

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

A. Uvod

1. Namen slovenskih računovodskih standardov

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

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

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

Ker je pri finančnem in stroškovnem računovodstvu osrednji del namenjen knjigovodenju, finančno in stroškovno računovodstvo praviloma spremljata 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 sestava, ki vplivajo na dejavnosti poslovodstva, potrebne za uresničevanje strategije organizacije ter doseganje taktičnih in izvajalnih ciljev, da bi se povečala vrednost organizacije. Zato poslovodno računovodstvo kot poslovodni informacijski sistem zajema denarno in v naravnih merskih enotah izražene podatke o dejavnostih organizacije, proizvodnih enotah, proizvodih, storitvah, kupcih, procesih, zaposlenih, tehnologiji, dobaviteljih in tekmečih. Domača teoretska zamisel računovodenja je predstavljena v kodeksu računovodskih načel. Ta je bil prvič oblikovan in sprejet leta 1972, v zadnji dopolnjeni obliki pa ga je sprejel Strokovni svet Inštituta 22. marca 1995. Tudi sedanji SRS-ji izhajajo iz tega splošnega domačega teoretskega okvira. Računovodska načela obravnavajo pojmovanje računovodenja, obdelujejo njegove temeljne značilnosti ter so podlaga za računovodske usmeritve v zvezi z vsebino in merjenjem gospodarskih kategorij ter njihovim računovodskim izkazovanjem in pojasnjevanjem, računovodski standardi pa podrobneje

obdelujejo računovodska načela glede metod zajemanja in obdelovanja računovodskih podatkov ter oblikovanja in predstavljanja računovodskih informacij. Kodeks računovodskih načel kasneje ni bil več prenovljen ali dopolnjen, saj morajo SRS-ji temeljiti na zahtevah direktiv Evropske unije. Z zakonom predpisani računovodski izkazi so le končni rezultat knjigovodenja. SRS-ji podrobno obravnavajo tiste postopke, ki vplivajo na predpisane računovodske izkaze za zunanje potrebe, ne navajajo pa podrobnosti drugih računovodskih obračunov in računovodskih predračunov za zunanje potrebe ter še manj podrobnosti računovodskih obračunov in računovodskih predračunov za notranje potrebe. Prav tako ne obravnavajo vprašanj, povezanih z obdavčevanjem. Predpisi o obdavčevanju lahko v marsičem dopolnjujejo zahteve, ki jih postavljajo strokovni standardi, vendar vplivajo le na način sestavljanja davčnih obračunov ali napovedi, ne pa na rešitve v računovodskih standardih.

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

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

2. Ureditev Slovenskih računovodskih standardov

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

- SRS 1 –Opredmetena osnovna sredstva
- SRS 2 –Neopredmetena sredstva
- SRS 3 –Finančne naložbe
- SRS 4 –Zaloge
- SRS 5 –Terjatve
- SRS 6 –Naložbene nepremičnine
- SRS 7 –Denarna sredstva
- SRS 8 –Kapital
- SRS 9 –Dolgovi
- SRS 10 –Rezervacije
- SRS 11 –Časovne razmejitve
- SRS 12 –Stroški materiala in storitev
- SRS 13 –Stroški dela in stroški povračil
- SRS 14 –Odhodki
- SRS 15 –Prihodki
- SRS 16 –Ugotavljanje in merjenje poštene vrednosti
- SRS 17 –Oslabitev opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev
- SRS 20 –Oblike bilance stanja za zunanje poslovno poročanje
- SRS 21 –Oblike izkaza poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje
- SRS 22 –Oblike izkaza denarnih tokov za zunanje poslovno poročanje

- SRS 23 –Oblike izkaza gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje
- SRS 30 –Računovodske rešitve pri samostojnih podjetnikih posameznikih
- SRS 31 –Računovodske rešitve v zadrukah
- SRS 32 –Računovodske rešitve za izvajalce gospodarskih javnih služb
- SRS 33 –Računovodske rešitve v društvih in invalidskih organizacijah
- SRS 34 –Računovodske rešitve v nepridobitnih organizacijah – pravnih osebah zasebnega prava
- SRS 35 –Računovodske rešitve v socialnih podjetjih
- SRS 39 –Računovodske rešitve v organizacijah v stečaju ali likvidaciji

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

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

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

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

3. Postopek sestavljanja Slovenskih računovodskih standardov

Komisija za SRS-je deluje pri Inštitutu in ima poleg stalnega predsednika, ki ga posebej imenuje Strokovni svet Inštituta, še šest članov. V sedemčlanski komisiji sta praviloma najmanj dva člana iz vrst univerzitetnih profesorjev računovodstva in revizije, dva iz vrst pooblaščenih revizorjev ter dva iz vrst preizkušenih računovodij. Za sestavitev posameznega SRS-ja imenuje Komisija za SRS-je delovno skupino, ki šteje predsednika in dva člana, in sicer praviloma enega iz vrst univerzitetnih profesorjev računovodstva in revizije, enega iz vrst pooblaščenih revizorjev ter enega iz vrst preizkušenih računovodij. Če posamezen SRS pomembno posega tudi v druge stroke, se v delovno skupino vključi predstavnik iz vrst preizkušenih poslovnih finančnikov, preizkušenih davčnikov, preizkušenih notranjih revizorjev, preizkušenih ocenjevalcev vrednosti podjetij in sredstev ali preizkušeni revizor informacijskih sistemov. Poleg tovrstnih strokovnjakov, ki so registrirani pri Inštitutu, se lahko k sestavljanju posameznega SRS-ja pritegnejo tudi drugi zunanji strokovnjaki. Delovna skupina v določenem roku pripravi osnutek SRS-jev in ga preda Komisiji za SRS-je; če se z njim strinjata najmanj dve tretjini članov Komisije za SRS-je, ga obravnava Strokovni svet Inštituta. Če se z njim strinjata najmanj dve tretjini članov Strokovnega sveta, se objavi

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

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

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

4. Ustroj posameznega Slovenskega računovodskega standarda

Vsak SRS ima več poglavij.

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

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

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

Pri vseh SRS-jih je besedilo od začetka poglavja B do konca poglavja D razčlenjeno z zaporedno oštevilčenimi členi. Pred vsako številko člena je zapisana številka zadevnega standarda; ločeni sta s piko (na primer SRS 1.3. pomeni 3. člen SRS 1). Ker se SRS-ji po potrebi spreminjajo, je treba za njihovo oznako in številko zadevnega standarda v oklepaju pripisati leto začetka veljavnosti (na primer SRS 1 (2016); to pomeni SRS 1 z veljavnostjo od leta 2016).

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

5. Pravila skrbnega računovodenja

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

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

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

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

B. Okvir Slovenskih računovodskih standardov

1. Temeljne računovodske predpostavke in kakovostne značilnosti računovodenja

Računovodenje je treba zasnovati tako, da sestavljanje računovodskih obračunov in računovodskih predračunov, s tem pa tudi računovodskih izkazov, ne povzroča večjih težav. Z računovodskimi izkazi razumemo bilanco stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz denarnih tokov in izkaz gibanja kapitala. Za njihovo sestavljanje in predstavljanje je odgovorno poslovodstvo.

Pri zunanjem računovodskem poročanju se zahtevata resničnost in poštenost predstavljanja; prav to pa se seveda pričakuje tudi od notranjega računovodskega poročanja. Zato je smiselno računovodske predpostavke pri sestavljanju računovodskih izkazov posplošiti na celotno računovodenje.

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

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

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

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

Druga kakovostna značilnost, to je ustreznost, pomeni, ne samo da imajo postavke v računovodskih izkazih zaželeno, 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 –takrat, ko lahko njihova opustitev, –ali napačna navedba ali zmanjšana razumljivost vplivale na poslovne odločitve uporabnikov, zasnovane na računovodskih izkazih.

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

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

2. Pripoznavanje gospodarskih kategorij v računovodskih izkazih in računovodskih razvidih

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

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

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

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 pridobile 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 temelju so-povezana s pravnimi pravicami, tudi z lastninskimi pravicami organizacije. 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 posvetiti pozornost zlasti gospodarski stvarnosti, in ne zgolj pravni obliki. Pri najemih sta na primer bistvo in gospodarska stvarnost, da najemnik pridobiva gospodarske koristi iz obvladuje pravice do uporabe v najem vzetega sredstva, in to v zameno za obveznost plačila za to pravico.

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

~~Dolgovi so sedanje obveznosti organizacije, razen iz lastniškega financiranja, njihova poravnava pa bo po pričakovanju zmanjšala sredstva, iz katerih pritekajo gospodarske koristi. 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 opraviлом storitev;
- č) z zamenjavo obveznosti za drugo ali s spremembo obveznosti v kapital;
- d) s tem, da se upnik odpove svoji pravici ali jo izgubi.

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

Kapital, to je lastniški kapital, kot je navadno imenovan pri poslovnem financiranju, je ostanek sredstev po odštetju vseh delgov-obveznosti. Formalno je v gospodarskih družbah razčlenjen na osnovni kapital, ki se v delniški družbi izkazuje po najmanjši emisijski vrednosti delnic. Dopolnjujejo ga vplačani presežek kapitala prek najmanjše emisijske vrednosti delnic, ki so ga prav tako prispevali lastniki organizacije, preneseni in čisti dobiček poslovnega leta, ki lahko zajema tudi namensko opredeljene dele kot rezerve in dele, ki še niso bili izplačani lastnikom, revalorizacijske rezerve ter rezerve, nastale zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti. Zmanjšujejo ga prenesene izgube in izgube poslovnega leta ter pridobljeni lastne delnice oziroma lastni poslovni deleži. Znesek, v katerem je kapital izkazan v bilanci stanja, je odvisen od merjenja sredstev in delgov-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 delgov-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 povečanj sredstev (na primer denarja ali terjatev zaradi prodaje blaga in proizvodov, pa tudi zaradi prevrednotenja nekaterih vrst sredstev na njihovo višjo pošteno vrednost) ali zmanjšanj ~~dolgov-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 zmanjšanj sredstev (na primer s prodajo zalog, pa tudi zaradi prevrednotenja nekaterih vrst sredstev na njihovo nižjo pošteno ali drugo merodajno vrednost) ali povečanj ~~dolgov-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 ~~dolgov-obveznosti~~ in odštetju vseh izplačil kapitala lastnikom oziroma po prištetju vseh novih vplačil v kapital v obračunskem obdobju večji od denarno izražene zneska sredstev po odbitku ~~dolgov-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 ravnijo, potrebno za ohranjanje kapitala, ki je obstajal na začetku obračunskega obdobja ali ob njegovem začetnem povečanju, je celotni vseobsegajoči donos, ki ga sestavljajo čisti dobiček in spremembe učinkov prevrednotenja. V bilanci stanja in pred tem tudi v računovodskih razvidih se sredstvo pripozna, če je verjetno, da bodo v prihodnosti zaradi njega pritekale gospodarske koristi in če ima ceno ali vrednost, ki jo je mogoče zanesljivo izmeriti. Če je stopnja gotovosti, da bodo po koncu obravnavanega obračunskega obdobja v zvezi s kako postavko sredstev pritekale gospodarske koristi, nezadostna, te postavke ni več mogoče šteti kot sredstvo, temveč jo je treba odpraviti in priznati odhodek.

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

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

V izkazu poslovnega izida in pred tem tudi v računovodskih razvidih se odhodki pripoznajo, če je zmanjšanje prihodnjih gospodarskih koristi, ki je povezano z zmanjšanjem posameznega sredstva ali s povečanjem posameznega ~~dolgaobveznosti~~, 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 ~~ed-v zvezi s kakoe postavkoe sredstev, ki bi sicer lahko bila sredstvo, ni pričakovati gospodarskih koristi ali pa če z njo povezane prihodnje gospodarskeniso več izpolnjena sodila koristi ne ustrezajo (več) sodilom za pripoznanje sredstva.~~ Odhodki se pripoznajo tudi, ko nastane ~~dolgoobveznost~~, ne da bi bilo mogoče hkrati povečati kako sredstvo, na primer, ko nastane dolg ali rezervacija.

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

3. Merjenje gospodarskih kategorij v računovodskih izkazih in računovodskih razvidih

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

Knjigovodska vrednost kategorije je vrednost, izkazana v računovodskih razvidih in tudi v računovodskih izkazih. Opredeljena je lahko na različne načine; če so na ločenih kontih popravkov vrednosti ali na kontih prikazani pribitki oziroma odbitki od vrednosti na temeljnem kontu, pa se šteje kot seštevek oziroma pobotana vrednost obravnavane gospodarske kategorije na vseh kontih. Takšna je na primer *neodpisana vrednost* kekega 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 oslavitve, pri finančnih sredstvih in finančnih dolgovih pa *odplačna vrednost*, to je začetna pripoznana vrednost, zmanjšana za odplačilo glavnice, povečana oziroma zmanjšana (po metodi efektivnih obresti) za nabrano odplačilo razlike med začetnim in v plačilo zapadlim zneskom ter zmanjšana zaradi oslavitve ali neudenarljivosti.

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

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

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

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

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

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

Sedanja vrednost je diskontirana (razobrestena) vrednost presežkov prihodnjih prejemkov nad izdatki oziroma diskontirana vrednost prihodnjih čistih prejemkov, ustvarjenih po pričakovanju z določenimi sredstvi ali določenim sredstvom pri običajnem poslovanju organizacije. Takšna je tudi *vrednost pri uporabi*, ki je sedanja vrednost ocenjenih presežkov prihodnjih prejemkov nad izdatki, za katere se pričakuje, da se bodo pojavili pri nadaljnji uporabi sredstva in iz njegove odtujitve konec njegove dobe koristnosti. Vrednosti pri uporabi pogosto ni mogoče ugotoviti za vsako posamezno sredstvo, temveč le za denar ustvarjajočo enoto, to je najmanjšo določljivo skupino sredstev, katerih uporaba je vir denarnih prejemkov, v glavnem neodvisnih od denarnih prejemkov iz drugih sredstev ali skupin sredstev. Če je z *nadomestljivo vrednostjo* mišljena vrednost pri uporabi, spada tudi ta v okvir sedanje vrednosti.

Pri **dolgovih-obveznostih** je mogoče razlikovati te vrednosti:

Izvirna vrednost je znesek, prejet v zameno za nastanek obveznosti, v nekaterih primerih (na primer pri davkih iz dobička) pa znesek denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, ki jih bo organizacija po pričakovanjih morala plačati za poravnavanje **dolgov 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, zmanjšana za odplačilo glavnice, povečana oziroma zmanjšana (po metodi efektivnih obresti) za nabrano odplačilo razlike med začetnim in v plačilo zapadlim zneskom.

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

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

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

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

Predstavitvena valuta v kateri so predstavljeni računovodski izkazi sestavljeni po SRS 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, izražene 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 sprememb cen.

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

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

- a) povečanja knjigovodske vrednosti zaradi revaloriziranja ali vrednotenja sredstev po pošteni vrednosti; ali
- b) zmanjšanja knjigovodske vrednosti na pošteno vrednost.

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

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

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

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

rezerve oziroma rezerve, nastale zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti, ki omogočajo njeno poravnavo.

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

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

Sprememba računovodskih ocen je prilagoditev knjigovodske vrednosti sredstev oziroma obveznosti kot posledica ocene sedanjega stanja sredstev in obveznosti do virov sredstev ter predvidenih bodočih koristi iz sredstev in obveznosti. Temelji na novih informacijah ali novih dogodkih, zato se ne šteje za popravke napak niti spremembo računovodskih usmeritev. Ocenjevanje zajema sodbe, ki so zasnovane na najnovejših informacijah, na primer glede potrebnega znižanja vrednosti terjatev in zalog, glede poštene vrednosti finančnih sredstev in finančnih obveznosti, glede dobe koristnosti amortizirljivih sredstev in vzorca pojavljanja gospodarskih koristi iz teh sredstev, glede jamstvenih obvez in tako naprej. Učinek spremembe računovodske ocene se uporabi za naprej in vpliva le na obdobje, v katerem je bila računovodska ocena spremenjena, in na kasnejša obdobja. Vpliva torej na tekoči poslovni izid ali pa na poslovni izid tako v tekočem obdobju 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 tako usmeritev, ki zagotavlja računovodske informacije, ki so za uporabnike le-teh kakovostne ter zagotavlja resnično in pošteno predstavitev. Pri sprejetju usmeritve organizacija upošteva najprej posamezne računovodske standarde, ki obravnavajo podobna vprašanja, in okvir k računovodskim standardom ter nato najaktualnejša določila drugih pripravljavcev računovodskih standardov, ki predstavljajo informacijo o strokovnih dosežkih (na primer določbe v Mednarodnih standardih računovodskega poročanja).

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

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 določili, ki jih vsebujejo računovodski standardi. V takem primeru organizacija uporabi računovodske usmeritve za nazaj, razen če računovodski standardi določajo drugače. Pri prerazvrstitvi po velikosti v nižji velikostni

razred, organizacija lahko uskladi računovodske usmeritve z določili, ki jih vsebujejo računovodski standardi.

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

6. Poslovne kombinacije (združitve)

Poslovna kombinacija (združitev) je transakcija ali drug poslovni dogodek, v katerem prevzemnik pridobi obvladovanje enega ali več podjetij. Za podjetje 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 podjetju gre lahko za pravno osebo ali pa tudi ne.

Prevzemnik obvladuje podjetje, če je izpostavljen spremenljivemu donosu iz podjetja ali ima iz svoje udeležbe v tem podjetju pravice do spremenljivega donosa ter lahko s svojim vplivom, ki ga ima na podjetje, vpliva na donos. Prevzemnik vpliva na podjetje, če lahko na podlagi obstoječih pravic trenutno usmerja pomembne dejavnosti podjetja, tj. dejavnosti, ki bistveno vplivajo na donos tega podjetja. Vpliv na podjetje 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 podjetja na več načinov, na primer:

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

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

- a) določitev prevzemnika;
- b) določitev datuma prevzema;
- c) pripoznanje in izmeritev opredeljenih pridobljenih sredstev, prevzetih obveznosti in neobvladujočega deleža v prevzetem podjetju;
- č) pripoznanje in izmeritev dobrega imena ali dobička pri izpogajanem nakupu.

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

Prevzemnik pripozna dobro ime na datum prevzema kot presežek (a) nad (b):

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

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

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

Če je bilo začetno obračunavanje poslovne kombinacije ob koncu poročevalnega obdobja, v katerem je prišlo do kombinacije, nepopolno, prevzemnik v svojih računovodskih izkazih prikaže začasne zneske za postavke, za katere je obračunavanje nepopolno. V obdobju merjenja prevzemnik za nazaj prilagodi začasne zneske, pripoznane na datum prevzema, na podlagi novih informacij o dejstvih in okoliščinah, ki so obstajali na datum prevzema, in bi, če bi bili poznani, vplivali na izmeritev zneskov, pripoznanih na ta datum. V obdobju merjenja prevzemnik pripozna tudi dodatna sredstva ali obveznosti, če pridobi nove informacije o dejstvih in okoliščinah, ki so obstajali na datum prevzema, in bi, če bi bili

poznani, vplivali na izmeritev zneskov, pripoznanih na ta datum. Obdobje merjenja se konča takoj, ko prevzemnik prejme informacije, ki jih je iskal o dejstvih in okoliščinah, ki so obstajali na datum prevzema, ali izve, da ni mogoče dobiti več informacij. Končna izmeritev se opravi najkasneje v letu dni po datumu prevzema.

Prevzemnik in prevzeti podjem sta lahko že pred začetkom pogajanj za poslovno kombinacijo imela razmerje ali drug dogovor ali pa sta med pogajanja sklenila dogovor, ki je ločen od poslovne kombinacije. V obeh primerih mora prevzemnik opredeliti vse zneske, ki niso del tistih, ki sta jih prevzemnik in prevzeti podjem (ali njegovi nekdanji lastniki) izmenjala(i) v poslovni kombinaciji, to je zneske, ki niso del zamenjav za prevzeti podjem. Prevzemnik pripozna kot del pogojev za uporabo prevzemne metode samo nadomestilo za prevzeti podjem ter pridobljena sredstva in prevzete obveznosti. Ločene transakcije je treba obračunati v skladu z ustreznimi SRS-ji. Transakcija, ki jo sklene prevzemnik ali je sklenjena v njegovem imenu predvsem v korist prevzemnika ali združene organizacije, in ne predvsem v korist prevzetega podjetja (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 podjetjem;
- b) transakcija, ki nagraduje zaposlene ali nekdanje lastnike prevzetega podjetja za storitve v prihodnosti;
- c) transakcija, ki je povračilo plačila stroškov prevzemnika v zvezi s prevzemom, dano prevzetemu podjetju ali njegovim nekdanjim lastnikom.

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

Organizacije, ki izpolnjujejo pogoje za mikro družbe, lahko poslovno kombinacijo obračunajo tudi po metodi knjigovodskih vrednosti sredstev in obveznosti prevzetega podjetja. Pri poslovni kombinaciji, obračunani po knjigovodskih vrednostih sredstev in obveznosti prevzetega podjetja, prevzemna organizacija na dan prevzema pripozna vsa pridobljena opredeljiva sredstva po njihovih knjigovodskih vrednostih. Razlika se obračuna enako kot pri prevzemni metodi, kar pomeni, da prevzemnik pripozna dobro ime na datum prevzema kot presežek (a) nad (b):

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

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

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

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

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

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

Začasne razlike so lahko:

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

ko se knjigovodska vrednost sredstva povrne ali knjigovodska vrednost obveznosti poravna.

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

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

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

Organizacija obračuna davčne posledice poslov in drugih poslovnih dogodkov na enak način, kot obračuna same posle in druge poslovne dogodke. Tako se vse odložene terjatve in odložene obveznosti za davek, povezane s posli in drugimi poslovnimi dogodki, pripoznanimi v izkazu poslovnega izida, tudi pripoznajo v izkazu poslovnega izida kot odhodek za davek oziroma kot prihodek od davka. Vse odložene terjatve in odložene obveznosti za davek, povezane s posli in drugimi dogodki, pripoznanimi neposredno v kapitalu, se tudi pripoznajo neposredno v kapitalu (na primer odložene obveznosti za davek, 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 tej 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.

a)-

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

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

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

Če skladno z davčnimi predpisi prevrednotenje ~~ali~~ (revalorizacija) sredstva na njegovo pošteno vrednost ne vpliva na obdavčljivi dobiček v obdobju prevrednotenja in se zaradi tega davčna ~~osnovo-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 ~~ali~~ (revaloriziranega) sredstva in njegovo davčno ~~osnovo-vrednostjo~~ je zato začasna razlika in povzroči odloženo obveznost za davek ali pri prevrednotenju pod vrednost sredstva, po kateri je bilo sredstvo začetno pripoznano, terjatev za davek. To je res, celo če:

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

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

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

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

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

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

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

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

Če ni dovolj obdavčljivih začnih 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 katerimi 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 odloženo terjatev za davek za vse odbitne začasne razlike, ki izhajajo iz finančnih naložb v odvisne organizacije, podružnice in pridružene organizacije ter deleže v skupnih dogovorih, če je verjetno, da:

- a) bodo začasne razlike odpravljene v predvidljivi prihodnosti;
- b) bo na razpolago obdavčljivi dobiček, tako da bo mogoče izrabiti začasne razlike.

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

Sodila za pripoznavanje odloženih terjatev za davek, ki izhajajo iz prenosa neizrabljenih davčnih izgub in davčnih dobropisov v naslednje obdobje, so ista kot sodila za pripoznavanje odloženih terjatev za davek, ki nastajajo iz odbitnih začnih razlik. Toda

obstoj neizrabljenih davčnih izgub je močan dokaz, da prihodnjega obdavčljivega dobička morda ne bo na razpolago. Zato organizacija, ki je imela pred kratkim izgubo, pripozna odloženo terjatev za davek, ki se pojavi iz neizrabljenih davčnih izgub ali davčnih dobropisov, le toliko, kolikor ji zadostujejo obdavčljive začasne razlike, ali če obstajajo prepričljivi dokazi, da bo na razpolago dovolj obdavčljivega dobička za kritje neizrabljenih davčnih izgub ali neizrabljenih davčnih dobropisov. V takšnih okoliščinah se zahteva razkritje zneska odložene terjatve za davek in narave dokaza, ki podpira takšno pripoznanje.

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

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

V primeru ponavljajočih davčnih izgub v preteklih obdobjih praviloma velja domneva, da bodočih obdavčljivih dobičkov, v breme katerih bi bilo mogoče izrabiti odbitne razlike za neizrabljene davčne izgube in davčne dobropise ne bo. Če pa je prenesena davčna izguba posledica enkratnih izgub, in organizacija že izkazuje obdavčljivi dobiček, ter hkrati načrtuje obdavčljive dobičke v prihodnosti, primerja znesek načrtovanih obdavčljivih dobičkov po pokritju ostalih začnih razlik v obdobju, ki ni daljši od 5 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) znižanja in povečanja obdavčljivega dobička iz naslova novih bodočih začnih razlik v posameznem letu,
- c) povečanja in znižanja obdavčljivega dobička v posameznem letu zaradi odprave obdavčljivih in odbitnih začnih razlik, ter
- č) uporabo preostanka obdavčljivega dobička za pokrivanje neizrabljenih davčnih dobropisov in neizrabljene davčne izgube iz preteklih let.

Organizacija ne pripozna odloženih davkov za neizrabljene davčne izgube in davčne dobropise, ki presegajo zneske v načrtu bodočih obdavčljivih dobičkov.

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 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 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 obdobj;

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 dobičkom;

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

nadaljnjo uporabo. Skupina za odtujitev predstavlja skupino sredstev, ki bodo odtujene 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 na nekratkoročna sredstva za prodajo, če so izpolnjeni naslednji pogoji:

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

Sredstvo se preneha amortizirati, ko je opredeljeno kot nekratkoročno sredstvo za prodajo ali uvrščeno v skupino za odtujitev za prodajo ali ko se odpravi pripoznanje, odvisno od tega, kaj se zgodi prej. Takšno nekratkoročno sredstvo ali skupina za odtujitev za prodajo se izmeri po knjigovodski vrednosti ali poštteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, in sicer po tisti, ki je manjša. Neposredno pred začetnim razvrščanjem sredstva ali skupine za odtujitev za prodajo, je treba knjigovodsko vrednost sredstva (ali vseh sredstev in obveznosti v skupini) meriti v skladu z veljavnimi SRS. Organizacija mora pripoznati izgubo zaradi oslabitve iz naslova začetnih ali naknadnih popravkov vrednosti sredstva (ali skupine za odtujitev) do poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje. Organizacija mora pripoznati dobiček v primeru naknadnega povečanja poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, ki pa ne sme presegati nabrane izgube zaradi oslabitve, pripoznane bodisi po prejšnjem stavku ali predhodno v skladu s SRS 17.

Če je organizacija razvrstila sredstvo (ali skupino za odtujitev) med sredstva za prodajo, vendar pogoji iz te točke Okvira SRS 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) knjigovodska vrednost pred razvrstitvijo sredstva (ali skupine za odtujitev) med sredstva za prodajo, prilagojena za morebitno amortizacijo ali prevrednotenje, ki bi bila pripoznana v primeru, da sredstvo (ali skupina za odtujitev) ne bi bilo razvrščeno med sredstva za prodajo, ali
- b) nadomestljiva vrednost 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 nadaljnega poslovanja v obdobju, v katerem niso več izpolnjena merila iz te točke. Računovodske izkaze za obdobja od razvrstitve med sredstva za prodajo je treba ustrezno spremeniti.

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 z namenom ponovne prodaje.

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

98. Skupni dogovori

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

Skupni dogovor je lahko

- a) skupna dejavnost ali
- b) skupni podvig.

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

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

- a) sredstva, vključno z deležem katerih koli sredstev v skupni lasti;
- b) obveznosti, vključno z deležem katerih koli obveznosti, ki jih prevzame z drugimi soizvajalci;
- c) prihodke iz prodaje deleža proizvodov iz skupne dejavnosti;
- č) delež prihodkov iz prodaje proizvodov skupne dejavnosti;
- d) odhodke, vključno z deležem katerih koli odhodkov, ki jih deli z drugimi.

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

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

podvižniki določa skupno obvladovanje celotnega gospodarskega delovanja takšne organizacije.

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

109. Skupina organizacij

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

Skupino sestavljajo:

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

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

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

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

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

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

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

110. Opisovanje skladnosti s Slovenskimi računovodskimi standardi v računovodskih izkazih

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

124. Prehodne določbe

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

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

- v vseh tistih primerih, ko do začetka uporabe SRS 2016 ni prenesla dela presežka iz prevrednotenja iz naslova razlike med amortizacijo prevrednotene nabavne vrednosti opreme in njene izvirne nabavne vrednosti, to razliko prenese iz presežka iz prevrednotenja v preneseni poslovni izid;
- preračuna opremo, za katero je uporabljala model prevrednotenja, na njeno izvirno nabavno vrednost in odpravi pripadajoči presežek iz prevrednotenja, za razliko pa odpravi popravek vrednosti te opreme;
- opravi enake preračune, kot je navedeno v prejšnjih dveh alinejah za opremo, če z začetkom uporabe SRS 2016 spremeni računovodsko usmeritev za opredmetena osnovna sredstva, ki so bila vrednotena po modelu prevrednotenja na model nabavne vrednosti;
- preračuna neopredmetena sredstva, za katera je uporabljala model prevrednotenja, na njihovo izvirno nabavno vrednost na enak način, kot je navedeno v prvih dveh alinejah za opremo;
- preračuna finančne naložbe v odvisne organizacije, pridružene organizacije in skupne podvige, izmerjene po pošteni vrednosti, in ki se po SRS 3 – Finančne naložbe (2016) merijo in obračunavajo le po nabavni vrednosti, na njihovo izvirno nabavno vrednost. Za znesek preračuna organizacija istočasno odpravi presežek iz prevrednotenja teh finančnih naložb;
- ugotovi po vseh predhodno opravljenih uskladitvah, navedenih v tej točki Uvoda v SRS 2016 preostali znesek presežka iz prevrednotenja, ki se nanaša na opredmetena osnovna sredstva. Za tako ugotovljeni znesek organizacija zmanjša presežek iz prevrednotenja in pripozna revalorizacijske rezerve;
- preimenuje v rezerve, nastale zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti, znesek, ki po vseh opravljenih uskladitvah ostane na presežku iz prevrednotenja.

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

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

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

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

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

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

123. Datuma sprejetja in začetka uporabe

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

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

OBRAZLOŽITEV SPREMEMB – UVOD v SRS

V 1. točki B. Okvir Slovenskih računovodskih standardov je v 7. odstavku, ki opredeljuje drugo kakovostno značilnost računovodskih izkazov, dopolnjena opredelitev pomembnosti in na ta način tudi usklajena z opredelitvijo v MRS oziroma MSRP.

V 2. točki B. Okvira Slovenskih računovodskih standardov so sledeče spremembe in dopolnitve.

- Pojem »dolg« je nadomeščen s pojmom »obveznost« v vseh primerih, kjer besedilo opredeljuje obveznosti v bilanci stanja in ne zgolj dolgove. Pojem obveznost namreč opredeljuje katerokoli računovodsko kategorijo v bilanci stanja, ki izhaja iz sedanjih obvez organizacije. Obveznosti zato vključujejo več računovodskih kategorij, in sicer dolgove, ki so urejeni v SRS 9, rezervacije, ki so urejene v SRS 10, v širšem pomenu pa tudi pasivne časovne razmejitve, ki so urejene v SRS 11. S to spremembo je pojem »obveznost« usklajen s pojmom obveznost v Konceptualnem okviru k MSRP. Deveti odstavek 54. člena ZGD-1 namreč določa, da morajo Slovenski računovodski standardi povzemati vsebino Direktive 2013/34/EU in v zasnovi ne smejo biti v nasprotju z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja. Mednarodni odbor za računovodske standarde (IASB) je v letu 2018 spremenil opredelitev pojma »obveznost« v Konceptualnem okviru k MSRP, temu pa sledijo tudi spremembe v 2. točki B. Okvira. Obveznost je namreč računovodska kategorija, ki se pripozna v poslovnih knjigah na temelju sedanjih obvez organizacije, ki so lahko pravne (pogodbene in regulatorne) ali posredne, zato je obveznost definirana kot **sedanja obveza organizacije, na podlagi preteklih dogodkov, za prenos sredstev (gospodarskih virov) organizacije** (angl. V Konceptualnem okviru k MSRP: *A liability is a present obligation of the entity to transfer an economic resource as a result of past events*). Obveza je tisto, kar se po določenih predpisih, pogodbenih razmerjih, normah, itd. mora storiti, opraviti in organizacija nima praktičnih možnosti, da se ji izogne. Na temelju sedanjih obvez se pripoznajo dolgovi, če gre za izpolnitveno obvezo organizacije za poravnavo dolga, torej obvez, ki jih je treba izpolniti oziroma poravnati upnikom, zlasti v denarju (npr. kot obveznosti do dobaviteljev, do zaposlenih, do posojilodajalcev, itd.). Primerjalno se na temelju sedanjih obvez pripoznajo rezervacije za bodoče izdatke, katerih čas poravnave in znesek je negotov, če je obstoj obveze bolj verjeten kot ne. Zato tudi pripoznana rezervacija ustreza sodilom za pripoznanje obveznosti v poslovnih knjigah. Na temelju sedanjih obvez pa se obveznosti (niti dolgovi, niti rezervacije) ne pripoznajo, če je manj verjetno kot ne, da sedanja obveza obstaja. Ker je dolg le ena od vrst obveznosti, je v 2.B. točki Okvira pojem »dolg« nadomeščen s pojmom »obveznost« za vsebinsko opredelitev računovodskih kategorij na temelju sedanjih obvez, in uporabljen pojem »obveza« za opredelitev pogodbenih, pravnih ali posrednih obvez organizacije do tretjih strank.
- S ciljem, da so SRS v zasnovi skladni z MSRP je bil tudi pojem »sredstvo« v Uvodu in v posamičnih SRS usklajen z aktualno opredelitvijo sredstva v Konceptualnem okviru k MSRP. Mednarodni odbor za računovodske standarde (IASB) je namreč v letu 2018 spremenil tudi opredelitev pojma »sredstvo« v Konceptualnem okviru k MSRP. Ta od 2018 opredeljuje »sredstvo« **kot pravice** (iz sredstva), ki jih na podlagi preteklih poslovnih dogodkov kontrolira organizacija in, ki organizaciji omogočajo doseganje gospodarskih koristi (v angl. Izvirniku: *An asset is a present economic resource controlled by the entity as a result of past events; An economic resource is a right that has the potential to produce economic benefits* (Konceptualni okvir, točke 4.3. do 4.25)). Spremenjena opredelitev pojma »sredstvo« v Konceptualnem okviru k MSRP je opustila pogoj »pričakovanih« gospodarskih koristi iz razlogov, ker opustitev pojma

»pričakovane« gospodarske koristi bolj jasno določa, da za pripoznanje sredstva ni odločilen prag verjetnosti pritekanja gospodarskih koristi. Verjetnost pritoka gospodarskih koristi je zato lahko tudi majhna. Za pripoznanje sredstva je odločilno, da sredstvo obstaja na podlagi preteklih poslovnih dogodkov in ga organizacija obvladuje. Verjetnost pritoka in znesek bodočih gospodarskih koristi namreč vpliva na začetno merjenje sredstev, ne pa na sam obstoj sredstva.

- Ker je obvladovanje sredstva odločilno za pripoznanje sredstva, je v 2. B. točki dodana tudi opredelitev dejavnikov obvladovanja.

V 3. točki B. Okvir Slovenskih računovodskih standardov je dodan nov odstavek, ki jasno določa, da je predstavitevna valuta v kateri so predstavljeni računovodski izkazi evro. Z zakonom o uvedbi evra (ZUE), Ur. L. RS, št. 114/06, je Slovenija uvedla evro kot svojo valuto. Zakon o uvedbi evra med drugim določa, da se z dnem uvedbe eura šteje, da se tolarski zneski, navedeni v predpisih, sodnih in upravnih aktih, vrednostnih papirjih, pogodbah, drugih pravnih aktih, plačilnih instrumentih, razen bankovcev in kovancev, listinah, obvestilih, obračunih in evidencah in v drugih sredstvih s pravnim učinkom, glasijo na euro, preračunano po tečaju zamenjave. Zakon o uvedbi evra, niti drugi predpisi pa eksplicitno ne določajo, da je evro predstavitevna valuta v kateri se pripravljajo računovodski izkazi. Z novim odstavkom je tako jasno določeno, da je v računovodskih izkazih, sestavljenih po SRS evro predstavitevna valuta v kateri organizacije sestavljajo računovodske izkaze.

Prav tako je v zadnjem dodanem odstavku v tej točki določen, kako organizacija ravna, v sicer redkih primerih, ko ni objavljenega (aktualnega) referenčnega tečaja pri ECB in ni znan (aktualen) menjalni tečaj (razmerje) pri poslovni banki. Zaradi in z namenom zagotavljanja zanesljivih informacij ter resnične in poštene predstavitve SRS določajo, da organizacija v tem posebnem položaju uporabi najaktualnejši menjalni tečaj (razmerje) za tujo valuto.

V 5. točki B. Okvir Slovenskih računovodskih standardov, ki obravnava spremembo računovodskih ocen, spremembo računovodskih usmeritev in opravke napak najpomembnejša dopolnitev drugega odstavka te točke ureja vse tiste situacije, ko SRS neposredno ne uravnavajo računovodske obravnava posameznega poslovnega dogodka ali stanja in mora zato organizacija sama sprejeti računovodsko usmeritev v tej zvezi. Predlagane dopolnitve Uvoda v SRS tako organizacije napotujejo, da pri sprejetju takih usmeritev, ki SRS-ji ne obravnava, upoštevajo najaktualnejša določila drugih pripravljavcev računovodskih standardov, ki predstavljajo informacijo o strokovnih dosežkih (na primer določbe v Mednarodnih standardih računovodskega poročanja).

Pred zadnjim odstavkom 5. točke B. Okvir Slovenskih računovodskih standardov je dodan odstavek, ki ureja računovodsko obravnavo situacije, ko se organizacija glede računovodskega poročanja prerazvrsti v višji velikostni razred in mora zato računovodske izkaze pripravljati v skladu z zahtevami ZGD-1 in SRS po pravilih za velikostni razred v katerega se je prerazvrstila. V takih primerih mora organizacija ustrezno predstaviti tudi primerljive podatke za preteklo obdobje v skladu s SRS oziroma uporabo računovodske usmeritve za nazaj. Pri prerazvrstitvi v nižji velikosti razred pa dopolnitve SRS določajo, da organizacija lahko uskladi računovodske usmeritve v skladu s SRS.

V 7. točki B. Okvira Slovenskih računovodskih standardov je:

- dodana opredelitev področja obračunavanja odloženih terjatev in obveznosti za davek tako, da je jasno opredeljeno, da se odložene terjatve in obveznosti za davek obračunavajo zgolj za začasne razlike iz naslova davka na dobiček organizacije,

vključno z začasnimi razlikami iz davkov na dobiček v tujini (vključno z davčnim odtegljajem).

- med izjeme je s ciljem sorazmernosti dodana izjema (kot možnost opustitve obračunavanja odloženih davkov) tudi za majhne družbe po ZGD-1.
- v odstavku, ki pojasnjuje učinek obračuna odloženih davkov, je zaradi celovitosti dodano, da se pri prevrednotenju preko kapitala tudi odložene terjatve za davek pripoznajo v kapitalu (vrednotenje sredstev pod začetno nakupno ceno) ter da pri poslovnih kombinacijah učinek odloženega davka vpliva tudi na znesek prihodka iz poslovne kombinacije (kot znižanje), kadar učinek poslovne kombinacije rezultira v prihodku in ne v dobrem imenu.
- dodani so kriteriji, kdaj organizacija pripozna odložene terjatve za davek, če nima obdavčljivih začasnih razlik, in sicer le v obsegu, v katerem je verjetno, da bo imela zadosten obdavčljivi dobiček v istem obdobju kot razveljavitev odbitne začasne razlike, pri tem pa upošteva vse omejitve pri izračunu bodočih obdavčljivih dobičkov, ki jih določajo davčni predpisi (primeroma davčno nepriznane odhodke, izvzem prihodkov, itd.), ter oceni odbitno začasno razliko v kombinaciji z vsemi drugimi odbitnimi začasnimi razlikami.
- dodani so kriteriji, kdaj organizacija pripozna odložene terjatve za davek za davčne izgube in davčne dobropise, in sicer: **a)** v primeru ponavljajočih davčnih izgub v preteklih obdobjih praviloma velja domneva, da bodočih obdavčljivih dobičkov, v breme katerih bi bilo mogoče izrabiti odbitne razlike za neizrabljene davčne izgube in davčne dobropise ne bo, zato se odložene terjatve za davek ne pripoznajo; **b)** v primeru, da gre za enkratne izgube, pa organizacija primerja znesek načrtovanih obdavčljivih dobičkov po pokritju ostalih začasnih razlik v obdobju, ki ni daljši od 5 let po datumu poročanja.
- dodano je pojasnilo glede uporabe davčne stopnje za izračun odloženih davkov. Sedaj SRS jasno določajo, da se uporabi davčna stopnja, določena v zakonu, ki je bil uveljavljen do konca obdobja poročanja.
- SRS 5 je v Okvir Uvoda preneseno pravilo glede pobota odloženih terjatev in odloženih obveznosti za davek, ki določa da se terjatve in obveznosti 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 (kar primeroma velja za odložene terjatve in obveznosti po ZDDPO-2).
- dodana so obvezna razkritja za odložene davke, ki doslej niso bila vključena v SRS.

Ostali popravki v 7. B. točki Okvira v Uvodu v Slovenske računovodske standarde so redakcijske narave.

V točki B. Okvir Slovenskih računovodskih standardov je dodana nova 8. točka Nekratkoročna sredstva in ustavljeno poslovanje. Nekratkoročna sredstva za prodajo so po veljavnih standardih obravnava predvsem SRS 1- Opredmetena osnovna sredstva. Obravnava nekratkoročnih sredstev in ustavljenega poslovanja je v SRS zelo skopa. Cilj sprememb in dopolnitev SRS je podati dodatna določila po zgledu MSRP 5, ki bodo pripomogla k celoviti strokovni rešitvi tega področja. Ker to področje ne zadeva samo opredmetenih osnovnih sredstev ampak celoto računovodskih izkazov, je to področje zajeto v novi 8. točka B. Okvir Slovenskih računovodskih standardov.

