, nastale zaradi prevrednotenja na pošteno vrednost, se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 23.5.: v vrstici A.1 stanje konec prejšnjega poročevalskega obdobja, preračuni in prilagoditve za nazaj, v A.2 začetno stanje poročevalskega obdobja, B.2 povečanje zaradi izmeritve sredstev, pri katerih razlike še ne vplivajo na čisti poslovni izid poročevalskega obdobja, na večjo pošteno vrednost (ob hkratnem povečanju sredstev), povečanje zaradi odprave popravka vrednosti rezerv, nastalih zaradi prevrednotenja na pošteno vrednost za odloženi davek, zmanjšanje zaradi izmeritve sredstev po manjši pošteni vrednosti, zmanjšanje zaradi oslabitve sredstev, v zvezi s čimer se prvotno pojavi ta sestavina kapitala (ob hkratnem zmanjšanju sredstev), zmanjšanje zaradi oblikovanja popravka vrednosti rezerv, nastalih zaradi prevrednotenja na pošteno vrednost za odloženi davek, in zmanjšanje zaradi prenosa na finančne prihodke, ker ga je treba vključiti v oblikovanje čistega poslovnega izida poročevalskega obdobja (ob hkratnem povečanju finančnih prihodkov), v C pa končno stanje.

23.24. Pri sestavini VI.1. Preneseni čisti dobiček iz SRS 23.4. se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 23.5.: v vrstici A.1 stanje konec prejšnjega poročevalskega obdobja, preračuni in prilagoditve za nazaj, v A.2 začetno stanje poročevalskega obdobja, v B.1 zmanjšanje zaradi izplačila dividend (ob hkratnem zmanjšanju sredstev ali povečanju obveznosti do družbenikov), v B.3 zmanjšanje zaradi umika kapitala (ob hkratnem povečanju kapitalskih rezerv), zmanjšanje zaradi prerazporeditve v rezerve iz dobička (ob hkratnem povečanju teh rezerv), zmanjšanje zaradi poravnave izgube iz prejšnjih let (ob hkratnem zmanjšanju izgube kot odbitne sestavine kapitala), povečanje zaradi prerazporeditve čistega dobička poročevalskega obdobja (ob hkratnem zmanjšanju čistega dobička poslovnega leta) ali zmanjšanje zaradi prenosa v osnovni kapital (ob hkratnem povečanju osnovnega kapitala), v C pa končno stanje.

23.25. Pri sestavini VI.2. Prenesena čista izguba (kot odbitna postavka) iz SRS 23.4. se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 23.5.: v vrstici A.1 stanje konec prejšnjega poročevalskega obdobja, preračuni in prilagoditve za nazaj, v A.2 začetno stanje poročevalskega obdobja, v B.3 povečanje zaradi prenosa čiste izgube poročevalskega obdobja na preneseno čisto izgubo, zmanjšanje zaradi razporeditve čistega dobička poročevalskega obdobja (ob hkratnem zmanjšanju njegovega preostalega stanja med sestavinami kapitala) in zmanjšanje zaradi poravnave s pomočjo prenesenega čistega dobička, drugih rezerv iz dobička, statutarnih rezerv, kapitalskih rezerv in zakonskih rezerv (ob hkratnem zmanjšanju teh sestavin kapitala), v C pa končno stanje.

23.26. Pri sestavini VII.1. Čisti dobiček poslovnega leta iz SRS 23.4. se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 23.5.: v vrstici A.1 stanje konec prejšnjega poročevalskega obdobja, preračuni in prilagoditve za nazaj, v A.2 začetno stanje poročevalskega obdobja, v B.2 vnos čistega dobička iz izkaza poslovnega izida za poročevalsko obdobje (ob hkratnem prenosu iz tega izkaza), v B.3 zmanjšanje zaradi poravnave prenesene izgube (ob hkratnem zmanjšanju njenega preostalega stanja kot odbitne sestavine kapitala), zmanjšanje zaradi razporeditve v druge sestavine kapitala (ob hkratnem povečanju teh sestavin) in zmanjšanje zaradi kasnejše vključitve v preneseni čisti dobiček (ob hkratnem njegovem povečanju), v C pa končno stanje.

23.27. Pri sestavini VII.2. Čista izguba poslovnega leta iz SRS 23.4. se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 23.5.: v vrstici A.1 stanje konec prejšnjega poročevalskega obdobja, preračuni in prilagoditve za nazaj, v A.2 začetno stanje poročevalskega obdobja, v B.2 vnos čiste izgube poročevalskega obdobja, v B.3 zmanjšanje zaradi poravnave s pomočjo prenesenega čistega dobička, drugih rezerv iz dobička, statutarnih rezerv, kapitalskih

rezerv in zakonskih rezerv (ob hkratnem zmanjšanju teh sestavin kapitala) in zmanjšanje zaradi kasnejše vključitve v preneseno čisto izgubo (ob njenem hkratnem povečanju), v C pa končno stanje.

23.28. Prikaz bilančnega dobička ali bilančne izgube po zahtevah Zakona o gospodarskih družbah je podlaga za odločanje nadzornega sveta ali skupščine, ki vodi do končnih sprememb, predstavljenih v izkazu gibanja kapitala. To omogoča, da se na skupščini lahko razdeli le manj kot čisti dobiček poslovnega leta, če se morajo povečati rezerve ali/in ima organizacija na bilančni presečni dan dolgoročno odložene stroške razvijanja in ni drugih povečanj, ali da se lahko razdeli tudi več kot čisti dobiček poslovnega leta, če se uporabijo še preneseni čisti dobiček in/ali rezerve. Bilančna izguba je lahko manjša od izgube poslovnega leta, če jo je mogoče poravnati s prenesenim čistim dobičkom iz prejšnjih let ali z zmanjšanjem rezerv, lahko pa je tudi večja od izgube poslovnega leta, če ji je treba prišteti še izgubo, preneseno iz prejšnjih let, in ni drugih zmanjšanj, ter znesek dolgoročno odloženih stroškov razvijanja. Pri ugotavljanju in razporejanju bilančnega dobička in bilančne izgube je treba upoštevati možnosti in posledice s finančnega zornega kota.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

23.29. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 22. oktobra 2015. K njemu sta dala soglasje minister, pristojen za finance, in minister, pristojen za gospodarstvo. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati 1. januarja 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 27 – Oblike izkaza gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje (2010).

Slovenski računovodski standard 30 (2016) RAČUNOVODSKE REŠITVE PRI SAMOSTOJNIH PODJETNIKIH POSAMEZNIKIH

A. Uvod

Ta standard je povezan z Uvodom v Slovenske računovodske standarde in okvirom SRS ter s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) od 1 do 17 ter 20 do 23. Samostojni podjetniki posamezniki (podjetniki) navedene standarde uporabljajo neposredno pri pripoznavanju, odpravi pripoznanja, merjenju in vrednotenju sredstev in obveznosti do njihovih virov ter merjenju in izkazovanju prihodkov, odhodkov, poslovnega izida, denarnih tokov ter gibanja kapitala.

Poleg določb navedenih standardov pa podjetniki dodatno upoštevajo še določila tega standarda.

Pri podjetnikih je pod določenimi pogoji dopustno enostavno knjigovodstvo. Predstavljeno je v prilogi I tega standarda.

Podjetniki, katerih podjetje ustreza merilom za mikro družbe, lahko računovodske izkaze za zunanje poslovno poročanje sestavljajo tudi v strnjeni obliki, ki je predstavljena v prilogi II tega standarda.

B. Standard

30.1. Letno poročilo malega podjetnika obsega bilanco stanja in izkaz poslovnega izida.

Letno poročilo srednje velikega in velikega podjetnika obsega bilanco stanja, izkaz poslovnega izida ter pojasnila in razkritja.

Podjetnik sestavi letno poročilo na podlagi podatkov iz poslovnih knjig ter popisa sredstev in obveznosti do njihovih virov.

30.2. Členitev bilance stanja podjetnika je odvisna od njegove velikosti v skladu s SRS 20 – Oblike bilance stanja za zunanje poslovno poročanje. Podjetnik pri obveznostih do virov sredstev namesto točke A. Kapital izkazuje tele postavke:

A. Podjetnikov kapital

I. Začetni podjetnikov kapital

II. Prenosi stvarnega premoženja med opravljanjem dejavnosti
III. Pritoki in odtoki denarnih sredstev
IV. Revalorizacijske rezerve
V. Rezerve, nastale zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti
VI. Podjetnikov dohodek ali negativni poslovni izid

30.3. Postavke v bilanci stanja srednje velikega in velikega podjetnika za zunanje poslovno poročanje je treba razkriti v skladu s SRS 20 – Oblike bilance stanja za zunanje poslovno poročanje.

30.4. Podjetnik sestavlja izkaz poslovnega izida, kot je določen v SRS 21 – Oblike izkaza poslovnega izida za zunanje poročanje v členu SRS 21.6. (različica I), pri čemer se:

a) zaporedna številka 17 Davek iz dobička in zaporedna številka 18 Odloženi davki ne uporabljata;
b) zaporedna številka 19 Čisti poslovni izid obračunskega obdobja imenuje Podjetnikov dohodek ali negativni poslovni izid.

Poslovni izid kot razlika med prihodki in odhodki je podjetnikov dohodek ali negativni čisti poslovni izid, če je odhodkov več kot prihodkov.

30.5. Postavke v izkazu poslovnega izida srednje velikega in velikega podjetnika je treba razkriti v skladu s SRS 21 – Oblike izkaza poslovnega izida.

30.6. Srednje veliki oziroma veliki podjetnik lahko sestavi tudi izkaz denarnih tokov v skladu s SRS 22 – Oblike izkaza denarnih tokov za zunanje poslovno poročanje.

30.7. Srednje veliki oziroma veliki podjetnik lahko sestavi tudi izkaz gibanja kapitala v skladu s SRS 23 – Oblike izkaza gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje.

30.8. Podjetnik sprejema računovodske usmeritve s sklepi. Sklepi se hranijo 10 let po prenehanju opravljanja dejavnosti. Vsak sklep se označi z zaporedno številko po časovnem zaporedju. Že sprejete računovodske usmeritve se lahko spremenijo le z novimi sklepi.

30.9. Poslovne knjige in poročila morajo biti dostopne na sedežu podjetnika. Če vodi njegove poslovne knjige druga pravna ali fizična oseba, ki ima registrirano dejavnost v skladu s klasifikacijo dejavnosti, so lahko poslovne knjige pri njej.

C. Opredelitev ključnih pojmov

30.10. V tem standardu so uporabljeni tile izrazi, ki jih je treba razložiti in opredeliti.

a) **Podjetnik** je fizična oseba, ki na trgu samostojno opravlja pridobitno dejavnost v okviru organiziranega podjetja na podlagi Zakona o gospodarskih družbah in čigar podjetje ustreza merilom za mikro družbe, majhne, srednje ali velike družbe, razen podjetnika, ki ugotavlja davčno osnovo od dohodka iz dejavnosti z upoštevanjem normiranih odhodkov.

b) **Podjetnikov kapital** je lastni vir financiranja podjetnika. Sestavljen je iz prenosov stvarnega premoženja, revalorizacijskih rezerv, rezerv, nastalih zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti in podjetnikovega dohodka ali negativnega poslovnega izida. Dnevno se lahko tudi spreminja ob vsakem pritoku denarnih sredstev iz gospodinjstva in ob vsakem odtoku denarnih sredstev v gospodinjstvo.

c) Med sredstvi izkazuje podjetnik tudi **stvarno premoženje, preneseno iz gospodinjstva**.

Č. Pojasnila

30.11. Gospodarske kategorije so pojasnjene v SRS-jih posameznih gospodarskih kategorij (Standardi I) in standardih poročanja (Standardi II), razen če so v tem standardu opredeljene drugače. Podjetnik ne izračunava in ne izkazuje odloženih terjatev in odloženih obveznosti za davek.

30.12. Podjetnik prenese stvarno premoženje iz gospodinjstva med svoje premoženje do dneva priglasitve, lahko pa tudi kasneje. Od drugih oseb brezplačno pridobljena osnovna sredstva pa se po dnevu priglasitve ne morejo obravnavati kot prenosi stvarnega premoženja iz gospodinjstva.

Vrednost opredmetena osnovnega sredstva, pridobljenega s prenosom stvarnega premoženja iz gospodinjstva, je vrednost, ki izhaja iz izvirne listine ali cenitvenega poročila in ne sme presegati poštene vrednosti sredstva.

Ugotavljanje nabavne vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev, pridobljenih na druge načine, je določeno v SRS 1 in SRS 2.

30.13. Podjetnik lahko prosto razpolaga z denarnimi sredstvi. Podatke o pretokih med svojim podjetjem in gospodinjstvom razkriva v okviru predpisane skupine podjetnikovega kapitala. Če za knjiženje pretokov v gospodinjstvo in iz njega ni ustreznih knjigovodskih listin, jih mora sestaviti sam.

30.14. Kratkoročne poslovne obveznosti so tudi kratkoročne obveznosti do zaposlenih (razen do podjetnika), obveznost za doplačilo akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti po davčnem obračunu in obveznosti za prispevke za socialno varnost podjetnika.

30.15. Poslovni izid podjetnika kot razlika med prihodki in odhodki je podjetnikov dohodek ali negativni čisti poslovni izid in se od poslovnega izida družb razlikuje za neobračunane stroške dela podjetnika.

Podjetnik ni v delovnem razmerju, zato zanj kolektivne pogodbe, ki opredeljujejo pravice in obveznosti iz delovnega razmerja, ne veljajo. Kot stroški podjetnika v zvezi z opravljanjem njegovega dela se v poslovnih knjigah med drugimi stroški pripoznajo le tisti, ki so opredeljeni v predpisih.

30.16. Podjetnik sestavlja knjigovodske listine tudi za knjiženje stroškov (električne energije, ogrevanja, beljenja in podobnega), posebej za podjetje in posebej za gospodinjstvo, če svojih sredstev ne izkazuje v poslovnih knjigah, jih pa hkrati uporablja za poslovne in zasebne namene. Notranja temeljnica stroškov je pisni obračun stroškov, ki se nanašajo na uporabo zadevnega sredstva (ustrezni del stroškov), in s prikazom načina obračunavanja posamezne vrste stroškov.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

30.17. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 16. novembra 2015. K njemu sta dala soglasje minister, pristojen za finance, in minister, pristojen za gospodarstvo. Podjetniki ga začnejo uporabljati 1. januarja 2016.

Podjetniki z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 39 – Računovodske rešitve pri malih samostojnih podjetnikih posameznikih (2006).

Priloga o enostavnem knjigovodstvu je sestavni del tega standarda.

Enostavno knjigovodstvo

Priloga I

Podjetnik lahko vodi poslovne knjige po načelih enostavnega knjigovodstva, če je zadoščeno merilom iz Zakona o gospodarskih družbah. Pri tem upošteva SRS 30, razen rešitev, ki se nanašajo na poslovne knjige v enostavnem knjigovodstvu.

1. Osnovna načela enostavnega knjigovodstva

1.1. Ne glede na SRS 4 lahko podjetnik ugotavlja stroške materiala po metodi posrednega ugotavljanja porabe s popisom.

Stroški porabljenega materiala se ugotovijo tako, da se od vrednosti zalog na začetku obračunskega obdobja, povečane za vrednost nabav v obračunskem obdobju, odšteje vrednost zalog na koncu obračunskega obdobja.

Podjetnik knjiži med obračunskim obdobjem nabavno vrednost kupljenih količin materiala v ustrezni stolpec knjige prihodkov in odhodkov. Na koncu obračunskega obdobja pa uskladi znesek, izkazan v knjigi prihodkov in odhodkov, s spremembo vrednosti zalog, ugotovljeno s popisom količin in njihovim ovrednotenjem po zadnjih nabavnih cenah.

1.2. Stroški amortizacije se lahko izkažejo kar v izkazu poslovnega izida.

1.3. Poslovni izid se ugotovi le računsko po predpisani shemi izkaza poslovnega izida.

1.4. Podjetnikov kapital se ugotovi le računsko kot razlika med stanjem popisanih sredstev in obveznosti.

2. Poslovne knjige in letno poročilo

2.1. Poslovne knjige po načelih enostavnega knjigovodstva so knjiga prihodkov in odhodkov z vključeno ali posebej vodeno evidenco terjatev do kupcev in obveznosti do dobaviteljev, knjiga ostalih terjatev, knjiga ostalih obveznosti in register opredmetenih osnovnih sredstev.

2.2. Knjiga prihodkov in odhodkov ima stolpce najmanj po vrstah prihodkov in odhodkov, kar skupaj z drugimi evidencami ter popisom sredstev in obveznosti do njihovih virov omogoča sestavitev izkaza poslovnega izida. V isti knjigi se lahko evidentirajo tudi terjatve do kupcev in obveznosti do dobaviteljev.

2.3. V knjigah ostalih terjatev in ostalih obveznosti se ločeno evidentirajo posamezne vrste terjatev in obveznosti, katerih posledica niso prihodki in odhodki. Teh knjig ni treba voditi, če se v evidenci terjatev in obveznosti iz kupoprodajnih razmerij zagotavljajo tudi podatki o ostalih terjatvah in obveznostih. Na začetku obračunskega obdobja se v knjigi ostalih terjatev in ostalih obveznosti prenesejo začetna stanja terjatev in obveznosti iz ustreznih popisnih list.

2.4. Register opredmetenih osnovnih sredstev se vodi v obliki vnaprej vezane knjige ali računalniško. V njem mora imeti vsako opredmeteno osnovno sredstvo svojo registrsko številko.

2.5. Letno poročilo podjetnika, ki vodi poslovne knjige po načelih enostavnega knjigovodstva, obsega bilanco stanja in izkaz poslovnega izida.

Priloga o sestavljanju računovodskih izkazov za podjetnika, čigar podjetje ustreza merilom za mikro družbe, je sestavni del tega standarda.

Računovodski izkazi podjetnika, čigar podjetje ustreza merilom za mikro družbe

Priloga II

Podjetnik, čigar podjetje ustreza merilom za mikro družbe, lahko računovodske izkaze za zunanje poslovno poročanje sestavlja tudi v strnjeni obliki, ki mora vsebovati najmanj postavke, kot so opredeljene v tej prilogi. Letno računovodsko poročilo podjetnika, čigar podjetje ustreza merilom za mikro družbe, obsega bilanco stanja in izkaz poslovnega izida.

1.1. Bilanca stanja za zunanje poslovno poročanje vsebuje najmanj tele postavke:

Sredstva

A. Dolgoročna sredstva

I. Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve
   1. Neopredmetena sredstva
   2. Dolgoročne aktivne časovne razmejitve

II. Opredmetena osnovna sredstva

III. Naložbene nepremičnine

IV. Dolgoročne finančne naložbe
   1. Dolgoročne finančne naložbe, razen posojil
   2. Dolgoročna posojila

V. Dolgoročne poslovne terjatve

B. Kratkoročna sredstva

I. Sredstva (skupine za odtujitev) za prodajo

II. Zaloge

III. Kratkoročne finančne naložbe
   1. Kratkoročne finančne naložbe, razen posojil
   2. Kratkoročna posojila

IV. Kratkoročne poslovne terjatve

V. Denarna sredstva

C. Kratkoročne aktivne časovne razmejitve

Obveznosti do virov sredstev

A. Podjetnikov kapital

B. Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve

1. Rezervacije
2. Dolgoročne pasivne časovne razmejitve

C. Dolgoročne obveznosti

I. Dolgoročne finančne obveznosti
II. Dolgoročne poslovne obveznosti

Č. Kratkoročne obveznosti

I. Obveznosti, vključene v skupine za odtujitev
II. Kratkoročne finančne obveznosti
III. Kratkoročne poslovne obveznosti

D. Kratkoročne pasivne časovne razmejitve

Če obveznosti do virov sredstev brez vključenega podjetnikovega kapitala presegajo vrednost podjetnikovih sredstev, je podjetnikov kapital negativen.

1.2. Izkaz poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje vsebuje najmanj tele postavke:

1. Čisti prihodki od prodaje
2. Sprememba vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje
3. Usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve
4. Drugi poslovni prihodki (s prevrednotovalnimi poslovnimi prihodki)
5. Stroški blaga, materiala in storitev
   a) Nabavna vrednost prodanih blaga in materiala ter stroški porabljenega materiala
   b) Stroški storitev
6. Stroški dela
   a) Stroški plač
   b) Stroški socialnih zavarovanj (posebej izkazani stroški pokojninskih zavarovanj)
   c) Drugi stroški dela
7. Odpisi vrednosti
   a) Amortizacija
   b) Prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih
   c) Prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih
8. Drugi poslovni odhodki
9. Finančni prihodki iz deležev

10. Finančni prihodki iz danih posojil
11. Finančni prihodki iz poslovnih terjatev
12. Finančni odhodki iz oslabitve in odpisov finančnih naložb
13. Finančni odhodki iz finančnih obveznosti
14. Finančni odhodki iz poslovnih obveznosti
15. Drugi prihodki
16. Drugi odhodki
17. Podjetnikov dohodek ali negativni poslovni izid
    (1 ± 2 + 3 + 4 − 5 − 6 − 7 − 8 + 9 + 10 + 11 − 12 − 13 − 14 + 15 − 16)

Slovenski računovodski standard 31 (2016)
RAČUNOVODSKE REŠITVE V ZADRUGAH

A. Uvod

Ta standard je povezan z Uvodom v Slovenske računovodske standarde in Okvirom SRS ter s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) od 1 do 17 ter 20 do 23. Zadruge navedene standarde uporabljajo neposredno pri pripoznavanju, odpravi pripoznanja, merjenju in vrednotenju sredstev in obveznosti do njihovih virov ter merjenju in izkazovanju prihodkov, odhodkov, poslovnega izida, denarnih tokov ter gibanja kapitala.

Poleg določb navedenih standardov pa zadruge dodatno upoštevajo še določila tega standarda. Ta standard posebej obravnava nerazdeljivo zadružno lastnino, ugotavljanje poslovnega izida zadruge in nadomeščanje neporavnane izgube iz prejšnjih let.

Z zadrugami so v tem standardu mišljene organizacije, ki so kot zadruge, zadružne zveze ali evropske zadruge (SCE) vpisane v sodni register.

B. Standard

31.1. Izkaz stanja za zadruge se sestavlja v obliki bilance stanja, ki je razčlenjena glede na velikost zadruge (majhna, srednja, velika) v skladu s SRS 20 – Oblike bilance stanja za zunanje poslovno poročanje, le da zadruge pri obveznostih do virov sredstev pod točko A. Kapital, I. Vpoklicani kapital izkazujejo tele postavke:

A. Kapital

I. Zadružni kapital
   1. Nerazdeljivi kapital
   2. Deleži članov zadruge
      a) Obvezni deleži članov zadruge
      b) Prostovoljni deleži članov zadruge

31.2. Postavke v bilanci stanja zadruge za zunanje poslovno poročanje je treba razkriti v skladu s SRS 20 – Oblike bilance stanja za zunanje poslovno poročanje.

31.3. Zadruga poleg drugih zunajbilančnih postavk izkazuje tudi prevzeta jamstva svojih članov na podlagi zadružnih pravil.

31.4. Zadruga sestavlja izkaz poslovnega izida, kot je določen v SRS 21 − Oblike izkaza poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje v členu SRS 21.6. (različica I).

31.5. Postavke v izkazu poslovnega izida zadruge za zunanje poslovne potrebe je treba razkriti v skladu s SRS 21 – Oblike izkaza poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje.

31.6. V prilogi k izkazu poslovnega izida zadruga izkaže, kako je čisti dobiček poslovnega leta skupaj z nerazporejenim čistim dobičkom iz prejšnjih let razdeljen in kako je čista izguba poslovnega leta skupaj z neporavnano čisto izgubo iz prejšnjih let poravnana.

31.7. Srednja oziroma velika zadruga po sodilih iz Zakona o gospodarskih družbah sestavi tudi izkaz denarnih tokov v skladu s SRS 22 – Oblike izkaza denarnih tokov za zunanje poslovno poročanje in upoštevanju členitve kapitala iz SRS 31.1.

31.8. Srednja oziroma velika zadruga po sodilih iz Zakona o gospodarskih družbah sestavi tudi izkaz gibanja kapitala v skladu s SRS 23 – Oblike izkaza gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje.

C. Opredelitev ključnih pojmov

31.9. V tem standardu je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in opredeliti.

a) **Nerazdeljivi zadružni kapital** je trajni poslovni sklad zadruge, ki je nastal kot nedeljivo čisto premoženje v zadrugah do uskladitve njihove organiziranosti z Zakonom o zadrugah (Uradni list SFRJ, št. 3/1990) oziroma Zakonom o zadrugah (Uradni list RS, št. 13/1992), čisto premoženje, ki ga je zadruga pridobila na podlagi določb Zakona o zadrugah o udeležbi zadrug pri lastninskem preoblikovanju določenih podjetij (57.–64. člen ZZad) oziroma o vračanju nekdanjega zadružnega premoženja (65.–68. člen ZZad), in čisto premoženje, ki ga je zadruga pridobila na podlagi akta o razdružitvi premoženja nekdanjih gozdnogospodarskih organizacij (točka b) iz 83. člena Zakona o gozdovih. Je nedeljivo čisto premoženje zadruge, za katero se smiselno uporabljajo predpisi o lastninski pravici. Namenjen je izključno za financiranje skupnega poslovanja zadruge in njenih članov. Sredstev iz tega sklada ni mogoče razdeliti niti ob morebitni likvidaciji zadruge ali njenem stečaju niti ob prenehanju zadruge. To velja tudi za čisto zadružno premoženje, pridobljeno na podlagi določb o vračilu nekdanjega zadružnega premoženja pri lastninskem preoblikovanju podjetij.

b) **Deleži članov zadruge** so del njenega kapitala, njihovo višino določijo člani v zadružnih pravilih skladno z Zakonom o zadrugah oziroma Uredbo 1435/2003/ES. Vpisani kapital SCE ne sme biti nižji od zneska, ki ga določajo pravila SCE, vendar ne nižji od 30.000 evrov. V zadrugi, ustanovljeni na podlagi Zakona o zadrugah, zadružna pravila, ki dopuščajo prenos deležev, lahko določijo najnižji znesek, pod katerega se kapital zadruge, ki ga sestavljajo članski deleži, ne sme zmanjšati zaradi izplačil članom oziroma njihovim pravnim naslednikom. V drugih zadrugah, ustanovljenih na podlagi Zakona o zadrugah, se lahko kapital spreminja, ne da bi bil določen spodnji znesek, pod katerega se ne sme znižati.

c) **Prostovoljni skladi** so skladi, ki jih zadruga oblikuje na podlagi zadružnih pravil (statutarne rezerve) ali na podlagi sklepa občnega zbora (druge rezerve iz dobička). Taki so rezervni sklad, sklad za izobraževanje, razvojni sklad, sklad za dajatve socialne narave in podobni skladi. V bilanci stanja se izkažejo kot del rezerv iz dobička.

Č. Pojasnila

31.10. Zadruge se za potrebe računovodskega poročanja razvrščajo na mikro zadruge, majhne, srednje in velike zadruge z uporabo istih meril in na enak način kot gospodarske družbe.

31.11. Kapital zadruge sestavljajo nerazdeljivi zadružni kapital, deleži članov zadruge, zakonske, statutarne in druge rezerve iz dobička, preneseni čisti dobiček ali prenesena čista izguba iz prejšnjih let, revalorizacijske rezerve, rezerve, nastale zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti, nerazporejeni čisti dobiček ali neporavnana čista izguba v poslovnem letu in drugi morebitni skladi, oblikovani v skladu z zadružnimi pravili.

31.12. Zadruga oblikuje rezerve pri delitvi čistega dobička po zadružnih pravilih in najmanj v velikosti, predpisani z Zakonom o zadrugah oziroma Uredbo 1435/2003/ES.

31.13. Zadruga lahko nameni preostanek letnega presežka čistega dobička po oblikovanju obveznih rezerv za svoje sklade in za deleže svojih članov v sorazmerju z njihovim poslovanjem z njo (zadružni ristorno). Podrobnejša sodila za udeležbo članov v preostanku čistega dobička določi zadruga z zadružnimi pravili.

31.14. Zadruga poravnava izgubo iz obveznih rezerv oziroma iz nerazporejenega čistega dobička iz prejšnjih let. Če obvezne rezerve in morebitni nerazporejeni čisti dobiček iz prejšnjih let ne zadoščajo za poravnavo čiste izgube iz prejšnjih let, poravna preostanek iz svojih drugih prostovoljnih skladov. Če izguba še vedno ni poravnana, jo poravna iz nerazdeljivega

zadružnega kapitala ter iz obveznih in prostovoljnih deležev članov zadruge, in sicer v sorazmerju z velikostjo nerazdeljivega zadružnega kapitala in deležev članov.

31.15. Če se zaradi odpisa ali izgube vrednost deležev in skladov zadruge zmanjša za več kot polovico, mora občni zbor zadruge skleniti, da se deleži doplačajo v celotni odpisani vrednosti, ali pa predlagati, da se nad zadrugo uvede stečajni postopek.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

31.16. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 22. oktobra 2015. K njemu sta dala soglasje minister, pristojen za finance, in minister, pristojen za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano. Zadruge, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati 1. januarja 2016, preostale zadruge pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Zadruge z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 34 − Računovodske rešitve v zadrugah (2008).

Slovenski računovodski standard 32 (2016)
RAČUNOVODSKE REŠITVE ZA IZVAJALCE GOSPODARSKIH JAVNIH SLUŽB

A. Uvod

Ta standard je povezan z Uvodom v Slovenske računovodske standarde in Okvirom SRS ter s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) od 1 do 17 ter 20 do 23. Izvajalci gospodarskih javnih služb (GJS) navedene standarde uporabljajo neposredno pri pripoznavanju, odpravi pripoznanja, merjenju in vrednotenju sredstev in obveznosti do njihovih virov ter merjenju in izkazovanju prihodkov, odhodkov, poslovnega izida, denarnih tokov ter gibanja kapitala.

Poleg določb navedenih standardov pa izvajalci GJS upoštevajo še določila tega standarda. Določila tega standarda so obvezna za vse organizacije, ki opravljajo gospodarske javne službe. Uporabljajo se, če zakon ne določa drugače.

Ta standard se opira na predpise, ki urejajo področje gospodarskih javnih služb.

Njegova določila so namenjena računovodskemu poročanju za poslovne potrebe. Oblike poročanja za davčne in statistične potrebe ter potrebe regulatorja urejajo posebni predpisi.

Z izvajalci GJS so v tem standardu mišljene vse pravne osebe, ki v skladu s predpisi opravljajo gospodarske javne službe, ne glede na organizacijsko obliko in ne glede na to, ali so te službe njihova celotna dejavnost ali le njen del.

S posamezno gospodarsko javno službo po tem standardu je mišljena vsaka posamezna podeljena pravica za izvajanje gospodarske javne službe na določenem območju. Če občine podelijo skupno koncesijo ali z odlokom določijo, da se v okviru skupne javne organizacije spremlja izvajanje posamezne gospodarske javne službe skupaj za te občine, se določbe SRS 32 o posamezni gospodarski javni službi nanašajo na vse podeljene pravice teh občin za izvajanje posamezne gospodarske javne službe kot na eno pravico. Pri tem mora biti izpolnjen pogoj izvajanja te gospodarske javne službe za te občine pod enakimi pogoji za vse uporabnike oziroma odjemalce. Velja, da je pogoj izpolnjen, kadar se storitve GJS uporabnikom iz teh občin zaračunavajo po enotni ceni.

Določila tega standarda glede ločenega spremljanja prihodkov in odhodkov ter izdelave izkaza poslovnega izida za posamezno gospodarsko javno službo veljajo smiselno enako tudi za vse druge posebne ali izključne pravice, ki jih podeli javni organ izvajalcu GJS.

A. ndard

a) Posebnosti razporejanja prihodkov in odhodkov

32.1. Izvajalec GJS oblikuje za vsako gospodarsko javno službo poslovnoizidno mesto, za katero se ugotavljajo prihodki ter na njem nastali in njemu prisojeni stroški.

32.2. Izvajalec GJS določi za gospodarske javne službe ustrezne stroškovne nosilce, na katere se razporejajo stroški na podlagi izračunov.

32.3. Pri razporejanju posrednih stroškov mora izvajalec GJS uporabiti sodila, ki temeljijo na aktivnostih, ki povzročajo te stroške. Če teh aktivnosti ni mogoče določiti, se uporabijo sodila delitve posrednih stroškov na podlagi deleža neposrednih stroškov.

32.4. Prispevki, takse in druge javne dajatve so stroški izvajalca GJS, če je ta zavezanec za plačilo teh dajatev kot izvajalec dejavnosti. Če so kot zavezanci za plačilo tovrstnih dajatev opredeljeni uporabniki storitev gospodarske javne službe, prejemnik dajatev pa je javni organ, izvajalec GJS plačila teh dajatev javnemu organu ne izkaže med stroški, prejetih sredstev pa ne med prihodki.

32.5. Če se v okviru regulacije cene gospodarske javne službe izvede poračun preveč zaračunanih prihodkov preteklega obračunskega leta v enkratnem znesku pred zaključkom ali v prvem trimesečju po zaključku obračunskega obdobja, se znesek izvedenega poračuna evidentira kot znižanje prihodkov preteklega obračunskega obdobja. Če se poračun izvede na način prilagoditve cene po zaključku obračunskega obdobja, se prihodki pripoznajo v zneskih, kot so bili zaračunani za posamezno obračunsko obdobje.

b) Posebnosti ugotavljanja prihodkov

32.6. Prihodki od poslovanja izvajalca GJS so vsi zneski od prodaje proizvodov oziroma storitev, ne glede na to, kdo je plačnik. Prispevki, takse in/ali druga plačila, ki jih izvajalec GJS na podlagi zakona pobira za državo ali lokalno skupnost, niso prihodki izvajalca GJS.

32.7. Med prihodke od poslovanja uvršča izvajalec GJS tudi prispevke posameznikov, krajevnih skupnosti in drugih oseb za vzdrževanje objektov in naprav ter za opravljanje gospodarskih javnih služb, razen če je z zakonom ali odlokom lokalne skupnosti posebej določeno, da so prispevki namenski. Namenski prispevki so sredstva, ki imajo naravo javne dajatve, določene z zakonom ali drugim predpisom, in ne plačila za dobavljene proizvode, opravljene storitve ali nadomestila za uporabo javne službe. Tovrstna sredstva se na podlagi zakona ali drugega predpisa zbirajo od odjemalcev

oziroma jih na enaki podlagi prispeva država ali lokalna skupnost. Zanje sta značilna tako namensko zbiranje kot tudi namenska poraba, oboje pa je določeno z zakonom ali drugim predpisom vnaprej – pred začetkom zbiranja teh sredstev.

Namenske prispevke, ki niso vključeni v ceno proizvoda ali storitve, uvršča izvajalec GJS med prihodke, ko nastanejo stroški oziroma odhodki, za pokritje katerih so bili zbrani.

c) Posebnosti prevrednotovanja

32.8. Za merjenje opredmetenih osnovnih sredstev po njihovem pripoznanju uporablja izvajalec GJS model nabavne vrednosti.

č) Vrste in vsebine posebnih razpredelnic in pojasnil k računovodskim izkazom

32.9. Letno poročilo izvajalca GJS vsebuje poleg razpredelnic, predpisanih z Zakonom o gospodarskih družbah in drugimi predpisi ali določenih s SRS, še tele razpredelnice in pojasnila k računovodskim izkazom:

- izkaz poslovnega izida izvajalca GJS, razdeljen na izkaze poslovnega izida za posamezne gospodarske javne službe in za druge dejavnosti;
- prikaz sodil, v skladu s katerimi so na posamezne gospodarske javne službe in druge dejavnosti razporejeni prihodki in odhodki;
- način razporejanja prihodkov in odhodkov po posameznih poslovno-izidnih mestih in stroškovnih nosilcih;
- podbilance stanja sredstev in obveznosti do njihovih virov za posamezne gospodarske javne službe ter za druge dejavnosti, če tako zahteva predpis ali izvajalec GJS ocenjuje, da so te podbilance pomembne za sprejemanje poslovnih odločitev;
- prikaz sodil, v skladu s katerimi so na posamezne gospodarske javne službe in druge dejavnosti razporejena sredstva in obveznosti do njihovih virov, če tako zahteva predpis ali izvajalec GJS ocenjuje, da so te podbilance pomembne za sprejemanje poslovnih odločitev;
- prikaz dobička oziroma izgube posameznih GJS, ki ga oziroma jo bo izvajalec GJS smel oziroma moral poračunati v prihodnjih obdobjih;
- lastniške deleže države, lokalnih skupnosti in drugih v osnovnem kapitalu;
- predstavitev zneska in deleža depozitov pri bankah v okviru posojil;
- finančne naložbe in terjatve do države ali lokalne skupnosti, in sicer po njihovih vrstah;
- vrednost osnovnih sredstev gospodarske javne infrastrukture, ki jo ima v najemu izvajalec GJS (v zabilančni evidenci).

B. uma sprejetja in začetka uporabe

32.10. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 22. oktobra 2015. K njemu sta dala soglasje minister, pristojen za finance, in minister, pristojen za gospodarstvo. Izvajalci GJS, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati 1. januarja 2016, preostali izvajalci GJS pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Izvajalci GJS z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 35 – Računovodsko spremljanje gospodarskih javnih služb (2006) in Pojasnilo k SRS 35 (2006).

SLOVENSKI INŠTITUT za REVIZIJO

Slovenski računovodski standard 33 (2016)
RAČUNOVODSKE REŠITVE V DRUŠTVIH IN INVALIDSKIH ORGANIZACIJAH

A. Uvod

Ta standard je povezan z Uvodom v Slovenske računovodske standarde in Okvirom SRS ter s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) od 1 do 17 ter 20 do 23. Društva navedene standarde uporabljajo neposredno pri pripoznavanju, odpravi pripoznanja, merjenju in vrednotenju sredstev in obveznosti do njihovih virov ter merjenju in izkazovanju prihodkov, odhodkov, poslovnega izida, denarnih tokov ter gibanja kapitala.

Poleg določb navedenih standardov pa društva in invalidske organizacije dodatno upoštevajo še določila tega standarda.

Z društvom je v tem standardu mišljena organizacija, ustanovljena v skladu z Zakonom o društvih.

Kot invalidska organizacija je v tem standardu mišljena organizacija, ustanovljena v skladu z Zakonom o društvih, ki ima po Zakonu o invalidskih organizacijah status invalidske organizacije.

B. Standard

33.1. Društvo sestavi na podlagi podatkov, izkazanih v poslovnih knjigah, in popisa na koncu obračunskega obdobja letno računovodsko poročilo, ki obsega:

- bilanco stanja s pojasnili, ki vsebujejo tudi opis porabe čistega presežka prihodkov nad odhodki preteklih obračunskih obdobij;
- izkaz poslovnega izida s pojasnili;
- prilogo k izkazu poslovnega izida s pojasnili, ki prikazuje obseg pridobitne dejavnosti društva v obračunskem obdobju.

33.2. Bilanco stanja za zunanje poslovno poročanje sestavljajo najmanj postavke, ki jih SRS 20 – Oblike bilance stanja za zunanje poslovno poročanje določa za majhne družbe, le da društva pri obveznostih do virov sredstev pod točko A. izkazujejo Sklad, ki je razčlenjen na:

A. Sklad

I. Družtveni sklad
II. Revalorizacijske rezerve
III. Rezerve, nastale zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti

Družtvo ne obračunava odloženih terjatev in odloženih obveznosti za davek.

33.3. Družtvo sredstva in obveznosti do virov sredstev računovodsko obravnava v skladu s SRS od 1 do SRS 17. Ne glede na to pa družtvo, ki v skladu z Zakonom o družtvih ni zavezano revidirati svojih računovodskih izkazov, lahko vrednoti sredstva in obveznosti do virov sredstev po tehle pravilih:

Nabavna vrednost neodplačno pridobljenih (podarjenih) sredstev, katerih nakupna cena oziroma tržna vrednost ni znana, se določi z ocenitvijo, pri čemer se upošteva nabavna vrednost enakih ali primerljivih sredstev. Opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena sredstva, ki jih je izdelalo družtvo samo, se vrednotijo po nastalih stroških, ki jih je mogoče pripisati njihovi usposobitvi za uporabo.

Finančne naložbe in terjatve se ne prevrednotujejo, razen v primeru oslabitve ali odprave njihove oslabitve.

Vrednost finančnih naložb in terjatev, za katere se utemeljeno domneva, da ne bodo poravnane oziroma ne bodo poravnane v celoti, mora družtvo razkriti v pojasnilih k računovodskim izkazom.

Zaloge materiala in trgovskega blaga se vrednotijo po nakupnih cenah, zaloge proizvodov in nedokončane proizvodnje pa s stroški izdelavnega materiala in tujih izdelavnih storitev. Porabljene zaloge se vrednotijo po izbrani metodi.

Zaloge materiala in trgovskega blaga se lahko na koncu obračunskega obdobja ovrednotijo po zadnjih dokumentiranih nakupnih cenah, zaloge proizvodov in nedokončane proizvodnje pa po zadnjih cenah potroškov izdelavnega materiala in tujih izdelavnih storitev. Za ugotovljene razlike se popravijo stroški porabljenega materiala ali prodanega trgovskega blaga oziroma materiala in storitev.

33.4. Družtveni sklad se vrednoti v znesku razlike med vrednostjo sredstev skupaj z aktivnimi časovnimi razmejitvami ter vrednostjo dolgov skupaj z rezervacijami, pasivnimi časovnimi razmejitvami, revalorizacijskimi rezervami in rezervami iz vrednotenja po pošteni vrednosti.

33.5. Izkaz poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje družtvo sestavi v skladu SRS 21 – Izkaz poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje, po različici I, pri čemer se ne uporablja zaporedna številka 18. Odloženi davki. Zaporedna številka 19. Čisti poslovni izid obračunskega obdobja se nadomesti z zaporednimi številkami:

19. Čisti presežek prihodkov obračunskega obdobja;
20. Čisti presežek odhodkov obračunskega obdobja;
21. Kritje odhodkov obravnavanega obračunskega obdobja iz čistega presežka prihodkov iz prejšnjih obračunskih obdobij.

V postavko Drugi poslovni prihodki društvo vključi tudi prihodke od:

a) dotacij iz Fundacije za financiranje invalidskih in humanitarnih organizacij v Republiki Sloveniji;
b) dotacij iz proračunskih in drugih javnih sredstev;
c) dotacij iz drugih fundacij, skladov in ustanov;
č) donacij drugih pravnih in fizičnih oseb;
d) prispevkov uporabnikov posebnih socialnih programov;
e) članarin in prispevkov članov.

Društvo postavke a) do e) tega člena vrednostno obvezno razkrije v pojasnilih k izkazu poslovnega izida.

Čisti presežek prihodkov obračunskega obdobja je razlika med (večjim) zneskom prihodkov in zneskom odhodkov v obračunskem obdobju, zmanjšana za obračunani davek od dohodkov pravnih oseb.

Čisti presežek odhodkov obračunskega obdobja je razlika med (večjimi) odhodki ter obračunanim davkom od dohodkov pravnih oseb in prihodki v obračunskem obdobju.

Kritje odhodkov obravnavanega obračunskega obdobja iz čistega presežka prihodkov iz prejšnjih obračunskih obdobij zajema tisti znesek čistega presežka prihodkov iz prejšnjih obračunskih obdobij, ki ga društvo nameni za pokrivanje odhodkov obravnavanega obračunskega obdobja.

Vsebine postavk izkaza poslovnega izida, ki niso opredeljene v tem standardu, so opredeljene v SRS 1 do SRS 17.

33.6. Stroški, odhodki in prihodki se računovodsko obravnavajo po SRS 12 do SRS 15. Ne glede na to pa lahko društvo, ki po Zakonu o društvih ni zavezano revidirati svojih računovodskih izkazov, na kontih stroškov materiala in prodanega trgovskega blaga knjiži med obračunskim obdobjem nakupno vrednost tedaj kupljenih količin materiala in trgovskega blaga, na koncu obračunskega obdobja pa uskladi znesek stroškov porabljenega ali prodanega materiala in glede na spremembo vrednosti zalog, ugotovljeno s popisom količin in njihovim ovrednotenjem po zadnjih nakupnih cenah. Društvo v tem primeru v pojasnilih k izkazu poslovnega izida razkrije:

a) nabavno vrednost nabavljenega materiala;
b) povečanje vrednosti zalog materiala;
c) zmanjšanje vrednosti zalog materiala.

33.7. Društvo vodi poslovne knjige na način, ki omogoča izkazovanje podatkov, potrebnih za sestavitev letne bilance stanja in izkaza poslovnega izida. Društvo, ki ne izkazuje vseh podatkov, potrebnih za sestavitev računovodskih izkazov (enostavno knjigovodstvo in poenostavljeno izkazovanje) v poslovnih knjigah, jih zagotovi z letnim popisom.

Društvo, ki je v obračunskem obdobju, za katero sestavlja letno poročilo, opravljalo tudi pridobitno dejavnost, mora sestaviti prilogo k izkazu poslovnega izida v obliki iz SRS 33.5., v kateri navede zneske, ki se nanašajo na pridobitno dejavnost.

Društvo mora za sestavitev priloge iz prejšnjega odstavka sprejeti ustrezna sodila za razvrščanje posrednih stroškov na tiste, ki se nanašajo na pridobitno dejavnost, in tiste, ki se nanašajo na nepridobitno dejavnost. Če ni mogoče določiti ustreznega sodila, se kot sodilo upošteva razmerje med prihodki, doseženimi z opravljanjem pridobitne dejavnosti, in prihodki, doseženimi z opravljanjem nepridobitne dejavnosti društva v obračunskem obdobju. Sodila mora društvo razkriti v prilogi.

33.8. Društvo, ki v skladu z zakonom, ki ureja poslovanje društev, lahko vodi poslovne knjige po sistemu enostavnega knjigovodstva, pri tem upošteva določila priloge I k SRS 30 – Enostavno knjigovodstvo.

33.9. Kot poslovno dokumentacijo mora društvo zagotoviti tudi po časovnem zaporedju urejene izpiske o spremembah stanja na računih pri bankah.

33.10. Društvo v poslovnih knjigah ali posebnih evidencah zagotavlja podatke o porabi namenskih javnih in drugih sredstev, prejetih za delovanje, za izvajanje posebnih socialnih programov in naložbe.

33.11. Društvo mora ne glede na način vodenja poslovnih knjig na koncu obračunskega obdobja popisati sredstva in dolgove. Popis mora opraviti tudi na začetku oziroma ob prenehanju opravljanja dejavnosti in ob nastanku statusne spremembe.

33.12. Poslovne knjige in poročila morajo biti dostopne na sedežu društva. Če vodi njegove poslovne knjige druga pravna ali fizična oseba, ki ima registrirano dejavnost v skladu s klasifikacijo dejavnosti, so lahko poslovne knjige pri njej.

C. Opredelitev ključnih pojmov

33.13. V tem standardu je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in opredeliti.

a) Z izrazom **obračunsko obdobje** je mišljeno obdobje, za katero društvo sestavlja letno poročilo.

b) **Družtveni sklad** je lastni vir financiranja društva. Zajema znesek ustanovne vloge, čistega presežka prihodkov, razporejenega za določene namene, nerazporejenega čistega presežka prihodkov in nepokritega čistega presežka odhodkov (odbitna postavka). Ustanovno vlogo društva predstavljajo sredstva, ki so društvu s strani ustanoviteljev dana na razpolago ob ustanovitvi in so kot taka navedena v ustanovnem aktu društva.

c) **Pravne podlage** so predpisi, pogodbe, sodne odločitve in pisno izražene odločitve upnikov ali lastnikov, da se odpovedujejo pravicam oziroma lastništvu na sredstvih.

Č. Pojasnila

33.14. Društvo ima lahko v okviru društvenega sklada tudi rezerve ter namenske sklade za izobraževalne, socialne in druge namene v skladu s svojimi pravili in odločitvami.

33.15. Finančne prihodke oziroma odhodke povečujejo tudi spremembe finančnih naložb, poslovnih terjatev ter finančnih in poslovnih obveznosti, ki temeljijo na drugih pravnih podlagah.

Uskladitev vrednosti finančnih naložb, poslovnih terjatev ter finančnih in poslovnih obveznosti se opravi na dan nastanka pravne podlage, ki je povzročila spremembo vrednosti, pri usklajevanju na podlagi dogovorjenega prevrednotovanja pa tudi pri sestavljanju letnega poročila.

33.16. Društvo lahko pokrije čisti presežek odhodkov iz rezerv, iz čistega presežka prihodkov iz prejšnjih obračunskih obdobij, lahko pa tudi v breme drugih delov družtvenega sklada.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

33.17. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 22. oktobra 2015. K njemu je dal soglasje minister, pristojen za finance. Društva in invalidske organizacije ga začnejo uporabljati 1. januarja 2016.

Društva in invalidske organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 33 (2007) – Računovodske rešitve v društvih in invalidskih organizacijah in Pojasnilo k SRS 33 (2006).

Slovenski računovodski standard 34 (2016) RAČUNOVODSKE REŠITVE V NEPRIDOBITNIH ORGANIZACIJAH – PRAVNIH OSEBAH ZASEBNEGA PRAVA

A. Uvod

Ta standard je povezan z Uvodom v Slovenske računovodske standarde in okvirom SRS ter s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) od 1 do 17 ter 20 do 23. Nepridobitne organizacije – pravne osebe zasebnega prava (odslej nepridobitne organizacije) navedene standarde uporabljajo neposredno pri pripoznavanju, odpravi pripoznanja, merjenju in vrednotenju sredstev in obveznosti do njihovih virov ter merjenju in izkazovanju prihodkov, odhodkov in poslovnega izida.

Poleg določb navedenih standardov pa nepridobitne organizacije upoštevajo še določila tega standarda.

Ta standard se opira na zakone in druge predpise, ki urejajo področje nepridobitnih dejavnosti.

Z nepridobitnimi organizacijami so v tem standardu mišljene pravne osebe zasebnega prava, ki vodijo poslovne knjige skladno z Zakonom o računovodstvu.

B. Standard

a) Posebnosti izkazovanja postavk v bilanci stanja

34.1. Bilanca stanja nepridobitne organizacije je razčlenjena glede na njeno velikost v skladu s SRS 20 – Oblike bilance stanja za zunanje poslovno poročanje, le da organizacija pri obveznostih do virov sredstev v okviru lastnih virov izkazuje:

A. LASTNI VIRI

I. Ustanovitveni vložek

II. Rezerve, nastale zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti

III. Preneseni čisti poslovni izid

1. Nerazporejeni čisti presežek prihodkov
2. Nerazporejeni čisti presežek odhodkov

IV. Čisti poslovni izid poslovnega leta

1. Čisti presežek prihodkov poslovnega leta
2. Čisti presežek odhodkov poslovnega leta

b) Posebnosti izkazovanja postavk v izkazu poslovnega izida

34.2. Čisti poslovni izid v izkazu poslovnega izida nepridobitne organizacije je čisti presežek prihodkov ali čisti presežek odhodkov obračunskega obdobja.

c) Posebnosti prevrednotovanja

34.3. Za merjenje opredmetenih osnovnih sredstev po njihovem pripoznanju uporablja nepridobitna organizacija model nabavne vrednosti.

