Opozorilo: Neuradno prečiščeno besedilo predpisa predstavlja zgolj informativni delovni pripomoček, glede katerega organ ne jamči odškodninsko ali kako drugače.

Neuradno prečiščeno besedilo Slovenskih računovodskih standardov obsega:

-       Slovenske računovodske standarde (Uradni list RS, št. 118/05 z dne 27. 12. 2005),

-       Popravke Slovenskih računovodskih standardov (2006) (Uradni list RS, št. 10/06 z dne 31. 1. 2006),

-       Popravek SRS 5 (2006) – Terjatve in SRS 37 (2006) – Računovodske rešitve v podjetjih v stečaju in likvidaciji (Uradni list RS, št. 112/06 z dne 3. 11. 2006),

-       Zakon o uvedbi eura – ZUE (Uradni list RS, št. 114/06 z dne 9. 11. 2006),

-       Slovenski računovodski standard 33 (2007) – Računovodske rešitve v društvih in invalidskih organizacijah (Uradni list RS, št. 3/07 z dne 12. 1. 2007).

**SLOVENSKI RAČUNOVODSKI STANDARDI**

**(neuradno prečiščeno besedilo št. 1)**

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 smer razvijanja strokovnih standardov nadaljevali zakon o gospodarskih družbah in zakon o revidiranju ter drugi zakoni, ki se sklicujejo nanju.

Že drugič prenovljeni v nadaljevanju predstavljeni SRS temeljijo na zakonu o gospodarskih družbah. SRS 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 so izvirna združitev domače računovodske teorije z mednarodnimi zahtevami, zlasti mednarodnimi standardi računovodskega poročanja in direktivami Evropske unije. Njihova posebnost pa je, da obravnavajo računovodenje kot celoto za notranje in zunanje potrebe podjetij. Zajemajo finančno, stroškovno in poslovodno računovodstvo. 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 informaciji denarno in v naravnih merskih enotah (nedenarno) izražene podatke. 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 podjetja ter doseganje taktičnih in izvajalnih ciljev, da bi se povečala vrednost podjetja. Zato poslovodno računovodstvo kot poslovodni informacijski sistem zajema denarno in v naravnih merskih enotah izražene podatke o dejavnostih organizacije, proizvajalnih enotah, proizvodih, storitvah, kupcih, procesih, zaposlencih, tehnologiji, dobaviteljih in tekmecih. Zato niso usmerjeni zgolj v zunanje računovodsko poročanje o dosežkih v preteklosti kot mednarodni standardi računovodskega poročanja. Izhajajo 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. Podrobnosti notranjega poročanja tudi v SRS niso obdelane, ker so odvisne od potreb in zahtev v posameznem podjetju; v njih so obdelane le splošne podlage za notranje poročanje, ki se načeloma ne razlikujejo od splošnih podlag za zunanje poročanje.

Domača teoretska zamisel računovodenja je predstavljena v kodeksu računovodskih načel. Ta je bil prvikrat oblikovan in sprejet leta 1972, v zadnji dopolnjeni obliki pa ga je sprejel strokovni svet Inštituta 22. marca 1995. SRS 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, oblikovanja in predstavljanja računovodskih informacij ter hrambe računovodskih podatkov in informacij.

Z zakonom predpisani računovodski izkazi so le končni posledek knjigovodenja, niso pa končni posledek vsi računovodski obračuni in računovodski predračuni. Prav tako jim niso dodane številne računovodske proučitve, za katere so potrebni strokovni napotki. SRS podrobno obravnavajo tiste postopke, ki vplivajo na predpisane računovodske izkaze predvsem za zunanje potrebe, ne spuščajo pa se v podrobnosti drugih računovodskih obračunov in računovodskih predračunov za zunanje potrebe ter še manj seveda v podrobnosti računovodskih obračunov in računovodskih predračunov za notranje potrebe. Prav tako se ne spuščajo v vprašanja, povezana z obdavčevanjem. Državni predpisi o obdavčevanju lahko iz zornega kota države v marsičem dopolnjujejo zahteve, ki jih postavljajo strokovni standardi, vendar vplivajo le na način sestavljanja davčnih prijav, ne pa na zamisli v računovodskih standardih.

SRS se nanašajo predvsem na gospodarske družbe, glede na svoje potrebe pa jih uporabljajo tudi druga podjetja, zavodi in celo državne organizacije, če to posebej določajo ustrezni državni predpisi. V večini SRS je v zvezi z njihovo uporabo govor kar o podjetjih, in ne o organizacijah kot o splošnejšem pojmu, ki obsega na primer tudi zavode.

Sestavina SRS so razlagalni slovarji strokovnih izrazov, dodani posameznim standardom.

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

2.  **Ureditev slovenskih računovodskih standardov**

Ker SRS temeljijo na domačem kodeksu računovodskih načel, je v njih zajeto področje precej širše od področja, ki ga za zdaj obravnavajo mednarodni standardi računovodskega poročanja. Splošni SRS izhajajo iz zaporedja, po katerem so obravnavana računovodska načela. Teh standardov je 30, njihova že uveljavljena in sedaj delno popravljena razvrstitev pa je taka:

SRS 1 – Opredmetena osnovna sredstva

SRS 2 – Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve

SRS 3 – Finančne naložbe

SRS 4 – Zaloge

SRS 5 – Terjatve

SRS 6 – Naložbene nepremičnine

SRS 7 – Denarna sredstva

SRS 8 – Kapital

SRS 9 – Dolgoročni dolgovi

SRS 10 – Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve

SRS 11 – Kratkoročni dolgovi

SRS 12 – Kratkoročne časovne razmejitve

SRS 13 – Stroški amortizacije

SRS 14 – Stroški materiala in storitev

SRS 15 – Stroški dela in stroški povračil zaposlencem

SRS 16 – Stroški po vrstah, mestih in nosilcih

SRS 17 – Odhodki

SRS 18 – Prihodki

SRS 19 – Vrste poslovnega izida in denarnega izida

SRS 20 – Računovodsko predračunavanje in računovodski predračuni

SRS 21 – Knjigovodske listine

SRS 22 – Poslovne knjige

SRS 23 – Računovodsko obračunavanje in računovodski obračuni

SRS 24 – Oblike bilance stanja za zunanje poslovno poročanje

SRS 25 – Oblike izkaza poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje

SRS 26 – Oblike izkaza denarnih tokov za zunanje poslovno poročanje

SRS 27 – Oblike izkaza gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje

SRS 28 – Računovodsko nadziranje in nadziranje računovodenja

SRS 29 – Računovodsko proučevanje (računovodsko analiziranje)

SRS 30 – Računovodsko informiranje

SRS od 1 do 19 obravnavajo metodiko vsebinskega izkazovanja gospodarskih kategorij, SRS od 24 do 27 metodiko oblikovnega predstavljanja gospodarskih kategorij pri zunanjem poročanju, SRS od 20 do 23 in od 28 do 30 pa metodiko delovanja na posameznih področjih računovodenja: računovodskega predračunavanja, knjigovodenja, računovodskega nadziranja, računovodskega proučevanja in računovodskega informiranja. Ker so računovodski izkazi posledek knjigovodenja in tudi računovodskega predračunavanja, so standardi, ki jih obravnavajo, uvrščeni za standarde, ki obravnavajo ti dve področji, in pred standarde, ki obravnavajo njuno nadaljevanje. Podjetje mora pri svojem predpisanem zunanjem poročanju upoštevati SRS od 1 do 15, od 17 do 19, od 24 do 27 in tiste določbe drugih SRS, na katere se našteti sklicujejo ali nanašajo, ter Uvod v SRS. Uporaba drugih SRS ni obvezna, temveč se priporoča predvsem pri notranjem poročanju; ti drugi SRS se imenujejo računovodski standardi zgolj iz formalnih razlogov. Po svoji vsebini so namreč pravila skrbnega računovodenja.

Poleg splošnih SRS obstajajo še posebni SRS od SRS 31 naprej, ki obravnavajo posebnosti računovodenja v organizacijah posameznih vrst in posebnosti računovodenja v primerih, ko niso upoštevane temeljne računovodske predpostavke, na katerih so zasnovani splošni SRS, na primer posebnosti na plačilih zasnovanega računovodenja in računovodenja v organizacijah s časovno omejenim delovanjem. Doslej so bili sprejeti

SRS 31 - Računovodske rešitve v bankah (preneha veljati 1. januarja 2006),

SRS 32 - Računovodske rešitve v zavarovalnicah (preneha veljati 1. januarja 2007),

SRS 33 - Računovodske rešitve v društvih (1. januarja 2006 se nadomesti s SRS 33 – Računovodske rešitve v društvih in invalidskih organizacijah),

SRS 34 - Računovodske rešitve v zadrugah,

SRS 35 - Računovodsko spremljanje gospodarskih javnih služb,

SRS 36 - Računovodske rešitve v nepridobitnih organizacijah – pravnih osebah zasebnega prava,

SRS 37 - Računovodske rešitve v podjetjih v stečaju ali likvidaciji,

SRS 38 - Računovodske rešitve v vzajemnih skladih,

SRS 39 - Računovodske rešitve pri malih samostojnih podjetnikih posameznikih ter

SRS 40 - Računovodske rešitve v invalidskih organizacijah (preneha veljati 1. januarja 2006).

Posamezen SRS je lahko povezan z več mednarodnimi standardi računovodskega poročanja in direktivami Evropske unije, posamezen mednarodni standard računovodskega poročanja ali posamezna direktiva Evropske unije pa upoštevan(a) v več SRS. Za nekatera področja, ki jih urejajo SRS, ni mednarodnih standardov računovodskega poročanja. Drugačnost metodike pri sestavljanju SRS utemeljuje prizadevanje, da bi se olajšalo delo uporabnikom, ki želijo predvsem odgovore na vprašanji, kaj vpliva na računovodsko prikazovanje posameznih kategorij in kako zasnovati posamezna področja računovodenja.

Tista slovenska podjetja, ki morajo po zakonu uporabljati SRS, neposredno uporabljajo le tiste določbe 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, na katere se SRS neposredno sklicujejo. Druge določbe v mednarodnih standardih računovodskega poročanja se ne štejejo kot določbe v SRS neposredno. Do sprejetja v SRS oziroma do sprejetja ustreznega stališča ali pojasnila Inštituta se štejejo le kot informacija o strokovnih dosežkih.

3.  **Postopek sestavljanja slovenskih računovodskih standardov**

Komisija za SRS 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 imenuje komisija 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 pritegne 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 pritegnejo tudi drugi zunanji strokovnjaki. Delovna skupina v določenem roku pripravi osnutek SRS in ga preda komisiji; če se z njim strinjata najmanj dve tretjini članov komisije, ga obravnava strokovni svet Inštituta. Če se z njim strinjata najmanj dve tretjini članov strokovnega sveta, se objavi v reviji Revizor 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, ki ga preda komisiji za SRS. Če se s predlogom strinjata najmanj dve tretjini njenih članov, se končni predlog izroči strokovnemu svetu Inštituta, pristojnemu za sprejemanje SRS. 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, ki se dá v javno razpravo, so našteti tudi predsednik in člani delovne skupine, ki je pripravila osnutek. Ko je posamezen SRS sprejet, delovna skupina, ki ga je pripravila, ni več zapisana. Pač pa so v pojasnilih zbirke Slovenski računovodski standardi, ki jo izdaja Inštitut, zapisana imena članov strokovnega sveta Inštituta, komisije za SRS in delovnih skupin, ki so sestavile posamezne SRS. Predsednik delovne skupine, ki je pripravila posamezen SRS, se šteje kot njegov glavni avtor.

Po enakem postopku, vendar brez javne razprave, se sprejemajo tudi stališča in pojasnila Inštituta; 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, teoretska podlaga zanj pa tudi povezava z drugimi SRS ter z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja in direktivami Evropske unije.

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 ali prikazovanju v skupinskih (konsolidiranih) računovodskih izkazih. Posebej so predstavljene tako določbe o potrebnih razkritjih v računovodskih izkazih za zunanje uporabnike kakor tudi zahteve pri zunanjem poročanju, ki morajo biti nujno izpolnjene, njihove preostale določbe pa se obravnavajo kot strokovni napotki za notranje poročanje.

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

Pri vseh SRS je besedilo od začetka poglavja B do konca poglavja D razčlenjeno na zaporedno oštevilčene člene. 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 po potrebi spreminjajo, je treba za njihovo oznako in številko zadevnega standarda v oklepaju pripisati leto začetka veljavnosti (na primer SRS 1 (2006); to pomeni SRS 1 z veljavnostjo od leta 2006).

Pojasnila SRS, ki jih njegovo poglavje Č še ne vsebuje, pa tudi stališča o kakem vprašanju v zvezi s standardom, lahko daje oziroma zavzema samo Inštitut, kadar se pojavi potreba po njih. Dokler stališča niso zajeta v poglavje B, pojasnila pa ne v poglavje Č, se je treba sklicevati na zaporedno številko stališča ali pojasnila, objavljenega v Uradnem listu Republike Slovenije. V stališču in pojasnilu mora biti jasno zapisan standard, na katerega se nanašajo.

5.  **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 odgovorna uprava (ravnateljstvo). Zahteve, ki se pojavljajo na tej (končni) stopnji računovodenja, je treba upoštevati od samega začetka. Računovodske izkaze za notranje uporabnike je sicer mogoče sestavljati na različne načine in v različnih oblikah, tudi ne glede na SRS. Če so uradni računovodski izkazi namenjeni zunanjim uporabnikom (na primer delničarjem, upnikom, zaposlencem, to je po zakonu o delovnih razmerjih zaposlenim osebam, in javnosti nasploh), pa morajo biti povsem skladni s SRS. Pri zunanjem računovodskem poročanju se zahtevata resničnost in poštenost predstavljanja; prav to pa se seveda pričakuje tudi od notranjega računovodskega poročanja. Zato je mogoče 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. Splošni SRS upoštevajo to predpostavko; podjetje ali druga organizacija, kjer ne prihaja v poštev, se ne more opirati na splošne SRS, temveč zanj(o) velja posebni SRS.

Druga predpostavka pomeni, da je treba računovodske izkaze sestavljati, kot da bo podjetje nadaljevalo poslovanje v dogledni prihodnosti in kot da nima niti namena niti potrebe, da bi ga povsem ustavilo ali pomembno skrčilo; pri računovodenju, ki izhaja iz te predpostavke, morajo biti gospodarske kategorije ovrednotene drugače, kot bi bile, če bi podjetje opustilo poslovanje. Splošni SRS upoštevajo to predpostavko; podjetje ali druga organizacija, kjer ne prihaja v poštev, ker obstaja upravičen dvom o nadaljevanju poslovanja, se ne more opirati na splošne SRS, temveč zanj(o) velja posebni SRS.

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

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

Druga kakovostna značilnost, to je ustreznost, pomeni, ne samo da imajo postavke v računovodskih izkazih zaželene, potrebne in koristne lastnosti, značilnosti, temveč tudi da konti in knjižbe na njih ustrezajo določenemu namenu in pravilom. Na ustreznost postavk vplivata njihova vrsta in bistvenost, bistvenost 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 bistvene takrat, ko lahko njih opustitev ali napačna navedba vpliva na poslovne odločitve uporabnikov, zasnovane na računovodskih izkazih.

Tretja kakovostna značilnost, to je zanesljivost, pomeni, ne samo da postavke v računovodskih izkazih ne vsebujejo pomembnih napak in pristranskih stališč ter da zvesto predstavljajo tisto, o čemer trdijo, da predstavljajo, ali za kar se lahko upravičeno domneva, da predstavljajo, temveč tudi da so konti in knjižbe na njih popolni in zanesljivi. Informacije morajo biti popolne glede bistvenosti. 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 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 istega podjetja za različna leta ali postavke v računovodskih izkazih različnih podjetij, temveč tudi da so konti in knjižbe na njih metodično enotni tako v posameznem podjetju kot v različnih podjetjih. Poenotenje pa ne sme postati ovira za uvajanje boljših rešitev, ki jih prinašajo SRS (2006).

6.  **Pripoznavanje gospodarskih kategorij v računovodskih izkazih in računovodskih razvidih**

Lastniki vložijo kapital hkrati z začetnimi sredstvi v obliki denarja, stvari ali pravic ob ustanovitvi podjetja. Kasneje ga povečujejo z novimi vlogami in s čistim dobičkom, v posebnih primerih pa tudi s prehodnim prevrednotenjem posameznih sredstev. Kapital se zmanjšuje z vračili lastnikom ali s čisto izgubo. Kapital izraža lastniško financiranje podjetja in je obveznost podjetja do lastnikov. To je tudi tista obveznost do virov sredstev, ki je ni mogoče obravnavati kot dolg. Sicer pa se pri poslovanju podjetja vedno pojavljajo tudi dolgovi, ki omogočajo dopolnjevanje sredstev, dobljenih s kapitalom. Po finančnem pojmovanju kapitala v SRS je kapital v podjetje vložena kupna moč lastnikov, ki jo je treba pri poslovanju podjetja ohranjati in povečevati.

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

a)  uporablja sredstvo sámo 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 ali

č)  razdeli sredstvo med svoje lastnike.

Številna sredstva so povezana s pravnimi pravicami, tudi z lastninsko pravico podjetja. Pri ugotavljanju obstoja posameznega sredstva pa lastninska pravica ni bistvena. Zmožnost podjetja, 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 finančnih najemih sta na primer bistvo in gospodarska stvarnost, da najemnik pridobiva gospodarske koristi iz uporabe v najem vzetega sredstva v pretežnem delu njegove dobe koristnosti, in to v zameno za obveznost plačati za to pravico znesek, ki je približno enak vsoti poštene vrednosti v najem vzetega sredstva in z najemom povezanih stroškov financiranja.

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

a)  z denarnim plačilom,

b)  s prenosom drugih sredstev,

c)  z opravilom storitev,

č)  zamenjavo obveznosti za drugo ali s spremembo obveznosti v kapital pa tudi

d)  s tem, da se upnik odpove svoji pravici ali jo izgubi.

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

Kapital, to je lastniški kapital, kot je navadno imenovan pri poslovnem financiranju, je ostanek sredstev po odštetju vseh dolgov. Formalno je 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 podjetja, preneseni in čisti dobiček poslovnega leta, ki lahko zajema tudi namensko opredeljene dele kot rezerve in dele, ki še niso bili izplačani lastnikom, ter presežek iz prevrednotenja. Zmanjšujejo ga prenesene izgube in izgube poslovnega leta ter pridobljeni lastne delnice oziroma lastni poslovni deleži. Znesek, v katerem je kapital izkazan v bilanci stanja, je odvisen od merjenja sredstev in dolgov. Običajno je celotni znesek kapitala le naključno enak celotni tržni vrednosti delnic ali znesku, ki bi ga bilo mogoče zbrati s prodajo bodisi sredstev po poravnavi dolgov po delih bodisi podjetja 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 terjatve in obveznosti za odloženi davek. Če so prihodki manjši, je razlika čista izguba, povečana za morebitni obračunani davek iz dobička ter preračunana za terjatve in obveznosti za odloženi davek.

Prihodki so povečanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki povečanj sredstev (na primer denarja ali terjatev zaradi prodaje blaga) ali zmanjšanj dolgov (na primer zaradi opustitve njihove poravnave), katerih posledica so povečanja kapitala razen tistih, ki so povezana z novimi vplačili lastnikov.

Odhodki so zmanjšanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki zmanjšanj sredstev (na primer s prodajo zalog) ali povečanj dolgov (na primer zaradi zaračunanih obresti), katerih posledica so zmanjšanja kapitala razen tistih, ki so povezana z izplačili lastnikom.

Po finančnem pojmovanju kapitala se čisti dobiček doseže samo takrat, ko je denarno izraženi znesek sredstev na koncu obračunskega obdobja po odbitku dolgov in odštetju vseh izplačil kapitala lastnikom oziroma po prištetju vseh novih vplačil v kapital v obračunskem obdobju večji od denarno izraženega zneska sredstev po odbitku dolgov na začetku obračunskega obdobja. Če zanemarimo izplačila kapitala in nova vplačila kapitala, na splošno velja, da je podjetje ohranilo kapital, če ima na koncu obračunskega obdobja toliko kapitala, kot ga je imelo 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 čisti dobiček. Vsak znesek pod ravnijo, potrebno za ohranjanje kapitala, ki je obstajal na začetku obračunskega obdobja ali ob njegovem začetnem povečanju, je čista izguba. Čisti dobiček je torej znesek po odštetju odhodkov skupaj z obračunanimi davki od prihodkov ter preračunu čistega dobička za terjatve in obveznosti za odloženi davek.

V bilanci stanja in pred tem tudi v računovodskih razvidih se sredstvo pripozna, če je verjetno, da se bodo v prihodnosti zaradi njega povečale gospodarske koristi in če ima ceno ali vrednost, ki jo je mogoče zanesljivo izmeriti. Če je stopnja gotovosti, da se bodo po koncu obravnavanega obračunskega obdobja v zvezi s kako postavko povečale gospodarske koristi podjetja, nezadostna, te postavke ni mogoče šteti kot sredstvo, temveč je odhodek.

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

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

V izkazu poslovnega izida in pred tem tudi v računovodskih razvidih se odhodki pripoznajo, če je zmanjšanje prihodnjih gospodarskih koristi, ki je povezano z zmanjšanjem posameznega sredstva ali s povečanjem posameznega dolga, mogoče zanesljivo izmeriti. Odhodki se pripoznajo kot stroški znotraj postavke, ki v obračunskem obdobju ustvarja prihodke (na primer znotraj prodanega blaga), in kot stroški, ki se pojavljajo v istem obračunskem obdobju, a se ne zadržujejo v vrednosti zalog (na primer stroški prodaje ali splošnih služb). Odhodki se pripoznajo tudi, če od kake postavke, ki bi sicer lahko bila sredstvo, ni pričakovati gospodarskih koristi ali pa če z njo povezane prihodnje gospodarske koristi ne ustrezajo (več) sodilom za pripoznanje sredstva. Odhodki se pripoznajo tudi, ko nastane dolg, ne da bi bilo mogoče hkrati povečati kako sredstvo, na primer ko nastane dolg na podlagi jamstva za proizvod.

Prejemki so povečanje sredstev v denarni obliki, 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 vlaganja (financiranja) in iz naložbenja (investiranja). Če pa je izkaz denarnih tokov sestavljen po posredni metodi, izkazuje pritoke in odtoke kot izračunane kategorije, ki nakazujejo vplive na spremembe denarnih sredstev in pred tem niso obravnavane kot takšne v računovodskih razvidih.

7.  **Merjenje gospodarskih kategorij v računovodskih izkazih in računovodskih razvidih**

Merjenje je ugotavljanje denarno izraženih velikosti, 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 presežkov iz prevrednotenja prikazani pribitki k vrednosti ali odbitki od vrednosti na temeljnem kontu, pa se šteje kot knjigovodska vrednost pobotana vrednost obravnavane gospodarske kategorije na obeh kontih. Takšna je na primer *neodpisana vrednost* kakega sredstva, ki je razlika med njegovo celotno vrednostjo na enem kontu in odpisano vrednostjo na drugem kontu, ki jo sestavljajo na primer nabrani amortizacijski odpisi ali nabrane izgube zaradi njegove oslabitve, pri finančnih sredstvih in finančnih dolgovih pa *odplačna vrednost*, to je začetna pripoznana vrednost, zmanjšana za odplačilo glavnice, povečana oziroma zmanjšana (po metodi efektivnih obresti) za nabrano odplačilo razlike med začetnim in v plačilo zapadlim zneskom ter zmanjšana zaradi oslabitve ali neudenarljivosti (neunovčljivosti).

Sicer pa je mogoče pri **sredstvih** razlikovati tele vrednosti:

*Izvirna* *vrednost* je znesek plačanih denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov ali pa poštena vrednost nadomestila, danega v trenutku nakupa, da podjetje 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 dajatve ter prevozne in druge neposredne stroške nakupa, kar pomeni, da je treba razlikovati nabavno ceno od nakupne cene pa tudi nabavno vrednost od nakupne vrednosti. Pri opredmetenih osnovnih sredstvih in neopredmetenih sredstvih se izraz nabavna vrednost uporablja tudi za količinsko enoto. Izvirne vrednosti so pri polproizvodih in proizvodih ter pri opravljenih storitvah praviloma *stroškovne vrednosti*, imenovane *proizvajalni stroški*, vendar se lahko raztezajo od *spremenljivih proizvajalnih stroškov* kot ene skrajnosti do *zožene lastne cene* kot druge skrajnosti; vsi ti izrazi se lahko nanašajo na količinsko enoto ali pa na celotno količino v gibanju oziroma zalogi. Ker so izvirne vrednosti pri stvareh, ki vstopajo v zalogo, v različnih trenutkih različne, je lahko končna zaloga ovrednotena po *povprečnih cenah, tehtanih povprečnih cenah, tudi drsečih povprečnih cenah,* in *obratnozaporednih cenah*. Če so v računovodskih razvidih uporabljene stalne cene (ocenjene, standardne cene), se šteje pri celoti ustreznih količin kot izvirna vrednost tudi *stalna vrednost z odmiki.*

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

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

*Poštena vrednost* je znesek, za katerega je mogoče zamenjati sredstvo ali s katerim je mogoče poravnati obveznost ali za katerega je mogoče zamenjati podeljen kapitalski inštrument med dobro obveščenima in voljnima strankama v poslu, v katerem sta medsebojno neodvisni in enakopravni. Poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje (ta izraz je sopomenka za čisto prodajno vrednost iz SRS (2002)), je znesek, ki ga je mogoče pridobiti s prodajo sredstva ali denar ustvarjajoče enote med dobro obveščenima in voljnima strankama v poslu, v katerem sta medsebojno neodvisni in enakopravni. Če nadomestljiva vrednost ni enaka vrednosti pri uporabi, jo prav tako štejemo za pošteno vrednost, zmanjšano za stroške prodaje. Pri stvareh v zalogi 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 razobrestena (diskontirana) vrednost presežka prihodnjih prejemkov nad izdatki (prihodnjih čistih prejemkov), ustvarjenega po pričakovanju z določenimi sredstvi ali določenim sredstvom pri običajnem poslovanju podjetja. Takšna je tudi *vrednost pri uporabi*, ki je sedanja vrednost ocenjenega presežka prihodnjih prejemkov nad izdatki, za katerega se pričakuje, da se bo pojavil 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 nenehna uporaba je vir denarnih prejemkov, v glavnem neodvisnih od denarnih prejemkov iz drugih sredstev ali skupin sredstev. Če je z *nadomestljivo vrednostjo* mišljena vrednost pri uporabi, spada tudi ta v okvir sedanje vrednosti.

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

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

*Dnevna vrednost* je nerazobresteni (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 razobresteni (diskontirani) znesek prihodnjih izdatkov (prihodnjih čistih izdatkov), ki naj bi bili potrebni za poravnavanje dolgov v običajnem poslovanju.

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

*Izvirna vrednost* je najmanjši emisijski znesek kapitala, ki so ga lastniki vplačali ali ki se je kasneje pojavil pri poslovanju, pa ga lastniki podjetju 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 glede na pošteno vrednost teh vrednostnih papirjev. V računovodskih razvidih se takšna vrednost ne upošteva.

8.  **Prevrednotovanje gospodarskih kategorij v računovodskih izkazih in računovodskih razvidih**

Prevrednotenje je sprememba prvotno izkazane vrednosti gospodarskih kategorij, razen v primerih, ki jih opredeljujejo posamezni standardi.

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 podjetje uporablja model prevrednotenja, se na koncu poslovnega leta ali med njim opravi zaradi

a)  povečanja knjigovodske vrednosti zaradi prevrednotenja na pošteno vrednost 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 poveča presežek iz prevrednotenja oziroma se pripoznajo prihodki, v drugem primeru pa se hkrati z zmanjšanjem njihove vrednosti povečajo prevrednotovalni poslovni odhodki ali prevrednotovalni finančni odhodki, razen če se je pred tem pri istih sredstvih pojavil presežek iz prevrednotenja, ki ga je mogoče zmanjšati ob hkratnem zmanjšanju vrednosti ustreznih sredstev. Presežek iz prevrednotenja ima naravo popravka vrednosti ustreznih gospodarskih kategorij, ki so na temeljnem kontu izkazane po povečani vrednosti.

Prvi primer, to je povečanje knjigovodske vrednosti zaradi prevrednotenja na pošteno vrednost, se pojavi, če obstajajo utemeljeni podatki, ki omogočajo povečanje knjigovodske vrednosti

-       zemljišč,

-       zgradb,

-       opreme,

-       naložbenih nepremičnin,

-       neopredmetenih sredstev in

-       finančnih sredstev.

V teh primerih se povečajo knjigovodske vrednosti teh postavk ter tudi konto in bilančna postavka presežka iz prevrednotenja na pošteno vrednost oziroma se pripoznajo prihodki, razen če se pojavijo posebni primeri, obravnavani v posameznih SRS. Če prihaja pri istih sredstvih do zmanjšanja njihove poštene vrednosti, je treba zmanjšanje knjigovodske vrednosti najprej pokrivati v okviru možnosti, ustvarjenih s presežkom iz prevrednotenja. Če ta ne zadošča, se lahko zmanjšanje pokriva le v breme prevrednotovalnih poslovnih odhodkov oziroma prevrednotovalnih finančnih odhodkov.

Do oslabitve lahko pride pri vseh sredstvih ne glede na izbrani model izkazovanja sredstev. Sredstvo je oslabljeno, če njegova knjigovodska vrednost presega njegovo nadomestljivo vrednost. Ko je treba zaradi tega njegovo knjigovodsko vrednost zmanjšati, se pojavi izguba zaradi oslabitve. Ta je enaka znesku, za katerega knjigovodska vrednost sredstva presega njegovo nadomestljivo vrednost. Takšna izguba se pojavi med prevrednotovalnimi poslovnimi odhodki oziroma prevrednotovalnimi finančnimi odhodki, razen če se pred tem pri istih sredstvih zaradi njihove okrepitve pojavi presežek iz prevrednotenja, ki omogoča njeno poravnavo.

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

9.  **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. Ocenjevanje zajema sodbe, ki so zasnovane na najnovejših informacijah, na primer glede potrebne oslabitve terjatev in zalog, glede poštene vrednosti finančnih sredstev in finančnih obveznosti, glede dobe koristnosti amortizirljivih sredstev in vzorca pojavljanja gospodarskih koristi iz teh sredstev, glede jamstvenih obvez in tako naprej. Učinek spremembe računovodske ocene se uporabi za naprej in vpliva le na obdobje, v katerem je bila računovodska ocena spremenjena, in na kasnejša obdobja.

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

Napake lahko nastanejo pri pripoznavanju, merjenju, predstavljanju in/ali razkrivanju postavk računovodskih izkazov. Napake so opustitve postavk in napačne navedbe v računovodskih izkazih za pretekla obdobja, ki izhajajo iz neupoštevanja ali napačne uporabe zanesljivih informacij, ki so bile na voljo v času, ko so bili računovodski izkazi odobreni za objavo, in za katere se je upravičeno domnevalo, da bodo pridobljene in upoštevane pri sestavitvi računovodskih izkazov. Podjetje popravi bistvene napake iz preteklih obdobij za nazaj, in sicer v prvih računovodskih izkazih, odobrenih za objavo, po odkritju napak. Napake popravi s preračunavanjem primerjalnih zneskov sredstev, dolgov in vseh vpletenih sestavin kapitala predstavljenega preteklega obdobja. Napake iz preteklega obdobja se popravijo s preračunavanjem za nazaj (kot da do njih v preteklem obdobju sploh ne bi bilo prišlo), razen če je to neizvedljivo; v takem primeru to dejstvo razkrije. Učinek popravkov napak iz preteklih obdobij se ne vključi v poslovni izid obdobja, v katerem je prišlo do odkritja napak.

10.  **Poslovne združitve**

Poslovna združitev je združitev posameznih podjetij (poslovnih subjektov) v eno poročajoče podjetje. Posel se opravi med delničarji podjetij, ki se združujejo, ali med podjetjem in delničarji drugega podjetja. Posledica poslovne združitve je lahko razmerje med obvladujočim in odvisnim podjetjem, v katerem je prevzemnik obvladujoče podjetje in prevzeti odvisno podjetje. V tem primeru prevzemnik uporablja določbe te točke uvoda v skupinskih računovodskih izkazih. Prevzemnik je podjetje, ki obvladuje prevzeto podjetje. Obvladovanje je možnost odločanja o finančnih in poslovnih usmeritvah podjetja za pridobivanje koristi iz njegovega delovanja. Poslovna združitev lahko namesto nakupa kapitala drugega podjetja vključuje nakup vseh ali dela čistih sredstev, vključno z dobrim imenom. Takšna poslovna združitev ne povzroči razmerja med obvladujočim in odvisnim podjetjem.

Poslovne združitve se obračunavajo z uporabo nakupne metode, ki obsega tele korake: a) določitev prevzemnika, b) izmeritev nabavne vrednosti poslovne združitve in c) razporeditev nabavne vrednosti poslovne združitve (na datum prevzema) na pridobljena sredstva ter prevzete dolgove in pogojne obveznosti. Datum prevzema je datum, na katerega začne prevzemnik obvladovati prevzeto podjetje.

Prevzemnik meri nabavno vrednost poslovne združitve kot celoto a) poštenih vrednosti (na datum zamenjave) danih sredstev, nastalih ali prevzetih dolgov in kapitalskih inštrumentov, ki jih izda v zameno za obvladovanje prevzetega podjetja; ter b) vseh stroškov, ki jih lahko neposredno pripiše poslovni združitvi. Prevzemnik všteje znesek prilagoditve nabavne vrednosti poslovne združitve, odvisne od prihodnjih dogodkov, v nabavno vrednost poslovne združitve (če jo omogoča sporazum o poslovni združitvi) na datum prevzema, če je prilagoditev verjetna in je znesek mogoče zanesljivo izmeriti. Če se dogodki v prihodnosti ne zgodijo ali če je potreben popravek prilagoditve, se temu prilagodi nabavna vrednost združitve. Prilagoditev se ne vključi v nabavno vrednost združitve, če ni verjetna. Če pozneje postane verjetna in se lahko zanesljivo izmeri, se dodatno upoštevanje šteje kot prilagoditev nabavne vrednosti poslovne združitve.

Prevzemnik na datum prevzema razporedi stroške poslovne združitve, tako da pripozna razpoznavna sredstva, dolgove in pogojne obveznosti prevzetega podjetja po pošteni vrednosti na ta datum, razen nekratkoročnih sredstev (ali skupin za odtujitev), ki se pripoznajo po pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje. Morebitna razlika med nabavno vrednostjo poslovne združitve ter deležem prevzemnika v čisti pošteni vrednosti razpoznavnih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti se obračuna kot dobro ime ali kot presežek nad nabavno vrednostjo poslovne združitve.

Dobro ime kot presežek nabavne vrednosti poslovne združitve nad deležem prevzemnika v čisti pošteni vrednosti razpoznavnih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti se pripozna kot sredstvo na datum prevzema in po začetnem pripoznanju obravnava v skladu s SRS 2. Če delež prevzemnika v čisti pošteni vrednosti razpoznavnih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti preseže nabavno vrednost poslovne združitve, prevzemnik a) ponovno oceni določitev in izmeritev razpoznavnih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja ter nabavne vrednosti združitve ter b) nemudoma pripozna v poslovnem izidu vsak presežek, ki ostane po tej ponovni oceni. Razpoznavna sredstva in dolgovi prevzetega podjetja lahko vključujejo tudi sredstva in dolgove, ki prej niso bili pripoznani v računovodskih izkazih prevzetega podjetja.

Prevzemnik razkrije za vsako poslovno združitev a) imena in opise podjetij, ki se združujejo; b) datum prevzema; c) odstotek pridobljenih glasovalnih kapitalskih inštrumentov; č) nabavno vrednost združitve in opis njenih postavk ter d) znesek dobrega imena ali presežka, pripoznanega v poslovnem izidu.

Za zadeve obračuna poslovnih združitev, ki niso urejene v tej točki, se neposredno uporabljajo določbe MSRP 3 – Poslovne združitve.

11.  **Odloženi davki**

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

a)  prihodnje povrnitve (poravnave) knjigovodske vrednosti sredstev (obveznosti), pripoznanih v bilanci stanja podjetja; ter

b)  poslov in drugih poslovnih dogodkov v obravnavanem obdobju, pripoznanih v računovodskih izkazih podjetja.

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, podjetje pripozna obveznost za odloženi davek (terjatev za odloženi davek) z nekaterimi izjemami.

Podjetje 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 podjetje, 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 bodisi:

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 obveznostih za odloženi 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 terjatvah za odloženi 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 in

c)  prenos neizrabljenih davčnih dobropisov v naslednja obdobja.

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

12.  **Skupni podvigi**

Skupni podvig je pogodbeni sporazum o skupaj obvladovanem gospodarskem delovanju dveh ali več strank. Podvižnik je stranka v skupaj obvladovanem gospodarskem delovanju.

Skupni podvigi so

-       skupaj obvladovano delovanje,

-       skupaj obvladovana sredstva in

-       skupaj obvladovana podjetja.

Za vse tri vrste skupnih podvigov je značilno, da dva ali več podvižnikov zavezuje pogodbeni sporazum in da pogodbeni sporazum določa skupno obvladovanje. Pogodbeni sporazum zagotavlja, da delovanja ne obvladuje en sam podvižnik.

*Za skupaj obvladovano delovanje* je značilen pogodbeni sporazum, ki določa uporabo sredstev in drugih dejavnikov podvižnikov. Vsak podvižnik uporablja lastna sredstva, pri čemer se pri njem pojavljajo stroški in obveznosti, skrbi pa tudi za lastno financiranje, s čimer so povezane njegove obveznosti. Pogodbeni sporazum običajno določa način delitve prihodkov od prodaje skupnih proizvodov in skupaj nastalih odhodkov med podvižniki. Pri skupaj obvladovanem delovanju ne gre za ustanovitev delniške družbe, družbe z omejeno ali neomejeno odgovornostjo ali kakega drugega podjetja, pa tudi ne za finančni ustroj, ki bi bil ločen od podvižnikov. Glede na svoj delež v skupaj obvladovanem delovanju mora podvižnik v svojih posamičnih računovodskih izkazih pripoznati

a)  sredstva, ki jih obvladuje, in obveznosti, ki jih prevzame, ter

b)  del odhodkov, ki jih prevzame, in svoj del prihodkov od prodaje blaga ali storitev iz skupnega podviga.

*Za skupaj obvladovana sredstva* je značilno skupno obvladovanje in pogosto skupno lastništvo podvižnikov nad enim ali več sredstvi, ki so ga (jih) prispevali v skupni podvig ali pridobili zanj ter slednjemu tudi služi(jo). Taka sredstva naj bi podvižnikom prinašala koristi. Vsak podvižnik ima svoj delež v celotni količini proizvodov iz omenjenih sredstev, vsak pa tudi prevzame svoj del odhodkov. Vsak podvižnik obvladuje svoj del prihodnjih gospodarskih koristi na podlagi svojega dela v skupaj obvladovanih sredstvih. Pri skupaj obvladovanih sredstvih ne gre za ustanovitev delniške družbe, družbe z omejeno ali neomejeno odgovornostjo ali kakega drugega podjetja, pa tudi ne za finančni ustroj, ki bi bil ločen od podvižnikov. Glede na svoj delež v skupaj obvladovanih sredstvih mora podvižnik v svojih posamičnih računovodskih izkazih pripoznati

a)  svoj del v skupaj obvladovanih sredstvih, ki so razvrščena glede na vrsto sredstev;

b)  vse obveze, ki jih prevzame;

c)  svoj del obveznosti, ki jih prevzame skupaj z drugimi podvižniki v zvezi s skupnim podvigom;

č)  vse prihodke od uporabe ali prodaje svojega deleža celotne količine proizvodov skupnega podviga skupaj s svojim deležem odhodkov, nastalim v skupnem podvigu; in

d)  vse odhodke, nastale pri njem v zvezi z njegovim deležem v skupnem podvigu.

*Za skupaj obvladovana podjetja* je značilna ustanovitev delniške družbe, družbe z neomejeno ali omejeno odgovornostjo ali kakega drugega podjetja, v katerem ima vsak podvižnik svoj delež. Takšno podjetje posluje tako kot druga podjetja, le da pogodbeni sporazum med podvižniki določa skupno obvladovanje celotnega gospodarskega delovanja takšnega podjetja. Vsak podvižnik ima pravico do deleža v poslovnem izidu, ki ga doseže skupaj obvladovano podjetje.

Za zadeve računovodskega obravnavanja skupnih podvigov, ki niso urejene v tej točki ali v posamičnem SRS, se neposredno uporabljajo določbe MRS 31 – Deleži v skupnih podvigih.

13.  **Uskupinjevanje (konsolidiranje) računovodskih podatkov v računovodskih izkazih**

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

Skupino sestavljajo:

a)  obvladujoče podjetje;

b)  podjetja, odvisna od njega zaradi deleža v kapitalu;

c)  podjetja, odvisna od njega zaradi prevladujočega vpliva iz drugih razlogov.

Obvladovanje je zmožnost odločanja o finančnih in poslovnih usmeritvah podjetja za pridobivanje koristi iz njegovega delovanja. Odvisno podjetje je podjetje, ki ga obvladuje drugo obvladujoče podjetje.

Za takšno skupino sestavlja obvladujoče podjetje skupinske računovodske izkaze.

Obvladujočemu podjetju, ki je sámo hkrati odvisno podjetje in ki ga obvladuje drugo podjetje s sedežem v Republiki Sloveniji, ni treba sestavljati skupinskih računovodskih izkazov, če pridobi privolitev vseh manjšinskih lastnikov kapitala; mora pa pojasniti razloge, iz katerih jih ni sestavilo, skupaj s podlagami, na katerih so zasnovani posamični računovodski izkazi od njega odvisnih podjetij. Razkriti mora tudi naziv in registrirani sedež obvladujočega podjetja, ki objavlja skupinske računovodske izkaze.

V primeru obvladujočega podjetja in od njega odvisnih podjetij gre za *popolno uskupinjevanje.* *Popolno uskupinjevanje* je združevanje računovodskih izkazov obvladujočega podjetja in od njega odvisnih podjetij od postavke do postavke, tako da se seštevajo sorodne postavke sredstev, dolgov, kapitala, prihodkov in odhodkov. Ker pa je treba skupino predstaviti, kot da gre za eno sámo podjetje, je treba

-       izločiti finančne naložbe obvladujočega podjetja v kapital oziroma dolgove odvisnih podjetij in deleže obvladujočega podjetja v kapitalu oziroma dolgovih odvisnih podjetij pa tudi druge medsebojne finančne naložbe in deleže v kapitalu oziroma dolgovih drugih podjetij v skupini ter v tej zvezi obračunati razlike;

-       izločiti medsebojne poslovne terjatve in poslovne dolgove;

-       izločiti medsebojne prihodke in odhodke;

-       izločiti neiztržene čiste dobičke in čiste izgube, ki so posledica notranjih poslov znotraj skupine;

-       ponovno obračunati davke in jih časovno razmejiti; ter

-       posebej izkazati manjšinske deleže v kapitalu in v čistem dobičku.

Za izvedbo popolnega uskupinjenja je treba zagotoviti, da

-       so v posamičnih računovodskih izkazih odvisnih podjetij za podobne poslovne dogodke uporabljene enotne računovodske usmeritve;

-       so postavke v posamičnih računovodskih izkazih odvisnih podjetij enako formalno predstavljene, če niso, pa, da odvisna podjetja sestavijo posebne računovodske izkaze za potrebe uskupinjenja, ki se razlikujejo od njihovih uradnih računovodskih izkazov;

-       so posamični računovodski izkazi uskupinjenih podjetij sestavljeni za poslovno leto, ki se konča z istim dnem, če to ni mogoče, pa, da se opravijo preračuni za učinke pomembnih poslovnih dogodkov v odvisnih podjetjih, nastale v vmesnem obdobju, ki ne sme biti daljše od treh mesecev, oziroma da odvisna podjetja sestavijo vmesne posamične računovodske izkaze;

-       je določena metoda prevedbe iz tuje valute, v kateri so predstavljeni posamični računovodski izkazi odvisnih podjetij, v predstavitveno valuto obvladujočega podjetja; to so praviloma pri sredstvih in obveznostih do njihovih virov srednji tečaj Banke Slovenije, pri prihodkih in odhodkih pa povprečni srednji tečaji, ki so veljali ob njihovem nastanku.

Po metodi, ki je upoštevana pri popolnem uskupinjevanju, je treba razliko med knjigovodsko vrednostjo finančne naložbe obvladujočega podjetja in pridobljenim deležem v kapitalu vsakega odvisnega podjetja v skupinski bilanci stanja pripoznati kot popravek razpoznavnih sredstev in dolgov v posamični bilanci stanja odvisnega podjetja, ob upoštevanju poštenih vrednosti teh sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti, oziroma kot dobro ime ali kot presežek (prihodek) v uskupinjenem poslovnem izidu, ki v posamični bilanci stanja odvisnega podjetja ali obvladujočega podjetja ni bil(o) izkazan(o). Razpoznavni sredstva in dolgovi odvisnega podjetja se pripoznajo ločeno od datuma prevzema, če in le če

a)  je verjetno, da bodo z njimi povezane prihodnje gospodarske koristi pritekale v obvladujoče podjetje ali da bodo dejavniki, s katerimi so povezane gospodarske koristi, odtekali iz njega, in

b)  je na voljo zanesljivo merilo njihove nabavne vrednosti ali poštene vrednosti.

Kot celota se izmerijo

a)  pridobljene poštene vrednosti razpoznavnih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti odvisnega podjetja ter

b)  manjšinskega deleža poštene vrednosti razpoznavnih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti odvisnega podjetja.

Vsak presežek nabavne vrednosti nad deležem obvladujočega podjetja v pošteni vrednosti pridobljenih razpoznavnih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti je treba v skupinski bilanci stanja opisati kot dobro ime in ga pripoznati kot sredstvo. Dobro ime se pozneje izkazuje po nabavni vrednosti, zmanjšani za nabrane izgube zaradi oslabitve, ki pomenijo prevrednotovalne poslovne odhodke v skupinskem izkazu poslovnega izida. Vsak presežek deleža v pošteni vrednosti pridobljenih razpoznavnih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti nad nabavno vrednostjo se v skupinskih računovodskih izkazih pripozna kot presežek (prihodek) v uskupinjenem poslovnem izidu.

Postopek, v katerem se prvikrat, to je ob vstopu odvisnega podjetja v skupino, obračuna vrednost deleža obvladujočega podjetja s sorazmernim delom kapitala odvisnega podjetja in opravijo drugi uskupinjevalni popravki, se imenuje prvo uskupinjevanje. Ta postopek je treba razlikovati od naslednjega uskupinjevanja, ki se opravi v naslednjem obračunskem obdobju. Postopek prvega uskupinjevanja ni neposredno odvisen od izbranega odvisnega podjetja, temveč od deležev v njegovem kapitalu. Če kupuje obvladujoče podjetje deleže v več zaporednih obdobjih, je treba ob vsakem nakupu takrat kupljene deleže prvič uskupiniti.

Prvo uskupinjevanje se opravi na datum, ko je vpliv obvladujočega podjetja prevladal, in sicer ne samo neposredno, temveč tudi prek drugih odvisnih podjetij.

Pri prvem uskupinjevanju je nabavna vrednost pridobljenega deleža v kapitalu odvisnega podjetja opredeljena kot nakupna cena, povečana za neposredne nabavne stroške; če je bilo nadomestilo dano v obliki stvari, je treba ugotoviti njihovo pošteno vrednost. Pošteno vrednost pa je treba ugotoviti tudi pri vseh sredstvih, dolgovih in pogojnih obveznostih odvisnega podjetja; če so poštene vrednosti njegovih sredstev večje od njihovih knjigovodskih vrednosti, govorimo o preračunanih pozitivnih razlikah, v nasprotnem primeru pa o preračunanih negativnih razlikah. Preračunane pozitivne in negativne razlike je treba razporediti k posameznim razpoznavnim sredstvom, dolgovom in pogojnim obveznostim odvisnega podjetja. Če ima odvisno podjetje sedež v tujini, je treba pošteno vrednost njegovih razpoznavnih sredstev in dolgov najprej določiti v tuji valuti in jo nato prevesti v domačo valuto po srednjem tečaju Banke Slovenije na dan, ko se nabavna vednost razporeja k posameznim sredstvom, dolgovom in pogojnim obveznostim. Odvisno podjetje še vedno vodi svoje knjigovodske razvide po nespremenjenih knjigovodskih vrednostih; preračunane pozitivne in negativne razlike so le del prevedbenih popravkov. Razlika med knjigovodsko vrednostjo sredstev oziroma dolgov odvisnega podjetja in nabavno vrednostjo deleža v kapitalu odvisnega podjetja se v prvi skupinski bilanci stanja izkaže v tisti postavki, katere vrednost je večja ali manjša, morebitna preostala razlika, ki je ni mogoče obračunati s posameznimi sredstvi ali dolgovi, pa kot dobro ime oziroma presežek (prihodek) v uskupinjenem poslovnem izidu. Preračunane pozitivne in negativne razlike se upoštevajo samo do velikosti deleža obvladujočega podjetja v kapitalu odvisnega podjetja, velikost sorazmernega deleža preračunanih pozitivnih in negativnih razlik, ki jih je mogoče obračunati, pa je dodatno omejena z velikostjo razlike med knjigovodsko vrednostjo kapitala odvisnega podjetja in nabavno vrednostjo deleža obvladujočega podjetja v njem. Del kapitala odvisnih podjetij, ki je v lasti podjetij zunaj skupine, je označen kot manjšinski kapital in je kot tak izkazan v postavki skupinske bilance stanja. Prav tako je v posebni postavki skupinskega izkaza poslovnega izida prikazan čisti dobiček (ali prikazana čista izguba) poslovnega leta, ki se nanaša na manjšinske lastnike.

Pri naslednjih uskupinjevanjih je treba najprej preveriti spremembe v deležih obvladujočega podjetja v kapitalu odvisnih podjetij. Če se deleži dokupijo, jih je treba uskupiniti prvič, če se prodajo, pa zadnjič in dokončno; preveriti je tudi treba, ali so podjetja še vedno odvisna ali ne več. Pri vsakem naslednjem uskupinjevanju je treba ponoviti prvotne prevedbene popravke in jih dopolniti z novimi, ki spremenijo začetno stanje. Preračunane pozitivne in negativne razlike, ugotovljene pri prvem uskupinjevanju, se obravnavajo enako kot sredstva oziroma dolgovi, pri katerih so bile obračunane. Preračunane pozitivne razlike pri amortizirljivih sredstvih se amortizirajo med preostalo dobo koristnosti sredstev, katerim so bile pripisane, pri njihovi trajni oslabitvi pa jih je treba odpisati. Če se sredstva, ki so jim bile pripisane preračunane pozitivne razlike, odtujijo, je treba izločiti tudi preračunane pozitivne razlike, ki so jim bile pripisane med prvim uskupinjevanjem, in njihov odpis do trenutka odtujitve. Deleži manjšinskih lastnikov v kapitalu odvisnega podjetja se obračunavajo vsako leto na novo. Če odvisno podjetje posluje z izgubami in te v nekem trenutku presežejo vrednost njegovega kapitala, se v skupinski bilanci stanja pojavi negativen manjšinski kapital med sredstvi. Le če niso manjšinski lastniki obvezani in sposobni pokrivati izgube, se izguba, ki presega manjšinski kapital, obračuna z večinskim kapitalom. Če odvisno podjetje v naslednjih letih dosega dobičke, se ti toliko časa obračunavajo samo z večinskim kapitalom, dokler ni poravnana vsa izguba, ki bi pripadla manjšinskim lastnikom, a je bila obračunana z večinskim kapitalom.

Kadar je obvladujoče podjetje ali od njega odvisno podjetje naložbenik v pridruženo podjetje, se v skupinskih računovodskih izkazih naložba v pridruženo podjetje obračuna z uporabo kapitalske metode.

*Pridruženo podjetje* je podjetje, v katerem ima naložbenik pomemben vpliv in ki ni niti odvisno podjetje niti naložbenikov skupni podvig. Če ima naložbenik neposredno ali posredno, prek odvisnih podjetij, 20% ali več glasovalnih pravic v podjetju, v katero naložbi, velja predpostavka, da ima pomemben vpliv, razen če je mogoče nedvoumno dokazati, da takega vpliva nima. Velja tudi obratno: če ima naložbenik neposredno ali posredno, prek odvisnih podjetij, manj kot 20% glasovalnih pravic v podjetju, v katero naložbi, velja predpostavka, da nima pomembnega vpliva, razen če je mogoče tak vpliv nedvoumno dokazati. Dokaz za naložbenikov pomembni vpliv je običajno eno ali več naslednjih dejstev:

a)  zastopstvo v upravnem odboru ali ustreznem odločevalnem organu podjetja, v katero naložbi;

b)  sodelovanje pri odločanju;

c)  bistveni posli med naložbenikom in podjetjem, v katero naložbi;

č)  medsebojno izmenjavanje vodilnega osebja; in/ali

d)  zagotavljanje bistvenih strokovnih informacij.

Po kapitalski metodi se finančna naložba najprej evidentira po nabavni vrednosti, knjigovodska vrednost pa se poveča ali zmanjša, tako da se pripozna naložbenikov delež v dobičku ali izgubi podjetja, v katerem ima naložbenik pomemben vpliv, ki nastane po datumu, ko je bila finančna naložba opravljena. Znesek, dobljen iz razdelitve čistega dobička podjetja, v katerem ima naložbenik pomemben vpliv, zmanjšuje knjigovodsko vrednost finančne naložbe. Preračuni knjigovodske vrednosti so morda prav tako potrebni, če se spremeni naložbenikov sorazmerni delež v kapitalu drugega podjetja, a te spremembe niso vključene v izkaz poslovnega izida (uspeha). Med takimi spremembami so tudi tiste, ki so posledica prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev in finančnih naložb, tečajnih razlik in preračunavanja razlik, ki nastanejo pri poslovni združitvi.