Treba je dodati, da se določbe te na novo dodane 8. točke B. Uvoda v SRS v zvezi z ustavljenim poslovanjem ne nanašajo na vse tiste organizacije v stečaju ali likvidaciji, za katere je bil na podlagi zakona uradno začet postopek stečaja ali prisilne likvidacije, saj morajo take organizaciji računovoditi po SRS 39 – računovodske rešitve v organizacijah v stečaju ali likvidaciji. V veljavnih SRS pa niso bila urejena pravila računovodenja za organizacije, ki ustavijo poslovanje ali del poslovanja, pa niso v uradno začetem stečajnem ali likvidacijskem postopku.

Slovenski računovodski standard 1 (2016)

OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA

A. Uvod

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

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

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

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

B. Standard

a) Razvrščanje opredmetenih osnovnih sredstev

1.1. Opredmeteno osnovno sredstvo je sredstvo, ki ga ima organizacija v lasti ali ~~finančnem~~ najemu ali ga na drug način obvladuje ter ga uporablja pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oziroma dajanju v najem, 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, proizvodna oprema, druga oprema in biološka sredstva.

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

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

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

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

b) Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj opredmetenih osnovnih sredstev

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

- a) ~~ga organizacija obvladuje in ji omogoča doseganje gospodarskih koristi, verjetno, da bodo pritekale gospodarske koristi, povezanih z njim;~~
- b) je mogoče njegovo nabavno vrednost zanesljivo izmeriti.

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

1.98. 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

1.109 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, 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 tudi stroški izposojanja v zvezi s pridobitvijo in usposobitvijo opredmetenega osnovnega sredstva do trenutka njegove usposobitve za uporabo, če to nastaja 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 poštenu vrednosti, povečani 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 se porabljajo skladno z obračunano amortizacijo.

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

1.121. Nabavno vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, zgrajenega ali izdelanega v organizaciji, tvorijo neposredni stroški, ki jih povzroči njegova zgraditev ali izdelava, in posredni stroški njegove zgraditve ali izdelave, ki mu jih je mogoče pripisati. Ne sestavljajo je stroški, ki niso povezani z njegovo zgraditvijo ali izdelavo, in stroški, ki jih trg ne prizna, sestavljajo pa jo stroški izposojanja za njegovo zgraditev ali izdelavo in usposobitev za uporabo. Nabavna vrednost takšnega opredmetenega osnovnega sredstva ne more biti večja od tiste v duhu SRS 1.109.

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

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

Menjalni posel ima komercialno vsebino, če:

- a) se stroj (tveganje, časovna razporeditev in višina) denarnih tokov prejetega sredstva razlikuje od stroja 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 prejeta sredstva v zamenjavi ne ovrednoti po pošteni vrednosti, se njegova nabavna vrednost izmeri po knjigovodski vrednosti danega sredstva.

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

1.154. Stroški, ki nastajajo v zvezi z opredmetenim osnovnim sredstvom po začetni pripoznavi sredstva, povečujejo njegovo nabavno vrednost, če so izpolnjeni pogoji iz SRS 1.76., razen primerov iz SRS 1.165. V primeru zamenjave delov opredmetenih osnovnih sredstev je potrebno predhodno v breme prevrednotovalnih odhodkov odpraviti pripoznanje knjigovodske vrednosti zamenjanih delov.

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

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

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

1.187. Ob začetku amortiziranja se določi metoda amortiziranja opredmetenih osnovnih sredstev in letne amortizacijske stopnje.

1.198. Izbrana metoda amortiziranja se dosledno uporablja iz obračunskega obdobja v obračunsko obdobje. Uporabljena metoda amortiziranja se presodi vsaj ob koncu vsakega poslovnega leta, in če se pričakovani vzorec uporabe bodočih gospodarskih koristi, izvirajočih iz amortizirljivega sredstva, pomembno spremeni, se metoda amortiziranja

spremeni tako, da ustreza spremenjenemu vzorcu. Taka sprememba se obravnava kot sprememba računovodske ocene.

1.2019. Za strogo dosledno razporejanje zneska amortizacije sredstva v njegovi dobi koristnosti je mogoče uporabljati različne metode: metodo enakomernega časovnega amortiziranja, metodo padajočega amortiziranja in metodo proizvedenih enot. Uporabljena metoda amortiziranja odseva ocenjeni vzorec pojavljanja gospodarskih koristi iz opredmetenega osnovnega sredstva. Če vzorca ni mogoče zanesljivo ugotoviti, se uporabi metoda enakomernega časovnega amortiziranja. Preostala vrednost se praviloma upošteva le pri pomembnih postavkah, pri čemer se upoštevajo tudi stroški likvidacije opredmetenega osnovnega sredstva. Če so stroški likvidacije večji od ocenjene preostale vrednosti, se preostala vrednost pri amortiziranju ne upošteva. Preostala vrednost se preveri najmanj na koncu vsakega poslovnega leta. Amortizacija, obračunana za vsako obračunsko obdobje, se pripozna kot strošek.

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

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

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

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

1.232. 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.

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

1.254. 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.

1.265. Amortiziranje opredmetenih osnovnih sredstev, danih v poslovni najem, se izvaja po določbah SRS 1.198. do 1.254.

1.276. 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 najemjemalca. 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 se nahaja, ali vrnitvi sredstva, ki je predmet najema, v stanje, kot ga zahtevajo pogoji najema, razen če so ti stroški nastali pri proizvodnji zalog.

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

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

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

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

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

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

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

- a) ima skozi celotno obdobje uporabe pravico usmerjati način in namen uporabe sredstva, ali
- b) so pomembne odločitve o načinu in namenu uporabe sredstva določene vnaprej in:

- ima stranka skozi celotno obdobje uporabe pravico upravljati sredstvo, ne da bi imel dobavitelj pravico spreminjati ta navodila za delovanje, ali
- je stranka zasnovala sredstvo tako, da je z zasnovo vnaprej določila način in namen uporabe sredstva skozi celotno obdobje uporabe.

Organizacija določi trajanje najema kot obdobje, v katerem najema ni mogoče odpovedati, skupaj z:

- a) obdobjem, za katero velja možnost podaljšanja najema, če je precej gotovo, da bo najemnik to možnost izrabil; in
- b) obdobjem, za katero velja možnost odpovedi najema, če je precej gotovo, da najemnik te možnost ne bo izrabil.

1.287. 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.

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

1.3029. Razlika med čisto prodajno vrednostjo ob odtujitvi in knjigovodsko vrednostjo odtujenega opredmetenega osnovnega sredstva se prenese med prevrednotovalne poslovne prihodke, če je čista prodajna vrednost ob odtujitvi večja od knjigovodske vrednosti, oziroma med prevrednotovalne poslovne odhodke, če je knjigovodska vrednost večja od čiste prodajne vrednosti ob odtujitvi.

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

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

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

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

- a) poveča knjigovodsko vrednost, kar odraža obrestovanje obveznosti iz najema;
- b) zmanjša knjigovodsko vrednost, kar odraža izvedena plačila najemnine; in
- c) ponovno izmeri knjigovodsko vrednost, ki mora odražati ponovne ocene ali spremembe najema ali spremembe po vsebini nespremenljivih najemnin. Najemnik obveznost iz najema ponovno izmeri tako, da spremenjene najemnine diskontira z

uporabo spremenjene diskontne mere, če se je spremenilo trajanje najema ali se je spremenila ocena možnosti nakupa sredstva, ki je predmet najema. Pri tem najemnik določi spremenjeno diskontno mero kot obrestno mero, sprejeto pri najemu, za preostali del trajanja najema. Najemnik obveznost iz najema ponovno izmeri tako, da diskontira spremenjene najemnine, če se spremenijo zneski, ki jih bo po pričakovanju treba plačati iz naslova jamstva za preostalo vrednost, ali se spremenijo prihodnje najemnine zaradi spremembe indeksa ali stopnje, pri čemer najemnik uporabi nespremenjeno diskontno mero, razen če je sprememba najemnine posledica spremembe spremenljivih obrestnih mer.

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

č) Prevrednotovanje opredmetenih osnovnih sredstev

1.321. Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev je sprememba njihove knjigovodske vrednosti zaradi uporabe modela revaloriziranja in zmanjšanje njihove knjigovodske vrednosti zaradi oslabitve oziroma povečanje njihove knjigovodske vrednosti zaradi odprave oslabitve.

1.332. Po pripoznanju je treba opredmeteno osnovno sredstvo, katerega pošteno vrednost je mogoče zanesljivo izmeriti in za katerega merjenje po pripoznanju je organizacija izbrala model revaloriziranja ob upoštevanju SRS 1.340., razvidovati po revaloriziranem znesku, ki je njegova poštena vrednost na dan revaloriziranja, zmanjšana za vsak kasnejši amortizacijski popravek vrednosti in kasnejše nabrane izgube zaradi oslabitve. Revaloriziranje mora biti dovolj redno, da se knjigovodska vrednost ne razlikuje pomembno od tiste, ki bi se ugotovila z uporabo poštene vrednosti na dan bilance stanja.

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

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

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

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

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

sredstva, ki predstavljajo pravico do uporabe, ~~in ki~~ so povezana z navedeno vrsto opredmetenih osnovnih sredstev.

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

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

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

1.4039. Opredmeteno osnovno sredstvo se prevrednoti zaradi oslabitve, če njegova knjigovodska vrednost presega nadomestljivo vrednost. Kot nadomestljiva vrednost se šteje poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje ali vrednost pri uporabi, odvisno od tega, katera je večja. Če poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti, se kot nadomestljiva vrednost upošteva vrednost pri uporabi. Ocenjevanje vrednosti pri uporabi obsega:

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

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

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

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

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

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

d) Razkrivanje opredmetenih osnovnih sredstev

1.421. 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.

1.432. 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 pripoznana vrednost opredmetenega osnovnega sredstva pridobljenega z državno podporo;
- e)d) znesek obvez za pridobitev opredmetenega osnovnega sredstva.

1.443. 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) kosmatibbruto znesek vrednosti amortizirljivih sredstev in z njimi povezan popravek vrednosti.

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

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

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

C. Opredelitev ključnih pojmov

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

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

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

c) Knjigovodska vrednost je znesek, s katerim se sredstvo pripozna po odštetu vseh nabranih amortizacijskih popravkov in nabranih ~~izgub zaradi oslabitve~~ ega prevrednotenja.

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

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

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

f) Amortizirljiva sredstva so sredstva, ki:

- a) se uporabljajo v obdobju, daljšem od poslovnega leta,
- b) imajo omejeno dobo koristnosti, ter
- c) so namenjena uporabi pri proizvodnji ali dobavljanju proizvodov in storitev, se posojajo drugim za plačilo ali se posedujejo iz drugih razlogov.

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

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

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

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

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

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

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

n) Stroški odtujitve so stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno odtujitvi sredstva ali denar ustvarjajoče enote, brez stroškov financiranja in davka iz dobička. To so

na primer stroški prodaje, ki obsegajo predvsem morebitne pravne stroške, dajatve, stroške odstranitve sredstva in neposredne dodatne stroške, povezane s pripravljanjem sredstva za prodajo. ~~Stroški prodaje izključujejo prevozne in druge stroške, ki so potrebni, da pride sredstvo na trg.~~

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

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

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

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

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

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

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

v) Stroški izposojanja so obresti in drugi stroški, ki nastajajo v organizaciji v zvezi z izposojanjem finančnih sredstev za pridobitev 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 v primeru daljših prekinitev v procesu njihovega ustvarjanja oziroma usposobitve za uporabo začasno prekine in se znova prične, 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 usredstevovati stroške izposojanja, ko so končane dejavnosti, potrebne za nameravano uporabo.

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

žž) 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

1.476. 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.

~~1.487. Postavke, kot so nadomestni deli, nadomestna oprema in oprema za vzdrževanje, se pripoznajo v skladu s tem SRS, kadar ustrezajo opredelitvi opredmetenih osnovnih sredstev. V nasprotnem primeru se takšne postavke razvrstijo kot zaloge. Nadomestni deli se kupujejo in z njimi zamenjujejo deli opredmetenih osnovnih sredstev za različne namene, ki so pogosto odvisni tudi od tehničnih okoliščin delovanja, zato se računovodske obravnavajo v skladu z dejansko namembnostjo. Nadomestni deli, ki se uporabljajo pri več osnovnih sredstvih večjih vrednosti se praviloma obravnavajo kot opredmetena osnovna sredstva, ki se amortizirajo ne glede na začetek uporabe, nadomestni deli, ki se uporabljajo pri enem samem osnovnem sredstvu, pa se začnejo amortizirati z dnem prenosa v uporabo amortizirajo v dobi koristnosti tega sredstva. Nadomestni deli, namenjeni popravilom ali vzdrževanju, se obravnavajo kot material za vzdrževanje, ki se ob nabavi prenese v vrednost zalog materiala, po vgraditvi pa se njihova vrednost zmanjša v breme stroškov materiala.~~

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

1.5048. Nabavna vrednost nepremičnin in opreme vključuje tudi začetno oceno stroškov iz naslova obveze razgradnje, odstranitve in obnovitve nahajališča ob pridobitvi osnovnega sredstva ter stroške, ki se pojavijo v obdobju kot posledica uporabe opredmetenega osnovnega sredstva za druge namene, kot je proizvodnje zalog. Stroški razgradnje, odstranitve in obnovitve mesta, na katerem se je sredstvo nahajalo, ki so nastali zaradi uporabe sredstva za proizvodnjo zalog, povečujejo vrednost zalog.

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

Nabavno vrednost povečujejo 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 v času pred usposobitvijo za uporabo (kot so vzorci, izdelani pri preizkušanju, ali sredstvo pravilno deluje). Organizacija pripozna prihodke od prodaje takih proizvodov ter stroške teh proizvodov v poslovnem izidu.

1.5149. 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.

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

1.531. 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 se amortizirajo v dobi pridobivanja koristi iz njih. Če so v nabavno vrednost sredstev všteti stroški razgradnje, odstranitve ali obnove prostora, na katerem se ta nahajajo, se njihov del v nabavni vrednosti amortizira v obdobju pridobivanja koristi iz teh stroškov.

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

1.553. 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.

1.564. 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.

- 1.575.** Popravek vrednosti, ki je povezan z amortiziranjem, se ne pojavlja pri:
- a) zemljiščih in drugih naravnih bogastvih;
 - b) opredmetenih osnovnih sredstvih do začetka obračunavanja amortizacije;
 - c) opredmetenih osnovnih sredstvih kulturnega, zgodovinskega ali umetniškega pomena;
 - č) spodnjem ustroju železniških prog, cest, letališč in podobnega;
 - d) drugih opredmetenih osnovnih sredstvih, katerih uporaba ni časovno omejena.

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

~~Sredstvo se prerazporedi, če so izpolnjeni naslednji pogoji:~~

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

~~Sredstvo se preneha amortizirati, ko je opredeljeno kot nekratkoročno sredstvo za prodajo ali uvrščeno v skupino za odtujitev za prodajo ali ko se odpravi pripoznanje, odvisno od tega, kaj se zgodi prej. Takšno nekratkoročno sredstvo ali skupina za odtujitev za prodajo se izmeri po knjigovodski vrednosti ali poštene vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, in sicer po tisti, ki je manjša.~~

1.597. Ne glede na določbe SRS 1.340. se biološko sredstvo, ki je opredmeteno osnovno sredstvo in se v skladu s SRS 1.1. uporablja v kmetijski dejavnosti, meri po poštene vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, kadar je na dan začetnega pripoznanja pošteno vrednost takega biološkega sredstva mogoče zanesljivo izmeriti.

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

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

- Če delujoči trg ne obstaja, uporabi organizacija za določitev poštene vrednosti:
- a) zadnjo obstoječo ceno posla na trgu, če se med datumom tega posla in koncem poročevalskega obdobja gospodarske okoliščine niso pomembno spremenile; in/ali
 - b) tržno ceno (tržne cene) podobnih sredstev s prilagoditvami, ki odsevajo razlike, če je (so) na razpolago.

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

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

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

1.6058. O finančnem najemu praviloma govorimo, če je izpolnjen eden izmed tehle pogojev:

- a) na koncu najema se lastništvo nad sredstvom prenese na najemnika; šteje se, da je ta pogoj izpolnjen, če to nedvoumno izhaja iz najemne pogodbe;
- b) najemnik ima možnost kupiti sredstvo po ceni, ki naj bi bila po pričakovanju precej nižja od poštene vrednosti na dan, ko to možnost lahko izrabi, na začetku najema pa je precej gotovo, da bo najemnik to možnost izrabil;
- c) trajanje najema se ujema z večjim delom dobe gospodarne uporabe sredstva, na koncu pa se lastništvo prenese ali ne;
- č) na začetku najema je sedanja vrednost najemnina skoraj enaka poštene vrednosti najetega sredstva;

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

1.6159. 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.

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

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

Organizacija najemnica, ki po določbah zakona, ki ureja gospodarske družbe, velja za mikro ali majhno družbo, ali organizacija najemnica, ustanovljena v skladu z drugimi predpisi, ki dosega enako velikost, kot velja za mikro ali majhno družbo, se lahko odloči, da poslovnih najemov ne pripozna kot sredstva, ampak pripozna najemnine, povezane s temi najemi, kot odhodke na podlagi enakomerne časovne metode skozi celotno trajanje najema ali na kakšni drugi sistematični podlagi, ki najbolje odraža vzorec najemnikove koristi. Organizacija, ki več ne izpolnjuje pogojev za oprostitev v zvezi s pripoznanjem pravice do uporabe sredstva, lahko za prvo pripoznanje uporabi poenostavljeno možnost kot je veljala na dan začetne uporabe spremembe računovodenja najemov 2019.

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

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

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

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

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

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

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

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

Če se najemnik odloči za poenostavljeno možnost:

- a) pri najemih, ki so bili prej razvrščeni kot poslovni najemi, pripozna obveznost iz najema na datum začetne uporabe. Navedeno obveznost iz najema meri po sedANJI vrednosti preostalih najemnin, diskontiranih z uporabo najemnikove predpostavljene obrestne mere za izposojanje na datum začetne uporabe;
- b) pri najemih, ki so bili prej razvrščeni kot poslovni najemi, pripozna sredstvo, ki predstavlja pravico do uporabe, na datum začetne uporabe. Najemnik se za vsak najem posebej odloči, ali bo sredstvo, ki predstavlja pravico do uporabe, meril:
 - i. po knjigovodski vrednosti, kot da bi se spremembe področja najemov uporabljale od začetka najema, vendar diskontirano po najemnikovi predpostavljeni obrestni meri za izposojanje na datum začetne uporabe, ali
 - ii. v znesku, ki je enak obveznosti iz najema, prilagojenem za znesek vnaprej plačanih ali vračunanih obresti, ki se nanašajo na ta najem, pripoznan v bilanci stanja neposredno pred datumom začetne uporabe.

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

- a) uporabi lahko enotno diskontno mero za portfelj najemov z razumno podobnimi značilnostmi;
- b) lahko se odloči, da za najeme, pri katerih se trajanje najema konča prej kot v 12 mesecih od datuma začetne uporabe, uporabi možnost izjeme, kot velja za kratkoročne najeme;
- c) začetne neposredne stroške lahko izključi iz merjenja sredstva, ki predstavlja pravico do uporabe, na datum začetne uporabe;
- d) uporabi lahko ugotovitve za nazaj, na primer pri določanju trajanja najema, če pogodba vsebuje možnost podaljšanja ali odpovedi najema.

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

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

Omenjeno pojasnilo ima naravo posebne prehodne določbe tega standarda.

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

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

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

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

OBRAZLOŽITEV SPREMEMB SRS 1

SRS 1.1.: Briše se beseda »finančni«, ker za opredelitev najemov z vidika najemjemalca SRS ne ločujejo več med finančnim in operativnim najemom. Ostala sprememba je zgolj pojasnjevalne narave.

SRS 1.6.: Se briše, ker se nanaša na konsolidirane računovodske izkaze. V primeru obvezne priprave konsolidiranih računovodskih izkazov je po ZGD-1 obvezna uporaba MSRP-jev.

SRS 1.7.: Za pripoznanje OS je pomembno tudi obvladovanje zato je le to dodano v ta člen.

SRS 1.9.: Dodano je besedilo, ki je ključno za odpravo pripoznavanja OS.

SRS 1.10: Dodano je besedilo, ki pojasnjuje sestavo nabavne cene ob pripoznanju OS.

SRS 1.13: Briše se nepotrebno besedilo.

SRS 1.16.: Gre za redakcijsko spremembo.

SRS 1.32: Gre za spremembo, ki dodatno pojasnjuje pojem prevrednotenja OS, kamor sodi tudi odprava oslabitve.

SRS 1.36.: Gre za redakcijsko spremembo, kjer se pojem »prevrednotenje« nadomesti s pojmom »revaloriziranje«.

SRS 1.37.: Gre za dodatno pojasnilo, da se revaloriziranje pripozna med prevrednotovalnimi poslovnimi prihodki.

SRS 1.38.: Podobno kot v SRS 1.37.

SRS 1.43.: Dodani sta točki d in e zaradi poenotenja razkritij z neopredmetenimi sredstvi.

SRS 1.46.c: Gre za metodološko uskladitev s spremembo SRS 1.32.

SRS 1.46.n: Gre za redakcijsko spremembo.

SRS 1.46.v.: Dodana je beseda »usposobitev«, ker se stroški izposojanja ne nanašajo samo na pridobitev ampak tudi na usposobitev OS. Dodano je tudi besedilo, ki pojasnjuje, da se v nabavno vrednost OS vštevajo tudi stroški izposojanja, ko ne gre samo za namenska posojila ter dodatno pojasnilo v primeru prekinitve procesa usposabljanja osnovnega sredstva. Dodana je beseda »vsi« zaradi uskladitve s SRS 2.37.g.

SRS 1.46.z.: Ta točka je brisana zaradi enotne obravnave tega področja, ki je sedaj dodano v 8. točki Uvoda SRS.

SRS 1.48.: Dodano je besedilo, ki pojasnjuje kdaj so nadomestni deli OS in kdaj zaloge ter pojasnilo glede začetka amortiziranja.

SRS 1.49.: Ta člen je brisan, ker je to obravnavano že v drugih členih tega SRS.

SRS 1.50.: Gre za redakcijsko spremembo, ki dodatno pojasnjuje to področje. Dodatno je vključeno tudi besedilo glede računovodske obravnave proizvodnje, ko OS še ni usposobljeno za uporabo, po vzoru nedavnih sprememb MSRP.

SRS 1.53.: Dodano je pojasnilo glede amortiziranja vlaganj v zemljišča.

SRS 1.58.: Črtano besedilo, ki je sedaj podrobno obravnavano v 8. točki Uvoda.

SRS 1.63.: Dodana je bila možnost poenostavljene začetne uporabe spremembe najemov za tiste organizacije, ki več ne izpolnjujejo pogojev za oprostitev v zvezi s pripoznanjem pravice do uporabe sredstva.

SRS 1.66.: Črtano besedilo, ki ne sodi v SRS.

SRS 1.68.: Dodano pojasnilo glede specifične uporabe spremembe računovodske usmeritve pri spremembi vrednotenja, ki velja za OS.

Slovenski računovodski standard 2 (2016) NEOPREDMETENA SREDSTVA

A. Uvod

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

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

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

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

B. Standard

a) Razvrščanje neopredmetenih sredstev

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

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

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

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

2.5. Dobro ime, pripoznano v poslovni kombinaciji (kot je določena v 6.točki Okvira SRS), 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 podjetja 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.

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

b) Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj neopredmetenih sredstev

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

- a) je ločljivo, to pomeni, da se lahko loči ali razdeli od organizacije in proda, prenese, licencira, da v najem ali zamenja, in sicer posamič ali skupaj s povezano pogodbo, sredstvom ali obveznostjo; ali
- b) izhaja iz pogodbenih ali drugih pravnih pravic, ne glede na to, ali so te pravice prenosljive ali ločljive od organizacije ali od drugih pravic in obveznosti.

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

- a) ~~če ga organizacija obvladuje in ji omogoča doseganje gospodarskih koristi~~ ~~je verjetno, da bodo pritekale gospodarske koristi~~, povezane z njim;
- b) je mogoče njegovo nabavno vrednost zanesljivo izmeriti.

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

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

2.121. 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.

2.132. V organizaciji ustvarjene blagovne znamke, kolofoni, naslovi publikacij, sezname odjemalcev in vsebinsko podobne postavke se ne pripoznajo 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.

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

2.154. 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

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

Najemnik na datum začetka najema lahko pripozna neopredmeteno sredstvo, ki predstavlja pravico do uporabe in obveznost iz najema. Za začetno računovodsko merjenje pravice do uporabe neopredmetenega sredstva in obveznosti iz najema pri najemniku se smiselno upošteva SRS 1.276.

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

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

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

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

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

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

2.198. 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.

2.2019. 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 odštetu vseh nabranih amortizacijskih popravkov in nabranih izgub zaradi oslabitve.

Pri neopredmetenih sredstvih, pridobljenih na podlagi najema, se pri določanju nabavne vrednosti upošteva tudi popravek za ponovno merjenje obveznosti iz najema na način, določen v SRS 1.340., točki c.

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

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

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

2.232. 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.

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

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

- a) obveza druge stranke za nakup takšnega sredstva na koncu njegove dobe koristnosti; ali
- b) za sredstvo delujoči trg ter je preostalo vrednost mogoče ugotoviti ob upoštevanju takšnega trga in je verjetno, da bo takšen trg obstajal še na koncu dobe koristnosti sredstva.

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

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

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

č) Prevrednotovanje neopredmetenih sredstev

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

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

2.309. 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.

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

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

d) Razkrivanje neopredmetenih sredstev

2.332. 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.

2.343. 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.

2.354. 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.

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

- a) knjigovodsko vrednost dobrega imena, razporejenega na denar ustvarjajoče enote;
- b) knjigovodsko vrednost neopredmetenih sredstev z nedoločeno dobo koristnosti, razporejenih na denar ustvarjajoče enote;
- c) podlago, na kateri je bila določena nadomestljiva vrednost denar ustvarjajoče enote, to je vrednost pri uporabi ali poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje;
- č) če nadomestljiva vrednost denar ustvarjajoče enote temelji na vrednosti pri uporabi:
 - opis vsake ključne predpostavke, na kateri je poslovodstvo zasnovalo svoje projekcije o denarnih tokovih za obdobje, vključeno v zadnje predračune/napovedi, pri izračunu nadomestljive vrednosti denar ustvarjajoče enote;
 - opis načina, ki ga je uporabilo poslovodstvo pri ugotavljanju vrednosti, pripisane/-ih vsaki ključni predpostavki, ali te vrednosti odražajo izkušnje iz preteklosti, ali če ustreza, so skladne z zunanjimi viri informacij, in če niso, kako in zakaj se razlikujejo od izkušenj iz preteklosti ali zunanjih virov informacij;
 - obdobje, za katero je poslovodstvo predvidelo denarne tokove na podlagi računovodskih predračunov/napovedi, ki jih je odobrilo, in pri daljšem obdobju od petih let za posamezno denar ustvarjajočo enoto pojasnilo, zakaj je daljše obdobje upravičeno;
 - stopnjo rasti, uporabljeno pri ekstrapoliranju projekcij denarnih tokov preko obdobja, ki je vključeno v zadnje predračune/napovedi, ter utemeljitev uporabe stopnje rasti, ki presega dolgoročno povprečno stopnjo rasti pri proizvodih, v dejavnosti, državi ali državah, kjer organizacija posluje, ali na trgih, ki jim je denar ustvarjajoča enota namenjena;
 - uporabljene diskontne mere pri teh projekcijah denarnih tokov;
- d) če nadomestljiva vrednost enote temelji na pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, metodologijo za določanje poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje.

Za razkrivanje neopredmetenih sredstev, pridobljenih z najemom, se lahko smiselno uporabi SRS 1.454.

C. Opredelitev ključnih pojmov

2.376. 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 proizvodnje novih ali bistveno izboljšanih proizvodov ali storitev, preden se začne njihovo proizvodnjo 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 v primeru daljših prekinitev v procesu njihovega ustvarjanja oziroma usposobitve za uporabo začasno prekine in se znova prične, 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.

Č. Pojasnila

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

2.398. 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.

2.4039. Organizacija najemnica se lahko odloči, da pri računovodenju najemov neopredmetenih sredstev ravna smiselno enako, kot je določeno v SRS 1.631.

Prehod na ta standard v delu, ki se nanaša na spremembe področja najemov, organizacija opravi smiselno enako, kot je to določeno v SRS 1.686.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

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

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

OBRAZLOŽITEV SPREMEMEB SRS 2

SRS 2.5.: Dodano besedilo glede pojasnila pripoznavanja neopredmetenih sredstev pri poslovni kombinaciji.

SRS 2.7.: Se briše, ker se nanaša na konsolidirane računovodske izkaze. V primeru obvezne priprave konsolidiranih računovodskih izkazov je po ZGD-1 obvezna uporaba MSRP-jev.

SRS 2.9.: Enako, kot sprememba pri SRS 1.7.

SRS 2.13.: Dodano je besedilo, ki pojasnjuje računovodsko obravnavo, če po vsebini neopredmeteno sredstvo ne ustreza definiciji neopredmetenega sredstva.

SRS 2.16.: Enako, kot SRS 1.10

SRS 2.37.g.: Enako kot SRS 1.46.v

Slovenski računovodski standard 3 (2024)

FINANČNE NALOŽBE

A. Uvod

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

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

Povezan je predvsem s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS), 8, 9, 14, 15, 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 (2016).

B. Standard

a) Razvrščanje finančnih naložb

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

3.2. Finančne naložbe so večinoma naložbe v kapital drugih organizacij ali v finančne dolgove drugih organizacij, države, območja in občine ali drugih izdajateljev (finančne naložbe v posojila), pojavljajo pa se tudi kot finančna sredstva drugačne narave, ki niso vezana na proizvodnjo 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 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 s finančnimi naložbami, 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 in;
- b) je mogoče njeno nabavno vrednost zanesljivo izmeriti.

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

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

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 se ne obvladujejo več nanjo vezane pogodbene pravice, ne obvladujejo pa se, če se pravice do koristi, podrobno določene v pogodbi, izrabijo, ugasnejo ali če se prenesejo skoraj vsa tveganja in koristi, povezana z lastništvom finančne naložbe.

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 takšen posel obravnava kot prenos (odtujitev) finančnega sredstva samo, če so izpolnjeni naslednji 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 terjatve odpravi in kakršne koli pravice in obveze, ki nastanejo oziroma se obdržijo pri prenosu, 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 ne prenese niti ne obdrži skoraj vseh tveganj in koristi, povezanih z lastništvom finančnega sredstva, organizacija presodi, ali je ohranila obvladovanje finančnega sredstva. V tem primeru velja naslednje:

i) če se ne ohrani obvladovanje finančnega sredstva, se odpravi pripoznanje finančnega sredstva ter se kakršnekoli pravice ali obveze, ki nastanejo ali se obdržijo pri prenosu, ločeno pripoznajo kot sredstva ali obveznosti;

ii) 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 vrednosti 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 razvrščen 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 razvrščen 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 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, povečani 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 čist čisti naložbi v najem. Najemodajalec čisto naložbo v najem izmeri z uporabo obrestne mere, sprejete 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 poštenu 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, zmanjšani 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 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
- b) nadomestilo za najem poveča za znesek, sorazmeren s samostojno ceno povečanja oceno in ustreznimi prilagoditvami navedene samostojne cene, tako da odraža okoliščine posamezne pogodbe.

Pri spremembi finančnega najema, ki se ne obračuna kot ločen najem, in v primeru, da 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 obračuna kot nov najem in
- b) knjigovodsko vrednost sredstva, ki je predmet najema, izmeri kot čisto naložbo v najem neposredno pred datumom uveljavitve.

Sprememba poslovnega najema pa obračuna kot nov najem od datuma uveljavitve spremembe, pri čemer vnaprej plačani 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; kot prevrednotenje se ne štejejo pogodbeni pripis obresti in druge spremembe glavnice naložbe. Pojavi se predvsem kot prevrednotenje finančnih naložb na njihovo pošteno vrednost, prevrednotenje finančnih naložb zaradi njihove oslabitve ali prevrednotenje finančnih naložb zaradi odprave njihove oslabitve.

3.22. Po začetnem pripoznanju je treba izmeriti finančna sredstva in tudi izpeljane finančne instrumente, ki so finančna sredstva, po poštenu vrednosti, brez odšteta 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 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 poštenu vrednosti prek poslovnega izida, v poslovnem izidu prek finančnih prihodkov in odhodkov;
- b) pri finančnem sredstvu, izmerjenem po poštenu vrednosti prek kapitala, v postavki rezerva, nastala zaradi merjenja po poštenu vrednosti.

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

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

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

3.25. 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 poštenu vrednosti, pa se sprememba poštene vrednosti pripozna v poslovnem izidu ali kapitalu pod pogoji iz SRS 3.24.

3.27. Za finančne naložbe, ki niso izmerjene po poštenu vrednosti, je na vsak dan bilance stanja treba oceniti, ali obstaja kak nepristranski dokaz o njihovi morebitni oslabiljenosti. Če tak dokaz obstaja, je treba finančno naložbo prevrednotiti zaradi oslabitve.

Finančna naložba (ali skupina finančnih naložb) je oslabiljena, kar povzroči izgube, samo če obstajajo objektivni dokazi o oslabilvi zaradi dogodka (ali dogodkov) po začetnem

pripoznanju finančnega sredstva (škodni dogodek) in ta dogodek (ali dogodki) vpliva (vplivajo) na ocenjene prihodnje denarne tokove finančnega sredstva (ali skupine finančnih sredstev), ki ga (jih) je mogoče zanesljivo oceniti. Nepristranski dokazi o oslabitvi finančnega sredstva ali skupine sredstev so pomembne informacije o:

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

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

3.28. 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 finančnega sredstva in sedanjo vrednostjo pričakovanih prihodnjih denarnih tokov, ki so diskontirani po izvorni efektivni obrestni meri finančnega sredstva. Knjigovodsko vrednost sredstva je treba zmanjšati bodisi neposredno bodisi s preračunom na kontu popravka vrednosti. Izguba zaradi oslabitve se pripozna v poslovnem izidu kot prevrednotovalni finančni odhodek.

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

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

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 ter strategija ravnanja s tveganjem. Pravila varovanja pred tveganjem morajo vsebovati najmanj opredelitev instrumentov za varovanje pred tveganjem, pred tveganjem varovane postavke ali transakcije, vrsto tveganja, pred katerim se varuje, opredelitev uspešnosti instrumentov za varovanje pred tveganjem pri njihovem soočanju z izpostavljenostjo spremembam poštene vrednosti varovane postavke ali varovanih denarnih tokov transakcije, ki se pripisujejo varovanju pred tveganjem.

Razmerje varovanja pred tveganjem ustreza pogojem za obračunavanje varovanja pred tveganjem, če poleg dokumentiranih pravil, je razmerje varovanja pred tveganjem sestavljeno samo 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 instrumentov za varovanje pred tveganjem obstaja ekonomsko razmerje, učinek kreditnega tveganja ne prevladuje pri spremembah vrednosti, ki so posledica ekonomskega razmerja in količnik varovanja pred tveganjem v razmerju varovanja pred tveganjem je 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 razmerij 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 izpostavljenosti 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 teno 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 poštenu 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) finančno sredstvo, ki se meri po poštenu 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 poštenu vrednosti prek kapitala, se zneski iz varovanja poračunajo na postavki rezerv, nastalih zaradi vrednotenja po poštenu 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 zgoraj 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 poštenu 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 polovico glasovalnih pravic.

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

3.34. Pri vseh finančnih naložbah se razkrivajo:

- a) računovodska usmeritev za določanje njihove nabavne vrednosti ter kasnejše knjigovodske vrednosti, poštene vrednosti in odplačne vrednosti;
- b) datum zadnjega prevrednotenja finančnih naložb ter morebitno sodelovanje neodvisnega ocenjevalca pri tem;
- c) gibanje rezerv, nastalih zaradi vrednotenja po poštenu vrednosti v zvezi s finančnimi naložbami, ter prevrednotovalnih finančnih prihodkov in odhodkov v tej zvezi.

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

- a) izpostavljenosti različnim vrstam tveganja;
- b) obsegu in vrstah finančnih instrumentov za varovanje pred tveganjem;
- c) v plačilo zapadlih, pa še ne udenarjenih naložbah.

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

3.37. Pri izpostavljenosti kreditnemu tveganju se razkrivajo:

- a) vrednost, ki najbolje predstavlja največjo možno izpostavljenost takšnemu tveganju na dan bilance stanja, brez upoštevanja poštene vrednosti kateregakoli poročila, 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 poštenu 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, in ne trgovala. Vsaka druga finančna naložba se v bilanci stanja izkazuje kot kratkoročna finančna naložba.

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

- a) denar;
- b) pogodbeni pravici prejeti denar ali drugo finančno sredstvo;
- c) pogodbeni pravici zamenjati finančne instrumente z drugimi pod pogoji, ki utegnejo biti ugodni, če) kapitalski instrument druge organizacije; ali
- č) 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 neudenarnosti.

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 izračun 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 prejeta, in obveznosti, ki naj bi bila poravnana, na datum trgovanja;
- b) odpravo pripoznanja sredstva, ki je prodano, pripoznanje dobička ali izgube pri odtujitvi in pripoznanje terjatve do kupca za plačilo na datum prodaje.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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 imetnikom kapitalskih instrumentov 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 poštenu vrednosti prek poslovnega izida ali
- (b) po nabavni vrednosti.

Izbira predstavlja računovodsko usmeritev, ki jo 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 poštenu vrednosti prek poslovnega izida, če se ne meri po odplačni vrednosti ali po poštenu vrednosti prek kapitala.

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

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

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

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

- a) finančno sredstvo se poseduje v okviru poslovnega modela, katerega cilj se dosega s prejemanje pogodbenih denarnih tokov in prodajo finančnih instrumentov, in
- b) v skladu s pogodbenimi pogoji finančnega sredstva na določene datume prihaja do denarnih tokov, 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 in 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 oslabiljenosti na njihovo nadomestljivo vrednost. Nadomestljiva vrednost se izmeri po poštenu vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, ali vrednosti pri uporabi, odvisno od tega, katera je večja:

a) poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, je cena, ki bi se prejela za prodajo sredstva ali plačala v redni transakciji med udeleženci na trgu na datum merjenja;

b) vrednost pri uporabi je sedanja vrednost ocenjenih prihodnjih denarnih tokov iz finančnih sredstev (na primer dividende), za katere se pričakuje, da se bodo pojavili zaradi stalne uporabe sredstva, in vrednost finančnega sredstva ob njegovi odtujitvi.

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

3.45. Poslovni model organizacije se nanaša na način, na katerega ta upravlja finančna sredstva. Določa, ali se 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 takšne instrumente prodala, če se njihovo kreditno tveganje poveča.

Poslovni model, katerega cilj se dosega tako s prejetjem pogodbenih denarnih tokov kot 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 prejetjem 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 z ciljem ustvarjanja denarnih tokov s prodajo sredstev. Organizacija sprejema odločitve na podlagi poštene vrednosti teh sredstev.

3.46. Organizacija lahko opravi prerazvrstitev finančnih sredstev med skupinami iz SRS 3.7 le v primeru, da 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 pričakovanih izgub 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 izida, se finančno sredstvo še naprej meri po pošteni vrednosti. Kumulativni dobiček ali izguba, prej pripoznana 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 na dan 1. januarja 2024 oziroma pravi 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 prišlo do spremembe poslovnega modela. Pri tem uporabi računovodska pravila iz SRS 3.46.

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

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

3.47. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji xx. XXXX 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).

OBRAZLOŽITEV NOVEGA SRS 3

SRS 3 je zaradi vsebinskih sprememb razvrščanja drugih finančnih naložb iz SRS 3.7, ki so terjale nekoliko bolj korenit poseg v standard, v celoti zapisan na novo. Zato standard nosi letnico 2024. Poleg omenjene spremembe so drugi posegi zgolj redakcijske dopolnitve.

Spremembe razvrščanja drugih finančnih naložb

Organizacija finančne naložbe, ki niso naložbe v organizacije v skupini, pridružene organizacije in skupne podvige, razvrsti med druge finančne naložbe. Te bo po novem, ob začetnem pripoznanju, razvrstila v (**SRS 3.7 (2024)**):

- Finančna sredstva, izmerjena po pošteni vrednosti pred poslovnega izida,

- Finančna sredstva, izmerjena po odplačni vrednosti ali
- Finančna sredstva, izmerjena po pošteni vrednosti prek kapitala.

Razvrstitev v skupino bo opravila na podlagi poslovnega modela, ki ga ima za upravljanje s finančnimi naložbami, ki so predmet razvrstitve in značilnosti pogodbenih denarnih tokov finančne naložbe, ki je predmet razvrščanja. Poslovni model je opredeljen v **SRS 3.45 (2024)**.

S spremembo skupin se spreminja tudi merjenje naložb, pri čemer pri finančnih sredstvih, izmerjenih po odplačni vrednosti, ni sprememb. So pa pri drugih dveh skupinah, kjer se organizacija, glede na poslovni model odloči, ali bo naložbo merila po pošteni vrednosti prek poslovnega izida ali po pošteni vrednosti pred kapitala. To velja za vse poslovne dogodke, ki so povezani z naložbo – prevrednotenje na pošteno, bodisi navzgor, bodisi navzdol, odprava pripoznanja. V osnovi denimo velja, da organizacija drugo finančno naložbo v kapitalski instrument meri po pošteni vrednosti prek izkaza poslovnega izida, a sem ob začetnem pripoznanju lahko nepreklicno odloči (če ne gre za naložbe, ki so v posesti za trgovanje), da bo takšno naložbo merila po pošteni vrednosti prek kapitala. V takšnih primerih bo popolnoma vse učinke v zvezi s takšno naložbo pripoznavala izključno v kapitalu in ne med prihodki in odhodki v izkazu poslovnega izida.

Standard vsebuje tudi določila o pravilih prerazvrščanja finančnih naložb (**SRS 3.46 (2024)**).

Merjenje finančnega najema pri najemodajalcu

V **SRS 3.20 (2024)** so bile iz SRS 15 (2019) premaknjene določbe v zvezi z merjenjem finančnega najema (čiste naložbe v najem). Istočasno je bil standard dopolnjen v zvezi z merjenjem čiste naložbe v najem, posebnostmi pri najemodajalcu, ki je istočasno prodajalec ali trgovec in določbami glede merjenja spremembe najemne pogodbe.

Odprava oslabitve

V SRS 3.27 (2016) je bil črtan zadnji odstavek, ki je govoril o prepovedi razveljavitve izgub pri oslabitvi pri finančni naložbi v kapitalski instrument, za katerega ni objavljena cena na delujočem trgu in ni izkazan po pošteni vrednosti, ampak po nabavni. Za takšne finančne naložbe se za oslabitve (vključno z njihovo odpravo) uporabljajo določbe v SRS 17.