34.4. Nepridobitna organizacija lahko meri finančne instrumente po njihovem pripoznavanju po pošteni vrednosti, če so za te finančne instrumente na voljo vložki Ravni 1 – neprilagojene kotirane cene na delujočih trgih za enaka sredstva, do katerih lahko nepridobitna organizacija dostopa na datum merjenja. Če tovrstno merjenje ni mogoče, meri nepridobitna organizacija finančne instrumente po nabavni vrednosti.

č) Vrste in vsebine posebnih preglednic in pojasnil k računovodskim izkazom

34.5. Nepridobitna organizacija mora v pojasnilih k računovodskim izkazom posebej razkriti:

a) sodila, v skladu s katerimi so na posamezne negospodarske javne službe in lastno dejavnost razporejeni sredstva, obveznosti do njihovih virov, prihodki in odhodki;
b) terjatve do ustanovitelja;
c) v preglednici stanja in gibanja opredmetenih osnovnih sredstev umetniška dela in druge predmete kulturne oziroma zgodovinske vrednosti, ki se ne amortizirajo;
č) izgubo ali dobiček pri odtujitvi sredstev iz prejšnje alineje;
d) prihodke in odhodke po posameznih vrstah dejavnosti negospodarskih javnih služb in lastni dejavnosti;
e) v okviru prihodkov za opravljanje dejavnosti negospodarskih javnih služb posebej prihodke sredstev iz proračuna in posebej druge prihodke;
f) posredne stroške in njihovo razporeditev na dejavnosti posameznih negospodarskih javnih služb in lastno dejavnost;
g) obračunano amortizacijo in njeno porabo za nakup:
   – osnovnih sredstev za opravljanje dejavnosti negospodarskih javnih služb,
   – osnovnih sredstev za opravljanje lastne dejavnosti;

h) oblikovanje in porabo dolgoročno odloženih prihodkov za pokrivanje stroškov amortizacije:
   – osnovnih sredstev, namenjenih za opravljanje dejavnosti negospodarskih javnih služb,
   – osnovnih sredstev za opravljanje lastne dejavnosti;

i) prejeta in porabljena namenska sredstva po namenih ter znotraj teh sredstev posebej prejeta in porabljena sredstva iz proračuna;

j) deleže posameznih soustanoviteljev v ustanovitvenem vložku;

k) ugotovljeni in razporejeni presežek prihodkov oziroma ugotovljeni in pokriti presežek odhodkov po dejavnostih posameznih negospodarskih javnih služb in lastnih dejavnosti.

C. Opredelitev ključnih pojmov

34.6. V tem standardu je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in opredeliti.

a) **Ustanovitveni vložek** je znesek, ki ga ustanovitelj zagotovi nepridobitni organizaciji z ustanovitvenim aktom kot trajni vir sredstev. Ustanovitveni vložek se praviloma lahko poveča ali zmanjša le na podlagi ustanoviteljeve odločitve ali na podlagi zakona. Kot ustanovitveni vložek se ne štejejo sredstva, ki jih ustanovitelj z ustanovitvenim aktom zagotovi za pokrivanje izbranih stroškov poslovanja. Ustanovitveni vložek ni obveznost do ustanovitelja, temveč je namensko premoženje. Ustanovitveni vložek se pojavlja le pri ustanovah (fundacijah) ali drugih nepridobitnih organizacijah, ki imajo namensko premoženje, določeno z zakonom.

b) **Sredstva iz proračuna** so zneski, ki jih dobiva nepridobitna organizacija za opravljanje dejavnosti iz proračuna države ali lokalne skupnosti, ne glede na namene, za katere jih dobiva, razen plačil za proizvode oziroma storitve, katerih kupec je država ali lokalna skupnost.

c) **Donacije** so zneski ali stvari, ki jih dobiva nepridobitna organizacija od fizičnih in pravnih oseb brez obveznosti vračila in se ne nanašajo na plačila za proizvode oziroma storitve, katerih kupci so te osebe. Med donacije se ne štejejo sredstva iz proračuna.

č) **Opravljanje dejavnosti negospodarskih javnih služb** je opravljanje dejavnosti, ki so kot take opredeljene z zakonom ali drugim predpisom, ki ga sprejme v skladu z zakonom država ali lokalna skupnost.

d) **Lastna dejavnost** je dejavnost, ki ni opravljanje negospodarske javne službe.

Č. Pojasnila

34.7. Čisti presežek prihodkov razporeja nepridobitna organizacija v skladu z zakonom, ustanovitvenim ali drugim aktom oziroma odločitvijo pristojnega organa.

34.8. Če nepridobitna organizacija ustanovi za opravljanje neke dejavnosti organizacijo in se sestavljajo konsolidirani računovodski izkazi, se pri tem smiselno uporabljajo določbe o konsolidiranju iz SRS in PSR.

D. Prehodna določba

34.9. Nepridobitne organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenesejo sklad za določen namen kot postavko obveznosti do virov sredstev med nerazporejeni čisti presežek prihodkov.

E. Datuma sprejetja in začetka uporabe

34.10. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 22. oktobra 2015. K njemu je dal soglasje minister, pristojen za finance. Nepridobitne organizacije ga začnejo uporabljati 1. januarja 2016.

Nepridobitne organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 36 – Računovodske rešitve v nepridobitnih organizacijah – pravnih osebah zasebnega prava (2006).

Slovenski računovodski standard 35 (2016)
RAČUNOVODSKE REŠITVE V SOCIALNIH PODJETJIH

A. Uvod

Ta standard obravnava posebnosti računovodenja v organizacijah, ki so na podlagi Zakona o socialnem podjetništvu pridobile status socialnega podjetja (odslej socialno podjetje).

Ta standard je povezan z Uvodom v Slovenske računovodske standarde in Okvirom SRS (2016) ter s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) od 1 do 17 ter 20 do 23.

Ta standard obravnava posebnosti računovodenja v socialnih podjetjih ne glede na njihovo pravnoorganizacijsko obliko, in sicer:

a) posebnosti vrst sredstev in načinov njihovega izkazovanja;
b) posebnosti vrst obveznosti do virov sredstev in načinov njihovega izkazovanja;
c) posebnosti obračunavanja amortizacije;
č) posebnosti razčlenjevanja in merjenja prihodkov;
d) posebnosti vrst stroškov in odhodkov ter načinov njihovega izkazovanja;
e) posebnosti ugotavljanja in obravnavanja raznih vrst poslovnega izida;
f) posebnosti prevrednotovanja;
g) obliko bilance stanja;
h) obliko izkaza poslovnega izida in izkaza denarnih tokov;
i) letno poročilo ter vrste in vsebine posebnih razkritij in pojasnil k računovodskim izkazom.

Socialno podjetje uporablja za opredeljevanje in izkazovanje sredstev in obveznosti do njihovih virov, merjenje prihodkov in odhodkov ter ugotavljanje poslovnega izida tiste slovenske računovodske standarde, ki veljajo za pravnoorganizacijske oblike organizacij, med katere sodi socialno podjetje, in posebnosti, določene v tem standardu.

Dopolnitve računovodskih rešitev za socialna podjetja v tem standardu so namenjene posebnostim računovodskega poročanja teh organizacij za poslovne potrebe. Oblike poročanja socialnih podjetij za davčne in statistične potrebe urejajo posebni predpisi.

B. Standard

a) Posebnosti vrst sredstev in načinov njihovega izkazovanja

35.1. Socialno podjetje izkazuje posebej sredstva, ki se uporabljajo za opravljanje dejavnosti socialnega podjetništva, in posebej sredstva, ki se uporabljajo za opravljanje drugih dejavnosti.

35.2. Na podlagi uporabe sredstev iz prejšnjega člena določi socialno podjetje sodila, ki jih uporablja pri razporejanju stroškov in odhodkov, ki so povezani s posameznimi vrstami sredstev.

35.3. Če socialno podjetje uporablja ista neopredmetena sredstva in opredmetena osnovna sredstva za opravljanje dejavnosti socialnega podjetništva in drugih dejavnosti, mora v notranjih aktih opredeliti ter v pojasnilih k računovodskim izkazom razkriti sodila, po katerih ta sredstva razporeja na posamezno vrsto dejavnosti. Ta sodila uporablja tudi pri razporejanju amortizacije, učinkov prevrednotenja in drugih učinkov, ki so povezani z neopredmetenimi sredstvi in opredmetenimi osnovnimi sredstvi, ki jih uporablja za opravljanje dejavnosti socialnega podjetništva in drugih dejavnosti.

35.4. Če socialno podjetje opravlja dejavnosti, katerih posledica je izkazovanje zalog, izkazuje zaloge, ki so povezane z dejavnostjo socialnega podjetništva, posebej.

35.5. Socialno podjetje izkazuje posebej brezplačno pridobljena neopredmetena sredstva in opredmetena osnovna sredstva za opravljanje dejavnosti socialnega podjetništva pa tudi denarna sredstva za pridobitev le-teh. Za vrednost teh sredstev izkazuje pasivne časovne razmejitve. Tako izkazane pasivne časovne razmejitve zmanjšuje v dobro prihodkov v obdobju, ko se pojavijo stroški amortizacije ali drugi odhodki, ki izvirajo iz sofinanciranega dela nabavne vrednosti teh sredstev.

b) Posebnosti vrst obveznosti do virov sredstev in načinov njihovega izkazovanja

35.6. Socialno podjetje izkazuje posebej obveznosti do virov sredstev, ki se uporabljajo za opravljanje dejavnosti socialnega podjetništva, in posebej obveznosti do virov sredstev, ki se uporabljajo za opravljanje drugih dejavnosti.

35.7. Socialno podjetje olajšave in/ali spodbude iz javnih sredstev po Zakonu o socialnem podjetništvu in/ali druge oblike državnih podpor, ki jih prejme zaradi opravljanja dejavnosti socialnega podjetništva, začetno pripoznava in izkazuje posebej med pasivnimi časovnimi razmejitvami. Tako izkazane

pasivne časovne razmejitve prenaša med prihodke v obdobju, ko se pojavijo stroški ali odhodki, za kritje katerih so bile olajšave in/ali spodbude iz javnih sredstev in/ali druge državne podpore prejete. Olajšave in/ali spodbude iz javnih sredstev in/ali druge oblike državnih podpor, ki jih prejme socialno podjetje, in niso namenjene opravljanju dejavnosti socialnega podjetništva, ter njihova poraba se izkazujejo ločeno.

35.8. Socialno podjetje olajšave in/ali spodbude iz javnih sredstev in/ali druge oblike državnih podpor za vlaganje v neopredmetena sredstva ali opredmetena osnovna sredstva za opravljanje dejavnosti socialnega podjetništva pripoznava med pasivnimi časovnimi razmejitvami. Prenaša jih med prihodke sorazmerno z amortizacijo, obračunano od sofinanciranega dela nabavne vrednosti takih sredstev.

c) Posebnosti obračunavanja amortizacije

35.9. Socialno podjetje izkazuje posebej amortizacijo, ki se obračunava od sredstev, ki se uporabljajo za opravljanje dejavnosti socialnega podjetništva, in posebej amortizacijo, ki se obračunava od sredstev, ki se uporabljajo za opravljanje drugih dejavnosti. Amortizacija od sredstev, ki se uporabljajo pri opravljanju dejavnosti socialnega podjetništva in pri opravljanju drugih dejavnosti, se razporeja na posamezne dejavnosti na podlagi sodil, ki jih določi po SRS 35.2 in SRS 35.3.

35.10. Socialno podjetje obračunava amortizacijo za vsa sredstva, za katera jo je po SRS 1 ali SRS 2 treba obračunavati, ne glede na to, da so bila nekatera v celoti ali delno financirana z olajšavami in/ali spodbudami iz javnih sredstev in/ali drugimi oblikami državnih podpor.

35.11. Socialno podjetje ločeno izkazuje obračunano amortizacijo in njeno uporabo za:

- neopredmetena sredstva in opredmetena osnovna sredstva za opravljanje dejavnosti socialnega podjetništva;
- neopredmetena sredstva in opredmetena osnovna sredstva za opravljanje drugih dejavnosti.

č) Posebnosti razčlenjevanja in merjenja prihodkov

35.12. Poslovni prihodki socialnega podjetja so prihodki iz prodaje proizvodov, trgovskega blaga in storitev ne glede na to, kdo je plačnik. Poslovni prihodki so tudi vsi prihodki iz olajšav, spodbud in drugih oblik državnih podpor.

35.13. Socialno podjetje ločeno računovodi in izkazuje prihodke iz:

- opravljanja dejavnosti socialnega podjetništva,
- opravljanja drugih dejavnosti.

35.14. Če socialno podjetje doseže prihodke od opravljanja dejavnosti socialnega podjetništva in drugih dejavnosti hkrati ter jih neposredno ni mogoče pripisati posamezni dejavnosti, te prihodke razporedi na podlagi sodil za njihovo razporeditev na dejavnosti socialnega podjetništva in druge dejavnosti, določenih v notranjem aktu socialnega podjetja.

35.15. Olajšave in/ali spodbude iz javnih sredstev in/ali druge državne podpore se pripoznajo med prihodki socialnega podjetja v obdobju, v katerem nastanejo stroški in odhodki, za kritje katerih so pridobljene.

Ne glede na prejšnji odstavek socialno podjetje olajšave in/ali spodbude iz javnih sredstev in/ali druge državne podpore za dejavnosti socialnega podjetništva, ki so del cene za prodane proizvode ali opravljene storitve, pripozna kot prihodke za obdobje poročanja pod pogoji iz SRS 15.11 in 15.12.

35.16. Socialno podjetje razdeli poslovne, finančne in druge prihodke, ki jih neposredno ni možno razdeliti, na tiste, ki izvirajo iz opravljanja dejavnosti socialnega podjetništva, in na tiste, ki izvirajo iz opravljanja drugih dejavnosti, na podlagi sodil, opredeljenih v notranjem aktu.

d) Posebnosti vrst stroškov in odhodkov ter načinov njihovega izkazovanja

35.17. Socialno podjetje ločeno računovodi in izkazuje:
- stroške in odhodke iz dejavnosti socialnega podjetništva;
- stroške in odhodke iz drugih dejavnosti.

35.18. Socialno podjetje oblikuje za vsako posamezno dejavnost iz prejšnjega člena poslovnoizidno mesto. Za vsako poslovnoizidno mesto ugotavlja prihodke, na njem nastale in njemu prisojene stroške ter poslovni izid.

35.19. Socialno podjetje razporeja posredne stroške in odhodke na ustrezna poslovnoizidna mesta skladno s sodili, opredeljenimi v notranjem aktu.

35.20. Če socialno podjetje izkazuje poslovne, finančne ali druge stroške ali odhodke, ki izvirajo iz opravljanja dejavnosti socialnega podjetništva in drugih dejavnosti, le-te razporeja na poslovnoizidna mesta na podlagi sodil, opredeljenih v notranjem aktu.

e) Posebnosti ugotavljanja in obravnavanja raznih vrst poslovnega izida

35.21. Socialno podjetje ugotavlja poslovni izid ločeno za:
- dejavnosti socialnega podjetništva;
- druge dejavnosti.

35.22. Socialno podjetje poslovni izid obračunskega obdobja razporedi in uporabi skladno z zakonom, ki ureja socialno podjetništvo.

35.23. Socialno podjetje izkazuje razporeditev in uporabo poslovnega izida iz dejavnosti socialnega podjetništva na posebnih kontih znotraj lastnih virov sredstev.

35.24. Socialno podjetje ločeno izkazuje tisti del poslovnega izida iz dejavnosti socialnega podjetništva, ki ga nameni za pokrivanje določenih stroškov ali odhodkov v naslednjih obračunskih obdobjih, v postavki preneseni poslovni izid, presežek prihodkov ali društveni sklad.

35.25. Če socialno podjetje ločeno izkazuje preneseni poslovni izid, presežek prihodkov ali društveni sklad za pokrivanje stroškov in odhodkov iz dejavnosti socialnega podjetništva, ga ne sme uporabiti neposredno za pokrivanje stroškov, odhodkov oziroma izdatkov iz teh naslovov, temveč ga mora uporabiti za pokrivanje negativnega poslovnega izida iz teh dejavnosti v letu, v katerem nastane ta negativni poslovni izid.

f) Posebnosti prevrednotovanja

35.26. Socialno podjetje ločeno izkazuje učinke revalorizacije in prevrednotenja sredstev za opravljanje dejavnosti socialnega podjetništva in drugih dejavnosti.

g) Oblike bilance stanja

35.27. Socialno podjetje ne uporablja posebne oblike bilance stanja, temveč uporabi obliko bilance stanja, ki jo predpisujejo slovenski računovodski standardi, ki veljajo za pravnoorganizacijsko obliko organizacij, med katere spada socialno podjetje.

Socialno podjetje v posebni razpredelnici, ki ima obliko bilance stanja in je sestavni del letnega poročila, izkaže ločeno podatke za

– dejavnost socialnega podjetništva in
– druge dejavnosti.

h) Oblika izkaza poslovnega izida in izkaza denarnih tokov

35.28. Socialno podjetje ne uporablja posebne oblike izkaza poslovnega izida, temveč uporabi obliko izkaza poslovnega izida, ki jo določa slovenski računovodski standard, ki velja za pravnoorganizacijske oblike, med katere spada socialno podjetje.

35.29. Socialno podjetje v posebni razpredelnici, ki ima obliko izkaza poslovnega izida in je sestavni del letnega poročila, izkaže ločeno podatke za:

- dejavnost socialnega podjetništva;
- druge dejavnosti.

35.30. Če mora socialno podjetje glede na pravnoorganizacijsko obliko sestaviti izkaz denarnih tokov, v posebni razpredelnici, ki ima obliko izkaza denarnih tokov in je sestavni del letnega poročila, izkaže ločeno podatke za:

- dejavnost socialnega podjetništva;
- druge dejavnosti.

i) Letno poročilo ter vrste in vsebine posebnih razkritij in pojasnil k računovodskim izkazom

35.31. Letno poročilo socialnega podjetja vsebuje poleg vsebine in razkritij, predpisanih z zakonom, ki ureja pravno organiziranost posamezne pravnoorganizacijske oblike socialnega podjetja, še:

a) preglednico gibanja in stanja prejetih olajšav in/ali spodbud iz javnih sredstev po zakonu, ki ureja socialno podjetništvo in/ali drugih državnih podpor za dejavnost socialnega podjetništva po njihovih vrstah, in sicer:
   - začetno stanje ali neporabljen del iz preteklih let,
   - povečanja v obračunskem obdobju,
   - porabo v obračunskem obdobju po namenih,
   - končno stanje v obračunskem obdobju;

b) vsebinsko in strokovno utemeljena sodila, v skladu s katerimi so na posamezne dejavnosti razporejena sredstva in obveznosti do njihovih virov;

c) vsebinsko in strokovno utemeljena sodila, ki jih uporablja za razporejanje posrednih stroškov in odhodkov na posamezne dejavnosti oziroma poslovnoizidna mesta;

č) vsebinsko in strokovno utemeljena sodila za razporeditev prihodkov na tiste iz dejavnosti socialnega podjetništva in na tiste iz drugih dejavnosti;

d) prikaz razporeditve pozitivnega (čistega) poslovnega izida po posameznih namenih, kot jih določa zakon, ki ureja socialno podjetništvo;

e) prikaz pokrivanja negativnega (čistega) poslovnega izida;

f) povprečno število zaposlenih, ki so bili v socialnem podjetju najmanj devet mesecev v letu, in povprečno število prostovoljcev v socialnem podjetju v primerjalnem obračunskem obdobju;

g) povprečno število zaposlenih, ki so bili v socialnem podjetju najmanj devet mesecev v letu, in povprečno število prostovoljcev v obračunskem obdobju ter zmanjšanje ali povečanje števila zapo-

slenih in števila prostovoljcev v tekočem letu v dejavnosti socialnega podjetništva;

h) povprečno število zaposlenih, ki so bili v socialnem podjetju najmanj devet mesecev v letu, in število prostovoljcev v obračunskem obdobju ter zmanjšanje ali povečanje števila zaposlenih v tekočem letu v dejavnostih pod posebnimi pogoji zaposlovanja;

i) izjavo, da je socialno podjetje v aktu o ustanovitvi ali notranjem aktu uredilo podrobnejša pravila vodenja poslovnih knjig ter vsebinsko in strokovno utemeljena sodila iz točk b), c) in č) tega člena z navedbo datuma sprejetja teh sodil.

C. Opredelitev ključnih pojmov

35.32. V tem standardu je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in opredeliti.

a) **Socialno podjetje** je tista organizacija, ki je po zakonu pridobila ta status.

b) **Olajšave in/ali spodbude iz javnih sredstev** so podpore vseh oblik, ki jih socialno podjetje prejema na podlagi Zakona o socialnem podjetništvu ali drugih predpisov za opravljanje dejavnosti socialnega podjetništva ali drugih dejavnosti.

Č. Pojasnila

35.33. Lastna vira sredstev sta:

– kapital ali ustanovitveni vložek in
– čisti poslovni izid.

35.34. Poimenovanje poslovnega izida socialnega podjetja je odvisno od njegove organizacijske oblike in je razlika med vsemi prihodki in vsemi odhodki socialnega podjetja. Poslovni izid je lahko pozitiven ali negativen.

35.35. Poimenovanje čistega poslovnega izida socialnega podjetja je odvisno od njegove organizacijske oblike. Ugotovi se tako, da je poslovni izid iz SRS 35.34. znižan za morebitne davke, obračunane v breme tega poslovnega izida.

35.36. Socialno podjetje določi pravila vodenja poslovnih knjig in sestavitve računovodskih izkazov socialnega podjetja, pravila za sestavo letnega poročila ter vsebinsko in strokovno utemeljena sodila za razporejanje sredstev in obveznosti do virov sredstev, prihodkov, odhodkov, stroškov in izdatkov na dejavnosti socialnega podjetništva in druge dejavnosti v svojem aktu.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

35.37. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 22. oktobra 2015. K njemu sta dala soglasje minister, pristojen za finance, in minister, pristojen za gospodarstvo. Socialna podjetja, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati 1. januarja 2016, preostala socialna podjetja pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Socialna podjetja z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 40 – Računovodske rešitve v socialnih podjetjih (2012).

Slovenski računovodski standard 39 (2016) RAČUNOVODSKE REŠITVE V ORGANIZACIJAH V STEČAJU ALI LIKVIDACIJI

A. Uvod

Ta standard obravnava posebnosti računovodskih rešitev v organizacijah v stečaju ali likvidaciji ter sestavljanje računovodskih izkazov zanje.

Ta standard ureja pravila sestavljanja otvoritvene bilance stanja organizacije v stečaju ali likvidaciji (odslej otvoritvena bilanca), vrednotenja in merjenja računovodskih postavk v času stečajnega ali likvidacijskega postopka (odslej postopek), vodenja poslovnih knjig v času postopka, sestavljanja zaključne bilance stanja organizacije v stečaju ali likvidaciji (odslej zaključna bilanca) ter hrambe dokumentacije po zaključku postopka.

Po tem standardu veljajo za organizacije v stečaju ali likvidaciji tiste organizacije, za katere je bil na podlagi zakona uradno začet postopek stečaja ali prisilne likvidacije. Ta standard se ne uporablja za organizacije, ki prenehajo na podlagi predpisov o prenehanju po skrajšanem postopku.

Kadar s tem standardom niso predvidene posebne računovodske rešitve za organizacije v stečaju ali likvidaciji, se smiselno uporabljajo Uvod v Slovenske računovodske standarde in Okvir SRS ter Slovenski računovodski standardi (SRS) od 1 do 17 ter 20 do 23. Standard (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvijo ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) ter Uvodom v Slovenske računovodske standarde in računovodskim Okvirom SRS (2016).

B. Standard

a) Posebnosti vrednotenja in merjenja računovodskih postavk v otvoritveni bilanci

39.1. Na dan pred začetkom postopka sestavi organizacija v stečaju ali likvidaciji (odslej organizacija) računovodske izkaze v skladu z Uvodom v Slovenske računovodske standarde in okvirom SRS ter s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) od 1 do 17 ter 20 do 23.

39.2. Na dan začetka postopka popiše organizacija vsa sredstva in obveznosti do njihovih virov ter sestavi otvoritveno bilanco ob upoštevanju pravil vrednotenja in merjenja računovodskih postavk v skladu s tem standardom.

Organizacija sestavi otvoritveno bilanco najkasneje v 4 mesecih od začetka postopka.

39.3. Organizacija pojasni pomembnejše razlike med bilanco stanja, sestavljeno na dan pred začetkom postopka, in otvoritveno bilanco v prilogi k otvoritveni bilanci.

b) Vrednotenje, merjenje in izkazovanje sredstev in obveznosti do njihovih virov v otvoritveni bilanci

39.4. Neopredmetena sredstva se v otvoritveni bilanci stanja ovrednotijo po ocenjeni tržni vrednosti ob predpostavki prisilne prodaje.

Naložbe v koncesije, patente, licence, blagovne znamke in podobne pravice se izkažejo le, če jih je mogoče prodati.

V otvoritveni bilanci stanja se ne izkažejo dolgoročne aktivne časovne razmejitve, ki obsegajo:
- dolgoročno razmejene stroške razvijanja;
- naložbe v dobro ime;
- druge dolgoročno razmejene postavke.

39.5. Opredmetena osnovna sredstva (zemljišča, zgradbe, oprema, osnovna čreda in večletni nasadi) se v otvoritveni bilanci ovrednotijo po ocenjeni tržni vrednosti ob predpostavki prisilne prodaje.

Posebej se izkažejo tudi opredmetena osnovna sredstva, pridobljena s finančnim najemom.

39.6. Dolgoročne finančne naložbe se izkažejo kot kratkoročne finančne naložbe.

39.7. Finančne naložbe v kapital drugih organizacij se ovrednotijo po tržni oziroma čisti iztržljivi vrednosti.

Dani posojila, depoziti in varščine se ovrednotijo po pogodbeni ali čisti iztržljivi vrednosti. V plačilo nezapadle finančne naložbe, ki se ne obrestujejo, se ovrednotijo po diskontirani vrednosti na dan začetka postopka.

Odkupljene lastne delnice oziroma deleži se ne izkažejo. Terjatve za nevplačani vpisani kapital se izkažejo po pogodbeni vrednosti.

39.8. Finančne naložbe v tujih valutah se preračunajo v evre po referenčnem tečaju Evropske centralne banke na dan začetka postopka.

39.9. Zaloge surovin in materiala, drobnega inventarja in embalaže, nedokončane proizvodnje, gotovih proizvodov in trgovskega blaga se v otvoritveni bilanci ovrednotijo po čisti iztržljivi vrednosti, razen tistih, ki jih bo organizacija uporabila pri morebitnem nadaljevanju proizvajanja. Slednje se ovrednotijo po SRS 4 – Zaloge.

39.10. Dolgoročne terjatve iz poslovanja in financiranja se prenesejo na konte kratkoročnih terjatev iz poslovanja in financiranja.

39.11. Terjatve se ovrednotijo po pogodbeni ali čisti iztržljivi vrednosti.

V plačilo nezapadle terjatve, ki se ne obrestujejo, se ovrednotijo po diskontirani vrednosti na dan začetka postopka.

39.12. Terjatve v tujih valutah se preračunajo v evre po referenčnem tečaju Evropske centralne banke na dan začetka postopka.

39.13. Gotovina v blagajnah ter dobroimetja na računih v bankah in drugih finančnih institucijah se v otvoritveni bilanci izkažejo kot denarna sredstva.

Denarna sredstva v tujih valutah se preračunajo v evre po referenčnem tečaju Evropske centralne banke na dan začetka postopka.

39.14. Neiztržljivi kratkoročno odloženi stroški oziroma kratkoročno odloženi odhodki se v otvoritveni bilanci ne izkažejo. Vrednotnice in drugi iztržljivi kratkoročno odloženi stroški oziroma kratkoročno odloženi odhodki se ovrednotijo po čisti iztržljivi vrednosti na dan začetka postopka.

39.15. Organizacija posebej razkrije vsa sredstva, ki so obremenjena s stranskimi pravicami.

Terjatve in obveznosti, ki po zakonu, ki ureja insolventne postopke, veljajo za pobotane na dan začetka postopka, se v otvoritveni bilanci stanja ne izkažejo.

39.16. Dolgoročne pasivne časovne razmejitve se v otvoritveni bilanci ne izkažejo. Izkažejo se le morebitne obveznosti, ki so na njihovi podlagi že nastale do začetka postopka, ali pa je gotovo, da bodo nastale med postopkom. Takšne obveznosti se izkažejo kot kratkoročne.

39.17. Dolgoročne obveznosti iz financiranja in iz poslovanja se prenesejo na konte kratkoročnih obveznosti iz financiranja in iz poslovanja.

39.18. Ločeno se izkažejo obveznosti do upnikov prednostnih, podrejenih in navadnih terjatev, ločitvenih upnikov in izločitvenih upnikov, ter obveznosti do upnikov, pobotane v času postopka.

Prijavljene terjatve upnikov, ki so prerekane, in že nastale obveznosti iz stroškov postopka, se izkažejo posebej.

Posebej se izkažejo obveznosti do upnikov za terjatve, povezane z razveznim pogojem.

39.19. Obveznosti se izkažejo v zneskih, ki so usklajeni z zneski prijavljenih terjatev upnikov. Obveznosti, ki do sestavitve otvoritvene bilance še niso usklajene s prijavljenimi terjatvami upnikov, ter obveznosti, ki jih po za-

konu, ki ureja insolventne postopke, ni treba prijaviti, se izkažejo v vrednostih, ki jih ugotovi stečajni upravitelj.

Obveznosti do upnikov, ki svojih terjatev ne prijavijo pravočasno, se ne izkažejo.

39.20. Obveznosti v tujih valutah se preračunajo v evre po referenčnem tečaju Evropske centralne banke na dan začetka postopka.

39.21. V plačilo nezapadle obveznosti iz financiranja in poslovanja, ki se ne obrestujejo, se ovrednotijo po diskontirani vrednosti.

c) Obveznosti do lastnikov

39.22. Pozitivna razlika med sredstvi in obveznostmi do njihovih virov se v otvoritveni bilanci izkaže kot obveznost do lastnikov, negativna razlika pa kot izguba med sredstvi otvoritvene bilance.

č) Posebnosti vrednotenja in merjenja računovodskih postavk med postopkom

39.23. Med postopkom vodi organizacija poslovne knjige in sestavlja računovodske izkaze v skladu s tem standardom in ob upoštevanju posameznih SRS-jev, ki urejajo gospodarske kategorije (Standardi I).

39.24. Zaloge, uporabljene za dokončanje proizvodnje ali proizvodnjo med postopkom, se vrednotijo po SRS 4 – Zaloge.

39.25. Terjatve, nastale med postopkom, se izkažejo posebej, ovrednotene po SRS 5 – Terjatve.

39.26. Finančne naložbe, nastale med postopkom, se izkažejo posebej, ovrednotene po SRS 3 – Finančne naložbe.

39.27. Obveznosti, nastale med postopkom, se izkažejo posebej, ovrednotene po SRS 9 – Dolgovi.

V plačilo nezapadle obveznosti iz financiranja, ki se ne obrestujejo in so bile v otvoritveni bilanci ovrednotene po diskontirani vrednosti, se ovrednotijo v skladu z Zakonom o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju.

39.28. Obveznosti za obresti od obveznosti iz financiranja in poslovanja, izkazanih v otvoritveni bilanci, se izkažejo v skladu z Zakonom o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju.

d) Posebnosti amortiziranja in prevrednotenja

39.29. Med postopkom se amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev praviloma ne obračunava.

Kadar se med postopkom proizvajanje nadaljuje, lahko pristojno sodišče na predlog stečajnega upravitelja odloči, da se opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena sredstva, ki sodelujejo v proizvajalnem procesu, amortizirajo ter prevrednotijo zaradi oslabitve v skladu s SRS 1 – Opredmetena osnovna sredstva in SRS 2 – Neopredmetena sredstva.

39.30. Med postopkom se sredstva, razen izjem iz SRS 39.29., praviloma ne prevrednotujejo.

e) Uporaba kontnega okvira

39.31. Organizacija vodi poslovne knjige po predpisanem Enotnem kontnem okviru za gospodarske družbe, samostojne podjetnike posameznike, kmečka gospodinjstva, zadruge, nepridobitne organizacije – pravne osebe zasebnega prava ter društva in invalidske organizacije, ne uporablja pa tehle skupin kontov in razreda, predpisanih v njem:

06 – Dolgoročne finančne naložbe, razen posojil;
07 – Dolgoročno dana posojila in terjatve za nevplačani vpoklicani kapital;
08 – Dolgoročne poslovne terjatve;
29 – Kratkoročne pasivne časovne razmejitve;
75 – Drugi finančni odhodki in ostali odhodki;
78 – Drugi finančni prihodki in ostali prihodki;

RAZRED 9 – Kapital, dolgoročne obveznosti in rezervacije.

Organizacija pa dodatno uporablja tele skupine kontov:

09 – Izguba v otvoritveni bilanci;
75 – Čisti odhodki za udenarjenje stečajnega ali likvidacijskega premoženja in drugi odhodki;
78 – Čisti prihodki od udenarjenja stečajnega ali likvidacijskega premoženja in drugi prihodki;
80 – Dobiček ali izguba, ugotovljen(a) med postopkom;
81 – Prenos dobička ali izgube, ugotovljene(ga) med postopkom;
90 – Obveznosti do lastnikov;
91 – Obveznosti do upnikov z izločitveno pravico;
92 – Obveznosti do upnikov z ločitveno pravico;
93 – Obveznosti do zaposlenih, ki se poravnajo kot stroški postopka;
94 – Obveznosti za prerekane terjatve;
95 – Obveznosti do upnikov navadnih terjatev;
96 – Obveznosti do upnikov prednostnih terjatev;
97 – Obveznosti do upnikov podrejenih terjatev;
98 – Obveznosti do pogojnih terjatev;
99 – Obveznosti za stroške postopka.

39.32. Organizacija lahko sama oblikuje kontni načrt za svoje potrebe ter predpisane skupine kontov razširi na razčlenitvene (analitične) tri in večmestne konte.

39.33. Stroški, odhodki in izdatki, ki nastanejo med postopkom, se izkažejo v skladu s SRS 12 – Stroški materiala in storitev, SRS 13 – Stroški dela in stroški povračil, SRS 14 – Odhodki in SRS 15 – Prihodki. Pri tem je treba upoštevati dve posebnosti:

- Pozitivna razlika med vrednostjo udenarjenega stečajnega ali likvidacijskega premoženja in njegovo vrednostjo, izkazano v otvoritveni bilanci, se izkaže kot čisti prihodek od udenarjenja tega premoženja, negativna razlika med njima pa kot čisti odhodek za udenarjenje tega premoženja.
- Izid poslovanja v med postopkom je dobiček ali izguba, nastal(a) v času postopka; ta izid neposredno poveča ali zmanjša v otvoritveni bilanci izkazano izgubo oziroma obveznosti do lastnikov.

f) Sestavljanje računovodskih izkazov med postopkom in po njem

39.34. Organizacija sestavlja bilanco stanja ter izkaz poslovnega izida in udenarjenja premoženja najmanj vsake 3 mesece, pogosteje pa, če to zahteva pristojno sodišče ali drug organ, pooblaščen z Zakonom o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju. Organizacija, ki ji pristojno sodišče dovoli nadaljevanje proizvajanja in opravljanje drugih sprotnih poslov, sestavlja mesečno bilanco stanja, mesečni izkaz poslovnega izida in udenarjenja premoženja ter mesečni izkaz denarnih tokov do 10. v tekočem mesecu po stanju na zadnji dan prejšnjega meseca.

Organizacija sestavi zaključno bilanco, izkaz poslovnega izida in udenarjenja premoženja ter izkaz denarnih tokov na dan, ko so končana vsa opravila iz stečajnega postopka.

g) Oblika bilance stanja

39.35. Organizacija sestavi bilanco stanja, ki vsebuje vsaj tele postavke:

Sredstva

I. Neopredmetena sredstva

1. Koncesije, patenti, licence, blagovne znamke in podobne pravice
2. Predujmi za neopredmetena sredstva

II. Opredmetena osnovna sredstva

1. Zemljišča
2. Zgradbe
3. Proizvajalna oprema

4. Druga oprema
5. Osnovna čreda
6. Večletni nasadi
7. Opredmetena osnovna sredstva v gradnji oziroma izdelavi
8. Predujmi za opredmetena osnovna sredstva
9. V najem vzeta osnovna sredstva

III. Zaloge

1. Material
2. Nedokončana proizvodnja
3. Proizvodi in trgovsko blago
4. Predujmi za zaloge

IV. Terjatve, nastale do začetka postopka

1. Terjatve do kupcev
2. Terjatve za nevplačani vpisani kapital
3. Druge terjatve
4. Varščine
5. Terjatve, pobotane v času postopka

V. Terjatve, nastale v času postopka

1. Terjatve do kupcev
2. Druge terjatve
3. Varščine

VI. Finančne naložbe

1. Za prodajo kupljeni delnice in deleži
2. Dana posojila
3. Drugi finančni instrumenti

VII. Finančne naložbe, nastale v času postopka

1. Za prodajo kupljeni delnice in deleži
2. Dana posojila
3. Drugi finančni instrumenti

VIII. Denarna sredstva

1. Gotovina v blagajni in prejeti čeki
2. Denarna sredstva v banki

IX. Izguba

X. Zabilančna sredstva

Obveznosti do virov sredstev

A. Obveznosti do lastnikov
B. Obveznosti do upnikov z izločitveno pravico
C. Obveznosti do upnikov z ločitveno pravico

Č. Obveznosti do zaposlenih, ki se poravnavajo kot stroški postopka
D. Obveznosti za prerekane terjatve
E. Obveznosti do upnikov navadnih terjatev
F. Obveznosti do upnikov prednostnih terjatev
G. Obveznosti do upnikov podrejenih terjatev
H. Obveznosti do pogojnih terjatev
I. Obveznosti, pobotane v času postopka
J. Obveznosti iz financiranja, nastale v času postopka
   1. Dobljena posojila
   2. Izdani vrednostni papirji
   3. Druge obveznosti iz financiranja
K. Obveznosti iz poslovanja, nastale v času postopka
   1. Obveznosti do dobaviteljev
   2. Obveznosti do zaposlenih
   3. Obveznosti do države
   4. Obveznosti za predujme
   5. Druge obveznosti iz poslovanja
L. Obveznosti za stroške vodenja postopka
   1. Obveznosti za stroške nagrad stečajnemu upravitelju
   2. Obveznosti za druge stroške postopka
M. Zabilančne obveznosti do virov sredstev

Organizacija posebej razkrije vsa sredstva, ki so obremenjena s stranskimi pravicami.

h) Oblika izkaza poslovnega izida in udenarjenja premoženja med postopkom

39.36. Organizacija sestavi izkaz poslovnega izida in udenarjenja premoženja med postopkom. Vsebuje vsaj tele postavke:

A. Čisti prihodki od prodaje v času stečaja
± B. Sprememba vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje
\+ C. Vrednost usredstvenih (aktiviranih) lastnih proizvodov in/ali storitev
\+ Č. Drugi prihodki od poslovanja
= D. Kosmati donos iz poslovanja organizacije
– E. Stroški blaga, materiala in storitev
   1. Nabavna vrednost prodanega blaga
   2. Stroški materiala
   3. Stroški storitev

– F. Stroški dela med postopkom
  1. Stroški plač zaposlenih
  2. Stroški socialnega in pokojninskega zavarovanja zaposlenih
  3. Drugi stroški dela
– G. Amortizacija neopredmetenih in opredmetenih osnovnih sredstev
– H. Odpisi obratnih sredstev
= I. Poslovni izid iz poslovanja organizacije
+ J. Prihodki od deležev iz dobička
+ K. Prihodki od obresti in drugi prihodki od financiranja
– L. Stroški obresti in drugi odhodki za financiranje
= M. Poslovni izid iz rednega delovanja
+ N. Čisti prihodki/odhodki od udenarjenja terjatev iz otvoritvene bilance
+ O. Čisti prihodki/odhodki od udenarjenja finančnih naložb iz otvoritvene bilance
+ P. Čisti prihodki/odhodki od udenarjenja zalog iz otvoritvene bilance
+ R. Čisti prihodki/odhodki od udenarjenja neopredmetenih in opredmetenih osnovnih sredstev iz otvoritvene bilance
+ S. Drugi čisti prihodki/odhodki od udenarjenja sredstev iz otvoritvene bilance
– Š. Stroški postopka
  1. Stroški nagrad stečajnemu upravitelju
  2. Drugi stroški postopka
= T. Poslovni izid, nastal med postopkom
– U. Davek iz dobička
= V. Čisti poslovni izid, nastal med postopkom

i) Oblika izkaza denarnih tokov

39.37. Organizacija sestavi izkaz denarnih tokov, ki vsebuje vsaj tele postavke:

Začetno stanje denarnih sredstev

A. Prejemki pri udenarjenju premoženja
– Prejemki pri udenarjenju terjatev iz otvoritvene bilance
– Prejemki pri udenarjenju finančnih naložb iz otvoritvene bilance
– Prejemki pri udenarjenju zalog iz otvoritvene bilance
– Prejemki pri udenarjenju neopredmetenih in opredmetenih osnovnih sredstev iz otvoritvene bilance
– Drugi prejemki pri udenarjenju sredstev iz otvoritvene bilance

B. Prejemki pri delovanju med postopkom
- Prejemki pri prodaji proizvodov in storitev, proizvedenih med postopkom
- Prejemki od obresti in drugi prejemki pri investiranju
- Drugi prejemki pri poslovanju med postopkom

C. Razpoložljiva denarna sredstva (A + B)

Č. Izdatki pri delovanju med postopkom
- Izdatki za nakupe materiala in storitev med postopkom
- Izdatki za plače in druge stroške dela
- Izdatki za dajatve
- Izdatki za obresti in druge odhodke za financiranje

D. Izdatki v zvezi s postopkom
- Izdatki za nagrade stečajnemu upravitelju
- Drugi izdatki v zvezi s postopkom

E. Razpoložljiva denarna sredstva za poplačilo upnikov (C – Č – D)
- izdatki za izplačila obveznosti iz otvoritvene bilance, ki se poravnajo kot stroški postopka
- Izdatki za izplačila upnikom z ločitveno pravico
- Izdatki za izplačila upnikom prednostnih terjatev
- Izdatki za izplačila upnikom navadnih terjatev
- Izdatki za izplačila upnikom podrejenih terjatev

F. Končno stanje denarnih sredstev

j) Hramba računovodskih izkazov, knjigovodskih listin in druge dokumentacije

39.38. Organizacija hrani računovodske izkaze, knjigovodske listine in drugo dokumentacijo iz obdobja pred uvedbo postopka na način in v rokih, določenih s predpisi.

39.39. Po zaključku postopka se računovodski izkazi, knjigovodske listine in druga dokumentacija hranijo pri organizaciji, pooblaščeni z zakonom, ali organizaciji, registrirani za opravljanje storitev arhiviranja, v naslednjih rokih:
- letna poročila pred uvedbo postopka, otvoritvena bilanca in zaključna bilanca trajno;
- glavna knjiga, pomožne poslovne knjige in dnevnik 5 let po zaključku postopka;
- končni obračuni plač zaposlenih in izplačilne liste za obdobja, za katera ni končnih obračunov plač, 5 let po zaključku postopka;
- vmesni računovodski izkazi leto dni po zaključku postopka;

– knjigovodske listine, na podlagi katerih se knjiži, in z zakonom predpisane listine leto dni po zaključku postopka;
– knjigovodske listine plačilnega prometa v pooblaščenih finančnih institucijah 6 mesecev po zaključku postopka;
– prodajni kontrolni bloki, pomožni obračuni in podobne knjigovodske listine 6 mesecev po zaključku postopka.

Po preteku roka hrambe se računovodski izkazi, knjigovodske listine in druga dokumentacija komisijsko uničijo.

Stroški hrambe bremenijo stečajno ali likvidacijsko maso.

39.40. Organizacija, pooblaščena z zakonom, ali organizacija, registrirana za opravljanje storitev arhiviranja, mora podatke, ki jih hrani, dati na razpolago vsem, ki izkažejo pravni interes (Finančni upravi Republike Slovenije, Zavodu za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije, bivšim zaposlenim, stečajnim ali likvidacijskim upnikom in drugim), in za nadomestilo dejanskih stroškov izdati tudi prepis zahtevanih podatkov.

C. Opredelitev ključnih pojmov

39.41. V tem standardu je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in opredeliti.

a) **Ocenjena tržna vrednost ob predpostavki prisilne prodaje** sredstev je ocenjena vrednost sredstev, ki jo ugotovi stečajni upravitelj. Stečajni upravitelj lahko za ocenitev tržne vrednosti sredstev ob predpostavki prisilne prodaje pooblasti pooblaščenega ocenjevalca vrednosti sredstev.

b) **Prisilna prodaja** se pogosto izvaja v okoliščinah, v katerih je prodajalec prisiljen prodati in zato ustrezno obdobje trženja ni mogoče. Cena, ki bi jo v takih okoliščinah lahko dosegli, bo odvisna od narave pritiska na prodajalca in od razlogov, zakaj ustrezno trženje ni mogoče.

c) **Tržna vrednost** finančne naložbe je vrednost te naložbe, po kateri jo je mogoče prodati na dan začetka postopka.

č) **Čista iztržljiva vrednost** naložb, zalog in terjatev je ocenjena pro- dajna vrednost, po kateri je naložbe, zaloge in terjatve mogoče prodati oziroma udenariti, zmanjšana za stroške prodaje oziroma udenarjenja.

d) **Obveznosti do lastnikov** so obveznosti, ki se poravnavajo iz sredstev, ki ostanejo po popolnem poplačilu upnikov in poravnavi stroškov postopka.

e) **Ločitveni upniki** so upniki, ki imajo pravico do posebnega poplačila iz premoženja stečajnega dolžnika (zastavno pravico, pravico do poplačila, pridržno pravico /retencijsko pravico/ in druge ločitvene pravice).

f) **Izločitveni upniki** so upniki, ki imajo na podlagi izločitvene pravice pravico izločiti iz premoženja stvari, ki ne pripadajo stečajnemu dolžniku.

Č. Pojasnili

39.42. Organizacija sestavlja obračunske računovodske izkaze, določene s tem standardom. Pristojno sodišče pa lahko določi, da organizacija sestavlja tudi predračunske računovodske izkaze, ki so razčlenjeni enako kot obračunski.

39.43. Ocenjeno čisto tržno vrednost sredstev organizacije ob predpostavki prisilne prodaje lahko razumemo tudi kot ocenjeno vrednost čistih prejemkov denarja, doseženih pri likvidaciji oziroma stečaju organizacije z udenarjenjem njenih sredstev. Odvisna je od tržne vrednosti sredstev, stopnje uresničitve te vrednosti, neposrednih in posrednih likvidacijskih stroškov, časa udenarjenja (likvidacijskega časa) ter diskontne stopnje zaradi odloga udenarjenja likvidiranih sredstev; vse z upoštevanjem predpostavke prisilne prodaje.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

39.44. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 22. oktobra 2015. K njemu sta dala soglasje minister, pristojen za finance, in minister, pristojen za gospodarstvo. Uporablja se za organizacije v stečaju ali likvidaciji, za katere se začne stečajni postopek ali postopek prisilne likvidacije po 1. januarju 2016.

Organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 37 – Računovodske rešitve v podjetjih v stečaju ali likvidaciji (2006).

Na podlagi 4. točke Uvoda v slovenske računovodske standarde 2016 (Uradni list RS, št. 95/15) je strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji dne 21. junija 2016 sprejel

Pojasnilo 1 k Slovenskemu računovodskemu standardu 2 (2016)
EMISIJSKI KUPONI

Organizacija, ki ji država na podlagi Zakona o varstvu okolja (ZVO-1-UPB1) (Uradni list RS, št. 39/06 – UPB, 49/06 – ZMetD, 66/06 – odl. US, 33/07 – ZPNačrt, 57/08 – ZFO-1A, 70/08, 108/09, 108/09 – ZPNačrt A, 48/12, 57/12, 92/13, 56/15, 102/15 in 30/16) razdeli emisijske kupone, te v skladu s SRS 2 pripozna med neopredmetenimi sredstvi (predlagani konto 005 – Druga neopredmetena sredstva (tudi emisijski kuponi)) v vrednosti po 1 evro za vsak emisijski kupon ter za prejete emisijske kupone izkaže v skladu s SRS 11.14. odložene prihodke v zvezi z državnimi podporami (predlagani konto 966 – Prejete državne podpore).

Organizacija emisijske kupone, ki jih kupi oziroma drugače pridobi zaradi izpolnitve obveznosti do države za predajo emisijskih kuponov po Zakonu o varstvu okolja, pripozna med neopredmetenimi sredstvi (predlagani analitični konto 0051 – Kupljeni emisijski kuponi) po nabavni vrednosti in v enakem znesku pripozna obveznost do dobaviteljev. Če je nadomestljiva vrednost emisijskih kuponov na koncu poslovnega leta manjša od njihove knjigovodske vrednosti, mora organizacija knjigovodsko vrednost emisijskih kuponov v skladu s SRS 17 prevrednotiti zaradi oslabitve.

Za vrednost proizvedenih emisij na koncu poslovnega leta organizacija oblikuje obveznost do države za predajo emisijskih kuponov po Zakonu o varstvu okolja (predlagani konto 266) v vrednosti po 1 evro za emisijski kupon ter pripozna poslovne odhodke (predlagani konto 481). Istočasno zmanjša odložene prihodke v zvezi z državnimi podporami (predlagani konto 966) ter pripozna poslovne prihodke (predlagani konto 768) v vrednosti po 1 evro za kupon. Če je organizacija kupila emisijske kupone, ki jih izkazuje med neopredmetenimi sredstvi (na predlaganem analitičnem kontu 0051), za manjkajoče število emisijskih kuponov konec leta zmanjša vrednost kupljenih emisijskih kuponov (predlagani analitični konto 0051) po 1 evro in poveča vrednost emisijskih kuponov (predlagani konto 0050) po 1 evro. Istočasno sorazmerno po metodi povprečnih cen zmanjša preostalo knjigovodsko vrednost kupljenih emisijskih

kuponov (predlagani analitični konto 0051) in pripozna poslovne odhodke (predlagani konto 481).