Kadar je obvladujoče podjetje ali od njega odvisno podjetje naložbenik v skupaj obvladovanih podjetjih, se v skupinskih računovodskih izkazih naložba v skupaj obvladovanih podjetjih obračuna na podlagi sorazmernega uskupinjevanja ali kapitalske metode. Pri tem podjetje uporablja MRS od 31.30 do MRS 31.45.

Posebnosti vrednotenja posameznih gospodarskih kategorij v skupinskih računovodskih izkazih so obravnavane v posebnem poglavju vsakega SRS, ki obravnava kako gospodarsko kategorijo. Tako vsebuje isti SRS napotilo za pojasnjevanje postavk tako v posamičnih kot tudi v skupinskih računovodskih izkazih in podlago za razumevanje razlik. V SRS, ki obravnavajo oblike računovodskih izkazov, pa je v posebnem poglavju pojasnjena razlika med obliko ustreznega posamičnega računovodskega izkaza in obliko skupinskega računovodskega izkaza.

Določbe o razkritjih v posamičnih računovodskih izkazih veljajo smiselno v enakem obsegu tudi za skupinske računovodske izkaze.

14.  **Opisovanje skladnosti s slovenskimi računovodskimi standardi v računovodskih izkazih**

Podjetja, ki morajo uporabljati SRS, 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 stališči in pojasnili. Računovodski izkazi niso v skladu s SRS, če vsebujejo bistvene napake ali nebistvene napake, narejene, da bi se dosegla izbrana predstavitev poslovanja.

15.  **Prehodne določbe**

Podjetje na dan prehoda na SRS (2006), to je po stanju na dan 1. januarja 2006, opravi tele prilagoditve in preračune:

a)  pripozna vsa sredstva in obveznosti, katerih pripoznanje zahtevajo SRS (2006),

b)  odpravi pripoznanje sredstev in obveznosti, če SRS (2006) ne omogočajo takega pripoznanja,

c)  prerazvrsti postavke sredstev in obveznosti, razvrščene v skladu s SRS 2002, če se v skladu s SRS 2006 razvrščajo v druge vrste sredstev oziroma obveznosti.

č)  uporabi SRS (2006) pri merjenju vseh pripoznanih sredstev in obveznosti.

Za prilagoditve in preračune iz prvega odstavka te točke uvoda se preračuna preneseni poslovni izid oziroma druga postavka kapitala podjetja skladno z naslednjim (tretjim) odstavkom tega poglavja.

Prilagoditve in preračuni iz prvega odstavka vključujejo zlasti

-       preizkus dobrega imena zaradi oslabitve na dan prehoda na SRS (2006);

-       odpravo celotnega slabega imena;

-       prerazvrstitev celotnih nepremičnin ali njihovega dela, ki jih podjetje na dan 31. decembra 2005 v poslovnih knjigah izkazuje med opredmetenimi osnovnimi sredstvi in dolgoročnimi finančnimi naložbami, ki po SRS 6 – Naložbene nepremičnine (2006) izpolnjujejo pogoje za uvrstitev med naložbene nepremičnine;

-       preračun dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb, ki bodo skladno s SRS 3 - Finančne naložbe (2006), razvrščene po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, na njihovo pošteno vrednost na dan 1. januarja 2006; že oblikovani posebni prevrednotovalni popravki kapitala v zvezi z dolgoročnimi in kratkoročnimi finančnimi naložbami, ki bodo razvrščene po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, se na dan preračuna odpravijo v dobro prenesenega poslovnega izida;

-       preračun dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb, ki bodo skladno s SRS 3 - Finančne naložbe (2006) razvrščene med za prodajo razpoložljive finančne naložbe, na njihovo pošteno vrednost na dan 1. januarja 2006; za učinke preračuna na večjo pošteno vrednost po stanju na dan 1. januarja 2006 se oblikuje presežek iz prevrednotenja;

-       preračun dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb v odvisna, skupaj obvladovana in pridružena podjetja, ki bodo skladno s SRS 3 - Finančne naložbe (2006) izmerjene po nabavni vrednosti; za izvirno nabavno vrednost teh finančnih naložb se šteje njihova knjigovodska vrednost na dan 1. januarja 2002 z upoštevanimi potrebnimi oslabitvami finančnih naložb do vključno 31. decembra 2005 ter z upoštevanimi spremembami zaradi novih pridobitev in odtujitev v obdobju od 1. januarja 2002 do vključno 31. decembra 2005;

a)  podjetje, ki je finančne naložbe do vključno 31. decembra 2005 vrednotilo po kapitalski metodi in je za učinke iz prevrednotenja do vključno tega datuma povečevalo finančne prihodke oziroma finančne odhodke posameznega poslovnega leta, na dan 1. januarja 2006 zmanjša oziroma poveča knjigovodsko vrednost finančne naložbe za vsoto do vključno 31. decembra 2005 obračunanih finančnih prihodkov oziroma odhodkov in za učinek zmanjša oziroma poveča preneseni poslovni izid;

b)  podjetje, ki je finančne naložbe do vključno 31. decembra 2005 vrednotilo po kapitalski metodi in je za učinke iz prevrednotenja do vključno tega datuma povečevalo posebni prevrednotovalni popravek kapitala, na dan 1. januarja 2006 zmanjša knjigovodsko vrednost finančne naložbe in odpravi posebni prevrednotovalni popravek kapitala za vsoto od 1. januarja 2002 do vključno 31. decembra 2005 obračunanih prevrednotovalnih popravkov kapitala;

c)  dividende oziroma deleži v dobičku iz pripisanih dobičkov do konca 2001, ki so po tej alineji še vključeni v knjigovodsko vrednost finančne naložbe in prejeti po 1. januarju 2006, v letu prejema zmanjšujejo knjigovodsko vrednost finančne naložbe;

-       saldo splošnega prevrednotovalnega popravka kapitala 31. decembra 2005 prenesejo podjetja 1. januarja 2006 v kapitalske rezerve.

Podjetje na dan 1. januarja 2006 ne preračuna poslovnih združitev, ki so bile v poslovnih knjigah pripoznane do vključno 31. decembra 2005.

Dele opredmetenih osnovnih sredstev večjih vrednosti, ki imajo različne dobe koristnosti in/ali vzorce uporabe, pomembne v razmerju do celotne nabavne vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva, podjetje po SRS 1 - Opredmetena osnovna sredstva (2006) po 1. januarju 2006 izkazuje in obračunava ločeno za nove nabave, razen če je ločeno spremljanje delov opredmetenih osnovnih sredstev v računovodskih izkazih zagotavljalo že do vključno 31. decembra 2005.

Podjetje na dan 1. januarja 2006 uporabi na dan 31. decembra 2005 prevrednotene nabavne vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev kot izvirne nabavne vrednosti teh sredstev na dan 1. januarja 2006. Podjetje na dan 1. januarja 2006 ohrani že obračunane posebne prevrednotovalne popravke kapitala v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi in jih v naslednjih obdobjih obračuna skladno s SRS 1.32.

16.  **Datuma sprejetja in začetka uporabe**

Uvod v slovenske računovodske standarde 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 Uvoda prenehajo uporabljati Uvod v slovenske računovodske standarde (2002).

**Slovenski računovodski standard 1 (2006)**

**OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA**

***A.     Uvod***

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju zemljišč, zgradb, opreme in drugih opredmetenih osnovnih sredstev. Povezan je z računovodskimi načeli od 33 do 39 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

a)  razvrščanje opredmetenih osnovnih sredstev,

b)  pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj opredmetenih osnovnih sredstev,

c)  začetno računovodsko merjenje opredmetenih osnovnih sredstev,

č)  prevrednotovanje opredmetenih osnovnih sredstev,

d)  uskupinjevanje opredmetenih osnovnih sredstev ter

e)  razkrivanje opredmetenih osnovnih sredstev.

Ta standard se opira predvsem na mednarodne računovodske standarde (MRS) 1, 16, 17, 20, 21, 23, 36, 40 in 41 (2004), mednarodna standarda računovodskega poročanja (MSRP) 3 in 5 (2004) ter 4. in 7. direktivo Evropske unije. Povezan je predvsem s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 2, 8, 13, 17, 18 in 24.

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 opredmetenih osnovnih sredstev***

**1.1.** Opredmeteno osnovno sredstvo je sredstvo v lasti ali finančnem najemu, ki se uporablja pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oziroma dajanju v najem ali za pisarniške namene ter se bo po pričakovanjih uporabljalo v več kot enem obračunskem obdobju.

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

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

**1.4.** Stvari, dane v finančni najem, same niso ali ne spadajo med opredmetena osnovna sredstva, temveč so sestavni del dolgoročnih 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 skupaj obvladovanih opredmetenih osnovnih sredstvih se obravnavajo posebej ter se izkazujejo in razvrščajo glede na vrsto skupaj obvladovanih sredstev.

***b)      Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj opredmetenih osnovnih sredstev***

**1.7.** Opredmeteno osnovno sredstvo se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna, če a) je verjetno, da bodo pritekale gospodarske koristi, povezane z njim, in b) je mogoče njegovo nabavno vrednost zanesljivo izmeriti.

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

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

***c)      Začetno računovodsko merjenje opredmetenih osnovnih sredstev***

**1.10.** Opredmeteno osnovno sredstvo, ki izpolnjuje pogoje za pripoznanje, se ob začetnem pripoznanju ovrednoti po nabavni vrednosti. Sestavljajo jo njegova nakupna cena, uvozne in nevračljive nakupne dajatve ter stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno njegovi usposobitvi za nameravano uporabo, zlasti stroški dovoza in namestitve ter ocena stroškov razgradnje, odstranitve in obnovitve. 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. Donacije in državne podpore za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev se ne odštevajo od njihove nabavne vrednosti, temveč se vštevajo med dolgoročne odložene prihodke in se porabljajo skladno z obračunano amortizacijo. Nabavno vrednost lahko sestavljajo tudi stroški izposojanja v zvezi s pridobitvijo opredmetenega osnovnega sredstva do njegove usposobitve za uporabo.

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

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

**1.13.** Nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, pridobljenega z zamenjavo za kako drugo nedenarno sredstvo ali za sredstvo, ki je deloma denarno in deloma nedenarno, se določi glede na pošteno vrednost pridobljenega opredmetenega osnovnega sredstva, razen če a) menjalni posel nima trgovalne vsebine ali b) poštene vrednosti niti prejetega niti danega sredstva ni mogoče zanesljivo izmeriti. Če se prejeto sredstvo ne ovrednoti po pošteni vrednosti, se njegova nabavna vrednost izmeri po knjigovodski vrednosti danega sredstva. Opredmeteno osnovno sredstvo, pridobljeno z državno podporo ali donacijo, se izkazuje po nabavni vrednosti, če ni znana, pa po pošteni vrednosti.

**1.14.** Opredmetena osnovna sredstva, pridobljena pri prevzemu drugega podjetja ali dela drugega podjetja, se zajamejo med že obstoječa opredmetena osnovna sredstva po svoji pošteni vrednosti na dan prevzema.

**1.15.** Stroški, ki nastajajo v zvezi z opredmetenim osnovnim sredstvom, povečujejo njegovo nabavno vrednost, če povečujejo njegove prihodnje koristi v primerjavi s prvotno ocenjenimi; pri tem stroški, ki omogočajo podaljšanje dobe koristnosti opredmetenega osnovnega sredstva, najprej zmanjšajo do takrat obračunani amortizacijski popravek njegove vrednosti. S podaljšanjem dobe koristnosti opredmetenega osnovnega sredstva je mišljeno podaljšanje prvotno opredeljene dobe, v kateri se opredmeteno osnovno sredstvo amortizira.

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

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

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

**1.18.** 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 mora preveriti najmanj na koncu vsakega poslovnega leta. Amortizacija, obračunana za vsako obračunsko obdobje, se pripozna kot strošek.

**1.19.** Opredmeteno osnovno sredstvo, pridobljeno na podlagi finančnega najema, je sestavni del opredmetenih osnovnih sredstev skupine, ki ji pripada. Njegova nabavna vrednost je enaka pošteni vrednosti ali sedanji vrednosti najmanjše vsote najemnin, in sicer tisti, ki je manjša. Pri izračunu sedanje vrednosti najmanjše vsote najemnin je razobrestovalna (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.

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

**1.21.** 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.

**1.22.** Opredmeteno osnovno sredstvo se začne amortizirati prvi dan naslednjega meseca potem, ko je razpoložljivo za uporabo.

**1.23**. Razlika med čistim donosom ob odtujitvi in knjigovodsko vrednostjo odtujenega opredmetenega osnovnega sredstva se prenese med prevrednotovalne poslovne prihodke, če je čisti donos ob odtujitvi večji od knjigovodske vrednosti, oziroma med poslovne odhodke, če je knjigovodska vrednost večja od čistega donosa ob odtujitvi.

**1.24.** Za merjenje po pripoznanju opredmetenega osnovnega sredstva mora podjetje za svojo računovodsko usmeritev izbrati ali model nabavne vrednosti ali model prevrednotenja; izbrano usmeritev mora uporabljati za celotno skupino opredmetenih osnovnih sredstev.

Po modelu nabavne vrednosti je treba opredmeteno osnovno sredstvo razvidovati po njegovi nabavni vrednosti, zmanjšani za amortizacijski popravek vrednosti in nabrano izgubo zaradi oslabitve.

***č)      Prevrednotovanje opredmetenih osnovnih sredstev***

**1.25.** Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev je sprememba njihove knjigovodske vrednosti zaradi uporabe modela prevrednotenja in zmanjšanje njihove knjigovodske vrednosti zaradi oslabitve.

**1.26.** Po pripoznanju je treba opredmeteno osnovno sredstvo, katerega pošteno vrednost je mogoče zanesljivo izmeriti in za katerega merjenje po pripoznanju je podjetje izbralo model prevrednotenja, razvidovati po prevrednotenem znesku, ki je njegova poštena vrednost na dan prevrednotenja, zmanjšana za vsak kasnejši amortizacijski popravek vrednosti in kasnejše nabrane izgube zaradi oslabitve. Prevrednotovanje mora biti dovolj redno, da se knjigovodska vrednost ne razlikuje bistveno od tiste, ki bi se ugotovila z uporabo poštene vrednosti na dan bilance stanja.

**1.27.** Poštena vrednost zemljišč, zgradb in tudi opreme se izmeri na podlagi tržne vrednosti, ki jo običajno ugotavljajo pooblaščeni ocenjevalci vrednosti na način, ki temelji na mednarodnih standardih ocenjevanja vrednosti.

**1.28.** Kadar se opredmeteno osnovno sredstvo prevrednoti po modelu prevrednotenja, se na dan prevrednotenja njegova nabavna oziroma prevrednotena nabavna vrednost in amortizacijski popravek vrednosti prevrednotita, tako da se amortizacijski popravek vrednosti

a)  bodisi prevrednoti sorazmerno s spremembo nabavne oziroma prevrednotene nabavne vrednosti sredstva, tako da je knjigovodska vrednost sredstva po prevrednotenju enaka prevrednotenemu znesku,

b)  bodisi izloči v breme nabavne oziroma prevrednotene nabavne vrednosti sredstva in se čisti znesek prevrednoti na prevrednoteni znesek.

Znesek preračuna v zvezi s prevrednotenjem ali izločitvijo amortizacijskega popravka vrednosti oblikuje del povečanja ali zmanjšanja knjigovodske vrednosti.

**1.29.** Če se kako opredmeteno osnovno sredstvo prevrednoti, se mora prevrednotiti celotna skupina opredmetenih osnovnih sredstev, v katero spada.

**1.30.** Če se knjigovodska vrednost sredstva poveča zaradi prevrednotenja, se povečanje prizna neposredno v kapitalu kot presežek iz prevrednotenja. Povečanje iz prevrednotenja pa se pripozna v poslovnem izidu, če in kolikor odpravi zmanjšanje iz prevrednotenja istega sredstva, ki je bilo prej pripoznano v poslovnem izidu.

**1.31.** Če se knjigovodska vrednost sredstva zmanjša zaradi prevrednotenja, se zmanjšanje pripozna v poslovnem izidu. Zmanjšanje pa bremeni neposredno kapital v postavki presežek iz prevrednotenja do velikosti stanja v dobro v presežku iz prevrednotenja pri istem sredstvu.

**1.32.** Presežek iz prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev, ki je sestavni del kapitala, se prenese na preneseni poslovni izid, ko je pripoznanje sredstva odpravljeno. Lahko se prenese celotni presežek, ko je sredstvo izločeno iz uporabe ali odtujeno, vendar pa se lahko del presežka prenese tudi, ko podjetje sredstvo uporablja. V takšnem primeru je preneseni del presežka razlika med amortizacijo na podlagi prevrednotene nabavne vrednosti sredstva in amortizacijo na podlagi njegove izvirne nabavne vrednosti. Prenos iz presežka iz prevrednotenja v preneseni poslovni izid se ne opravi v izkazu poslovnega izida.

**1.33.** Knjigovodska vrednost opredmetenih osnovnih sredstev ne sme presegati njihove nadomestljive vrednosti. Kot nadomestljiva vrednost se šteje poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje ali vrednost pri uporabi, odvisno od tega, katera je večja. Ocenjevanje vrednosti pri uporabi obsega

a)  ocenjevanje prejemkov in izdatkov, ki bodo izhajali iz nadaljnje uporabe sredstva in njegove končne odtujitve, ter

b)  uporabo ustrezne razobrestovalne (diskontne) mere pri teh prihodnjih denarnih tokovih.

Vrednost pri uporabi se lahko ugotavlja tudi 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. Izguba zaradi oslabitve opredmetenega osnovnega sredstva, ki se meri po modelu prevrednotenja, pa bremeni neposredno vsak presežek iz prevrednotenja, preden se razlika pripozna v izkazu poslovnega izida.

**1.34.** Izgube zaradi oslabitve, pripoznane pri opredmetenem osnovnem sredstvu v prejšnjih obdobjih, je treba razveljaviti, kadar in zgolj 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 prevrednotenja. Razveljavitev izgube zaradi oslabitve opredmetenega osnovnega sredstva, ki se meri po modelu nabavne vrednosti, se pripozna v izkazu poslovnega izida. Razveljavitev izgube zaradi oslabitve opredmetenega osnovnega sredstva, ki se meri po modelu prevrednotenja, pa je treba pripisati neposredno presežku iz prevrednotenja. Če je bila izguba zaradi oslabitve istega prevrednotenega sredstva pripoznana v izkazu poslovnega izida, je treba razveljavitev takšne izgube zaradi oslabitve prav tako pripoznati v izkazu poslovnega izida.

***d)      Uskupinjevanje opredmetenih osnovnih sredstev***

**1.35.** Skupinska bilanca stanja se sestavi, kot da bi šlo za eno sámo podjetje. Opredmetena osnovna sredstva v njej zajemajo opredmetena osnovna sredstva obvladujočega podjetja in odvisnih podjetij ter sorazmerni del opredmetenih osnovnih sredstev skupaj obvladovanih podjetij. Uskupinjena opredmetena osnovna sredstva se ne vodijo na posebnih kontih, temveč se povzemajo iz bilanc stanja uskupinjenih podjetij na podlagi dodatnih podatkov in prilagoditev, ki se nanašajo na prevedbo v predstavitveno valuto obvladujočega podjetja, na izločitev čistega dobička in izgub iz njihove vrednosti in na prevrednotenje zaradi uskupinjenja. Zaradi teh prilagoditev se knjigovodska vrednost uskupinjenih opredmetenih osnovnih sredstev razlikuje od seštevka knjigovodskih vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev v posamičnih bilancah stanja uskupinjenih podjetij.

**1.36.** Če so v posamičnih bilancah stanja uskupinjenih podjetij knjigovodske vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev izražene v valuti, ki se razlikuje od predstavitvene valute obvladujočega podjetja, jih je treba prevesti v predstavitveno valuto obvladujočega podjetja po srednjem tečaju Banke Slovenije na dan bilance stanja.

**1.37.** Če podjetje v skupini kupi opredmeteno osnovno sredstvo pri podjetju v isti skupini in je v nakupno ceno vštet tudi čisti dobiček prodajalca, je treba ta čisti dobiček izločiti iz uskupinjene knjigovodske vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva in v letu, ko je opravljen posel, za čisti dobiček zmanjšati uskupinjene poslovne prihodke ter s tem uskupinjeni čisti dobiček, v naslednjih letih pa uskupinjeni preneseni čisti dobiček. Za znesek amortizacije takšnega čistega dobička v nabavni vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva je treba v vsakem letu njegove uporabe odpraviti zmanjšanje njegove knjigovodske vrednosti in zmanjšati strošek uskupinjene amortizacije med uskupinjenimi odhodki, s tem pa tudi povečati uskupinjeni čisti dobiček in uskupinjeni preneseni čisti dobiček. Smiselno je treba obračunati tudi izgubo, ki je všteta v prodajno ceno opredmetenega osnovnega sredstva. Opustitev izločitve vmesnega čistega dobička in izgube je možna, če je bil nakup opravljen v normalnih tržnih razmerah, če bi izločitev povzročila nesorazmerno velik strošek ter če vmesni čisti dobiček ne vpliva bistveno na resničnost in poštenost prikaza skupinske bilance stanja oziroma skupinskega izkaza poslovnega izida.

**1.38.** Pri prvem uskupinjevanju odvisnega podjetja je treba ugotoviti, ali se pri opredmetenih osnovnih sredstvih, ki so vnesena v skupino iz posamičnih bilanc stanja, pojavljajo preračunane pozitivne razlike (presežek njihove poštene vrednosti nad njihovo knjigovodsko vrednostjo) oziroma preračunane negativne razlike (primanjkljaj njihove poštene vrednosti v primerjavi z njihovo knjigovodsko vrednostjo). Za presežek, ki pripada lastnikom obvladujočega podjetja (brez manjšinskih lastnikov), se poveča uskupinjena knjigovodska vrednost razpoznavnih opredmetenih osnovnih sredstev, za primanjkljaj pa se zmanjša; oboje vpliva na izračun pri uskupinjevanju nastalega dobrega imena oziroma pripoznanje presežka v uskupinjenem poslovnem izidu.

**1.39.** Pri kasnejših uskupinjevanjih je treba vsako leto ponoviti obračun pri prvem uskupinjevanju ter obračunati amortizacijo pripoznanih preračunanih pozitivnih razlik (presežka poštene vrednosti nad knjigovodsko vrednostjo) pri zgradbah in opremi po uveljavljenih amortizacijskih stopnjah. Za toliko je treba zmanjšati uskupinjeno knjigovodsko vrednost takšnih opredmetenih osnovnih sredstev ter povečati uskupinjene stroške amortizacije ter tako uskupinjene odhodke, s tem pa tudi zmanjšati uskupinjeni čisti dobiček in uskupinjeni preneseni čisti dobiček. V primeru preračunanih negativnih razlik (primanjkljaja poštene vrednosti v primerjavi s knjigovodsko vrednostjo) je potrebna prilagoditev v nasprotni smeri. V vseh takih primerih se pri uskupinjevanju pojavljajo zneski, ki spreminjajo ustrezne seštevke v posamičnih računovodskih izkazih uskupinjenih podjetij.

**1.40.** Pri pretvorbi vsote knjigovodskih vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev iz posamičnih bilanc stanja uskupinjenih podjetij v knjigovodsko vrednost uskupinjenih opredmetenih osnovnih sredstev se ob utemeljenih razlogih pojavljajo še izključitve in vključitve iz drugih razlogov.

***e)      Razkrivanje opredmetenih osnovnih sredstev***

**1.41.** Podjetja, ki niso zavezana reviziji, morajo razkrivati 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.

**1.42.** Za posamezne kategorije opredmetenih osnovnih sredstev so potrebna razkritja a) podlag za merjenje, uporabljenih pri ugotavljanju prevrednotene nabavne vrednosti; b) nabavne vrednosti oziroma prevrednotene nabavne vrednosti, nabranega amortizacijskega popravka vrednosti in nabrane izgube zaradi oslabitve na začetku in koncu obračunskega obdobja ter c) sprememb knjigovodske vrednosti od začetka do konca obračunskega obdobja (zaradi pridobitev, prekvalifikacij, odtujitev, amortizacije, prevrednotenja).

**1.43.** V računovodskih izkazih se razkrivajo a) obstoj in znesek pravnih omejitev ter opredmetena osnovna sredstva, zastavljena kot jamstvo za dolgove; b) računovodske usmeritve, uporabljene pri ocenjevanju stroškov razgradnje, odstranitve in obnovitve prostora, v katerem so opredmetena osnovna sredstva; c) znesek stroškov graditve in izdelave opredmetenih osnovnih sredstev ter č) znesek finančnih obvez za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev.

**1.44.** Če se opredmeteno osnovno sredstvo izkaže po modelu prevrednotenja, se razkrivajo a) dan, na katerega je bilo opravljeno prevrednotenje; b) podlaga, uporabljena pri prevrednotovanju; c) datum predzadnjega prevrednotenja; č) sodelovanje pooblaščenega ocenjevalca vrednosti; d) knjigovodska vrednost, ki bi bila pripoznana, če bi se prevrednoteno sredstvo izkazovalo po modelu nabavne vrednosti.

**1.45.** Če je prišlo do pripoznanja izgub zaradi oslabitve ali razveljavitve izgube zaradi oslabitve, se razkrijejo razlogi in učinki oslabitve oziroma razveljavitve oslabitve.

***C.     Opredelitve ključnih pojmov***

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

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 k temu sredstvu ob začetnem pripoznanju.

b)  **Prevrednotena nabavna vrednost** je zaradi prevrednotenja spremenjena nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, ki se meri po modelu prevrednotenja.

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

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

d)  **Denar ustvarjajoča enota** je najmanjša določljiva skupina sredstev, ki ustvarjajo denarne pritoke, v veliki meri neodvisne od denarnih pritokov iz drugih sredstev ali skupin sredstev.

e)  **Poštena vrednost** je znesek, za katerega je mogoče zamenjati sredstvo ali s katerim je mogoče poravnati obveznost ali za katerega je mogoče zamenjati podeljen kapitalski inštrument med dobro obveščenima in voljnima strankama v poslu, v katerem sta medsebojno neodvisni in enakopravni.

f)   **Poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje**, je znesek, ki ga je mogoče pridobiti s prodajo sredstva ali denar ustvarjajoče enote v poslu med dobro obveščenima in voljnima strankama, v katerem sta medsebojno neodvisni in enakopravni, zmanjšan za stroške prodaje.

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

h)  **Vrednost pri uporabi** je sedanja vrednost prihodnjih denarnih tokov, ki bodo izhajali iz sredstva ali denar ustvarjajoče enote.

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

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

k)  **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.

l)    **Najmanjša vsota najemnin** je znesek, ki ga najemnik plača ali plačuje med trajanjem najema ter 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.

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

n)  **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.

o)  **Stroški izposojanja** so obresti in drugi stroški, ki nastajajo v podjetju v zvezi z izposojanjem finančnih sredstev za pridobitev opredmetenega osnovnega sredstva.

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

***Č.     Pojasnila***

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

**1.48.** Nadomestni deli se kupujejo in z njimi zamenjujejo deli opredmetenih osnovnih sredstev za različne namene, ki so pogosto odvisni tudi od tehničnih okoliščin delovanja, zato se računovodsko obravnavajo v skladu z dejansko namembnostjo. Nadomestni deli večjih vrednosti se praviloma obravnavajo kot opredmetena osnovna sredstva, ki se amortizirajo ne glede na začetek uporabe, nadomestni deli, ki se uporabljajo pri enem samem osnovnem sredstvu, pa se amortizirajo v dobi koristnosti tega sredstva. Nadomestni deli, namenjeni popravilom ali vzdrževanju, se obravnavajo kot material za vzdrževanje, ki se ob nabavi prenese v vrednost zalog materiala, po vgraditvi pa se njihova vrednost zmanjša v breme stroškov materiala.

**1.49.** Stroški izposojanja v zvezi s pridobitvijo opredmetenega osnovnega sredstva se lahko vštevajo v nabavno vrednost opredmetenega osnovnega sredstva do njegove usposobitve za uporabo, predvsem če nastaja dlje, kot traja obračunsko obdobje.

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

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

**1.51.** Če se obstoječa 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 lahko všteje v nabavno vrednost nove zgradbe.

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

**1.53.** 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; ter d) drugih opredmetenih osnovnih sredstvih, katerih uporaba ni časovno omejena.

**1.54.** 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 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 pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, in sicer po tisti, ki je manjša.

**1.55.** Za prepoznavanje denar ustvarjajoče enote, ki ji pripada opredmeteno osnovno sredstvo, ugotavljanje njene nadomestljive vrednosti in dobrega imena ter pripoznavanje njenih izgub zaradi oslabitve se uporabljajo MRS od 36.66 do 36.108. Razveljavitev izgube zaradi oslabitve v prejšnjih obdobjih, ki se pripozna pri denar ustvarjajoči enoti, se obravnava po MRS od 36.110 do 36.122.

Na vsak datum poročanja je treba oceniti, ali obstajajo znamenja oslabitve sredstva ali denar ustvarjajoče enote. Pri denar ustvarjajoči enoti, ki vsebuje več sredstev, bistvenih za poslovanje, se mora preverjanje oslabitve določiti na podlagi bistvenega sredstva z najdaljšo dobo koristnosti. Preverjanje oslabitve se zahteva tudi, preden se sredstvo opredeli kot nekratkoročno sredstvo za prodajo.

**1.56.** Biološka sredstva se merijo po pošteni vrednosti, zmanjšani za ocenjene stroške v trenutku prodaje *.* Če se poštena vrednost ne more zanesljivo določiti na dan začetnega pripoznanja, se sredstvo izkaže po nabavni vrednosti, zmanjšani za nabrane amortizacijo in oslabitve. Če se kasneje poštena vrednost zanesljivo določi, se meri po pošteni vrednosti, zmanjšani za ocenjene stroške v trenutku prodaje *.*

**1.57.** 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 koristnosti sredstva, na koncu pa se lastništvo prenese ali ne; č) na začetku najema je sedanja vrednost najmanjše vsote najemnin enaka najmanj pošteni vrednosti najetega sredstva; d) najeta sredstva so tako posebne narave, da jih lahko brez večjih sprememb uporablja samo najemnik.

**1.58.** 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 in c) najemnik lahko podaljša najem v naslednje obdobje za najemnino, ki je bistveno manjša od tržne.

**1.59.** 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.

**1.60.** Najemi se v računovodskih izkazih najemnikov izkazujejo v skladu s tem standardom in z MRS od 17.20 do vključno 17.35, v računovodskih izkazih najemodajalcev pa v skladu z MRS od 17.36 do vključno 17.56.

Prodaja in povratni najem se obravnavata po MRS od 17.58 do vključno 17.63.

**1.61.** 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 podjetje pridobivalo 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 podjetje 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.

**1.62.** Nepremičnine, ki se gradijo ali razvijajo za prihodnjo uporabo kot naložbene nepremičnine, se do takrat obravnavajo kot opredmetena osnovna sredstva 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.

***D.     Datuma sprejetja in začetka uporabe***

**1.63.** 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 1 - Opredmetena osnovna sredstva (2002).

**Slovenski računovodski standard 2 (2006)**

**NEOPREDMETENA SREDSTVA IN DOLGOROČNE AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE**

***A.     Uvod***

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju neopredmetenih sredstev in dolgoročno odloženih stroškov, ki se štejejo kot neopredmetena sredstva. Povezan je z računovodskimi načeli od 51 do 55 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

a)  razvrščanje neopredmetenih sredstev in dolgoročnih aktivnih časovnih razmejitev,

b)  pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj neopredmetenih sredstev in dolgoročnih aktivnih časovnih razmejitev,

c)  začetno računovodsko merjenje neopredmetenih sredstev in dolgoročnih aktivnih časovnih razmejitev,

č)  prevrednotovanje neopredmetenih sredstev in dolgoročnih aktivnih časovnih razmejitev,

d)  uskupinjevanje neopredmetenih sredstev in dolgoročnih aktivnih časovnih razmejitev ter

e)  razkrivanje neopredmetenih sredstev in dolgoročnih aktivnih časovnih razmejitev.

Ta standard se opira predvsem na mednarodne računovodske standarde (MRS) 1, 16, 36 in 38 (2004), med narodna standarda računovodskega poročanja (MSRP)
3 in 5 (2004) ter 4. in 7. direktivo Evropske unije. Povezan je predvsem s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 1, 13, 17, 18 in 24.

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

***B.     Standard***

***a)  Razvrščanje neopredmetenih sredstev in dolgoročnih aktivnih časovnih razmejitev***

**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, usredstvene stroške naložb v tuja opredmetena osnovna sredstva, naložbe v pridobljene pravice do industrijske lastnine in druge pravice ter v dobro ime prevzetega podjetja.

**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.** Dolgoročne aktivne časovne razmejitve so dolgoročno odloženi stroški.

**2.5.** Neopredmetena sredstva se razvrščajo na neopredmetena sredstva s končnimi dobami korist nosti in neopredmetena sredstva z nedoločenimi dobami koristnosti.

**2.6.** Naložba v dobro ime je presežek nabavne vrednosti prevzetega podjetja ali dela prevzetega podjetja nad določljivo pošteno vrednostjo pridobljenih sredstev, zmanjšano za njegove dolgove in pogojne obveznosti.

**2.7.** Dani predujmi za neopredmetena sredstva, ki so v bilanci stanja izkazani v povezavi z neopredmetenimi sredstvi, se knjigovodsko izkazujejo kot terjatve.

**2.8.** Deleži v skupaj obvladovanih neopredmetenih sredstvih se obravnavajo posebej ter se izkazujejo in razvrščajo glede na vrsto skupaj obvladovanih neopredmetenih sredstev.

***b) Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj neopredmetenih sredstev in dolgoročnih aktivnih časovnih razmejitev***

**2.9.** Neopredmeteno sredstvo, razen dobrega imena, izpolnjuje sodilo razpoznavnosti, če a) je ločljivo, to pomeni, da se lahko loči ali razdeli od podjetja 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 podjetja ali od drugih pravic in obveznosti.

**2.10.** Neopredmeteno sredstvo se pripozna v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja, če a) je verjetno, da bodo pritekale gospodarske koristi, povezane z njim, in b) je mogoče njegovo nabavno vrednost zanesljivo izmeriti.

**2.11.** Verjetnost prihodnjih gospodarskih koristi, povezanih z neopredmetenim sredstvom, se oceni z uporabo utemeljenih in podprtih predpostavk, ki so najboljša ocena uprave (ravnateljstva) o gospodarskih okoliščinah v dobi koristnosti tega sredstva.

**2.12.** V podjetju nastali stroški raziskovanja se ne pripoznajo kot neopredmeteno sredstvo, temveč se takoj obravnavajo kot stroški oziroma odhodki obračunskega obdobja, v katerem nastanejo.

**2.13.** V podjetju 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 podjetju, njegova koristnost;
d) razpoložljivost tehničnih, finančnih in drugih dejavnikov za dokončanje razvijanja in za uporabo ali prodajo projekta ter e) sposobnost zanesljivo izmeriti stroške, ki se pripisujejo neopredmetenemu sredstvu med njegovim razvijanjem.

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

**2.15.** V podjetju ustvarjeno dobro ime se ne pripozna kot neopredmeteno sredstvo.

**2.16.** 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 in dolgoročnih aktivnih časovnih razmejitev***

**2.17.** Neopredmeteno sredstvo, ki izpolnjuje pogoje za pripoznanje, se ob začetnem pripoznanju ovrednoti po nabavni vrednosti. V nabavno vrednost se vštevajo tudi uvozne in nevračljive nakupne dajatve po odštetju trgovinskih in drugih popustov ter vsi neposredno pripisljivi stroški pripravljanja sredstva za nameravano uporabo. Nabavno vrednost lahko sestavljajo tudi obresti do nastanka neopredmetenega sredstva.

**2.18.** Nabavna vrednost z zamenjavo pridobljenega neopredmetenega sredstva se izmeri po njegovi pošteni vrednosti, razen če a) menjalni posel nima trgovalne vsebine ali b) poštene vrednosti prejetega sredstva in poštene vrednosti danega sredstva ni mogoče zanesljivo izmeriti. Če se pridobljeno sredstvo ne meri po pošteni vrednosti, se njegova nabavna vrednost izmeri po knjigovodski vrednosti danega sredstva. Neopredmeteno sredstvo, pridobljeno z državno podporo ali donacijo, se ob pridobitvi izkazuje po nabavni vrednosti, če ni znana, pa po pošteni vrednosti, povečani za izdatke, ki jih je mogoče pripisati neposredno pripravljanju sredstva za njegovo nameravano uporabo.

**2.19.** Nabavno vrednost neopredmetenega sredstva, nastalega v podjetju, sestavljajo 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, lahko pa jo sestavljajo stroški izposojanja v zvezi z njegovo pridobitvijo.

**2.20.** Za neopredmeteno sredstvo se v knjigovodskih razvidih izkazujejo posebej nabavna vrednost oziroma prevrednotena nabavna vrednost, posebej amortizacijski popravek vrednosti in posebej nabrana izguba zaradi oslabitve, v bilanci stanja pa zgolj knjigovodska vrednost, ki je znesek, s katerim se sredstvo pripozna po odštetju vseh nabranih amortizacijskih popravkov in nabranih izgub zaradi oslabitve. Zmanjševanje vrednosti dolgoročno odloženih stroškov se izkazuje na temeljnem kontu.

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

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

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

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

**2.25.** Preostalo vrednost neopredmetenega sredstva je treba preverjati najmanj na koncu vsakega poslovnega leta. Preostale vrednosti neopredmetenega sredstva s končno dobo koristnosti ni, razen če obstaja a) obveza druge stranke za nakup takšnega sredstva na koncu njegove dobe koristnosti ali b) za sredstvo delujoči trg ter je preostalo vrednost mogoče ugotoviti ob upoštevanju takšnega trga in je verjetno, da bo takšen trg obstajal še na koncu dobe koristnosti sredstva.

**2.26.** Dobro ime in neopredmeteno sredstvo z nedoločeno dobo koristnosti se ne amorti zirata, ampak se prevrednotujeta zaradi oslabitve.

**2.27.** Razlika med čistim donosom ob odtujitvi in knjigovodsko vrednostjo odtujenega neopredmetenega sredstva se prenese med prevrednotovalne poslovne prihodke, če je čisti donos ob odtujitvi večji od knjigovodske vrednosti, oziroma med prevrednotovalne poslovne odhodke, če je knjigovodska vrednost večja od čistega donosa ob odtujitvi.

**2.28.** Za merjenje po pripoznanju neopredmetenega sredstva mora podjetje za svojo računovodsko usmeritev izbrati ali model nabavne vrednosti ali model prevrednotenja. Če se neopredmeteno sredstvo obračuna po modelu prevrednotenja, se tudi vsa druga sredstva v njegovi skupini obračunajo po tem modelu, razen če za ta sredstva ni delujočega trga. Po modelu nabavne vrednosti je treba neopredmeteno sredstvo razvidovati po njegovi nabavni vrednosti, zmanjšani za amortizacijski popravek vrednosti in nabrano izgubo zaradi oslabitve. Po modelu prevrednotenja pa mora podjetje razvidovati neopredmeteno sredstvo po prevrednotenem znesku, ki je njegova poštena vrednost na dan prevrednotenja, zmanjšana za vsak kasnejši amortizacijski popravek vrednosti in kasnejše nabrane izgube zaradi oslabitve.

***č)  Prevrednotovanje neopredmetenih sredstev in dolgoročnih aktivnih časovnih razmejitev***

**2.29.** Prevrednotenje neopredmetenih sredstev je sprememba njihove knjigovodske vrednosti zaradi uporabe modela prevrednotenja in zmanjšanje njihove knjigovodske vrednosti zaradi oslabitve.

**2.30.** Neopredmetena sredstva se lahko prevrednotujejo na pošteno vrednost, če zanje obstaja delujoči trg. Prevrednotovanje po modelu prevrednotenja je treba opravljati redno, tako da se na dan bilance stanja knjigovodska vrednost takih sredstev ne razlikuje bist veno od njihove poštene vrednosti.

**2.31.** Če neopredmetenega sredstva v skupini prevrednotenih neopredmetenih sredstev ni mogoče prevrednotiti, ker zanj ni delujočega trga, se izkaže po nabavni vrednosti, zmanjšani za amortizacijski popravek vrednosti in nabrane izgube zaradi oslabitve.

**2.32.** Če poštene vrednosti prevrednotenega neopredmetenega sredstva ob upoštevanju delujočega trga ni mogoče ugotoviti, je knjigovodska vrednost sredstva prevrednotena vrednost na dan njegovega zadnjega prevrednotenja ob upoštevanju delujočega trga, zmanjšana za kasnejši amortizacijski popravek vrednosti in kasnejše nabrane izgube zaradi oslabitve.

**2.33.** Če se knjigovodska vrednost neopredmetenega sredstva poveča zaradi prevrednotenja, se povečanje prizna neposredno v kapitalu kot presežek iz prevrednotenja. Povečanje iz prevrednotenja pa se pripozna v poslovnem izidu, če in kolikor odpravi zmanjšanje iz prevrednotenja istega sredstva, ki je bilo prej pripoznano v poslovnem izidu.

**2.34**. Presežek iz prevrednotenja neopredmetenih sredstev, ki je sestavni del kapitala, se prenese neposredno na preneseni čisti dobiček, ko je presežek iztržen. Celotni presežek se lahko iztrži ob izločitvi sredstva iz uporabe ali ob njegovi odtujitvi. Del presežka pa se lahko iztrži, če se sredstvo uporablja v podjetju. V takšnem primeru je del presežka razlika med amortizacijo na podlagi prevrednotene nabavne vrednosti sredstva in amortizacijo na podlagi njegove izvirne vrednosti. Prenos iz presežka iz prevrednotenja v preneseni čisti dobiček se ne opravi v izkazu poslovnega izida.

**2.35.** Knjigovodska vrednost neopredmetenih sredstev se mora zmanjšati, če presega njihovo nadomestljivo vrednost.

**2.36.** Podjetje 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.

Podjetje mora vsako leto preverjati morebitno oslabitev dobrega imena, pridobljenega v poslovni združitvi.

Za prepoznavanje denar ustvarjajoče enote, ki ji pripada neopredmeteno sredstvo, ugotavljanje njene nadomestljive vrednosti in dobrega imena ter pripoznavanje njenih iz gub zaradi oslabitve se uporabljajo MRS od 36.66 do vključno 36.108. Razveljavitev izgube zaradi osla bitve v prejšnjih obdobjih, ki se pripozna pri denar ustvarjajoči enoti, se obravnava po MRS od 36.110 do vključno 36.123.

**2.37.** Izguba, pripoznana zaradi oslabitve dobrega imena, se v naslednjih obdobjih ne sme razvelja viti.

***d) Uskupinjevanje neopredmetenih sredstev in dolgoročnih aktivnih časovnih razmejitev***

**2.38.** Skupinska bilanca stanja se sestavi, kot da bi šlo za eno sámo podjetje. Nepredmetena sredstva v njej zajemajo neopredmetena sredstva obvladujočega podjetja in odvisnih podjetij. Uskupinjena neopredmetena sredstva se ne vodijo na posebnih kontih, temveč se povzemajo iz posamičnih bilanc stanja uskupinjenih podjetij na podlagi dodatnih podatkov in prilagoditev, ki se nanašajo na prevedbo v predstavitveno valuto obvladujočega podjetja, na izločitev čistega dobička in izgub iz njihove vrednosti in na prevrednotenje zaradi uskupinjenja. Zaradi teh prilagoditev se knjigovodska vrednost uskupinjenih neopredmetenih sredstev razlikuje od seštevka knjigovodskih vrednosti neopredmetenih sredstev v posamičnih bilancah stanja uskupinjenih podjetij.

**2.39.** Če so v posamičnih bilancah stanja uskupinjenih podjetij knjigovodske vrednosti neopredmetenih sredstev izražene v valuti, ki se razlikuje od predstavitvene valute obvladujočega podjetja, jih je treba prevesti v predstavitveno valuto obvladujočega podjetja po srednjem tečaju Banke Slovenije na dan bilance stanja.

**2.40.** Če podjetje v skupini kupi neopredmeteno sredstvo pri podjetju v isti skupini in je v nakupno ceno vštet tudi čisti dobiček prodajalca, ga je treba izločiti iz uskupinjene knjigovodske vrednosti neopredmetenega sredstva in v letu, ko je opravljen posel, za čisti dobiček zmanjšati uskupinjene poslovne prihodke in s tem uskupinjeni čisti dobiček, v naslednjih letih pa uskupinjeni preneseni čisti dobiček. Za znesek amortizacije takšnega čistega dobička v nabavni vrednosti neopredmetenega sredstva je treba v vsakem letu obdobja njegove uporabe odpraviti zmanjšanje njegove knjigovodske vrednosti ter zmanjšati uskupinjene stroške amortizacije in s tem uskupinjene odhodke ter tako povečati uskupinjeni čisti dobiček in uskupinjeni preneseni čisti dobiček. Smiselno je treba obračunati tudi izgubo, všteto v prodajno ceno neopredmetenega sredstva. Opustitev izločitve vmesnega čistega dobička je možna, če je bil nakup opravljen v normalnih tržnih razmerah, če bi izločitev povzročila nesorazmerno velik strošek ter če vmesni čisti dobiček ali izguba ne vpliva bistveno na resničnost in poštenost prikaza skupinske bilance stanja oziroma skupinskega izkaza poslovnega izida.

**2.41.** Pri prvem uskupinjenju odvisnega podjetja je treba ugotoviti pri uskupinjenju nastalo novo dobro ime ali pripoznati presežek v uskupinjenem poslovnem izidu. Nabavna vrednost pridobljenega deleža v kapitalu odvisnega podjetja je opredeljena kot nakupna cena, povečana za neposredne nabavne stroške. Pošteno vrednost je treba ugotoviti tudi pri vseh sredstvih, dolgovih in pogojnih obveznostih odvisnega podjetja; če so poštene vrednosti njegovih sredstev večje od njihovih knjigovodskih vrednosti, govorimo o preračunanih pozitivnih razlikah (presežku njihove poštene vrednosti nad njihovo knjigovodsko vrednostjo), v nasprotnih primerih pa o preračunanih negativnih razlikah (primanjkljaju njihove poštene vrednosti v primerjavi z njihovo knjigovodsko vrednostjo). Če ima odvisno podjetje sedež v tujini, je treba pošteno vrednost njegovih razpoznavnih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti najprej izraziti v ustrezni tuji valuti in jo nato prevesti v domačo valuto po srednjem tečaju Banke Slovenije na dan, ko se nabavna vrednost razporedi k posameznim sredstvom, dolgovom in pogojnim obveznostim. Razlika med knjigovodsko vrednostjo sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti odvisnega podjetja in nabavno vrednostjo deleža v kapitalu odvisnega podjetja se v prvi skupinski bilanci stanja izkaže v tisti postavki, katere vrednost je večja ali manjša, morebitna preostala razlika, ki je ni mogoče obračunati s posameznimi sredstvi, dolgovi in pogojnimi obveznostmi, pa kot dobro ime oziroma kot presežek v uskupinjenem poslovnem izidu. Pogoj pa je, da se preračunane pozitivne in negativne razlike upoštevajo samo do velikosti deleža obvladujočega podjetja v kapitalu odvisnega podjetja, velikost sorazmernega deleža preračunanih pozitivnih in negativnih razlik, ki jih je mogoče obračunati, pa je dodatno omejena z velikostjo razlike med knjigovodsko vrednostjo kapitala odvisnega podjetja in nabavno vrednostjo deleža obvladujočega podjetja v njem. Pri prvem uskupinjenju na novo nastalo dobro ime pomeni, da je prevzemno podjetje plačalo več, kot je utemeljeno s pošteno vrednostjo presežka prevzetih sredstev nad prevzetimi dolgovi in pogojnimi obveznostmi, ker pričakuje v naslednjih letih večje gospodarske koristi iz njih. Za sorazmerni del presežka pripoznane poštene vrednosti neopredmetenih sredstev, ki pripada lastnikom obvladujočega podjetja (brez manjšinskih lastnikov), in za celotno pri uskupinjevanju na novo nastalo dobro ime uskupinjena knjigovodska vrednost neopredmetenih sredstev presega seštevek knjigovodskih vrednosti neopredmetenih sredstev v posamičnih bilancah stanja uskupinjenih podjetij.

**2.42.** Pri kasnejših uskupinjenjih je treba vsako leto ponoviti obračun pri prvem uskupinjenju in obraču nati amortizacijo pripoznanih preračunanih pozitivnih razlik (presežka poštene vrednosti nad knji govodsko vrednostjo) pri prevzetih neopredmetenih sredstvih s končno dobo korist nosti po uveljavljenih amortizacijskih stopnjah. Za toliko je treba zmanjšati uskupinjeno knjigovod sko vrednost takšnih neopredmetenih sredstev ter povečati uskupinjene stroške amortizacije in s tem uskupinjene odhodke, kar pomeni zmanjšati uskupinjena čisti dobiček in preneseni čisti dobiček. Neopredmetena sredstva z nedoločeno dobo koristnosti je treba prevredno tovati zaradi oslabitve. Pri na novo nastalem dobrem imenu pri prvem uskupinjenju je prav tako treba vsako leto prevrednotiti dobro ime zaradi oslabitve in s tem povečati uskupinjene odhodke, s tem pa tudi zmanjšati uskupinjeni čisti dobiček in uskupinjeni preneseni čisti dobiček. V vseh takih primerih se pri uskupinjevanju pojavljajo zneski, ki spreminjajo ustrezne seštevke v posamičnih raču novodskih izkazih uskupinjenih podjetij.

**2.43.** Pri prevedbi vsote neopredmetenih sredstev iz posamičnih bilanc stanja uskupinjenih podjetij v uskupinjena neopredmetena sredstva se ob utemeljenih razlogih pojavljajo še izključitve in vključitve iz drugih razlogov.

***e)  Razkrivanje neopredmetenih sredstev in dolgoročnih aktivnih časovnih razmejitev***

**2.44.** Podjetja, ki niso zavezana reviziji, morajo razkrivati 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.

**2.45.** Podjetje za vsako vrsto neopredmetenih sredstev, pri čemer razlikuje med znotraj podjetja ustvarjenimi in drugimi neopredmetenimi sredstvi, razkrije

a)  to, 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 oziroma prevrednoteno 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.

**2.46.** V računovodskih izkazih se razkrivajo a) knjigovodska vrednost in preostala doba amortiziranja vsakega neopredmetenega sredstva, ki je pomembno za računovodske izkaze podjetja 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, ter č) znesek obvez za pridobitev neopredmetenega sredstva.

**2.47.** Če se neopredmeteno sredstvo izkaže po modelu prevrednotenja, se razkrivajo a) dan, na katerega je bilo opravljeno prevrednotenje; b) knjigovodska vrednost prevrednotenega neopredmetenega sredstva; c) knjigovodska vrednost, ki bi bila pripoznana, če bi se prevrednotena vrsta neopredmetenih sredstev izkazovala po modelu nabavne vrednosti; in č) metode in pomembne predpostavke, ki se uporabljajo pri ocenjevanju poštene vrednosti sredstev.

***C.     Opredelitve ključnih pojmov***

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

a)  **Neopredmetena osnovna sredstva** so praviloma dolgoočna sredstva, ki soustvarjajo poslovne zmogljivosti in niso zgolj postavke dolgoročnih časovnih razmejitev.

b)  **Usredstveni stroški naložb v tuja opredmetena osnovna sredstva** so neopredmetena sredstva, pripoznana kot usredstveni stroški naložb v tuja opredmetena osnovna sredstva na podlagi sklenjenih pogodb, in ne izpolnjujejo pogojev za samostojno pripoznavanje opredmetenih osnovnih sredstev oziroma delov teh sredstev.

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

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

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

e)  **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.

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

g)  **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.

***Č.     Pojasnilo***

**2.49.** Neopredmetena sredstva, katerih posamična vrednost ne presega 500 eurov, se lahko štejejo kot strošek v obdobju, v katerem se pojavijo.

***D.     Datuma sprejetja in začetka uporabe***

**2.50.** 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 2 - Neopredmetena dolgoročna sredstva (2002).

**Slovenski računovodski standard 3 (2006)**

**FINANČNE NALOŽBE**

***A      Uvod***

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju finančnih naložb. Povezan je z računovodskimi načeli od 60 do 62 in 64 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

a)  razvrščanje finančnih naložb,

b)  pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj finančnih naložb,

c)  začetno računovodsko merjenje finančnih naložb,

č)  prevrednotovanje finančnih naložb,

d)  uskupinjevanje finančnih naložb ter

e)  razkrivanje finančnih naložb.

Ta standard se opira predvsem na mednarodne računovodske standarde (MRS) 1, 21, 27, 28, 31, 32, 36 in 39 (2004), mednarodne standarde računovodskega poročanja (MSRP) 3, 4 in 5 ter 4. in 7. direktivo Evropske unije. Povezan je predvsem s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS), 8, 9, 17, 18, 24, 25 in 27.

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 finančnih naložb***

**3.1.** Finančne naložbe so sestavni del finančnih inštrumentov podjetja in so finančna sredstva, ki jih ima podjetje naložbenik, da bi z donosi, ki izhajajo iz njih, povečevalo svoje finančne prihodke; ti se razlikujejo od poslovnih prihodkov, ki izhajajo iz prodaje proizvodov in opravljanja storitev v okviru njegovega rednega poslovanja.

