

Slovenski računovodski standard 13 (2006)

STROŠKI AMORTIZACIJE

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju amortizacije opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev. Povezan je z računovodskima načeloma 37 in 55 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

- a) razvrščanje stroškov amortizacije,
- b) pripoznavanje stroškov amortizacije,
- c) začetno računovodsko merjenje stroškov amortizacije,
- č) prevrednotovanje stroškov amortizacije,
- d) uskupinjevanje stroškov amortizacije in
- e) razkrivanje stroškov amortizacije.

Ta standard se opira predvsem na mednarodne računovodske standarde (MRS) 1, 16, 17, 38, 40 in 41 (2004), mednarodni standard računovodskega poročanja (MSRP) 5 (2004) ter 4. in 7. direktivo Evropske unije. Povezan je predvsem s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 1, 2, 16, 17 in 25.

Standard (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvami ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) in Uvodom v slovenske računovodske standarde (2006).

B. Standard

a) Razvrščanje stroškov amortizacije

13.1. Stroški amortizacije so zneski nabavne vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev s končnimi dobami koristnosti, ki v posameznih obračunskih obdobjih prehajajo iz teh sredstev v nastajajoče poslovne učinke.

13.2. 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.

13.3. Stroški amortizacije opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev s končnimi dobami koristnosti, pridobljenih z državnimi podporami ali z donacijami, se obračunavajo posebej; iz dolgoročno odloženih prihodkov se vnašajo med prihodke posameznega poslovnega leta zneski, ki ustrezajo tako obračunanim stroškom amortizacije.

13.4. Tiste stroške amortizacije opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev s končnimi dobami koristnosti, ki izhajajo iz podjetij v skupini, za katero se sestavljajo skupinski računovodski izkazi, je treba zaradi sestavljanja teh izkazov obračunavati posebej.

13.5. Stroški amortizacije s finančnim najemom pridobljenih opredmetenih osnovnih sredstev se obračunavajo posebej.

13.6. Zmanjšanje vrednosti amortizirljivih sredstev zaradi oslabitve ni strošek amortizacije, temveč prevrednotovalni poslovni odhodek v zvezi z amortizirljivimi sredstvi, razen če je bil pri njihovi prejšnji okrepitvi povečan prevrednotovalni popravek kapitala. V takem primeru ga je treba porabiti, preden se za razliko poveča prevrednotovalni poslovni odhodek v zvezi s temi sredstvi.

b) Pripoznavanje stroškov amortizacije

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

13.8. Doba koristnosti opredmetenega osnovnega sredstva ali neopredmetenega sredstva je odvisna od a) pričakovanega fizičnega izrabljanja; b) pričakovanega tehničnega staranja; c) pričakovanega gospodarskega staranja ter č) pričakovanih zakonskih in drugih omejitev uporabe. Kot doba koristnosti posameznega sredstva se upošteva tista, ki je glede na posameznega izmed naštetih dejavnikov najkrajša.

c) Začetno računovodsko merjenje stroškov amortizacije

13.9. Za lastne potrebe se samostojno določijo a) metoda amortiziranja opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev; b) letne amortizacijske stopnje ter c) razporeditev letne amortizacije na posamezna obračunska obdobja.

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

13.11. Ob sestavljanju končnih obračunov amortizacije za vsako poslovno leto je treba pri pomembnejših postavkah preverjati dobo koristnosti opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev, amortizacijske stopnje pa glede na to preračunati, če so pričakovanja bistveno drugačna od ocen.

13.12. Začetek in prenehanje amortiziranja obravnavata SRS 1 in 2. Če je knjigovodska vrednost amortizirljivih sredstev iz kakršnihkoli razlogov večja od stroškov amortizacije, ki jih bo mogoče pokriti z ustreznimi prihodnjimi prihodki, se razlika obravnava tako, kot je pojasnjeno pri prevrednotovanju opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev, ter se ne šteje kot dodatno obračunani strošek amortizacije.

13.13. Med letom se obračunavajo začasni stroški amortizacije, ki se popravljajo za spremembe v stanju opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev med letom. Dokončni obračun amortizacije se izdela na koncu poslovnega leta in ob statusnih spremembah med letom.

13.14. Amortiziranje opredmetenih osnovnih sredstev, vzetih v finančni najem, mora biti usklajeno z amortiziranjem drugih podobnih opredmetenih osnovnih sredstev.