Obveznost do države za predajo emisijskih kuponov po Zakonu o varstvu okolja organizacija poravna z izročitvijo emisijskih kuponov.

Če organizacija na koncu poslovnega leta nima dovolj emisijskih kuponov za poravnavo obveznosti do države za predajo emisijskih kuponov po Zakonu o varstvu okolja, mora dodatno vračunati poslovne odhodke (predlagani konto 481) v znesku, ki najbolje odraža pošteno vrednost emisijskih kuponov na koncu poslovnega leta, in pripoznati vnaprej vračunane stroške oziroma odhodke (predlagani konto 290).

Če organizacija proda emisijske kupone, katerih število presega obveznost do države za predajo emisijskih kuponov po Zakonu o varstvu okolja, za čisti znesek prodanih emisijskih kuponov pripozna poslovne prihodke.

Če organizacija kupi emisijske kupone zaradi nadaljnje prodaje, in ne zaradi izpolnitve obveznosti do države za predajo emisijskih kuponov po Zakonu o varstvu okolja, jih pripozna med neopredmetenimi sredstvi (predlagani analitični konto 0051). Emisijski kuponi, kupljeni za nadaljnjo prodajo, se med neopredmetenimi sredstvi izkazujejo zgolj formalno, po vsebini pa so naložbeno premoženje. Dobički ali izgube pri prodaji emisijskih kuponov po tej točki se pripoznajo med finančnimi prihodki ali med finančnimi odhodki. Emisijski kuponi, kupljeni za nadaljnjo prodajo, se vrednotijo po nabavni vrednosti.

V letnem računovodskem poročilu mora organizacija razkriti število pridobljenih emisijskih kuponov (posebej za pridobljene brezplačno od države in kupljene za izpolnitev obveznosti do države za predajo emisijskih kuponov po Zakonu o varstvu okolja ali kupljene za nadaljnjo prodajo), število odtujenih emisijskih kuponov (posebej za predane državi in prodane) in število (stanje) emisijskih kuponov na dan poročanja ter vrednost, ki najbolje odraža pošteno vrednost emisijskih kupov na dan poročanja. Organizacija posebej razkrije znesek poslovnih odhodkov za emisijske kupone, znesek poslovnih prihodkov od prodanih emisijskih kuponov ter znesek finančnih prihodkov in finančnih odhodkov iz trgovanja z emisijskimi kuponi v obračunskem obdobju.

To pojasnilo začne veljati prvi dan po objavi v Uradnem listu RS, uporablja pa se za računovodenje po SRS 2016.

Na podlagi 4. točke Uvoda v slovenske računovodske standarde 2016 (Uradni list RS, št. 95/15) je strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji dne 21. junija 2016 sprejel

Pojasnilo 1 k Slovenskemu računovodskemu standardu 3 (2016)

IZKAZOVANJE IN VREDNOTENJE DOLŽNIŠKIH FINANČNIH INSTRUMENTOV, KI SE POD DOLOČENIMI POGOJI LAHKO SPREMENIJO V LASTNIŠKE (MEZZANIN NALOŽBE)

Finančna sredstva, ki so dolžniški finančni instrument in se lahko pod določenimi pogoji spremenijo v kapitalski finančni instrument, se pri posojilodajalcu po pridobitvi izkazujejo po odplačni vrednosti, pri posojilojemalcu pa kot obveznosti iz prejetega posojila.

Če se na podlagi izpolnjenih zahtev tak dolžniški finančni instrument spremeni v kapitalski finančni instrument, ga organizacija posojilodajalka prerazvrsti iz kategorije finančnih naložb v posesti do zapadlosti v plačilo med za prodajo razpoložljiva finančna sredstva po njegovi odplačni vrednosti na dan prerazvrstitve. Izguba, ki je že pripoznana v poslovnem izidu, se ne razveljavi. Odplačna vrednost takega finančnega instrumenta na dan prerazvrstitve postane njegova nova nabavna vrednost.

Posojilojemalec na dan prerazvrstitve tako finančno obveznost prerazvrsti iz dolžniškega v kapitalski finančni instrument po njegovi odplačni vrednosti na dan prerazvrstitve.

To pojasnilo začne veljati prvi dan po objavi v Uradnem listu RS, uporablja pa se za računovodenje po SRS 2016.

Na podlagi 4. točke Uvoda v slovenske računovodske standarde 2016 (Uradni list RS, št. 95/15) je strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji dne 21. junija 2016 sprejel

Pojasnilo 1 k Slovenskemu računovodskemu standardu 5 (2016)
TERJATVE ZA VSTOPNI DAVEK NA DODANO VREDNOST

Povečanje ali zmanjšanje terjatev za vstopni davek na dodano vrednost zaradi razlike med začasnim in dejanskim odbitnim deležem vstopnega davka na dodano vrednost po Zakonu o davku na dodano vrednost (ZDDV-1) (Uradni list RS, št. 13/11 – UPB, 18/11, 78/11, 38/12, 83/12, 86/14 in 90/15) se pripozna kot neposredno povečanje ali zmanjšanje posamične nabavne vrednosti sredstev (blaga) ali storitve.

Ne glede na to se organizacija lahko odloči za razliko med začasnim in dejanskim odbitnim deležem vstopnega davka na dodano vrednost povečati druge prihodke skladno s SRS 15.10. ali druge odhodke skladno s SRS 14.9., razen pri opredmetenih osnovnih sredstvih in neopredmetenih sredstvih, pri katerih se na dan 31. decembra za ugotovljeno razliko povečajo ali zmanjšajo nabavne vrednosti v tem letu kupljenih opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev.

To pojasnilo začne veljati prvi dan po objavi v Uradnem listu RS, uporablja pa se za računovodenje po SRS 2016.

Na podlagi 4. točke Uvoda v slovenske računovodske standarde 2016 (Uradni list RS, št. 95/15, 74/16 in 23/17) je strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 17. oktobra 2018 sprejel

Pojasnilo 1 k Slovenskemu računovodskemu standardu 11 (2016)
RAČUNOVODSKO IZKAZOVANJE ŽETONOV ZAČETNE PONUDBE

Začetno ponudbo žetonov (kovancev) ICO (Initial Coin Offering) običajno objavijo organizacije zaradi zbiranja zakonitih plačilnih sredstev in drugih sredstev, vključno s kriptovalutami, v zameno za izdane žetone, s katerimi naj bi organizacija financirala določen poslovni projekt. Organizacija, izdajateljica žetonov, svoje načrte v zvezi z njimi praviloma predstavi v beli knjigi (whitepaper), v kateri navede najpomembnejše značilnosti projekta, ki ga bo financirala z izdanimi žetoni, vključno z navedbo, kaj lahko kupci žetonov pričakujejo od takega projekta, koliko sredstev potrebuje za izvedbo projekta, koliko žetonov bo organizacija izdajateljica ohranila zase, kakšna vrsta sredstev se vplača v zameno za izdajo in kako dolgo bo predvidoma trajal projekt.

Trenutno je ponujanje oziroma izdajanje žetonov v postopku ICO (žetoni ICO) neregulirana in zato tudi izredno visoka tvegana transakcija. Žetoni ICO niso kapitalski instrument ali v celoti pravno zavezujoča obveznost izdajatelja, so pa praviloma vsaj delno njegova obveza.

Glede računovodenja, povezanega z izdajanjem oziroma kupovanjem žetonov ICO, je po SRS 2016 treba izhajati predvsem iz naslednjih SRS-jev:

SRS 11 – Časovne razmejitve

Časovne razmejitve so lahko aktivne ali pasivne. Prve je mogoče obravnavati kot terjatve v širšem pomenu, saj se razlikujejo tako od denarnih sredstev kot od stvari, druge pa kot dolgove v širšem pomenu, saj se v vsakem primeru razlikujejo od kapitala kot obveznosti do lastnikov. Vključujejo odložene prihodke in stroške oziroma odhodke, vnaprej vračunane stroške oziroma odhodke in prehodno nezaračunane prihodke kot posebne vrste terjatev oziroma dolgov. Časovne razmejitve so terjatve in druga sredstva ter obveznosti, ki se bodo po predvidevanjih pojavili v roku, za katerega so oblikovane in katerih nastanek je verjeten, velikost pa zanesljivo ocenjena. Terjatve in obveznosti se nanašajo na znane ali še neznane pravne oziroma fizične osebe, do katerih bodo tedaj nastale prave terjatve in dolgovi, s sredstvi pa so mišljeni proizvodi ali storitve, ki jih bodo

bremenile. Aktivne časovne razmejitve zajemajo odložene stroške oziroma odložene odhodke ter nezaračunane prihodke, ki se izkazujejo posebej in razčlenjujejo na pomembnejše vrste. Pasivne časovne razmejitve zajemajo vnaprej vračunane stroške oziroma vnaprej vračunane odhodke in odložene prihodke, ki se izkazujejo posebej in razčlenjujejo na pomembnejše vrste. Odloženi stroški oziroma odloženi odhodki so ob svojem nastanku zneski, ki še ne bremenijo dejavnosti in še ne vplivajo na poslovni izid; prav tako še niso vračunani v nabavno vrednost opredmetenih osnovnih sredstev ali zalog, temveč bodo šele kasneje vračunani kot stroški in tudi razporejeni na ustrezne stroškovne nosilce ali pa bodo kasneje kot odhodki vplivali na poslovni izid oziroma bodo vračunani v nabavno vrednost opredmetenih osnovnih sredstev ali zalog. Odloženi stroški oziroma odloženi odhodki nastajajo tudi ob nabavi nekaterih storitev in v nekaterih drugih primerih. Odloženi prihodki nastajajo, če še niso opravljene sicer že zaračunane ali celo plačane storitve, vendar zaradi tega ni običajnih obveznosti do kupcev, ki bi veljale kot dobljeni predujmi.

SRS 9 – Dolgovi

Dolgovi so pripoznane obveznosti v zvezi s financiranjem lastnih sredstev, ki jih je treba vrniti oziroma poravnati, zlasti v denarju. Dolg se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna kot obveznost, če: a) je verjetno, da se bodo zaradi njegove poravnave zmanjšali dejavniki, ki omogočajo gospodarske koristi; b) je znesek za njegovo poravnavo mogoče zanesljivo izmeriti. Obveza je tisto, kar se po določenih normah, predpisih mora storiti, opraviti; kot takšna ni nujno predmet računovodskega obravnavanja ali vključevanja v bilanco stanja. Obveznost je pravno razmerje, na podlagi katerega je ena od strank upravičena zahtevati od druge določeno dajatev, storitev; kot takšna je predmet računovodskega obravnavanja in vključevanja v bilanco stanja, vendar ni istovetna z dolgom. Dolg je tisto, kar mora kdo vrniti, poravnati, zlasti v denarju.

SRS 15 – Prihodki

Prihodki se pripoznajo, če je povečanje gospodarskih koristi v obračunskem obdobju povezano s povečanjem sredstva ali z zmanjšanjem dolga in je to povečanje mogoče zanesljivo izmeriti.

Organizacija pripozna prihodek od prodaje, ko izpolni (ali izpolnjuje) pogodbeno obvezo. Pogodbena obveza je izvršitvena obveza organizacije, da kupcu dobavi ali opravi pogodbeno dogovorjeno (obljubljeno) blago ali storitve. Izvršitveno obvezo organizacija izpolni (ali izpolnjuje) s prenosom pogodbeno dogovorjenega blaga ali storitve kupcu.

Za vsako izvršitveno obvezo, ki se izpolni postopoma, se prihodek pripoznava postopoma, skladno z napredkom organizacije v smeri popolne izpolnitve takšne obveze. Prihodki se postopno pripoznavajo zgolj, če se lahko razumno izmeri napredek v smeri popolne izpolnitve izvršitvene obveze, to je, kadar ima

organizacija zanesljive informacije, ki so potrebne za uporabo ustrezne metode za merjenje napredka. Kadar organizacija ne more razumno izmeriti napredka v smeri popolne izpolnitve izvršitvene obveze, pričakuje pa povrnitev stroškov, nastalih pri izpolnjevanju te obveze, lahko prihodke pripozna samo do višine nastalih stroškov.

Računovodska obravnava kriptovalut in žetonov ICO po SRS 2016

Izdajatelj žetonov ICO izkazuje zbrana denarna in druga sredstva z njihovo izdajo po posameznih vrstah zbranih sredstev.

Vplačana sredstva v bitcoinih in drugih kriptovalutah se začetno pripoznajo po vrednostih vplačanih sredstev na dan zaključka izdaje (closing day) kot posebna vrsta finančnih sredstev.

Po začetnem pripoznanju se organizacija lahko odloči, da vsako posamično posebej pridobljeno kriptovaluto ali kriptovalute izmeri in obračunava po pošteni vrednosti prek poslovnega izida ali izmeri in obračunava po nabavni vrednosti. Izbrane začetne meritve in obračunavanja kriptovalute ali kriptovalut organizacija ne sme spremeniti do odprave njihovega pripoznanja.

Izbrano računovodsko usmeritev merjenja in obračunavanja kriptovalut organizacija razkrije v prilogi k računovodskim izkazom.

Učinek iz vplačanih žetonov ICO izdajatelj izkaže glede na namen, ki ga je opredelil v svojih načrtih v zvezi z njimi. Izdajatelj izkaže iz vplačanih žetonov ICO poslovne prihodke v delu, v katerem je v beli knjigi navedel, da so sredstva, zbrana z izdajo žetonov, namenjena za pokrivanje že nastalih stroškov v zvezi s tem projektom, ki so nastali do dneva izdaje žetonov ICO.

Razliko do celotne vplačane emisijske vrednosti izdanih žetonov ICO izdajatelj izkaže v bilanci stanja pod posebno postavko:

Pasivne časovne razmejitve iz izdanih žetonov ICO, ki je razdeljena na:

– kratkoročne ali dolgoročne poslovne ali finančne obveznosti iz žetonov ICO in/ali
– razmejene prihodke iz izdanih žetonov ICO.

Na vsak bilančni presečni dan mora izdajatelj preverjati realnost in upravičenost njihovega obstoja.

V okviru pasivnih časovnih razmejitev iz izdanih žetonov ICO njihov izdajatelj izkazuje obveznosti v delu, v katerem je v beli knjigi navedel, da bo iz sredstev, zbranih z izdajo žetonov, izpolnil svoje obveze, navedene v svojih načrtih, predstavljene v beli knjigi. Razliko do vseh iz tega naslova izkazanih pasivnih časovnih razmejitev izdajatelj izkazuje v postavki razmejeni prihodki iz izdanih žetonov ICO.

Pasivne časovne razmejitve iz izdanih žetonov ICO se pretvorijo v obveznosti iz žetonov ICO, ko so izpolnjeni pogoji za njihovo pripoznanje. Le-te se poravnajo in ugasnejo z njihovo izpolnitvijo.

Razmejeni prihodki iz izdanih žetonov ICO ugasnejo in se odpravijo v prihodke najkasneje v dveh letih od njihove izdaje.

Vsak izdajatelj žetonov ICO mora v prilogi k računovodskim izkazom v zvezi z njimi obvezno razkriti najmanj:
- znesek in vrsto izdanih žetonov ICO;
- najpomembnejše značilnosti žetonov ICO, navedene v predstavitveni knjigi, z obvezno opredelitvijo obligacijskopravnih obveznosti in obvez iz izdanih žetonov ICO;
- tabelo, v kateri je prikazana računovodska obravnava izdanih žetonov ICO ob izdaji ter vse spremembe do bilančnega presečnega dne.

Kupec žetonov ICO kupljene žetone izkazuje glede na namen, ki ga je izdajatelj opredelil v svojih načrtih v zvezi z njimi in praviloma predstavil v beli knjigi (whitepaper). Po začetnem pripoznanju se kupljeni žetoni ICO lahko merijo le po nabavni vrednosti.

Kupljeni žetoni ICO se izkazujejo v posebni postavki:

Aktivne časovne razmejitve iz kupljenih žetonov ICO

Na vsak bilančni presečni dan mora kupec preverjati realnost in upravičenost njihovega obstoja in aktivne časovne razmejitve deloma ali v celoti odpraviti v breme odhodkov, če ne obstaja dovolj zadostnih in zadovoljivih dokazov o nadaljnji upravičenosti ali izkazani vrednosti njihovega izkazovanja.

Aktivne časovne razmejitve iz kupljenih žetonov ICO se pretvorijo v poslovne ali finančne terjatve, ko nastane pravica zahtevati od izdajatelja izpolnitev njegove obveznosti iz izdanih žetonov ICO. Tako nastale poslovne ali finančne terjatve ugasnejo z njihovo izpolnitvijo. Aktivne časovne razmejitve iz kupljenih žetonov ICO se v celoti, vendar najkasneje v dveh letih od nakupa, prenesejo med odhodke, ko kupec iz naslova nakupa žetonov ICO nima nobene več terjatve.

Vsak kupec žetonov ICO mora v prilogi k računovodskim izkazom v zvezi z njimi obvezno razkriti najmanj:
- znesek in vrsto kupljenih žetonov ICO;
- najpomembnejše značilnosti žetonov ICO, navedene v predstavitveni knjigi, z obvezno opredelitvijo obligacijskopravnih obveznosti in obvez iz izdanih žetonov ICO;
- tabelo, v kateri je prikazana računovodska obravnava kupljenih žetonov ICO ob nakupu ter vse spremembe do bilančnega presečnega dne;
- pošteno vrednost žetonov ICO.

To pojasnilo začne veljati prvi dan po objavi v Uradnem listu RS, uporablja pa se za računovodenje po SRS 2016.

SLOVENSKI INŠTITUT za REVIZIJO

Pravila skrbnega računovodenja 1 (2016)
KNJIGOVODSKE LISTINE

A. Uvod

Ta pravila obravnavajo knjigovodske listine kot podlago za vpisovanje poslovnih dogodkov v računovodske razvide. Obdelujejo:

a) opredeljevanje knjigovodskih listin;
b) sestavljanje in prenašanje knjigovodskih listin;
c) kontroliranje knjigovodskih listin in sestavljanje nalogov za knjiženje;
č) hrambo knjigovodskih listin.

Ta pravila se opirajo na znanstvene dosežke in izkušnje domače in tuje stroke v zvezi s knjigovodskimi listinami. Določajo tudi splošne pogoje, ki jih je treba izpolnjevati pri sestavljanju elektronskih knjigovodskih listin. Povezana so predvsem s Pravili skrbnega računovodenja (PSR) 2.

Pravila (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvijo ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) ter Uvodom v Slovenske računovodske standarde in Okvirom SRS (2016).

B. vila

a) Opredeljevanje knjigovodskih listin

1.1. Knjigovodske listine so praviloma v določeni obliki sestavljeni zapisi o poslovnih dogodkih (tudi o tistih, ki so izkazani v zunajbilančnih razvidih), ki spreminjajo sredstva, obveznosti do njihovih virov, prihodke in odhodke. Uporabljajo se za zapisovanje poslovnih dogodkov ter prenašanje knjigovodskih podatkov. Lahko so tudi v obliki elektronskih zapisov.

Knjigovodske listine (v papirni obliki ali v obliki elektronskih zapisov) morajo izkazovati poslovne dogodke verodostojno in pošteno.

1.2. Pred uresničevanjem poslovnih dogodkov, izkazanih v knjigovodskih listinah, se izdajajo nalogi za izvajanje. O njihovem izdajanju odloča poslovodstvo. Izdajajo jih osebe, ki oblikujejo poslovne procese in so pooblaščene sprožati poslovne dogodke. Praviloma se izdajajo v pisni obliki (materializirani ali nematerializirani). Nalog za izvajanje je lahko združen s knjigovodsko listino o uresničenem poslovnem dogodku, vendar mora biti vsebina prvega vedno jasno ločena od vsebine drugega. Nalog za izvajanje ni knjigovodska listina.

1.3. Glede na kraj sestavitve obstajajo zunanje in notranje knjigovodske listine. Zunanje knjigovodske listine se sestavljajo zunaj organizacije, v kateri nastajajo zanjo pomembni poslovni dogodki, notranje pa v enotah organizacije, v katerih nastajajo poslovni dogodki, ali pa v enotah računovodske službe organizacije.

Organizacija v svojem splošnem aktu opredeli, katere notranje in zunanje knjigovodske listine sestavlja ter kakšni bosta njihovi vsebina in oblika.

1.4. Knjigovodske listine so lahko izvirne ali izpeljane. Izvirne knjigovodske listine se sestavljajo na kraju in v času nastanka poslovnih dogodkov, izpeljane pa v knjigovodstvu na podlagi izvirnih knjigovodskih listin ali v zvezi s preknjižbami v poslovnih knjigah, na primer zbirniki ali razdelilniki.

1.5. Imena knjigovodskih listin izražajo vsebino poslovnih dogodkov, ki jih izkazujejo. Spremembe ali poslovni dogodki v zvezi s stvarmi se izkazujejo na primer na prejemnicah, oddajnicah, odpravnicah, odpisnicah, izničnicah, prenosnicah, izločilnicah, listinah o usposobitvi (aktiviranju) sredstev, predajnicah, dobavnicah in/ali drugih knjigovodskih listinah. Imena knjigovodskih listin (izvirnih in izpeljanih) ter njihove obvezne in druge bistvene sestavine določi organizacija sama v svojem splošnem aktu, razen tistih obveznih sestavin, ki jih za posamezno listino določajo veljavni predpisi.

b) Sestavljanje in prenašanje knjigovodskih listin

1.6. Knjigovodske listine, ki izkazujejo poslovne dogodke, se praviloma sestavljajo na kraju in v času njihovega nastanka, in to po načelu razbremenjevanja: vse podatke na njih zapisujejo tisti, ki se na njihovi podlagi razbremenjujejo, potrjujejo pa tisti, ki se na njihovi podlagi obremenjujejo.

1.7. Izvirne knjigovodske listine o poslovnih dogodkih sestavljajo na kraju in v času njihovega nastanka osebe, ki sodelujejo pri njih. Organizacija v svojem splošnem aktu opredeli vsebino vsake vrste knjigovodskih listin. Te naj vsebujejo najmanj:

a) identifikacijsko oznako listine ter zaporedno številko listine;
b) podatke o organizaciji, pri kateri nastajajo poslovni dogodki, in o odgovornih osebah;
c) podatke o poslovnem dogodku;
č) v denarju izražen obseg sprememb poslovnega dogodka;
d) podatke o kraju in datumu izdaje knjigovodskih listin (pri notranjih knjigovodskih listinah podatki o kraju niso nujni);
e) datum ali obdobje nastanka poslovnega dogodka;
f) opredelitev oseb, pooblaščenih za zagotavljanje resničnosti in verodostojnosti knjigovodskih listin;
g) sestavine, ki so glede na vrsto listine predpisane z veljavnimi predpisi.

Izvirne knjigovodske listine se izdajajo v potrebnem številu izvodov; njihov namen, število in kroženje določi organizacija sama.

1.8. Za vsako knjigovodsko listino, sestavljeno v organizaciji, se imenuje(jo) fizična oseba (fizične osebe), odgovorna (odgovorne) za njeno resničnost in verodostojnost. Splošni akt organizacije določa način pravilnega in verodostojnega izkazovanja poslovnih dogodkov v knjigovodskih listinah.

1.9. Knjigovodske listine se prenašajo s kraja sestavitve oziroma vstopa v organizacijo prek kraja kontroliranja in obravnavanja podatkov iz njih na kraj njihove hrambe. Prenašanje knjigovodskih listin mora omogočati, da se podatki iz njih knjigovodsko obravnavajo čim prej po poslovnem dogodku. Knjigovodske listine se lahko prenašajo tudi na elektronski način, pri čemer mora organizacija zagotoviti ustrezno revizijsko sled oziroma pristnost izvora, celovitost vsebine in čitljivost listine.

Za verodostojne knjigovodske listine veljajo tudi po telekomunikacijskih poteh oziroma elektronsko dobljena sporočila, sestavljena iz knjigovodskih podatkov. Oseba, ki sprejema in prenaša elektronsko dobljene podatke, odgovarja, da so podatki verodostojni ter preneseni in/ali vneseni na verodostojen način po preverjenih in verodostojnih postopkih.

Splošni akt organizacije določa osebe, ki so pooblaščene za sprejem, vnos in prenašanje knjigovodskih podatkov, ter da se ti podatki pri sprejemu, vnosu in prenašanju ne spreminjajo.

Pristnost izvora in celovitost vsebine elektronskih listin se lahko zagotavljata tudi z naprednim elektronskim podpisom ali z elektronsko izmenjavo podatkov (EDI).

1.10. Notranje knjigovodske listine, ki nastajajo v računovodski službi, se sestavljajo, kadar se:

- izpeljane knjigovodske listine sestavljajo na podlagi knjigovodskih podatkov iz izvirnih knjigovodskih listin;
- oblikuje podlaga za obravnavanje podatkov v zvezi z obračunom poslovanja in poslovnega izida;
- oblikuje podlaga za obravnavanje podatkov v zvezi s popravki knjigovodskih napak, z odpiranjem poslovnih knjig, zapiranjem kontov poslovnega izida, zaključevanjem poslovnih knjig in drugimi knjigovodskimi postopki.

1.11. Organizacija ima seznam izvirnih knjigovodskih listin, ki se sestavljajo ter za katere so opredeljeni odgovornost oseb, ki jih sestavljajo, in natančni roki prenosov. Ima tudi seznam izpeljanih knjigovodskih listin, v katerem so opredeljene osebe, ki jih sestavljajo, oziroma osebe, ki so odgovorne za pripravljanje računalniških programov za računalniško sestavljanje knjigovodskih listin, in osebe, ki so odgovorne za uporabljanje teh pro-

gramov. Za zunanje knjigovodske listine se opredeli oseba, ki jih prevzema in je odgovorna tudi za njihovo prenašanje.

Knjigovodske listine je treba oddajati v knjigovodstvo sproti, torej se ne smejo zadrževati na krajih, prek katerih se prenašajo.

Računalniške programe, ki se uporabljajo pri sestavljanju knjigovodskih listin, je treba pred začetkom uporabe preizkusiti in potrditi.

a) Kontroliranje knjigovodskih listin in sestavljanje nalogov za knjiženje

1.12. Pri vsakem obravnavanju podatkov se kontrolirajo izvirne knjigovodske listine s podatki, ki dokazujejo vsebino in obseg uresničenega poslovnega dogodka, in to pred knjiženjem.

Knjigovodske listine se kontrolirajo, da se izpolni načelo resničnosti, tj., da kažejo podatki v njih dejansko stanje in gibanje sredstev, obveznosti do njihovih virov, prihodkov in odhodkov. Knjigovodske listine so verodostojne, če se pri kontroliranju pokaže, da lahko strokovno usposobljene osebe, ki niso sodelovale v poslovnih dogodkih, na njihovi podlagi popolnoma jasno in brez kakršnihkoli dvomov spoznajo naravo in obseg poslovnih dogodkov.

Knjigovodske listine se pred knjiženjem kontrolirajo na enem ali več krajih (osredotočeno ali neosredotočeno), lahko tudi z računalnikom po računalniških programih, pripravljenih glede na vrste knjigovodskih listin.

1.13. Ustrezen akt organizacije opredeljuje način kontroliranja knjigovodskih listin, osebe, ki pri tem sodelujejo, pa tudi način knjiženja nastalih poslovnih dogodkov.

č) Hramba knjigovodskih listin

1.14. Organizacija v svojem splošnem aktu opredeli način hrambe knjigovodskih listin (v papirni obliki ali v obliki elektronskih zapisov).

Po reviziji letnih računovodskih izkazov, če je predpisana, oziroma po sprejetju letnih računovodskih izkazov se knjigovodske listine na papirju arhivirajo oziroma računalniški nosilci podatkov shranijo. Knjigovodske listine se hranijo v izvirnikih na papirju ali pri računalniški obdelavi v podatkovnih zbirkah na različnih nosilcih podatkov, lahko tudi v digitalizirani obliki, v katere se prenašajo iz izvirnikov.

Knjigovodske listine na papirju se redno odlagajo, kot opredeli organizacija v svojem splošnem aktu. Tudi roke hrambe izvirnih listin opredeli organizacija v svojem splošnem aktu. Minimalni roki hrambe ne morejo biti krajši od rokov, ki so določeni v veljavnih predpisih. Elektronske listine je treba hraniti na nosilcih podatkov in v obliki, ki omogočajo sledljivost,

popolnost arhiviranja ter možnost ponovnega reproduciranja ali izpisovanja v prvotni nespremenjeni obliki.

C. Opredelitev ključnih pojmov

1.15. V teh pravilih je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in opredeliti.

a) **Knjigovodski podatki** so tisti v denarni merski enoti izraženi podatki o poslovnih dogodkih, ki vstopajo v knjigovodstvo na podlagi izvirnih knjigovodskih listin, se oblikujejo na tej podlagi v knjigovodstvu, prihajajo iz knjigovodstva v nadaljnjo obdelavo ter so shranjeni v knjigovodstvu, niso pa še ovrednoteni in pripravljeni kot podlaga za odločanje.

b) **Knjigovodske informacije** so usmerjena in naslovljena sporočila o preteklem stanju ter gibanju sredstev in obveznosti do njihovih virov, pripravljena v knjigovodstvu na podlagi knjigovodskih podatkov. Uporabnikom se predlagajo za potrebe pri odločanju ali se v ta namen hranijo v knjigovodstvu.

c) **Knjigovodska listina** je praviloma v posebni obliki sestavljen zapis o poslovnem dogodku kot podlaga za vnašanje knjigovodskih podatkov v računovodske razvide in kontroliranje poslovnega dogodka, ki ga izpričuje.

č) **Nalog za izvajanje** je listina, ki sproži izvedbo posla, katerega posle- dica je obveznost ali terjatev do poslovne stranke ali dejanje znotraj organizacije, ki spremeni sredstva, obveznosti do njihovih virov, prihodke ali odhodke.

d) **Zunanja knjigovodska listina** je knjigovodska listina, sestavljena zunaj organizacije.

e) **Notranja knjigovodska listina** je knjigovodska listina, sestavljena znotraj organizacije.

f) **Izvirna knjigovodska listina** je knjigovodska listina, ki jo sestavi na kraju poslovnega dogodka druga pravna ali fizična oseba ali organizacija sama.

g) **Izpeljana knjigovodska listina** je knjigovodska listina, sestavljena v knjigovodstvu oziroma računalniškem središču, ki obravnava knjigovodske podatke, in sicer na podlagi knjigovodskih podatkov iz izvirnih knjigovodskih listin.

h) **Elektronska knjigovodska listina** je listina, ki izraža nastanek poslovnih dogodkov, in ki je izdana in prejeta v kateri koli elektronski obliki zapisa. Obliko zapisa določi organizacija. Listine, ki so ustvarjene v elektronski obliki, na primer z računovodsko programsko opremo ali

programsko opremo za obdelavo besedil in ki so poslane in prejete v papirni obliki, niso elektronske listine.

i) **Pristnost izvora** pomeni zagotovitev identitete izdajatelja listine. Identiteta izdajatelja listine se zagotovi na primer z naprednim elektronskim podpisom ali elektronsko izmenjavo podatkov.

j) **Celovitost vsebine** pomeni, da vsebina elektronske listine pri pošiljanju, prevzemu in obdelavi in hrambi ni bila spremenjena. Zagotavlja se s postopki za nadzor poslovanja, ki ustvarijo zanesljivo revizijsko sled.

Č. Pojasnila

1.16. Vpogled v stanje in gibanje sredstev in obveznosti do njihovih virov, prihodke in odhodke mora biti zagotovljen ob vsakem času. Sredstva in obveznosti do njihovih virov vstopajo v poslovanje in izstopajo iz njega, organizacija pa dobiva knjigovodske listine o teh gibanjih iz okolja, izdaja pa jih tudi sama. Dogodke, povezane z gibanjem sredstev v organizaciji, pri kateri nastajajo poslovni učinki, morajo izkazovati verodostojne knjigovodske listine.

1.17. Nalogi za izvajanje se sestavljajo na enotnih formaliziranih podlagah ali obrazcih, njihova vsebina pa je prilagojena vrstam poslovnih dogodkov, katerih izvajanje nalagajo (sprožajo).

1.18. Posamezne vrste izvirnih knjigovodskih listin se praviloma sestavljajo na enotnih podlagah ali obrazcih.

Izvirna knjigovodska listina je lahko podlaga za knjiženje kot izvirnik, kopija, overjen prepis ali ustrezna oblika, ki izhaja iz elektronske izmenjave podatkov. Verodostojnost podlag za knjiženje opredeli organizacija v splošnem aktu.

Že izdane listine se ne popravljajo, temveč se z izdajo novih listin in s sklicevanjem na prvotne listine, ki se popravljajo, doseže sprememba obsega ali vrednosti poslovnega dogodka. Za vsako spremembo knjigovodske listine organizacija zagotovi ustrezno revizijsko sled.

1.19. Notranje knjigovodske listine se lahko pred knjiženjem kontrolirajo na več krajih (neosredotočeno). Ta oblika kontroliranja omogoča kontrolorju vsebinsko preverjanje. Pri kontroliranju se preverja verodostojnost izkazovanja poslovnih dogodkov.

Knjigovodske listine se kontrolirajo na poteh od izdajatelja knjigovodskih listin do kraja knjigovodskega obravnavanja poslovnih dogodkov.

1.20. Organizacija v svojem splošnem aktu opredeli načine in oblike arhiviranja knjigovodskih listin med obračunskim obdobjem in po njem. Določi tudi

primeren prostor in odgovorne osebe. S skrbnostjo dobrega gospodarja jih hrani v zakonsko določenih rokih in rokih, določenih v svojem splošnem aktu.

1.21. Revizijska sled vključuje izvirne dokumente, obdelane transakcije in sklice na povezavo med navedenimi elementi. Revizijska sled lahko velja za zanesljivo, kadar je mogoče povezavi med dokazili in obdelanimi transakcijami preprosto slediti (če je na voljo dovolj podatkov za povezavo dokumentov), kadar je v skladu z navedenimi postopki in omogoča pregled postopkov, ki so bili dejansko izvedeni.

D. uma sprejetja in začetka uporabe

1.22. Ta pravila je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 11. decembra 2015. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, jih začnejo uporabljati 1. januarja 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe teh pravil prenehajo uporabljati SRS 21 – Knjigovodske listine (2006).

SLOVENSKI INŠTITUT za REVIZIJO

Pravila skrbnega računovodenja 2 (2016)
POSLOVNE KNJIGE (RAČUNOVODSKI RAZVIDI)

A. Uvod

Ta pravila se uporabljajo pri vodenju poslovnih knjig (računovodskih razvidov), to je knjigovodskem razvidovanju. Obdelujejo:

a) opredeljevanje poslovnih knjig;
b) urejanje kontov v poslovnih knjigah;
c) vpisovanje v poslovne knjige;
č) hrambo poslovnih knjig.

Ta pravila se opirajo na splošno računovodsko teorijo ter so povezana predvsem s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) od 1 do 17, od 20 do 23 ter s Pravili skrbnega računovodenja (PSR) 1.

Pravila (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvijo ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) ter Uvodom v Slovenske računovodske standarde in Okvirom SRS (2016).

B. Pravila

a) Opredeljevanje poslovnih knjig

2.1. Poslovne knjige so vsebinsko povezane knjige, kartoteke in podatkovne zbirke s knjiženimi poslovnimi dogodki, ki spreminjajo sredstva, obveznosti do njihovih virov, prihodke ali odhodke, in so razvidni iz knjigovodskih listin. Poslovne knjige so knjigovodski razvidi, ki so posledica ustaljenega knjigovodskega urejanja in obdelovanja podatkov.

2.2. Poslovne knjige v pomenu iz PSR 2.1. nastajajo le pri knjigovodenju kot sestavnem delu računovodenja, ne pa tudi pri računovodskem predračunavanju, računovodskem nadziranju in računovodskem analiziranju. Čeprav bi se lahko načrtovani poslovni dogodki pri računovodskem predračunavanju zapisovali podobno kot uresničeni poslovni dogodki pri knjigovodenju, je vodenje poslovnih knjig le zapisovanje uresničenih gospodarskih kategorij in njihovih sprememb, kar formalno zagotavlja pravne dokaze. Pri računovodskem nadziranju in računovodskem analiziranju se poslovne knjige ne vodijo, a podatki iz njih so predmet preizkušanja pravilnosti oziroma kakovosti.

2.3. Poslovne knjige delimo na glavno knjigo in pomožne knjige. Pomožne poslovne knjige so analitične evidence (razčlenjevalni razvidi) in druge pomožne knjige (pomožni knjigovodski razvidi). Organizacija v svojem splošnem aktu opredeli, katere pomožne poslovne knjige in analitične evidence bo vodila. Organizacija mora zagotoviti vpogled v poslovne knjige tako, da so razvidni časovno zaporedje vpisov poslovnih dogodkov v poslovne knjige (dnevnik knjiženja) in spremembe sredstev, obveznosti do njihovih virov, prihodkov in odhodkov, razvrščene po ustreznih kontih.

2.4. Poslovne knjige ne povzemajo vseh podatkov o uresničenih poslovnih dogodkih, temveč le tiste, ki jih je mogoče izraziti v denarni merski enoti, in ki na končni stopnji omogočajo spoznavati vrednostno izražene sredstva, obveznosti do njihovih virov, prihodke in odhodke posamič po vrstah in kot celoto. Kot poslovne knjige se ne štejejo niti izvajalni razvidi (operativna evidenca) posameznih pojavov niti statistični razvidi.

2.5. Poslovne knjige nastajajo pri knjigovodenju v finančnem računovodstvu in stroškovnem računovodstvu. Finančno knjigovodstvo kot sestavina prvega spremlja sredstva, obveznosti do njihovih virov, prihodke in odhodke, podrobneje pa le tiste, ki so povezani z razmerji proučevane organizacije z drugimi organizacijami. Stroškovno knjigovodstvo kot sestavina drugega podrobno spremlja predvsem razpoložljive prvine poslovnega procesa in njihovo trošenje ter nastajanje poslovnih učinkov. V poslovodnem računovodstvu ne nastajajo posebne poslovne knjige, temveč se uporabljajo tiste iz finančnega računovodstva in stroškovnega računovodstva.

2.6. V finančnem računovodstvu se vodijo predvsem glavna knjiga ter nekatere analitične evidence in druge pomožne poslovne knjige. V stroškovnem računovodstvu pa nastaja večina analitičnih evidenc in drugih pomožnih poslovnih knjig.

2.7. Analitične evidence se nanašajo na primer na opredmetena osnovna sredstva, material, opravljeno delo, nastajajočo proizvodnjo, proizvode in trgovsko blago ter lahko poleg podatkov, izraženih v denarni merski enoti, vsebujejo tudi podatke, izražene v nedenarnih merskih enotah, pa tudi na terjatve, dolgove in finančne naložbe. O vodenju posameznih vrst analitičnih evidenc se odloči organizacija sama glede na potrebe, organiziranost pa tudi morebitne zunanje predpise.

2.8. Glavna knjiga se vodi po načelu dvostavnega knjigovodstva.

b) Urejanje kontov v poslovnih knjigah

2.9. V denarni merski enoti izražene gospodarske kategorije, ki se spremljajo v finančnem računovodstvu in stroškovnem računovodstvu, so urejajo po kontih. Kontni načrt se lahko nanaša na glavno knjigo ali pomožne poslovne

knjige, uporablja pa se ne samo pri knjigovodenju, temveč tudi pri računovodskem predračunavanju, računovodskem nadziranju in računovodskem analiziranju.

2.10. Kontni načrt za glavno knjigo se zasnuje na kontnem okviru, ki ga v okviru zakonskih pooblastil predpiše Slovenski inštitut za revizijo, da bi bila osnovna razporeditev kontov pri vseh organizacijah enotna. Organizacija ga lahko razčleni za svoje potrebe.

Kontni načrt obsega pregled kontov glavne knjige, in to bilančnega in zunajbilančnega dela. Za vsak konto se navedejo označevalni znak (šifra), ime in vsebina. Označevalni znaki se določajo na podlagi desetiškega označevanja (od 0 do 9):

- razredi kontov od 0 do 9,
- skupine kontov od 00 do 99,
- temeljni konti od 000 do 999,
- razčlenitveni (analitični) konti od 0000 do 9999 in tako naprej.

Ime konta v kontnem načrtu organizacije mora biti jedrnato in natančno, tako da jasno izraža njegovo vsebino; tudi razčlenjeni deli konta morajo imeti ustrezna imena iz bilance stanja in izkaza poslovnega izida ter glede na potrebe organizacije.

2.11. Konti iz kontnega načrta organizacije morajo biti skladni s predpisanim kontnim okvirom in omogočati neposredno vnašanje v postavke bilance stanja in izkaza poslovnega izida, njihovo podrobnejše razčlenjevanje ali spremljanje vpisov na njih pa tudi vnašanje v izkaz gibanja kapitala in izkaz denarnih tokov. Kontni okvir pa ne vsebuje posebnih kontov, ki bi omogočali neposredno razvidovanje postavk izkaza denarnih tokov.

2.12. Organizacija vodi poslovne knjige po kontnem načrtu, ki ga za svoje potrebe izdela sama na podlagi ustreznega kontnega okvira. Organizacija lahko pri zasnovi lastnega kontnega načrta izhaja iz priporočenega enotnega kontnega načrta ki ga je izdal Slovenski inštitut za revizijo.

c) Vpisovanje v poslovne knjige

2.13. Vodenje glavne knjige je obvezno, vodenje pomožnih poslovnih knjig pa samo, če se verodostojni podatki, ki se po navadi dobivajo na podlagi pomožnih knjig, ne zagotavljajo drugače. Vodenje poslovnih knjig se lahko zaupa drugi strokovno usposobljeni pravni ali fizični osebi. Vpisi v poslovne knjige morajo biti opravljeni na podlagi verodostojnih knjigovodskih listin brez pobotanj gospodarskih kategorij, glavna knjiga pa mora kazati finančni položaj organizacije in njen poslovni izid.

Poslovne knjige se za organizacije, ki so ustanovljene po predpisih v Republiki Sloveniji, vodijo v slovenščini in v evrih.

Če se poslovne knjige poslovne enote slovenske organizacije v tujini vodijo v tujini, se poročajoči slovenski organizaciji podatki iz teh knjig dostavljajo vsaj na zadnji dan poslovnega leta. Najmanjši obseg teh podatkov je enak obsegu, ki ustreza postavkam računovodskih izkazov po SRS-jih. Če se SRS-ji in predpisi države, v kateri je poslovna enota, razlikujejo, se postavke, ki se vnašajo v poslovne knjige poročajoče organizacije, prevedejo in izkazujejo v skladu s SRS-ji. Zneski v tujih valutah se preračunajo v evre po referenčnem tečaju Evropske centralne banke, iz utemeljenih razlogov pa se pri terjatvah in dolgovih lahko uporabi tudi ustrezni tečaj poslovne banke, na zadnji dan obdobja, za katero se dostavljajo podatki.

Vpisi v poslovne knjige si morajo slediti po časovnem zaporedju ter biti urejeni, popolni, pravilni in sprotni.

Pred ponovno (pravilno) knjižbo je treba napačne knjižbe in zneske ustrezno razveljaviti. Razveljavitev se lahko izvede izključno na sledljiv način, tako da sta po spremembi razvidna prvotni vpis ter vpis popravka. Računalniški programi, ki na kakršenkoli način dovolijo brisanje že izvedenih knjiženj brez ustrezne revizijske sledi, niso v skladu s Pravili skrbnega računovodenja.

2.14. Glavna knjiga je lahko enotna ali pa sestavljena iz več knjig za posamezne skupine kontov. V glavno knjigo se knjižijo vsi poslovni dogodki, tudi tisti, ki so predmet zunajbilančnega razvida. Glavna knjiga omogoča kontroliranje knjiženih postavk po enačbi vsota postavk v breme je enaka vsoti postavk v dobro. S tem prispeva k zanesljivosti glavne knjige kot vira podatkov za pripravljanje bilance stanja in izkaza poslovnega izida pa tudi posameznih knjigovodskih informacij.

V računalniško vodene poslovne knjige se vnašajo knjigovodski podatki o poslovnih dogodkih po časovnem zaporedju in shranjujejo v datotekah (računalniški dnevnik). V takšnih okoliščinah je lahko glavna knjiga združena s pomožnimi knjigami, če so vpisi enkratni. Izviren vpis v računalniški dnevnik lahko v nekaterih okoliščinah nadomesti knjigovodsko listino na papirju. Organizacija v svojem splošnem aktu določi, kdaj se računalniški dnevnik natisne. Upošteva se, da je računalniški dnevnik natisnjen tudi, če je izpisan v elektronski obliki in shranjen v skladu z ustreznimi pravili arhiviranja.

2.15. V tistem delu glavne knjige, ki obsega postavke bilance stanja in izkaza poslovnega izida, se obdelujejo in hranijo podatki, ki ob poslovnih dogodkih kakovostno in količinsko spreminjajo postavke sredstev, obveznosti do njihovih virov, prihodkov in odhodkov. Predmet knjigovodenja so podatki o poslovnih dogodkih,

- ki so se zgodili v preteklem poslovanju;
- katerih učinke je mogoče izraziti v denarni merski enoti;

– ki so povzročili spremembe postavk sredstev, obveznosti do njihovih virov, prihodkov in odhodkov;
– ki so izkazani v verodostojnih knjigovodskih listinah.

V zunajbilančni razvid glavne knjige se zajemajo poslovni dogodki, ki ne vplivajo neposredno na postavke v bilanci stanja in/ali izkazu poslovnega izida, so pa pomembni za ocenjevanje uporabljanja tujih sredstev in za ocenjevanje pogojnih obveznosti in sredstev ter kontroliranje poslovnih procesov in informiranje. Postavke v zunajbilančnem razvidu glavne knjige lahko ob prihodnjih poslovnih dogodkih ugasnejo ali pridobijo novo kakovost ter celo vplivajo na postavke v bilanci stanja in izkazu poslovnega izida.

Poslovni dogodki, zajeti v zunajbilančnem razvidu, ob nastanku ne vplivajo na postavke v bilanci stanja in/ali izkazu poslovnega izida. Kljub temu jih je treba izkazovati v verodostojnih knjigovodskih listinah. Postavke zunajbilančnega razvida se vnašajo v bilanco stanja, vendar za seštevkom bilančnih postavk.

2.16. Oblika glavne knjige je odvisna od tehnike in metode vnašanja knjigovodskih podatkov vanjo.

Pri računalniškem vodenju glavne knjige se uporabljajo preverjeni računalniški programi, ki onemogočajo naknadno brisanje in spreminjanje že potrjenih vnosov v poslovne knjige. Knjigovodski podatki, vneseni v računalniški dnevnik, se razvrščajo v ustrezne konte v datotekah. Podatki se vnašajo v glavno knjigo z enega ali več krajev, na katerih nastajajo poslovni dogodki. Če se vnašajo na več krajih, mora računalniški program zagotoviti prepoznavanje knjigovodskih listin in odgovornih oseb. Računalniško vodena glavna knjiga mora kadarkoli omogočati ustrezno revizijsko sled, ki omogoča naknadno kontroliranje knjiženja, pa tudi prikaz kateregakoli konta in/ali celotne glavne knjige na zaslonu oziroma odtis na papirju.

2.17. Organizacija v svojem splošnem aktu opredeli način vodenja pomožnih poslovnih knjig. Vsak začetni vnos v računalniško vodene pomožne poslovne knjige mora biti hkrati podprt z verodostojno knjigovodsko listino, vključno z listinami v elektronski obliki in elektronko prejetimi listinami, nato pa se podatki obravnavajo samodejno, brez ročnega poseganja. Podatki se lahko vnašajo v pomožno poslovno knjigo z enega ali več krajev. Vnašajo se hkrati v analitične evidence in na konte glavne knjige. Računalniško vodene pomožne poslovne knjige morajo kadarkoli omogočati kontroliranje knjiženja in sprotno usklajevanje z ustreznimi konti glavne knjige pa tudi prikaz kateregakoli konta in/ali celotne pomožne knjige na zaslonu oziroma odtis na papirju.

Posebna blagajniška knjiga in register opredmetenih osnovnih sredstev se vodita ločeno ne glede na druge analitične evidence.

2.18. Poslovne knjige se odprejo in zaključijo vsako poslovno leto. Glavna knjiga se odpre za postavke sredstev in obveznosti do njihovih virov na podlagi začetne bilance stanja proučevanega poslovnega leta, ki je enaka končni bilanci stanja prejšnjega poslovnega leta. Postavke sredstev in obveznosti do njihovih virov, ki jih v začetni bilanci stanja ni, se odprejo v glavni knjigi med letom ob nastankih poslovnih dogodkov, zaradi katerih se pojavijo, in na podlagi ustreznih knjigovodskih listin. To velja tudi za odpiranje kontov stroškov, odhodkov, prihodkov in poslovnega izida.

Pomožne poslovne knjige se odprejo z vnosom končnih stanj analitičnih kontov pomožnih knjig iz preteklega poslovnega leta. Med letom se odpirajo novi analitični konti na podlagi knjigovodskih listin o poslovnih dogodkih. Izjeme so register opredmetenih osnovnih sredstev in analitični konti opredmetenih osnovnih sredstev, katerih odpiranje in zapiranje nista vezani na poslovno leto. Te poslovne knjige so odprte in se vodijo, dokler obstajajo v organizaciji opredmetena osnovna sredstva.

Po vseh knjiženjih za poslovno leto in kontroliranju izkazanih stanj se poslovne knjige zaključijo tako, da niso mogoča nikakršna knjiženja več oziroma da vnesenih podatkov ni mogoče spreminjati.

č) Hramba poslovnih knjig

2.19. Organizacija v svojem splošnem aktu opredeli način hrambe poslovnih knjig.

Po reviziji letnih računovodskih izkazov, če je predpisana, oziroma po sprejetju letnih računovodskih izkazov se poslovne knjige, ustrezno urejene in zaključene, arhivirajo. Glavna knjiga se praviloma hrani trajno. Organizacija pa lahko ob upoštevanju ustreznih predpisov sama določi, ali bo poslovne knjige hranila v papirni obliki ali na elektronskem oziroma mikrografskem nosilcu.

C. Opredelitev ključnih pojmov

2.20. V teh pravilih je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in opredeliti.

a) **Glavna knjiga** vsebuje konte postavk sredstev, obveznosti do njihovih virov, prihodkov in odhodkov ter zunajbilančnega razvida. Za nekatere postavke se vodijo temeljni konti in konti popravkov, če tako določajo SRS-ji.

b) **Dnevnik knjiženja** je razvid, v katerem se podatki vodijo po časovnem zaporedju.

c) **Pomožne poslovne knjige** so analitične evidence in druge pomožne knjige.