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

**3.3.** Finančne naložbe v kapital drugih podjetij so naložbe v kapitalske inštrumente.

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

**3.5.** Finančne naložbe so tudi naložbe v izpeljane finančne inštrumente.

**3.6.** Finančne naložbe v kapital in finančne naložbe v posojila se razčlenjujejo na tiste, ki se nanašajo na uskupinjena odvisna podjetja, pridružena in skupaj obvladovana podjetja, in druge.

**3.7.** Finančne naložbe se pri začetnem pripoznanju razvrstijo v

-       finančna sredstva, izmerjena po pošteni vrednosti prek poslovnega izida,

-       finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo,

-       finančne naložbe v posojila ali

-       za prodajo razpoložljiva finančna sredstva.

***b)      Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj finančnih naložb***

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

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

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

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

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

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

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

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

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

***c)      Začetno računovodsko merjenje finančnih naložb***

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

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

***č)      Prevrednotovanje finančnih naložb***

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

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

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

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

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

**3.21.** Poštena vrednost je dokazana, če jo je mogoče zanesljivo izmeriti. Pogoj za to je, da

a)  je objavljena cena na delujočem trgu vrednostnih papirjev ali

b)  obstaja model vrednotenja, pri katerem so vložki podatkov vanj dokazani, ker prihajajo z delujočega trga.

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

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

b)  dokazani dobiček ali dokazana izguba pri finančnem sredstvu, razpoložljivem za prodajo, se pripozna neposredno v kapitalu kot povečanje (dobiček) ali zmanjšanje (izguba) presežka iz prevrednotenja; če je poštena vrednost finančnega sredstva, razpoložljivega za prodajo, manjša od njegove pripoznane vrednosti, se pripozna negativni presežek iz prevrednotenja.

Izgube kot posledice prevrednotenja zaradi oslabitve, ki niso mogle biti poravnane s presežkom iz prevrednotenja, se pripoznajo kot izguba v poslovnem izidu.

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

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

Dividende za kapitalski inštrument se pripoznajo v poslovnem izidu, ko podjetje pridobi pravico do plačila.

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

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

**3.25.** Na vsak dan bilance stanja je treba oceniti, ali obstaja kak nepristranski dokaz o morebitni oslabljenosti finančne naložbe ali skupine finančnih naložb. Če tak dokaz obstaja, je treba finančno naložbo prevrednotiti zaradi oslabitve. Izgube zaradi oslabitve nastanejo, in zaradi tega je treba naložbo prevrednotiti, če obstajajo objektivni dokazi o oslabitvi zaradi dogodka (dogodkov) po začetnem pripoznanju finančne naložbe, ki vpliva(jo) na ocenjene prihodnje denarne tokove finančne naložbe ali skupin finančnih naložb, ki jih je možno zanesljivo oceniti.

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

Če se v naslednjem obdobju velikost izgube zaradi oslabitve zmanjša in če je mogoče zmanjšanje nepristransko povezati z dogodkom po pripoznanju oslabitve (kot je izboljšanje ravni zaupanjske /kreditne/ 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 mora pripoznati v poslovnem izidu kot prevrednotovalni finančni prihodek.

**3.27.** Če obstajajo nepristranski dokazi, da je nastala izguba zaradi oslabitve pri finančni naložbi v kapitalski inštrument, 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 inštrument, ki je z njim povezan in ga je treba poravnati z dobavo kapitalskih inštrumentov, 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, razobrestenih (diskontiranih) po trenutni tržni donosnosti za podobna finančna sredstva, in pripozna kot prevrednotovalni finančni odhodek. Takšnih izgub zaradi oslabitve ni dovoljeno razveljaviti.

**3.28.** Če je bilo zmanjšanje poštene vrednosti finančnega sredstva, ki je na razpolago za prodajo, pripoznano neposredno kot negativni presežek iz prevrednotenja in obstajajo nepristranski dokazi, da je to sredstvo oslabljeno, se za nabrano izgubo najprej zmanjša negativni presežek iz prevrednotenja in pripoznajo prevrednotovalni finančni odhodki. Znesek celotne nabrane izgube, za katerega se zmanjša negativni presežek iz prevrednotenja in pripoznajo prevrednotovalni finančni odhodki, je razlika med nabavno vrednostjo (po odštetju vseh vračil in odplačil glavnice) in sprotno pošteno vrednostjo, zmanjšano za izgubo zaradi oslabitve takšnega finančnega sredstva, ki je bila pripoznana v poslovnem izidu kot prevrednotovalni finančni odhodek.

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

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

**3.29.** Če obstaja varovalno razmerje med inštrumentom za varovanje pred tveganjem in z njim povezano pred tveganjem varovano postavko, se dobiček ali izguba iz inštrumenta za varovanje pred tveganjem ali pred tveganjem varovane postavke obračuna in pripozna po MRS od 39.89 do 39.102.

**3.30.** Pri odpravi pripoznanja finančnega sredstva v celoti se razlika med

a)  knjigovodsko vrednostjo ter

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

***d)      Uskupinjevanje finančnih naložb***

**3.31.** Skupinska bilanca stanja se sestavi, kot da bi šlo za eno sámo podjetje. Finančne naložbe v njej zajemajo finančne naložbe obvladujočega podjetja in odvisnih podjetij. Uskupinjene finančne naložbe se ne vodijo na posebnih kontih, temveč se povzemajo iz posamičnih bilanc stanja uskupinjenih podjetij na podlagi dodatnih podatkov in prilagoditev, ki se nanašajo na prevedbo v predstavitveno valuto obvladujočega podjetja, na izločitev medsebojnih finančnih razmerij v skupini in na prevrednotenje v zvezi z uskupinjenjem. Zaradi takšnih prilagoditev se neodpisana vrednost uskupinjenih dolgoročnih finančnih naložb razlikuje od seštevka knjigovodskih vrednosti finančnih naložb v posamičnih bilancah stanja uskupinjenih podjetij.

**3.32.** Če so v posamičnih bilancah stanja uskupinjenih podjetij knjigovodske vrednosti dolgoročnih finančnih naložb izražene v valuti, ki se razlikuje od predstavitvene valute obvladujočega podjetja, jih je treba prevesti v predstavitveno valuto obvladujočega podjetja po srednjem tečaju Banke Slovenije na dan bilance stanja.

**3.33.** Posojila, dana drugim podjetjem v skupini, so praviloma enaka dobljenim posojilom pri teh drugih podjetjih. Takšna dana posojila je treba izločiti iz uskupinjenih finančnih naložb in hkrati iz uskupinjenih dobljenih dolgoročnih posojil pri nasprotnih podjetjih v skupini. Če znesek iz medsebojnih posojilnih razmerij pri uskupinjevalnem pobotanju ni enak na obeh straneh, je treba ugotoviti vzrok in ga odpraviti. Neprave uskupinjevalne razlike pri danih posojilih izvirajo iz napačnih knjižb, časovno neusklajenih obračunov, časovno različnih prikazov pri podjetjih in tako naprej; zagotoviti je treba stanje, ki bi nastalo, če napak ne bi bilo. Prave uskupinjevalne razlike pri danih posojilih pa so posledica različnih načinov vrednotenja. Odprava takih razlik lahko prek uskupinjenih finančnih odhodkov oziroma uskupinjenih finančnih prihodkov vpliva na uskupinjeni poslovni izid in nato na uskupinjeni preneseni čisti dobiček.

**3.34.** Obveznice in drugi dolžniški vrednostni papirji, ki se v okviru finančnih naložb posameznega podjetja v skupini nanašajo na podjetja v skupini, so lahko enaki ustreznim finančnim obveznostim pri teh podjetjih v skupini le ob njihovem nastanku. Če so predmet kasnejšega nakupa, se njihova nakupna vrednost razlikuje od njihove nominalne vrednosti, kasneje pa se utegne pri njih pojaviti še kako prevrednotenje. Uskupinjevalna razlika pri dolžniških vrednostnih papirjih se pojavi pri uskupinjevalnem pobotanju; presežek ali primanjkljaj pri njih je treba obračunati pri uskupinjenih finančnih odhodkih ali prihodkih, in sicer v obsegu, ki se nanaša na obravnavano poslovno obdobje, za presežke ali primanjkljaje, ki se nanašajo na pretekla poslovna obdobja, pa je treba zmanjšati ali povečati uskupinjeni preneseni čisti dobiček.

**3.35.** Prvo uskupinjevanje finančnih naložb se razlikuje od kasnejših uskupinjevanj teh naložb. Pri prvem se najprej ugotovi uskupinjevalna razlika pri lastniških vrednostnih papirjih, tako da se od nakupne vrednosti posameznih lastniških vrednostnih papirjev odšteje knjigovodska vrednost ustreznih sestavin kapitala podjetja v skupini, na katero se nanašajo; če ni pridobljen celoten osnovni kapital, je treba vse sestavine kapitala upoštevati le v ustreznem odstotku. Presežek nakupne vrednosti je aktivna uskupinjevalna razlika pri lastniških vrednostnih papirjih, njen primanjkljaj pa pasivna uskupinjevalna razlika pri lastniških vrednostnih papirjih. Od aktivne uskupinjevalne razlike je treba odšteti znesek ustreznim uskupinjenim sredstvom pripisanih preračunanih pozitivnih razlik in ustreznim uskupinjenim dolgovom in pogojnim obveznostim pripisanih preračunanih negativnih razlik ter ji prišteti znesek ustreznim uskupinjenim sredstvom pripisanih preračunanih negativnih razlik in ustreznim uskupinjenim dolgovom in pogojnim obveznostim pripisanih preračunanih pozitivnih razlik. V primeru pasivne uskupinjevalne razlike imajo popravki nasprotni predznak. Ostanek pozitivne uskupinjevalne razlike je uskupinjevalno dobro ime, za ostanek negativne uskupinjevalne razlike pa se pripozna presežek v uskupinjenem poslovnem izidu.

**3.36.** Finančne naložbe v finančne dolgove in kapitalske inštrumente skupaj obvladovanega podjetja se v skupinski bilanci stanja upoštevajo po metodi sorazmernega uskupinjevanja ali po kapitalski metodi.

**3.37.** Pri pretvorbi vsote finančnih naložb iz posamičnih bilanc stanja uskupinjenih podjetij v uskupinjene finančne naložbe se lahko pojavljajo še izključitve in vključitve iz drugih utemeljenih razlogov.

***e)      Razkrivanje finančnih naložb***

**3.38.** Podjetja, ki niso zavezana reviziji, morajo razkrivati 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.

**3.39.** Potrebno je razkritje narave razmerja med obvladujočim in posameznim odvisnim podjetjem, v katerem obvladujoče podjetje neposredno ali prek odvisnih podjetij nima več kot polovico glasovalnih pravic. Poleg tega je potrebno razkritje, zakaj posamezno odvisno podjetje ni uskupinjeno.

**3.40.** Podjetje podvižnik mora za skupaj obvladovana podjetja, v katera so naložene finančne naložbe, razkriti svoj del kapitalskih deležev. Prav tako mora razkriti vse svoje obveze v zvezi s svojimi deleži v skupnih podvigih in svoj del obvez v zvezi s kapitalom skupaj obvladovanih podjetij, ki jih je prevzelo skupaj z drugimi podvižniki ali pa sámo.

**3.41.** Pri vseh finančnih naložbah se razkrivajo a) računovodska usmeritev za določanje njihove nabavne vrednosti ter kasnejše knjigovodske vrednosti, poštene vrednosti in odplačne vrednosti; b) pogostnost prevrednotovanja finančnih naložb zaradi prevrednotenja na pošteno vrednost in oslabitve pa tudi datum zadnjega prevrednotenja finančnih naložb ter sodelovanje neodvisnega ocenjevalca pri tem; c) gibanje presežka iz prevrednotenja v zvezi s finančnimi naložbami ter prevrednotovalnih finančnih prihodkov in odhodkov v tej zvezi.

**3.42.** Za vsako vrsto finančnih naložb se razkrivajo informacije o a) izpostavljenosti različnim vrstam tveganja; b) obsegu in vrstah finančnih inštrumentov za varovanje pred tveganjem ter c) v plačilo zapadlih, pa še ne udenarjenih naložbah.

**3.43.** Pri izpostavljenosti obrestnemu tveganju se razkrivajo a) pogodbeni roki za popravek obrestne mere ali roki za plačilo, in sicer tisti, ki se pojavijo prej, ter b) efektivne obrestne mere, če se uporabljajo.

**3.44.** Pri izpostavljenosti zaupanjskemu (kreditnemu) tveganju se razkrivajo a) vrednost, ki najbolje predstavlja največjo možno izpostavljenost takšnemu tveganju na dan bilance stanja, brez upoštevanja poštene vrednosti kateregakoli poroštva, če druge stranke ne bi bile sposobne izpolniti svojih obveznosti, ki izhajajo iz finančnih inštrumentov, in b) pomembno kopičenje zaupanjskega (kreditnega) tveganja.

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

***C.     Opredelitve ključnih pojmov***

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

a)  **Dolgoročna finančna naložba** je finančna naložba, ki jo ima podjetje naložbenik v posesti v obdobju, daljšem od leta dni, in s katero naj bi dolgoročno dosegalo donos, in ne trgovalo. Vsaka druga finančna naložba se v bilanci stanja izkazuje kot kratkoročna finančna naložba.

b)  **Finančni inštrument** je pogodba, na podlagi katere nastane finančno sredstvo enega podjetja in hkrati finančna obveznost ali kapitalski inštrument drugega podjetja. Pri tem je finančno sredstvo vsako sredstvo, ki je a) denar; b) pogodbena pravica prejeti denar ali drugo finančno sredstvo; c) pogodbena pravica zamenjati finančne inštrumente z drugimi pod pogoji, ki utegnejo biti ugodni, č) kapitalski inštrument drugega podjetja, ali d) pogodba, ki se lahko poravna ali se bo lahko poravnala z lastnimi kapitalskimi inštrumenti podjetja.

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

č)  **Izpeljani finančni inštrument** je finančni inštrument, a) katerega vrednost se spremeni zaradi spremembe določene obrestne mere, tečaja vrednostnih papirjev, cene blaga, valutnega tečaja, indeksa cen, zaupanjske (kreditne) sposobnosti ali podobnih spremenljivk; b) ki ne zahteva začetne čiste finančne naložbe ali ki zahteva le majhno čisto začetno finančno naložbo in c) ki se poravna v prihodnosti. Izpeljani finančni inštrumenti so na primer blagovna ali finančna rokovna (terminska) pogodba, pogodba o finančni zamenjavi in pogodba o opcijah. Lahko se uporablja tudi kot inštrument za varovanje pred tveganjem.

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

e)  **Metoda efektivnih (veljavnih) obresti** je metoda izračunavanja odplačne vrednosti finančnega sredstva ali skupine finančnih sredstev in razporejanja prihodkov iz obresti ali odhodkov za obresti v ustreznem obdobju. Efektivna obrestna mera je obrestna mera, ki natančno razobrestuje (diskontira) ocenjeni tok prihodnjih denarnih plačil ali prejemkov v pričakovani dobi finančnega inštrumenta – ali, če je ustrezno, v krajšem obdobju – na čisto knjigovodsko vrednost finančnega sredstva. Pri izračunavanju efektivne obrestne mere mora podjetje oceniti denarne tokove ob upoštevanju vseh pogodbenih določb finančnega inštrumenta (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 inštrumentov zanesljivo oceniti. Vendar pa mora podjetje v tistih redkih primerih, ko denarnih tokov ali pričakovane dobe finančnega inštrumenta (ali skupine finančnih inštrumentov) ni mogoče zanesljivo oceniti, uporabiti pogodbene denarne tokove v vsej dobi finančnega inštrumenta (ali skupine finančnih inštrumentov).

f)   **Kapitalski inštrument** je vsaka pogodba, ki dokazuje preostali delež v sredstvih podjetja po odštetju vseh njegovih dolgov.

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

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

i)    **Datum trgovanja** **(menjave)** je datum, na katerega se podjetje zaveže kupiti ali prodati sredstvo. Datum trgovanja se nanaša na a) pripoznanje sredstva, ki naj bi bilo prejeto, in obveznosti, ki naj bi bila poravnana, na datum trgovanja ter 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 podjetju ali ga izroči podjetje. Datum poravnave se nanaša na a) pripoznanje sredstva na dan, ko ga podjetje prejme, ter b) odpravo pripoznanja sredstva in pripoznanje dobička ali izgube ob odtujitvi na dan, ko ga podjetje izroči. Kadar se pri obračunavanju uporabi datum poravnave, obračuna podjetje spremembo poštene vrednosti sredstva, ki bo prejeto, v obdobju med datumom trgovanja in datumom poravnave na enak način, kot obračuna pridobljeno sredstvo. Torej se sprememba vrednosti ne pripozna za sredstva, ki se izkazujejo po nabavni vrednosti ali odplačni vrednosti; pripozna se v poslovnem izidu za sredstva, ki so razvrščena kot finančna sredstva po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, in v kapitalu za sredstva, ki so razvrščena kot razpoložljiva za prodajo.

k)  **Izguba zaradi oslabitve** je znesek, za katerega knjigovodska vrednost sredstva presega njegovo nadomestljivo vrednost.

l)    **Inštrument za varovanje pred tveganjem** je za obračunavanje varovanja pred tveganjem določen izpeljani finančni inštrument 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 podjetje tveganju spremembe poštene vrednosti ali spremembe prihodnjih denarnih tokov in b) je za namene obračunavanja varovanja pred tveganjem določena kot varovana pred tveganjem.

n)  **Varovanje pred tveganjem** je določitev enega ali več inštrumentov 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)  **Uskupinjeno odvisno podjetje** **(konsolidirano odvisno podjetje)** je podjetje, v katerem ima obvladujoče podjetje prevladujoč kapitalski delež ali prevladujoč vpliv iz drugih razlogov in ki vstopa v skupino, za katero se sestavljajo skupinski računovodski izkazi.

p)  **Skupaj obvladovano podjetje** je podjetje, ki ga ustanovi več podvižnikov (pogodbenih strank pri skupnem podvigu); ti na podlagi pogodbenega sporazuma skupaj obvladujejo celotno poslovanje takšnega podjetja.

r)  **Pridruženo podjetje** je podjetje, v katerem ima proučevano podjetje zaradi svojega kapitalskega deleža v njem ali iz drugih razlogov pomemben vpliv.

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

š)  **Donosi iz finančnih naložb** so donosi, ki letno pritekajo od podjetij, v katera 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).

t)   **Poštena vrednost** je znesek, za katerega je mogoče zamenjati sredstvo ali s katerim je mogoče poravnati obveznost ali za katerega je mogoče zamenjati podeljen kapitalski inštrument med dobro obveščenima in voljnima strankama v poslu, v katerem sta medsebojno neodvisni in enakopravni.

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

***Č.     Pojasnila***

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

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

a)  je uvrščeno kot v posesti za trgovanje; finančno sredstvo je v posesti za trgovanje, če je

-pridobljeno ali prevzeto predvsem za prodajo ali ponovni nakup v kratkem obdobju ali pa

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

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

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

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

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

b)  ki jih označi kot razpoložljive za prodajo ter

c)  ki ustrezajo opredelitvi posojil.

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

-       so tako blizu datumu zapadlosti v plačilo ali datumu odpoklica finančnega sredstva (na primer manj kot tri mesece pred datumom zapadlosti v plačilo), da spremembe tržne obrestne mere ne morejo pomembno vplivati na pošteno vrednost finančnega sredstva;

-       se pojavijo, potem ko podjetje zbere skoraj vso izvirno glavnico finančnega sredstva z načrtovanimi plačili ali predplačili; ali

-       so pripisljive poslovnemu dogodku, ki ga podjetje ne obvladuje ter se ne ponavlja in ga podjetje ne more utemeljeno pričakovati.

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

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

-       tistih, ki jih podjetje po začetnem pripoznanju opredeli kot razpoložljiva za prodajo.

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

**3.51.** Za prodajo razpoložljiva finančna sredstva so tista neizpeljana finančna sredstva, ki so razvrščena kot razpoložljiva za prodajo ali ki niso razvrščena kot a) posojila, b) finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo ali c) finančna sredstva, izmerjena po pošteni vrednosti prek poslovnega izida.

**3.52.** V posamičnih računovodskih izkazih se finančne naložbe v odvisna podjetja, skupaj obvladovana podjetja in pridružena podjetja obračunavajo

-       po nabavni ceni ali

-       v skladu s tem standardom.

**3.53.** Podjetje ne sme prerazvrstiti finančnega inštrumenta med finančna sredstva, izmerjena po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, če je inštrument v posesti ali izdan.

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

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

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

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

b)  Pri finančnem sredstvu brez določene zapadlosti v plačilo ostane dobiček ali izguba v kapitalu, dokler se finančno sredstvo ne proda ali drugače odtuji, in se takrat pripozna v poslovnem izidu. Če je finančno sredstvo pozneje oslabljeno, se prejšnji dobiček ali izguba, ki je bil(a) pripoznan(a) neposredno v kapitalu, pripozna v poslovnem izidu.

***D.     Datuma sprejetja in začetka uporabe***

**3.57.** 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 3 - Dolgoročne finančne naložbe (2002).

**Slovenski računovodski standard 4 (2006)**

**ZALOGE**

***A.     Uvod***

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju zalog materiala, trgovskega blaga, nedokončane proizvodnje in proizvodov. Povezan je z računovodskimi načeli od 40 do 49 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

a)  razvrščanje zalog,

b)  pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj zalog,

c)  začetno računovodsko merjenje zalog,

č)  prevrednotovanje zalog,

d)  uskupinjevanje zalog ter

e)  razkrivanje zalog.

Ta standard se opira predvsem na mednarodne računovodske standarde (MRS) 1, 2, 11, 36 in 41 (2004) ter 4. in 7. direktivo Evropske unije. Povezan je predvsem s slovenskimi računovodskimi stan dardi (SRS) 14, 16 in 17.

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

***B.     Standard***

***a)      Razvrščanje zalog***

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

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

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

**4.4.** Zaloga, namenjena prodaji, zajema dokončane proizvode in trgovsko blago v skladišču ter količine na poti do kupca, dokler jih ne prevzame, trgovsko blago pa tudi količine na poti od dobavitelja, če jih je kupec že prevzel. Kot dokončani proizvod se šteje tudi živina za prodajo.

**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.

**4.7.** Zaloge, pridobljene pri drugih uskupinjenih podjetjih, je treba ločevati od zalog, ki z njimi niso povezane.

***b)      Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj zalog***

**4.8.** Stvar v zalogi se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna, če a) je verjetno, da bodo pritekale gospodarske koristi, povezane z njo, in b) je mogoče njeno nabavno vrednost oziroma stroškovno vrednost zanesljivo izmeriti.

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

**4.10.** Če se pri stvari v zalogi ugotovijo kakovostne spremembe v duhu SRS 5.6, se prikažejo tudi v knjigovodskih razvidih.

**4.11.** 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.

***c)      Začetno računovodsko merjenje zalog***

**4.12.** 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.

**4.13.** Količinska enota proizvoda oziroma nedokončane proizvodnje se ob začetnem pripoznanju ovrednoti po proizvajalnih stroških v širšem ali ožjem pomenu, lahko pa se v utemeljenih okoliščinah ovrednoti z zoženo lastno ceno kot eno skrajnostjo oziroma s spremenljivimi proizvajalnimi stroški v ožjem pomenu kot drugo skrajnostjo. Vštevanje posrednih stroškov v ceno količinske enote v zalogi mora biti povezano s spravitvijo zalog do trenutnih nahajališč in trenutnih stopenj dodelave. V vrednost zalog je mogoče všteti stroške izposojanja, s katerimi se financirajo zaloge.

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

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

**4.16.** 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 vključno z metodo drsečih povprečnih cen.

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

**4.17.** Če se uporabljajo stalne (ocenjene, standardne) cene, se obračunavajo odmiki posebej po skupinah sorodnih stvari v zalogi oziroma posebej po posameznih projektih. Odmiki od stalnih cen se izračunavajo tako, da je zadoščeno sprotnemu vrednotenju zalog po SRS 4.14.

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

***č)      Prevrednotovanje zalog***

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

**4.20.** Zaloge se vrednotijo po izvirni vrednosti ali čisti iztržljivi vrednosti, in sicer po manjši iz med njiju. Zaradi okrepitve se ne prevrednotujejo.

**4.21.** 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, pre sega njihovo čisto iztržljivo vrednost, jo je treba odpisati do čiste iztržljive vrednosti. Vrednost zalog je treba odpisati pri vsaki postavki ali skupini podobnih postavk zalog posebej.

**4.22.** 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.

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

**4.24.** Zmanjšanje vrednosti zalog surovin, materiala in drobnega inventarja obremenjuje stroške materiala, zmanjšanje vrednosti zalog nedokončane proizvodnje, prozvodov in blaga pa ustrezne poslovne odhodke.

***d)      Uskupinjevanje zalog***

**4.25.** Skupinska bilanca stanja se sestavi, kot da bi šlo za eno sámo podjetje. Zaloge v njej zajemajo zaloge obvladujočega podjetja in odvisnih podjetij ter sorazmerni del zalog skupaj obvladovanih podjetij, ne pa tudi zalog pridruženih podjetij. Uskupinjene zaloge se ne vodijo na posebnih kontih, temveč se povzemajo iz izvirnih bilanc stanja upoštevanih podjetij na podlagi dodatnih podatkov in prilagoditev, ki se nanašajo na prevedbo v predstavitveno valuto obvladujočega podjetja, na izločitev čistega dobička iz njihove vrednosti, na prerazvrstitev zalog in na prevrednotenje zalog ob uskupinjenju. Zaradi takšnih prilagoditev se vrednost uskupinjenih zalog razlikuje od seštevka vrednosti zalog v izvirnih bilancah stanja podjetij v skupini.

**4.26.** Če so v izvirnih bilancah stanja upoštevanih podjetij vrednosti zalog izražene v valuti, ki se razlikuje od predstavitvene valute obvladujočega podjetja, jih je treba prevesti v predstavitveno valuto obvladujočega podjetja po srednjem tečaju Banke Slovenije na dan bilance stanja.

**4.27.** Če podjetje v skupini kupi zaloge pri drugem podjetju v isti skupini in je v nakupno ceno vštet tudi čisti dobiček prodajalca, je treba ta čisti dobiček izločiti iz uskupinjene vrednosti zalog in v letu, ko je bil opravljen posel, za čisti dobiček zmanjšati uskupinjene poslovne prihodke ter s tem uskupinjeni čisti dobiček in uskupinjeni preneseni čisti dobiček v primerjavi z njunim seštevkom. Opustitev izločitve vmesnega čistega dobička je možna, če je bil nakup opravljen v normalnih tržnih razmerah, če bi izločitev povzročila nesorazmerno velik strošek ter če vmesni čisti dobiček ne vpliva bistveno na resnični in pošteni prikaz skupinske bilance stanja oziroma skupinskega izkaza poslovnega izida.

**4.28.** Iz zornega kota celotne skupine je treba prerazvrstiti zaloge med zaloge materiala, zaloge nedokončane proizvodnje, zaloge proizvodov in zaloge trgovskega blaga. Takšna razvrstitev se lahko razlikuje od razvrstitve v izvirnih bilancah stanja upoštevanih podjetij.

**4.29.** Če se pri prvem uskupinjenju pri zalogah odvisnega podjetja pojavijo preračunane pozitivne razlike, je treba vrednost uskupinjenih zalog povečati in razliko pokriti v okviru celotne uskupinjevalne razlike, preden se ugotovi uskupinjevalno dobro ime. Ob njihovi porabi je treba takšno povečano vrednost prenesti med uskupinjene stroške materiala oziroma med uskupinjene odhodke, ker ni razvidna iz izvirnih računovodskih izkazov upoštevanih podjetij.

**4.30.** Pri pretvorbi vsote vrednosti zalog iz izvirnih bilanc stanja upoštevanih podjetij v uskupinjene vrednosti zalog se ob utemeljenih razlogih pojavljajo še izključitve in vključitve iz drugih razlogov.

***e)      Razkrivanje zalog***

**4.31.** Podjetja, ki niso zavezana reviziji, morajo razkrivati 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.

**4.32.** Poleg razkritij iz SRS 4.31 so potrebna za vsako vrsto zalog razkritja a) računovodske usmeritve, uporabljene pri sprotnem in končnem vrednotenju zalog, pa tudi uporabljenih metod obračunavanja stroškov, ter b) knjigovodske vrednosti in čiste iztržljive vrednosti zalog po razvrstitvah, ki ustrezajo podjetju.

**4.33.** Razkrijejo se a) presežki in primanjkljaji pri popisu zalog ter b) odpisi vrednosti zalog zaradi sprememb njihove kakovosti in zaradi sprememb njihove vrednosti.

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

***C.     Opredelitve ključnih pojmov***

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

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

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

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

č)  **Proizvodi** so dokončani proizvodi v obliki stvari, namenjeni neposredni prodaji, ki pa so še vedno last podjetja.

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

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

f)   **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.

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

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

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

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

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

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

m) **Stalna (ocenjena, standardna) cena** je načrtovana (planska) nabavna cena ali pa načrtovani stroški v duhu SRS 4.11.

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

o)  **Izvirna vrednost** je vrednost gotovine ali poštena vrednost nadomestila za pridobitev sredstev.

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

***Č.     Pojasnila***

**4.36.** 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 in kolikor ga pri obračunu ni mogoče odbiti kot vstopni davek. Podjetje, ki sprejme zaloge materiala oziroma trgovskega blaga v dodelavo oziroma predelavo, ni lastnik teh zalog, zato jih spremlja zunajbilančno. Dodelavo oziroma predelavo zaračuna lastniku, zaračunani znesek pa je zanj poslovni prihodek. Posebej izkazuje material oziroma trgovsko blago, oddan(o) kooperantom.

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

**4.38.** Stroški izposojanja, nastali v zvezi z nedokončano proizvodnjo in gotovimi proizvodi, se lahko vštevajo v vrednost nedokončane proizvodnje in proizvodov še zlasti pri dolgotrajnih proizvajalnih procesih, na primer v ladjedelništvu, gradbeništvu in podobnih dejavnostih. O vštevanju odloča podjetje sámo.

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

**4.40.** Ocena čiste iztržljive vrednosti mora temeljiti na čim bolj zanesljivih 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.

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

**4.42.** 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 do sprememb prišlo.

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 do sprememb prišlo.

***D.     Datuma sprejetja in začetka uporabe***

**4.43.** 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 4 - Zaloge (2002).

**Slovenski računovodski standard 5 (2006)**

**TERJATVE**

***A.     Uvod***

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju kratkoročnih in dolgoročnih poslovnih terjatev. Povezan je z računovodskimi načeli od 56 do 58 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

a)  razvrščanje terjatev,

b)  pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj terjatev,

c)  začetno računovodsko merjenje terjatev,

č)  prevrednotovanje terjatev,

d)  uskupinjevanje terjatev ter

e)  razkrivanje terjatev.

Ne obdeluje pa usredstvenih (aktivnih) časovnih razmejitev.

Ta standard se opira predvsem na mednarodne računovodske standarde (MRS) 1, 12, 21, 32, 36 in 39 (2004) ter 4. in 7. direktivo Evropske unije. Povezan je predvsem s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 12, 17, 18 in 24.

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 terjatev***

**5.1.** Terjatve so na premoženjskopravnih in drugih razmerjih zasnovane pravice zahtevati od določene osebe plačilo dolga, dobavo kakih stvari ali opravitev kake storitve. Kot poslovne terjatve se ne štejejo dolgoročne finančne naložbe in kratkoročne finančne naložbe, temveč le tiste, povezane s finančnimi prihodki, ki izhajajo iz njih. Finančne terjatve so obravnavane v SRS 3. Usredstvene (aktivne) časovne razmejitve spadajo med poslovne terjatve le v širšem pomenu in pri računovodskem proučevanju ter niso predmet tega standarda.

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

**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 zasluženimi državnimi podporami pri prodaji.

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

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

**5.6.** Dani predujmi se v bilanci stanja izkazujejo v zvezi s stvarmi, na katere se nanašajo. Dani predujmi za opredmetena osnovna sredstva so v isti skupini kot opredmetena osnovna sredstva, dani predujmi za neopredmetena sredstva so sestavni del neopredmetenih sredstev, dani predujmi za zaloge pa sestavni del zalog.

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

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

**5.8.** Terjatve se razčlenjujejo na tiste, ki se nanašajo na uskupinjena odvisna podjetja, pridružena podjetja, skupaj obvladovana podjetja in druge. Takšne terjatve se obravnavajo posebej tudi zaradi sestavljanja skupinskih računovodskih izkazov. Posebej se obravnavajo tudi deleži v skupnih terjatvah v primeru skupnih podvigov.

**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. Obravnavajo se posebej, ker je treba v drugem primeru pri sestavljanju skupinskih računovodskih izkazov zneske v domači valuti prevesti v zneske ustrezne tuje valute in obratno.

**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 inštrumenti, ki spadajo med kratkoročne finančne naložbe ali kratkoročne finančne obveznosti.

***b)      Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj terjatev***

**5.13.** Terjatev se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna kot sredstvo, če a) je verjetno, da bodo pritekale gospodarske koristi, povezane z njo, in b) je mogoče njeno izvirno vrednost zanesljivo izmeriti.

**5.14.** Terjatev se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja na podlagi ustreznih listin pripozna kot sredstvo, ko se začnejo obvladovati nanjo vezane pogodbene pravice.

**5.15.** Terjatve za odloženi davek 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 in c) prenos neizrabljenih davčnih dobropisov v naslednja obdobja.

**5.16.** Terjatve za odloženi davek za odbitne začasne razlike se pripoznajo, če je verjetno, da se bo pojavil razpoložljivi obdavčljivi dobiček, ki ga bo mogoče obremeniti za odbitne začasne razlike. Terjatve za odloženi davek se ne pripoznajo, če izhajajo iz začetno pripoznanih sredstev ali obveznosti v poslovnem dogodku, ki v času svojega nastanka ne vpliva niti na računovodski dobiček niti na obdavčljivi dobiček (davčno izgubo), razen če gre za poslovno združitev v smislu točke 10 Uvoda v slovenske računovodske standarde (2006).

**5.17.** Terjatve za odloženi davek za vse odbitne začasne razlike, ki izhajajo iz finančnih naložb v odvisna podjetja, podružnice in pridružena podjetja ter deležev v skupnih podvigih, se pripoznajo, kolikor in samo kolikor je verjetno, da bodo začasne razlike odpravljene v predvidljivi prihodnosti in bo na razpolago obdavčljivi dobiček, tako da bo mogoče uporabiti začasne razlike.

**5.18.** Terjatve za odloženi davek za neizrabljene davčne izgube in davčne dobropise se pripoznajo, če je verjetno, da bo na razpolago prihodnji obdavčljivi dobiček, ki ga bo mogoče obremeniti za neizrabljene davčne izgube in neizrabljene davčne dobropise.

**5.19.** Terjatve za odloženi davek se izkažejo kot dolgoročne terjatve.

**5.20.** Na vsak dan bilance stanja podjetje ponovno oceni prej nepripoznane terjatve za odloženi davek in pripozna prej nepripoznano terjatev za odloženi davek, če je verjetno, da bo prihodnji obdavčljivi dobiček omogočil uporabo terjatev za odloženi davek. Podjetje zmanjša knjigovodsko vrednost terjatev za odloženi davek, če ni več verjetno, da bo na razpolago dovolj obdavčljivega dobička, da bi bilo mogoče uporabiti del ali celoto takšne terjatve za odloženi davek. Vsako takšno zmanjšanje se odpravi, če postane verjetno, da bo na razpolago zadosten obdavčljivi dobiček.

**5.21.** Terjatve in obveznosti za odloženi davek se pobotajo, če in le če ima podjetje zakonsko pravico pobotati odmerjene terjatve za davek in odmerjene obveznosti za davek ter se terjatve in obveznosti za odloženi davek nanašajo na davek iz dobička, ki pripada isti davčni oblasti.

**5.22.** Kratkoročne terjatve za davek se pojavijo, če v obravnavanem in prejšnjih obdobjih plačani davek preseže obračunani davek.

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

***c)      Začetno računovodsko merjenje terjatev***

**5.24.** 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 pa ne glede na prejeto plačilo ali drugačno poravnavo tudi zmanjšajo za vsak znesek, utemeljen s pogodbo.

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

**5.26.** Obresti od terjatev so finančni prihodki.

**5.27.** 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***

**5.28.** Prevrednotenje terjatev je sprememba njihove knjigovodske vrednosti; kot prevrednotenje se ne šteje pogodbeno povečanje oziroma zmanjšanje njihove knjigovodske vrednosti. Opravi se lahko na koncu poslovnega leta ali med njim. Pojavi se predvsem kot prevrednotenje terjatev zaradi njihove oslabitve ali prevrednotenje terjatev zaradi odprave njihove oslabitve.

**5.29.** Terjatve se praviloma merijo po odplačni vrednosti po metodi efektivnih obresti.

**5.30.** Terjatve, izražene v tuji valuti, se na dan bilance stanja preračunajo v domačo valuto. Povečanje terjatev povečuje finančne prihodke, zmanjšanje terjatev pa povečuje finančne odhodke.

**5.31.** Če obstajajo nepristranski dokazi, da je prišlo pri terjatvi, izkazani po odplačni vrednosti, do izgube zaradi oslabitve, se izguba izmeri kot razlika med knjigovodsko vrednostjo terjatve in sedanjo vrednostjo pričakovanih prihodnjih denarnih tokov, ki so razobresteni (diskontirani) po efektivni obrestni meri terjatve (to je po efektivni obrestni meri, izračunani pri začetnem pripoznanju). Knjigovodsko vrednost terjatve je treba zmanjšati s preračunom na kontu popravka vrednosti. Izguba bremeni prevrednotovalne poslovne odhodke v zvezi s terjatvami.

Terjatve, za katere se domneva, da ne bodo poravnane oziroma ne bodo poravnane v celotnem znesku, je treba šteti kot dvomljive, če se zaradi njih začne sodni postopek, pa kot sporne.

**5.32.** Če se v naslednjem obdobju izguba zaradi oslabitve zmanjša in če je mogoče zmanjšanje nepristransko povezati z dogodkom po pripoznanju oslabitve, je treba že prej pripoznano izgubo zaradi oslabitve 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 oslabitev ne bi bila pripoznana na dan, ko je izguba razveljavljena. Vrednost razveljavitve izgube se obravnava kot prevrednotovalni poslovni prihodek v zvezi s terjatvami.

**5.33**. Terjatve za odloženi davek se ne diskontirajo.

***d)      Uskupinjevanje terjatev***

**5.34.** Skupinska bilanca stanja se sestavi, kot da bi šlo za eno sámo podjetje. Terjatve v njej zajemajo terjatve obvladujočega podjetja in odvisnih podjetij. Uskupinjene terjatve se ne vodijo na posebnih kontih, temveč se povzemajo iz posamičnih bilanc stanja uskupinjenih podjetij na podlagi dodatnih podatkov in prilagoditev, ki se nanašajo na prevedbo v predstavitveno valuto obvladujočega podjetja, na izločitev medsebojnih poslovnih razmerij v skupini in na prevrednotenje v zvezi z uskupinjenjem. Zaradi takšnih prilagoditev se neodpisana vrednost uskupinjenih terjatev razlikuje od seštevka knjigovodskih vrednosti terjatev v posamičnih bilancah stanja uskupinjenih podjetij.

**5.35.** Če so v posamičnih bilancah stanja uskupinjenih podjetij knjigovodske vrednosti terjatev izražene v valuti, ki se razlikuje od predstavitvene valute obvladujočega podjetja, jih je treba prevesti v predstavitveno valuto obvladujočega podjetja po srednjem tečaju Banke Slovenije na dan bilance stanja.

**5.36.** Terjatve skupine kot celote ne zajemajo terjatev podjetij v skupini do drugih podjetij v skupini, saj gre v takem primeru za notranja obračunska razmerja; upoštevajo se le terjatve podjetij v skupini do drugih, ki niso člani skupine. Iz uskupinjenih terjatev posameznega podjetja v skupini morajo biti izločene njegove terjatve do drugih podjetij v skupini, pri katerih se istočasno in iz istega naslova pojavijo dolgovi do njega. To se nanaša tudi na dane in prejete predujme, ne pa samo na terjatve do kupcev in dolgove do dobaviteljev. V idealnih razmerah so medsebojne terjatve in medsebojni dolgovi izkazani v enakem znesku, tako da jih je mogoče v celoti pobotati in s tem izločiti. Če pri uskupinjevalnem pobotanju znesek iz medsebojnih razmerij na obeh straneh ni enak, je treba ugotoviti vzrok in ga odpraviti. Neprave uskupinjevalne razlike pri terjatvah izvirajo iz napačnih knjižb, časovno neusklajenih obračunov, časovno različnih prikazov pri podjetjih in tako naprej; zagotoviti je treba stanje, ki bi nastalo, če napak ne bi bilo. Prave uskupinjevalne razlike pri poslovnih razmerjih so posledica različnih načinov vrednotenja. Odprava takih razlik lahko vpliva prek uskupinjenih poslovnih prihodkov ali uskupinjenih poslovnih odhodkov na uskupinjeni čisti dobiček in nato na uskupinjeni preneseni čisti dobiček.

**5.37.** Če se pri prvem uskupinjenju odvisnega podjetja pri terjatvah pojavijo preračunane pozitivne razlike ali preračunane negativne razlike, je treba vrednost uskupinjenih terjatev povečati ali zmanjšati in razliko upoštevati pri ugotavljanju uskupinjevalnega dobrega imena. Ko so takšne terjatve udenarjene, je treba za razliko popraviti uskupinjene poslovne prihodke ali uskupinjene poslovne odhodke.

**5.38.** Pri pretvorbi vsote terjatev iz posamičnih bilanc stanja uskupinjenih podjetij v uskupinjene terjatve se ob utemeljenih razlogih pojavljajo še izključitve in vključitve iz drugih razlogov.

***e)      Razkrivanje terjatev***

**5.39.** Podjetja, ki niso zavezana reviziji, morajo razkrivati 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.

**5.40.** Pri poslovnih terjatvah so potrebna razkritja nezavarovanih in zavarovanih terjatev do kupcev pa tudi terjatev do članov uprave (ravnateljstva), članov nadzornega sveta in notranjih lastnikov.

**5.41.** Za vsako vrsto terjatev se razkriva računovodska usmeritev za oslabitev.

**5.42.** Za vsako vrsto terjatev se razkrivajo informacije o a) izpostavljenosti različnim vrstam tveganja ter b) obsegu in vrsti finančnih inštrumentov za varovanje pred tveganjem.

**5.43.** Razkriva se razčlenitev terjatev po rokih zapadlosti v plačilo.

**5.44.** V zvezi z uskupinjevanjem terjatev je treba pojasniti njihovo pobotanje z dolgovi drugih podjetij v skupini pa tudi nastanek uskupinjevalnih razlik.

**5.45.** Podjetje razkrije znesek terjatev za odloženi davek in dokaze, ki podpirajo pripoznanje terjatev, če je pripoznanje odvisno od prihodnjih obdavčljivih dobičkov, ki presegajo dobičke iz odprave obstoječih obdavčljivih začasnih razlik, ali če ima podjetje v tekočem ali je imelo v prejšnjih obdobjih izgubo, ki se nanaša na terjatve za odloženi davek.

***C.     Opredelitve ključnih pojmov***

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

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

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

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 podjetjih, v katerih je poslovni cikel daljši od leta dni, se med kratkoročne razvrščajo tudi terjatve (dolgovi) z rokom zapadlosti po več kot letu dni. Takšna razvrstitev se smiselno upošteva tudi pri sestavitvi bilance stanja.

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

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

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

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

g)  **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.

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

i)    **Poštena vrednost** je znesek, za katerega je mogoče zamenjati sredstvo ali s katerim je mogoče poravnati obveznost ali za katerega je mogoče zamenjati podeljen kapitalski inštrument med dobro obveščenima in voljnima strankama v poslu, v katerem sta medsebojno neodvisni in enakopravni.

j)    **Odplačna vrednost** terjatev je znesek, s katerim se terjatev 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 zaradi oslabitve oziroma neudenarljivosti.

***Č.     Pojasnila***

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

**5.48.** 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 podjetje.

Terjatve, ki se obrestujejo in pri katerih se dejanska oziroma dogovorjena obrestna mera pomembno ne razlikuje od efektivne obrestne mere, se v bilanci stanja izkažejo po začetni pripoznani vrednosti, zmanjšani zaradi odplačil in oslabitev oziroma neudenarljivosti.

**5.49.** S kasnejšimi povečanji oziroma zmanjšanji terjatev iz SRS 5.25 in 5.27 so mišljene predvsem spremembe vrednosti terjatev zaradi kasnejših popustov, vračil prodanega blaga in priznanih reklamacij ter kasneje ugotovljenih napak.

**5.50.** Med poslovnim letom se popravki vrednosti terjatev, ki jih ni mogoče poplačati, lahko oblikujejo posamično ali v odstotku, izračunanem na podlagi izkušenj iz preteklih let in pričakovanj v prihodnosti. Popravki vrednosti zmanjšujejo knjigovodsko vrednost terjatve in povečujejo prevrednotovalne odhodke. Na koncu leta se preostali saldo popravka vrednosti uskladi z utemeljeno vrednostjo še ne poravnanih terjatev in se ustrezno poveča ali zmanjša.

**5.51.** Z valutnim tečajem je v tem standardu mišljen srednji tečaj Banke Slovenije, iz utemeljenih razlogov pa se lahko uporabi tudi ustrezni tečaj poslovne banke.

***D.     Datuma sprejetja in začetka uporabe***

**5.52.** 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 5 - Terjatve (2002).

**Slovenski računovodski standard 6 (2006)**

**NALOŽBENE NEPREMIČNINE**

***A.     Uvod***

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju naložbenih nepremičnin. Povezan je z računovodskimi načeli od 33 do 39 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

a)  razvrščanje naložbenih nepremičnin,

b)  pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj naložbenih nepremičnin,

c)  začetno računovodsko merjenje naložbenih nepremičnin,

č)  prevrednotovanje naložbenih nepremičnin,

d)  uskupinjevanje naložbenih nepremičnin ter

e)  razkrivanje naložbenih nepremičnin.

Ta standard se opira predvsem na mednarodne računovodske standarde (MRS) 1, 16, 17, 23, 36, in 40 (2004), mednarodni standard računovodskega poročanja (MSRP) 5 (2004) ter 4. in 7. direktivo Evropske unije. Povezan je predvsem s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 1, 8, 17, 18, 24 in 27.

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 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 podjetje ni določilo prihodnje uporabe; c) zgradbe v lasti ali finančnem najemu, oddane v enkratni ali večkratni poslovni najem; in č) prazne zgradbe, posedovane za oddajo v enkratni ali večkratni poslovni najem.

**6.3.** Za odločitev, ali se nepremičnina razvrsti kot naložbena nepremičnina, je potrebna presoja. Podjetje opredeli sodila, tako da lahko presoja dosledno v skladu z opredelitvijo pojma naložbene nepremičnine in z napotki v MRS od 40.7 do 40.13.

***b)      Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj naložbenih nepremičnin***

**6.4.** Naložbena nepremičnina se pripozna kot sredstvo, če je a) verjetno, da bodo v podjetje pritekale prihodnje gospodarske koristi, povezane z njo; in b) njeno nabavno vrednost mogoče zanesljivo izmeriti.

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

***c)      Začetno računovodsko merjenje naložbenih nepremičnin***

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

**6.7.** Nabavno vrednost v lastnem okviru zgrajene nepremičnine sestavljajo stroški v zvezi z njo do datuma njenega dokončanja ali razvijanja. Do tega datuma uporablja podjetje SRS 1. Na ta datum pa postane nepremičnina naložbena nepremičnina in začne veljati ta standard.

**6.8.** Začetna vrednost deleža v nepremičnini, ki je v finančnem najemu in razvrščena kot naložbena nepremičnina, se pripozna po pošteni vrednosti nepremičnine ali po sedanji vrednosti najmanjše vsote najemnin, in sicer po tisti, ki je manjša. Enak znesek se pripozna kot obveznost.

**6.9.** Nabavna vrednost naložbene nepremičnine, pridobljene z zamenjavo za nedenarno sredstvo ali sredstvo, ki je deloma denarno in deloma nedenarno, se določi po pošteni vrednosti, razen če a) menjalni posel nima trgovalne vsebine ali b) poštene vrednosti niti prejetega niti danega sredstva ni mogoče zanesljivo izmeriti. Če se prejeto sredstvo 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 ni znana, pa po pošteni vrednosti.

**6.10.** Za merjenje naložbene nepremičnine po pripoznanju mora podjetje za svojo računovodsko usmeritev izbrati ali model nabavne vrednosti ali model poštene vrednosti; izbrano usmeritev mora uporabljati za vse naložbene nepremičnine.

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

***č)      Prevrednotovanje naložbenih nepremičnin***

**6.11.** Prevrednotenje naložbene nepremičnine je sprememba njene knjigovodske vrednosti zaradi uporabe modela poštene vrednosti.

**6.12.** Naložbeno nepremičnino, katere pošteno vrednost je mogoče zanesljivo izmeriti in za katere merjenje po pripoznanju je podjetje izbralo model poštene vrednosti, je treba po pripoznanju izmeriti po pošteni vrednosti.

**6.13.** Poštena vrednost naložbene nepremičnine se izmeri na podlagi tržne vrednosti na dan bilance stanja, ki jo običajno ugotavljajo pooblaščeni ocenjevalci vrednosti na način, ki temelji na mednarodnih standardih ocenjevanja vrednosti.

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

***d)      Uskupinjevanje naložbenih nepremičnin***

**6.15.** Skupinska bilanca stanja se sestavi, kot da bi šlo za eno sámo podjetje. Naložbene nepremičnine v njej zajemajo naložbene nepremičnine obvladujočega podjetja in od njega odvisnih podjetij. Uskupinjene naložbene nepremičnine se ne vodijo na posebnih kontih, temveč se povzemajo iz posamičnih bilanc stanja uskupinjenih podjetij na podlagi dodatnih podatkov in prilagoditev, ki se nanašajo na prevedbo v predstavitveno valuto obvladujočega podjetja, na izločitev medsebojnih finančnih razmerij v skupini in na prevrednotenje zaradi uskupinjenja. Zaradi takšnih prilagoditev se knjigovodska vrednost uskupinjenih naložbenih nepremičnin razlikuje od vsote knjigovodskih vrednosti naložbenih nepremičnin v posamičnih bilancah stanja uskupinjenih podjetij. Če ima podjetje v skupini v finančnem najemu naložbeno nepremičnino, katere lastnik je drugo podjetje v isti skupini, se takšna naložbena nepremičnina v skupinski bilanci izkazuje kot nepremičnina in meri v skladu SRS 1.

**6.16.** Če so v posamičnih bilancah stanja uskupinjenih podjetij naložbene nepremičnine izražene v valuti, ki se razlikuje od predstavitvene valute obvladujočega podjetja, jih je treba prevesti v predstavitveno valuto obvladujočega podjetja po srednjem tečaju Banke Slovenije na dan bilance stanja.

**6.17.** Pri pretvorbi vsote naložbenih nepremičnin iz posamičnih bilanc stanja uskupinjenih podjetij v uskupinjene naložbene nepremičnine se pojavljajo še izključitve in vključitve iz drugih utemeljenih razlogov.

***e)      Razkrivanje naložbenih nepremičnin***

**6.18.** Podjetja, ki niso zavezana reviziji, morajo razkrivati 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.

**6.19.** Za naložbene nepremičnine mora podjetje razkriti a) ali uporablja model poštene vrednosti ali model nabavne vrednosti; b) če uporablja model poštene vrednosti, ali – in v kakšnih okoliščinah, so deleži v nepremičnini pri poslovnem najemu razvrščeni in se obračunavajo kot naložbene nepremičnine; c) metode in pomembne predpostavke, uporabljene pri določanju poštene vrednosti naložbenih nepremičnin; č) 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; d) 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.

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

**6.21.** 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; ter d) pošteno vrednost naložbene nepremičnine.

**6.22.** V primerih, opisanih v SRS 6.14, ko podjetje ne more zanesljivo izmeriti poštene vrednosti naložbene nepremičnine, mora razkriti a) opis naložbene nepremičnine; b) pojasnilo, zakaj poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti; in c) če je možno, razpon ocen vrednosti, znotraj katerega je zelo verjetno poštena vrednost.

***C.     Opredelitve ključnih pojmov***

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

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

b)  **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.

c)  **Poštena vrednost** je znesek, za katerega je mogoče zamenjati sredstvo ali s katerim je mogoče poravnati obveznost ali za katerega je mogoče zamenjati podeljen kapitalski inštrument med dobro obveščenima in voljnima strankama v poslu, v katerem sta medsebojno neodvisni in enakopravni.

č)  **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.

d)  **Poslovni najem** je najem, ki ni finančni najem.

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

***Č.     Pojasnila***

**6.24.** Podjetje mora za nepremičnine, ki se gradijo ali razvijajo za prihodnjo uporabo kot naložbene nepremičnine, vendar v tistem trenutku še ne ustrezajo opredelitvi naložbene nepremičnine v skladu s tem standardom, uporabljati SRS 1. Ko se gradnja ali razvijanje konča, se nepremičnine razvrstijo kot naložbene nepremičnine in podjetje mora uporabljati ta standard. Ta standard velja tudi za obstoječe naložbene nepremičnine, ki so se v preteklosti prenehale razvijati in se ponovno razvijajo, da se bodo v prihodnosti naprej uporabljale kot naložbene nepremičnine.

**6.25.** 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 potrebno meriti posebej.

**6.26.** Dobiček ali izguba, ki izhaja iz spremembe poštene vrednosti naložbene nepremičnine, se pripozna v poslovnem izidu obdobja, v katerem se pojavi.