Pripoznanje

Čeprav so pravila začetnega pripoznanja finančne naložbe v bilanci stanja oziroma v knjigovodskih razvidih v **SRS 3.8 (2024)** nekoliko redakcijsko spremenjena, se vsebinsko nič ne spreminja. Gre za uskladitev s spremenjenim pravilom pripoznavanja sredstev iz Okvira SRS.

Odprava pripoznanja finančnega sredstva

SRS 3.16 in 3.17 (2024) vsebujeta podrobnejša pravila glede odprave pripoznanja finančnih naložb. Organizacija mora pri odpravi pripoznanja presoati ali obdrži pravice prejemanja denarnih tokov iz izvirnega finančnega sredstva. Šele ko izpolnjuje vse določene pogoje, odpravi pripoznanje finančne naložbe.

Dopolnjene določbe glede obračunavanja in merjenja varovanja pred tveganji

Pravila se ne spreminjajo, dopolnitve so vezane na natančnejšo opredelitev obeh načinov varovanja pred tveganji (varovanje poštene vrednosti in varovanje denarnega toka) in pripoznavanje učinkovitega in neučinkovitega dela varovanja.

Merjenje naložb v plemenite kovine, kriptovalute in druga podobna sredstva

SRS 3.40 (2024) vsebuje določilo, da organizacija med finančne naložbe razvrsti plemenite kovine, kriptovalute in druga podobna sredstva, katerih namen je ohranjanje vrednosti. Gre za vsebino iz Pojasnila 1 k SRS 9.

Posebne vrste navedenih naložb, ki jih organizacija razvrsti med finančne naložbe, po začetnem pripoznanju lahko izmeri le po modelu nabavne vrednosti ali po pošteni vrednosti prek izkaza poslovnega izida. Izbrani način predstavlja računovodsko usmeritev, katere pa ni dovoljeno spremeniti.

Prehodne določbe

SRS 3.47 (2024) je dopolnjen s pravili glede računovodske obravnave pri prehodu na nov standard.

Slovenski računovodski standard 4 (2016)

ZALOGE

A. Uvod

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

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

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

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

B. Standard

a) Razvrščanje zalog

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

4.2. Zaloga materiala zajema količine v skladišču, dodelavi in predelavi pa tudi na poti od dobavitelja, če jih je ~~kupec-organizacija~~ že prevzela ~~oziroma prevzel tveganja in koristi v zvezi z njimi jih že obvladuje~~. Kot material se lahko šteje tudi drobn 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 proizvodnje zajema nedokončano proizvodnjo in polproizvode. ~~Nedokončana proizvodnja lahko obsega tudi opravljanje storitev, ki so do konca obračunskega obdobja dokončane, od naročnika pa še ne prevzete (potrjene).~~

4.4. Zaloga, namenjena prodaji, zajema dokončane proizvode in trgovsko blago v skladišču ter količine na poti do kupca, dokler jih ne prevzame v obvladovanje, trgovsko blago pa tudi količine na poti od dobavitelja, če jih je ~~kupec-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 neidočega trgovskega blaga.

b) Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj zalog

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

- a) ~~je verjetno, da bodo pritekale gospodarske koristi, povezane z njo~~ organizacija obvladuje in ji omogoča doseganje gospodarskih koristi iz njih in;
- b) je mogoče njeno nabavno vrednost oziroma stroškovno vrednost ali pošteno vrednost (ko gre za zaloge iz bioloških sredstev oziroma kmetijskih pridelkov) zanesljivo izmeriti.

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

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

4.109. 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

4.1110. Količinska enota zaloge materiala in trgovskega blaga se ob začetnem pripoznanju ovrednoti po nabavni ceni, ki jo sestavljajo nakupna cena, uvozne in druge nevračljive nakupne dajatve ter neposredni stroški nabave. Med nevračljive nakupne dajatve se všteva tudi tisti davek na dodano vrednost, ki se ne povrne. Nakupna cena se zmanjša za dobljene popuste.

4.1211. Količinska enota proizvoda oziroma nedokončane proizvodnje (razen zaloge iz biološkega sredstva, merjene po poštenu vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje) se ob začetnem pripoznanju praviloma ovrednoti po proizvodjalnih stroških v širšem ali ožjem pomenu, lahko pa ~~tudi samo se v utemeljenih okoliščinah ovrednoti z zoženo lastno ceno kot eno skrajnostjo oziroma s spremenljivimi proizvodjalnimi stroški v ožjem pomenu kot druge skrajnostje.~~ V vrednotenje zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje se lahko vključijo tudi drugi stroški, vendar samo, če so povezani z njihovo spravitvijo do trenutnih nahajališč in trenutnih stopenj dodelave.

Vštevaje 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 ~~vrednost zalog ceno količinske enote proizvoda ali nedokončane proizvodnje~~ je mogoče všteti tudi stroške izposojanja, s katerimi se ti financirajo zalogedo trenutka njihovega dokončanja oziroma usposobitve za prodajo, ko gre za ~~dalgotrajne~~ proizvodjalne 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 poštenu vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje v trenutku pospravitve. Ta vrednost je izvirna vrednost ob začetnem pripoznanju zalog proizvodov. Dobiček ali izguba, ki se pojavi ob začetnem pripoznanju pospravljenega kmetijskega pridelka po poštenu vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, se pripozna v poslovnem izidu prek poslovnih prihodkov in odhodkov.

Le v izjemnih primerih, ko poštene vrednosti pospravljenih kmetijskih pridelkov iz bioloških sredstev organizacije ni mogoče zanesljivo izmeriti, se pospravljeni kmetijski pridelek ovrednoti v skladu s prvim odstavkom SRS 4.~~12~~11.

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

~~4.14~~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. Všetje stalnega dela posrednih proizvodnih stroškov mora temeljiti na običajni stopnji izrabe zmogljivosti običajnega obsega proizvodnih zgradb, opreme in zaposlenih.

~~4.15~~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.

~~4.16~~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 sprotne vrednotenju zalog po SRS 4.~~15~~13.

~~4.17~~15. Knjigovodska vrednost porabljenih zalog je strošek, knjigovodska vrednost prodanih zalog pa poslovni odhodek. ~~Tako se~~ Kot poslovni odhodek šteje tudi vrednost pri popisu ugotovljenega primanjkljaja, za katerega ni nihče osebno odgovoren.

č) Prevrednotovanje zalog

~~4.18~~16. Prevrednotenje zalog je sprememba njihove knjigovodske vrednosti. Opravi se lahko na koncu poslovnega leta ali med njim.

~~4.19~~17. Zaloge se vrednotijo po izvirni vrednosti ali čisti iztržljivi vrednosti, in sicer po manjši izmed njiju.

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

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

4.2419. Čista iztržljiva vrednost zalog, potrebnih za izpolnitev sklenjenih prodajnih pogodb, mora biti izračunana na podlagi pogodbenih cen. Če so prodajne pogodbe sklenjene za število proizvodov, ki je manjše od števila proizvodov v zalogi, jo je treba izračunati na podlagi splošno veljavnih tržnih cen.

4.2220. Vrednosti normalnih zalog materiala, ki naj bi jih porabili pri proizvodjanju, ni treba zmanjšati pod raven izvirne vrednosti, če je mogoče pričakovati, da bo prodajna vrednost dokončanih proizvodov, v katere bodo vstopile, enaka izvirni vrednosti ali večja od nje. Če pa je mogoče pričakovati, da bo izvirna vrednost dokončanih proizvodov večja od čiste iztržljive vrednosti, je treba zmanjšati vrednost zalog materiala na raven čiste iztržljive vrednosti.

4.2321. Zmanjšanje vrednosti zalog surovin, materiala in drobnega inventarja, zalog nedokončane proizvodnje, proizvodov in trgovskega blaga zaradi njihovega prevrednotenja obremenjuje prevrednotovalne poslovne odhodke.

d) Razkrivanje zalog

4.2422. 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.

~~**4.2523.** Poleg razkritij iz SRS 4.24 so potrebna za vsako vrsto zalog razkritja~~
Razkrijejo se:

- a) računovodske usmeritve, uporabljene pri sprotnem in končnem vrednotenju zalog, pa tudi ~~uporabljenih~~ uporabljene metode obračunavanja stroškov;
- ~~b) odpisi in prevrednotenja zalog po posameznih temeljnih vrstah knjigovodske vrednosti in čiste iztržljive vrednosti zalog po razvrstitvah, ki ustrezajo organizaciji,~~
- ~~c) presežki in primanjkljaji pri popisu zalog.~~

~~**4.26.** Razkrijejo se:~~

- ~~a) presežki in primanjkljaji pri popisu zalog;~~
- ~~a) odpisi vrednosti zalog zaradi sprememb njihove kakovosti in zaradi sprememb njihove vrednosti.~~

4.2724. Razkrije se knjigovodska vrednost zalog, ki je zastavljena kot jamstvo za obveznosti.

C. Opredelitev ključnih pojmov

4.2825. V tem standardu je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in opredeliti ključne.

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

b) Drobní 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 drobní 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 proizvodnih 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 proizvodni stroški.

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

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

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

lk) Spremenljivi proizvodni stroški so poleg neposrednih spremenljivih proizvodnih stroškov še spremenljivi del posrednih proizvodnih stroškov.

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

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

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

po) Stroški izposojanja so obresti in drugi stroški v zvezi z izposojanjem finančnih sredstev, porabljenih za pridobitev zalog 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 proizvodnje. 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 v primeru daljših prekinitev v procesu njihovega proizvodnje oziroma usposabljanja za prodajo začasno prekine in se znova prične, ko aktivnosti ponovno stečejo. Organizacija ne začne pripisati 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 s proizvodnjo.

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

rp) Biološko sredstvo je živa žival ali rastlina.

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

šs) 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 izključujejo –vključujejo tudi prevozne in druge stroške, ki so potrebni, da pride sredstvo na trg.

Č. Pojasnila

4.2926. Zaloge materiala oziroma trgovskega blaga, oddanega v dodelavo in predelavo, izkazuje lastnik med svojimi zalogami, ob vrnitvi iz dodelave in predelave pa poveča njihovo do tedaj izkazano vrednost za stroške v zvezi z dodelavo oziroma predelavo in za zaračunani davek na dodano vrednost, če ga pri obračunu ni mogoče odbiti kot vstopni davek. Organizacija, ki sprejme zaloge materiala oziroma trgovskega blaga v dodelavo oziroma predelavo, ni lastnica teh zalog, zato jih spremlja zunajbilančno. Dodelavo oziroma predelavo zaračuna lastniku, zaračunani znesek pa je zanjo poslovni prihodek. Posebej se izkazuje material oziroma trgovsko blago, oddan(o) kooperantom.

4.3027. Zaloge proizvodov oziroma polproizvodov, oddanih v dodelavo oziroma predelavo, izkazuje lastnik med svojimi zalogami, ob vrnitvi iz dodelave oziroma predelave pa poveča za stroške proizvajalnih 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.

4.3128. Stroški izposojanja, nastali v zvezi z nedokončano proizvodnjo in dokončanimi proizvodi, se vštevajo v vrednost nedokončane proizvodnje in proizvodov pri ~~delgetrajnih~~ proizvodnih procesih, ki trajajo dlje kot eno leto, na primer v ladjedelništvu, gradbeništvu in podobnih dejavnostih.

4.3229. ~~Tako n~~Nakupna vrednost ~~obstoječe~~ novi pridobljene zgradbe ali strošek odškodnine za ~~obstoječe~~ novi zgradbo, ki bo odstranjena zaradi nove, zgrajene za trg, ~~kakor neodpisana vrednost obstoječe zgradbe, ki je del opredmetenih osnovnih sredstev in bo zaradi nove, zgrajene za trg, odstranjena,~~ sta strošek priprave gradbišča; obravnavata ki se lahko kot strošek materiala, ~~ki se lahko~~ v skladu z izbrano metodo vrednotenja všteje v ceno

količinske enote v zalogi. –Navedeno pravilo velja le, kadar čas do odstranitve takšne zgradbe ni daljši od enega leta. V nasprotnem primeru jo je potrebno pripoznati med osnovnimi sredstvi ali naložbenimi nepremičninami.

4.3330. Ocena čiste iztržljive vrednosti mora temeljiti na čim zanesljivejših dokazih, razpoložljivih v času pripravljanja ocen vrednosti, ki jo bodo oziroma bi jo zaloge dosegle pri prodaji, in ne na občasnih nihanjih cen ali stroškov.

4.3431. Zaloge je treba v celoti odpisati, če je njihova prodaja za vedno ustavljena ali uporaba prepovedana.

4.3532. Spremembe čiste iztržljive vrednosti zalog, ki jih imajo v posesti proizvajalci kmetijskih in gozdarskih proizvodov, kmetijskih pridelkov po pospravitvi ter rudnin in mineralnih proizvodov ter se vrednotijo po čisti iztržljivi vrednosti glede na stopnjo proizvodnje, se pripoznajo v poslovnem izidu obdobja, v katerem je prišlo do sprememb.

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

4.3633. V primeru lastne porabe bioloških sredstev, ki so zaloge, ter pospravljenih kmetijskih pridelkov iz bioloških sredstev mora organizacija v skladu s SRS 4.10. posebej voditi evidence lastne porabe takšnih zalog.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

4.3734. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 22. oktobra 2015. K njemu sta dala soglasje minister, pristojen za finance, in minister, pristojen za gospodarstvo. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati 1. januarja 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

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

OBRAZLOŽITEV SPREMEMB SRS 4

Stara številka	Nova številka	Obrazložitev sprememb
4.1	4.1	Redakcijski popravki.
4.2	4.2	Redakcijski popravki. Dodan kriterij obvladovanja zaradi uskladitve s 4.7.
4.3	4.3	Brisan del člena, ki se nanaša na nedokončane storitve, saj po spremembah SRS 15 ni več zaloge nedokončanih storitev.
4.4	4.4	Redakcijski popravki. Dodan kriterij obvladovanja zaradi uskladitve s 4.7.
4.8	-	Člen je brisan, saj je smiselno enako zapisano že v 4.7.
4.12	4.11	Izločitev metode zožene lastne cena in njena nadomestitev s splošnim načelom, da se lahko v vrednotenje poleg proizvodnih stroškov vključijo tudi drugi stroški, če so povezani s spravitvijo zalog do trenutnih nahajališč in trenutnih stopenj dodelave (podobna ureditev kot v MRS 2). Dodana opredelitev trenutka, do katerega se lahko stroški financiranja vključujejo v vrednost zaloge proizvodov in nedokončane proizvodnje. Dikcija »dolgotrajni proizvodni procesi« nadomeščena z natančnejšo (določnejšo) dikcijo »proizvodni procesi, ki trajajo dlje kot eno leto« (enako pri vseh sredstvih, v katera se lahko vključujejo stroški financiranja). Redakcijski popravki.
4.13	-	Člen brisan iz razloga irelevantnosti za zunanje poslovno poročanje.
4.17	4.15	Redakcijski popravki.
4.23	4.21	Redakcijski popravki. Bolj jasen/določen zapis.
4.25 in 4.26	4.23	Redakcijski popravki in združitev členov v enega.
4.28k	4.25k	Brisanje člena. Glej obrazložitev pri 4.12.
4.28l	4.28k	Natančnejši zapis.
4.28p	4.28o	Dopolnitev z natančnejšo opredelitvijo stroškov izposojanja in njihovega vključevanja v ceno enote proizvoda ali nedokončane proizvodnje v zalogi.
4.28š	4.25s	Popravek napake.
4.29	4.26	Redakcijski popravki.
4.30	4.27	Redakcijski popravki z namenom jasnejšega zapisa.
4.31	4.28	Uskladitev s 4.11.
4.32	4.29	Določnejša opredelitev obravnave zgradb, ki bodo porušene zaradi gradnje novih.

Slovenski računovodski standard 5 (2016) TERJATVE

A. Uvod

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

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

Ne obdeluje pa aktivnih (usredstvenih) časovnih razmejitev.

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

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

B. Standard

a) Razvrščanje terjatev

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

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

5.2. Terjatve se pojavljajo večinoma do kupcev ali prevzemnikov terjatev ali drugih financerjev prodanih proizvodov in opravljenih storitev, lahko pa tudi do dobaviteljev prvin poslovnega procesa, zaposlenih, udeležencev pri razporejanju poslovnega izida, financerjev, do izdajateljev kapitalskih in dolžnikih finančnih instrumentov katerih imetnik je organizacija uporabnikov finančnih naložb in do države. Vključujejo tudi poslovne terjatve iz poslovanja za tuj račun, za odškodnine ter terjatve iz drugih poslovnih razmerij.

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

5.4. Terjatve do dobaviteljev prvin poslovnega procesa so njim dani predujmi za opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena sredstva, zaloge in še ne opravljene

storitve pa tudi njim dana preplačila, are in varščine, terjatve do zaposlenih so njim dani predujmi in odškodninske obremenitve.

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

5.6. Dani predujmi se v bilanci stanja izkazujejo znotraj gospodarske kategorije, na katero se nanašajo. Dani predujmi za opredmetena osnovna sredstva ~~se se izkazujejo v isti skupini kot 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 duhu SRS 5.6., ki so praviloma kratkoročne terjatve. Kratkoročne terjatve se predvidoma udenarijo najkasneje v letu dni. Vse druge terjatve se praviloma štejejo kot dolgoročne.

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

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

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

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

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

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

b) Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj terjatev

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

- a) jo organizacija obvladuje in ji omogoča doseganje gospodarskih koristi ~~verjetno, da bodo pritekale gospodarske 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 5.13.

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

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

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

5.178. 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.

~~Če se ne obvladujejo več nanjo vezane pogodbene pravice, ne obvladujejo pa se, če se pravice do koristi, podrobno določene v pogodbi, izrabijo, če ugasnejo ali če se odstopijo.~~

Terjatev se prenese samo, kadar:

a) se prenesejo pogodbene pravice do prejetanja denarnih tokov iz terjatve ali

b) se obdržijo pogodbene pravice do prejetanja denarnih tokov iz terjatve, vendar se prevzame pogodbeno obveza za izplačilo denarnih tokov enemu ali več prejemnikom.

Če organizacija obdrži pogodbene pravice do prejetanja denarnih tokov iz terjatve, vendar prevzame pogodbeno obvezo za izplačilo navedenih 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 in kakršne koli pravice in obveze, ki nastanejo oziroma se obdržijo pri prenosu, pripoznajo ločeno kot sredstva ali obveznosti;

b) če se obdržijo skoraj vsa tveganja in koristi, povezane z lastništvom terjatve, se še naprej pripoznava finančno sredstvo;

c) če se ne prenese niti ne obdrži skoraj vseh tveganj in koristi, povezanih z lastništvom terjatve, organizacija presodi, ali je ohranila obvladovanje terjatve. V tem primeru velja naslednje:

i 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;

ii 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

5.189. 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.

5.1920. Kasnejša povečanja terjatev (razen danih predujmov) praviloma povečujejo ustrezne poslovne prihodke ali finančne prihodke.

5.204. Obresti od terjatev so finančni prihodki.

5.212. 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

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

5.234. Terjatve se praviloma merijo po odplačni vrednosti.

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

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

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

5.278. Odložene terjatve za davek se ne diskontirajo.

d) Razkrivanje terjatev

5.289. 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.

5.2930. Pri poslovnih terjatvah so potrebna razkritja nezavarovanih in zavarovanih terjatev do kupcev pa tudi terjatev do članov posloводства, članov nadzornega sveta in lastnikov. Pri zavarovanih terjatvah se razkrijeta predmet in vrednost predmeta zavarovanja.

5.304. ~~Za vsako vrsto terjatev se~~ Organizacija razkriva računovodsko ~~o~~ usmeritev za ~~njihovo~~ prevrednotenje terjatev skladno s SRS 5.378.

5.312. Za vsako ~~vrsto-skupino~~ terjatev se razkrivajo informacije o:

- a) izpostavljenosti različnim vrstam tveganja ter
- b) obsegu in vrsti finančnih instrumentov za varovanje pred tveganjem.

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

C. Opredelitev ključnih pojmov

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Č. Pojasnila

5.345. Nekaterе 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.

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

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

5.367. S kasnejšimi povečanji oziroma zmanjšanji terjatev iz SRS 5.189. in 5.223. so mišljene predvsem spremembe vrednosti terjatev zaradi kasnejših popustov, vračil prodanega blaga ali proizvodov, priznanih reklamacij ter kasneje ugotovljenih napak.

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

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

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

5.3940. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 22. oktobra 2015. K njemu sta dala soglasje minister, pristojen za finance, in minister, pristojen za gospodarstvo. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati 1. januarja 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

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

OBRAZLOŽITEV SPREMEMB IN DOPOLNITEV V SRS 5

Sprememba v **SRS 5.1.** je posledica uskladitve pojma »obveza« oziroma »obveznost« v SRS. Obveza namreč izhaja iz pogodbenih razmerij med organizacijo in tretjimi osebami, iz predpisov, ali pa je posredna, oziroma je to, kar se po določenih normah, predpisih mora storiti ali opraviti. Kot takšna ni nujno predmet računovodskega obravnavanja ali vključevanja v računovodske izkaze (npr. če gre za obvezo, ki ustreza računovodski opredelitvi pogojne obveznosti). Če se na podlagi obveze v računovodskih izkazih pripozna obveznost, so to npr. dolгови ali rezervacije, v širšem smislu pa tudi pasivne časovne razmejitve.

Sprememba v **SRS 5.2.** je redakcijske narave s katero je jasneje določeno, da se kot terjatve izkazujejo tudi terjatve do izdajateljev kapitalskih in dolžniških finančnih instrumentov, katerih imetnik je organizacija, primeroma terjatve iz donosov (za obresti, za udeležbo v dobičku).

Sprememba v **SRS 5.5.** so delno redakcijske narave (glejte obrazložitev pri SRS 5.2.). Črtana je določba, da so terjatve do države v zvezi z vstopnim davkom na dodano vrednost posebna vrsta terjatev, ker ne gre za posebno vrsto terjatev, temveč se te terjatve vključujejo v skupino drugih poslovnih terjatev.

Sprememba v **SRS 5.6.** so redakcijske narave in ne pomenijo vsebinske spremembe standarda.

Sprememba v **SRS 5.7.** pomeni jasnejši zapis, da se terjatve razvrščajo med kratkoročne na podlagi kriterija zapadlosti do 1 leta in, da so ostale terjatve praviloma dolgoročne. Dopolnitev besede »praviloma« je vključena zato, ker se lahko izjemoma, na podlagi kriterija »poslovnega cikla« iz 5.33.c) terjatev, ki zapade v plačilo v roku daljšem od leta dni, razvrsti kot kratkoročna, s čimer sta SRS 5.7. in SRS 5.33.c) notranje usklajena. Enako pravilo je določeno v MRS 1.66 in MRS 1.68.

Sprememba v **SRS 5.13.** pomeni uskladitev opredelitve pojma »terjatve« kot sredstva v bilanci stanja z opredelitvijo pojma »sredstvo« v Okviru v Uvodu v SRS, ki se je uskladil z opredelitvijo v Konceptualnem okviru k MSRP. Deveti odstavek 54. člena ZGD-1 namreč določa, da morajo Slovenski računovodski standardi povzemati vsebino Direktive 2013/34/EU in v zasnovi ne smejo biti v nasprotju z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja. Mednarodni odbor za računovodske standarde (IASB) je v letu 2018 spremenil opredelitev pojma »sredstvo« v Konceptualnem okviru k MSRP. Ta od 2018 opredeljuje »sredstvo« **kot pravice** (iz sredstva), ki jih na podlagi preteklih poslovnih dogodkov kontrolira organizacija in, ki organizaciji omogočajo doseganje gospodarskih koristi (v angl. Izvirniku: *An asset is a present economic resource controlled by the entity as a result of past events; An economic resource is a right that has the potential to produce economic*

benefits (Konceptualni okvir, točke 4.3. do 4.25). Spremenjena opredelitev pojma »sredstvo« v Konceptualnem okviru k MSRP je opustila pogoj »pričakovanih« gospodarskih koristi iz razlogov, ker opustitev pojma »pričakovane« gospodarske koristi bolj jasno določa, da za pripoznanje sredstva ni odločilen prag verjetnosti pritekanja gospodarskih koristi. Verjetnost pritoka gospodarskih koristi je zato lahko tudi majhna. Za pripoznanje sredstva je odločilno, da sredstvo obstaja na podlagi preteklih poslovnih dogodkov in ga organizacija obvladuje. Verjetnost pritoka in znesek bodočih gospodarskih koristi namreč vpliva na začetno merjenje sredstev, ne pa na sam obstoj sredstva.

S ciljem, da so SRS v zasnovi skladni z MSRP je bil pojem »sredstvo« v Uvodu in v posamičnih SRS usklajen z aktualno opredelitvijo sredstva v Konceptualnem okviru k MSRP.

Črtanje **SRS 5.16.** je posledica prenosa istega besedila iz SRS 5.16. v 7. točko Okvira v Uvodu k SRS. SRS 5.16. je namreč urejal pobot tako terjatev kot tudi obveznosti za odloženi davek. Ker so računovodska pravila o odloženih davkih urejena v 7. točki Okvira v Uvodu k SRS, je določba o pobotu, ki se nanaša na terjatve in obveznosti črtana v SRS 5 in prenesena v Uvod.

Zaradi črtanja SRS 5.16. so nadaljnji členi v SRS 5 preštevilčeni.

Cilj spremembe v **SRS 5.18. (sedaj 5.17.)** je uskladiti in dopolniti pravila o pogojih za odpravo pripoznanja terjatev. Spremenjena določba določa, da se terjatve odpravijo iz poslovnih knjig, če prenehajo pravice do prejema denarnih tokov, ali če se terjatev prenese. Člen je dopolnjen s pravili, kdaj se šteje, da so izpolnjeni pogoji za prenos in s tem odpravo terjatev. Vezani so na prenos denarnih tokov in na oceno organizacije, v kakšnem obsegu je obdržala tveganja in koristi, povezane z lastništvom terjatve. Ta pravila bodo organizacijam omogočala jaso opredelitev trenutka odprave terjatev, in s tem povezanim pripoznanjem učinkov v poslovnem izidu, npr. pri prodajah, faktoringu ali drugih oblikah prenosov terjatev.

Sprememba v **5.33.f) (prej 5.34.f)** je posledica uskladitve pojma »obveza« oziroma »obveznost« v SRS. Glejte komentar pri spremembi SRS 5.1.

Slovenski računovodski standard 6 (2016)

NALOŽBENE NEPREMIČNINE

A. Uvod

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

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

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

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

B. Standard

a) Razvrščanje naložbenih nepremičnin

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

6.2. Naložbene nepremičnine so:

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

- a) verjetno, da bodo v organizacijo pritekale prihodnje gospodarske koristi, povezane z njejo organizacija obvladuje in ji omogoča doseganje gospodarskih koristi iz nje 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.

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 nakupu. Takšni stroški vključujejo zasluge za pravne storitve, davke od prenosa nepremičnine, stroške izposojanja, stroške posredniških provizij in druge stroške posla.

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

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

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

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

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

Menjalni posel ima komercialno vsebino, če:

- a) se stroj (tveganje, časovna razporeditev in višina) denarnih tokov prejetega sredstva razlikuje od stroja 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 prejeta sredstvo v zamenjavi ne ovrednoti po pošteni vrednosti, se njegova nabavna vrednost izmeri po knjigovodski vrednosti danega sredstva.

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

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

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

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

č) Prevrednotovanje naložbenih nepremičnin

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

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

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

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

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

d) Razkrivanje naložbenih nepremičnin

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

6.18. Za naložbene nepremičnine mora organizacija razkriti:

- a) ali uporablja model poštene vrednosti ali model nabavne vrednosti;
- b) sodila, ki jih uporablja, da bi razlikovala naložbene nepremičnine od lastniško uporabljanih nepremičnin in od nepremičnin, ki jih poseduje za prodajo v rednem poslovanju, če je razdelitev težka;
- c) obseg, v katerem je poštena vrednost naložbenih nepremičnin zasnovana na oceni vrednosti pooblaščenega ocenjevalca vrednosti; če takšne ocene vrednosti ni bilo, je treba to dejstvo razkriti;
- č) vrednosti, pripoznane v poslovnem izidu za prihodke od najemnin za naložbene nepremičnine, neposredne poslovne odhodke (tudi za popravila in vzdrževanje), izvirajoče iz naložbenih nepremičnin, ki so ustvarile prihodke od najemnin v obdobju, ter neposredne poslovne odhodke (tudi za popravila in vzdrževanje), izvirajoče iz naložbenih nepremičnin, ki niso povzročile prihodkov od najemnin v obdobju;
- d) spremembe knjigovodske vrednosti od začetka do konca obračunskega obdobja (zaradi pridobitev, prekvalifikacij, odtujitev, amortizacije, prevrednotenja);
- e) vpliv na poslovni izid zaradi prenosov na konte nepremičnin po SRS 6.28 in 6.29.

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

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

- a) uporabljene metode amortiziranja;
- b) dobo koristnosti ali uporabljene stopnje amortiziranja;
- c) nabavno vrednost in nabrano amortizacijo (povezano z nabranimi izgubami zaradi oslabitve) na začetku in koncu obdobja;
- č) uskladitev njene knjigovodske vrednosti na začetku in koncu obdobja;
- d) pošteno vrednost naložbene nepremičnine.

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

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

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

C. Opredelitev ključnih pojmov

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

a) Naložbena nepremičnina je nepremičnina (zemljišče ali zgradba ali del zgradbe ali oboje), posedovana (pri lastniku ali najemniku), da bi prinašala najemnino ali povečevala vrednost dolgoročne naložbe ali pa oboje, ne pa za uporabo pri proizvodjanju 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 proizvodjanju 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 v primeru daljših prekinitev v procesu njihove izgradnje oz. usposobitve za uporabo začasno prekine in se znova prične, 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

6.23. Naložbene nepremičnine so na primer:

- a) zemljišče, posedovano bolj za povečevanje vrednosti dolgoročne naložbe kot za kratkoročno prodajo v rednem poslovanju;
- b) zemljišče, posedovano za zdaj nedoločeno prihodnjo uporabo;
- c) Zgradba, ki jo poseduje organizacija, ali sredstvo, ki predstavlja pravico do uporabe na podlagi pogodbe o poslovnem najemu zgradbe, in je dana v enkratni ali večkratni poslovni najem (podnajem);
- č) zgradba, ki je prazna, vendar posedovana za oddajo v enkratni ali večkratni poslovni najem;
- d) nepremičnine, ki se gradijo ali razvijajo za prihodnjo uporabo kot naložbene nepremičnine.

6.24. Naložbene 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 ~~(glejte SRS 4 – Zaloge)~~;
- c) lastniško uporabljane nepremičnine (glejte SRS 1 – Opredmetena osnovna sredstva), tudi (med drugim) nepremičnine, posedovane za prihodnjo uporabo kot lastniško uporabljane nepremičnine, nepremičnine, posedovane za prihodnji razvoj in kasnejšo uporabo kot lastniško uporabljane nepremičnine, nepremičnine, ki jih uporabljajo zaposleni (za plačilo najemnine po tržnih cenah ali brez njega), in lastniško uporabljane nepremičnine, ki čakajo na odtujitev;
- č) nepremičnine, dane drugim organizacijam v finančni najem.

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

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

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

Če se bo knjigovodska vrednost naložbene nepremičnine pokrila predvsem s prodajo in ne z uporabo, se ta nepremičnina opredeli kot nekratkoročno sredstvo za prodajo.

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

- a) začetek lastniške uporabe pri prenosih s kontov naložbenih nepremičnin na konte lastniško uporabljanih nepremičnin;
- b) začetek razvijanja za prodajo pri prenosih s kontov naložbenih nepremičnin na konte zalog;
- c) konec lastniške uporabe pri prenosih s kontov lastniško uporabljanih nepremičnin na konte naložbenih nepremičnin; ali
- č) oddajo v poslovni najem drugi stranki pri prenosih s kontov zalog na konte naložbenih nepremičnin.

6.29. Pri prenosih s kontov naložbenih nepremičnin, obravnavanih po poštenu vrednosti, na konte lastniško uporabljanih nepremičnin ali zalog, velja, da je predvidena nabavna vrednost nepremičnin pri kasnejšem obračunavanju po SRS 1 ali SRS 4 njihova poštena vrednost na dan spremembe uporabe.

Če postane lastniško uporabljana nepremičnina naložbena nepremičnina, ki bo obravnavana po poštenu vrednosti, mora organizacija uporabljati SRS 1 vse do datuma spremembe uporabe. Organizacija obravnava vsako razliko med knjigovodsko vrednostjo nepremičnine po SRS 1 in njeno pošteno vrednostjo na ta datum enako kot prevrednotenje po SRS 1.

Pri prenosih s kontov zalog na konte naložbenih nepremičnin, ki se bodo obravnavale po poštenu 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 poštenu vrednosti, dokončana (dokončano), se vsaka razlika med pošteno vrednostjo naložbene nepremičnine na datum prenosa in njeno knjigovodsko vrednostjo pripozna v poslovnem izidu.

6.30. Organizacija najemnica se lahko odloči, da pri računovodenju najemov naložbenih nepremičnin ravna smiselno enako, kot je to določeno v SRS 1.63.

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

6.31. Dobiček ali izguba iz umika iz uporabe ali odtujitve naložbene nepremične se ugotavlja kot razlika med čisto prodajno vrednostjo ob odtujitvi in knjigovodsko vrednostjo ter se pripoznata v poslovnem izidu. Nadomestila, ki jih dajejo tretje stranke za naložbene nepremičnine, ki so bile oslajljene, izgubljene ali opuščene, se pripoznajo v poslovnem izidu, ko je zanje vzpostavljena terjatev.

6.32. Včasih organizacija uporabnikom nepremičnine zagotavlja tudi kakšne dodatne (postranske) storitve. V takšnih primerih gre za naložbeno nepremičnino samo,

kadar takšne storitve predstavljajo nepomembno sestavino krovnega dogovora kot celote. V nasprotnem primeru gre za osnovno sredstvo.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

6.3233. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 22. oktobra 2015. K njemu sta dala soglasje minister, pristojen za finance, in minister, pristojen za gospodarstvo. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati 1. januarja 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 6 – Naložbene nepremičnine (2006).

OBRAZLOŽITEV SPREMEMB SRS 6

Stara številka	Nova številka	Obrazložitev sprememb
6.2	6.2	Dopolnitev opredelitve naložbenih nepremičnin s postavko 6.23 – d) iz Pojasnil.
6.4	6.4	Uskladitev pripoznavanja naložbenih nepremičnin s temeljno definicijo sredstev v Okviru SRS.
6.6	6.6	Natančnejša opredelitev nabavne vrednosti naložbenih nepremičnin. Redakcijski popravki.
6.11	6.11	Redakcijski popravki.
6.22d	6.22d	Dopolnitev člena z natančnejšo opredelitvijo stroškov izposojanja in njihovega vključevanja v nabavno vrednost naložbenih nepremičnin.
6.24	6.24	Redakcijski popravki.
6.32	6.32	Dopolnitev z določili MRS 40.11 in 40.12.

Slovenski računovodski standard 7 (2016)

DENARNA SREDSTVA

A. Uvod

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

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

Povezan je predvsem s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 5, 6, 9, 11, 20 in 22.

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

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. Denarni ustrezniki so naložbe, ki jih je mogoče hitro oziroma v bližnji prihodnosti pretvoriti v vnaprej znani znesek denarnih sredstev in pri katerih je tveganje spremembe vrednosti nepomembno. Sem lahko uvrščamo kratkoročne depozite in vloge v bankah (na primer z zapadlostjo v plačilo največ tri mesece po pridobitvi) ter podobne naložbe, ki sicer niso namenjene vzpostavljanju naložb, temveč zagotavljanju plačilne sposobnosti. Med denarne ustreznike uvrščamo tudi takoj udenarjljive dolžniške vrednostne papirje z nizkim tveganjem, ki so uvrščeni na organizirani trg (državne obveznice, blagajniške zapise in podobne), ter takoj udenarjljive prejete čeke.

7.6. Denar niso niti izdani čeki, ki so odbitna postavka denarnih sredstev, niti denar na poti, ki se prenaša z računa pri banki na druge ustrezne račune, dokler se ne vpiše kot dobroimetje na njih. Tudi dogovorjena samodejna zadolžitev na tekočem računu ni denar.

~~7.7. Vrednotnice (na primer znamke) v blagajni se ne izkazujejo med denarnimi sredstvi, temveč se obravnavajo kot kratkoročno odloženi stroški (med aktivnimi časovnimi razmejitvami).~~

7.87. 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

- 7.98.** Denarno sredstvo se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna, če:
- a) je verjetno, da ~~ga organizacija obvladuje ni ji omogoča doseganjebodo pritekale~~ gospodarske koristi, povezan~~anih~~e z njim, in
 - b) je mogoče njegovo nabavno vrednost zanesljivo izmeriti.

7.409. 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.

7.4110. Pripoznanje denarnega sredstva v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja se odpravi, če se ne obvladujejo več nanj vezane pravice. Nanj vezane pravice se ne obvladujejo, če se izrabijo, če ugasnejo ali če se odstopijo.

c) Začetno računovodsko merjenje denarnih sredstev

7.4211. Denarno sredstvo se ~~ob začetnem začetno~~ pripoznanju izkaže v znesku, ki izhaja iz ustrezne listine o njegovem prejemu, po preveritvi, da ima takšno naravo. Denarno sredstvo, ~~izraženo~~ v tuji valuti se v primeru pridobitve z neposrednim nakupom začetno ovrednoti po, se prevede v domačo valuto po menjalnem tečaju, po katerem je bilo pridobljeno, v vseh drugih primerih pa po valutnem tečaju na dan prejema.

7.4312. Knjigovodska vrednost denarnega sredstva je enaka njegovi začetni nominalni vrednosti, dokler se ne pojavi potreba po prevrednotenju.

č) Prevrednotovanje denarnih sredstev

7.4413. Prevrednotenje denarnih sredstev je sprememba njihove knjigovodske vrednosti in se lahko opravi na koncu poslovnega leta ali med njim. Pojavi se le v primeru denarnih sredstev, izraženih v tujih valutah, če se valutni tečaj razlikuje od tečaja, po prvem pripoznanju spremeni valutni tečaj, katerem so takrat ovrednotena. Tečajna razlika, ki se pojavi pri tem pojavi, lahko poveča ali zmanjša prvotno izkazano vrednost; vendar se v prvem primeru izkaže finančni prihodek v zvezi z denarnimi sredstvi, v drugem primeru pa finančni odhodek v zvezi z denarnimi sredstvi, ne pa prevrednotovalni finančni prihodek oziroma prevrednotovalni finančni odhodek.

d) Razkrivanje denarnih sredstev

7.4514. 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.

7.4615. 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

7.4716. V tem standardu je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in opredeliti.

a) Denarna sredstva v računovodskem pomenu so gotovina, knjižni denar, denar na poti in denarni ustrezniki. Gre za širše obravnavanje denarnih sredstev, pri katerem so med denarna sredstva vključena tudi tista sredstva, ki jih je mogoče hitro oziroma v bližnji prihodnosti pretvoriti v denar kot plačilno sredstvo za poravnavanje dolgov ali za izplačilo s kakšnim drugim namenom neposredno in brez kakršnihkoli omejitev.

~~b) Denarna postavka je širši pojem od denarnih sredstev v duhu tega standarda, saj obsega tudi terjatve in dolgove v denarju, vsa druga sredstva in obveznosti do virov sredstev pa so nedenarne postavke.~~

eb) Dogovorjena samodejna zadolžitev na transakcijskem računu je znesek, do katerega se lahko po dogovoru z banko na transakcijskem računu pri njej samodejno uporablja posojilo, ki je po poslovnofinančnem razumevanju sestavni del celotnih razpoložljivih denarnih sredstev.

~~č) Finančni instrument je pogodba, na podlagi katere nastane finančno sredstvo ene organizacije in hkrati finančna obveznost ali kapitalski instrument druge organizacije.~~

~~d) Finančno sredstvo je vsako sredstvo, ki je:~~

- ~~a) denar;~~
- ~~a) pogodbeni pravici prejeti denar ali drugo finančno sredstvo;~~
- ~~b) pogodbeni pravici zamenjati finančne instrumente z drugimi pod pogoji, ki utegnejo biti ugodni;~~
- ~~č) kapitalski finančni instrument druge organizacije; ali~~
- ~~e) pogodba, ki se (lahko) poravna z lastnimi kapitalskimi instrumenti organizacije.~~

Č. Pojasnila Pojasnili

7.4817. Čeke in menice, prejete v udenarjenje, in/ali lastne trasirane menice je mogoče uporabiti kot plačilne instrumente z indosiranjem, to je izključno z upnikovim soglasjem, kar se pojavlja še zlasti, če je na tej podlagi menični dolžnik kaka ugledna banka. Sicer pa lahko organizacija, ki prejme v udenarjenje menice in/ali lastne trasirane menice, na njihovi podlagi pridobi denar, katerega znesek je manjši od njihovih nominalnih zneskov, in sicer za obračunane obresti do roka zapadlosti v plačilo in opravnino (provizijo), če kaka banka privoli, da jih odkupi. V primeru lastne trasirane menice je to od banke dobljeno posojilo na podlagi takšne menice. V udenarjenje prejeta menica se pretvori v denar v roku njene zapadlosti v plačilo na podlagi zahtevka, predloženega glavnemu dolžniku ali kakemu od solidarnih dolžnikov; to se zabeleži tudi v knjigovodskem razvidu.

7.19. ~~Vrednotnice, kot so poštne znamke, bloki vozovnic in nalepke za krajevni javni promet ter boni za prehrano in podobno, se ne posedujejo za pretvorbo v denar, temveč da bi se z njimi poenostavila posebna plačila skladno z njihovimi raznovrstnimi nameni. Zato se ne obravnavajo kot gotovina, čeprav se hranijo v blagajni. Iz tega sledi, da se izkazujejo ločeno od gotovine~~

7.2018. Z valutnim tečajem je v tem standardu mišljen referenčni tečaj Evropske centralne banke, iz utemeljenih razlogov pa se lahko uporabi tudi ustrezní tečaj poslovne banke.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

7.2419. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 22. Oktobra 2015. K njemu sta dala soglasje minister, pristojen za finance, in minister, pristojen za gospodarstvo. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati 1. Januarja 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 7 – Denarna sredstva (2006).

OBRAZLOŽITEV SPREMEMB SRS 7

SRS 7.7. – nepotrebno; tudi brez tega člena je očitno, da ne gre za denarna sredstva, ob tem pa je v zadnjih letih postavka vse manj obsežna; od tega člena naprej so členi preštevilčeni.