č) **Razveljavitev knjižbe (storno)** se opravi v poslovnih knjigah praviloma tako, da se napačna knjižba na isti strani konta najprej izniči z enakim zneskom, nato pa se knjiži pravilni znesek na pravih kontih (da se doseže pravilen promet na ustreznih kontih).

d) **Analitične evidence** vsebujejo razčlenitvene konte, ki pojasnjujejo temeljne konte glavne knjige, na primer register opredmetenih osnovnih sredstev, materiala, proizvodov, kupcev, dobaviteljev in tako naprej.

e) **Druge pomožne poslovne knjige** praviloma dopolnjujejo konte glavne knjige; mednje na primer lahko štejemo blagajniško knjigo, knjigo prejetih računov, knjigo zapadlosti menic v plačilo, knjigo delničarskih vlog in druge knjige po potrebah organizacije.

Č. Pojasnila

2.21. Poslovne knjige so razvidi, ki zagotavljajo podatke za pridobivanje informacij o stanju in gibanju sredstev in obveznosti do njihovih virov, stroških, odhodkih in prihodkih, prejemkih in izdatkih ter poslovnem izidu in finančnem položaju. Vanje se po načelih urejenosti in sprotnosti vnašajo začetna stanja in spremembe, ki jih povzročajo poslovni dogodki. Pri tem se lahko uporabljajo različne metode in tehnične naprave, ki pa morajo omogočati kontroliranje vnašanja, hrambe in uporabljanja podatkov. Način vodenja mora poslovnim knjigam zagotavljati naravo in pravno moč javnih listin.

2.22. Vnosi v glavno knjigo in pomožne knjige morajo biti izvedeni tako, da so razvidni časovno zaporedje vpisov poslovnih dogodkov v poslovne knjige (dnevnik knjiženja) in spremembe sredstev in obveznosti do njihovih virov, združene po ustreznih kontih.

Organizacija lahko glavno knjigo nadomesti s temeljnima poslovnima knjigama, v katerih hkrati spremlja spremembe sredstev in obveznosti do njihovih virov, prihodkov in odhodkov, združene po posameznih kontih (kartice kontov) in po časovnem zaporedju vpisov poslovnih dogodkov v poslovne knjige (dnevnik knjiženja). Zagotavljanje podatkov glavne knjige s temeljnima poslovnima knjigama organizacija opredeli v svojem splošnem aktu.

Pri računalniškem knjiženju zagotavlja računalniški program pregled po časovnem zaporedju vpisov in pregled po posameznih kontih kot tudi pregled glavne knjige in pomožnih knjig. Pri ročnem in polsamodejnem knjiženju pa je treba vnašati spremembe posebej v glavno knjigo in posebej v ustrezno pomožno poslovno knjigo.

2.23. Na podlagi kontnega okvira organizacija samostojno oblikuje svoj kontni načrt. Vanj zajame s standardi predvidene postavke za bilanco stanja in izkaz poslovnega izida, razčlenjene po svojih potrebah, pri tem pa upošteva tudi svoj organizacijski sestav ter predvidene potrebe po računovodskih podatkih in informacijah tudi za sestavne dele organizacije.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

2.24. Ta pravila je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 11. decembra 2015. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, jih začnejo uporabljati 1. januarja 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe teh pravil prenehajo uporabljati SRS 22 – Poslovne knjige (2006).

SLOVENSKI INŠTITUT za REVIZIJO

Pravila skrbnega računovodenja 3 (2016)
STROŠKI PO VRSTAH, MESTIH IN NOSILCIH

A. Uvod

Ta pravila se uporabljajo pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju stroškov v stroškovnem računovodstvu. Izidi se lahko uporabljajo v finančnem računovodstvu in pri sestavljanju računovodskih izkazov za potrebe zunanjega poročanja. Obdelujejo:

a) razvrščanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih;
b) pripoznavanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih;
c) začetno računovodsko merjenje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih;
č) prevrednotovanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih;
d) razkrivanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih.

Ta pravila se opirajo na splošno računovodsko teorijo ter so povezana predvsem s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 1 in 2, 12 do 14 in 21.

Pravila (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvijo ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) in Uvodom v Slovenske računovodske standarde ter Okvirom SRS (2016).

B. Pravila

a) Razvrščanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih

3.1. V finančnem računovodstvu se stroški ob začetnem pripoznanju razčlenjujejo po izvirnih vrstah na a) stroške materiala; b) stroške storitev; c) stroške amortizacije; č) stroške dela; d) stroške dajatev, ki so neodvisne od poslovnega izida in niso vezane na stroške od a) do č); lahko pa tudi na e) finančne stroške. Med stroški ni izgub zaradi oslabitve ali prevrednotenja sredstev, ki se obravnavajo kot prevrednotovalni odhodki in dopolnjujejo redne odhodke. Vstopni davek na dodano vrednost, ki ga organizacija uveljavi za znižanje davčne obveznosti, se ne šteje kot strošek dajatev, vstopni davek na dodano vrednost, ki ga organizacija ne uveljavi, ali druge dajatve, ki se obračunajo skupaj s stroškom, pa povečujejo posamezno izvirno vrsto stroška.

3.2. Stroški po izvirnih vrstah se razporejajo po stroškovnih mestih, ki omogočajo najmanj ločeno spremljanje stroškov proizvajanja, stroškov nakupovanja, stroškov prodajanja in stroškov splošnih dejavnosti pa tudi kasnejše ločeno ugotavljanje stroškov po področnih in območnih odsekih ter odhodkov, ki se nanašajo na ustavljeno poslovanje. Število stroškovnih mest v organizaciji je treba prilagoditi njeni velikosti, organiziranosti, posebnosti proizvajanja oziroma poslovanja, uporabljeni metodi razporejanja stroškov po poslovnih učinkih in oblikam kontroliranja. Pri oblikovanju stroškovnih mest je treba upoštevati popolno razporeditev stroškov, ki odpadejo na posamezne poslovne učinke, ter zagotoviti pregled gibanja stroškov na ožjih področjih odgovornosti za njihovo nastajanje in za potek poslovnega procesa. Upoštevanje finančnih stroškov pri takšnem razporejanju je odvisno od odločitev v organizaciji.

3.3. Stroški po izvirnih vrstah so glede na zamišljena stroškovna mesta lahko neposredni ali posredni stroški teh stroškovnih mest, ki pa jih nanje na podlagi izvirnih listin še ni mogoče razporediti. Stroški, ki se zberejo na različnih stroškovnih mestih, so že stroški po namenskih (funkcionalnih) skupinah.

3.4. Stroški po izvirnih vrstah se razporejajo po stroškovnih nosilcih. Število stroškovnih nosilcev mora organizacija prilagoditi glede na to, ali se ukvarja z množinsko oziroma procesno dejavnostjo ali nasprotno z nizno (serijsko) oziroma posamično dejavnostjo po naročilih. Stroški po namenskih (funkcionalnih) skupinah so lahko neposredni ali posredni stroški posameznih stroškovnih nosilcev. Upoštevanje finančnih stroškov pri takšnem razporejanju je odvisno od odločitev v organizaciji, oziroma kadar gre za razporejanje stroškov za potrebe finančnega računovodstva, tudi od rešitev v SRS 4.

3.5. Da se olajša načrtovanje in kasnejše proučevanje stroškov po izvirnih vrstah, lahko organizacija sklene, da jih bo, potem ko so razporejeni po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih, razčlenila še na njihov stalni in spremenljivi del.

3.6. Pri oblikovanju stroškovnih mest in stroškovnih nosilcev je treba upoštevati zahteve, ki se pojavljajo pri ugotavljanju poslovnega izida po področnih in območnih odsekih.

b) Pripoznavanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih

3.7. Stroški se pripoznavajo po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih glede na to, kje in zakaj se pojavljajo.

3.8. Neposredni stroški nabave se pripoznavajo v povečani nabavni vrednosti zalog oziroma opredmetenih osnovnih sredstvih ali neopredmetenih sred-

stvih in se zato ne obravnavajo v teh pravilih. Neposredni stroški prodaje se pripoznavajo izključno pri prodanih količinah proizvodov, trgovskega blaga in opravljenih storitev.

3.9. Vsi drugi stroški se pripoznavajo po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih najmanj glede na potrebe, ki izhajajo iz izbranih metod vrednotenja nedokončane proizvodnje in zalog proizvodov, ter oblikovanje področnih in območnih odsekov oziroma ustavljenega dela poslovanja.

c) Začetno računovodsko merjenje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih

3.10. Neposredni stroški posameznega končnega stroškovnega nosilca so lahko že stroški posamezne izvirne vrste (na primer neposredni stroški materiala ali neposredni stroški dela) ali pa so stroški kakega začasnega poslovnega učinka na kakem prehodnem stroškovnem mestu, ki je neposredno vključeno v nastajanje končnega stroškovnega nosilca, zato je pri njem potreba po ločenem obravnavanju posrednih stroškov bistveno manjša. Takšne možne rešitve v stroškovnem računovodstvu pa niso odločilne za potrebe finančnega računovodstva in pri sestavljanju računovodskih izkazov za zunanje potrebe.

3.11. Glede na potrebe stroškovnega računovodstva je mogoče na poslovne učinke kot stroškovne nosilce obračunskega obdobja razporediti vse stroške (razen neposrednih stroškov nabave), stroške, ki se vključujejo v zoženo lastno ceno, samo proizvajalne stroške v širšem ali ožjem pomenu ali samo spremenljivi del proizvajalnih stroškov. Izbira metode vključevanja stroškov v poslovne učinke obračunskega obdobja je odvisna od tega, ali je namen kalkuliranja dobiti podlago za vrednotenje zalog proizvodov oziroma nedokončane proizvodnje ali nasprotno podlago za postavljanje ali presojanje prodajnih cen oziroma druge poslovne odločitve.

3.12. Poleg potrebe po razporejanju poslovnih stroškov od a) do č) iz PSR 3.1. na stroškovne nosilce se včasih pojavi notranja potreba tudi po razporejanju finančnih stroškov iz točke e) PSR 3.1. konkretno obračunanih obresti; odločitev o tem je prepuščena organizaciji.

3.13. Sestavine kalkulacije lastne cene stroškovnega nosilca pri nizni (serijski) oziroma posamični dejavnosti po naročilu so:

a) neposredni stroški materiala;
b) neposredni stroški dela;
c) drugi neposredni stroški;
č) posredni proizvajalni stroški v ožjem pomenu (stroški ustvarjanja učinkov);
d) posredni stroški nakupovanja;

e) posredni stroški prodajanja;
f) posredni stroški splošnih dejavnosti;
g) posredni finančni stroški;
h) neposredni stroški prodaje.

Stroški amortizacije so zajeti med posredne stroške posamezne namenske (funkcionalne) skupine ali pa med druge neposredne stroške. Pri trgovinski dejavnosti se s sestavino a) razume nabavna vrednost trgovskega blaga, sestavine od b) do h) pa se lahko združijo v stroške trgovanja.

3.14. Pri vrednotenju poslovnih učinkov po lastni ceni, zoženi za obresti, se iz kalkulacije v duhu PSR 3.13. izključita sestavini g) in h), pri vrednotenju poslovnih učinkov po proizvajalnih stroških v širšem pomenu se izključijo sestavine od e) do h), pri vrednotenju poslovnih učinkov po proizvajalnih stroških v ožjem pomenu se izključijo sestavine od d) do h), pri vrednotenju poslovnih učinkov po spremenljivih stroških pa se izključi stalni del sestavin od b) do g); zanemari se tudi sestavina h), če se tako ugotavlja vrednost obstoječih zalog.

3.15. Kalkulacija stroškov po PSR 3.12. oziroma 3.13. je lahko predračunska kalkulacija na podlagi načrtovanih velikosti ali pa obračunska kalkulacija na podlagi uresničenih velikosti. Za potrebe nekaterih poslovnih odločitev se kot posebna sestavina upoštevajo v kalkulacijah tudi oportunitetni (stroški neizrabljene priložnosti) ali drugi stroški, ki sicer niso neposredno izkazani v knjigovodskih razvidih.

3.16. Ocenjeni stroški se uporabljajo tako pri načrtovanju stroškov kakor v nekaterih primerih zajemanja med uresničene stroške (na primer kot vračunani stroški kala in loma). Standardni stroški pa so predvsem izhodišče za razčlenjevanje odmika uresničenih stroškov od njih. Ocenjeni in standardni stroški se lahko nanašajo na količinsko enoto poslovnega učinka ali na celotno dejavnost obračunskega obdobja.

č) Prevrednotovanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih

3.17. Med stroški v poslovnih razvidih se ne pojavljajo prevrednotovalni poslovni odhodki v zvezi z oslabitvijo opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih sredstev in v zvezi s prevrednotenjem zalog in terjatev na njihovo nižjo čisto iztržljivo oziroma udenarljivo vrednost. Če bi se podobno kot obresti zaradi popolnejšega izračuna zajeli mednje, bi se lahko na podlagi ocenjenega zneska obravnavali kot posredni proizvajalni stroški (razen odpisa terjatev) ali posredni stroški prodaje (odpis terjatev) pa tudi kot posebna postavka, podobno kot obresti. Takšna postavka se lahko imenuje posredni stroški poslovnih odpisov.

3.18. Prevrednotovalni odhodki v zvezi s prevrednotenjem finančnih naložb se ne obravnavajo kot poslovni odhodki ter se zato tudi ne upoštevajo enako kot tisti, ki so obravnavani v PSR 3.17.

d) Razkrivanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih

3.19. Ker so vprašanja, ki jih obravnavajo ta pravila, v veliki meri povezana s poslovnimi skrivnostmi, se razkrivajo le metode, po katerih so ugotovljeni stroški, ki so podlaga tako za vrednotenje zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje kakor za ugotavljanje stroškov po področnih in območnih odsekih ter pri tistem delu organizacije, kjer se poslovanje ustavlja.

C. Opredelitev ključnih pojmov

3.20. V teh pravilih je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in opredeliti.

a) **Stroški materiala** so izvirni stroški kupljenega materiala, ki se neposredno porablja pri ustvarjanju poslovnih učinkov (neposredni stroški materiala), pa tudi stroški materiala, ki nimajo take narave in so zajeti v ustrezne namenske (funkcionalne) skupine posrednih stroškov. V prvo podskupino spadajo stroški surovin, drugih materialov in kupljenih delov ter polproizvodov, katerih porabo je mogoče povezovati z ustvarjanjem poslovnih učinkov. V drugo skupino spadajo stroški pomožnega materiala za vzdrževanje opredmetenih osnovnih sredstev, razen kadar gre za naknadna vlaganja v opredmetena osnovna sredstva, drobnega inventarja, katerega doba koristnosti ne presega leta dni in katerega posamična vrednost ne presega vrednosti 500 evrov, nadomestnih delov za servisiranje proizvodov po njihovi prodaji, pisarniškega materiala, strokovne literature in drugega. S stroški materiala so mišljeni tudi vračunani stroški kala, razsipa, okvar in loma. V duhu SRS 12 se pri teh stroških upoštevajo cene v obdobju, v katerem pride do potroškov.

V širšem pomenu je s stroški materiala izenačena tudi nabavna vrednost prodanega trgovskega blaga in materiala.

b) **Stroški storitev** so izvirni stroški kupljenih storitev, ki so neposredno potrebne pri nastajanju poslovnih učinkov (stroški neposrednih storitev), pa tudi stroški storitev, ki nimajo take narave in so zajeti v ustrezne namenske (funkcionalne) skupine posrednih stroškov. V prvo skupino spadajo predvsem stroški storitev pri izdelovanju proizvodov, v drugo pa predvsem prevoznih storitev, storitev za vzdrževanje, sejemskih storitev, reklamnih storitev, reprezentance, zavarovalnih premij, plačilnega prometa in drugih bančnih storitev (razen

obresti), najemnin, svetovalnih storitev, službenih potovanj in podobnih storitev.

c) **Stroški amortizacije** so izvirni stroški, ki so povezani s strogo doslednim prenašanjem vrednosti amortizirljivih opredmetenih osnovnih sredstev in amortizirljivih neopredmetenih sredstev v duhu SRS 1; izjemoma se lahko obravnavajo kot neposredni stroški pri nastajanju posameznih poslovnih učinkov, v večini primerov pa nimajo take narave in spadajo v ustrezne namenske (funkcionalne) skupine posrednih stroškov. Obračunavajo se po cenah, veljavnih v obračunskem obdobju.

č) **Stroški dela** so izvirni stroški, ki se nanašajo na obračunane plače in podobne zneske, v kosmatih velikostih pa tudi na dajatve, ki se obračunavajo od te osnove in niso sestavni del kosmatih zneskov. Podrobnosti določa SRS 13. Ti stroški lahko neposredno bremenijo ustvarjanje poslovnih učinkov (stroški neposrednega dela) ali pa imajo naravo posrednih stroškov in so zajeti v ustrezne namenske (funkcionalne) skupine posrednih stroškov.

d) **Finančni stroški** so v glavnem stroški danih obresti.

e) **Drugi neposredni stroški kot sestavina lastne cene** so vsi neposredni stroški stroškovnih nosilcev, ki niso neposredni stroški materiala ali neposredni stroški dela; med njimi so lahko poleg izvirnih stroškov tudi stroški lastnih polproizvodov oziroma delov. Od odločitve v organizaciji je odvisno, ali se bodo za notranje potrebe tako obravnavali tudi stroški začasnih stroškovnih nosilcev, ki se nanašajo na notranje storitve proizvajalne, nakupne oziroma prodajne službe ali splošnih dejavnosti pri obračunavanju stroškov na podlagi sestavin dejavnosti (procesov); vendar je treba pri primerjavah organizacij tako ugotovljene stroške končnih stroškovnih nosilcev predstavljati kot posredne stroške ne glede na način njihovega ugotavljanja.

f) **Stroškovno mesto** je namensko, prostorsko ali stvarno zaokrožen del organizacije, na katerem ali v zvezi s katerim se pri poslovanju pojavljajo stroški, ki jih je mogoče razporejati na posamezne začasne ali končne stroškovne nosilce in je zanje nekdo odgovoren.

g) **Mesto odgovornosti** je mesto v hierarhičnem organizacijskem ustroju; zaseda ga nosilec odgovornosti, ki ne odgovarja samo za stroške, nastale na tem mestu odgovornosti, temveč tudi za stroške, nastale na podrejenih mestih odgovornosti.

h) **Stroškovni nosilec** je poslovni učinek, zaradi katerega se pojavijo stroški in s katerim jih je treba tudi povezovati. Stroškovni nosilec je lahko celotna količina istovrstnih ali sorodnih poslovnih učinkov obračunskega obdobja oziroma niz poslovnih učinkov obračunskega obdobja, posamezni poslovni učinek ali del poslovnega učinka. Po-

slovni učinki, namenjeni prodaji ali vključevanju med osnovna sredstva iste organizacije, so končni stroškovni nosilci. Poslovni učinki, namenjeni ustvarjanju končnih poslovnih učinkov (npr. polproizvodi, sestavni deli, različne notranje storitve itd.), pa so začasni stroškovni nosilci.

i) **Dodatni stroški zaradi povečanja dejavnosti** so spremenljivi stroški in razlika v stalnih stroških zaradi prehoda na novo raven obsega dejavnosti.

j) **Oportunitetni stroški** (stroški neizrabljene priložnosti) izražajo vrednost izgubljene priložnosti, ker ni bila sprejeta najboljša druga različica. Praviloma se merijo z žrtvovanim poslovnim izidom najboljše druge različice oziroma kot razlika med žrtvovanimi prihodki in izogibnimi stroški oziroma odhodki najboljše druge različice.

k) **Stopnja spremenljivosti stroškov** je razmerje med spremenljivim delom stroškov kake vrste in celotnim zneskom stroškov iste vrste pri določenem obsegu dejavnosti.

l) **Koeficient odzivnosti (reagibilnosti) stroškov** je razmerje med relativno spremembo stroškov in relativno spremembo obsega dejavnosti.

m) **Dejanski stroški** so zmnožki dejanskih potroškov in dejanskih cen, pri ocenjenih stroških pa so količine ali/in cene ocenjene.

n) **Standardni stroški** so zmnožki teoretično upravičenih potroškov in prav takih cen.

Č. Pojasnila

3.21. Stroški rezervacij niso samostojna izvirna vrsta stroška. Rezervacije so vnaprej vračunani stroški, ki so po svoji naravi praviloma stroški storitev ali stroški dela, obračunani za sedanje obveze, ki izhajajo iz obvezujočih preteklih dogodkov in se bodo po predvidevanjih poravnale v obdobju, ki ni z gotovostjo določeno, ter katerih zneske za njihovo poravnavo je mogoče zanesljivo oceniti.

3.22. Razčlenjevanje stroškov na stalni in spremenljivi del je ključnega pomena pri načrtovanju stroškov, čeprav razčlenjujemo stroške na stalni in spremenljivi del po različnih metodah na podlagi dejansko nastalih stroškov. Na stalni in spremenljivi del je mogoče razčleniti stroške posameznih izvirnih vrst ali posameznih namenskih (funkcionalnih) skupin, na primer neposredne stroške, posredne proizvajalne stroške, posredne stroške splošnih dejavnosti in druge. Posamezna izvirna vrsta stroškov ali posamezna skupina namensko (funkcionalno) povezanih stroškov ima lahko izključno spremenljivo naravo, izključno stalno naravo ali pa mešano nara-

vo, ki je najpogostejša. Narava se označuje s stopnjami spremenljivosti stroškov (variatorji), pri čemer pomeni stopnja 1 popolno spremenljivost stroškov, stopnja 0 popolno stalnost stroškov, stopnja med 0 in 1 pa mešano spremenljivost oziroma stalnost stroškov. Pri nekaterih vrstah stroškov ali namensko (funkcionalno) povezanih stroških je stopnja spremenljivosti odvisna od obsega poslovanja in se lahko spreminja zaradi sprememb tega obsega v sicer nespremenjenih okoliščinah.

Spremenljivi (variabilni) stroški se praviloma pojmujejo kot sorazmerni (proporcionalni) stroški, stalni (fiksni) stroški pa kot neomejeno (absolutno) stalni stroški, vendar je treba pri takem razmejevanju upoštevati tudi odmike od tega pravila. Nekateri spremenljivi stroški se zaradi zmanjšanja obsega poslovanja lahko vsaj začasno spremenijo v stalne.

3.23. Razčlenjevanje stroškov na stalne in spremenljive predpostavlja njihovo obnašanje pri nespremenjenih cen. Zaradi tega je treba podatke o stroških iz preteklih obdobij pred razčlenjevanjem izraziti s posamičnimi cenami v enem od teh obdobij. Pri ugotavljanju stalnega dela stroškov je treba paziti na zneske, ki so bili morda v posameznih obdobjih posledica tedanjih posebnih odločitev (na primer reklame) in niso povezani z opredelitvijo tedanjih zmogljivosti. Zaradi tega je stalne stroške bolje imenovati stroški obdobja, in ne stroški zmogljivosti. Spremenljivi stroški so, nasprotno, v vsakem primeru stroški ustvarjanja poslovnih učinkov in jih ni, če ni take dejavnosti.

3.24. Pri razčlenjevanju stroškov si lahko pomagamo z izkustvenimi metodami: z metodo ocenjenega razmerja med stalnim oziroma spremenljivim delom ter celoto, metodo ocenjenih stopenj spremenljivosti stroškov in drugimi metodami. Če razpolagamo z več podatki iz preteklosti, si lahko pomagamo z nekaterimi matematičnimi metodami: z metodo izračuna- vanja koeficientov spremenljivosti, metodo računske interpolacije, meto- do dodatnih stroškov, grafično metodo, metodo regresijskih enačb. Pogoji, ki jih je treba izpolniti za uporabo matematičnih metod (in predpostavke, na katerih temeljijo), so:

a) v stroških pri različnih obsegih dejavnosti se upoštevajo stalne cene prvin poslovnega procesa;
b) celotni stalni stroški pri opazovanih različnih obsegih dejavnosti se ne razlikujejo;
c) celotni spremenljivi stroški se spreminjajo sorazmerno z obsegom.

Na podlagi razčlenitve stroškov na stalne in spremenljive je mogoče napovedovati njihovo gibanje pri različnih obsegih dejavnosti. Pri napovedovanju je treba upoštevati, da se zanesljivost takšnih napovedi zmanjšuje, bolj kot se oddaljujemo od obsegov, ki smo jih uporabili za razčlenitev stroškov na stalne in spremenljive.

3.25. Stroškovna mesta se pojavljajo v okviru temeljne, stranske in pomožne proizvajalne dejavnosti pa tudi v okviru dejavnosti nakupovanja, prodajanja in splošnih dejavnosti. Če je v okviru vsake od teh dejavnosti več stroškovnih mest, je treba razlikovati temeljna in splošna stroškovna mesta.

3.26. Uresničeni stroški se razporejajo po stroškovnih mestih na podlagi knjigovodskih listin o njihovem nastanku. Nekatere stroške je mogoče razporejati na stroškovna mesta neposredno na podlagi knjigovodskih listin, druge pa le na podlagi razdelilnikov stroškov. Kot razdelilniki lahko služijo drugi stvarni podatki (na primer za razdelitev stroškov amortizacije) ali pa so podlaga druga razmerja, ki so v vzročni povezavi s stroški.

3.27. Uresničene stroške, razporejene po stroškovnih mestih, in njihovo prehajanje z enega stroškovnega mesta na drugo je mogoče prikazati v obračunskem listu stroškov. Podobno je tudi načrtovane stroške mogoče prikazati v predračunskem listu stroškov. Iz prvega (obračunskega) lista stroškov so razvidni podatki o uresničenih količnikih dodatkov posrednih stroškov, iz drugega (predračunskega) pa o načrtovanih količnikih dodatkov posrednih stroškov.

3.28. Za ugotavljanje razmerij med medsebojno odvisnimi stroškovnimi mesti se uporabljajo metoda sistema enačb ali druge metode. Metoda sistema enačb, ki se uporablja pri razporejanju stroškov medsebojno odvisnih stroškovnih mest, temelji na postavljanju in reševanju linearnih enačb, ki jih je toliko, kolikor je stroškovnih mest. Vsaka enačba pokaže način, kako so celotni stroški posameznega stroškovnega mesta sestavljeni iz začetnih stroškov in določenega odstotka celotnih stroškov vsakega drugega stroškovnega mesta. Obstaja toliko enačb, kolikor je neznank, neznanke pa so vsote stroškov na posameznih stroškovnih mestih.

3.29. Razporejanje stroškov po mestih odgovornosti se razlikuje od njihovega razporejanja po stroškovnih mestih, ker se odgovornost za stroške zaradi hierarhičnega ustroja odgovornosti ne pojavlja na eni sami ravni. Zaradi tega mora nosilec odgovornosti na vsakem mestu odgovornosti poznati načrtovane in uresničene stroške, za katere je neposredno odgovoren, pa tudi stroške, ki se izvirno pojavljajo na podrejenih mestih in za katere so neposredno odgovorni nosilci odgovornosti na njih. Razlika je samo to, da so na vsakem mestu odgovornosti stroški prve skupine podrobno razčlenjeni, stroški druge skupine pa so predstavljeni zbirno po posameznih podrejenih mestih odgovornosti.

3.30. Pri množinski oziroma procesni dejavnosti se uporablja delitvena kalkulacija stroškov, ki upošteva dokončano in nedokončano količino na posameznih stopnjah proizvajanja, vključevanje materiala v proces in druge skupne stroške predelovanja po stopnjah, lahko pa tudi preračunava

poslovne učinke z enakovrednostnimi števili oziroma kako drugače, če poslovni učinki niso enotni. Pri nizni (serijski) oziroma posamični dejavnosti po naročilu se uporablja kalkulacija stroškov z dodatki, ki upošteva vse vrste neposrednih stroškov, količine dokončanih in nedokončanih proizvodov ter količnike dodatka posrednih stroškov posameznih vrst oziroma na posameznih stroškovnih mestih.

3.31. Če se na vse poslovne učinke kot stroškovne nosilce kakega obračunskega obdobja razporedijo vsi stroški tistega obdobja, se govori o ugotovitvi polne lastne cene količinske enote poslovnega učinka. Razlika med prodajno ceno in polno lastno ceno je dobiček te enote. Če se na vse poslovne učinke kot stroškovne nosilce obračunskega obdobja razporedijo vsi stroški tega obdobja razen obresti, se govori o ugotovitvi za obresti zožene lastne cene količinske enote. Razlika med prodajno ceno in za obresti zoženo lastno ceno je za obresti razširjeni dobiček te enote. Če se na vse poslovne učinke obračunskega obdobja razporedijo samo proizvajalni stroški, se govori o ugotovitvi proizvajalnih stroškov količinske enote poslovnega učinka. Razlika med prodajno ceno in proizvajalnimi stroški je kosmati dobiček enote poslovnega učinka. Če se na vse poslovne učinke obračunskega obdobja razporedijo samo spremenljivi stroški, se govori o obremenitvi količinske enote le s spremenljivimi stroški. Razlika med prodajno ceno in spremenljivimi stroški enote je prispevek za kritje, ki ga daje taka enota poslovnega učinka.

V prvih dveh primerih razporejanja je mogoče stroške prodajanja zajeti le med stroške, ki bremenijo prodane poslovne učinke; to pomeni, da ni mogoče govoriti o polni lastni ceni oziroma za obresti zoženi lastni ceni dokončanih, a še ne prodanih proizvodov ali nedokončane proizvodnje. Prav tako stroški obresti praviloma bremenijo le prodane količine, le da se pri ugotavljanju poslovnega izida v organizaciji kot celoti obravnavajo kot sestavni del finančnih odhodkov, in ne poslovnih odhodkov.

Vsi po stroškovnih nosilcih nerazporejeni stroški so takoj odhodki in vplivajo na poslovni izid v obračunskem obdobju, v katerem nastanejo; taki so torej pri metodi za obresti zožene lastne cene količinske enote po stroškovnih nosilcih nerazporejene obresti, pri metodi proizvajalnih stroškov v širšem pomenu stroški prodajanja in splošnih dejavnosti, pri metodi spremenljivih stroškov pa stalni stroški.

3.32. Standardni stroški se delijo na temeljne, sprotne, idealne, realne in normalne standardne stroške. Temeljni standardni stroški so določeni za daljše obdobje, ne glede na okoliščine poslovanja v posameznem obračunskem obdobju. Sprotni standardni stroški so določeni skladno z okoliščinami poslovanja v posameznem obračunskem obdobju. Idealni standardni stroški so določeni na podlagi idealnih razmer ter ne upoštevajo

slabosti ali ovir, ki jih je mogoče pričakovati v obračunskem obdobju in ki bi lahko hitro škodile nepristranskosti tako postavljenih standardov. Njihovo nasprotje so normalni standardni stroški, ki so postavljeni na podlagi normalnih razmer, to so pravzaprav razmere iz preteklosti z manjšimi spremembami. Pri določanju realnih standardnih stroškov pa se upoštevajo tako slabosti in ovire kot ugodnosti, ki se lahko pričakujejo oziroma po izkušnjah iz prejšnjih obračunskih obdobij tudi predvidijo. Povečini se uporabljajo sprotni in realni standardni stroški.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

3.33. Ta pravila je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 11. decembra 2015. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, jih začnejo uporabljati 1. januarja 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe teh pravil prenehajo uporabljati SRS 16 – Stroški po vrstah, mestih in nosilcih (2006).

SLOVENSKI INŠTITUT za REVIZIJO

Pravila skrbnega računovodenja 4 (2016)
VRSTE POSLOVNEGA IZIDA IN DENARNEGA IZIDA

A. Uvod

Ta pravila urejajo vrste poslovnega izida in denarnega izida. Uporabljajo se pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju dobička različnih vrst, čistega dobička in izgube ter denarnih izidov (čistih prejemkov/čistih izdatkov) različnih vrst. Obdeluje:

a) razvrščanje poslovnega izida in denarnega izida;
b) pripoznavanje poslovnega izida in denarnega izida;
c) začetno merjenje poslovnega izida in denarnega izida;
č) prevrednotovanje poslovnega izida in denarnega izida;
d) razkrivanje poslovnega izida in denarnega izida.

Povezan je predvsem s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 5, 9, od 12 do 16 in 21 ter Pravili skrbnega računovodenja (PSR) 3.

Pravila (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvijo ključnih pojmov (poglavjem C), pojasniloma (poglavjem Č) ter Uvodom v Slovenske računovodske standarde in Okvirom SRS (2016).

B. Pravila

a) Razvrščanje poslovnega izida in denarnega izida

4.1. Poslovni izid je razlika med prihodki in odhodki v obračunskem obdobju. V pridobitnih organizacijah je presežek prihodkov nad odhodki dobiček, presežek odhodkov nad prihodki pa izguba; v nepridobitnih organizacijah pa označujemo razliko med prihodki in odhodki le kot presežek prihodkov oziroma odhodkov.

Denarni izid je razlika med prejemki in izdatki v obračunskem obdobju.

4.2. Obstajajo temeljne in druge vrste poslovnega izida (dobička ali izgube). Temeljne vrste poslovnega izida so poslovni izid iz prodaje, poslovni izid iz poslovanja, poslovni izid iz rednega delovanja, celotni poslovni izid (celotni dobiček ali celotna izguba) in čisti poslovni izid (čisti dobiček ali čista izguba).

Druge vrste poslovnega izida so predvsem prispevek za kritje, kosmati poslovni izid (kosmati dobiček ali kosmata izguba) iz poslovanja, kosmati poslovni izid iz prodaje, celotni poslovni izid, povečan za amortizacijo in odhodke za obresti, poslovni izid iz poslovanja, zmanjšan za prilagojene

davke, celotni poslovni izid skupaj z odhodki za obresti, in dodana vrednost (dohodek). Pomembne so za notranje uporabnike, predvsem kot podatkovna podlaga za računovodsko analiziranje.

4.3. Obstajajo temeljne in druge vrste denarnega izida. Temeljne vrste denarnega izida so denarni izid iz prodaje, denarni izid iz poslovanja, denarni izid iz investiranja, denarni izid iz financiranja in celotni denarni izid.

4.4. Skladno z notranjimi in zunanjimi potrebami sta poslovni izid in denarni izid izbrane vrste razčlenjena še na poslovne izide oziroma denarne izide posameznih področnih in območnih odsekov oziroma drugih organizacijskih oblik.

b) Pripoznavanje poslovnega izida in denarnega izida

4.5. Poslovni izid se v knjigovodskih razvidih in računovodskih izkazih ugotavlja s primerjanjem ustreznih pripoznanih prihodkov in odhodkov.

4.6. Denarni izid se v knjigovodskih razvidih in računovodskih izkazih ugotavlja s primerjanjem ustreznih pripoznanih prejemkov in izdatkov. Presežek prejemkov nad izdatki je pozitiven, presežek izdatkov nad prejemki pa negativen denarni izid.

c) Začetno računovodsko merjenje poslovnega izida in denarnega izida

4.7. Poslovni izid (dobiček ali izguba) iz prodaje je razlika med prihodki od prodaje in odhodki za prodajo.

Poslovni izid (dobiček ali izguba) iz poslovanja je razlika med poslovnimi prihodki in poslovnimi odhodki; od poslovnega izida iz prodaje se razlikuje za preostale poslovne prihodke in poslovne odhodke, med katerimi so tudi prevrednotovalni poslovni prihodki in prevrednotovalni poslovni odhodki.

Poslovni izid (dobiček ali izguba) iz rednega delovanja je razlika med seštevkom poslovnih prihodkov in finančnih prihodkov ter seštevkom poslovnih odhodkov in finančnih odhodkov.

Celotni poslovni izid (celotni dobiček ali celotna izguba) je razlika med seštevkom vseh prihodkov in seštevkom vseh odhodkov.

Čisti poslovni izid (čisti dobiček ali čista izguba) je razlika med celotnim poslovnim izidom, obračunanim davkom iz dobička kot deležem države v njem in odloženimi davki. To je poslovni izid, s katerim je mogoče razpolagati po odbitku obračunanega davka ter po pribitku oziroma odbitku za obračunane odložene davke.

Celotni vseobsegajoči donos so spremembe kapitala v obdobju, razen tistih, ki so posledica poslov z lastniki. Vsebinsko ga lahko razdelimo na čisti poslovni izid obračunskega obdobja ter na drugi vseobsegajoči donos obračunskega obdobja. Celotni vseobsegajoči donos tako zajema:

a) čisti poslovni izid obračunskega obdobja;

b) spremembe revalorizacijskih rezerv iz prevrednotenja neopredmetenih sredstev;
c) spremembe rezerv, nastalih zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti pri finančnih sredstvih, razpoložljivih za prodajo;
č) dobičke in izgube, ki izhajajo iz prevedbe računovodskih izkazov organizacij v tujini (prevedbenih valutnih razlik);
d) druge sestavine vseobsegajočega donosa.

4.8. Prispevek za kritje kot razširjeni poslovni izid (dobiček ali izguba) iz prodaje je razlika med prihodki od prodaje in spremenljivimi stroški prodanih količin. Če ga zmanjšamo za stalne stroške v prodanih količinah in druge poslovne odhodke ter povečamo za druge poslovne prihodke, dobimo poslovni izid (dobiček ali izgubo) iz poslovanja. Lahko pa iz prispevka za kritje iz prodaje organizacije pokrivamo stalne stroške stopenjsko tako, da jih odštevamo postopoma v zaporedju od tistih, ki so neposredni na ravni posameznih proizvodov, preko neposrednih za višje ravni delovanja (npr. skupine proizvodov, stroškovna mesta, področje delovanja) do stalnih stroškov poslovanja, ki so neposredni le na ravni organizacije kot celote.

Kosmati poslovni izid od prodaje (kosmati dobiček ali kosmata izguba) je razlika med čistimi prihodki od prodaje in proizvajalnimi stroški prodanih proizvodov in storitev oziroma nabavno vrednostjo prodanega trgovskega blaga. Če ga povečamo za druge poslovne prihodke, dobimo kosmati poslovni izid iz poslovanja. Kosmati poslovni izid (kosmati dobiček ali kosmata izguba) iz poslovanja je razlika med poslovnimi prihodki ter proizvajalnimi stroški prodanih proizvodov in storitev skupaj z nabavno vrednostjo prodanega trgovskega blaga; na odhodkovni strani je zajet tudi ustrezni del prevrednotovalnih odhodkov. Z njim je treba pokriti še posredne stroške nakupovanja (če niso zajeti v proizvajalnih stroških), neposredne in posredne stroške prodajanja in posredne stroške splošnih služb, ki prav tako zajemajo tudi ustrezni del prevrednotovalnih odhodkov, šele razlika pa je poslovni izid iz poslovanja.

Celotni poslovni izid (celotni dobiček ali celotna izguba) skupaj z odhodki za obresti kot razširjeni celotni poslovni izid je razlika med seštevkom vseh prihodkov in seštevkom poslovnih, drugih in finančnih odhodkov, razen odhodkov za obresti.

Celotni poslovni izid, povečan za amortizacijo in odhodke za obresti (ali čisti poslovni izid, povečan za amortizacijo, odhodke za obresti in davke), je razlika med seštevkom vseh prihodkov in seštevkom odhodkov, razen amortizacije in odhodkov za obresti. Od poslovnega izida iz poslovanja, povečanega za amortizacijo, se tako opredeljen poslovni izid razlikuje za morebitne finančne in druge prihodke, druge odhodke ter tisti del finančnih odhodkov, ki se ne nanaša na obresti.

Poslovni izid iz poslovanja, zmanjšan za prilagojene davke, je razlika med poslovnimi prihodki in poslovnimi odhodki, zmanjšana za davke, izračunane na podlagi tako dobljene razlike.

Dodana vrednost (dohodek) je razlika med seštevkom vseh prihodkov in seštevkom vseh odhodkov razen plač in povračil, ki pripadajo zaposlenim v okviru poslovnih odhodkov, razen obresti in drugih nadomestil, ki pripadajo posojilodajalcem in kreditorjem v okviru odhodkov, ter razen davkov, ki pripadajo državi. To je poslovni izid, ki se deli:

a) zaposlenim s plačami in povračili;
b) posojilodajalcem in kreditorjem z obrestmi in drugimi nadomestili;
c) lastnikom z dividendami in drugimi vrstami nadomestil;
č) organizaciji z oblikovanjem rezerv in zadržanim čistim dobičkom;
d) državi z davki.

4.9. Denarni izid iz poslovanja je razlika med prejemki in izdatki pri poslovanju.

Denarni izid iz investiranja je razlika med prejemki od razpustitve investiranja in izdatki za investiranje.

Denarni izid iz financiranja je razlika med prejemki od financiranja in izdatki za financiranje.

Celotni denarni izid je razlika med vsemi prejemki in vsemi izdatki.

4.10. Pri ugotavljanju poslovnega izida ali denarnega izida po področjih in območjih delovanja oziroma drugih organizacijskih oblikah je treba omejiti podatke, ki so potrebni pri izračunu.

4.11. Posebna vrsta poslovnega izida (dobička ali izgube) v delniških družbah je tudi popravljeni čisti poslovni izid za navadne delnice. Od celotnega čistega poslovnega izida je manjši za del, ki pripada prednostnim delnicam ter popravljen še za učinek, ki ga povzročijo po plačilu davka vse morebitne dividende za potencialne (možnostne) navadne delnice, obresti, pripoznane v obračunskem obdobju za potencialne navadne delnice, in vse druge morebitne spremembe prihodkov ali odhodkov, izhajajoče iz zamenjave potencialnih navadnih delnic.

č) Prevrednotovanje poslovnega izida in denarnega izida

4.12. Poslovni izid (dobiček ali izguba) v vsakem primeru zajema zaradi prevrednotovalnih prihodkov in prevrednotovalnih odhodkov spremenjene prvotne knjigovodske vrednosti prihodkov in odhodkov, obračunane po običajnih metodah.

4.13. Poslovni izid (dobiček ali izguba) pred obdavčitvijo (celotni poslovni izid) je le računovodski poslovni izid, ki se praviloma razlikuje od obdavčljivega poslovnega izida (davčne osnove) v istem poslovnem letu in se ugotavlja v skladu z davčnimi predpisi. Nekatere razlike med računovodskim poslovnim izidom in obdavčljivim poslovnim izidom so stalne narave, ker se

lahko glede na davčne predpise zajemajo v davčno osnovo tudi postavke, ki se obravnavajo kot odhodki, ali ker se glede na davčne predpise davčna osnova zmanjšuje tudi za postavke, ki niso odhodki. Za prevrednotenje pa so pomembne začasne razlike, ko je obdavčljivi dobiček pripoznan v drugem poslovnem obdobju kot računovodski dobiček. Da bi bil čisti dobiček kljub temu v smiselnem razmerju z dobičkom pred obdavčitvijo, to je z računovodskim dobičkom, ugotovljenim po Slovenskih računovodskih standardih, se uvaja prevrednotenje davka iz dobička za zneske odloženega davka. Odhodek za davek (prihodek od davka) je znesek, ki vpliva na čisti poslovni izid v posameznem obdobju ter vključuje obračunani in odloženi davek. Odhodek za davek ni odhodek v smislu SRS 14. Prihodek od davka ni prihodek v smislu SRS 15. Čisti poslovni izid (čisti dobiček ali čista izguba) je tako razlika med celotnim poslovnim izidom in odhodkom za davek (prihodkom od davka) kot vsoto obračunanega in odloženega davka.

4.14. Odhodek za davek ima zlasti naslednje sestavine:

a) znesek odhodka za davek iz obračunanega davka;

b) skupni znesek na novo pripoznanih in odpravljenih odloženih terjatev in odloženih obveznosti za davek, ki vplivajo na odhodek (prihodek) za odloženi davek;

c) razlika v odhodku (prihodku) iz odloženega davka zaradi spremembe davčnih stopenj ali drugih sprememb davčnih predpisov;

č) znesek prihodka iz odloženega davka, ki se pripozna in ki izvira iz predhodno nepripoznane davčne izgube, davčnega dobropisa ali začasne razlike iz prejšnjih obdobij;

d) znesek odhodka za odloženi davek, ki izhaja iz odpisa predhodno pripoznane odložene terjatve za davek.

4.15. Obračunani davek za obravnavano poslovno leto in prejšnja poslovna leta se pripozna kot obračunana obveznost za davek, če še ni poravnan. Če že plačani znesek v obravnavanem poslovnem letu in prejšnjih poslovnih letih preseže obračunani davek za ta obdobja, se presežek pripozna kot obračunana terjatev za davek.

4.16. Odloženi davek vključuje zneske odloženih obveznosti za davek in zneske odloženih terjatev za davek, kar natančneje opredeljuje točka B.7 Uvoda v SRS in Okvira SRS.

4.17. Obveznosti za davek (terjatve za davek) za obravnavano poslovno leto in pretekla poslovna leta se ugotovijo na podlagi zneska, za katerega se pričakuje, da bo plačan davčnim oblastem (povrnjen od davčnih oblasti), ob uporabi davčnih stopenj (in davčnih predpisov), veljavnih na dan bilance stanja. Odložene terjatve za davek in odložene obveznosti za davek se izmerijo po davčnih stopnjah, za katere se pričakuje, da se bodo upo-

rabljale v poslovnem letu, ko bo odložena terjatev za davek povrnjena oziroma odložena obveznost za davek poravnana. V merjenju odloženih obveznosti za davek in odloženih terjatev za davek se kažejo davčne posledice, izhajajoče iz pričakovanega načina povrnitve oziroma poravnave knjigovodske vrednosti sredstev in dolgov organizacije na dan bilance stanja. Odložene terjatve za davek in odložene obveznosti za davek se ne diskontirajo.

4.18. Pri denarnem izidu prevrednotovanje ne prihaja v poštev.

C. Opredelitev ključnih pojmov

4.19. V teh pravilih je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in opredeliti.

a) **Področni odsek** je prepoznaven sestavni del organizacije, ki se ukvarja s posameznim proizvodom oziroma posamezno storitvijo ali s skupino sorodnih proizvodov oziroma storitev; tveganja in donosi, ki se nanašajo nanj, se razlikujejo od tistih v drugih področnih odsekih.

b) **Območni odsek** je prepoznaven sestavni del organizacije, ki se ukvarja s proizvodi oziroma storitvami v posebnem gospodarskem okolju; tveganja in donosi, ki se nanašajo nanj, se razlikujejo od tistih v drugih območnih odsekih.

Č. Pojasnili

4.20. Poslovni izid (dobiček ali izguba) iz poslovanja, prispevek za kritje in kosmati poslovni izid (kosmati dobiček ali kosmata izguba) iz celotnega poslovanja se lahko ugotavljajo tudi na količinsko enoto poslovnega učinka.

4.21. Celotni poslovni izid (celotni dobiček ali celotna izguba) skupaj z odhodki za obresti se ugotavlja tako, da se dobiček poveča oziroma izguba zmanjša za odhodke za obresti, kar je razširjeni celotni poslovni izid, ki bi ga organizacija dosegla, če ne bi bila financirana s posojili in krediti.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

4.22. Ta pravila je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 11. decembra 2015. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, jih začnejo uporabljati 1. januarja 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe teh pravil prenehajo uporabljati SRS 19 – Vrste poslovnega izida in denarnega izida (2006).

SLOVENSKI INŠTITUT za REVIZIJO

Pravila skrbnega računovodenja 5 (2016) RAČUNOVODSKO PREDRAČUNAVANJE IN RAČUNOVODSKI PREDRAČUNI

A. Uvod

Ta pravila se uporabljajo pri sestavljanju računovodskih predračunov za zunanje in notranje potrebe. Obdelujejo:

a) opredeljevanje predračunavanja in računovodskega predračunavanja;
b) sestavljanje računovodskih predračunov po vrstah;
c) sestavljanje računovodskih predračunov po namenih;
č) vplivanje prevrednotovanja na računovodske predračune;
d) hrambo računovodskih predračunov.

Ta pravila so povezana predvsem s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) od 1 do 17, od 20 do 23 ter Pravili skrbnega računovodenja (PSR) 3, 4, 6, 8 in 9.

Pravila (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvijo ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) ter Uvodom v Slovenske računovodske standarde in Okvirom SRS (2016).

B. Pravila

a) Opredeljevanje predračunavanja in računovodskega predračunavanja

5.1. Računovodsko predračunavanje je obdelovanje v denarni in naravni (nedenarni) merski enoti izraženih podatkov o načrtovanih gospodarskih kategorijah poslovnih procesov in stanj. Usmerjeno je k sestavljanju računovodskih predračunov, ki zajemajo denarno in v naravnih merskih enotah izražene podatke o načrtovanih sredstvih, obveznostih do njihovih virov, prihodkih, odhodkih, stroških ter prejemkih in izdatkih.

5.2. Računovodsko predračunavanje je treba razlikovati od finančnega predračunavanja, ki je povezano zgolj z načrtovanjem na finančnem področju nalog v organizaciji, to je načrtovanjem denarnih tokov oziroma procesov in stanj, povezanih s poslovanjem, vlaganjem (financiranjem) in naložbenjem (investiranjem); finančno predračunavanje prevzema in poglablja le tisti del računovodskega predračunavanja, ki je usmerjen k finančnemu načinu razmišljanja.

5.3. Računovodsko predračunavanje, ki obravnava računovodske predračune, pomembne za organizacijo kot celoto in njena razmerja z drugimi, je sestavina finančnega računovodstva, računovodsko predračunavanje, ki obravnava podrobne računovodske predračune na notranjem področju delovanja organizacije, pa sestavina stroškovnega računovodstva. Pri računovodskih predračunih zlasti stroškovnega računovodstva je pomembna tudi njegova odločevalna vloga, kadar so pripravljeni neposredno za odločanje poslovodstva in obsegajo poleg denarnih tudi v naravnih merskih enotah izražene podatke oziroma informacije.

5.4. Računovodsko predračunavanje je pomembno pri sestavljanju računovodskih predračunov tako za notranje kot tudi za zunanje uporabnike.

5.5. Rezultat računovodskega predračunavanja so računovodski predračuni, praviloma v pisni obliki. Da bi bili čim zanesljivejši, morajo biti predmet računovodskega nadziranja in nadziranja računovodenja, da bi imeli čim večjo izrazno moč, pa predmet računovodskega analiziranja.

5.6. Predložene računovodske predračune je treba razlikovati od sprejetih računovodskih predračunov. Prvi so podlaga za odločanje znotraj načrtovanja ali pripravljanja izvajanja kot odločitvenih področij in lahko ponujajo več možnosti, med katerimi se je treba odločiti, drugi pa kažejo sprejeto odločitev in so sodilo pri primerjavi z dosežki. Priporočena je izdelava predračunov na podlagi gibljivega predračunavanja, ko v predračunih, ki so sodilo pri primerjavi z dosežki (v obračunih), spremenljive stroške preračunamo na uresničen obseg dejavnosti. V takšnem primeru se poleg prvotnega predračuna pojavi še uresničenemu obsegu dejavnosti prilagojeni predračun.

b) Sestavljanje računovodskih predračunov po vrstah

5.7. Računovodski predračuni se nanašajo na poslovne pojave in/ali njihove skupine ter na dele organizacije in/ali celotno organizacijo.