Če se bo knjigovodska vrednost naložbene nepremičnine pokrila predvsem s prodajo pod pogoji, ki so opredeljeni v MSRP 5, in ne z uporabo, se ta nepremičnina opredeli kot nekratkoročno sredstvo za prodajo ali se uvrsti v skupino za odtujitev za prodajo. Takšno nekratkoročno sredstvo ali takšna skupina se izmeri po knjigovodski vrednosti ali po pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, in sicer po tisti, ki je manjša.

**6.27**. Prenose na konte naložbenih nepremičnin ali z njih je treba opraviti, kadar in zgolj kadar se spremeni uporaba naložbenih 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;

č)  oddajo v poslovni najem drugi stranki pri prenosih s kontov zalog na konte naložbenih nepremičnin ali

d)  konec gradnje ali razvijanja pri prenosih s kontov nepremičnin v gradnji ali razvijanju na konte naložbenih nepremičnin.

**6.28**. Pri prenosih s kontov zalog na konte naložbenih nepremičnin, ki se bodo obravnavale po pošteni vrednosti, se vsaka razlika med pošteno vrednostjo naložbene nepremičnine na datum prenosa in knjigovodsko vrednostjo, po kateri je bila izkazana med zalogami, preden je bila razvrščena kot naložbena nepremičnina, pripozna v poslovnem izidu.

Ko je gradnja ali razvijanje v lastnem okviru nastajajoče naložbene nepremičnine, ki se bo obravnavala po pošteni vrednosti, dokončana (dokončano), se vsaka razlika med pošteno vrednostjo naložbene nepremičnine na datum prenosa in njeno knjigovodsko vrednostjo, po kateri je bila izkazana med zalogami, preden je bila razvrščena kot naložbena nepremičnina, pripozna v poslovnem izidu.

**6.29**. Dobički ali izgube iz stalnih umikov iz uporabe ali odtujitev naložbenih nepremičnin se ugotavljajo kot razlike med čistimi donosi ob odtujitvah in knjigovodsko vrednostjo sredstev ter se pripoznajo v poslovnem izidu. Nadomestila, ki jih dajejo tretje stranke za naložbene nepremičnine, ki so bile oslabljene, izgubljene ali opuščene, se pripoznajo v poslovnem izidu, ko je zanje vzpostavljena terjatev.

***D.     Datuma sprejetja in začetka uporabe***

**6.30.** 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 6 - Kratkoročne finančne naložbe (2002).

**Slovenski računovodski standard 7 (2006)**

**DENARNA SREDSTVA**

***A.     Uvod***

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju denarnih sredstev. Povezan je z računovodskima načeloma 66 in 67 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

a)  razvrščanje denarnih sredstev,

b)  pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj denarnih sredstev,

c)  začetno računovodsko merjenje denarnih sredstev,

č)  prevrednotovanje denarnih sredstev,

d)  uskupinjevanje denarnih sredstev in

e)  razkrivanje denarnih sredstev.

Ne obdeluje pa denarnih (monetarnih) postavk pri finančnem proučevanju.

Ta standard se opira predvsem na mednarodne računovodske standarde (MRS) 1, 7 in 21 (2004) ter 4. in 7. direktivo Evropske unije. Povezan je predvsem s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 5, 6, 11, 12, 24 in 26.

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 denarnih sredstev***

**7.1.** Denar je zakonsko 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), novcev (kovancev) in prejetih čekov.

**7.3.** Knjižni denar je denar na računih pri banki ali drugi finančni inštituciji, 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 inštituciji in se istega dne še ne vpiše kot dobroimetje pri njej.

**7.5.** Med denarna sredstva uvrščamo tudi denarne ustreznike. Denarni ustrezniki so naložbe, 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 udenarljive dolžniške vrednostne papirje z nizkim tveganjem, ki so uvrščeni na organizirani trg (državne obveznice, blagajniške zapise in podobne). Naložbe v kapital so izključene iz denarnih sredstev, razen če so pridobljene tik pred zapadlostjo v plačilo in je datum odkupa natančno zapisan.

**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 in se istega dne še ne vpiše kot dobroimetje pri njej. Tudi dogovorjena samodejna zadolžitev na tekočem računu ni denar.

**7.7.** Vrednotnice (znamke, koleki in podobno) v blagajni se ne izkazujejo med denarnimi sredstvi, temveč se obravnavajo kot kratkoročno odloženi stroški (med usredstvenimi kratkoročnimi časovnimi razmejitvami).

**7.8.** Posebej se izkazujejo denarna sredstva v domači in tuji valuti v blagajni ter na lastnih računih v bankah in drugih finančnih inštitucijah.

***b)      Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj denarnih sredstev***

**7.9.** Denarno sredstvo se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna, če a) je verjetno, da bodo pritekale gospodarske koristi, povezane z njim, in b) je mogoče njegovo nabavno vrednost zanesljivo izmeriti.

**7.10.** Denarno sredstvo se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna na podlagi ustreznih listin, ki ga dokazujejo in na podlagi katerih se začnejo obvladovati nanj vezane pravice.

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

***c)      Začetno računovodsko merjenje denarnih sredstev***

**7.12.** Denarno sredstvo se ob začetnem pripoznanju izkaže v znesku, ki izhaja iz ustrezne listine, po preveritvi, da ima takšno naravo. Denarno sredstvo, izraženo v tuji valuti, se prevede v domačo valuto po menjalnem tečaju na dan prejema.

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

***č)      Prevrednotovanje denarnih sredstev***

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

***d)      Uskupinjevanje denarnih sredstev***

**7.15.** Skupinska bilanca stanja se sestavi, kot da bi šlo za eno sámo podjetje. Denarna sredstva v njej zajemajo denarna sredstva obvladujočega podjetja in odvisnih podjetij ter sorazmerni del denarnih sredstev skupaj obvladovanih podjetjih, ne pa tudi denarnih sredstev pridruženih podjetij. Uskupinjena denarna sredstva se ne vodijo na posebnih kontih, temveč se povzemajo iz izvirnih bilanc stanja upoštevanih podjetij na podlagi dodatnih podatkov in prilagoditev, ki se nanašajo na prevedbo v predstavitveno valuto obvladujočega podjetja in na izločitev medsebojnih poslovnih in finančnih razmerij v skupini. Zaradi takšnih prilagoditev se knjigovodska vrednost uskupinjenih denarnih sredstev razlikuje od seštevka knjigovodskih vrednosti denarnih sredstev v izvirnih bilancah stanja upoštevanih podjetij.

**7.16.** Če so v izvirnih bilancah stanja upoštevanih podjetij knjigovodske vrednosti denarnih sredstev izražene v valuti, ki se razlikuje od predstavitvene valute obvladujočega podjetja, jih je treba prevesti v predstavitveno valuto obvladujočega podjetja po srednjem tečaju Banke Slovenije na dan bilance stanja.

**7.17.** Čeke, prejete od podjetja v skupini, ki povečujejo denarna sredstva drugega podjetja v skupini, je treba pobotati z izdanimi čeki pri izdajatelju. Čeke, izdane podjetju v skupini, ki zmanjšujejo denarna sredstva pri izdajatelju, je treba pobotati s prejetimi čeki pri drugem podjetju.

**7.18.** Pri pretvorbi vsote denarnih sredstev iz izvirnih bilanc stanja upoštevanih podjetij v uskupinjena denarna sredstva se ob utemeljenih razlogih pojavljajo še izključitve in vključitve iz drugih razlogov.

***e)      Razkrivanje denarnih sredstev***

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

**7.20.** Podjetje mora razkriti sestavne dele denarnih sredstev pa tudi zneske dogovorjenih samodejnih zadolžitev na tekočih računih pri bankah, s katerimi podjetje lahko zagotavlja tekočo plačilno sposobnost.

***C.     Opredelitve ključnih pojmov***

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

a)  **Denarna sredstva po računovodskem razumevanju** 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 (monetarna) 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 (nemonetarne) postavke.

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

č)  **Finančni inštrument** je pogodba, na podlagi katere nastane finančno sredstvo enega podjetja in hkrati finančna obveznost ali kapitalski inštrument drugega podjetja.

d)  **Finančno sredstvo** je vsako sredstvo, ki je a) denar; b) pogodbena pravica prejeti denar ali drugo finančno sredstvo; c) pogodbena pravica zamenjati finančne inštrumente z drugimi pod pogoji, ki utegnejo biti ugodni; č) kapitalski finančni inštrument drugega podjetja; ali d) pogodba, ki se (lahko) poravna z lastnimi kapitalskimi inštrumenti podjetja.

***Č.     Pojasnila***

**7.22.** Čeke in menice, prejete v udenarjenje, in/ali lastne trasirane menice je mogoče uporabiti kot plačilne inštrumente 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 podjetje, ki prejme v udenarjenje menice in/ali lastne trasirane menice, na njihovi podlagi pridobi gotovino, katere znesek pa 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 gotovino v roku njene zapadlosti v plačilo na podlagi zahtevka, predloženega glavnemu dolžniku ali kakemu od solidarnih dolžnikov; to se zabeleži tudi v knjigovodskem razvidu.

**7.23.** Vrednotnice, kot so poštne znamke, koleki, bloki vozovnic in nalepke za krajevni javni promet ter boni za prehrano in podobno, se posedujejo ne za pretvorbo v gotovino, 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.

**7.24.**Z valutnim tečajem je v tem standardu mišljen srednji tečaj Banke Slovenije, iz utemeljenih razlogov pa se lahko uporabi tudi ustrezni tečaj poslovne banke.

***D.     Datuma sprejetja in začetka uporabe***

**7.25.** 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 7 - Denarna sredstva (2002).

**Slovenski računovodski standard 8 (2006)**

**KAPITAL**

***A.     Uvod***

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju kapitala kot obveznosti do lastnikov. Povezan je z računovodskimi načeli od 68 do 73 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

a)  razvrščanje kapitala,

b)  pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj kapitala,

c)  začetno računovodsko merjenje kapitala,

č)  prevrednotovanje kapitala,

d)  uskupinjevanje kapitala in

e)  razkrivanje kapitala.

Ta standard se opira predvsem na mednarodne računovodske standarde (MRS) 1, 27, 32 in 39 (2004) ter 4. in 7. direktivo Evropske unije. Povezan je predvsem s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) od 1 do 7, od 9 do 12 in 24.

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 kapitala***

**8.1.** Celotni kapital podjetja je njegova obveznost do lastnikov, ki zapade v plačilo, če podjetje 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, preneseni čisti dobiček iz prejšnjih let ali prenesena čista izguba iz prejšnjih let, presežek iz prevrednotenja in prehodno še ne razdeljeni čisti dobiček ali še ne poravnana čista izguba poslovnega leta.

**8.3.** Osnovni kapital se pojavlja glede na vrsto podjetja 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 podjetjih 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.** Osnovni kapital se razčlenjuje na kapitalske deleže, ki jih imajo uskupinjena podjetja, in na kapitalske deleže, ki jih imajo drugi.

Zaradi sestavljanja skupinskih računovodskih izkazov se obravnavajo posebej.

**8.6.** Kapitalske rezerve sestavljajo zneski, ki jih podjetje 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 podjetje 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 in zneski na podlagi odprave splošnega prevrednotovalnega popravka kapitala.

**8.7.** Rezerve iz dobička so namensko zadržan 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.

**8.8.** 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.

**8.9.** Presežek iz prevrednotenja se nanaša na povečanje knjigovodske vrednosti sredstev po modelu prevrednotenja. Glede na njegov prehodni nastanek se razčlenjuje na presežek iz prevrednotenja v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi, presežek iz prevrednotenja v zvezi z neopredmetenimi sredstvi, presežek iz prevrednotenja v zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami in presežek iz prevrednotenja v zvezi s kratkoročnimi finančnimi naložbami.

***b)      Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj kapitala***

**8.10.** 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 podjetje kot celoto po načelu delujočega podjetja.

**8.11.** Osnovni kapital se pripozna ob pojavitvi denarnih in stvarnih vložkov v podjetje 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.

**8.12.** 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.

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

**8.14.** Rezerve iz dobička se pripoznajo, ko jih oblikuje organ, ki sestavi letno porčilo oziroma s sklepom pristojnega organa.

**8.15.** Preneseni čisti dobiček iz prejšnjih let se pripozna, ko je sprejet sklep o razdelitvi 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.

**8.16.** Presežek iz prevrednotenja se pripozna na podlagi opravljenega prevrednotenja sredstev na koncu poslovnega leta ali med njim.

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

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

***c)      Začetno računovodsko merjenje kapitala***

**8.19.** Osnovni kapital in kapitalska rezerva (vplačani presežek kapitala) se pojavljata z denarnimi in stvarnimi vložki v podjetje ter prehodno še s terjatvami do vpisnikov; znesek stvarnih vložkov se obravnava po pošteni vrednosti.

**8.20.** 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 se umaknjene lastne delnice oziroma lastni poslovni deleži pridobile (pridobili) neodplačno, se za znesek zmanjšanja osnovnega kapitala povečajo kapitalske rezerve.

***č)      Prevrednotovanje kapitala***

**8.21.** Prevrednotenje kapitala je sprememba njegove knjigovodske vrednosti kot posledica prevrednotenja sredstev. Kot prevrednotenje se ne šteje vračunavanje novih vplačil, novih izplačil in zneskov, ki izhajajo iz sprotnega čistega dobička oziroma sprotne čiste izgube. Opravi se na koncu poslovnega leta ali med njim.

**8.22.** Presežek iz prevrednotenja se pojavi zaradi povečanja knjigovodske vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih sredstev, dolgoročnih finančnih naložb in kratkoročnih finančnih naložb po modelu prevrednotenja ter ga je treba izkazovati ločeno glede na nastanek. Omogoča kritje kasnejšega zmanjšanja knjigovodske vrednosti oziroma oslabitve istih gospodarskih kategorij.

***d)      Uskupinjevanje kapitala***

**8.23.** Skupinska bilanca stanja se sestavi, kot da bi šlo za eno sámo podjetje. Kapital v njej zajema kapital obvladujočega podjetja in kapital odvisnih podjetij. Uskupinjeni kapital se ne vodi na posebnih kontih, temveč je povzet iz posamičnih bilanc stanja uskupinjenih podjetij na podlagi dodatnih podatkov in prilagoditev, ki se nanašajo na prevedbo v predstavitveno valuto obvladujočega podjetja ter na izločitev medsebojnih poslovnih in finančnih razmerij v skupini. Zaradi takšnih prilagoditev se knjigovodska vrednost uskupinjenega kapitala razlikuje od seštevka knjigovodskih vrednosti kapitala v posamičnih bilancah stanja uskupinjenih podjetij.

**8.24.** Če so v posamičnih bilancah stanja uskupinjenih podjetij knjigovodske vrednosti kapitala izražene v valuti, ki se razlikuje od predstavitvene valute obvladujočega podjetja, jih je treba prevesti v predstavitveno valuto obvladujočega podjetja po srednjem tečaju Banke Slovenije na dan bilance stanja.

**8.25.** Del osnovnega kapitala in nanj vezanih drugih sestavin kapitala odvisnih podjetij, ki pripada obvladujočemu podjetju, je treba izločiti iz uskupinjenega kapitala, predstavljenega z vsemi sestavinami, hkrati z izločitvijo dolgoročnih ali kratkoročnih finančnih naložb obvladujočega podjetja vanje. V skupinsko bilanco stanja se zajame dodatno v enotnem znesku le preostali del vseh sestavin kapitala odvisnih podjetij, ki pripada drugim lastnikom in je označen kot manjšinski kapital odvisnih podjetij.

**8.26.** Prevedbeni popravek kapitala se pojavlja pri uskupinjevanju podatkov iz posamičnih bilanc stanja uskupinjenih podjetij zaradi prevedbe v skupinsko bilanco stanja.

**8.27.** Razlika med nakupno vrednostjo celote ali dela kapitala odvisnih podjetij, prikazano med dolgoročnimi ali kratkoročnimi finančnimi naložbami obvladujočega podjetja, in pripadajočo knjigovodsko vrednostjo s tem pridobljenih sestavin kapitala odvisnega podjetja ne vpliva na znesek uskupinjenega kapitala. Pri prvem uskupinjevanju se uskupinjevalna razlika, to je razlika med nakupno vrednostjo kapitalskega deleža in knjigovodsko vrednostjo pridobljenih sestavin kapitala odvisnega podjetja, porabi najprej za prilagoditev knjigovodske vrednosti pridobljenih razpoznavnih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti glede na ugotovljene preračunane pozitivne in negativne razlike pri njih, uskupinjevalna razlika pa je uskupinjevalno dobro ime pri neopredmetenih dolgoročnih sredstvih oziroma se zanjo pripozna presežek v uskupinjenem poslovnem izidu.

**8.28.** Del uskupinjenega kapitala pri prvem uskupinjenju zajema tudi preneseni čisti dobiček in nerazdeljeni čisti dobiček odvisnega podjetja. Če se po prvem uskupinjenju čisti dobiček odvisnega podjetja, dosežen pred prvim uskupinjenjem, izplača, je treba pri naslednjem uskupinjevanju to obračunati v okviru uskupinjenega kapitala.

**8.29.** Pri prevedbi vsote kapitala iz posamičnih bilanc stanja uskupinjenih podjetij v uskupinjeni kapital se ob utemeljenih razlogih pojavljajo še izključitve in vključitve iz drugih razlogov.

***e)      Razkrivanje kapitala***

**8.30.** Podjetje mora posebej razkriti poslovna izida, izračunana na podlagi prevrednotenja zaradi ohranjanja kupne moči kapitala v evru in na podlagi rasti cen življenjskih potrebščin.

**8.31.** Podjetja, ki niso zavezana reviziji, morajo razkrivati samo informacije in podatke iz SRS 8.30 ter 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.

**8.32.** Pri vsaki vrsti delniškega kapitala je treba posebej razkriti a) število izdanih in v celoti vplačanih delnic ter število izdanih in ne v celoti vplačanih delnic; b) lastnost delnic (pravice, prednosti in omejitve v zvezi z delnicami posameznega razreda), tudi omejitve razdeljevanja dividend; c) izdajo novih delnic, združitev delnic, razdružitev delnic, umik delnic in spremembo lastnosti delnic; č) število odkupljenih lastnih delnic in delnic, ki jih imajo druga uskupinjena podjetja; ter d) podatke o možnih pogojno izdanih delnicah (uresničitev pravice imetnikov zamenljivih obveznic do zamenjave v delnice ali uresničitev prednostne pravice do nakupa novih delnic).

**8.33.** Razkrivata se narava in namen vseh vrst rezerv.

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

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

***C.     Opredelitve ključnih pojmov***

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

a)  **Celotni kapital** je kapital, s katerim lastniki financirajo podjetje. 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 takšnim podjetjem.

b)  **Odobreni kapital** je v statutu določen kapital, do katerega lahko uprava (ravnateljstvo), ki je za to pooblaščena, 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)  **Skupina podjetij** je skupina, ki jo sestavljajo obvladujoče podjetje in od njega odvisna podjetja, za katera se sestavljajo skupinski računovodski izkazi.

h)  **Finančni inštrument** je pogodba, na podlagi katere nastane finančno sredstvo enega podjetja in hkrati finančna obveznost ali kapitalski inštrument drugega podjetja.

i)    **Kapitalski inštrument** je pogodba, ki dokazuje preostali delež v sredstvih po odštetju vseh dolgov.

j)    **Izpeljani finančni inštrument** **(izvedeni finančni inštrument)** je finančni inštrument, a) katerega vrednost se spremeni zaradi določene obrestne mere, tečaja vrednostnih papirjev, cene blaga, valutnega tečaja, indeksa cen, zaupanjske (kreditne) sposobnosti ali oziroma podobnih spremenljivk; b) ki ne zahteva začetne čiste finančne naložbe ali ki zahteva le majhno čisto začetno čisto finančno naložbo in c) ki se poravna v prihodnosti.

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

l)    **Pripoznani presežek v uskupinjenem poslovnem izidu** je presežek čiste poštene vrednosti opredeljivih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti nad nabavno vrednostjo odvisnega podjetja pri prvem uskupinjevanju.

***Č.     Pojasnila***

**8.37.** 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.

**8.38.** 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.

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

**8.40.** Vse druge sestavine celotnega kapitala pripadajo lastnikom osnovnega kapitala v sorazmerju z njihovimi lastniškimi deleži v osnovnem kapitalu.

***D.     Datuma sprejetja in začetka uporabe***

**8.41.** 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 8 - Kapital (2002).

**Slovenski računovodski standard 9 (2006)**

**DOLGOROČNI DOLGOVI**

***A.     Uvod***

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju dolgoročnih poslovnih in finančnih dolgov. Povezan je z računovodskimi načeli 77-79 in 82 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

a)  razvrščanje dolgoročnih dolgov,

b)  pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj dolgoročnih dolgov,

c)  začetno računovodsko merjenje dolgoročnih dolgov,

č)  prevrednotovanje dolgoročnih dolgov,

d)  uskupinjevanje dolgoročnih dolgov ter

e)  razkrivanje dolgoročnih dolgov.

Ta standard se opira predvsem na mednarodne računovodske standarde (MRS) 1, 12, 17, 21, 32, 36 in 39 (2004) ter 4. in 7. direktivo Evropske unije. Povezan je predvsem s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 8, 11, 17, 18 in 24.

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 dolgoročnih dolgov***

**9.1.** Dolgoročni dolgovi so pripoznane obveznosti v zvezi s financiranjem lastnih sredstev, ki jih je treba v obdobju, daljšem od leta dni, vrniti oziroma poravnati, zlasti v denarju. Kot posebna vrsta dolgoročnih dolgov se obravnavajo obveznosti za odloženi davek.

**9.2.** Dolgoročni dolgovi so lahko finančni ali poslovni. Finančni dolgovi se pojavljajo, ker posojilodajalci vnašajo v podjetje denarna sredstva ali ker z denarjem poplačujejo njegove poslovne dolgove, poslovni dolgovi pa se pojavljajo, ker dobavitelji vnašajo v podjetje prvine, potrebne pri ustvarjanju proizvodov in opravljanju storitev. Obstajajo tudi dolgoročni dolgovi, prevzeti od drugih oseb.

**9.3.** Dolgoročni finančni dolgovi so dobljena dolgoročna posojila na podlagi posojilnih pogodb in izdani dolgoročni dolžniški vrednostni papirji. Podvrsta dobljenih dolgoročnih posojil so tudi dobljene vloge, katerih roki zapadlosti v plačilo so daljši od leta dni, pa tudi dolgovi do najemodajalcev v primeru finančnega najema.

**9.4.** Dolgoročni poslovni dolgovi so dolgoročni dobaviteljski krediti za kupljeno blago ali kupljene storitve. Podvrsta dolgoročnih poslovnih dolgov so obveznosti do kupcev iz prejetih dolgoročnih varščin.

**9.5.** Dolgoročni dolgovi se razčlenjujejo na tiste do uskupinjenih podjetij in na tiste do drugih. Zaradi sestavljanja skupinskih računovodskih izkazov se obravnavajo posebej.

**9.6.** Dolgoročni dolgovi se razčlenjujejo tudi na tiste, pri katerih se kot financerji pojavljajo banke ter druge pravne in fizične osebe v državi, in na tiste, pri katerih se kot financerji pojavljajo banke ter druge pravne in fizične osebe v tujini. Obravnavajo se posebej, ker je treba v drugem primeru pri sestavljanju skupinskih računovodskih izkazov zneske v tuji valuti prevesti v zneske v domači valuti in obratno.

**9.7.** Vrednost dolgov je mogoče varovati pred tveganjem z ustreznimi izpeljanimi finančnimi inštrumenti, ki spadajo med kratkoročne finančne naložbe ali kratkoročne finančne obveznosti.

***b)      Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj dolgoročnih dolgov***

**9.8.** Dolgoročni dolg se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna kot obveznost, če a) je verjetno, da se bodo zaradi njegove poravnave zmanjšali dejavniki, ki omogočajo gospodarske koristi, in b) je znesek za njegovo poravnavo mogoče zanesljivo izmeriti.

**9.9.** Finančni oziroma poslovni dolgoročni 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.

**9.10.** Dolgoročni dolgovi, ki so že zapadli v plačilo (a še niso poravnani), in dolgoročni dolgovi, ki bodo zapadli v plačilo v letu dni, se v bilanci stanja izkazujejo kot kratkoročni dolgovi.

**9.11.** Dolgoročni finančni dolgovi se lahko zaradi spremenjenega položaja dolžnikov (stečaja, likvidacije) obravnavajo in v bilanci stanja izkazujejo kot kratkoročni finančni dolgovi.

**9.12.** Kratkoročni finančni dolgovi in kratkoročni poslovni dolgovi se lahko ob utemeljenih razlogih na podlagi pogodb obravnavajo in v bilanci stanja izkazujejo kot ustrezni dolgoročni dolgovi.

**9.13.** Pripoznanja dolgoročnih dolgov v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja se odpravijo, če je obveznost, določena v pogodbi ali drugem pravnem aktu, izpolnjena, razveljavljena ali zastarana.

**9.14.** Zamenjava med posojilojemalcem in posojilodajalcem na podlagi dolgovnih inštrumentov 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.

**9.15.** Obveznost za odloženi davek se pripozna za vse obdavčljive začasne razlike, razen če izhaja iz

a)  začetnega pripoznanja dobrega imena, pri katerem se kasnejše oslabitve dobrega imena davčno ne priznajo; ali

b)  začetnega pripoznanja sredstva ali obveznosti v poslovnem dogodku, ki ni poslovna združitev v smislu točke 10 Uvoda v slovenske računovodske standarde (2006), in poslovni dogodek v času nastanka ne vpliva niti na računovodski dobiček niti na obdavčljivi dobiček (davčno izgubo).

Obveznost za odloženi davek se pripozna tudi:

a)  za vse obdavčljive začasne razlike, ki so povezane s finančnimi naložbami v odvisna podjetja, podružnice in pridružena podjetja ter deleži v skupnih podvigih, razen če je obvladujoče podjetje, naložbenik ali podvižnik sposobno (sposoben) obvladovati čas, v katerem bodo odpravljene začasne razlike, in je verjetno, da začasne razlike ne bodo odpravljene v predvidljivi prihodnosti;

b)  če se nabavna vrednost poslovne združitve v smislu točke 10 Uvoda v Uvoda v slovenske računovodske standarde (2006) razporedi na pridobljena sredstva, prevzete dolgove in pogojne obveznosti po njihovi pošteni vrednosti, pri obračunu davka pa se ne opravijo ustrezne prilagoditve; tako obračunana obveznost za odloženi davek povečuje dobro ime, in ne poslovni izid podjetja;

c)  če se sredstva prevrednotijo, pri obračunu davka pa se ne opravijo ustrezne prilagoditve; če se pri prevrednotovanju poveča presežek iz prevrednotenja, se obračunana obveznost za odloženi davek evidentira neposredno v breme presežka iz prevrednotenja in ne vpliva na poslovni izid podjetja.

***c)      Začetno računovodsko merjenje dolgoročnih dolgov***

**9.16.** Dolgoročni dolgovi se ob začetnem pripoznanju ovrednotijo z zneski iz ustreznih listin o njihovem nastanku, ki v primeru dolgoročnih finančnih dolgov dokazujejo prejem denarnih sredstev ali poplačilo kakega poslovnega dolga, v primeru dolgoročnih poslovnih dolgov pa prejem praviloma opredmetenih osnovnih sredstev z dolgoročnim odplačevanjem.

**9.17.** Dolgoročni dolgovi se povečujejo za pripisane obresti ali zmanjšujejo za odplačane zneske in morebitne drugačne poravnave, če o tem obstaja sporazum z upnikom.

**9.18.** Dolgoročni dolgovi, ki so vezani na izdajo dolžniških vrednostnih papirjev, se pripoznajo, ko jih prvi kupci vplačajo.

**9.19.** Dolgoročni dolgovi se prenašajo med kratkoročne dolgove in obratno posamič po knjigovodskih vrednostih.

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

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

**9.22.** Obveznosti za odloženi davek se ne diskontirajo.

Obveznosti in terjatve za odloženi davek se pobotajo, če in le če ima podjetje zakonsko izterljivo pravico pobotati odmerjene terjatve za odloženi davek in odmerjene obveznosti za odloženi davek ter se terjatve in obveznosti za odloženi davek nanašajo na davek iz dobička, ki pripada isti davčni oblasti.

**9.23.** Dolgoročni dolgovi se praviloma merijo po odplačni vrednosti po metodi efektivnih obresti.

***č)      Prevrednotovanje dolgoročnih dolgov***

**9.24.** Dolgoročni dolgovi, izraženi v tuji valuti, se na dan bilance stanja preračunajo v domačo valuto.

***d)      Uskupinjevanje dolgoročnih dolgov***

**9.25.** Skupinska bilanca stanja se sestavi, kot da bi šlo za eno sámo podjetje. Dolgoročni dolgovi v njej zajemajo dolgoročne dolgove obvladujočega podjetja. Uskupinjeni dolgoročni dolgovi se ne vodijo na posebnih kontih, temveč se povzemajo iz posamičnih bilanc stanja uskupinjenih podjetij na podlagi dodatnih podatkov in prilagoditev, ki se nanašajo na prevedbo v predstavitveno valuto obvladujočega podjetja, na izločitev medsebojnih poslovnih in finančnih razmerij v skupini ter na prevrednotenje v zvezi z uskupinjenjem. Zaradi takšnih prilagoditev se knjigovodska vrednost uskupinjenih dolgoročnih dolgov razlikuje od seštevka knjigovodskih vrednosti dolgoročnih dolgov v posamičnih bilancah stanja uskupinjenih podjetij.

**9.26.** Če so v posamičnih bilancah stanja uskupinjenih podjetij knjigovodske vrednosti dolgoročnih dolgov izražene v valuti, ki se razlikuje od predstavitvene valute obvladujočega podjetja, jih je treba prevesti v predstavitveno valuto obvladujočega podjetja po srednjem tečaju Banke Slovenije na dan bilance stanja.

**9.27.** Dolgoročni dolgovi so sestavljeni iz dolgoročnih finančnih dolgov in dolgoročnih poslovnih dolgov. Dolgoročni finančni dolgovi so sestavljeni iz dobljenih dolgoročnih posojil in izdanih dolgoročnih obveznic oziroma drugih dolgoročnih dolžniških vrednostnih papirjev, dolgoročni poslovni dolgovi pa iz dolgov zaradi nakupa na up (kredit), ki jih je treba poravnavati v roku, daljšem od leta dni. Uskupinjeni dolgoročni dolgovi v vseh takih primerih izključujejo tiste, ki se pojavljajo do drugih podjetij v skupini.

**9.28.** Dolgoročna posojila, dobljena od podjetij v skupini, so praviloma enaka danim dolgoročnim posojilom pri teh podjetjih. Takšna dobljena dolgoročna posojila je treba izločiti iz uskupinjenih dolgoročnih finančnih naložb in hkrati iz uskupinjenih danih dolgoročnih posojil pri nasprotnih podjetjih v skupini. Če znesek iz medsebojnih posojilnih razmerij pri uskupinjevalnem pobotanju ni enak na obeh straneh, je treba ugotoviti vzrok in ga odpraviti. Neprave uskupinjevalne razlike pri dobljenih dolgoročnih posojilih izvirajo iz napačnih knjižb, časovno neusklajenih obračunov, časovno različnega prikaza pri podjetjih in tako naprej; zagotoviti je treba stanje, ki bi nastalo, če napak ne bi bilo. Prave uskupinjevalne razlike pri dobljenih dolgoročnih posojilih so posledica različnih načinov vrednotenja. Odprava takih razlik lahko vpliva prek uskupinjenih finančnih prihodkov oziroma uskupinjenih finančnih odhodkov na uskupinjeni čisti dobiček in nato na uskupinjeni preneseni čisti dobiček.

**9.29.** Knjigovodska vrednost izdanih dolgoročnih obveznic in drugih izdanih dolžniških vrednostnih papirjev, ki so v rokah drugih podjetij v skupini, ni nujno enaka knjigovodski vrednosti teh vrednostnih papirjev pri podjetjih, ki so naložbeniki v skupini. Njihova nakupna vrednost se lahko že od samega začetka razlikuje od nominalne vrednosti, pozneje pa se lahko pojavijo na eni in drugi strani prevrednotenja, ki jih je prav tako treba odpraviti pri uskupinjenju. Odprava takih razlik vpliva na uskupinjene finančne prihodke oziroma uskupinjene finančne odhodke in s tem na uskupinjeni čisti dobiček in nato na uskupinjeni preneseni čisti dobiček.

**9.30.** Knjigovodska vrednost dolgoročnih poslovnih dolgov do podjetij v skupini je praviloma enaka knjigovodski vrednosti dolgoročnih poslovnih terjatev pri teh podjetjih v skupini. Pozneje se razlikujejo, kar je predvsem posledica različnega prevrednotenja na obeh straneh. Takšne dolgove je treba izločiti iz uskupinjenih dolgoročnih poslovnih dolgov in hkrati iz uskupinjenih dolgoročnih poslovnih terjatev pri nasprotnih podjetjih v skupini. Če znesek iz medsebojnih dolgoročnih poslovnih razmerij pri uskupinjevalnem pobotanju ni enak na obeh straneh, je treba ugotoviti vzrok in ga odpraviti. Neprave uskupinjevalne razlike pri dolgoročnih poslovnih dolgovih izvirajo iz napačnih knjižb, časovno neusklajenih obračunov, časovno različnega prikaza pri podjetjih in tako naprej; zagotoviti je treba stanje, ki bi nastalo, če napak ne bi bilo. Prave uskupinjevalne razlike pri dolgoročnih poslovnih dolgovih so posledica različnih načinov vrednotenja. Odprava takih razlik lahko vpliva prek uskupinjenih poslovnih prihodkov oziroma uskupinjenih poslovnih odhodkov na uskupinjeni čisti dobiček in nato na uskupinjeni preneseni čisti dobiček.

**9.31.** Če se pri prvem uskupinjenju dolgoročnih dolgov kot celote pojavijo preračunane pozitivne razlike oziroma preračunane negativne razlike, jih je treba upoštevati pri oblikovanju uskupinjevalnega dobrega imena oziroma presežka v uskupinjenem poslovnem izidu.

**9.32.** Pri pretvorbi vsote dolgoročnih dolgov iz posamičnih bilanc stanja uskupinjenih podjetij v uskupinjene dolgoročne dolgove se ob utemeljenih razlogih pojavljajo še izključitve in vključitve iz drugih razlogov.

***e)      Razkrivanje dolgoročnih dolgov***

**9.33.** Podjetja, ki niso zavezana reviziji, morajo razkrivati 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.

**9.34.** Pri dobljenih dolgoročnih dolgovih se razkrivajo dobljeni nezavarovani dolgoročni dolgovi in dobljeni zavarovani dolgoročni dolgovi.

**9.35.** Za posamezno vrsto dolgoročnih dolgov se razkrivajo a) obdobje do zapadlosti v plačilo; b) obrestna mera in drugi pogoji, pod katerimi so bili pridobljeni.

**9.36.** Za vsako vrsto dolgoročnih dolgov se razkrivajo informacije o a) izpostavljenosti različnim vrstam tveganja ter b) obsegu in vrsti finančnih inštrumentov za varovanje pred tveganjem.

**9.37.** Pri izpostavljenosti obrestnemu tveganju se razkrivajo a) pogodbeni roki za popravek obrestne mere ali roki za plačilo, in sicer tisti, ki se pojavijo prej, ter b) efektivne obrestne mere, če se uporabljajo.

**9.38.** Pri izpostavljenosti zaupanjskemu (kreditnemu) tveganju se razkrivajo a) vrednost, ki najbolje predstavlja največjo možno izpostavljenost takšnemu tveganju na dan bilance stanja, brez upoštevanja vrednosti kateregakoli poroštva, če druge stranke ne bi bile sposobne izpolniti svojih obveznosti, ki izhajajo iz finančnih inštrumentov, in b) pomembno kopičenje zaupanjskega (kreditnega) tveganja.

**9.39.** V zvezi z uskupinjevanjem dolgoročnih dolgov se pojasnjuje tako njihovo pobotanje s postavkami dolgoročnih finančnih naložb drugih podjetij v skupini kakor nastanek uskupinjevalnih razlik.

**9.40.** Poimensko se razkrivajo dolgoročni dolgovi do članov uprave (ravnateljstva), članov nadzornega sveta in notranjih lastnikov.

***C. Opredelitve ključnih pojmov***

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

a)  **Dolgoročni dolg** je dolg, ki se v skladu s pogodbo ali drugim pravnim aktom odplačuje v obdobju, daljšem od leta dni.

b)  **Poslovni cikel** podjetja je čas od pridobitve sredstva za delovanje do njegove prodaje za denar. Če poslovni cikel podjetja ni jasno opredeljen, se šteje, da traja dvanajst mesecev. V podjetjih, 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.

c)  **Kreditiranje** je dajanje na upanje, ki omogoča dolžniku prejetje blaga ali storitve ob odloženem plačilu ali odloženi nasprotni dajatvi.

č)  **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.

d)  **Dobljena varščina** je sredstvo, ki ga dobi upnik kot zagotovilo, da bo njegov dolžnik izpolnil svoje obveznosti.

e)  **Finančni inštrument** je pogodba, na podlagi katere nastane finančno sredstvo enega podjetja in hkrati finančna obveznost ali kapitalski finančni inštrument drugega podjetja. Pri tem je finančno sredstvo vsako sredstvo, ki je a) denar; b) pogodbena pravica prejeti denar ali drugo finančno sredstvo; c) pogodbena pravica zamenjati finančne inštrumente z drugimi pod pogoji, ki utegnejo biti ugodni; č) kapitalski finančni inštrument drugega podjetja; ali d) pogodba, ki se (lahko) poravna z lastnimi kapitalskimi inštrumenti. Finančna obveznost je vsaka obveznost, ki je pogodbena obveza a) izročiti denar ali drugo finančno sredstvo; b) zamenjati finančne inštrumente z drugimi pod pogoji, ki utegnejo biti neugodni; ali c) pogodba, ki se (lahko) poravna z lastnimi kapitalskimi inštrumenti. Kapitalski finančni inštrument pa je vsaka pogodba, ki dokazuje preostali delež v sredstvih po odštetju dolgov.

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

g)  **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***

**9.42.** 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 podjetje.

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.

**9.43.** Obveza je tisto, kar se po določenih normah, predpisih mora storiti, opraviti; kot takšna ni nujno predmet računovodskega obravnavanja ali vključevanja v bilanco stanja. Obveznost je pravno razmerje, na podlagi katerega je ena od strank upravičena zahtevati od druge določeno dajatev, storitev; kot takšna je predmet računovodskega obravnavanja in vključevanja v bilanco stanja, vendar ni istovetna z dolgom. Dolg je tisto, kar mora kdo vrniti, poravnati, zlasti v denarju. Poleg obveznosti v zvezi z dolgovi obstajajo tudi druge obveznosti, na primer v zvezi s kapitalom.

**9.44.** Dolgoročni dolgovi so povezani z obveznostmi, ki dokončno zapadejo v plačilo v obdobju, daljšem od leta dni. Obveznosti za posamezne obroke, ki zapadejo v plačilo v letu dni, se izkazujejo kot kratkoročne obveznosti in s tem kot kratkoročni dolgovi.

**9.45.** Z dolgoročnimi 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. Privlačnost takšnega načina najemanja posojil je pogosto posledica davčnih olajšav, ki so ugodnejše kot pri dividendah.

**9.46.** Dolgoročne obveznosti na podlagi sanacijskih posojil se pojavijo, če podjetje najame posojila za financiranje sredstev, ki manjkajo zaradi izgube in/ali zaradi stalne plačilne nesposobnosti kot posledice neugodnega razmerja med naložbami in njihovim financiranjem. S takšnimi posojili ne more trajno reševati problema izgub ali trajno izboljševati finančnega položaja, saj mu zagotavljajo le začasno olajšanje in priložnost, da v razumnem roku – običajno v petih letih – dolgoročno odpravi svoje težave, če ima možnosti za prihodnje uspešno poslovanje.

**9.47.** Dolgoročne obveznosti na podlagi drugih finančnih posojil se pojavijo, če se najame posojilo, ki ni sanacijsko ali povezano z obveznicami. Namen najemanja takšnih posojil je pridobivanje manjkajočih finančnih sredstev, da bi se doseglo ravnotežje med dolgoročnimi vezavami sredstev in njihovim financiranjem ali omogočilo dolgoročno financiranje povečanega obsega poslovanja v celoti in da bi se tako izboljšal finančni položaj.

**9.48.** Z dolgoročnimi obveznostmi na podlagi komercialnih posojil so mišljene obveznosti na podlagi posojil, uporabljenih za dajanje predujmov ali za plačila dobaviteljem blaga in/ali storitev ter za odobravanje prodaje na kredit.

**9.49.** Dolgoročne obveznosti na podlagi kreditov so obveznosti do dobaviteljev za odloženo plačevanje pri njih kupljenega blaga in/ali storitev.

**9.50**. Z valutnim tečajem je v tem standardu mišljen srednji tečaj Banke Slovenije, iz utemeljenih razlogov pa se lahko uporabi tudi ustrezni tečaj poslovne banke.

***D.     Datuma sprejetja in začetka uporabe***

**9.51.** 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 9 - Dolgoročni dolgovi (2002).

**Slovenski računovodski standard 10 (2006)**

**REZERVACIJE IN DOLGOROČNE PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE**

***A.     Uvod***

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju dolgoročno odloženih prihodkov in dolgoročno vnaprej vračunanih stroškov oziroma odhodkov kot posebnih vrst praviloma dolgoročnih obveznosti. Povezan je z računovodskima načeloma 74 in 75 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

a)  razvrščanje rezervacij in dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev,

b)  pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj rezervacij in dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev,

c)  začetno računovodsko merjenje rezervacij in dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev,

č)  prevrednotovanje rezervacij in dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev,

d)  uskupinjevanje rezervacij in dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev ter

e)  razkrivanje rezervacij in dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev.

Ta standard se opira predvsem na mednarodne računovodske standarde (MRS) 1, 10, 16, 19, 26 in 37 ter 4. in 7. direktivo Evropske unije. Povezan je predvsem s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 12, 14, 17, 18, 24 in 27.

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 rezervacij in dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev***

**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 velikost je mogoče zanesljivo oceniti. Obravnavati jih je mogoče kot dolgove v širšem pomenu, ker se razlikujejo od kapitala kot obveznosti do lastnikov.

**10.2.** Med dolgoročnimi pasivnimi časovnimi razmejitvami se izkazujejo odloženi prihodki, ki bodo v obdobju, daljšem od leta dni, pokrili predvidene odhodke. Med dolgoročno odložene prihodke se uvrščajo tudi državne podpore in donacije, prejete za pridobitev osnovnih sredstev oziroma za pokrivanje določenih stroškov. Namenjene so za pokrivanje stroškov amortizacije teh sredstev oziroma določenih stroškov in se porabljajo s prenašanjem med poslovne prihodke.

**10.3.** Namen rezervacij je v obliki vnaprej vračunanih stroškov oziroma odhodkov zbrati zneske, ki bodo v prihodnosti omogočili pokritje takrat nastalih stroškov oziroma odhodkov. Med takšne rezervacije spadajo na primer rezervacije za reorganizacijo, za pričakovane izgube iz kočljivih pogodb, za pokojnine, za jubilejne nagrade in za odpravnine ob upokojitvi.

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

**10.5.** Pogojne dolgoročne obveznosti se ne obravnavajo kot rezervacije.

***b) Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj rezervacij in dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev***

**10.6.** Rezervacije se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripoznavajo, če a) obstaja zaradi preteklega dogodka sedanja obveza (pravna ali posredna); b) je verjetno, da bo pri poravnavi obveze potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo pritekanje gospodarskih koristi, in c) je mogoče znesek obveze zanesljivo izmeriti.

**10.7.** 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 zanje potrebno rezerviranje pokrivanja.

**10.8.** Dolgoročne 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.

**10.9.** 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.

**10.10.** 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.

**10.11.** Podjetje določi v svojem aktu računovodske usmeritve za pripoznavanje rezervacij.

***c)  Začetno računovodsko merjenje rezervacij in dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev***

**10.12.** 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. Vrednost rezervacije mora biti enaka sedanji vrednosti izdatkov, ki so po pričakovanju potrebni za poravnavo obveze.

**10.13.** Dobiček iz pričakovane odtujitve sredstev se pri merjenju rezervacije ne upošteva. Če se pričakuje, da bo nekatere ali vse izdatke, potrebne za poravnavo rezervacije, povrnila druga stranka, se povračila pripoznajo, kadar in zgolj kadar je njih prejem res gotov, če se poravna obveza; povračilo se obravnava kot posebno sredstvo, njegov znesek pa ne sme presegati zneska rezervacije.

**10.14.** Če se sklene kočljiva pogodba, se del obveznosti, določen v pogodbi, ki presega gospodarske koristi iz pogodbe, pripozna in izmeri kot rezervacije.

Rezervacije pa se ne pripoznavajo za izgube iz prihodnjega poslovanja.

**10.15.** Rezervacija za reorganiziranje zajema le neposredne stroške, ki se pojavijo pri reorganiziranju, to je tiste, ki jih povzroči reorganiziranje in niso povezani z delovanjem, ki se bo nadaljevalo. Rezervacije se pripoznajo po sprejetju načrta reorganizacije, ko se začne ta načrt uresničevati ali ko so prizadeti obveščeni, da bo reorganizacija izpeljana.

**10.16.** Za dolgoročno odlaganje prihodkov in za dolgoročno vnaprejšnje vračunavanje stroškov oziroma odhodkov se praviloma izdela večletni predračun oblikovanja in črpanja ustrezne postavke dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev ali rezervacije ter na tej podlagi opredelijo deli poslovnih prihodkov ali poslovnih odhodkov posameznih vrst, ki se vračunavajo v vsakem poslovnem letu. Predračun se na koncu poslovnega leta preveri ter po potrebi dopolni ali spremeni.

**10.17.** 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 pa 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.

**10.18.** Dolgoročne pasivne časovne razmejitve na račun dolgoročno odloženih prihodkov se prenašajo med poslovne prihodke tistega poslovnega leta, v katerem se pojavljajo stroški oziroma odhodki, za pokrivanje katerih so oblikovane.

**10.19.** 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.

**10.20.** 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 in dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev***

**10.21.** Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve se ne prevrednotujejo.

**10.22.** Na koncu obračunskega obdobja se rezervacije popravijo tako, da je njihova vrednost enaka sedanji vrednosti izdatkov, ki so po predvidevanjih potrebni za poravnavo obveze.

**10.23.** Rezervacije za določen namen se v skladu s SRS 10.22 povečajo, če po predvidevanjih ne omogočajo pokritja ustreznih stroškov v prihodnjih letih. Za ta primanjkljaj je treba povečati njihovo knjigovodsko vrednost in ustrezne odhodke.

**10.24.** Rezervacije za določen namen se v skladu s SRS 10.22 zmanjšajo, če po predvidevanjih presegajo pokritje ustreznih stroškov v prihodnjih letih. Za ta presežek je treba zmanjšati njihovo knjigovodsko vrednost in povečati ustrezne prihodke.

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

***d) Uskupinjevanje rezervacij in dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev***

**10.26.** Skupinska bilanca stanja se sestavi, kot da bi šlo za eno sámo podjetje. Rezervacije v njej zajemajo rezervacije obvladujočega podjetja in odvisnih podjetij pa tudi sorazmerni del rezervacij skupaj obvladovanih podjetjih. Povzete so iz posamičnih bilanc stanja upoštevanih podjetij na podlagi dodatnih podatkov in morebitnih potrebnih prilagoditev. Smiselno enako velja za dolgoročne pasivne časovne razmejitve.

**10.27.** Če so v posamičnih bilancah stanja upoštevanih podjetij knjigovodske vrednosti rezervacij in dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev izražene v valuti, ki se razlikuje od predstavitvene valute obvladujočega podjetja, jih je treba prevesti v predstavitveno valuto obvladujočega podjetja po srednjem tečaju Banke Slovenije na dan bilance stanja.

**10.28.** Če se pri prvem uskupinjenju pri rezervacijah in dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitvah odvisnega podjetja pojavijo preračunane pozitivne ali negativne razlike, se uskupinjene rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve ustrezno popravijo, kar vpliva tudi na pojavitev uskupinjevalnega dobrega imena oziroma presežka v uskupinjenem poslovnem izidu. Razlike pri tako popravljenih rezervacijah, ki sicer niso razvidne iz posamičnih bilanc stanja odvisnih podjetij, se obračunajo v skupinskih računovodskih izkazih na enak način kot knjigovodsko izkazani zneski.

**10.29.** Če se rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve oblikujejo v zvezi s poslovnimi razmerji do drugih podjetij v skupini, jih je treba izločiti iz skupinskih izkazov, kar prek uskupinjenih poslovnih prihodkov oziroma poslovnih odhodkov vpliva na uskupinjeni čisti dobiček in nato na uskupinjeni preneseni čisti dobiček.

**10.30.** Pri prevedbi vsote rezervacij in dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev iz posamičnih bilanc stanja uskupinjenih podjetij v uskupinjene rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve se ob utemeljenih razlogih pojavljajo še izključitve in vključitve iz drugih razlogov.

***e)  Razkrivanje rezervacij in dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev***

**10.31.** Podjetja, ki niso zavezana reviziji, morajo razkrivati 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.

**10.32.** Za vsako vrsto rezervacij in dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev je treba posebej razkriti a) razloge in pogoje za njihovo oblikovanje; b) metode in pomembne predpostavke, uporabljene pri ocenjevanju njihove utemeljene vrednosti; ter c) način obravnavanja pri tem nastalih razlik.

**10.33.** Pri vsaki vrsti rezervacij in dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev se razkrije razlika med njenim načrtovanim oblikovanjem in črpanjem ter njenim uresničenim oblikovanjem in črpanjem v posameznem poslovnem letu.

**10.34.** Pri vsaki vrsti rezervacij se razkrivajo informacije o izpostavljenosti različnim vrstam tveganja in način varovanja pred njimi.

**10.35.** V zvezi z uskupinjevanjem rezervacij in dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev se pojasnjuje nastanek morebitnih uskupinjevalnih razlik.

***C.     Opredelitve ključnih pojmov***

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

a)  **Rezervacija** je sedanja obveza, katere čas in/ali znesek poravnave sta negotova.

b)  **Obveznost** je sedanja obveza, ki izhaja iz preteklih dogodkov in katere poravnava bo po pričakovanju v prihodnosti povzročila odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi.

c)  **Obvezujoč dogodek** je dogodek, ki povzroči pravno ali posredno obvezo, zaradi katere ni nobene druge stvarne možnosti, kot da se takšna obveza poravna.

č)  **Pravna obveza** je obveza, ki izhaja iz a) pogodbe; b) zakonov ali 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, in b) pri teh strankah se zbudi utemeljeno pričakovanje, da bodo te obveznosti izpolnjene.

e)  **Pogojna obveznost** je a) možna obveza, ki izhaja iz preteklih dogodkov in katere obstoj je odvisen od (ne)pojavitve enega ali več negotovih prihodnjih dogodkov, ki se ne obvladujejo v celoti, ali b) sedanja obveza, ki izhaja iz preteklih dogodkov, vendar se ne pripozna, ker ni verjetno, da bo za njeno poravnavo potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, ali ker njenega zneska ni mogoče dovolj zanesljivo izmeriti.

f)   **Kočljiva pogodba** je pogodba, pri kateri neizogibni stroški izpolnjevanja pogodbenih obvez, ugotovljeni na koncu poslovnega leta, presegajo gospodarske koristi, ki se pričakujejo od nje.

g)  **Reorganiziranje** je program, ki ga načrtuje in obvladuje uprava (ravnateljstvo) ter pomembno spreminja a) področje poslovanja oziroma b) način vodenja poslovanja.

h)  **Dolgoročno vnaprej vračunani stroški** so stroški, ki so že razporejeni po poslovnih učinkih kot stroškovnih nosilcih, čeprav bodo nastali v prihodnosti.

i)    **Dolgoročno vnaprej vračunani odhodki** so odhodki, ki so že upoštevani v poslovnem izidu, čeprav bodo nastali v prihodnosti.

***Č.     Pojasnila***

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

**10.38.** 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.

**10.39.** Kot rezervacije se pripoznajo le tiste praviloma dolgoročne 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.

**10.40.** Pogoj za pripoznanje rezervacije je dolgoročna obveza, pri katere poravnavi mora biti verjeten odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi.

**10.41.** Podjetja, ki so do 31. decembra 2001 oblikovala rezervacije za velika popravila, in podjetja, ki so oblikovala rezervacije za sanacijo virov obremenjevanja okolja z nevarnimi odpadki v otvoritveni bilanci stanja za leto 1994, porabljajo te rezervacije za namene, za katere so jih oblikovala.

**10.42.** Pri oblikovanju rezervacij se predpostavlja dosledna razsodnost glede verjetnosti tako prihodnjih stroškov kakor prihodnje izgube. Pri ocenjevanju negotovosti se upoštevajo izkušnje v podobnih okoliščinah in mnenja strokovnjakov.

Če je podjetje ravnalo v skladu s prejšnjim odstavkom, se šteje, da je velikost rezervacij zanesljivo ocenjena.

**10.43.** 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 ali odštejejo od nje in amortizirajo v dobi koristnosti. Rezervacije se ponovno izmerijo na dan bilance stanja.

**10.44.** Rezervacije se oblikujejo tudi za dolgoročne zaslužke, kot so jubilejne nagrade in odpravnine pri upokojitvi, ter za pokojnine. Pri razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju teh rezervacij se upoštevata MRS 19 - Zaslužki zaposlencev - in MRS 26 - Obračunavanje in poročanje pokojninskih programov.

