SLOVENSKI INŠTITUT za REVIZIJO

SLOVENSKI RAČUNOVODSKI STANDARDI 2024

SLOVENSKI INŠTITUT za REVIZIJO

Kazalo

Uvod v Slovenske računovodske standarde
in Okvir Slovenskih računovodskih standardov (2024)..... 3

SRS 1 (2024) Opredmetena osnovna sredstva.....27

SRS 2 (2024) Neopredmetena sredstva 44

SRS 3 (2024) Finančne naložbe 52

SRS 4 (2024) Zaloge 68

SRS 5 (2024) Terjatve 75

SRS 6 (2024) Naložbene nepremičnine.....82

SRS 7 (2024) Denarna sredstva 89

SRS 8 (2024) Kapital 93

SRS 9 (2024) Dolgovi 99

SRS 10 (2024) Rezervacije 105

SRS 11 (2024) Časovne razmejitve.....111

SRS 12 (2024) Stroški materiala in storitev 117

SRS 13 (2024) Stroški dela in stroški povračil 121

SRS 14 (2024) Odhodki.....125

SRS 15 (2024) Prihodki 129

SRS 16 (2024) Ugotavljanje in merjenje poštene vrednosti 142

SRS 17 (2024) Oslabitev opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev..152

SRS 20 (2024) Oblike bilance stanja za zunanje računovodsko poročanje.....160

SRS 21 (2024) Oblike izkaza poslovnega izida za zunanje računovodsko poročanje 171

SRS 22 (2024) Oblike izkaza denarnih tokov za zunanje računovodsko poročanje 180

SRS 23 (2024) Oblike izkaza gibanja kapitala za zunanje računovodsko poročanje.....189

SRS 30 (2024) Računovodske rešitve pri samostojnih podjetnikih posameznikih 197

LJUBLJANA, december 2023

Vse pravice pridržane

SRS 31 (2024) Računovodske rešitve v zadrugah.....206
SRS 32 (2024) Računovodske rešitve za izvajalce gospodarskih javnih služb.....209
SRS 33 (2024) Računovodske rešitve v društvih in invalidskih organizacijah 212
SRS 34 (2024) Računovodske rešitve v nepridobitnih organizacijah – pravnih osebah zasebnega prava.....217
SRS 35 (2024) Računovodske rešitve v socialnih podjetjih.....220
SRS 39 (2024) Računovodske rešitve v organizacijah v stečaju ali prisilnem prenehanju227

Organi, ki so oblikovali besedilo Slovenskih računovodskih standardov 2024 238

UVOD V SLOVENSKE RAČUNOVODSKE STANDARDE IN OKVIR SLOVENSKIH RAČUNOVODSKIH STANDARDOV (2024)

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 četrtič 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 računovodskem poročanju. Prenovljeni SRS-ji pa, podobno kot Mednarodni standardi računovodskega poročanja, obravnavajo samo pravila finančnega računovodenja in poročanja za zunanje potrebe organizacij. Dopolnjujejo 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 poslovne dogodke, izražene v denarju. Kadar pa je v ospredju poslovodni vidik računovodstva, so sestavni del računovodskih informacij denarno in v naravnih merskih enotah (nedenarno) izraženi podatki. Zato je računovodstvo s poslovodnega vidika načrtovanje, merjenje in oblikovanje denarno in v naravnih merskih enotah izraženih podatkov informacijskega sistema, ki vplivajo na dejavnosti poslovodstva, potrebne za uresničevanje strategije organizacije ter doseganje taktičnih in izvajalnih ciljev, da bi se zvišala 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 računovodsko poročanje

SRS 21 – Oblike izkaza poslovnega izida za zunanje računovodsko poročanje

SRS 22 – Oblike izkaza denarnih tokov za zunanje računovodsko poročanje

SRS 23 – Oblike izkaza gibanja kapitala za zunanje računovodsko 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 prisilnem prenehanju

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, kadar niso upoštevane temeljne računovodske predpostavke, na katerih so zasnovani splošni SRS-ji, na primer posebnosti računovodenja v organizacijah s časovno omejenim delovanjem. Družbe s časovno neomejenim delovanjem (angl. *going concern*) morajo pri svojem predpisanem zunanjem računovodskem poročanju upoštevati Uvod v SRS-je in Okvir SRS-jev ter SRS-je posameznih gospodarskih kategorij (Standardi I) in standarde poročanja (Standardi II), druge 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 (EU) 2023/1803 z dne 13. septembra 2023 o sprejetju nekaterih mednarodnih računovodskih standardov v skladu z Uredbo (ES) št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in Sveta.

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 še 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 preizkušenih revizorjev 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-ja 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-ja, 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. So pa 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-jev; 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-ja, 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 pozornost nameniti tudi njihovemu prevrednotenju.

Poglavje C vsebuje opredelitve nekaterih pojmov oziroma razlage izrazov, uporabljenih v standardu, da bi bil ta razumljivejši. V poglavju Č so potrebna pojasnila standarda, v poglavju 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-ja 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 (2024); to pomeni SRS 1 z veljavnostjo od leta 2024).

Pojasnila SRS-jev, ki jih še ni v poglavju Č, 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 enako kot SRS-ji, le 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, ampak se priporoča predvsem pri notranjem računovodskem 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 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, 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 pri uporabi zamisli vzporejanja prihodkov in odhodkov ni dovoljeno, da se v bilanci stanja pripoznavajo postavke, 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-ja 39 – *Računovodske rešitve v organizacijah v stečaju ali prisilnem prenehanju* upoštevajo to predpostavko. Organizacije, pri katerih ta predpostavka ne pride v poštev, ker obstaja upravičen dvom o nadaljevanju poslovanja, računovodijo le po SRS-ju 39.

SRS-ji podrobneje opominjajo organizacije, 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, če je mogoče upravičeno pričakovati, da bi njihova opustitev, napačna navedba ali zmanjšana razumljivost lahko vplivala 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, 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 vložki in čistim dobičkom, v posebnih primerih pa tudi s prehodnim prevrednotenjem posameznih sredstev ali obveznosti. Kapital se zmanjšuje z vračili lastnikom ali 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 obveznosti do tretjih oseb, ker 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. Sredstva so sedanji gospodarski viri, ki jih organizacija obvladuje na podlagi preteklih dogodkov in iz katerih ima pravice, ki ji omogočajo doseganje gospodarskih koristi iz njih, te pa pritekajo na več načinov. Organizacija lahko:

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.

Organizacija obvladuje sredstvo, če ima trenutno zmožnost usmerjanja uporabe sredstva in pridobivanja gospodarskih koristi, ki lahko izhajajo iz njega. Obvladovanje vključuje sedanjo zmožnost preprečevanja drugim osebam, da bi usmerjale uporabo sredstva in pridobivale gospodarske koristi, ki lahko izvirajo iz njega. Organizacija ima trenutno zmožnost usmerjanja uporabe sredstva, če ima pravico uporabiti sredstvo v svojih dejavnostih ali dovoliti drugi stranki, da uporabi sredstvo v dejavnostih te druge stranke.

Številna sredstva organizacija obvladuje na podlagi lastninske pravice. Pri ugotavljanju obvladovanja in s tem 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 nameniti pozornost zlasti gospodarski stvarnosti, ne zgolj pravni obliki. Pri najemih sta na primer bistvo in gospodarska stvarnost, da najemnik obvladuje pravico 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.

Obveznosti so sedanje obveze organizacije na podlagi preteklih dogodkov za prenos sredstev (gospodarskih virov) organizacije.

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 obveznost ali spremembo obveznosti v kapital.

Obveznost preneha in se odpravi iz poslovnih knjig tudi s tem, da se upnik odpove svoji pravici ali jo izgubi.

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

Kapital, to je lastniški kapital, kot je navadno imenovan pri poslovnem financiranju, je ostanek sredstev po odštetju vseh obveznosti. Formalno je v gospodarskih družbah razčlenjen na osnovni kapital, ki se v delniški družbi izkazuje po najnižji emisijski vrednosti delnic. Dopolnjujejo ga vplačani presežek kapitala prek najnižje emisijske vrednosti delnic, ki so ga prav tako prispevali lastniki organizacije, druga vplačila lastnikov v kapital, 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 pridobljene lastne delnice oziroma lastni poslovni deleži. Znesek, v katerem je kapital izkazan v bilanci stanja, je odvisen od merjenja sredstev in obveznosti. 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 obveznosti 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 povečanja sredstev (na primer denarja ali terjatev zaradi prodaje blaga in proizvodov, pa tudi zaradi prevrednotenja nekaterih vrst sredstev na njihovo višjo pošteno vrednost) ali zmanjšanja obveznosti (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 zmanjšanja sredstev (na primer s prodajo zalog, pa tudi zaradi prevrednotenja nekaterih vrst sredstev na njihovo nižjo pošteno ali drugo merodajno vrednost) ali povečanja obveznosti (na primer zaradi zaračunanih obresti, obračuna rezervacij), 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 obveznosti 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 obveznosti 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 ravnjo, 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, ampak jo je treba odpraviti in priznati odhodek.

V bilanci stanja in pred tem tudi v računovodskih razvidih se obveznost pripozna, če je možno, da se bodo zaradi njene poravnave sredstva, ki omogočajo gospodarske koristi, zmanjšala in da je mogoče znesek za njeno 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 posamezne obveznosti, 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 posamezne obveznosti, 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 v zvezi s katero postavko sredstev niso več izpolnjena sodila za pripoznanje sredstva. Odhodki se prav tako pripoznajo, kadar nastane obveznost, 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, 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 določenih finančnih sredstvih in finančnih dolgovih pa **odplačna vrednost**, to je začetna pripoznana vrednost, znižana za odplačilo glavnice, zvišana oziroma znižana (po metodi efektivnih obresti) za nabrano odplačilo razlike med začetnim in v plačilo zapadlim zneskom ter znižana zaradi oslabitve ali neudenarljivosti.

Pri **sredstvih** je mogoče razlikovati naslednje 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 in 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 še za količinsko enoto. Izvirne vrednosti so pri polproizvodih in proizvodih *stroškovne vrednosti*, ki praviloma vključujejo samo proizvajalne stroške (lahko tudi samo spremenljive proizvajalne), izjemoma

pa lahko tudi stroške, ki niso proizvajalni, vendar samo, če so povezani s spravitvijo zalog do njihovih trenutnih nahajališč in trenutnih stopenj dodelave. Vsi ti izrazi se lahko nanašajo na količinsko enoto ali 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, znižana za stroške prodaje, ali vrednost pri uporabi, odvisno od tega, katera je višja.

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, znižana 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 **obveznostih** je mogoče razlikovati naslednje 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 obvez v običajnem poslovanju.

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

Odplačna vrednost je začetna pripoznana vrednost, znižana za odplačilo glavnice, zvišana oziroma znižana (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 obvez v običajnem poslovanju.

Pri **kapitalu** pa je mogoče razlikovati naslednje vrednosti.

Izvirna vrednost je najnižji emisijski znesek kapitala, ki so ga lastniki vplačali ali ki se je kasneje pojavil pri poslovanju, vendar 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.

Predstavitvena valuta, v kateri so predstavljeni računovodski izkazi, sestavljeni po SRS-jih, je evro. Če ni objavljenega (aktualnega) referenčnega tečaja pri Evropski centralni banki in (aktualnega) menjalnega tečaja pri poslovni banki, mora organizacija ravnati tako, da za poslovne dogodke in stanja, izražena v posamezni tuji valuti, zagotovi resnično in pošteno predstavitev. Zato organizacija v tem posebnem položaju uporabi najaktualnejši menjalni tečaj (razmerje) za posamezno tujo valuto, in sicer tistega, za katerega presodi, da je ustrezen (primeren).

4. Prevrednotovanje gospodarskih kategorij v računovodskih izkazih in računovodskih razvidih

Prevrednotenje je sprememba prvotno izkazane vrednosti gospodarskih kategorij kot posledica spreminjanja 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) zvišanja knjigovodske vrednosti zaradi revaloriziranja ali vrednotenja sredstev po pošteni vrednosti; ali
b) znižanja 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 sicerščnje spremembe zaradi pridobitve ali odtujitve sredstva. V prvem primeru se hkrati z zvišanjem 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 znižanjem 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 znižanju 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 zvišanje knjigovodske vrednosti zaradi prevrednotenja na pošteno vrednost, se pojavi, če obstajajo zanesljive informacije, ki omogočajo zvišanje knjigovodske vrednosti:

- zemljišč;
- zgradb;
- naložbenih nepremičnin;
- finančnih naložb.

V teh primerih se zvišajo 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 se pri istih sredstvih zniža njihova poštena vrednost, je treba znižanje knjigovodske vrednosti najprej pokrivati v okviru predhodno oblikovanih rezerv za posamezno sredstvo, če teh ni ali so nezadostne, pa tako prevrednotenje bremeni poslovni izid, razen če posamezni SRS dopušča oblikovanje negativnih rezerv. Sredstvo je oslabljeno, če njegova knjigovodska vrednost presega njegovo nadomestljivo vrednost. Ko je treba zaradi tega njegovo knjigovodsko vrednost znižati, 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, 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. Vpliva torej na tekoči poslovni izid ali pa na poslovni izid tako v tekočem kot prihodnjih obdobjih.

Računovodske usmeritve so načela, temelji, dogovori, pravila in navade, ki jih organizacija upošteva pri sestavljanju računovodskih izkazov. Če računovodski standardi neposredno ne urejajo računovodske obravnave posameznega dogodka ali stanja, organizacija sprejme takšno usmeritev, ki zagotavlja računovodske informacije, ki so za uporabnike kakovostne, ter resnično in pošteno predstavitev. Pri sprejetju usmeritve organizacija upošteva najprej posamezne računovodske standarde, ki obravnavajo podobna vprašanja, in Uvod v SRS-je ter Ovir SRS-jev, nato pa najaktualnejša določila drugih pripravljavcev računovodskih standardov, ki predstavljajo informacijo o strokovnih dosežkih (na primer določbe v Mednarodnih standardih računovodskega poročanja).

Računovodske usmeritve se spremenijo, 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. 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 čisti 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) ter uporabi novo računovodsko usmeritev za naprej, in sicer na začetku prvega obdobja, ko je to izvedljivo.

Če organizacija izpolni velikostna merila, kot jih določa zakon, ki ureja delovanje gospodarskih družb, po katerih se prerazvrsti po velikosti v višji velikostni razred, mora uskladiti svoje računovodske usmeritve z vsemi relevantnimi določili iz SRS-jev. V takem primeru organizacija uporabi računovodske usmeritve za nazaj po pravilih o spremembi računovodskih usmeritev. Pri prerazvrstitvi po velikosti v nižji velikostni razred organizacija lahko uskladi računovodske usmeritve z določili iz računovodskih standardov, ki urejajo izjeme za mikro in majhne organizacije in učinek obračuna po pravilih o spremembi računovodskih usmeritev.

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, obveznosti in vseh vpletenih sestavin kapitala predstavljenega preteklega obdobja. Napake iz preteklega obdobja se popravijo s preračunavanjem za nazaj (kot da v preteklem obdobju sploh ne bi nastale), razen če je to neizvedljivo; v takem primeru se to dejstvo razkrije. Učinek popravkov pomembnih napak iz preteklih obdobij se popravi s preračunavanjem za nazaj, 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, kar 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 za prevzemnika in sicer tisto, ki pridobi obvladovanje enega ali več podjemov. Ta 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, ne pa 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, znižani 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.

Presežek (b) nad (a)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 za določitev zneska dobrega imena 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 svojih deležev v lastniškem kapitalu prevzetega podjema na datum prevzema, ki je določena s tehniko 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, ne pa 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-ju 3.

Organizacije, ki izpolnjujejo pogoje za mikro in majhne 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.

Presežek (b) nad (a)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

To poglavje se uporablja za obračunavanje odloženih terjatev in odloženih obveznosti v zvezi z davkom od dobička. Davek od dobička vključuje domače in tuje davke, ki temeljijo na obdavčljivem dobičku. Davek od dobička vključuje tudi davke, kot je davčni odtegljaj, ki ga je dolžna plačati organizacija v tujini.

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 in majhne družbe ter organizacije, ki niso družbe in niso podvržene obvezni reviziji, lahko sklenejo, da odloženih terjatev in odloženih obveznosti za davek ne bodo obračunavale. Drugim organizacijam ni treba obračunavati odloženih terjatev in odloženih obveznosti za davek, 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 terjatve in obveznosti za odloženi davek po metodi 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, znižana za znesek, ki se bo odštel pri obračunu davka glede na to obveznost v prihodnjih obdobjih. Pri odloženem prihodku je davčna vrednost iz tega izhajajoče obveznosti njena knjigovodska vrednost, znižana za znesek prihodka, ki v prihodnjih obdobjih ne bo obdavčljiv.

Začasne razlike so lahko:

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

Posledice obdavčljivih začasnih razlik se kažejo v odloženih obveznostih za davek; to 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; to 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 enako kot 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 ali odložene terjatve za davek se pripoznajo v kapitalu, 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 ali na znesek prihodka (presežka) v poslovnem izidu, ki se pojavi pri poslovni kombinaciji. Odloženi davek, ki se pripozna v poslovnem izidu, je poleg obračunanega davka del odhodka (prihodka) za davek, ki vpliva na čisti poslovni izid v posameznem obdobju.

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 in
   – 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 vpliva na knjigovodsko vrednost pridobljenih opredeljivih sredstev ali obveznosti, ne vpliva pa na njihovo davčno vrednost ali če vpliva različno. Če se na primer knjigovodska vrednost sredstva zviša na pošteno vrednost, davčna vrednost sredstva pa ostane enaka davčni vrednosti pri prejšnjem lastniku, se pojavi obdavčljiva začasna razlika, katere posledica je odložena obveznost za davek. Če skladno z davčnimi predpisi prevrednotenje sredstva na njegovo pošteno vrednost ne vpliva na obdavčljivi dobiček v obdobju prevrednotenja in se zaradi tega davčna vrednost 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 sredstva in njegovo davčno vrednostjo je zato začasna razlika in povzroči odloženo obveznost za davek ali pri prevrednotenju pod vrednost sredstva, po kateri je bilo sredstvo začetno pripoznano, odloženo terjatev za davek. To je res, celo če:
a) organizacija ne namerava odpraviti pripoznanja sredstva; v takih 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 takih 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 in
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 v istem obdobju kot pričakovana odprava odbitnih začasnih razlik.

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

Če ni dovolj obdavčljivih začasnih razlik, se odložena terjatev za davek pripozna v obsegu, v katerem je verjetno, da bo imela organizacija zadosten obdavčljivi dobiček v istem obdobju kot razveljavitev odbitne začasne razlike. Ko organizacija ocenjuje, ali bo na voljo obdavčljivi dobiček, v zvezi s katerim lahko uporabi odbitno začasno razliko, upošteva vse omejitve pri izračunu bodočih obdavčljivih dobičkov, ki jih določajo davčni predpisi, ter oceni odbitno začasno razliko v kombinaciji z vsemi drugimi odbitnimi začasnimi razlikami.

Organizacija pripozna tudi 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 in
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 neizrabljenih 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 neizrabljenih 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 takih 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 imela 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.

Pri ponavljajočih se davčnih izgubah v preteklih obdobjih praviloma velja domneva, da ne bo bodočih obdavčljivih dobičkov, v breme katerih bi bilo mogoče izrabiti odbitne razlike za neizrabljene davčne izgube in neizrabljene davčne dobropise. Če pa je prenesena davčna izguba posledica enkratnih izgub in organizacija že izkazuje obdavčljivi dobiček ter hkrati načrtuje obdavčljive dobičke v prihodnosti, ugotovi znesek bodočih obdavčljivih dobičkov, ki ni daljše od petih let po datumu poročanja.

Organizacija v načrtu bodočih obdavčljivih dobičkov po naslednjem vrstnem redu za posamezno leto razkrije:
a) načrtovan poslovni izid pred davki;
b) zmanjšanja in povečanja obdavčljivega dobička iz naslova novih bodočih začasnih razlik v posameznem letu;
c) povečanja in zmanjšanja obdavčljivega dobička v posameznem letu zaradi odprave obdavčljivih in odbitnih začasnih razlik; ter
č) uporabo preostanka obdavčljivega dobička za pokrivanje neizrabljenih davčnih dobropisov in neizrabljene davčne izgube iz preteklih let.

Organizacija ne pripozna terjatve za odloženi davek za neizrabljene davčne izgube in davčne dobropise, ki presegajo zneske v načrtu bodočih obdavčljivih dobičkov v obdobju, ki je daljše od petih let po datumu poročanja.

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, na podlagi davčnih stopenj (in davčnih zakonov), ki so bili uveljavljeni do konca obdobja računovodskega poročanja. 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.

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.

Organizacija obvezno razkrije:
a) skupni znesek na novo pripoznanih in odpravljenih odloženih terjatev in odloženih obveznosti za davek, ki vplivajo na čisti poslovni izid;
b) razliko v odhodku (prihodku) iz odloženega davka zaradi spremembe davčnih stopenj ali drugih sprememb davčnih predpisov;
c) znesek prihodka iz odloženega davka, ki se pripozna iz predhodno nepripoznane davčne izgube, davčnega dobropisa ali začasne razlike iz prejšnjih obdobij;
č) znesek odhodka za odloženi davek, ki izhaja iz odpisa predhodno pripoznane odložene terjatve za davek;
d) razlago razmerja med odhodkom (prihodkom) za davek in poslovnim izidom pred davki;
e) efektivno davčno stopnjo, ki je odhodek (prihodek) za davek, deljen s poslovnim izidom pred davkom;
f) znesek (in datum poteka, če obstaja) odbitnih začasnih razlik za neizrabljene davčne izgube in neizrabljene davčne dobropise, za katere v izkazu finančnega položaja ni pripoznana odložena terjatev za davek;
g) znesek nepripoznanih odloženih davkov, povezanih z naložbami v odvisne organizacije, podružnice in pridružene organizacije, ter deleže v skupnih dogovorih;
h) znesek odloženih davkov, pripoznanih v poslovni kombinaciji (združitvi).

8. Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje

Nekratkoročna sredstva za prodajo (skupina za odtujitev) so nekratkoročna sredstva (skupina za odtujitev), za katera (katere) knjigovodsko vrednost se utemeljeno predvideva, da bo poravnana predvsem s prodajo v naslednjih dvanajstih mesecih, ne z nadaljnjo uporabo. Skupina za odtujitev predstavlja skupino sredstev, ki bodo odtujena s prodajo ali kako drugače, skupaj z obveznostmi, ki so neposredno povezane s temi sredstvi. Včasih organizacija odtuji skupino sredstev, običajno v povezavi z neposrednimi obveznostmi, v eni sami transakciji. Takšna skupina za odtujitev je lahko skupina denar ustvarjajočih enot, posamezna denar ustvarjajoča enota ali del denar ustvarjajoče enote.

Organizacija prerazporedi sredstvo ali skupino za odtujitev na nekratkoročna sredstva za prodajo, če so izpolnjeni naslednji pogoji:

a) sredstvo ali skupina za odtujitev 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 ali ko se odpravi pripoznanje, odvisno od tega, kaj se zgodi prej. Takšno nekratkoročno sredstvo ali skupina za odtujitev se izmeri po knjigovodski vrednosti ali pošteni vrednosti, znižani za stroške prodaje, in sicer po tisti, ki je nižja. Neposredno pred začetnim razvrščanjem sredstva ali skupine za odtujitev je treba knjigovodsko vrednost sredstva (ali vseh sredstev in obveznosti v skupini) meriti v skladu z veljavnimi SRS-ji. Organizacija mora pripoznati izgubo zaradi oslabitve iz naslova začetnih ali naknadnih popravkov vrednosti sredstva (ali skupine za odtujitev) do poštene vrednosti, znižane za stroške prodaje. Organizacija mora pripoznati dobiček ob naknadnem zvišanju poštene vrednosti, znižane za stroške prodaje, ki pa ne sme presegati nabrane izgube zaradi oslabitve, pripoznane bodisi po prejšnjem stavku bodisi predhodno v skladu s SRS-jem 17.

Če je organizacija razvrstila sredstvo (ali skupino za odtujitev) med sredstva za prodajo, vendar pogoji iz te točke Okvira SRS-ja niso več izpolnjeni, organizacija tega sredstva (ali skupine za odtujitev) ne razvršča več med sredstva za prodajo. V takih primerih organizacija to spremembo obračuna tako, da izmeri nekratkoročno sredstvo (ali skupino za odtujitev) po nižji izmed naslednjih vrednosti:
a) knjigovodski vrednosti pred razvrstitvijo sredstva (ali skupine za odtujitev) med sredstva za prodajo, prilagojena za morebitno amortizacijo ali prevrednotenje, ki bi bila pripoznana, če sredstvo (ali skupina za odtujitev) ne bi bilo razvrščeno med sredstva za prodajo; ali
b) nadomestljivi vrednosti na datum naknadne odločitve, da sredstvo ne bo prodano ali razdeljeno.