5.8. Računovodsko predračunavanje poslovnih pojavov se konča s predračunskimi kalkulacijami v zvezi s posameznim nabavnim, proizvajalnim ali prodajnim poslom, poslovnim procesom, pa tudi s predračuni v zvezi s posameznim sredstvom, posamezno obveznostjo do njihovih virov, posamezno naložbo ali podobnim. Računovodsko predračunavanje skupin poslovnih pojavov se konča s predračunom prihodkov po njihovih vrstah, predračunom stroškov po njihovih vrstah, predračunom odhodkov po njihovih vrstah in predračunom poslovnega izida po njegovih vrstah, pa tudi predračunom prejemkov po njihovih vrstah in predračunom izdatkov po njihovih vrstah ter predračunom denarnih tokov po njihovih vrstah, to je glede na poslovanje, investiranje (naložbenje) in financiranje (vlaganje).

Računovodsko predračunavanje zajema tako predračune v denarni merski enoti kot tudi predračune v naravnih merskih enotah, prilagojene posameznim gospodarskim kategorijam, pojavom in procesom, na katere se nanašajo.

5.9. Računovodsko predračunavanje za dele organizacije se konča z gibljivimi predračuni stroškov po stroškovnih mestih, predračuni stroškov po mestih odgovornosti, predračuni stroškov, odhodkov in prihodkov po področjih in območjih delovanja, predračuni poslovnega izida poslovnoizidnih enot, predračuni denarnih tokov po delih organizacije ter podobnimi predračuni.

5.10. Računovodsko predračunavanje za celotno organizacijo se konča s predračunsko bilanco stanja, predračunskim izkazom poslovnega izida, predračunskim izkazom denarnih tokov in predračunskim izkazom gibanja kapitala. Lahko pa se konča tudi s podrobnimi predračuni za celotno organizacijo, na primer s predračuni državnih podpor, predračuni finančnih naložb, predračuni skupnih podvigov in tako naprej. Kot priloga k temeljnim predračunskim računovodskim izkazom se lahko dodajajo še drugi računovodski predračuni, vključno s takimi, ki tudi v naravno (nedenarno) izraženih merskih enotah pojasnjujejo načrtovane denarno izražene dosežke.

5.11. Sestavna dela finančnega računovodstva sta računovodsko predračunavanje za celotno organizacijo iz PSR 5.10. ter računovodsko predračunavanje poslovnih pojavov in njihovih skupin iz PSR 5.8., ki se nanašajo na razmerja z drugimi. Sestavna dela stroškovnega računovodstva sta računovodsko predračunavanje poslovnih pojavov in njihovih skupin iz PSR 5.8., ki se nanašajo na notranje področje delovanja, ter računovodsko predračunavanje za dele organizacije iz PSR 5.9. Pri računovodskem predračunavanju je ne glede na to, ali gre za predračunavanje v okviru stroškovnega računovodstva ali finančnega računovodstva, pomembna tudi njegova odločevalna vloga, kadar so računovodski predračuni pripravljeni za odločanje poslovodstva ali lastnikov ter sestavljajo predračune v denarni merski enoti, lahko pa tudi v drugih merskih enotah, prilagojene posameznim gospodarskim kategorijam, pojavom in procesom.

5.12. Računovodski predračuni za celotno organizacijo iz PSR 5.10. in za dele organizacije iz PSR 5.9. se sestavljajo za poslovna leta, medletna obdobja in posebne potrebe. Računovodski predračuni za poslovne pojave in njihove skupine iz PSR 5.8. se sestavljajo za posebne potrebe; izjema so računovodski predračuni denarnih tokov po njegovih vrstah, ki se sestavljajo podobno kot računovodski predračuni za celotno organizacijo iz PSR 5.10.

5.13. Pri vsakem računovodskem predračunu je treba jasno opredeliti poslovne predpostavke, na katerih je zasnovan, in način njihovega upoštevanja pri

izračunavanju. Poslovne predpostavke so lahko gotove ali negotove, kar je treba označiti. Po potrebi se računovodskemu predračunu dodajo primerjalni računovodski podatki iz ustreznega računovodskega obračuna za preteklo obdobje ali drugi računovodski podatki.

5.14. Računovodski predračuni morajo biti vsebinsko in metodološko usklajeni z istovrstnimi računovodskimi obračuni.

c) Sestavljanje računovodskih predračunov po namenih

5.15. Računovodski predračuni se sestavljajo tako za notranje potrebe organizacije kot tudi za zunanje potrebe po informacijah o njej.

5.16. Računovodski predračuni za zunanje potrebe se sestavljajo le na izrecno zahtevo predpisov ali kakega zunanjega financerja, na primer banke. Računovodsko predračunavanje za zunanje potrebe je lahko povezano z izbranimi predračunskimi kalkulacijami, večinoma pa s predračunskimi izkazi za celotno organizacijo, predračuni za posamezno naložbo, ali podrobnimi predračuni za celotno organizacijo, na primer v zvezi z državnimi podporami. V takšnih primerih se njihova vsebina, rok dokončanja in oblika prilagodijo zahtevam.

5.17. Večina računovodskih predračunov se sestavlja le za notranje potrebe organizacije. V ustreznem aktu organizacije se določijo njihove vrste pa tudi njihove vsebine, oblike, metodike sestavljanja, roki dokončanja in uporabniki, ki jim jih je treba predložiti.

5.18. Rezultat računovodskega predračunavanja za notranje potrebe so računovodski predračuni poslovnih pojavov ali skupin poslovnih pojavov ter računovodski predračuni za dele organizacije ali organizacijo kot celoto. Dopolnjujejo jih pojasnila posameznih postavk, tako da skupaj z njimi sestavljajo predračunsko računovodsko poročilo.

5.19. Predloženi računovodski predračuni za notranje potrebe morajo biti sestavljeni s potrebno skrbnostjo po sodobnih računovodskih metodah in na podlagi sodobnega pojmovanja stroškov, med katerimi so lahko tudi oportunitetni stroški (izgubljene koristi neizrabljene priložnosti). Če je pri odločanju na voljo več rešitev, je treba za vsako pripraviti ustrezne podatke oziroma predračune.

č) Vpliv prevrednotovanja na računovodske predračune

5.20. Pri sestavljanju računovodskih predračunov se upoštevajo cene, veljavne v času, na katerega se računovodski predračuni nanašajo. To so dejanske cene v trenutku, na katerega se nanaša predračunska kalkulacija v zvezi s posameznim nabavnim, proizvajalnim oziroma prodajnim poslom ali

predračun v zvezi s posameznim sredstvom, obveznostjo do virov sredstev, naložbo in podobnim. Če se predračun nanaša na dinamične gospodarske kategorije, na primer stroške ali prihodke, v nekem prihodnjem obdobju, se upoštevajo kot načrtovane cene tiste, ki jih je mogoče utemeljeno pričakovati kot povprečne v tistem obdobju. Če se predračun nanaša na statične gospodarske kategorije, na primer sredstva ali obveznosti do njihovih virov v predračunski bilanci stanja, v nekem prihodnjem trenutku, se upoštevajo predpostavke o cenah, ki jih je mogoče pričakovati v tistem trenutku.

5.21. Prvotni predračun kot podlago za poslovno odločanje je treba prilagoditi spremembi cen, upoštevanih v prvotno izdelanem predračunu. V takšnem primeru se poleg prvotnega predračuna pojavi še prilagojeni predračun; razlika med njima izvira iz spremembe cen, upoštevanih v prvotno izdelanem predračunu.

5.22. Sestavni del računovodskega predračunavanja je lahko tudi sestavljanje predračunov, ki upoštevajo prevrednotovanja posameznih gospodarskih kategorij ob utemeljenih predpostavkah, če so takšni predračuni pomembni za odločanje.

d) Hramba računovodskih predračunov

5.23. Način in trajanje hrambe računovodskih predračunov opredeli organizacija v pravilniku o računovodstvu.

C. Opredelitev ključnih pojmov

5.24. V teh pravilih je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in opredeliti.

a) **Predračunska bilanca stanja** je dvostranski izkaz načrtovanih sredstev in obveznosti do njihovih virov na zadnji dan predračunskega obdobja.

b) **Predračunski izkaz poslovnega izida** je izkaz za predračunsko obdobje načrtovanih prihodkov in odhodkov.

c) **Predračunski izkaz denarnih tokov** je izkaz za predračunsko obdobje načrtovanih prejemkov (ali pritokov) in izdatkov (ali odtokov) skupaj z začetnim stanjem denarnih sredstev.

č) **Predračunski izkaz gibanja kapitala** je izkaz načrtovanih povečanj in/ali zmanjšanj sestavin kapitala, to je vpoklicanega kapitala, kapi- talskih rezerv, rezerv iz dobička, prenesenega čistega poslovnega izida, čistega poslovnega izida poslovnega leta, revalorizacijskih rezerv in rezerv, nastalih zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti v predračunskem obdobju.

d) **Gibljivi predračun stroškov** je prikaz za predračunsko obdobje načrtovanih stroškov pri različnih možnih obsegih dejavnosti ob predpostavki, da se cene ne bodo spreminjale.

e) **Mesto odgovornosti** je v stopenjskem organizacijskem ustroju organizacije mesto, na katerem obstaja nosilec odgovornosti za tamkajšnje stroške, prihodke, poslovni izid ali donosnost naložb. Nosilec odgovornosti na nadrejenem mestu odgovornosti in nosilci odgovornosti na njemu podrejenih mestih odgovornosti so soodgovorni.

Č. Pojasnila

5.25. Računovodsko predračunavanje je na namenskem in doslednem zbiranju, urejanju in obdelovanju podatkov zasnovano evidentiranje predvidenih bodisi posamič obravnavanih bodisi množinskih poslovnih procesov in stanj, ki so lahko izraženi v denarni ali naravni (nedenarni) merski enoti. Tisti, ki so izraženi v denarni merski enoti, omogočajo oblikovati sliko o celotnem predvidenem prihodnjem delovanju, tisti, ki so izraženi tudi v naravnih merskih enotah, pa pojasnjujejo bodoče dosežke, izražene v denarni merski enoti. Računovodski predračuni kot rezultati računovodskega predračunavanja so med drugim podlaga za odločanje v okviru načrtovanja in pripravljanja izvajanja kot odločevalnih področij nalog.

5.26. Predračunska bilanca stanja za zunanje potrebe se sestavi skladno s SRS 20, predračunski izkaz poslovnega izida skladno s SRS 21, predračunski izkaz denarnih tokov skladno s SRS 22, predračunski izkaz gibanja kapitala skladno s SRS 23, predračunske kalkulacije stroškov pa skladno s PSR 3. Za notranje potrebe se lahko uporabijo tudi drugačne oblike izkazov (npr. različne stopenjske in podobne), če je njihova informacijska vrednost za predvideni namen uporabe večja.

5.27. Stroškovno (odhodkovno) mesto odgovornosti je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil samo v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki). Prihodkovno mesto odgovornosti je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil samo v zvezi z načrtovanimi prihodki po posameznih vrstah proizvodov in/ali storitev. Poslovnoizidno mesto odgovornosti (dobičkovno mesto odgovornosti) je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki) in prihodki oziroma v zvezi z načrtovanim poslovnim izidom. Naložbeno mesto odgovornosti pa je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil ne samo v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki) in prihodki oziroma v zvezi z načrtovanim poslovnim izidom, temveč tudi v zvezi z načrtovano

donosnostjo. Mesta odgovornosti je treba razlikovati od podobno poimenovanih mest kot gospodarskih enot.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

5.28. Ta pravila je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 11. decembra 2015. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, jih začnejo uporabljati 1. januarja 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe teh pravil prenehajo uporabljati SRS 20 – Računovodsko predračunavanje in računovodski predračuni (2006).

SLOVENSKI INŠTITUT za REVIZIJO

Pravila skrbnega računovodenja 6 (2016) RAČUNOVODSKO OBRAČUNAVANJE IN RAČUNOVODSKI OBRAČUNI

A. Uvod

Ta pravila se uporabljajo pri sestavljanju računovodskih obračunov za zunanje in notranje potrebe. Obdelujejo:

a) opredeljevanje obračunavanja in računovodskega obračunavanja;
b) sestavljanje računovodskih obračunov po vrstah;
c) sestavljanje računovodskih obračunov po namenih;
č) vplivanje prevrednotovanja na računovodske obračune;
d) hrambo računovodskih obračunov.

Ta pravila se opirajo na splošno računovodsko teorijo in so povezana predvsem s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) od 1 do 17, od 20 do 23 in Pravili skrbnega računovodenja (PSR) 5, 8 in 9.

Pravila (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvijo ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) in Uvodom v Slovenske računovodske standarde in Okvirom SRS (2016).

B. Pravila

a) Opredeljevanje obračunavanja in računovodskega obračunavanja

6.1. Računovodsko obračunavanje je vrhnji del računovodenja, ki se ukvarja z obdelovanjem v denarni in naravni (nedenarni) merski enoti izraženih podatkov o uresničenih gospodarskih kategorijah poslovnih procesov in stanj. Usmerjeno je k sestavljanju računovodskih obračunov, ki zajemajo denarno izražene in druge podatke o uresničenih sredstvih, obveznostih do njihovih virov, prihodkih, odhodkih in stroških ter prejemkih in izdatkih.

6.2. Računovodsko obračunavanje zajema celotno obračunavanje, ki je potrebno pri delovanju organizacije, saj so njegov predmet lahko tudi velikosti, ki jih ni mogoče izraziti v denarni merski enoti. Razlikovati ga je treba od finančnega obračunavanja, ki je povezano zgolj z obravnavanjem poslovanja na finančnem področju nalog v organizaciji, to je obravnavanjem denarnih tokov oziroma procesov in stanj, ki so povezani s poslovanjem, financiranjem in investiranjem; finančno obračunavanje prevzema in po-

glablja le tisti del računovodskega obračunavanja, ki je usmerjen k finančnemu načinu razmišljanja.

6.3. Računovodsko obračunavanje, ki obravnava računovodske obračune, pomembne za celotno organizacijo in njena razmerja do drugih, je sestavina finančnega računovodstva, računovodsko obračunavanje, ki obravnava podrobne računovodske obračune na notranjem področju delovanja organizacije, pa sestavina stroškovnega računovodstva. Pri računovodskih obračunih zlasti stroškovnega računovodstva je pomembna tudi njihova odločevalna vloga, kadar so pripravljeni neposredno za odločanje poslovodstva in obsegajo tudi v naravnih merskih enotah (nedenarno) izražene podatke oziroma informacije.

6.4. Računovodsko obračunavanje je pomembno pri sestavljanju računovodskih obračunov tako za notranje kot tudi za zunanje uporabnike.

6.5. Rezultat računovodskega obračunavanja so računovodski obračuni, praviloma v pisni obliki. Da bi bili čim zanesljivejši, morajo biti predmet računovodskega nadziranja, da bi imeli čim večjo izrazno moč, pa predmet računovodskega analiziranja (proučevanja).

6.6. Predložene računovodske obračune je treba razlikovati od sprejetih računovodskih obračunov. Prvi so podlaga za odločanje, drugi pa kažejo sprejeto odločitev.

b) Sestavljanje računovodskih obračunov po vrstah

6.7. Računovodski obračuni se nanašajo na poslovne pojave in/ali njihove skupine ter na dele organizacije in/ali celotno organizacijo.

6.8. Računovodsko obračunavanje poslovnih pojavov se konča z obračunskimi kalkulacijami v zvezi s posameznim nabavnim, proizvajalnim ali prodajnim poslom, poslovnim procesom, pa tudi z obračuni v zvezi s posameznim sredstvom, posamezno obveznostjo do njihovih virov, posamezno naložbo in podobnim. Računovodsko obračunavanje skupin poslovnih pojavov se konča z obračunom prihodkov po njihovih vrstah, obračunom stroškov po njihovih vrstah, obračunom odhodkov po njihovih vrstah in obračunom poslovnega izida po njegovih vrstah, pa tudi obračunom prejemkov po njihovih vrstah in obračunom izdatkov po njihovih vrstah ter obračunom denarnih tokov po njihovih vrstah, to je glede na poslovanje, investiranje in financiranje.

6.9. Računovodsko obračunavanje za dele organizacije se konča z obračuni stroškov po stroškovnih mestih, obračuni stroškov po mestih odgovornosti, obračuni stroškov, odhodkov in prihodkov po področjih in območjih delovanja, obračuni poslovnega izida poslovnoizidnih enot, obračuni denarnih tokov po delih organizacije, z različnimi obračuni po kupcih ali

skupinah kupcev ter s podobnimi obračuni, dopolnjenimi z obračuni, izraženimi v naravnih (nedenarnih) merskih enotah, ki pojasnjujejo velikost denarno izraženih kategorij.

6.10. Računovodsko obračunavanje za celotno organizacijo se konča z obračunsko bilanco stanja, obračunskim izkazom poslovnega izida, obračunskim izkazom denarnih tokov in obračunskim izkazom gibanja kapitala. Lahko pa se konča tudi s podrobnimi obračuni za celotno organizacijo, na primer z obračuni državnih podpor, obračuni finančnih naložb, obračuni skupnih podvigov in tako naprej. Kot priloga k temeljnim računovodskim izkazom, pripravljenim na podlagi knjigovodskih podatkov, se lahko dodajajo še drugi računovodski obračuni, vključno s takimi, ki v naravno (nedenarno) izraženih merskih enotah pojasnjujejo denarno izražene dosežke.

6.11. Sestavna dela finančnega računovodstva sta računovodsko obračunavanje za celotno organizacijo iz PSR 6.10. ter računovodsko obračunavanje poslovnih pojavov in njihovih skupin iz PSR 6.8., ki se nanašajo na razmerja z drugimi. Sestavna dela stroškovnega računovodstva sta računovodsko obračunavanje poslovnih pojavov in njihovih skupin iz PSR 6.8., ki se nanašajo na notranje področje delovanja, ter računovodsko obračunavanje za dele organizacije iz PSR 6.9. Pri računovodskem obračunavanju je ne glede na to, ali gre za obračunavanje v okviru stroškovnega računovodstva ali finančnega računovodstva, pomembna tudi njegova odločevalna vloga, kadar so računovodski predračuni pripravljeni za odločanje poslovodstva ali lastnikov ter sestavljajo obračune v denarni merski enoti in drugih merskih enotah, prilagojenih posameznim gospodarskim kategorijam, pojavom in procesom.

6.12. Računovodski obračuni za celotno organizacijo iz PSR 6.10. in za dele organizacije iz PSR 6.9. se sestavljajo za poslovna leta, medletna obdobja in posebne potrebe. Računovodski obračuni za poslovne pojave in njihove skupine iz PSR 6.8. se sestavljajo za posebne potrebe; izjema so računovodski obračuni denarnih tokov po vrstah, ki se sestavljajo podobno kot računovodski obračuni za celotno organizacijo iz PSR 6.10.

6.13. Računovodskim obračunom se po potrebi dodajajo računovodski podatki iz ustreznih računovodskih predračunov ali drugi primerjalni računovodski podatki.

6.14. Računovodski obračuni morajo biti vsebinsko in metodološko usklajeni z istovrstnimi računovodskimi predračuni.

c) Sestavljanje računovodskih obračunov po namenih

6.15. Računovodski obračuni se sestavljajo tako za notranje potrebe organizacije kot tudi za zunanje potrebe po informacijah o njej.

6.16. Računovodski obračuni za zunanje potrebe so zlasti tisti, ki sestavljajo letne ali medletne računovodske izkaze (bilanco stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz denarnih tokov, izkaz gibanja kapitala in pojasnila postavk v teh računovodskih izkazih); druge računovodske obračune za zunanje potrebe podrobneje določajo predpisi, ki jih uvajajo oziroma zahtevajo.

6.17. Večina računovodskih obračunov se sestavlja le za notranje potrebe organizacije. V ustreznem aktu organizacije se določijo njihove vrste pa tudi njihovi vsebine, oblike, načini in postopki sestavljanja, roki dokončanja in uporabniki, ki jim jih je treba predložiti.

6.18. Rezultat računovodskega obračunavanja za notranje potrebe so računovodski obračuni poslovnih pojavov ali skupin poslovnih pojavov ter računovodski obračuni za dele organizacije ali celotno organizacijo. Dopolnjujejo jih pojasnila posameznih postavk, ki so lahko izražena v denarnih ali naravnih (nedenarnih) merskih enotah, tako da skupaj z njimi sestavljajo obračunsko računovodsko poročilo.

6.19. Predloženi računovodski obračuni za notranje potrebe morajo biti sestavljeni s potrebno skrbnostjo, po sodobnih računovodskih metodah in na podlagi knjigovodskih podatkov, ki jih vsebujejo poslovne knjige ter izvirajo iz knjigovodskih listin in drugih evidenc v organizaciji.

6.20. Zakon določa, kateri računovodski obračuni za zunanje potrebe morajo biti revidirani in pri katerih organizacijah. Revidiranje drugih računovodskih obračunov je odvisno od odločitve organizacije.

č) Vpliv prevrednotovanja na računovodske obračune

6.21. Pri sestavljanju računovodskih obračunov se upoštevajo vsi prevrednotovalni popravki gospodarskih kategorij, ki jih obravnavajo Slovenski računovodski standardi.

d) Hramba računovodskih obračunov

6.22. Letni računovodski izkazi in končni obračuni plač ter izplačilne liste za obdobja, za katera ni končnih obračunov plač, se hranijo trajno, pomožni obračuni pa pet let po letu, na katero se nanašajo, če so podlaga za izračun ali odmero javnih dajatev (davkov, prispevkov ali taks), drugače pa dve leti. Letni obračuni se hranijo v izvirnikih.

C. Opredelitev ključnih pojmov

6.23. V tem standardu je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in opredeliti.

a) **Obračunska bilanca stanja** je dvostranski izkaz uresničenih sredstev in obveznosti do njihovih virov na zadnji dan obračunskega obdobja.

b) **Obračunski izkaz poslovnega izida** je izkaz v obračunskem obdobju uresničenih prihodkov in odhodkov.

c) **Obračunski izkaz denarnih tokov** je izkaz v obračunskem obdobju uresničenih prejemkov (ali pritokov) in izdatkov (ali odtokov) skupaj z začetnim stanjem denarja.

č) **Obračunski izkaz gibanja kapitala** je izkaz uresničenih povečanj in/ali zmanjšanj sestavin kapitala, to je vpoklicanega kapitala, kapitalskih rezerv, rezerv iz dobička, prenesenega čistega poslovnega izida, čistega poslovnega izida poslovnega leta, revalorizacijskih rezerv in rezerv, nastalih zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti v obračunskem obdobju.

d) **Mesto odgovornosti** je v stopenjskem organizacijskem ustroju mesto, na katerem obstaja nosilec odgovornosti za tamkajšnje stroške, prihodke, poslovni izid ali donosnost naložb. Nosilec odgovornosti na nadrejenem mestu odgovornosti in nosilci odgovornosti na njemu podrejenih mestih odgovornosti so soodgovorni.

Č. Pojasnila

6.24. Računovodsko obračunavanje je sestavni del celotnega računovodenja. Temelji na knjigovodenju ter drugih neknjigovodskih evidencah v denarni ali nedenarni merski enoti. Knjigovodenje je na popolnem zbiranju in uveljavljenju časovnega in stvarnega urejevanja podatkov zasnovano, olistinjeno in strogo formalno razvidovanje vseh že nastalih posamič obravnavanih poslovnih procesov in stanj, ki zaradi izražanja v denarni merski enoti omogoča oblikovanje slike o celotnem preteklem delovanju. Računovodski obračuni kot rezultati računovodskega obračunavanja so med drugim podlaga za odločanje znotraj nadziranja in pripravljanja izvajanja kot odločevalnih področij nalog.

6.25. Obračunska bilanca stanja se sestavi skladno s SRS 20, obračunski izkaz poslovnega izida skladno s SRS 21, obračunski izkaz denarnih tokov skladno s SRS 22, obračunski izkaz gibanja kapitala skladno s SRS 23, obračunske kalkulacije stroškov pa skladno s PSR 3.

6.26. Stroškovno (odhodkovno) mesto odgovornosti je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil samo v zvezi z uresničenimi stroški (odhodki). Prihodkovno mesto odgovornosti je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil samo v zvezi z uresničenimi prihodki po posameznih vrstah proizvodov in/ali storitev. Poslovnoizidno (dobičkovno) mesto odgovornosti je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil v zvezi z uresničenimi stroški (odhodki)

in prihodki oziroma v zvezi z uresničenim poslovnim izidom. Naložbeno mesto odgovornosti pa je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil ne samo v zvezi z uresničenimi stroški (odhodki) in prihodki oziroma v zvezi z uresničenim poslovnim izidom, temveč tudi v zvezi z uresničeno donosnostjo. Mesta odgovornosti je treba razlikovati od podobno poimenovanih mest kot gospodarskih enot.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

6.27. Ta pravila je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 11. decembra 2015. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, jih začnejo uporabljati 1. januarja 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe teh pravil prenehajo uporabljati SRS 23 – Računovodsko obračunavanje in računovodski obračuni (2006).

SLOVENSKI INŠTITUT za REVIZIJO

Pravila skrbnega računovodenja 7 (2016)
RAČUNOVODSKO NADZIRANJE

A. Uvod

Ta pravila se uporabljajo pri nadziranju znotraj računovodenja. Obdelujejo:

a) opredeljevanje računovodskega nadziranja;
b) organizacijske predpostavke za računovodsko nadziranje;
c) izbiranje sodil in metod za računovodsko nadziranje;
č) računovodsko kontroliranje podatkov.

Ta pravila se opirajo na splošno računovodsko teorijo ter so povezana s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) od 20 do 23 in Pravili skrbnega računovodenja (PSR) 1, 2, 5, 6 in 8 do 10.

Pravila (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvijo ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) ter Uvodom v Slovenske računovodske standarde in Okvirom (2016).

B. Pravila

a) Opredeljevanje računovodskega nadziranja

7.1. Računovodsko nadziranje je računovodsko presojanje pravilnosti in odpravljanje nepravilnosti pri računovodskih podatkih, ki obstajajo v okviru knjigovodenja, računovodskega predračunavanja in računovodskega analiziranja. Povečuje zanesljivost računovodskih informacij, ki pojasnjujejo stanje poslovanja in dosežke pri delovanju, ter daje podlage za njihove izboljšave. Namen računovodskega nadziranja je doseganje računovodskih ciljev, med katerimi so upoštevanje računovodskih usmeritev in postopkov, varovanje razpoložljivih sredstev ter pripravljanje zanesljivih računovodskih poročil. Je del celotnega nadziranja obravnavanja podatkov in del celotnega računovodstva.

7.2. Računovodsko nadziranje je sestavina finančnega računovodenja, kadar obravnava ustaljene računovodske podatke, pomembne za prikazovanje celotne organizacije ali njenih razmerij z drugimi, sestavina stroškovnega računovodenja, kadar obravnava ustaljene računovodske podatke o podrobnostih z notranjega področja delovanja, in sestavina poslovodnega računovodenja, kadar obravnava informacije za odločanje.

7.3. Računovodsko nadziranje je pomembno, kadar so njegov predmet računovodski podatki oziroma računovodske informacije za notranje potrebe, pa tudi, kadar so njegov predmet računovodske informacije za zunanje potrebe. Računovodsko nadziranje se izvaja kot računovodsko kontroliranje podatkov ob njihovem vnosu in med obdelovanjem.

b) Organizacijske predpostavke za računovodsko nadziranje

7.4. Naloge v izvajalnem sestavu morajo biti ločene od nalog v informacijskem sestavu. To omogoča večjo zanesljivost podatkov, ki vstopajo v računovodenje, ter preprečuje njihovo potvarjanje zaradi posebnih interesov izvajalcev poslovanja. Na primer, skladiščnik materiala ne sme biti tudi knjigovodja materiala, blagajnik ne finančni knjigovodja, finančni vodja pa ne računovodja. Neodvisnost računovodenja od interesov pri izvajanju poslovanja omogoča zanesljivejše računovodske podatke in računovodske informacije.

7.5. Naloge v odločevalnem sestavu morajo biti ločene od nalog v informacijskem sestavu. To omogoča večjo zanesljivost informacij, ki izstopajo iz računovodenja, ter preprečuje njihovo potvarjanje zaradi posebnih interesov tistih, ki so odgovorni za izvajanje poslovanja. Na primer, član poslovodstva ne sme biti tudi računovodja. Neodvisnost računovodenja od interesov pri odločanju omogoča zanesljivejše računovodske podatke in računovodske informacije.

7.6. Naloge morajo biti v izvajalnem sestavu, a tudi v odločevalnem sestavu in informacijskem sestavu tako razčlenjene, da se osebe, zaporedno vključene v delovanje, medsebojno nadzirajo že znotraj njih. Na primer, na vsakem izvajalnem področju nalog nadrejeni nadzira podrejenega. Medsebojno nadziranje na vsakem področju nalog omogoča zanesljivejše računovodske podatke in računovodske informacije.

7.7. Glede na vsebino je treba razlikovati nalog za izvajanje poslovnega dogodka od knjigovodske listine, ki dokazuje izvedbo poslovnega dogodka. Pogoj za nastanek knjigovodske listine je nalog, ki odobri poslovni dogodek. Tako se tudi akti, povezani z odločanjem, razlikujejo od aktov, povezanih s poročanjem o tistem, kar se je zgodilo in se lahko razlikuje od tistega, kar naj bi se zgodilo. Vsebinsko razlikovanje nalogov od knjigovodskih listin omogoča zanesljivejše računovodske podatke in računovodske informacije.

7.8. Glede na vsebino je treba razlikovati knjigovodsko listino, ki dokazuje izvedbo poslovnega dogodka, od naloga za knjiženje, ki določa ureditev ustreznih računovodskih podatkov v poslovnih knjigah. Pogoj za nastanek naloga za knjiženje je knjigovodska listina, ki pojasnjuje vsebino poslovnega dogodka. Tako se tudi akti, povezani s poročanjem o tistem, kar se je zgodilo, razlikujejo od aktov, ki določajo način knjiženja. Vsebinsko razliko-

vanje knjigovodskih listin od nalogov za knjiženje omogoča zanesljivejše računovodske podatke in računovodske informacije.

7.9. Knjigovodske listine kot dokazno sredstvo se izpolnjujejo po načelu razbremenjevanja; vse podatke na njih izpisujejo tisti, ki se na njihovi podlagi razbremenjujejo, potrjujejo pa tisti, ki se na njihovi podlagi obremenjujejo. Na njih je treba vedno potrditi odgovornost v zvezi z njimi. Vsebinsko razlikovanje obeh vlog pri nastajanju knjigovodskih listin omogoča zanesljivejše računovodske podatke in računovodske informacije.

7.10. Začetno presojanje, kako se odločanje in izvajanje kažeta v računovodskih podatkih in njihovem obdelovanju, je najprej del računovodskega kontroliranja. Kjer je mogoče, se z njim ukvarja oddelek v računovodstvu, ki je organizacijsko ločen od oddelka za knjigovodenje in oddelka za računovodsko predračunavanje. Takšno ločevanje omogoča zanesljivejše računovodske podatke in računovodske informacije.

7.11. Dodatno presojanje, kako se odločanje in izvajanje kažeta v računovodskih podatkih in njihovem obdelovanju, pa tudi preverjanje računovodskega kontroliranja sta po potrebi del notranjega revidiranja računovodenja. Računovodsko kontroliranje mora biti organizacijsko ločeno od notranjega revidiranja računovodenja. Takšno ločevanje omogoča zanesljivejše računovodske podatke in računovodske informacije.

7.12. Drugo dodatno presojanje računovodskih podatkov pa tudi računovodskega kontroliranja je po potrebi del zunanjega revidiranja računovodenja. Z njim se ukvarjajo službe ali organizacije zunaj organizacije, katere računovodenje je predmet nadziranja računovodenja. Takšno ločevanje omogoča zanesljivejše računovodske podatke in računovodske informacije.

7.13. Tudi pri računalniškem izvajanju računovodenja v organizaciji morajo biti procesi izvajani tako, da omogočajo izvedbo računovodskega nadziranja in organizacijske predpostavke zanj; pri tem se zahteve vsebinsko ne spreminjajo. Ne glede na tehnično izvedbo je treba omogočati zanesljive računovodske podatke in računovodske informacije.

7.14. Zanesljivost računovodskih podatkov, ki vstopajo v računovodenje, in računovodskih informacij, ki izstopajo iz njega, je v marsičem odvisna od lastnosti tistih, ki sodelujejo pri njihovem nastajanju. Zahteva po neoporečnosti velja še posebej za tiste, ki izvajajo računovodsko nadziranje ter s tem prispevajo k pravilnosti računovodskih podatkov in računovodskih informacij.

7.15. Zanesljivost je treba preverjati pri računovodskem nadziranju v sklopu vseh sestavin in dejavnosti računovodenja.

c) Izbiranje sodil in metod za računovodsko nadziranje

7.16. Računovodsko nadziranje je ugotavljanje pravilnosti in začetna stopnja odpravljanja nepravilnosti na obravnavanem področju. Pravilnost je mogoče presoditi le po natančno opredeljenih sodilih, to je na primerni podlagi za presojo ali sodbo o čem. Računovodsko nadziranje se izvaja po določenih postopkih. Da se zagotovita pravilna izvedba računovodskega nadziranja in kar največja verjetnost, da bo doseglo svoj namen, je treba uporabljati preizkušene in ustaljene metode. Sodila in metode so lahko predpisane ali pa dogovorjene v stroki ali organizaciji.

7.17. Strokovne norme zahtevajo, da vsaka organizacija zagotovi računovodsko kontroliranje podatkov; način njegovega izvajanja določa notranji akt organizacije.

7.18. Temeljno sodilo pri računovodskem nadziranju so predpisi in računovodski standardi, ki vsebinsko opredeljujejo ustrezne gospodarske kategorije. Sledijo jim lahko podrobnejše določbe v organizaciji.

7.19. Temeljne metode računovodskega nadziranja določajo Mednarodni standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju, organizacija pa mora sama prepoznati tveganja, povezana z računovodenjem, in jih ustrezno upravljati, da bi zagotavljala doseganje računovodskih ciljev.

č) Računovodsko kontroliranje podatkov

7.20. Računovodsko kontroliranje podatkov je sprotno presojanje pravilnosti računovodskih podatkov in odpravljanje pri tem ugotovljenih nepravilnosti. Z njim se ukvarja računovodstvo organizacije, kjer se sprejemajo knjigovodske listine, vodijo poslovne knjige, sestavljajo računovodski obračuni in računovodski predračuni ali izvaja računovodsko analiziranje in seznanjanje uporabnikov z računovodskimi informacijami.

Organizacija mora določiti tiste osebe v organizaciji, ki so odgovorne za računovodsko kontroliranje podatkov.

7.21. Računovodsko kontroliranje podatkov omogoča:

- zagotavljanje njihove zanesljivosti;
- spremljanje skladnosti olistinjenih poslovnih dogodkov z ustreznimi nalogi in poslovodskimi odločitvami ter s pravnim okvirom delovanja;
- spremljanje uresničevanja odgovornosti v zvezi s sredstvi in njihovim varovanjem pred izgubami, krajo, neučinkovito uporabo in izdajo poslovnih skrivnosti pa tudi v zvezi z obveznostmi, stroški in prihodki;
- ugotavljanje usklajenosti predstavljanja računovodskih podatkov in računovodskih informacij s predpisi, z računovodskimi standardi in/ali akti organizacije.

7.22. Med ukrepi za preverjanje zanesljivosti obračunskih podatkov je tudi popis (inventura) sredstev in dolgov, s katerim je treba uskladiti podatke, da bi ustrezali dejanskemu stanju. Promet v glavni knjigi in dnevniku ter stanje v glavni knjigi in pomožnih poslovnih knjigah se uskladita pred sestavitvijo letnih obračunov in popisom. Stanje sredstev in dolgov po poslovnih knjigah se najmanj enkrat na leto uskladi z dejanskim stanjem, ugotovljenem pri popisu.

Organizacija praviloma popiše sredstva in dolgove na koncu ali čim bliže koncu poslovnega leta. Lahko sklene, da se knjige, filmi, fotografije, arhivsko gradivo, kulturni spomeniki, predmeti muzejske vrednosti, likovne umetnine ter predmeti, ki so posebej zavarovani kot naravne in druge znamenitosti, ne popisujejo vsako leto, vendar obdobje med zaporednima popisoma ne sme biti daljše od petih let. Organizacija lahko določi, katera sredstva se popisujejo tudi med letom.

7.23. Zanesljivost predračunskih podatkov se preverja s presojanjem odmikov uresničenih velikosti od načrtovanih. Pri tem se pokažejo poleg pomanjkljivosti izvajanja tudi pomanjkljivosti načrtovanja, to pa omogoča njuno izboljšanje.

7.24. Računovodsko kontroliranje računalniško obravnavanih podatkov se razlikuje od tovrstnega kontroliranja ročno obravnavanih podatkov. Zato je treba zagotoviti postopke kontroliranja, ki poleg sprotnega preverjanja podatkov zagotavljajo tudi celovit vpogled v njihovo obravnavanje in prikazovanje.

C. Opredelitev ključnih pojmov

7.25. V tem standardu je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in opredeliti.

a) **Nadziranje kot odločevalno področje nalog** je presojanje pravilnosti načrtovanja, pripravljanja izvajanja in izvajanja z zornega kota tistih, ki odločajo, pa tudi odpravljanje pri tem ugotovljenih nepravilnosti.

b) **Nadziranje kot sestavni del temeljnih poslovnih področij nalog** je presojanje pravilnosti izvajanja z zornega kota tistih, ki odločajo, pa tudi odpravljanje pri tem ugotovljenih nepravilnosti.

c) **Nadziranje kot informacijsko področje nalog** je presojanje pravilnosti pri oblikovanju podatkov in njihovem spreminjanju v informacije pa tudi odpravljanje pri tem ugotovljenih nepravilnosti ali dajanje pobud zanj.

č) **Računovodsko nadziranje** je sprotno preverjanje računovodskih podatkov in informacij ter sestavni del računovodenja in nadziranja kot

sestavine informacijskega področja nalog. Izvaja se znotraj računovodstva organizacije. Treba ga je ločiti od nadziranja računovodenja.

d) **Kontroliranje** je pretežno preprečevalno, na strokovnem ugotavljanju dejstev zasnovano nadziranje; z njim se ukvarjajo v nadzirano poslovanje organizacijsko vključeni in po načelu stalnosti delujoči organi.

e) **Nadziranje računovodenja** je nadziranje, katerega predmet je računovodenje. Izvajajo ga osebe, ki niso zaposlene v računovodski službi, največkrat pa tudi ne v organizaciji, katere računovodenje je predmet nadziranja. Običajno se izvaja v obliki notranjega ali zunanjega revidiranja.

f) **Notranje revidiranje** je neodvisna in nepristranska dejavnost dajanja zagotovil in svetovanja, zasnovana za dodajanje vrednosti in izboljševanje delovanja organizacije. Organizaciji pomaga uresničevati njene cilje s sistematičnim in metodičnim ocenjevanjem in izboljševanjem uspešnosti upravljanja tveganj, kontrolnih postopkov in upravljanja organizacije.

g) **Zunanje revidiranje** pomeni revidiranje računovodskih izkazov, druge posle dajanja zagotovil in posle opravljanja dogovorjenih postopkov, ki se izvajajo na podlagi pravil Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov s področij revidiranja, dajanja zagotovil in etike.

Č. Pojasnila

7.26. Ureditev notranjega nadziranja v organizaciji zajema nadziranje kot odločevalno področje nalog, nadziranje kot sestavni del temeljnih poslovnih ali izvajalnih področij nalog in nadziranje kot informacijsko področje nalog. Računovodsko nadziranje je samo del celotne ureditve notranjega nadziranja in samo del nadziranja kot informacijskega področja nalog.

Zanesljive računovodske informacije so pogoj za opredeljevanje ciljev in nadziranje delovanja organizacije kot celote. Zanesljive informacije za posamezna področja so nujne tudi pri neposrednem izvajanju na izvajalnih področjih nalog. Računovodske listine se izdajajo na izvajalnih področjih nalog in izkazujejo tamkajšnje poslovne dogodke. Kakovost teh listin močno vpliva na kakovost računovodskih podatkov in informacij, obenem pa priča o kakovosti dela na izvajalnih področjih nalog glede na upoštevanje poslovodskih odločitev.

Razmejitev med nadziranjem kot odločevalnim področjem nalog, kot izvajalnim področjem nalog in kot informacijskim področjem nalog se ne ujema natančno z razdelitvijo nadziranih področij, temveč je opredeljena z razdelitvijo pristojnosti oziroma odločanja v zvezi s popravljalnimi ukrepi.

Po tem sodilu računovodsko nadziranje vodi k odločanju o preprečevanju in odpravljanju napak pri računovodskih postopkih ali upoštevanju računovodstvu predpisanih ustreznih sodil. Izvajalno nadziranje vodi k odločanju o preprečevanju in odpravljanju napak na kateremkoli izvajalnem področju nalog glede na zanj postavljena sodila. Odločevalno nadziranje pa je tisto, ki vodi k odločanju o stališčih, mnenjih in predlogih glede ustreznosti tako poslovne politike in računovodskih usmeritev kot tudi učinkovitosti računovodske in izvajalne ureditve pa tudi celotne ureditve notranjega nadziranja ter sprejema popravljalne odločitve glede na to, na katero področje poslovanja se nanašajo.

7.27. Ločenost in razčlenjenost nalog v izvajalnem, informacijskem in odločevalnem sestavu sta med drugim odvisni tudi od velikosti organizacije; v mikro, majhnih in nekaterih srednjih organizacijah ločenost, kot jo zahtevajo PSR 7.4. do PSR 7.6., ni niti možna niti smiselna.

7.28. Notranje računovodsko kontroliranje je učinkovito, če je zasnovano na načelih resničnosti, razdelitve nalog, kontroliranja izvajanja poslov, sprotnosti razvidov, usklajenosti stanja po poslovnih knjigah in dejanskega stanja, ločenosti knjigovodenja od izvajanja poslov, strokovnosti ter neodvisnosti in gospodarnosti.

Načelo resničnosti zahteva, da se pred oblikovanjem mnenja ugotovi dejansko stanje opazovane kategorije; pri tem je dejansko stanje tisto, ki ga je mogoče podkrepiti z verodostojnimi listinami.

Načelo razdelitve nalog zahteva organiziranje dela, ki posamezniku ne dopušča, da bi sam opravil posel od začetka do konca.

Načelo kontroliranja izvajanja poslov zahteva kontroliranje izvajanja poslov na vsaki stopnji, da bi se morebitne napake hitreje odkrile in s tem zmanjšale škodljive posledice.

Načelo sprotnosti razvidov zahteva takojšnje vpisovanje poslovnih dogodkov v poslovne knjige, kajti le taki podatki omogočajo pravočasno nadziranje in čim zgodnejše odkrivanje morebitnih napak.

Načelo usklajenosti stanja po poslovnih knjigah in dejanskega stanja spravlja računovodske podatke v stvarne okvire, s čimer pridobivajo posebno kakovost.

Načelo ločenosti knjigovodenja od izvajanja poslov zahteva, da podatkov o poslih ne sme obravnavati samo oseba, ki te posle opravlja.

Načelo strokovnosti zahteva, da se sme računovodenje zaupati zgolj osebi, ki je strokovno usposobljena, kar je najpomembnejši pogoj za zanesljivost računovodskih podatkov in informacij.

Načelo neodvisnosti zahteva, da izvajalci računovodskega nadziranja niso odvisni od tistih, katerih delo nadzirajo.

Načelo gospodarnosti zahteva, da z nadziranjem doseženi učinki ne smejo biti manjši od stroškov, ki pri tem nastajajo; tega seveda ni mogoče natančno ugotoviti, lahko pa se oceni na podlagi proučevanja.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

7.29. Ta pravila je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 11. decembra 2015. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, jih začnejo uporabljati 1. januarja 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe teh pravil prenehajo uporabljati SRS 28 – Računovodsko nadziranje in nadziranje računovodenja (2006).

SLOVENSKI INŠTITUT za REVIZIJO

Pravila skrbnega računovodenja 8 (2016)
RAČUNOVODSKO ANALIZIRANJE

A. Uvod

Ta pravila skrbnega računovodenja (PSR) se uporabljajo pri analiziranju računovodskih podatkov in oblikovanju računovodskih informacij kot podlage za odločanje. Obdelujejo:

a) opredeljevanje računovodskega analiziranja;
b) ugotavljanje vsebine pojavov pri računovodskem analiziranju;
c) ugotavljanje vplivov na obračune in predračune pri računovodskem analiziranju;
č) analiziranje odmikov računovodskih podatkov od sodil;
d) izbiranje računovodskih kazalcev izmed računovodskih podatkov;
e) oblikovanje računovodskih kazalnikov na podlagi računovodskih podatkov;
f) povezovanje delnih spoznanj na podlagi računovodskih kazalnikov.

Ta pravila se opirajo na splošno računovodsko teorijo ter so povezana tudi s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) od 20 do 23 in Pravili skrbnega računovodenja (PSR) 4 do 6 in 9.

Ta pravila (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvijo ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) ter Uvodom v Slovenske računovodske standarde in Okvirom SRS (2016).

B. Pravila

a) Opredeljevanje računovodskega analiziranja

8.1. Računovodsko analiziranje (proučevanje) je računovodsko presojanje kakovosti pojavov in računovodskih podatkov o njih; obsega analiziranje, ki je tesno povezano s sestavljanjem računovodskih poročil o načrtovanih in uresničenih poslovnih procesih in stanjih. Povečuje kakovost računovodskih informacij, ki pojasnjujejo stanje in dosežke pri delovanju ter podlage za izboljšavo procesov in stanj.

8.2. Računovodsko analiziranje je del analiziranja celotnega delovanja organizacije.

8.3. Računovodsko analiziranje je sestavina finančnega računovodstva, kadar obravnava računovodske podatke, pomembne za prikazovanje organizacije

kot celote ali njenih razmerij z drugimi, in sestavina stroškovnega računovodstva, kadar obravnava računovodske podatke o podrobnostih z notranjega področja delovanja. Ne glede na to, ali gre za analiziranje v okviru stroškovnega ali finančnega računovodstva, je treba pri analiziranju, pomembnem za odločanje poslovodstva (ali lastnikov), upoštevati tudi njegovo poslovodno (odločevalno) vlogo.

8.4. Računovodsko analiziranje je del drugih sestavin računovodenja ali pa jih dopolnjuje; v zadnjem primeru so rezultat računovodskega analiziranja pisne ali ustne računovodske analize (analitska poročila).

b) Ugotavljanje vsebine pojavov pri računovodskem analiziranju

8.5. Sodobno računovodenje zahteva dajanje prednosti vsebini pred obliko. Preden se začnejo podatki iz knjigovodskih listin računovodsko analizirati, je treba proučiti vsebino ustreznih pojavov in se ne zadovoljiti zgolj z njihovo pojavno obliko.

8.6. Sestavljanje analitskih poročil je treba čim bolj prilagoditi potrebam po informacijah. Da bi poročila imela visoko izrazno moč, pa morajo biti sestavljena tako, da predstavljajo pojave resnično in pošteno; v ta namen računovodsko analiziranje usmerjajo tako potrebe uporabnikov računovodskih informacij kot tudi vsebina (ne zgolj pojavna oblika) pojavov, o katerih se poroča. Zato je pred začetkom vsake analize potreben kritični vsebinski pregled podatkov in informacij, ki so predmet analiziranja. To pomeni, da je treba glede na namen analize računovodske podatke po potrebi tudi ustrezno prilagoditi (npr. obravnavanje prednostnih delnic kot lastniškega kapitala ali dolga) ali prečistiti (na primer izločiti neobičajne prihodke ali odhodke).

8.7. Sestavljanje analitskih poročil za potrebe poslovodstva je zasnovano na vnaprejšnji podrobni proučitvi problema, na katerega se nanašajo, možnih rešitev tega problema, prednosti in pomanjkljivosti vsake od možnih rešitev ter načina oblikovanja računovodskih informacij, ki so podlaga za ustrezno odločitev. Takšno računovodsko analiziranje upošteva poslovodno vlogo računovodstva in se širi tudi na druga področja.

c) Ugotavljanje vplivov na obračune in predračune pri računovodskem analiziranju

8.8. Računovodski obračuni in računovodski predračuni izhajajo iz predpostavk o obsegu delovanja, količini, potroških, cenah in drugem. Če se računovodski predračuni kot sodilo uporabljajo v okoliščinah, v katerih kake predpostavke ne veljajo več, vsebujejo pomembno napačne informacije in zato niso primerni za obravnavo v računovodski analizi. Take računovodske

predračune je treba pred obravnavo ustrezno prilagoditi predpostavkam, ki veljajo v okoliščinah, za katere so sestavljeni računovodski obračuni.

8.9. Pri računovodskem analiziranju je treba dosledno upoštevati predvsem delovanje spremenljivih in stalnih stroškov ob spremenjenem obsegu dejavnosti ter spremenljivost cen, šele na tej podlagi pa oblikovati ustrezna sodila. Posebno pozornost zahteva dejstvo, da spremenljivi stroški niso nujno sorazmerni, da stalni stroški niso nujno neomejeno stalni in da prihodki niso nujno sorazmerni.

8.10. Pri računovodskem analiziranju je treba uporabljati tudi ustrezne matematične in statistične metode.

č) Analiziranje odmikov računovodskih podatkov od sodil

8.11. Analiziranje odmikov uresničenih velikosti, ki jih vsebujejo računovodski obračuni, od sodil upošteva razloge za nastajanje teh odmikov; na tem je zasnovano njihovo presojanje možnih rešitev in predlaganje ukrepov. Ta pravila obravnavajo le metodiko ugotavljanja odmikov dosežkov od sodil zaradi neustreznosti dosežkov ali neustreznosti sodil.

8.12. Sodila za presojanje dosežkov in ugotavljanje razlik med njimi v finančnem računovodstvu se razlikujejo od tistih v stroškovnem računovodstvu, v obeh primerih pa so postopki analiziranja odmikov ustaljeni. Če se zaradi neposrednih potreb poslovodstva zahteva posebno analiziranje, se je mogoče opirati na splošne rešitve analiziranja v finančnem računovodstvu ali stroškovnem računovodstvu ter jih prilagoditi potrebam.

8.13. V finančnem računovodstvu se uresničene velikosti, ki jih vsebujejo računovodski obračuni, presojajo glede na načrtovane velikosti iste vrste, ki jih vsebujejo ustrezni računovodski predračuni v isti organizaciji, ali glede na uresničene velikosti iste vrste, ki jih vsebujejo ustrezni računovodski obračuni za prejšnje obdobje v isti organizaciji. Razčlenjevanje odmikov od uresničenih velikosti, ki jih vsebujejo računovodski obračuni v obravnavani organizaciji, od uresničenih velikosti, ki jih vsebujejo računovodski obračuni v kaki drugi organizaciji, praviloma ni možno, ker podatki niso na voljo. Predmet analiziranja so zlasti razlike pri stroških, odhodkih in prihodkih nekaterih vrst, ki vplivajo na poslovni izid v obdobju; pri tem se sodila praviloma nanašajo na obseg delovanja, ki se razlikuje od uresničenega, sodila pa tudi niso izkazana na ustreznih kontih.