**10.45.** Državne podpore so zneski, ki jih dobi podjetje od države ali lokalne skupnosti neposredno iz proračuna, prek organov države ali lokalne skupnosti oziroma prek drugih uporabnikov proračunskih sredstev za določene namene. Kot državne podpore pa se ne štejejo zneski, pridobljeni v poslih med izplačevalci javnih sredstev in podjetjem, ki jih ni mogoče razlikovati od njegovih običajnih trgovinskih poslov. Državne podpore za pridobitev osnovnih sredstev se porabljajo skladno z obračunano amortizacijo. Dolgoročne časovne razmejitve iz prejetih državnih podpor za pokrivanje drugih stroškov se porabljajo skladno s pojavljanjem stroškov, za pokrivanje katerih so bile prejete.

**10.46.** Donacije so denarni zneski, pravice ali stvari, ki jih podjetje dobi od fizičnih ali pravnih oseb brez obveznosti vračila in se ne nanašajo na plačila za stvari oziroma storitve, ki jih je podjetje prodalo tem osebam. Dolgoročne časovne razmejitve, oblikovane na podlagi donacij, prejetih za pridobitev osnovnih sredstev, se porabljajo skladno z obračunano amortizacijo, dolgoročne 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***

**10.47.** 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 10 – Dolgoročne rezervacije (2002).

**Slovenski računovodski standard 11 (2006)**

**KRATKOROČNI DOLGOVI**

***A.     Uvod***

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju kratkoročnih poslovnih in finančnih dolgov. Povezan je z računovodskimi načeli 77 in od 80 do 82 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

a)  razvrščanje kratkoročnih dolgov,

b)  pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj kratkoročnih dolgov,

c)  začetno računovodsko merjenje kratkoročnih dolgov,

č)  prevrednotovanje kratkoročnih dolgov,

d)  uskupinjevanje kratkoročnih dolgov ter

e)  razkrivanje kratkoročnih dolgov.

Ta standard se opira predvsem na mednarodne računovodske standarde (MRS) 1, 21, 32, 36 in 39 (2004) ter 4. in 7. direktivo Evropske unije. Povezan je predvsem s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 8, 9, 17, 18, 24 in 27.

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 kratkoročnih dolgov***

**11.1.** Kratkoročni dolgovi so pripoznane obveznosti v zvezi s financiranjem lastnih sredstev, ki jih je treba najkasneje v letu dni vrniti oziroma poravnati, zlasti v denarju.

**11.2.** Kratkoročni dolgovi so finančni ali poslovni. Finančni dolgovi se pojavljajo, ker posojilodajalci vnašajo v podjetje denarna sredstva ali ker z denarjem poplačujejo njegove poslovne dolgove, poslovni dolgovi pa se pojavljajo, ker dobavitelji vnašajo v podjetje prvine, potrebne pri proizvajanju in opravljanju storitev. Obstajajo tudi kratkoročni dolgovi, prevzeti od drugih oseb.

**11.3.** Kratkoročni finančni dolgovi so dobljena kratkoročna posojila na podlagi posojilnih pogodb in izdani kratkoročni vrednostni papirji razen čekov, ki se štejejo kot odbitna postavka pri denarnih sredstvih.

**11.4.** Kratkoročni poslovni dolgovi so kratkoročni dobaviteljski krediti za kupljeno blago ali kupljene storitve, kratkoročne obveznosti do zaposlencev za opravljeno delo, kratkoročne obveznosti do financerjev v zvezi z obrestmi in podobnimi postavkami, kratkoročne obveznosti do države iz naslova davkov, tudi obračunanega davka na dodano vrednost, ter kratkoročne obveznosti v zvezi z razdelitvijo poslovnega izida. Posebna vrsta kratkoročnih poslovnih dolgov so obveznosti do kupcev za dobljene predujme pa tudi za prejete kratkoročne varščine.

**11.5.** Kratkoročni dolgovi se razčlenjujejo na tiste do uskupinjenih podjetij in drugih. Zaradi sestavljanja skupinskih računovodskih izkazov se obravnavajo posebej.

**11.6.** Kratkoročni dolgovi se razčlenjujejo tudi na tiste, pri katerih se kot financerji pojavljajo banke pa tudi druge pravne in fizične osebe v državi, ter tiste, pri katerih se kot financerji pojavljajo banke ter druge pravne in fizične osebe v tujini. Obravnavajo se posebej, ker je treba v drugem primeru pri sestavljanju skupinskih računovodskih izkazov zneske v tuji valuti prevesti v zneske v domači valuti in obratno.

**11.7.** Vrednost kratkoročnih dolgov je mogoče varovati pred tveganjem z ustreznimi izpeljanimi finančnimi inštrumenti, ki spadajo med kratkoročne finančne naložbe ali kratkoročne finančne obveznosti.

***b)      Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj kratkoročnih dolgov***

**11.8.** Kratkoročni dolg se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna kot obveznost, če je a) verjetno, da se bodo zaradi njegove poravnave zmanjšali dejavniki, ki omogočajo gospodarske koristi, in b) je znesek za njegovo poravnavo mogoče zanesljivo izmeriti.

**11.9.** Finančni oziroma poslovni kratkoročni 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.

**11.10.** Del dolgoročnega dolga, ki je že zapadel v plačilo, in del dolgoročnega dolga, ki bo zapadel v plačilo v letu dni, se v bilanci stanja preneseta med kratkoročne dolgove.

**11.11.** Pripoznanja kratkoročnih dolgov v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja se odpravijo, če je obveznost, določena v pogodbi ali drugem pravnem aktu, izpolnjena, razveljavljena ali zastarana.

**11.12.** Zamenjava med obstoječim posojilojemalcem in posojilodajalcem na podlagi dolgovnih inštrumentov z bistveno različnimi določbami je izbris starega dolga, katerega posledica je odprava pripoznanja tega dolga, in pripoznanje novega dolgovnega inštrumenta. Pomembna sprememba določb obstoječega dolgovnega inštrumenta (zaradi finančnih težav dolžnika) se obravnava kot sprememba starega dolga.

**11.13.** Del kratkoročnega dolga se lahko prenese na druge, del pa obdrži, ali pa se prenese celoten kratkoročni dolg in s tem prevzame nova finančna obveznost.

***c)      Začetno računovodsko merjenje kratkoročnih dolgov***

**11.14.** Kratkoročni dolgovi se ob začetnem pripoznanju ovrednotijo z zneski iz ustreznih listin o njihovem nastanku, ki v primeru kratkoročnih finančnih dolgov dokazujejo prejem denarnih sredstev ali poplačilo kakega poslovnega dolga, v primeru kratkoročnih poslovnih dolgov pa prejem kakega proizvoda ali storitve ali opravljeno delo oziroma obračunani strošek, odhodek ali delež v poslovnem izidu.

**11.15.** Kratkoročni dolgovi se kasneje lahko neposredno povečajo ali pa ne glede na opravljeno plačilo ali drugačno poravnavo tudi zmanjšajo za znesek, o katerem obstaja sporazum z upniki.

**11.16.** Kasnejša povečanja kratkoročnih dolgov (razen za dobljene predujme in varščine) skladno s sporazumom z upniki obremenjujejo ustrezne stroške oziroma poslovne odhodke ali finančne odhodke.

**11.17.** Kasnejša zmanjšanja kratkoročnih dolgov (razen za dobljene predujme in varščine) skladno s sporazumom z upniki, ne pa z opravljenimi plačili ali drugačnimi poravnavami, zmanjšujejo ustrezne stroške oziroma poslovne odhodke ali finančne odhodke.

**11.18.** Pri nakupu na odloženo plačilo in pri prekoračitvi pogodbenega roka za plačilo se tisti del kratkoročnega dolga, ki se nanaša na obresti, obravnava kot finančni odhodek, in ne kot sestavni del vrednosti kupljene stvari ali storitve.

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

**11.20.** Stroški izposojanja v zvezi s kratkoročnimi dolgovi so finančni odhodki.

**11.21.** Kratkoročni dolgovi se praviloma merijo po odplačni vrednosti po metodi efektivnih obresti.

***č)      Prevrednotovanje kratkoročnih dolgov***

**11.22.** Kratkoročni dolgovi, izraženi v tuji valuti, se na dan bilance stanja preračunajo v domačo valuto.

Povečanje kratkoročnih dolgov povečuje redne finančne odhodke, zmanjšanje kratkoročnih dolgov pa redne finančne prihodke.

***d)      Uskupinjevanje kratkoročnih dolgov***

**11.23.** Skupinska bilanca stanja se sestavi, kot da bi šlo za eno sámo podjetje. Kratkoročni dolgovi v njej zajemajo kratkoročne dolgove obvladujočega podjetja in odvisnih podjetij pa tudi sorazmerni del kratkoročnih dolgov skupaj obvladovanih podjetij, ki se pojavljajo do drugih zunaj skupine. Uskupinjeni kratkoročni dolgovi se ne vodijo na posebnih kontih, temveč se povzemajo iz posamičnih bilanc stanja uskupinjenih podjetij na podlagi dodatnih podatkov in prilagoditev, ki se nanašajo na prevedbo v predstavitveno valuto obvladujočega podjetja, na izločitev medsebojnih poslovnih in finančnih razmerij v skupini ter na prevrednotenje v zvezi z uskupinjenjem. Zaradi takšnih prilagoditev se knjigovodska vrednost uskupinjenih kratkoročnih dolgov razlikuje od seštevka knjigovodskih vrednosti kratkoročnih dolgov v posamičnih bilancah stanja uskupinjenih podjetij.

**11.24.** Če so v posamičnih bilancah stanja uskupinjenih podjetij knjigovodske vrednosti kratkoročnih dolgov izražene v valuti, ki se razlikuje od predstavitvene valute obvladujočega podjetja, jih je treba prevesti v predstavitveno valuto obvladujočega podjetja po srednjem tečaju Banke Slovenije na dan bilance stanja.

**11.25.** Kratkoročni dolgovi so sestavljeni iz kratkoročnih finančnih dolgov in kratkoročnih poslovnih dolgov. Kratkoročni finančni dolgovi so sestavljeni iz dobljenih kratkoročnih posojil in izdanih kratkoročnih vrednostnih papirjev oziroma drugih izdanih kratkoročnih dolžniških vrednostnih papirjev, kratkoročni poslovni dolgovi pa iz dolgov zaradi nakupa na up (kredit), ki jih je treba poravnati v letu dni. Uskupinjeni kratkoročni dolgovi v vseh takih primerih izključujejo tiste, ki se pojavljajo do drugih podjetij v skupini.

**11.26.** Pri prvem uskupinjenju je treba pri kratkoročnih dolgovih do okolja skupine ugotoviti preračunane pozitivne in negativne razlike ter jih upoštevati ne samo pri njihovem vnosu med uskupinjene kratkoročne dolgove, temveč tudi pri oblikovanju uskupinjevalnega dobrega imena oziroma presežka v uskupinjenem poslovnem izidu. Takšne razlike pri uskupinjenih kratkoročnih dolgovih se odpravljajo hkrati z njihovim odplačevanjem.

**11.27.** Kratkoročna posojila, dobljena od podjetij v skupini, so praviloma enaka danim kratkoročnim posojilom pri teh drugih podjetjih. Takšna dobljena kratkoročna posojila je treba izločiti iz uskupinjenih kratkoročnih finančnih naložb in hkrati iz uskupinjenih danih kratkoročnih posojil pri nasprotnih podjetjih v skupini. Če znesek iz medsebojnih posojilnih razmerij pri uskupinjevalnem pobotanju ni enak na obeh straneh, je treba ugotoviti vzrok in ga odpraviti. Neprave uskupinjevalne razlike pri dobljenih kratkoročnih posojilih izvirajo iz napačnih knjižb, časovno neusklajenih obračunov, časovno različnih prikazov pri podjetjih in tako naprej; zagotoviti je treba stanje, ki bi nastalo, če napak ne bi bilo. Prave uskupinjevalne razlike pri kratkoročnih posojilih pa so posledica različnih načinov vrednotenja. Odprava takih razlik lahko vpliva prek uskupinjenih finančnih prihodkov oziroma uskupinjenih finančnih odhodkov na uskupinjeni čisti dobiček in nato na uskupinjeni preneseni čisti dobiček.

**11.28.** Knjigovodska vrednost izdanih kratkoročnih vrednostnih papirjev, ki so v rokah drugih podjetij v skupini, ni nujno enaka knjigovodski vrednosti teh vrednostnih papirjev pri njih. Pri njihovi izločitvi iz uskupinjenja se v takem primeru pojavljajo uskupinjevalne razlike. Neprave uskupinjevalne razlike pri izdanih kratkoročnih vrednostnih papirjih izvirajo iz napačnih knjižb, časovno neusklajenih obračunov, časovno različnih prikazov pri podjetjih in tako naprej; zagotoviti je treba stanje, ki bi nastalo, če napak ne bi bilo. Prave uskupinjevalne razlike pri izdanih kratkoročnih vrednostnih papirjih pa so posledica različnih načinov vrednotenja. Odprava takih razlik lahko vpliva prek uskupinjenih finančnih prihodkov oziroma uskupinjenih finančnih odhodkov na uskupinjeni čisti dobiček in nato na uskupinjeni preneseni čisti dobiček.

**11.29.** Knjigovodska vrednost kratkoročnih poslovnih dolgov do podjetij v skupini je praviloma enaka knjigovodski vrednosti kratkoročnih poslovnih terjatev pri teh podjetjih. Takšne dolgove je treba izločiti iz uskupinjenih kratkoročnih poslovnih dolgov in hkrati iz uskupinjenih kratkoročnih poslovnih terjatev pri nasprotnih podjetjih v skupini. Če znesek iz medsebojnih kratkoročnih poslovnih razmerij pri uskupinjevalnem pobotanju ni enak na obeh straneh, je treba ugotoviti vzrok in ga odpraviti. Neprave uskupinjevalne razlike pri kratkoročnih poslovnih dolgovih izvirajo iz napačnih knjižb, časovno neusklajenih obračunov, časovno različnih prikazov pri podjetjih in tako naprej; zagotoviti je treba stanje, ki bi nastalo, če napak ne bi bilo. Prave uskupinjevalne razlike pri kratkoročnih poslovnih dolgovih pa so posledica različnih načinov vrednotenja. Odprava takih razlik lahko vpliva prek uskupinjenih poslovnih prihodkov oziroma uskupinjenih poslovnih odhodkov na uskupinjeni čisti dobiček in nato na uskupinjeni preneseni čisti dobiček.

**11.30.** Kratkoročni dolgovi do pridruženih podjetij se v skupinski bilanci stanja izkazujejo ločeno od drugih uskupinjenih kratkoročnih dolgov.

**11.31.** Pri prevedbi vsote kratkoročnih dolgov iz posamičnih bilanc stanja uskupinjenih podjetij v uskupinjene kratkoročne dolgove se ob utemeljenih razlogih pojavljajo še izključitve in vključitve iz drugih razlogov.

***e)      Razkrivanje kratkoročnih dolgov***

**11.32.** Podjetja, ki niso zavezana reviziji, morajo razkrivati 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.

**11.33.** Pri dobljenih kratkoročnih posojilih se razkrivajo dobljena kratkoročna nezavarovana posojila in dobljena kratkoročna zavarovana posojila.

**11.34.** Za posamezno vrsto kratkoročnih dolgov se razkrivajo a) obdobje do zapadlosti v plačilo; b) obrestna mera in drugi pogoji, pod katerimi so bili pridobljeni.

**11.35.** Pri izpostavljenosti obrestnemu tveganju se med drugim razkrivajo a) pogodbeni roki za popravek obrestne mere ali roki za plačilo, in sicer tisti, ki se pojavijo prej, ter b) efektivne obrestne mere, če se uporabljajo.

**11.36.** Poimensko se razkrivajo kratkoročni dolgovi do članov uprave (ravnateljstva), članov nadzornega sveta in notranjih lastnikov.

***C.     Opredelitve ključnih pojmov***

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

a)  **Kratkoročni dolg** je dolg, ki se v skladu s pogodbo ali drugim pravnim aktom odplača v letu dni.

b)  **Poslovni cikel** podjetja je čas od pridobitve sredstva za delovanje do njegove prodaje za denar. Če poslovni cikel podjetja ni jasno opredeljen, se šteje, da traja dvanajst mesecev. V podjetjih, 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.

c)  **Kreditiranje** je dajanje na up; dolžniku omogoča prejetje blaga ali storitve ob odloženem plačilu ali odloženi nasprotni dajatvi.

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

d)  **Dobljena varščina** je sredstvo, ki ga dobi upnik kot zagotovilo, da bo njegov dolžnik izpolnil svoje obveznosti; pri upniku je obveznost do dolžnika.

e)  **Posojanje** je dajanje zneskov denarja ali količin drugih nadomestnih stvari, pri čemer se dolžnik obveže, da bo po določenem roku vrnil enake zneske denarja ali enake količine drugih nadomestnih stvari.

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

g)  **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 izkazuje varščino ne v svoji bilanci stanja, temveč le v zunajbilančnem razvidu.

h)  **Finančni inštrument** je pogodba, na podlagi katere nastane finančno sredstvo enega podjetja in hkrati finančna obveznost ali kapitalski finančni inštrument drugega podjetja. Pri tem je finančno sredstvo vsako sredstvo, ki je a) denar; b) pogodbena pravica prejeti denar ali drugo finančno sredstvo; c) pogodbena pravica zamenjati finančne inštrumente z drugimi pod pogoji, ki utegnejo biti ugodni; č) kapitalski finančni inštrument drugega podjetja; ali d) pogodba, ki se (lahko) poravna z lastnimi kapitalskimi inštrumenti. Finančna obveznost je vsaka obveznost, ki je pogodbena obveza a) izročiti denar ali drugo finančno sredstvo; b) zamenjati finančne inštrumente z drugimi pod pogoji, ki utegnejo biti neugodni; ali c) pogodba, ki se (lahko) poravna z lastnimi kapitalskimi inštrumenti. Kapitalski finančni inštrument pa je vsaka pogodba, ki dokazuje preostali delež v sredstvih po odštetju dolgov.

i)    **Vrednostni papir (vrednostnica)** je prenosljiva listina, s katero se izdajatelj zaveže izpolniti zapisano obveznost do njenega zakonitega imetnika. Dolžniški vrednostni papir izda podjetje v zvezi s svojim dolgom.

j)    **Uskupinjeno odvisno podjetje** **(konsolidirano odvisno podjetje)** je podjetje, v katerem ima obvladujoče podjetje prevladujoč kapitalski delež ali prevladujoč vpliv iz drugih razlogov in ki vstopa v skupino, za katero se sestavljajo skupinski računovodski izkazi.

k)  **Skupaj obvladovano podjetje** je podjetje, ki ga je ustanovilo več podvižnikov (pogodbenih strank pri skupnem podvigu); ti na podlagi pogodbenega sporazuma skladno s svojimi kapitalskimi deleži skupaj obvladujejo celotno poslovanje takšnega podjetja.

l)    **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***

**11.38.** Obveza je tisto, kar se po določenih normah, predpisih mora storiti, opraviti; kot takšna ni nujno predmet računovodskega obravnavanja ali vključevanja v bilanco stanja. Obveznost je pravno razmerje, na podlagi katerega je ena od strank upravičena zahtevati od druge določeno dajatev, storitev; kot takšna je predmet računovodskega obravnavanja in vključevanja v bilanco stanja, vendar ni istovetna z dolgom. Dolg je tisto, kar mora kdo vrniti, poravnati, zlasti v denarju. Poleg obveznosti v zvezi z dolgovi obstajajo tudi druge obveznosti, na primer v zvezi s kapitalom.

**11.39.** S kasnejšimi povečanji oziroma zmanjšanji kratkoročnih dolgov iz SRS 11.16 in 11.17 so mišljene predvsem spremembe vrednosti kratkoročnih dolgov zaradi kasnejših popustov, vračil prodanega blaga in priznanih reklamacij ter kasneje ugotovljenih napak.

**11.40.** Z valutnim tečajem je v tem standardu mišljen srednji tečaj Banke Slovenije, iz utemeljenih razlogov pa se lahko uporabi tudi ustrezni tečaj poslovne banke.

***D.     Datuma sprejetja in začetka uporabe***

**11.41.** 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 11 - Kratkoročni dolgovi (2002).

**Slovenski računovodski standard 12 (2006)**

**KRATKOROČNE ČASOVNE RAZMEJITVE**

***A.     Uvod***

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju tako kratkoročno odloženih prihodkov in stroškov oziroma odhodkov kakor kratkoročno vnaprej vračunanih stroškov oziroma odhodkov in prehodno nezaračunanih prihodkov kot posebnih vrst kratkoročnih terjatev oziroma dolgov. Povezan je z računovodskimi načeli 57 in 74-76 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

a)  razvrščanje kratkoročnih časovnih razmejitev,

b)  pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj kratkoročnih časovnih razmejitev,

c)  začetno računovodsko merjenje kratkoročnih časovnih razmejitev,

č)  prevrednotovanje kratkoročnih časovnih razmejitev,

d)  uskupinjevanje kratkoročnih časovnih razmejitev ter

e)  razkrivanje kratkoročnih časovnih razmejitev.

Ta standard se opira predvsem na mednarodna računovodska standarda (MRS) 1 in 37 ter 4. in 7. direktivo Evropske unije. Povezan je predvsem s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 2, 5, 10, 12, 14, 17, 18, 24 in 27.

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 kratkoročnih časovnih razmejitev***

**12.1.** Kratkoročne časovne razmejitve so terjatve in druga sredstva ter obveznosti, ki se bodo po predvidevanjih pojavili v letu dni in katerih nastanek je verjeten, velikost pa zanesljivo ocenjena; terjatve in obveznosti se nanašajo na znane ali še ne znane pravne oziroma fizične osebe, do katerih bodo tedaj nastale prave terjatve in dolgovi, s sredstvi pa so mišljeni proizvodi ali storitve, ki jih bodo bremenile.

Časovne razmejitve, ki se bodo uporabljale v letu dni, se opredelijo kot kratkoročne in se obravnavajo v skladu s tem standardom, časovne razmejitve, ki se bodo uporabljale v obdobju, daljšem od leta dni, pa se opredelijo kot dolgoročne in se obravnavajo v skladu s SRS 2 in 10.

**12.2.** Kratkoročne časovne razmejitve so lahko usredstvene (aktivne) kratkoročne časovne razmejitve ali udolgovljene (pasivne) kratkoročne časovne razmejitve. Prve je mogoče obravnavati kot terjatve v širšem pomenu, saj se razlikujejo tako od denarnih sredstev kakor od stvari, druge pa kot dolgove v širšem pomenu, saj se v vsakem primeru razlikujejo od kapitala kot obveznosti do lastnikov.

**12.3.** Usredstvene (aktivne) kratkoročne časovne razmejitve zajemajo kratkoročno odložene stroške oziroma kratkoročno odložene odhodke ter kratkoročno nezaračunane prihodke, ki se izkazujejo posebej in razčlenjujejo na pomembnejše vrste.

**12.4.** Udolgovljene (pasivne) kratkoročne časovne razmejitve zajemajo kratkoročno vnaprej vračunane stroške oziroma kratkoročno vnaprej vračunane odhodke in kratkoročno odložene prihodke, ki se izkazujejo posebej in razčlenjujejo na pomembnejše vrste.

**12.5.** Kratkoročno odloženi stroški oziroma kratkoročno odloženi odhodki so ob svojem nastanku zneski, ki še ne bremenijo dejavnosti in še ne vplivajo na poslovni izid; prav tako še niso vračunani v nabavno vrednost opredmetenih osnovnih sredstev ali zalog, temveč bodo šele kasneje vračunani kot stroški in tudi razporejeni na ustrezne stroškovne nosilce ali pa bodo kasneje kot odhodki vplivali na poslovni izid oziroma bodo vračunani v nabavno vrednost opredmetenih osnovnih sredstev ali zalog. Kratkoročno odloženi stroški oziroma kratkoročno odloženi odhodki nastajajo tudi ob nabavi nekaterih storitev in v nekaterih drugih primerih. Njihova posebna vrsta so vrednotnice, kot so poštne znamke, koleki in tako naprej, ki se sicer hranijo v blagajni.

**12.6.** Vnaprej vračunani stroški oziroma vnaprej vračunani odhodki nastajajo na podlagi enakomernega obremenjevanja dejavnosti ali poslovnega izida pa tudi zalog s pričakovanimi stroški, ki pa se še niso pojavili.

**12.7.** Kratkoročno odloženi prihodki nastajajo, če še niso opravljene sicer že zaračunane ali celo plačane storitve, vendar zaradi tega ni običajnih obveznosti do kupcev, ki bi se štele kot dobljeni predujmi.

**12.8.** Kratkoročno 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.

**12.9.** Pogojne kratkoročne terjatve ali pogojne kratkoročne obveznosti se ne obravnavajo kot usredstvene (aktivne) kratkoročne časovne razmejitve oziroma udolgovljene (pasivne) kratkoročne časovne razmejitve.

***b)      Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj kratkoročnih časovnih razmejitev***

**12.10.** Postavka usredstvenih (aktivnih) kratkoročnih časovnih razmejitev se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna, če a) je verjetno, da se bodo v prihodnosti zaradi nje povečale gospodarske koristi, in b) je mogoče njeno vrednost zanesljivo izmeriti. Postavka udolgovljenih (pasivnih) kratkoročnih časovnih razmejitev se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna, če a) je verjetno, da se bodo zaradi nje v prihodnosti zmanjšale gospodarske koristi, in b) je mogoče njeno vrednost zanesljivo izmeriti.

**12.11.** Usredstvene (aktivne) kratkoročne časovne razmejitve in udolgovljene (pasivne) kratkoročne časovne razmejitve se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripoznajo, če in kolikor se sme predpostavljati, da bodo v letu dni zares nastali takšni prihodki in stroški oziroma odhodki.

**12.12.** Pri nobeni postavki kratkoročno vnaprej vračunanih stroškov oziroma kratkoročno vnaprej vračunanih odhodkov se ob njenem nastanku ne sme predpostavljati, da bodo dejanski stroški manjši od zneska, ki ga je utemeljeno mogoče pričakovati v letu dni, ali da se bodo pojavljali čez več kot leto dni. Pri nobeni postavki kratkoročno odloženih prihodkov se ob njenem nastanku ne sme predpostavljati, da bodo dejanski prihodki večji od kratkoročno odloženih prihodkov ali da se bodo stroški, ki jih bodo morali pokrivati, pojavljali tudi čez več kot leto dni.

**12.13.** Pri nobeni postavki kratkoročno odloženih stroškov oziroma kratkoročno odloženih odhodkov se ob njenem nastanku ne sme predpostavljati, da bodo dejanski stroški, ki jih je utemeljeno mogoče pričakovati v letu dni, večji od odloženega zneska ali da se bodo pojavljali čez več kot leto dni. Pri nobeni postavki kratkoročno 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.

**12.14.** Pripoznanja kratkoročnih časovnih razmejitev v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja se odpravijo, kadar so že izrabljene nastale možnosti ali pa ni več potrebe po časovnih razmejitvah.

**12.15.** Udolgovljene (pasivne) kratkoročne časovne razmejitve se lahko uporabljajo samo za postavke, za katere so bile prvotno pripoznane.

***c)      Začetno računovodsko merjenje kratkoročnih časovnih razmejitev***

**12.16.** Realnost postavk usredstvenih (aktivnih) kratkoročnih časovnih razmejitev mora biti na dan bilance stanja utemeljena, postavke udolgovljenih (pasivnih) kratkoročnih časovnih razmejitev pa ne smejo skrivati rezerv. Njihovo spravljanje v realne okvire popravi dotedanje stroške oziroma redne odhodke in redne prihodke, v zvezi s katerimi so se prvotno pojavile.

**12.17.** Zneski kratkoročno vnaprej vračunanih stroškov oziroma kratkoročno vnaprej vračunanih odhodkov, s katerimi se bremenijo poslovni učinki ali odhodki obračunskega obdobja, se odmerijo iz celotnega zneska teh stroškov oziroma odhodkov, predvidenih s predračuni, po sodilih za njihovo razporejanje na poslovne učinke oziroma odhodke obračunskega obdobja, za katero so predvideni, lahko pa se razporedijo na poslovne učinke kar z uporabo količnikov za vračunavanje. Pri tem je treba paziti, da se količniki za njihovo vračunavanje, ki so se uporabljali v prejšnjem obdobju, v obračunskem obdobju ustrezno prilagodijo oziroma na novo določijo glede na izhodiščno obdobje in ustrezna predvidevanja gibanj v obračunskem obdobju.

**12.18.** Predračuni stroškov, ki se vračunavajo vnaprej, se morajo praviloma sestavljati za celotno poslovno leto, za krajša obdobja pa le izjemoma pri tistih stroških, ki bodo predvidoma tudi nastajali v krajših obdobjih.

**12.19.** 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 velikosti 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.

**12.20.** Stroški, ki se vračunavajo vnaprej po predračunih, se morajo predvidevati na podlagi dejanskih tehničnih, organizacijskih in družbenih dejavnikov, ki vplivajo nanje. So ocenjeni stroški, ki se morajo upoštevati tudi v predračunskem izkazu poslovnega izida, če se ta sestavlja.

**12.21.** 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.

**12.22.** Kratkoročno odloženi stroški oziroma kratkoročno odloženi odhodki se pojavljajo v okviru vračunanih stroškov oziroma vračunanih odhodkov. Kratkoročno vnaprej vračunani stroški oziroma kratkoročno 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. Kratkoročno odloženi prihodki se pretvorijo v obračunane prihodke, ko so ustrezne storitve opravljene ali ko se pojavi upravičenost do njihove vključitve v izkaz poslovnega izida in ko je treba pokriti ustrezne stroške. Kratkoročno nezaračunani prihodki ugasnejo, čim se oblikuje ustrezna terjatev oziroma se prejme plačilo.

**12.23.** 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 kratkoročnega 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.

***č)      Prevrednotovanje kratkoročnih časovnih razmejitev***

**12.24**. Kratkoročne časovne razmejitve se ne prevrednotujejo. Ob sestavljanju računovodskih izkazov pa je potrebno preverjati realnost in upravičenost njihovega oblikovanja.

***d)      Uskupinjevanje kratkoročnih časovnih razmejitev***

**12.25.** Skupinska bilanca stanja se sestavi, kot da bi šlo za eno sámo podjetje. Kratkoročne časovne razmejitve v njej zajemajo kratkoročne časovne razmejitve obvladujočega podjetja in odvisnih podjetij pa tudi sorazmerni del kratkoročnih časovnih razmejitev skupaj obvladovanih podjetij. Povzete so iz posamičnih bilanc stanja uskupinjenih podjetij na podlagi dodatnih podatkov in morebitnih potrebnih prilagoditev.

**12.26.** Če so v posamičnih bilancah stanja uskupinjenih podjetij knjigovodske vrednosti kratkoročnih časovnih razmejitev izražene v valuti, ki se razlikuje od predstavitvene valute obvladujočega podjetja, jih je treba prevesti v predstavitveno valuto obvladujočega podjetja po srednjem tečaju Banke Slovenije na dan bilance stanja.

**12.27.** Če se pri prvem uskupinjenju pri kratkoročnih časovnih razmejitvah odvisnega podjetja pojavijo preračunane pozitivne razlike oziroma preračunane negativne razlike, je treba vrednost uskupinjenih kratkoročnih časovnih razmejitev ustrezno popraviti, kar vpliva tudi na izračun pri uskupinjevanju nastalega dobrega imena oziroma presežka v uskupinjenem poslovnem izidu. Ko se kratkoročne časovne razmejitve odpravijo v posamičnih izkazih podjetja v skupini, se za razliko popravijo uskupinjeni prihodki ali odhodki in uskupinjeni preneseni čisti dobiček.

**12.28.** Pri uskupinjevanju kratkoročnih časovnih razmejitev praviloma niso potrebna pobotanja v zvezi z razmerji do podjetij v skupini.

**12.29.** Če se kratkoročne časovne razmejitve oblikujejo v zvezi z razmerji do drugih podjetij v skupini, jih je treba medsebojno pobotati oziroma izločiti. Če pri uskupinjevalnem pobotanju znesek iz medsebojnih razmerij na obeh straneh ni enak, je treba ugotoviti vzrok in ga odpraviti. Neprave uskupinjevalne razlike pri kratkoročnih časovnih razmejitvah izvirajo iz napačnih knjižb, časovno neusklajenih obračunov, časovno različnih prikazov pri podjetjih in tako naprej; zagotoviti je treba stanje, ki bi nastalo, če napak ne bi bilo. Prave uskupinjevalne razlike so posledica različnih načinov vrednotenja. Odprava takih razlik lahko vpliva prek uskupinjenih prihodkov na uskupinjeni čisti dobiček in nato na uskupinjeni preneseni čisti dobiček.

***e)      Razkrivanje kratkoročnih časovnih razmejitev***

**12.30.** Podjetja, ki niso zavezana reviziji, morajo razkrivati 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.

**12.31.** Za vsako vrsto kratkoročnih časovnih razmejitev je treba posebej razkriti a) razloge in pogoje za njihovo oblikovanje; b) metode in pomembne predpostavke, uporabljene pri ocenjevanju njihove utemeljene vrednosti; ter c) način obravnavanja pri tem nastalih razlik.

**12.32.** Pri vsaki vrsti kratkoročnih časovnih razmejitev se razkrije razlika med njenim načrtovanim oblikovanjem in črpanjem ter njenim uresničenim oblikovanjem in črpanjem v posameznem poslovnem letu.

**12.33.** V zvezi z uskupinjevanjem kratkoročnih časovnih razmejitev se pojasni nastanek morebitnih uskupinjevalnih razlik.

***C.     Opredelitve ključnih pojmov***

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

a)  **Kratkoročno odloženi stroški** so zneski izdatkov ali stroškov, ki bodo šele kasneje kot stroški vplivali na vrednost nastajajočih poslovnih učinkov kot stroškovnih nosilcev.

b)  **Kratkoročno odloženi odhodki** so zneski izdatkov ali stroškov, ki bodo šele kasneje kot odhodki vplivali na poslovni izid, ne da bi se zadrževali v zalogah proizvodov in nedokončani proizvodnji.

c)  **Kratkoročno vnaprej vračunani stroški** so stroški, ki so že razporejeni po poslovnih učinkih kot stroškovnih nosilcih, čeprav še niso nastali.

č)  **Kratkoročno vnaprej vračunani odhodki** so odhodki, ki že vplivajo na poslovni izid, čeprav se še niso pojavili.

d)  **Kratkoročno odloženi prihodki** so prihodki, ki še ne vplivajo na poslovni izid.

e)  **Kratkoročno 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) podjetje ne obvladuje v celoti, ali b) sedanja obveza, ki izhaja iz preteklih dogodkov, vendar se ne pripozna, ker ni verjetno, da bo za njeno poravnavo potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, ali ker njenega zneska ni mogoče dovolj zanesljivo izmeriti.

g)  **Pogojno sredstvo** je možno sredstvo, ki izhaja iz preteklih dogodkov in katerega obstoj je odvisen od (ne)pojavitve enega ali več negotovih prihodnjih dogodkov, ki ga (jih) podjetje ne obvladuje v celoti.

***Č.     Pojasnila***

**12.35.** Udolgovljene (pasivne) kratkoročne časovne razmejitve, ki jih obravnava ta slovenski računovodski standard, je treba razlikovati od udolgovljenih časovnih razmejitev, ki se imenujejo dolgoročne rezervacije in jih obravnava SRS 10. Usredstvene (aktivne) kratkoročne časovne razmejitve, ki jih obravnava ta slovenski računovodski standard, je treba razlikovati od usredstvenih (aktivnih) dolgoročnih časovnih razmejitev, ki jih obravnava SRS 2.

**12.36.** Med obratna sredstva, uporabljena med pripravljanjem proizvajanja, spadajo poleg sredstev v opredmeteni obliki tudi sredstva v obliki kratkoročno odloženih stroškov, ki se vračunavajo kot stroški oziroma odhodki obdobja sorazmerno z udeležbo pri ustvarjanju poslovnih učinkov in njihovem razpečavanju v obračunskem mesecu.

**12.37.** 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 reklame in propagande za sezonsko prodajo blaga).

**12.38.** Funkcionalne stopnje za vnaprejšnje vračunavanje stroškov ali kratkoročno odloženih stroškov se pri kakovostno in vrednostno enotnem proizvajanju in prodajanju uporabljajo glede na količine, sicer pa le glede na vrednosti.

**12.39.** 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. Kratkoročno odloženi prihodki, in ne obveznosti za predujme, se pojavljajo le pri storitvah, ki se opravljajo več mesecev in katerih plačnik ne more odstopiti od pogodbe (na primer pri pobranih šolninah).

***D.     Datuma sprejetja in začetka uporabe***

**12.40.** 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 12 – Kratkoročne časovne razmejitve (2002).

**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 sámo 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 obračunana 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 proizvajanju 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).

**Slovenski računovodski standard 14 (2006)**

**STROŠKI MATERIALA IN STORITEV**

***A.     Uvod***

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju stroškov materiala in uporabljenih storitev. Povezan je z računovodskimi načeli 83-86 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

a)  razvrščanje stroškov materiala in storitev,

b)  pripoznavanje stroškov materiala in storitev,

c)  začetno računovodsko merjenje stroškov materiala in storitev,

č)  prevrednotovanje stroškov materiala in storitev,

d)  uskupinjevanje stroškov materiala in storitev ter

e)  razkrivanje stroškov materiala in storitev.

Ta standard se opira predvsem na mednarodne računovodske standarde (MRS) 1, 2, 8, 11 in 17 (2004) ter 4. in 7. direktivo Evropske unije. Povezan je s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 4, 12, 16, 17 in 25.

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

***B.     Standard***

***a)      Razvrščanje stroškov materiala in storitev***

**14.1.** Stroški materiala so cenovno izraženi potroški neposrednega materiala in tistega dela materiala, na katerega se nanašajo posredni proizvajalni stroški ter posredni stroški nabavljanja, prodajanja in splošnih služb. Stroški storitev so stroški, ki se ne štejejo kot stroški materiala, amortizacije ali dela.

**14.2.** Stroški materiala in storitev se razvrščajo po izvirnih vrstah. Podrobnejšo razčlenitev določi podjetje samo. Njihovo razčlenjevanje po namenskih (funkcionalnih) skupinah se ureja pri obračunavanju celote stroškov.

**14.3.** Če se med porabljenim materialom in uporabljenimi storitvami pojavijo tudi količine, proizvedene v podjetju v skupini, za katero se sestavljajo skupinski računovodski izkazi, se obravnavajo posebej.

**14.4.** Pri porabi v skupini ustvarjenih proizvodov ali opravljenih storitev ne nastajajo izvirni stroški materiala ali izvirni stroški storitev.

**14.5.** Vnaprej vračunani stroški materiala in storitev se obravnavajo kot stroški materiala ali storitev v duhu tega standarda, čeprav se pojavijo šele kasneje; v okviru udolgovljenih (pasivnih) časovnih razmejitev je mogoče pokriti tudi vrednost porabe v istem podjetju ustvarjenih proizvodov oziroma opravljenih storitev.

**14.6.** Odloženi stroški materiala in storitev, ki ostajajo med usredstvenimi (aktivnimi) časovnimi razmejitvami, se ne štejejo kot stroški materiala in storitev v duhu tega standarda.

**14.7.** Stroški dajatev, ki niso vezane na plače, in stroški obresti se štejejo kot stroški storitev v širšem pomenu. Med stroške storitev v širšem pomenu se štejejo tudi stroški štipendij in šolnin, povezanih s poslovanjem podjetja, in podobni stroški.

**14.8.** Stroški materiala in storitev se lahko, skladno z izbrano metodo vrednotenja, zadržujejo v vrednosti nedokončane proizvodnje in zalog proizvodov, preden se pojavijo med odhodki in vplivajo na poslovni izid posameznega obračunskega obdobja.

**14.9.** Zmanjšanje vrednosti zalog materiala oziroma drugih stvari zaradi oslabitve se šteje ne kot strošek materiala, temveč kot prevrednotovalni odhodek.

***b)      Pripoznavanje stroškov materiala in storitev***

**14.10.** Stroški materiala in storitev se pripoznavajo na podlagi listin, ki dokazujejo, da so praviloma povezani z nastalimi gospodarskimi koristmi.

**14.11.** Kot stroški materiala se štejejo tudi tisti, ki izhajajo iz prevrednotenja stroškov materiala, ne pa tudi izguba, ki se pojavi zaradi oslabitve zalog materiala.

***c)      Začetno računovodsko merjenje stroškov materiala in storitev***

**14.12.** Stroški materiala, ki se pred uporabo zadržujejo v zalogah, se izkazujejo v zneskih, ki so pred nastankom potroškov materiala oblikovali vrednost zalog. Odvisni so od metode, ki se uporablja: metode tehtanih povprečnih cen, tudi metode drsečih povprečnih cen, ali metode zaporednih cen (fifo). Če se uporabljajo stalne cene materiala, se pri porabi obračuna ustrezni del odmikov, stroški pa se izkazujejo v zneskih, ustreznih izbrani metodi. Uporabljeno metodo je treba pojasniti.

**14.13.** Stroški materiala, ki se pred uporabo ne zadržujejo v zalogah, se praviloma izkazujejo v dejanskih zneskih ob nabavi takšnega materiala. To velja tudi za stroške storitev.

**14.14.** Med stroški materiala in storitev ne sme biti postavk, ki bi še morale biti sestavni del neopredmetenih sredstev ali usredstvenih (aktivnih) časovnih razmejitev.

**14.15.** Ocenjeni znesek vnaprej vračunanih stroškov materiala in storitev se izkazuje v postavkah, v katerih bi se sicer izkazovali takšni dejanski stroški materiala in storitev. Stroški se krijejo v breme ustrezne postavke udolgovljenih (pasivnih) časovnih razmejitev.

**14.16.** Rezervacije za kritje prihodnjih stroškov materiala in storitev se obravnavajo kot posebna vrsta stroškov. Stroški iste vrste se krijejo neposredno v breme ustreznih rezervacij.

***č)      Prevrednotovanje stroškov materiala in storitev***

**14.17.** Prevrednotenje stroškov materiala in storitev je sprememba njihove knjigovodske vrednosti po njihovem začetnem zajetju. Opravi se na koncu poslovnega leta.

**14.18.** Stroški materiala se zaradi spremembe kupne moči valute ne prevrednotujejo.

**14.19.** Prevrednotenje stroškov materiala se opravi, če se pri letnem popisu ugotovijo presežki ali primanjkljaji, za katere ni nihče osebno odgovoren. V takem primeru se šteje, da so izkazani stroški materiala nepopolni; presežki jih zmanjšujejo, primanjkljaji pa povečujejo.

**14.20.** Prevrednotenje zalog materiala zaradi njihove oslabitve ne poveča izkazanih stroškov materiala, temveč poveča prevrednotovalne poslovne odhodke v zvezi z zalogami.

***d)      Uskupinjevanje stroškov materiala in storitev***

**14.21.** Skupinski izkaz poslovnega izida se sestavi, kot da bi šlo za eno sámo podjetje. Stroški materiala in storitev v njem zajemajo stroške materiala in storitev obvladujočega podjetja in vseh odvisnih podjetij ter sorazmerni del stroškov materiala in storitev skupaj obvladovanih podjetij, ne pa tudi stroškov materiala in storitev drugih podjetij v skupini. Uskupinjeni stroški materiala in storitev se ne vodijo na posebnih kontih, temveč se povzemajo iz posamičnih izkazov poslovnega izida uskupinjenih podjetij na podlagi dodatnih podatkov in prilagoditev, ki se nanašajo na prevedbo v predstavitveno valuto obvladujočega podjetja, na izločitev, če se nanašajo na notranje obračune v skupini, in na porabo prevrednotenih zalog materiala pri prvem uskupinjenju odvisnega podjetja.

**14.22.** Če so v posamičnih izkazih poslovnega izida uskupinjenih podjetij stroški materiala in storitev 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.

**14.23.** Stroške materiala in storitev, katerih dobavitelji so podjetja v skupini, je treba izločiti iz uskupinjenih stroškov materiala in storitev ter hkrati zmanjšati uskupinjene poslovne prihodke glede na seštevke iz posamičnih izkazov poslovnega izida uskupinjenih podjetij.

**14.24.** Če se stroški materiala pojavljajo v zvezi s porabo zalog, katerih vrednost se je pri prvem uskupinjenju odvisnega podjetja povečala za preračunane pozitivne razlike, je treba v uskupinjene stroške materiala všteti tudi to razliko.

**14.25.** Pri prevedbi vsote stroškov materiala in storitev iz posamičnih izkazov poslovnega izida uskupinjenih podjetij v uskupinjene stroške materiala in storitev se ob utemeljenih razlogih pojavljajo še izključitve in vključitve iz drugih razlogov.

***e)      Razkrivanje stroškov materiala in storitev***

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

***C.     Opredelitvi ključnih pojmov***

**14.27.** V tem standardu sta uporabljena izraza, ki ju je treba razložiti in tako opredeliti ključna pojma.

a)  **Stroški materiala** so stroški osnovnega in pomožnega materiala ter kupljenih polproizvodov, delov, goriva in maziva. S stroški surovin so mišljeni stroški materiala, ki izhaja iz kmetijstva, gozdarstva ali rudarstva. Posebni stroški materiala so stroški porabljene energije.

b)  **Stroški storitev** so stroški prevoznih storitev, proizvajalnih stopenj, ki jih opravijo drugi, komunalnih storitev, telekomunikacijskih storitev, najemnin, zavarovalnih premij, storitev plačilnega prometa in podobni stroški, v širšem pomenu pa tudi stroški dajatev, ki niso odvisne od poslovnega izida in niso povezane s plačami, pa tudi stroški obresti. Med stroške storitev se štejejo tudi stroški po pogodbah o delu, pogodbah o avtorskem delu oziroma stroški storitev iz drugih pravnih razmerij, razen iz delovnega razmerja, nastalih 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 podjetja opravljenih storitev mogoča šele po končani razporeditvi vseh stroškov.

***Č.     Pojasnila***

**14.28.** Dane obresti se praviloma takoj obravnavajo kot finančni odhodki. Če se vštevajo v vrednost opredmetenih osnovnih sredstev ali neopredmetenih sredstev, se prenašajo med stroške v okviru obračunane amortizacije, če se vštevajo v vrednost nedokončane proizvodnje ali proizvodov, ki nastajajo dlje časa, pa se prenašajo med odhodke v okviru proizvajalnih stroškov prodanih količin.

**14.29.** V nasprotju s teoretično opredelitvijo stroškov, po kateri je kot stroške mogoče obravnavati le zneske, ki se upravičeno pojavljajo pri nastajanju in razpečevanju poslovnih učinkov, se po tem standardu kot stroški lahko obravnavajo tudi tako imenovani nepotrebni stroški, čeprav jih ni mogoče vštevati v vrednost zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje ter se pojavljajo takoj med odhodki. Iz opredeljevanja stroškov so izločeni le zneski, ki se pojavijo pri prevrednotovanju zalog materiala zaradi oslabitve, ker so neposredno prevrednotovalni popravek v okviru poslovnih odhodkov.

**14.30.** Stroški razvijanja, ki se dolgoročno ne razmejujejo, se obravnavajo kot posebna vrsta stroškov storitev šele po končani razporeditvi stroškov. Če nastajajo v istem podjetju, se namreč obravnavajo najprej po ustreznih izvirnih vrstah. To velja tudi za stroške vzdrževanja, reklame in reprezentance, če so vanje všteti tudi lastni proizvodi oziroma znotraj podjetja opravljene storitve.

**14.31.** Stroški najemnin so pri najemniku posebna naravna vrsta stroškov storitev le v primeru poslovnega najema. V primeru finančnega najema se zaradi vštevanja najemnine v vrednosti tako pridobljenih opredmetenih osnovnih sredstev v tej zvezi pojavljajo amortizacija in finančni odhodki.

**14.32.** Stroški po pogodbah o gradbenih delih se obračunavajo po metodi stopnje dokončanosti del.

**14.33.** Kateri stroški materiala in storitev se zadržujejo v vrednosti nedokončane proizvodnje in zalog proizvodov, je odvisno od tega, ali so zajeti med namenske (funkcionalne) skupine stroškov, in ne toliko od značilnosti njihovih izvirnih vrst.

***D.     Datuma sprejetja in začetka uporabe***

**14.34.** 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 14 - Stroški materiala in storitev (2002).

**Slovenski računovodski standard 15 (2006)**

**STROŠKI DELA IN STROŠKI POVRAČIL ZAPOSLENCEM**

***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 zaposlencem z njihovimi deleži v dobičku iz opravljenega dela vred. Povezan je z računovodskimi načeli 75, 81, 83, 84 in 104 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

a)  razvrščanje stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem,

b)  pripoznavanje stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem,

c)  začetno računovodsko merjenje stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem,

č)  prevrednotovanje stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem,

d)  uskupinjevanje stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem ter

e)  razkrivanje stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem.

Ta standard se opira predvsem na mednarodne računovodske standarde (MRS) 1, 19 in 26 (2004) ter 4. in 7. direktivo Evropske unije. Povezan je predvsem s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 10, 11, 16, 17, 19 in 25.

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

***B.     Standard***

***a)      Razvrščanje stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem***

**15.1.** Zaslužki zaposlencev so vse oblike poplačil, ki jih daje podjetje zaposlencem v zameno za njihovo službovanje in jih obravnava kot svoje stroške dela ali kot deleže v razširjenem dobičku pred predstavitvijo dobička v izkazu poslovnega izida. Z zaslužki so lahko povezane tudi določene dajatve, ki povečujejo stroške podjetja ali deleže zaposlencev v razširjenem dobičku.

**15.2.** Zaslužki pripadajo zaposlencem med njihovim službovanjem ali po koncu njihovega službovanja. Med njihovim službovanjem so to plače, nadomestila plač in njim sorodne postavke pa tudi deleži v razširjenem dobičku, po koncu njihovega službovanja pa v glavnem odpravnine in pokojnine.

**15.3.** Stroški dela so a) plače, ki pripadajo zaposlencem, v kosmatem znesku; b) nadomestila plač, ki skladno z zakonom, kolektivno pogodbo ali pogodbo o zaposlitvi pripadajo zaposlencem za obdobje, ko ne delajo, v kosmatem znesku, ki bremeni podjetje; c) dajatve v naravi, darila in nagrade zaposlencem ter zanje plačani ali njim povrnjeni zneski, ki niso v neposredni zvezi s poslovanjem; č) odpravnine, ki pripadajo zaposlencem, ko nehajo delati v podjetju, ter d) dajatve, ki se dodatno obračunavajo od postavk od a) do č) in ki bremenijo izplačevalca.

**15.4.** Deleži v razširjenem dobičku, in ne stroški dela, so a) zneski, ki jih odvisno od razširjenega dobička prejemajo člani organov v podjetju, ki ne prejemajo plač, in b) zneski, ki jih odvisno od razširjenega dobička prejemajo zaposlenci v podjetju kot dodatek k plačam.

**15.5.** 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 razširjenem dobičku skupaj z ustreznimi dajatvami povečujejo poslovne odhodke, tako da je dokončni dobiček že zmanjšan za njihovo velikost. Podjetje razčleni stroške dela sámo v skladu s svojimi potrebami.

**15.6.** Stroški povračil zaposlencem imajo lahko naravo stroškov plač ali pa naravo stroškov storitev.

***b)      Pripoznavanje stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem***

**15.7.** Stroški dela se pripoznavajo na podlagi listin, ki dokazujejo opravljeno delo in druge podlage za obračun plač v kosmatem znesku oziroma upravičenost do nadomestila plač in plačam sorodnih postavk pa tudi odpravnin ter ustreznih dajatev. Izplačila, ki se pojavljajo znotraj poslovnega leta neenakomerno, je mogoče tudi časovno razmejevati.

**15.8.** Deleži v razširjenem dobičku na podlagi opravljenega dela pomenijo prevrednotovanje stroškov dela in s tem dodatne poslovne odhodke, ki na končni stopnji zmanjšajo razširjeni dobiček zgolj na znesek, ki pripada prinašalcem kapitala skupaj z ustreznim davkom.

***c)      Začetno računovodsko merjenje stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem***

**15.9.** Stroški dela in stroški povračil zaposlencem se obračunavajo skladno z zakonom, kolektivno pogodbo, splošnim aktom podjetja ali pogodbo o zaposlitvi.

**15.10.** Podjetje mora za tisti del zneska stroškov dela, katerega izplačilo zahtevajo zaposlenci na podlagi zakona, kolektivne pogodbe, splošnega akta podjetja ali pogodbe o zaposlitvi, podjetje pa takemu izplačilu nasprotuje, oblikovati rezervacije, če so izpolnjeni pogoji iz SRS 10.

**15.11.** Obračunanim stroškom dela ustrezajo z njimi povezani kratkoročni dolgovi, dokler se ne poravnajo. Obveznosti za plače se izkazujejo kot obveznosti do posameznih zaposlencev v znesku kosmatih plač in kot obveznosti za dajatve, ki se obračunavajo glede na znesek kosmatih plač in niso njihov sestavni del.

**15.12.** Podjetje lahko v skladu s predpisi oblikuje lastni pokojninski sklad ali druge sklade za potrebe zaposlencev. Pri oblikovanju pokojninskega sklada mora podjetje smiselno upoštevati določbe MRS 19 – Zaslužki zaposlencev ter MRS 26 – Obračunavanje in poročanje pokojninskih skladov.