Organizacija vključi morebitne zahtevane prilagoditve knjigovodske vrednosti nekratkoročnega sredstva, ki ne spada več med sredstva za prodajo, v poslovni izid iz nadaljnjega poslovanja v obdobju, v katerem niso več izpolnjena merila iz te točke.

Ustavljeno poslovanje je sestavni del organizacije, ki je bil odtujen ali razvrščen med sredstva za prodajo, in (a) predstavlja samostojen važnejši program področja ali območja poslovanja, (b) je del enotnega usklajenega načrta odtujitve samostojne važnejše smeri področja ali območja delovanja, ali (c) je odvisna organizacija, pridobljena izključno za ponovno prodajo.

V zvezi z ustavljenim poslovanjem mora organizacija razkriti:
a) prihodke, odhodke in poslovni izid ustavljenega poslovanja pred obdavčitvijo;
b) davek iz dobička ter odloženi davek;
c) dobiček ali izgubo, pripoznano ob merjenju poštene vrednosti, znižane za stroške prodaje, ali ob odtujitvi sredstev oziroma skupin za odtujitev, ki sestavljajo ustavljeno poslovanje; ter
č) čisti poslovni izid.

9. 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 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 katere 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-jem 3 – *Finančne naložbe*.

10. 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 nedvomno 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 tak vpliv mogoče nedvomno 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, te izdelajo na podlagi Mednarodnih standardov računovodskega poročanja.

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

11. 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 in 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.

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 15. novembra 2023. K dokumentu sta dala soglasje minister, pristojen za finance, in minister, pristojen za gospodarstvo. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati 1. januarja 2024, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe tega uvoda in okvira SRS-jev prenehajo uporabljati *Uvod v Slovenske računovodske standarde (2016) in Okvir Slovenskih računovodskih standardov (2016)*.

Slovenski računovodski standard 1 (2024)
OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA

A. UVOD

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

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) ter Uvodom v Slovenske računovodske standarde in Okvirom SRS-jev (2024).

B. Standard

a) Razvrščanje opredmetenih osnovnih sredstev

1.1. Opredmeteno osnovno sredstvo je sredstvo, ki ga ima organizacija v lasti ali najemu ali ga na drug način obvladuje in uporablja pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oziroma dajanju v najem, razen naložbenih nepremičnin, 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, ampak 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.

b) Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj opredmetenih osnovnih sredstev

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

a) ga organizacija obvladuje in ji omogoča doseganje gospodarskih koristi, povezanih z njim;
b) je mogoče njegovo nabavno vrednost zanesljivo izmeriti.

1.7. Če se pri opredmetenem osnovnem sredstvu ugotovijo kakovostne spremembe v smislu SRS-ja 1.3 oziroma 1.4, se prikažejo tudi v knjigovodskih razvidih.

1.8. 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 ter ob njegovem prenosu med naložbene nepremičnine ali sredstva za prodajo.

c) Začetno računovodsko merjenje in amortiziranje opredmetenih osnovnih sredstev

1.9. 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 pridobitvi in usposobitvi za nameravano uporabo. To so zlasti stroški dovoza in namestitve, stroški preizkušanja delovanja sredstva, stroški pravnih storitev, posredniških provizij in drugi stroški posla, ki jih ne bi bilo, če posel ne bi bil sklenjen, ter ocena stroškov razgradnje, odstranitve in obnovitve, kadar za to obstaja pravna ali posredna obveza organizacije. 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 stroški amortizacije 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 še stroški izposojanja v zvezi s pridobitvijo in usposobitvijo opredmetenega osnovnega sredstva do trenutka njegove usposobitve za uporabo, če to traja dlje kot eno leto.

Opredmeteno osnovno sredstvo, pridobljeno z državno podporo ali donacijo, se ob pridobitvi izkazuje po nabavni vrednosti. Če ni znana, pa po pošteni vrednosti, zvišani za izdatke, ki jih je mogoče pripisati neposredno 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 porabljajo skladno z obračunano amortizacijo.

1.10. 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 vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, se obravnava vsak del posebej.

1.11. 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 takega opredmetenega osnovnega sredstva ne more biti višja od tiste v smislu SRS-ja 1.9.

1.12. Nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, pridobljenega z zamenjavo za katero 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 njegovi 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;
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.

1.13. 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-ja 1.1.

1.14. Stroški, ki nastajajo v zvezi z opredmetenim osnovnim sredstvom po začetni pripoznavi sredstva, zvišujejo njegovo nabavno vrednost, če so izpolnjeni pogoji iz SRS-ja 1.6, razen primerov iz SRS-ja 1.15. Pri zamenjavi delov opredmetenih osnovnih sredstev je treba predhodno v breme prevrednotovalnih odhodkov odpraviti pripoznanje knjigovodske vrednosti zamenjanih delov.

1.15. Popravila ali vzdrževanje opredmetenih osnovnih sredstev so namenjena 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.

1.16. 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 zmanjšanju vseh nabranih amortizacijskih popravkov vrednosti in nabranih izgub zaradi oslabitve ter povečanju njene odprave.

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

1.18. Izbrana metoda amortiziranja se dosledno uporablja iz obračunskega obdobja v obračunsko obdobje. Uporabljena metoda amortiziranja se presodi vsaj ob koncu vsakega poslovnega leta. 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.

1.19. 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 višji 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.

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

1.21. Opredmeteno osnovno sredstvo se začne amortizirati prvi dan naslednjega meseca, potem ko je razpoložljivo za uporabo. Sredstvo je razpoložljivo za uporabo, ko je 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 iz njih izhajajo gospodarske koristi.

1.22. 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 najkrajša glede na posamezni dejavnik izmed naštetih dejavnikov.

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

1.24. 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.

1.25. Amortiziranje opredmetenih osnovnih sredstev, danih v poslovni najem, se izvaja po določbah SRS-jev od 1.17 do 1.24.

1.26. 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 sestavni 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 odstranitvi sredstva, ki je predmet najema, obnovitvi mesta, na katerem je, 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 najemnik izrabil to možnost;
č) 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 prepoznanega 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 prepoznanega sredstva, oceni, ali ima stranka v celotnem obdobju uporabe hkrati:

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

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

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

Stranka ima pravico do usmerjanja uporabe prepoznanega sredstva celotno obdobje samo, če:

a) ima 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 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 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 možnosti ne bo izrabil.

1.27. 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.

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

1.29. 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 višja od knjigovodske vrednosti, oziroma med prevrednotovalne poslovne odhodke, če je knjigovodska vrednost višja 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-ja 15 za določanje, kdaj je obveza izpolnitve izvedena.

1.30. 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, znižani za amortizacijski popravek vrednosti in nabrano izgubo zaradi oslabitve, zvišani zaradi njene odprave 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) zviša knjigovodsko vrednost, kar odraža obrestovanje obveznosti iz najema;
b) zniža 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, zniža 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

1.31. Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev je sprememba njihove knjigovodske vrednosti zaradi uporabe modela revaloriziranja in znižanje njihove knjigovodske vrednosti zaradi oslabitve oziroma zvišanje njihove knjigovodske vrednosti zaradi odprave oslabitve.

1.32. 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-ja 1.30, razvidovati po revaloriziranem znesku, ki je njegova poštena vrednost na dan revaloriziranja, znižana 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.

1.33. Poštena vrednost se ugotavlja v skladu s SRS-jem 16 – *Ugotavljanje in merjenje poštene vrednosti*.

1.34. 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, čisti knjigovodski znesek pa se 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 zvišuje ali znižuje knjigovodsko vrednost.

1.35. 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 model revaloriziranja uporabljal za vsa sredstva, ki predstavljajo pravico do uporabe in so povezana z navedeno vrsto opredmetenih osnovnih sredstev.

1.36. Če se knjigovodska vrednost sredstva zaradi revaloriziranja zviša, se to pripozna neposredno v kapitalu kot revalorizacijska rezerva. Zvišanje iz revaloriziranja pa se pripozna med prevrednotovalnimi poslovnimi prihodki, če se odpravi znižanje iz oslabitve istega sredstva, ki je bilo prej pripoznano med prevrednotovalnimi poslovnimi odhodki.

1.37. Če se knjigovodska vrednost sredstva zaradi revaloriziranja zniža, znižanje do razpoložljivega zneska najprej bremeni revalorizacijsko rezervo, razlika pa se pripozna med prevrednotovalnimi poslovnimi odhodki.

1.38. Revalorizacijska rezerva se odpravi v preneseni čisti poslovni izid, ko je pripoznanje revaloriziranega opredmetenega sredstva odpravljeno. Noben del revalorizacijske rezerve se ne sme razdeliti ne neposredno ne 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.

1.39. Opredmeteno osnovno sredstvo se prevrednoti zaradi oslabitve, če njegova knjigovodska vrednost presega nadomestljivo vrednost. Kot nadomestljiva vrednost se šteje poštena vrednost, znižana za stroške prodaje ali vrednost pri uporabi, odvisno od tega, katera je višja. 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 nižja od njegove knjigovodske vrednosti, se njegova knjigovodska vrednost zniža na njegovo nadomestljivo vrednost. Takšno znižanje je izguba zaradi oslabitve. Izguba zaradi oslabitve opredmetenega osnovnega sredstva, ki se meri po modelu nabavne vrednosti, se pripozna v izkazu poslovnega izida.

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

1.40. 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 takem primeru je treba knjigovodsko vrednost sredstva zvišati na njegovo nadomestljivo vrednost. Takšno zvišanje je razveljavitev izgube zaradi oslabitve. Pri razveljavitvi izgube zaradi oslabitve opredmetenega osnovnega sredstva pa zvišana 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 zvišanje posledica revaloriziranja. Razveljavitev izgube zaradi oslabitve opredmetenega osnovnega sredstva, ki se meri po modelu nabavne vrednosti, se pripozna med prevrednotovalni poslovnimi prihodki.

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

d) Razkrivanje opredmetenih osnovnih sredstev

1.41. 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.

1.42. 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);
č) začetno pripoznane vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva, pridobljenega z državno podporo;
d) zneska obvez za pridobitev opredmetenega osnovnega sredstva.

1.43. 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) bruto znesek vrednosti amortizirljivih sredstev in z njimi povezan popravek vrednosti.

1.44. Ob pripoznanju izgub zaradi oslabitve ali razveljavitvi izgube zaradi oslabitve se razkrijejo razlogi in učinki oslabitve oziroma razveljavitve oslabitve. Za opredmetena osnovna sredstva, pridobljena z najemom, je treba poleg navedenih razkritij 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

1.45. 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 ob njegovi nabavi ali gradnji, 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 nabranega prevrednotenja.

č) Nadomestljiva vrednost sredstva ali denar ustvarjajoče enote je večja izmed dveh postavk: njegova (njena) poštena vrednost, znižana 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 takega 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 posedujejo iz drugih razlogov.

g) Amortizirljivi znesek je nabavna vrednost, popravljena pri prevrednotenju sredstva in znižana 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, znižani 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 obdobje, v katerem je pričakovati, da bo sredstvo lahko gospodarno uporabljal en uporabnik ali več uporabnikov, ali obdobje, v katerem

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 znižanju 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.

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 katera 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 in usposobitev 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. Stroški nenamenskih posojil se v nabavno vrednost vključijo po obrestni meri, ki se izračuna

kot tehtano povprečje obrestnih mer za tiste izposoje organizacije, ki v obdobju še niso poravnane, razen za namenske izposoje za financiranje pridobitve točno določenih sredstev. Vključevanje stroškov izposojanja v nabavno vrednost se pri daljših prekinitvah v procesu njihovega ustvarjanja oziroma usposobitvi za uporabo začasno prekine in znova začne, ko aktivnosti ponovno stečejo. 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.

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

Č. Pojasnila

1.46. 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.

1.47. Postavke, kot so nadomestni deli, nadomestna oprema in oprema za vzdrževanje, se pripoznajo v skladu s tem SRS-jem, kadar ustrezajo opredelitvi opredmetenih osnovnih sredstev. Drugače se take postavke razvrstijo kot zaloge. Nadomestni deli, ki se uporabljajo pri več osnovnih sredstvih, se amortizirajo ne glede na začetek uporabe, nadomestni deli, ki se uporabljajo pri enem samem osnovnem sredstvu, pa se začnejo amortizirati z dnem prenosa v uporabo.

1.48. Nabavna vrednost nepremičnin in opreme vključuje tudi začetno oceno stroškov iz naslova obveze razgradnje, odstranitve in obnovitve nahajališča ob pridobitvi osnovnega sredstva ali kot posledica uporabe opredmetenega osnovnega sredstva za druge namene, kot je proizvajanje zalog. Stroški razgradnje, odstranitve in obnovitve mesta, na katerem je bilo sredstvo, ki so nastali zaradi uporabe sredstva za proizvodnjo zalog, zvišujejo vrednost zalog.

Nabavno vrednost zvišujejo tudi stroški preizkušanja delovanja sredstva (na primer ocenjevanje, ali je tehnično in fizično delovanje sredstva tako, da se lahko uporablja za izbrani namen). Proizvodi lahko nastanejo pred usposobitvijo za uporabo (kot so vzorci, izdelani pri preizkušanju, ali sredstvo pravilno deluje). Organizacija pripozna prihodke od prodaje takih proizvodov in stroške teh proizvodov v poslovnem izidu.

1.49. 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.

1.50. Nabavna vrednost poslovnih prostorov, ki so del zgradbe (etažna lastnina) in 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 in 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, ampak se njegova vrednost všteje v nabavno vrednost poslovnih prostorov oziroma ustreznega dela zgradbe. V takem 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.

1.51. 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. Vlaganja v zemljišča se obravnavajo posebej in amortizirajo v dobi pridobivanja koristi iz njih. Če so v nabavno vrednost sredstev všteti stroški razgradnje, odstranitve ali obnove prostora, na katerem so, se njihov del v nabavni vrednosti amortizira v obdobju pridobivanja koristi iz teh stroškov.

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

1.53. 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.

1.54. 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.

1.55. Popravek vrednosti, 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.

1.56. Če se bo knjigovodska vrednost sredstva zagotovila predvsem s prodajo in ne z nadaljevanjem uporabe, se to sredstvo opredeli kot nekratkoročno sredstvo za prodajo.

1.57. Ne glede na določbe SRS-ja 1.30 se biološko sredstvo, ki je opredmeteno osnovno sredstvo in se v skladu s SRS-jem 1.1 uporablja v kmetijski dejavnosti, meri po pošteni vrednosti, znižani 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 takem trgu ustrezna podlaga za določitev poštene vrednosti takega 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, znižani za nabrano amortizacijo in nabrane izgube zaradi oslabitve. Če se kasneje poštena vrednost lahko zanesljivo izmeri, se mora biološko sredstvo meriti po pošteni vrednosti, znižani za stroške prodaje.

1.58. O finančnem najemu praviloma govorimo, če je izpolnjen eden izmed naslednjih pogojev:
a) na koncu najema se lastništvo nad sredstvom prenese na najemnika; šteje se, da je ta pogoj izpolnjen, če to nedvomno 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.

1.59. 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.

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

1.61. Najemnik se lahko odloči, da kratkoročnih najemov in najemov, pri katerih je sredstvo, ki je predmet najema nizke vrednosti, ne pripozna kot sredstvo, ampak pripozna najemnine, povezane s temi najemi, kot stroške na podlagi enakomerne časovne metode celotno trajanje najema ali na kateri drugi sistematični podlagi. Najemnik uporabi drugo sistematično podlago, če ta bolje odraža vzorec najemnikovih koristi. Za kratkoročni najem velja najem, katerega doba najema traja do enega leta. Najem nizke 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 celotno trajanje najema ali na kateri drugi sistematični podlagi, ki najbolje odraža vzorec najemnikove koristi. Organizacija, ki ne izpolnjuje več pogojev za oprostitev v zvezi s pripoznanjem pravice do uporabe sredstva, lahko za prvo pripoznanje uporabi poenostavljeno možnost, ki je veljala na dan začetne uporabe spremembe računovodenja najemov leta 2019.

Organizacija izvajalec gospodarske javne službe, ki računovodi po SRS-ju 32 (2024) – *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 celotno trajanje najema ali na kateri drugi sistematični podlagi, ki najbolje odraža vzorec najemnikove koristi.

1.62. Opredmetena osnovna sredstva se lahko pridobijo za zagotavljanje varnosti ali varovanje okolja. Take pridobitve ne povečajo neposredno prihodnjih gospodarskih koristi obstoječih opredmetenih osnovnih sredstev, a so morebiti potrebne, da bi organizacija pridobivala prihodnje gospodarske koristi iz drugih svojih sredstev. Taka 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 takih pridobitev sploh ne bi bilo. Tudi taka opredmetena osnovna sredstva se morajo zaradi oslabitve prevrednotovati, če njihova knjigovodska vrednost presega njihovo nadomestljivo vrednost.

1.63. 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-ju 6.

1.64. Biološka sredstva, ki se uporabljajo v kmetijski dejavnosti in se izkazujejo med opredmetenimi osnovnimi sredstvi ob izpolnjevanju pogojev iz SRS-ja 1.1, so predvsem večletni nasadi (brez vrednosti zemljišč, povezanih z njimi), živali, namenjene za delo, živali za priplod ali za pleme ter živali, 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.

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

1.66. Začetna uporaba usmeritve za prevrednotenje sredstev v skladu s SRS-jem 1 – *Opredmetena osnovna sredstva* je sprememba računovodske usmeritve, ki se obravnava kot prevrednotenje po SRS-ju 1 in ne po 5. točki Okvira SRS-jev.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

1.67. Ta standard je sprejel Strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 15. novembra 2023. 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 2024, 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* (2016).

Slovenski računovodski standard 2 (2024)
NEOPREDMETENA SREDSTVA

A. Uvod

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

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-jev (2024).

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. Na datum prevzema organizacija pripozna neopredmeteno sredstvo prevzetega podjema ločeno od dobrega imena, ne glede na to, ali je prevzeta organizacija (podjem) sredstvo pripoznala pred poslovno kombinacijo.

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.

b) Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj neopredmetenih sredstev

2.7. Neopredmeteno sredstvo, razen dobrega imena, izpolnjuje sodilo razpoznavnosti po SRS-ju 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.

2.8. Neopredmeteno sredstvo se pripozna v računovodskih razvidih in bilanci stanja, če:
a) ga organizacija obvladuje in ji omogoča doseganje gospodarskih koristi, povezanih z njim;
b) je mogoče njegovo nabavno vrednost zanesljivo izmeriti.

2.9. 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.

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

2.11. 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.

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

Organizacija pogosto porablja sredstva ali prevzema obveznosti v zvezi s pridobivanjem, razvijanjem, vzdrževanjem ali povečevanjem neopredmetenih dejavnikov, kot so znanstveno in strokovno znanje, snovanje in uvedba novih procesov in podobno, vendar ni nujno, da te postavke ustrezajo opredelitvi neopredmetenega sredstva, to je razpoznavnosti, obvladovanju dejavnika in obstoju prihodnjih gospodarskih koristi. Če postavka ne ustreza opredelitvi neopredmetenega sredstva, organizacija stroške v zvezi z njeno pridobitvijo pripozna kot odhodek, ko se pojavijo.

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

2.14. 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

2.15. 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 še stroški izposojanja v zvezi s pridobitvijo in usposobitvijo do nastanka neopredmetenega sredstva do trenutka njegove usposobitve za uporabo, če to traja 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 1.26.

2.16. 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 in s prevzemom organizacije (podjema) pridobljenih sredstev ter prevzetih obveznosti.

2.17. Nabavna vrednost z zamenjavo pridobljenega neopredmetenega sredstva za katero 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, zvišani za izdatke, ki jih je mogoče pripisati neposredno pripravljanju sredstva za njegovo nameravano uporabo. Donacije in državne podpore za pridobitev neopredmetenih osnovnih sredstev se ne odštevajo od njihove nabavne vrednosti, temveč se vštevajo med odložene prihodke in porabljajo skladno z obračunano amortizacijo.

2.18. 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.

2.19. 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 ter povečanju njene odprave.

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-ju 1.30, točki c).

2.20. Knjigovodska vrednost neopredmetenega sredstva s končno dobo koristnosti se znižuje 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.

2.21. Če se obvladovanje prihodnjih gospodarskih koristi iz neopredmetenega sredstva s končno dobo koristnosti doseže s pravico, dano za določeno obdobje, doba koristnosti takega sredstva ne more presegati dobe pravne pravice, razen:
a) če je pravno pravico mogoče obnoviti;
b) če je obnovitev res gotova.

2.22. 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.

2.23. 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. Take spremembe je treba obravnavati kot spremembe računovodskih ocen. Vplivajo na obračunano amortizacijo za obravnavano obračunsko obdobje in za naslednja obračunska obdobja.

2.24. 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 takega sredstva na koncu njegove dobe koristnosti ali

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

2.25. Neopredmeteno sredstvo z nedoločeno dobo koristnosti se ne amortizira, ampak 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.

2.26. 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 višja od knjigovodske vrednosti, oziroma med prevrednotovalne poslovne odhodke, če je knjigovodska vrednost višja 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

2.27. Prevrednotenje neopredmetenih sredstev je znižanje njihove knjigovodske vrednosti zaradi oslabitve oziroma zvišanje njihove knjigovodske vrednosti zaradi odprave oslabitve. Neopredmetena sredstva se ne revalorizirajo.

2.28. Knjigovodsko vrednost neopredmetenih sredstev je treba znižati, če presega njihovo nadomestljivo vrednost.

2.29. 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.

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

2.31. Druga pravila oslabitve neopredmetenih sredstev ureja SRS 17 – *Oslabitev opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev*.

d) Razkrivanje neopredmetenih sredstev

2.32. 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.

2.33. 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.

2.34. 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.

2.35. Organizacija mora razkriti informacije iz točk od a) do č) 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, znižana 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 obdobju, daljšem od petih let, za posamezno denar ustvarjajočo enoto pojasnilo, zakaj je daljše obdobje upravičeno;
   - stopnjo rasti, uporabljeno pri ekstrapoliranju projekcij denarnih tokov po obdobju, 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, znižani za stroške prodaje, metodologijo za določanje poštene vrednosti, znižane za stroške prodaje.

Za razkrivanje neopredmetenih sredstev, pridobljenih z najemom, se lahko smiselno uporabi SRS 1.44.

C. Opredelitev ključnih pojmov

2.36. 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 in usposobitev neopredmetenega 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. Stroški nenamenskih posojil se v nabavno vrednost vključijo po obrestni meri, ki se izračuna kot tehtano povprečje obrestnih mer za tiste izposoje organizacije, ki v obdobju še niso poravnane, razen za namenske izposoje za financiranje pridobitve točno določenih sredstev. Vključevanje stroškov izposojanja v nabavno vrednost se pri daljših prekinitvah v procesu njihovega ustvarjanja oziroma usposobitve za uporabo začasno prekine in znova začne, ko

aktivnosti ponovno stečejo. 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, potrebne za pripravo sredstva za nameravano uporabo.

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

Č. Pojasnila

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

2.38. 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.

2.39. Organizacija najemnica se lahko odloči, da pri računovodenju najemov neopredmetenih sredstev ravna smiselno enako, kot je določeno v SRS-ju 1.61.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

2.40. Ta standard je sprejel Strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 15. novembra 2023. 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 2024, 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* (2016) in Pojasnilo 1 k SRS-ju 2 (2016).

Slovenski računovodski standard 3 (2024)
FINANČNE NALOŽBE

– A. Uvod

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

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, 17, 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-jev (2024).

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 in finančne 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 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. Druge finančne naložbe iz SRS-ja 3.6 se ob začetnem pripoznanju razvrstijo v:
finančna sredstva, izmerjena po pošteni vrednosti prek poslovnega izida;
finančna sredstva, izmerjena po odplačni vrednosti; ali
finančna sredstva, izmerjena po pošteni vrednosti prek kapitala.

Razvrstitev v skupino se opravi na podlagi poslovnega modela organizacije za upravljanje finančnih naložb, ki so predmet razvrstitve, in značilnosti pogodbenih denarnih tokov finančnega 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) jo organizacija obvladuje in ji omogoča doseganje gospodarskih koristi iz nje ter
b) je mogoče njeno nabavno vrednost zanesljivo izmeriti.

3.9. Pri obračunavanju običajnega nakupa finančnega sredstva se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja takšno 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-ja 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.

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 v dolgove drugih organizacij, ki zaradi spremenjenega položaja upnikov (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 prenehajo pogodbene pravice do denarnih tokov iz finančne naložbe ali se finančne naložbe prenesejo in prenos izpolnjuje pogoje za odpravo pripoznanja.