8.14. V stroškovnem računovodstvu se razčlenjujejo odmiki uresničenih stroškov obračunskega obdobja od standardnih stroškov uresničenega obsega dejavnosti v istem obdobju in isti organizaciji; sodila se vedno nanašajo na uresničeni obseg delovanja in so tudi izkazana na ustreznih kontih. Glede na razloge zanje se lahko analizirajo tudi odmiki podatkov v obračunski

kalkulaciji od podatkov v predračunski kalkulaciji, ki se nanašajo na enoto poslovnega učinka.

8.15. Odmik uresničenega poslovnega izida od načrtovanega se pojasnjuje z odmikom uresničenih prihodkov od načrtovanih, uresničenih stalnih stroškov od načrtovanih, uresničenih neposrednih stroškov posameznih vrst od načrtovanih, uresničenih posrednih spremenljivih stroškov od načrtovanih, uresničenih posrednih stalnih stroškov od načrtovanih pa tudi uresničene vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje od načrtovane; tako se posredno ugotovi odmik uresničenih odhodkov od načrtovanih in pojasnijo odmiki pri poslovnem izidu.

8.16. Odmik uresničenih prihodkov od načrtovanih se razčleni na del zaradi spremembe obsega dejavnosti in del zaradi spremembe prodajnih cen; pri prvem je koristno upoštevati tudi spremembo sestava dejavnosti. Odmik uresničenih neposrednih stroškov posameznih vrst od načrtovanih se razčleni na del zaradi spremembe potroškov na količinske enote poslovnih učinkov posameznih vrst, del zaradi spremembe nabavnih cen prvin posameznih vrst in del zaradi spremembe količin poslovnih učinkov posameznih vrst. Odmik uresničenih posrednih spremenljivih stroškov od načrtovanih se razčleni na del zaradi spremembe potroškov na enoto obsega dejavnosti, del zaradi spremembe nabavnih cen prvin posameznih vrst in del zaradi spremembe količin poslovnih učinkov posameznih vrst. Odmik uresničenih posrednih stalnih stroškov od načrtovanih se razčleni na del zaradi spremembe potroškov v obračunskem obdobju in del zaradi spremembe nabavnih cen prvin posameznih vrst. Odmik uresničene vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje od načrtovane se razčleni na del zaradi spremembe količin v zalogi in del zaradi spremembe stroškov, ki se zadržujejo v zalogah. Za potrebe zunanjega poročanja je pojasnjevanje razlik omejeno zgolj na splošne povzetke; zahteva se le, če je to posebej predpisano. Podrobnosti analiziranja pri notranjem poročanju so odvisne od potreb v organizaciji.

8.17. Odmik uresničenega poslovnega izida v obravnavanem obdobju od uresničenega poslovnega izida v prejšnjem obdobju se pojasnjuje, kot določa PSR 8.13., le da se namesto načrtovanih velikosti za obravnavano obdobje upoštevajo uresničene velikosti v prejšnjem obdobju.

8.18. Odmik uresničenih stroškov od standardnih za obseg dejavnosti, uresničen v obravnavanem obdobju, se pojasni z odmikom uresničenih neposrednih stroškov materiala od standardnih neposrednih stroškov materiala za uresničeni obseg dejavnosti, uresničenih neposrednih stroškov dela od standardnih neposrednih stroškov dela za uresničeni obseg dejavnosti, uresničenih posrednih spremenljivih stroškov od standardnih posrednih

spremenljivih stroškov za uresničeni obseg dejavnosti in uresničenih posrednih stalnih stroškov od standardnih posrednih stalnih stroškov za uresničeni obseg dejavnosti.

8.19. Odmik uresničenih neposrednih stroškov materiala od standardnih neposrednih stroškov materiala za uresničeni obseg dejavnosti se razčleni na odmik zaradi spremembe potroškov na količinske enote posameznih vrst poslovnih učinkov in odmik zaradi spremembe nabavnih cen posameznih prvin. Odmik uresničenih neposrednih stroškov dela od standardnih neposrednih stroškov dela za uresničeni obseg dejavnosti se razčleni na odmik zaradi spremembe potroškov dela na količinske enote posameznih vrst poslovnih učinkov in odmik zaradi spremembe postavk na časovno enoto dela. Odmik uresničenih posrednih spremenljivih stroškov od standardnih posrednih spremenljivih stroškov za uresničeni obseg dejavnosti se razčleni na odmik zaradi spremembe osnove za prevzem teh stroškov in odmik zaradi spremembe količnika dodatka teh stroškov. Odmik uresničenih posrednih stalnih stroškov od standardnih posrednih stalnih stroškov pa se razčleni na odmik zaradi spremembe osnove za prevzem teh stroškov in odmik zaradi spremembe količnika dodatka teh stroškov. Odmik pri posrednih stroških kot celoti je mogoče razčleniti tudi na skupno predračunsko razliko, ki se pojavi zaradi spremembe potroškov in cen, učinkovitostno razliko, ki se pojavi pri spremenljivem delu teh stroškov zaradi spremembe učinkovitosti neposrednega dela, s katerim so povezani, ter aktivnostno razliko, ki se pojavi pri stalnem delu teh stroškov zaradi spremembe obsega dejavnosti. Za zunanje potrebe se takšno razčlenjevanje ne zahteva. Podrobnosti razčlenjevanja za notranje potrebe pa so odvisne od opredeljenih potreb in možnosti v organizaciji.

8.20. Organizacija izdela metodiko razčlenjevanja odmikov samostojno glede na posebnosti svojega poslovanja in objektivne možnosti merjenja.

d) Izbiranje računovodskih kazalcev izmed računovodskih podatkov

8.21. Računovodski kazalci so absolutna števila, ki se nanašajo na posamezne statične ali dinamične oziroma iz njih izpeljane gospodarske kategorije, o katerih obstajajo računovodski podatki, na primer sredstva, osnovni kapital, prihodki, poslovni izid iz poslovanja, denarni izid iz poslovanja, dobiček, izguba, prodajna cena enote, lastna cena enote in tako naprej. Njihova izrazna moč je pojasnjevanje določenega pojava. Ti kazalci kažejo obračunsko (v določenem obdobju uresničeno) ali predračunsko (načrtovano) vrednost gospodarskih kategorij oziroma iz njih izpeljanih kazalcev.

8.22. Računovodske kazalce za notranje potrebe izbere organizacija sama.

e) Oblikovanje računovodskih kazalnikov na podlagi računovodskih podatkov

8.23. Računovodski kazalniki so relativna števila, ki se nanašajo na gospodarske kategorije, o katerih obstajajo računovodski podatki. Lahko so deleži (stopnje udeležbe), koeficienti ali indeksi. Dobijo se s primerjavo dveh kategorij.

8.24. Računovodske kazalnike za notranje potrebe izbere organizacija sama glede na posebnosti svojega poslovanja in objektivne možnosti merjenja, obvezne računovodske kazalnike v zvezi s pripravo letnega računovodskega poročila pa določajo predpisi.

Ta pravila navajajo temeljne računovodske kazalnike po posameznih področjih računovodskega analiziranja.

8.25. Glede na izhodišče v bilanci stanja in izkazu poslovnega izida ter glede na potrebe po različnih načinih presojanja poslovanja organizacije se računovodski kazalniki skupinijo kot kazalniki financiranja, kazalniki investiranja (naložbenja), kazalniki vodoravne finančne sestave, kazalniki obračanja, kazalniki gospodarnosti, kazalniki donosnosti, kazalniki dodane vrednosti in kazalniki denarnega izida.

8.26. Temeljni kazalniki financiranja

a) delež lastniškega financiranja

$$\frac{\text{kapital}}{\text{obveznosti do virov sredstev}}$$

b) delež dolžniškega financiranja

$$\frac{\text{dolgovi}}{\text{obveznosti do virov sredstev}}$$

c) delež dolgoročnega financiranja

$$\frac{\text{kapital + dolgoročni dolgovi + rezervacije + dolgoročne pasivne časovne razmejitve}}{\text{obveznosti do virov sredstev}}$$

č) delež kratkoročnega financiranja

$$\frac{\text{kratkoročni dolgovi + kratkoročne pasivne časovne razmejitve}}{\text{obveznosti do virov sredstev}}$$

d) koeficient dolgovno-kapitalskega razmerja

$$\frac{\text{finančni dolgovi}}{\text{kapital}}$$

8.27. Temeljni kazalniki investiranja

a) delež osnovnih sredstev v sredstvih

$$\frac{\text{osnovna sredstva (po knjigovodski vrednosti)}}{\text{sredstva}}$$

b) delež obratnih sredstev v sredstvih

$$\frac{\text{obratna sredstva + kratkoročne aktivne časovne razmejitve}}{\text{sredstva}}$$

c) delež finančnih naložb v sredstvih

$$\frac{\text{dolgoročne finančne naložbe + kratkoročne finančne naložbe + naložbene nepremičnine}}{\text{sredstva}}$$

č) delež dolgoročnih sredstev v sredstvih

$$\frac{\text{osnovna sredstva + dolgoročne aktivne časovne razmejitve + naložbene nepremičnine + dolgoročne finančne naložbe + dolgoročne poslovne terjatve}}{\text{sredstva}}$$

d) delež kratkoročnih sredstev v sredstvih

$$\frac{\text{kratkoročna sredstva + kratkoročne aktivne časovne razmejitve}}{\text{sredstva}}$$

e) stopnja odpisanosti osnovnih sredstev

$$\frac{\text{popravek vrednosti osnovnih sredstev}}{\text{nabavna vrednost osnovnih sredstev}}$$

f) koeficient opremljenosti dela z osnovnimi sredstvi

$$\frac{\text{osnovna sredstva (po nabavni vrednosti)}}{\text{število zaposlenih v največji izmeni}}$$

8.28. Temeljni kazalniki vodoravne finančne sestave

a) koeficient kapitalske pokritosti osnovnih sredstev

$$\frac{\text{kapital}}{\text{osnovna sredstva (po knjigovodski vrednosti)}}$$

b) koeficient kapitalske pokritosti dolgoročnih sredstev

$$\frac{\text{kapital}}{\text{dolgoročna sredstva}}$$

c) koeficient dolgoročne pokritosti dolgoročnih sredstev

$$\frac{\text{kapital + dolgoročni dolgovi + rezervacije + dolgoročne pasivne časovne razmejitve}}{\text{dolgoročna sredstva}}$$

č) koeficient dolgoročne pokritosti dolgoročnih sredstev in normalnih zalog

$$\frac{\text{kapital + dolgoročni dolgovi + rezervacije + dolgoročne pasivne časovne razmejitve}}{\text{dolgoročna sredstva in normalne zaloge}}$$

d) hitri koeficient (koeficient neposredne pokritosti kratkoročnih obveznosti)

$$\frac{\text{denarna sredstva}}{\text{kratkoročne obveznosti}}$$

e) pospešeni koeficient (koeficient pospešene pokritosti kratkoročnih obveznosti)

$$\frac{\text{denarna sredstva + kratkoročne terjatve}}{\text{kratkoročne obveznosti}}$$

f) kratkoročni koeficient (kratkoročna pokritost kratkoročnih obveznosti)

$$\frac{\text{kratkoročna sredstva}}{\text{kratkoročne obveznosti}}$$

g) koeficient razmerja med terjatvami do kupcev in obveznostmi do dobaviteljev

terjatve do kupcev
obveznosti do dobaviteljev

h) koeficient razmerja med kratkoročnimi terjatvami in kratkoročnimi obveznostmi

kratkoročne terjatve
kratkoročne obveznosti

8.29. Temeljni kazalniki obračanja

a) koeficient obračanja celotnih sredstev

poslovni prihodki v letu dni
povprečno stanje vseh sredstev

b) koeficient obračanja obratnih sredstev

poslovni odhodki v letu dni
povprečno stanje obratnih sredstev

c) koeficient obračanja osnovnih sredstev

amortizacija v letu dni
povprečno stanje osnovnih sredstev
(po neodpisani vrednosti)

č) koeficient obračanja zalog materiala

porabljeni material v letu dni
(po nabavnih cenah)
povprečna zaloga materiala
(po nabavnih cenah)

d) koeficient obračanja zalog proizvodov

stroški prodanih proizvodov v letu dni
(praviloma proizvajalni stroški)
povprečni stroški zaloge proizvodov
(praviloma proizvajalni stroški)

e) koeficient obračanja zalog trgovskega blaga

nabavna vrednost prodanega blaga v letu dni
povprečna nabavna vrednost zalog blaga

f) koeficient obračanja terjatev do kupcev

$$\frac{\text{prejemki od kupcev v letu dni}}{\text{povprečno stanje terjatev do kupcev}}$$

g) koeficient obračanja obveznosti do dobaviteljev

$$\frac{\text{izdatki za dobavitelje v letu dni}}{\text{povprečno stanje obveznosti do dobaviteljev}}$$

S pomočjo vsakega koeficienta obračanja je mogoče izračunati povprečni čas vezave tako, da se število dni v obdobju deli s koeficientom obračanja za isto obdobje.

8.30. Temeljni kazalniki gospodarnosti

a) koeficient gospodarnosti poslovanja

$$\frac{\text{poslovni prihodki}}{\text{poslovni odhodki}}$$

b) koeficient celotne gospodarnosti

$$\frac{\text{prihodki}}{\text{odhodki}}$$

c) kot kazalniki gospodarnosti se uporabljajo tudi naslednji koeficienti:

$$\frac{\text{stroški proizvajanja v prodanih količinah}}{\text{poslovni prihodki}}$$

$$\frac{\text{stroški amortizacije}}{\text{poslovni prihodki}}$$

$$\frac{\text{stroški dela}}{\text{poslovni prihodki}}$$

$$\frac{\text{stroški materiala}}{\text{poslovni prihodki}}$$

$$\frac{\text{stroški storitev}}{\text{poslovni prihodki}}$$

č) mnogokratnik pokritosti obresti

$$\frac{\text{poslovni izid pred obdavčitvijo + obresti za prejeta posojila}}{\text{obresti za prejeta posojila}}$$

d) dobičkonosnost poslovnih prihodkov

$$\frac{\text{poslovni izid}}{\text{poslovni prihodki}}$$

e) dobičkonosnost poslovanja

$$\frac{\text{poslovni izid iz poslovanja}}{\text{poslovni prihodki}}$$

f) dobičkonosnost prihodkov

$$\frac{\text{poslovni izid}}{\text{prihodki}}$$

g) čista dobičkonosnost prihodkov

$$\frac{\text{čisti poslovni izid}}{\text{prihodki}}$$

V primeru izgube so kazalniki od d) do g) negativni.

8.31. Temeljni kazalniki donosnosti

a) čista donosnost kapitala

$$\frac{\text{čisti poslovni izid obračunskega obdobja}}{\text{povprečni kapital (brez čistega poslovnega izida obračunskega obdobja)}}$$

b) razširjena donosnost sredstev

$$\frac{\text{poslovni izid obračunskega obdobja + odhodki iz naslova obresti}}{\text{povprečna sredstva}}$$

c) čista donosnost sredstev

$$\frac{\text{čisti poslovni izid obračunskega obdobja}}{\text{povprečna sredstva}}$$

č) koeficient izplačila dividend

$$\frac{\text{dividende v poslovnem letu}}{\text{čisti poslovni izid}}$$

$$\frac{\text{dividende za poslovno leto}}{\text{bilančni dobiček}}$$

d) osnovni čisti poslovni izid na delnico

$$\frac{\text{čisti poslovni izid za navadne delnice v poslovnem letu}}{\text{povprečno število uveljavljajočih se navadnih delnic}}$$

e) popravljeni čisti poslovni izid na delnico

$$\frac{\text{popravljeni čisti poslovni izid za navadne delnice v poslovnem letu}}{\text{povprečno število popravljenih uveljavljajočih se navadnih delnic}}$$

f) dividenda na delnico

$$\frac{\text{vsota dividend za navadne delnice v poslovnem letu}}{\text{povprečno število uveljavljajočih se navadnih delnic}}$$

8.32. Temeljni kazalniki dodane vrednosti

a) dodana vrednost na zaposlenega

$$\frac{\text{dodana vrednost}}{\text{povprečno število zaposlenih}}$$

b) stopnja udeležbe zaposlenih v dodani vrednosti

$$\frac{\text{vsota čistih plač (brez vštetih dajatev) in drugih deležev zaposlenih}}{\text{dodana vrednost}}$$

c) dodana vrednost na vloženi kapital

$$\frac{\text{dodana vrednost}}{\text{povprečni kapital (brez čistega poslovnega izida obračunskega obdobja)}}$$

8.33. Temeljni kazalniki denarnega izida:

a) koeficient denarnega izida poslovnih prihodkov

$$\frac{\text{denarni izid iz poslovanja}}{\text{poslovni prihodki}}$$

b) koeficient razmerja med denarnim in obračunskim izidom poslovanja

$$\frac{\text{denarni izid iz poslovanja}}{\text{poslovni izid iz poslovanja}}$$

c) koeficient pokritosti nove naložbe z denarnim izidom iz poslovanja

$$\frac{\text{denarni izid iz poslovanja}}{\text{nova naložba}}$$

č) koeficient pokritosti dolgov z denarnim izidom iz poslovanja

$$\frac{\text{denarni izid iz poslovanja}}{\text{stanje dolgov}}$$

8.34. Organizacija izbere za svoje notranje potrebe način primerjanja kazalnikov, za zunanje potrebe pa uporabi izračune in je takšno primerjanje obvezno le, če ga zahtevajo predpisi ali druge zaveze, na primer na področju družbeno odgovornega poslovanja.

8.35. Različne računovodske kazalnike za isto leto je mogoče vsebinsko smiselno povezovati tudi s seštevki ali z zmnožki, pri čemer je računovodski kazalnik višjega reda seštevek ali zmnožek računovodskih kazalnikov nižjega reda, na primer donosnost sredstev je ne le matematično, pač pa tudi vsebinsko mogoče pojasniti z zmnožkom dobičkonosnosti poslovnih prihodkov in obračanja celotnih sredstev.

8.36. Organizacija glede na svoje notranje potrebe izbere ureditev povezanih kazalnikov, za zunanje potrebe pa je ureditev povezanih kazalnikov obvezna le, če jo zahtevajo predpisi ali dobri poslovni običaji.

C. Opredelitev ključnih pojmov

8.37. V tem standardu so uporabljeni izrazi iz Slovenskih računovodskih standardov, drugih pravil skrbnega računovodenja (PSR) ter nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in opredeliti.

a) **Odmik** je razlika med primerjano in primerjalno velikostjo izbrane gospodarske kategorije. Na njegovi podlagi se presoja(ta) učinkovitost in/ali uspešnost delovanja.

b) **Kazalec** je absolutno število, ki se nanaša na posamezne statične ali dinamične oziroma iz njih izpeljane gospodarske kategorije, o katerih obstajajo računovodski podatki.

c) **Kazalnik** je relativno število, dobljeno s primerjavo dveh velikosti; ima spoznavno moč, ki omogoča oblikovanje sodbe o poslovanju. Glede

na naravo primerjanih velikosti je lahko delež (stopnja udeležbe), indeks ali koeficient.

č) **Indeks** je relativno število, ki izraža razmerje med istovrstnima velikostma, pomnoženo s 100.

d) **Koeficient** je relativno število, ki izraža razmerje med raznovrstnima velikostma, ki pa sta primerljivi. Praviloma je imenovano število.

e) **Delež ali stopnja udeležbe** je relativno število, ki izraža razmerje med istovrstnima velikostma, od katerih se prva nanaša na del in druga na celoto istega pojava.

f) **Čisti poslovni izid za navadne delničarje** je čisti poslovni izid za poslovno leto po odštetju postavk, ki ne pripadajo navadnim delničarjem, kot so na primer prednostne dividende.

g) **Popravljeni čisti poslovni izid za navadne delničarje** je čisti poslovni izid za navadne delničarje, prilagojen za učinke vseh popravljalnih potencialnih navadnih delnic.

h) **Osnovna sredstva** so opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena sredstva.

i) **Obratna sredstva** so kratkoročna sredstva, zmanjšana za kratkoročne finančne naložbe in povečana za dolgoročne poslovne terjatve in kratkoročne aktivne časovne razmejitve.

j) **Dodana vrednost** je razlika med seštevkom vseh prihodkov in seštevkom vseh odhodkov razen plač in povračil, ki pripadajo zaposlenim v okviru poslovnih odhodkov, obresti in drugih nadomestil, ki pripadajo posojilodajalcem in kreditorjem v okviru odhodkov, ter davkov, ki pripadajo državi.

Dodana vrednost v ožjem pomenu so vsi prihodki iz poslovanja (kosmati donos iz poslovanja), zmanjšani za stroške blaga, materiala in storitev ter druge odhodke iz poslovanja.

Č. Pojasnila

8.38. Razčlenjevanje odmikov je odvisno od omejitev pri delitvi stroškov na stalne in spremenljive; zaradi tega so (glede na okoliščine in izbrano metodiko) pogosto potrebne poenostavitve, ki jih je treba tudi pojasnjevati, da ne bi prihajalo do napačnih razlag. Z uresničenimi cenami je treba razumeti povprečne cene v obdobju, z uresničenim potroškom na enoto poslovnega učinka pa povprečni uresničeni potrošek na enoto poslovnega učinka. Obseg dejavnosti je mogoče izraziti s količino poslovnih učinkov, preračunano na pogojne enote, s številom neposrednih izdelovalnih delovnih ur ali kako drugače. Enote poslovnih učinkov je prav tako mogoče

razlagati kot pogojne enote, na katere se preračunajo različni poslovni učinki. Organizacija mora pojasniti podrobnosti uporabljene metodike.

8.39. Pri izračunavanju kazalnikov se lahko pojavljata dve napaki: prva je, da se kazalniku pripiše drugačna izrazna moč, kot jo dejansko ima, druga pa, da se pri njegovem izračunu uporabijo napačni podatki. Zato je treba preveriti, ali so podatki oblikovani skladno z računovodskimi standardi in ali so v računovodskih izkazih predstavljeni na ustrezen način.

8.40. Pri nekaterih kazalnikih se primerjajo statično opredeljene kategorije (iz bilance stanja) z dinamično opredeljenimi kategorijami (iz izkaza poslovnega izida ali denarnih tokov). V takšnem primeru se ne smejo preprosto upoštevati statično opredeljene kategorije iz bilance stanja ob koncu leta, temveč je treba izračunavati njihovo povprečno stanje, za kar pa običajno ne zadošča zgolj poznavanje stanja ob začetku in koncu leta. Zgolj končno stanje statično opredeljenih kategorij se sme uporabljati le pri sestavljanju medsebojno povezanih kazalnikov, pri čemer so potrebna posebna pojasnila, pogosto pa se temu ne moremo izogniti niti pri primerjalnih analizah z drugimi organizacijami.

8.41. Pri koeficientih obračanja mora števec vsebovati podatek o zmanjšanju tiste kategorije, katere povprečno stanje je v imenovalcu, vrednostna opredelitev števca pa mora biti čim bliže vrednostni opredelitvi imenovalca. Tako se na primer pri izračunavanju koeficienta obračanja zalog proizvodov s povprečno vrednostjo zalog proizvodov ne smejo primerjati vsi poslovni odhodki, ker te zaloge ne vsebujejo vseh vrst stroškov, ki se pretvarjajo v odhodke. Prav tako je na primer pri izračunavanju koeficienta obračanja zalog materiala izid odvisen od tega, po kateri metodi so zaloge ovrednotene.

8.42. Pri primerjavi vrednosti istih kazalnikov med organizacijami je treba poskrbeti, da se ti izračunavajo na enak način.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

8.43. Ta pravila je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 11. decembra 2015. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, jih začnejo uporabljati 1. januarja 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe tega pravila prenehajo uporabljati SRS 29 – Računovodsko proučevanje (računovodsko analiziranje) (2006).

SLOVENSKI INŠTITUT za REVIZIJO

Pravila skrbnega računovodenja 9 (2016)
RAČUNOVODSKO INFORMIRANJE

A. Uvod

Ta pravila se uporabljajo pri sestavljanju računovodskih poročil za zunanje in notranje potrebe. Obdelujejo:

a) opredeljevanje računovodskega informiranja;
b) uporabnike informacij v računovodskih poročilih;
c) oblikovanje informacij v računovodskih poročilih;
č) razkrivanje v računovodskih izkazih in drugih računovodskih poročilih;
d) razkrivanje v prilogah k računovodskim izkazom;
e) prevrednotovanje postavk v računovodskih poročilih.

Ta pravila se opirajo na splošno računovodsko teorijo in so povezana predvsem s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) od 20 do 23 in Pravili skrbnega računovodenja (PSR) od 5 do 8.

Pravila (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvijo ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) ter Uvodom v Slovenske računovodske standarde in Okvirom SRS (2016).

B. Pravila

a) Opredeljevanje računovodskega informiranja

9.1. Računovodsko informiranje je predstavljanje računovodskih podatkov in računovodskih informacij uporabnikom. Kot takšno je končna stopnja knjigovodenja, računovodskega predračunavanja, računovodskega nadziranja in računovodskega analiziranja (proučevanja).

9.2. Računovodsko informiranje je del celotnega informiranja, potrebnega pri delovanju organizacije. Razlikuje se od finančnega informiranja, ki je zgolj informiranje o procesih in stanjih v zvezi s finančnim področjem nalog v organizaciji; finančno informiranje prevzema in poglablja le tisti del računovodskega informiranja, ki je usmerjen k finančnemu načinu razmišljanja, zato se širi tudi na druga področja.

9.3. Računovodsko informiranje je sestavina finančnega računovodstva, kadar obravnava računovodske podatke, pomembne za prikazovanje delovanja celotne organizacije ali njenih razmerij z drugimi, sestavina stroškovnega

računovodstva, kadar obravnava računovodske podatke o podrobnostih z notranjega področja delovanja organizacije, in sestavina poslovodnega računovodstva, kadar obravnava računovodske informacije za potrebe poslovodstva.

9.4. Računovodsko informiranje se izvaja z računovodskimi poročili, ki vsebujejo računovodske podatke in/ali računovodske informacije, ki so izražene v denarnih ali naravnih merskih enotah. Računovodska poročila so praviloma pisna, lahko pa so tudi ustna. Pisna računovodska poročila se lahko prikazujejo tudi na računalniških zaslonih.

b) Uporabniki informacij v računovodskih poročilih

9.5. Računovodsko informiranje je pomembno za notranje in za zunanje potrebe.

9.6. Notranji uporabniki računovodskih informacij so:
- izvajalci posameznih nalog v organizaciji, ki morajo odločati o podrobnostih izvajanja;
- poslovodstvo v organizaciji od najnižje ravni do uprave (poslovodstva);
- upravljalni in nadzorni organi v organizaciji;
- zaposleni v organizaciji.

9.7. Zunanji uporabniki računovodskih informacij so:
- lastniki organizacije, ki niso člani njegovih upravljalnih in/ali nadzornih organov (tudi možni vlagatelji);
- posojilodajalci (zlasti dajalci dolgoročnih pa tudi kratkoročnih posojil);
- dobavitelji (zlasti dajalci dolgoročnih blagovnih pa tudi kratkoročnih kreditov);
- kupci (zlasti glavni stalni kupci);
- država;
- javnost (tudi tekmeci).

9.8. Računovodska poročila, ki se predlagajo uporabnikom informacij v njih, so lahko obdobna ali občasna. Obdobna računovodska poročila se jim predlagajo v določenih časovnih presledkih, vsebujejo pa ustaljene računovodske podatke in/ali računovodske informacije, ki se nanašajo na obračunska obdobja. Občasna računovodska poročila pa se jim predlagajo v časovnih presledkih, ki niso določeni, ter vsebujejo računovodske podatke in/ali računovodske informacije za posebne namene.

9.9. Računovodska poročila so glede na namen informacij v njih pobudna, nadzorna ali informativna. Pobudna računovodska poročila so namenjena uporabnikom, ki sodelujejo pri odločanju o načrtovanju, pripravljanju izvajanja in izvajanju. Nadzorna računovodska poročila so namenjena uporab-

nikom, ki sodelujejo pri odločanju o nadziranju ali pripravljanju izvajanja. Informativna računovodska poročila pa so namenjena uporabnikom, ki morajo biti le na splošno informirani, a ne sodelujejo pri odločanju.

c) Oblikovanje informacij v računovodskih poročilih

9.10. Pogostnost zagotavljanja računovodskih informacij in njihova podrobnost sta določeni z mestom v zaporedju, prikazanim v PSR 9.6. in PSR 9.7. Sproti, tj. najpogosteje, morajo biti na razpolago uporabnikom, ki so v PSR 9.6. navedeni na prvem mestu, najmanj pogosto pa uporabnikom, ki so v PSR 9.7. navedeni na zadnjem mestu. Najpodrobnejše morajo biti za potrebe prvih in najbolj zbirne za potrebe zadnjih.

9.11. Obsežnost potrebnih informacij je odvisna od vloge njihovega prejemnika pri odločanju. Če mora odločati, morajo računovodske informacije vsestransko pojasnjevati več možnosti in njihove posledice, če mora biti z dogajanjem, o katerem odločajo drugi, le okvirno seznanjen, pa so lahko zgolj splošne.

9.12. Računovodsko informiranje mora zagotavljati razumljive, ustrezne, zanesljive in primerljive računovodske informacije. Računovodske informacije so razumljive, če jih uporabniki, ki dovolj dobro poznajo poslovno in gospodarsko delovanje in računovodstvo ter jih dovolj prizadevno analizirajo, razumejo brez težav. Računovodske informacije so ustrezne, če pomagajo uporabnikom sprejemati oziroma popravljati ali potrjevati poslovne odločitve. Na ustreznost postavk vplivata vrsta in bistvenost, bistvenost pa je odvisna od njihove velikosti, ocenjene v posameznih okoliščinah, oziroma njihove opustitve ali napačne predstavitve; bistvenost iste postavke je lahko za različne uporabnike različna. Računovodske informacije so zanesljive, če ne vsebujejo pomembnih napak in pristranskih stališč ter zvesto predstavljajo tisto, o čemer trdijo, da predstavljajo, ali za kar se upravičeno domneva, da predstavljajo; biti morajo popolne. Informacije v letnih računovodskih izkazih so zanesljivejše, če so ti izkazi revidirani. Primerljivost računovodskih informacij ne pomeni samo to, da je zaradi metodične enotnosti mogoče primerjati postavke v računovodskih izkazih iste organizacije za različna leta ali postavke v računovodskih izkazih različnih organizacij, temveč tudi to, da so konti in knjižbe na njih metodično enotni tako v isti organizaciji kot v različnih organizacijah.

9.13. Pri računovodskem informiranju je treba upoštevati zahtevo po pravočasnem oblikovanju in predlaganju ustreznih računovodskih informacij za odločanje; če so prepozne, niso več koristne. Upoštevati pa je treba tudi razmerja med stroški oblikovanja posamezne računovodske informacije in koristmi od nje.

9.14. Računovodsko informiranje se izvaja pisno, tudi na računalniškem zaslonu, ali ustno; ustno se sporočajo računovodski podatki ali računovodske informacije, ki že obstajajo v pisni obliki. Računovodske informacije se izražajo s števili in njihovimi pojasnili kot sestavinami računovodskih poročil. Glede na obdobje, na katero se nanašajo, so sestavine računovodskih predračunov ali računovodskih obračunov. Najpogostejše zbirne računovodske informacije so računovodski izkazi.

9.15. Notranji uporabniki računovodskih podatkov in računovodskih informacij so dolžni sodelovati s tistimi, ki jih pripravljajo; pri tem je treba upoštevati, kdo potrebuje računovodske podatke in računovodske informacije ter kdaj in za katere namene. Za resnično in pošteno računovodsko informiranje zunanjih uporabnikov odgovarja poslovodstvo.

9.16. Pri oblikovanju računovodskih informacij je treba upoštevati predpostavko o nastanku poslovnih dogodkov, pa tudi predpostavko o neomejenosti delovanja, razen če obstaja upravičen dvom o nadaljevanju delovanja organizacije. Biti morajo predvsem razumljive, ustrezne, zanesljive in primerljive. Izbira in uporaba računovodskih usmeritev pa morata temeljiti na previdnosti, prednosti vsebine pred obliko in pomembnosti.

č) Razkrivanje v računovodskih izkazih in drugih računovodskih poročilih

9.17. Računovodske izkaze kot celoto sestavljajo:

- bilanca stanja;
- izkaz poslovnega izida;
- izkaz denarnih tokov;
- izkaz gibanja kapitala;
- razlagalna računovodska pojasnila.

Kot posamezni računovodski izkaz se šteje vsaka sestavina ne glede na to, ali je namenjena notranjim ali zunanjim potrebam.

9.18. Računovodsko poročilo zajema celoto računovodskih izkazov, posamezne računovodske izkaze, posamezne računovodske predračune ali računovodske obračune ali zgolj izbor računovodskih podatkov in/ali računovodskih informacij z ustreznimi pojasnili. Računovodska poročila so lahko občasna in obdobna (tudi letna).

9.19. Pri temeljnem letnem poslovnem poročanju velikih in srednje velikih organizacij ima bilanca stanja obliko, kot jo določa SRS 20.4., izkaz poslovnega izida obliko, kot jo določa SRS 21.6. ali 21.7., izkaz denarnih tokov obliko, kot jo določa SRS 22.6., 22.9. ali 22.16., izkaz gibanja kapitala pa obliko, kot jo določa SRS 23.3. in ki omogoča predstavitev sprememb kapitala, kot jih določa SRS 23.2. Pri temeljnem letnem poslovnem poročanju majhnih organizacij pa ima lahko bilanca stanja skrajšano obliko, kot

jo določa SRS 20.8., obliko izkaza poslovnega izida enako kot velike in srednje velike organizacije, izkaz denarnih tokov in izkaz gibanja kapitala pa se lahko opustita, če organizacije niso vključene v skupino, za katero se sestavljajo skupinski računovodski izkazi, ali če nimajo svojih vrednostnih papirjev na borzi. Organizacija lahko v skladu s svojimi potrebami znotraj zahtevane razčlenitve kategorij uvede tudi podkategorije.

9.20. Če se organizacija, ki je družba, odloči v sredstvih javnega obveščanja objaviti povzetek letnega poročila, zadošča, da sta bilanca stanja in izkaz poslovnega izida objavljena v obliki tehle povzetkov, ki omogočata ugotovitev istovetnosti pooblaščeni organizaciji predloženih popolne bilance stanja in popolnega izkaza poslovnega izida za obravnavano obdobje:

BILANCA STANJA

Sredstva

A. Dolgoročna sredstva

I. Neopredmetena sredstva in dolgoročne časovne razmejitve
II. Opredmetena osnovna sredstva
III. Naložbene nepremičnine
IV. Dolgoročne finančne naložbe
V. Dolgoročne poslovne terjatve
VI. Odložene terjatve za davek

B. Kratkoročna sredstva

I. Sredstva (skupine za odtujitev) za prodajo
II. Zaloge
III. Kratkoročne finančne naložbe
IV. Kratkoročne poslovne terjatve
V. Denarna sredstva

C. Kratkoročne aktivne časovne razmejitve

Obveznosti do virov sredstev

A. Kapital

I. Kapital
II. Kapitalske rezerve
III. Rezerve iz dobička
IV. Revalorizacijske rezerve
V. Rezerve, nastale zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti
VI. Preneseni čisti poslovni izid
VII. Čisti poslovni izid poslovnega leta

B. Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve

C. Dolgoročne obveznosti

I. Dolgoročne finančne obveznosti
II. Dolgoročne poslovne obveznosti
III. Odložene obveznosti za davek

Č. Kratkoročne obveznosti

I. Obveznosti, vključene v skupine za odtujitev
II. Kratkoročne finančne obveznosti
III. Kratkoročne poslovne obveznosti

D. Kratkoročne pasivne časovne razmejitve

IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA

Poslovni prihodki
– Poslovni odhodki
\+ Finančni prihodki
– Finančni odhodki
= Poslovni izid iz rednega delovanja
±– Drugi prihodki (odhodki)
– Davek iz dobička (± odloženi davki)
= Čisti poslovni izid poslovnega leta

Druge vrste organizacij smiselno prikažejo postavke kapitala in poslovnega izida, kot se uporabljajo v Slovenskih računovodskih standardih od 30 do 34.

9.21. Obliko drugih računovodskih poročil za zunanje potrebe običajno določajo predpisi, dobri poslovni običaji, pri pogodbenih razmerjih pa lahko tudi sporazum med organizacijo in pogodbenim partnerjem (npr. banko).

9.22. Obliko računovodskih izkazov in drugih ustaljenih računovodskih poročil za notranje potrebe določa akt organizacije.

9.23. Če računovodski podatki v računovodskih izkazih ali drugih računovodskih poročilih ne upoštevajo PSR 9.16., je treba posebej povedati in utemeljiti. Opis pomembnih uporabljenih računovodskih usmeritev mora biti sestavni del tako objavljenih računovodskih izkazov kot tudi drugih računovodskih poročil.

d) Razkrivanje v prilogah k računovodskim izkazom

9.24. Priloge k računovodskim izkazom so razlagalna računovodska pojasnila, ki niso samostojen izkaz. Napačnega ali neustreznega izkazovanja postavk v bilanci stanja, izkazu poslovnega izida in/ali drugih računovodskih izkazih

ne opravičijo niti še tako temeljiti opisi uporabljenih računovodskih usmeritev niti opombe in/ali pojasnila.

9.25. Organizacije vključujejo v priloge k računovodskim izkazom podkategorije kategorij, zahtevanih v obrazcih računovodskih izkazov. Pri temeljnem letnem poročanju so obvezna dodatna razkritja postavk v bilanci stanja, ki jih določajo SRS od 20.10. do 20.18., postavk v izkazu poslovnega izida, ki jih določajo SRS od 21.15. do 21.27., pa tudi razkritja, ki jih obravnavajo točke d poglavij B v SRS od 1 do 11 in točke č poglavij B v SRS od 12 do 15.

9.26. Organizacije, v katerih odloča o bilančnem dobičku skupščina, morajo v skladu z Zakonom o gospodarskih družbah pri poročanju skupščini predstaviti:

a) čisti dobiček/izgubo poslovnega leta;
b) preneseni čisti dobiček/preneseno izgubo (odbitna postavka);
c) zmanjšanje kapitalskih rezerv;
č) zmanjšanje rezerv iz dobička;
d) povečanje rezerv iz dobička (i. zakonskih rezerv, rezerv za lastne delnice in lastne poslovne deleže ter statutarnih rezerv po sklepu uprave ob sestavljanju letnega poročila; ii. drugih rezerv iz dobička po odločitvi uprave in nadzornega sveta);
e) znesek dolgoročno odloženih stroškov razvijanja na bilančni presečni dan;
f) bilančni dobiček (a + b + č – d – e), ki ga skupščina razporeja med delničarje, druge rezerve, prenos v naslednje leto in druge namene;
   ali
   bilančno izgubo (a + b + c + č – d – e).

Odločitve skupščine se knjižijo v novem poslovnem letu, v nasprotju z odločitvami poslovodstva in nadzornega sveta, ki se upoštevajo že v postavkah bilance stanja in izkaza gibanja kapitala za obravnavano poslovno leto.

9.27. Pri zunanjem poročanju vsebujejo priloge k letnim računovodskim izkazom predvsem kazalnike iz točk a in c iz PSR 8.26., iz točk a in č iz PSR 8.27., iz točk a, d, e in f iz PSR 8.28., iz točke a iz PSR 8.30. ter iz točk a in č iz PSR 8.31.

Pri notranjem računovodskem poročanju določa kazalce, kazalnike in vrste odmikov, ki so predmet računovodskega analiziranja (proučevanja) poslovanja, akt organizacije.

9.28. Če je revidiranje računovodskih izkazov predpisano z zakonom, je priloga k njim tudi revizorjevo poročilo.

9.29. Če organizacija objavi povzetek letnega poročila, objavi povzetka ne sme biti priloženo celotno revizorjevo poročilo, ampak se razkrije samo revizijsko mnenje in morebitni pojasnjevalni odstavek. Lahko pa se objavi povzetka priloži revizorjevo poročilo o povzetku.

9.30. Računovodski podatki, ki so poslovna skrivnost, se ne smejo dajati nepooblaščenim osebam.

e) Prevrednotovanje postavk v računovodskih poročilih

9.31. Podrobnosti prevrednotovanja posameznih računovodskih kategorij obravnavajo točke č poglavij B v SRS od 1 do 15. Pri računovodskem poročanju je treba upoštevati vse zahteve po razkritjih, ki jih vsebujejo ustrezni Slovenski računovodski standardi.

C. Opredelitev ključnih pojmov

9.32. V tem standardu je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in opredeliti.

a) **Računovodski podatek** je vložek v računovodsko obravnavanje, lahko pa tudi rezultat tega obravnavanja. Izraža nevtralno dejstvo.

b) **Računovodska informacija** je rezultat računovodskega obravnavanja podatkov; je problemsko usmerjena in kot taka podlaga za odločanje. Lahko ima obliko postavk v računovodskih izkazih ali drugih računovodskih poročilih.

c) **Računovodski izkaz** je urejen prikaz učinka računovodskega obravnavanja podatkov. Vse skupine postavk v njem kot celota in/ali posamezne skupine postavk v njem so računovodske informacije, posamezne postavke v njem pa praviloma računovodski podatki.

č) **Računovodsko poročilo** je skupek sporočil, ki vsebujejo pregledno urejene podatke o gospodarskih kategorijah (npr. v računovodskih izkazih), pa tudi ocene, pojasnila in razlage predračunskih in obračunskih podatkov. Lahko je predračunsko poročilo ali obračunsko poročilo; vsako od njiju je lahko predloženo ali sprejeto, pobudno, nadzorno ali informativno. Računovodska poročila zajemajo tako tista za notranje kot tista za zunanje potrebe. Računovodsko poročilo organizacije za zunanje potrebe določajo predpisi.

d) **Ustreznost računovodskega informiranja** je lastnost, značilnost tega informiranja, da po vsebini, obliki, času in načinu sporočanja zadovoljuje potrebe uporabnikov.

e) **Bistvenost računovodskega informiranja** je lastnost, značilnost tega informiranja, da vpliva na presojanje in/ali odločanje; tak(e) vpliv(e) je treba posebej razkriti.

f) **Gospodarnost računovodskega informiranja** je lastnost, značilnost tega informiranja, da koristi od njega presegajo stroške zaradi njega.

g) **Razkrivanje znotraj računovodskega informiranja** je predstavljanje, ki zagotavlja poštene informacije in ne zbuja nobenih pomislekov v zvezi z računovodskimi podatki, s katerimi seznanja uporabnike.

Č. Pojasnila

9.33. Namen računovodskega informiranja je omogočati uporabnikom računovodskih informacij, da kar najbolje presojajo, ocenjujejo, sklepajo in odločajo. Pri računovodskem informiranju se prenašajo informacije med odločevalnim in izvajalnim področjem nalog v organizaciji pa tudi med organizacijo in uporabniki zunaj nje. Tako je računovodsko informiranje temeljnega pomena za spoznavanje bistva gospodarskih kategorij in pojavov, povezanih s poslovanjem. Ureditev računovodskega informiranja zagotavlja smotrne tokove in načine prejemanja in prenašanja računovodskih podatkov in/ali računovodskih informacij uporabnikom.

9.34. Računovodski podatki izvirajo predvsem iz knjigovodenja in/ali računovodskega predračunavanja, računovodske informacije pa so lahko tudi rezultat računovodskega analiziranja in računovodskega nadziranja.

Posebej pomembne so računovodske informacije, ki se pojavljajo v določenih vnaprej znanih časovnih presledkih in na predpisanih obrazcih računovodskih izkazov. Prav tako so pomembna tudi različna redna ali posebna računovodska poročila s pojasnili in razlagami ocen, sklepov, predlogov in pobud.

9.35. Resnično in pošteno računovodsko informiranje je sporočanje zanesljivih in preverjenih dejstev v celoti, pa tudi vseh smotrnih obvestil in razlag brez kakršnihkoli vnaprejšnjih mnenj in predsodkov. Pri tem je treba uporabnike seznaniti z vsemi potrebnimi razkritji brez kakršnegakoli namena zbujati pri njih dvom in/ali jih zavajati v zmoto.

9.36. Nekatere zahteve v zvezi s sestavljanjem računovodskih poročil, kot sta pravočasnost in gospodarnost, utegnejo ogroziti druge zahteve v tej zvezi, zlasti ustreznost, popolnost, preverjenost in zanesljivost. Ker pa je pri sprejemanju poslovnih odločitev, posebno izvajalnih, pa tudi pri nadziranju njihovega izvajanja pravočasnost odločilnega pomena, se zaradi varnosti še vedno uporabljajo tudi začasni računovodski podatki in začasne računovodske informacije. Njihova nepopolnost pa tudi netočnost se sicer začasno dopuščata pri poročanju poslovodstvu, vendar ju je treba jasno razkriti.

9.37. Različni notranji in zunanji uporabniki računovodskih podatkov in računovodskih informacij imajo tudi svoje posebne interese. Te je treba upošte-

vati in se jim kar najbolj prilagajati, vendar se pri tem nikakor in nikoli ne smejo ogrožati pravice vseh uporabnikov do popolnega in bistvenega informiranja. V središču zanimanja poslovodstva, nekoliko manj podrobno in manj pogosto pa tudi članov upravljalnih in nadzornih organov, ki so poglavitni uporabniki, so računovodske informacije o sprotni in končni plačilni sposobnosti, o finančnem položaju organizacije in o donosnosti poslovanja, razčlenjene po sestavinah.

Prinašalce kapitala in sedanje pa tudi možne vlagatelje kapitala zanimajo zlasti velikost in ustaljenost donosa v obliki dividend ali deležev v čistem dobičku, politika delitve čistega dobička, dolgoročna čista donosnost organizacije in kakovost poslovodstva.

Banke in druge financerje v vlogi dajalcev dolgoročnih posojil zanima predvsem sposobnost organizacije za redno odplačevanje posojil ter v zvezi s tem dolgoročna donosnost sredstev, finančni položaj in kakovost poslovodstva.

Dobavitelje v vlogi dajalcev dolgoročnih kreditov zanimata predvsem dolgoročna donosnost sredstev in kakovost poslovodstva.

Zaposlene in njihove interesne skupnosti zanimajo predvsem čista donosnost poslovanja in stopnja njihove udeležbe v dobičku, s tem pa možnosti njihovih zaslužkov in socialnih prejemkov, ter dolgoročne možnosti za zaposlitev in kakovost poslovodstva.

Banke in druge dajalce kratkoročnih posojil ter dajalce kratkoročnih blagovnih in drugih kreditov zanimata sprotna plačilna sposobnost organizacije in njen finančni položaj.

Glavne stalne kupce zanimajo zlasti dolgoročna donosnost sredstev ter s tem možnost ohranjanja ustaljenega poslovanja, finančni položaj in kakovost poslovodstva.

Za tekmece je računovodsko informiranje zanimivo iz dveh nasprotujočih si razlogov: da bi ugotovili, kolikšna je možnost, da kupijo organizacijo, in kolikšna je možnost, da organizacija kupi njih. V zvezi s tem jih zanimajo predvsem čista donosnost, finančni položaj in kakovost poslovodstva.

Državo (tudi vsako njej podrejeno raven) in njene organe zanimajo zlasti razmeščenost dejavnikov, tudi zaposlenih, ter uživanje posebnih pravic zaradi monopolnega položaja ali naravne rente, kar je povezano z uvajanjem dajatev.

Javnost, predvsem v kraju, v katerem organizacija deluje, želi iz računovodskih informacij ugotavljati, ali organizacija ogroža človekovo okolje, in če ga, kako to ogrožanje omejiti ali preprečiti, ter kakšne so gospodarske in finančne možnosti organizacije za pomoč pri reševanju krajevnih pro-

blemov in v zvezi z zaposlovanjem. Zaradi tega zanimajo javnost predvsem dodana vrednost, ki jo ustvarja organizacija, ter njena donosnost poslovanja in finančni položaj.

9.38. K razvijanju računovodskega informiranja pomembno prispevajo usklajevalne dejavnosti, če se dovoljujejo različne rešitve, in pojasnila, kje so razlike.

9.39. Upravičenost in smotrnost računovodskega informiranja sta odvisni od uporabnosti računovodskih podatkov in računovodskih informacij, ki jih zagotavlja računovodsko informiranje, ter možnosti za njihovo uporabo. Zaradi tega je nujno navezovanje (po možnosti neposrednih) stikov med dajalci računovodskih podatkov in računovodskih informacij ter njihovimi uporabniki.

9.40. Računovodski podatki in računovodske informacije so uporabni samo, če so resnični in pošteni, k čemur naj bi močno pripomogli tudi Slovenski računovodski standardi. Pri tem ima revidiranje računovodskih izkazov ali širše računovodenja nepogrešljivo vlogo nepristransko presojati, ali in koliko je računovodsko informiranje usklajeno s takimi sodili.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

9.41. Ta pravila je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 11. decembra 2015. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, jih začnejo uporabljati 1. januarja 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe teh pravil prenehajo uporabljati SRS 30 – Računovodsko informiranje (2006).

SLOVENSKI INŠTITUT za REVIZIJO

Pravila skrbnega računovodenja 10 (2016) KONSOLIDIRANJE

A. Uvod

Ta pravila se uporabljajo pri sestavljanju konsolidiranih računovodskih izkazov za organizacije, ki po zakonu niso zavezane k pripravi konsolidiranih računovodskih izkazov. Organizacije, ki so zakonsko zavezane izdelavi konsolidiranih računovodskih izkazov, le-te izdelajo na podlagi Mednarodnih standardov računovodskega poročanja (MSRP). Ta pravila se opirajo na splošno računovodsko teorijo in so povezana predvsem z Uvodom v Slovenske računovodske standarde in Okvirom SRS (2016).

B. Pravila

a) Postopki pri konsolidiranju in računovodska obravnava konsolidiranja

10.1. Za skupino organizacij sestavlja obvladujoča organizacija konsolidirane računovodske izkaze.

10.2. Pri obvladujoči organizaciji in od nje odvisnih organizacijah gre za popolno konsolidiranje. Popolno konsolidiranje je združevanje računovodskih izkazov obvladujoče organizacije in od nje odvisnih organizacij od postavke do postavke, tako da se seštevajo sorodne postavke sredstev, dolgov, kapitala, prihodkov in odhodkov. Ker pa je treba skupino predstaviti, kot da gre za eno sámo organizacijo, je treba:

- izločiti finančne naložbe obvladujoče organizacije v kapital oziroma dolgove odvisnih organizacij in deleže obvladujoče organizacije v kapitalu oziroma dolgovih odvisnih organizacij, pa tudi druge medsebojne finančne naložbe in deleže v kapitalu oziroma dolgovih drugih organizacij v skupini ter v tej zvezi obračunati razlike;
- izločiti medsebojne poslovne terjatve in poslovne dolgove;
- izločiti medsebojne prihodke in odhodke;
- izločiti neiztržene čiste dobičke in čiste izgube, ki so posledica notranjih poslov znotraj skupine;
- ponovno obračunati davke in jih časovno razmejiti;
- posebej izkazati neobvladujoče deleže v kapitalu, čistem dobičku (izgubi) in celotnem vseobsegajočem donosu.