***č)      Prevrednotovanje stroškov plač in stroškov povračil zaposlencem***

**15.13.** Prevrednotenje stroškov plač je sprememba njihove knjigovodske vrednosti. Praviloma se opravi pri sestavljanju letnih računovodskih izkazov. Pojavi se izključno kot prevrednotenje zaradi upoštevanja poslovnega izida za posamezno poslovno leto.

**15.14.** Stroški dela in stroški povračil zaposlencem zaradi spremembe kupne moči domače valute se ne prevrednotujejo.

**15.15.** Stroški plač se prevrednotujejo, če se zaposlencem glede na uresničeni razširjeni dobiček v posameznem poslovnem letu prizna delež v njem. Ta delež se ne izkazuje kot sestavni del javno objavljenega čistega dobička, temveč kot povečanje prevrednotovalnih poslovnih odhodkov v obravnavanem letu. Enako se obravnavajo nagrade upravi (ravnateljstvu) in članom nadzornega sveta.

**15.16.** Prevrednotenje iz SRS 15.15 se opravi, če deleži v razširjenem dobičku temeljijo na

-       pravni obveznosti podjetja,

-       odločitvi poslovodstva ali drugega organa, ki je za takšno odločitev pristojen, preden so računovodski izkazi odobreni za objavo ali

-       nedvoumno izkazani posredni obveznosti podjetja.

***d)      Uskupinjevanje stroškov plač in stroškov povračil zaposlencem***

**15.17.** Skupinski izkaz poslovnega izida se sestavi, kot da bi šlo za eno sámo podjetje. Stroški dela in stroški povračil zaposlencem v njem zajemajo stroške dela in stroške povračil zaposlencem obvladujočega podjetja in odvisnih podjetij ter sorazmerni del stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem skupaj obvladovanih podjetij. Povzemajo se iz posamičnih izkazov poslovnega izida uskupinjenih podjetij.

**15.18.** Če so v posamičnih izkazih poslovnega izida uskupinjenih podjetij stroški materiala in storitev 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.

**15.19.** V skupinskem izkazu poslovnega izida se upošteva celotna vsota stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem brez kakršnihkoli popravkov.

***e)      Razkrivanje stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem***

**15.20.** Podjetja, ki niso zavezana reviziji, morajo razkrivati 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. Posebej se razkrijejo deleži v razširjenem dobičku, ki jih skupščina določi tistim, ki niso lastniki.

**15.21.** Posebej je treba razkriti zaslužke in deleže v razširjenem dobičku, ki pripadajo upravi (ravnateljstvu) in drugim organom.

**15.22.** Podrobno se razkrivajo programi drugih dolgoročnih zaslužkov zaposlencev zunaj odpravnin ter določbe v zvezi z njimi pa tudi kritje in uporabniki programov. Pri razkrivanju teh podatkov ter podatkov iz SRS 15.21 je treba upoštevati omejitve, ki jih določajo veljavni predpisi.

**15.23.** Posebej je treba razkriti podatke o morebitnih zahtevah zaposlencev po izplačilih na podlagi določb zakona, kolektivne pogodbe, splošnega akta podjetja ali pogodbe o zaposlitvi, katerim pa podjetje nasprotuje. Razkriti je treba tudi, ali so bile oblikovane rezervacije v smislu SRS 10.

***C.     Opredelitve ključnih pojmov***

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

a)  **Plača** je kosmati zaslužek zaposlenca za opravljeno delo.

b)  **Zaposlenec** (delavec) je fizična oseba, ki je v delovnem razmerju pri podjetju.

c)  **Nadomestilo plače** je kosmati zaslužek zaposlenca, do katerega je upravičen za obdobje, v katerem zaradi bolezni, letnega dopusta in drugih upravičenih razlogov ne dela.

č)  **Kosmata plača** je plača, ki vsebuje poleg čiste plače še davek ter obvezne dajatve za socialno varnost, ki se odtegujejo zaposlencem.

d)  **Čista plača** je plača, ki ostane zaposlencu po odtegnitvi tistega dela davka ter obveznih dajatev za socialno varnost, za katerega je sam zavezanec.

e)  **Odpravnina** je zaslužek zaposlenca bodisi a) zaradi odločitve podjetja, da konča službovanje zaposlenca pred običajnim datumom upokojitve, bodisi b) zaradi odločitve zaposlenca, da v zameno zanj prostovoljno zapusti delovno mesto, bodisi c) zaradi redne upokojitve.

f)   **Dajatve podjetja za davke ter socialno varnost** so obveznosti podjetja, odvisne od kosmatih plač in povračil zaposlencem.

g)  **Razširjeni dobiček** je dobiček, povečan za prevrednotovalne odhodke, ki se nanašajo na deleže članov uprave (ravnateljstva), članov nadzornih svetov, zaposlencev in drugih, ki niso lastniki, v razširjenem dobičku.

***Č.     Pojasnili***

**15.25.** Nadomestila plač, do katerih vračila podjetje ni upravičeno, 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.

**15.26.** Povračila zaposlencem, ki niso v neposredni zvezi z opravljanjem dela in imajo naravo plač, so na primer zneski za prevoz na delo in z njega, zneski za topli obrok med delom in drugi. Potni stroški v zvezi s službenimi potovanji, stroški dela na terenu pa tudi šolnine in štipendije, ki so v neposredni zvezi s poslovanjem podjetja, se obravnavajo kot stroški storitev.

***D.     Datuma sprejetja in začetka uporabe***

**15.27.** 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 15 - Stroški dela in stroški povračil zaposlencem (2002).

**Slovenski računovodski standard 16 (2006)**

**STROŠKI PO VRSTAH, MESTIH IN NOSILCIH**

***A.     Uvod***

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju poslovnih stroškov v stroškovnem računovodstvu. Izidi se lahko uporabljajo v finančnem računovodstvu in pri sestavljanju računovodskih izkazov za potrebe zunanjega poročanja. Povezan je z računovodskimi načeli od 83 do 91 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

a)  razvrščanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih,

b)  pripoznavanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih,

c)  začetno računovodsko merjenje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih,

č)  prevrednotovanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih,

d)  uskupinjevanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih ter

e)  razkrivanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih.

Ta standard se opira na splošno računovodsko teorijo ter je povezan predvsem s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) od 13 do 15, 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 po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih***

**16.1.** V finančnem računovodstvu se stroški ob začetnem pripoznanju razčlenjujejo po izvirnih vrstah na a) stroške materiala; b) stroške storitev; c) stroške amortizacije; č) stroške dela; d) stroške dajatev, ki so neodvisne od poslovnega izida in niso vezane na stroške od a) do č); lahko pa tudi na e) finančne stroške. Med stroški ni izgub zaradi oslabitve sredstev, ki se obravnavajo kot prevrednotovalni odhodki in dopolnjujejo redne odhodke. Vstopni davek na dodano vrednost se ne šteje kot strošek dajatev.

**16.2.** Stroški po izvirnih vrstah se razporejajo po stroškovnih mestih, ki omogočajo najmanj ločeno spremljanje stroškov proizvajanja, stroškov nakupovanja, stroškov prodajanja in stroškov skupnih služb pa tudi kasnejše ločeno ugotavljanje stroškov po področnih in območnih odsekih ter odhodkov, ki se nanašajo na ustavljeno poslovanje. Število stroškovnih mest v podjetju je treba prilagoditi njegovi velikosti, organiziranosti, posebnosti proizvajanja oziroma poslovanja, uporabljeni metodi razporejanja stroškov po poslovnih učinkih in oblikam kontroliranja. Pri oblikovanju stroškovnih mest je treba upoštevati popolno razporeditev stroškov, ki odpadejo na posamezne poslovne učinke, ter zagotoviti pregled gibanja stroškov na ožjih področjih odgovornosti za njihovo nastajanje in za potek poslovnega procesa. Upoštevanje finančnih stroškov pri takšnem razporejanju je odvisno od odločitev v podjetju.

**16.3.** Stroški po izvirnih vrstah so glede na zamišljena stroškovna mesta lahko neposredni ali posredni stroški teh stroškovnih mest, ki pa jih nanje na podlagi izvirnih listin še ni mogoče razporediti. Stroški, ki se zberejo na različnih stroškovnih mestih, so že stroški po namenskih (funkcionalnih) skupinah.

**16.4.** Stroški po izvirnih vrstah se razporejajo po stroškovnih nosilcih, s katerimi se podjetje pojavlja na trgu; ti so lahko začasni ali končni. Število stroškovnih nosilcev mora podjetje prilagoditi glede na to, ali se ukvarja z množinsko oziroma procesno dejavnostjo ali, nasprotno, z nizno (serijsko) oziroma posamično dejavnostjo po naročilih. Stroški po namenskih (funkcionalnih) skupinah so lahko neposredni ali posredni stroški posameznih stroškovnih nosilcev. Upoštevanje finančnih stroškov pri takšnem razporejanju je odvisno od odločitev v podjetju.

**16.5.** Da se olajša načrtovanje in kasnejše proučevanje stroškov po izvirnih vrstah, lahko podjetje sklene, da jih bo, potem ko so razporejeni po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih, razčlenilo še na njihov stalni in spremenljivi del.

**16.6.** Pri oblikovanju stroškovnih mest in stroškovnih nosilcev je treba upoštevati zahteve, ki se pojavljajo pri ugotavljanju poslovnega izida po področnih in območnih odsekih.

***b) Pripoznavanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih***

**16.7.** Stroški se pripoznavajo po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih glede na to, kje in zakaj se pojavljajo.

**16.8.** Neposredni stroški nabave se pripoznavajo v povečani nabavni vrednosti zalog oziroma opredmetenih osnovnih sredstvih in se zato ne obravnavajo v tem standardu. Neposredni stroški prodaje se pripoznavajo izključno pri prodanih količinah proizvodov, trgovskega blaga in opravljenih storitev.

**16.9.** Vsi drugi stroški se pripoznavajo po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih najmanj glede na potrebe, ki izhajajo iz izbranih metod vrednotenja nedokončane proizvodnje in zalog proizvodov, ter oblikovanje področnih in območnih odsekov oziroma ustavljenega dela poslovanja.

***c)  Začetno računovodsko merjenje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih***

**16.10.** Neposredni stroški posameznega končnega stroškovnega nosilca so lahko že stroški posamezne izvirne vrste (na primer neposredni stroški materiala ali neposredni stroški dela) ali pa so stroški kakega začasnega poslovnega učinka na kakem prehodnem stroškovnem mestu, ki je neposredno vključeno v nastajanje končnega stroškovnega nosilca, zato je pri njem potreba po ločenem obravnavanju posrednih stroškov bistveno manjša. Takšne možne rešitve v stroškovnem računovodstvu pa niso odločilne za potrebe finančnega računovodstva in pri sestavljanju računovodskih izkazov za zunanje potrebe.

**16.11.** Glede na potrebe stroškovnega računovodstva je mogoče na poslovne učinke kot stroškovne nosilce obračunskega obdobja razporediti vse stroške (razen neposrednih stroškov nabave), samo proizvajalne stroške v širšem ali ožjem pomenu ali samo spremenljivi del poslovnih stroškov. Izbira metode vključevanja stroškov v poslovne učinke obračunskega obdobja je odvisna od tega, ali je namen kalkuliranja dobiti podlago za vrednotenje zalog proizvodov oziroma nedokončane proizvodnje ali, nasprotno, podlago za postavljanje ali presojanje prodajnih cen.

**16.12.** Poleg potrebe po razporejanju poslovnih stroškov od a) do č) iz SRS 16.1 na stroškovne nosilce se včasih pojavi notranja potreba tudi po razporejanju finančnih stroškov iz točke e) SRS 16.1, konkretno danih obresti; odločitev o tem je prepuščena podjetju.

**16.13.** Sestavine kalkulacije lastne cene stroškovnega nosilca pri nizni (serijski) oziroma posamični dejavnosti po naročilu so

a)  neposredni stroški materiala,

b)  neposredni stroški dela,

c)  drugi neposredni stroški,

č)  posredni proizvajalni stroški v ožjem pomenu (stroški ustvarjanja učinkov),

d)  posredni stroški nakupovanja,

e)  posredni stroški prodajanja,

f)   posredni stroški splošnih služb,

g)  posredni finančni stroški in

h)  neposredni stroški prodaje.

Stroški amortizacije so zajeti med posredne stroške posamezne namenske (funkcionalne) skupine ali pa med druge neposredne stroške. Če gre za množinsko oziroma procesno dejavnost, se sestavine od b) do f) praviloma združijo v stroške delovanja. Pri trgovinski dejavnosti se s sestavino a) razume nabavna vrednost trgovskega blaga, sestavine od b) do h) pa se lahko združijo v stroške trgovanja.

**16.14.** Pri vrednotenju poslovnih učinkov po lastni ceni, zoženi za obresti, se iz kalkulacije v duhu SRS 16.12 izključita sestavini g) in h), pri vrednotenju poslovnih učinkov po proizvajalnih stroških v širšem pomenu se izključijo sestavine od e) do h), pri vrednotenju poslovnih učinkov po proizvajalnih stroških v ožjem pomenu se izključijo sestavine od d) do h), pri vrednotenju poslovnih učinkov po spremenljivih stroških pa se izključi stalni del sestavin od c) do g); zanemari se tudi sestavina h), če se tako ugotavlja vrednost obstoječih zalog.

**16.15.** Kalkulacija stroškov po SRS 16.12 oziroma 16.13 je lahko predračunska kalkulacija na podlagi načrtovanih velikosti ali pa obračunska kalkulacija na podlagi uresničenih velikosti. Za potrebe nekaterih poslovnih odločitev se kot posebna sestavina upoštevajo v kalkulacijah tudi okoliščinski (oportunitetni) ali drugi stroški, ki sicer niso neposredno izkazani v knjigovodskih razvidih.

**16.16.** Ocenjeni stroški se uporabljajo tako pri načrtovanju stroškov kakor v nekaterih primerih zajemanja med uresničene stroške. Standardni stroški pa so predvsem izhodišče za razčlenjevanje odmika uresničenih stroškov od njih. Ocenjeni in standardni stroški se lahko nanašajo na količinsko enoto poslovnega učinka ali na celotno dejavnost obračunskega obdobja.

***č)  Prevrednotovanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih***

**16.17.** Med stroški v poslovnih razvidih se ne pojavljajo prevrednotovalni poslovni odhodki v zvezi z oslabitvijo opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih sredstev, zalog in terjatev. Če bi se, podobno kot obresti, zaradi popolnejšega izračuna zajeli mednje, bi se lahko na podlagi ocenjenega zneska obravnavali kot posredni proizvajalni stroški (razen odpisa terjatev) ali posredni stroški prodaje (odpis terjatev) pa tudi kot posebna postavka, podobno kot obresti. Takšna postavka se lahko imenuje posredni stroški poslovnih odpisov.

**16.18.** Prevrednotovalni odhodki v zvezi z oslabitvijo finančnih naložb se ne obravnavajo kot poslovni odhodki ter se zato tudi ne upoštevajo enako kot tisti, ki so obravnavani v SRS 16.17.

***d) Uskupinjevanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih***

**16.19.** Za sestavljanje skupinskega izkaza poslovnega izida in skupinske kalkulacije stroškov je treba poznati stroške materiala in storitev, ki so povezani s poslovnimi učinki drugih podjetij v isti skupini.

***e)  Razkrivanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih***

**16.20.** Ker so vprašanja, ki jih obravnava ta standard, v veliki meri povezana s poslovnimi skrivnostmi, se razkrivajo le metode, po katerih so ugotovljeni stroški, ki so podlaga tako za vrednotenje zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje kakor za ugotavljanje stroškov po področnih in območnih odsekih ter pri tistem delu podjetja, kjer se poslovanje ustavlja.

***C.     Opredelitve ključnih pojmov***

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

a)  **Stroški materiala** so izvirni stroški kupljenega materiala, ki se neposredno porablja pri ustvarjanju poslovnih učinkov (neposredni stroški materiala), pa tudi stroški materiala, ki nimajo take narave in so zajeti v ustrezne namenske (funkcionalne) skupine posrednih poslovnih stroškov. V prvo podskupino spadajo stroški surovin, drugih materialov in kupljenih delov ter polproizvodov, katerih porabo je mogoče povezovati z ustvarjanjem poslovnih učinkov. V drugo skupino spadajo stroški pomožnega materiala za vzdrževanje opredmetenih osnovnih sredstev, drobnega inventarja, katerega doba koristnosti ne presega leta dni in katerega posamična vrednost ne presega tolarske vrednosti 500 eurov, nadomestnih delov za servisiranje proizvodov po njihovi prodaji, pisarniškega materiala, strokovne literature in drugega. S stroški materiala so mišljeni tudi vračunani stroški kala, razsipa, okvar in loma. V duhu SRS 14 se pri teh stroških upoštevajo cene v obdobju, v katerem pride do potroškov.

V širšem pomenu je s stroški materiala izenačena tudi nabavna vrednost prodanega trgovskega blaga in materiala.

b)  **Stroški storitev** so izvirni stroški kupljenih storitev, ki so neposredno potrebne pri nastajanju poslovnih učinkov (stroški neposrednih storitev), pa tudi stroški storitev, ki nimajo take narave in so zajeti v ustrezne namenske (funkcionalne) skupine posrednih poslovnih stroškov. V prvo skupino spadajo stroški predvsem storitev pri izdelovanju proizvodov, v drugo pa predvsem prevoznih storitev, storitev za vzdrževanje, sejemskih storitev, reklamnih storitev, reprezentance, zavarovalnih premij, plačilnega prometa in drugih bančnih storitev (razen obresti), najemnin, svetovalnih storitev, službenih potovanj in podobnih storitev. Kot storitve se pojmujejo tudi oblikovane rezervacije.

c)  **Stroški amortizacije** so izvirni stroški, ki so povezani s strogo doslednim prenašanjem vrednosti amortizirljivih opredmetenih osnovnih sredstev in amortizirljivih neopredmetenih sredstev v duhu SRS 13; izjemoma se lahko obravnavajo kot neposredni stroški pri nastajanju posameznih poslovnih učinkov, v večini primerov pa nimajo take narave in spadajo v ustrezne namenske (funkcionalne) skupine posrednih stroškov. Obračunavajo se po cenah, veljavnih v obračunskem obdobju.

č)  **Stroški dela** so izvirni stroški, ki se nanašajo na obračunane plače in podobne zneske v kosmatih velikostih pa tudi na dajatve, ki se obračunavajo od te osnove in niso sestavni del kosmatih zneskov. Podrobnosti določa SRS 15. Ti stroški lahko neposredno bremenijo ustvarjanje poslovnih učinkov (stroški neposrednega dela) ali pa imajo naravo posrednih stroškov in so zajeti v ustrezne namenske (funkcionalne) skupine posrednih stroškov.

d)  **Finančni stroški** so v glavnem stroški danih obresti.

e)  **Drugi neposredni stroški** kot sestavina lastne cene so vsi neposredni stroški stroškovnih nosilcev, ki niso neposredni stroški materiala ali neposredni stroški dela; med njimi so lahko poleg izvirnih stroškov tudi stroški lastnih polproizvodov oziroma delov. Od odločitve v podjetju je odvisno, ali se bodo za notranje potrebe tako obravnavali tudi stroški začasnih stroškovnih nosilcev, ki se nanašajo na notranje storitve proizvajalne, nakupne oziroma prodajne službe ali skupnih služb pri obračunavanju stroškov na podlagi sestavin dejavnosti; vendar je treba pri primerjavah podjetij tako ugotovljene stroške končnih stroškovnih nosilcev predstavljati kot posredne stroške ne glede na način njihovega ugotavljanja.

f)   **Stroškovno mesto** je namensko, prostorsko ali stvarno zaokrožen del podjetja, na katerem ali v zvezi s katerim se pri poslovanju pojavljajo stroški, ki jih je mogoče razporejati na posamezne začasne ali končne stroškovne nosilce in je zanje nekdo odgovoren.

g)  **Mesto odgovornosti** je mesto v hierarhičnem organizacijskem ustroju; zaseda ga nosilec odgovornosti, ki odgovarja ne samo za stroške, nastale na tem mestu odgovornosti, temveč tudi za stroške, nastale na podrejenih mestih odgovornosti.

h)  **Stroškovni nosilec** je poslovni učinek, zaradi katerega se pojavijo stroški in s katerim jih je treba tudi povezovati. Stroškovni nosilec je lahko celotna količina istovrstnih ali sorodnih poslovnih učinkov obračunskega obdobja oziroma niz poslovnih učinkov obračunskega obdobja, posamezen poslovni učinek ali del poslovnega učinka. Poslovni učinki, namenjeni prodaji ali vključevanju med osnovna sredstva istega podjetja, so končni stroškovni nosilci, drugi poslovni učinki pa so začasni stroškovni nosilci. Kot začasni stroškovni nosilci se štejejo tudi storitve proizvajalne, nakupne oziroma prodajne službe ali splošnih služb, ki se razporejajo na končne stroškovne nosilce pri obračunavanju stroškov na podlagi sestavin dejavnosti *.*

i)    **Dodatni stroški zaradi povečanja dejavnosti** so spremenljivi stroški in razlika v stalnih stroških zaradi prehoda na novo raven obsega dejavnosti.

j)    **Okoliščinski (oportunitetni) stroški** izražajo vrednost izgubljene priložnosti, ker ni bila sprejeta najboljša druga različica. Praviloma se merijo z žrtvovanim poslovnim izidom najboljše druge različice oziroma kot razlika med žrtvovanimi prihodki in izogibnimi stroški oziroma odhodki najboljše druge različice.

k)  **Stopnja spremenljivosti stroškov** je razmerje med spremenljivim delom stroškov kake vrste in celotnim zneskom stroškov iste vrste pri določenem obsegu dejavnosti.

l)    **Koeficient odzivnosti (reagibilnosti) stroškov** je razmerje med relativno spremembo stroškov in relativno spremembo obsega dejavnosti.

m) **Dejanski stroški** so zmnožki dejanskih potroškov in dejanskih cen, pri ocenjenih stroških pa so količine ali/in cene ocenjene.

n)  **Standardni stroški** so zmnožki teoretično upravičenih potroškov in prav takih cen.

***Č.     Pojasnila***

**16.22.** Razčlenjevanje stroškov na stalni in spremenljivi del je ključnega pomena pri načrtovanju stroškov, čeprav razčlenjujemo stroške na stalni in spremenljivi del po različnih metodah na podlagi dejansko nastalih stroškov. Na stalni in spremenljivi del je mogoče razčleniti stroške posameznih izvirnih vrst ali posameznih namenskih (funkcionalnih) skupin, na primer neposredne stroške, posredne proizvajalne stroške, posredne stroške splošnih služb in druge. Posamezna izvirna vrsta stroškov ali posamezna skupina namensko (funkcionalno) povezanih stroškov ima lahko izključno spremenljivo naravo, izključno stalno naravo ali pa, kar je najpogosteje, mešano naravo; narava se označuje s stopnjami spremenljivosti stroškov (variatorji), pri čemer pomeni stopnja 1 popolno spremenljivost stroškov, stopnja 0 popolno stalnost stroškov, stopnja med 0 in 1 pa mešano spremenljivost oziroma stalnost stroškov. Pri nekaterih naravnih vrstah stroškov ali namensko (funkcionalno) povezanih stroških je stopnja spremenljivosti odvisna od obsega poslovanja in se lahko spreminja zaradi sprememb tega obsega v sicer nespremenjenih okoliščinah.

Spremenljivi (variabilni) stroški se praviloma pojmujejo kot sorazmerni (proporcionalni) stroški, stalni (fiksni) stroški pa kot neomejeno (absolutno) stalni stroški, vendar je treba pri takem razmejevanju upoštevati tudi odmike od tega pravila. Nekateri spremenljivi stroški se zaradi zmanjšanja obsega poslovanja lahko vsaj začasno spremenijo v stalne.

**16.23.** Razčlenjevanje stroškov na stalne in spremenljive predpostavlja njihovo obnašanje v razmerah nespremenjenih cen. Zaradi tega je treba podatke o stroških iz preteklih obdobij pred razčlenjevanjem izraziti s posamičnimi cenami v enem od teh obdobij. Pri ugotavljanju stalnega dela stroškov je treba paziti na zneske, ki so bili morda v posameznih obdobjih posledica tedanjih posebnih odločitev (na primer reklame) in niso povezani z opredelitvijo tedanjih zmogljivosti. Zaradi tega je stalne stroške bolje imenovati stroški obdobja, in ne stroški zmogljivosti. Spremenljivi stroški so, nasprotno, v vsakem primeru stroški ustvarjanja poslovnih učinkov in jih ni, če ni take dejavnosti.

**16.24.** Pri razčlenjevanju stroškov si lahko pomagamo z izkustvenimi metodami: z metodo ocenjenega razmerja med stalnim oziroma spremenljivim delom ter celoto, metodo ocenjenih stopenj spremenljivosti stroškov in drugimi metodami. Če razpolagamo z več podatki iz preteklosti, si lahko pomagamo z nekaterimi matematičnimi metodami: z metodo izračunavanja koeficientov odzivljivosti, metodo računske interpolacije, metodo dodatnih stroškov, grafično metodo, metodo regresijskih enačb. Pogoji, ki jih je treba izpolniti za uporabo matematičnih metod, so: a) v stroških pri različnih obsegih dejavnosti se upoštevajo stalne cene prvine poslovnega procesa, b) celotni stalni stroški pri opazovanih različnih obsegih dejavnosti se ne razlikujejo in c) gibanje celotnih stroškov je mogoče napovedovati le pri omejenem obsegu dejavnosti, če ni gotovo, da se spremenljivi stroški spreminjajo sorazmerno z obsegom.

**16.25.** Stroškovna mesta se pojavljajo v okviru temeljne, stranske in pomožne proizvajalne dejavnosti pa tudi v okviru dejavnosti nakupovanja, prodajanja in splošnih služb. Če je v okviru vsake od teh dejavnosti več stroškovnih mest, je treba razlikovati temeljna in splošna stroškovna mesta.

**16.26.** Uresničeni stroški se razporejajo po stroškovnih mestih na podlagi knjigovodskih listin o njihovem nastanku. Nekatere stroške je mogoče razporejati na stroškovna mesta neposredno na podlagi knjigovodskih listin, druge pa le na podlagi razdelilnikov stroškov. Kot razdelilniki lahko služijo drugi stvarni podatki (na primer za razdelitev stroškov amortizacije) ali pa so podlaga druga razmerja, ki so v vzročni povezavi s stroški.

**16.27.** Uresničene stroške, razporejene po stroškovnih mestih, in njihovo prehajanje z enega stroškovnega mesta na drugo je mogoče prikazati v obračunskem listu stroškov. Podobno je tudi načrtovane stroške mogoče prikazati v predračunskem listu stroškov. Iz prvega (obračunskega) lista stroškov so razvidni podatki o uresničenih količnikih dodatkov posrednih stroškov, iz drugega (predračunskega) pa o načrtovanih količnikih dodatkov posrednih stroškov.

**16.28.** Za ugotavljanje razmerij med medsebojno odvisnimi stroškovnimi mesti se uporabljajo metoda enačb ali druge metode. Metoda enačb, ki se uporablja pri razporejanju stroškov medsebojno odvisnih stroškovnih mest, temelji na postavljanju in reševanju linearnih enačb, ki jih je toliko, kolikor je stroškovnih mest. Vsaka enačba pokaže način, kako so celotni stroški posameznega stroškovnega mesta sestavljeni iz začetnih stroškov in določenega odstotka celotnih stroškov vsakega drugega stroškovnega mesta. Obstaja toliko enačb, kolikor je neznank, neznanke pa so vsote stroškov na posameznih stroškovnih mestih.

**16.29.** Razporejanje stroškov po mestih odgovornosti se razlikuje od njihovega razporejanja po stroškovnih mestih, ker se odgovornost za stroške zaradi hierarhičnega ustroja odgovornosti ne pojavlja na eni sami ravni. Zaradi tega mora nosilec odgovornosti na vsakem mestu odgovornosti poznati načrtovane in uresničene stroške, za katere je neposredno odgovoren, pa tudi stroške, ki se izvirno pojavljajo na podrejenih mestih in za katere so neposredno odgovorni nosilci odgovornosti na njih. Razlika je samo to, da so na vsakem mestu odgovornosti stroški prve skupine podrobno razčlenjeni, stroški druge skupine pa so predstavljeni zbirno po posameznih podrejenih mestih odgovornosti.

**16.30.** Pri množinski oziroma procesni dejavnosti se uporablja delitvena kalkulacija stroškov, ki upošteva dokončano in nedokončano količino na posameznih stopnjah proizvajanja, vključevanje materiala v proces in druge skupne stroške predelovanja po stopnjah, lahko pa tudi preračunava poslovne učinke z enakovrednostnimi števili oziroma kako drugače, če poslovni učinki niso enotni. Pri nizni (serijski) oziroma posamični dejavnosti po naročilu se uporablja kalkulacija stroškov z dodatki, ki upošteva vse vrste neposrednih stroškov, količine dokončanih in nedokončanih proizvodov ter količnike dodatka posrednih stroškov posameznih vrst oziroma na posameznih stroškovnih mestih.

**16.31.** Če se na vse poslovne učinke kot stroškovne nosilce kakega obračunskega obdobja razporedijo vsi stroški tistega obdobja, se govori o ugotovitvi polne lastne cene količinske enote poslovnega učinka. Razlika med prodajno ceno in polno lastno ceno je dobiček te enote. Če se na vse poslovne učinke kot stroškovne nosilce obračunskega obdobja razporedijo vsi stroški tega obdobja razen obresti, se govori o ugotovitvi za obresti zožene lastne cene količinske enote. Razlika med prodajno ceno in za obresti zoženo lastno ceno je za obresti razširjeni dobiček te enote. Če se na vse poslovne učinke obračunskega obdobja razporedijo samo proizvajalni stroški, se govori o ugotovitvi proizvajalnih stroškov količinske enote poslovnega učinka. Razlika med prodajno ceno in proizvajalnimi stroški je kosmati dobiček enote poslovnega učinka. Če se na vse poslovne učinke obračunskega obdobja razporedijo samo spremenljivi stroški, se govori o obremenitvi količinske enote le s spremenljivimi stroški. Razlika med prodajno ceno in spremenljivimi stroški enote je prispevek za kritje, ki ga daje taka enota poslovnega učinka.

V prvih dveh primerih razporejanja je mogoče stroške prodajanja zajeti le med stroške prodanih poslovnih učinkov; to pomeni, da ni mogoče govoriti o polni lastni ceni oziroma za obresti zoženi lastni ceni dokončanih, a še ne prodanih proizvodov ali nedokončane proizvodnje. Prav tako stroški obresti praviloma bremenijo le prodane količine, le da se pri ugotavljanju poslovnega izida v podjetju kot celoti obravnavajo kot sestavni del finančnih odhodkov, in ne poslovnih odhodkov.

Vsi po stroškovnih nosilcih nerazporejeni stroški so takoj odhodki in vplivajo na poslovni izid v obračunskem obdobju, v katerem nastanejo; taki so torej pri metodi za obresti zožene lastne cene količinske enote po stroškovnih nosilcih nerazporejene obresti (ki so finančni odhodki, ne poslovni odhodki), pri metodi proizvajalnih stroškov v širšem pomenu stroški prodajanja in splošnih služb, pri metodi spremenljivih stroškov pa stalni stroški.

**16.32.** Standardni stroški se delijo na temeljne, sprotne, idealne, realne in normalne standardne stroške. Temeljni standardni stroški so določeni za daljše obdobje, ne glede na okoliščine poslovanja v posameznem obračunskem obdobju. Sprotni standardni stroški so določeni skladno z okoliščinami poslovanja v posameznem obračunskem obdobju. Idealni standardni stroški so določeni na podlagi idealnih razmer ter ne upoštevajo slabosti ali ovir, ki jih je mogoče pričakovati v obračunskem obdobju in ki bi lahko hitro škodile nepristranskosti tako postavljenih standardov. Njihovo nasprotje so normalni standardni stroški, ki so postavljeni na podlagi normalnih razmer, kar so pravzaprav razmere iz preteklosti z manjšimi spremembami. Pri določanju realnih standardnih stroškov pa se upoštevajo tako slabosti in ovire kot ugodnosti, ki se lahko pričakujejo oziroma po izkušnjah iz prejšnjih obračunskih obdobij tudi predvidijo. Povečini se uporabljajo sprotni in realni standardni stroški.

***D.     Datuma sprejetja in začetka uporabe***

**16.33.** 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 16 - Stroški po vrstah, mestih in nosilcih (2002).

**Slovenski računovodski standard 17 (2006)**

**ODHODKI**

***A.     Uvod***

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju poslovnih odhodkov, finančnih odhodkov in drugih odhodkov. Povezan je z računovodskimi načeli 92-95 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

a)  razvrščanje odhodkov,

b)  pripoznavanje odhodkov,

c)  začetno računovodsko merjenje odhodkov,

č)  prevrednotovanje odhodkov,

d)  uskupinjevanje odhodkov in

e)  razkrivanje odhodkov.

Kot posebno vrsto odhodkov obravnava tudi deleže zaposlencev v dobičku in prevrednotovalne odhodke, ne obravnava pa odhodkov za davek iz dobička.

Ta standard se opira predvsem na mednarodne računovodske standarde (MRS) 1, 2, 8, 11, 14, 17 in 19 (2004) ter 4. in 7. direktivo Evropske unije. Povezan je predvsem s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 10, od 12 do 16, 19 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 odhodkov***

**17.1.** Odhodki so zmanjšanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki zmanjšanj sredstev (na primer zalog blaga zaradi prodaje) ali povečanj dolgov (na primer zaradi zaračunanih obresti); prek poslovnega izida vplivajo na velikost kapitala.

**17.2.** Odhodki se razvrščajo na poslovne odhodke, finančne odhodke in druge odhodke. Poslovni odhodki in finančni odhodki so redni odhodki.

**17.3.** Poslovni odhodki so v načelu enaki vračunanim 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 podjetjih, kjer se stroški ne zadržujejo v zalogah, je treba pri ugotavljanju poslovnih odhodkov všteti še nabavno vrednost prodanega trgovskega blaga. Podobno kot trgovsko blago se obravnava tudi prodani material. Vsa podjetja pa morajo tem stroškom dodati še morebitne deleže zaposlencev v razširjenem dobičku in prevrednotovalne poslovne odhodke, ki pred tem niso bili obravnavani kot stroški.

**17.4.** Poslovni odhodki se po namenu (funkciji) razvrščajo na proizvajalne stroške prodanih količin in v trgovinskih podjetjih na nabavno vrednost prodanih količin ter na posredne stroške nabavljanja in prodajanja, neposredne stroške prodajanja, posredne stroške skupnih služb in prevrednotovalne poslovne odhodke, ki niso stroški.

**17.5.** Prevrednotovalni poslovni odhodki se pojavljajo v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi, neopredmetenimi sredstvi in obratnimi sredstvi zaradi njihove oslabitve, če zmanjšanje njihove vrednosti ni krito s presežkom iz prevrednotenja kapitala iz njihove predhodne okrepitve.

**17.6.** Finančni odhodki so odhodki za financiranje in odhodki za naložbenje. Prve sestavljajo predvsem stroški danih obresti, drugi pa imajo predvsem naravo prevrednotovalnih finančnih odhodkov. Za potrebe notranjega proučevanja se lahko odhodki za financiranje razčlenjujejo na del, ki je povezan z ustvarjanjem poslovnih prihodkov, in del, ki je povezan izključno z ustvarjanjem finančnih prihodkov.

**17.7.** Prevrednotovalni finančni odhodki se pojavljajo v zvezi s finančnimi naložbami zaradi njihove oslabitve, če zmanjšanje njihove vrednosti ni krito s presežkom iz prevrednotenja kapitala.

**17.8.** Poslovni odhodki in finančni odhodki se razvrščajo tudi na tiste, ki se pojavljajo v zvezi s poslovnimi učinki uskupinjenih odvisnih podjetij, in tiste, ki se pojavljajo v zvezi s poslovnimi učinki skupaj obvladovanih podjetij. Zaradi sestavljanja skupinskih računovodskih izkazov se obravnavajo posebej.

**17.9.** Druge odhodke sestavljajo neobičajne postavke (izredni odhodki) in ostali odhodki, ki zmanjšujejo poslovni izid.

***b)      Pripoznavanje odhodkov***

**17.10.** Odhodki se pripoznajo, če je zmanjšanje gospodarskih koristi v obračunskem obdobju povezano z zmanjšanjem sredstva ali s povečanjem dolga in je to zmanjšanje mogoče zanesljivo izmeriti. Odhodki se torej pripoznajo hkrati s pripoznavanjem zmanjšanja sredstev oziroma povečanja dolgov.

**17.11.** Poslovni odhodki se pripoznajo, ko se stroški ne zadržujejo več v vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje oziroma ko je trgovsko blago prodano. Stroški, ki se ne morejo zadrževati v zalogah proizvodov in nedokončani proizvodnji, so ob svojem nastanku že pripoznani kot poslovni odhodki. Prevrednotovalni poslovni odhodki se pripoznajo, ko je opravljeno ustrezno prevrednotenje. Deleži zaposlencev v razširjenem dobičku se pripoznajo pred sestavitvijo računovodskih izkazov za posamezno poslovno leto.

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

***c)      Začetno računovodsko merjenje odhodkov***

**17.13.** Pri običajnem vrednotenju zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje po proizvajalnih stroških se upoštevajo poslovni odhodki, sestavljeni iz proizvajalnih stroškov, ki se ne zadržujejo več v teh zalogah, pa tudi v obračunskem obdobju obračunani stroški nakupovanja in stroški prodajanja ter stroški skupnih služb.

**17.14.** Pri enakomernem proizvajanju in neenakomernem prodajanju se v krajših obdobjih dosega normalnejši poslovni izid, če se zaloge proizvodov in nedokončane proizvodnje vrednotijo po zoženi lastni ceni. V takem primeru so poslovni odhodki sestavljeni iz zožene lastne cene prodanih količin in iz neposrednih stroškov prodajanja, obračunanih v obračunskem obdobju.

**17.15.** Pri enakomernem prodajanju in neenakomernem proizvajanju se v krajših obdobjih dosega normalnejši poslovni izid, če se zaloge proizvodov in nedokončane proizvodnje vrednotijo po spremenljivih proizvajalnih stroških. V takem primeru so poslovni odhodki sestavljeni iz spremenljivih proizvajalnih in spremenljivih neproizvajalnih stroškov prodanih količin ter stalnih stroškov, obračunanih v obračunskem obdobju.

**17.16.** V okviru obeh skrajnih odmikov od normalnejšega vrednotenja zalog, ki sta prikazana v SRS 17.14 in 17.15, se lahko uporabijo tudi druge možnosti, ki vplivajo na merjenje poslovnih odhodkov v posameznem obračunskem obdobju. Nekatere naravne vrste stroškov, ki bi sicer lahko bile sestavine proizvajalnih stroškov, se lahko izključujejo iz vrednotenja zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje ter se štejejo takoj kot poslovni odhodki. To velja tudi za prekoračitve normalnih zneskov nekaterih vrst proizvajalnih stroškov.

**17.17.** Prenos stroškov iz zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje med prodane količine ter prenos nabavne vrednosti trgovskega blaga in materiala med prodane količine se opravita po metodi tehtanih povprečnih cen, tudi metodi drsečih povprečnih cen, ali zaporednih cen (fifo). Če se uporabljajo stalne (ocenjene, standardne) cene, se upošteva tudi sorazmerni del odmikov.

**17.18.** Dane obresti se pojavljajo med finančnimi odhodki v znesku, ki je obračunan v istem obračunskem obdobju, razen če so zajete med opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena sredstva ali zaloge.

**17.19.** Prevrednotovalni poslovni odhodki se pripoznavajo, ko je opravljeno ustrezno prevrednotenje, ne glede na njihov vpliv na poslovni izid. Deleži zaposlencev v razširjenem dobičku se pripoznavajo med poslovnimi odhodki posameznih poslovnih let v velikosti, odvisni od dobička, ki se pojavi pred njihovim izračunom, in od usmeritev za njihovo oblikovanje.

**17.20.** V medletnih poročilih se za pripoznavanje odhodkov upoštevajo iste računovodske usmeritve kot v letnih računovodskih izkazih; odhodki, ki se pojavljajo neenakomerno, se v medletnih poročilih pripoznavajo ali odlagajo, če in samo če je ustrezno, da se pripoznavajo ali odlagajo tudi na koncu poslovnega leta.

**17.21.** Postopki merjenja odhodkov, ki se uporabljajo pri sestavljanju medletnih poročil, se načrtujejo, da se zagotovi zanesljivost iz njih izhajajočih informacij; na splošno se pri sestavljanju medletnih poročil metode ocenjevanja uporabijo večkrat kot pri sestavljanju letnih računovodskih izkazov.

***č)      Prevrednotovanje odhodkov***

**17.22.** Prevrednotenje odhodkov je sprememba njihove knjigovodske vrednosti; kot prevrednotenje se ne šteje sprememba njihove knjigovodske vrednosti pri uporabi običajnih metod obračunavanja. Praviloma se opravi na koncu poslovnega leta. Pojavi se kot prevrednotenje odhodkov zaradi spremenjenih ocen.

**17.23.** Prevrednotovanje odhodkov se lahko pojavlja pri poslovnih odhodkih in pri finančnih odhodkih.

**17.24.** Prevrednotenje poslovnih odhodkov že na temeljnem kontu odhodkov v zvezi s prodanimi proizvodi in opravljenimi storitvami zajema posledke prevrednotenja stroškov amortizacije, stroškov materiala in stroškov dela skupaj z deleži v zvezi z opravljenim delom v razširjenem dobičku. Prevrednotovalni poslovni odhodki pa se dodatno pojavljajo v zvezi z oslabitvijo opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih sredstev, zalog in poslovnih terjatev.

**17.25.** Prevrednotenje finančnih odhodkov zajema prevrednotovalne finančne odhodke v zvezi z oslabitvijo finančnih naložb.

***d)      Uskupinjevanje odhodkov***

**17.26.** Skupinski izkaz poslovnega izida se sestavi, kot da bi šlo za eno sámo podjetje. Odhodki v njem zajemajo odhodke obvladujočega podjetja in odvisnih podjetij ter sorazmerni del odhodkov skupaj obvladovanih podjetij, ne pa tudi odhodkov drugih podjetij v skupini. Uskupinjeni odhodki se ne vodijo na posebnih kontih, temveč 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, na izločitev, če se nanašajo na notranje obračune v skupini, in na druga prevrednotenja zaradi uskupinjenja.

**17.27.** Če so v izvirnih izkazih poslovnega izida upoštevanih podjetij odhodki 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.

**17.28.** Odhodke za material in storitve, katerih dobavitelji so podjetja v skupini, je treba izločiti iz uskupinjenih odhodkov za material in storitve ter hkrati zmanjšati uskupinjene poslovne prihodke glede na seštevke iz izvirnih izkazov poslovnega izida upoštevanih podjetij. Če so takšni odhodki za material in storitve skriti v nabavni vrednosti ali proizvajalnih stroških prodanih količin, v stroških prodaje in v stroških splošnih služb, je treba pri uskupinjevanju te postavke ustrezno zmanjšati.

**17.29.** Če se odhodki za material pojavljajo v zvezi s porabo zalog, katerih vrednost se je pri prvem uskupinjenju odvisnega podjetja povečala za preračunane pozitivne razlike, je treba v uskupinjene odhodke za material všteti tudi to razliko.

**17.30.** Odhodke za amortizacijo je treba pri uskupinjevanju vsako leto povečati za amortizacijo čistega dobička, vštetega v nabavno vrednost amortizirljivega sredstva, in za toliko odpraviti začetno zmanjšanje njegove neodpisane vrednosti ob uskupinjenju; če so odhodki za amortizacijo všteti med proizvajalne stroške prodanih količin, med stroške prodaje in med stroške splošnih služb, je treba pri uskupinjevanju te postavke ustrezno povečati.

**17.31.** Če se pri prvem uskupinjenju pri amortizirljivih sredstvih pojavijo preračunane pozitivne razlike in se knjigovodska vrednost uskupinjenih amortizirljivih sredstev ustrezno poveča, je treba v naslednjih poslovnih letih odhodke za amortizacijo pri uskupinjevanju povečati še za amortizacijo razlike, ki v izvirnih izkazih poslovnega izida upoštevanih podjetij ni upoštevana. Če so odhodki za amortizacijo všteti med proizvajalne stroške prodanih količin, med stroške prodaje in med stroške splošnih služb, je treba pri uskupinjevanju te postavke ustrezno povečati.

**17.32.** Oslabitev uskupinjevalnega dobrega imena, ki se je pojavilo pri prvem uskupinjenju, se všteje med uskupinjene prevrednotovalne poslovne odhodke.

**17.33.** Odhodke za obresti, ki se nanašajo na posojila ali blagovne kredite, dobljene od podjetij v skupini, je treba izločiti iz uskupinjenih finančnih odhodkov in hkrati zmanjšati uskupinjene finančne prihodke glede na seštevke iz izvirnih izkazov poslovnega izida upoštevanih podjetij.

**17.34.** Med uskupinjene finančne odhodke je treba poleg zneskov iz izvirnih izkazov poslovnega izida upoštevanih podjetij zajeti tudi uskupinjevalne razlike, ki se pojavljajo pri finančnih naložbah, terjatvah, dolgoročnih dolgovih in kratkoročnih dolgovih.

**17.35.** Pri prevedbi vsote odhodkov iz izvirnih izkazov poslovnega izida upoštevanih podjetij v uskupinjene odhodke se ob utemeljenih razlogih lahko pojavljajo še izključitve in vključitve iz drugih razlogov.

***e)      Razkrivanje odhodkov***

**17.36.** Podjetja, ki niso zavezana reviziji, morajo razkrivati 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.

**17.37.** Posebej je treba razkriti metodo merjenja odhodkov.

**17.38.** Če je razkritje posameznih postavk odhodkov zaradi njihovega obsega, njihove vrste ali njihovih posledic pomembno za pojasnitev dosežkov v obračunskem obdobju, se obseg in znesek takšnih postavk razkrijeta vsak posebej.

**17.39.** 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.     Opredelitve ključnih pojmov***

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

a)  **Proizvajalni stroški** so neposredni stroški materiala, neposredni stroški dela, drugi neposredni stroški in posredni proizvajalni stroški.

b)  **Zožena lastna cena** obsega proizvajalne stroške v ožjem pomenu, posredne stroške nakupovanja, posredne stroške prodajanja in posredne stroške splošnih služb, ne pa tudi neposrednih stroškov prodajanja in stroškov financiranja.

***Č.     Pojasnila***

**17.41.** V obravnavanem obračunskem obdobju opravljen odpis dvomljivih in spornih terjatev je prevrednotovalni odhodek. Zmanjšanje vrednosti zalog ali vrednost ugotovljenega primanjkljaja ob popisu je popravek ustreznih stroškov oziroma rednih odhodkov.

**17.42.** Oslabitev opredmetenega osnovnega sredstva in primanjkljaj ob popisu sta prevrednotovalni poslovni odhodek.

***D.     Datuma sprejetja in začetka uporabe***

**17.43.** 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 17 – Odhodki (2002).

**Slovenski računovodski standard 18 (2006)**

**PRIHODKI**

***A.     Uvod***

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju poslovnih prihodkov, finančnih prihodkov in drugih prihodkov. Povezan je z računovodskimi načeli 96-100 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

a)  razvrščanje prihodkov,

b)  pripoznavanje prihodkov,

c)  začetno računovodsko merjenje prihodkov,

č)  prevrednotovanje prihodkov,

d)  uskupinjevanje prihodkov in

e)  razkrivanje prihodkov.

Ta standard se opira predvsem na mednarodne računovodske standarde (MRS) 1, 8, 11, 14, 17, 18 in 20 (2004) ter 4. in 7. direktivo Evropske unije. Povezan je predvsem s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 10, 12, 19 in 24.

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 prihodkov***

**18.1.** Prihodki so povečanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki povečanj sredstev (na primer denarja ali terjatev zaradi prodaje blaga) ali zmanjšanj dolgov (na primer zaradi opustitve njihove poravnave). Prek poslovnega izida vplivajo na velikost kapitala.

**18.2.** Prihodki se razčlenjujejo na poslovne prihodke, finančne prihodke in druge prihodke. Poslovni prihodki in finančni prihodki se štejejo kot redni prihodki.

**18.3.** Poslovni prihodki so prihodki od prodaje in drugi poslovni prihodki, povezani s poslovnimi učinki.

**18.4.** Prihodke od prodaje sestavljajo prodajne vrednosti prodanih proizvodov oziroma trgovskega blaga in materiala ter opravljenih storitev v obračunskem obdobju (razen finančnih prihodkov na tej podlagi). 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, niso sestavina prihodkov od prodaje. Podobno tudi zneski, zbrani v korist zastopanega, niso sestavina prihodkov od prodaje (prihodek od prodaje je le storitev zastopnika).

**18.5.** 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 dolgoročno odloženimi prihodki in se prenašajo med poslovne prihodke skladno z amortiziranjem pridobljenih osnovnih sredstev oziroma z nastajanjem stroškov, za katerih pokrivanje so namenjene.

**18.6.** Prevrednotovalni poslovni prihodki se pojavljajo ob odtujitvi opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev kot presežki njihove prodajne vrednosti nad njihovo knjigovodsko vrednostjo.

**18.7.** Finančni prihodki so prihodki od naložbenja. Pojavljajo se v zvezi s finančnimi naložbami pa tudi v zvezi s terjatvami. Sestavljajo jih obračunane obresti in deleži v dobičku drugih pa tudi prevrednotovalni finančni prihodki. Razčlenjujejo se na finančne prihodke, ki niso odvisni od poslovnega izida drugih (na primer prejete obresti), in finančne prihodke, ki so odvisni od poslovnega izida drugih (na primer prejete dividende).

**18.8.** Prevrednotovalni finančni prihodki se pojavljajo ob odtujitvi finančnih naložb, ko se povečanje njihove knjigovodske vrednosti zaradi predhodne okrepitve ne zadržuje več v presežku iz prevrednotenja; takšno naravo ima tudi presežek njihove prodajne cene nad knjigovodsko vrednostjo, zmanjšano za presežek iz prevrednotenja zaradi predhodne okrepitve finančne naložbe.

**18.9.** Poslovni prihodki in finančni prihodki se razčlenjujejo tudi na tiste, ki se pojavljajo v razmerjih do uskupinjenih podjetij ter drugih. Zaradi sestavljanja skupinskih računovodskih izkazov se obravnavajo posebej.

**18.10.** Druge prihodke sestavljajo neobičajne postavke (izredni prihodki) in ostali prihodki, ki povečujejo poslovni izid.

***b)      Pripoznavanje prihodkov***

**18.11.** Prihodki se pripoznajo, če je povečanje gospodarskih koristi v obračunskem obdobju povezano s povečanjem sredstva ali z zmanjšanjem dolga in je to povečanje mogoče zanesljivo izmeriti. Prihodki in povečanja sredstev oziroma zmanjšanja dolgov se torej pripoznavajo hkrati.

Prihodki od prodaje se izkazujejo, če so izpolnjeni tile pogoji: a) podjetje prenese na kupca vsa pomembna tveganja in koristi, ki izhajajo iz lastništva; b) podjetje ne sodeluje pri poslovodenju niti toliko, kolikor je običajno zaradi lastništva, niti dejansko ne odloča o prodanih proizvodih; c) znesek prihodkov je mogoče zanesljivo oceniti; č) verjetno je, da bodo gospodarske koristi, povezane s poslom, pritekale v podjetje; in d) stroške, ki so nastali ali bodo nastali v zvezi s poslom, je mogoče zanesljivo izmeriti.

**18.12.** Prihodki se pripoznajo, ko se upravičeno pričakuje, da bodo vodili do prejemkov, če ti niso uresničeni že ob nastanku.

***c)      Začetno računovodsko merjenje prihodkov***

**18.13.** Prihodki od prodaje proizvodov, trgovskega blaga in materiala se merijo na podlagi prodajnih cen, navedenih v računih ali drugih listinah, zmanjšanih za popuste, odobrene ob prodaji ali kasneje, tudi zaradi zgodnejšega plačila.

**18.14.** Poslovni prihodki, ki se nanašajo na dobljene subvencije, dotacije, regrese, kompenzacije, premije in podobno, se upoštevajo, če a) obstaja razumna gotovost, da bo podjetje izpolnilo pogoje v zvezi z njimi in jih bo tudi prejelo, ali pa b) jih je že prejelo in razmejilo med dolgoročno odloženimi prihodki ter je že nastala potreba po njihovem prenosu zaradi pokrivanja ustreznih stroškov.

**18.15.** Prihodki od opravljenih storitev, razen od opravljenih storitev, ki vodijo do finančnih prihodkov, se merijo po prodajnih cenah dokončanih storitev ali po prodajnih cenah nedokončanih storitev glede na stopnjo njihove dokončanosti, navedenih v računih ali drugih listinah. Na podlagi prodajnih cen dokončanih storitev se določa velikost prihodkov od storitev, ki se opravijo z enkratnim dejanjem, ali od storitev, ki se ne opravijo z enkratnim dejanjem in se štejejo za dokončane, če so opravljena vsa pomembnejša dejanja, potrebna za njihovo dokončanje. Na podlagi prodajnih cen nedokončanih storitev se določa velikost prihodkov od opravljenih storitev, ki so vezane na izvedbo več samostojnih dejanj, tako da se lahko prihodki priznavajo sorazmerno z njihovim dokončevanjem. V nobenem primeru ne sme biti a) nikakršnih pomembnih dvomov glede tega, ali bo storitev opravljena in plačana, ter b) nikakršne pomembne negotovosti glede stroškov, ki so ali bodo nastali pri opravljanju storitev. Glede povečanja ali zmanjšanja teh prihodkov veljajo iste določbe kot glede povečanja ali zmanjšanja prihodkov od prodaje proizvodov.