SRS 7.8. (prej 7.9.) – usklajeno z opredelitvijo sredstev iz Okvira SRS;

SRS 7.11. (prej 7.12.) – redakcijski popravki; bolj določna opredelitev začetnega merjenja;

SRS 7.13. (prej 7.14.) – redakcijski popravki; bolj določna opredelitev tečajnih razlik;

SRS 7.16. (prej 7.17.) b, č in d – izbrisane so opredelitve denarna postavka, finančni instrument in finančno sredstvo, ker so opredeljene v SRS 3. Prejšnja opredelitev c) Dogovorjena samodejna zadolžitev na transakcijskem računu je razvrščena v b)

SRS 7.19. (prejšnji) – nepotrebno; tudi brez tega je očitno, da ne gre za denarna sredstva, ob tem pa je pomembnost postavke v zadnjih letih vse manj obsežna.

Členi od SRS 7.7. dalje se preštevilčijo, prav tako od 7.18. (prej 7.20.) zaradi brisanja člena 7.19.

Slovenski računovodski standard 8 (2016)

KAPITAL

A. Uvod

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

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

Povezan je predvsem s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) od 1 do 7, od 9 do 11 in 20.

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

B. Standard

a) Razvrščanje kapitala

8.1. Celotni kapital organizacije je njegova obveznost do lastnikov, ki zapade v plačilo, če organizacija preneha delovati, pri čemer se velikost kapitala popravi glede na tedaj dosegljivo ceno čistega premoženja. Opredeljen je z zneski, ki so jih vložili lastniki, ter z zneski, ki so se pojavili pri poslovanju in pripadajo lastnikom. Zmanjšujejo ga izguba pri poslovanju, odkupljene lastne delnice in lastni poslovni deleži ter dvigi (izplačila).

8.2. Celotni kapital sestavljajo vpoklicani kapital, kapitalske rezerve, rezerve iz dobička, revalorizacijske rezerve, rezerve, nastale zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti, preneseni čisti dobiček iz prejšnjih let ali prenesena čista izguba iz prejšnjih let, in prehodno še nerazdeljeni čisti dobiček ali še neporavnana čista izguba poslovnega leta.

8.3. Osnovni kapital se pojavlja glede na vrsto organizacije kot:

- delniški kapital,
- kapital z deleži ali
- kapitalska vloga.

Deli se na vpoklicani osnovni kapital in nevpoklicani osnovni kapital. Nevpoklicani osnovni kapital je odbitna postavka od osnovnega kapitala.

Delniški kapital se pojavlja pri delniških družbah, kapital z deleži pri drugih gospodarskih družbah, kapitalska vloga pa pri organizacijah posamičnih lastnikov.

8.4. Delniški kapital se razčlenjuje na delniški kapital iz navadnih delnic, delniški kapital iz prednostnih delnic in delniški kapital iz posameznih izdaj delnic.

8.5. Kapitalske rezerve sestavljajo zneski, ki jih organizacija pridobi iz vplačil, ki presegajo najmanjše emisijske zneske delnic ali zneske osnovnih vložkov, zneski, ki presegajo

knjigovodske vrednosti pri odtujitvi predhodno pridobljenih lastnih delnic oziroma lastnih poslovnih deležev (vplačani presežek kapitala), zneski, ki jih organizacija pridobi pri izdaji zamenljivih obveznic ali obveznic z delniško nakupno opcijo nad nominalnim zneskom obveznic, zneski, ki jih dodatno vplačajo družbeniki za pridobitev dodatnih pravic iz delnic oziroma poslovnih deležev, zneski drugih vplačil družbenikov na podlagi statuta (na primer poznejša vplačila družbenikov), zneski na podlagi poenostavljenega zmanjšanja osnovnega kapitala z umikom delnic oziroma poslovnih deležev, zneski na podlagi odprave splošnega prevrednotovalnega popravka kapitala in zneski prihodkov iz prenehanja ali zmanjšanja obveznosti na podlagi sklenjene prisilne poravnave, ki presegajo znesek prenesene izgube.

Kapitalske rezerve (vplačani presežek kapitala) sestavljajo pri organizaciji prevzemnici v poslovni kombinaciji pod skupnim upravljanjem tudi zneski iz obračunane poslovne kombinacije po metodi knjigovodskih vrednosti sredstev in obveznosti prevzetega podjetja.

8.6. Rezerve iz dobička so namensko zadržani del čistega dobička iz prejšnjih let, predvsem za poravnavanje možnih izgub v prihodnosti. Obvezno se razčlenjujejo na zakonske rezerve, rezerve za lastne delnice oziroma lastne poslovne deleže, statutarne rezerve in druge rezerve iz dobička.

8.7. Preneseni čisti dobiček iz prejšnjih let je ostanek tedanjega čistega dobička, ki ni v obliki dividend ali drugih deležev razdeljen lastnikom kapitala pa tudi ne namensko opredeljen kot rezerva. Prenesena čista izguba iz prejšnjih let je izguba, ki ni poravnana s čistim dobičkom poslovnega leta in z nabranimi drugimi sestavinami kapitala, predvsem z rezervami ali dobičkom prejšnjih let; kot takšna zmanjšuje celotni kapital.

8.8. Revalorizacijske rezerve se nanašajo na povečanje knjigovodske vrednosti zemljišč in zgradbopredmetenih osnovnih sredstev zaradi revaloriziranja.

Rezerve, nastale zaradi vrednotenja po poštenu vrednosti, se nanašajo na povečanje oziroma zmanjšanje knjigovodske vrednosti finančnih naložb, aktuarske dobičke ali izgube iz naslova odpravnin ob upokojitvi in zneske dokazanega dobička ali dokazane izgube iz spremembe poštene vrednosti finančnih sredstev izmerjenih po poštenu vrednosti preko kapitala, razpoložljivih za prodajo, 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, temveč je odločilen vpisani kapital.

8.11. Vpisane, a še ne vplačane delnice in poslovni deleži so sestavni del osnovnega kapitala, izraženega tudi v ustreznih terjatvah do delničarjev oziroma vpisnikov poslovnih deležev. ~~Pri finančnih analizah se še ne vplačani vpisani kapital odšteva od celotnega kapitala.~~

Od prejšnjih lastnikov odkupljene lastne delnice in lastni poslovni deleži so sestavni del celotnega kapitala in se odštevajo od njega.

8.12. Vplačani presežek kapitala kot del kapitalskih rezerv se pripozna ob prvi prodaji delnic oziroma vpisu kapitala ne glede na to, ali se tedaj prehodno pojavijo še terjatve do vpisnikov. Vplačani presežek kapitala nastane tudi pri ponovni prodaji predhodno pridobljenih lastnih delnic oziroma lastnih poslovnih deležev kot presežek njihove prodajne vrednosti nad njihovo nabavno oziroma knjigovodsko vrednostjo. Kapitalska rezerva (vplačani presežek kapitala) nastane tudi v družbi z omejeno odgovornostjo, kadar družbeniki pri njeni ustanovitvi ali pri povečanju osnovnega kapitala vplačajo denarne oziroma stvarne osnovne vloške, 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 podjetja.

8.15. Revalorizacijske rezerve in rezerve, nastale zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti, se pripoznajo na podlagi opravljene revalorizacije oziroma izmeritve sredstev po pošteni vrednosti na koncu poslovnega leta ali med njim.

8.16. Prehodno nerazdeljeni čisti dobiček ali prehodno neporavnana čista izguba poslovnega leta se pripozna na podlagi potrebnih izračunov za poslovno leto.

8.17. Pripoznanje posamezne sestavine celotnega kapitala v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja se odpravi, kadar je utemeljeno porabljena.

c) Začetno računovodsko merjenje kapitala

8.18. Osnovni kapital in kapitalska rezerva (vplačani presežek kapitala) se pojavljata z denarnimi in stvarnimi vložki v organizacijo ter prehodno še s terjatvami do vpisnikov.

8.19. Za najmanjšo emisijsko vrednost odkupljenih in nato umaknjenih lastnih delnic oziroma lastnih poslovnih deležev se zmanjša osnovni kapital. Če so bile odkupljene po višji ceni, je treba za razliko hkrati zmanjšati tudi druge sestavine celotnega kapitala. Če so bile/bili odkupljene/odkupljeni po nižji ceni, je treba za razliko oblikovati kapitalske rezerve. Če je organizacija umaknjene lastne delnice in/ali lastne poslovne deleže pridobila neodplačno ali če jih je umaknila v breme čistega dobička ali prenesenega dobička ali statutarnih rezerv ali drugih rezerv iz dobička, se za znesek zmanjšanja osnovnega kapitala (v velikosti emisijske vrednosti lastnih delnic oziroma lastnih poslovnih deležev) povečajo kapitalske rezerve.

č) Prevrednotovanje kapitala

8.20. Prevrednotenje kapitala je sprememba njegove knjigovodske vrednosti kot posledica revalorizacije zemljišč in zgradb ~~predmetnih osnovnih sredstev~~ oziroma izmeritev

finančnih naložb po pošteni vrednosti. Kot prevrednotenje ne velja vračunavanje novih vplačil, novih izplačil in zneskov, ki izhajajo iz sprotnega čistega dobička oziroma sprotne čiste izgube.

8.21. Revalorizacijske rezerve se pojavijo zaradi povečanja knjigovodske vrednosti ~~zemljišč in zgradbopredmetenih osnovnih sredstev~~ ter jih je treba izkazovati ločeno glede na nastanek. Omogočajo kritje kasnejšega zmanjšanja knjigovodske vrednosti oziroma oslabitve ~~zemljišč in zgradbopredmetenih osnovnih sredstev~~.

8.22. Rezerve, nastale zaradi vrednotenja finančnih naložb po pošteni vrednosti, se pojavijo zaradi izmeritve finančnih naložb po pošteni vrednosti in se prilagajajo spremembam poštene vrednosti. Odpravljajo se neposredno v bilanci stanja preko ~~izkaza poslovnega izida ali preko čistega~~ prenesenega poslovnega izida.

d) Razkrivanje kapitala

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

8.24. Pri vsaki vrsti delniškega kapitala je treba posebej razkriti:

- a) število izdanih in v celoti vplačanih delnic ter število izdanih in ne v celoti vplačanih delnic;
- b) lastnost delnic (pravice, prednosti in omejitve v zvezi z delnicami posameznega razreda), tudi omejitve razdeljevanja dividend;
- c) izdajo novih delnic, združitve delnic, razdružitve delnic, umik delnic in spremembo lastnosti delnic;
- ~~č) število odkupljenih lastnih delnic in delnic, ki jih imajo druge organizacije v skupini;~~
- ~~d) podatke o možnih pogojno izdanih delnicah (uresničitve pravice imetnikov zamenljivih obveznic do zamenjave v delnice ali uresničitve prednostne pravice do nakupa novih delnic).~~

8.25. Razkrivata se narava in namen vseh vrst rezerv.

8.26. Razkriva se znesek dividend nabiralnih (kumulativnih) in/ali prednostnih delnic, ki še niso bile izplačane.

8.27. Razkrivajo se drugi pomembni podatki v zvezi s stanjem in gibanjem sestavin kapitala.

C. Opredelitev ključnih pojmov

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

a) Celotni kapital je kapital, s katerim lastniki financirajo organizacijo. Pri delniških družbah se lahko imenuje tudi delničarski kapital, to je kapital, ki pripada delničarjem in ima več sestavin, med katerimi je tudi osnovni kapital, to je delniški kapital, ki opredeljuje lastništvo nad takšno organizacijo.

b) Odobreni kapital je v statutu določen kapital, do katerega lahko poslovodstvo poveča osnovni kapital, če dá soglasje nadzorni svet. Odobreni kapital se ne pripozna v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja, temveč je naveden le v pojasnilih k bilanci stanja.

c) Vpisani kapital je v delniški družbi vrednost izdanih delnic; v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja se pripozna kot osnovni kapital ne glede na to, ali so delnice vplačane ali ne.

č) Vplačani kapital je v delniški družbi razlika med vpisanimi delnicami in še ne vplačanimi delnicami, v družbi z omejeno odgovornostjo pa razlika med vpisanim kapitalom in še ne vplačanimi deleži kapitala.

d) Kapital v obtoku je v delniški družbi razlika med vpisanim kapitalom in odkupljenimi lastnimi delnicami. Imenuje se lahko tudi uveljavljajoči se kapital.

e) Navadne delnice so del delniškega kapitala. Njihovi lastniki so upravičeni do soupravljanja. Če je čisti dobiček dovolj velik, da pokrije dividende prednostnih delnic, se lahko izplačajo dividende.

f) Prednostne delnice so del delniškega kapitala. Njihovi lastniki praviloma niso upravičeni do soupravljanja. Če je čisti dobiček dovolj velik, se izplačajo dividende v predvidenem odstotku ali znesku.

~~**g) Kapitalski instrument** je pogodba, ki dokazuje preostali delež v sredstvih po odšteti vseh dolgov.~~

hg) Preneseni čisti dobiček iz prejšnjih let je zadržani čisti dobiček, ki še ni razdeljen.

Č. Pojasnila

8.29. Če se osnovni kapital med letom poveča s stvarnimi vložki, se ti izkažejo med sredstvi z dnem prevzema.

Denarni in stvarni vložki se do dneva vpisa kapitala v sodni register izkazujejo kot obveznost. Osnovni kapital se poveča z dnem vpisa v sodni register in s tem dnem se povečanje tudi knjigovodsko pripozna.

8.30. Pridobljene lastne delnice ali lastni poslovni deleži se odštevajo od kapitala. V izkazu poslovnega izida se ob nakupu, prodaji, izdaji ali umiku ne pripozna dobiček ali izguba iz tega posla oziroma se vse razlike poračunavajo s kapitalom.

8.31. Obveznosti za dividende se ne izkazujejo posebej kot sestavni del kapitala, temveč se izkazujejo kot finančni dolg, čim je čisti dobiček razdeljen. Sestavni del kapitala je le nerazdeljeni čisti dobiček, preden se razdeli delničarjem, razporedi v rezerve. oziroma drugače uporabi in tako naprej.

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 22. oktobra 2015. K njemu sta dala soglasje minister, pristojen za finance, in minister, pristojen za gospodarstvo. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati 1. januarja 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 8 – Kapital (2006).

OBRAZLOŽITEV SPREMEMB SRS 8

Stara številka	Nova številka	Obrazložitev sprememb
8.8	8.8	Natančna opredelitev sredstev, ki se lahko revalorizirajo in terminološka uskladitev s SRS 3.
8.11	8.11	Črtanje nepotrebne določbe, saj finančna analiza ni del računovodskega poročanja
8.21	8.21	Natančna opredelitev sredstev, ki se lahko revalorizirajo.
8.22	8.22	Uskladitev določb o odpravi rezerv, nastalih zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti z določbami SRS 3.
8.24	8.24	Črtanje zahtev po razkritjih, saj so že vsebovane v ZGD-1.
8.25	8.25	Črtanje opredelitve pod g) zaradi uskladitve s SRS 3.
8.31	8.31	Redakcijski popravek.
8.32	8.32	Natančnejša in jasnejša opredelitev

Slovenski računovodski standard 9 (2016)

DOLGOVI

A. Uvod

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

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

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

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

B. Standard

a) Razvrščanje dolgov

9.1. Dolgovi so pripoznane obveznosti v zvezi s financiranjem lastnih sredstev, ki jih je treba vrniti oziroma poravnati, zlasti v denarju. ~~Kot posebna vrsta dolgov se obravnavajo odložene obveznosti za davek.~~

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

9.3. Finančni dolgovi so dobljena posojila na podlagi posojilnih pogodb in izdani dolžniški vrednostni papirji razen izdanih čekov, ki se štejejo kot odbitna postavka pri denarnih sredstvih. Podvrsta ~~dobljenih posojil~~ finančnih dolgov so tudi dobljene vloge in tudi dolgovi do najemodajalcev ~~v primeru finančnega najema, razen če se najem skladno s SRS 1.61 ne pripozna kot sredstvo, ampak se najemnine, povezane s takšnim najemom, na podlagi enakomerne časovne metode ali na kakšni drugi sistematični podlagi, pripoznajo kot poslovni odhodki. V tem primeru obveznosti za najemnine sodijo 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) je verjetno, da se bodo zaradi njegove poravnave ~~zmanjšali~~ zmanjšala sredstva (gospodarski viri) dejavniki, 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 inštrumenta. Pomembno spremembo določb obstoječega dolgovnega inštrumenta (zaradi finančnih težav dolžnika) je treba obravnavati kot spremembo starega dolga.

c) Začetno računovodsko merjenje dolgov

9.11. Dolgovi se ob začetnem pripoznanju ovrednotijo z zneski iz ustreznih listin o njihovem nastanku, ~~ki v primeru finančnih dolgov dokazujejo prejem denarnih sredstev ali poplačilo kakega poslovnega dolga, v primeru poslovnih dolgov pa prejem proizvoda ali denarnih sredstev, blaga ali opravljeno storitev ali opravljeno delo oziroma obračunani strošek, odhodek ali delež v poslovnem izidu, pa tudi prejem opredmetenih osnovnih sredstev z dolgoročnim odplačevanjem.~~

9.12. Dolgovi se povečujejo za pripisane obresti ~~ali 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 pa ne glede na opravljeno plačilo ali drugačno poravnavo tudi zmanjšajo za znesek, o katerem obstaja sporazum z upniki (na primer kasnejši popusti, dogovorjeni v času sklenitve posla; vračila prodanega blaga in priznane reklamacije ter kasneje ugotovljene napake). Pri nakupu na odloženo plačilo in pri prekoračitvi pogodbenega roka za plačilo se tisti del dolga, ki se nanaša na obresti, obravnava kot finančni odhodek, in ne kot sestavni del vrednosti kupljene stvari ali storitve.

Kasnejša zmanjšanja dolgov (razen za dobljene predujme in varščine) skladno s sporazumom z upniki (na primer kasnejši popusti, vračila ~~prodanega~~ kupljenega blaga in priznane reklamacije ter kasneje ugotovljene napake), ne pa z opravljenimi plačili ali drugačnimi poravnavami, zmanjšujejo ustrezne postavke sredstev, stroške stroškov ali oziroma poslovne odhodke ali finančne odhodke odhodkov.

9.13. Dolgovi, ki so vezani na izdajo dolžniških vrednostnih papirjev, se pripoznajo, ko jih prvi kupci vplačajo.

9.14. Pri zamenjavi dolga se razlika v pripoznanem znesku upošteva kot finančni prihodek oziroma finančni odhodek. To velja tudi pri prenosu finančnega dolga na drugo osebo oziroma odstopu tega dolga drugi osebi.

9.15. Stroški izposojanja v zvezi z dolgovi so finančni odhodki, razen če so všteti v nabavno vrednost opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih sredstev ali vrednost zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje.

9.16. Dolgovi se praviloma merijo po odplačni vrednosti po metodi efektivnih obresti.

č) Prevrednotovanje dolgov

9.17. Dolgovi, izraženi v tuji valuti, se na dan bilance stanja 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.** Pri dobljenih finančnih dolgovih se razkrivajo dobljeni nezavarovani dolgovi in dobljeni zavarovani dolgovi.~~

~~**9.2019.** Za posamezno vsako vrsto skupino dolgov se razkrivajo: razkrije razčlenitev po rokih zapadlosti v plačilo.~~

~~a) obdobje do zapadlosti v plačilo;~~

~~a) obrestna mera in drugi pogoji, pod katerimi so bili pridobljeni.~~

~~**9.2120.** Za vsako vrsto skupino dolgov se razkrivajo informacije o:~~

~~a) izpostavljenosti različnim vrstam tveganja;~~

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

~~**9.22.** Pri izpostavljenosti obrestnemu tveganju se razkrivajo pogodbeni roki za popravek obrestne mere ali roki za plačilo, in sicer tisti, ki se pojavijo prej.~~

~~**9.23.** Pri izpostavljenosti kreditnemu (zaupanjskemu) tveganju se razkrivajo:~~

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

~~a) pomembno kopičenje kreditnega tveganja.~~

~~**9.24.** Poimensko se razkrivajo dolgovi do članov uprave, članov nadzornega sveta in notranjih lastnikov.~~

C. Opredelitev ključnih pojmov

9.2521. 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.

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

bc) 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.

ec) Poslovni cikel organizacije je čas od pridobitve sredstva za delovanje do njegove prodaje za denar. Če poslovni cikel organizacije ni jasno opredeljen, velja, da traja dvanajst mesecev. V organizacijah, v katerih je poslovni cikel daljši od enega leta, se kot kratkoročne(i) razvrščajo tudi terjatve (dolgovi) z rokom zapadlosti nad enim letom. Takšna razvrstitev se smiselno upošteva tudi pri pripravi bilance stanja.

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

de) 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.

ef) Varščina je zastavljena nadomestna stvar, ki jo dá dolžnik upniku v zagotovilo, da bo izpolnil svoje obveznosti. Pri dolžniku je dana varščina izkazana kot terjatev, pri upniku pa dobljena varščina kot obveznost, ki zapade v plačilo ob poravnavi terjatve. Če je upnik pri prodaji ali ponovni zastavitvi varščine omejen, ker ima dolžnik pravico in zmožnost zastavljeno varščino odkupiti v kratkem roku, upnik ne izkazuje varščine v svoji bilanci stanja, temveč le v zunajbilančnem razvidu.

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

gh) 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) pogodbeni pravica prejeti denar ali drugo finančno sredstvo;
- c) pogodbeni pravica zamenjati finančne instrumente z drugimi pod pogoji, ki utegnejo biti ugodni;
- č) kapitalski finančni instrument druge organizacije; ali
- d) pogodba, ki se (lahko) poravna z lastnimi kapitalskimi instrumenti.

Finančna obveznost je vsaka obveznost, ki je pogodbeni obveza:

- a) izročiti denar ali drugo finančno sredstvo;
- b) zamenjati finančne instrumente z drugimi pod pogoji, ki utegnejo biti neugodni; ali
- c) pogodba, ki se (lahko) poravna z lastnimi kapitalskimi instrumenti.

Kapitalski finančni instrument pa je vsaka pogodba, ki dokazuje preostali delež v sredstvih po odštetu dolgov.

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

h) 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

9.2622. Dolgovi pomembnih vrednosti, ki se ne obrestujejo, se v bilanci stanja izkažejo po diskontirani vrednosti, pri čemer se upošteva povprečna obrestna mera, ki jo v primerljivih poslih dosega organizacija. Tovrstnih dolgov ni treba diskontirati, če je ob nastanku dolgovnega razmerja obdobje do dokončne zapadlosti dolga krajše od enega leta.

Dolgovi, ki se obrestujejo in pri katerih se dejanska oziroma dogovorjena obrestna mera ne razlikuje pomembno od efektivne obrestne mere, se v bilanci stanja izkažejo po začetni pripoznani vrednosti, zmanjšani za odplačila.

9.2723. Obveza je tisto, kar se po določenih normah, predpisih mora storiti, oziroma opraviti in za katero organizacija nima praktičnih možnosti, da se ji izogne; kot takšna 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 pravno razmerje, na podlagi katerega je ena od strank upravičena zahtevati od druge določeno dajatev, storitev plačilo, storitev ali blago; kot takšna je predmet računovodskega obravnavanja in vključevanja v bilanco stanja, vendar ni istovetna z dolgom. Dolg je tisto, kar mora kdo vrniti, poravnati, zlasti v denarju. ~~Poleg obveznosti v zvezi z dolgi obstajajo tudi druge obveznosti, na primer v zvezi s kapitalom.~~

9.2824. Obveznosti na podlagi dobaviteljskih kreditov so obveznosti do dobaviteljev za odloženo plačevanje pri njih kupljenega blaga in/ali storitev.

9.2925. Z obveznostmi na podlagi posojil v obliki obveznic so mišljene obveznosti z določenimi vračilnimi roki ali roki za vračilo glavnice neizrabljenega posojila ob nespremenljivi obrestni meri za še ne odplačano posojilo.

9.3026. 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.

9.3127. 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 poravnavo le-te za najmanj dvanajst mesecev po poročevalskem obdobju, in to tudi namerava storiti, je takšna obveznost dolgoročna. Vendar pa v primeru, da organizacija ne more sama odločiti o refinanciranju ali podaljšanju roka za poravnavo obveznosti (če na primer ne obstaja sporazum o refinanciranju), organizacija ne upošteva možnosti refinanciranja obveznosti in le-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 v primeru kršitve ne bo zahteval plačila (vrnitve posojila). Organizacija tako obveznost iz naslova obstoječega posojila razvrsti kot dolgoročno le v primeru, če je posojilodajalec pred oziroma do konca poročevalskega 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

9.3228. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 22. oktobra 2015. K njemu sta dala soglasje minister, pristojen za finance, in minister, pristojen za gospodarstvo. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati 1. januarja 2016, preostale organizacije pa s prvim poslovnim letom, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 9 – Dolgoročni dolgovi (2006) in SRS 11 – Kratkoročni dolgovi (2006).

OBRAZLOŽITEV SPREMEMB SRS 9

Stara številka	Nova številka	Obrazložitev sprememb
9.1	9.1	Člen je brisan, saj so terjatve in obveznosti za odložene davke urejene v Okviru SRS.
9.2	9.2	Redakcijski popravki.
9.3	9.3	Uskladitev s spremembami računovodenja najemov 2019.
9.11	9.11	Redakcijski popravki.
9.12	9.12	Redakcijski popravki.
9.17	9.17	Redakcijski popravki.
9.19	-	Člen je brisan, saj so zadostna razkritja v zvezi z zavarovanji dolgov predpisana že v ZGD.
9.20	9.19	Uskladitev z razkritji v SRS 5.
9.21	9.20	Redakcijski popravki.
9.22 in 9.23	-	Člena stabrisana z namenom poenostavitve razkritij. Gre namreč za razkritja, ki so relevantna predvsem pri terjativah, pri dolgovih pa ne toliko.
9.24	-	Člen je brisan, saj so zadostna razkritja v zvezi z dolgovi do članov uprave, članov nadzornega sveta in notranjih lastnikov predpisana že v ZGD.
9.25	9.21	Dodana opredelitev pojma obveznosti.
9.27	9.23	Uskladitev opredelitve obveze in obveznosti z okvirjem SRS. Redakcijski popravki;
9.28	9.24	Redakcijski popravki.
9.31	9.27	Dopolnitev ureditve razvrščanja dolgov med dolgoročne in kratkoročne z namenom uskladitve z MRS 1.

Slovenski računovodski standard 10 (2016)

REZERVACIJE

A. Uvod

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

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

Povezan je predvsem s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 11, 13, 14, 15, 20, 21 in 23.

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

B. Standard

a) Razvrščanje rezervacij

10.1. Rezervacije se oblikujejo za sedanje obveze, ki izhajajo iz obvezujočih preteklih dogodkov in se bodo po predvidevanjih poravnale v obdobju, ki ni z gotovostjo določeno, ter katerih zneske za njihovo poravnavo je mogoče zanesljivo oceniti. Obravnavati jih je mogoče kot ~~dolgove 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. ~~Drugim organizacijam rezervacij za jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi ni treba oblikovati in obračunavati, če razlike med ocenjenim zneskom letnih oblikovanih rezervacij in dejanskim zneskom stroškov za jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi niso pomembne.~~

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

10.3. Rezervacije ~~za pokrivanje prihodnjih stroškov oziroma odhodkov obveznosti, ki se bodo po pričakovanju pojavili v prihodnosti,~~ se oblikujejo z enkratno ali večkratno obremenitvijo ustreznih stroškov ali odhodkov.

10.4. Pogojne obveznosti se ne obravnavajo kot rezervacije.

b) Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj rezervacij

10.5. Rezervacije se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripoznavajo, če:

- a) obstaja zaradi preteklega dogodka sedanja pravna ali posredna obveza (~~pravna ali posredna~~) (obvezujoč pretekli dogodek);
- b) ~~je verjetno, to je bolj možno kot ne, da bo pri poravnavi obveze potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo pritekanje gospodarskih koristibo 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, predpisih mora storiti, opraviti, za katero organizacija nima praktičnih možnosti, da se ji izogne. V redkih primerih, ni nujno jasno, ali ima organizacija sedanjo obvezo. V takšnih primerih velja, da pretekli dogodek povzroči sedanjo obvezo, če je ob upoštevanju vseh razpoložljivih dokazov bolj možno kot ne, 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) za pripoznavanje.

Bolj možno kot ne pomeni, da obstaja verjetnost, večja od 50%, da obveza organizacije obstaja. Če je bolj možno kot ne, da sedanja obveza ne obstaja, organizacija razkrije pogojno obveznost. Organizacija ~~samo-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 stroški oziroma odhodki in je potrebna rezervacija za njihovo pokrivanje.

10.7. Pripoznanje rezervacij v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja se odpravi, kadar so že izrabljene nastale možnosti, zaradi katerih so bile rezervacije oblikovane, ali pa ni več potrebe po njih.

10.8. Rezervacije se lahko uporabljajo samo za istovrstne postavke, za katere so bile prvotno pripoznane, v utemeljenih primerih pa tudi za enakovrstne postavke. Takšen primer je poraba rezervacij za dana jamstva ob prodaji proizvodov ali opravitvi storitev, ki so bile oblikovane v breme poslovnih odhodkov.

~~**10.9.** Organizacija določi v svojem aktu računovodske usmeritve za pripoznavanje rezervacij.~~

c) Začetno računovodsko merjenje rezervacij

10.109. 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.

10.1041. Dobiček iz pričakovane odtujitve sredstev se pri merjenju rezervacije ne upošteva. Če se pričakuje, da bo nekatere ali vse izdatke, potrebne za poravnavo ~~rezervacijeobvez,~~ povrnila druga stranka, se stroški rezervacij pripoznajo znižani za povračila. ~~Povračilapovračila~~ 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.

10.1142. 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; –Pričakovane izgube iz prihodnjega poslovanja pa je znamenje, da so morda nekatera sredstva oslabiljena.

10.1243. 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.

10.1344. Rezervacije na račun vnaprej vračunanih stroškov oziroma odhodkov se zmanjšujejo neposredno za stroške oziroma odhodke, za pokrivanje katerih so oblikovane. To pomeni, da se v poslovnem letu takšni stroški oziroma odhodki ne pojavljajo več v izkazu poslovnega izida, prav tako vanj niso prenesene izrabljene rezervacije za njihovo pokrivanje. Edina izjema so rezervacije za pričakovane izgube iz kočljivih pogodb, ki se prenašajo med poslovne prihodke v obračunskih obdobjih, v katerih se pojavljajo stroški oziroma odhodki, za pokrivanje katerih so oblikovane.

10.1445. Rezervacije za dana jamstva ob prodaji proizvodov ali opravitvi storitev se uskladijo na koncu obračunskega obdobja z zmanjšanjem ali povečanjem poslovnih odhodkov na znesek ocenjenih obveznosti iz danih jamstev, ki bodo nastale v naslednjih obračunskih obdobjih.

10.1546. Knjigovodska vrednost rezervacij je enaka njihovi izvirni vrednosti, zmanjšani za porabljene zneske, dokler se ne pojavi potreba po njihovem povečanju ali zmanjšanju.

č) Prevrednotovanje in merjenje sprememb rezervacij

10.1647. Rezervacije se ne prevrednotujejo.

10.1748. 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.

10.1849. Rezervacije za določen namen se v skladu s SRS 10.18. povečajo, če po predvidevanjih ne omogočajo pokritja ustreznih stroškov izdatkov v prihodnjih letih. Za ta primanjkljaj je treba povečati njihovo knjigovodsko vrednost in ustrezne odhodke stroške.

10.1920. Rezervacije za določen namen se v skladu s SRS 10.18. zmanjšajo, če po predvidevanjih presegajo pokritje ustreznih izdatkov v prihodnjih letih. Za ta presežek je treba zmanjšati njihovo knjigovodsko vrednost in povečati ustrezne prihodke.

10.2024. Po koncu obdobja, za katero je bila oblikovana rezervacija, se njen celotni neporabljeni del prenese med ustrezne prihodke.

10.2122. Aktuarski dobički in izgube iz naslova obvez za odpravnine ob upokojitvi se ne pripoznajo v poslovnem izidu, ampak neposredno v kapitalu v okviru rezerv, nastalih zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti.

d) Razkrivanje rezervacij

10.2223. 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.

10.2324. Za vsako vrsto rezervacij je treba posebej razkriti:

- a) razloge in pogoje za njihovo oblikovanje;
- b) metode in pomembne predpostavke, uporabljene pri ocenjevanju njihove utemeljene vrednosti;
- c) način obravnavanja pri tem nastalih razlik.

~~10.25. Pri vsaki vrsti rezervacij se razkrije razlika med njenim načrtovanim oblikovanjem in črpanjem ter njenim uresničenim oblikovanjem in črpanjem v posameznem poslovnem letu.~~

~~10.26. Pri vsaki vrsti rezervacij se razkrivajo informacije o izpostavljenosti različnim vrstam tveganja in način varovanja pred njimi.~~

C. Opredelitev ključnih pojmov

10.2427. V tem standardu je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in opredeliti.

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

b) Obveznost je sedanja obveza organizacije, na podlagi preteklih dogodkov, za prenos sredstev (gospodarskih virov) organizacije, ki izhaja iz preteklih dogodkov, in katere poravnava bo po pričakovanju v prihodnosti povzročila odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi.

c) Obvezujoč dogodek je dogodek, ki povzroči pravno ali posredno obvezo, zaradi katere organizacija nima nobene druge stvarne možnosti, kot da takšno obvezo poravna.

č) Pravna obveza je obveza, ki izhaja iz:

- a) pogodbe;
- b) zakonov;
- c) drugih pravnih predpisov.

d) Posredna obveza je obveza na podlagi tehle dejanj:

- a) strankam se na ustaljen način z objavljanjem usmeritev ali dovolj natančnimi sprotnimi izjavami nakaže, da bodo sprejete nekatere obveznosti;
- b) pri teh strankah se zbudi utemeljeno pričakovanje, da bodo te obveznosti izpolnjene.

e) Pogojna obveznost je:

- a) možna obveza, ki izhaja iz preteklih dogodkov in katere obstoj je odvisen od (ne)pojavitve enega ali več negotovih prihodnjih dogodkov, ki ~~se-jih organizacija~~ ne obvladuje~~je~~ v celoti; ali
- b) sedanja obveza, ki izhaja iz preteklih dogodkov, vendar se ne pripozna, ker ni verjetno, da bo za njeno poravnavo potreben odtok ~~dejavnikov, ki-omogočajo~~ gospodarske koristi ~~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

10.2528. Rezervacije se razlikujejo od drugih obveznosti, ker so negotove glede časa nastanka ali velikosti prihodnjih izdatkov za poravnavo.

10.2629. Če sedanja obveznost ni nedvoumno izkazana, povzroči pretekli dogodek sedanjo obvezo, če je ob upoštevanju vseh razpoložljivih dokazov verjetno, da na dan bilance stanja obstaja sedanja obveza.

10.2730. 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.

10.2831. V skoraj vseh primerih je jasno, ali pretekli dogodek povzroča sedanjo obvezo. V redkih primerih, na primer pri sodnih postopkih, je lahko sporno, ali je prišlo do nekaterih dogodkov in ali je njihova posledica sedanja obveza. V takšnem 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 takšnih dokazov organizacija pripozna rezervacijo, kadar je bolj verjetno kot ne, da na dan bilance stanja obstaja sedanja obveza, in sta izpolnjena tudi sodila pod (b) in (c) iz SRS 10.5.

~~V redkih primerih, na primer v sodnem postopku, ni nujno jasno, ali ima organizacija sedanjo obvezo. V takšnih primerih velja, da pretekli dogodek povzroči sedanjo obvezo, če je ob upoštevanju vseh razpoložljivih dokazov bolj možno kot ne (obstaja verjetnost, večja od 50%), da na dan bilance stanja obstaja sedanja obveza. Organizacija pripozna rezervacijo za takšno sedanjo obvezo, če je v SRS 10.5. zadoščeno tudi opredeljenima drugima dvema sodiloma (b in c) za pripoznavanje.~~

10.2932. 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 in tako pride do ocene zneska 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 (v primerih kočljivih pogodb). Pri ocenjevanju negotovosti se upoštevajo izkušnje v podobnih okoliščinah in mnenja strokovnjakov.

Če je organizacija ravnala v skladu s prejšnjim odstavkom, velja, da je velikost rezervacij zanesljivo ocenjena.

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.

10.3033. 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.

10.3134. Rezervacije se oblikujejo tudi za dolgoročna zaslužke, kot so jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi. Ti dolgoročni zaslužki imajo naravo vnaprej določenih pravic.

10.3235. 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 je za zaposlene, ki so odšli ali se upokojili, pripoznanje rezervacij za odpravnine ob upokojitvi odpravljeno.

10.3336. Organizacija na bilančni presečni dan ugotovi in v izkazu poslovnega izida pripozna prihodke oziroma odhodke v zvezi s preračunom rezervacij za jubilejne nagrade.

Rezervacije se pri porabljanju zmanjšujejo neposredno za nastale obveznosti v zvezi s stroški oziroma odhodki, za katere so bile oblikovane. Zato se pri porabljanju rezervacij stroški ali odhodki ne pojavljajo več v izkazu poslovnega izida.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

10.3437. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 22. oktobra 2015. K njemu sta dala soglasje minister, pristojen za finance, in minister, pristojen za gospodarstvo. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati 1. januarja 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

OBRAZLOŽITEV SPREMEMB IN DOPOLNITEV V SRS 10: REZERVACIJE

Sprememba v **prvem odstavku SRS 10.1.** je posledica nadomestitve pojma »dolg« s pojmom »obveznost« pri opredelitvi rezervacij, s čimer spremenjeno besedilo prvega odstavka SRS 10.1. rezervacije pravilno opredeli kot računovodsko kategorijo, ki ustreza opredelitvi pojma »obveznost« v Okviru v Uvodu v SRS in tudi v Konceptualnem okviru k MSRP. Rezervacije namreč niso dolгови, sodijo pa v računovodsko kategorijo obveznosti, ki poleg dolgov, vključujejo tudi rezervacije, v širšem pomenu pa tudi pasivne časovne razmejitve. Obveznost je namreč računovodska kategorija, ki se pripozna v poslovnih knjigah na temelju sedanjih obvez organizacije, ki so lahko pravne (pogodbene in regulatorne) ali posredne. Obveza je tisto, kar se po določenih predpisih, pogodbenih razmerjih, normah, itd. mora storiti, opraviti in organizacija nima praktičnih možnosti, da se ji izogne. Na temelju sedanjih obvez se pripoznajo dolгови, če gre za izpolnitveno obvezo organizacije za poravnavo dolga, torej obvez, ki jih je treba izpolniti oziroma poravnati upnikom, zlasti v denarju (npr. kot obveznosti do dobaviteljev, do zaposlenih, do posojilodajalcev, itd.). Primerjalno se na temelju sedanjih obvez pripoznajo rezervacije za bodoče izdatke, katerih čas poravnave in znesek je negotov, če je obstoj obveze bolj verjeten kot ne. Zato tudi pripoznana rezervacija ustreza sodilom za pripoznanje obveznosti v poslovnih knjigah. Na temelju sedanjih obvez pa se obveznosti (niti dolгови, niti rezervacije) ne pripoznajo, če je manj verjetno kot ne, da sedanja obveza obstaja. Ker rezervacije izpolnjujejo sodila za pripoznanje obveznosti, ne pa dolgov, je bil pojem »dolg« v prvem odstavku SRS 10.1. nadomeščen s pojmom »obveznost«.

V **drugem odstavku SRS 10.1.**, ki ureja izjeme od pripoznavanja rezervacij za jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi je:

- dodana izjema za družbe, ki ustrezajo sodilom za majhne družbe in
- črtana izjema, ki je temeljila na pomembnosti po kriteriju učinkov na stroške v izkazu poslovnega izida; izjema je črtana, ker so lahko rezervacije pomembne kot postavka bilance stanja, kljub temu, da bi organizacija izpolnjevala dosednji kriterij nepomembnosti učinkov po izkazu poslovnega izida.

Spremembe v **SRS 10.2. in SRS 10.3.** so delno redakcijske narave in ne pomenijo vsebinske spremembe standarda, hkrati pa strokovno bolj točno opredelijo, da so rezervacije namenjene za pokrivanje bodočih izdatkov in ne bodočih stroškov, ker se stroški pri porabi rezervacij ponovno ne pojavijo.

Spremembe in dopolnitve v **prvem odstavku SRS 10.5.** pomenijo:

- **v točki a)** redakcijsko uskladitev z ostalimi določbami v SRS 10 in MRS 37 – pretekli dogodek, ki povzroči sedanjo pravno ali posredno obvezo je namreč poimenovan »obvezujoč pretekli dogodek«
- **v točki b)** uskladitev opredelitve pojma »rezervacija« z opredelitvijo v MRS 37. MRS 37 namreč pogoj »bolj možno kot ne« ne veže na odtok gospodarskih koristi za poravnavo obveze, temveč na obstoj obveze kot take. Za pripoznanje rezervacij se namreč zahteva, da je bolj možno, kot ne, da obveza obstaja (glejte tudi MRS 37.15.). Glede odtoka gospodarskih koristi se ohranja pogoj, da »se pričakuje«, da bo potreben za poravnavo obveze.

V **SRS 10.5. je vključen nov drugi odstavek** (prenesen iz SRS 10.31.), v katerega je vključena definicija obveze, na kateri rezervacija temelji. Vnesena definicija je skladna z definicijo obveze v Konceptualnem okviru k MSRP (točka 4.29). Nadalje je v drugem

odstavku dodano pojasnjevalno sodilo pod a) prvega odstavka, to je obstoj obveze. Drugi odstavek določa, da v redkih primerih ni nujno jasno, ali ima organizacija sedanjo obvezo. V takšnih primerih velja, da pretekli dogodek povzroči sedanjo obvezo, če je ob upoštevanju vseh razpoložljivih dokazov bolj možno kot ne, 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) za pripoznavanje.

SRS 10.9., ki je določal, da organizacija določi v svojem aktu računovodske usmeritve za pripoznavanje rezervacij, je črtan. Rezervacije so namreč sedanje obveze, ki se v poslovnih knjigah pripoznajo, če so izpolnjena sodila za pripoznanje po SRS 10.5., ki zavezujejo organizacijo, zato bi bila lastna računovodska usmeritev za pripoznanje rezervacij v notranjem aktu organizacije brezpredmetna.

Zaradi črtanja SRS 10.9. so vsi nadaljnji členi v SRS 10 preštevilčeni.

Sedanji SRS 10.10. (prej SRS 10.11.) ureja položaj, ko organizacija za pokrivanje sedanje obveze, za katere oblikuje rezervacije, prejme povračila tudi od tretjih strank (npr. zavarovalnic, principalov, itd.). Sedaj ta člen bolj natančno določa, da kadar organizacija pripozna taka povračila, ker je njihov prejem gotov, hkrati zanje zniža obračunane stroške rezervacij (ne rezervacije kot postavko v bilanci stanja).