Za izvedbo popolnega konsolidiranja je treba zagotoviti, da:

- so v posamičnih računovodskih izkazih odvisnih organizacij za podobne poslovne dogodke uporabljene enotne računovodske usmeritve;
- so postavke v posamičnih računovodskih izkazih odvisnih organizacij enako formalno predstavljene, če niso, pa, da odvisne organizacije sestavijo posebne računovodske izkaze za potrebe konsolidiranja, ki se razlikujejo od njihovih uradnih računovodskih izkazov;
- so posamični računovodski izkazi konsolidiranih organizacij sestavljeni za poslovno leto, ki se konča z istim dnem, če to ni mogoče, pa, da se opravijo preračuni za učinke pomembnih poslovnih dogodkov v odvisnih organizacijah, nastale v vmesnem obdobju, ki ne sme biti daljše od treh mesecev, oziroma da odvisne organizacije sestavijo vmesne posamične računovodske izkaze (velja tudi za pridružene organizacije in skupne podvige);
- je določena metoda prevedbe iz tuje valute, v kateri so predstavljeni posamični računovodski izkazi odvisnih organizacij, v predstavitveno valuto obvladujoče organizacije; to so praviloma pri sredstvih in obveznostih referenčni tečaj Evropske centralne banke (ECB) na dan računovodskih izkazov, pri prihodkih in odhodkih pa povprečni tečaji ECB, ki so veljali ob njihovem nastanku, in pri postavkah kapitala tečaji, ki so veljali ob nastanku posameznih postavk kapitala. Tečajne razlike zaradi uporabe različnih tečajev se pripoznajo v rezervah za tečajne razlike in drugem vseobsegajočem donosu.

10.3. Postopek, v katerem se prvikrat, to je ob vstopu odvisne organizacije v skupino, opravijo konsolidacijski postopki, se imenuje prvo konsolidiranje oziroma poslovna kombinacija (združitev). Prvo konsolidiranje se opravi na datum, ko vpliv obvladujoče organizacije prevlada, in sicer ne samo neposredno, temveč tudi prek odvisnih organizacij. Za obračun prvega konsolidiranja oz. poslovne združitve se uporabi prevzemna metoda, za mikro organizacije pa lahko tudi metoda knjigovodskih vrednosti sredstev in obveznosti prevzete organizacije. Več o prvem konsolidiranju oz. poslovnih kombinacijah (združitvah) je napisano v točki B 9. Uvoda v SRS in Okvira SRS.

Pri naslednjih konsolidiranjih je treba najprej preveriti spremembe v deležih obvladujoče organizacije v kapitalu odvisnih organizacij. Če se deleži dokupijo, jih je treba konsolidirati prvič, če se prodajo, pa zadnjič in dokončno; preveriti je tudi treba, ali so organizacije še vedno odvisne ali ne več.

Pri vsakem naslednjem konsolidiranju je treba ponoviti prvotne prevedbene popravke in jih dopolniti z novimi, ki spremenijo začetno stanje. Preračunane pozitivne in negativne razlike, ugotovljene pri prvem konso-

lidiranju, se obravnavajo enako kot sredstva oziroma dolgovi, pri katerih so bile obračunane. Preračunane pozitivne razlike pri amortizirljivih sredstvih se amortizirajo med preostalo dobo koristnosti sredstev, katerim so bile pripisane, pri njihovi trajni oslabitvi pa jih je treba odpisati. Če se sredstva, ki so jim bile pripisane preračunane pozitivne razlike, odtujijo, je treba izločiti tudi preračunane pozitivne razlike, ki so jim bile pripisane med prvim konsolidiranjem, in njihov odpis do trenutka odtujitve. Deleži lastnikov neobvladujočega deleža v kapitalu odvisne organizacije se obračunavajo vsako leto na novo. Če odvisna organizacija posluje z izgubami in te v nekem trenutku presežejo vrednost njenega kapitala, se v skupinski bilanci stanja lahko pojavi negativen kapital lastnikov neobvladujočega deleža. Za začetno merjenje neobvladujočega deleža veljata dve možnosti, in sicer merjenje po pošteni vrednosti ali merjenje po proporcionalnem deležu neobvladujočega deleža v vrednosti čistih sredstev (ta možnost je za vsak posel posebej).

Naknadne spremembe oz. posli z neobvladujočimi deleži, kjer ne gre za izgubo obvladovanja, se obračunajo kot posli v okviru kapitala (dobički in izgube se ne pripoznajo). Pri delni odtujitvi naložbe v odvisno organizacijo, ki privede do izgube obvladovanja, se preostali delež ponovno izmeri na podlagi poštene vrednosti. Morebitna razlika med pošteno vrednostjo in knjigovodsko vrednostjo predstavlja dobiček ali izgubo pri odtujitvi, ki se pripozna v poslovnem izidu, za preostali delež v naložbi pa se ustrezno uporablja SRS 3. Kadar je obvladujoča organizacija ali od nje odvisna organizacija naložbenica v pridruženo organizacijo, se v konsolidiranih računovodskih izkazih naložba v pridruženo organizacijo obračuna z uporabo kapitalske metode.

10.4. Po kapitalski metodi se finančna naložba najprej evidentira po nabavni vrednosti, knjigovodska vrednost pa se poveča ali zmanjša, tako da se pripozna naložbenikov delež v dobičku ali izgubi organizacije, v kateri ima naložbenik pomemben vpliv, ki nastane po datumu, ko je bila finančna naložba opravljena. Znesek, dobljen iz razdelitve čistega dobička organizacije, v kateri ima naložbenik pomemben vpliv, zmanjšuje knjigovodsko vrednost finančne naložbe. Preračuni knjigovodske vrednosti so morda prav tako potrebni, če se spremeni naložbenikov sorazmerni delež v kapitalu druge organizacije, a te spremembe niso vključene v izkaz poslovnega izida. Med takimi spremembami so tudi tiste, ki so posledica prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev, finančnih naložb in tečajnih razlik. Tudi za pridružene organizacije pri uporabi kapitalske metode velja, da so v posamičnih računovodskih izkazih pridruženih organizacij za podobne poslovne dogodke uporabljene enotne računovodske usmeritve, sicer so potrebne pri uporabi kapitalske metode konsolidacijske prilagoditve.

10.5. Kadar je obvladujoča organizacija ali od nje odvisna organizacija naložbenica v skupnih podvigih, se v skupinskih računovodskih izkazih naložba v skupne podvige obračuna po kapitalski metodi. Ko gre za naložbe v skupne dogovore, ki so opredeljeni kot skupna dejavnost, se sredstva, obveznosti, prihodki in odhodki v konsolidiranih računovodskih izkazih pripoznajo, kot je to določeno v točki B. 8. Uvoda v SRS in Okvira SRS.

10.6. Pri izgubi pomembnega vpliva ali skupnega podviga se naložba ponovno izmeri po pošteni vrednosti, dobiček ali izguba se pripozna v izkazu poslovnega izida, preostanek naložbe pa se izmeri v skladu s SRS 3.

10.7. Za morebitne slabitve sredstev odvisnih organizacij ter naložb v pridružene organizacije ter skupne podvige se uporablja SRS 3.

10.8. Kadar so odvisne organizacije namenjene prodaji, se sredstva in obveznosti vrednotijo v skladu s SRS-ji, ki obravnavajo to področje. Če gre za pridruženo organizacijo ali skupni podvig, se vrednoti naložba v skladu s SRS-ji, ki obravnavajo to področje.

b) Razkritja

10.9. Določbe o razkritjih v posamičnih računovodskih izkazih veljajo smiselno v enakem obsegu tudi za konsolidirane računovodske izkaze. Cilj razkritij v konsolidiranih računovodskih izkazih je uporabniku omogočiti ovrednotenje:

- narave vlaganja in tveganj, povezanih z naložbami v odvisne organizacije, pridružene organizacije in skupne podvige;
- učinkov takšnih naložb na konsolidirano bilanco stanja, izkaz poslovnega izida in izkaz denarnih tokov.

10.10. V konsolidiranih računovodskih izkazih je treba glede vpliva razkriti vsaj naslednje zadeve:

- razloge, zakaj v določeni organizaciji obstaja prevladujoč ali pomemben vpliv ali gre za skupni podvig;
- razloge, zakaj kljub obstoju več kot 50 % glasovalnih pravic prevladujoč vpliv ne obstaja;
- razloge, zakaj prevladujoč vpliv obstaja kljub obstoju manj kot 50 % glasovalnih pravic;
- razloge, zakaj kljub obstoju več kot 20 % glasovalnih pravic pomemben vpliv ne obstaja;
- razloge, zakaj pomemben vpliv obstaja kljub obstoju manj kot 20 % glasovalnih pravic.

10.11. V konsolidiranih računovodskih izkazih je treba glede odvisnih organizacij razkriti vsaj naslednje zadeve:

- ime odvisne organizacije;
- naravo poslovanja odvisne organizacije;
- neobvladujoče deleže;
- delež v dobičku oziroma izgubi lastnikov neobvladujočega deleža;
- izplačane dividende lastnikom neobvladujočega deleža;
- skupno višino neobvladujočega deleža na dan poročanja;
- finančne informacije (sredstva, obveznosti, prihodki, odhodki, poslovni izid) odvisnih organizacij pred izločitvami internih razmerij;
- morebitne omejitve pri izvrševanju prevladujočega vpliva v odvisnih organizacijah;
- spremembe v obdobju poročanja v deležu odvisne organizacije, ki ne pomeni izgube prevladujočega vpliva;
- spremembe v obdobju poročanja v deležu odvisne organizacije, ki pomeni izgubo prevladujočega vpliva;
- morebitne razlike in razloge v datumih poročanja posameznih odvisnih organizacij znotraj skupine.

10.12. V konsolidiranih računovodskih izkazih je treba glede pridruženih organizacij in skupnih podvigov razkriti vsaj naslednje zadeve:

- ime pridružene organizacije oziroma skupnega podviga;
- naravo poslovanja pridružene organizacije oziroma skupnega podviga;
- deleže lastništva v pridruženi organizaciji oziroma skupnem podvigu;
- izplačane dividende pridruženih organizacij in skupnih podvigov;
- pošteno vrednost pridruženih organizacij in skupnih podvigov, če obstaja;
- pomembne finančne informacije (sredstva, obveznosti, prihodki, odhodki, poslovni izid) za pridružene organizacije in skupne podvige;
- razkritje glede uporabe kapitalske metode (nabavna vrednost, pripis dobička in drugega vseobsegajočega donosa);
- morebitne omejitve pri izvrševanju pomembnega vpliva v pridruženih organizacijah oziroma omejitve pri izvrševanju skupnega obvladovanja pri skupnih podvigih;
- morebitne razlike in razloge v datumih poročanja posameznih pridruženih organizacij in skupnih podvigov znotraj skupine.

10.13. V PSR 10.10. do 10.12. navedena razkritja veljajo za pomembne zadeve. Poleg naštetih razkritij je pri razkrivanju treba upoštevati še vsa ostala razkritja, če so pomembna za uporabnika konsolidiranih računovodskih izkazov.

C. Opredelitev ključnih pojmov

10.14. V teh pravilih je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in opredeliti.

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

- obvladujoča organizacija;
- organizacije, odvisne od nje zaradi deleža v kapitalu;
- organizacije, odvisne od nje zaradi prevladujočega vpliva iz drugih razlogov.

b) **Odvisna organizacija** je organizacija, ki jo obvladuje druga obvladujoča organizacija.

c) **Pridružena organizacija** je organizacija, v kateri ima naložbenik pomemben vpliv in ki ni niti odvisna organizacija niti naložbenikov skupni podvig.

č) **Skupni podvig** je skupni dogovor, praviloma organizacije, ki jo ustanovi več sopodvižnikov (pogodbenih strank pri skupnem podvigu), ki imajo pravico do čistih sredstev skupnega podviga. Sopodvižniki na podlagi pogodbenega sporazuma skupaj obvladujejo celotno poslovanje takšne organizacije.

Č. Pojasnila

10.15. Obvladujoča organizacija obvladuje odvisno organizacijo, če je izpostavljena spremenljivemu donosu v odvisni organizaciji ali ima iz svoje udeležbe v tej organizaciji pravice do spremenljivega donosa ter lahko s svojim vplivom, ki ga ima nad to organizacijo, vpliva na donos. Obvladujoča organizacija ima vpliv nad odvisno organizacijo, če lahko na podlagi obstoječih pravic trenutno usmerja pomembne dejavnosti te organizacije, tj. dejavnosti, ki bistveno vplivajo na donos te organizacije.

10.16. Če ima naložbenik neposredno ali posredno prek odvisnih organizacij 20 % ali več glasovalnih pravic v organizaciji, v katero investira, velja predpostavka, da ima pomemben vpliv, razen če je mogoče nedvoumno dokazati, da takega vpliva nima. Velja tudi obratno: če ima naložbenik neposredno ali posredno prek odvisnih organizacij manj kot 20 % glasovalnih pravic v organizaciji, v katero investira, velja predpostavka, da nima

pomembnega vpliva, razen če je mogoče tak vpliv nedvoumno dokazati. Dokaz za naložbenikov pomembni vpliv je običajno eno ali več naslednjih dejstev:

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

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

10.17. Ta PSR 10 je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 11. decembra 2015. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati 1. januarja 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe teh pravil prenehajo uporabljati točko 13 Uvoda v SRS (2006).

Na podlagi 16. člena Zakona o revidiranju – ZRev-2 (Uradni list RS, št. 65/08), 54. in 73. člena Zakona o gospodarskih družbah – ZGD-1 (Uradni list RS, št. 65/09– UPB, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13 – odl. US, 82/13 in 55/15), tretjega odstavka 41.a člena Zakona o zadrugah (Uradni list RS, št. 79/09), šestega odstavka 26. člena Zakona o društvih (Uradni list RS, št. 6/06) je Strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na seji 11. decembra 2015 sprejel

ENOTNI KONTNI OKVIR ZA GOSPODARSKE DRUŽBE, SAMOSTOJNE PODJETNIKE POSAMEZNIKE, ZADRUGE, NEPRIDOBITNE ORGANIZACIJE – PRAVNE OSEBE ZASEBNEGA PRAVA TER DRUŠTVA IN INVALIDSKE ORGANIZACIJE

RAZRED 0 – DOLGOROČNA SREDSTVA

00 – Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve

V tej skupini se izkazujejo dobro ime, odloženi stroški razvijanja, premoženjske in druge pravice, druga neopredmetena sredstva, popravek njihove vrednosti in oslabitev njihove vrednosti ter dolgoročne aktivne časovne razmejitve.

01 – Naložbene nepremičnine

V tej skupini se izkazujejo naložbene nepremičnine, vključno z naložbenimi nepremičninami v gradnji in izdelavi, popravek njihove vrednosti in oslabitev njihove vrednosti.

02 – Nepremičnine

V tej skupini se izkazujejo zemljišča, zgradbe in nepremičnine v gradnji oziroma izdelavi posebej glede na izbrani model vrednotenja. Posebej se izkazujejo vlaganja v nepremičnine v tuji lasti.

03 – Popravek in oslabitev vrednosti nepremičnin

V tej skupini se izkazuje popravek vrednosti nepremičnin. Posebej se izkazujeta popravek vrednosti zgradb zaradi amortiziranja ter oslabitev vrednosti zemljišč in zgradb.

04 – Oprema in druga opredmetena osnovna sredstva

V tej skupini se izkazujejo oprema in nadomestni deli, drobni inventar, biološka sredstva, druga opredmetena osnovna sredstva, oprema in druga opredmetena osnovna sredstva v gradnji oziroma izdelavi. Posebej se izkazujejo umetniška dela in drugi predmeti kulturne in/ali zgodovinske vrednosti, ki se ne amortizirajo.

05 – Popravek in oslabitev vrednosti opreme in drugih opredmetenih osnovnih sredstev

V tej skupini se izkazuje popravek vrednosti opreme in nadomestnih delov, drobnega inventarja, bioloških sredstev in drugih opredmetenih osnovnih sredstev zaradi amortiziranja. Posebej se izkazuje oslabitev vrednosti opreme in nadomestnih delov ter drugih opredmetenih osnovnih sredstev.

06 – Dolgoročne finančne naložbe, razen posojil

V tej skupini se izkazujejo dolgoročne finančne naložbe v delnice in deleže ter druge dolgoročne kapitalske naložbe, in sicer posebej razporejene in izmerjene po nabavni vrednosti, posebej razporejene in izmerjene po pošteni vrednosti prek poslovnega izida ter posebej razporejene in izmerjene po pošteni vrednosti prek kapitala oziroma lastnega vira sredstev. Posebej se izkazuje oslabitev vrednosti dolgoročnih finančnih naložb.

07 – Dana dolgoročna posojila in terjatve za nevplačani vpoklicani kapital

V tej skupini se izkazujejo dolgoročna posojila, dana na podlagi posojilnih pogodb in z odkupom obveznic, dolgoročne terjatve za nevplačani vpoklicani kapital, dolgoročne terjatve iz finančnega najema ter dani dolgoročni depoziti. Dana dolgoročna posojila, ki zapadejo v plačilo v letu dni po datumu bilance stanja, se v bilanci stanja prenesejo med kratkoročne finančne naložbe. Posebej se izkazuje oslabitev vrednosti danih dolgoročnih posojil.

08 – Dolgoročne poslovne terjatve

V tej skupini se izkazujejo dani dolgoročni blagovni in potrošniški krediti, dani dolgoročni predujmi in varščine ter druge dolgoročne poslovne terjatve. Dolgoročne poslovne terjatve, ki zapadejo v plačilo v letu dni po datumu bilance stanja, se v bilanci stanja izkazujejo kot kratkoročne terjatve. Posebej se izkazuje oslabitev vrednosti dolgoročnih poslovnih terjatev.

09 – Odložene terjatve za davek

V tej skupini se izkazujejo odložene terjatve za davek iz odbitnih začasnih razlik, iz neizrabljenih davčnih izgub, prenesenih v naslednja davčna obdobja, ter iz davčnih dobropisov, prenesenih v naslednja davčna obdobja.

RAZRED 1 – KRATKOROČNA SREDSTVA, RAZEN ZALOG, IN KRATKOROČNE AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE

10 – Denarna sredstva v blagajni in takoj udenarljivi vrednostni papirji

V tej skupini se izkazujejo denarna sredstva (bankovci in kovanci) v blagajni, prejeti čeki, netvegani takoj udenarljivi dolžniški vrednostni papirji (v skladu s SRS 7) in denar na poti. Domača in tuja denarna sredstva v blagajni se izkazujejo posebej. Izdani čeki se izkazujejo kot odbitna postavka.

11 – Dobroimetje pri bankah in drugih finančnih inštitucijah

V tej skupini se izkazuje dobroimetje na računih pri bankah in drugih finančnih inštitucijah. Dobroimetje na računih se razčlenjuje na takoj razpoložljiva denarna sredstva in na tista, ki so vezana na odpoklic. Posebej se izkazuje dobroimetje v domači in tuji valuti. Posebej se izkazujejo tudi denarna sredstva na posebnih računih oziroma za posebne namene.

12 – Kratkoročne terjatve do kupcev

V tej skupini se izkazujejo kratkoročne terjatve do kupcev iz prodaje sredstev. Posebej se izkazujejo kratkoročne terjatve do kupcev v državi in tujini. V njej se izkazujejo tudi dani kratkoročni blagovni in potrošniški krediti. Posebej se izkazujejo tudi kratkoročne terjatve za nezaračunano blago in storitve. Posebej se izkazuje tudi oslabitev vrednosti kratkoročnih terjatev do kupcev.

13 – Dani kratkoročni predujmi in varščine

V tej skupini se izkazujejo kratkoročni predujmi, dani za opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena sredstva, zaloge in še ne opravljene storitve, drugi dani kratkoročni predujmi pa tudi dani preplačila in kratkoročne varščine. Posebej se izkazuje oslabitev vrednosti danih kratkoročnih predujmov in varščin. Dani kratkoročni predujmi se v bilanci stanja izkazujejo v zvezi s stvarmi, na katere se nanašajo.

14 – Kratkoročne terjatve iz poslovanja za tuj račun

V tej skupini se izkazujejo kratkoročne terjatve do izvoznikov, kratkoročne terjatve iz uvoza za tuj račun, kratkoročne terjatve iz komisijske in konsignacijske prodaje ter druge kratkoročne terjatve iz poslovanja za tuj račun. Posebej se izkazuje oslabitev vrednosti teh terjatev.

15 – Kratkoročne terjatve, povezane s finančnimi prihodki

V tej skupini se izkazujejo kratkoročne terjatve za obresti, kratkoročne terjatve za dividende in druge deleže v dobičku ter druge kratkoročne terjatve, povezane

s finančnimi prihodki. Posebej se izkazuje oslabitev vrednosti teh terjatev. Posebej se izkazujejo tudi kratkoročne terjatve do pravnih in fizičnih oseb v državi in tujini.

16 – Druge kratkoročne terjatve

V tej skupini se izkazujejo kratkoročne terjatve za odbitni DDV, kratkoročne terjatve za davek od dohodkov pravnih oseb, vključno z davkom, plačanim v tujini, druge kratkoročne terjatve do državnih in drugih inštitucij ter ostale kratkoročne terjatve. Posebej se izkazuje oslabitev vrednosti teh terjatev.

V tej skupini samostojni podjetniki posamezniki ločeno izkazujejo kratkoročne terjatve za dohodnino od dohodka iz dejavnosti, vključno z davkom, plačanim v tujini.

17 – Kratkoročne finančne naložbe, razen posojil

V tej skupini se izkazujejo kratkoročne finančne naložbe v delnice in deleže ter druge kratkoročne finančne naložbe, in sicer posebej razporejene in izmerjene po nabavni vrednosti, posebej razporejene in izmerjene po pošteni vrednosti prek poslovnega izida ter posebej razporejene in izmerjene po pošteni vrednosti prek kapitala oziroma lastnega vira sredstev. Posebej se izkazuje oslabitev vrednosti kratkoročnih finančnih naložb.

18 – Kratkoročna posojila in kratkoročne terjatve za nevplačani kapital

V tej skupini se izkazujejo kratkoročna posojila, kratkoročni depoziti v bankah in drugih finančnih organizacijah, prejete menice in kratkoročne terjatve do financerjev za nevplačani vpoklicani kapital. Posebej se izkazuje oslabitev vrednosti kratkoročnih posojil.

19 – Kratkoročne aktivne časovne razmejitve

V tej skupini se izkazujejo za največ leto dni vnaprej plačani stroški in prihodki, ki niso mogli biti zaračunani v obračunskem obdobju, na katero se nanašajo. V tej skupini se izkazujejo tudi vrednotnice in DDV od dobljenih predujmov.

RAZRED 2 – KRATKOROČNE OBVEZNOSTI (DOLGOVI) IN KRATKOROČNE PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE

21 – Obveznosti, vključene v skupino za odtujitev

V tej skupini se izkazujejo obveznosti, vključene v skupino (skupine) za odtujitev.

22 – Kratkoročne obveznosti (dolgovi) do dobaviteljev

V tej skupini se izkazujejo kratkoročne obveznosti do dobaviteljev v državi in tujini ter kratkoročni blagovni krediti, prejeti v državi in tujini. Posebej se izkazujejo tudi kratkoročne obveznosti za nezaračunano blago in storitve.

23 – Prejeti kratkoročni predujmi in varščine

V tej skupini se izkazujejo vnaprejšnja prejeta plačila in denarna zavarovanja kupcev in drugih dolžnikov.

24 – Kratkoročne obveznosti iz poslovanja za tuj račun

V tej skupini se izkazujejo kratkoročne obveznosti iz izvoza za tuj račun, kratkoročne obveznosti do uvoznikov, kratkoročne obveznosti iz komisijske in konsignacijske prodaje ter druge kratkoročne obveznosti iz poslovanja za tuj račun.

25 – Kratkoročne obveznosti za plače

V tej skupini se izkazujejo kratkoročne obveznosti za plače, nadomestila plač in drugi prejemki iz delovnega razmerja ter z njimi povezani prispevki in davki. V tej skupini se izkazujejo tudi obveznosti za prispevke, ki bremenijo izplačevalca v zvezi s temi obveznostmi.

26 – Obveznosti do državnih in drugih inštitucij

V tej skupini se izkazujejo obveznosti za obračunani DDV, DDV od uvoženega blaga, carino, davek od dohodkov, obveznosti za davčni odtegljaj ter druge kratkoročne obveznosti do državnih in drugih inštitucij.

V tej skupini samostojni podjetniki posamezniki izkazujejo obveznosti za dohodnino od dohodka iz dejavnosti.

V tej skupini se izkazujejo tudi kratkoročne obveznosti za prispevke za socialno varnost samostojnih podjetnikov posameznikov.

27 – Kratkoročne finančne obveznosti

V tej skupini se izkazujejo dobljena kratkoročna posojila ter izdani kratkoročni vrednostni papirji. Posebej se izkazujejo kratkoročne obveznosti do bank ter drugih pravnih in fizičnih oseb, posebej v državi in tujini, ter obveznosti iz vplačila kapitala do vpisa v sodni register.

28 – Druge kratkoročne obveznosti

V tej skupini se izkazujejo kratkoročne obveznosti za obresti, kratkoročne menične obveznosti, obveznosti v zvezi z odtegljaji od plač in nadomestili plač zaposlenim ter ostale kratkoročne poslovne obveznosti.

29 – Kratkoročne pasivne časovne razmejitve

V tej skupini se izkazujejo za največ leto dni vnaprej vračunani stroški oziroma odhodki in plačani prihodki, ki se nanašajo na naslednje obračunsko obdobje. Posebej se izkazuje DDV od danih predujmov.

RAZRED 3 – ZALOGE SUROVIN IN MATERIALA

30 – Obračun nabave surovin in materiala (tudi drobnega inventarja in embalaže)

V tej skupini se izkazuje oblikovanje nabavne vrednosti kupljenih surovin in materiala. V njej se izkazujejo poleg obračunane vrednosti še odvisni nabavni stroški, in sicer tako dajatve v okviru nabavne cene kot tudi neposredni izdatki za nabavo. Kadar se uporabljajo konti te skupine, se obračunana nabavna vrednost prek posebnega konta obračuna nabave prenese v zaloge surovin in materiala.

31 – Zaloge surovin in materiala

Ta skupina se razčleni na konte surovin in materiala v skladišču, dodelavi in predelavi ter na poti, nabavljenih polizdelkov in sestavnih delov, goriva in maziva v zalogi ter režijskega materiala. Pri vodenju zalog surovin in materiala po stalnih cenah se vodijo odmiki od stalnih cen na posebnem kontu odmikov.

32 – Zaloge drobnega inventarja in embalaže

V tej skupini se izkazujeta samo drobni inventar in embalaža. Razčlenjuje se na konte drobnega inventarja in embalaže v skladišču in uporabi. Pri vodenju zalog po stalnih cenah se vodijo odmiki od stalnih cen na posebnem kontu odmikov.

RAZRED 4 – STROŠKI

40 – Stroški materiala

V tej skupini se izkazujejo stroški surovin, materiala, kupljenih polizdelkov in vgradnih delov, pomožnega materiala, energije ter nadomestnih delov za osnovna sredstva in materiala za vzdrževanje osnovnih sredstev, odpisi drobnega inventarja in embalaže, uskladitev stroškov materiala in drobnega inventarja zaradi ugotovljenih popisnih razlik, stroški pisarniškega materiala in strokovne literature ter drugi stroški materiala.

41 – Stroški storitev

V tej skupini se izkazujejo stroški storitev pri ustvarjanju proizvodov in opravljanju storitev, stroški transportnih storitev in storitev v zvezi z vzdrževanjem, najemnine, povračila stroškov zaposlenim v zvezi z delom, stroški plačilnega

prometa, bančnih storitev, stroški posla, zavarovalne premije, stroški intelektualnih in osebnih storitev, stroški sejmov, reklame in reprezentance, stroški storitev fizičnih oseb, ki ne opravljajo dejavnosti, skupaj z dajatvami, ki bremenijo organizacijo, ter stroški drugih storitev.

43 – Amortizacija

V tej skupini se izkazuje amortizacija neopredmetenih sredstev, zgradb, opreme in nadomestnih delov, drobnega inventarja in drugih opredmetenih osnovnih sredstev. Ločeno se izkazuje amortizacija naložbenih nepremičnin, vrednotenih po modelu nabavne vrednosti. Ločeno se izkazuje tudi amortizacija bioloških sredstev.

44 – Rezervacije

V tej skupini se izkazujejo rezervacije za stroške reorganizacije organizacije, dana jamstva, kočljive pogodbe ter rezervacije za pokrivanje drugih obveznosti iz preteklega poslovanja.

45 – Stroški obresti

V tej skupini se izkazujejo stroški obresti.

47 – Stroški dela

V tej skupini se izkazujejo plače zaposlenih, nadomestila plač zaposlenih, stroški dodatnega pokojninskega zavarovanja zaposlenih, regres za letni dopust, povračila in drugi prejemki zaposlenih, delodajalčevi prispevki in druge delodajalčeve dajatve od plač, nadomestil plač, bonitet, povračil in drugih prejemkov zaposlenih ter nagrade vajencem skupaj z dajatvami, ki bremenijo organizacijo. Med stroški dela se izkazujejo tudi rezervacije za pokojnine, jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi in tudi vsa plačila poslovodstvu ne glede na pravno obliko pogodbenega razmerja.

48 – Drugi stroški

V tej skupini se izkazujejo dajatve, ki niso odvisne od stroškov dela ali drugih vrst stroškov, izdatki za varstvo okolja, nagrade dijakom in študentom na delovni praksi skupaj z dajatvami, štipendije dijakom in študentom ter ostali podobni stroški.

V tej skupini samostojni podjetniki posamezniki ločeno izkazujejo stroške prispevkov za socialno varnost in povračila stroškov samostojnim podjetnikom posameznikom.

Društva in invalidske organizacije v tej skupini izkazujejo tudi zneske dotacij, ki jih skladno z nameni, za katere so ustanovljene, odstopijo drugim društvom in drugim pravnim osebam.

49 – Prenos stroškov

Prek te skupine se prenašajo stroški iz razreda 4 v zaloge v razredu 6 oziroma neposredno v odhodke.

RAZRED 5

Uporaba tega razreda je prosta.

RAZRED 6 – ZALOGE PROIZVODOV, STORITEV, BLAGA IN NEKRATKOROČNIH SREDSTEV (SKUPINE ZA ODTUJITEV) ZA PRODAJO

60 – Nedokončane proizvodnja in storitve

V tej skupini se izkazujejo nedokončana proizvodnja in storitve, polizdelki, proizvodnja v dodelavi in predelavi ter odmiki od cen nedokončane proizvodnje in storitev.

61 – Zaloge pridelkov (pospravljenih) iz bioloških sredstev

V tej skupini kontov se izkazujejo vse zaloge vseh vrst pospravljenih pridelkov iz bioloških sredstev, izmerjenih po pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, in tudi zaloge tistih (izredno redkih) pospravljenih pridelkov iz bioloških sredstev, katerih poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti.

63 – Proizvodi

V tej skupini se izkazujejo proizvodi v lastnem skladišču, tujem skladišču, na poti in v lastni prodajalni, vračunani DDV od proizvodov v prodajalni, proizvodi v dodelavi in predelavi ter odmiki od cen proizvodov. Ločeno se izkazujejo biološka sredstva za zakol in druga biološka sredstva, ki so zaloge.

65 – Obračun nabave blaga

V tej skupini se izkazujejo vrednost blaga po obračunih dobaviteljev, odvisni stroški nabave blaga in obračun nabave blaga.

66 – Zaloge blaga

V tej skupini se izkazujejo blago v lastnem skladišču, tujem skladišču, na poti in v lastni prodajalni, DDV, vračunan v zalogah blaga, ter vračunana razlika v cenah zalog blaga.

67 – Nekratkoročna sredstva (skupine za odtujitev) za prodajo

V tej skupini se izkazujejo opredmetena osnovna sredstva, namenjena prodaji, naložbene nepremičnine, namenjene prodaji in vrednotene po modelu nabavne vrednosti, druga nekratkoročna sredstva, namenjena prodaji, ter sredstva denar ustvarjajočih enot ali njihovih delov, namenjena prodaji.

RAZRED 7 – ODHODKI IN PRIHODKI

Odhodki

70 – Poslovni odhodki (I. različica izkaza poslovnega izida)

V tej skupini se izkazujejo vrednost prodanih poslovnih učinkov, vrednost usredstvenih lastnih proizvodov in storitev, nabavna vrednost prodanih materiala in blaga ter drugi poslovni odhodki.

71 – Poslovni odhodki (II. različica izkaza poslovnega izida)

V tej skupini se izkazujejo vrednost prodanih poslovnih učinkov, nabavna vrednost prodanih materiala in blaga, stroški prodajanja, stroški splošnih dejavnosti (nabave in uprave) ter drugi stroški, ki se ne zadržujejo v zalogah.

72 – Prevrednotovalni poslovni odhodki

V tej skupini se izkazujejo prevrednotovalni poslovni odhodki v zvezi z neopredmetenimi sredstvi, opredmetenimi osnovnimi sredstvi in naložbenimi nepremičninami, prevrednotovalni poslovni odhodki v zvezi z zalogami, terjatvami in drugimi kratkoročnimi sredstvi, razen finančnih naložb.

74 – Finančni odhodki

V tej skupini se izkazujejo finančni odhodki tako iz posojil, izdanih obveznic in drugih finančnih obveznosti kot tudi iz poslovnih obveznosti in odprave pripoznanja finančnih naložb. Posebej se izkazujejo odhodki iz vrednotenja naložbenih nepremičnin in sredstev, razporejenih po pošteni vrednosti prek poslovnega izida. Med finančnimi odhodki se izkazujejo tudi negativne tečajne razlike, tako v zvezi s sredstvi kot z obveznostmi.

75 – Drugi odhodki

V tej skupini se izkazujejo denarne kazni in odškodnine, donacije in subvencije, dotacije in podobni odhodki, ki niso povezani s poslovnimi učinki, ter ostali odhodki, ki niso povezani s poslovnim izidom.

Prihodki

76 – Poslovni prihodki

V tej skupini se izkazujejo prihodki od prodaje proizvodov in storitev na domačem in tujem trgu, prihodki od prodaje trgovskega blaga in materiala na domačem in tujem trgu, prihodki od odprave rezervacij, prihodki od poslovnih združitev (presežek iz prevrednotenja − slabo ime), drugi prihodki, povezani s poslovnimi učinki (subvencije, dotacije, regresi, kompenzacije, premije in po-

dobni), ter prevrednotovalni poslovni prihodki. Prihodki iz najemnin, vključno z najemninami od naložbenih nepremičnin, se izkazujejo ločeno. Ločeno se izkazujejo tudi prihodki iz vrednotenja bioloških sredstev in pospravitve kmetijskih pridelkov.

Nepridobitne organizacije – pravne osebe zasebnega prava ločeno izkazujejo poslovne prihodke iz lastne dejavnosti in poslovne prihodke od opravljanja dejavnosti negospodarskih javnih služb. Slednje izkazujejo ločeno po vrstah in namenih, in sicer posebej prihodke iz proračunskih in drugih javnih sredstev ter posebej druge. Prav tako posebej izkazujejo prihodke, prejete za določen namen.

Društva in nepridobitne organizacije v tej skupini ločeno izkazujejo dotacije (dotacije iz proračunskih in drugih javnih sredstev, dotacije fundacij, skladov in ustanov), donacije pravnih in fizičnih oseb, članarine in prispevke članov. Posebej se izkazujejo tudi prispevki uporabnikov posebnih socialnih programov, ki jih izvajajo invalidske organizacije.

77 – Finančni prihodki

V tej skupini se izkazujejo finančni prihodki iz deležev in drugih naložb, posojil in poslovnih terjatev. Med finančniki prihodki se izkazujejo tudi prihodki iz vrednotenja naložbenih nepremičnin po pošteni vrednosti in iz odtujitve takih naložbenih nepremičnin. Med finančnimi prihodki se izkazujejo tudi pozitivne tečajne razlike, tako v zvezi s sredstvi kot z obveznostmi.

78 – Drugi prihodki

V tej skupini se izkazujejo prihodki od subvencij, dotacij, odškodnin in kazni kakor tudi vsi ostali prihodki, ki niso povezani s poslovnimi učinki.

79 – Usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve

V tej skupini se izkazujejo usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve.

RAZRED 8 – POSLOVNI IZID

80 – Poslovni izid pred obdavčitvijo

V tej skupini se izkazuje dobiček kot pozitivni poslovni izid ali izguba kot negativni poslovni izid.

V tej skupini kontov samostojni podjetniki posamezniki izkazujejo dohodek samostojnih podjetnikov posameznikov ali negativni poslovni izid.

Nepridobitne organizacije – pravne osebe zasebnega prava, društva in invalidske organizacije v tej skupini izkazujejo presežek prihodkov nad odhodki ali presežek odhodkov nad prihodki. V tej skupini izkazujejo tudi namensko razporejeni

presežek prihodkov iz prejšnjih let, namenjen pokritju presežka odhodkov v tem obračunskem obdobju, in presežek odhodkov iz prejšnjih let, ki se pokriva iz presežka prihodkov obračunskega obdobja.

81 – Razporeditev dobička in celotnega presežka prihodkov

V tej skupini se izkazujeta razporeditev dobička oziroma celotnega presežka prihodkov za davek od dohodka, za druge davke, ki niso izkazani v drugih postavkah, za prihodke (odhodke) iz naslova odloženega davka in za čisti dobiček poslovnega leta oziroma čisti presežek prihodkov.

82 – Razporeditev čistega dobička poslovnega leta oziroma čistega presežka prihodkov

V tej skupini se izkazujeta razporeditev čistega dobička oziroma čistega presežka prihodkov za kritje prenesenih izgub, za oblikovanje zakonskih rezerv, za oblikovanje rezerv za lastne delnice oziroma deleže, za oblikovanje statutarnih rezerv in za druge rezerve iz dobička ter neuporabljeni del čistega dobička poslovnega leta oziroma čistega presežka prihodkov.

89 – Čista izguba oziroma čisti presežek odhodkov in prenos čiste izgube oziroma čistega presežka odhodkov

V tej skupini se izkazujeta čista izguba tekočega leta oziroma presežek odhodkov in njun prenos.

RAZRED 9 – KAPITAL, DOLGOROČNE OBVEZNOSTI (DOLGOVI) IN DOLGOROČNE REZERVACIJE

90 – Vpoklicani in začetni kapital ter ustanovitvene vloge

V tej skupini se izkazuje osnovni kapital družbe, ki je lahko delniški kapital, kapitalski deleži ali kapitalska vloga. Osnovni delniški kapital se izkazuje po vrstah delnic (prednostne, navadne). Posebej se izkazuje nevpoklicani kapital kot odbitna postavka.

V tej skupini kontov samostojni podjetniki posamezniki izkazujejo začetni kapital.

V tej skupini kontov zadruge izkazujejo nerazdeljivi zadružni kapital in deleže članov zadruge.

Nepridobitne organizacije – pravne osebe zasebnega prava, društva in invalidske organizacije v tej skupini kontov izkazujejo ustanovitveno vlogo in kasnejše vloge.

Društva in invalidske organizacije v bilanci stanja izkazujejo društveni sklad, ki zajema znesek ustanovitvene vloge in kasnejših vlog iz te skupine kontov, razporejeni čisti presežek prihodkov za določen namen (sklad) iz skupine kontov 92 in čisti nerazporejeni presežek prihodkov ali presežek odhodkov iz skupine kontov 93.

91 – Kapitalske rezerve in prenosi sredstev

V tej skupini se izkazujejo vplačila, ki presegajo najmanjše emisijske zneske delnic oziroma deležev, vplačila, ki presegajo knjigovodsko vrednost pri odtujitvi začasno odkupljenih lastnih delnic oziroma deležev, vplačila nad najmanjšim emisijskim zneskom, pridobljena z izdajo zamenljivih obveznic ali obveznic z delniško nakupno opcijo, vplačila družbenikov za pridobitev dodatnih pravic iz delnic oziroma deležev, druga vplačila družbenikov na podlagi statuta, zneski iz poenostavljenega zmanjšanja osnovnega kapitala in zneski zmanjšanja osnovnega kapitala z umikom delnic oziroma deležev, splošni prevrednotovalni popravek kapitala ter zneski učinkov iz potrjene prisilne poravnave.

V tej skupini kontov samostojni podjetniki posamezniki izkazujejo prenose stvarnega premoženja med opravljanjem dejavnosti ter pritoke in odtoke med podjetjem in gospodinjstvom.

92 – Rezerve iz dobička oziroma razporejeni čisti presežek prihodkov

V tej skupini se izkazujejo zakonske rezerve, rezerve za lastne delnice oziroma lastne poslovne deleže, statutarne rezerve in druge rezerve iz dobička. Posebej se izkazujejo pridobljene lastne delnice oziroma lastni poslovni deleži kot odbitna postavka.

Zadruge v tej skupini ločeno izkazujejo prostovoljne zadružne rezerve in prostovoljne zadružne sklade.

Nepridobitne organizacije – pravne osebe zasebnega prava, društva in invalidske organizacije v tej skupini kontov izkazujejo tudi razporejeni čisti presežek prihodkov za določen namen (sklad).

93 – Čisti dobiček ali čista izguba oziroma nerazporejeni čisti presežek prihodkov ali čisti presežek odhodkov

V tej skupini se izkazujeta preneseni čisti dobiček oziroma prenesena čista izguba iz prejšnjih let in neuporabljeni del čistega dobička poslovnega leta oziroma čista izguba poslovnega leta.

V tej skupini kontov se izkazujejo dohodek samostojnih podjetnikov posameznikov oziroma negativni poslovni izid samostojnih podjetnikov posameznikov.

Nepridobitne organizacije – pravne osebe zasebnega prava, društva in invalidske organizacije v tej skupini kontov izkazujejo tudi čisti nerazporejeni presežek prihodkov ali čisti presežek odhodkov.

94 – Revalorizacijske rezerve

V tej skupini se izkazujejo revalorizacijske rezerve iz prevrednotenja zemljišč in zgradb ter njihov popravek vrednosti za odložene obveznosti za davek.

95 – Rezerve, nastale zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti

V tej skupini se izkazujejo rezerve, nastale zaradi vrednotenja dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb po pošteni vrednosti, aktuarski dobički ali izgube od določenih zaslužkov in zneski dokazanega dobička ali dokazane izgube iz spremembe poštene vrednosti finančnih sredstev, razpoložljivih za prodajo, ki ni del razmerja pri varovanju vrednosti.

Posebej se izkazuje popravek vrednosti rezerv, nastalih zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti za odložene obveznosti za davek.

96 – Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve

V tej skupini se izkazujejo rezervacije za stroške reorganizacije organizacije, za pokrivanje prihodnjih stroškov oziroma odhodkov zaradi razgradnje in/ali ponovne vzpostavitve prvotnega stanja ter druge podobne rezervacije, rezervacije za kočljive pogodbe, pokojnine, jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi, za dana jamstva ter druge rezervacije iz naslova dolgoročno vnaprej vračunanih stroškov. Posebej se izkazujejo prejete državne podpore, prejete donacije in druge dolgoročne pasivne časovne razmejitve.

97 – Dolgoročne finančne obveznosti

V tej skupini se izkazujejo dolgoročna posojila, dobljena pri bankah, družbah in fizičnih osebah, ter dolgoročna posojila, dobljena na podlagi obveznic in menic, dolgoročni dolgovi iz finančnega najema ter druge dolgoročne finančne obveznosti. Iz dolgoročnih finančnih obveznosti se izključujejo zneski obveznosti, ki zapadejo v plačilo najkasneje v letu dni po datumu bilance stanja, in se v bilanci stanja izkazujejo med kratkoročnimi finančnimi obveznostmi.

98 – Dolgoročne poslovne obveznosti

V tej skupini se izkazujejo dolgoročni krediti, dobljena na podlagi kreditnih pogodb, obveznosti iz dolgoročnih kreditov dobaviteljev v zvezi s kupljenimi blagom in storitvami, dobljenih v državi in tujini, odložene obveznosti za davek pa tudi dobljeni dolgoročni predujmi in varščine ter druge dolgoročne obveznosti. Iz dolgoročnih poslovnih obveznosti se izključujejo zneski obveznosti, ki zapadejo v plačilo najkasneje v letu dni po datumu bilance stanja, in se v bilanci stanja izkazujejo med kratkoročnimi poslovnimi obveznostmi.

99 – Zunajbilančni konti

V tej skupini se izkazujejo postavke, ki nimajo neposrednega učinka na velikost in sestavo sredstev in obveznosti do njihovih virov, prav tako pa tudi ne na pri-

hodke, stroške ali odhodke, vendar so pomembne za predstavitev finančnega položaja.

Razčlenitev ni predpisana, niti dvomestni konti ne. Vedno je potreben par zunajbilančnih kontov.

KONSOLIDIRANJE

Organizacije, katerih izkazi se vključujejo v konsolidirane računovodske izkaze, v posameznih skupinah kontov izkazujejo posebej razmerja do organizacij v skupini ter posebej do drugih pridruženih in skupaj obvladovanih organizacij v skladu z računovodskimi standardi.

VELJAVNOST

Kontni okvir za gospodarske družbe, samostojne podjetnike posameznike, zadruge, nepridobitne organizacije – pravne osebe zasebnega prava ter društva in invalidske organizacije je sprejel Strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 11. decembra 2015. K njemu sta dala soglasje minister, pristojen za finance, in minister, pristojen za gospodarstvo. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati 1. januarja 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Z njegovo uveljavitvijo preneha veljati Kontni okvir za gospodarske družbe, samostojne podjetnike posameznike, nosilce kmečkih gospodinjstev, zadruge, nepridobitne organizacije – pravne osebe zasebnega prava ter društva in invalidske organizacije (Uradni list RS, št. 78/12).