Če ni utemeljenega zagotovila, da bo najemnik prevzel lastništvo do konca trajanja finančnega najema, je treba takšno opredmeteno osnovno sredstvo povsem amortizirati bodisi med trajanjem finančnega najema bodisi v dobi njegove koristnosti, in sicer v tistem obdobju, ki je krajše.

13.15. Amortiziranje opredmetenih osnovnih sredstev, danih v poslovni najem, mora biti usklajeno z amortiziranjem drugih podobnih opredmetenih osnovnih sredstev.

č) Prevrednotovanje stroškov amortizacije

13.16. Prevrednotenje stroškov amortizacije je sprememba njihove knjigovodske vrednosti; kot prevrednotenje se ne šteje sprememba njihove knjigovodske vrednosti pri uporabi običajnih metod obračunavanja. Taka sprememba se obravnava kot sprememba računovodske ocene in vpliva na stroške, in ne neposredno na odhodke.

13.17. Na podlagi smernic za obračunavanje se stroški amortizacije za poslovno leto prevrednotijo, če so prvotne predpostavke o dobi koristnosti posameznega amortizirljivega sredstva zaradi spremembe okoliščin neprimerne. Skrajšanje prvotno predvidene dobe koristnosti poveča, podaljšanje prvotno predvidene dobe koristnosti pa zmanjša že obračunane stroške amortizacije v obravnavanem poslovnem letu, kar zmanjša oziroma poveča tudi knjigovodsko vrednost amortizirljivih sredstev. Prevrednotenje stroškov amortizacije vpliva na stroške, in ne neposredno na odhodke.

13.18. Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev zaradi njihove okrepitve ali oslabitve se izraža v spremenjeni amortizacijski osnovi praviloma v naslednjem obračunskem obdobju, in ne v povečanju ali zmanjšanju obračunanih stroškov amortizacije.

d) Uskupinjevanje stroškov amortizacije

13.19. Skupinski izkaz poslovnega izida se sestavi, kot da bi šlo za eno samo podjetje. Stroški amortizacije v njem zajemajo stroške amortizacije obvladujočega podjetja in odvisnih podjetij pa tudi sorazmerni del stroškov amortizacije skupaj obvladovanih podjetij. Uskupinjeni stroški amortizacije se povzemajo iz izvirnih izkazov poslovnega izida upoštevanih podjetij na podlagi dodatnih podatkov in prilagoditev, ki se nanašajo na prevedbo v predstavitveno valuto obvladujočega podjetja in na prevrednotenje zaradi uskupinjenja. Zaradi takih prilagoditev se uskupinjeni stroški amortizacije razlikujejo od seštevka stroškov amortizacije v izvirnih izkazih poslovnega izida upoštevanih podjetij.

13.20. Če so v izvirnih izkazih poslovnega izida upoštevanih podjetij stroški amortizacije izraženi v valuti, ki se razlikuje od predstavitvene valute obvladujočega podjetja, jih je treba prevesti v predstavitveno valuto obvladujočega podjetja po povprečnem srednjem tečaju Banke Slovenije v poslovnem letu, če niso na razpolago natančnejši datumi. Razlika, ki je posledica prevedbe po takšnem tečaju, in ne po tečaju na koncu poslovnega leta, se prenese v uskupinjevalni popravek kapitala.

13.21. Če je podjetje kupilo amortizirljivo sredstvo pri drugem podjetju iste skupine, je treba pri uskupinjevanju iz stroškov amortizacije izločiti amortizacijo, ki je obra-

čunana iz čistega dobička, vštetega v nabavno vrednost tega amortizirljivega sredstva, in za toliko povečati njegovo knjigovodsko vrednost, kar poveča uskupinjeni čisti dobiček poslovnega leta in uskupinjeni preneseni čisti dobiček na koncu poslovnega leta. S tem se v dobi koristnosti amortizirljivega sredstva postopoma odpravi zmanjšanje celotnega čistega dobička v njej in zmanjšanje poslovnih prihodkov, kar je tedaj vplivalo na zmanjšanje uskupinjenega čistega dobička in uskupinjenega prenesenega čistega dobička. Te postopke je mogoče opustiti, če je bil nakup opravljen v normalnih tržnih razmerah, če bi izločitev povzročila nesorazmerno velik strošek ter če ne vpliva bistveno na resničnost in poštenost prikaza skupinske bilance stanja oziroma skupinskega izkaza poslovnega izida.