Če organizacija obdrži pravice do prejemanja denarnih tokov iz finančnega sredstva (izvirno sredstvo), vendar prevzame obvezo za izplačilo navedenih denarnih tokov enemu ali več prejemnikom, se tak posel obravnava kot prenos (odtujitev) finančnega sredstva, samo če so izpolnjeni naslednji trije pogoji:

a) organizacija nima obveze izplačati zneskov prejemnikom, razen če prejme ustrezne zneske iz izvirnega sredstva (finančnega sredstva);
b) pogodba o prenosu organizaciji prepoveduje prodajo ali zastavo izvirnega sredstva (finančnega sredstva), razen zastave kot zavarovanja prejemnikom za obvezo izplačila denarnih tokov;
c) organizacija je obvezana izplačati vse denarne tokove, ki jih prejme v imenu prejemnikov, brez pomembnih zamud.

Kadar se finančno sredstvo prenese, organizacija oceni, v kakšnem obsegu je obdržala tveganja in koristi, povezana z lastništvom finančnega sredstva. V tem primeru velja naslednje:

a) če se prenesejo skoraj vsa tveganja in koristi, povezane z lastništvom finančnega sredstva, se pripoznanje finančnega sredstva odpravi, kakršne koli pravice in obveze, ki nastanejo oziroma se obdržijo pri prenosu, pa se pripoznajo ločeno kot sredstva ali obveznosti;
b) če se obdržijo skoraj vsa tveganja in koristi, povezane z lastništvom finančnega sredstva, se še naprej pripoznava finančno sredstvo;
c) če se niti ne prenesejo niti ne obdržijo skoraj vsa tveganja in koristi, povezane z lastništvom finančnega sredstva, organizacija presodi, ali je ohranila obvladovanje finančnega sredstva. V tem primeru velja naslednje:
   - če se ne ohrani obvladovanje finančnega sredstva, se odpravi pripoznanje finančnega sredstva ter se kakršne koli pravice ali obveze, ki nastanejo ali se obdržijo pri prenosu, ločeno pripoznajo kot sredstva ali obveznosti;
   - če se obvladovanje ohrani, se finančno sredstvo še naprej pripoznava v obsegu, v katerem je organizacija udeležena v finančnem sredstvu.

3.17. Pri odpravi pripoznanja finančnega sredstva, izmerjenega po odplačni in nabavni vrednosti, 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 pripozna v poslovnem izidu.

Pri odpravi pripoznanja finančnega sredstva, ki je razvrščeno v skupino finančnih sredstev, izmerjenih po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, 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 pripozna v poslovnem izidu.

Pri odpravi pripoznanja finančnega sredstva, ki je naložba v kapitalski instrument in razvrščeno v skupino finančnih sredstev, izmerjenih po pošteni vrednosti prek kapitala, 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.

c) Začetno računovodsko merjenje finančnih naložb

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

3.19. 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, zvišani za stroške posla.

3.20. Najemodajalec pri finančnem najemu na datum začetka najema pripozna sredstva, ki so v finančnem najemu, kot finančno naložbo v znesku, ki je enak čisti naložbi v najem. Najemodajalec čisto naložbo v najem izmeri po obrestni meri, sprejeti pri najemu. Začetni neposredni stroški, razen tistih, ki so nastali pri proizvajalcu ali trgovcu kot najemodajalcu, so zajeti v začetno merjenje čiste naložbe v najem in znižujejo znesek prihodkov med trajanjem najema.

Najemnine, zajete pri merjenju čiste naložbe v najem, na datum začetka najema vsebujejo naslednjo pravico do uporabe sredstva, ki je predmet najema:

a) nespremenljive najemnine, zmanjšane za obveznosti iz spodbud 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 najemodajalcu dal najemnik za preostalo vrednost;
č) izpolnitvena cena možnosti nakupa, če je precej gotovo, da bo najemnik izrabil to možnost; in
d) plačila kazni za odpoved najema, če trajanje najema kaže, da bo najemnik izrabil možnost odpovedi najema.

Prodajalec ali trgovec kot najemodajalec na datum začetka najema pripozna:

a) prihodke, ki so enaki pošteni vrednosti sredstva, ki je predmet najema, ali sedanji vrednosti najemnin, ki pripadajo najemodajalcu, če je ta nižja, diskontirani po tržni obrestni meri;
b) stroške prodaje sredstva, ki je predmet najema, ki so enaki njegovi nabavni vrednosti ali knjigovodski vrednosti, če se ta razlikuje od nabavne, znižani za sedanjo vrednost nezajamčene preostale vrednosti;
c) dobiček ali izgubo iz prodaje, ki je enaka razliki med prihodki in stroški prodaje.

Prihodki se pripoznajo skladno s SRS-jem 15 – *Prihodki*.

Najemodajalec spremembo finančnega najema obračuna kot ločen najem, če se:
a) s spremembo poveča obseg najema, ker se dodaja pravica do uporabe enega ali več sredstev, ki so predmet najema; in
b) nadomestilo za najem poveča za znesek, sorazmeren s samostojno ceno povečanja, z oceno in ustreznimi prilagoditvami navedene samostojne cene, tako da odraža okoliščine posamezne pogodbe.

Pri spremembi finančnega najema, ki se ne obračuna kot ločen najem, najemodajalec spremembo najema obračuna tako, da v primeru, v katerem bi bil najem na datum sklenitve najema razvrščen med poslovne najeme, če bi sprememba veljala že takrat, najemodajalec spremembo najema:
a) obračuna od datuma uveljavitve spremembe kot nov najem in
b) knjigovodsko vrednost sredstva, ki je predmet najema, izmeri kot čisto naložbo v najem neposredno pred datumom uveljavitve.

Spremembo poslovnega najema obračuna kot nov najem od datuma uveljavitve spremembe, pri čemer vnaprej plačane ali dobljene najemnine, ki se nanašajo na prvotni najem, upošteva kot del najemnin za novi najem.

č) Prevrednotovanje finančnih naložb

3.21. Prevrednotenje finančnih naložb je sprememba njihove knjigovodske vrednosti; za 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.

3.22. 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, ki se izmerijo po odplačni vrednosti;
b) 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.

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

3.24. Sprememba poštene vrednosti finančnega sredstva, ki ni del razmerja pri varovanju vrednosti, se pripozna takole:

a) pri finančnem sredstvu, izmerjenem po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, v poslovnem izidu prek finančnih prihodkov in odhodkov;
b) pri finančnem sredstvu, izmerjenem po pošteni vrednosti prek kapitala, v postavki Rezerva, nastala zaradi merjenja po pošteni vrednosti.

Preračuni finančnih sredstev, izraženih v tujih valutah, ki so denarne postavke, se pripoznajo v poslovnem izidu. Preračuni drugih 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.

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

3.26. 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-ja 3.24.

3.27. Za finančne naložbe, ki niso izmerjene po pošteni vrednosti, je treba na vsak dan bilance stanja 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 finančne naložbe (škodni dogodek) in ta dogodek (ali dogodki) vpliva (vplivajo) na ocenjene prihodnje denarne tokove finančne naložbe (ali skupine finančnih naložb), ki ga (jih) je mogoče zanesljivo oceniti. Nepristranski dokazi o oslabitvi finančne naložbe ali skupine finančnih naložb 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 naložbo zaradi finančnih težav;
– pomembnih podatkih, ki kažejo, da obstaja izmerljivo zmanjšanje ocenjenih prihodnjih denarnih tokov iz skupine finančnih naložb 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 o zvišanju stopnje brezposelnosti na zemljepisnem območju posojilojemalcev, znižanju 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, ki so nastale 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.

3.28. Če obstajajo nepristranski dokazi, da je pri finančnih naložbah, izkazanih po odplačni in nabavni vrednosti, nastala izguba zaradi oslabitve, se njen znesek izmeri kot razlika med knjigovodsko vrednostjo finančne naložbe in sedanjo vrednostjo pričakovanih prihodnjih denarnih tokov, ki so diskontirani po izvirni efektivni obrestni meri finančne naložbe. Knjigovodsko vrednost je treba znižati 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 finančne naložbe ni višja 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.

3.29. 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, ampak 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 finančne naložbe in sedanjo vrednostjo pričakovanih prihodnjih denarnih tokov, diskontiranih po trenutni tržni donosnosti za podobna finančna sredstva, ter pripozna kot prevrednotovalni finančni odhodek.

3.30. 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 in 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.

Razmerje varovanja pred tveganjem ustreza pogojem za obračunavanje varovanja pred tveganjem, če je poleg dokumentiranih pravil razmerje varovanja pred tveganjem sestavljeno iz ustreznih instrumentov za varovanje pred tveganjem in ustreznih pred tveganjem varovanih postavk ter razmerje varovanja pred tveganjem izpolnjuje zahteve glede učinkovitosti varovanja. To pa obstaja, če med pred tveganjem varovano postavko in instrumentom za varovanje pred tveganjem obstaja ekonomsko razmerje, učinek kreditnega tveganja ne prevladuje pri spremembah vrednosti, ki so posledica ekonomskega razmerja, in je količnik varovanja pred tveganjem v razmerju varovanja pred tveganjem enak tistemu, ki izvira iz obsega pred tveganjem varovane postavke, ki jo organizacija dejansko varuje, in obsega instrumenta za varovanje pred tveganjem, ki ga organizacija dejansko uporablja za varovanje obsega pred tveganjem varovane postavke.

Obstajajo tri vrste razmerja varovanja pred tveganji:

a) varovanje poštene vrednosti pred tveganjem je varovanje pred izpostavljenostjo spremembe poštene vrednosti sredstva ali obveznosti ali nepripoznane trde obveze, ki jo je mogoče pripisati posameznemu tveganju in lahko vpliva na poslovni izid;
b) varovanje denarnih tokov pred tveganjem je varovanje pred izpostavljenostjo spremembam denarnih tokov, ki jih je mogoče pripisati specifičnemu tveganju, povezanemu s sredstvom ali obveznostjo ali zelo verjetno napovedano transakcijo, in ki lahko vplivajo na poslovni izid;
c) varovanje čiste finančne naložbe v posel v tujini 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 poštene vrednosti pred tveganjem se dobiček ali izguba iz ponovnega merjenja instrumenta za varovanje pripozna v poslovnem izidu oziroma kapitalu, če instrument za varovanje pred tveganjem varuje kapitalski instrument, za katerega se je organizacija odločila, da bo spremembe poštene vrednosti predstavila v postavki Rezerva, nastala zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti. Dobiček ali izguba pri pred tveganjem varovani postavki iz naslova varovanja pred tveganjem mora prilagoditi knjigovodsko vrednost varovane postavke in biti pripoznana v poslovnem izidu.

Če je pred tveganjem varovana postavka:

a) finančna naložba, ki se meri po pošteni vrednosti prek kapitala, se dobiček ali izguba pri varovani postavki iz naslova varovanja pred tveganjem pripozna v izkazu poslovnega izida;

b) kapitalski instrument, izmerjen po pošteni vrednosti prek kapitala, se zneski iz varovanja poračunajo na postavki rezerv, nastalih zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti;
c) nepripoznana trdna obveza, se kumulativna sprememba poštene vrednosti varovane postavke pripozna kot sredstvo ali obveznost z ustreznim dobičkom oziroma izgubo, ki se pripozna v poslovnem izidu.

Vsaka navedena prilagoditev pred tveganjem varovane postavke se poračuna v poslovnem izidu, če je pred tveganjem varovana postavka finančni instrument, ki se meri po odplačni vrednosti.

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 rezervah, nastalih zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti, neuspešni del dobička pa se 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 polovice 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 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 in 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, vendar 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 takemu tveganju na dan bilance stanja, brez upoštevanja poštene vrednosti katerega koli 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.

C. Opredelitev ključnih pojmov

3.39. 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, 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 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, na katerega 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 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 finančna sredstva po pošteni vrednosti prek kapitala.

k) Izguba zaradi oslabitve je znesek, za katerega knjigovodska vrednost sredstva, ki ni izmerjeno po pošteni vrednosti prek 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/-li 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.

u) Čista naložba v najem je bruto naložba v najem, diskontirana po obrestni meri, sprejeti (uporabljeni) pri sklenitvi najema.

v) Bruto naložba v najem je vsota najemodajalčevih terjatev za najemnine iz finančnega najema in morebitne nezajamčene preostale vrednosti, ki pripada najemodajalcu.

z) Nezajamčena preostala vrednost je tisti del preostale vrednosti v najem danega sredstva, katere realizacija najemodajalcu ni zagotovljena ali jo jamči zgolj stranka, ki ni povezana z najemodajalcem.

ž) Dividende predstavljajo razdelitev kapitalskih instrumentov imetnikom sorazmerno z njihovimi deleži v kapitalu.

Č. Pojasnila

3.40. 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.

Med finančne naložbe kot posebno vrsto organizacija uvršča tudi naložbe v plemenite kovine, kriptovalute in druga podobna sredstva, katerih namen je ohranjanje vrednosti. Te posebne vrste naložb organizacija po začetnem pripoznanju lahko meri:
(a) po pošteni vrednosti prek poslovnega izida ali
(b) po nabavni vrednosti.

Izbira predstavlja računovodsko usmeritev, ki je organizacija ne sme spremeniti do odprave pripoznanja takšne naložbe.

3.41. Finančno sredstvo se meri po odplačni vrednosti, če sta izpolnjena naslednja pogoja:
a) finančno sredstvo se poseduje v okviru poslovnega modela, katerega cilj je posedovanje finančnih sredstev z namenom prejemanja pogodbenih denarnih tokov; in
b) v skladu s pogodbenimi pogoji finančnega sredstva na določene datume prihaja do denarnih tokov, ki so izključno odplačila glavnice in obresti na neporavnano glavnico.

3.42. Finančno sredstvo se meri po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, če se ne meri po odplačni vrednosti ali po pošteni vrednosti prek kapitala.

Po pošteni vrednosti prek poslovnega izida se merijo tudi izpeljani finančni instrumenti, razen tistih, ki so za varovanje pred tveganji.

3.43. Organizacija se lahko ob začetnem pripoznanju nepreklicno odloči, da naložbe v kapitalske instrumente, ki niso v posesti za trgovanje in bi se sicer merile po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, meri po pošteni vrednosti prek kapitala. To odločitev sprejme posamično za vsak instrument (na primer za posamezno delnico) posebej. Zneski, predstavljeni v postavki Rezerva, nastala zaradi merjenja po pošteni vrednosti, se ne smejo prenesti v poslovni izid.

Ko se za tak instrument odpravi pripoznanje, se kumulativni dobiček ali izgube, prej pripoznani v postavki Rezerva, nastala zaradi merjenja po pošteni vrednosti, prerazvrstijo v preneseni čisti poslovni izid. To odraža dobiček ali izgubo, ki bi se pripoznala v poslovnem izidu ob odpravi pripoznanja, če bi se finančno sredstvo merilo po pošteni vrednosti prek poslovnega izida.

Finančno sredstvo, ki ni kapitalski instrument, se meri po pošteni vrednosti prek kapitala, če sta izpolnjena oba pogoja:

a) finančno sredstvo se poseduje v okviru poslovnega modela, katerega cilj se dosega s prejemanjem pogodbenih denarnih tokov in prodajo finančnih instrumentov; in
b) v skladu s pogodbenimi pogoji finančnega sredstva se na določene datume ustvarjajo denarni toki, ki so izključno odplačila glavnice in obresti na neporavnani znesek glavnice.

Pri tem je glavnica poštena vrednost finančnega sredstva ob začetnem pripoznanju, obresti pa predstavljajo nadomestilo za časovno vrednost denarja za kreditno tveganje, povezano z neporavnanim zneskom glavnice, ter za druga osnovna tveganja in stroške, povezane s posojanjem, ter profitna marža.

3.44. 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, znižani za stroške prodaje, ali vrednosti pri uporabi, odvisno od tega, katera je višja:

a) poštena vrednost, znižana 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-ju 17 – *Oslabitev opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev*.

3.45. Poslovni model organizacije se nanaša na način, na katerega ta upravlja finančna sredstva. Določa, ali bodo denarni tokovi izhajali iz prejemanja pogodbenih denarnih tokov, prodaje finančnih sredstev ali obojega. Poslovni model določi poslovodstvo in mora biti stvaren, ne samo navedba.

Poslovni model, katerega cilj je posedovanje sredstev z namenom prejemanja pogodbenih denarnih tokov, pomeni posedovanje finančnih sredstev z namenom prejemanja pogodbenih denarnih tokov v času trajanja instrumenta. Ni nujno, da organizacija instrumente drži do zapadlosti. Običajno bo take instrumente prodala, če se njihovo kreditno tveganje poveča.

Poslovni model, katerega cilj se dosega tako s prejemanjem pogodbenih denarnih tokov kot s prodajo finančnih instrumentov, vključuje v primerjavi s prejšnjim večjo pogostost in vrednost prodaj.

Finančna sredstva se merijo po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, če ne spadajo v poslovni model, katerega cilj je posedovanje sredstev z namenom prejemanja pogodbenih denarnih tokov, ali poslovni model, katerega cilj se dosega tako s prejemanjem pogodbenih denarnih tokov kot s prodajo finančnih sredstev. Eden od poslovnih modelov, ki privede do merjenja po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, je model, po katerem organizacija upravlja finančna sredstva s ciljem ustvarjanja denarnih tokov s prodajo sredstev. Organizacija sprejema odločitve na podlagi poštene vrednosti teh sredstev in sredstva upravlja tako, da zagotavlja poštene vrednosti. V tem primeru bo cilj organizacije običajno privedel do aktivnega kupovanja in prodaje. Čeprav bo organizacija morda prejemala pogodbene denarne tokove, medtem ko poseduje finančno sredstvo, se cilj takega poslovnega modela ne dosega tako s prejemanjem denarnih tokov kot prodajo finančnih sredstev. Prejemanje pogodbenih denarnih tokov ni bistveno za doseganje cilja poslovnega modela, ampak je postranska dejavnost.

3.46. Organizacija lahko opravi prerazvrstitev finančnih sredstev med skupinami iz SRS-ja 3.7, le če se spremeni poslovni model za upravljanje finančnih sredstev.

Prerazvrstitev se uporablja za naprej od datuma prerazvrstitve.

Če organizacija prerazvrsti finančno sredstvo iz kategorije, ki se meri po odplačni vrednosti, v kategorijo, ki se meri po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, se njegova poštena vrednost izmeri na datum prerazvrstitve. Morebiten dobiček ali izguba, ki izhaja iz razlike med prejšnjo odplačno vrednostjo finančnega sredstva in pošteno vrednostjo, se pripozna v poslovnem izidu.

Če organizacija prerazvrsti finančno sredstvo iz kategorije, ki se meri po odplačni vrednosti, v kategorijo, ki se meri po pošteni vrednosti prek kapitala, se njegova poštena vrednost izmeri na datum prerazvrstitve. Morebitni dobiček ali izguba, ki izhaja iz razlike med prejšnjo odplačno vrednostjo finančnega sredstva in pošteno vrednostjo, se pripozna v kapitalski postavki Rezerva, nastala zaradi merjenja po pošteni vrednosti. Efektivna obrestna mera in merjenje izgub zaradi oslabitve se ne prilagodita zaradi prerazvrstitve.

Če organizacija prerazvrsti finančno sredstvo iz kategorije, ki se meri po pošteni vrednosti prek kapitala, v kategorijo, ki se meri po odplačni vrednosti, se finančno sredstvo prerazvrsti po njegovi pošteni vrednosti na datum prerazvrstitve. Kumulativni dobiček ali izguba, predhodno pripoznana v kapitalski postavki Rezerve, nastale zaradi merjenja po pošteni vrednosti, se odstrani iz kapitala. Posledično se finančno sredstvo na datum prerazvrstitve meri, kot da bi se vedno merilo po odplačni vrednosti. Efektivna obrestna mera in merjenje pričakovanih izgub se ne prilagodita zaradi prerazvrstitve.

Če organizacija prerazvrsti finančno sredstvo iz kategorije, ki se meri po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, v kategorijo, ki se meri po pošteni vrednosti prek kapitala, se finančno sredstvo še naprej meri po pošteni vrednosti.

Če organizacija prerazvrsti finančno sredstvo iz kategorije, ki se meri po pošteni vrednosti prek kapitala, v kategorijo, ki se meri po pošteni vrednosti prek poslovnega

izda, se finančno sredstvo še naprej meri po pošteni vrednosti. Kumulativni dobiček ali izguba, prej pripoznana v postavki kapitala (oziroma v drugem vseobsegajočem donosu), se prerazvrstita iz kapitala v poslovni izid na datum prerazvrstitve.

3.47. Organizacija na dan prehoda na SRS 3 (2024), to je po stanju 1. januarja 2024 oziroma prvi dan poslovnega leta, ki se začne po tem datumu, prerazporedi postavke finančnih sredstev in primerjalnih računovodskih izkazov ne preračuna. Učinke pri prerazvrščanju med skupinami obravnava tako, kot če bi se spremenil poslovni model. Pri tem uporabi računovodska pravila iz SRS-ja 3.46.

Učinke prehoda na SRS-je (2024) organizacija razkrije pri prvem poročanju po SRS-ju 3 (2024).

3.48. Organizacija lahko uporabi določbo SRS-ja 3.42 tudi za naložbe v točke sklada. A le za tiste, pri katerih je pošteno vrednost mogoče zanesljivo določiti. Finančne naložbe v alternativne investicijske sklade, ki denimo vlagajo v družbe z omejeno odgovornostjo in druge organizacije ter za katere poštene vrednosti (po SRS-ju 16) ni mogoče zanesljivo ugotoviti, se merijo po nabavni vrednosti.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

3.49. Ta standard je sprejel Strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 15. novembra 2023. 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 2024, 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* (2016) in Pojasnila 1 k SRS-ju 3 (2016).

Slovenski računovodski standard 4 (2024)
ZALOGE

A. Uvod

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

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-jev (2024).

B. Standard

a) Razvrščanje zalog

4.1. Zaloge so praviloma sredstva v opredmeteni obliki, ki bodo porabljena pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev 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 organizacija že prevzela oziroma jih že obvladuje. Za material se lahko prav tako šteje 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.

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

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 neprodajljivega trgovskega blaga.

b) Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj zalog

4.7. Stvar v zalogi se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna, če:
a) jo organizacija obvladuje in ji omogoča doseganje gospodarskih koristi in
b) je mogoče njeno nabavno vrednost oziroma stroškovno vrednost ali pošteno vrednost (kadar gre za zaloge iz bioloških sredstev oziroma kmetijskih pridelkov) zanesljivo izmeriti.

4.8. Če se pri stvari v zalogi ugotovijo kakovostne spremembe v smislu SRS-ja 4.6, se prikažejo tudi v knjigovodskih razvidih.

4.9. 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

4.10. 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 zniža za dobljene popuste.

4.11. Količinska enota proizvoda oziroma nedokončane proizvodnje (razen zaloge iz biološkega sredstva, merjene po pošteni vrednosti, znižani za stroške prodaje) se ob začetnem pripoznanju praviloma ovrednoti po proizvajalnih stroških v širšem ali ožjem pomenu, lahko pa tudi samo s spremenljivimi proizvajalnimi stroški v ožjem pomenu. V vrednotenje zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje se lahko vključijo še drugi stroški, vendar samo, če so povezani z njihovo spravitvijo do trenutnih nahajališč in trenutnih stopenj dodelave.

Vštevanje posrednih stroškov v ceno količinske enote proizvoda ali nedokončane proizvodnje v zalogi mora biti povezano s spravitvijo zalog do trenutnih nahajališč in trenutnih stopenj dodelave. V ceno količinske enote proizvoda ali nedokončane proizvodnje je mogoče všteti tudi stroške izposojanja, s katerimi se ti financirajo do trenutka njihovega dokončanja oziroma usposobitve za prodajo, kadar gre za proizvajalne procese, ki trajajo dlje kot eno leto, 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, znižani 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, znižani za stroške prodaje, se pripozna v poslovnem izidu prek poslovnih prihodkov in odhodkov.

Le v izrednih primerih, če poštene vrednosti pospravljenih kmetijskih pridelkov iz bioloških sredstev organizacije ni mogoče zanesljivo izmeriti, se pospravljeni kmetijski pridelek ovrednoti v skladu s prvim odstavkom SRS-ja 4.11.

4.12. 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. Vštetje stalnega dela posrednih proizvajalnih stroškov mora temeljiti na običajni stopnji izrabe zmogljivosti običajnega obsega proizvajalnih zgradb, opreme in zaposlenih.

4.13. 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.

4.14. 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-ju 4.13.

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

č) Prevrednotovanje zalog

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

4.17. Zaloge se vrednotijo po izvirni vrednosti ali čisti iztržljivi vrednosti, in sicer po nižji 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, znižani za stroške prodaje, razen v izrednih primerih, če poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti.

4.18. Vrednost zalog ni v celoti nadomestljiva, če so zaloge poškodovane, če so v celoti ali delno zastarele ali če se njihove prodajne cene znižajo pod knjigovodsko vrednost. Vrednost zalog tudi ni nadomestljiva, če se povečajo ocenjeni stroški dokončanja ali

ocenjeni stroški v zvezi s prodajo tako, da skupaj presežejo pričakovane prodajne cene. 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.

4.19. 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 za razliko treba izračunati na podlagi splošno veljavnih tržnih cen.