SLOVENSKI INŠTITUT za REVIZIJO

Na podlagi 16. člena Zakona o revidiranju (Uradni list RS, št. 65/08) je Strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na 186. seji 11. decembra 2015 sprejel

PRIPOROČENI ENOTNI KONTNI NAČRT

Oznaka

D **ZA GOSPODARSKE DRUŽBE,**

P **SAMOSTOJNE PODJETNIKE POSAMEZNIKE,**

Z **ZADRUGE,**

N **NEPRIDOBITNE ORGANIZACIJE – PRAVNE OSEBE ZASEBNEGA PRAVA TER**

DI **DRUŠTVA IN INVALIDSKE ORGANIZACIJE**

Uporablja	**RAZRED 0 – DOLGOROČNA SREDSTVA**
	00 – Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve
D, Z	000 – Dobro ime
D, P, Z, N, DI	002 – Odloženi stroški razvijanja
D, P, Z, N, DI	003 – Premoženjske in druge pravice
D, P, Z, N, DI	005 – Druga neopredmetena sredstva (tudi emisijski kuponi)
D, P, Z, N, DI	007 – Dolgoročne aktivne časovne razmejitve
D, P, Z, N, DI	008 – Popravek vrednosti neopredmetenih sredstev zaradi amortiziranja
D, P, Z, N, DI	009 – Oslabitev vrednosti neopredmetenih sredstev
	01 – Naložbene nepremičnine
D, P, Z, N, DI	010 – Naložbene nepremičnine, vrednotene po modelu nabavne vrednosti

D, P, Z, DI	011 – Naložbene nepremičnine, vrednotene po modelu poštene vrednosti
D, P, Z, N, DI	015 – Popravek vrednosti naložbenih nepremičnin zaradi amortiziranja
D, P, Z, N, DI	017 – Naložbene nepremičnine v gradnji oziroma izdelavi
D, P, Z, N, DI	019 – Oslabitev vrednosti naložbenih nepremičnin
	02 – Nepremičnine
D, P, Z, N, DI	020 – Zemljišča, vrednotena po modelu nabavne vrednosti
D, P, Z, N, DI	021 – Zgradbe, vrednotene po modelu nabavne vrednosti
D, P, Z, DI	022 – Zemljišča, vrednotena po modelu revaloriziranja
D, P, Z, DI	023 – Zgradbe, vrednotene po modelu revaloriziranja
D, P, Z, N, DI	026 – Vlaganja v nepremičnine v tuji lasti
D, P, Z, N, DI	027 – Nepremičnine v gradnji oziroma izdelavi
	03 – Popravek in oslabitev vrednosti nepremičnin
D, P, Z, N, DI	031 – Oslabitev vrednosti zemljišč
D, P, Z, N, DI	032 – Popravek vrednosti zemljišč (kamnolomov, odlagališč odpadkov) zaradi amortiziranja
D, P, Z, N, DI	035 – Popravek vrednosti zgradb zaradi amortiziranja
D, P, Z, N, DI	036 – Popravek vrednosti vlaganj v nepremičnine v tuji lasti
D, P, Z, N, DI	039 – Oslabitev vrednosti zgradb
	04 – Oprema in druga opredmetena osnovna sredstva
D, P, Z, N, DI	040 – Oprema in nadomestni deli, vrednoteni po modelu nabavne vrednosti
D, P, Z, N, DI	041 – Drobni inventar
D, P, Z, N, DI	043 – Biološka sredstva – večletni nasadi
D, P, Z, N, DI	044 – Biološka sredstva – osnovna čreda
D, P, Z, N, DI	045 – Druga opredmetena osnovna sredstva
D, P, Z, N, DI	046 – Vlaganja v opredmetena osnovna sredstva v tuji lasti
D, P, Z, N, DI	047 – Oprema in druga opredmetena osnovna sredstva v gradnji oziroma izdelavi
D, P, Z, N, DI	048 – Umetniška dela in drugi predmeti kulturne in/ali zgodovinske vrednosti, ki se ne amortizirajo
	05 – Popravek in oslabitev vrednosti opreme in drugih opredmetenih osnovnih sredstev
D, P, Z, N, DI	050 – Popravek vrednosti opreme in nadomestnih delov zaradi amortiziranja
D, P, Z, N, DI	051 – Popravek vrednosti drobnega inventarja zaradi amortiziranja

D, P, Z, N, DI	052 – Oslabitev vrednosti opreme in nadomestnih delov
D, P, Z, N, DI	053 – Popravek vrednosti bioloških sredstev – večletnih nasadov zaradi amortiziranja
D, P, Z, N, DI	054 – Popravek vrednosti bioloških sredstev – osnovne črede zaradi amortiziranja
D, P, Z, N, DI	055 – Popravek vrednosti drugih opredmetenih osnovnih sredstev zaradi amortiziranja
D, P, Z, N, DI	056 – Popravek vrednosti vlaganj v opredmetena osnovna sredstva v tuji lasti
D, P, Z, N, DI	058 – Oslabitev vrednosti bioloških sredstev
D, P, Z, N, DI	059 – Oslabitev vrednosti drugih opredmetenih osnovnih sredstev

06 – Dolgoročne finančne naložbe, razen posojil

D, Z	060 – Dolgoročne finančne naložbe v delnice in deleže organizacij v skupini, razporejene in izmerjene po nabavni vrednosti
D, Z	063 – Dolgoročne finančne naložbe v delnice in deleže pridruženih organizacij in skupaj obvladovanih organizacij, razporejene in izmerjene po nabavni vrednosti
D, P, Z, N, DI	066 – Druge dolgoročne finančne naložbe, razporejene in izmerjene po nabavni vrednosti
D, P, Z, N, DI	067 – Druge dolgoročne finančne naložbe, razporejene in izmerjene po pošteni vrednosti prek poslovnega izida
D, P, Z, N, DI	068 – Druge dolgoročne finančne naložbe, razporejene in izmerjene po pošteni vrednosti prek kapitala oziroma lastnega vira sredstev
D, P, Z, N, DI	069 – Oslabitev vrednosti dolgoročnih finančnih naložb

07 – Dana dolgoročna posojila in terjatve za nevplačani vpoklicani kapital

D, Z	070 – Dolgoročna posojila, dana na podlagi posojilnih pogodb organizacijam v skupini, vključno z dolgoročnimi terjatvami iz finančnega najema
D, Z	071 – Dolgoročna posojila, dana na podlagi posojilnih pogodb pridruženim organizacijam in skupaj obvladovanim organizacijam, vključno z dolgoročnimi terjatvami iz finančnega najema
D, P, Z, N, DI	072 – Dolgoročna posojila, dana drugim, vključno z dolgoročnimi terjatvami iz finančnega najema

D, Z	073 – Dolgoročna posojila, dana z odkupom obveznic od organizacij v skupini
D, Z	074 – Dolgoročna posojila, dana z odkupom obveznic od pridruženih organizacij in skupaj obvladovanih organizacij
D, P, Z, N, DI	075 – Dolgoročna posojila, dana z odkupom obveznic od drugih
D, Z	076 – Dolgoročne terjatve za nevplačani vpoklicani kapital
D, P, Z, N, DI	077 – Druga dolgoročno vložena sredstva
D, P, Z, N, DI	078 – Dani dolgoročni depoziti
D, P, Z, N, DI	079 – Oslabitev vrednosti danih dolgoročnih posojil
	08 – Dolgoročne poslovne terjatve
D, P, Z, N, DI	080 – Dolgoročni blagovni krediti, dani v državi
D, P, Z, N, DI	081 – Dolgoročni blagovni krediti, dani v tujini
D, P, Z, N, DI	082 – Dani dolgoročni potrošniški krediti
D, P, Z, N, DI	083 – Dani dolgoročni predujmi
D, P, Z, N, DI	084 – Dane dolgoročne varščine
D, P, Z, N, DI	086 – Druge dolgoročne poslovne terjatve
D, P, Z, N, DI	089 – Oslabitev vrednosti dolgoročnih poslovnih terjatev
	09 – Odložene terjatve za davek
D, Z, N	090 – Odložene terjatve za davek iz odbitnih začasnih razlik
D, Z, N	091 – Odložene terjatve za davek iz neizrabljenih davčnih izgub, prenesenih v naslednja davčna obdobja
D, Z, N	092 – Odložene terjatve za davek iz davčnih dobropisov, prenesenih v naslednja davčna obdobja

RAZRED 1 – KRATKOROČNA SREDSTVA, RAZEN ZALOG, IN KRATKOROČNE AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE

10 – Denarna sredstva v blagajni in takoj udenarljivi vrednostni papirji

D, P, Z, N, DI	100 – Denarna sredstva v blagajni, razen deviznih
D, P, Z, N, DI	101 – Devizna sredstva v blagajni
D, P, Z, N, DI	102 – Izdani čeki (odbitna postavka)
D, P, Z, N, DI	103 – Prejeti čeki
D, P, Z, N, DI	104 – Netvegani takoj udenarljivi dolžniški vrednostni papirji
D, P, Z, N, DI	109 – Denar na poti

11 – Dobroimetje pri bankah in drugih finančnih inštitucijah

D, P, Z, N, DI	110 – Denarna sredstva na računih, razen deviznih

D, P, Z, N, DI	111 – Kratkoročni depoziti oziroma depoziti na odpoklic, razen deviznih
D, P, Z, N, DI	112 – Devizna sredstva na računih
D, P, Z, N, DI	113 – Kratkoročni devizni depoziti oziroma devizni depoziti na odpoklic
D, P, Z, N, DI	114 – Denarna sredstva na posebnih računih oziroma za posebne namene
	12 – Kratkoročne terjatve do kupcev
D, P, Z, N, DI	120 – Kratkoročne terjatve do kupcev v državi
D, P, Z, N, DI	121 – Kratkoročne terjatve do kupcev v tujini
D, P, Z, N, DI	122 – Kratkoročni blagovni krediti, dani kupcem v državi
D, P, Z, N, DI	123 – Kratkoročni blagovni krediti, dani kupcem v tujini
D, P, Z, N, DI	124 – Kratkoročni potrošniški krediti, dani kupcem v državi
DI	125 – Kratkoročne terjatve do članov
D, P, Z, N, DI	126 – Kratkoročne terjatve za nezaračunano blago in storitve
D, P, Z, N, DI	129 – Oslabitev vrednosti kratkoročnih terjatev do kupcev
	13 – Dani kratkoročni predujmi in varščine
D, P, Z, N, DI	130 – Kratkoročni predujmi, dani za opredmetena osnovna sredstva
D, P, Z, N, DI	131 – Kratkoročni predujmi, dani za neopredmetena sredstva
D, P, Z, N, DI	132 – Kratkoročni predujmi, dani za zaloge materiala in blaga ter še ne opravljene storitve
D, P, Z, N, DI	133 – Drugi dani kratkoročni predujmi in preplačila
D, P, Z, N, DI	134 – Dane kratkoročne varščine
D, P, Z, N, DI	139 – Oslabitev vrednosti danih kratkoročnih predujmov, preplačil in varščin
	14 – Kratkoročne terjatve iz poslovanja za tuj račun
D, P, Z, N, DI	140 – Kratkoročne terjatve do izvoznikov
D, P, Z, N, DI	141 – Kratkoročne terjatve iz uvoza za tuj račun
D, P, Z, N, DI	142 – Kratkoročne terjatve iz komisijske in konsignacijske prodaje
D, P, Z, N, DI	145 – Druge kratkoročne terjatve iz poslovanja za tuj račun
D, P, Z, N, DI	149 – Oslabitev vrednosti kratkoročnih terjatev iz poslovanja za tuj račun
	15 – Kratkoročne terjatve, povezane s finančnimi prihodki
D, P, Z, N, DI	150 – Kratkoročne terjatve za obresti
D, P, Z, N, DI	151 – Kratkoročne terjatve za dividende
D, P, Z, N, DI	152 – Kratkoročne terjatve za druge deleže v dobičku

D, P, Z, N, DI	155 – Druge kratkoročne terjatve, povezane s finančnimi prihodki
D, P, Z, N, DI	159 – Oslabitev vrednosti kratkoročnih terjatev, povezanih s finančnimi prihodki
	16 – Druge kratkoročne terjatve
D, P, Z, N, DI	160 – Kratkoročne terjatve za odbitni DDV
D, Z, N, DI	161 – Kratkoročne terjatve za davek od dohodkov pravnih oseb, vključno z davkom, plačanim v tujini
P	162 – Kratkoročne terjatve za dohodnino od dohodka iz dejavnosti samostojnih podjetnikov posameznikov, vključno z davkom, plačanim v tujini
D, P, Z, N, DI	164 – Druge kratkoročne terjatve do državnih in drugih inštitucij
D, P, Z, N, DI	165 – Ostale kratkoročne terjatve
D, P, Z, N, DI	166 – Kratkoročne terjatve za DDV, vrnjen tujcem
D, P, Z, N, DI	167 – Kratkoročne terjatve za DDV, plačan v tujini
D, P, Z, N, DI	169 – Oslabitev vrednosti drugih kratkoročnih terjatev
	17 – Kratkoročne finančne naložbe, razen posojil
D, Z	170 – Kratkoročne finančne naložbe v delnice in deleže organizacij v skupini, razporejene in izmerjene po nabavni vrednosti
D, Z	173 – Kratkoročne finančne naložbe v delnice in deleže pridruženih organizacij in skupaj obvladovanih organizacij, razporejene in izmerjene po nabavni vrednosti
D, P, Z, N, DI	176 – Druge kratkoročne finančne naložbe, razporejene in izmerjene po nabavni vrednosti
D, P, Z, N, DI	177 – Druge kratkoročne finančne naložbe, razporejene in izmerjene po pošteni vrednosti prek poslovnega izida
D, P, Z, N, DI	178 – Druge kratkoročne finančne naložbe, razporejene in izmerjene po pošteni vrednosti prek kapitala oziroma lastnega vira sredstev
D, P, Z, N, DI	179 – Oslabitev vrednosti kratkoročnih finančnih naložb
	18 – Kratkoročna posojila in kratkoročne terjatve za nevplačani kapital
D, Z	180 – Kratkoročna posojila, dana na podlagi posojilnih pogodb organizacijam v skupini
D, Z	181 – Kratkoročna posojila, dana na podlagi posojilnih pogodb pridruženim organizacijam in skupaj obvladovanim organizacijam

D, P, Z, N, DI	182 – Kratkoročna posojila, dana drugim, vključno s kratkoročnimi terjatvami iz finančnega najema
D, P, Z, N, DI	183 – Kratkoročni depoziti v bankah in drugih finančnih organizacijah
D, P, Z, N, DI	184 – Dana kratkoročna posojila z odkupom obveznic
D, P, Z, N, DI	185 – Prejete menice
D, P, Z, N, DI	186 – Dana kratkoročna posojila z odkupom drugih dolžniških vrednostnih papirjev
D, Z	187 – Kratkoročno nevplačani vpoklicani kapital
D, P, Z, N, DI	189 – Oslabitev vrednosti kratkoročnih posojil
	19 – Kratkoročne aktivne časovne razmejitve
D, P, Z, N, DI	190 – Kratkoročno odloženi stroški oziroma odhodki
D, P, Z, N, DI	191 – Kratkoročno nezaračunani prihodki
D, P, Z, N, DI	192 – Vrednotnice
D, P, Z, N, DI	195 – DDV od prejetih predujmov

RAZRED 2 – KRATKOROČNE OBVEZNOSTI (DOLGOVI) IN KRATKOROČNE PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE

	21 – Obveznosti, vključene v skupine za odtujitev
D, P, Z, N, DI	210 – Obveznosti, vključene v skupine za odtujitev
	22 – Kratkoročne obveznosti (dolgovi) do dobaviteljev
D, P, Z, N, DI	220 – Kratkoročne obveznosti (dolgovi) do dobaviteljev v državi
D, P, Z, N, DI	221 – Kratkoročne obveznosti (dolgovi) do dobaviteljev v tujini
D, P, Z, N, DI	222 – Kratkoročni blagovni krediti, prejeti v državi
D, P, Z, N, DI	223 – Kratkoročni blagovni krediti, prejeti v tujini
D, P, Z, N, DI	224 – Kratkoročne obveznosti (dolgovi) za nezaračunane blago in storitve
	23 – Prejeti kratkoročni predujmi in varščine
D, P, Z, N, DI	230 – Prejeti kratkoročni predujmi
D, P, Z, N, DI	231 – Prejete kratkoročne varščine
	24 – Kratkoročne obveznosti iz poslovanja za tuj račun
D, P, Z, N, DI	240 – Kratkoročne obveznosti iz izvoza za tuj račun
D, P, Z, N, DI	241 – Kratkoročne obveznosti do uvoznikov
D, P, Z, N, DI	242 – Kratkoročne obveznosti iz komisijske in konsignacijske prodaje

D, P, Z, N, DI 245 – Druge kratkoročne obveznosti iz poslovanja za tuj račun

25 – Kratkoročne obveznosti za plače

D, P, Z, N, DI 250 – Kratkoročne obveznosti za vračunane in neobračunane plače

D, P, Z, N, DI 251 – Kratkoročne obveznosti za neto plače in nadomestila plač

D, P, Z, N, DI 252 – Kratkoročne obveznosti za prispevke za socialno varnost po vrstah prispevkov

D, P, Z, N, DI 253 – Kratkoročne obveznosti za prispevke iz bruto plač in nadomestil plač

D, P, Z, N, DI 254 – Kratkoročne obveznosti za davke iz bruto plač in nadomestil plač

D, P, Z, N, DI 255 – Kratkoročne obveznosti za druge prejemke iz delovnega razmerja

D, P, Z, N, DI 256 – Kratkoročne obveznosti za prispevke iz drugih prejemkov iz delovnega razmerja, ki se ne obračunavajo skupaj s plačami

D, P, Z, N, DI 257 – Kratkoročne obveznosti za davek iz drugih prejemkov iz delovnega razmerja, ki se ne obračunavajo skupaj s plačami

D, P, Z, N, DI 258 – Obveznosti za prispevke izplačevalca

V primeru, da se organizacija odloči spremljati obveznosti za prispevke skladno z vplačilnimi računi (prispevke za zdravstveno zavarovanje, pokojninsko zavarovanje, starševsko varstvo in zaposlovanje), predlagamo spremljanje v okviru konta 252, kjer jih organizacija spremlja ločeno po vrstah prispevkov. V primeru, da uporablja način spremljanja glede na fazo obračuna plače (prispevki iz plač, prispevki na plače), pa za ta namen uporablja konta 253 in 258.

26 – Obveznosti do državnih in drugih inštitucij

D, P, Z, N, DI 260 – Obveznosti za obračunani DDV

D, P, Z, N, DI 261 – Obveznosti za DDV, carino in druge dajatve od uvoženega blaga

D, P, Z, N, DI 262 – Obveznosti za prispevke

P 263 – Obveznosti za akontacijo dohodnine od dohodka iz dejavnosti

D, Z, N, DI 264 – Obveznosti za davek od dohodkov pravnih oseb

D, P, Z, N, DI 265 – Obveznosti za davčni odtegljaj

D, P, Z, N, DI	266 – Druge kratkoročne obveznosti do državnih in drugih inštitucij
P	267 – Kratkoročne obveznosti za prispevke za socialno varnost samostojnih podjetnikov posameznikov
	27 – Kratkoročne finančne obveznosti
D, Z	270 – Kratkoročna posojila, dobljena pri organizacijah v skupini
D, Z	271 – Kratkoročna posojila, dobljena pri pridruženih organizacijah in skupaj obvladovanih organizacijah
D, P, Z, N, DI	272 – Kratkoročna posojila, dobljena pri bankah in organizacijah v državi
D, P, Z, N, DI	273 – Kratkoročna posojila, dobljena pri bankah in organizacijah v tujini
D, P, Z, N, DI	274 – Kratkoročne finančne obveznosti v zvezi z obveznicami
D, Z, Z, N, DI	275 – Kratkoročne obveznosti iz finančnega najema
D, P, Z, N, DI	276 – Kratkoročne finančne obveznosti do fizičnih oseb
D, Z	277 – Kratkoročne obveznosti v zvezi z razdelitvijo poslovnega izida
D, Z	278 – Obveznosti iz vplačila kapitala do vpisa v sodni register
D, P, Z, N, DI	279 – Druge kratkoročne finančne obveznosti
	28 – Druge kratkoročne obveznosti
D, P, Z, N, DI	280 – Kratkoročne obveznosti za obresti
D, P, Z, N, DI	281 – Kratkoročne menične obveznosti
D, P, Z, N, DI	282 – Kratkoročne obveznosti v zvezi z odtegljaji od plač in nadomestil plač zaposlenim
D, P, Z, N, DI	285 – Ostale kratkoročne poslovne obveznosti
	29 – Kratkoročne pasivne časovne razmejitve
D, P, Z, N, DI	290 – Vnaprej vračunani stroški oziroma odhodki
D, P, Z, N, DI	291 – Kratkoročno odloženi prihodki
D, P, Z, N, DI	295 – DDV od danih predujmov

RAZRED 3 – ZALOGE SUROVIN IN MATERIALA

	30 – Obračun nabave surovin in materiala (tudi drobnega inventarja in embalaže)
D, P, Z, N, DI	300 – Vrednost surovin in materiala po obračunih dobaviteljev
D, P, Z, N, DI	301 – Odvisni stroški nabave surovin in materiala

D, P, Z, N, DI	302 – Carina in druge uvozne davščine od surovin in materiala
D, P, Z, N, DI	303 – DDV in druge davščine od surovin in materiala
D, P, Z, N, DI	309 – Obračun nabave surovin in materiala

31 – Zaloge surovin in materiala

D, P, Z, N, DI	310 – Zaloge surovin in materiala v skladišču
D, P, Z; N, DI	311 – Zaloge surovin in materiala v tujem skladišču
D, P, Z, N, DI	312 – Zaloge surovin in materiala na poti
D, P, Z, N, DI	316 – Zaloge surovin in materiala v dodelavi in predelavi
D, P, Z, N, DI	319 – Odmiki od stalnih cen zalog surovin in materiala

32 – Zaloge drobnega inventarja in embalaže

D, P, Z, N, DI	320 – Zaloge drobnega inventarja in embalaže v skladišču
D, P, Z, N, DI	321 – Zaloge drobnega inventarja in embalaže, dane v uporabo
D, P, Z, N, DI	329 – Odmiki od stalnih cen drobnega inventarja in embalaže

RAZRED 4 – STROŠKI

40 – Stroški materiala

D, P, Z, N, DI	400 – Stroški materiala
D, P, Z, N, DI	401 – Stroški pomožnega materiala
D, P, Z, N, DI	402 – Stroški energije
D, P, Z, N, DI	403 – Stroški nadomestnih delov za osnovna sredstva in materiala za vzdrževanje osnovnih sredstev
D, P, Z, N, DI	404 – Odpis drobnega inventarja in embalaže
D, P, Z, N, DI	405 – Uskladitev stroškov materiala in drobnega inventarja zaradi ugotovljenih popisnih razlik
D, P, Z, N, DI	406 – Stroški pisarniškega materiala in strokovne literature
D, P, Z, N, DI	407 – Drugi stroški materiala

41 – Stroški storitev

D, P, Z, N, DI	410 – Stroški storitev pri ustvarjanju proizvodov in opravljanju storitev
D, P, Z, N, DI	411 – Stroški transportnih storitev
D, P, Z, N, DI	412 – Stroški storitev v zvezi z vzdrževanjem
D, P, Z, N, DI	413 – Najemnine
D, P, Z, N, DI	414 – Povračila stroškov zaposlenim v zvezi z delom
D, P, Z, N, DI	415 – Stroški plačilnega prometa, stroški bančnih storitev, stroški poslov in zavarovalne premije
D, P, Z, N, DI	416 – Stroški intelektualnih in osebnih storitev
D, P, Z, N, DI	417 – Stroški sejmov, reklame in reprezentance

D, P, Z, N, DI	418 – Stroški storitev fizičnih oseb, ki ne opravljajo dejavnosti, skupaj z dajatvami, ki bremenijo organizacijo (stroški po pogodbah o delu, avtorskih pogodbah, sejnine zaposlenim in drugim osebam ...)
D, P, Z, N, DI	419 – Stroški drugih storitev
	43 – Amortizacija
D, P, Z, N, DI	430 – Amortizacija neopredmetenih sredstev
D, P, Z, N, DI	431 – Amortizacija zgradb
D, P, Z, N, DI	432 – Amortizacija opreme in nadomestnih delov
D, P, Z, N, DI	433 – Amortizacija drobnega inventarja
D, P, Z, N, DI	434 – Amortizacija drugih opredmetenih osnovnih sredstev
D, P, Z, N, DI	435 – Amortizacija naložbenih nepremičnin
D, P, Z, N, DI	436 – Amortizacija bioloških sredstev
	44 – Rezervacije
D, P, Z, N, DI	440 – Rezervacije za stroške reorganizacije organizacije
D, P, Z, N, DI	441 – Rezervacije za dana jamstva
D, P, Z, N, DI	442 – Rezervacije za kočljive pogodbe
D, P, Z, N, DI	449 – Rezervacije za pokrivanje drugih obveznosti iz preteklega poslovanja
	45 – Stroški obresti
D, P, Z, N, DI	450 – Stroški obresti
	47 – Stroški dela
D, P, Z, N, DI	470 – Plače zaposlenih
D, P, Z, N, DI	471 – Nadomestila plač zaposlenih
D, P, Z, N, DI	472 – Stroški dodatnega pokojninskega zavarovanja zaposlenih
D, P, Z, N, DI	473 – Regres za letni dopust, bonitete, povračila (za prevoz na delo in z njega, za prehrano, za ločeno življenje) in drugi prejemki zaposlenih
D, P, Z, N, DI	474 – Delodajalčevi prispevki od plač, nadomestil plač, bonitet, povračil in drugih prejemkov zaposlenih
D, P, Z, N, DI	475 – Druge delodajalčeve dajatve od plač, nadomestil plač, bonitet, povračil in drugih prejemkov zaposlenih
D, P, Z, N, DI	476 – Nagrade vajencem skupaj z dajatvami, ki bremenijo organizacijo
D, P, Z, N, DI	477 – Stroški poslovodstva, obračunani na drugih podlagah kot je delovno razmerje
D, P, Z, N, DI	478 – Drugi stroški dela

D, P, Z, N, DI	479 – Rezervacije za pokojnine, jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi

48 – Drugi stroški

D, P, Z, N, DI	480 – Dajatve, ki niso odvisne od stroškov dela ali drugih vrst stroškov
D, P, Z, N, DI	481 – Izdatki za varstvo okolja
D, P, Z, N, DI	482 – Nagrade dijakom in študentom na delovni praksi skupaj z dajatvami
D, P, Z, N, DI	483 – Štipendije dijakom in študentom
P	484 – Prispevki za socialno varnost samostojnih podjetnikov posameznikov
P	486 – Povračila stroškov samostojnim podjetnikom posameznikom
DI	488 – Dotacije drugim društvom in pravnim osebam
D, P, Z, N, DI	489 – Ostali stroški

49 – Prenos stroškov

D, P, Z, N, DI	490 – Prenos stroškov v zaloge
D, P, Z, N, DI	491 – Prenos stroškov neposredno v odhodke

RAZRED 5

Uporaba tega razreda je prosta.

RAZRED 6 –ZALOGE PROIZVODOV, STORITEV, BLAGA IN NEKRATKOROČNIH SREDSTEV (SKUPINE ZA ODTUJITEV) ZA PRODAJO

60 – Nedokončane proizvodnja in storitve

D, P, Z, N, DI	600 – Nedokončana proizvodnja
D, P, Z, N, DI	601 – Nedokončane storitve
D, P, Z, N, DI	602 – Polizdelki
D, P, Z, N, DI	604 – Proizvodnja v dodelavi in predelavi
D, P, Z, N, DI	609 – Odmiki od cen nedokončanih proizvodnje in storitev

61 – Zaloge pridelkov (pospravljenih) iz bioloških sredstev

D, P, Z, N, DI	610 – Pospravljeni pridelki po pošteni vrednosti
D, P, Z, N, DI	618 – Pospravljeni pridelki po nabavni vrednosti
D, P, Z, N, DI	619 – Odmiki od cen pridelkov

63 – Proizvodi

D, P, Z, N, DI 630 – Proizvodi v lastnem skladišču
D, P, Z, N, DI 631 – Proizvodi v tujem skladišču
D, P, Z, N, DI 632 – Proizvodi na poti
D, P, Z, N, DI 633 – Proizvodi v lastni prodajalni
D, P, Z, N, DI 634 – Vračunani DDV od proizvodov v prodajalni
D, P, Z, N, DI 635 – Proizvodi v dodelavi in predelavi
D, P, Z, N, DI 638 – Biološka sredstva, ki so zaloge
D, P, Z, N, DI 639 – Odmiki od cen proizvodov

65 – Obračun nabave blaga

D, P, Z, N, DI 650 – Vrednost blaga po obračunih dobaviteljev
D, P, Z, N, DI 651 – Odvisni stroški nabave blaga
D, P, Z, N, DI 652 – Carina in druge uvozne davščine od blaga
D, P, Z, N, DI 653 – DDV in druge davščine od blaga
D, P, Z, N, DI 659 – Obračun nabave blaga

66 – Zaloge blaga

D, P, Z, N, DI 660 – Blago v lastnem skladišču
D, P, Z, N, DI 661 – Blago v tujem skladišču
D, P, Z, N, DI 662 – Blago na poti
D, P, Z, N, DI 663 – Blago v lastni prodajalni
D, P, Z, N, DI 664 – DDV, vračunan v zalogah blaga
D, P, Z, N, DI 669 – Vračunana razlika v cenah zalog blaga

67 – Nekratkoročna sredstva (skupine za odtujitev) za prodajo

D, P, Z, N, DI 670 – Opredmetena osnovna sredstva, namenjena prodaji
D, P, Z, N, DI 671 – Naložbene nepremičnine, vrednotene po modelu nabavne vrednosti, namenjene prodaji
D, P, Z, N, DI 672 – Druga nekratkoročna sredstva, namenjena prodaji

RAZRED 7 – ODHODKI IN PRIHODKI

Odhodki

70 – Poslovni odhodki (I. različica izkaza poslovnega izida)

D, P, Z, N, DI 700 – Vrednost prodanih poslovnih učinkov
D, P, Z, N, DI 701 – Vrednost usredstvenih lastnih proizvodov in storitev
D, P, Z, N, DI 702 – Nabavna vrednost prodanih materiala in blaga
D, P, Z, N, DI 703 – Drugi poslovni odhodki

D, P, Z, N, DI	704 – Odhodki iz vrednotenja bioloških sredstev in pospravitve kmetijskih pridelkov
	71 – Poslovni odhodki (II. Različica izkaza poslovnega izida)
D	710 – Vrednost prodanih poslovnih učinkov
D	711 – Nabavna vrednost prodanih materiala in blaga
D	712 – Stroški prodajanja
D	713 – Stroški splošnih dejavnosti (nabave in uprave)
D	714 – Drugi stroški, ki se ne zadržujejo v zalogah
	72 – Prevrednotovalni poslovni odhodki
D, P, Z, N, DI	720 – Prevrednotovalni poslovni odhodki v zvezi z neopredmetenimi sredstvi, opredmetenimi osnovnimi sredstvi in naložbenimi nepremičninami
D, P, Z, N, DI	721 – Prevrednotovalni poslovni odhodki v zvezi z zalogami
D, P, Z, N, DI	722 – Prevrednotovalni poslovni odhodki kot posledica prevrednotenja zaradi oslabitve v zvezi s poslovnimi terjatvami
D, P, Z, N, DI	723 – Prevrednotovalni poslovni odhodki kot posledica odpisov v zvezi s poslovnimi terjatvami
D, P, Z, N, DI	724 – Drugi prevrednotovalni poslovni odhodki v zvezi s kratkoročnimi sredstvi, razen s finančnimi naložbami
	74 – Finančni odhodki
D, Z	740 – Odhodki iz posojil, prejetih od organizacij v skupini
D, P, Z, N, DI	741 – Odhodki iz posojil, prejetih od bank
D, Z	742 – Odhodki iz izdanih obveznic
D, P, Z, N, DI	743 – Odhodki iz drugih finančnih obveznosti
D, Z	744 – Odhodki iz poslovnih obveznosti do organizacij v skupini
D, P, Z, N, DI	745 – Odhodki iz obveznosti do dobaviteljev in menične obveznosti
D, P, Z, N, DI	746 – Odhodki iz drugih poslovnih obveznosti,vključno za stroške obresti iz naslova preračuna odpravnin ob upokojitvi
D, P, Z, N, DI	747 – Odhodki iz sredstev, razporejenih po pošteni vrednosti prek poslovnega izida in odhodki iz vrednotenja naložbenih nepremičnin po pošteni vrednosti
D, P, Z, N, DI	748 – Odhodki iz oslabitve finančnih naložb
D, P, Z, N, DI	749 – Odhodki iz odprave pripoznanja finančnih naložb in naložbenih nepremičnin, izmerjenih po pošteni vrednosti

D, P, Z, N, DI Odhodki na kontih od 740 do 746 vključujejo zlasti obresti in negativne tečajne razlike (tudi če se pojavijo v zvezi s terjatvami).

75 – Drugi odhodki

D, P, Z, N, DI 752 – Denarne kazni, ki niso povezane s poslovnimi učinki

D, P, Z, N, DI 753 – Odškodnine, ki niso povezane s poslovnimi učinki

D, P, Z, N, DI 754 – Donacije

D, P, Z, N, DI 755 – Subvencije, dotacije in podobni odhodki, ki niso povezani s poslovnimi učinki

D, P, Z, N, DI 758 – Negativne evrske izravnave

D, P, Z, N, DI 759 – Ostali odhodki, ki niso povezani s poslovnimi učinki

Prihodki

76 – Poslovni prihodki

D, P, Z, N, DI 760 – Prihodki od prodaje proizvodov in storitev na domačem trgu

D, P, Z, N, DI 761 – Prihodki od prodaje proizvodov in storitev na tujem trgu

D, P, Z, N, DI 762 – Prihodki od prodaje trgovskega blaga in materiala na domačem trgu

D, P, Z, N, DI 763 – Prihodki od prodaje trgovskega blaga in materiala na tujem trgu

D, P, Z, N, DI 764 – Prihodki iz vrednotenja bioloških sredstev in pospravitve kmetijskih pridelkov

D, P, Z, N, DI 765 – Prihodki od najemnin

D, P, Z, N, DI 766 – Prihodki od odprave rezervacij in pasivnih časovnih razmejitev na račun vnaprej vračunanih stroškov oziroma odhodkov

D, Z, N, DI 767 – Prihodki od poslovnih združitev (presežek iz prevrednotenja – slabo ime)

D, P, Z, N, DI 768 – Drugi prihodki, povezani s poslovnimi učinki (subvencije, dotacije, regresi, kompenzacije, premije ...)

D, P, Z, N, DI 769 – Prevrednotovalni poslovni prihodki

N Nepridobitne organizacije – pravne osebe zasebnega prava ločeno izkazujejo poslovne prihodke iz lastne dejavnosti in poslovne prihodke od opravljanja dejavnosti negospodarskih javnih služb. Slednje izkazujejo ločeno po vrstah in namenih, in sicer posebej prihodke iz proračunskih in drugih javnih

sredstev ter posebej druge. Prav tako posebej izkazujejo prihodke, prejete za določen namen.

DI Društva in invalidske organizacije ločeno izkazujejo dotacije (dotacije iz proračunskih in drugih javnih sredstev, dotacije fundacij, skladov in ustanov), donacije pravnih in fizičnih oseb, članarine in prispevke članov. Posebej izkazujejo tudi prispevke uporabnikov posebnih socialnih programov, ki jih izvajajo invalidske organizacije.

77 – Finančni prihodki

D, Z 770 – Finančni prihodki iz deležev v organizacijah v skupini

D, Z 771 – Finančni prihodki iz deležev v pridruženih organizacijah in skupaj obvladovanih organizacijah

D, P, Z, N, DI 772 – Finančni prihodki iz deležev v drugih organizacijah

D, P, Z, N, DI 773 – Finančni prihodki iz drugih naložb

D, Z 774 – Finančni prihodki iz posojil, danih organizacijam v skupini

D, P, Z, N, DI 775 – Finančni prihodki iz posojil, danih drugim (tudi od depozitov)

D, Z 776 – Finančni prihodki iz poslovnih terjatev do organizacij v skupini

D, P, Z, N, DI 777 – Finančni prihodki iz poslovnih terjatev do drugih

D, P, Z, N, DI 778 – Finančni prihodki iz finančnih sredstev, razporejenih po pošteni vrednosti prek poslovnega izida

D, P, Z, DI 779 – Finančni prihodki iz vrednotenja naložbenih nepremičnin po pošteni vrednosti in prihodki od odtujitve naložbenih nepremičnin, merjenih po pošteni vrednosti

D, P, Z, N, DI Prihodki na kontih od 774 do 777 vključujejo zlasti obresti in pozitivne tečajne razlike (tudi če se pojavijo v zvezi z obveznostmi) pa tudi odpise finančnih obveznosti.

78 – Drugi prihodki

D, P, Z, N, DI 784 – Donacije

D, P, Z, N, DI 785 – Subvencije, dotacije in podobni prihodki, ki niso povezani s poslovnimi učinki

D, P, Z, N, DI 786 – Odškodnine, ki niso povezane s poslovnimi učinki

D, P, Z, N, DI 787 – Kazni, ki niso povezane s poslovnimi učinki

D, P, Z, N, DI 788 – Pozitivne evrske izravnave

D, P, Z, N, DI 789 – Ostali prihodki, ki niso povezani s poslovnimi učinki

D, P, Z, N, DI **79 – Usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve**

RAZRED 8 – POSLOVNI IZID

80 – Poslovni izid pred obdavčitvijo

D, Z, N, DI	800 – Dobiček ali izguba pred obdavčitvijo oziroma presežek prihodkov ali presežek odhodkov
P	801 – Ugotovitev in prenos dohodka samostojnih podjetnikov posameznikov
P	803 – Ugotovitev in prenos negativnega poslovnega izida
N, DI	804 – Presežek prihodkov iz prejšnjih let, namenjen pokritju presežka odhodkov obračunskega obdobja
N, DI	805 – Presežek odhodkov iz prejšnjih let, ki se pokriva iz presežka prihodkov obračunskega obdobja
N, DI	806 – Celotni presežek prihodkov ali celotni presežek odhodkov

81 – Razporeditev dobička oziroma in celotnega presežka prihodkov

D, Z, N, DI	810 – Davek od dohodkov pravnih oseb
D, Z, N, DI	812 – Drugi davki, ki niso izkazani v drugih postavkah
D, Z, N, DI	813 – Prihodki (odhodki) iz naslova odloženega davka
D, Z, N, DI	815 – Čisti dobiček poslovnega leta oziroma čisti presežek prihodkov

82 – Razporeditev čistega dobička poslovnega leta oziroma čistega presežka prihodkov

D, Z	820 – Čisti dobiček za kritje prenesenih izgub
D, Z	821 – Čisti dobiček za oblikovanje zakonskih rezerv
D, Z	822 – Čisti dobiček za oblikovanje rezerv za lastne delnice oziroma deleže
D, Z	823 – Čisti dobiček za oblikovanje statutarnih rezerv
D, Z	824 – Čisti dobiček za druge rezerve iz dobička
N, DI	825 – Čisti presežek prihodkov za določen namen (sklad)
D, Z, N, DI	829 – Prenos neuporabljenega dela čistega dobička oziroma čistega presežka prihodkov poslovnega leta

89 – Čista izguba oziroma čisti presežek odhodkov in prenos čiste izgube oziroma čistega presežka odhodkov

D, Z, N, DI	890 – Čista izguba tekočega leta oziroma čisti presežek odhodkov
D, Z, N, DI	899 – Prenos čiste izgube tekočega leta oziroma prenos čistega presežka odhodkov

RAZRED 9 – KAPITAL, DOLGOROČNE OBVEZNOSTI (DOLGOVI) IN DOLGOROČNE REZERVACIJE

90 – Vpoklicani in začetni kapital ter ustanovitvene vloge

D	900 – Osnovni delniški kapital – delnice
D	901 – Osnovni kapital – kapitalski deleži ali kapitalska vloga
P	902 – Začetni kapital samostojnih podjetnikov posameznikov
Z	905 – Nerazdružljivi zadružni kapital
Z	906 – Deleži članov zadruge
N, DI	907 – Ustanovitvena in kasnejše vloge
D	909 – Nevpoklicani kapital (odbitna postavka)

91 – Kapitalske rezerve in prenosi sredstev

D	910 – Vplačila nad najmanjšimi emisijskimi zneski delnic oziroma deležev (vplačani presežek kapitala)
D	911 – Vplačila nad knjigovodsko vrednostjo pri odtujitvi začasno odkupljenih lastnih delnic oziroma deležev
D	912 – Vplačila nad najmanjšim emisijskim zneskom kapitala, pridobljena z izdajo zamenljivih obveznic in obveznic z delniško nakupno opcijo
D	913 – Vplačila za pridobitev dodatnih pravic iz delnic oziroma deležev
D	914 – Druga vplačila kapitala na podlagi statuta
D	915 – Zneski iz poenostavljenega zmanjšanja osnovnega kapitala in zneski zmanjšanja osnovnega kapitala z umikom delnic oziroma deležev
D, Z	916 – Splošni prevrednotovalni popravek kapitala in zneski, preneseni iz revalorizacijske rezerve
D, P, Z	917 – Zneski iz učinkov potrjene prisilne poravnave
P	918 – Prenosi stvarnega premoženja med opravljanjem dejavnosti
P	919 – Pritoki in odtoki med podjetjem in gospodinjstvom

92 – Rezerve iz dobička oziroma razporejeni čisti presežek prihodkov

D, Z	920 – Zakonske rezerve
D	921 – Rezerve za lastne delnice oziroma lastne poslovne deleže
D	922 – Statutarne rezerve
D	923 – Druge rezerve iz dobička
Z	924 – Prostovoljne zadružne rezerve

Z	925 – Prostovoljni zadružni skladi
N, DI	926 – Del čistega presežka prihodkov za določen namen (sklad)
D	929 – Pridobljene lastne delnice oziroma lastni poslovni deleži (odbitna postavka)
	93 – Čisti dobiček ali čista izguba oziroma nerazporejeni čisti presežek prihodkov ali čisti presežek odhodkov
D, Z	930 – Preneseni čisti dobiček iz prejšnjih let
D, Z	931 – Prenesena čista izguba iz prejšnjih let
D, Z, N, DI	932 – Neuporabljeni del čistega dobička poslovnega leta oziroma nerazporejeni čisti presežek prihodkov
D, Z, N, DI	933 – Čista izguba poslovnega leta oziroma čisti presežek odhodkov
P	935 – Dohodek samostojnih podjetnikov posameznikov
P	937 – Negativni poslovni izid samostojnih podjetnikov posameznikov
	94 – Revalorizacijske rezerve
D, P, Z, DI	940 – Revalorizacijske rezerve iz prevrednotenja zemljišč
D, P, DI	941 – Revalorizacijske rezerve iz prevrednotenja zgradb
D, Z	949 – Popravek vrednosti revalorizacijskih rezerv za odložene obveznosti za davek
	95 – Rezerve, nastale zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti
D, P, Z, N, DI	954 – Rezerve, nastale zaradi vrednotenja dolgoročnih finančnih naložb po pošteni vrednosti
D, P, Z, N, DI	955 – Rezerve, nastale zaradi vrednotenja kratkoročnih finančnih naložb po pošteni vrednosti
D, P, Z, N, DI	956 – Zneski dokazanega dobička ali dokazane izgube iz spremembe poštene vrednosti finančnih sredstev, razpoložljivih za prodajo, ki ni del razmerja pri varovanju vrednosti
D, P, Z, N, DI	957 – Aktuarski dobički ali izgube od določenih zaslužkov
D, Z, N	959 – Popravek vrednosti rezerv, nastalih zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti za odložene obveznosti za davek
	96 – Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve
D, P, Z, N, DI	960 – Rezervacije za stroške reorganizacije organizacije

D, P, Z, N, DI	961 – Rezervacije za pokrivanje prihodnjih stroškov oziroma odhodkov zaradi razgradnje in ponovne vzpostavitve prvotnega stanja ter druge podobne rezervacije
D, P, Z, N, DI	962 – Rezervacije za kočljive pogodbe
D, P, Z, N, DI	963 – Rezervacije za pokojnine, jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi
D, P, Z, N, DI	964 – Rezervacije za dana jamstva
D, P, Z, N, DI	965 – Druge rezervacije iz naslova dolgoročno vnaprej vračunanih stroškov
D, P, Z, N, DI	966 – Prejete državne podpore
D, P, Z, N, DI	967 – Prejete donacije
D, P, Z, N, DI	968 – Druge dolgoročne pasivne časovne razmejitve
	97 – Dolgoročne finančne obveznosti
D, Z	970 – Dolgoročna posojila, dobljena pri organizacijah v skupini
D, Z	971 – Dolgoročna posojila, dobljena pri pridruženih organizacijah
D, P, Z, N, DI	972 – Dolgoročna posojila, dobljena pri bankah in organizacijah v državi
D, P, Z, N, DI	973 – Dolgoročna posojila, dobljena pri bankah in organizacijah v tujini
D, P, Z, N, DI	974 – Dolgoročne finančne obveznosti v zvezi z obveznicami in menicami
D, P, Z, N, DI	975 – Dolgoročni dolgovi iz finančnega najema
D, P, Z, N, DI	976 – Dolgoročne finančne obveznosti do fizičnih oseb
D, P, Z, N, DI	979 – Druge dolgoročne finančne obveznosti
	98 – Dolgoročne poslovne obveznosti
D, Z	980 – Dolgoročni krediti, dobljeni na podlagi kreditnih pogodb od organizacij v skupini
D, Z	981 – Dolgoročni krediti, dobljeni na podlagi kreditnih pogodb od pridruženih organizacij in skupaj obvladovanih organizacij
D, P, Z, N, DI	982 – Dolgoročni krediti, dobljeni od drugih domačih dobaviteljev
D, P, Z, N, DI	983 – Dolgoročni krediti, dobljeni od drugih tujih dobaviteljev
D, P, Z, N, DI	985 – Dolgoročne menične obveznosti
D, P, Z, N, DI	986 – Dolgoročni dobljeni predujmi in varščine
D, Z, N	988 – Odložene obveznosti za davek
D, P, Z, N, DI	989 – Druge dolgoročne poslovne obveznosti

99 – Zunajbilančni konti

Naš predlog zunajbilančnih kontov je samo eden izmed možnih. Vedno pa je potreben par zunajbilančnih kontov.

Aktivni zunajbilančni konti

D, P, Z, N, DI	990 – Najeta, izposojena in zakupljena (tuja) sredstva
D, P, Z, N, DI	991 – Menice in drugi vrednostni papirji, prejeti za zavarovanje plačil
D, P, Z, N, DI	992 – Blago, prejeto v komisijsko in konsignacijsko prodajo
D, Z, N, DI	993 – Vrednotnice, izdane za obračunavanje znotraj organizacije
D, P, Z, N, DI	994 – Drugi aktivni zunajbilančni konti

Pasivni zunajbilančni konti

D, P, Z, N, DI	995 – Lastniki najetih, izposojenih in zakupljenih sredstev
D, P, Z, N, DI	996 – Dolžniki, ki so zavarovali plačila z menicami in drugimi vrednostnimi papirji
D, P, Z, N, DI	997 – Obveznosti iz blaga, prejetega v komisijsko in konsignacijsko prodajo
D, Z, N, DI	998 – Nominalna vrednost vrednotnic, izdanih za obračunavanje znotraj organizacije
D, P, Z, N, DI	999 – Drugi pasivni zunajbilančni konti

POJASNILO:

Fizične osebe, ki opravljajo dejavnost in uporabljajo predpisani kontni okvir ter niso samostojni podjetniki posamezniki, smiselno uporabljajo konte iz priporočenega kontnega načina za samostojne podjetnike posameznike (oznaka P).

ORGANI, KI SO OBLIKOVALI IN SPREJEMALI STANDARDE IN PRAVILA SKRBNEGA RAČUNOVODENJA

A. DELOVNE SKUPINE

Slovenski računovodski standardi

UVOD V SRS IN OKVIR SRS

- Dr. Marjan Odar (predsednik)
- Dušan Hartman
- Mag. Saša Jerman
- Dr. Aleš Novak

SRS 1 – Opredmetena osnovna sredstva

- Dr. Marjan Odar (predsednik)
- Dušan Hartman
- Mag. Saša Jerman

SRS 2 – Neopredmetena sredstva

- Dr. Marjan Odar (predsednik)
- Dušan Hartman
- Mag. Saša Jerman

SRS 3 – Finančne naložbe

- Dr. Marjan Odar (predsednik)
- Dušan Hartman
- Dr. Aleš Novak

SRS 4 – Zaloge

- Dr. Bojana Korošec (predsednica)
- Dušan Hartman
- Mihael Kranjc

SRS 5 – Terjatve

- Mag. Saša Jerman (predsednica)
- Brigita Franc
- Mihael Kranjc

SRS 6 – Naložbene nepremičnine

- Dr. Marjan Odar (predsednik)
- Dušan Hartman
- Dr. Aleš Novak

SRS 7 – Denarna sredstva

- Dr. Aleš Novak (predsednik)
- Mihael Kranjc
- Janez Lipnik

SRS 8 – Kapital

- Dr. Marjan Odar (predsednik)
- Dušan Hartman
- Mag. Saša Jerman

SRS 9 – Dolgovi

- Dr. Aleš Novak (predsednik)
- Dr. Bojana Korošec
- Mihael Kranjc

SRS 10 – Rezervacije

- Dr. Bojana Korošec (predsednica)
- Mihael Kranjc
- Dr. Aleš Novak

SRS 11 – Časovne razmejitve

- Dr. Aleš Novak (predsednik)
- Dr. Bojana Korošec
- Mihael Kranjc

SRS 12 – Stroški materiala in storitev

- Mag. Saša Jerman (predsednica)
- Brigita Franc
- Dr. Bojana Korošec

SRS 13 – Stroški dela in stroški povračil

- Mag. Saša Jerman (predsednica)
- Brigita Franc
- Dr. Aleš Novak

SRS 14 – Odhodki

- Mag. Saša Jerman (predsednica)
- Brigita Franc
- Dr. Aleš Novak

SRS 15 – Prihodki

- Dr. Aleš Novak (predsednik)
- Mag. Saša Jerman
- Dr. Bojana Korošec

SRS 16 – Ugotavljanje in merjenje poštene vrednosti

- Dr. Marjan Odar (predsednik)
- Dušan Hartman
- Dr. Aleš Novak

SRS 17 – Oslabitev opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev

- Dr. Aleš Novak (predsednik)
- Dušan Hartman
- Dr. Marjan Odar

SRS 20 – Oblike bilance stanja za zunanje poslovno poročanje

- Dr. Marjan Odar (predsednik)
- Mag. Saša Jerman
- Dr. Bojana Korošec

SRS 21 – Oblike izkaza poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje

- Dr. Bojana Korošec (predsednica)
- Mag. Saša Jerman
- Dr. Aleš Novak

SRS 22 – Oblike izkaza denarnih tokov za zunanje poslovno poročanje

- Janez Lipnik (predsednik)
- Dr. Bojana Korošec
- Dr. Aleš Novak

SRS 23 – Oblike izkaza gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje

- Janez Lipnik (predsednik)
- dr. Bojana Korošec
- dr. Barbara Mörec

SRS 30 – Računovodske rešitve pri samostojnih podjetnikih posameznikih

- Vera Zupančič (predsednica)
- Mihael Kranjc
- Dr. Barbara Mörec

SRS 31 – Računovodske rešitve v zadrugah

- Mihael Kranjc (predsednik)
- Dr. Marjan Odar
- Marija Tomc - Muc

SRS 32 – Računovodske rešitve za izvajalce gospodarske javne službe

- Dr. Meta Duhovnik (predsednica)
- Matej Loncner
- Zdenka Vidovič

SRS 33 – Računovodske rešitve v društvih in invalidskih organizacijah

- Mag. Mitja Skitek (predsednik)
- Milenka Čižman
- Mihael Kranjc

SRS 33 – Računovodske rešitve v nepridobitnih organizacijah – pravnih osebah zasebnega prava

- Dr. Meta Duhovnik (predsednica)
- Dr. Marjan Odar
- Suzana Pomer

SRS 35 – Računovodske rešitve v socialnih podjetjih

- Dr. Marjan Odar (predsednik)
- Mag. Saša Jerman
- Dr. Bojana Korošec

SRS 39 – Računovodske rešitve v organizacijah v stečaju ali likvidaciji

- Dr. Marjan Odar (predsednik)
- Dr. Meta Duhovnik
- Mihael Kranjc

Pravila skrbnega računovodenja (PSR)

PSR 1 – Knjigovodske listine

- Mag. Saša Jerman (predsednica)
- Dr. Boštjan Kežmah
- Marija Tomc Muc

PSR 2 – Poslovne knjige (računovodski razvidi)

- Mag. Saša Jerman (predsednica)
- Dr. Boštjan Kežmah
- Marija Tomc Muc

PSR 3 – Stroški po vrstah, mestih in nosilcih

- Mag. Saša Jerman (predsednica)
- Mag. Robert Horvat
- Dr. Bojana Korošec

PSR 4 – Vrste poslovnega izida in denarnega izida

- Dr. Bojana Korošec (predsednica)
- Mag. Robert Horvat
- Dr. Aleš Novak

PSR 5 – Računovodsko predračunavanje in računovodski predračuni

- Dr. Bojana Korošec (predsednica)
- Mag. Robert Horvat
- Dr. Barbara Mörec

PSR 6 – Računovodsko obračunavanje in računovodski obračuni

- Dr. Bojana Korošec (predsednica)
- Mag. Robert Horvat
- Mihael Kranjc

PSR 7 – Računovodsko nadziranje

- Dr. Bojana Korošec (predsednica)
- Mihael Kranjc
- Mag. Daniel Zdolšek

PSR 8 – Računovodsko analiziranje

- Dr. Meta Duhovnik (predsednica)
- Dr. Bojana Korošec
- Dr. Barbara Mörec

PSR 9 – Računovodsko informiranje

- Dr. Bojana Korošec (predsednica)
- Mag. Robert Horvat
- Dr. Barbara Mörec

PSR 10 – Konsolidiranje

- Dušan Hartman (predsednik)
- dr. Aleš Novak
- Mateja Vrankar

B. KOMISIJA ZA SLOVENSKE RAČUNOVODSKE STANDARDE

- Dr. Marjan Odar (predsednik)
- Dušan Hartman
- Mag. Robert Horvat
- Mag. Saša Jerman
- Mihael Kranjc
- Dr. Bojana Korošec
- Mag. Mihaela Žuran

C. STROKOVNI SVET SLOVENSKEGA INŠTITUTA ZA REVIZIJO

- Dr. Samo Javornik (predsednik)
- Mihela Bauman Podojsteršek
- Dušan Hartman
- Mag. Maja Hmelak
- Mag. Saša Jerman
- Tina Kolenc Praznik
- Dr. Bojana Korošec
- Dr. Igor Pšunder
- Mag. Daniel Zdolšek