13.22. Če se pri prvem uskupinjenju odvisnega podjetja za preračunane pozitivne razlike poveča uskupinjena knjigovodska vrednost amortizirljivih sredstev nad njihovo knjigovodsko vrednost v izvirnih bilancah stanja, je treba od razlike obračunati amortizacijo po stopnjah, veljavnih za ustrezna amortizirljiva sredstva; takšen znesek pa zgolj v skupinski bilanci stanja zmanjšuje knjigovodsko vrednost amortizirljivega sredstva in v skupinskem izkazu poslovnega izida povečuje strošek amortizacije ter s tem zmanjšuje uskupinjeni čisti dobiček in uskupinjeni preneseni čisti dobiček. Če se, nasprotno, pri prvem uskupinjenju odvisnega podjetja za preračunane negativne razlike zmanjša uskupinjena knjigovodska vrednost amortizirljivih sredstev pod njihovo knjigovodsko vrednost v izvirnih bilancah stanja, je treba od razlike obračunano amortizacijo v skupinskem izkazu poslovnega izida izločiti iz tamkajšnjega seštevka stroškov amortizacije, v skupinski bilanci stanja pa za toliko povečati knjigovodsko vrednost amortizirljivega sredstva.

13.23. Pri prevedbi vsote stroškov amortizacije iz izvirnih izkazov poslovnega izida upoštevanih podjetij v uskupinjene stroške amortizacije se ob utemeljenih razlogih pojavljajo še izključitve in vključitve iz drugih razlogov.

e) Razkrivanje stroškov amortizacije

13.24. Podjetja, ki niso zavezana reviziji, razkrivajo samo zakonsko določene informacije in podatke, preostala podjetja pa morajo zadostiti tudi zahtevam po razkrivanju v skladu s tem standardom. Ta razkritja so predpisana za vse pomembne zadeve. Naravo in stopnjo pomembnosti opredeli podjetje v svojih aktih.

13.25. 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; ter č) kosmati znesek vrednosti amortizirljivih sredstev in z njimi povezan popravek vrednosti.

C. Opredelitve ključnih pojmov

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

a) **Amortiziranje** je razporejanje vrednosti amortizirljivega sredstva na zneske, v katerih ga v ocenjeni dobi njegove koristnosti postopoma zapušča in ki pomenijo stroške.

- b) **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.
- c) **Amortizirljivi znesek** je nabavna vrednost, popravljena pri prevrednotenju sredstva in zmanjšana za ocenjeno preostalo vrednost.
- č) **Amortizacijska osnova** je pri enakomernem časovnem amortiziranju enaka amortizirljivemu znesku, pri padajočem časovnem amortiziranju pa je lahko enaka vsakokratni knjigovodski vrednosti.
- d) **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.
- e) **Časovno amortiziranje** je obračunavanje amortizacije glede na dobo koristnosti.
- f) **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.
- g) **Amortizacija** je znesek, ki v posameznem obračunskem obdobju zapusti amortizirljivo sredstvo in je tedanji strošek.

Č. Pojasnila

13.27. Samostojno se je treba odločiti, katera metoda amortiziranja se bo uporabljala: metoda enakomernega časovnega amortiziranja, metoda padajočega amortiziranja ali metoda proizvedenih enot.

Izbrati je treba tisto metodo, ki najbolj ustreza pričakovanemu vzorcu uporabe bodočih gospodarskih koristi od amortizirljivega sredstva.

13.28. Zemljišča in zgradbe so ločljiva sredstva in se obravnavajo posebej, celo če so pridobljena skupaj. Razen nekaterih zemljišč, kot so kamnolomi in odlagališča odpadkov, imajo zemljišča neomejeno dobo koristnosti, zato se ne amortizirajo. Če so v nabavno vrednost sredstev všteti stroški razgradnje, odstranitve ali obnove prostora, na katerem se ta nahajajo, se njihov stroškovni del amortizira v obdobju pridobivanja koristi iz teh stroškov.

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

13.30. 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.

13.31. 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.

13.32. Amortizacijske stopnje, ki so predpisane pri sestavljanju davčne prijave, niso tudi podlaga za amortiziranje v knjigovodskih razvidih poslovnega izida.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

13.33. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 17. novembra 2005. K njemu sta dala soglasje minister za finance in minister za gospodarstvo. Podjetja, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati s 1. januarjem 2006, preostala podjetja pa s prvim poslovnim letom, ki se začne po tem datumu.

Podjetja z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 13 – Stroški amortizacije (2002).