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

4.21. Znižanje vrednosti zalog surovin, materiala in drobnega inventarja, zalog nedokončane proizvodnje, proizvodov in trgovskega blaga zaradi njihovega prevrednotenja obremenjuje prevrednotovalne poslovne odhodke.

d) Razkrivanje zalog

4.22. 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.

4.23. Razkrijejo se:

a) računovodske usmeritve, uporabljene pri sprotnem in končnem vrednotenju zalog, pa tudi uporabljene metode obračunavanja stroškov;
b) odpisi in prevrednotenja zalog po posameznih temeljnih vrstah;
c) presežki in primanjkljaji pri popisu zalog.

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

C. Opredelitev ključnih pojmov

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

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 neposredni 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, 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) Spremenljivi proizvajalni stroški so poleg neposrednih spremenljivih proizvajalnih stroškov še spremenljivi del posrednih proizvajalnih stroškov.

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

m) Stalna (ocenjena, standardna) cena je načrtovana (planska) nabavna cena ali pa so načrtovani stroški v smislu prvega odstavka SRS-ja 4.11.

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

o) Stroški izposojanja so obresti in drugi stroški v zvezi z izposojanjem finančnih sredstev za proizvodnjo določenega proizvoda. To so tisti stroški, ki bi se jim bilo mogoče izogniti, če se ne bi pojavili izdatki za sredstvo v procesu proizvajanja. 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. Stroški nenamenskih posojil se v ceno enote proizvoda ali nedokončane proizvodnje v zalogi vključijo po obrestni meri, ki se izračuna kot tehtano povprečje obrestnih mer za tiste izposoje, ki v obdobju še niso poravnane. Vključevanje stroškov izposojanja v ceno enote proizvoda ali nedokončane proizvodnje v zalogi se ob daljših prekinitvah v procesu njihovega proizvajanja oziroma usposabljanja za prodajo začasno prekine in znova začne, ko aktivnosti ponovno stečejo. Organizacija ne začne pripisa stroškov izposojanja k vrednosti proizvoda oziroma nedokončane proizvodnje, dokler niso izpolnjeni vsi naslednji pogoji:

a) v organizaciji nastanejo izdatki za sredstvo;
b) v organizaciji nastanejo stroški izposojanja;
c) organizacija začne proizvodnjo.

Organizacija preneha usredstvovati stroške izposojanja, ko je proizvodni proces zaključen in proizvod pripravljen za prodajo.

p) Biološko sredstvo je živa žival ali rastlina.

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

s) Stroški prodaje so stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno odtujitvi sredstva ali denar ustvarjajoče enote, brez stroškov financiranja 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 vključujejo tudi prevozne in druge stroške, ki so potrebni, da sredstvo pride na trg.

Č. Pojasnila

4.26. Zaloge materiala oziroma trgovskega blaga, oddanega v dodelavo in predelavo, izkazuje lastnik med svojimi zalogami, ob vrnitvi iz dodelave in predelave pa zviša 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 zanjo poslovni prihodek. Posebej se izkazuje material oziroma trgovsko blago, oddan/o kooperantom.

4.27. Zaloge proizvodov oziroma polproizvodov, oddanih v dodelavo oziroma predelavo, izkazuje lastnik med svojimi zalogami, ob vrnitvi iz dodelave oziroma predelave pa poveča proizvajalne stroške storitev 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 zanjo poslovni prihodek.

4.28. Stroški izposojanja, nastali v zvezi z nedokončano proizvodnjo in dokončanimi proizvodi, se vštevajo v vrednost nedokončane proizvodnje in proizvodov pri proizvajalnih procesih, ki trajajo dlje kot eno leto, na primer v ladjedelništvu, gradbeništvu in podobnih dejavnostih.

4.29. Nakupna vrednost na novo pridobljene zgradbe ali strošek odškodnine za zgradbo, ki bo odstranjena zaradi nove, zgrajene za trg, sta strošek priprave gradbišča, ki se lahko kot strošek materiala v skladu z izbrano metodo vrednotenja všteje v ceno količinske enote v zalogi. Vendar pa to velja samo, kadar čas do odstranitve take zgradbe ni daljši od enega leta. Drugače jo je treba pripoznati med osnovnimi sredstvi ali naložbenimi nepremičninami.

4.30. 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, ne na občasnih nihanjih cen ali stroškov.

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

4.32. 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 so nastale spremembe.

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 so nastale spremembe.

4.33. Pri lastni porabi bioloških sredstev, ki so zaloge, ter pospravljenih kmetijskih pridelkov iz bioloških sredstev mora organizacija v skladu s SRS-jem 4.9 posebej voditi evidence lastne porabe takih zalog.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

4.34. Ta standard je sprejel Strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 15. novembra 2023. 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 2024, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 4 – *Zaloge* (2016).

Slovenski računovodski standard 5 (2024)
TERJATVE

A. Uvod

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

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

Ne obravnava 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-jev (2024).

B. Standard

a) Razvrščanje terjatev

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

Za poslovne terjatve se ne štejejo finančne naložbe, ampak le tiste, povezane s finančnimi prihodki, ki izhajajo iz njih. Finančna sredstva, ki niso poslovne terjatve, so obravnavana v SRS-ju 3 – Finančne *naložbe*. Aktivne časovne razmejitve spadajo med poslovne terjatve le v širšem pomenu in 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, do izdajateljev kapitalskih in dolžnikov finančnih instrumentov, katerih imetnik je organizacija, in do države. Vključujejo tudi poslovne terjatve iz poslovanja za tuj račun, za odškodnine in 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, 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 izdajateljev kapitalskih in dolžnikov finančnih instrumentov, katerih imetnik je organizacija, pa v zvezi z njim obračunanimi obrestmi in deleži v njihovem čistem dobičku. Posebna vrsta terjatev so 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 se izkazujejo znotraj opredmetenih osnovnih sredstev, 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 smislu SRS-ja 5.6, ki so praviloma kratkoročne terjatve. Kratkoročne terjatve se predvidoma udenarijo najkasneje v letu dni. Vse druge terjatve se praviloma štejejo za 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. Take terjatve se obravnavajo posebej tudi zaradi sestavljanja konsolidiranih računovodskih izkazov. Posebej se obravnavajo še terjatve in deleži v terjatvah pri skupni 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) jo organizacija obvladuje in ji omogoča doseganje gospodarskih koristi, povezanih 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-ja 5.13.

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

5.16. 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 še 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 SRS-ja 5.13.

5.17. Pripoznanje terjatve kot sredstva v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja se odpravi, če prenehajo pogodbene pravice do denarnih tokov iz terjatev ali se terjatve prenesejo in prenos izpolnjuje pogoje za odpravo pripoznanja.

Terjatev se prenese samo, kadar:
a) se prenesejo pogodbene pravice do prejemanja denarnih tokov iz terjatve ali
b) se obdržijo pogodbene pravice do prejemanja denarnih tokov iz terjatve, vendar se prevzame pogodbena obveza za izplačilo teh denarnih tokov enemu ali več prejemnikom.

Če organizacija obdrži pogodbene pravice do prejemanja denarnih tokov iz terjatve, vendar prevzame pogodbeno obvezo za izplačilo teh denarnih tokov enemu ali več prejemnikom, se ta posel obravnava kot prenos terjatve samo, če so izpolnjeni naslednji trije pogoji:
a) organizacija nima obveze izplačati zneskov prejemnikom, razen če prejme ustrezne zneske iz izvirnega sredstva (terjatve);
b) pogodba o prenosu organizaciji prepoveduje prodajo ali zastavo izvirnega sredstva (terjatve), razen zastave kot zavarovanja prejemnikom za obvezo izplačila denarnih tokov;
c) organizacija je obvezana izplačati vse denarne tokove, ki jih prejme v imenu prejemnikov, brez pomembnih zamud.

Kadar se terjatev prenese, organizacija oceni, v kakšnem obsegu je obdržala tveganja in koristi, povezane z lastništvom terjatve. V tem primeru velja naslednje:
a) če se prenesejo skoraj vsa tveganja in koristi, povezane z lastništvom terjatve, se pripoznanje terjatve odpravi, kakršne koli pravice in obveze, ki nastanejo oziroma se obdržijo pri prenosu, pa pripoznajo ločeno kot sredstva ali obveznosti;
b) če se obdržijo skoraj vsa tveganja in koristi, povezane z lastništvom terjatve, se terjatev še naprej pripoznava;

c) če se niti ne prenesejo niti ne obdržijo skoraj vsa tveganja in koristi, povezane z lastništvom terjatve, organizacija presodi, ali je ohranila obvladovanje terjatve. V tem primeru velja naslednje:
   - če se ne ohrani obvladovanje terjatve, se pripoznanje terjatve odpravi ter se kakršne koli pravice in obveze, ki nastanejo ali se obdržijo pri prenosu, ločeno pripoznajo kot sredstva ali obveznosti;
   - če se obvladovanje terjatve ohrani, se terjatev še naprej pripoznava v obsegu, v katerem je organizacija še naprej udeležena v terjatvi.

c) Začetno računovodsko merjenje terjatev

5.18. 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.

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

5.20. Obresti od terjatev so finančni prihodki.

5.21. 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

5.22. Prevrednotenje terjatev je sprememba njihove knjigovodske vrednosti. Za prevrednotenje se ne šteje pogodbeno zvišanje oziroma znižanje 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 znižanja oziroma morda kasneje zvišanja njihove vrednosti na njihovo udenarljivo vrednost.

5.23. Terjatve se praviloma merijo po odplačni vrednosti.

5.24. 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 finančne odhodke.

5.25. Če obstajajo nepristranski dokazi za izgubo pri terjatvi, izkazani po odplačni vrednosti, 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 znižati 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.

5.26. 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 višja 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.

5.27. Odložene terjatve za davek se ne diskontirajo.

d) Razkrivanje terjatev

5.28. 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.

5.29. 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.

5.30. Organizacija razkriva računovodsko usmeritev za prevrednotenje terjatev skladno s SRS-jem 5.37.

5.31. Za vsako skupino terjatev se razkrivajo informacije o:
a) izpostavljenosti različnim vrstam tveganja ter
b) obsegu in vrsti finančnih instrumentov za varovanje pred tveganjem.

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

C. Opredelitev ključnih pojmov

5.33. 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. Taka 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 obveze. 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 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 in zaradi prevrednotenja na nižjo udenarljivo vrednost.

Č. Pojasnila

5.34. 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.

5.35. 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, znižani zaradi odplačil in prevrednotenja oziroma neudenarljivosti, upoštevajoč diskontiranje po dejanski oziroma dogovorjeni obrestni meri.

5.36. S kasnejšimi povečanji oziroma zmanjšanji terjatev iz SRS-jev 5.18 in 5.22 so mišljene predvsem spremembe vrednosti terjatev zaradi kasnejših popustov, vračil prodanega blaga ali proizvodov, priznanih reklamacij in kasneje ugotovljenih napak.

5.37. Popravki vrednosti terjatev, za katere organizacija ocenjuje, da jih ni mogoče v celoti poplačati, se za terjatve pomembnih vrednosti oblikujejo posamično, za druge terjatve pa lahko v odstotku, izračunanem na podlagi izkušenj iz preteklih let in pričakovanj v prihodnosti. Popravki vrednosti terjatev znižujejo knjigovodsko vrednost terjatev in povečujejo prevrednotovalne poslovne odhodke, razen popravki vrednosti terjatev iz obresti ali dividend, ki povečujejo prevrednotovalne finančne odhodke.

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

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

5.39. Ta standard je sprejel Strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 15. novembra 2023. 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 2024, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 5 – *Terjatve* (2016) in Pojasnilo 1 k SRS-ju 5 (2016).

Slovenski računovodski standard 6 (2024)
NALOŽBENE NEPREMIČNINE

A. Uvod

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

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-jev (2024).

B. Standard

a) Razvrščanje naložbenih nepremičnin

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

6.2. Naložbene nepremičnine so:
a) zemljišča, posedovana za zviševanje 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;
d) nepremičnine, ki se gradijo ali razvijajo za prihodnjo uporabo kot naložbene nepremičnine.

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:
a) jo organizacija obvladuje in ji omogoča doseganje gospodarskih koristi in
b) je 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 ter ob njenem prenosu med opredmetena osnovna sredstva ali sredstva za prodajo.

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, nevračljive nakupne dajatve in stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno njeni pridobitvi. Taki stroški vključujejo zaslužke za pravne storitve, davke od prenosa nepremičnine, stroške izposojanja, stroške posredniških provizij in druge stroške posla, ki jih ne bi bilo, če posel ne bi bil sklenjen.

Stroški izposojanja v zvezi s pridobitvijo naložbene nepremičnine se vštevajo v nabavno vrednost naložbene nepremičnine do njene usposobitve za uporabo, če to traja 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 obnovo 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 1.26.

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 njegovi pošteni vrednosti, razen če:

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

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 organizacija za naložbene nepremičnine uporabi model poštene vrednosti, ga uporabi tudi za sredstva, ki predstavljajo pravico do uporabe. Izbrano računovodsko usmeritev organizacija prostovoljno spremeni le takrat, kadar bo posledica spremembe ustreznejša predstavitev transakcij, drugih dogodkov ali okoliščin v računovodskih izkazih organizacije.

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

č) Prevrednotovanje naložbenih nepremičnin

6.13. Prevrednotenje naložbene nepremičnine je sprememba njene knjigovodske vrednosti zaradi uporabe modela poštene vrednosti in znižanje njene knjigovodske vrednosti zaradi oslabitve oziroma zvišanje njihove knjigovodske vrednosti zaradi odprave 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-jem 16 – *Ugotavljanje in merjenje poštene vrednosti*.

d) Razkrivanje naložbenih nepremičnin

6.16. 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.

6.17. 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 take 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) iz naložbenih nepremičnin, ki so ustvarile prihodke od najemnin v obdobju, ter neposredne poslovne odhodke (tudi za popravila in vzdrževanje) 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-jih 6.27 in 6.28.

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

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

6.20. Če 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 1.44.

C. Opredelitev ključnih pojmov

6.21. 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 zviševala vrednost dolgoročne naložbe, ali 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. Stroški nenamenskih posojil se v nabavno vrednost vključijo po obrestni meri, ki se izračuna kot tehtano povprečje obrestnih mer za tiste izposoje, ki v obdobju še niso poravnane. Vključevanje stroškov izposojanja v nabavno vrednost se pri daljših prekinitvah v procesu njihove izgradnje oz. usposobitve za uporabo začasno prekine in znova začne, ko aktivnosti ponovno stečejo. 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

6.22. Naložbene nepremičnine so na primer:

a) zemljišče, posedovano bolj za zviševanje 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.

6.23. Naložbene nepremičnine 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;
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.

6.24. 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.

6.25. Pri nekaterih nepremičninah je en del posedovan, da bi prinašal najemnine ali da bi se zviševala vrednost dolgoročnih naložb, drugi del pa za uporabo pri proizvajanju ali dobavljanju blaga ali storitev ali za pisarniške namene. Če je taka dela mogoče prodati ločeno (ali dati ločeno v finančni najem), ju organizacija obračunava ločeno. Če delov ni mogoče prodati ločeno, je nepremičnina naložbena le, če je za uporabo pri proizvajanju ali dobavljanju blaga ali storitev ali za pisarniške namene posedovan nepomembni del.

6.26. 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.

6.27 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.

6.28. 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-ju 1 ali SRS-ju 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-ju 1 in njeno pošteno vrednostjo na ta datum enako kot prevrednotenje po SRS-ju 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.

6.29. Organizacija najemnica se lahko odloči, da pri računovodenju najemov naložbenih nepremičnin ravna smiselno enako, kot je določeno v SRS-ju 1.61.

6.30. Dobiček ali izguba iz umika iz uporabe ali odtujitve naložbene nepremične se ugotavlja kot razlika med čisto prodajno vrednostjo ob odtujitvi in knjigovodsko vrednostjo naložbene nepremičnine in se prenese med prevrednotovalne poslovne prihodke, če je prodajna vrednost ob odtujitvi večja od knjigovodske vrednosti, oziroma med prevrednotovalne poslovne odhodke, če je knjigovodska vrednost višja od čiste prodajne vrednosti ob odtujitvi.. 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.

6.31. Včasih organizacija uporabnikom nepremičnine zagotavlja tudi dodatne (postranske) storitve. V takih primerih gre za naložbeno nepremičnino samo, kadar take storitve predstavljajo nepomembno sestavino krovnega dogovora kot celote. Drugače gre za osnovno sredstvo.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

6.32. Ta standard je sprejel Strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 15. novembra 2023. 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 2024, 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* (2016).

Slovenski računovodski standard 7 (2024)
DENARNA SREDSTVA

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju denarnih sredstev. Obravnava:

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-jev (2016).

B. Standard

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. To so 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. 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 vzpostavljanju naložb, ampak zagotavljanju plačilne sposobnosti. Med denarne ustreznike uvrščamo tudi takoj udenarljive dolžniške vrednostne papirje z majhnim 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. 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

7.8. Denarno sredstvo se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna, če:
a) je verjetno, da ga organizacija obvladuje in ji omogoča doseganje gospodarske koristi, povezanih z njim; in
b) je mogoče njegovo nabavno vrednost zanesljivo izmeriti.

7.9. 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.

7.10. Pripoznanje denarnega sredstva v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja se odpravi, če se ne obvladujejo več nanj vezane pravice. Te se ne obvladujejo, če se izrabijo, ugasnejo ali če se odstopijo.

c) Začetno računovodsko merjenje denarnih sredstev

7.11. Denarno sredstvo se začetno pripozna v znesku, ki izhaja iz ustrezne listine o njegovem prejemu. Denarno sredstvo v tuji valuti se pri pridobitvi z neposrednim nakupom začetno ovrednoti po tečaju, po katerem je bilo pridobljeno, v vseh drugih primerih pa po valutnem tečaju na dan prejema.

7.12. Knjigovodska vrednost denarnega sredstva je enaka njegovi začetni nominalni vrednosti, dokler se ne pojavi potreba po prevrednotenju.

č) Prevrednotovanje denarnih sredstev

7.13. Prevrednotenje denarnih sredstev je sprememba njihove knjigovodske vrednosti in se lahko opravi na koncu poslovnega leta ali med njim. Pojavi se le pri denarnih sredstvih, izraženih v tujih valutah, če se valutni tečaj razlikuje od tečaja, po katerem so takrat ovrednotena. Tečajna razlika, ki se pri tem pojavi, lahko zviša ali zniža 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

7.14. 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.

7.15. 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.

C. Opredelitev ključnih pojmov

7.16. 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 tem 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 katerim drugim namenom neposredno in brez kakršnih koli omejitev.

b) 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. Pojasnili

7.17. 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 zgodi še zlasti, če je na tej podlagi menični dolžnik 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 banka privoli, da jih odkupi. Pri lastni trasirani menici je to od banke dobljeno posojilo na podlagi take menice. V udenarjenje prejeta menica se pretvori v denar v roku njene zapadlosti v plačilo na podlagi zahtevka, predloženega glavnemu dolžniku ali kateremu od solidarnih dolžnikov; to se zabeleži tudi v knjigovodski razvid.

7.18. 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

7.19. Ta standard je sprejel Strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 15. novembra 2023. 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 2024, 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* (2016).

Slovenski računovodski standard 8 (2024)
KAPITAL

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju kapitala kot obveznosti do lastnikov. Obravnava:

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-jev (2024).

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 zvišanje knjigovodske vrednosti zemljišč in zgradb zaradi revaloriziranja.

Rezerve, nastale zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti, se nanašajo na zvišanje oziroma znižanje 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, izmerjenih po pošteni vrednosti prek kapitala, ki niso 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, ampak 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.

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, ko 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 najnižjo 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 še 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 višini 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 zemljišč in zgradb 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 zvišanja knjigovodske vrednosti zemljišč in zgradb ter jih je treba izkazovati ločeno glede na nastanek. Omogočajo kritje kasnejšega znižanja knjigovodske vrednosti oziroma oslabitve zemljišč in zgradb.

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 neposredno v bilanci stanja prek prenesenega čistega 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.

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, ampak 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) 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, ampak kot finančni dolg, čim je čisti dobiček razdeljen. Sestavni del kapitala je le nerazdeljen čisti dobiček, preden se razdeli delničarjem, razporedi v rezerve oziroma drugače uporabi.

8.32. Vse druge sestavine celotnega kapitala, ki niso osnovni kapital, 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 15. novembra 2023. 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 2024, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 8 – *Kapital* (2016).

Slovenski računovodski standard 9 (2024)
DOLGOVI

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju poslovnih in finančnih dolgov. Obravnava:

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-jev (2024).

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.

9.2. Dolgovi so lahko finančni ali poslovni. Finančni dolgovi se pojavljajo, ker posojilodajalci vnašajo v organizacijo denarna sredstva ali ker z denarjem poplačujejo njene poslovne dolgove; poslovni dolgovi pa se pojavljajo, ker dobavitelji vnašajo v organizacijo prvine, potrebne pri ustvarjanju proizvodov, opravljanju storitev ali pri prodaji trgovskega blaga. Obstajajo tudi dolgovi, prevzeti od drugih oseb.

9.3. Finančni dolgovi so posojila, dobljena na podlagi posojilnih pogodb, in izdani dolžniški vrednostni papirji razen izdanih čekov, ki se štejejo kot odbitna postavka pri denarnih sredstvih. Podvrsta finančnih dolgov so tudi dobljene vloge in dolgovi do najemodajalcev, razen če se najem skladno s SRS-jem 1.61 ne pripozna kot sredstvo, ampak se najemnine, povezane s takim najemom, na podlagi enakomerne časovne metode ali na kateri drugi sistematični podlagi pripoznajo kot stroški storitev. V tem primeru obveznosti za najemnine spadajo med poslovne dolgove do najemodajalcev.

9.4. Poslovni dolgovi so dobaviteljski krediti za kupljeno blago ali kupljene storitve, obveznosti do zaposlenih za opravljeno delo, obveznosti do financerjev 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) se bodo zaradi njegove poravnave zmanjšala sredstva (gospodarski viri), ki organizaciji 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 instrumenta. Pomembno spremembo določb obstoječega dolgovnega instrumenta (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.

9.12. Dolgovi se povečujejo za pripisane obresti in zmanjšujejo za odplačane zneske in morebitne drugačne poravnave, če o tem obstaja sporazum z upnikom. Dolgovi se prav tako lahko kasneje neposredno povečajo ali 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, 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 kupljenega blaga in priznane reklamacije ter kasneje ugotovljene napake), ne pa z opravljenimi plačili ali drugačnimi poravnavami, zmanjšujejo ustrezne postavke sredstev, stroškov ali odhodkov.

9.13. Dolgovi, 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 pri 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 po valutnem tečaju preračunajo v domačo valuto.

Povečanje dolgov zaradi tečajnih razlik povečuje finančne odhodke, zmanjšanje dolgov zaradi tečajnih razlik 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. Za vsako skupino dolgov se razkrije razčlenitev po rokih zapadlosti v plačilo.

9.20. Za vsako skupino dolgov se razkrivajo informacije o:
a) izpostavljenosti različnim vrstam tveganja;
b) obsegu in vrsti finančnih instrumentov za varovanje pred tveganjem.

C. Opredelitev ključnih pojmov

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

a) Obveznost je sedanja obveza organizacije, na podlagi preteklih dogodkov, za prenos sredstev (gospodarskih virov) organizacije.

b) Dolgoročni dolg je dolg, ki v skladu s pogodbo ali drugim pravnim aktom dokončno zapade v plačilo v obdobju, daljšem od leta dni.

c) 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.

č) 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 več kot eno leto. Taka razvrstitev se smiselno upošteva tudi pri pripravi bilance stanja.

d) Kreditiranje je dajanje na up, ki omogoča dolžniku prejetje proizvoda, blaga ali storitve ob odloženem plačilu ali odloženi nasprotni dajatvi.

e) 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.

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. 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, ampak le v zunajbilančnem razvidu.

g) Dobljeni predujem je znesek denarja, s katerim kupec plača dobavitelju prihodnje dobave proizvodov, blaga ali storitev. Pri dobavitelju je obveznost do kupca.

h) 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 so lahko 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 so lahko 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.

i) 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.

j) 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

9.22. 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, znižani za odplačila.

9.23. Obveza je tisto, kar se po določenih normah in predpisih mora storiti oziroma opraviti ter za kar organizacija nima praktičnih možnosti, da se ji izogne; kot taka ni nujno predmet računovodskega obravnavanja ali vključevanja v bilanco stanja. Obveznost je sedanja obveza organizacije, na podlagi preteklih dogodkov, za prenos sredstev (gospodarskih virov) organizacije. Dolg je tisto, kar mora kdo vrniti, poravnati, zlasti v denarju.

9.24. Obveznosti na podlagi dobaviteljskih kreditov so obveznosti do dobaviteljev za odloženo plačevanje pri njih kupljenega blaga in/ali storitev.

9.25. 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 neodplačano posojilo.

9.26. 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.

9.27. 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.