**18.16.** Pri pogodbah o gradbenih delih se prihodki (in odhodki) pripoznavajo na podlagi stopnje dokončanosti pogodbenih dejavnosti na dan bilance stanja, če je mogoče izid pogodbe zanesljivo oceniti. Izid pogodbe po stalnih cenah je mogoče zanesljivo oceniti, če a) je mogoče zanesljivo izmeriti vse pogodbene prihodke; b) je mogoče zanesljivo izmeriti stroške izpolnitve pogodbe na dan bilance stanja; c) je mogoče zanesljivo izmeriti stopnjo izpolnjenosti pogodbe na dan bilance stanja; č) je mogoče jasno opredeliti stroške pogodbe, tako da se dejansko stanje lahko primerja s prejšnjimi ocenami; in d) je verjetno, da bodo v podjetje pritekale gospodarske koristi, povezane s pogodbo.

Izid pogodbe o gradbenih delih s stroški in dodatkom je mogoče zanesljivo oceniti, če a) je mogoče nedvoumno ugotoviti stroške po pogodbi; in b) je verjetno, da bodo gospodarske koristi pritekale v podjetje.

Stroški, zajeti v pogodbeni znesek, morajo vsebovati stroške, ki se nanašajo na pogodbo neposredno, ter stroške, ki se nanašajo na pogodbo posredno in se lahko razporedijo na več pogodb. Izvajalec del mora take stroške razporejati na posamezne pogodbe, sklenjene na podlagi enakih sodil, po isti metodi razporejanja. Pogodbeni stroški obsegajo tudi takšne druge stroške, s katerimi je mogoče posebej bremeniti naročnika pod pogoji iz pogodbe.

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

**18.18.** 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)      Prevrednotovanje prihodkov***

**18.19.** Prevrednotenje prihodkov je sprememba njihove knjigovodske vrednosti; kot prevrednotenje se ne šteje sprememba njihove knjigovodske vrednosti pri uporabi običajnih metod obračunavanja. Praviloma se opravi na koncu poslovnega leta. Pojavi se kot prevrednotenje prihodkov zaradi spremembe ocen.

**18.20.** Prevrednotujejo se lahko poslovni prihodki in finančni prihodki.

**18.21.** Poslovni prihodki se prevrednotijo redko, na primer takrat, ko je vsota odpisa dela ali celote terjatev v poslovnem letu skupaj s potrebnim popravkom vrednosti terjatev, ocenjenim glede na terjatve, ki so na koncu leta še odprte, takšna, da je potrebno odpraviti vnaprej vračunani popravek vrednosti terjatev, morebitno razliko pa pripoznati kot prevrednotovalni poslovni prihodek v zvezi s terjatvami.

**18.22.** Finančni prihodki se prevrednotijo v zvezi s prodajo ali drugačno odtujitvijo finančnih naložb (če so bile pred odtujitvijo okrepljene in je bil iz tega naslova oblikovan presežek iz prevrednotenja).

***d)      Uskupinjevanje prihodkov***

**18.23.** Skupinski izkaz poslovnega izida se sestavi, kot da bi šlo za eno sámo podjetje. Prihodki v njem zajemajo prihodke obvladujočega podjetja in odvisnih podjetij ter sorazmerni del prihodkov skupaj obvladovanih podjetij. Uskupinjeni prihodki se ne vodijo na posebnih kontih, temveč se povzemajo iz posamičnih izkazov poslovnega izida uskupinjenih podjetij na podlagi dodatnih podatkov in prilagoditev, ki se nanašajo na prevedbo v predstavitveno valuto obvladujočega podjetja, na izločitev, če se nanašajo na notranje obračune v skupini, in na druga prevrednotenja zaradi uskupinjenja.

**18.24.** Če so v posamičnih izkazih poslovnega izida uskupinjenih podjetij prihodki 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.

**18.25.** Prihodke iz prodaje proizvodov, trgovskega blaga ali storitev, katerih kupci so podjetja v skupini, je treba izločiti iz uskupinjenih poslovnih prihodkov ter hkrati zmanjšati uskupinjene stroške materiala in storitev pa tudi uskupinjene poslovne odhodke glede na seštevke iz posamičnih izkazov poslovnega izida uskupinjenih podjetij. Če so takšni odhodki skriti v nabavni vrednosti ali proizvajalnih stroških prodanih količin, v stroških prodaje in stroških splošnih služb, je treba pri uskupinjevanju te postavke ustrezno zmanjšati.

**18.26.** Med uskupinjene poslovne prihodke je treba poleg zneskov iz posamičnih izkazov poslovnega izida uskupinjenih podjetij zajeti tudi uskupinjevalne razlike, ki se pojavljajo pri terjatvah, dolgovih, rezervacijah in časovnih razmejitvah.

**18.27.** Prihodke za obresti, ki se nanašajo na posojila ali blagovne kredite, dane podjetjem v skupini, je treba izločiti iz uskupinjenih finančnih prihodkov in hkrati zmanjšati uskupinjene finančne odhodke glede na seštevke iz posamičnih izkazov poslovnega izida uskupinjenih podjetij.

**18.28.** Med uskupinjene finančne prihodke je treba poleg zneskov iz posamičnih izkazov poslovnega izida uskupinjenih podjetij zajeti tudi uskupinjevalne razlike, ki se pojavljajo pri finančnih naložbah, dolgoročnih dolgovih in kratkoročnih dolgovih.

**18.29.** Pri prevedbi vsote prihodkov iz posamičnih izkazov poslovnega izida uskupinjenih podjetij v uskupinjene prihodke se ob utemeljenih razlogih pojavljajo še izključitve in vključitve iz drugih razlogov.

***e)      Razkrivanje prihodkov***

**18.30.** Podjetja, ki niso zavezana reviziji, morajo razkrivati 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.

**18.31.** Posebej je treba razkriti metodo merjenja prihodkov.

**18.32.** 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.     Opredelitve ključnih pojmov***

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

a)  **Metoda stopnje dokončanosti del** je obračunska metoda, po kateri se pripoznavajo prihodki sorazmerno s stopnjo izpolnjenosti pogodbe o prodaji blaga ali storitev oziroma del.

b)  **Finančni najem** je najem, na podlagi katerega izkazuje najemodajalec finančne prihodke in 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 razveljaviti. Najemodajalcu zagotavlja povrnitev naložbe v najem in še dobiček. Pri finančnem najemu pretvori najemodajalec svoja sredstva v finančno naložbo v najemnika. Ta naložba se izkaže kot razlika med seštevkom dogovorjene najemnine in nezajamčene preostale vrednosti sredstva ter seštevkom v najemnino zajetih finančnih prihodkov.

c)  **Poslovni najem** je vsak najem, ki ni finančni najem. Pri njem izkazuje najemodajalec v najem dana sredstva še naprej kot svoja opredmetena osnovna sredstva, najemnine pa kot poslovne prihodke.

***Č.     Pojasnila***

**18.34.** Za upravičenost do izkazovanja prihodkov od prodaje ni pomembno niti plačilo ob prodaji niti kupčev fizični prevzem kupljenih količin, temveč izpolnitev pogojev iz SRS 18.11. Prihodki od prodaje se v trenutku prodaje zmanjšajo za dane popuste, ki so razvidni iz računov ali drugih listin, kasneje pa za prodajno vrednost vrnjenih količin in pozneje odobrenih popustov.

**18.35.** 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 če je v trenutku pripoznanja prihodkov že na razpolago in pripravljeno za izročitev.

**18.36.** 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.

**18.37.** Če ima pri prodaji na malo kupec neomejeno pravico do vračila blaga, se poslovni prihodki ob prodaji sicer pripoznajo, vendar se v breme poslovnih odhodkov oblikuje namenska rezervacija v skladu s SRS 10.

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

**18.39.** Pri prodaji za plačilo vnaprej, ko prodajalec izroči blago kupcu, ko ta plača zadnji obrok, se prihodki praviloma pripoznajo šele ob izročitvi blaga.

**18.40.** Če prodajalec vnaprej prejme plačilo za blago, ki ga nima v zalogi, se mu prihodki pripoznajo, ko izroči blago kupcu.

**18.41.** 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 poravnanimi obveznostmi kupca do prodajalca.

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

**18.43.** Če prodajna cena proizvoda zajema tudi stroške pregledov in popravil v jamstvenem roku, se poslovni prihodki ob prodaji sicer pripoznajo, vendar se v breme poslovnih odhodkov oblikuje namenska rezervacija v skladu s SRS 10.

**18.44.** Šteje se, da je dvom o plačilu obresti utemeljen, dokler ni plačana glavnica.

**18.45.** Presežki prodajne vrednosti prodanih opredmetenih osnovnih sredstev nad njihovo knjigovodsko vrednostjo so prevrednotovalni poslovni prihodki.

***D.     Datuma sprejetja in začetka uporabe***

**18.46.** 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 18 – Prihodki (2002).

**Slovenski računovodski standard 19 (2006)**

**VRSTE POSLOVNEGA IZIDA IN DENARNEGA IZIDA**

***A.     Uvod***

Ta standard ureja vrste poslovnega izida in denarnega izida. Uporablja se pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju dobička različnih vrst, čistega dobička in izgube ter čistih prejemkov različnih vrst. Povezan je z računovodskim načelom 104 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

a)  razvrščanje poslovnega izida in denarnega izida,

b)  pripoznavanje poslovnega izida in denarnega izida,

c)  začetno merjenje poslovnega izida in denarnega ­izida,

č)  prevrednotovanje poslovnega izida in denarnega ­izida,

d)  uskupinjevanje poslovnega izida in denarnega izida ter

e)  razkrivanje poslovnega izida in denarnega izida.

Ta standard se opira predvsem na mednarodne računovodske standarde (MRS) 1, 7, 8, 12 in 14 ter 4. in 7. direktivo Evropske unije. Povezan je predvsem s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 5, 9, od 13 do18 in 25.

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

***B.     Standard***

***a)      Razvrščanje poslovnega izida in denarnega ­izida***

**19.1.** Poslovni izid (dobiček ali izguba) je razlika med prihodki in odhodki v obračunskem obdobju. Denarni izid (prebitek prejemkov ali izdatkov) je razlika med prejemki in izdatki v obračunskem obdobju.

**19.2.** Obstajajo temeljne in druge vrste poslovnega izida (dobička ali izgube). Temeljne vrste poslovnega izida so poslovni izid (dobiček ali izguba) iz prodaje, poslovni izid (dobiček ali izguba) iz celotnega poslovanja, poslovni izid (dobiček ali izguba) iz rednega delovanja, celotni poslovni izid (celotni dobiček ali celotna izguba), celotni poslovni izid (celotni dobiček ali celotna izguba) in čisti poslovni izid (čisti dobiček ali čista izguba). Pomembne so za zunanje in notranje uporabnike. Druge vrste poslovnega izida so prispevek za kritje, kosmati poslovni izid (kosmati dobiček ali kosmata izguba) iz celotnega poslovanja, celotni poslovni izid (celotni dobiček ali celotna izguba) skupaj s finančnimi odhodki, celotni poslovni izid (celotni dobiček ali celotna izguba) skupaj z deleži zaposlencev v njem ter razširjeni dobiček in dohodek (dodana vrednost). Pomembne so za notranje uporabnike, zato se podrobneje opredeljujejo v samem podjetju.

**19.3.** Obstajajo temeljne in druge vrste denarnega izida (prebitka prejemkov ali izdatkov). Temeljne vrste denarnega izida so denarni izid (prebitek prejemkov ali izdatkov) iz prodaje, denarni izid (prebitek prejemkov ali izdatkov) iz celotnega poslovanja, denarni izid (prebitek prejemkov ali izdatkov) iz naložbenja, denarni izid (prebitek prejemkov ali izdatkov) iz financiranja in celotni denarni izid (celotni prebitek prejemkov ali izdatkov).

**19.4.** Skladno z notranjimi in zunanjimi potrebami sta poslovni izid (dobiček ali izguba) in denarni izid (prebitek prejemkov ali izdatkov) izbrane vrste razčlenjena še na poslovne izide oziroma denarne izide posameznih področnih in območnih odsekov oziroma drugih organizacijskih oblik.

***b)      Pripoznavanje poslovnega izida in denarnega izida***

**19.5.** Poslovni izid (dobiček ali izguba) se v knjigovodskih razvidih in računovodskih izkazih ugotavlja s primerjanjem ustreznih pripoznanih prihodkov in odhodkov. Presežek prihodkov nad odhodki je dobiček, presežek odhodkov nad prihodki pa izguba.

**19.6.** Denarni izid (prebitek prejemkov ali izdatkov) se v knjigovodskih razvidih in računovodskih izkazih ugotavlja s primerjanjem ustreznih pripoznanih prejemkov in izdatkov. Presežek prejemkov nad izdatki je prebitek prejemkov, presežek izdatkov nad prejemki pa prebitek izdatkov.

***c)      Začetno računovodsko merjenje poslovnega ­izida in denarnega izida***

**19.7.** Poslovni izid (dobiček ali izguba) iz prodaje je razlika med prihodki od prodaje in odhodki za prodajo.

Poslovni izid (dobiček ali izguba) iz celotnega poslovanja je razlika med poslovnimi prihodki in poslovnimi odhodki; od poslovnega izida iz prodaje se razlikuje za preostale poslovne prihodke in poslovne odhodke, med katerimi so tudi prevrednotovalni poslovni prihodki in prevrednotovalni poslovni odhodki.

Poslovni izid (dobiček ali izguba) iz rednega delovanja je razlika med seštevkom poslovnih prihodkov in finančnih prihodkov ter seštevkom poslovnih odhodkov in finančnih odhodkov.

Celotni poslovni izid (celotni dobiček ali celotna izguba) je razlika med seštevkom vseh prihodkov in seštevkom vseh odhodkov.

Čisti poslovni izid (čisti dobiček ali čista izguba) je razlika med celotnim poslovnim izidom, obračunanim davkom iz dobička kot deležem države v njem in odloženimi davki. To je poslovni izid, s katerim je mogoče razpolagati po odbitku obračunanega davka ter po pribitku oziroma odbitku za obračunane odložene davke.

**19.8.** Prispevek za kritje kot razširjeni poslovni izid (dobiček ali izguba) iz prodaje je razlika med prihodki od prodaje in spremenljivimi stroški prodanih količin; z njim je treba pokriti še stalne stroške (v prodanih količinah); šele ko ga dopolnimo z drugimi poslovnimi prihodki in poslovnimi odhodki, dobimo poslovni izid (dobiček ali izgubo) iz celotnega poslovanja.

Kosmati poslovni izid (kosmati dobiček ali kosmata izguba) iz celotnega poslovanja je razlika med poslovnimi prihodki ter proizvajalnimi stroški prodanih proizvodov in storitev skupaj z nabavno vrednostjo prodanega trgovskega blaga; na odhodkovni strani je zajet tudi ustrezni del prevrednotovalnih odhodkov. Z njim je treba pokriti še posredne stroške nakupovanja (če niso zajeti v proizvajalnih stroških), posredne stroške prodajanja in posredne stroške skupnih služb, ki prav tako zajemajo tudi ustrezni del prevrednotovalnih odhodkov; neposredni stroški prodajanja so pri tem odšteti od poslovnih prihodkov, šele razlika pa je poslovni izid iz celotnega poslovanja.

Celotni poslovni izid (celotni dobiček ali celotna izguba) skupaj s finančnimi odhodki kot razširjeni celotni poslovni izid je razlika med seštevkom vseh prihodkov in seštevkom poslovnih in drugih odhodkov; z njim je treba pokriti še finančne odhodke, šele razlika pa je poslovni izid (dobiček ali izguba).

Celotni poslovni izid skupaj z deleži zaposlencev v njem kot prehodni celotni poslovni izid je razlika med seštevkom vseh prihodkov in seštevkom vseh odhodkov, med katerimi ni deležev zaposlencev v dobičku. To je poslovni izid, iz katerega zaposlenci lahko dobijo deleže iz naslova dela.

Dohodek (dodana vrednost) kot na novo ustvarjena vrednost je razlika med seštevkom vseh prihodkov in seštevkom vseh odhodkov razen plač in povračil, ki pripadajo zaposlencem v okviru poslovnih odhodkov, razen obresti in drugih nadomestil, ki pripadajo posojilodajalcem in kreditorjem v okviru odhodkov, ter razen davkov, ki pripadajo državi. To je poslovni izid, ki se deli a) zaposlencem s plačami in povračili; b) posojilodajalcem in kreditorjem z obrestmi in drugimi nadomestili; c) lastnikom z dividendami in drugimi vrstami nadomestil; č) podjetju z oblikovanjem rezerv in zadržanim čistim dobičkom ter d) državi z davki.

**19.9.** Denarni izid (prebitek prejemkov ali izdatkov) iz poslovanja je razlika med prejemki in izdatki pri poslovanju.

Denarni izid (prebitek prejemkov ali izdatkov) iz naložbenja je razlika med prejemki od razpustitve naložbenja in izdatki za naložbenje.

Denarni izid (prebitek prejemkov ali izdatkov) iz financiranja je razlika med prejemki od financiranja in izdatki za financiranje.

Celotni denarni izid (celotni prebitek prejemkov ali izdatkov) je razlika med vsemi prejemki in vsemi izdatki. Prebitek izdatkov se lahko pojavi, le če se prejemkom prišteje začetno stanje denarnih sredstev.

**19.10.** Pri ugotavljanju poslovnega izida (dobička ali izgube) ali denarnega izida (prebitka prejemkov ali izdatkov) po področnih odsekih in območnih odsekih oziroma drugih organizacijskih oblikah je treba omejiti podatke, ki so potrebni pri izračunu.

**19.11.** Posebna vrsta poslovnega izida (dobička ali izgube) je tudi čisti dobiček za navadne delnice. Od celotnega čistega dobička je manjši za del, ki pripada prednostnim delnicam, popravljen še za učinek, ki ga povzročijo po plačilu davka vse morebitne dividende za možnostne navadne delnice, obresti, pripoznane v obračunskem obdobju za možnostne navadne delnice, in vse druge morebitne spremembe prihodkov ali odhodkov, izhajajoče iz zamenjave možnostnih navadnih delnic.

***č)      Prevrednotovanje poslovnega izida in denarnega izida***

**19.12.** Poslovni izid (dobiček ali izguba) v vsakem primeru zajema zaradi prevrednotovalnih prihodkov in prevrednotovalnih odhodkov spremenjene prvotne knjigovodske vrednosti prihodkov in odhodkov, obračunane po običajnih metodah.

**19.13.** Poslovni izid (dobiček ali izguba) pred obdavčitvijo je le računovodski poslovni izid, ki se praviloma razlikuje od obdavčljivega poslovnega izida (davčne osnove) v istem poslovnem letu in se ugotavlja v skladu z davčnimi predpisi. Nekatere razlike med računovodskim poslovnim izidom in obdavčljivim poslovnim izidom so stalne narave, ker se lahko glede na davčne predpise zajemajo v davčno osnovo tudi postavke, ki se obravnavajo kot odhodki, ali ker se glede na davčne predpise davčna osnova zmanjšuje tudi za postavke, ki niso odhodki. Za prevrednotenje pa so pomembne začasne razlike, ko je obdavčljivi dobiček pripoznan v drugem poslovnem obdobju kot računovodski dobiček. Da bi bil čisti dobiček kljub temu v smiselnem razmerju z dobičkom pred obdavčitvijo, to je z računovodskim dobičkom, ugotovljenim po slovenskih računovodskih standardih, se uvaja prevrednotenje davka iz dobička za zneske odloženega davka. Odhodek za davek (prihodek od davka) je znesek, ki vpliva na čisti poslovni izid v posameznem obdobju ter vključuje obračunani in odloženi davek. Odhodek za davek ni odhodek v smislu SRS 17. Prihodek od davka ni prihodek v smislu SRS 18. Čisti poslovni izid (čisti dobiček ali čista izguba) je tako razlika med celotnim poslovnim izidom in odhodkom za davek (prihodkom od davka) kot vsoto obračunanega in odloženega davka.

**19.14.** Obračunani davek za obravnavano poslovno leto in prejšnja poslovna leta se, če še ni poravnan, pripozna kot obračunana obveznost za davek. Če že plačani znesek v obravnavanem poslovnem letu in prejšnjih poslovnih letih preseže obračunani davek za ta obdobja, se presežek pripozna kot obračunana terjatev za davek.

**19.15.** Odloženi davek vključuje zneske obveznosti za odloženi davek, ki jih obravnava SRS 9 - Dolgoročni dolgovi - in zneske terjatev za odloženi davek, ki jih obravnava SRS 5 - Terjatve.

**19.16.** Obveznosti za davek (terjatve za davek) za obravnavano poslovno leto in pretekla poslovna leta se ugotovijo na podlagi zneska, za katerega se pričakuje, da bo plačan davčnim oblastem (povrnjen od davčnih oblasti), ob uporabi davčnih stopenj (in davčnih predpisov), veljavnih na dan bilance stanja. Odložene terjatve za davek in obveznosti za davek se izmerijo po davčnih stopnjah, za katere se pričakuje, da se bodo uporabljale v poslovnem letu, ko bo terjatev za odloženi davek povrnjena oziroma obveznost za odloženi davek poravnana, zasnovanih na davčnih stopnjah in davčnih predpisih, uveljavljenih do dneva bilance stanja. V merjenju obveznosti za odloženi davek in terjatev za odloženi davek se kažejo davčne posledice, izhajajoče iz pričakovanega načina povrnitve oziroma poravnave knjigovodske vrednosti sredstev in dolgov podjetja na dan bilance stanja. Terjatve za odloženi davek in obveznosti za odloženi davek se ne razobrestijo (diskontirajo).

**19.17.** Pri denarnem izidu (prebitku prejemkov ali izdatkov) prevrednotovanje ne prihaja v poštev.

***d)      Uskupinjevanje poslovnega izida in denarnega izida***

**19.18.** Skupinski izkaz poslovnega izida (dobička ali izgube) se sestavi, kot da bi šlo za eno sámo podjetje. Poslovni izid v njem zajema poslovni izid obvladujočega podjetja in uskupinjenih odvisnih podjetij. Povzema se iz posamičnih izkazov poslovnega izida uskupinjenih podjetij na podlagi dodatnih podatkov in prilagoditev, izraženih v uskupinjenih odhodkih in uskupinjenih prihodkih. Zaradi takšnih prilagoditev se poslovni izid razlikuje od seštevka poslovnih izidov v posamičnih izkazih poslovnega izida uskupinjenih podjetij.

**19.19.** Če je v posamičnih izkazih poslovnega izida (dobička ali izgube) uskupinjenih podjetij poslovni izid izražen v valuti, ki se razlikuje od predstavitvene valute obvladujočega podjetja, je preveden vanjo že s prevedbo prihodkov in odhodkov v njih oziroma z opredeljevanjem uskupinjenih odhodkov in uskupinjenih prihodkov.

**19.20.** Uskupinjeni poslovni izid (uskupinjeni dobiček ali uskupinjena izguba) lahko povzroča dodatne razlike med vsoto obračunanega davka iz dobička in vsoto odmerjenega davka iz dobička po posamičnih računovodskih izkazih uskupinjenih podjetij ter med uskupinjenim obračunanim davkom iz dobička in uskupinjenim odmerjenim davkom iz dobička. Zato se pri uskupinjevanju pojavita tudi dodatna obveznost za odloženi davek in dodatna terjatev za odloženi davek, ki nista razvidni iz posamičnih računovodskih izkazov uskupinjenih podjetij. Za obračunavanje davkov iz uskupinjevalnih postopkov se uporablja povprečna stopnja davka iz dobička v skupini.

**19.21.** Pri uskupinjenem denarnem izidu (uskupinjenem prebitku prejemkov ali izdatkov) je treba na podoben način kot pri poslovnoizidnih tokovih izločiti prejemke in izdatke med podjetji v skupini.

***e)      Razkrivanje poslovnega izida in denarnega izida***

**19.22.** Poslovni izid (dobiček ali izguba) se predstavi v izkazu poslovnega izida kot obveznem sestavnem delu računovodskih izkazov vseh podjetij, denarni izid (prebitek prejemkov ali izdatkov) pa v izkazu denarnih tokov kot obveznem sestavnem delu računovodskih izkazov določenih vrst podjetij.

**19.23.** Poslovni izid (dobiček ali izguba) področnega ali območnega odseka oziroma drugih organizacijskih oblik se razkrije v skladu z zakonskimi zahtevami.

Poslovni izid odseka je razlika med njegovimi prihodki in odhodki. Prihodki odseka so prihodki, o katerih se poroča v izkazu poslovnega izida podjetja in ki jih je mogoče pripisati neposredno odseku, ter ustrezni del prihodkov podjetja, ki ga je mogoče utemeljeno razporediti na odsek ne glede na to, ali izhaja iz prodaj zunanjim odjemalcem ali iz poslov z drugimi odseki v istem podjetju. Odhodki odseka so odhodki, ki izhajajo iz njegovega poslovanja in jih je mogoče pripisati neposredno odseku, ter ustrezni del odhodkov podjetja, ki ga je mogoče utemeljeno razporediti na odsek ne glede na to, ali izhaja iz prodaj zunanjim odjemalcem ali iz poslov z drugimi odseki istega podjetja.

**19.24.** V zvezi z ustavitvijo poslovanja se najprej razkrije pojavitev prvega izmed tehle dogodkov: a) sklene se zavezujoča pogodba o prodaji skoraj vseh sredstev, prisojenih ustavljenemu poslovanju, ali b) organ upravljanja sprejme podroben formalni načrt ustavljanja in ga objavi. Nato se razkrijejo poslovni izid (dobiček ali izguba) ter prihodki in odhodki iz rednega delovanja, ki jih je mogoče pripisati ustavljenemu poslovanju v obravnavanem obračunskem obdobju, pa tudi denarni izid (prebitek prejemkov ali izdatkov), ki ga je mogoče pripisati ustavljenemu poslovanju v obravnavanem obračunskem obdobju.

**19.25.** Podjetje obvezno razkrije sestavine odhodka za davek, ki so zlasti: a) znesek odhodka za davek iz obračunanega davka; b) skupni znesek na novo pripoznanih in odpravljenih terjatev in obveznosti za odloženi davek, ki vplivajo na odhodek (prihodek) za odloženi davek; c) razlika v odhodku (prihodku) iz odloženega davka zaradi spremembe davčnih stopenj ali drugih sprememb davčnih predpisov; č) znesek prihodka iz odloženega davka, ki se pripozna in ki izvira iz predhodno ne pripoznane davčne izgube, davčnega dobropisa ali začasne razlike iz prejšnjih obdobij; ter d) znesek odhodka za odloženi davek, ki izhaja iz odpisa predhodno pripoznane terjatve za odloženi davek.

**19.26**. Posebej je treba razkriti tudi zneske terjatev in obveznosti za odloženi davek, ki ne vplivajo na poslovni izid podjetja in ki se nanašajo in obračunajo a) v breme ali v dobro kapitala ter b) v breme ali v dobro dobrega imena.

**19.27**. V zvezi z obračunanim in odloženim davkom je treba razkriti in pojasniti tudi:

a)  razmerje med odhodkom za davek ter računovodskim poslovnim izidom,

b)  znesek odbitnih začasnih razlik, neizrabljenih davčnih izgub in davčnih dobropisov, za katere niso pripoznane terjatve za odloženi davek,

c)  za vsako vrsto odbitnih začasnih razlik in za vsako vrsto neizrabljenih davčnih izgub in neizrabljenih davčnih dobropisov znesek pripoznanih terjatev za odloženi davek ter

č)  znesek morebitnih obdavčljivih začasnih razlik, za katere niso pripoznane obveznosti za odloženi davek.

***C.     Opredelitve ključnih pojmov***

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

a)  **Področni odsek** je prepoznaven sestavni del podjetja, ki se ukvarja s posameznim proizvodom oziroma posamezno storitvijo ali s skupino sorodnih proizvodov oziroma storitev; tveganja in donosi, ki se nanašajo nanj, se razlikujejo od tistih v drugih področnih odsekih.

b)  **Območni odsek** je prepoznaven sestavni del podjetja, ki se ukvarja s proizvodi oziroma storitvami v posebnem gospodarskem okolju; tveganja in donosi, ki se nanašajo nanj, se razlikujejo od tistih v drugih območnih odsekih.

c)  **Ustavljeno poslovanje** je ustavljena dejavnost podjetja, ki a) jo podjetje v skladu z načrtom odpravi v celoti, po delih (na primer z razprodajo sredstev in poravnavo dolgov tega dela) ali z opustitvijo; b) je samostojen pomembnejši program področja ali območja poslovanja ter c) se razlikuje po delovanju in za namene računovodskega poročanja.

***Č.     Pojasnili***

**19.29.** Poslovni izid (dobiček ali izguba) iz celotnega poslovanja, prispevek za kritje in kosmati poslovni izid (kosmati dobiček ali kosmata izguba) iz celotnega poslovanja se lahko ugotavljajo tudi na količinsko enoto poslovnega učinka.

**19.30.** Celotni poslovni izid (celotni dobiček ali celotna izguba) skupaj s finančnimi odhodki se ugotavlja tako, da se dobiček poveča za finančne odhodke, kar je razširjeni celotni poslovni izid, ki bi ga podjetje doseglo, če ne bi bilo financirano s posojili in krediti, oziroma izguba zmanjša za finančne odhodke, kar je zoženi celotni poslovni izid, ki bi ga podjetje doseglo, če ne bi bilo financirano s posojili in krediti.

***D.     Datuma sprejetja in začetka uporabe***

**19.31.** 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 19 - Vrste poslovnega izida in finančnega izida (2002).

**Slovenski računovodski standard 20 (2006)**

**RAČUNOVODSKO PREDRAČUNAVANJE IN RAČUNOVODSKI PREDRAČUNI**

***A.     Uvod***

Ta standard se uporablja pri sestavljanju računovodskih predračunov za zunanje in notranje potrebe. Povezan je z računovodskimi načeli od 129 do 142 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

a)  opredeljevanje predračunavanja in računovodskega predračunavanja,

b)  sestavljanje računovodskih predračunov po vrstah,

c)  sestavljanje računovodskih predračunov po na­menih,

č)  vplivanje prevrednotovanja na računovodske predračune,

d)  uskupinjevanje računovodskih predračunov ter

e)  hrambo računovodskih predračunov.

Ta standard je povezan predvsem s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) od 1 do 19, od 23 do 27 in 30.

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)      Opredeljevanje predračunavanja in računovodskega predračunavanja***

**20.1.** Računovodsko predračunavanje je obdelovanje v denarni in naravni (nedenarni) merski enoti izraženih podatkov o načrtovanih gospodarskih kategorijah poslovnih procesov in stanj. Usmerjeno je k sestavljanju računovodskih predračunov, ki zajemajo denarno in v naravnih merskih enotah izražene podatke o načrtovanih sredstvih, obveznostih do njihovih virov, prihodkih, odhodkih, stroških ter prejemkih in izdatkih.

**20.2.** Računovodsko predračunavanje ne zajema celotnega predračunavanja, ki je potrebno pri delovanju podjetja, saj so njegov predmet lahko tudi velikosti, ki jih ni mogoče izraziti v denarni merski enoti. Razlikovati ga je treba od finančnega predračunavanja, ki je povezano zgolj z načrtovanjem na finančnem področju nalog v podjetju, to je načrtovanjem denarnih tokov oziroma procesov in stanj, povezanih s poslovanjem, vlaganjem (financiranjem) in naložbenjem (investiranjem); finančno predračunavanje prevzema in poglablja le tisti del računovodskega predračunavanja, ki je usmerjen k finančnemu načinu razmišljanja.

**20.3.** Računovodsko predračunavanje, ki obravnava računovodske predračune, pomembne za celotno podjetje in njegova razmerja z drugimi, je sestavina finančnega računovodstva, računovodsko predračunavanje, ki obravnava podrobne računovodske predračune na notranjem področju delovanja podjetja, pa sestavina stroškovnega računovodstva. Pri računovodskih predračunih zlasti stroškovnega računovodstva je pomembna tudi njegova odločevalna vloga, kadar so pripravljeni neposredno za odločanje poslovodstva in obsegajo poleg denarnih tudi v naravnih merskih enotah izražene podatke oziroma informacije.

**20.4.** Računovodsko predračunavanje je pomembno pri sestavljanju računovodskih predračunov tako za notranje kot tudi za zunanje uporabnike.

**20.5.** Posledek računovodskega predračunavanja so računovodski predračuni, praviloma v pisni obliki. Da bi bili čim bolj zanesljivi, morajo biti predmet računovodskega nadziranja in nadziranja računovodenja, da bi imeli čim večjo izrazno moč, pa predmet računovodskega proučevanja.

**20.6.** Predložene računovodske predračune je treba razlikovati od sprejetih računovodskih predračunov. Prvi so podlaga za odločanje znotraj načrtovanja ali pripravljanja izvajanja kot odločitvenih področij in lahko ponujajo več možnosti, med katerimi se je treba odločiti, drugi pa kažejo sprejeto odločitev in so sodilo pri primerjavi z dosežki. Skladno z načelom gibljvega predračunavanja je treba v predračunih, ki so sodilo pri primerjavi z dosežki, spremenljive stroške prilagoditi novi ravni dejavnosti. V takšnem primeru se poleg prvotnega predračuna pojavi še prilagojeni predračun.

***b)      Sestavljanje računovodskih predračunov po vrstah***

**20.7.** Računovodski predračuni se nanašajo na poslovne pojave in/ali njihove skupine ter na dele podjetja in/ali celotno podjetje.

**20.8.** Računovodsko predračunavanje poslovnih pojavov se konča s predračunskimi kalkulacijami v zvezi s posameznim nabavnim, proizvajalnim ali prodajnim poslom pa tudi s predračuni v zvezi s posameznim sredstvom, posamezno obveznostjo do njihovih virov, posamezno naložbo ali podobnim. Računovodsko predračunavanje skupin poslovnih pojavov se konča s predračunom prihodkov po njihovih vrstah, predračunom stroškov po njihovih vrstah, predračunom odhodkov po njihovih vrstah in predračunom poslovnega izida po njegovih vrstah pa tudi predračunom prejemkov po njihovih vrstah in predračunom izdatkov po njihovih vrstah ter predračunom denarnih tokov po njihovih vrstah, to je glede na poslovanje, naložbenje (investiranje) in vlaganje (financiranje).

Računovodsko predračunavanje zajema tako predračune v denarni merski enoti kot tudi predračune v naravnih merskih enotah, prilagojene posameznim gospodarskim kategorijam, pojavom in procesom, na katere se nanašajo.

**20.9.** Računovodsko predračunavanje za dele podjetja se konča z gibljivimi predračuni stroškov po stroškovnih mestih, predračuni stroškov po mestih odgovornosti, predračuni stroškov, odhodkov in prihodkov po področjih in območjih delovanja, predračuni poslovnega izida poslovnoizidnih enot, predračuni denarnih tokov po delih podjetja ter podobnimi predračuni.

**20.10.** Računovodsko predračunavanje za celotno podjetje se konča s predračunsko bilanco stanja, predračunskim izkazom poslovnega izida, predračunskim izkazom denarnih tokov in predračunskim izkazom gibanja kapitala. Lahko pa se konča tudi s podrobnimi predračuni za celotno podjetje, na primer s predračuni državnih podpor, predračuni pokojninskih programov, predračuni finančnih naložb, predračuni skupnih podvigov in tako naprej.

**20.11.** Sestavna dela finančnega računovodstva sta računovodsko predračunavanje za celotno podjetje iz SRS 20.10 ter računovodsko predračunavanje poslovnih pojavov in njihovih skupin iz SRS 20.8, ki se nanašajo na razmerja z drugimi. Sestavna dela stroškovnega računovodstva sta računovodsko predračunavanje poslovnih pojavov in njihovih skupin iz SRS 20.8, ki se nanašajo na notranje področje delovanja, ter računovodsko predračunavanje za dele podjetja iz SRS 20.9. Pri računovodskem predračunavanju, ne glede na to, ali gre za predračunavanje v okviru stroškovnega računovodstva ali finančnega računovodstva, je pomembna tudi njegova odločevalna vloga, kadar so računovodski predračuni pripravljeni za odločanje poslovodstva ali lastnikov ter sestavljajo predračune v denarni merski enoti in predračune v naravnih merskih enotah, prilagojene posameznim gospodarskim kategorijam, pojavom in procesom.

**20.12.** Računovodski predračuni za celotno podjetje iz SRS 20.10 in za dele podjetja iz SRS 20.9 se sestavljajo za poslovna leta, medletna obdobja in posebne potrebe. Računovodski predračuni za poslovne pojave in njihove skupine iz SRS 20.8 se sestavljajo za posebne potrebe; izjema so računovodski predračuni denarnih tokov po njegovih vrstah, ki se sestavljajo podobno kot računovodski predračuni za celotno podjetje iz SRS 20.10.

**20.13.** Pri vsakem računovodskem predračunu je treba jasno opredeliti poslovne predpostavke, na katerih je zasnovan, in način njihovega upoštevanja pri izračunavanju. Poslovne predpostavke so lahko gotove ali negotove, kar je treba označiti. Po potrebi se računovodskemu predračunu dodajo primerjalni računovodski podatki iz ustreznega računovodskega obračuna za preteklo obdobje ali drugi računovodski podatki.

**20.14.** Metodika računovodskega predračunavanja mora biti usklajena z metodiko istovrstnega računovodskega obračunavanja.

***c)      Sestavljanje računovodskih predračunov po namenih***

**20.15.** Računovodski predračuni se sestavljajo tako za notranje potrebe podjetja kot tudi za zunanje potrebe po informacijah o njem.

**20.16.** Računovodski predračuni za zunanje potrebe se sestavljajo le na izrecno zahtevo predpisov ali kakega zunanjega financerja, na primer banke. Računovodsko predračunavanje za zunanje potrebe je lahko povezano z izbranimi predračunskimi kalkulacijami, večinoma pa s predračunskimi izkazi za celotno podjetje ali podrobnimi predračuni za celotno podjetje, na primer v zvezi z državnimi podporami. V takšnih primerih se njihovi vsebina, rok dokončanja in oblika prilagodijo zahtevam.

**20.17.** Večina računovodskih obračunov se sestavlja le za notranje potrebe podjetja. V ustreznem aktu podjetja se določijo njihove vrste pa tudi njihovi vsebine, oblike, metodike sestavljanja, roki dokončanja in uporabniki, ki jim jih je treba predložiti.

**20.18.** Posledek računovodskega predračunavanja za notranje potrebe so računovodski predračuni poslovnih pojavov ali skupin poslovnih pojavov ter računovodski predračuni za dele podjetja ali celotno podjetje. Dopolnjujejo jih pojasnila posameznih postavk, tako da skupaj z njimi sestavljajo predračunsko računovodsko poročilo.

**20.19.** Predloženi računovodski predračuni za notranje potrebe morajo biti sestavljeni s potrebno skrbnostjo po sodobnih računovodskih metodah in na podlagi sodobnega pojmovanja stroškov, med katerimi so lahko tudi okoliščinski (oportunitetni). Če je pri odločanju na voljo več rešitev, je treba za vsako pripraviti ustrezne podatke.

**20.20.** Računovodske predračune za zunanje potrebe lahko preverjajo revizorji, o svojih ugotovitvah pa morajo poročati naročniku.

***č)      Vplivanje prevrednotovanja na računovodske predračune***

**20.21.** Pri sestavljanju računovodskih predračunov se upoštevajo cene, veljavne v času, na katerega se računovodski predračuni nanašajo. To so dejanske cene v trenutku, na katerega se nanaša predračunska kalkulacija v zvezi s posameznim nabavnim, proizvajalnim oziroma prodajnim poslom ali predračun v zvezi s posameznim sredstvom, obveznostjo do virov sredstev, naložbo in podobnim. Če se predračun nanaša na gospodarske kategorije, na primer stroške ali prihodke, v nekem prihodnjem obdobju, se upoštevajo kot načrtovane cene tiste, ki jih je mogoče utemeljeno pričakovati kot povprečne v tistem obdobju. Če se predračun nanaša na gospodarske kategorije, na primer sredstva ali obveznosti do njihovih virov v predračunski bilanci stanja, v nekem prihodnjem trenutku, se upoštevajo predpostavke o cenah, ki jih je mogoče pričakovati v tistem trenutku.

**20.22.** Prvotni predračun kot podlago za poslovno odločanje je treba prilagoditi spremembi na začetku upoštevanih cen. V takšnem primeru se poleg prvotnega predračuna pojavi še prilagojeni predračun; razlika med njima izvira iz spremembe na začetku upoštevanih cen.

**20.23.** Sestavni del računovodskega predračunavanja je lahko tudi sestavljanje predračunov in prevrednotovanja drugih gospodarskih kategorij ob utemeljenih predpostavkah, če so takšni predračuni pomembni za odločanje.

***d)      Uskupinjevanje računovodskih predračunov***

**20.24.** Za celoto, ki jo sestavljajo nadrejeno podjetje in podrejena podjetja, se sestavljajo skupinski predračunski računovodski izkazi: predračunska bilanca stanja, predračunski izkaz poslovnega izida, predračunski izkaz gibanja kapitala in predračunski izkaz denarnih tokov, dopolnjeni s pojasnili posameznih postavk. V njih se predstavijo pričakovanja za takšno celoto, kot da je eno samo podjetje. Metodika sestavljanja skupinskih predračunskih računovodskih izkazov se ne sme razlikovati od metodike sestavljanja skupinskih obračunskih računovodskih izkazov.

**20.25.** Za podjetja v skupini se sestavlja skupinska predračunska kalkulacija proizvodnje oziroma prodaje; v njej se iz stroškov izločijo dobički iz razmerij med temi podjetji, v dobičku pa se prikažejo deleži posameznih med njimi. Podrobno metodiko takšnega izračuna za notranje potrebe določa akt podjetja.

**20.26.** Skupinski računovodski predračuni, razen skupinskih predračunskih računovodskih izkazov, ki so oprti na izvirne računovodske izkaze podjetij v skupini, izhajajo iz ustreznih računovodskih razvidov. Vsi skupinski predračunski izkazi so notranje narave.

***e)      Hramba računovodskih predračunov***

**20.27.** Način in trajanje hrambe računovodski predračunov opredeli podjetje v pravilniku o računovodstvu.

***C.     Opredelitve ključnih pojmov***

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

a)  **Predračunska bilanca stanja** je dvostranski izkaz načrtovanih sredstev in obveznosti do njihovih virov na zadnji dan predračunskega obdobja.

b)  **Predračunski izkaz poslovnega izida** je izkaz za predračunsko obdobje načrtovanih prihodkov in odhodkov.

c)  **Predračunski izkaz denarnih tokov** je izkaz za predračunsko obdobje načrtovanih prejemkov (ali pritokov) in izdatkov (ali odtokov) skupaj z začetnim stanjem denarja.

č)  **Predračunski izkaz gibanja kapitala** je izkaz načrtovanih povečanj in/ali zmanjšanj sestavin kapitala, to je vpoklicanega kapitala, kapitalskih rezerv, rezerv iz dobička, prenesenega čistega poslovnega izida, čistega poslovnega izida poslovnega leta in presežka iz prevrednotenja v predračunskem obdobju.

d)  **Gibljivi predračun stroškov** je prikaz za predračunsko obdobje načrtovanih stroškov pri možnih obsegih dejavnosti ob predpostavki, da se cene ne bodo spreminjale.

e)  **Mesto odgovornosti** je v stopenjskem organizacijskem ustroju mesto, na katerem obstaja nosilec odgovornosti za tamkajšnje stroške, prihodke, poslovni izid ali dobičkonosnost. Nosilec odgovornosti na nadrejenem mestu odgovornosti in nosilci odgovornosti na njemu podrejenih mestih odgovornosti so soodgovorni.

***Č.     Pojasnila***

**20.29.** Računovodsko predračunavanje je na popolnem ali predstavniškem in ustaljenem stvarnem urejanju podatkov zasnovano razvidovanje za prihodnost predvidenih bodisi posamič obravnavanih bodisi množinskih poslovnih procesov in stanj, ki so lahko izraženi v denarni ali naravni (nedenarni) merski enoti. Tisti, ki so izraženi v denarni merski enoti, omogočajo oblikovati sliko o celotnem predvidenem prihodnjem delovanju, tisti, ki so izraženi v naravnih merskih enotah, pa pojasnjujejo bodoče dosežke, izražene v denarni merski enoti. Računovodski predračuni kot posledki računovodskega predračunavanja so med drugim podlaga za odločanje v okviru načrtovanja in pripravljanja izvajanja kot odločevalnih področij nalog.

**20.30.** Predračunska bilanca stanja se sestavi skladno s SRS 24, predračunski izkaz poslovnega izida skladno s SRS 25, predračunski izkaz denarnih tokov skladno s SRS 26, predračunski izkaz gibanja kapitala skladno s SRS 27, predračunske kalkulacije stroškov pa skladno s SRS 16.

**20.31.** Stroškovno (odhodkovno) mesto odgovornosti je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil samo v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki). Prihodkovno mesto odgovornosti je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil samo v zvezi z načrtovanimi prihodki. Poslovnoizidno mesto odgovornosti (dobičkovno mesto odgovornosti) je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki) in prihodki oziroma v zvezi z načrtovanim poslovnim izidom. Naložbeno mesto odgovornosti pa je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil ne samo v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki) in prihodki oziroma v zvezi z načrtovanim poslovnim izidom, temveč tudi v zvezi z načrtovano dobičkonosnostjo.

***D.     Datuma sprejetja in začetka uporabe***

**20.32.** 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 20 - Računovodsko predračunavanje in računovodski predračuni (2002).

**Slovenski računovodski standard 21 (2006)**

**KNJIGOVODSKE LISTINE**

***A.     Uvod***

Ta standard obravnava knjigovodske listine kot podlago za vpisovanje v poslovne knjige. Povezan je z računovodskimi načeli od 111 do 114 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

a)  opredeljevanje knjigovodskih listin,

b)  nastajanje in prenašanje knjigovodskih listin,

c)  kontroliranje knjigovodskih listin in sestavljanje nalogov za knjiženje ter

č)  hrambo knjigovodskih listin.

Ta standard se opira na znanstvene dosežke in izkušnje domače in tuje stroke v zvezi s knjigovodskimi listinami. Določa tudi pogoje, ki jih je treba izpolnjevati pri računalniškem sestavljanju knjigovodskih listin. Povezan je predvsem s slovenskim računovodskim standardom (SRS) 22 pa tudi s predpisi, ki urejajo elektronsko poslovanje v Sloveniji.

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)      Opredeljevanje knjigovodskih listin***

**21.1.** Knjigovodske listine so praviloma v posebni obliki sestavljeni zapisi o poslovnih dogodkih (tudi o tistih, ki so izkazani v zunajbilančnih razvidih), ki spreminjajo sredstva, obveznosti do njihovih virov, prihodke in odhodke. Uporabljajo se za prenašanje knjigovodskih podatkov. Lahko so tudi v obliki elektronskih zapisov.

Knjigovodske listine (v papirni obliki ali v obliki elektronskih zapisov) morajo izkazovati poslovne dogodke verodostojno in pošteno.

**21.2.** Pred uresničevanjem poslovnih dogodkov, izkazanih v knjigovodskih listinah, se izdajajo nalogi za izvajanje. O njihovem izdajanju odloča poslovodstvo. Izdajajo jih osebe, ki morajo oblikovati poslovne procese in so pooblaščene sprožati poslovne dogodke. Praviloma se izdajajo v pisni obliki. Obrazec naloga za izvajanje je lahko združen z obrazcem ustrezne knjigovodske listine, vendar mora biti vsebina prvega vedno jasno razmejena od vsebine druge. Nalog za izvajanje ni knjigovodska listina.

**21.3.** Glede na kraj sestavitve obstajajo zunanje in notranje knjigovodske listine. Zunanje knjigovodske listine se sestavljajo v okolju podjetij, v katerem nastajajo zanje pomembni poslovni dogodki, notranje pa v tistih enotah podjetij, v katerih nastajajo poslovni dogodki, ali pa v računovodskih službah podjetij.

Podjetje v svojem splošnem aktu opredeli, katere notranje in zunanje knjigovodske listine bo vodilo ter kakšni bosta njihovi vsebina in oblika.

**21.4.** Knjigovodske listine so lahko izvirne ali izpeljane. Izvirne knjigovodske listine se sestavljajo na kraju in v času nastanka poslovnih dogodkov, izpeljane pa v knjigovodstvu na podlagi izvirnih knjigovodskih listin ali v zvezi s preknjižbami v poslovnih knjigah, na primer zbirniki ali razdelilniki.

**21.5.** Imena knjigovodskih listin izražajo vsebino poslovnih dogodkov, ki jih izkazujejo. Gibanje stvari se izkazuje na primer na prejemnicah, oddajnicah, odpravnicah, naročilnicah, odpisnicah, izničnicah, prenosnicah, izločilnicah, usposobnicah, predajnicah in/ali drugih knjigovodskih listinah. Imena knjigovodskih listin (izvirnih in izpeljanih) ter njihove obvezne in druge bistvene sestavine določi podjetje sámo v svojem splošnem aktu.

***b)      Nastajanje in prenašanje knjigovodskih listin***

**21.6.** Knjigovodske listine, ki izkazujejo poslovne dogodke, se praviloma sestavljajo na kraju in v času njihovega nastanka, in to po načelu razbremenjevanja: vse podatke na njih izpisujejo tisti, ki se na njihovi podlagi razbremenjujejo, potrjujejo pa tisti, ki se na njihovi podlagi obremenjujejo.

**21.7.** Izvirne knjigovodske listine o poslovnih dogodkih sestavljajo na kraju in v času njihovega nastanka osebe, ki sodelujejo pri njih. Podjetje v svojem splošnem aktu opredeli vsebino vsake vrste knjigovodskih listin. Te naj vsebujejo

a)  podatke o podjetju, pri katerem nastajajo poslovni dogodki, in o odgovornih osebah,

b)  podatke o poslovnem dogodku,

c)  v denarju izražen obseg sprememb poslovnega dogodka,

č)  podatke o kraju in datumu izdaje knjigovodskih listin (pri notranjih knjigovodskih listinah podatki o kraju niso nujni) ter

d)  opredelitev oseb, pooblaščenih za podpisovanje takih knjigovodskih listin.

Izvirne knjigovodske listine se izdajajo v potrebnem številu izvodov; njihov namen, število in kroženje določi podjetje sámo.

**21.8.** Za vsako knjigovodsko listino, sestavljeno v podjetju, se imenuje(jo) fizična oseba (fizične osebe), odgovorna (odgovorne) za njeno resničnost in verodostojnost. Ko knjigovodsko listino (so)podpiše(jo), potrdi(jo), da je prikaz poslovnega dogodka pravilen in skladen s pravili iz splošnega akta. Le taka knjigovodska listina se sme uporabiti pri knjigovodskem obravnavanju podatkov. Knjigovodske listine, prejete od drugih pravnih in fizičnih oseb, morajo biti opremljene s podpisi odgovornih fizičnih oseb, zadoščajo pa tudi le faksimili podpisov odgovornih fizičnih oseb. Izpeljane knjigovodske listine so praviloma opremljene samo s podpisi odgovornih oseb. Če se izpeljana knjigovodska listina pošlje drugi pravni ali fizični osebi, mora biti opremljena s podpisom (podpisi) odgovorne fizične osebe (odgovornih fizičnih oseb); če tako določa splošni akt izdajatelja, so izpeljane knjigovodske listine, poslane drugim pravnim in fizičnim osebam, lahko opremljene le s faksimilom podpisa (podpisov) odgovorne osebe (odgovornih oseb).

Če je knjigovodska listina sestavljena računalniško, se lahko namesto z lastnoročnim podpisom potrdi z elektronskim podpisom. Ta zagotavlja poleg prepoznanja podpisnika tudi neokrnjenost navedb, saj vsaka najmanjša sprememba po podpisu razveljavi podpis. Pred začetkom uporabe elektronskega podpisa je treba izvesti vse postopke, ki jih predpisuje zakon oziroma akt podjetja.

**21.9.** Knjigovodske listine se prenašajo s kraja sestavitve oziroma vstopa v podjetje prek kraja kontroliranja in obravnavanja podatkov iz njih na kraj njihove hrambe. Prenašanje knjigovodskih listin mora omogočati, da se podatki iz njih knjigovodsko obravnavajo čim prej po poslovnem dogodku.

Za verodostojne knjigovodske listine se štejejo tudi po telekomunikacijskih poteh oziroma pri računalniškem izmenjavanju podatkov dobljena sporočila, sestavljena iz knjigovodskih podatkov. Oseba, ki pošilja knjigovodske podatke oziroma jih vnaša v računalnik, odgovarja, da so poslani oziroma v računalnik vneseni knjigovodski podatki verodostojni, kar potrdi z elektronskim podpisom.

**21.10.** Notranje knjigovodske listine, ki nastajajo v računovodski službi, se sestavljajo, kadar se

-       izpeljane knjigovodske listine sestavljajo na podlagi knjigovodskih podatkov iz izvirnih knjigovodskih listin,

-       oblikuje podlaga za obravnavanje podatkov v zvezi z obračunom poslovanja in poslovnega izida,

-       oblikuje podlaga za obravnavanje podatkov v zvezi s popravki knjigovodskih napak, odpiranjem poslovnih knjig, zapiranjem kontov poslovnega izida, zaključevanjem poslovnih knjig in drugimi knjigovodskimi postopki.