Sedanji SRS 10.11. (prej SRS 10.12.) ureja pravila glede (ne)obračuna rezervacij za izgube iz prihodnjega poslovanja. V tem členu je s »pedagoškim« namenom dodano pojasnilo, da je namesto obračuna rezervacij za izgube iz prihodnjega poslovanja treba preveriti, ali so zaradi pričakovanih izgub morda sredstva organizacije oslabiljena. Prav tako pa je jasno dodana določba, da se rezervacije ne obračunajo iz neizpolnjenih pogodb (ni preteklega dogodka iz neizpolnjene pogodbe) in dodana definicija neizpolnjene pogodbe.

Spremembe v sedanjem SRS 10.18. (prej SRS 10.19) so redakcijske narave (dodatno glejte obrazložitev pri SRS 10.2. in SRS 10.3.).

V okviru razkritij sta črtana člena SRS 10.25. in SRS 10.26. Prvi zaradi neaktualnosti, ker organizacije rezervacij vnaprej ne načrtujejo, drugi pa zato, ker so organizacije izpostavljenost različnim tveganjem dolžne razkrivati v letnem poročilu na podlagi zavezujočih določb Zakona o gospodarskih družbah, dodatno razkrivanje tveganj v povezavi z rezervacijami, pa bi bilo nesorazmerno.

Zaradi črtanja SRS 10.25 in SRS 10.26. so vsi nadaljnji členi v SRS 10 preštevilčeni.

Spremembe v sedanjem SRS 10.24.a) (prej SRS 10.27.a)) so posledica sprememb pri opredelitvi pojma »rezervacija« v SRS 10.5.. Glejte komentar k SRS 10.5..

Spremembe v sedanjem SRS 10.24.b) (prej SRS 10.27.b)) so redakcijske narave. Odprava pojma »dejavniki«, in nadomestitev s pojmom »sredstva« je izvedena iz razlogov, ker izraz "dejavniki" ni uporabljen v MSRP za opredelitev sredstev. MSRP za opredelitev sredstev uporablja *economic rights* (pred 2018 pa *economic resources*). Pojem dejavniki se v SRS pojavlja za označevanje določenih pogojev ali pa lastnosti, ki vplivajo npr. na izpolnjevanje kvalitativnih pogojev za pripoznanje prihodkov, na določanje poštene vrednosti, itd., nikoli pa za opredelitev računovodskih kategorij.

V sedanjem SRS 10.28. (prej SRS 10.31.) je črtano pojasnilo, da je za obstoj obveze, za katero se pripoznajo rezervacije, pogoj, da je ob upoštevanju vseh razpoložljivih dokazov bolj možno kot ne (obstaja verjetnost, večja od 50%), da na dan bilance stanja obstaja sedanja obveza. Vsebina tega odstavka je prenesena v SRS 10.5., ki določa pogoje za pripoznanje rezervacij. Dodano pa je pojasnilo, da v primerih, ko obstaja dvom (ali celo spor) o tem, ali

obveza obstaja, organizacija pri odločitvi, ali obveza obstaja, upošteva vse razpoložljive dokaze, tudi na primer mnenje veščakov, in tudi vse dodatne dokaze, ki izhajajo iz dogodkov po poročevalskem obdobju. Glejte tudi komentar pri SR 10.5..

Sedanji SRS 10.29. (prej SRS 10.32.) ureja negotovosti glede merjenja rezervacij. V ta člen so vključena dodatna pojasnila, ki poudarjajo, da je zaradi narave rezervacij uporaba ocen pri merjenju nujna, in da, za namene zanesljive ocene organizacija praviloma lahko določi razpon možnih izidov in tako pride do ocene zneska obveze, ki jo lahko dovolj zanesljivo uporabi pri pripoznanju rezervacije. Namen določbe je preprečiti, da organizacije ne bi nekritično (ne)pripoznale rezervacij sklicujoč se na to, da jih ni mogoče zanesljivo izmeriti. Standard določa, da je to možno le v skrajno redkih primerih.

Slovenski računovodski standard 11 (2016)

ČASOVNE RAZMEJITVE

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju kratkoročnih in dolgoročnih aktivnih oziroma pasivnih časovnih razmejitev kot posebnih vrst terjatev oziroma dolgov. Obdeluje:

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

Povezan je predvsem s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 2, 5, 10, 12, 14, 15, 20 in 23.

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

B. Standard

a) Razvrščanje časovnih razmejitev

11.1. Časovne razmejitve so lahko aktivne (usredstvene) ali pasivne (udolgovljene). Prve je mogoče obravnavati kot terjatve v širšem pomenu, ~~saj se razlikujejo tako od denarnih sredstev kakor od stvari~~, druge pa kot ~~dolgove obveznosti~~ v širšem pomenu, ~~saj se v vsakem primeru razlikujejo od kapitala kot obveznosti do lastnikov~~. Vključujejo odložene prihodke in stroške oziroma odhodke, vnaprej vračunane stroške oziroma odhodke in prehodno nezaračunane prihodke kot posebne vrste terjatev oziroma ~~dolgove obveznosti~~.

11.2. ~~Časovne razmejitve so terjatve in druga sredstva ter obveznosti, ki se bodo po predvidevanjih pojavili v roku, za katerega so oblikovane in katerih nastanek je verjeten, velikost pa zanesljivo ocenjena. Terjatve in obveznosti se nanašajo na znane ali še neznane pravne oziroma fizične osebe, do katerih bodo tedaj nastale prave terjatve in dolгови, s sredstvi pa so mišljeni proizvodi ali storitve, ki jih bodo bremenile~~ Časovne razmejitve, ki se bodo uporabljale ~~v letu-letu dni ali manj~~, se opredelijo kot kratkoročne, tiste, ki se bodo uporabljale v daljšem obdobju, pa se opredelijo kot dolgoročne.

11.3. Aktivne časovne razmejitve zajemajo odložene stroške oziroma odložene odhodke ter 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), ki ob svojem nastanku ~~zneski, ki~~ še ne bremenijo dejavnosti in še ne

vplivajo na poslovni izid; prav tako še niso vračunani v nabavno vrednost ~~opredmetenih osnovnih sredstev ali zalog sredstev~~, temveč bodo šele kasneje vračunani kot stroški in ~~tudi~~ 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 ~~opredmetenih osnovnih sredstev ali zalog sredstev~~. Odloženi stroški oziroma odloženi odhodki ~~nastajajo~~ nastajajo tudi predvsem, če še niso izpolnjene sicer že plačane ali zaračunane izvršitvene obveze, pri katerih gre za obljubo ob nabavi nekaterih storitev in v nekaterih drugih primerih 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 preko več obračunskih obdobj. Njihova posebna vrsta so vrednotnice (na primer znamke), ki se sicer hranijo v blagajni in se izkazujejo med kratkoročnimi aktivnimi časovnimi razmejitvami.

Posebne vrste odloženih odhodkov so tudi:

- a) ureditveni stroški pridobitve pogodbe s kupcem ali najemnikom, ki bo realizirana v enem ali več prihodnjih obračunskih obdobjih, in ki ne bi nastali, če pogodbe ne bi pridobili (npr. stroški provizije posredniku, ki je posredoval pri pridobitvi posla), in
- b) usredstveni stroški izpolnitve izvršitvenih obvez iz pogodbe s kupcem, ki bo realizirana v enem ali več prihodnjih obračunskih obdobjih, in ki se ne usredstevajo v kakšni drugi obliki (npr. kot zalog proizvodov ali kot opredmetena osnovna sredstva).
- c) ureditveni stroški pridobitve pogodbe s kupcem ali najemnikom, ki bo realizirana v enem ali več prihodnjih obračunskih obdobjih, in ki ne bi nastali, če pogodbe ne bi pridobili (npr. stroški provizije posredniku, ki je posredoval pri pridobitvi posla), in

11.6. Vnaprej vračunani stroški oziroma vnaprej vračunani odhodki nastajajo na podlagi enakomernega obremenjevanja dejavnosti ali poslovnega izida pa tudi zalog s pričakovanimi stroški, ki se še niso pojavili. Gre za stroške oz. odhodke, ki že bremenijo dejavnosti oziroma že vplivajo na poslovni izid, čeprav bo organizacija račune zanje prejela šele kasneje, oziroma bo šele kasneje prišlo do odtokov sredstev (gospodarskih virov) v zvezi z njimi.

11.7. Odloženi prihodki nastajajo predvsem, če še niso ~~opravljene izpolnjene~~ sicer že zaračunane ali ~~celo~~ plačane ~~storitve izvršitvene obveze, 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 preko več obračunskih obdobj.~~ V tem primeru ne gre za vendar zaradi tega ni običajnih običajne obveznosti do kupcev, ki bi veljale kot dobljeni predujmi. Prav tako med odložene prihodke sodijo tudi 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. 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 razmejitev 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

~~a) je verjetno, da se bodo v prihodnosti zaradi nje povečale gospodarske koristi;~~

b) je mogoče njeno vrednost zanesljivo izmeriti.

Postavka pasivnih časovnih razmejitev se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna, če:

a) gre za sedanjo obvezo organizacije, na podlagi preteklih dogodkov, za prenos sredstev (gospodarskih virov) organizacije in

~~a) je verjetno, da se bodo v prihodnosti zaradi nje zmanjšale gospodarske koristi;~~

b) je mogoče njeno vrednost zanesljivo izmeriti.

11.11. Aktivne časovne razmejitve in pasivne časovne razmejitve se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripoznajo, če se sme predpostavljati, da bodo v času, za katerega so oblikovane, zares nastali takšni prihodki in stroški oziroma odhodki.

11.12. Pri nobeni postavki vnaprej vračunanih stroškov oziroma vnaprej vračunanih odhodkov se ob njenem nastanku ne sme predpostavljati, da bodo dejanski stroški manjši od zneska, ki ga je utemeljeno mogoče pričakovati v času, za katerega so oblikovane. Pri nobeni postavki odloženih prihodkov se ob njenem nastanku ne sme predpostavljati, da bodo dejanski prihodki večji od odloženih prihodkov ali da se bodo stroški, ki jih bodo morali pokrivati, pojavljali tudi v obdobju, kasnejšem od roka, za katerega so oblikovane.

11.13. Pri nobeni postavki odloženih stroškov oziroma odloženih odhodkov se ob njenem nastanku ne sme predpostavljati, da bodo dejanski stroški, ki jih je utemeljeno mogoče pričakovati v roku, za katerega so oblikovane, večji od odloženega zneska ali da se bodo pojavljali po roku, za katerega so oblikovane. Pri nobeni postavki nezaračunanih prihodkov se ob njenem nastanku ne sme predpostavljati, da že obstaja pravna ali fizična oseba, ki bi morala biti obremenjena z njo, ali da bo dejanski znesek manjši od nezaračunanega, ki pa je že bil upoštevan pri ugotavljanju poslovnega izida.

11.14. Pasivne časovne razmejitve v zvezi z državnimi podporami in donacijami, prejetimi za pridobitev osnovnih sredstev, se oblikujejo za zneske državnih podpor ali donacij, s katerimi so bila osnovna sredstva nepovratno oziroma brezplačno pridobljena.

11.15. Pripoznanja časovnih razmejitev v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja se odpravijo, kadar so že izrabljene nastale možnosti ali pa ni več potrebe po časovnih razmejitvah.

11.16. ~~Pasivne~~ Časovne razmejitve se lahko ~~u~~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 spravljanje v realne okvire popravi dotedanje stroške oziroma odhodke in prihodke, v zvezi s katerimi so se prvotno pojavile.

~~**11.18.** Zneski vnaprej vračunanih stroškov oziroma vnaprej vračunanih odhodkov, s katerimi se bremenijo poslovni učinki ali odhodki obračunskega obdobja, se odmerijo iz celotnega zneska teh stroškov oziroma odhodkov, predvidenih s predračuni, po sodilih za njihovo razporejanje na poslovne učinke oziroma odhodke obračunskega obdobja, za katere so predvideni, lahko pa se razporedijo na poslovne učinke kar z uporabo količnikov za vračunavanje. Pri tem je treba paziti, da se količniki za njihovo vračunavanje, ki so se uporabljali v prejšnjem obdobju, v obračunskem obdobju ustrezno prilagodijo oziroma na novo določijo glede na izhodiščno obdobje in ustrezna predvidevanja gibanj v obračunskem obdobju.~~

~~**11.19.** Predračuni stroškov, ki se vračunavajo vnaprej, se praviloma sestavljajo za celotno poslovno leto, za krajša obdobja pa le izjemoma pri tistih stroških, ki bodo predvidoma tudi nastajali v krajših obdobjih.~~

~~**11.20.** Zneski vnaprej vračunanih stroškov se za posamezno obdobje določajo na podlagi dejanske ravni teh stroškov v prejšnjem obdobju in z ustreznimi popravki v obračunskem obdobju ali pa celo na podlagi popolnoma novih predračunov. Novi predračuni se sestavljajo za nove vrste stroškov, kakršnih v prejšnjem obdobju še ni bilo, pa tudi za stroške, kakršni so v prejšnjem obdobju sicer že bili, vendar njihove realne višine v obračunskem obdobju ni mogoče oblikovati s popravki. To se dogaja predvsem, če se za obračunsko obdobje predvidevajo bistvene spremembe v obsegu poslovanja oziroma bistveno drugačno gibanje cen oziroma spremembe v proizvodnosti in gospodarnosti poslovanja, kar utegne bistveno vplivati na raven in sestavo stroškov, ki so predmet vnaprejšnjega vračunavanja.~~

~~**11.21.** Stroški, ki se vračunavajo vnaprej po predračunih, se morajo predvidevati na podlagi dejanskih tehničnih, organizacijskih in družbenih dejavnikov, ki vplivajo nanje. Se ocenjeni stroški, ki se morajo upoštevati tudi v predračunskem izkazu poslovnega izida, če se ta sestavlja.~~

~~**11.22.** Količnik za vnaprejšnje vračunavanje stroškov se določi po časovnem ali po uporabnostnem (funkcionalnem) načelu. Po časovnem načelu se določi z delitvijo načrtovanih stroškov s številom mesecev obračunskega obdobja, po uporabnostnem (funkcionalnem) načelu pa z delitvijo načrtovanih stroškov s količinskim ali vrednostnim obsegom načrtovane dejavnosti; mesečni znesek stroškov je zmnožek v zadevnem mesecu uresničenega obsega dejavnosti in opredeljenega količnika.~~

~~**11.23**~~**18.** Odloženi stroški oziroma odloženi odhodki se pojavi~~jajo~~ pretvorijo v okviru vračunanih vračunane stroškov stroške oziroma vračunanih obračunane odhodkovodhodke., 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 stroške oziroma odhodke iste vrste, ki se tako v poslovnem letu ne pojavljajo več v izkazu poslovnega izida. Odloženi prihodki se pretvorijo v obračunane prihodke, ko organizacija opravi se ustrezne storitve oziroma kupcu dobavi blago, na katere/katerega se nanašajo, opravljene ali ko se pojavi upravičenost do njihove vključitve v izkaz poslovnega izida in oziroma ko je treba pokriti ustrezne stroške, za pokrivanje katerih so bili odloženi. Nezaračunani prihodki ugasnejo, čim se oblikuje ustrezna terjatev oziroma se prejme plačilo.

~~11.24. Kadar se v obračunskem obdobju pokaže, da so se (zaradi gibanja cen, sprememb v gospodarski politiki države, pomembnejših organizacijskih sprememb ali drugih pomembnejših vzrokov) porušila običajna razmerja med zneski po posameznih vrstah stroškov in količniki, načrtovanimi za njihovo vnaprejšnje vračunavanje, se morajo prvotno načrtovani količniki prilagoditi gibanjem nastajajočih stroškov. Podobne spremembe se lahko pojavijo tudi pri drugih gospodarskih kategorijah časovnega razmejevanja.~~

~~Odloženi odhodki se pretvorijo v obračunane odhodke, ko se vključijo v izkaz poslovnega izida. Nezaračunani odhodki ugasnejo, ko se oblikuje ustrezna obveznost, oziroma se poravnajo.~~

11.2519. Pasivne časovne razmejitev 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

11.2620. Časovne razmejitev se ne prevrednotujejo.

Ob sestavljanju računovodskih izkazov pa je treba preverjati realnost in upravičenost njihovega oblikovanja.

d) Razkrivanje časovnih razmejitev

11.2721. 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.

11.2822. Za vsako vrsto časovnih razmejitev je treba posebej razkriti:

- a) razloge in pogoje za njihovo oblikovanje;
- b) metode in pomembne predpostavke, uporabljene pri ocenjevanju njihove utemeljene vrednosti;
- c) način obravnavanja pri tem nastalih razlik.

11.2923. Pri vsaki vrsti časovnih razmejitev se razkrije razlika med njenim načrtovanim oblikovanjem in črpanjem ter njenim uresničenim oblikovanjem in črpanjem v posameznem poslovnem letu.

C. Opredelitev ključnih pojmov

11.3024. V tem standardu je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in opredeliti.

a) Odloženi stroški so zneski ~~izdatkov ali stroškov~~ 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 ~~izdatkov ali stroškov~~ 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 šele kasneje prišlo do odtokov sredstev (gospodarskih virov) v zvezi z njimi, čeprav bodo nastali v prihodnosti.

č) Vnaprej vračunani odhodki so odhodki, ki že vplivajo na poslovni izid, čeprav bo do odtokov sredstev (gospodarskih virov) v zvezi z njimi prišlo šele bodo nastali v prihodnosti.

d) Odloženi prihodki so prihodki, ki še ne vplivajo na poslovni izid. so zneski pritokov sredstev (gospodarskih virov), ki bodo šele kasneje kot prihodki vplivali na poslovni izid.

e) Nezaračunani prihodki so prihodki, ki že vplivajo na poslovni izid, čeprav še niso plačani, in katerih dolžnika še ni mogoče opredeliti.

f) Pogojna obveznost je:

- a) možna obveza, ki izhaja iz preteklih dogodkov in katere obstoj je odvisen od (ne)pojavitve enega ali več negotovih prihodnjih dogodkov, ki ga (jih) organizacija ne obvladuje v celoti; ali
- b) sedanja obveza, ki izhaja iz preteklih dogodkov, vendar se ne pripozna, ker ni verjetno, da bo za njeno poravnavo potreben odtok sredstev (gospodarskih virov) dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, ali ker njenega zneska ni mogoče dovolj zanesljivo izmeriti.

g) Pogojno sredstvo je možno sredstvo, ki izhaja iz preteklih dogodkov in katerega obstoj je odvisen od (ne)pojavitve enega ali več negotovih prihodnjih dogodkov, ki ga (jih) organizacija ne obvladuje v celoti.

Č. Pojasnila

11.3425. Med obratna sredstva, uporabljena med pripravljanjem proizvodnje, 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 razpečevanju v obračunskem mesecu.

11.32. ~~Pri ugotavljanju stroškov v predračunih kot podlagi za njihovo vnaprejšnje vračunavanje in določanju količnikov za vračunavanje v obdobjih, v katerih nastajajo, so podatki iz izhodiščnega obdobja (to je preteklega leta) le orientacijska podlaga, vse drugo pa se predvideva v skladu z gospodarnostjo, ki se želi doseči, in težnjo k realnemu obremenjevanju poslovnih učinkov. Predračuni za obdobja, krajša od leta dni, se lahko izdelujejo le za posebne stroške, ki v takih obdobjih tudi nastajajo (na primer za stroške oglaševanja za sezonsko prodajo blaga).~~

11.33. ~~Funkcionalne stopnje za vnaprejšnje vračunavanje stroškov ali kratkoročno odloženih stroškov se pri kakovostno in vrednostno enotnem proizvodnjem in prodajanju uporabljajo glede na količine, sicer pa le glede na vrednosti.~~

11.3426. 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 in neobveznosti namesto obveznosti za prejete predujme se pojavljajo le pri storitvah, ki se opravljajo več mesecev in katerih plačnik ne more odstopiti od pogodbe (na primer pri pobranih šolninah).

11.3527. Državne podpore so zneski, ki jih dobi organizacija od države ali lokalne skupnosti neposredno iz proračuna, prek organov države ali lokalne skupnosti oziroma prek drugih uporabnikov proračunskih sredstev za določene namene. Državne podpore se včasih imenujejo tudi dotacije oziroma subvencije.

Kot državne podpore ne veljajo zneski, pridobljeni v poslih med izplačevalci javnih sredstev in organizacijo, ki jih ni mogoče razlikovati od njegovih običajnih komercialnih poslov.

Državna podpora se ne pripozna, dokler ni sprejemljivega zagotovila, da bo organizacija izpolnila pogoje zanjo in da bo državna podpora tudi prejeta. Pogojne državne podpore se pripoznajo med poslovnimi prihodki samo, kadar so izpolnjeni pogoji v zvezi z njimi.

Odloženi prihodki iz naslova dobljenih državnih podpor za pridobitev osnovnih sredstev se porabljajo s prenašanjem med poslovne prihodke skladno z obračunano amortizacijo 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 terjatve ali aktivnih časovnih razmejitev (nezaračunanih prihodkov) iz njihovega naslova.

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

11.3628. Donacije so denarni zneski, pravice ali stvari, ki jih organizacija dobi od fizičnih ali pravnih oseb brez obveznosti vračila in se ne nanašajo na plačila za stvari oziroma storitve, ki jih je organizacija prodala tem osebam. ~~Časovne~~ 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, temveč se takoj obravnavajo kot prihodki.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

11.3729 Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 22. oktobra 2015. K njemu sta dala soglasje minister, pristojen za finance, in minister, pristojen za gospodarstvo. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati 1. januarja 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 2 – Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve (2006) v delu, ki se nanaša na dolgoročne aktivne časovne razmejitve, SRS 10 – Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve (2006) v delu, ki se nanaša na dolgoročne pasivne časovne razmejitve, in SRS 12 – Kratkoročne časovne razmejitve (2006).

|

OBRAZLOŽITEV SPREMEMB SRS 11

Stara številka	Nova številka	Obrazložitev sprememb
11.1	11.1	Redakcijski popravki.
11.2	11.2	Izločen del člena, ki se prekriva z opredelitvami v 11.—3 do 11.8. Redakcijski popravki.
11.3	11.3	Redakcijski popravki.
11.5	11.5	Natančnejša opredelitev odloženih stroškov z vključitvijo nekaterih dodatnih možnosti. Redakcijski popravki.
11.6	11.6	Natančnejša opredelitev vnaprej vračunanih stroškov.
11.7	11.7	Natančnejša opredelitev odloženih stroškov z vključitvijo dodatne možnosti.
11.10	11.10	Uskladitev z opredelitvijo sredstev in obveznosti v Okviru SRS.
11.16		Redakcijski popravki.
11.18 do 11.22	-	11.18 do 11.22 – Členi so brisani, ker se primarno ne nanašajo na zunanje poslovno poročanje ampak na metodologijo stroškovnega računovodstva in računovodskega predračunavanja, ki pa sta predmet urejanja v Pravilih skrbnega računovodenja (PSR 3 in PSR 5).
11.23	11.18	Natančnejša opredelitev, kdaj se odloženi stroški oz. odloženi odhodki pretvorijo v vračunane oz. obračunane. Redakcijski popravki.
11.24	-	Člen je brisan, ker se primarno ne nanaša na zunanje poslovno poročanje ampak na metodologijo stroškovnega računovodstva in računovodskega predračunavanja, ki pa sta predmet urejanja v Pravilih skrbnega računovodenja (PSR 3 in PSR 5).
11.39	11.24	Natančnejše opredelitve posameznih pojmov. Redakcijski popravki.
11.32 in 11.33	-	Člena sta brisana, ker se primarno ne nanašata na zunanje poslovno poročanje ampak na metodologijo stroškovnega računovodstva in računovodskega predračunavanja, ki pa sta predmet urejanja v Pravilih skrbnega računovodenja (PSR 3 in PSR 5).
11.34	11.26	Redakcijski popravki.
11.35	11.27	Dopolnjeno z opredelitvijo računovodenja državnih pomoči za pokrivanje stroškov ali odhodkov, ki so že nastali (ne časovne razmejitev ampak poslovni prihodki).
11.36	11.28	Redakcijski popravki.

Slovenski računovodski standard 12 (2016)

STROŠKI MATERIALA IN STORITEV

A. Uvod

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

- a) razvrščanje stroškov materiala in storitev;
- b) pripoznavanje stroškov materiala in storitev;
- c) začetno računovodsko merjenje stroškov materiala in storitev;
- č) razkrivanje stroškov materiala in storitev.

Povezan je s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 4, 9, 14 in 21.

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

B. Standard

a) Razvrščanje stroškov materiala in storitev

12.1. Stroški materiala so cenovno izraženi potroški neposrednega materiala in tistega dela materiala, na katerega se nanašajo posredni proizvodjalni stroški ter posredni stroški nabavljanja, prodajanja in splošnih služb. Stroški storitev so stroški, ki se ne štejejo kot stroški materiala, amortizacije ali dela.

12.2. Stroški materiala in storitev se razvrščajo po izvirnih vrstah. Podrobnejšo razčlenitev določi organizacija sama. Njihovo razčlenjevanje po namenskih (funkcionalnih) skupinah se ureja pri obračunavanju celote stroškov.

~~**12.3.** Če se med porabljenim materialom in uporabljenimi storitvami pojavijo tudi količine, proizvedene v odvisni organizaciji v skupini ali v pridruženi organizaciji, se obravnavajo posebej.~~

~~**12.4.** Pri porabi v skupini ustvarjenih proizvodov ali opravljenih storitev ne nastajajo izvorni stroški materiala ali izvorni stroški storitev.~~

~~**12.53.** Vnaprej vračunani stroški materiala in storitev se obravnavajo kot stroški materiala ali storitev v duhu tega standarda, čeprav se pojavijo šele kasneje bo šele kasneje prišlo do odtokov sredstev (gospodarskih virov) v zvezi z njimi, ki organizaciji omogočajo gospodarske koristi. V okviru pasivnih časovnih razmejitev je mogoče pokriti tudi vrednost porabe v isti organizaciji ustvarjenih proizvodov oziroma opravljenih storitev.~~

~~**12.64.** Odloženi stroški materiala in storitev, ki ostajajo med aktivnimi časovnimi razmejitvami, se ne štejejo kot stroški materiala in storitev v duhu tega standarda.~~

~~**12.75.** Stroški dajatev, ki niso vezane na plače, in stroški obresti se štejejo kot stroški storitev v širšem pomenu. Med stroški storitev v širšem pomenu so tudi stroški štipendij in šolnin, povezanih s poslovanjem organizacije, in podobni stroški.~~

12.86. Stroški materiala in storitev se lahko skladno z izbrano metodo vrednotenja zadržujejo v vrednosti nedokončane proizvodnje in zalog proizvodov, preden se pojavijo med odhodki in vplivajo na poslovni izid posameznega obračunskega obdobja.

~~12.9. Zmanjšanje vrednosti zalog materiala zaradi zmanjšanja njihove dotedanje knjigovodske vrednosti na nižjo čisto iztržljivo vrednost ne velja kot strošek materiala, temveč kot prevrednotovalni odhodek.~~

b) Pripoznavanje stroškov materiala in storitev

12.107. Stroški materiala in storitev se pripoznavajo na podlagi listin, ki dokazujejo, ~~da so praviloma povezani z nastalimi gospodarskimi koristmi~~ porabo materiala oziroma prejem storitev v povezavi z opravljanjem dejavnosti.

12.118. Zmanjšanje vrednosti zalog materiala na njihovo čisto iztržljivo vrednost ne poveča izkazanih stroškov materiala, temveč poveča prevrednotovalne poslovne odhodke v zvezi z zalogami.

c) Začetno računovodsko merjenje stroškov materiala in storitev

12.129. Stroški materiala, ki se pred uporabo zadržujejo v zalogah, se izkazujejo v zneskih, ki so pred nastankom potroškov materiala oblikovali vrednost zalog. Odvisni so od metode, ki se uporablja za določanje cen pri knjiženju njegove porabe: metode zaporednih cen (fifo) ali metode tehtanih povprečnih cen. Če se uporabljajo stalne cene materiala, se pri porabi obračuna ustrezni del odmkov, stroški pa se izkazujejo v zneskih, ustreznih izbrani metodi. Uporabljeno metodo je treba pojasniti.

12.1310. Stroški materiala, ki se pred uporabo ne zadržujejo v zalogah, se izkazujejo v dejanskih zneskih ob nabavi takšnega materiala. To velja tudi za stroške storitev.

12.1411. Ocenjeni znesek vnaprej vračunanih stroškov materiala in storitev se izkazuje v postavkah, v katerih bi se sicer izkazovali ~~takšni istovrstni~~ dejanski zneski stroški stroškov materiala in storitev. ~~Stroški Kasneje obračunani dejanski zneski~~ se krijejo v breme ustrezne ustreznih postavke pasivnih časovnih razmejitev.

12.1512. ~~Stroški rezervacij~~ Rezervacije za kritje prihodnjih stroškov materiala in storitev se obravnavajo kot posebna vrsta stroškov, razen rezervacij za pokojnine, jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi, ki se obravnavajo kot stroški dela. ~~Stroški iste vrste se obračunajo~~ Kasneje obračunani dejanski zneski se krijejo neposredno v breme ustreznih rezervacij.

12.1613. 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

12.1714. 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

12.1815. 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, proizvodnih stopenj, ki jih opravijo drugi, komunalnih storitev, telekomunikacijskih storitev, najemnin, zavarovalnih premij, storitev plačilnega prometa in podobni stroški, v širšem pomenu pa tudi stroški dajatev, ki niso odvisne od poslovnega izida in niso povezane s plačami, ter tudi stroški obresti. Med stroški storitev so tudi stroški po pogodbah o delu, pogodbah o avtorskem delu oziroma stroški storitev iz drugih pravnih razmerij, razen iz delovnega razmerja, nastali s fizičnimi osebami. ~~V vsakem primeru je treba razlikovati razčlenitev stroškov storitev po izvirnih vrstah od njihove razčlenitve po namenskih (funkcionalnih) skupinah, ki je vsaj v primeru vključevanja znotraj organizacije opravljenih storitev mogoča šele po končani razporeditvi vseh stroškov.~~

Č. Pojasnila

12.1916. Obresti se praviloma takoj obravnavajo kot finančni odhodki. ~~Če Lahko pa se tudi~~ všteto v vrednost opredmetenih osnovnih sredstev, ~~ali neopredmetenih sredstev, naložbenih nepremičnin, ali proizvodov in nedokončane proizvodnje se prenašajo med stroške v okviru obračunane amortizacije, če se všteto v vrednost nedokončane proizvodnje ali proizvodov, ki nastajajo dlje časa, pa se prenašajo med odhodke v okviru stroškov prodanih količin.~~

12.2017. V nasprotju s teoretično opredelitvijo stroškov, po kateri je kot stroške mogoče obravnavati le zneske, ki se upravičeno pojavljajo pri nastajanju in razpečevanju poslovnih učinkov, se po tem standardu kot stroški lahko obravnavajo tudi tako imenovani ~~nepotrebni-izjemni~~ stroški, čeprav jih ni mogoče všteti v vrednost zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje ter se pojavljajo takoj med odhodki. Iz opredeljevanja stroškov so izločeni le zneski, ki se pojavijo pri zmanjšanju vrednosti zalog na čisto iztržljivo vrednost, ker so neposredno prevrednotovalni popravek v okviru poslovnih odhodkov.

12.2118. Stroški razvijanja, ki se dolgoročno ne razmejujejo, se obravnavajo ~~kot posebna vrsta stroškov storitev šele po končani razporeditvi stroškov. Če nastajajo v isti organizaciji, se namreč obravnavajo najprej~~ po ustreznih izvirnih vrstah. To velja tudi za stroške vzdrževanja, oglaševanja in reprezentance, če so vanje všteti tudi lastni proizvodi oziroma znotraj organizacije opravljene storitve.

12.2219. Stroški najemnin so pri najemniku posebna ~~naravna~~ vrsta stroškov storitev le v primeru poslovnega najema, ~~če se organizacija odloči, da v skladu s SRS 1.63 poslovnih najemov ne pripoznava kot sredstva.~~ V ~~vseh ostalih primeru finančnega primerih~~ najema se zaradi vštevanja najemnine v vrednosti tako pridobljenih opredmetenih osnovnih sredstev v tej zvezi pojavljajo amortizacija in finančni odhodki.

12.23. ~~Stroški po pogodbah o gradbenih delih in pri drugih storitvenih pogodbah, ki se ne opravijo z enkratnim dejanjem, se obračunavajo po metodi stopnje dokončanosti del.~~

~~12.24. Kateri stroški materiala in storitev se zadržujejo v vrednosti nedokončane proizvodnje in zalog proizvodov, je odvisno od tega, ali so zajeti med namenske (funkcionalne) skupine stroškov, in ne toliko od značilnosti njihovih izvornih vrst.~~

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

12.2520. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 22. oktobra 2015. K njemu sta dala soglasje minister, pristojen za finance, in minister, pristojen za gospodarstvo. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati 1. januarja 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 14 – Stroški materiala in storitev (2006).

OBRAZLOŽITEV SRS 12

Stara številka	Nova številka	Obrazložitev sprememb
12.3	-	Člen je brisan, ker se nanaša na konsolidacijo, ki jo ureja PSR 10 – Konsolidiranje.
12.4	-	Člen je brisan, ker se nanaša na konsolidacijo, ki jo ureja PSR 10 – Konsolidiranje.
12.5	12.3	Uskladitev s spremembami SRS 11;
12.9	-	Člen je brisan, ker enako piše v SRS 12.8.
12.10	12.7	Sprememba dikcije z namenom jasnejšega zapisa.
12.12	12.9	Dopolnitev in redakcijski popravki z namenom jasnejšega zapisa.
12.14	12.11	Dopolnitev in redakcijski popravki z namenom jasnejšega zapisa.
12.15	12.12	Dopolnitev in redakcijski popravki z namenom jasnejšega zapisa.
12.18b	12.15b	Brisan del člena iz razloga nebistvenosti za razumevanje pojma stroškov storitev.
12.19	12.16	Stroški obresti se lahko vštevajo tudi v nabavno vrednost naložbenih nepremičnin, zato je to dodano. Brisani del člena, ki razlaga način prehajanja usredstvenih stroškov obresti med odhodke, saj ne gre za računovodsko pravilo ampak razlago splošne računovodske teorije. Redakcijski popravki.
12.20	12.17	Izrazoslovna uskladitev s SRS 4.12.
12.21	12.18	Brisan del člena z namenom jasnejšega zapisa.
12.22	12.19	Uskladitev s spremembami računovodenja najemov 2019.
12.23		Člen je brisan, ker je s pričetkom uporabe SRS 15(2019) postal brezpredmeten.
12.24	-	Člen je brisan, ker se nanaša na vrednotenje zalog, kar ureja SRS 4.

Slovenski računovodski standard 13 (2016)

STROŠKI DELA IN STROŠKI POVRAČIL

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju stroškov plač in z njimi povezanih dajatev ter drugih stroškov dela pa tudi stroškov povračil zaposlenim z njihovimi deleži v dobičku iz opravljenega dela vred. Obdeluje:

- a) razvrščanje stroškov dela in stroškov povračil;
- b) pripoznavanje stroškov dela in stroškov povračil;
- c) začetno računovodsko merjenje stroškov dela in stroškov povračil;
- č) razkrivanje stroškov dela in stroškov povračil.

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

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

B. Standard

a) Razvrščanje stroškov dela in stroškov povračil

13.1. Stroški dela so vse oblike zaslužkov, ki jih daje organizacija zaposlenim v zameno za njihovo službovanje in jih obravnava kot svoje stroške dela ali kot deleže v dobičku pred predstavitvijo dobička v izkazu poslovnega izida. Z zaslužki so lahko povezane tudi določene dajatve, ki povečujejo stroške organizacije ali deleže zaposlenih v dobičku. Kot zaslužki se obravnavajo tudi vsa plačila poslovodstvu, ne glede na pravno obliko pogodbenega razmerja.

13.2. Zaslužki pripadajo zaposlenim med njihovim službovanjem ali po koncu njihovega službovanja. Med njihovim službovanjem so to plače, nadomestila plač in sorodne postavke pa tudi deleži v dobičku, po koncu njihovega službovanja pa v glavnem odpravnine in morebitna druga plačila, ki izvirajo iz prvotne zaposlitve.

13.3. Stroški dela so:

- a) plače, ki pripadajo zaposlenim, v bruto znesku;
- b) nadomestila plač, ki skladno z zakonom, kolektivno pogodbo ali pogodbo o zaposlitvi pripadajo zaposlenim za obdobje, ko ne delajo, v bruto znesku, ki bremenijo organizacijo;
- c) dajatve v naravi, darila in nagrade zaposlenim ter zanje plačani ali njim povrnjeni zneski, ki niso v neposredni zvezi s poslovanjem;
- č) odpravnine, ki pripadajo zaposlenim, ko nehajo delati v organizaciji; in drugi dohodki, ki pripadajo zaposlenim skladno z zakonom, kolektivno pogodbo ali pogodbo o zaposlitvi v bruto znesku;
- d) dajatve, ki se dodatno obračunavajo od postavk od a) do č) in bremenijo izplačevalca.

13.4. Kot stroški dela se obravnavajo in ločeno razkrijejo tudi:

- a) zneski, ki jih odvisno od dobička prejemajo člani organov v organizaciji, ki ne prejemajo plač;
- b) zneski, ki jih odvisno od dobička prejemajo zaposleni v organizaciji kot dodatek k plačam.

13.5. Stroški dela se lahko zadržujejo v vrednosti nedokončane proizvodnje in zalog proizvodov, preden se pojavijo med poslovnimi odhodki in vplivajo na poslovni izid obračunskega obdobja. Deleži v dobičku skupaj z ustreznimi dajatvami povečujejo stroške dela, tako da je dokončni dobiček že zmanjšan za njihovo velikost. Organizacija razčleni stroške dela sama v skladu s svojimi potrebami.

13.6. Stroški povračil zaposlenim so stroški povračil v zvezi z delom. Lahko imajo naravo stroškov plač ali pa naravo stroškov storitev. V tem standardu se obravnavajo le povračila stroškov, ki se obravnavajo kot strošek dela, na primer stroški za prevoz na delo in z dela in stroški zagotovitve prehrane med delom.

b) Pripoznavanje stroškov dela in stroškov povračil

13.7. Stroški dela se pripoznavajo na podlagi listin, ki dokazujejo opravljeno delo in druge podlage za obračun plač ~~v bruto znesku~~ oziroma upravičenost do nadomestila plač in drugih dohodkov iz zaposlitve, pa tudi odpravnin ter ustreznih dajatev. Izplačila, ki se pojavljajo znotraj poslovnega leta neenakomerno, je mogoče tudi časovno razmejevati.

c) Začetno računovodsko merjenje stroškov dela in stroškov povračil

13.8. Stroški dela in stroški povračil se obračunavajo skladno z zakonom, kolektivno pogodbo, splošnim aktom organizacije ali pogodbo o zaposlitvi.

13.9. Organizacija mora za tisti del zneska stroškov dela, katerega izplačilo zahtevajo zaposleni na podlagi zakona, kolektivne pogodbe, splošnega akta organizacije ali pogodbe o zaposlitvi, organizacija pa takemu izplačilu nasprotuje, oblikovati rezervacije, če so izpolnjeni pogoji iz SRS 10.

13.10. Obračunanim stroškom dela ustrezajo z njimi povezani dolgovi, dokler se ne poravnajo. Obveznosti za plače se izkazujejo kot obveznosti do posameznih zaposlenih v znesku bruto plač in kot obveznosti za dajatve, ki se obračunavajo glede na znesek bruto plač in niso njihov sestavni del.

13.11. Kot stroški plač se obravnavajo tudi zneski, ki se razdelijo zaposlenim glede na doseženi dobiček v posameznem poslovnem letu. Ta delež se ne izkazuje kot sestavni del javno objavljenega čistega dobička, temveč kot stroški plač. Enako se obravnavajo nagrade članom posloводства 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 posloводства ali drugega organa, ki je za takšno odločitev pristojen, preden so računovodski izkazi odobreni za objavo; ali
- nedvoumno izkazani posredni obvezi organizacije.

č) Razkrivanje stroškov dela in stroškov povračil

13.13. Organizacije, ki niso zavezane reviziji, morajo razkrivati samo zakonsko določene informacije in podatke, preostale organizacije pa morajo izpolniti tudi zahteve po razkrivanju v skladu s tem standardom. Ta razkritja so predpisana za vse pomembne zadeve. Naravo in stopnjo pomembnosti opredeli organizacija v svojih aktih. Posebej se razkrijejo deleži v dobičku, ki jih skupščina razdeli tistim, ki niso lastniki.

13.14. Posebej je treba razkriti zasluzke in deleze v dobičku, ki pripadajo poslovodstvu in drugim organom.

13.15. Podrobno se razkrivajo programi drugih dolgoročnih zaslužkov zaposlenih zunaj odpravnin (na primer jubilejne nagrade) ter določbe v zvezi z njimi pa tudi kritje in uporabniki programov.

13.16. Posebej je treba razkriti podatke o morebitnih zahtevah zaposlenih po izplačilih na podlagi določb zakona, kolektivne pogodbe, splošnega akta organizacije ali pogodbe o zaposlitvi, katerim pa organizacija nasprotuje. Razkriti je treba tudi, ali so bile oblikovane rezervacije v smislu SRS 10.

13.17. Organizacija v pojasnilih k računovodskim izkazom posebej razkrije tudi stroške storitev, ki se ne obravnavajo kot stroški dela, v zvezi z agencijami za posredovanje delovne sile na podlagi pogodb o posredovanju delovne sile ter število teh zaposlenih, upoštevajoč število delovnih ur na podlagi teh pogodb.

C. Opredelitev ključnih pojmov

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

a) Plača je bruto zaslužek zaposlenega za opravljeno delo.

b) Zaposleni je vsaka fizična oseba, ki je v delovnem razmerju na podlagi sklenjene pogodbe o zaposlitvi ali poslovoja 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 ter dajatve za socialno varnost so pravne obveze organizacije, ki se obračunavajo od bruto plač in povračil zaposlenim v breme organizacije.

Č. Pojasnili

13.19. Nadomestila plač, ki bremenijo organizacijo, so nadomestila za določeno število dni odsotnosti med boleznijo, letni dopust, državne praznike in izredni dopust ter druga nadomestila skladno s predpisi, kolektivno pogodbo ali pogodbo o zaposlitvi, ne glede na to ali del teh nadomestil 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 ~~topli obrok~~ ~~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 22. oktobra 2015. K njemu sta dala soglasje minister, pristojen za finance, in minister, pristojen za gospodarstvo. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati 1. januarja 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 15 – Stroški dela in stroški povračil zaposlenim (2006).

OBRAZLOŽITEV SPREMEMB SRS 13

13.7. – redakcijski popravek; da so plače določene v bruto znesku je opredeljeno že v 13.3.