Če ima organizacija obveznost iz naslova obstoječega posojila, ki jo je treba poravnati prej kot v dvanajstih mesecih, vendar ima pravico do refinanciranja ali podaljšanja roka za njeno poravnavo za najmanj dvanajst mesecev po poročevalskem obdobju in to tudi namerava storiti, je takšna obveznost dolgoročna. Če pa organizacija ne more sama odločati o refinanciranju ali podaljšanju roka za poravnavo obveznosti (če na primer ne obstaja sporazum o refinanciranju), organizacija ne upošteva možnosti refinanciranja obveznosti in to razvrsti kot kratkoročno.

Če ima organizacija obveznost iz naslova obstoječega dolgoročnega posojila in pred koncem ali ob koncu poročevalskega obdobja krši neko določbo v posojilni pogodbi, zaradi česar naj bi se obveznost poravnala na zahtevo posojilodajalca, obveznost razvrsti kot kratkoročno. To velja ne glede na to, da se posojilodajalec po koncu

poročevalskega obdobja in pred odobritvijo računovodskih izkazov za objavo strinja, da ob kršitvi ne bo zahteval plačila (vrnitve posojila). Organizacija tako obveznost iz naslova obstoječega posojila razvrsti kot dolgoročno, le če je posojilodajalec pred poročevalskim obdobjem oziroma do konca tega obdobja odobril odlog plačila (vrnitve posojila) za najmanj dvanajst mesecev po poročevalskem obdobju, pri čemer lahko organizacija v tem obdobju, v katerem posojilodajalec ne sme zahtevati takojšnjega povračila (vrnitve posojila), odpravi kršitev posojilne pogodbe.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

9.28. Ta standard je sprejel Strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 15. novembra 2023. 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 2024, 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* (2016).

Slovenski računovodski standard 10 (2024)
REZERVACIJE

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju rezervacij. Obravnava:

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-jev (2024).

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 obveznosti v širšem pomenu, ker se razlikujejo od kapitala kot obveznosti do lastnikov.

Organizacije, ki so mikro ali majhne 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.

10.2. Namen rezervacij je v obliki vnaprej vračunanih stroškov oziroma odhodkov zbrati zneske, ki bodo v prihodnosti omogočili pokritje prihodnjih izdatkov (prenosov gospodarskih koristi) za poravnavo obvez. Med take rezervacije spadajo na primer, vendar ne izključno, rezervacije za reorganizacijo, za pričakovane izgube iz kočljivih pogodb, za jubilejne nagrade in za odpravnine ob upokojitvi.

10.3. Rezervacije 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 pravna ali posredna obveza (obvezujoč pretekli dogodek);
b) bo po pričakovanju za poravnavo obveze potreben prenos sredstev, ki organizaciji omogočajo pritekanje gospodarskih koristi;
c) je mogoče znesek obveze zanesljivo izmeriti.

Obveza je tisto, kar se po določenih normah in predpisih mora storiti, opraviti in za kar organizacija nima praktičnih možnosti, da se ji izogne. V redkih primerih, ni nujno jasno, ali ima organizacija sedanjo obvezo. V takih primerih velja, da pretekli dogodek povzroči sedanjo obvezo, če je ob upoštevanju vseh razpoložljivih dokazov bolj možno kot ne, da na dan bilance stanja obstaja sedanja obveza. Organizacija pripozna rezervacijo za takšno sedanjo obvezo, če je zadoščeno tudi opredelitvenima drugima dvema sodiloma b) in c) iz prejšnjega odstavka za pripoznavanje.

Bolj možno kot ne pomeni, da obstaja verjetnost, večja od 50 odstotkov, da obveza organizacije obstaja. Če je bolj možno kot ne, da sedanja obveza ne obstaja, organizacija razkrije pogojno obveznost. Organizacija zgolj 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 izdatki 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. Tak primer je poraba rezervacij za dana jamstva ob prodaji proizvodov ali opravitvi storitev, ki so bile oblikovane v breme poslovnih odhodkov.

c) Začetno računovodsko merjenje rezervacij

10.9. 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. Rezervacija 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.

10.10. Dobiček iz pričakovane odtujitve sredstev se pri merjenju rezervacije ne upošteva. Če se pričakuje, da bo nekatere ali vse izdatke, potrebne za poravnavo obvez, povrnila druga stranka, se stroški rezervacij pripoznajo znižani za taka povračila. Povračila se 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.

10.11. Rezervacije se ne pripoznajo iz neizpolnjenih pogodb, razen če je pogodba kočljiva. Neizpolnjene pogodbe so pogodbe, pri katerih nobena stranka ni izpolnila nobene svoje obveze ali sta jih obe stranki enako le deloma izpolnili. 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; pričakovanje izgub iz prihodnjega poslovanja pa je lahko znamenje, da so morda nekatera sredstva oslabljena.

10.12. 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.

10.13. Rezervacije na račun vnaprej vračunanih stroškov oziroma odhodkov se zmanjšujejo neposredno za izdatke, za pokrivanje katerih so oblikovane. To pomeni, da se v poslovnem letu porabe rezervacij 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.

10.14. Knjigovodska vrednost rezervacij je enaka njihovi izvirni vrednosti, znižani za porabljene zneske, dokler se ne pojavi potreba po njihovem zvišanju ali znižanju.

č) Prevrednotovanje in merjenje sprememb rezervacij

10.15. Rezervacije se ne prevrednotujejo.

10.16. 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.

10.17. Rezervacije za določen namen se v skladu s SRS-jem 10.5 povečajo, če po predvidevanjih ne omogočajo pokritja izdatkov v prihodnjih letih. Za ta primanjkljaj je treba zvišati njihovo knjigovodsko vrednost in ustrezne stroške.

10.18. Rezervacije za določen namen se v skladu s SRS-jem 10.5 zmanjšajo, če po predvidevanjih presegajo pokritje ustreznih izdatkov v prihodnjih letih. Za ta presežek je treba znižati njihovo knjigovodsko vrednost in povečati ustrezne prihodke.

10.19. Po koncu obdobja, za katero je bila oblikovana rezervacija, se njen celotni neporabljeni del prenese med ustrezne prihodke.

10.20. 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

10.21. 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.

10.22. 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.

C. Opredelitev ključnih pojmov

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

a) Rezervacija je obveznost, ki temelji na sedanji obvezi, katere čas in/ali znesek poravnave sta negotova in izpolnjuje sodila iz SRS-ja 10.5.

b) Obveznost je sedanja obveza organizacije, na podlagi preteklih dogodkov, za prenos sredstev (gospodarskih virov) organizacije.

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 naslednjih 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 vzbudi 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 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 gospodarske koristi organizacije, 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

10.24. Rezervacije se razlikujejo od drugih obveznosti, ker so negotove glede časa nastanka ali velikosti prihodnjih izdatkov za poravnavo.

10.25. Če sedanja obveznost ni nedvomno izkazana, povzroči pretekli dogodek sedanjo obvezo, če je ob upoštevanju vseh razpoložljivih dokazov verjetno, da na dan bilance stanja obstaja sedanja obveza.

10.26. 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.

10.27. V skoraj vseh primerih je jasno, ali pretekli dogodek povzroča sedanjo obvezo. Redko, na primer pri sodnih postopkih, je lahko sporno, ali je prišlo do nekaterih dogodkov in ali je njihova posledica sedanja obveza. V takem primeru organizacija ugotovi, ali na dan bilance stanja obstaja sedanja obveza, če upošteva vse razpoložljive dokaze, tudi na primer mnenje veščakov. Med obravnavanimi dokazi so tudi vsi dodatni dokazi, ki izhajajo iz dogodkov po poročevalskem obdobju. Na podlagi takih dokazov organizacija pripozna rezervacijo, kadar je bolj verjetno kot ne, da na dan bilance stanja obstaja sedanja obveza, in sta izpolnjeni tudi sodili pod b) in c) iz SRS-ja 10.5.

10.28. Uporaba ocen je pomemben del pripravljanja računovodskih izkazov in ne zmanjšuje njihove zanesljivosti. To velja posebej pri rezervacijah, ki so po svoji naravi bolj negotove kot večina drugih postavk v bilanci stanja. Razen v skrajno redkih primerih lahko organizacija določi razpon možnih izidov, tako da se oceni znesek obveze, ki jo lahko dovolj zanesljivo uporabi pri pripoznanju rezervacije. Pri oblikovanju rezervacij se predpostavlja dosledna razsodnost glede verjetnosti tako prihodnjih stroškov kakor prihodnje izgube (pri kočljivih pogodbah). 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.

Prihodnji dogodki, ki lahko vplivajo na potrebni znesek za poravnavo obveze, se morajo kazati v znesku rezervacije, če je dovolj stvarnih dokazov, da se bodo pojavili.

10.29. 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.

10.30. Rezervacije se oblikujejo tudi za dolgoročne zaslužke, kot so jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi. Ti dolgoročni zaslužki imajo naravo vnaprej določenih pravic.

10.31. Organizacija na bilančni presečni dan ugotovi in v izkazu poslovnega izida pripozna prihodke oziroma stroške ali odhodke v zvezi s preračunom rezervacij za odpravnine ob upokojitvi iz naslova:

- zneska dodatno oblikovanih rezervacij za stroške sprotnega službovanja 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 so za zaposlene, ki so se upokojili, pripoznanje rezervacij za odpravnine ob upokojitvi porabljeno.

10.32. 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 z izdatki, 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

10.33. Ta standard je sprejel Strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 15. novembra 2023. 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 2024, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 10 – *Rezervacije* (2016).

Slovenski računovodski standard 11 (2024)
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. Obravnava:

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-jev (2024).

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, druge pa kot obveznosti v širšem pomenu. Vključujejo odložene prihodke in stroške oziroma odhodke, vnaprej vračunane stroške oziroma odhodke in prehodno nezaračunane prihodke kot posebne vrste terjatev oziroma obveznosti.

11.2. Časovne razmejitve, ki se bodo uporabljale leto dni ali manj, se opredelijo kot kratkoročne, tiste, ki se bodo uporabljale daljši čas, pa se opredelijo kot dolgoročne.

11.3. Aktivne časovne razmejitve zajemajo odložene stroške oziroma odložene odhodke ter prehodno 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 zneski odtokov sredstev (gospodarskih virov) ali povečanja obveznosti, ki ob svojem nastanku še ne bremenijo dejavnosti in še ne vplivajo na poslovni izid; prav tako še niso vračunani v nabavno vrednost sredstev, ampak bodo šele kasneje vračunani kot stroški in razporejeni na ustrezne

poslovne učinke kot stroškovne nosilce, ali pa bodo kasneje neposredno kot odhodki vplivali na poslovni izid oziroma bodo vračunani v nabavno vrednost sredstev. Odloženi stroški oziroma odloženi odhodki nastajajo predvsem, če še niso izpolnjene sicer že plačane ali zaračunane obveze izpolnitve, pri katerih gre za obljubo niza ločenega blaga oziroma ponavljajočih se storitev, ki je/so v bistvu enako/enake, ima/imajo enak vzorec prenašanja na kupca ter se dobavijo/izpolnijo postopoma v več obračunskih obdobjih.

Posebne vrste odloženih odhodkov so tudi:
- usredstveni stroški pridobitve pogodbe s kupcem ali najemnikom, ki bo realizirana v enem ali več prihodnjih obračunskih obdobjih, stroški pa ne bi nastali, če pogodbe ne bi pridobili (npr. stroški provizije posredniku, ki je posredoval pri pridobitvi posla);
- usredstveni stroški za izvršitev obvez izpolnitve iz pogodbe s kupcem, ki bo realizirana v enem ali več prihodnjih obračunskih obdobjih, stroški pa se ne usredstvujejo v kateri drugi obliki (npr. kot zaloga proizvodov ali kot opredmetena osnovna sredstva); in
- sredstvo, ki nastane z odložitvijo odhodkov pri prodaji z možnostjo vračila.

11.6. Vnaprej vračunani stroški oziroma vnaprej vračunani odhodki nastajajo na podlagi enakomernega obremenjevanja dejavnosti ali poslovnega izida, pa tudi zalog s stroški oziroma odhodki, ki so se že pojavili oziroma nastali, zato že bremenijo dejavnost oziroma že vplivajo na poslovni izid, čeprav bo organizacija račune zanje prejela šele kasneje oziroma bo odtok sredstev (gospodarskih virov) v zvezi z njimi poznejši.

11.7. Odloženi prihodki nastajajo predvsem, če še niso izpolnjene sicer že zaračunane ali plačane obveze izpolnitve, pri katerih gre za obljubo niza ločenega blaga oziroma ponavljajočih se storitev, ki je/so v bistvu enako/enake, ima/imajo enak vzorec prenašanja na kupca ter se izpolnijo postopoma v več obračunskih obdobjih. V tem primeru ne gre za običajne obveznosti do kupcev, ki bi veljale kot dobljeni predujmi. Prav tako se med odložene prihodke štejejo obveznosti, ki nastanejo z odložitvijo prihodkov pri prodaji z možnostjo vračila.

Med odložene prihodke se uvrščajo tudi državne podpore in donacije, prejete za pridobitev osnovnih sredstev oziroma za pokrivanje določenih stroškov, če oziroma dokler ti še niso nastali. Namenjene so za pokrivanje stroškov amortizacije teh amortizirljivih sredstev oziroma določenih stroškov in se porabljajo s prenašanjem med poslovne prihodke skladno z nastajanjem stroškov oziroma odhodkov, za kritje katerih so bile prejete. Praviloma so dolgoročnega značaja.

11.8. Prehodno 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) gre za sedanjo pravico, ki jo organizacija obvladuje in ji omogoča doseganje gospodarskih koristi; in
b) je mogoče njeno vrednost zanesljivo izmeriti.

Postavka pasivnih časovnih razmejitev se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna, če:
a) gre za sedanjo obvezo organizacije na podlagi preteklih dogodkov, za prenos sredstev (gospodarskih virov) organizacije; in
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 oziroma so 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 odtoki sredstev (gospodarskih virov) v zvezi z njimi 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 prehodno 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. Časovne razmejitve se lahko porabljajo 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 umeščanje v realne okvire popravi dotedanje stroške oziroma odhodke in prihodke, v zvezi s katerimi so se prvotno pojavile.

11.18. Odloženi stroški oziroma odloženi odhodki se pretvorijo v vračunane stroške oziroma obračunane odhodke, ko organizacija prejme storitve oziroma blago, na katere/katerega se nanašajo, ali ko se pojavijo z njimi povezani pritoki gospodarskih koristi. Vnaprej vračunani stroški oziroma vnaprej vračunani odhodki pa kasneje pokrivajo dejansko nastale odtoke sredstev (gospodarskih virov) v zvezi z njimi, zato se v poslovnem letu dejanskega odtoka sredstev (gospodarskih virov) ne pojavljajo več v izkazu poslovnega izida. Odloženi prihodki se pretvorijo v obračunane prihodke, ko organizacija opravi storitve oziroma kupcu dobavi blago, na katere/katerega se nanašajo, ali ko se pojavi upravičenost do njihove vključitve v izkaz poslovnega izida oziroma je treba pokriti stroške, za pokrivanje katerih so bili odloženi. Prehodno nezaračunani prihodki ugasnejo, čim se oblikuje ustrezna terjatev oziroma se prejme plačilo.

11.19. 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

11.20. Časovne razmejitve se ne prevrednotujejo. Ob sestavljanju računovodskih izkazov pa je treba preverjati realnost in upravičenost njihovega oblikovanja.

d) Razkrivanje časovnih razmejitev

11.21. 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.

11.22. Za vsako vrsto časovnih razmejitev je treba posebej razkriti:
a) razloge za njihovo oblikovanje in
b) metode in pomembne predpostavke in ocene, uporabljene pri njihovem vrednotenju.

C. Opredelitev ključnih pojmov

11.23. V tem standardu je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in opredeliti.
a) Odloženi stroški so zneski odtokov sredstev (gospodarskih virov), ki bodo šele kasneje bremenili dejavnost oziroma kot stroški vplivali na vrednost nastajajočih poslovnih učinkov kot stroškovnih nosilcev.
b) Odloženi odhodki so zneski odtokov sredstev (gospodarskih virov), 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 že bremenijo dejavnost oziroma so že razporejeni po poslovnih učinkih kot stroškovnih nosilcih, čeprav bo organizacija

račune zanje prejela šele kasneje oziroma bo odtok sredstev (gospodarskih virov) v zvezi z njimi poznejši.
č) Vnaprej vračunani odhodki so odhodki, ki že vplivajo na poslovni izid, čeprav, bo odtok sredstev (gospodarskih virov) v zvezi z njimi šele v prihodnosti.
d) Odloženi prihodki so zneski pritokov sredstev (gospodarskih virov), ki bodo šele kasneje kot prihodki vplivali na poslovni izid.
e) Prehodno nezaračunani prihodki so prihodki, ki že vplivajo na poslovni izid, čeprav še niso plačani, in jih tudi še ni bilo mogoče zaračunati.
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 sredstev (gospodarskih virov), 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

11.24. 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.

11.25. 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 se namesto obveznosti za prejete predujme pojavljajo le pri storitvah, ki se opravljajo več mesecev in katerih plačnik ne more odstopiti od pogodbe (na primer pri pobranih šolninah).

11.26. Državne podpore so zneski, ki jih dobi organizacija od države ali lokalne skupnosti neposredno iz proračuna, po organih 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 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 teh sredstev. 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.

Državne podpore za pokrivanje stroškov ali odhodkov, ki so že nastali, se pripoznajo med poslovnimi prihodki v obdobju, ko so prejete oziroma so izpolnjeni pogoji za pripoznanje terjatev ali aktivnih časovnih razmejitev (prehodno nezaračunanih prihodkov) iz njihovega naslova.

Brezpogojne državne podpore, ki se nanašajo na biološka sredstva, ovrednotena po pošteni vrednosti, znižani za stroške prodaje, se pripoznajo med poslovnimi prihodki obdobja, na katero se nanašajo.

11.27. 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. Pasivne časovne razmejitve, oblikovane na podlagi donacij, prejetih za pridobitev osnovnih sredstev, se porabljajo skladno z obračunano amortizacijo teh sredstev, pasivne 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, ampak se takoj obravnavajo kot prihodki.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

11.28. Ta standard je sprejel Strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 15. novembra 2023. 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 2024, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 11 – *Časovne razmejitve* (2016) in Pojasnilo 1 k SRS 11 (2016).

Slovenski računovodski standard 12 (2024)
STROŠKI MATERIALA IN STORITEV

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju stroškov materiala in uporabljenih storitev. Obravnava:

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-jev (2024).

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 skupinah se ureja pri obračunavanju celote stroškov.

12.3. Vnaprej vračunani stroški materiala in storitev se obravnavajo kot stroški materiala ali storitev v smislu tega standarda, čeprav se bo šele kasneje izvedel odtok sredstev (gospodarskih virov) v zvezi z njimi, ki organizaciji omogočajo gospodarske koristi.

12.4. Odloženi stroški materiala in storitev, ki ostajajo med aktivnimi časovnimi razmejitvami, se ne štejejo kot stroški materiala in storitev v smislu tega standarda.

12.5. 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, ter podobni stroški.

12.6. 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.

b) Pripoznavanje stroškov materiala in storitev

12.7. Stroški materiala in storitev se pripoznavajo na podlagi listin, ki dokazujejo porabo materiala oziroma prejem storitev v povezavi z opravljanjem dejavnosti.

12.8. Znižanje vrednosti zalog materiala na njihovo čisto iztržljivo vrednost ne poveča izkazanih stroškov materiala, ampak prevrednotovalne poslovne odhodke v zvezi z zalogami.

c) Začetno računovodsko merjenje stroškov materiala in storitev

12.9. Stroški materiala, ki se pred porabo zadržuje v zalogah, se izkazujejo v zneskih, ki so pred nastankom potroškov materiala oblikovali vrednost zalog. Odvisni so od metode, ki se uporablja za določanje cen pri knjiženju njihove porabe: 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.

12.10. Stroški materiala, ki se pred uporabo ne zadržujejo v zalogah, se izkazujejo v dejanskih zneskih ob nabavi takega materiala. To velja tudi za stroške storitev.

12.11. Ocenjeni znesek vnaprej vračunanih stroškov materiala in storitev se izkazuje v postavkah, v katerih bi se sicer izkazovali istovrstni dejanski zneski stroškov materiala in storitev. Kasneje obračunani dejanski zneski se krijejo v breme ustreznih postavk pasivnih časovnih razmejitev.

12.12. Stroški rezervacij 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. Kasneje obračunani dejanski zneski se krijejo neposredno v breme ustreznih rezervacij.

12.13. Če se pri letnem popisu materiala ugotovijo presežki ali primanjkljaji, za katere ni nihče osebno odgovoren, presežki zmanjšujejo do tedaj pripoznane stroške, primanjkljaji pa jih povečujejo.

č) Razkrivanje stroškov materiala in storitev

12.14. 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

12.15. 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 prav tako stroški po pogodbah o delu, pogodbah o avtorskem delu oziroma stroški storitev iz drugih pravnih razmerij, razen iz delovnega razmerja, nastali s fizičnimi osebami.

Č. Pojasnila

12.16. Obresti se praviloma takoj obravnavajo kot finančni odhodki. Lahko pa se tudi vštevajo v vrednost opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih sredstev, naložbenih nepremičnin ali proizvodov in nedokončane proizvodnje.

12.17. 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 izjemni 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 znižanju vrednosti zalog na čisto iztržljivo vrednost, ker so neposredno prevrednotovalni popravek v okviru poslovnih odhodkov.

12.18. Stroški razvijanja, ki se dolgoročno ne razmejujejo, se obravnavajo po ustreznih izvirnih vrstah. To velja tudi za stroške vzdrževanja, oglaševanja in reprezentance, če so vanje všteti lastni proizvodi oziroma znotraj organizacije opravljene storitve.

12.19. Stroški najemnin so pri najemniku posebna vrsta stroškov storitev le pri poslovnem najemu, če se organizacija odloči, da v skladu s SRS-jem 1.61 poslovnih najemov ne pripoznava kot sredstva. V vseh drugih primerih najema se zaradi vštevanja najemnine v vrednost tako pridobljenih opredmetenih osnovnih sredstev v tej zvezi pojavljajo amortizacija in finančni odhodki.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

12.20. Ta standard je sprejel Strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 15. novembra 2023. 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 2024, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 12 – *Stroški materiala in storitev* (2016).

Slovenski računovodski standard 13 (2024)
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 skupaj z njihovimi deleži v dobičku iz opravljenega dela. Obravnava:

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-jev (2024).

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 službovanjem ali po koncu njihovega službovanja. Med službovanjem so to plače, nadomestila plač in sorodne postavke, tudi deleži v dobičku, po koncu 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 plače;
b) zneski, ki jih odvisno od dobička prejemajo zaposleni v organizaciji kot dodatek k plači.

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 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 ter 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 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-ja 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 dobiček v posameznem poslovnem letu. Ta delež se ne izkazuje kot sestavni del javno objavljenega čistega dobička, ampak 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
- nedvomno 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, ki pa jim organizacija nasprotuje. Razkriti je treba tudi, ali so bile oblikovane rezervacije v smislu SRS-ja 10.

13.17. Organizacija v pojasnilih k računovodskim izkazom posebej razkrije še 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 obvezne 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 in dajatve za socialno varnost so pravne obveze organizacije, ki se obračunavajo od bruto plače 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, ne glede na to, ali del teh nadomestil organizacija dobi povrnjene.

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 prehrano med delom, nadomestilo za uporabo lastnih sredstev pri delu od doma 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 15. novembra 2023. 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 2024, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 13 – *Stroški dela in stroški povračil* (2016).

Slovenski računovodski standard 14 (2024)
ODHODKI

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju poslovnih odhodkov, finančnih odhodkov in drugih odhodkov. Obravnava:

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-jev (2024).

B. Standard

a) Razvrščanje odhodkov

14.1. Odhodki so zmanjšanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki zmanjšanja sredstev (na primer zalog blaga zaradi prodaje) ali povečanja obveznosti (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 in finančni odhodki so redni odhodki.

14.3. Poslovni odhodki so načeloma 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. Enako kot prodano trgovsko blago se obravnava tudi prodani material. Posebna vrsta poslovnih odhodkov so prevrednotovalni poslovni odhodki.

14.4. Poslovni odhodki se po namenu razvrščajo na proizvajalne stroške prodanih količin, vključno s stroški prodanih storitev, oziroma v trgovinskih organizacijah na nabavno vrednost prodanih količin, ter na posredne stroške nabavljanja, v kolikor jih organizacije ne vključuje med proizvajalne stroške prodanih količin, ter posredne in

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, naložbenimi nepremičninami in obratnimi sredstvi zaradi njihovega prevrednotenja na nižjo vrednost, če znižanje njihove vrednosti ni krito z revalorizacijskimi rezervami iz njihovega predhodnega prevrednotenja na višjo vrednost. Med prevrednotovalnimi poslovnimi odhodki se izkazuje tudi razlika med prodajno in 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 večinoma stroški obresti, drugi pa imajo predvsem naravo prevrednotovalnih finančnih odhodkov. Med finančne odhodke se razvrščajo tudi tečajne razlike.

