

Določanje dobe najema

Strokovna razlaga Komisije za Slovenske računovodske standarde št.4,
08.04.2025

V praksi se postavlja vprašanje, kako določiti dobo najema, če pogodbeno ni opredeljena oziroma če pogodba vključuje tudi možnost podaljšanja ali odpovedi. Zato je Komisija za SRS-je sprejela strokovno razlago za pomoč uporabnikom pri določanju dobe poslovnih najemov.

PODLAGE

Okvir SRS-jev – 1. Temeljne računovodske predpostavke in kakovostne značilnosti računovodenja: *»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.«*

Okvir SRS-jev – 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 sprememba računovodskih usmeritev.«*

»Ocenjevanje zajema sodbe, ki so zasnovane na najnovejših informacijah, na primer glede potrebnega znižanja vrednosti terjatev in zalog, glede poštene vrednosti finančnih sredstev in finančnih obveznosti, glede dobe koristnosti amortizirljivih sredstev in vzorca pojavljanja gospodarskih koristi iz teh sredstev, glede jamstvenih obvez in tako naprej. Učinek spremembe računovodske ocene se uporabi za naprej in vpliva le na obdobje, v katerem je bila računovodska ocena spremenjena, in na kasnejša obdobja. Vpliva torej na tekoči poslovni izid ali pa na poslovni izid tako v tekočem kot prihodnjih obdobjih.«

»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, obveznosti in vseh vpletenih sestavin kapitala predstavljenega preteklega obdobja. Napake iz preteklega obdobja se popravijo s preračunavanjem za nazaj (kot da v preteklem obdobju sploh ne bi nastale), razen če je to neizvedljivo; v takem primeru se to dejstvo razkrije. Učinek popravkov pomembnih napak iz preteklih obdobj se popravi s preračunavanjem za nazaj, popravki napak, ki ne presegajo praga pomembnosti, pa učinkujejo na tekoči poslovni izid.«

SRS 1.24: *»Ob sestavljanju vsakokratnih končnih obračunov amortizacije je treba pri pomembnejših postavkah preverjati dobo koristnosti opredmetenih osnovnih sredstev, amortizacijske stopnje pa glede na to preračunati, če se pričakovanja pomembno razlikujejo od ocen. Učinek preračuna se obravnava kot sprememba računovodske ocene.«*

SRS 1.26: *»Organizacija določi trajanje najema kot obdobje, v katerem najema ni mogoče odpovedati, skupaj z:*

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

ANALIZA

Iz SRS-ja 1.26 izhaja, da mora organizacija v dobo najema vključiti tudi obdobje, za katero velja možnost podaljšanja najema, če je precej gotovo, da bo najemnik to možnost izrabil, in obdobje, za katero velja možnost odpovedi najema, če je precej gotovo, da najemnik te možnosti ne bo izrabil. Pomeni, da mora pri določitvi dobe najema pri pogodbah z možnostjo podaljšanja/odpovedi najema najemnik oceniti verjetnost, da bo možnost podaljšanja/odpovedi najema izkoriščena, in če je to precej gotovo, oceniti tudi, v kolikšni meri bo takšna možnost (po pričakovanjih) izkoriščena.

Za izpolnitev pogoja zanesljivosti kot ene od štirih temeljnih kakovostnih značilnosti računovodskih izkazov, opredeljenih v konceptualnem okviru SRS-jev, si mora organizacija prizadevati za kar največjo možno zanesljivost svojih ocen pri vseh pomembnih postavkah v svojih računovodskih izkazih. To pa pomeni, da mora pri ocenjevanju upoštevati vsa v trenutku ocenjevanja znana in za ocenjevanje pomembna dejstva in okoliščine. Samo tako je namreč mogoče

zagotoviti, 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«*. Pri ocenjevanju dobe najema to pomeni predvsem upoštevanje dejstev in okoliščin, ki zagotavljajo ekonomsko spodbudo za to, da bo najemnik najem podaljšal ali da ne bo izrabil možnosti odpovedi najema, vključno z vsemi pričakovanimi spremembami dejstev in okoliščin do dne, ko lahko organizacija izkoristi možnost podaljšanja ali odpovedi najema. Če najemnik pri določanju dobe najema teh dejstev in okoliščin ne upošteva, to pomeni, da je pri ocenjevanju dobe najema storil računovodsko napako, saj ni upošteval *»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«*.

V SRS-ju 1.24 je določeno, da mora organizacija ob sestavljanju vsakokratnih končnih obračunov amortizacije *»pri pomembnejših postavkah preverjati dobo koristnosti opredmetenih osnovnih sredstev, amortizacijske stopnje pa glede na to preračunati, če se pričakovanja pomembno razlikujejo od ocen«*. Ker pri sredstvih v najemu doba koristnosti ne more biti daljša od njihove dobe najema, navedeno določilo pomeni, da za takšna sredstva ob sestavljanju končnih obračunov amortizacije organizacija hkrati z dobo koristnosti preveri tudi oceno njihove dobe najema ter jo po potrebi ustrezno podaljša ali skrajša. Podaljšanje ali skrajšanje dobe najema se v takih primerih praviloma obravnava kot sprememba računovodske ocene, kar pomeni, da se njegov učinek uporabi za naprej in vpliva le na obdobje, v katerem je bila računovodska ocena spremenjena, ter na kasnejša obdobja. To pa ne velja, če organizacija pri določitvi prvotne dobe najema, ki jo zdaj spreminja, v času njenega določanja ni upoštevala znanih pomembnih dejstev in okoliščin, ki so že takrat zagotavljale ekonomsko spodbudo za to, da bo najemnik najem podaljšal ali da ne bo izrabil možnosti odpovedi najema, vključno z vsemi pričakovanimi spremembami dejstev in okoliščin do dne, ko lahko organizacija izkoristi možnost podaljšanja ali odpovedi najema. V takem primeru je treba skladno z razlago v prejšnjem odstavku spremembo dobe najema računovodsko obravnavati kot popravek napake, saj organizacija pri ocenjevanju dobe najema ni upoštevala *»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«*.

SKLEP

Ob vsakokratnem končnem obračunu amortizacije mora najemnik pri vseh pomembnejših postavkah sredstev v najemu preveriti tudi ustreznost ocene dobe njihovega najema ter jo po potrebi podaljšati ali skrajšati. Pri tem mora najemnik upoštevati vsa pomembna dejstva in okoliščine, ki zagotavljajo ekonomsko spodbudo za to, da bi najemnik najem podaljšal ali da ne bi izrabil možnosti odpovedi najema, vključno z vsemi pričakovanimi spremembami dejstev in okoliščin do dne, ko lahko organizacija izkoristi možnost podaljšanja ali odpovedi najema. Najemnik mora pri tem presoditi, ali niso morda že prej obstajali znaki, dejstva ali okoliščine, ki so kazali, da bo najem najverjetneje podaljšan oziroma da možnost odpovedi najema ne bo izkoriščena. Če so takšni znaki, dejstva ali okoliščine obstajali, a takrat pri določitvi dobe najema niso bili ustrezno upoštevani, mora najemnik takšno podaljšanje dobe najema obravnavati kot popravek napake in ga, če pomembno vpliva na računovodske izkaze, izvesti po pravilih za popravljanje napak. V takem primeru sprememba dobe najema namreč ni posledica novih informacij ali novih dogodkov, zato se ne more šteti za spremembo ocene.

Komisija za Slovenske računovodske standarde
dr. Robert Horvat, predsednik