13.19. – redakcijski popravek; natančnejša opredelitev. V SRS 13.3. točka b) je določeno, da se v stroške dela všttevajo nadomestila plač, ki skladno z zakonom, kolektivno pogodbo ali pogodbo o zaposlitvi pripadajo zaposlenim za obdobje, ko ne delajo, v bruto znesku, *ki bremenijo organizacijo*. V tem kontekstu »*ki bremenijo organizacijo*« pomeni, da mora znesek izplačati organizacija, pri tem pa je vseeno, ali ta znesek v celoti ali delno dobi od koga povrnjen ali ne. Pojasnilo je potrebno, ker bi bilo sicer mogoče razumeti tudi, da se nadomestila plač, »*ki ne bremenijo organizacije*«, na način, da organizacija znesek sicer založi, a ga kasneje dobi povrnjenega ne upoštevajo med stroški dela, ampak se za te zneske vzpostavi le terjatev do plačnika refundacije (na primer ZZZS). Dejansko je bila dolgoletna praksa, da so se bolniška nadomestila, ki jih povrne ZZZS evidentirale samo preko kontov terjatev in obveznosti, ne pa tudi preko kontov stroškov in prihodkov, ne glede na to, da zakon, ki ureja poslovanje gospodarskih družb prepoveduje medsebojni pobot (tako imenovano »netiranje«) različnih gospodarskih kategorij. V zvezi s tem je bilo v SIR*IUS 4/2020 objavljeno pojasnilo Knjiženje nadomestil plač, ki se refundirajo. Ocenjujemo, da je s tako spremembo še bolj jasno, da je potrebno v takem primeru izkazovati tako stroške kot prihodke, saj vsebinsko gledano ni nobene razlike med nadomestilom plače in odsotnostjo dokler se ne refundira in po tem. Prav tako je anomalija neevidentiranja stroškov lahko privedla do napačnega izračunavanja števila zaposlenih in plače in nadomestil na zaposlenega.

13.20. – redakcijski popravek in dopolnitev zaradi čedalje pomembnejšega obsega dela od doma. Tudi zakon, ki ureja delovna razmerja, opredeljuje, da delavcu pri delu od doma, kot ga definira ta zakon, pripada nadomestilo za uporabo lastnih sredstev.

Slovenski računovodski standard 14 (2016) ODHODKI

A. Uvod

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

- a) razvrščanje odhodkov;
- b) pripoznavanje odhodkov;
- c) začetno računovodsko merjenje odhodkov;
- č) razkrivanje odhodkov.

Ta standard ne obravnava odhodkov za davek iz dobička.

Povezan je predvsem s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 4, 6, 9, 16 in 21.

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

B. Standard

a) Razvrščanje odhodkov

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

14.3. Poslovni odhodki so v načelu enaki obračunanim stroškom v obračunskem obdobju, povečanim za stroške, ki se zadržujejo v začetnih zalogah proizvodov in nedokončane proizvodnje, ter zmanjšanim za stroške, ki se zadržujejo v končnih zalogah proizvodov in nedokončane proizvodnje. V trgovinskih organizacijah, kjer se stroški ne zadržujejo v zalogah, je treba pri ugotavljanju poslovnih odhodkov všteti še nabavno vrednost prodanega trgovskega blaga. Podobno-Enako kot prodano trgovsko blago se obravnava tudi prodani material. Vse organizacije pa morajo tem stroškom dodati še morebitne deleže zaposlenih v dobičku in prevrednotovalne poslovne odhodke. Posebna vrsta poslovnih odhodkov so tudi prevrednotovalni poslovni odhodki.

14.4. Poslovni odhodki se po namenu (funkciji) razvrščajo na proizvodne stroške prodanih količin, vključno s storitvami, in v trgovinskih organizacijah na nabavno vrednost prodanih količin, ter na posredne stroške nabavljanja in prodajanja, neposredne stroške prodajanja, posredne stroške splošnih dejavnosti in prevrednotovalne poslovne odhodke, ki niso stroški.

14.5. Prevrednotovalni poslovni odhodki se pojavljajo v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi, neopredmetenimi sredstvi, naloženimi nepremičninami in obratnimi sredstvi zaradi njihovega prevrednotenja na nižjo vrednost, če zmanjšanje njihove vrednosti

ni krito z revalorizacijskimi rezervami iz njihovega predhodnega prevrednotenja na višjo vrednost. Med prevrednotovalnimi poslovnimi odhodki se izkazuje tudi razlika med prodajno ter knjigovodsko vrednostjo pri prodaji ali drugačni odtujitvi ali odpravi pripoznavanja opredmetenih osnovnih sredstev, nekratkoročnih sredstev za prodajo, neopredmetenih sredstev ter naložbenih nepremičnin.

14.6. Finančni odhodki so odhodki iz financiranja in odhodki iz investiranja. Prve sestavljajo predvsem 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 zmanjšanje njihove vrednosti ni krito z rezervami zaradi vrednotenja po poštenu vrednosti, in zaradi padca njihove poštene vrednosti, če se merijo po poštenu vrednosti preko poslovnega izida. Prevrednotovalni finančni odhodki se pripoznavajo tudi pri prodaji ali drugačni odtujitvi ali odpravi pripoznavanja finančnih naložb, ki niso kapitalski instrumenti, ali prodaji terjatev kot negativni razliki med prodajno ter knjigovodsko vrednostjo, popravljeno za morebitno rezervo, nastalo iz vrednotenja po poštenu vrednosti.

~~14.8. Poslovni odhodki in finančni odhodki se razvrščajo tudi na tiste, ki se pojavljajo v zvezi s poslovnimi učinki odvisnih organizacij v skupini, pridruženih organizacij in drugih.~~

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

b) Pripoznavanje odhodkov

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

14.1110. 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.

14.1211. Finančni odhodki se pripoznajo ob obračunu ne glede na plačila, ki so povezana z njimi.

c) Začetno računovodsko merjenje odhodkov

14.1312. Pri običajnem vrednotenju zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje po proizvajalnih stroških ~~se so upoštevajo~~ poslovni odhodki obračunskega obdobja sestavljeni iz proizvajalnih stroškov prodanih količin, ki se ne zadržujejo več v teh zalogah, pa tudi ter v obračunskem obdobju obračunanih stroški-stroškov nakupovanja, v kolikor jih organizacija ne vključuje med proizvajalne stroške, in stroški-stroškov prodajanja in ter stroški splošnih dejavnosti ter prevrednotovalnih poslovnih odhodkov.

~~14.14. Pri enakomernem proizvodnji in neenakomernem prodajanju se v krajših obdobjih dosega normalnejši poslovni izid, če se zaloge proizvodov in nedokončane proizvodnje vrednotijo po zoženi lastni ceni. V takem primeru so poslovni odhodki sestavljeni~~

iz zožene lastne cene prodanih količin in iz neposrednih stroškov prodajanja, obračunanih v obračunskem obdobju.

~~14.1513. Pri enakomernem prodajanju in neenakomernem proizvodjanju se v krajših obdobjih dosega normalnejši poslovni izid, če se zaloge proizvodov in nedokončane proizvodnje vrednotijo po spremenljivih proizvodjalnih stroških. V takem primeru so poslovni odhodki sestavljeni iz spremenljivih proizvodjalnih stroškov prodanih količin in spremenljivih neproizvodjalnih stroškov ter stalnih stroškov, obračunanih v obračunskem obdobju. Kadar organizacija zaloge proizvodov vrednoti zgolj po spremenljivih proizvodjalnih stroških, so poslovni odhodki sestavljeni iz spremenljivih proizvodjalnih stroškov prodanih količin ter v obračunskem obdobju obračunanih stalnih proizvodjalnih stroškov, stroškov nakupovanja, prodajanja in stroškov splošnih dejavnosti.~~

~~14.16. V okviru obeh skrajnih odmikov od normalnejšega vrednotenja zalog, ki sta prikazana v SRS 14.14. in 14.15., se lahko uporabijo tudi druge možnosti, ki vplivajo na merjenje poslovnih odhodkov v posameznem obračunskem obdobju. Nekatere naravne vrste stroškov, ki bi sicer lahko bile sestavine proizvodjalnih stroškov, se lahko izključujejo iz vrednotenja zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje ter se štejejo takoj kot poslovni odhodki. To velja tudi za prekoračitve normalnih zneskov nekaterih vrst proizvodjalnih stroškov.~~

~~14.1714. Prenos stroškov iz zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje med prodane količine ter prenos nabavne vrednosti trgovskega blaga in materiala med prodane količine se opravi po metodi zaporednih cen (fifo) ali metodi tehtanih povprečnih cen. Če se uporabljajo stalne (ocenjene, standardne) cene, se upošteva tudi sorazmerni del odmikov.~~

~~14.1815. Dane obrestiObresti~~ se pojavljajo med finančnimi odhodki v znesku, ki je obračunan v istem obračunskem obdobju, razen če so ~~zajete-zajeti~~ med opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena sredstva, naložbene nepremičnine ali zaloge.

~~14.19. Prevrednotovalni poslovni odhodki se pripoznajo, ko je opravljeno ustrezno prevrednotenje.~~

~~14.20. V medletnih poročilih se za pripoznavanje odhodkov upoštevajo iste računovodske usmeritve kot v letnih računovodskih izkazih; odhodki, ki se pojavljajo neenakomerno, se v medletnih poročilih pripoznajo ali odlagajo, samo če je ustrezno, da se pripoznajo ali odlagajo tudi na koncu poslovnega leta.~~

~~14.21. Postopki Postopke merjenja odhodkov, ki se uporabljajo pri sestavljanju medletnih poročil, se načrtujejo, se treba zasnovati tako, da se zagotovi zanesljivost iz njih izhajajočih informacij. Na splošno se pri sestavljanju medletnih poročil metode ocenjevanja uporabijo večkrat kot pri sestavljanju letnih računovodskih izkazov.~~

č) Razkrivanje odhodkov

~~14.2216. 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.~~

~~14.2317. Posebej je treba razkriti metodo merjenja odhodkov.~~

14.2418. Če je razkritje posameznih postavk odhodkov zaradi njihovega obsega, njihove vrste ali njihovih posledic pomembno za pojasnitev dosežkov v obračunskem obdobju, se obseg in znesek takšnih postavk razkrijeta za vsako posebej.

14.2519. 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

14.2620. 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 ~~drugi neposredni stroški~~ in posredni proizvodni stroški.

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

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

č) Spremenljivi proizvodni stroški so poleg neposrednih spremenljivih proizvodnih stroškov še spremenljivi del posrednih proizvodnih stroškov.

~~**b) Zožena lastna cna** obsega proizvodne stroške v ožjem pomenu, posredne stroške nakupovanja, neposredne in posredne stroške prodaje in posredne stroške splošnih dejavnosti, ne pa tudi stroškov financiranja.~~

Č. Pojasnila

14.2721. 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 je ~~kot popravek povečanje~~ ustreznih stroškov oziroma rednih poslovnih odhodkov, ki pa niso prevrednotovalni.

14.2822. 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.

14.2923. 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

14.3024. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 22. oktobra 2015. K njemu sta dala soglasje minister, pristojen za finance, in minister, pristojen za gospodarstvo. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati 1. januarja 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 17 – Odhodki (2006).

OBRAZLOŽITEV SPREMEMB SRS 14

Stara številka	Nova številka	Obrazložitev sprememb
14.1	14.1	Redakcijski popravki.
14.3	14.3	Del člena, ki se nanaša na deleže zaposlenih v dobičku, je brisan, saj so ti zajeti že v obračunanih stroških v prvem stavku. Redakcijski popravki.
14.4	14.4	Med proizvodne stroške v storitvenih organizacijah štejejo tudi neposredni in posredni stroški, povezani z opravljanjem storitev. Ker to doslej ni bilo eksplicitno navedeno, je sedaj dodano.
14.5	14.5	Prevrednotovalni poslovni odhodki se lahko pojavljajo tudi v zvezi z naložbenimi nepremičninami. Ker to doslej ni bilo eksplicitno navedeno, je sedaj dodano.
14.6	14.6	Med finančne odhodke sodijo tudi odhodki iz naslova tečajnih razlik. Ker to doslej ni bilo eksplicitno navedeno, je sedaj dodano.
14.8	-	Člen je brisan, ker je členitev odhodkov urejena s shemo izkaza poslovnega izida v SRS 21.
14.10	14.9	Redakcijski popravki.
14.13	14.12	Med poslovne odhodke sodijo tudi prevrednotovalni poslovni odhodki, ki doslej v členu niso bili eksplicitno navedeni, zato so sedaj dodani. Redakcijski popravki.
14.14	-	Člen je brisan iz razloga izločitve zožene lastne cene iz nabora metod vrednotenja zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje v SRS 4.
14.15	14.13	Brisan je del člena, ki razlaga vpliv metode vrednotenja na poslovni izid, saj ne gre za računovodsko pravilo ampak razlago splošne računovodske teorije. Redakcijski popravki.
14.16	-	Člen je brisan, saj se nanaša na vrednotenje zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje, ki je urejeno v SRS 4.
14.18	14.15	Stroški obresti se lahko vključijo tudi v nabavno vrednost naložbenih nepremičnin. Ker to doslej ni bilo eksplicitno navedeno, je sedaj dodano. Redakcijski popravki.
14.19	-	Člen je brisan, saj je enako določilo že v 14.10.
14.20	-	Člen je brisan. SRS-ji so namenjeni zunanjemu poročanju za splošen namen. Ker za večino uporabnikov SRS-jev ni obigatorne zahteve po medletnem poročanju, ni potrebe, da je v besedilu SRS-jev le (delno)

		nakazana možnost medletnega poročanja. Zato so v vseh posamičnih SRS-jih izločena pravila oz. izrazi, ki nakazujejo na pravila medletnega poročanja.
14.21	-	Člen je brisan, saj za medletno poročanje veljajo enaka pravila kot za letnega.
14.26	14.20	Uskladitev z definicijami v SRS 4.25.
14.27	14.21	Redakcijski popravki.
14.29	14.23	Prevrednotovalni poslovni odhodki iz naslova oslabitev se lahko pojavijo tudi pri naložbenih nepremičninah, vrednotenih po modelu nabavne vrednosti. Ker to doslej ni bilo eksplicitno navedeno, je sedaj dodano. Redakcijski popravki.

Slovenski računovodski standard 15 (2019)

PRIHODKI

A. Uvod

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

- a) razvrščanje prihodkov,
- b) pripoznavanje prihodkov,
- c) začetno računovodsko merjenje prihodkov,
- č) razkrivanje prihodkov.

Povezan je predvsem s Slovenskima računovodskima standardoma (SRS) 11 in 21.

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

B. Standard

a) Razvrščanje prihodkov

15.1. Prihodki so povečanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki povečanj sredstev (na primer denarja ali terjatev zaradi prodaje blaga ali storitev) ali zmanjšanj ~~dolgov~~ 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 ~~in~~ 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 njihovo knjigovodsko vrednostjo, 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. ~~Razčlenjujejo se na finančne prihodke, ki niso odvisni od poslovnega izida drugih (na primer prejete obresti), in finančne prihodke, ki so odvisni od poslovnega izida drugih (na primer prejete dividende).~~

- 15.8.** Prevrednotovalni finančni prihodki se pojavljajo:
- ob povečanju poštene vrednosti finančnih sredstev, izmerjenih po poštenu vrednosti prek poslovnega izida;
 - ob odpravi pripoznanja finančnih naložb, in sicer:
 - ob presežku njihove prodajne cene ali poštene vrednosti prejetega nadenarnega nadomestila nad knjigovodsko vrednostjo, oziroma
 - pri finančnih naložbah, razpoložljivih za prodajo, ki niso kapitalski instrumenti, merjenih po poštenu vrednosti, iz naslova presežka njihove prodajne vrednosti ali poštene vrednosti prejetega nadomestila nad knjigovodsko vrednostjo, popravljeno za rezervo, nastalo zaradi vrednotenja po poštenu vrednosti;
 - ob odpravi oslabitev finančnih naložb, če je odprava oslabitve dopustna v skladu s SRS 3.

~~**15.9.** Poslovni prihodki in finančni prihodki se razčlenjujejo na tiste, ki se nanašajo na odvisne organizacije v skupini, pridružene organizacije in skupne podvige ter druge.~~

15.109. Druge prihodke sestavljajo neobičajne postavke in ostali prihodki, ki povečujejo poslovni izid.

b) Pripoznavanje prihodkov

15.1110. Prihodki se pripoznajo, če je povečanje gospodarskih koristi v obračunskem obdobju povezano s povečanjem sredstva ali z zmanjšanjem ~~dolga obveznosti~~ in je to povečanje mogoče zanesljivo izmeriti. Pripoznajo se torej hkrati s pripoznanjem povečanja sredstev ali zmanjšanja obveznosti.

15.1211. Prihodki se pripoznajo, ko se upravičeno pričakuje, da bo organizacija zanje prejela nadomestilo.

15.1312. Organizacija pripozna prihodek od prodaje, ko izpolni (ali izpolnjuje) pogodbeno obvezo. Pogodbena obveza je izvršitvena obveza organizacije, da kupcu dobavi ali opravi pogodbeno dogovorjeno (obljubljeno) blago ali storitve. Izvršitveno obvezo organizacija izpolni (ali izpolnjuje) s prenosom pogodbeno dogovorjenega blaga ali storitve kupcu.

15.1413. Blago oziroma storitev je prenesena, ko ga/jo kupec pridobi (ali pridobiva) v obvladovanje. Kupec pridobi v obvladovanje blago ali storitev, ko pridobi pravico do odločanja o njegovi/njeni uporabi, in pravico do praktično vseh njegovih/njenih preostalih koristi. Takšno obvladovanje vključuje tudi sposobnost preprečevanja drugim, da usmerjajo uporabo blaga ali storitve in pridobijo koristi iz njegovega/njenega naslova. Koristi iz naslova blaga oziroma storitev so morebitni denarni tokovi (prejemki ali prihranki pri izdatkih), ki se lahko pridobijo neposredno ali posredno na različne načine. Na primer z:

- uporabo sredstva za proizvodnjo blaga ali zagotavljanje storitev,

- uporabo sredstva za povečanje vrednosti drugih sredstev,
- uporabo sredstva za poravnavo obveznosti ali zmanjšanje stroškov,
- prodajo ali menjavo sredstva,
- zastavo sredstva za zavarovanje posojila in
- posedovanjem sredstva.

15.4514. Organizacija prenese obvladovanje blaga ali storitve in s tem izpolni oziroma izpolnjuje izvršitveno obvezo, in sicer v določenem trenutku ali postopoma. Če se obvladovanje prenese v določenem trenutku, se za določitev trenutka prenosa uporabijo sodila iz SRS 15.4312 in SRS 15.4442.

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

15.4615. Za vsako izvršitveno obvezo, ki se izpolni postopoma, se prihodek pripoznava postopoma, skladno z napredkom organizacije v smeri popolne izpolnitve takšne obveze. Prihodki se postopno pripoznavajo zgolj, če se lahko razumno izmeri napredek v smeri popolne izpolnitve izvršitvene obveze, to je kadar ima organizacija zanesljive informacije, ki so potrebne za uporabo ustrezne metode za merjenje napredka. Kadar organizacija ne more razumno izmeriti napredka v smeri popolne izpolnitve izvršitvene obveze, pričakuje pa povrnitev stroškov, nastalih pri izpolnjevanju te obveze, lahko prihodke pripozna samo do višine nastalih stroškov.

15.4716. Organizacija uporablja eno samo metodo za merjenje napredka za vsako izvršitveno obvezo, ki se izpolnjuje postopoma, pri čemer to metodo dosledno uporablja za podobne izvršitvene obveze v podobnih okoliščinah. Ustrezne metode za merjenje napredka so metode izločkov in metode vložkov. Najmanj na koncu vsakega poročevalskega obdobja organizacija ponovno izmeri napredek v smeri popolne izpolnitve izvršitvene obveze. Vsaka posodobitev izmere napredka se obračuna kot sprememba računovodske ocene.

15.4817. Ob sklenitvi pogodbe s kupcem mora organizacija opredeliti vse v pogodbi vsebovane izvršitvene obveze. Kot samostojna (ločena) izvršitvena obveza se opredeli vsaka obveza za prenos blaga ali storitve kupcu:

- a) ki jo je po sodilih SRS 15.4240 v kontekstu pogodbe mogoče opredeliti ločeno od drugih pogodbenih obvez za prenos blaga ali storitev in
- b) kupec lahko pogodbeno dogovorjeno blago ali storitev uporablja samostojno ali skupaj z drugimi razpoložljivimi oziroma enostavno dostopnimi viri (sredstvi). Dejstvo, da organizacija redno prodaja blago ali storitev ločeno, bi na primer kazalo, da lahko kupec uporablja blago ali storitev samostojno ali v povezavi z drugimi enostavno dostopnimi viri.

Če neke obveze za prenos blaga ali storitve kupcu v kontekstu pogodbe ni mogoče opredeliti ločeno od drugih obvez za prenos blaga ali storitev, potem jo je treba združiti z drugimi obvezami, dokler ne nastane celota, ki izpolnjuje pogoje za pripoznanje kot samostojna (ločena) izvršitvena obveza.

15.4918. Kot samostojno (ločeno) izvršitveno obvezo je treba pripoznati tudi v pogodbi dano možnost kupcu za pridobitev dodatnega blaga in/ali storitev, kadar takšna možnost predstavlja stvarno pravico, ki je kupec ne bi prejel, če ne bi sklenil osnovne pogodbe.

Obljuba niza ločenega blaga oziroma ponavljajočih se storitev, ki je/so v bistvu enako/enake in ima/imajo enak vzorec prenašanja na kupca, se pripozna kot ena samostojna izvršitvena obveza.

15.2019. Organizacije, ki po določbah zakona, ki ureja gospodarske družbe, veljajo za mikro in majhne družbe, niso dolžne upoštevati določb SRS 15.4817. in SRS 15.4918.

15.2120. Organizacija za potrebe računovodenja prihodkov od prodaje obravnava več formalno ločenih pogodb kot eno pogodbo, če je izpolnjeno eno ali več naslednjih meril:

- a) pogodbe se sklenejo v paketu z enim samim komercialnim ciljem,
- b) znesek za nadomestilo v okviru ene pogodbe je odvisen od cene ali izvajanja druge pogodbe ali
- c) obljube blaga ali storitev, dane v pogodbah (ali določeno blago ali storitve, dogovorjeno v vsaki od pogodb), veljajo kot ena izvršitvena obveza.

c) Začetno računovodsko merjenje prihodkov

15.2221. Prihodki od prodaje se pripoznajo v znesku, ki odraža transakcijsko ceno, ki se razporedi na samostojno izvršitveno obvezo. Transakcijska cena je znesek nadomestila, do katerega organizacija pričakuje, da bo upravičena v zameno za prenos blaga ali storitev na kupca, razen zneskov, ki se zbirajo v imenu tretjih oseb.

15.2322. Nadomestilo lahko vključuje fiksne zneske, variabilne zneske ali oboje. Pri določanju transakcijske cene se upoštevajo učinki:

- variabilnega nadomestila,
- obstoja pomembne sestavine financiranja v pogodbi,
- nadenarnega nadomestila in
- nadomestila, ki se plača kupcu.

15.2423. 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.

15.2524. Pri določanju transakcijske cene se znesek nadomestila prilagodi učinkom časovne vrednosti denarja, če časovni okvir nadomestil kupcu zagotavlja pomembno korist financiranja. Organizacija za izračun učinkov časovne vrednosti denarja uporabi diskontno mero, ki bi se odražala v ločenem poslu financiranja med organizacijo in kupcem ob sklenitvi pogodbe, oziroma bi odražala kreditne značilnosti kupca, pa tudi morebitno zavarovanje s premoženjem ali poroštvo, ki ga zagotovi kupec, vključno s sredstvi, prenesenimi v pogodbi.

Če je časovni razkorak med izpolnitvijo obveze in plačilom kupca leto ali manj, velja, da pogodba ne vsebuje pomembne sestavine financiranja.

15.2625. Prejeto nadenarno 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.

15.2726. 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 potrebno celoten znesek plačila kupcu obravnavati kot znižanje transakcijske cene.

15.2827. Kadar pogodba vsebuje več izvršitvenih obvez, se transakcijska cena na posamezno izvršitveno obvezo razporedi v znesku, ki ustreza znesku nadomestila, do katerega organizacija pričakuje, da bo upravičena v zameno za prenos blaga ali storitve kupcu. Transakcijska cena se na posamezne izvršitvene obveze razporedi sorazmerno glede na samostojne prodajne cene ločenega blaga in/ali storitev v pogodbi. Samostojna prodajna cena je cena, po kateri bi organizacija blago ali storitev ločeno prodala kupcu. Najboljši dokaz samostojne prodajne cene je cena blaga ali storitve, po kateri organizacija proda zadevno blago ali storitev ločeno v podobnih okoliščinah in podobnim kupcem.

15.2928. Variabilni znesek nadomestila se lahko razporedi na vse izvršitvene obveze v pogodbi ali pa samo na določene. Samo na določene izvršitvene obveze se variabilni znesek nadomestila razporedi, kadar se njegovi pogoji nanašajo na izpolnitev ali določen rezultat samo določenih in ne vseh izvršitvenih obvez.

15.3029. Velja, da kupec prejme popust za nakup skupine blaga ali storitev, če vsota samostojnih prodajnih cen tega blaga in/ali storitev presega znesek nadomestila. Samo-Razen kadar ima organizacija na voljo dokaze, da se popust nanaša le na določene izvršitvene obveze, se popust razporedi sorazmerno na vse v pogodbi vsebovane izvršitvene obveze.

15.3130. Če se po sklenitvi pogodbe transakcijska cena spremeni, pa ne gre za spremembo pogodbe po SRS 15.36č, organizacija takšno spremembo razporedi na posamezne izvršitvene obveze v pogodbi na enaki podlagi, kot je to storila ob sklenitvi pogodbe. Zneski, razporejeni na že izpolnjeno izvršitveno obvezo, se pripoznajo kot prihodki ali kot zmanjšanje prihodkov v obdobju, v katerem se transakcijska cena spremeni.

15.3231. Poslovni prihodki, ki se nanašajo na dobljene subvencije, dotacije, regrese, kompenzacije, premije in podobno, se upoštevajo, če:

- a) obstaja razumna gotovost, da bo organizacija izpolnila pogoje v zvezi z njimi in jih bo tudi prejela; ali
- b) jih je že prejela ~~in razmejila med odloženimi prihodki~~ ter je že nastala potreba po njihovem prenosu zaradi pokrivanja ustreznih stroškov.

15.3332. Obresti se obračunavajo v sorazmerju s pretečenim obdobjem ter glede na neodplačni del glavnice in ~~efektivno~~ obrestno mero.

~~15.34. V medletnih poročilih se upoštevajo iste računovodske usmeritve za pripoznavanje prihodkov kot v letnih računovodskih izkazih. Prihodki, ki se pojavljajo neenakomerno, se ne pripoznavajo vnaprej in ne odlagajo na medletni datum, če ni ustrezno, da se pripoznavajo oziroma odlagajo na koncu poslovnega leta.~~

č) Razkrivanje prihodkov

15.3533. 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.

15.3634. Posebej je treba razkriti metodo merjenja prihodkov.

15.3735. Če je razkritje posameznih postavk prihodkov zaradi njihovega obsega, njihove vrste ali njihovih posledic pomembno za pojasnitev dosežkov v obračunskem obdobju, se obseg in znesek takšnih postavk razkrijeta vsak posebej.

C. Opredelitev ključnih pojmov

15.3836. V tem standardu je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in opredeliti.

a) Blago ali storitve po pogodbi s kupcem vključuje zlasti:

- a) proizvode organizacije;
- b) trgovsko blago;
- c) ponovno prodajo pravic do blaga ali storitev, ki jih je organizacija kupila (na primer ponovna prodaja vstopnice s strani organizacije, ki deluje kot principal);
- č) izvajanje pogodbeno dogovorjene naloge (ali nalog) za kupca;
- d) zagotavljanje storitve pripravljenosti za zagotavljanje blaga ali storitev (na primer nedoločene posodobitve programske opreme) ali zagotavljanje razpoložljivosti blaga ali storitev kupcu za uporabo, kot in ko se kupec odloči;
- e) zagotavljanje storitve prenosa blaga ali storitev kupcu za drugo stranko (na primer tako, da deluje kot agent druge stranke);
- f) podeljevanje pravic do blaga ali storitev, ki se bodo zagotovile v prihodnosti in jih kupec lahko ponovno proda ali zagotovi svojim kupcem (na primer organizacija, ki prodaja izdelek trgovcu na drobno, obljubi prenos dodatnega blaga ali storitve posamezniku, ki kupi izdelek od trgovca na drobno);
- g) gradnjo, proizvodnjo ali razvoj sredstva v imenu kupca;
- h) podeljevanje licenc in
- ij) podeljevanje možnosti za nakup dodatnega blaga ali storitev (kadar te možnosti kupcu zagotavljajo stvarno pravico).

b) Kupec je stranka, ki je z organizacijo sklenila pogodbo za pridobitev blaga ali storitev, ki so rezultat rednega poslovanja organizacije, v zameno za nadomestilo. Nasprotna stranka v pogodbi ne bi bila kupec, če je na primer z organizacijo sklenila pogodbo za sodelovanje pri skupni dejavnosti, v kateri si stranke delijo tveganja in koristi, ki izhajajo iz te dejavnosti, in ne za pridobitev rezultata rednega poslovanja organizacije (kot je npr. razvoj sredstva na podlagi dogovora o sodelovanju ali izvajanje skupnih storitev).

c) Pogodba s kupcem je dogovor med organizacijo in kupcem, ki ustvarja izvršljive pravice in obveze in izpolnjuje vsa naslednja merila:

- a) pogodbene stranke so odobrile pogodbo (pisno, ustno ali v skladu z drugimi običajnimi poslovnimi praksami) in so zavezane k izpolnitvi svojih obvez;
- b) organizacija lahko opredeli pravice vsake stranke v zvezi z blagom ali storitvami, ki bodo prenesene, vključno s plačilnimi pogoji;
- c) pogodba ima komercialno vsebino (tj., pričakuje se, da bo zaradi pogodbe prišlo do spremembe tveganja, časovnega okvira ali zneska denarnih tokov organizacije v prihodnosti);

č) verjetno je, da bo organizacija prejela nadomestilo, do katerega bo imela pravico v zameno za dobavo blago ali opravljene storitve. Pri ocenjevanju, ali je unovčljivost zneska nadomestila verjetna, organizacija upošteva samo kupčevo sposobnost in namen, da plača ta znesek nadomestila do roka. Znesek nadomestila, do katerega bo organizacija upravičena, je lahko nižji od cene, navedene v pogodbi, če je nadomestilo variabilno.

č) 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.

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

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

a) glavno odgovornost za izpolnitev pogodbe ima druga stranka;

b) organizacija ni izpostavljena tveganju zmanjšanja vrednosti zalog, preden ali potem ko kupec naroči blago, med pošiljanjem ali ob vračilu;

c) organizacija ne more po lastnem preudarku določati cen za blago ali storitve druge stranke, zato je korist, ki jo lahko organizacija prejme iz naslova tega blaga ali storitev, omejena;

č) nadomestilo organizacije je v obliki provizije; in

d) organizacija ni izpostavljena kreditnemu tveganju za znesek terjatve do kupca v zameno za blago ali storitve druge stranke.

Č. Pojasnila

15.3937. Če določena pogodba spada na področje uporabe drugega SRS-ja, organizacija najprej uporabi določbe drugega SRS-ja, podredno pa določbe SRS 15.

15.4038. 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.

15.4139. Če se sprememba pogodbe s kupcem ne obračuna kot ločena pogodba, jo organizacija obračuna na enega od naslednjih načinov:

- a) kot da bi šlo za odpoved obstoječe in sklenitev nove pogodbe, če je obljubo za prenos blaga ali storitev, ki do datuma spremembe kupcu še niso bili preneseni, mogoče opredeliti ločeno od blaga ali storitev, ki so do datuma spremembe kupcu že bili preneseni;
- b) kot da bi bila del obstoječe pogodbe, če obljube za prenos blaga ali storitev, ki do datuma spremembe kupcu še niso bili preneseni, ni mogoče opredeliti ločeno od blaga ali storitev, ki so do datuma spremembe kupcu že bili preneseni (in so torej del ene izvršitvene obveze, ki je na dan spremembe pogodbe delno izpolnjena). Učinek spremembe pogodbe na transakcijsko ceno in merjenje napredka organizacije v smeri popolne izpolnitve izvršitvene obveze se v tem primeru pripozna kot prilagoditev prihodkov (kot povečanje ali zmanjšanje prihodkov) na datum spremembe pogodbe (tj., prilagoditev prihodkov se izvede na kumulativni naknadni podlagi).

15.4240. Dejavniki, ki kažejo, da je v kontekstu pogodbe obljubo organizacije za prenos blaga ali storitve kupcu mogoče opredeliti ločeno, vključujejo, vendar niso omejeni na naslednje:

- a) organizacija ne zagotavlja pomembnega povezovanja blaga ali storitve z drugim blagom ali storitvami v celoto, ki bi predstavljala skupen proizvod, za katerega je kupec sklenil pogodbo. Z drugimi besedami, organizacija ne uporablja blaga ali storitve kot vložka za proizvodnjo ali zagotavljanje skupnega proizvoda, ki ga določi kupec;
- b) blago ali storitev ne spremeni ali prilagodi bistveno drugega pogodbeno dogovorjenega blaga ali storitve;
- c) blago ali storitev nista zelo odvisna od drugega pogodbeno dogovorjenega blaga ali storitev ali tesno povezana z njim. Dejstvo, da bi se lahko na primer kupec odločil, da ne kupi blaga ali storitve, ne da bi to bistveno vplivalo na drugo pogodbeno dogovorjeno blago ali storitve, bi lahko pomenilo, da blago ali storitev ni zelo odvisna od drugega pogodbeno dogovorjenega blaga ali storitev ali tesno povezana z njimi.

15.4341. Če kupec prispeva blago ali storitve (na primer materiale, opremo ali delo), da organizaciji olajša izpolnitev pogodbe, organizacija oceni, ali pridobi obvladovanje prispevanega blaga ali storitev. Če je tako, se prispevano blago ali storitve obračuna kot nedenarno nadomestilo, prejeta od kupca.

15.4442. 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 pogodbeni stranka lahko usmerja uporabo in pridobi praktično vse preostale koristi sredstva ali omeji dostop drugih podjetij do teh koristi. Zato lahko prenos lastninske pravice do sredstva kaže, da je kupec pridobil obvladovanje sredstva. Če pa organizacija obdrži lastninsko pravico izključno kot zaščito pred neplačilom kupca, ta lastninska pravica kupcu ne bi preprečevala pridobitve obvladovanja sredstva.
- c) Organizacija je prenesla fizično posedovanje sredstva – fizično posedovanje sredstva s strani kupca lahko kaže, da kupec lahko usmerja uporabo in pridobi praktično vse preostale koristi sredstva ali omeji dostop drugih podjetij do teh koristi. Vendar fizično posedovanje ne sovпада 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 osnovi lastništva sredstva – prenos pomembnih tveganj in koristi lastništva sredstva na kupca lahko kaže, da je kupec pridobil možnost neposredne uporabe in pridobitve praktično vseh preostalih koristi sredstva. Vendar organizacija pri oceni tveganj in koristi lastništva obljubljenega sredstva izključi vsa tveganja, ki vodijo do ločene izvršitvene obveze poleg izvršitvene

obveze za prenos sredstva. Organizacija je lahko na primer prenesla obvladovanje sredstva na kupca, vendar še ni izpolnila dodatne izvršitvene obveze za zagotovitev storitev vzdrževanja, povezanih s prenesenim sredstvom.

- d) Kupec je sprejel sredstvo – sprejetje sredstva s strani kupca lahko kaže, da je ta pridobil možnost, da usmerja uporabo in pridobi praktično vse preostale koristi sredstva.

15.4543. Organizacija obvladovanje blaga in storitev kupcu prenaša postopoma (in skladno s tem postopoma pripozna prihodke), če je izpolnjeno eno od naslednjih meril:

- a) kupec istočasno z izvrševanjem obveze pridobiva in porablja koristi iz njenega naslova;
- b) izvrševanje obveze s strani organizacije ustvari ali poveča sredstvo (npr. nedokončana proizvodnja), ki ga ves čas njegovega ustvarjanja oziroma povečevanja obvladuje kupec; ali

c) izvrševanje obveze s strani organizacije bodisi zaradi pogodbenih bodisi zaradi praktičnih omejitev ne ustvari sredstva, ki bi ga lahko organizacija uporabila na drug način, kot je predviden v pogodbi, pri čemer ima organizacija izvršljivo pravico do plačila za do tistega trenutka izpolnjeni del izvršitvene obveze, vključno z donosom, ki ne sme biti manjši od:

i. sorazmernega dela pričakovanega dobička iz pogodbe glede na obseg izpolnitve izvršitvene obveze do trenutka prekinitve pogodbe, ali

ii. običajnega donosa organizacije, ki ga ta ustvari iz podobnih ali primerljivih poslov.

15.4644. Po metodi izločkov se napredek pri izpolnjevanju izvršitvene obveze izmeri na podlagi neposredne primerjave obsega blaga in/ali storitev, ki so do datuma meritve že bili preneseni na kupca, glede na vse blago ali storitve, obljubljene v pogodbi.

15.4745. Po metodi vložkov se napredek pri izpolnjevanju izvršitvene obveze meri (ugotavlja) na podlagi neposredne primerjave obsega vložkov organizacije (npr. sredstev, delovnih ur, strojnih ur, stroškov, pretečenega časa), ki so bili do datuma meritve že porabljeni pri izpolnjevanju izvršitvene obveze, s celotnimi predvidenimi vložki za izpolnitev te izvršitvene obveze. Iz merjenja napredka je treba izključiti učinke vsakega vložka, ki ne prikazuje, kako se izvaja prenos obvladovanja blaga ali storitve na kupca, na primer:

- a) kadar nastali stroški ne prispevajo k napredku pri izpolnjevanju izvršitvene obveze (prihodki se ne pripoznajo na podlagi nastalih stroškov, ki se pripisujejo precejšnji neučinkovitosti pri izvajanju izvršitvenih obvez, ki ni bila upoštevana v ceni pogodbe);
- b) kadar nastali stroški niso sorazmerni z napredkom pri izpolnjevanju izvršitvene obveze. V teh okoliščinah je lahko najboljši prikaz, kako se izvajajo obveze, prilagoditev metode vložkov, tako da se prihodki pripoznajo samo v višini nastalih stroškov.

15.4846. Pri uporabi metode za merjenje napredka organizacija iz izmere napredka izključi vse blago ali storitve, za katere ne prenese obvladovanja na kupca, in nasprotno, v izmero napredka vključi vse blago ali storitve, za katere prenese obvladovanje na kupca pri izpolnjevanju te izvršitvene obveze.

15.4947. Če kupec prevzame lastništvo nad kupljenim blagom in sprejme račun, dobava blaga pa je ~~na njegovo zahtevo~~ odložena, se prodajalcu lahko pripoznajo prihodki, če kaže, da bo blago izročeno ter je v trenutku pripoznanja prihodkov že na razpolago in pripravljeno za izročitev. Dodatni pogoji za pripoznanje prihodkov v primeru odložene dobave so še:

c) razlog za odlog dobave mora biti utemeljen (npr. zahteva kupca),

d) blago mora biti ločeno od ostalega blaga in opredeljeno mora biti, da pripada kupcu,

e) organizacija blaga ne more uporabiti drugače kot da ga dobavi kupcu.

15.5048. 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.

15.5149. 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.

15.5250. Pri konsignacijski ali komisijski prodaji, pri kateri se prejemnik zaveže prodati blago v izročiteljevem imenu, se prihodki pripoznajo, ko prejemnik proda blago komu drugemu.

15.53. ~~Pri prodaji za plačilo vnaprej, ko prodajalec izroči blago kupcu, ko ta plača zadnji obrok, se prihodki praviloma pripoznajo šele ob izročitvi blaga.~~

15.5451. Če prodajalec vnaprej prejme plačilo za blago ali storitev, ~~ki ga nima v zalogi~~, se mu prihodki pripoznajo, ko ~~izroči~~ blago ali storitev prenese na kupcu/kupca.

15.5552. 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.

15.5653. Če prodajna cena proizvoda zajema stroške vgraditve, se prihodki od vgraditve pripoznajo, ko je opravljena.

15.5754. Če prodajna cena proizvoda zajema tudi stroške pregledov in popravil v jamstvenem roku, to ne vpliva na višino prihodkov od prodaje; se pa ob prodaji v breme poslovnih odhodkov oblikuje namenska rezervacija v višini teh ocenjenih stroškov v skladu s SRS 10.

15.5855. 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 obljubljen jamstvo kot ločena izvršitvena obveza.

15.5956. Pogodbena možnost za nakup-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 nakup-pridobitev dodatnega blaga in/ali storitev dejansko realizirana.

15.6057. Velja, da je dvom o plačilu zamudnih obresti utemeljen, dokler ni plačana glavnica.

15.6158. 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.

15.6259. Pripoznavanje prihodkov pri najemodajalcih iz naslova finančnih najemov mora biti zasnovano tako, da odseva stalno obdobjno stopnjo donosnosti čiste najemodajalčeve naložbe v finančni najem. Najemodajalec si prizadeva prihodke dosledno in preudarno razporediti na celotno dobo trajanja najema.

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

15.6360. 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.

15.6461. 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.

15.6562. Če pride na podlagi prodajne transakcije s povratnim najemom do finančnega najema, prodajalec – najemnik to sredstvo še naprej obvladuje, in zato ne odpravi njegovega pripoznavanja. Finančni najem je v tem primeru za kupca – najemodajalca način financiranja prodajalca – najemnika, pri čemer je sredstvo jamstvo. Zaradi tega ni ustrezno pripoznati presežka prodajne vrednosti nad knjigovodsko vrednostjo v poslovnem izidu, temveč prodajalec – najemnik celotno prejeto nadomestilo za prodano in povratno najeto sredstvo pripozna kot ~~finančni~~ finančna dolg-obveznost najemnika iz finančnega najema.

15.6663. 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.

15.6764. Če prodajalec – najemodajalec ob sklenitvi novega ali podaljšanju obstoječega posla oziroma najema kupcu – najemniku ponudi določene spodbude, da bi ta sklenil ali podaljšal posel oziroma najem, take spodbude pomenijo popravek prihodkov oziroma stroškov iz naslova posla oziroma najema v času njegovega trajanja. Pri najemu za nedoločen čas se popravek prihodkov oziroma stroškov razporedi na največ 5 let. Dane spodbude obsegajo kakršnokoli denarno plačilo prodajalca – najemodajalca kupcu oziroma najemniku ali prevzem kupčevih – najemnikovih stroškov, kot so stroški premestitve, izboljšave sredstva, stroški, povezani s prejšnjimi kupčevimi oziroma najemnikovimi obvezami in podobno. Nanašajo se tudi na dogovor, s katerim najemodajalec najemniku oprosti plačilo najemnine (običajno za začetna obdobja najema) ali se z njim dogovori za zmanjšanje najemnine.