14.7. Prevrednotovalni finančni odhodki se pojavljajo v zvezi s finančnimi naložbami zaradi njihove oslabitve, če znižanje njihove vrednosti ni krito z rezervami zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti, in zaradi padca njihove poštene vrednosti, če se merijo po pošteni vrednosti prek poslovnega izida. Prevrednotovalni finančni odhodki se pripoznavajo tudi pri prodaji terjatev ali prodaji ali drugačni odtujitvi ali odpravi pripoznavanja finančnih naložb, ki niso kapitalski instrumenti, kot negativna razlika med prodajno in knjigovodsko vrednostjo, popravljeno za morebitno rezervo, nastalo iz vrednotenja po pošteni vrednosti.

14.8. Druge odhodke sestavljajo neobičajne postavke in ostali odhodki, ki zmanjšujejo poslovni izid.

b) Pripoznavanje odhodkov

14.9. Odhodki se pripoznajo, če je zmanjšanje gospodarskih koristi v obračunskem obdobju povezano z zmanjšanjem sredstva ali s povečanjem obveznosti in je to zmanjšanje mogoče zanesljivo izmeriti. Odhodki se torej pripoznajo hkrati s pripoznanjem zmanjšanja sredstev oziroma povečanja obveznosti.

14.10. 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.

14.11. Finančni odhodki se pripoznajo ob obračunu ne glede na plačila, ki so povezana z njimi.

c) Začetno računovodsko merjenje odhodkov

14.12. Pri običajnem vrednotenju zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje po proizvajalnih stroških so poslovni odhodki obračunskega obdobja sestavljeni iz

proizvajalnih stroškov prodanih količin ter v obračunskem obdobju obračunanih stroškov nakupovanja, če jih organizacija ne vključuje med proizvajalne stroške, pa tudi iz stroškov prodajanja in splošnih dejavnosti ter prevredotovalnih poslovnih odhodkov.

14.13. Kadar organizacija zaloge proizvodov vrednoti zgolj po spremenljivih proizvajalnih stroških, so poslovni odhodki sestavljeni iz spremenljivih proizvajalnih stroškov prodanih količin ter v obračunskem obdobju obračunanih stalnih proizvajalnih stroškov, stroškov nakupovanja, prodajanja in stroškov splošnih dejavnosti ter prevrednotovalnih poslovnih odhodkov.

14.14. 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 tehtanih povprečnih cen. Če se uporabljajo stalne (ocenjene, standardne) cene, se upošteva tudi sorazmerni del odmikov.

14.15. 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, naložbene nepremičnine ali zaloge.

č) Razkrivanje odhodkov

14.16. 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.

14.17. Posebej je treba razkriti metodo merjenja odhodkov.

14.18. 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 takih postavk razkrijeta za vsako posebej.

14.19. 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

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

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

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

c) 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.

č) Spremenljivi proizvajalni stroški so poleg neposrednih spremenljivih proizvajalnih stroškov še spremenljivi del posrednih proizvajalnih stroškov.

Č. Pojasnila

14.21. V obravnavanem obračunskem obdobju opravljeno prevrednotenje terjatev na nižjo vrednost je prevrednotovalni poslovni odhodek. Prevrednotenje zalog na nižjo vrednost se obravnava kot prevrednotovalni poslovni odhodek, vrednost ugotovljenega primanjkljaja ob popisu zalog, za katerega ni nihče osebno odgovoren, pa kot povečanje ustreznih stroškov oziroma poslovnih odhodkov, ki pa niso prevrednotovalni.

14.22. 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.

14.23. Oslabitev opredmetenega osnovnega sredstva, neopredmetenega sredstva in naložbene nepremičnine, vrednotene po modelu nabavne vrednosti, ter primanjkljaj ob njihovem popisu so prevrednotovalni poslovni odhodki.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

14.24. Ta standard je sprejel Strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 15. novembra 2023. 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 2024, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 14 – *Odhodki* (2016).

Slovenski računovodski standard 15 (2024)
PRIHODKI

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju poslovnih prihodkov, finančnih prihodkov in drugih prihodkov. Obravnava:

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-jev (2024).

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 obveznosti (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, drugi poslovni prihodki, povezani s poslovnimi učinki, in prevrednotovalni poslovni prihodki.

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 knjigovodsko, pa tudi kot posledica odprave že pripoznanih izgub iz naslova oslabitev sredstev.

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 in tečajne razlike.

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-jem 3.

15.9. Druge prihodke sestavljajo neobičajne postavke in drugi prihodki, ki povečujejo poslovni izid.

b) Pripoznavanje prihodkov

15.10. Prihodki se pripoznajo, če je povečanje gospodarskih koristi v obračunskem obdobju povezano s povečanjem sredstva ali z zmanjšanjem obveznosti in je to povečanje mogoče zanesljivo izmeriti. Pripoznajo se torej hkrati s pripoznanjem povečanja sredstev ali zmanjšanja obveznosti.

15.11. Prihodki se pripoznajo, kadar se upravičeno pričakuje, da bo organizacija zanje prejela nadomestilo.

15.12. Organizacija pripozna prihodek od prodaje, ko izpolni (ali izpolnjuje) pogodbeno obvezo. Pogodbena obveza je obveza izpolnitve (izvršitvena obveza) organizacije, da kupcu dobavi ali opravi pogodbeno dogovorjeno (obljubljeno) blago ali storitve. Obvezo izpolnitve organizacija izvede (ali izvaja) s prenosom pogodbeno dogovorjenega blaga ali storitve kupcu.

15.13. 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;
– z uporabo sredstva za zvišanje vrednosti drugih sredstev;
– z uporabo sredstva za poravnavo obveznosti ali zmanjšanje stroškov;
– s prodajo ali menjavo sredstva;
– z zastavo sredstva za zavarovanje posojila in
– s posedovanjem sredstva.

15.14. Organizacija prenese obvladovanje blaga ali storitve in s tem izvede oziroma izvaja obvezo izpolnitve, in sicer v določenem trenutku ali postopoma. Če se obvladovanje prenese v določenem trenutku, se za določitev trenutka prenosa uporabijo sodila iz SRS-ja 15.12 in SRS-ja 15.42.

Organizacija prenese obvladovanje blaga ali storitve postopoma, če kupec obvladovanje prevzema sočasno (pomeni hkrati oziroma tekoče) z napredkom organizacije pri izvajanju takšne obveze. Pri presoji, ali se obvladovanje na kupca prenaša postopoma, organizacija uporabi sodila iz SRS-ja 15.43.

15.15. Za vsako obvezo izpolnitve, ki se izvede postopoma, se prihodek pripoznava postopoma, skladno z napredkom organizacije v smeri popolne izvedbe takšne obveze. Prihodki se postopno pripoznavajo zgolj, če se lahko razumno izmeri napredek v smeri popolne izvršitve obveze izpolnitve, 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 izvršitve obveze izpolnitve, pričakuje pa povrnitev stroškov, nastalih pri izvajanju te obveze, lahko prihodke pripozna samo do višine nastalih stroškov.

15.16. Organizacija uporablja eno samo metodo za merjenje napredka za vsako obvezo izpolnitve, ki se izvaja postopoma, pri čemer to metodo dosledno uporablja za podobne obveze izpolnitve 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 izvršitve obveze izpolnitve. Vsaka posodobitev izmere napredka se obračuna kot sprememba računovodske ocene.

15.17. Ob sklenitvi pogodbe s kupcem mora organizacija opredeliti vse obveze izpolnitve iz pogodbe. Kot samostojna (ločena) obveza izpolnitve se opredeli vsaka obveza za prenos blaga ali storitve kupcu:
a) ki jo je po sodilih SRS-ja 15.40 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) obveza izpolnitve.

15.18. Kot samostojno (ločeno) obvezo izpolnitve 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 obveza izpolnitve.

15.19. Organizacije, ki po določbah zakona, ki ureja gospodarske družbe, veljajo za mikro in male družbe, niso dolžne upoštevati določb SRS-ja 15.17. in SRS-ja 15.18.

15.20. 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 obveza izpolnitve.

c) Začetno računovodsko merjenje prihodkov

15.21. Prihodki od prodaje se pripoznajo v znesku, ki odraža transakcijsko ceno, ki se razporedi na samostojno obvezo izpolnitve. 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.

15.22. 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;
- nadomestila, ki se plača kupcu.

15.23. 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. Za oceno njegovega zneska lahko organizacija uporabi bodisi metodo pričakovane vrednosti, izračunane kot matematično upanje, bodisi metodo najverjetnejšega posameznega zneska.

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.

15.24. 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 v pogodbi ni pomembne sestavine financiranja.

15.25. 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.

15.26. 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. Kot znižanje transakcijske cene je treba obračunati tudi plačila kupcu za ločeno blago ali storitve, kadar njihov znesek presega pošteno vrednost prejetega blaga ali storitev. Če poštene vrednosti ni mogoče razumno oceniti, je treba celoten znesek plačila kupcu obravnavati kot znižanje transakcijske cene.

15.27. Kadar je v pogodbi več obvez izpolnitve, se transakcijska cena na posamezno obvezo izpolnitve 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 obveze izpolnitve 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.

15.28. Variabilni znesek nadomestila se lahko razporedi na vse obveze izpolnitve v pogodbi ali samo na določene. Samo na določene obveze izpolnitve se variabilni znesek nadomestila razporedi, kadar se njegovi pogoji nanašajo na izvršitev ali določen rezultat samo določenih, ne vseh obvez izpolnitve.

15.29. Velja, da kupec prejme popust za nakup skupine blaga ali storitev, če vsota samostojnih prodajnih cen tega blaga in/ali storitev presega znesek nadomestila. Popust se razporedi sorazmerno na vse obveze izpolnitve iz pogodbe, razen kadar ima organizacija na voljo dokaze, da se popust nanaša le na izbrane obveze izpolnitve.

15.30. Če se po sklenitvi pogodbe transakcijska cena spremeni, pa ne gre za spremembo pogodbe po SRS-ju 15.36č, organizacija takšno spremembo razporedi na posamezne obveze izpolnitve v pogodbi na enaki podlagi, kot je to storila ob sklenitvi pogodbe.

Zneski, razporejeni na že izvedeno obvezo izpolnitve, se pripoznajo kot prihodki ali kot zmanjšanje prihodkov v obdobju, v katerem se transakcijska cena spremeni.

15.31. 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 ter je že nastala potreba po njihovem prenosu zaradi pokrivanja ustreznih stroškov.

15.32. Obresti se obračunavajo v sorazmerju s pretečenim obdobjem ter glede na neodplačni del glavnice in obrestno mero.

č) Razkrivanje prihodkov

15.33. 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.

15.34. Posebej je treba razkriti metodo merjenja prihodkov.

15.35. 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 takih postavk razkrijeta vsak posebej.

C. Opredelitev ključnih pojmov

15.36. 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 v organizaciji, 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

i) 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 kot 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 ter 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 se bodo zaradi pogodbe spremenili tveganje, časovni okvir ali znesek 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) Sprememba pogodbe s kupcem je sprememba bodisi obsega bodisi cene ali obojega, ki ustvarja ali spreminja obstoječe izvršljive pravice ali obveznosti pogodbenih strank.

d) Čista naložba v najem je bruto naložba v najem, diskontirana po obrestni meri, sprejeti (uporabljeni) pri sklenitvi najema.

e) Bruto naložba v najem je celota:

a) vsote najemnin pri najemu s stališča najemodajalca;
b) morebitne nezajamčene preostale vrednosti, ki pripada najemodajalcu.

f) Nezajamčena preostala vrednost je tisti del preostale vrednosti v najem danega sredstva, katere realizacija najemodajalcu ni zagotovljena ali jo jamči zgolj stranka, povezana z najemodajalcem.

g) Zastopnik (agent) je oseba, ki v razmerju med dobaviteljem in kupcem deluje kot posrednik. Narava njegove obveze izpolnitve do kupca je urediti (posredovati) pri dobavitelju, da mu ta dobavi kupljeno blago ali storitve. Blaga ali storitve, ki se v zastopniškem poslu dobavi kupcu, pred prenosom na kupca ne obvladuje zastopnik, ampak dobavitelj. Pokazatelji, da je organizacija v poslu s kupcem zastopnik (agent), so naslednji:

(i) glavno odgovornost za izpolnitev pogodbe ima druga stranka;
(ii) organizacija ni izpostavljena tveganju znižanja vrednosti zalog, preden ali potem ko kupec naroči blago, med pošiljanjem ali ob vračilu;

(iii) organizacija ne more po lastnem preudarku določati cen za blago ali storitve druge stranke, zato je korist, ki jo organizacija lahko prejme iz naslova tega blaga ali storitev, omejena;
(iv) nadomestilo organizacije je v obliki provizije;
(v) organizacija ni izpostavljena kreditnemu tveganju za znesek terjatve do kupca v zameno za blago ali storitve druge stranke.

Č. Pojasnila

15.37. Če neka pogodba spada na področje uporabe drugega SRS-ja, organizacija najprej uporabi določbe drugega SRS-ja, podredno pa določbe SRS-ja 15.

15.38. 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.

15.39. 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 storitve, ki do datuma spremembe še ni bila prenesena kupcu, mogoče opredeliti ločeno od blaga ali storitve, ki je bila do datuma spremembe že prenesena kupcu;
b) kot da bi bila del obstoječe pogodbe, če obljube za prenos blaga ali storitve, ki do datuma spremembe še ni bila prenesena kupcu, ni mogoče opredeliti ločeno od blaga ali storitve, ki je bila do datuma spremembe že prenesena kupcu (in je torej del ene obveze izpolnitve, ki je na dan spremembe pogodbe delno izvedena). Učinek spremembe pogodbe na transakcijsko ceno in merjenje napredka organizacije v smeri popolne izvršitve obveze izpolnitve 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).

15.40. 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 storitev, bi lahko pomenilo, da blago ali storitev ni zelo odvisna od drugega pogodbeno dogovorjenega blaga ali storitve ali tesno povezana z njimi.

15.41. 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 obračunajo kot nedenarno nadomestilo, prejeto od kupca.

15.42. 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 – kupčevo fizično posedovanje sredstva 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 dogovorov 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 podlagi 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 obveze izpolnitve poleg obveze izpolnitve za prenos sredstva. Organizacija je lahko na primer prenesla obvladovanje sredstva na kupca, vendar še ni izvedla dodatne obveze izpolnitve za zagotovitev storitev vzdrževanja, povezanih s prenesenim sredstvom.
d) Kupec je sprejel sredstvo – to lahko kaže, da je kupec pridobil možnost, da usmerja uporabo in pridobi praktično vse preostale koristi sredstva.

15.43. Organizacija obvladovanje blaga in storitev prenaša kupcu postopoma (in skladno s tem postopoma pripozna prihodke), če je izpolnjeno eno od naslednjih meril:

a) kupec istočasno z izvajanjem obveze pridobiva in porablja koristi iz njenega naslova;
b) to, da organizacija izvaja obvezo, ustvari ali poveča sredstvo (npr. nedokončana proizvodnja), ki ga ves čas njegovega ustvarjanja oziroma povečevanja obvladuje kupec; ali
c) to, da organizacija izvaja obvezo, bodisi zaradi pogodbenih bodisi zaradi praktičnih omejitev ne ustvari sredstva, ki bi ga organizacija lahko uporabila na drug način,

kot je predviden v pogodbi, pri čemer ima organizacija izvršljivo pravico do plačila za do tistega trenutka izvedeni del obveze izpolnitve, vključno z donosom, ki ne sme biti manjši od:

i. sorazmernega dela pričakovanega dobička iz pogodbe glede na obseg izvršitve obveze izpolnitve do trenutka prekinitve pogodbe, ali
ii. običajnega donosa organizacije, ki ga ta ustvari iz podobnih ali primerljivih poslov.

15.44. Po metodi izložkov se napredek pri izvajanju obveze izpolnitve 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.

15.45. Po metodi vložkov se napredek pri izvajanju obveze izpolnitve 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 izvajanju obveze izpolnitve, s celotnimi predvidenimi vložki za izvršitev te obveze izpolnitve. 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 izvajanju obveze izpolnitve (prihodki se ne pripoznajo na podlagi nastalih stroškov, ki se pripisujejo precejšnji neučinkovitosti pri izvajanju obvez izpolnitve, ki ni bila upoštevana v ceni pogodbe);
b) kadar nastali stroški niso sorazmerni z napredkom pri izvajanju obveze izpolnitve. V teh okoliščinah je lahko najboljši prikaz, kako se izvajajo obveze, prilagoditev metode vložkov, tako da se prihodki pripoznavajo samo v višini nastalih stroškov.

15.46. 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 izvajanju te obveze izpolnitve.

15.47. Če kupec prevzame lastništvo nad kupljenim blagom in sprejme račun, dobava blaga pa je 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. Dodatni pogoji za pripoznanje prihodkov pri odloženi dobavi so še:

- razlog za odlog dobave mora biti utemeljen (npr. zahteva kupca);
- blago mora biti ločeno od preostalega blaga in opredeljeno mora biti, da pripada kupcu;
- organizacija blaga ne more uporabiti drugače, kot da ga dobavi kupcu.

15.48. 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.

15.49. 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.

15.50. Pri konsignacijski ali komisijski prodaji, pri kateri se prejemnik zaveže prodati blago v izročiteljevem imenu, se prihodki pripoznajo, ko prejemnik proda blago komu drugemu.

15.51. Če prodajalec vnaprej prejme plačilo za blago ali storitev, se mu prihodki pripoznajo, ko blago ali storitev prenese na kupca.

15.52. 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.

15.53. Če prodajna cena proizvoda zajema stroške vgraditve, se prihodki od vgraditve pripoznajo, ko je opravljena.

15.54. 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-jem 10.

15.55. 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 obveza izpolnitve.

15.56. Pogodbena možnost za pridobitev 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 pridobitev dodatnega blaga in/ali storitev dejansko izkoriščena.

15.57. Velja, da je dvom o plačilu zamudnih obresti utemeljen, dokler ni plačana glavnica.

15.58. 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.

15.59. 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 po celotni dobi trajanja najema.

Razporeditev prihodkov je zasnovana na metodi, ki kaže stalni obdobni donos na najemodajalčevo čisto naložbo v finančni najem.

15.60. 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.

15.61. 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.

15.62. Če pride na podlagi prodajne transakcije s povratnim najemom do finančnega najema, prodajalec – najemnik to sredstvo še naprej obvladuje, 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 v poslovnem izidu, ampak prodajalec – najemnik celotno prejeto nadomestilo za prodano in povratno najeto sredstvo pripozna kot finančno obveznost najemnika iz finančnega najema.

15.63. 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.

15.64. 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 pet let. Dane spodbude obsegajo kakršno koli 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.

15.65. Prodajna pogodba, po kateri ima organizacija obvezo ali pravico do ponovnega nakupa sredstva, ki ga je prodala, se obračuna kot:

- **najem**, če ima organizacija prodano sredstvo pravico ali obveznost odkupiti nazaj po ceni, ki je nižja od cene, po kateri ga je prodala (upoštevaje tudi časovno vrednost denarja); oziroma
- **posel financiranja** (finančna obveznost pri »prodajalcu« in finančno sredstvo pri »kupcu«), če ima organizacija prodano sredstvo pravico ali obveznost odkupiti nazaj po ceni, ki je enaka ali višja od cene, po kateri ga je prodala (upoštevaje tudi časovno vrednost denarja).

Če je v prodajni pogodbi obveza za ponovni nakup sredstva **le na zahtevo kupca**, pa se takšna pogodba obračuna kot:

- **najem**, če je cena, po kateri je treba odkupiti sredstvo, nižja od prvotne prodajne cene sredstva, kupec pa ima pomembno gospodarsko spodbudo za uveljavljanje zahteve za ponovni odkup sredstva;
- **prodaja blaga s pravico vračila**, če je cena, po kateri je treba odkupiti sredstvo, nižja od njegove prvotne prodajne cene, ali pa enaka ali višja, a hkrati nižja ali enaka pričakovani tržni vrednosti sredstva, kupec pa nima pomembne gospodarske spodbude za uveljavljanje zahteve za ponovni odkup sredstva; ali

- **posel financiranja**, če je cena, po kateri je treba odkupiti sredstvo, enaka ali višja od njegove prvotne prodajne cene in hkrati presega pričakovano tržno vrednost sredstva.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

15.66. Ta standard je sprejel Strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 15. novembra 2023. 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 2024, 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* (2019) in Pojasnilo 1 k SRS 15 (2019).

Slovenski računovodski standard 16 (2024)
UGOTAVLJANJE IN MERJENJE POŠTENE VREDNOSTI

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju takrat, kadar se v katerem drugem SRS-ju zahteva ali dovoli merjenje poštene vrednosti ali zahteva razkritje merjenj po pošteni vrednosti. Obravnava:

a) opredelitev poštene vrednosti;
b) ugotavljanje poštene vrednosti za nefinančna sredstva;
c) tehnike ocenjevanja vrednosti;
č) vložke za tehnike ocenjevanja vrednosti;
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-jev (2024).

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, izmerjeno po pošteni vrednosti, je lahko samostojno sredstvo (na primer finančni instrument ali nefinančno sredstvo) ali 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, če ni glavnega trga.

16.6. Organizacija mora imeti dostop do glavnega ali najugodnejšega trga na datum merjenja. Ker imajo različne organizacije z različnimi dejavnostmi lahko dostop do različnih trgov, je glavni ali najugodnejši trg za isto sredstvo pri različnih organizacijah lahko različen. 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 po predpostavkah, 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. Ti niso značilni za sredstvo, ampak 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 ga 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 vrednost sredstva najbolj zvišala s spremembo načina uporabe pri udeležencih na trgu.

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 najvišja 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 najvišja 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 kupile. 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 zasnovani 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. Vendarle 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 zgodi v naslednjih primerih:

a) razvoj novih trgov;
b) razpoložljivost novih informacij;
c) konec razpoložljivosti predhodno upoštevanih 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, 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, znižane 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, pomembnih 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, 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 podobnih (vendar ne enakih) sredstev, izmerjenih po pošteni vrednosti, pri čemer je na delujočem trgu na voljo kotirana cena, ki pa ni

zlahka dostopna za vsako sredstvo. V tem primeru lahko organizacija kot praktičen zgled izmeri pošteno vrednost po drugi metodi 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 pri pomembnih dogodkih (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, 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. Tako se omogočijo okoliščine, v katerih obstaja majhna tržna dejavnost, če sploh obstaja, za sredstvo na datum merjenja. Vendarle 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 upoštevanjem 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 upoštevajo 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). Ta tehnika se praviloma ne uporablja za ugotavljanje poštene vrednosti pri računovodskem poročanju.

č) Na donosu zasnovani 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 pri udeležencih na trgu, s katero bi se najbolj zvišala 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 upoštevanjem 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 zviša znesek, ki bi se prejel za prodajo sredstva, ali najbolj zniža 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 to storimo v skladu s pravili in 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 izvede le izjemoma, le 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, določenih s tem standardom, in dodatno, predvsem za vložke ravni 3, po Mednarodnih standardih 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 zvišanje 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 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 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 če je cena zastarela).

16.41. Ugotavljanje, ali je transakcija redna (ali ne), je težje pri znatnem zmanjšanju obsega ali ravni dejavnosti za sredstvo glede na običajno tržno dejavnost za sredstvo ali podobna sredstva. V takih 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 pri prodajalcu, 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, ki bi nastali 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 po Mednarodnih standardih 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 15. novembra 2023. K njemu sta dala soglasje minister, pristojen za finance, in minister, pristojen za gospodarstvo. Organizacije ga začnejo uporabljati 1. januarja 2024 oziroma prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 16 – *Ugotavljanje in merjenje poštene vrednosti* (2016).

Slovenski računovodski standard 17 (2024)
OSLABITEV OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV IN NEOPREDMETENIH SREDSTEV

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju oslabitev sredstev. Obravnava:

a) opredelitev in merjenje oslabitve ter 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-jev (2024).

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 je sredstvo morda oslabljeno. Pri ocenjevanju, ali obstaja kakšno znamenje, da je

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 znižala 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 znižala nadomestljivo vrednost sredstva;
č) knjigovodska vrednost čistih sredstev organizacije je višja 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.

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 priteka iz sredstva, so pomembno slabši, kot je bilo načrtovano; ali
– pomembno zmanjšanje načrtovanih čistih denarnih tokov ali dobička iz poslovanja ali pomembno povečanje načrtovane izgube, ki pritekajo iz sredstva.

Če obstaja kakršno koli tako ali podobno znamenje, organizacija oceni nadomestljivo vrednost sredstva.

17.7. Ne glede na določbe SRS-ja 17.4 organizacija vsako leto preverja oslabitev dobrega imena in 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, znižana za stroške prodaje, ali vrednost pri uporabi, odvisno od tega, katera je višja.