15.65. Prodajno pogodbo, po kateri ima organizacija obvezo ali pravico do ponovnega nakupa sredstva, ki ga je prodalo, se obračuna kot:

- a) **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
- b) **posel financiranja** (finančno 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 prodajna pogodba vsebuje obvezo za ponovni nakup sredstva **le na zahtevo kupca**, pa se takšna pogodba obračuna kot:

- a) najem, če cena, po kateri je potrebno odkupiti sredstvo, nižja od prvotne prodajne cene sredstva, kupec pa ima pomembno gospodarsko spodbudo za uveljavljanje zahteve za ponovni odkup sredstva,
- b) prodaja blaga s pravico vračila, če je cena, po kateri je potrebno odkupiti sredstvo, nižja od njegove prvotne prodajne cene, ali pa je 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
- c) posel financiranja, če je cena, po kateri je potrebno odkupiti sredstvo, enaka ali višja od njegove prvotne prodajne cene in hkrati presega pričakovano tržno vrednost sredstva.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

15.6866. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 4. junija 2018. K njemu sta dala soglasje minister, pristojen za finance, in minister, pristojen za gospodarstvo. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati 1. januarja 2019, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če organizacija ta standard uporabi prej, mora to razkriti.

Organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 15 – Prihodki (20~~16~~).

OBRAZLOŽITEV SPREMEMB SRS 15

Stara številka	Nova številka	Obrazložitev sprememb
15.1	15.1	Redakcijski popravek.
15.3	15.3	Med poslovne prihodke sodijo tudi prevrednotovalni poslovni prihodki. Ker prej v opredelitvi poslovnih prihodkov niso bili eksplicitno navedeni, so sedaj dodani.
15.6	15.6	Eden od možnih razlogov za nastanek prevrednotovalnih poslovnih prihodkov je tudi naknadna odprava pred tem pripoznanih izgub zaradi oslabitve sredstev. Ker prej v opredelitvi nastanka prevrednotovalnih poslovnih prihodkov ta možnost ni bila eksplicitno navedena, je sedaj dodana.
15.7	15.7	Med finančne prihodke sodijo tudi prihodki iz naslova tečajnih razlik. Ker prej v opredelitvi finančnih prihodkov niso bili eksplicitno navedeni, so sedaj dodani. Del člena, ki se je nanašal na razčlenjevanje finančnih prihodkov, je brisan, ker je to določeno s shemo bilance stanja v SRS 20.
15.9	-	Člen je brisan, saj je razčlenjevanje poslovnih prihodkov določeno s shemo bilance stanja v SRS 20.
15.11	15.10	Redakcijski popravki. Dopolnitev z namenom uskladitve z opredelitvijo v SRS 14.10.
15.24	15.23	Po vzoru na MSRP 15 dodana eksplicitna navedba metod, ki jih organizacije lahko uporabijo za ocenjevanje zneska variabilnega nadomestila.
15.27	15.26	Dopolnitev člena z opredelitvijo računovodenja plačil kupcev, kadar njihov znesek presega pošteno vrednost prejetega blaga ali storitev.
15.30	15.29	Popravek napake. Popusti se praviloma vselej razporedijo na vse izvršitvene obveze pogodbe. Razporeditev samo na eno ali določene izvršitvene obveze je izjema, ki je možna samo, kadar ima organizacija na voljo dokaze, da se popust nanaša le na določene izvršitvene obveze.
15.31	15.30	Iz vsebine člena so izvzete spremembe pogodb s kupci, saj je njihovo računovodenje urejeno posebej v SRS 15.38 in 15.39;
15.32	15.31	Državne pomoči oz. podpore se lahko prejmejo tudi za pokrivanje že nastalih stroškov. V takšnih primerih se prihodki pripoznajo takoj ob prejemu in ni odloženih prihodkov.
15.33	15.32	Poenostavitev obračunavanja obresti.
15.34		Člen je brisan. SRS-ji so namenjeni zunanjemu poročanju za splošen namen. Ker za večino uporabnikov SRS-jev ni obigatorne zahteve po medletnem poročanju, ni potrebe, da je v besedilu SRS-jev le (delno) nakazana možnost medletnega poročanja. Zato so v vseh posamičnih SRS-jih izločena pravila oz. izrazi, ki nakazujejo na pravila medletnega poročanja.
15.38	15.36	Dopolnitev člena z opredelitvami pojmov »Sprememba pogodbe s kupcem« in »Zastopnik (agent)«, ki jih prej ni bilo;
15.45c	15.43c	Določnejša opredelitev meril za postopno pripoznavanje prihodkov.

		Uskladitev z MSRP 15.
15.49	15.47	Določnejša opredelitev pogojev za pripoznanje prihodkov v primeru odložene dobave. Uskladitev z MSRP 15.
15.53	-	Člen je brisan, ker je isto urejeno tudi s členom 15.51;
15.54	15.51	Redakcijski popravki. Razširitev določila tudi na prejeta vnaprejšnja plačila za storitve. Dikcija » <i>ko izroči blago</i> « se nadomesti z dikcijo » <i>ko blago ali storitev prenese na kupca</i> «, saj prenos v skladu s SRS 15.12 in 15.13 pomeni, da je kupec blago ali storitev prevzel v obvladovanje, kar je temeljni pogoj za pripoznanje prihodkov.
15.59	15.56	Redakcijski popravki.
15.65	15.62	Redakcijski popravki.
-	15.65	Dodan člen, ki ureja računovodenje pogodb, po katerih ima organizacija obvezo ali pravico do ponovnega nakupa sredstva, ki ga je prodalo. Uskladitev z MSRP 15.

Slovenski računovodski standard 20 (2016)

OBLIKE BILANCE STANJA ZA ZUNANJE POSLOVNO POROČANJE

A. Uvod

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

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

Glede vrednotenja v bilanci stanja zajetih postavk in dodatnega razkrivanja je povezan predvsem s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) od 1 do 11 ter SRS 16 in SRS 17.

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

B. Standard

a) Razvrščanje izkazov stanja za zunanje poslovno poročanje

20.1. Izkaz stanja je temeljni računovodski izkaz, v katerem je resnično in pošteno prikazano stanje sredstev in obveznosti do njihovih virov v določenem trenutku (na koncu poslovnega leta ~~ali medletnega obdobja~~), za katero se sestavlja.

20.2. Sestavi se za splošne ali posebne namene za potrebe zunanjega računovodskega poročanja. Od njegove vrste in narave organizacije sta odvisna obseg in razčlenitev postavk v njem.

20.3. Izkaz stanja ima obliko dvostranske uravnotežene bilance stanja.

b) Osnovno razčlenjevanje postavk v bilanci stanja za zunanje poslovno poročanje

20.4. Bilanca stanja je pri velikih in srednjih organizacijah razčlenjena v skladu z zahtevami Zakona o gospodarskih družbah ter dopolnjena z nekaterimi dodatnimi postavkami in delno z določnejšimi, uveljavljenimi krajšimi strokovnimi izrazi, uporabljenimi v kontnem načrtu.

Sredstva

A. Dolgoročna sredstva

- I. Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve
 - 1. Dolgoročne premoženjske pravice
 - 2. Dobro ime
 - 3. Predujmi za neopredmetena sredstva
 - 4. Dolgoročno odloženi stroški razvijanja
 - 5. Druge dolgoročne aktivne časovne razmejitve

- II. Opredmetena osnovna sredstva
 - 1. Zemljišča in zgradbe
 - a) Zemljišča
 - b) Zgradbe
 - 2. Proizvajalne naprave in stroji
 - 3. Druge naprave in oprema
 - 4. Opredmetena osnovna sredstva, ki se pridobivajo
 - a) Opredmetena osnovna sredstva v gradnji in izdelavi
 - b) Predujmi za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev

Pri bioloških osnovnih sredstvih pa še

 - 5. Osnovna čreda
 - 6. Večletni nasadi- III. Naložbene nepremičnine
- IV. Dolgoročne finančne naložbe
 - 1. Dolgoročne finančne naložbe, razen posojil
 - a) Delnice in deleži v družbah v skupini
 - b) Delnice in deleži v pridruženih družbah
 - c) Druge delnice in deleži
 - č) Druge dolgoročne finančne naložbe
 - 2. Dolgoročna posojila
 - a) Dolgoročna posojila družbam v skupini
 - b) Dolgoročna posojila drugim
 - c) Dolgoročno nevplačani vpoklicani kapital
- V. Dolgoročne poslovne terjatve
 - 1. Dolgoročne poslovne terjatve do družb v skupini
 - 2. Dolgoročne poslovne terjatve do kupcev
 - 3. Dolgoročne poslovne terjatve do drugih
- VI. Odložene terjatve za davek

B. Kratkoročna sredstva

- I. Sredstva (skupine za odtujitev) za prodajo
- II. Zaloge
 - 1. Material
 - 2. Nedokončana proizvodnja
 - 3. Proizvodi in trgovsko blago
 - 4. Predujmi za zaloge
- III. Kratkoročne finančne naložbe
 - 1. Kratkoročne finančne naložbe, razen posojil
 - a) Delnice in deleži v družbah v skupini
 - b) Druge delnice in deleži
 - c) Druge kratkoročne finančne naložbe
 - 2. Kratkoročna posojila
 - a) Kratkoročna posojila družbam v skupini
 - b) Kratkoročna posojila drugim
 - c) Kratkoročno nevplačani vpoklicani kapital
- IV. Kratkoročne poslovne terjatve
 - 1. Kratkoročne poslovne terjatve do družb v skupini
 - 2. Kratkoročne poslovne terjatve do kupcev
 - 3. Kratkoročne poslovne terjatve do drugih
- V. Denarna sredstva

C. Kratkoročne aktivne časovne razmejitve

Obveznosti do virov sredstev

A. Kapital

- I. Vpoklicani kapital
 - 1. Osnovni kapital
 - 2. Nvpoklicani kapital (kot odbitna postavka)
- II. Kapitalske rezerve
- III. Rezerve iz dobička
 - 1. Zakonske rezerve
 - 2. Rezerve za lastne delnice in lastne poslovne deleže
 - 3. Lastne delnice in lastni poslovni deleži (kot odbitna postavka)
 - 4. Statutarne rezerve
 - 5. Druge rezerve iz dobička
- IV. Revalorizacijske rezerve
- V. Rezerve, nastale zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti
- VI. Preneseni čisti poslovni izid
- VII. Čisti poslovni izid poslovnega leta

B. Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve

- 1. Rezervacije za pokojnine in podobne obveznosti
- 2. Druge rezervacije
- 3. Dolgoročne pasivne časovne razmejitve

C. Dolgoročne obveznosti

- I. Dolgoročne finančne obveznosti
 - 1. Dolgoročne finančne obveznosti do družb v skupini
 - 2. Dolgoročne finančne obveznosti do bank
 - 3. Dolgoročne finančne obveznosti na podlagi obveznic
 - 4. Druge dolgoročne finančne obveznosti
- II. Dolgoročne poslovne obveznosti
 - 1. Dolgoročne poslovne obveznosti do družb v skupini
 - 2. Dolgoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev
 - 3. Dolgoročne menične obveznosti
 - 4. Dolgoročne poslovne obveznosti na podlagi predujmov
 - 5. Druge dolgoročne poslovne obveznosti
- III. Odložene obveznosti za davek

Č. Kratkoročne obveznosti

- I. Obveznosti, vključene v skupine za odtujitev
- II. Kratkoročne finančne obveznosti
 - 1. Kratkoročne finančne obveznosti do družb v skupini
 - 2. Kratkoročne finančne obveznosti do bank
 - 3. Kratkoročne finančne obveznosti na podlagi obveznic
 - 4. Druge kratkoročne finančne obveznosti
- III. Kratkoročne poslovne obveznosti
 - 1. Kratkoročne poslovne obveznosti do družb v skupini
 - 2. Kratkoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev
 - 3. Kratkoročne menične obveznosti
 - 4. Kratkoročne poslovne obveznosti na podlagi predujmov
 - 5. Druge kratkoročne poslovne obveznosti

D. Kratkoročne pasivne časovne razmejitve

20.5. Teoretično možne postavke, ki pri posamezni organizaciji ne prihajajo v poštev, se v uradni listini 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 poslovno poročanje

20.7. Srednje organizacije morajo sestaviti popolno bilanco stanja, pri javni objavi pa lahko uporabljajo njeno skrajšano obliko:

Sredstva

A. Dolgoročna sredstva

- I. Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve
 - 1. Neopredmetena sredstva
 - 2. Dolgoročne aktivne časovne razmejitve
- II. Opredmetena osnovna sredstva
 - 1. Zemljišča in zgradbe
 - a) Zemljišča
 - b) Zgradbe
 - 2. Proizvajalne naprave in stroji
 - 3. Druge naprave in oprema
 - 4. Predujmi za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev in opredmetena osnovna sredstva v gradnji in izdelavi

Pri bioloških osnovnih sredstvih pa še

 - 5. Osnovna čreda
 - 6. Večletni nasadi
- III. Naložbene nepremičnine
- IV. Dolgoročne finančne naložbe
 - 1. Dolgoročne finančne naložbe, razen posojil
 - a) Delnice in deleži v družbah v skupini
 - b) Druge dolgoročne finančne naložbe
 - 2. Dolgoročna posojila
 - a) Dolgoročna posojila družbam v skupini
 - b) Druga dolgoročna posojila
- V. Dolgoročne poslovne terjatve
 - 1. Dolgoročne poslovne terjatve do družb v skupini
 - 2. Dolgoročne poslovne terjatve do drugih
- VI. Odložene terjatve za davek

B. Kratkoročna sredstva

- I. Sredstva (skupine za odtujitev) za prodajo
- II. Zaloge
- III. Kratkoročne finančne naložbe
 - 1. Kratkoročne finančne naložbe, razen posojil
 - a) Delnice in deleži v družbah v skupini
 - b) Druge kratkoročne finančne naložbe
 - 2. Kratkoročna posojila
 - a) Kratkoročna posojila družbam v skupini
 - b) Kratkoročna posojila drugim
- IV. Kratkoročne poslovne terjatve
 - 1. Kratkoročne poslovne terjatve do družb v skupini
 - 2. Kratkoročne poslovne terjatve do drugih
- V. Denarna sredstva

C. Kratkoročne aktivne časovne razmejitve

Obveznosti do virov sredstev

A. Kapital

- I. Vpoklicani kapital
 - 1. Osnovni kapital
 - 2. Nevpoklicani kapital (kot odbitna postavka)
- II. Kapitalske rezerve
- III. Rezerve iz dobička
 - 1. Zakonske rezerve
 - 2. Rezerve za lastne delnice in lastne poslovne deleže
 - 3. Lastne delnice in lastni poslovni deleži (kot odbitna postavka)
 - 4. Statutarne rezerve
 - 5. Druge rezerve iz dobička
- IV. Revalorizacijske rezerve
- V. Rezerve, nastale zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti
- VI. Preneseni čisti poslovni izid
- VII. Čisti poslovni izid poslovnega leta

B. Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve

- 1. Rezervacije
- 2. Dolgoročne pasivne časovne razmejitve

C. Dolgoročne obveznosti

- I. Dolgoročne finančne obveznosti
 - 1. Dolgoročne finančne obveznosti do družb v skupini
 - 2. Dolgoročne finančne obveznosti do bank
 - 3. Druge dolgoročne finančne obveznosti
- II. Dolgoročne poslovne obveznosti
 - 1. Dolgoročne poslovne obveznosti do družb v skupini
 - 2. Dolgoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev
 - 3. Druge dolgoročne poslovne obveznosti
- III. Odložene obveznosti za davek

Č. Kratkoročne obveznosti

- I. Obveznosti, vključene v skupine za odtujitev
- II. Kratkoročne finančne obveznosti
 - 1. Kratkoročne finančne obveznosti do družb v skupini
 - 2. Kratkoročne finančne obveznosti do bank
 - 3. Druge kratkoročne finančne obveznosti
- III. Kratkoročne poslovne obveznosti
 - 1. Kratkoročne poslovne obveznosti do družb v skupini
 - 2. Kratkoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev
 - 3. Druge kratkoročne poslovne obveznosti

D. Kratkoročne pasivne časovne razmejitve

20.8. Majhne organizacije in mikro organizacije lahko razčlenijo svojo bilanco stanja tudi samo na te 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. Nepoklicani kapital (kot odbitna postavka)
- II. Kapitalske rezerve
- III. Rezerve iz dobička
- IV. Revalorizacijske rezerve
- V. Rezerve, nastale zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti
- VI. Preneseni čisti poslovni izid
- VII. Čisti poslovni izid poslovnega leta

B. Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve

1. Rezervacije
2. Dolgoročne pasivne časovne razmejitve

C. Dolgoročne obveznosti

- I. Dolgoročne finančne obveznosti
- II. Dolgoročne poslovne obveznosti
- III. Odložene obveznosti za davek

Č. Kratkoročne obveznosti

- I. Obveznosti, vključene v skupine za odtujitev
- II. Kratkoročne finančne obveznosti
- III. Kratkoročne poslovne obveznosti

D. Kratkoročne pasivne časovne razmejitve

~~20.9. Bilanca stanja za medletno obdobje je zgoščena, mora pa zajemati najmanj vsako skupino in podskupino po SRS 20.4 iz zadnje letne bilance stanja ter izbrana pojasnila, ki jih zahteva ta standard.~~

č) Razkrivanje postavk v bilanci stanja za zunanje poslovno poročanje

20.109. 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.

20.140. 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.

20.121. Če sprememba računovodske usmeritve pomembno vpliva na obravnavano obračunsko obdobje ali kako prejšnje predstavljeno obračunsko obdobje, se razkrijejo:

- a) razlog za spremembo;
- b) znesek preračuna za vpleteno postavko v računovodskem izkazu;
- c) znesek preračuna, ki je zajet v primerjalne informacije.

20.132. Razkrijejo se:

- a) vrsta napake iz prejšnjih obdobj, 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.

20.143. Sredstva in obveznosti ~~(dolгови)~~ se v bilanci stanja preračunajo v skladu z dogodki po datumu bilance stanja, če iz teh dogodkov izvirajo dodatni dokazi, koristni pri ocenjevanju zneskov, ki na dan bilance stanja vplivajo na stanje sredstev in obveznosti ~~(dolgov)~~ ali kažejo, da predpostavka o časovni neomejenosti delovanja v zvezi s celotno organizacijo ali z njenim delom ne drži. Sredstva in obveznosti ~~(dolгови)~~ se v bilanci stanja ne preračunajo v skladu z dogodki po datumu bilance stanja, ki na dan bilance stanja ne vplivajo na stanje sredstev in obveznosti ~~(dolgov)~~, se pa razkrijejo, če so tako pomembni, da bi se sicer zmanjšala zmožnost uporabnikov bilance stanja izdelati ustrezne ocene in sprejeti pravilne odločitve. Pri tem je treba zagotoviti informacije o vrsti dogodka in oceno zneska ali izjavo, da taka ocena ni mogoča.

20.154. Organizacija, ki je delniška družba, razkrije dividende, ki se nanašajo na obračunsko obdobje, za katero je sestavljena bilanca stanja, predlagane ali objavljene po dnevu bilance stanja, vendar pred odobritvijo računovodskih izkazov.

Organizacija, ki je delniška družba, razkrije tehtano povprečno število navadnih delnic, uveljavljajočih se v obračunskem obdobju. Tehtano povprečno število navadnih delnic, uveljavljajočih se v obračunskem obdobju in v vseh predstavljenih obračunskih obdobjih, se preračuna za poslovne dogodke, ki spreminjajo uveljavljajoče se navadne delnice, ne da bi prišlo do ustrezne spremembe virov, razen za zamenjave potencialnih (možnostnih) navadnih delnic.

Za izračun popravljenega (*diluted*) čistega dobička na delnico je treba tehtano povprečno število navadnih delnic povečati za tehtano povprečno število navadnih delnic, ki bi jih organizacija izdala ob zamenjavi vseh popravljalnih potencialnih navadnih delnic (*diluted potential ordinary shares*) za navadne delnice. Za popravljalne potencialne navadne delnice se predpostavlja, da so bile zamenjane za navadne delnice na začetku obračunskega obdobja ali na datum izdaje potencialnih navadnih delnic, če je ta kasnejši. Pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico izhaja organizacija iz domnevnega izkoristka pravic, povezanih z njegovimi popravljivimi opcijami in drugimi popravljivimi potencialnimi navadnimi delnicami. Domnevni iztržek od omenjenih izdaj se obravnava, kot da izhaja iz

izdaje delnic po pošteni vrednosti. Razlika med številom izdanih delnic in številom delnic, ki jih ~~podjetje-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.

20.165. Postavke v bilanci stanja se prikazujejo po neodpisani vrednosti kot razliki med celotno vrednostjo in popravkom vrednosti. Razkrijeta se tudi dejanska oziroma prevrednotena nabavna vrednost ter popravek vrednosti posameznih kategorij opredmetenih osnovnih sredstev na koncu poslovnega leta. V pojasnilih se tudi razkrije, katera opredmetena osnovna sredstva so pridobljena s finančnim najemom.

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

~~**20.18.** Pojasnila k medletnim računovodskim bilancam stanja morajo vsebovati:~~

- ~~a) izjavo, da so bile uporabljene iste računovodske usmeritve in metode kot v zadnjem letnem računovodskem izkazu, če je prišlo do sprememb, pa opisati njihovo vrsto in njihov znesek;~~
- ~~a) vrsto in znesek sprememb ocen zneskov, o katerih se je poročalo v prejšnjih medletnih obdobjih istega poslovnega leta, ali sprememb ocen zneskov, o katerih se je poročalo v prejšnjih poslovnih letih, če takšne spremembe pomembno vplivajo na obravnavano medletno obdobje;~~
- ~~b) pomembne dogodke po koncu medletnega obdobja, ki niso bili izkazani v bilancah stanja za medletno obdobje.~~

~~**20.19.** Če se ocena zneska, sporočena za kako medletno obdobje, v zadnjem medletnem obdobju poslovnega leta pomembno spremeni, vendar se za zadnje medletno obdobje ne objavi posebna bilanca stanja, se vrsta in znesek te spremembe ocene razkrijeta v pojasnilih k letni bilanci stanja za tisto poslovno leto.~~

C. Opredelitev ključnih pojmov

20.2017. V tem standardu je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in opredeliti.

a) Sredstva so v denarni merski enoti izražene stvari, pravice in denar, s katerimi premoženjskopravno razpolaga organizacija. Gledano s finančnega zornega kota so povezana z investiranjem organizacije.

b) Obveznosti do virov sredstev so obveznosti, ki temeljijo na pravno zasnovanem razmerju organizacije do virov sredstev, s katerimi se financira organizacija. Organizacija ohranja tista sredstva financerjev, ki so pri njej, in jih vrača v ustreznih rokih z obrestmi ali drugim nadomestilom za gospodarjenje vred. Gledano s finančnega zornega kota so povezane s financiranjem organizacije.

c) Dolgoročna sredstva so sredstva, ki se praviloma preoblikujejo v obdobju, daljšem od leta dni. Sestavljajo jih opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena sredstva, dolgoročne aktivne časovne razmejitve, naložbene nepremičnine, dolgoročne finančne naložbe, dolgoročne poslovne terjatve in odložene terjatve za davek.

č) Kratkoročna sredstva so sredstva, ki se praviloma preoblikujejo v obdobju, krajšem od leta dni. Sestavljajo jih sredstva za prodajo, zaloge, kratkoročne poslovne terjatve, kratkoročne finančne naložbe, denarna sredstva in kratkoročne aktivne časovne razmejitve.

d) Finančne naložbe so dana posojila, ki jih posojilodajalci dajejo posojilojemalcem in so za prve dolgoročne ali kratkoročne finančne naložbe ter finančne naložbe v delnice in deleže. Zajemajo tudi odkupljene dolžniške vrednostne papirje.

e) Finančne obveznosti so v glavnem dobljena posojila, ki jih posojilojemalci dobijo od posojilodajalcev in so za prve dolgoročni finančni dolgovi ali kratkoročni finančni dolgovi.

f) Poslovne terjatve so terjatve, ki so povezane s poslovanjem, in ne s financiranjem ali investiranjem; so lahko dolgoročne ali kratkoročne.

g) Poslovne obveznosti so obveznosti (dolgovi), povezane s poslovanjem, in ne s financiranjem ali investiranjem; so lahko dolgoročne ali kratkoročne.

h) Kapital je obveznost do lastnikov organizacije kot financerjev organizacije, ki zapade v plačilo, če organizacija preneha delovati ali če se sprejme sklep o dekapitalizaciji organizacije zaradi zmanjšanja njenega delovanja. Če se gleda nanj s finančnega zornega kota, se imenuje tudi lastniški kapital, da se razlikuje od dolgovanega kapitala (upniškega kapitala).

i) Dolgovi v širšem smislu so na premoženjskopравnih 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

20.2418. Razdelitev organizacij na velike, srednje, majhne in mikro je predpisana z Zakonom o gospodarskih družbah.

20.2219. Pravice na nepremičninah in druge podobne pravice, ki se na podlagi SRS 2 v računovodskih razvidih pripoznavajo in merijo kot neopredmetena sredstva, se v bilanci stanja izkazujejo v postavki zemljišča in zgradbe.

20.230. 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.

20.241. V letni bilanci stanja se upoštevata uporaba čistega dobička in poravnavanje čiste izgube na podlagi določb zakona oziroma sklepa ustreznega organa.

Obveznosti za dividende in udeležbe v dobičku v zvezi ~~z obračunskim obdobjem~~
poslovnim letom, za katero je sestavljena bilanca stanja, se knjižijo v naslednjem poslovnem letu.

20.252. 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

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

Organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 24 – Oblike bilance stanja za zunanje poslovno poročanje (2006).

OBRAZLOŽITEV SPREMEMB SRS 20

Spremembe v **poglavju A (Uvod)** v **SRS 20** so redakcijske. V besedilo se doda, da gre za računovodski izkaz za namen zunanjega poročanja. Hkrati se besedilo uskladi tako, da je uporabljeno enako izrazje v vseh SRS-jih, ki obravnavajo sheme računovodskih izkazov.

Sprememba v **SRS 20.1.** je posledica idejne zasnove SRS-jev. SRS-ji so namenjeni zunanjemu poročanju za splošen namen. Ker za večino uporabnikov SRS-jev ni obligatorne zahteve po medletnem poročanju, ni potrebe, da je v besedilu SRS-jev le (delno) nakazana možnost medletnega poročanja. Zato so v vseh posamičnih SRS-jih izločena pravila oz. izrazi, ki nakazujejo na pravila medletnega poročanja.

Sprememba v **SRS 20.5.** je redakcijska. Besedna zveza uradni listini se nadomesti z bilanci stanja.

Črtanje **SRS 20.9.** je posledica idejne zasnove SRS-jev. V vseh posamičnih SRS-jih so izločena pravila oz. izrazi, ki nakazujejo na pravila medletnega poročanja. (Glejte podrobnejšo obrazložitev k spremembi SRS 20.1. zgoraj.)

Zaradi črtanja SRS 20.9. so nadaljnji členi v spremenjenem SRS 20 preštevilčeni.

Sprememba v **SRS 20.13 (prej SRS 20.14)** je posledica uskladitve pojma »obveza« oziroma »obveznost« v SRS. Glejte komentar pri spremembi Okvira SRS, in sicer k poglavju »2. Pripoznavanje gospodarskih kategorij v računovodskih izkazih in računovodskih razvidih«.

Črtanje obstoječih **SRS 20.18. in 20.19.** je posledica idejne zasnove SRS-jev. V vseh posamičnih SRS-jih so izločena pravila oz. izrazi, ki nakazujejo na pravila medletnega poročanja. (Glejte podrobnejšo obrazložitev k spremembi SRS 20.1. zgoraj.)

Zaradi črtanja SRS 20.18. in 20.19. so nadaljnji členi v spremenjenem SRS 20 preštevilčeni.

Sprememba v **SRS 20.21.** (prej SRS 20.24.) je redakcijska. Besedna zveza obračunskim obdobjem se nadomesti s poslovnim letom.

Slovenski računovodski standard 21 (2016)

OBLIKE IZKAZA POSLOVNEGA IZIDA ZA ZUNANJE POSLOVNO POROČANJE

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri sestavljanju računovodskega izkaza, v katerem je predstavljeno oblikovanje poslovnega izida v določenem obdobju za organizacije, ustanovljene po zakonu, ki ureja gospodarske družbe. Posebnosti izkazov poslovnega izida za določene organizacije so urejene v SRS 30 do 39. Obdeluje:

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

Ta standard se ne ukvarja z oblikami poročanja za davčne potrebe ali potrebe statistike.

Glede vrednotenja v izkaz poslovnega izida zajetih postavk in dodatnega razkrivanja je povezan s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) od 1 do 17.

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

B. Standard

a) Razvrščanje izkazov poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje

21.1. Izkaz poslovnega izida je temeljni računovodski izkaz, v katerem je resnično in pošteno prikazan poslovni izid za poslovno leto ~~ali medletna obdobja~~, za kateroa 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 poslovno poročanje

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

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

Organizacija predstavi postavke drugega vseobsegajočega donosa brez povezanih davčnih učinkov (način neto), pri čemer mora znesek odloženega davka za vsako postavko drugega vseobsegajočega donosa razkriti v pojasnilih.

Različica I

19. Čisti poslovni izid obračunskega obdobja
20. Spremembe revalorizacijskih rezerv iz prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev
21. Spremembe rezerv, nastalih zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti
22. Dobički in izgube, ki izhajajo iz prevedbe računovodskih izkazov podjetij v tujini (vplivov sprememb deviznih tečajev)
23. Druge sestavine vseobsegajočega donosa
24. Celotni vseobsegajoči donos obračunskega obdobja (19 + 20 + 21 + 22 + 23)

Različica II

17. Čisti poslovni izid obračunskega obdobja
18. Spremembe revalorizacijskih rezerv iz prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev
19. Spremembe rezerv, nastalih zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti
20. Dobički in izgube, ki izhajajo iz prevedbe računovodskih izkazov podjetij v tujini (vplivov sprememb deviznih tečajev)
21. Druge sestavine vseobsegajočega donosa
22. Celotni vseobsegajoči donos obračunskega obdobja (17 + 18 + 19 + 20 + 21)

Namesto dveh izkazov, prvega, ki prikazuje sestavine izkaza poslovnega izida (ločenega izkaza), ter drugega, ki se začne s poslovnim izidom in prikazuje sestavine drugega vseobsegajočega donosa (izkaza vseobsegajočega donosa), lahko organizacija vse postavke pripoznanih prihodkov in odhodkov v obračunskem obdobju predstavi v enem samem izkazu (celotnega) vseobsegajočega donosa, v katerem prikaže postavke od 1 do 19 iz SRS 21.6 in postavke od 20 do 24 iz SRS 21.8 (različica I) oziroma postavke od 1 do 17 iz SRS 21.7 ter postavke od 18 do 22 iz SRS 21.8 (različica II).

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

21.10. Za postavko 24 iz SRS 21.8 (različica I) ali postavko 22 iz SRS 21.8 (različica II) Celotni vseobsegajoči donos obračunskega obdobja mora organizacija izkazati še postavke:

25 oziroma 23 Preneseni dobiček (+)/Prenesena izguba (–);

26 oziroma 24 Zmanjšanje (sprostitvev) kapitalskih rezerv (+);

27 oziroma 25 Zmanjšanje (sprostitvev) 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, nNamesto v izkazu poslovnega izida lahko organizacija te podatke izkaže v dodatku 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.

~~V izkazu poslovnega izida za medletno obdobje pa se zneski v stolpcu za obravnavano medletno obdobje v naslednjem stolpcu dopolnijo z zneski za obravnavano poslovno leto do danega datuma ter spet v nadaljnjem stolpcu še s podatki za primerljiva medletna obdobja prejšnjega poslovnega leta.~~

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

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

21.13. ~~Srednje in~~ Velike organizacije dodatno razčlenjujejo čiste prihodke od prodaje na prihodke, dosežene na domačem trgu, in prihodke, dosežene na tujem trgu. Organizacije, ki niso obvladujoče ali odvisne organizacije, majhne organizacije in mikro organizacije ter organizacije, ki niso zavezane reviziji, v obrazcu izkaza poslovnega izida po različici I iz SRS 21.6 ne razčlenjujejo postavk od 9 do 14 oziroma po različici II iz SRS 21.7 postavk od 7 do 12.

~~21.14. Izkaz poslovnega izida za medletno obdobje je lahko zgoščen, mora pa zajemati najmanj vsako skupino in podskupino iz zadnjega letnega izkaza poslovnega izida ter izbrana pojasnila, ki jih zahteva ta standard.~~

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

21.14. 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.

21.15. Pojasnila k izkazu poslovnega izida vsebujejo:

- informacije o podlagi za pripravo izkaza poslovnega izida in ~~posebnih~~ računovodskih usmeritvah, izbranih in uporabljenih pri pomembnih poslih in drugih poslovnih dogodkih;
- informacije, ki jih zahtevajo ~~Slovenski računovodski standardi in~~ Zakon o gospodarskih družbah in Slovenski računovodski standardi ter niso predpisane v obrazcu izkaza poslovnega izida;
- dodatne informacije, ki niso predpisane v obrazcu izkaza poslovnega izida, so pa potrebne za pošteno predstavitev.

~~21.16. Za vse organizacije so obvezna pojasnila k izkazu poslovnega izida, ki jih kot takšna navaja Zakon o gospodarskih družbah. Za organizacije, ki so zavezane reviziji, so obvezna tudi druga razkritja, ki jih navajajo Slovenski računovodski standardi.~~

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

- a) znižanje vrednosti zalog do čiste iztržljive vrednosti oziroma njihov odpis ali popravke vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev do nadomestljive vrednosti in razveljavitve (storne) takih popravkov vrednosti;
- b) odtujitve opredmetenih osnovnih sredstev;
- c) odtujitve finančnih naložb;
- č) ustavljeno poslovanje;
- d) poravnavanje pravn;
- e) reorganiziranje delovanja podjetja organizacije in razveljavitve (storne) vseh rezervacij za reorganiziranje;
- f) druge razveljavitve (storne) rezervacij.

21.17. V zvezi z računovodskimi usmeritvami se v pojasnilih opisujejo:

- a) podlage za merjenje gospodarskih kategorij v izkazu poslovnega izida;
- b) računovodske usmeritve, potrebne za pravilno razumevanje izkaza poslovnega izida;
- c) vrsta sprememb računovodskih usmeritev in računovodskih ocen ter razlog zanje pa tudi njihov znesek (če zneska ni mogoče izračunati, je treba to dejstvo razkriti);
- č) vrsta in znesek popravka pomembne napake.

21.18. V pojasnilih k izkazu poslovnega izida se, če niso predstavljeni drugod, predstavijo:

- d) sedež in pravna oblika organizacije;
- e) narava poslovanja in najpomembnejše dejavnosti;
- f) ime obvladujoče organizacije;
- ~~g) število zaposlenih na koncu obračunskega obdobja.~~

21.19. 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 popravljanih 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 popravljanih potencialnih navadnih delnic.

Organizacija mora predstaviti osnovni in popravljeni čisti dobiček na delnico za vse razrede navadnih delnic, povezane z različnimi pravicami do deleža v čistem dobičku obračunskega obdobja. Obe vrsti dobička mora predstaviti enako vidno za vsa predstavljena obračunska obdobja. Predstavitev je potrebna, celo če so razkriti zneski negativni (izguba na delnico).

Če se število uveljavljajočih se navadnih ali potencialnih navadnih delnic poveča zaradi izdaje brezplačnih delnic na podlagi prenosa rezerv v delniški kapital podjetja ali posebne premije obstoječim delničarjem ali razcepitve delnic oziroma zmanjša zaradi obratne razcepitve delnic, je treba popraviti izračun osnovnega in popravljenega čistega dobička na

delnico za vsa predstavljena obračunska obdobja. Če pride do teh sprememb po dnevu bilance stanja, vendar pred objavo računovodskih izkazov, je podlaga za izračune na delnico za te pa tudi za vse morebitne računovodske izkaze za prejšnja obdobja novo število delnic. Če se v izračunih na delnico take spremembe števila delnic upoštevajo, je to treba razkriti. Poleg tega se osnovni in popravljeni čisti dobiček na delnico vseh prikazanih obdobj popravita za učinke:

- a) bistvenih napak in popravkov, ki so posledice sprememb računovodskih usmeritev;
- b) poslovnih združitvev, ki pomenijo združitvev kapitalskih deležev.

Razkrijejo se:

- a) zneski, uporabljeni kot števci pri izračunavanju osnovnega in popravljenega čistega dobička na delnico, in uskladitev teh zneskov s čistim dobičkom ali čisto izgubo obračunskega obdobja;
- b) tehtano povprečno število navadnih delnic, uporabljeno kot imenovalec pri izračunavanju osnovnega in popravljenega čistega dobička na delnico, in uskladitev teh imenovalcev med seboj.

21.20. Organizacija, ki se odloči za obliko izkaza poslovnega izida po različici I, mora v pojasnilih k izkazu pojasniti stroške po funkcionalnih skupinah, kot so nabavna vrednost prodanega blaga in proizvodni stroški prodanih proizvodov, stroški prodajanja in stroški splošnih dejavnosti, vse z vštetiimi ustreznimi stroški amortizacije. Organizacija, ki se odloči za obliko izkaza poslovnega izida po različici II, pa mora v [pojasnilih k izkazu](#) pojasniti stroške po vrstah, kot so nabavna vrednost prodanega blaga in materiala, stroški porabljenega materiala, stroški storitev, stroški plač, stroški socialnih zavarovanj (posebej stroški pokojninskih zavarovanj v pojasnilu), stroški amortizacije, prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih ter prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih.

21.21. Razkritja v zvezi s posameznimi kategorijami v izkazu poslovnega izida morajo ustrezati zahtevam, pojasnjenim v SRS [od 12 do 17](#).

~~**21.22.** Pojasnila k medletnim računovodskim bilancam stanja morajo vsebovati:~~

- ~~a) izjavo, da so bile uporabljene iste računovodske usmeritve in metode kot v zadnjem letnem računovodskem izkazu, če je prišlo do sprememb, pa opisati njihovo vrsto in njihov znesek;~~
- ~~a) pojasnilo o sezonski naravi in z njo povezani prodajni uspešnosti medletnega delovanja;~~
- ~~b) vrsto in znesek sprememb ocen zneskov, o katerih se je poročalo v prejšnjih medletnih obdobjih istega poslovnega leta, ali ocen zneskov, o katerih se je poročalo v prejšnjih poslovnih letih, če takšne spremembe pomembno vplivajo na obravnavano medletno obdobje;~~
- ~~č) pomembne dogodke po koncu medletnega obdobja, ki niso bili izkazani v izkazih poslovnega izida za medletno obdobje.~~

~~**21.23.** Če se ocena zneska, sporočena za kako medletno obdobje, v zadnjem medletnem obdobju poslovnega leta pomembno spremeni, vendar se za takšno končno medletno obdobje ne objavi poseben izkaz poslovnega izida, se vrsta in znesek te spremembe ocene razkrijeta v pojasnilih k letnemu izkazu poslovnega izida za tisto poslovno leto.~~

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

21.253. 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

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

a) Čisti prihodki od prodaje so prodajne vrednosti prodanih količin, zmanjšane za popuste ob prodaji ali kasneje (na primer za blagajniške popuste) pa tudi za vrednost vrnjenih količin.

b) Sprememba vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje je razlika med njihovo vrednostjo na koncu poslovnega obdobja in njihovo vrednostjo na začetku poslovnega obdobja; če je njihova vrednost na koncu obdobja večja, ima sprememba pozitiven predznak, v nasprotnem primeru pa negativnega.

c) Drugi usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve so proizvodi, ki jih ustvari organizacija, ali storitve, ki jih opravi organizacija, in nato zajame med svoja opredmetena osnovna sredstva ali neopredmetena sredstva. Ne morejo se pojavljati kot sestavni del zalog ali ponovno stroškov ali poslovnih odhodkov, na primer v zvezi z oglaševanjem. Ker v zvezi z usredstvenimi lastnimi proizvodi ali storitvami ni mogoče izkazovati dobička, jih je mogoče s kontov stroškov po stroškovnih nosilcih prenesti na ustrezne konte opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih sredstev, zalog ali časovnih razmejitev tudi mimo prihodkov in odhodkov.

č) Prilagoditve zaradi prerazvrstitev so zneski neiztrženih dobičkov oziroma izgub, ki so bili pripoznani v drugem vseobsegajočem donosu in jih na podlagi določb drugih SRS organizacija ob iztrženju prenese v poslovni izid.

Č. Pojasnila

21.275. 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.

21.286. Letni obračunski izkaz poslovnega izida se sestavi po uskladitvi postavk v računoposlovodskih razvidih z ugotovitvami pri popisu sredstev in obveznosti do njihovih virov ob predpostavki, da gre za delujočo organizacijo. V njem se ne upoštevajo zakonske določbe o opredeljevanju in merjenju posameznih postavk prihodkov in odhodkov kot sestavin ustreznega davčnega obračuna. V letnem izkazu poslovnega izida se upošteva le v njej obračunani znesek davkov iz dobička.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

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

Organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 25 – Oblike izkaza poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje (2006).

OBRAZLOŽITEV SPREMEMB SRS 21

Sprememba v **SRS 21.1.** je posledica idejne zasnove SRS-jev. SRS-ji so namenjeni zunanjemu poročanju za splošen namen. Ker za večino uporabnikov SRS-jev ni obigatorne zahteve po medletnem poročanju, ni potrebe, da je v besedilu SRS-jev le (delno) nakazana možnost medletnega poročanja. Zato so v vseh posamičnih SRS-jih izločena pravila oz. izrazi, ki nakazujejo na pravila medletnega poročanja.

Sprememba v **SRS 21.2.** je redakcijska. Doda se izraz računovodskega pri poročanju, s čimer se nedvoumno nakaže, da je poročanje za računovodske potrebe (ne davčne potrebe ali potrebe statistike).

Sprememba v **SRS 21.4.** je redakcijska. Člen se ne spremeni, se pa zaradi svoje vsebine prerazvrsti v podpoglavje (a) »Razvrščanje izkazov poslovnega izida« iz podpoglavja (b) »Osnovno razčlenjevanje postavk v izkazu poslovnega izida«.