Poštena vrednost, znižana 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 – *Merjenje 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 takem primeru se nadomestljiva vrednost ugotovi za denar ustvarjajočo enoto, ki ji pripada sredstvo, razen če:

a) je poštena vrednost sredstva, znižana za stroške prodaje, višja od njegove knjigovodske vrednosti; ali
b) je vrednost sredstva pri uporabi mogoče oceniti tako, da je blizu njegovi pošteni vrednosti, znižani za stroške prodaje in ki jo je mogoče določiti.

17.10. Ni vedno nujno, da organizacija za sredstvo ugotavlja tako pošteno vrednost, znižano 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 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-jev 17.11 b), č) in d) se lahko kažejo bodisi kot prilagoditve prihodnjih denarnih tokov bodisi 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, ki se jih lahko pričakuje 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 take 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, zasnovanih 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 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) ter 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 zvišanjih 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 tako 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 takih 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) tveganj, značilnih za sredstvo, katerim niso bile prilagojene ocene prihodnjega denarnega toka.

Mera, ki kaže sprotne tržne ocene časovne vrednosti denarja in tveganj, značilnih za sredstvo, opredeljuje donos, ki ga investitor zahteva, če lahko izbira naložbo, ki bi ustvarila denarne tokove v znesku, 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 (uporabljene) 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 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 kombinaciji (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 znižanja knjigovodskih vrednosti sredstev denar ustvarjajoče enote v naslednjem vrstnem redu:
a) najprej se zniža 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 znižajo knjigovodske vrednosti ostalih sredstev denar ustvarjajoče enote (ali skupine enot).

17.20. Pri razporejanju izgube zaradi oslabitve organizacija ne sme znižati knjigovodske vrednosti posameznega sredstva denar ustvarjajoče enote pod najvišjo izmed naslednjih vrednosti:
a) pošteno vrednost, znižano za stroške prodaje (če je določljiva);
b) vrednost pri uporabi (če je določljiva);
c) nič.

Znesek izgube zaradi oslabitve, ki bi bil sicer razporejen na sredstvo, je treba orazmerno 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, na primer, da se je v obdobju tržna vrednost sredstva pomembno zvišala (uporabite SRS 17.5); ter iz notranjih virov informacij, na primer, da so iz notranjega poročanja na voljo dokazi, ki kažejo, da je ali bo gospodarska uspešnost sredstva večja, kot je bilo pričakovano (uporabite SRS 17.6). Če obstaja kakršno koli takšno 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 takem primeru je treba knjigovodsko vrednost sredstva zvišati na njegovo nadomestljivo vrednost, vendar nova knjigovodska vrednost ne sme biti višja od knjigovodske, 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 zvišanje knjigovodske vrednosti sredstev – razen dobrega imena – te enote sorazmerno s knjigovodskimi vrednostmi teh sredstev. Zvišanja knjigovodske vrednosti se obravnavajo kot razveljavitve izgub zaradi oslabitve posameznih sredstev in pripoznajo v skladu s SRS-jem 17.24.

17.26. Pri razporejanju razveljavitve izgube zaradi oslabitve denar ustvarjajoče enote po SRS-ju 17.25 se knjigovodska vrednost posameznega sredstva ne zviša nad nižjo od naslednjih 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), v veliki meri neodvisne 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, izhajajoče iz drugih sredstev, pridobljenih pri prevzemu druge organizacije (podjema) in 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, znižana za stroške prodaje, ali vrednost pri uporabi, odvisno od tega, katera je višja.

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 drugih 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-ju 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 zvišanje ocenjene vrednosti sredstva iz uporabe ali prodaje po dnevu, ko je organizacija zadnjikrat pripoznala izgubo zaradi oslabitve takega sredstva. Spremembe ocen so sprememba podlage za nadomestljivo vrednost (to je, ali je nadomestljiva vrednost zasnovana na vrednosti pri uporabi ali na pošteni vrednosti, znižani 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, znižani za stroške prodaje.

17.32. Vrednost pri uporabi, ki jo ima sredstvo, lahko postane višja od njegove knjigovodske vrednosti preprosto zato, ker se sedanja vrednost prihodnjih čistih prejemkov zvišuje, 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 višja 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 15. novembra 2023. 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 2024, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 17 – *Oslabitev opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev* (2016).

Slovenski računovodski standard 20 (2024)
OBLIKE BILANCE STANJA ZA ZUNANJE RAČUNOVODSKO POROČANJE

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri sestavljanju računovodskih izkazov, v katerih so predstavljena sredstva in obveznosti do njihovih virov v določenem trenutku; uporablja se za zunanje računovodsko poročanje. Obravnava:

a) razvrščanje izkazov stanja za zunanje računovodsko poročanje;
b) osnovno razčlenjevanje postavk v bilanci stanja za zunanje računovodsko poročanje;
c) prilagojeno razčlenjevanje postavk v bilanci stanja za zunanje računovodsko poročanje;
č) razkrivanje postavk v bilanci stanja za zunanje računovodsko poročanje.

Glede vrednotenja v bilanci stanja zajetih postavk in dodatnega razkrivanja je povezan predvsem s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) od 1 do 11 ter s SRS-jem 16 in SRS-jem 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-jev (2016).

B. Standard

a) Razvrščanje izkazov stanja za zunanje računovodsko 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, 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 računovodsko 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 pridejo v poštev, se v bilanci stanja 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 računovodsko 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:

1. Osnovna čreda
2. 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

II. 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 naslednje 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

č) Razkrivanje postavk v bilanci stanja za zunanje računovodsko poročanje

20.9. 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.

20.10. 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.

20.11. Če sprememba računovodske usmeritve pomembno vpliva na obravnavano obračunsko obdobje ali katero 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.

20.12. 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.

20.13. Sredstva in obveznosti 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 ali kažejo, da predpostavka o časovni neomejenosti delovanja v zvezi s celotno organizacijo ali z njenim delom ne drži. Sredstva in obveznosti 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, 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.

20.14. 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 se ustrezno spremenili viri, razen za zamenjave potencialnih (možnostnih) navadnih delnic.

Za izračun popravljenega (angl. *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 (angl. *diluted potential ordinary shares*) za navadne delnice. Za popravljalne potencialne navadne delnice se predpostavlja, da so se zamenjale 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 s popravljalnimi možnostmi 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 organizacija 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.

20.15. Postavke v bilanci stanja se prikazujejo po neodpisani vrednosti kot razlika 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 prav tako razkrije, katera opredmetena osnovna sredstva so pridobljena s finančnim najemom.

20.16. Razkritja v zvezi s posameznimi kategorijami v bilanci stanja morajo ustrezati zahtevam, pojasnjenim v SRS-jih od 1 do 11.

C. Opredelitev ključnih pojmov

20.17. 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. S finančnega vidika 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 skupaj z obrestmi ali drugim nadomestilom za gospodarjenje. S finančnega vidika 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, povezane s poslovanjem, ne s financiranjem ali investiranjem; lahko so dolgoročne ali kratkoročne.

g) Poslovne obveznosti so obveznosti (dolgovi), povezane s poslovanjem, ne s financiranjem ali investiranjem; lahko so 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. S finančnega vidika 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

20.18. Razdelitev organizacij na velike, srednje, majhne in mikro je predpisana z Zakonom o gospodarskih družbah.

20.19. Pravice na nepremičninah in druge podobne pravice, ki se na podlagi SRS-ja 2 v računovodskih razvidih pripoznavajo in merijo kot neopredmetena sredstva, se v bilanci stanja izkazujejo v postavki Zemljišča in zgradbe.

20.20. 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.

20.21. 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 s poslovnim letom, za katero je sestavljena bilanca stanja, se knjižijo v naslednjem poslovnem letu.

20.22. 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

20.23. Ta standard je sprejel Strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 15. novembra 2023. 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 2024, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 20 (2016) − *Oblike bilance stanja za zunanje poslovno poročanje*.

Slovenski računovodski standard 21 (2024)
OBLIKE IZKAZA POSLOVNEGA IZIDA ZA ZUNANJE RAČUNOVODSKO 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. Ta standard se uporablja za zunanje računovodsko poročanje. Posebnosti izkazov poslovnega izida za določene organizacije so urejene v SRS-jih od 30 do 39. Obravnava:

a) razvrščanje izkazov poslovnega izida za zunanje računovodsko poročanje;
b) osnovno razčlenjevanje postavk v izkazu poslovnega izida za zunanje računovodsko poročanje;
c) prilagojeno razčlenjevanje postavk v izkazu poslovnega izida za zunanje računovodsko poročanje;
č) razkrivanje postavk v izkazu poslovnega izida za zunanje računovodsko 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-jev (2024).

B. Standard

a) Razvrščanje izkazov poslovnega izida za zunanje računovodsko poročanje

21.1. Izkaz poslovnega izida je temeljni računovodski izkaz, v katerem je resnično in pošteno prikazan poslovni izid za poslovno leto, za katero se sestavlja.

21.2. Izkaz poslovnega izida se sestavi za splošne ali posebne namene za potrebe zunanjega računovodskega 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.

21.4. Izkaz poslovnega izida ima obliko stopenjskega zaporednega izkaza poslovnega izida.

b) Osnovno razčlenjevanje postavk v izkazu poslovnega izida za zunanje računovodsko poročanje

21.5. Izkaz poslovnega izida je lahko sestavljen v eni izmed dveh oblik (različici I in II). Ta standard daje prednost različici I, 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 meničnih 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-ja 21.6 (različica I) oziroma postavke od 1 do 17 iz SRS-ja 21.7 (različica II), prikaže izkaz drugega vseobsegajočega donosa, v katerem prikaže postavko 19 iz SRS-ja 21.6 in postavke od 20 do 24 iz SRS-ja 21.8 (različica I) oziroma postavko 17 iz SRS-ja 21.7 in postavke od 18 do 22 iz SRS-ja 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 njem prikaže postavke od 1 do 19 iz SRS-ja 21.6 in postavke od 20 do 24 iz SRS-ja 21.8 (različica I) oziroma postavke od 1 do 17 iz SRS-ja 21.7 ter postavke od 18 do 22 iz SRS-ja 21.8 (različica II).

21.9. Teoretično možne postavke, ki pri posamezni organizaciji ne pridejo v poštev, se v izkazu poslovnega izida ne navajajo. Enako velja za izkaz (celotnega) vseobsegajočega donosa.

21.10. Za postavko 24 iz SRS-ja 21.8 (različica I) ali postavko 22 iz SRS-ja 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).

Če organizacija sestavlja izkaz gibanja kapitala, namesto v izkazu poslovnega izida organizacija te podatke izkaže v izkazu gibanja kapitala. Če organizacija ne sestavlja izkaza gibanja kapitala, pa lahko v izkazu poslovnega izida 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.

c) Prilagojeno razčlenjevanje postavk v izkazu poslovnega izida za zunanje računovodsko poročanje

21.12. Osnovno razčlenjevanje postavk v izkazu poslovnega izida se prilagodi velikosti organizacije in dejstvu, da je obvladujoča ali odvisna organizacija.

21.13. Velike organizacije dodatno razčlenjujejo čiste prihodke od prodaje na prihodke, dosežene na domačem trgu, in prihodke, dosežene na tujem trgu.

21.14. 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-ja 21.6 ne razčlenjujejo postavk od 9 do 14 oziroma po različici II iz SRS-ja 21.7 postavk od 7 do 12.

č) Razkrivanje postavk v izkazu poslovnega izida za zunanje računovodsko poročanje

21.15. 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. Razkritja so predpisana za vse pomembne zadeve. Naravo in stopnjo pomembnosti opredeli organizacija v svojih aktih.

21.16. Pojasnila k izkazu poslovnega izida vsebujejo:
a) informacije o podlagi za pripravo izkaza poslovnega izida in računovodskih usmeritvah, izbranih in uporabljenih pri pomembnih poslih in drugih poslovnih dogodkih;
b) informacije, ki jih zahtevajo Zakon o gospodarskih družbah in Slovenski računovodski standardi 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.

21.17. 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 organizacije in razveljavitve (storne) vseh rezervacij za reorganiziranje;
f) druge razveljavitve (storne) rezervacij.

21.18. 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.

21.19. 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.

21.20. V organizaciji, ki je delniška družba, 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 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 te spremembe nastanejo po dnevu bilance stanja, vendar pred objavo računovodskih izkazov, je podlaga za izračune na delnico za te in 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, ter 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, ter uskladitev teh imenovalcev med seboj.

21.21. Organizacija, ki se odloči za obliko izkaza poslovnega izida po različici I, mora v pojasnilih k izkazu razkriti proizvajalne stroške prodanih proizvodov oziroma nabavno vrednost prodanega blaga. Organizacija, ki se odloči za obliko izkaza poslovnega izida po različici II, pa mora v pojasnilih k izkazu razkriti 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.

21.22. Razkritja v zvezi s posameznimi kategorijami v izkazu poslovnega izida morajo ustrezati zahtevam, pojasnjenim v SRS-jih od 12 do 17.

21.23. Posebej se (v pojasnilih) razkrijejo čisti poslovni izid (dobiček ali izguba po obdavčitvi) iz ustavitve poslovanja.

21.24. 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

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

a) Čisti prihodki od prodaje so prodajne vrednosti prodanih količin, znižane 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 višja, ima sprememba pozitivni predznak, drugače pa negativnega.

c) Drugi usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve so proizvodi, ki jih ustvari organizacija, ali storitve, ki jih opravi organizacija, nato pa 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-jev organizacija ob iztrženju prenese v poslovni izid.

Č. Pojasnila

21.26. 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.

21.27. Letni izkaz poslovnega izida 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. 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 obračunan znesek davkov iz dobička.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

21.28. Ta standard je sprejel Strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 15. novembra 2023. 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 2024, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 21 (2016) − *Oblike izkaza poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje*.

Slovenski računovodski standard 22 (2024)
OBLIKE IZKAZA DENARNIH TOKOV ZA ZUNANJE RAČUNOVODSKO POROČANJE

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri sestavljanju računovodskega izkaza, v katerem so predstavljene spremembe denarnih sredstev v določenem obdobju, oblikovane tako, kot je značilno za finančni način razmišljanja; uporablja se za zunanje računovodsko poročanje. Obravnava:

a) razvrščanje izkazov denarnih tokov za zunanje računovodsko poročanje;
b) osnovno razčlenjevanje postavk v izkazu denarnih tokov za zunanje računovodsko poročanje;
c) prilagojeno razčlenjevanje postavk v izkazu denarnih tokov za zunanje računovodsko poročanje;
č) razkrivanje postavk v izkazu denarnih tokov za zunanje računovodsko poročanje.

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-jev (2016).

B. Standard

a) Razvrščanje izkazov denarnih tokov za zunanje računovodsko poročanje

22.1. Izkaz denarnih tokov je temeljni računovodski izkaz, v katerem so resnično in pošteno prikazane spremembe stanja denarnih sredstev za poslovno leto, za katero 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 računovodsko poročanje

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 v izkazu denarnih tokov potrebne najmanj naslednje 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.

22.8. Pri uporabi neposredne metode (različice I) mora organizacija o vseh vrstah denarnih tokov poročati tako, da razkrije vse glavne (pomembne) vrste bruto prejemkov in izdatkov.

22.9. Po različici II so v izkazu denarnih tokov potrebne najmanj naslednje 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 in 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, 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 so 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 računovodsko poročanje

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 naslednje 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-ja 22.9.

22.17. Osnovno razčlenjevanje postavk v izkazu denarnih tokov se prilagodi velikosti organizacije.

č) Razkrivanje postavk v izkazu denarnih tokov za zunanje računovodsko poročanje

22.18. Razkrije se, ali je izkaz denarnih tokov sestavljen po različici I ali različici II ter od kod izhajajo podatki za postavke v njem.

22.19. Organizacija mora razkriti sestavine denarnih sredstev in predstaviti uskladitev zneskov v svojem izkazu denarnih tokov z ustreznimi postavkami, vključenimi v bilanco stanja.

22.20. 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

22.21. 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 opravljanje 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 obveznosti. V ožjem pomenu ne vključuje sprememb velikosti kapitala zaradi čistega poslovnega izida v obračunskem obdobju, sprememb velikosti poslovnih dolgov ter sprememb velikosti pasivnih časovnih razmejitev 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-ju 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. Denarni ustrezniki so podrobneje obravnavani v SRS-ju 7.

i) Denarni tokovi so prejemki in izdatki denarnih sredstev. Prav tako so to pritoki in odtoki, ki se uporabljajo pri posrednem ugotavljanju prejemkov in izdatkov.

j) Bruto prejemki in izdatki so denarni tokovi, o katerih se poroča brez medsebojnih pobotanj.

k) Obratna sredstva so kratkoročna sredstva, zmanjšana za kratkoročne finančne naložbe ter povečana za dolgoročne poslovne terjatve in kratkoročne aktivne časovne razmejitve.

l) Čista obratna sredstva so obratna sredstva, zmanjšana za kratkoročne obveznosti, ki omogočajo prisotnost obratnih sredstev.

Č. Pojasnila

22.22. 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).

22.23. 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.

22.24. 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).

22.25. Spremembe pri kapitalu se izkazujejo posebej kot njegovo povečanje ali zmanjšanje. Pri tem se za postavke kapitala štejejo 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.

22.26. 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 valutnih 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 valutnih tečajev na obstoječa denarna sredstva, izražena v tuji valuti, predstaviti ločeno od denarnih tokov pri poslovanju, investiranju in financiranju. Za vpliv sprememb tečajev na obstoječa denarna sredstva popravljamo začetno stanje denarnih sredstev.

22.27. V izkazu denarnih tokov, pripravljenem po različici II iz SRS-ja 22.9 ali SRS-ja 22.16, se pri denarnih tokovih iz poslovanja (podbilanci A), in sicer pri izračunu spremembe čistih obratnih sredstev, kadar gre za izračunavanje razlike med končnimi in začetnimi poslovni dolgovi, upoštevajo samo poslovni dolgovi, ki niso v zvezi s spremembami pri pridobitvi neopredmetenih sredstev, opredmetenih osnovnih sredstev, naložbenih nepremičnin in finančnih naložb. Enako velja, kadar gre za izračunavanje razlike med začetnimi in končnimi poslovnimi terjatvami, pri čemer se upoštevajo samo poslovne terjatve, ki niso v zvezi s spremembami pri odtujitvi neopredmetenih sredstev, opredmetenih osnovnih sredstev, naložbenih nepremičnin in finančnih naložb.

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 15. novembra 2023. 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 2024, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 22 (2016) – *Oblike izkaza denarnih tokov za zunanje poslovno poročanje*.

Slovenski računovodski standard 23 (2024)
OBLIKE IZKAZA GIBANJA KAPITALA ZA ZUNANJE RAČUNOVODSKO POROČANJE

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri sestavljanju računovodskega izkaza, v katerem so predstavljene spremembe vseh sestavin kapitala, tudi razdelitev čistega dobička in poravnava izgube v obravnavanem obdobju; uporablja se za zunanje računovodsko poročanje. Obravnava:

a) razvrščanje izkazov gibanja kapitala za zunanje računovodsko poročanje;
b) osnovno razčlenjevanje postavk v izkazu gibanja kapitala za zunanje računovodsko poročanje;
c) prilagojeno razčlenjevanje postavk v izkazu gibanja kapitala za zunanje računovodsko poročanje;
č) razkrivanje postavk v izkazu gibanja kapitala za zunanje računovodsko 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-jem 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-jev (2016).

B. Standard

a) Razvrščanje izkazov gibanja kapitala za zunanje računovodsko poročanje

23.1. Izkaz gibanja kapitala je temeljni računovodski izkaz, v katerem so resnično in pošteno prikazane spremembe sestavin kapitala za poslovno leto, za katero 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 računovodsko 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 pridejo v poštev, se v izkazu gibanja kapitala 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 računovodsko 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 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 računovodsko 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-ju 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 zvišanja 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-ja 23.4 se praviloma pojavljajo naslednje postavke iz SRS-ja 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-ja 23.4 se praviloma pojavljajo naslednje postavke iz SRS-ja 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-ja 23.4 se praviloma pojavljajo naslednje postavke iz SRS-ja 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 organizacija 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, ki je nastalo 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-ja 23.4 se praviloma pojavljajo naslednje postavke iz SRS-ja 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-ja 23.4 se praviloma pojavljajo naslednje postavke iz SRS-ja 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-ja 23.4 se praviloma pojavljajo naslednje postavke iz SRS-ja 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-ja 23.4 se praviloma pojavljajo naslednje postavke iz SRS-ja 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-ja 23.4 se praviloma pojavljajo naslednje postavke iz SRS-ja 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-ja 23.4 se praviloma pojavljajo naslednje postavke iz SRS-ja 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 višjo pošteno vrednost (ob hkratnem povečanju sredstev), povečanje zaradi odprave popravka vrednosti revalorizacijskih rezerv za odloženi davek, zmanjšanje zaradi izmeritve sredstev po nižji 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 naslednje postavke iz SRS-ja 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 višjo 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 nižji 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-ja 23.4 se praviloma pojavljajo naslednje postavke iz SRS-ja 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-ja 23.4 se praviloma pojavljajo naslednje postavke iz SRS-ja 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) ter 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-ja 23.4 se praviloma pojavljajo naslednje postavke iz SRS-ja 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-ja 23.4. se praviloma pojavljajo naslednje postavke iz SRS-ja 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) ter 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 vidika.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

23.29. Ta standard je sprejel Strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 15. novembra 2023. 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 2024, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 23 (2016) – Oblike izkaza gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje.

Slovenski računovodski standard 30 (2024)
RAČUNOVODSKE REŠITVE PRI SAMOSTOJNIH PODJETNIKIH POSAMEZNIKIH

A. Uvod

Ta standard je povezan z Uvodom v Slovenske računovodske standarde in Okvirom SRS-jev ter s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) od 1 do 17 ter od 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 pri merjenju in izkazovanju prihodkov, odhodkov, poslovnega izida, denarnih tokov in gibanja kapitala.

Poleg določb navedenih standardov 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 računovodsko 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-jem 20 – *Oblike bilance* stanja *za zunanje računovodsko poročanje*. Podjetnik pri obveznostih do virov sredstev namesto točke A, Kapital, izkazuje naslednje 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 računovodsko poročanje je treba razkriti v skladu s SRS-jem 20 – *Oblike bilance stanja za zunanje računovodsko poročanje*.

30.4. Podjetnik sestavlja izkaz poslovnega izida, kot je določen v SRS-ju 21 – *Oblike izkaza poslovnega izida za zunanje računovodsko 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-jem 21 – *Oblike izkaza poslovnega izida za zunanje računovodsko poročanje*.

30.6. Srednje veliki oziroma veliki podjetnik lahko sestavi tudi izkaz denarnih tokov v skladu s SRS-jem 22 – *Oblike izkaza denarnih tokov za zunanje računovodsko poročanje*.

30.7. Srednje veliki oziroma veliki podjetnik lahko sestavi tudi izkaz gibanja kapitala v skladu s SRS-jem 23 – *Oblike izkaza gibanja kapitala za zunanje računovodsko 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 dostopni na sedežu podjetnika. Če njegove poslovne knjige vodi druga pravna ali fizična oseba, ki ima registrirano dejavnost v skladu s klasifikacijo dejavnosti, so poslovne knjige lahko pri njej.

C. Opredelitev ključnih pojmov

30.10. V tem standardu so uporabljeni 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 se po dnevu priglasitve ne morejo obravnavati kot prenosi stvarnega premoženja iz gospodinjstva.

Vrednost opredmetenega 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-ju 1 in SRS-ju 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, pleskanja 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), s prikazom načina obračunavanja posamezne vrste stroškov.

30.17. Če podjetnik ob prehodu z načina obdavčitve z uporabo dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov na način obdavčitve po dejanskih prihodkih in dejanskih odhodkih ni vodil poslovnih knjig razen predpisanih in ni evidentiral drugih postavk kot

izdanih računov in osnovnih sredstev, potem mora začetno bilanco stanja sestaviti tako, da popiše sredstva in obveznosti do virov sredstev ter določi njihovo knjigovodsko vrednost, razlika pa predstavlja podjetnikov kapital, ki ga zaradi poenostavitve lahko evidentira kot začetni podjetnikov kapital. Podjetnik knjigovodske vrednosti določi na način, kot da bi v obdobju obdavčitve po dejanskih prihodkih in normiranih odhodkih vodil poslovne knjige v skladu z računovodskimi standardi. Če obveznosti do virov sredstev presegajo sredstva, to je kadar je podjetnik iz podjetja prenesel več sredstev, kot jih je vanj vložil ali ustvaril s poslovanjem, podjetnik razliko evidentira med pritoki in odtoki denarnih sredstev. Če ima podjetnik analitično evidenco, kaj je bil njegov začetni kapital, kakšni so bili prenosi stvarnega premoženja, pritoki in odtoki med podjetjem in gospodinjstvom ter kakšen je bil njegov dohodek ali negativni poslovni izid, lahko kapital pripozna in razporedi skladno s to evidenco.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

30.18. Ta standard je sprejel Strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 15. novembra 2023. K njemu sta dala soglasje minister, pristojen za finance, in minister, pristojen za gospodarstvo. Podjetniki ga začnejo uporabljati 1. januarja 2024.