Sprememba v **SRS 21.5.** je redakcijska. Opuščen je izraz stopenjskih, ker gre za ponovitev tistega, kar je zaobseženo z vsebino v SRS 21.4. SRS 21 vsebuje različico I in različico II izkaza poslovnega izida. Logično je (glede na umeščenost v SRS 21), da daje SRS 21 prednost različici I pred različico II.

Sprememba v **SRS 21.9.** je redakcijska. Dodatni stavek pojasni, da se tudi v izkazu (celotnega) vseobsegajočega donosa (katerega sestava je pojasnjena v SRS 21.3) teoretične možne postavke, ki v organizaciji ne pridejo v poštev (to je, so enake vrednosti 0), ne navajajo v izkazu.

Sprememba v **SRS 21.10.** je posledica uskladitve vsebine SRS z ZGD-1 (šesti in sedmi odstavek 66. člena). Zakonska zahteva je, da če organizacija sestavlja izkaz gibanja kapitala mora v tem izkazu prikazati postavke, ki so podlaga za izračun bilančnega dobička ali izgube.

Črtanje **drugega odstavka v SRS 21.11.** je posledica idejne zasnove SRS-jev. V vseh posamičnih SRS-jih so izločena pravila oz. izrazi, ki nakazujejo na pravila medletnega poročanja. (Glejte podrobnejšo obrazložitev k spremembi SRS 21.1. zgoraj.)

Sprememba v **SRS 21.12.** je posledica idejne zasnove SRS-jev. V vseh posamičnih SRS-jih so izločena pravila oz. izrazi, ki nakazujejo na pravila medletnega poročanja. (Glejte podrobnejšo obrazložitev k spremembi SRS 21.1. zgoraj.)

Črtanje **SRS 21.14.** je posledica idejne zasnove SRS-jev. V vseh posamičnih SRS-jih so izločena pravila oz. izrazi, ki nakazujejo na pravila medletnega poročanja. (Glejte podrobnejšo obrazložitev k spremembi SRS 21.1. zgoraj.)

Doda se nov **SRS 21.14.** v katerega se prerazvrsti (prenese) besedilo iz prvega odstavka obstoječega SRS 21.16 in doda novo besedilo. S tem je dodan samostojen člen v SRS 21, ki določa, katere so organizacije, ki morajo pripraviti razkritja (pojasnila) k izkazu poslovnega izida. Gre v zasnovi za uskladitev med SRS 20 in SRS 21. Dodano novo besedilo določa, da mora organizacija razkriti vse pomembne zadeve, pri čemer naravo in stopnjo pomembnosti določi organizacija s sprejemom (pisnega) akta.

Sprememba v **SRS 21.16(e)**. je redakcijska. Izraz podjetje se nadomesti z organizacije.

Sprememba v **SRS 21.19**. je redakcijska. Izraz podjetje se briše.

Sprememba v **SRS 21.20**. je redakcijska. Izraz prilogi se nadomesti s pojasnilih k izkazu.

Črtanje **SRS 21.22. in 21.23.** je posledica idejne zasnove SRS-jev. V vseh posamičnih SRS-jih so izločena pravila oz. izrazi, ki nakazujejo na pravila medletnega poročanja. (Glejte podrobnejšo obrazložitev k spremembi SRS 21.1. zgoraj.)

Zaradi črtanja SRS 21.22. in 21.23. so nadaljnji člani v spremenjenem SRS 21 preštevilčeni.

Sprememba v **SRS 21.26. (prej SRS 21.28)** je redakcijska. Izraz obračunski se briše.

Besedilo v **Poglavju D (Datum sprejetja in začetka uporabe)** v **SRS 21** bo spremenjeno, ko bo pripravljena končna verzija besedila spremenjenih SRS-jev (po javni razpravi).

Slovenski računovodski standard 22 (2016)

OBLIKE IZKAZA DENARNIH TOKOV ZA ZUNANJE POSLOVNO POROČANJE

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri sestavljanju ~~predračunskih in obračunovskih~~ ~~izkazov~~, v katerem ~~so~~ predstavljene spremembe denarnih sredstev v določenem obdobju, oblikovane tako, kot je značilno za finančni način razmišljanja; uporablja se za zunanje, ~~lahko pa tudi za notranje~~ potrebe poročanje. Obdeluje:

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

Glede vrednotenja v izkaz denarnih tokov zajetih postavk je povezan predvsem s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 7, 20 in 21.

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

B. Standard

a) Razvrščanje izkazov denarnih tokov za zunanje poslovno poročanje ~~potrebe~~

22.1. Izkaz denarnih tokov je temeljni računovodski izkaz, v katerem so resnično in pošteno prikazane spremembe stanja denarnih sredstev za poslovno leto ~~ali medletna obdobja~~, za katero ~~se~~ 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 poslovno poročanje ~~potrebe~~

22.5. Ta standard daje prednost neposredni metodi sestavljanja izkaza denarnih tokov (različici I), organizacija pa izbere tisto, ki bolj ustreza njenim možnostim zagotavljanja podatkov.

22.6. Po različici I so potrebne v izkazu denarnih tokov najmanj te postavke:

A. Denarni tokovi pri poslovanju

a) Prejemki pri poslovanju

Prejemki od prodaje proizvodov in storitev

Drugi prejemki pri poslovanju

b) Izdatki pri poslovanju

Izdatki za nakupe materiala in storitev

Izdatki za plače in deleže zaposlenih v dobičku

Izdatki za dajatve vseh vrst

Drugi izdatki pri poslovanju

c) Pozitivni ali negativni denarni izid pri poslovanju (a + b)

B. Denarni tokovi pri investiranju

a) Prejemki pri investiranju

Prejemki od dobljenih obresti in deležev v dobičku drugih, ki se nanašajo na investiranje

Prejemki od odtujitve neopredmetenih sredstev

Prejemki od odtujitve opredmetenih osnovnih sredstev

Prejemki od odtujitve naložbenih nepremičnin

Prejemki od odtujitve finančnih naložb

b) Izdatki pri investiranju

Izdatki za pridobitev neopredmetenih sredstev

Izdatki za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev

Izdatki za pridobitev naložbenih nepremičnin

Izdatki za pridobitev finančnih naložb

c) Pozitivni ali negativni denarni izid pri investiranju (a + b)

C. Denarni tokovi pri financiranju

a) Prejemki pri financiranju

Prejemki od vplačanega kapitala

Prejemki od povečanja finančnih obveznosti

b) Izdatki pri financiranju

Izdatki za dane obresti, ki se nanašajo na financiranje

Izdatki za vračila kapitala

Izdatki za odplačila finančnih obveznosti

Izdatki za izplačila dividend in drugih deležev v dobičku

c) Pozitivni ali negativni denarni izid pri financiranju (a + b)

Č. Končno stanje denarnih sredstev

x) Denarni izid v obdobju (seštevek denarnih izidov Ac, Bc in Cc) +

y) Začetno stanje denarnih sredstev

Vsi izdatki so v izkazu denarnih tokov izkazani kot negativne postavke.

22.7. Pri neposredni metodi (različici I) se podatki za postavke (prejemke in izdatke) izkaza denarnih tokov pridobijo:

- iz poslovnih knjig organizacije (za denarne tokove pri poslovanju, investiranju in financiranju);
- z dopolnjevanjem postavk poslovnih prihodkov in poslovnih odhodkov (brez prevrednotovalnih) ter finančnih prihodkov iz poslovnih terjatev in finančnih odhodkov iz poslovnih obveznosti (brez prevrednotovalnih) iz izkaza poslovnega izida s spremembami čistih obratnih sredstev, časovnih razmejitev, rezervacij in odloženih davkov v obdobju;
~~— iz poslovnih knjig organizacije (za denarne tokove pri investiranju in financiranju).~~

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

22.9. Po različici II so v izkazu denarnih tokov potrebne najmanj te postavke:

A. Denarni tokovi pri poslovanju

a) Postavke izkaza poslovnega izida

Poslovni prihodki (razen za prevrednotenje) in finančni prihodki iz poslovnih terjatev

Poslovni odhodki brez amortizacije (razen za prevrednotenje) in finančni odhodki iz poslovnih obveznosti

Davki iz dobička in drugi davki, ki niso zajeti v poslovnih odhodkih

b) Spremembe čistih obratnih sredstev (in časovnih razmejitev, rezervacij ter odloženih terjatev in obveznosti za davek) poslovnih postavk bilance stanja

Začetne manj končne poslovne terjatve

Začetne manj končne aktivne časovne razmejitve

Začetne manj končne odložene terjatve za davek

Začetna manj končna sredstva (skupine za odtujitev) za prodajo

Začetne manj končne zaloge

Končni manj začetni poslovni dolgovi

Končne manj začetne pasivne časovne razmejitve in rezervacije

Končne manj začetne odložene obveznosti za davek

c) Pozitivni ali negativni denarni izid pri poslovanju (a + b)

B. Denarni tokovi pri investiranju

a) Prejemki pri investiranju

Prejemki od dobljenih obresti in deležev v dobičku drugih, ki se nanašajo na investiranje

Prejemki od odtujitve neopredmetenih sredstev

Prejemki od odtujitve opredmetenih osnovnih sredstev

Prejemki od odtujitve naložbenih nepremičnin

Prejemki od odtujitve finančnih naložb

b) Izdatki pri investiranju

Izdatki za pridobitev neopredmetenih sredstev

Izdatki za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev

Izdatki za pridobitev naložbenih nepremičnin

Izdatki za pridobitev finančnih naložb

c) Pozitivni ali negativni denarni izid pri investiranju (a + b)

C. Denarni tokovi pri financiranju

a) Prejemki pri financiranju

Prejemki od vplačanega kapitala

Prejemki od povečanja finančnih obveznosti

b) Izdatki pri financiranju

Izdatki za dane obresti, ki se nanašajo na financiranje

Izdatki za vračila kapitala

Izdatki za odplačila finančnih obveznosti

Izdatki za izplačila dividend in drugih deležev v dobičku

c) Pozitivni ali negativni denarni izid pri financiranju (a + b)

Č. Končno stanje denarnih sredstev

x) Denarni izid v obdobju (seštevek denarnih izidov Ac, Bc in Cc) +

y) Začetno stanje denarnih sredstev

Vsi izdatki so v izkazu denarnih tokov izkazani kot negativne postavke.

22.10. Pri posredni metodi (različici II) se podatki za postavke (prejemke in izdatke) izkaza denarnih tokov pridobijo:

- a) z dopolnjevanjem postavk poslovnih prihodkov in poslovnih odhodkov (brez prevrednotovalnih) ter finančnih prihodkov iz poslovnih terjatev in finančnih odhodkov iz poslovnih obveznosti (brez prevrednotovalnih) iz izkaza poslovnega izida s spremembami čistih obratnih sredstev, časovnih razmejitev, rezervacij in odloženih davkov v obdobju;
- b) iz poslovnih knjig organizacije (za denarne tokove pri investiranju in financiranju).

Podatki o denarnih tokovih pri investiranju in denarnih tokovih pri financiranju, pridobljeni po posredni metodi, naj se ne bi razlikovali od podatkov o teh denarnih tokovih, pridobljenih po neposredni metodi.

22.11. V izkazu denarnih tokov, sestavljenem po posredni metodi (različici II), se denarni tokovi pri poslovanju predstavljajo tako, da kažejo razkrite poslovne prihodke in odhodke ter finančne prihodke iz poslovnih terjatev in finančne odhodke iz poslovnih obveznosti skupaj z davki iz izkaza poslovnega izida ter spremembe obratnih sredstev, časovnih razmejitev, rezervacij ter odloženih davkov iz bilance stanja.

22.12. Ker so iz izkaza denarnih tokov po različici II podobno kot po različici I izključeni pritoki in odtoki, ki očitno niso povezani s prejemki in izdatki, se v dodatku k temu izkazu prikažejo še:

- povečanje opredmetenih osnovnih sredstev, povezano s hkratnim povečanjem osnovnega kapitala s stvarnimi vložki, in ne z denarnimi vplačili, kar pomeni investiranje in financiranje brez posredovanja denarnih sredstev;
- povečanje nevplačnega vpisanega kapitala, povezano s hkratnim povečanjem osnovnega kapitala, kar pomeni navidežno investiranje in financiranje brez posredovanja denarnih sredstev;
- druge pomembnejše spremembe na strani investiranja in financiranja brez posredovanja denarnih sredstev.

22.13. V izkazu denarnih tokov se zaradi primerjave podatki izkazujejo v dveh stolpcih: v prvem uresničeni v obravnavanem obračunskem obdobju in v drugem uresničeni v prejšnjem obračunskem obdobju.

22.14. Denarni tokovi pri poslovanju, investiranju in financiranju so v izkazu denarnih tokov ne glede na izbrano različico predstavljeni v nepobotanih zneskih. Posamezne vrste prejemkov in izdatkov je mogoče medsebojno pobotati, če so zneski posameznih vrst prejemkov in izdatkov nepomembni.

c) Prilagojeno razčlenjevanje postavk v izkazu denarnih tokov za zunanje poslovne 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 nederarne 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 te postavke denarnih tokov pri poslovanju:

A. Denarni tokovi pri poslovanju

a) Čisti poslovni izid

Poslovni izid pred obdavčitvijo

Davki iz dobička in drugi davki, ki niso zajeti v poslovnih odhodkih

b) Prilagoditve za

amortizacijo (+)

prevrednotovalne poslovne prihodke (–)

prevrednotovalne poslovne odhodke (+)

finančne prihodke brez finančnih prihodkov iz poslovnih terjatev (–)

finančne odhodke brez finančnih odhodkov iz poslovnih obveznosti (+)

c) Spremembe čistih obratnih sredstev (in časovnih razmejitev, rezervacij ter odloženih terjatev in obveznosti za davek) poslovnih postavk bilance stanja

Začetne manj končne poslovne terjatve

Začetne manj končne aktivne časovne razmejitve

Začetne manj končne odložene terjatve za davek

Začetna manj končna sredstva (skupine za odtujitev) za prodajo

Začetne manj končne zaloge

Končni manj začetni poslovni dolgovi

Končne manj začetne pasivne časovne razmejitve in rezervacije

Končne manj začetne odložene obveznosti za davek

č) Pozitivni ali negativni denarni izid pri poslovanju ($a + b + c$)

Postavke denarnih tokov pri investiranju (podbilanca B), pri financiranju (podbilanca C) in v denarnem izidu (podbilanca Č) so enake izkazanim v različici II izkaza denarnih tokov iz SRS 22.9.

22.17. Osnovno razčlenjevanje postavk v izkazu denarnih tokov se prilagodi velikosti organizacije ~~in medletnemu poročanju~~.

~~22.18. Izkaz denarnih tokov za medletno obdobje je zgoščen, mora pa zajemati najmanj vsako skupino in podskupino po SRS 22.6., 22.9. oziroma 22.16. iz zadnjega letnega izkaza denarnih tokov ter izbrana pojasnila, ki jih zahteva ta standard.~~

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

~~22.198.~~ Razkrije se, ali je izkaz denarnih tokov sestavljen po različici I ali različici II ter od kod izhajajo podatki za postavke v njem.

~~22.2019.~~ Organizacija mora razkriti sestavine denarnih sredstev ter predstaviti uskladitev zneskov v svojem izkazu denarnih tokov z ustreznimi postavkami, vključenimi v bilanco stanja.

~~22.204.~~ 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

~~22.221.~~ 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 definciranjem 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 nadenarna. 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 dolgovobveznosti. 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 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 7.

i) Denarni tokovi so prejemki in izdatki denarnih sredstev. Prav tako so to tudi 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.

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

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

Č. Pojasnila

22.232. 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 definciranja (v ožjem pomenu).

22.243. 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.

22.254. 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).

22.265. Spremembe pri kapitalu se izkazujejo posebej kot njegovo povečanje ali zmanjšanje. Pri tem se štejejo kot postavke kapitala vpoklicani kapital, kapitalske rezerve, rezerve iz dobička, preneseni čisti dobiček ali prenesena čista izguba iz prejšnjih let, ne upošteva pa se povečanje ali zmanjšanje kapitala zaradi čistega dobička ali čiste izgube v obračunskem obdobju.

22.267. Sprememba revalorizacijskih rezerv in rezerv, nastalih zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti, se v izkazu denarnih tokov ne izkazuje, ker ni povezana s prejemki in izdatki. Tudi neudenarjeni dobički in izgube, ki izhajajo iz sprememb deviznih-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 deviznih-valutnih tečajev na obstoječa devizna-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 22.9. ali SRS 22.16., se pri denarnih tokovih iz poslovanja (podbilanci A), in sicer pri izračunu spremembe čistih obratnih sredstev, ko gre za izračunavanje razlike med končnimi in začetnimi poslovnimi

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, ko gre za izračunavanje razlike med začetnimi in končnimi poslovnimi terjatvami, kjer 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

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

Organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 26 – Oblike izkaza finančnega izida za zunanje poslovno poročanje (2006).

OBRAZLOŽITEV SPREMEMB SRS 22

Spremembe v **poglavju A (Uvod)** v **SRS 22** so redakcijske. Iz besedila se izloči zadeve, ki se ne nanašajo na zunanje poročanje za splošen namen. Hkrati se besedilu uskladi tako, da je uporabljeno enako izrazje v vseh SRS-jih, ki obravnavajo sheme računovodskih izkazov.

Spremembe v **poglavju B (Standard)** v **SRS 22** so redakcijske. V podnaslovih se besedilo uskladi tako, da je uporabljeno enako izrazje v vseh SRS-jih, ki obravnavajo sheme računovodskih izkazov. To je, izraz potrebe se nadomesti z izrazom poročanje.

Sprememba v **SRS 22.1.** je posledica idejne zasnove SRS-jev. SRS-ji so namenjeni zunanjemu poročanju za splošen namen. Ker za večino uporabnikov SRS-jev ni obligatorne zahteve po medletnem poročanju, ni potrebe, da je v besedilu SRS-jev le (delno) nakazana možnost medletnega poročanja. Zato so v vseh posamičnih SRS-jih izločena pravila oz. izrazi, ki nakazujejo na pravila medletnega poročanja.

Sprememba v **SRS 22.7.** je redakcijska. Briše se tretja alineja, ker je po vsebini enako besedilo zajeto v prvi alineji.

Sprememba v **SRS 22.8.** je redakcijska. Izraz kosmatih se nadomesti z izrazom bruto.

Sprememba v **SRS 22.17.** je posledica idejne zasnove SRS-jev. V vseh posamičnih SRS-jih so izločena pravila oz. izrazi, ki nakazujejo na pravila medletnega poročanja. (Glejte podrobnejšo obrazložitev k spremembi SRS 22.1. zgoraj.)

Črtanje **SRS 22.18.** je posledica idejne zasnove SRS-jev. V vseh posamičnih SRS-jih so izločena pravila oz. izrazi, ki nakazujejo na pravila medletnega poročanja. (Glejte podrobnejšo obrazložitev k spremembi SRS 22.1. zgoraj.)

Zaradi črtanja SRS 22.18. so nadaljnji členi v spremenjenem SRS 22 preštevilčeni.

Sprememba v **SRS 22.21.f) (prej SRS 22.22.f)** je posledica uskladitve pojma »obveza« oziroma »obveznost« v SRS. Glejte komentar pri spremembi Okvira SRS, in sicer k poglavju »2. Pripoznavanje gospodarskih kategorij v računovodskih izkazih in računovodskih razvidih«.

Sprememba v **SRS 22.21.h) (prej SRS 22.22.h)** je redakcijska. Gre za dodatno napotilo na SRS 7, ki opredeljuje denarne ustreznike.

Novi dodani pojmi v **SRS 22.21.i), j), g) in h)**. Dodane so opredelitve ključnih pojmov, ki se uporabljajo v SRS 22 in nekaterih drugih posamičnih SRS-jih.

Sprememba v **SRS 22.26. (prej SRS 22.25.)** je redakcijska. Izraz deviznih je nadomeščen z izrazom valutnih.

Dodan je nov **SRS 22.27.** Pojasnilo je dodano zaradi priprave izkaza denarnih tokov po različici II iz SRS 22.9. in SRS 22.16. V pojasnilu je dodatno pojasnjeno, da se pri izračunavanju čistih obratnih sredstev (v podbilanci A) pri postavkah poslovnih dolgov in poslovnih terjatev vanje ne vštevajo zadeve, ki se nanašajo na poslovne dolgove oziroma terjatve, ki so v zvezi s spremembami pri neopredmetenih sredstvih, opredmetenih osnovnih sredstvih, naložbenih nepremičninah in finančnih naložbah.

Slovenski računovodski standard 23 (2016)

OBLIKE IZKAZA GIBANJA KAPITALA ZA ZUNANJE POSLOVNO POROČANJE

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri sestavljanju ~~predračunskih in obračunovskih~~ izkazov, v katerih so predstavljene spremembe vseh sestavin kapitala, tudi razdelitev čistega dobička in poravnava izgube v obravnavanem obdobju; uporablja se za zunanje ~~potrebe, lahko pa tudi za notranje potrebe poročanje~~. Obdeluje:

- a) razvrščanje izkazov gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje;
- b) osnovno razčlenjevanje postavk v izkazu gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje;
- c) prilagojeno razčlenjevanje postavk v izkazu gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje;
- č) razkrivanje postavk v izkazu gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje.

Ta standard je glede vrednotenja v izkazu gibanja kapitala zajetih postavk in dodatnega razkrivanja povezan s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) od 1 do 11 (predvsem s SRS 8). Standard (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvijo ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) ter Uvodom v Slovenske računovodske standarde in Okvirom SRS (2016).

B. Standard

a) Razvrščanje izkazov gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje

23.1. Izkaz gibanja kapitala je temeljni računovodski izkaz, v katerem so resnično in pošteno prikazane spremembe sestavin kapitala za poslovno leto ~~ali medletna obdobja~~, za 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 poslovno poročanje

23.4. V razpredelnici sestavljajo prvo razsežnost (stolpce) različne vrste kapitala, pri katerih se spremembe pojavljajo ali pri eni ali več vrstah kapitala skupaj z nasprotnimi predznaki:

- I. Vpoklicani kapital
 1. Osnovni kapital
 2. Nepoklicani 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 poštenu 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 poštenu vrednosti
 - č) Druge sestavine vseobsegajočega donosa poročevalskega obdobja
- B.3. Spremembe v kapitalu
 - a) Razporeditev preostalega dela čistega dobička primerjalnega poročevalskega obdobja na druge sestavine kapitala
 - b) Razporeditev dela čistega dobička poročevalskega obdobja na druge sestavine kapitala po sklepu organov vodenja in nadzora
 - c) Razporeditev dela čistega dobička za oblikovanje dodatnih rezerv po sklepu skupščine
 - č) Poravnava izgube kot odbitne sestavine kapitala
 - d) Oblikovanje rezerv za lastne delnice in lastne poslovne deleže iz drugih sestavin kapitala
 - e) Sprostitev rezerv za lastne delnice in lastne poslovne deleže ter razporeditev na druge sestavine kapitala
 - f) Druge spremembe v kapitalu
- C. Končno stanje poročevalskega obdobja

Podatki v oklepajih oziroma označeni z znakom – so odštevne postavke. V vsaki vrstici pod B.3. Spremembe v kapitalu se hkrati pojavijo prištevne in odštevne postavke pri različnih sestavinah kapitala, ki se v isti vrstici medsebojno izničijo.

23.6. Teoretično možne postavke, ki pri posamezni organizaciji ne prihajajo v poštev, se v uradni listini 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 poslovno poročanje

23.8. Morebitne prilagoditve za nazaj zaradi sprememb računovodskih usmeritev ter preračuni za nazaj zaradi popravka napak se nanašajo na saldo prenesenega čistega poslovnega izida in se kažejo v prilagoditvi začetnega stanja prenesenega čistega poslovnega izida.

23.9. Poseben dodatek k izkazu gibanja kapitala je prikaz bilančnega dobička ali bilančne izgube kot pravno opredeljena odločitvena kategorija iz Zakona o gospodarskih družbah:

- a) čisti poslovni izid poslovnega leta;
- b) preneseni čisti dobiček/prenesena čista izguba (odbitna postavka),
- c) zmanjšanje kapitalskih rezerv;
- č) zmanjšanje rezerv iz dobička;
- d) povečanje rezerv iz dobička po sklepu organov vodenja in nadzora (zakonskih rezerv, rezerv za lastne delnice in lastne poslovne deleže ter statutarne 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 ($a + b + c - d - e - f$), ki ga skupščina razporedi za dividende delničarjem, druge rezerve, prenos v naslednje leto in druge namene, ali
= bilančna izguba ($a + b + c + c - d - e - f$).

Organizacija lahko namesto v izkazu gibanja kapitala členitev vrstičnih postavk B.2 Celotni vseobsegajoči donos poročevalskega obdobja (od a) do č)) in B.3 Spremembe v kapitalu (od a) do f)) predstavi v pojasnilih, v izkazu gibanja kapitala pa predstavi samo vrstični postavki B.2 Celotni vseobsegajoči donos poročevalskega obdobja in B.3 Spremembe v kapitalu.

č) Razkrivanje postavk v izkazu gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje

23.10. Pojasnijo se razlogi za vsako spremembo posamezne gospodarske kategorije ter povezavo sprememb kapitala (vrstice iz B.1, B.2 in B.3 v SRS 23.5) s spremembami gospodarskih kategorij v bilanci stanja in izkazu poslovnega izida oziroma izkazu vseobsegajočega donosa.

23.11. Morebitne prilagoditve za nazaj zaradi sprememb računovodskih usmeritev ter preračuni zaradi popravka napak za nazaj, ki se nanašajo na saldo prenesenega čistega

poslovnega izida, zahtevajo razkritja za vsa pretekla obdobja in za začetek obračunskega obdobja.

23.12. Spremembe rezerv in revalorizacijskih rezerv se obravnavajo po vrstah.

V letnem izkazu gibanja kapitala se predstavita delitev čistega dobička in poravnava čiste izgube, potem ko računovodske izkaze za predhodno obračunsko (poročevalsko) obdobje sprejme pristojni organ. Dividende v zvezi s poročevalskim obdobjem, za katero je sestavljen izkaz gibanja kapitala, pa tudi druge odločitve skupščine delniške družbe se tako predstavijo v naslednjem poročevalskem obdobju.

C. Opredelitev ključnih pojmov

23.13. V tem standardu so uporabljeni izrazi, ki jih je treba razložiti in opredeliti.

a) Revalorizacijske rezerve se nanašajo na prevrednotenje kapitala zaradi povečanja vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev.

b) Rezerve, nastale zaradi vrednotenja po poštenu vrednosti, se nanašajo na neiztržene dobičke oziroma neiztržene izgube iz naslova prevrednotenja finančnih naložb, razpoložljivih za prodajo, na pošteno vrednost, aktuarske dobičke ali izgube iz naslova odpravnin ob upokojitvi in zneske dokazanega dobička ali dokazane izgube iz spremembe poštene vrednosti finančnih sredstev, razpoložljivih za prodajo, ki ni del razmerja pri varovanju vrednosti.

c) Celotni vseobsegajoči donos poročevalskega obdobja sestoji iz čistega poslovnega izida poročevalskega obdobja in drugega vseobsegajočega donosa, ki vsebuje postavke (nerealiziranih) dobičkov in izgub, ki niso pripoznane v poslovnem izidu.

Č. Pojasnila

23.14. Pri sestavini I.1. Osnovni kapital iz SRS 23.4. se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 23.5.: v vrstici A.1 stanje konec prejšnjega poročevalskega obdobja, preračuni in prilagoditve za nazaj, v A.2 začetno stanje poročevalskega obdobja, v B.1 povečanje zaradi vpisa vpoklicanega osnovnega kapitala (ob hkratnem povečanju denarnih ali stvarnih sredstev oziroma terjatev), povečanje zaradi vpisa nevpoklicanega osnovnega kapitala (ob hkratnem povečanju nevpoklicanega kapitala kot odbitne postavke) in zmanjšanje zaradi umika osnovnega kapitala (ob hkratnem zmanjšanju denarnih ali stvarnih sredstev oziroma terjatev), v B.3 povečanje zaradi spojitve drugih sestavin kapitala, to je kapitalskih rezerv, zakonskih rezerv, statutarnih rezerv, drugih rezerv iz dobička, rezerv, nastalih zaradi vrednotenja po poštenu vrednosti, revalorizacijskih rezerv ali prenesenega čistega dobička v na novo opredeljeni osnovni kapital (ob hkratnem zmanjšanju teh drugih sestavin kapitala), pa tudi zmanjšanje zaradi poravnave prenesene izgube ali izgube poslovnega leta z zmanjšanjem osnovnega kapitala ali zmanjšanje zaradi prenosa med kapitalske rezerve (ob hkratnem povečanju teh rezerv), v C pa končno stanje.

23.15. Pri sestavini I.2. Nevpoklicani kapital (kot odbitna postavka) iz SRS 23.4. se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 23.5.: v vrstici A.1 stanje konec prejšnjega poročevalskega obdobja, preračuni in prilagoditve za nazaj, v A.2 začetno stanje poročevalskega obdobja, v B.1 povečanje zaradi vpisa nevpoklicanega osnovnega kapitala (ob hkratnem povečanju osnovnega kapitala), zmanjšanje zaradi vpoklica vpisanega osnovnega kapitala (ob hkratni pojavitvi terjatve do vpisnika), v C pa končno stanje kot odbitna postavka od osnovnega kapitala.

23.16. Pri sestavini II. Kapitalske rezerve iz SRS 23.4. se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 23.5.: v vrstici A.1 stanje konec prejšnjega poročevalskega obdobja, preračuni in prilagoditve za nazaj, v A.2 začetno stanje poročevalskega obdobja, v B.1 povečanje zaradi presežka vplačil nad nominalnimi zneski delnic oziroma deležev kapitala, povečanje zaradi zneskov, ki jih podjetje-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, do katerega je prišlo s prenosom iz kapitalskih rezerv) ter povečanje na podlagi zmanjšanja osnovnega kapitala, v C pa končno stanje.

23.17. Pri sestavini III.1. Zakonske rezerve iz SRS 23.4. se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 23.5.: v vrstici A.1 stanje konec prejšnjega poročevalskega obdobja, preračuni in prilagoditve za nazaj, v A.2 začetno stanje poročevalskega obdobja, v B.3 povečanje zaradi razporeditve čistega dobička poročevalskega obdobja ali prenesenega čistega dobička (ob hkratnem zmanjšanju čistega dobička kot sestavine kapitala), povečanje iz drugih rezerv, zmanjšanje zaradi poravnave čiste izgube poročevalskega obdobja ali prenesene izgube (ob hkratnem zmanjšanju te izgube kot odbitne sestavine kapitala) ter zmanjšanje zaradi povečanja osnovnega kapitala, v C pa končno stanje.

23.18. Pri sestavini III.2. Rezerve za lastne delnice in lastne poslovne deleže iz SRS 23.4. se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 23.5.: v vrstici A.1 stanje konec prejšnjega poročevalskega obdobja, preračuni in prilagoditve za nazaj, v A.2 začetno stanje poročevalskega obdobja, v B.3 povečanje zaradi razporeditve čistega dobička poročevalskega obdobja ali prenesenega čistega dobička (ob hkratnem zmanjšanju čistega dobička kot sestavine kapitala), povečanje zaradi prenosa iz statutarne rezerv ali drugih rezerv iz dobička (ob hkratnem zmanjšanju teh rezerv) in zmanjšanje zaradi njihovega vračanja drugim sestavinam kapitala, iz katerih so nastale, če ni več potrebe po kritju vrednosti odkupljenih lastnih delnic in lastnih poslovnih deležev (ob hkratnem povečanju teh sestavin), v C pa končno stanje.

23.19. Pri sestavini III.3. Lastne delnice in lastni poslovni deleži (kot odbitna postavka) iz SRS 23.4. se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 23.5.: v vrstici A.1 stanje konec prejšnjega poročevalskega obdobja, preračuni in prilagoditve za nazaj, v A.2 začetno stanje poročevalskega obdobja, v B.1 povečanje (odbitne postavke) zaradi nakupa lastnih delnic in lastnih poslovnih deležev ter zmanjšanje (odbitne postavke) zaradi odtujitve oziroma umika lastnih delnic in lastnih poslovnih deležev, v C pa končno stanje (kot odbitna postavka).

23.20. Pri sestavini III.4. Statutarne rezerve iz SRS 23.4. se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 23.5.: v vrstici A.1 stanje konec prejšnjega poročevalskega obdobja, preračuni in prilagoditve za nazaj, v A.2 začetno stanje poročevalskega obdobja, v B.1 zmanjšanje zaradi porabe statutarne rezerv (ob hkratnem zmanjšanju sredstev), v B.3 povečanje zaradi razporeditve čistega dobička poročevalskega obdobja ali prenesenega čistega dobička (ob hkratnem zmanjšanju čistega dobička kot sestavine kapitala), zmanjšanje zaradi morebitnih prenosov na druge sestavine kapitala, na primer osnovni kapital ali rezerve za lastne delnice in lastne poslovne deleže (ob hkratnem povečanju teh sestavin), povečanje zaradi odprave prenosov na druge sestavine kapitala, na primer rezerv za lastne delnice in lastne poslovne deleže (ob hkratnem zmanjšanju teh sestavin) ter zmanjšanje zaradi poravnave izgube (ob hkratnem zmanjšanju izgube kot odbitne sestavine kapitala), v C pa končno stanje.

23.21. Pri sestavini III.5. Druge rezerve iz dobička iz SRS 23.4. se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 23.5.: v vrstici A.1 stanje konec prejšnjega poročevalskega obdobja, preračuni in prilagoditve za nazaj, v A.2 začetno stanje poročevalskega obdobja, v B.1 zmanjšanje zaradi porabe drugih rezerv iz dobička (ob hkratnem zmanjšanju sredstev), v B.3 povečanje zaradi razporeditve čistega dobička (ob hkratnem zmanjšanju čistega dobička kot sestavine kapitala), zmanjšanje zaradi morebitnih prenosov na druge sestavine kapitala, na primer osnovni kapital ali rezerve za lastne delnice in lastne poslovne deleže (ob hkratnem povečanju teh sestavin), povečanje zaradi odprave prenosov na druge sestavine kapitala, na primer rezerv za lastne delnice in lastne poslovne deleže (ob hkratnem zmanjšanju teh sestavin) ter zmanjšanje zaradi poravnave izgube (ob hkratnem zmanjšanju izgube kot odbitne sestavine kapitala), v C pa končno stanje.

23.22. Pri sestavini IV. Revalorizacijske rezerve iz SRS 23.4. se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 23.5.: v vrstici A.1 stanje konec prejšnjega poročevalskega obdobja, preračuni in prilagoditve za nazaj, v A.2 začetno stanje poročevalskega obdobja, v B.2 povečanje zaradi izmeritve sredstev, pri katerih razlike še ne vplivajo na čisti poslovni izid poročevalskega obdobja, na večjo pošteno vrednost (ob hkratnem povečanju sredstev), povečanje zaradi odprave popravka vrednosti revalorizacijskih rezerv za odloženi davek, zmanjšanje zaradi izmeritve sredstev po manjši poštenu vrednosti, zmanjšanje zaradi oslabitve sredstev, v zvezi s čimer se prvotno pojavi ta sestavina kapitala (ob hkratnem zmanjšanju sredstev), zmanjšanje zaradi oblikovanja popravka vrednosti revalorizacijskih rezerv za odloženi davek in zmanjšanje zaradi prenosa na poslovne prihodke ali finančne prihodke, ker ga je treba vključiti v oblikovanje čistega poslovnega izida poročevalskega obdobja, v C pa končno stanje.

23.23. Pri sestavini V. Rezerve, nastale zaradi prevrednotenja na pošteno vrednost, se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 23.5.: v vrstici A.1 stanje konec prejšnjega poročevalskega obdobja, preračuni in prilagoditve za nazaj, v A.2 začetno stanje poročevalskega obdobja, B.2 povečanje zaradi izmeritve sredstev, pri katerih razlike še ne vplivajo na čisti poslovni izid poročevalskega obdobja, na večjo pošteno vrednost (ob hkratnem povečanju sredstev), povečanje zaradi odprave popravka vrednosti rezerv, nastalih zaradi prevrednotenja na pošteno vrednost za odloženi davek, zmanjšanje zaradi izmeritve sredstev po manjši poštenu vrednosti, zmanjšanje zaradi oslabitve sredstev, v zvezi s čimer se prvotno pojavi ta sestavina kapitala (ob hkratnem zmanjšanju sredstev), zmanjšanje zaradi oblikovanja popravka vrednosti rezerv, nastalih zaradi prevrednotenja na pošteno vrednost za odloženi davek, in zmanjšanje zaradi prenosa na finančne prihodke, ker ga je treba vključiti v oblikovanje čistega poslovnega izida poročevalskega obdobja (ob hkratnem povečanju finančnih prihodkov), v C pa končno stanje.

23.24. Pri sestavini VI.1. Preneseni čisti dobiček iz SRS 23.4. se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 23.5.: v vrstici A.1 stanje konec prejšnjega poročevalskega obdobja, preračuni in prilagoditve za nazaj, v A.2 začetno stanje poročevalskega obdobja, v B.1 zmanjšanje zaradi izplačila dividend (ob hkratnem zmanjšanju sredstev ali povečanju obveznosti do družbenikov), v B.3 zmanjšanje zaradi umika kapitala (ob hkratnem povečanju kapitala), zmanjšanje zaradi prerazporeditve v rezerve iz dobička (ob hkratnem povečanju teh rezerv), zmanjšanje zaradi poravnave izgube iz prejšnjih let (ob hkratnem zmanjšanju izgube kot odbitne sestavine kapitala), povečanje zaradi prerazporeditve čistega dobička poročevalskega obdobja (ob hkratnem zmanjšanju čistega dobička poslovnega leta) ali zmanjšanje zaradi prenosa v osnovni kapital (ob hkratnem povečanju osnovnega kapitala), v C pa končno stanje.

23.25. Pri sestavini VI.2. Prenesena čista izguba (kot odbitna postavka) iz SRS 23.4. se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 23.5.: v vrstici A.1 stanje konec prejšnjega poročevalskega obdobja, preračuni in prilagoditve za nazaj, v A.2 začetno stanje poročevalskega obdobja, v B.3 povečanje zaradi prenosa čiste izgube poročevalskega

obdobja na preneseno čisto izgubo, zmanjšanje zaradi razporeditve čistega dobička poročevalskega obdobja (ob hkratnem zmanjšanju njegovega preostalega stanja med sestavinami kapitala) in zmanjšanje zaradi poravnave s pomočjo prenesenega čistega dobička, drugih rezerv iz dobička, statutarne rezerv, kapitalskih rezerv in zakonskih rezerv (ob hkratnem zmanjšanju teh sestavin kapitala), v C pa končno stanje.

23.26. Pri sestavini VII.1. Čisti dobiček poslovnega leta iz SRS 23.4. se praviloma pojavljajo te postavke iz SRS 23.5.: v vrstici A.1 stanje konec prejšnjega poročevalskega obdobja, preračuni in prilagoditve za nazaj, v A.2 začetno stanje poročevalskega obdobja, v B.2 vnos čistega dobička iz izkaza poslovnega izida za poročevalsko obdobje (ob hkratnem prenosu iz tega izkaza), v B.3 zmanjšanje zaradi poravnave prenesene izgube (ob hkratnem zmanjšanju njenega preostalega stanja kot odbitne sestavine kapitala), zmanjšanje zaradi razporeditve v druge sestavine kapitala (ob hkratnem povečanju teh sestavin) in zmanjšanje zaradi kasnejše vključitve v preneseni čisti dobiček (ob hkratnem njegovem povečanju), v C pa končno stanje.

23.27. Pri sestavini VII.2. Čista izguba poslovnega leta iz SRS 23.4. se praviloma pojavljajo te postavke iz SRS 23.5.: v vrstici A.1 stanje konec prejšnjega poročevalskega obdobja, preračuni in prilagoditve za nazaj, v A.2 začetno stanje poročevalskega obdobja, v B.2 vnos čiste izgube poročevalskega obdobja, v B.3 zmanjšanje zaradi poravnave s pomočjo prenesenega čistega dobička, drugih rezerv iz dobička, statutarne rezerv, kapitalskih rezerv in zakonskih rezerv (ob hkratnem zmanjšanju teh sestavin kapitala) in zmanjšanje zaradi kasnejše vključitve v preneseno čisto izgubo (ob njenem hkratnem povečanju), v C pa končno stanje.

23.28. Prikaz bilančnega dobička ali bilančne izgube po zahtevah Zakona o gospodarskih družbah je podlaga za odločanje nadzornega sveta ali skupščine, ki vodi do končnih sprememb, predstavljenih v izkazu gibanja kapitala. To omogoča, da se na skupščini lahko razdeli le manj kot čisti dobiček poslovnega leta, če se morajo povečati rezerve ali/in ima organizacija na bilančni presečni dan dolgoročno odložene stroške razvijanja in ni drugih povečanj, ali da se lahko razdeli tudi več kot čisti dobiček poslovnega leta, če se uporabijo še preneseni čisti dobiček in/ali rezerve. Bilančna izguba je lahko manjša od izgube poslovnega leta, če jo je mogoče poravnati s prenesenim čistim dobičkom iz prejšnjih let ali z zmanjšanjem rezerv, lahko pa je tudi večja od izgube poslovnega leta, če ji je treba prišteti še izgubo, preneseno iz prejšnjih let, in ni drugih zmanjšanj, ter znesek dolgoročno odloženih stroškov razvijanja. Pri ugotavljanju in razporejanju bilančnega dobička in bilančne izgube je treba upoštevati možnosti in posledice s finančnega zornega kota.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

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

Organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 27 – Oblike izkaza gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje (2010).

OBRAZLOŽITEV SPREMEMB SRS 23

Spremembe v **poglavju A (Uvod)** v **SRS 23** so redakcijske. Iz besedila se izloči zadeve, ki se ne nanašajo na zunanje poročanje za splošen namen. Hkrati se besedilu uskladi tako, da je uporabljeno enako izrazje v vseh SRS-jih, ki obravnavajo sheme računovodskih izkazov.

Sprememba v **SRS 23.1.** je posledica idejne zasnove SRS-jev. SRS-ji so namenjeni zunanjemu poročanju za splošen namen. Ker za večino uporabnikov SRS-jev ni oblikatorne zahteve po medletnem poročanju, ni potrebe, da je v besedilu SRS-jev le (delno) nakazana možnost medletnega poročanja. Zato so v vseh posamičnih SRS-jih izločena pravila oz. izrazi, ki nakazujejo na pravila medletnega poročanja.

Sprememba v **SRS 23.6.** je redakcijska. Besedna zveza uradni listini se nadomesti z izkazu gibanja kapitala.

Sprememba v **SRS 23.16.** je redakcijska. Izraz podjetje se nadomesti z organizacija.