Podjetniki z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 30 (2016) – *Računovodske rešitve pri samostojnih podjetnikih posameznikih*.

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, zvišane za vrednost nabav v obračunskem obdobju, odšteje vrednost zalog na koncu obračunskega obdobja.

Podjetnik knjiži med obračunskim obdobjem nabavno vrednost kupljenih količin materiala v ustrezen 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 drugih terjatev, knjiga drugih 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 drugih terjatev in drugih 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 drugih terjatvah in obveznostih. Na začetku obračunskega obdobja se v

knjigi drugih terjatev in drugih obveznosti prenesejo začetna stanja terjatev in obveznosti iz ustreznih popisnih seznamov.

2.4. Register opredmetenih osnovnih sredstev se vodi v vnaprej vezani knjigi 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 računovodsko 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 računovodsko poročanje vsebuje najmanj naslednje 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 računovodsko poročanje vsebuje najmanj naslednje 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 (2024)
RAČUNOVODSKE REŠITVE V ZADRUGAH

A. Uvod

Ta standard je povezan z Uvodom v Slovenske računovodske standarde in Okvirom SRS-jev ter s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) od 1 do 17 ter od 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 in gibanja kapitala.

Poleg določb navedenih standardov 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-jem 20 − *Oblike bilance stanja za zunanje računovodsko poročanje*, le da zadruge pri obveznostih do virov sredstev pod točko A, Kapital, I. Vpoklicani kapital, izkazujejo naslednje 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 računovodsko poročanje je treba razkriti v skladu s SRS-jem 20 − *Oblike bilance stanja za zunanje računovodsko 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-ju 21 − *Oblike izkaza poslovnega izida za zunanje računovodsko 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-jem 21 – *Oblike izkaza poslovnega izida za zunanje računovodsko 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-jem 22 – *Oblike izkaza denarnih tokov za zunanje računovodsko poročanje* in ob upoštevanju členitve kapitala iz SRS-ja 31.1.

31.8. Srednja oziroma velika zadruga po sodilih iz Zakona o gospodarskih družbah sestavi tudi izkaz gibanja kapitala v skladu s SRS-jem 23 – *Oblike izkaza gibanja kapitala za zunanje računovodsko 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 ne ob morebitni likvidaciji zadruge ali njenem stečaju ne 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 kapital zadruge, ki ga sestavljajo članski deleži, ne sme zaradi izplačil članom oziroma njihovim pravnim naslednikom. V drugih zadrugah, ustanovljenih na podlagi Zakona o zadrugah, se kapital lahko spreminja, ne da bi bil določen spodnji znesek, pod katerega ne sme.

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 po istih merilih in enako 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 zniža 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 15. novembra 2023. 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 2024, preostale zadruge pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Zadruge z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 31 (2016) − *Računovodske rešitve v zadrugah*.

Slovenski računovodski standard 32 (2024)
RAČUNOVODSKE REŠITVE ZA IZVAJALCE GOSPODARSKIH JAVNIH SLUŽB

A. Uvod

Ta standard je povezan z Uvodom v Slovenske računovodske standarde in Okvirom SRS-jev ter s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) od 1 do 17 ter od 20 do 23. Izvajalci gospodarskih javnih služb (tudi 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 in gibanja kapitala.

Poleg določb navedenih standardov 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 temelji na predpisih, ki urejajo področje gospodarskih javnih služb.

Njegova določila so namenjena zunanjem računovodskem poročanju. 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-ja 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 gospodarskih javnih služb 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 gospodarskih javnih služb.

B. Standard

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 popravljalni dogodek po datumu bilance stanja, in sicer kot znižanje prihodkov preteklega obračunskega obdobja. Če se poračun izvede s prilagoditvijo cene po zaključku obračunskega obdobja, se to pripozna v obdobju, ko je poračun postal gotov in izvršljiv.

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 vsebina 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-ji, še naslednje 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 poslovnoizidnih 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).

C. Datuma sprejetja in začetka uporabe

32.10. Ta standard je sprejel Strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 15. novembra 2023. K njemu sta dala soglasje minister, pristojen za finance, in minister, pristojen za gospodarstvo. Izvajalci gospodarskih javnih služb, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati 1. januarja 2024, preostali izvajalci gospodarskih javnih služb pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Izvajalci gospodarskih javnih služb z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 32 (2016) – *Računovodske rešitve za izvajalce gospodarskih javnih služb*.

Slovenski računovodski standard 33 (2024)
RAČUNOVODSKE REŠITVE V DRUŠTVIH IN INVALIDSKIH ORGANIZACIJAH

A. Uvod

Ta standard je povezan z Uvodom v Slovenske računovodske standarde in Okvirom SRS-jev ter s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) od 1 do 17 ter od 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 in gibanja kapitala.

Poleg določb navedenih standardov 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 računovodsko poročanje sestavljajo najmanj postavke, ki jih SRS 20 – *Oblike bilance stanja za zunanje računovodsko 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. Društveni sklad
II. Revalorizacijske rezerve
III. Rezerve, nastale zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti

Društvo ne obračunava odloženih terjatev in odloženih obveznosti za davek.

33.3. Društvo sredstva in obveznosti do virov sredstev računovodsko obravnava v skladu s SRS-ji od 1 do 17. Ne glede na to pa društvo, ki v skladu z Zakonom o društvih ni zavezano revidirati svojih računovodskih izkazov, lahko vrednoti sredstva in obveznosti do virov sredstev po naslednjih 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 društvo samo, se vrednotijo po nastalih stroških, ki jih je mogoče pripisati njihovi usposobitvi za uporabo.

Finančne naložbe in terjatve se ne prevrednotujejo, razen ob oslabitvi ali odpravi njihove oslabitve.

Vrednost finančnih naložb in terjatev, za katere se utemeljeno domneva, da ne bodo poravnane oziroma ne bodo poravnane v celoti, mora društvo 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 na koncu obračunskega obdobja lahko 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. Društveni 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 računovodsko poročanje društvo sestavi v skladu SRS-jem 21 – *Izkaz poslovnega izida za zunanje računovodsko 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 od 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 in obračunanim davkom od dohodkov pravnih oseb ter 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-jih od 1 do 17.

33.6. Stroški, odhodki in prihodki se računovodsko obravnavajo po SRS-jih od 12 do 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) zvišanje vrednosti zalog materiala;
c) znižanje 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-ja 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-ju 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 dostopni na sedežu društva. Če njegove poslovne knjige vodi druga pravna ali fizična oseba, ki ima registrirano dejavnost v skladu s klasifikacijo dejavnosti, so poslovne knjige lahko 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) **Društveni 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 od 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 v okviru društvenega sklada lahko 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 društvenega sklada.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

33.17. Ta standard je sprejel Strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 15. novembra 2023. K njemu je dal soglasje minister, pristojen za finance. Društva in invalidske organizacije ga začnejo uporabljati 1. januarja 2024.

Društva in invalidske organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 33 (2016) – *Računovodske rešitve v društvih in invalidskih organizacijah*.

Slovenski računovodski standard 34 (2024)
RAČUNOVODSKE REŠITVE V NEPRIDOBITNIH ORGANIZACIJAH – PRAVNIH OSEBAH ZASEBNEGA PRAVA

A. Uvod

Ta standard je povezan z Uvodom v Slovenske računovodske standarde in Okvirom SRS-jev ter s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) od 1 do 17 ter od 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 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-jem 20 – *Oblike bilance stanja za zunanje računovodsko 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 vsebina 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 točke;
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) prejeta in porabljena namenska sredstva po namenih ter znotraj teh sredstev posebej prejeta in porabljena sredstva iz proračuna;
h) deleže posameznih soustanoviteljev v ustanovitvenem vložku;
i) ugotovljeni in razporejeni presežek prihodkov oziroma ugotovljeni in pokriti presežek odhodkov po dejavnostih posameznih negospodarskih javnih služb in lastnih dejavnostih.

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, ampak 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 Slovenskih računovodskih standardov in Pravil skrbnega računovodenja.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

34.9. Ta standard je sprejel Strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 15. novembra 2023. K njemu je dal soglasje minister, pristojen za finance. Nepridobitne organizacije ga začnejo uporabljati 1. januarja 2024.

Nepridobitne organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 34 (2016) – *Računovodske rešitve v nepridobitnih organizacijah – pravnih osebah zasebnega prava*.

Slovenski računovodski standard 35 (2024)
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-jev (2024) ter s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) od 1 do 17 ter od 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) obliki izkaza poslovnega izida in izkaza denarnih tokov;
i) letno poročilo ter vrste in vsebina 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 za ugotavljanje poslovnega izida tiste Slovenske računovodske standarde, ki veljajo za pravnoorganizacijske oblike organizacij, med katere spada socialno podjetje, in posebnosti, določene v tem standardu.

Dopolnitve računovodskih rešitev za socialna podjetja v tem standardu so namenjene posebnostim računovodskega poročanja socialnih podjetij za zunanje računovodsko poročanje. Ta standard se ne ukvarja z oblikami poročanja socialnih podjetij za davčne ali statistične potrebe.

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, povezanih 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, povezanih 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 posebej zaloge, povezane z dejavnostjo socialnega podjetništva.

35.5. Socialno podjetje izkazuje posebej brezplačno pridobljena neopredmetena sredstva in opredmetena osnovna sredstva za opravljanje dejavnosti socialnega podjetništva, pa tudi denarna sredstva za njihovo pridobitev. 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 državne podpore, 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 državne podpore, 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 državne podpore 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 za opravljanje dejavnosti socialnega podjetništva, in posebej amortizacijo, ki se obračunava od sredstev 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-ju 35.2 in SRS-ju 35.3.

35.10. Socialno podjetje obračunava amortizacijo za vsa sredstva, za katera jo je po SRS-ju 1 ali SRS-ju 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 državne podpore.

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 državne podpore.

35.13. Socialno podjetje ločeno računovodi in izkazuje prihodke iz:
– opravljanja dejavnosti socialnega podjetništva,
– opravljanja drugih dejavnosti.

35.14. Če socialno podjetje doseže hkrati prihodke od opravljanja dejavnosti socialnega podjetništva in drugih dejavnosti 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-jev 15.10 in 15.11.

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, jih 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 čisti poslovni izid, presežek prihodkov ali društveni sklad.

35.25. Če socialno podjetje ločeno izkazuje preneseni čisti 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, ampak 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) Oblika bilance stanja

35.27. Socialno podjetje ne uporablja posebne oblike bilance stanja, ampak 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;
– druge dejavnosti.

h) Obliki izkaza poslovnega izida in izkaza denarnih tokov

35.28. Socialno podjetje ne uporablja posebne oblike izkaza poslovnega izida, ampak 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 vsebina 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 zaposlenih 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 ter 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-ja 35.34 zmanjšan 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 15. novembra 2023. 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 2024, preostala socialna podjetja pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Socialna podjetja z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 35 (2016) – *Računovodske rešitve v socialnih podjetjih*.

Slovenski računovodski standard 39 (2024)
RAČUNOVODSKE REŠITVE V ORGANIZACIJAH V STEČAJU ALI PRISILNEM PRENEHANJU

A. Uvod

Ta standard obravnava posebnosti računovodskih rešitev v organizacijah v stečaju ali prisilnem prenehanju ter sestavljanje računovodskih izkazov zanje.

Ta standard ureja pravila sestavljanja otvoritvene bilance stanja organizacije v stečaju ali prisilnem prenehanju (odslej otvoritvena bilanca), vrednotenja in merjenja računovodskih postavk v času stečajnega postopka ali postopka prisilnega prenehanja (odslej postopek), vodenja poslovnih knjig v času postopka, sestavljanja zaključne bilance stanja organizacije v stečaju ali prisilnem prenehanju (odslej zaključna bilanca) ter hrambe dokumentacije po zaključku postopka.

Po tem standardu veljajo za organizacije v stečaju ali prisilnem prenehanju tiste organizacije, za katere je bil na podlagi zakona uradno začet postopek stečaja ali prisilnega prenehanja. Ta standard se ne uporablja za organizacije, ki prenehajo na podlagi predpisov o prostovoljnem prenehanju po skrajšanem postopku ali po postopku redne likvidacije.

Kadar s tem standardom niso predvidene posebne računovodske rešitve za organizacije v stečaju ali prisilnem prenehanju, se smiselno uporabljajo Uvod v Slovenske računovodske standarde in Okvir SRS-jev ter Slovenski računovodski standardi (SRS) od 1 do 17 in od 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 Okvirom SRS-jev (2024).

B. Standard

a) Posebnosti vrednotenja in merjenja računovodskih postavk v otvoritveni bilanci

39.1. Na dan pred začetkom postopka sestavi organizacija računovodske izkaze v skladu z Uvodom v Slovenske računovodske standarde in Okvirom SRS-jev ter s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) od 1 do 17 in od 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 neopredmetena sredstva, ki obsegajo:
– dolgoročno razmejene stroške razvijanja;
– naložbe v dobro ime;
– druge neiztržljive dolgoročno razmejene postavke.

39.5. Opredmetena osnovna sredstva (zemljišča, zgradbe, oprema, osnovna čreda in večletni nasadi) in naložbene nepremičnine se v otvoritveni bilanci ovrednotijo po ocenjeni tržni vrednosti ob predpostavki prisilne prodaje.

Posebej se izkažejo tudi opredmetena osnovna sredstva, pridobljena z 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.

Dana 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. Te se ovrednotijo po SRS-ju 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 kratkoročni 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 tretjih strank.

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 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 zakonu, 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 presežek obveznosti nad sredstvi v aktivi bilance stanja.

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-ju 4 – *Zaloge*.

39.25. Terjatve, nastale med postopkom, se izkažejo posebej, ovrednotene po SRS-ju 5 – *Terjatve*.

39.26. Finančne naložbe, nastale med postopkom, se izkažejo posebej, ovrednotene po SRS-ju 3 – *Finančne naložbe*.

39.27. Obveznosti, nastale med postopkom, se izkažejo posebej, ovrednotene po SRS-ju 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, ki ureja insolventne postopke.

39.28. Obveznosti za obresti od obveznosti iz financiranja in poslovanja, izkazanih v otvoritveni bilanci, se izkažejo v skladu z zakonom, ki ureja insolventne postopke.

d) Posebnosti amortiziranja in prevrednotenja

39.29. Med postopkom se amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev, naložbenih nepremičnin 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-jem 1 – *Opredmetena osnovna sredstva* in SRS-jem 2 – *Neopredmetena sredstva*.

39.30. Med postopkom se sredstva, razen izjem iz SRS-ja 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, zadruge, nepridobitne organizacije – pravne osebe zasebnega prava ter društva in invalidske organizacije, ne uporablja pa naslednjih 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 naslednje skupine kontov:
09 – Presežek obveznosti nad sredstvi
75 – Čisti odhodki za udenarjenje premoženja in drugi odhodki
78 – Čisti prihodki od udenarjenja 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-jem 12 – *Stroški materiala in storitev*, SRS-jem 13 – *Stroški dela in stroški povračil*, SRS-jem 14 – *Odhodki* in SRS-jem 15 – *Prihodki*. Pri tem je treba upoštevati dve posebnosti:

- Pozitivna razlika med vrednostjo udenarjenega 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 med postopkom je dobiček ali izguba, nastal/a v času postopka; ta izid neposredno poveča ali zmanjša v otvoritveni bilanci izkazane obveznosti do lastnikov oziroma presežek obveznosti nad sredstvi.

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, ki ureja insolventne postopke. 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 postopka.

g) Oblika bilance stanja

39.35. Organizacija sestavi bilanco stanja, ki vsebuje vsaj naslednje postavke:

Sredstva

I. Neopredmetena sredstva
1. Koncesije, patenti, licence, blagovne znamke in podobne pravice
2. Predujmi za neopredmetena sredstva

II. Opredmetena osnovna sredstva in naložbene nepremičnine
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. Pravica do uporabe sredstev v najemu

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 deleži in delnice
2. Dana posojila
3. Druge finančne naložbe

VII. Finančne naložbe, nastale v času postopka
1. Za prodajo kupljeni deleži in delnice
2. Dana posojila
3. Druge finančne naložbe

VIII. Denarna sredstva
1. Gotovina v blagajni in prejeti čeki
2. Denarna sredstva v banki

IX. Presežek obveznosti nad sredstvi

IX. 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 upravitelju postopka
   2. Obveznosti za druge stroške postopka
M. Zabilančne obveznosti do virov sredstev

Organizacija posebej razkrije vsa sredstva, ki so obremenjena s stranskimi pravicami tretjih strank.

h) Oblika izkaza poslovnega izida in udenarjenja premoženja med postopkom

39.36. Organizacija sestavi izkaz poslovnega izida in udenarjenja premoženja med postopkom. Vsebuje vsaj naslednje postavke:

A. Čisti prihodki od prodaje v času postopka

± B. Sprememba vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje

\+ C. Vrednost usredstvenih (aktiviranih) lastnih proizvodov in/ali storitev

\+ Č. Drugi poslovni prihodki

= 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

– H. Odpisi in slabitve sredstev

= I. Poslovni izid iz poslovanja organizacije

\+ J. Prihodki od udeležbe v dobičku

\+ 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 ter naložbenih nepremičnin iz otvoritvene bilance

\+ S. Drugi čisti prihodki/odhodki od udenarjenja sredstev iz otvoritvene bilance

– Š. Stroški postopka

1. Stroški nagrad 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 naslednje 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 ter naložbenih nepremičnin 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 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 maso oziroma premoženje organizacije v prisilnem prenehanju.

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, nekdanjim zaposlenim, upnikom in drugim), ter 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, 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 prodajna vrednost, po kateri je naložbe, zaloge in terjatve mogoče prodati oziroma udenariti, znižana 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), kot je določena v zakonu, ki ureja insolventne postopke.

f) Izločitveni upniki so upniki, ki imajo na podlagi izločitvene pravice pravico izločiti iz premoženja stvari, ki ne pripadajo stečajnemu dolžniku, kot je določena v zakonu, ki ureja insolventne postopke.

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 v postopku z udenarjenjem sredstev organizacije. Odvisna je od tržne vrednosti sredstev, stopnje uresničitve te vrednosti, neposrednih in posrednih stroškov postopka, časa udenarjenja ter diskontne stopnje zaradi odloga udenarjenja 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 15. novembra 2023. K njemu sta dala soglasje minister, pristojen za finance, in minister, pristojen za gospodarstvo. Uporablja se za organizacije v stečaju ali prisilnem prenehanju, za katere se postopek začne po 1. januarju 2024.

Organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 39 (2016) – *Računovodske rešitve v organizacijah v stečaju ali likvidaciji*.

ORGANI, KI SO OBLIKOVALI BESEDILO SLOVENSKIH RAČUNOVODSKIH STANDARDOV 2024

A. Komisija za slovenske računovodske standarde

Predsednik

- Dr. Marjan Odar

Člani

- Dušan Hartman
- Dr. Robert Horvat
- Mag. Saša Jerman
- Mihael Kranjc
- Mag. Andreja Mušič
- Dr. Daniel Zdolšek

B. Delovne skupine

UVOD V SRS IN OKVIR SRS

- Dr. Marjan Odar *(predsednik)*
- Dušan Hartman
- Mag. Saša Jerman

SRS 1 – Opredmetena osnovna sredstva

- Dušan Hartman *(predsednik)*
- Mag. Andreja Mušič
- Dr. Robert Horvat

SRS 2 – Neopredmetena sredstva

- Dušan Hartman *(predsednik)*
- Mag. Andreja Mušič
- Dr. Robert Horvat

SRS 3 – Finančne naložbe

- Mag. Andreja Mušič *(predsednica)*
- Dušan Hartman
- Dr. Marjan Odar

SRS 4 – Zaloge

- Dr. Robert Horvat *(predsednik)*
- Mihael Kranjc
- Dr. Daniel Zdolšek

SRS 5 – Terjatve

- Mag. Saša Jerman *(predsednica)*
- Dr. Robert Horvat
- Mag. Andreja Mušič

SRS 6 – Naložbene nepremičnine

- Mag. Andreja Mušič (predsednica)
- Dušan Hartman
- Dr. Robert Horvat

SRS 7 – Denarna sredstva

- Mihael Kranjc *(predsednik)*
- Dr. Robert Horvat
- Dr. Daniel Zdolšek

SRS 8 – Kapital

- Dr. Marjan Odar *(predsednik)*
- Mag. Saša Jerman
- Mihael Kranjc

SRS 9 – Dolgovi

- Dr. Robert Horvat *(predsednik)*
- Mag. Saša Jerman
- Mihael Kranjc

SRS 10 – Rezervacije

- Mag. Saša Jerman (predsednica)
- Dr. Robert Horvat
- Mag. Andreja Mušič

SRS 11 – Časovne razmejitve

- Dr. Robert Horvat *(predsednik)*
- Mag. Saša Jerman
- Dr. Daniel Zdolšek

SRS 12 – Stroški materiala in storitev

- Dr. Robert Horvat *(predsednik)*
- Mihael Kranjc
- Dr. Daniel Zdolšek

SRS 13 – Stroški dela in stroški povračil

- Mihael Kranjc *(predsednik)*
- Dr. Robert Horvat
- Dr. Daniel Zdolšek

SRS 14 – Odhodki

- Dr. Robert Horvat *(predsednik)*
- Mihael Kranjc
- Dr. Daniel Zdolšek

SRS 15 – Prihodki

- Dr. Robert Horvat *(predsednik)*
- Mag. Saša Jerman
- Dr. Daniel Zdolšek

SRS 16 – Ugotavljanje in merjenje poštene vrednosti

- Dr. Marjan Odar *(predsednik)*
- Dušan Hartman
- Mag. Saša Jerman

SRS 17 – Oslabitev opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev

- Dr. Marjan Odar *(predsednik)*
- Dušan Hartman
- Mag. Andreja Mušič

SRS 20 – Oblike bilance stanja za zunanje računovodsko poročanje

- Dr. Daniel Zdolšek *(predsednik)*
- Mag. Saša Jerman
- Dr. Marjan Odar

SRS 21 – Oblike izkaza poslovnega izida za zunanje računovodsko poročanje

- Dr. Daniel Zdolšek *(predsednik)*
- Mag. Saša Jerman
- Dr. Marjan Odar

SRS 22 – Oblike izkaza denarnih tokov za zunanje računovodsko poročanje

- Dr. Daniel Zdolšek *(predsednik)*
- Mag. Saša Jerman
- Dr. Robert Horvat

SRS 23 – Oblike izkaza gibanja kapitala za zunanje računovodsko poročanje

- Dr. Daniel Zdolšek *(predsednik)*
- Dr. Marjan Odar
- Dr. Robert Horvat

SRS 30 – Računovodske rešitve pri samostojnih podjetnikih posameznikih

- Mihael Kranjc *(predsednik)*
- Mag. Andreja Mušič
- Dr. Daniel Zdolšek

SRS 31 – Računovodske rešitve v zadrugah

- Mihael Kranjc *(predsednik)*
- Dr. Marjan Odar
- Dr. Daniel Zdolšek

SRS 32 – Računovodske rešitve za izvajalce gospodarskih javnih služb

- Mihael Kranjc *(predsednik)*
- Mag. Andreja Mušič
- Dr. Daniel Zdolšek

SRS 33 – Računovodske rešitve v društvih in invalidskih organizacijah

- Mihael Kranjc *(predsednik)*
- Dr. Marjan Odar
- Dr. Daniel Zdolšek

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

- Dr. Marjan Odar *(predsednik)*
- Mihael Kranjc
- Mag. Andreja Mušič

SRS 35 – Računovodske rešitve v socialnih podjetjih

- Dr. Marjan Odar *(predsednik)*
- Mag. Saša Jerman
- Dr. Daniel Zdolšek

SRS 39 – Računovodske rešitve v organizacijah v stečaju ali prisilnem prenehanju

- Mag. Saša Jerman *(predsednica)*
- Mihael Kranjc
- Dr. Marjan Odar

Kolofon

Naslov: Slovenski računovodski standardi (2024)

Avtorji: Dr. Marjan Odar, Dušan Hartman, Dr. Robert Horvat, Mag. Saša Jerman, Mihael Kranjc, Mag. Andreja Mušič, Dr. Daniel Zdolšek

Podatke o izdaji ali natisu: 1. izdaja 2024

Kraj in založba: Ljubljana, Slovenski inštitut za revizijo

Leto izida: 2024

Avtorske pravice: Slovenski inštitut za revizijo

Maloprodajna cena publikacije: 0 EUR

Kataložni zapis o publikaciji (CIP) pripravili v Narodni in univerzitetni knjižnici v Ljubljani

COBISS.SI-ID 187972099

ISBN 978-961-6495-68-4 (PDF)