**21.11.** Podjetje ima seznam izvirnih knjigovodskih listin, ki se sestavljajo ter za katere so opredeljeni odgovornost oseb, ki jih sestavljajo, in natančni roki prenosov. Ima tudi seznam izpeljanih knjigovodskih listin, v katerem so opredeljene osebe, ki jih sestavljajo, oziroma osebe, ki so odgovorne za pripravljanje računalniških programov za računalniško sestavljanje knjigovodskih listin, in osebe, ki so odgovorne za uporabljanje teh programov. Za zunanje knjigovodske listine se opredeli oseba, ki jih prevzema in je odgovorna tudi za njihovo prenašanje.

Knjigovodske listine je treba oddajati v knjigovodstvo sproti, torej se ne smejo zadrževati na krajih, prek katerih se prenašajo.

Računalniške programe, ki se uporabljajo pri sestavljanju knjigovodskih listin, je treba pred začetkom uporabe preizkusiti in potrditi.

***c)      Kontroliranje knjigovodskih listin in sestavljanje nalogov za knjiženje***

**21.12.** Pri ročnem in polsamodejnem obravnavanju podatkov se kontrolirajo izvirne knjigovodske listine, in to pred knjiženjem. Pri računalniškem obravnavanju podatkov pa se kontrolira začetni vnos podatkov iz knjigovodskih listin v računalnik ali pri računalniškem izmenjavanju podatkov prevzem podatkov od drugega podjetja; izpeljane knjigovodske listine se kontrolirajo po potrebi na podlagi posebnega računalniškega programa.

Knjigovodske listine se kontrolirajo, da se zadosti načelu resničnosti, torej da kažejo podatki v njih dejansko stanje in gibanje sredstev, obveznosti do njihovih virov, prihodkov in odhodkov. Knjigovodske listine so verodostojne, če se pri kontroliranju pokaže, da lahko strokovno usposobljene osebe, ki niso sodelovale v poslovnih dogodkih, na njihovi podlagi popolnoma jasno in brez kakršnihkoli dvomov spoznajo naravo in obseg poslovnih dogodkov.

Knjigovodske listine se pred knjiženjem kontrolirajo na enem ali več krajih (osredotočeno ali neosredotočeno), lahko tudi z računalnikom po računalniških programih, pripravljenih glede na vrste knjigovodskih listin.

**21.13.** Ustrezen akt podjetja opredeljuje način kontroliranja knjigovodskih listin, osebe, ki pri tem sodelujejo, pa tudi način kasnejšega knjiženja nastalih poslovnih dogodkov.

***č)      Hramba knjigovodskih listin***

**21.14.** Podjetje v svojem splošnem aktu opredeli način hrambe knjigovodskih listin (v papirni obliki ali v obliki elektronskih zapisov).

Po reviziji letnih računovodskih izkazov, če je predpisana, oziroma po sprejetju letnih računovodskih izkazov se knjigovodske listine na papirju arhivirajo oziroma računalniški nosilci podatkov shranijo. Knjigovodske listine se hranijo v izvirnikih na papirju ali pri računalniškem oziroma mikrografskem obravnavanju na nosilcih podatkov, na katere se prenašajo iz izvirnikov.

Knjigovodske listine na papirju se redno odlagajo, kot opredeli podjetje v svojem splošnem aktu. Tudi roke hrambe izvirnih listin opredeli podjetje v svojem splošnem aktu, pri čemer upošteva ustrezne predpise. Knjigovodske listine, nastale na podlagi računalniškega obravnavanja podatkov, je treba hraniti na nosilcih podatkov in v obliki, ki omogočajo ponovno predstavitev v prvotni nespremenjeni obliki.

Izvirne papirne knjigovodske listine, s katerih so preneseni podatki na elektronske nosilce podatkov, se lahko po reviziji letnih računovodskih izkazov, če je predpisana, oziroma v skladu s predpisi fizično uničijo.

***C.     Opredelitve ključnih pojmov***

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

a)  **Knjigovodski podatki** so tisti v denarni merski enoti izraženi podatki o poslovnih dogodkih, ki vstopajo v knjigovodstvo na podlagi izvirnih knjigovodskih listin, se oblikujejo na tej podlagi v knjigovodstvu, prihajajo iz knjigovodstva v nadaljnjo obdelavo ter so shranjeni v knjigovodstvu, niso pa še ovrednoteni in pripravljeni kot podlaga za odločanje.

b)  **Knjigovodske informacije** so usmerjena in naslovljena sporočila o preteklih procesih in stanjih, pripravljena v knjigovodstvu na podlagi knjigovodskih podatkov. Uporabnikom se predlagajo za potrebe pri odločanju ali se v ta namen hranijo v knjigovodstvu.

c)  **Knjigovodska listina** je praviloma v posebni obliki sestavljen in s podpisi potrjen zapis o poslovnem dogodku kot podlaga za vnašanje knjigovodskih podatkov v poslovne knjige in kontroliranje poslovnega dogodka, ki ga izpričuje. Lahko je računalniški dnevnik.

č)  **Nalog za izvajanje** je listina, ki sproži izvedbo posla, katerega posledek je obveznost ali terjatev do poslovne stranke ali dejanje znotraj podjetja, ki spremeni sredstva, obveznosti do njihovih virov, prihodke ali odhodke.

d)  **Zunanja knjigovodska listina** je knjigovodska listina, sestavljena zunaj podjetja.

e)  **Notranja knjigovodska listina** je knjigovodska listina, sestavljena znotraj podjetja.

f)   **Izvirna knjigovodska listina** je knjigovodska listina, ki jo sestavi na kraju poslovnega dogodka druga pravna ali fizična oseba ali podjetje sámo.

g)  **Izpeljana knjigovodska listina** je knjigovodska listina, sestavljena v knjigovodstvu oziroma računalniškem središču, ki obravnava knjigovodske podatke, in sicer na podlagi knjigovodskih podatkov iz izvirnih knjigovodskih listin.

***Č.     Pojasnila***

**21.16.** Vpogled v stanje in gibanje sredstev in obveznosti do njihovih virov, prihodke in odhodke mora biti zagotovljen ob vsakem času. Sredstva in obveznosti do njihovih virov vstopajo v poslovanje in izstopajo iz njega, podjetje pa dobiva knjigovodske listine o teh gibanjih iz okolja, izdaja pa jih tudi sámo. Dogodke, povezane z gibanjem sredstev v podjetju, pri katerem nastajajo poslovni učinki, morajo izkazovati verodostojne knjigovodske listine.

**21.17.** Nalogi za izvajanje se sestavljajo na enotnih obrazcih, njihova vsebina pa je prilagojena vrstam poslovnih dogodkov, katerih izvajanje nalagajo (sprožajo).

**21.18.** Posamezne vrste izvirnih knjigovodskih listin se praviloma sestavljajo na enotnih obrazcih, oblikovanih na podlagi domačih in tujih izkušenj, pojavljajo pa se tudi obvezni enotni obrazci, na primer za brezgotovinski plačilni promet.

Izvirna knjigovodska listina je lahko podlaga za knjiženje kot izvirnik, kopija, fotokopija, overjen prepis ali ustrezna oblika, ki izhaja iz računalniškega obdelovanja podatkov. Kopija zunanje knjigovodske listine, nastala skupaj z njenim izvirnikom, mora biti opremljena s podpisom, ki je lahko tudi elektronski, tako kot na izvirniku.

Pri ročnem sestavljanju knjigovodskih listin se uporabljajo pisalna sredstva, katerih enolične sledi s preprostimi fizikalnimi ali kemičnimi postopki ni mogoče odstraniti oziroma spremeniti. Računalniško sestavljanje knjigovodskih listin mora zagotavljati razločen in čitljiv odtis, ki ne zbuja niti najmanjšega dvoma o verodostojnosti knjigovodske listine.

Besede in/ali številke na knjigovodskih listinah se ne smejo popravljati tako, da bi postala njihova verodostojnost dvomljiva. Pri popravljanju se prvotne besede in/ali številke prečrtajo. Take popravke opravi oseba, ki izda knjigovodsko listino, in sicer na vseh njenih izvodih. Blagajniške in druge listine, ki izkazujejo denarne poslovne dogodke, se ne smejo popravljati, temveč se morajo uničevati in sestavljati nove.

**21.19.** Notranje knjigovodske listine se lahko pred knjiženjem kontrolirajo na več krajih (neosredotočeno). Ta oblika kontroliranja omogoča kontrolorju vsebinsko preverjanje, saj se približa virom pričevanj. Pri kontroliranju se preverja verodostojnost izkazovanja poslovnih dogodkov. Kontrolor naj bo torej kar najbliže krajem nastanka poslovnih dogodkov in sestavljanja knjigovodskih listin, da bo notranje kontroliranje neposrednejše, tvornejše, sprotno in da se opravila znotraj njega ne bodo ponavljala.

Računalniško obravnavanje podatkov obsega poleg obravnavanja na začetku vnesenih podatkov tudi obravnavanje podatkov, pridobljenih po posebnih računalniških programih. Izpeljanih podatkov in listin ni treba preverjati, če se pridobivajo (samodejno) po računalniškem programu, ki je bil kontroliran.

Knjigovodske listine se kontrolirajo na poteh od izdajatelja knjigovodskih listin do kraja knjigovodskega obravnavanja poslovnih dogodkov.

**21.20.** Pri računalniškem obravnavanju podatkov ima naravo naloga za knjiženje ustrezna računalniška operacija, potrjena z elektronskim podpisom.

**21.21.** Podjetje v svojem splošnem aktu opredeli načine in oblike arhiviranja knjigovodskih listin med obračunskim obdobjem in po njem. Določi tudi primeren prostor in odgovorne osebe. S skrbnostjo dobrega gospodarja jih hrani v zakonsko določenih rokih in rokih, določenih v svojem splošnem aktu.

***D.     Datuma sprejetja in začetka uporabe***

**21.22.** 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 21 - Knjigovodske listine (2002).

**Slovenski računovodski standard 22 (2006)**

**POSLOVNE KNJIGE**

***A.     Uvod***

Ta standard se uporablja pri vodenju poslovnih knjig, to je knjigovodskem razvidovanju. Povezan je z računovodskimi načeli od 115 do 122 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

a)  opredeljevanje poslovnih knjig,

b)  urejanje kontov v poslovnih knjigah,

c)  vpisovanje v poslovne knjige in

č)  hrambo poslovnih knjig.

Ta standard se opira na splošno računovodsko teorijo ter je povezan predvsem s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) od 1 do 20, od 24 do 27 in 30.

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)      Opredeljevanje poslovnih knjig***

**22.1.** Poslovne knjige so povezane knjige, kartoteke in podatkovne zbirke s knjiženimi poslovnimi dogodki, ki spreminjajo sredstva, obveznosti do njihovih virov, prihodke ali odhodke in so razvidni iz knjigovodskih listin. So knjigovodski razvidi, ki so posledek ustaljenega knjigovodskega urejanja in obdelovanja podatkov.

**22.2.** Poslovne knjige v pomenu iz SRS 22.1 nastajajo le pri knjigovodenju kot sestavnem delu računovodenja, ne pa tudi pri računovodskem predračunavanju, računovodskem nadziranju in računovodskem proučevanju. Čeprav bi se lahko načrtovani pojavi pri računovodskem predračunavanju zapisovali podobno kot uresničeni pojavi pri knjigovodenju, je vodenje poslovnih knjig le zapisovanje uresničenih gospodarskih kategorij in njihovih sprememb, kar formalno zagotavlja pravne dokaze. Pri računovodskem nadziranju in računovodskem proučevanju se poslovne knjige ne vodijo, a podatki iz njih so predmet preizkušanja pravilnosti oziroma kakovosti.

**22.3.** Poslovne knjige so temeljni knjigi in pomožne knjige. Temeljni poslovni knjigi kot glavni knjigovodski razvid sta dnevnik glavne knjige in glavna knjiga, pomožne poslovne knjige pa so razčlenjevalni razvidi (analitične evidence) in druge pomožne knjige (pomožni knjigovodski razvidi). Podjetje v svojem splošnem aktu opredeli, katere pomožne poslovne knjige in razčlenjevalne razvide bo vodilo.

**22.4.** Temeljne poslovne knjige ne povzemajo vseh uresničenih velikosti, temveč le tiste, ki jih je mogoče izraziti v denarni merski enoti in ki na končni stopnji omogočajo spoznavati vrednostno izražene sredstva, obveznosti do njihovih virov, prihodke in odhodke posamič po vrstah in kot celoto. Kot poslovne knjige se ne štejejo niti izvajalni razvidi (operativna evidenca) posameznih pojavov niti statistični razvidi.

**22.5.** Poslovne knjige nastajajo pri knjigovodenju v finančnem računovodstvu in stroškovnem računovodstvu. Finančno knjigovodstvo kot sestavina prvega spremlja sredstva, obveznosti do njihovih virov, prihodke in odhodke, podrobneje pa le tiste, ki so povezani z razmerji proučevanega podjetja z drugimi podjetji. Stroškovno knjigovodstvo kot sestavina drugega podrobno spremlja predvsem razpoložljive prvine poslovnega procesa in njihovo trošenje ter nastajanje poslovnih učinkov. V poslovodnem računovodstvu ne nastajajo posebne poslovne knjige, temveč se uporabljajo tiste iz finančnega računovodstva in stroškovnega računovodstva.

**22.6.** V finančnem računovodstvu nastajajo predvsem dnevnik glavne knjige in glavna knjiga pa tudi nekateri razčlenjevalni razvidi (analitične evidence) in druge pomožne poslovne knjige. V dnevniku glavne knjige se na podlagi ustreznih knjigovodskih listin po časovnem zaporedju prikazujejo spremembe sredstev, obveznosti do njihovih virov, prihodkov in odhodkov; v glavni knjigi se te spremembe izkazujejo na ustreznih kontih. V stroškovnem računovodstvu pa nastaja večina razčlenjevalnih razvidov z ustreznimi dnevniki in drugih pomožnih poslovnih knjig.

**22.7.** Razčlenjevalni razvidi (analitične evidence), ki nastajajo v stroškovnem računovodstvu, se nanašajo na primer na opredmetena osnovna sredstva, material, opravljeno delo, nastajajočo proizvodnjo, proizvode in trgovsko blago ter lahko poleg podatkov, izraženih v denarni merski enoti, vsebujejo tudi podatke, izražene v nedenarnih merskih enotah. Razčlenjevalni razvidi, ki nastajajo v finančnem računovodstvu, pa se na primer nanašajo zlasti na denar, terjatve in dolgove. Druga pomožna poslovna knjiga, ki nastaja v stroškovnem računovodstvu, je na primer vpisnik (register) opredmetenih osnovnih sredstev, druge pomožne poslovne knjige, ki na primer nastajajo v finančnem računovodstvu, pa so blagajniška knjiga, knjiga prejetih računov, knjiga zapadlosti menic, knjiga delničarskih vlog in druge. O posameznih vrstah omenjenih pa tudi drugih razčlenjevalnih razvidov se odloči podjetje sámo glede na potrebe, organiziranost pa tudi morebitne zunanje predpise.

**22.8.** Glavna knjiga in dnevnik glavne knjige se vodita po načelu dvostavnega knjigovodstva.

***b)      Urejanje kontov v poslovnih knjigah***

**22.9.** V denarni merski enoti izražene gospodarske kategorije, ki se spremljajo v finančnem računovodstvu in stroškovnem računovodstvu, so urejajo po kontih. Kontni načrt se lahko nanaša na glavno knjigo ali pomožno poslovno knjigo, uporablja pa se ne samo pri knjigovodenju, temveč tudi pri računovodskem predračunavanju, računovodskem nadziranju in računovodskem proučevanju.

**22.10.** Kontni načrt za glavno knjigo se zasnuje na kontnem okviru, ki ga pripravi Slovenski inštitut za revizijo, da bi bila osnovna razporeditev kontov pri vseh podjetjih enotna. Podjetje ga lahko razčleni za svoje potrebe.

Kontni načrt obsega pregled kontov glavne knjige, in to bilančnega in zunajbilančnega dela. Za vsak konto se navedejo označevalni znak (šifra), ime in vsebina. Označevalni znaki se določajo na podlagi desetiškega označevanja (od 0 do 9):

-       razredi kontov od 0 do 9,

-       skupine kontov od 00 do 99,

-       temeljni konti od 000 do 999 ter

-       razčlenitveni konti od 0000 do 9999 in tako naprej.

Ime konta mora biti jedrnato in natančno, tako da jasno izraža njegovo vsebino; tudi deli konta, če je razčlenjen, morajo imeti ustrezna imena iz bilance stanja in izkaza poslovnega izida ter glede na potrebe podjetja.

Kontni okvir predpisuje razrede kontov in skupine kontov, kar zadošča potrebam pri sestavljanju bilance stanja in izkaza poslovnega izida. Razredi kontov upoštevajo opravilnostno (funkcionalno) razporeditev, ki povezuje sestavine finančnega računovodstva in stroškovnega računovodstva v enotno ureditev.

**22.11.** Konti iz kontnega okvira morajo omogočati neposredno vnašanje v postavke bilance stanja in izkaza poslovnega izida, njihovo podrobnejše razčlenjevanje ali spremljanje vpisov na njih pa tudi vnašanje v izkaz gibanja kapitala in izkaz denarnih tokov. Kontni okvir pa ne vsebuje posebnih kontov, ki bi omogočali neposredno razvidovanje postavk izkaza denarnih tokov.

**22.12.** Podjetje vodi poslovne knjige po kontnem načrtu, ki ga za svoje potrebe izdela sámo na podlagi ustreznega kontnega okvira, lahko pa Slovenski inštitut za revizijo zanj izdela priporočilo.

***c)      Vpisovanje v poslovne knjige***

**22.13.** Vodenje temeljnih poslovnih knjig je obvezno, vodenje pomožnih poslovnih knjig pa samo, če se verodostojni podatki, ki se ponavadi dobivajo na podlagi pomožnih knjig, ne zagotavljajo drugače. Vodenje poslovnih knjig se lahko zaupa drugi strokovno usposobljeni pravni ali fizični osebi. Vpisi v poslovne knjige morajo biti opravljeni na podlagi verodostojnih knjigovodskih listin brez pobotanj gospodarskih kategorij, temeljne poslovne knjige pa morajo kazati finančni položaj podjetja in njegov poslovni izid.

Vpisi v poslovne knjige morajo biti opravljeni na podlagi verodostojnih knjigovodskih listin brez pobotanj gospodarskih kategorij, poslovne knjige pa morajo kazati finančni položaj podjetja in njegov poslovni izid.

Poslovne knjige se na območju Republike Slovenije vodijo v slovenščini in v tolarjih (po prevzemu eura v eurih).

Če se poslovne knjige poslovne enote slovenskega podjetja v tujini vodijo v tujini, se poročajočemu podjetju podatki iz teh knjig dostavljajo vsaj na zadnji dan poslovnega leta. Najmanjši obseg teh podatkov je enak obsegu, ki ustreza postavkam računovodskih izkazov po SRS. Če se SRS in predpisi države, v kateri je poslovna enota, razlikujejo, se postavke, ki se vnašajo v poslovne knjige poročajočega podjetja, izkazujejo v skladu s SRS. Zneski v tujih valutah se preračunajo v tolarje (po prevzemu eura v eure) po srednjem tečaju Banke Slovenije na zadnji dan obdobja, za katero se dostavljajo podatki.

Vpisi v poslovne knjige si morajo slediti po časovnem zaporedju ter biti urejeni, popolni, pravilni in sprotni.

Pred ponovno (pravilno) knjižbo je treba napačne knjižbe in zneske ustrezno razveljaviti.

**22.14.** Dnevnik glavne knjige lahko obsega enotno temeljno poslovno knjigo ali pa več knjig za posamezne skupine kontov. Za vsako vrsto razčlenjevalnega razvida (analitične evidence) se vodi dnevnik pomožne poslovne knjige.

V dnevniku glavne knjige se knjižijo vsi poslovni dogodki, tudi tisti, ki so predmet zunajbilančnega razvida. Omogoča kontroliranje knjiženih postavk po enačbi vsota postavk v breme je enaka vsoti postavk v dobro. S tem prispeva k zanesljivosti glavne knjige kot vira podatkov za pripravljanje bilance stanja in izkaza poslovnega izida pa tudi posameznih knjigovodskih informacij.

V računalnik se vnašajo knjigovodski podatki o poslovnih dogodkih po časovnem zaporedju in shranjujejo v datotekah. V takšnih okoliščinah se lahko dnevnik glavne knjige združuje z dnevnikom razčlenjevalnih razvidov (analitičnih evidenc), če so vpisi enkratni. Izviren vpis v računalniški dnevnik lahko v nekaterih okoliščinah nadomesti knjigovodsko listino na papirju. Računalniški dnevnik se po potrebi odtisne, kar je izhodna informacija računalnika, po vsebini in obliki enaka dnevniku na papirju. Podjetje v svojem splošnem aktu določi, kdaj se računalniški dnevnik natisne.

**22.15.** V tistem delu glavne knjige, ki obsega postavke bilance stanja in izkaza poslovnega izida, se obdelujejo in hranijo podatki, ki ob poslovnih dogodkih kakovostno in količinsko spreminjajo postavke sredstev, obveznosti do njihovih virov, prihodkov in odhodkov. Predmet knjigovodenja so podatki o poslovnih dogodkih,

-       ki so se zgodili v preteklem poslovanju,

-       katerih učinke je mogoče izraziti v denarni merski enoti,

-       ki so povzročili spremembe postavk sredstev, obveznosti do njihovih virov, prihodkov in odhodkov ter

-       ki so izkazani v verodostojnih knjigovodskih listinah.

V zunajbilančni razvid glavne knjige se zajemajo poslovni dogodki, ki ne vplivajo neposredno na postavke v bilanci stanja in/ali izkazu poslovnega izida, so pa pomembni za ocenjevanje uporabljanja tujih sredstev in za ocenjevanje morebitnih prihodnjih obveznosti ter kontroliranje poslovnih procesov in informiranje. Postavke v zunajbilančnem razvidu glavne knjige lahko ob prihodnjih poslovnih dogodkih ugasnejo ali pridobijo novo kakovost ter celo vplivajo na postavke v bilanci stanja in izkazu poslovnega izida.

Poslovni dogodki, zajeti v zunajbilančnem razvidu, ob nastanku ne vplivajo na postavke v bilanci stanja in/ali izkazu poslovnega izida. Kljub temu jih je treba izkazovati v verodostojnih knjigovodskih listinah. Postavke zunajbilančnega razvida se vnašajo v bilanco stanja, vendar za seštevkom bilančnih postavk.

**22.16.** Oblika glavne knjige je odvisna od tehnike in metode vnašanja knjigovodskih podatkov vanjo. Podatki se praviloma vpisujejo hkrati v glavno knjigo in dnevnik glavne knjige.

Pri računalniškem vodenju glavne knjige se uporabljajo preverjeni računalniški programi. Knjigovodski podatki, vneseni v računalniški dnevnik, se samodejno uvrščajo v ustrezne konte v datotekah. Podatki se vnašajo v glavno knjigo z enega ali več krajev, na katerih nastajajo poslovni dogodki. Če se vnašajo na več krajih, mora računalniški program zagotoviti prepoznavanje knjigovodskih listin po oznakah odgovornih oseb. Računalniško vodena glavna knjiga mora kadarkoli omogočati kontroliranje knjiženja pa tudi prikaz kateregakoli konta in/ali celotne glavne knjige na zaslonu oziroma odtis na papirju.

Podjetje v svojem splošnem aktu določi, kdaj med letom se natisne tako vodena glavna knjiga s popolnim pregledom vseh kontov; ob letnem obračunu poslovanja je natis obvezen.

**22.17.** Podjetje v svojem splošnem aktu opredeli, ali bo vodilo pomožne poslovne knjige vezane, na prostih listih v kartoteki ali v datotekah.

Vsak začetni vnos v računalniško vodene pomožne poslovne knjige mora biti hkrati podprt z verodostojno knjigovodsko listino, čeprav je ta zgolj v elektronski obliki, nato pa se podatki obravnavajo samodejno, brez ročnega poseganja. Podatki se lahko vnašajo v pomožno poslovno knjigo z enega ali več krajev. Vnašajo se hkrati v razčlenjevalne razvide (analitične evidence) in na konte glavne knjige. Računalniško vodene pomožne poslovne knjige morajo kadarkoli omogočati kontroliranje knjiženja in sprotno usklajevanje z ustreznimi konti glavne knjige pa tudi prikaz kateregakoli konta in/ali celotne pomožne knjige na zaslonu oziroma odtis na papirju.

Posebna blagajniška knjiga in vpisnik (register) opredmetenih osnovnih sredstev se vodita ločeno ne glede na druge razčlenjevalne razvide.

**22.18.** Poslovne knjige se odprejo in zaključijo vsako poslovno leto. Temeljne poslovne knjige se odprejo za postavke sredstev in obveznosti do njihovih virov na podlagi začetne bilance stanja proučevanega poslovnega leta, ki je enaka končni bilanci stanja prejšnjega poslovnega leta. Postavke sredstev in obveznosti do njihovih virov, ki jih v začetni bilanci stanja ni, se odprejo v temeljnih poslovnih knjigah med letom ob nastankih poslovnih dogodkov, zaradi katerih se pojavijo, in na podlagi ustreznih knjigovodskih listin. To velja tudi za odpiranje kontov stroškov, odhodkov, prihodkov in poslovnega izida.

Pomožne poslovne knjige se odprejo z vnosom končnih stanj razčlenitvenih (analitičnih) kontov pomožnih knjig iz preteklega poslovnega leta. Med letom se odpirajo novi razčlenitveni konti na podlagi knjigovodskih listin o poslovnih dogodkih. Izjeme so vpisnik (register) opredmetenih osnovnih sredstev in razčlenitveni konti opredmetenih osnovnih sredstev, katerih odpiranje in zapiranje nista vezani na poslovno leto. Te poslovne knjige so odprte in se vodijo, dokler obstajajo v podjetju opredmetena osnovna sredstva.

Po vseh knjiženjih za poslovno leto in kontroliranju izkazanih stanj se poslovne knjige zaključijo, tako da niso mogoča nikakršna knjiženja več oziroma da vnesenih podatkov ni mogoče spreminjati. Zaključitev poslovne knjige podpišejo pooblaščene osebe. Računalniško vodene poslovne knjige se lahko zaključujejo z elektronskim podpisom po načelnih postopkih iz ustreznega zakona in podrobnejših določbah v splošnem aktu podjetja.

***č)      Hramba poslovnih knjig***

**22.19.** Podjetje v svojem splošnem aktu opredeli način hrambe poslovnih knjig.

Po reviziji letnih računovodskih izkazov, če je predpisana, oziroma po sprejetju letnih računovodskih izkazov se poslovne knjige, ustrezno urejene in zaključene, arhivirajo. Pisni odtisi glavne knjige in dnevnika se praviloma hranijo trajno. Podjetje pa lahko ob upoštevanju ustreznih predpisov sámo določi, po kolikšnem času od dneva sprejetja in potrditve računovodskih izkazov bo shranilo poslovne knjige na elektronskem nosilcu, izvirne poslovne knjige pa uničilo.

Poslovne knjige se do konca revidiranja letnih računovodskih izkazov hranijo v priročnem arhivu računovodske službe, potem pa zapisniško predajo v varnejši osrednji arhiv podjetja.

***C.     Opredelitve ključnih pojmov***

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

a)  **Temeljni poslovni knjigi** sta glavna knjiga in z njo povezani dnevnik.

b)  **Glavna knjiga** vsebuje konte postavk sredstev, obveznosti do njihovih virov, prihodkov in odhodkov ter zunajbilančnega razvida. Za nekatere postavke se vodijo temeljni konti in konti popravkov.

c)  **Dnevnik** je razvid, v katerem se podatki vodijo po časovnem zaporedju.

č)  **Pomožne poslovne knjige** so razčlenjevalni razvidi (analitične evidence) in druge pomožne knjige.

d)  **Razveljavitev knjižbe** **(storno)** se opravi v poslovnih knjigah tako, da se napačna knjižba na isti strani konta najprej izniči z enakim zneskom, nato pa se knjiži pravilni znesek na pravih kontih (da se doseže pravilen promet na ustreznih kontih).

e)  **Razčlenjevalni razvidi (analitične evidence)** vsebujejo razčlenitvene konte, ki pojasnjujejo temeljne konte glavne knjige, na primer konte opredmetenih osnovnih sredstev, materiala, proizvodov, kupcev, dobaviteljev in tako naprej.

f)   **Druge pomožne poslovne knjige** praviloma dopolnjujejo konte glavne knjige; mednje na primer lahko štejemo blagajniško knjigo, vpisnik (register) opredmetenih osnovnih sredstev, knjigo prejetih računov, knjigo zapadlosti menic v plačilo, knjigo delničarskih vlog in druge po potrebah podjetja.

***Č.     Pojasnila***

**22.21.** Poslovne knjige so razvidi, ki zagotavljajo podatke za pridobivanje informacij o stanju in gibanju sredstev in obveznosti do njihovih virov, stroških, odhodkih in prihodkih, prejemkih in izdatkih ter poslovnem izidu in finančnem položaju. Vanje se po načelih urejenosti in sprotnosti vnašajo začetna stanja in spremembe, ki jih povzročajo poslovni dogodki. Pri tem se lahko uporabljajo različne metode in tehnične naprave, ki pa morajo omogočati kontroliranje vnašanja, hrambe in uporabljanja podatkov. Način vodenja mora poslovnim knjigam zagotavljati naravo in pravno moč javnih listin.

**22.22.** Spremembe se vnašajo v glavno knjigo in ustrezni dnevnik hkrati. Pri računalniškem knjiženju zagotavlja računalniški program na podlagi enkratnega vnosa sprememb v računalnik samodejno vodenje tako dnevnikov kot glavnih knjig in ustreznih pomožnih poslovnih knjig, pri ročnem in polsamodejnem knjiženju pa je treba vnašati spremembe posebej v glavno knjigo in posebej v ustrezno pomožno poslovno knjigo. V obeh primerih knjiženja pa mora biti ob vsakem času zagotovljeno ujemanje seštevkov iz dnevnika z ustreznimi pripadajočimi konti glavne knjige oziroma ujemanje seštevkov istovrstnih razčlenjevalnih kontov z zneski na ustreznem kontu glavne knjige.

**22.23.** Na podlagi kontnega okvira podjetje samostojno oblikuje svoj kontni načrt. Vanj zajame s standardi predvidene postavke za bilanco stanja in izkaz poslovnega izida, razčlenjene po svojih potrebah, pri tem pa upošteva tudi svoj organizacijski sestav ter predvidene potrebe po računovodskih podatkih in informacijah tudi za sestavne dele podjetja.

**22.24.** Računovodstvo podjetja mora na koncu poslovnega leta svoje poslovne knjige zaključiti; tehniko zaključevanja opredeli podjetje v svojem splošnem aktu. Poslovne knjige morajo biti na koncu poslovnega leta zaključene tako, da ni mogoč kakršenkoli kasnejši vnos podatkov oziroma da vnesenih podatkov ni mogoče spreminjati.

***D.     Datuma sprejetja in začetka uporabe***

**22.25.** 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 22 - Poslovne knjige (2002).

**Slovenski računovodski standard 23 (2006)**

**RAČUNOVODSKO OBRAČUNAVANJE IN RAČUNOVODSKI OBRAČUNI**

***A.     Uvod***

Ta standard se uporablja pri sestavljanju računovodskih obračunov za zunanje in notranje potrebe. Povezan je z računovodskimi načeli 123-128 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

a)  opredeljevanje obračunavanja in računovodskega obračunavanja,

b)  sestavljanje računovodskih obračunov po vrstah,

c)  sestavljanje računovodskih obračunov po namenih,

č)  vplivanje prevrednotovanja na računovodske obračune,

d)  uskupinjevanje računovodskih obračunov ter

e)  hrambo računovodskih obračunov.

Ta standard se opira na splošno računovodsko teorijo ter je povezan predvsem s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) od 1 do 20, od 24 do 27 in 30.

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)      Opredeljevanje obračunavanja in računovodskega obračunavanja***

**23.1.** Računovodsko obračunavanje je vrhnji del računovodenja, ki se ukvarja z obdelovanjem v denarni in naravni (nedenarni) merski enoti izraženih podatkov o uresničenih gospodarskih kategorijah poslovnih procesov in stanj. Usmerjeno je k sestavljanju računovodskih obračunov, ki zajemajo denarno izražene in druge podatke o uresničenih sredstvih, obveznostih do njihovih virov, prihodkih, odhodkih in stroških ter prejemkih in izdatkih.

**23.2.** Računovodsko obračunavanje zajema celotno obračunavanje, ki je potrebno pri delovanju podjetja, saj so njegov predmet lahko tudi velikosti, ki jih ni mogoče izraziti v denarni merski enoti. Razlikovati ga je treba od finančnega obračunavanja, ki je povezano zgolj z obravnavanjem poslovanja na finančnem področju nalog v podjetju, to je obravnavanjem denarnih tokov oziroma procesov in stanj, ki so povezani s poslovanjem, vlaganjem (financiranjem) in naložbenjem (investiranjem); finančno obračunavanje prevzema in poglablja le tisti del računovodskega obračunavanja, ki je usmerjen k finančnemu načinu razmišljanja.

**23.3.** Računovodsko obračunavanje, ki obravnava računovodske obračune, pomembne za celotno podjetje in njegova razmerja do drugih, je sestavina finančnega računovodstva, računovodsko obračunavanje, ki obravnava podrobne računovodske obračune na notranjem področju delovanja podjetja, pa sestavina stroškovnega računovodstva. Pri računovodskih obračunih zlasti stroškovnega računovodstva je pomembna tudi njihova odločevalna vloga, kadar so pripravljeni neposredno za odločanje poslovodstva in obsegajo tudi v naravnih merskih enotah (nedenarno) izražene podatke oziroma informacije.

**23.4.** Računovodsko obračunavanje je pomembno pri sestavljanju računovodskih obračunov tako za notranje kot tudi za zunanje uporabnike.

**23.5.** Posledek računovodskega obračunavanja so računovodski obračuni, praviloma v pisni obliki. Da bi bili čim bolj zanesljivi, morajo biti predmet računovodskega nadziranja, da bi imeli čim večjo izrazno moč, pa predmet računovodskega proučevanja.

**23.6.** Predložene računovodske obračune je treba razlikovati od sprejetih računovodskih obračunov. Prvi so podlaga za odločanje, drugi pa kažejo sprejeto odločitev.

***b)      Sestavljanje računovodskih obračunov po vrstah***

**23.7.** Računovodski obračuni se nanašajo na poslovne pojave in/ali njihove skupine ter na dele podjetja in/ali celotno podjetje.

**23.8.** Računovodsko obračunavanje poslovnih pojavov se konča z obračunskimi kalkulacijami v zvezi s posameznim nabavnim, proizvajalnim ali prodajnim poslom pa tudi z obračuni v zvezi s posameznim sredstvom, posamezno obveznostjo do njihovih virov, posamezno naložbo in podobnim. Računovodsko obračunavanje skupin poslovnih pojavov se konča z obračunom prihodkov po njihovih vrstah, obračunom stroškov po njihovih vrstah, obračunom odhodkov po njihovih vrstah in obračunom poslovnega izida po njegovih vrstah pa tudi obračunom prejemkov po njihovih vrstah in obračunom izdatkov po njihovih vrstah ter obračunom denarnih tokov po njihovih vrstah, to je glede na poslovanje, naložbenje (investiranje) in vlaganje (financiranje).

**23.9.** Računovodsko obračunavanje za dele podjetja se konča z obračuni stroškov po stroškovnih mestih, obračuni stroškov po mestih odgovornosti, obračuni stroškov, odhodkov in prihodkov po področjih in območjih delovanja, obračuni poslovnega izida poslovnoizidnih enot, obračuni denarnih tokov po delih podjetja ter podobnimi obračuni, dopolnjenimi z obračuni, izraženimi v naravnih (nedenarnih) merskih enotah, ki pojasnjujejo velikost denarno izraženih kategorij.

**23.10.** Računovodsko obračunavanje za celotno podjetje se konča z obračunsko bilanco stanja, obračunskim izkazom poslovnega izida, obračunskim izkazom denarnih tokov in obračunskim izkazom gibanja kapitala. Lahko pa se konča tudi s podrobnimi obračuni za celotno podjetje, na primer z obračuni državnih podpor, obračuni pokojninskih programov, obračuni finančnih naložb, obračuni skupnih podvigov in tako naprej. Kot priloga k temeljnim računovodskim izkazom, pripravljenim na podlagi knjigovodskih podatkov, se dodajajo računovodski obračuni za celotno podjetje v naravno (nedenarno) izraženih merskih enotah, ki pojasnjujejo denarno izražene dosežke.

**23.11.** Sestavna dela finančnega računovodstva sta računovodsko obračunavanje za celotno podjetje iz SRS 23.10 ter računovodsko obračunavanje poslovnih pojavov in njihovih skupin iz SRS 23.8, ki se nanašajo na razmerja z drugimi. Sestavna dela stroškovnega računovodstva sta računovodsko obračunavanje poslovnih pojavov in njihovih skupin iz SRS 23.8, ki se nanašajo na notranje področje delovanja, ter računovodsko obračunavanje za dele podjetja iz SRS 23.9. Pri računovodskem obračunavanju, ne glede na to, ali gre za obračunavanje v okviru stroškovnega računovodstva ali finančnega računovodstva, je pomembna tudi njegova odločevalna vloga, kadar so računovodski predračuni pripravljeni za odločanje poslovodstva ali lastnikov ter sestavljajo obračune v denarni merski enoti in drugih merskih enotah, prilagojenih posameznim gospodarskim kategorijam, pojavom in procesom.

**23.12.** Računovodski obračuni za celotno podjetje iz SRS 23.10 in za dele podjetja iz SRS 23.9 se sestavljajo za poslovna leta, medletna obdobja in posebne potrebe. Računovodski obračuni za poslovne pojave in njihove skupine iz SRS 23.8 se sestavljajo za posebne potrebe; izjema so računovodski obračuni denarnih tokov po vrstah, ki se sestavljajo podobno kot računovodski obračuni za celotno podjetje iz SRS 23.10.

**23.13.** Računovodskim obračunom se po potrebi dodajajo računovodski podatki iz ustreznih računovodskih predračunov ali drugi primerjalni računovodski podatki.

**23.14.** Metodika računovodskega obračunavanja mora biti usklajena z metodiko istovrstnega računovodskega predračunavanja.

***c)      Sestavljanje računovodskih obračunov po namenih***

**23.15.** Računovodski obračuni se sestavljajo tako za notranje potrebe podjetja kot tudi za zunanje potrebe po informacijah o njem.

**23.16.** Računovodski obračuni za zunanje potrebe so zlasti tisti, ki sestavljajo letne ali medletne računovodske izkaze (bilanco stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz denarnih tokov, izkaz gibanja kapitala in pojasnila postavk v teh računovodskih izkazih); druge računovodske obračune za zunanje potrebe podrobneje določajo predpisi, ki jih uvajajo oziroma zahtevajo.

**23.17.** Večina računovodskih obračunov se sestavlja le za notranje potrebe podjetja. V ustreznem aktu podjetja se določijo njihove vrste pa tudi njihovi vsebine, oblike, metodike sestavljanja, roki dokončanja in uporabniki, ki jim jih je treba predložiti.

**23.18.** Posledek računovodskega obračunavanja za notranje potrebe so računovodski obračuni poslovnih pojavov ali skupin poslovnih pojavov ter računovodski obračuni za dele podjetja ali celotno podjetje. Dopolnjujejo jih pojasnila posameznih postavk, ki so lahko izražena v denarnih ali naravnih (nedenarnih) merskih enotah, tako da skupaj z njimi sestavljajo obračunsko računovodsko poročilo.

**23.19.** Predloženi računovodski obračuni za notranje potrebe morajo biti sestavljeni s potrebno skrbnostjo po sodobnih računovodskih metodah in na podlagi knjigovodskih podatkov, ki jih vsebujejo poslovne knjige ter izvirajo iz knjigovodskih listin in drugih evidenc v podjetju.

**23.20.** Zakon določa, kateri računovodski obračuni za zunanje potrebe morajo biti revidirani in pri katerih podjetjih. Revidiranje drugih računovodskih obračunov je odvisno od odločitve podjetja.

***č)      Vplivanje prevrednotovanja na računovodske obračune***

**23.21.** Pri sestavljanju računovodskih obračunov se upoštevajo vsi prevrednotovalni popravki gospodarskih kategorij, ki jih obravnavajo slovenski računovodski standardi.

**23.22.** Če se sestavljajo računovodski predračuni splošnega prevrednotenja kapitala in prevrednotovanja drugih gospodarskih kategorij, je treba pojasniti odmike računovodskih obračunov od njih.

***d)      Uskupinjevanje računovodskih obračunov***

**23.23.** Za celoto, ki jo sestavljajo obvladujoče podjetje in odvisna podjetja, se sestavljajo skupinski obračunski računovodski izkazi: obračunska bilanca stanja, obračunski izkaz poslovnega izida, obračunski izkaz gibanja kapitala in obračunski izkaz denarnih tokov, dopolnjeni s pojasnili posameznih postavk. V njih se predstavijo uresničeni poslovni procesi in stanja za takšno celoto, kot da je eno samo podjetje. Metodika sestavljanja skupinskih obračunskih računovodskih izkazov se ne sme razlikovati od metodike sestavljanja skupinskih predračunskih računovodskih izkazov.

**23.24.** Za podjetja v skupini se sestavlja skupinska obračunska kalkulacija proizvodnje oziroma prodaje; v njej se iz stroškov izločijo dobički iz razmerij med temi podjetji, v dobičku pa se prikažejo udeležbe posameznih med njimi. Podrobno metodiko takšnega izračuna določa akt podjetja.

**23.25.** Skupinski računovodski obračuni, razen skupinskih obračunskih računovodskih izkazov, ki jih zahteva predpis, so notranje narave.

***e)      Hramba računovodskih obračunov***

**23.26.** Letni računovodski izkazi in končni obračuni plač zaposlencev ter izplačilne liste za obdobja, za katera ni končnih obračunov plač zaposlencev, se hranijo trajno, pomožni obračuni pa dve leti.

Letni obračuni se hranijo v izvirnikih.

***C.     Opredelitve ključnih pojmov***

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

a)  **Obračunska bilanca stanja** je dvostranski izkaz uresničenih sredstev in obveznosti do njihovih virov na zadnji dan obračunskega obdobja.

b)  **Obračunski izkaz poslovnega izida** je izkaz v obračunskem obdobju uresničenih prihodkov in odhodkov.

c)  **Obračunski izkaz denarnih tokov** je izkaz v obračunskem obdobju uresničenih prejemkov (ali pritokov) in izdatkov (ali odtokov) skupaj z začetnim stanjem denarja.

č)  **Obračunski izkaz gibanja kapitala** je izkaz uresničenih povečanj in/ali zmanjšanj sestavin kapitala, to je vpoklicanega kapitala, kapitalskih rezerv, rezerv iz dobička, prenesenega čistega poslovnega izida, čistega poslovnega izida poslovnega leta in presežka iz prevrednotenja v obračunskem obdobju.

d)  **Mesto odgovornosti** je v stopenjskem organizacijskem ustroju mesto, na katerem obstaja nosilec odgovornosti za tamkajšnje stroške, prihodke, poslovni izid ali dobičkonosnost. Nosilec odgovornosti na nadrejenem mestu odgovornosti in nosilci odgovornosti na njemu podrejenih mestih odgovornosti so soodgovorni.

***Č.     Pojasnila***

**23.28.** Računovodsko obračunavanje je sestavni del celotnega računovodenja. Temelji na knjigovodenju, pojmovanem kot na popolnem zbiranju in uveljavljenem časovnem in stvarnem urejevanju podatkov zasnovano, olistinjeno in strogo formalno razvidovanje vseh že nastalih posamič obravnavanih poslovnih procesov in stanj, ki zaradi izražanja v denarni merski enoti omogoča oblikovati sliko o celotnem preteklem delovanju, ter na drugih neknjigovodskih evidencah v denarni ali nedenarni merski enoti. Računovodski obračuni kot posledki računovodskega obračunavanja so med drugim podlaga za odločanje znotraj nadziranja in pripravljanja izvajanja kot odločevalnih področij nalog.

**23.29.** Obračunska bilanca stanja se sestavi skladno s SRS 24, obračunski izkaz poslovnega izida skladno s SRS 25, obračunski izkaz denarnih tokov skladno s SRS 26, obračunski izkaz gibanja kapitala skladno s SRS 27, obračunske kalkulacije stroškov pa skladno s SRS 16.

**23.30.** Stroškovno (odhodkovno) mesto odgovornosti je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil samo v zvezi z uresničenimi stroški (odhodki). Prihodkovno mesto odgovornosti je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil samo v zvezi z uresničenimi prihodki. Poslovnoizidno (dobičkovno) mesto odgovornosti je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil v zvezi z uresničenimi stroški (odhodki) in prihodki oziroma v zvezi z uresničenim poslovnim izidom. Naložbeno mesto odgovornosti pa je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil ne samo v zvezi z uresničenimi stroški (odhodki) in prihodki oziroma v zvezi z uresničenim poslovnim izidom, temveč tudi v zvezi z uresničeno dobičkonosnostjo.

***D.     Datuma sprejetja in začetka uporabe***

**23.31.** 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 23 - Računovodsko obračunavanje in računovodski obračuni (2002).

**Slovenski računovodski standard 26 (2006)**

**OBLIKE IZKAZA DENARNIH TOKOV ZA ZUNANJE POSLOVNO POROČANJE**

***A.     Uvod***

Ta standard se uporablja pri sestavljanju predračunskih in obračunskih izkazov, v katerih so predstavljene spremembe denarnih sredstev v določenem obdobju, oblikovane tako, kot je značilno za finančni način razmišljanja; uporablja se za zunanje potrebe, lahko pa tudi za notranje potrebe. Povezan je z računovodskima načeloma 124 in 138 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

a)  razvrščanje izkazov denarnih tokov za zunanje poslovne potrebe,

b)  osnovno razčlenjevanje postavk v izkazu denarnih tokov za zunanje poslovne potrebe,

c)  prilagojeno razčlenjevanje postavk v izkazu denarnih tokov za zunanje poslovne potrebe,

č)  uskupinjevanje izkazov denarnih tokov za zunanje poslovne potrebe in

d)  razkrivanje postavk v izkazu denarnih tokov za zunanje poslovne potrebe.

Ta standard se opira predvsem na mednarodne računovodske standarde (MRS) 1, 7, 14 in 34 (2004). Glede vrednotenja v izkaz denarnih tokov zajetih postavk je povezan predvsem s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 7, 24 in 25. Ker je ta temeljni računovodski izkaz lahko predračunski ali obračunski, je ta standard povezan še s SRS 20, 23 in 30.

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 izkazov denarnih tokov za zunanje poslovne potrebe***

**26.1.** Izkaz denarnih tokov je temeljni računovodski izkaz, v katerem so resnično in pošteno prikazane spremembe stanja denarnih sredstev za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se sestavlja.

**26.2.** Izkaz denarnih tokov se lahko sestavi po neposredni metodi (v tem standardu različici I) ali po posredni metodi (v tem standardu različici II).

**26.3.** V izkazu denarnih tokov so izkazani denarni tokovi v obdobju, nastali pri poslovanju (podbilanca A), 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.

**26.4.** Izkaz denarnih tokov ima obliko zaporednega izkaza.

***b) Osnovno razčlenjevanje postavk v izkazu denarnih tokov za zunanje poslovne potrebe***

**26.5.** Ta standard daje prednost neposredni metodi sestavljanja izkaza denarnih tokov (različici I), podjetje pa izbere tisto, ki bolj ustreza njegovim možnostim zagotavljanja podatkov.

**26.6.** Po različici I so potrebne v izkazu denarnih tokov najmanj tele postavke:

***A.   Denarni tokovi pri poslovanju***

**a)      Prejemki pri poslovanju**

Prejemki od prodaje proizvodov in storitev

Drugi prejemki pri poslovanju

**b)      Izdatki pri poslovanju**

Izdatki za nakupe materiala in storitev

Izdatki za plače in deleže zaposlencev v dobičku

Izdatki za dajatve vseh vrst

Drugi izdatki pri poslovanju

**c)      Prebitek prejemkov pri poslovanju ali prebitek izdatkov pri poslovanju (a + b)**

***B.     Denarni tokovi pri naložbenju***

**a)      Prejemki pri naložbenju**

Prejemki od dobljenih obresti in deležev v dobičku drugih, ki se nanašajo na naložbenje

Prejemki od odtujitve neopredmetenih sredstev

Prejemki od odtujitve opredmetenih osnovnih sredstev

Prejemki od odtujitve naložbenih nepremičnin

Prejemki od odtujitve dolgoročnih finančnih naložb

Prejemki od odtujitve kratkoročnih finančnih naložb

**b) Izdatki pri naložbenju**

Izdatki za pridobitev neopredmetenih sredstev

Izdatki za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev

Izdatki za pridobitev naložbenih nepremičnin

Izdatki za pridobitev dolgoročnih finančnih naložb

Izdatki za pridobitev kratkoročnih finančnih naložb

**c)      Prebitek prejemkov pri naložbenju ali prebitek izdatkov pri naložbenju (a + b)**

***C.     Denarni tokovi pri financiranju***

**a)      Prejemki pri financiranju**

Prejemki od vplačanega kapitala

Prejemki od povečanja dolgoročnih finančnih obveznosti

Prejemki od povečanja kratkoročnih finančnih obveznosti

**b)      Izdatki pri financiranju**

Izdatki za dane obresti, ki se nanašajo na financiranje

Izdatki za vračila kapitala

Izdatki za odplačila dolgoročnih finančnih obveznosti

Izdatki za odplačila kratkoročnih finančnih obveznosti

Izdatki za izplačila dividend in drugih deležev v dobičku

**c)      Prebitek prejemkov pri financiranju ali prebitek izdatkov pri financiranju (a + b)**

***Č.     Končno stanje denarnih sredstev***

x)    Denarni izid v obdobju (seštevek prebitkov Ac, Bc in Cc)

+

y)    Začetno stanje denarnih sredstev

Vsi izdatki so v izkazu denarnih tokov izkazani kot negativne postavke.

**26.7.** Pri neposredni metodi (različici I) se podatki za postavke (prejemke in izdatke) izkaza denarnih tokov pridobijo

a)  iz poslovnih knjig podjetja (za denarne tokove pri poslovanju, naložbenju in financiranju) ali

b)  –   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 obratnih sredstev, časovnih razmejitev, rezervacij in odloženih davkov v obdobju ter

–   iz poslovnih knjig podjetja (za denarne tokove pri naložbenju in financiranju).

**26.8.** Pri uporabi neposredne metode (različice I) mora podjetje o vseh vrstah denarnih tokov poročati tako, da razkrije vse glavne (pomembne) vrste kosmatih prejemkov in izdatkov.

**26.9.** Po različici II so v izkazu denarnih tokov potrebne najmanj tele postavke:

***A.     Denarni tokovi pri poslovanju***

**a)      Postavke izkaza poslovnega izida**

Poslovni prihodki (razen za prevrednotenje) in finančni prihodki iz poslovnih terjatev

Poslovni odhodki brez amortizacije (razen za prevrednotenje) in finančni odhodki iz poslovnih obveznosti

Davki iz dobička in drugi davki, ki niso zajeti v poslovnih odhodkih

**b) Spremembe čistih obratnih sredstev (in časovnih razmejitev, rezervacij ter odloženih terjatev in obveznosti za davek) poslovnih postavk bilance stanja**

Začetne manj končne poslovne terjatve

Začetne manj končne aktivne časovne razmejitve

Začetne manj končne odložene terjatve za davek

Začetna manj končna sredstva (skupine za odtujitev) za prodajo

Začetne manj končne zaloge

Končni manj začetni poslovni dolgovi

Končne manj začetne pasivne časovne razmejitve in rezervacije

Končne manj začetne odložene obveznosti za davek

**c)      Prebitek prejemkov pri poslovanju ali prebitek izdatkov pri poslovanju (a + b)**

***B.     Denarni tokovi pri naložbenju***

**a)      Prejemki pri naložbenju**

Prejemki od dobljenih obresti in deležev v dobičku drugih, ki se nanašajo na naložbenje

Prejemki od odtujitve neopredmetenih sredstev

Prejemki od odtujitve opredmetenih osnovnih sredstev

Prejemki od odtujitve naložbenih nepremičnin

Prejemki od odtujitve dolgoročnih finančnih naložb

Prejemki od odtujitve kratkoročnih finančnih naložb

**b)      Izdatki pri naložbenju**

Izdatki za pridobitev neopredmetenih sredstev

Izdatki za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev

Izdatki za pridobitev naložbenih nepremičnin

Izdatki za pridobitev dolgoročnih finančnih naložb

Izdatki za pridobitev kratkoročnih finančnih naložb

**c)      Prebitek prejemkov pri naložbenju ali prebitek izdatkov pri naložbenju (a + b)**

***C.     Denarni tokovi pri financiranju***

**a)      Prejemki pri financiranju**

Prejemki od vplačanega kapitala

Prejemki od povečanja dolgoročnih finančnih obveznosti

Prejemki od povečanja kratkoročnih finančnih obveznosti

**b)      Izdatki pri financiranju**

Izdatki za dane obresti, ki se nanašajo na financiranje

Izdatki za vračila kapitala

Izdatki za odplačila dolgoročnih finančnih obveznosti

Izdatki za odplačila kratkoročnih finančnih obveznosti

Izdatki za izplačila dividend in drugih deležev v dobičku

**c)      Prebitek prejemkov pri financiranju ali prebitek izdatkov pri financiranju (a + b)**

***Č.     Končno stanje denarnih sredstev***

x)    Denarni izid v obdobju (seštevek prebitkov Ac, Bc in Cc)

+

y)    Začetno stanje denarnih sredstev

Vsi izdatki so v izkazu denarnih tokov izkazani kot negativne postavke.

**26.10.** 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 obratnih sredstev, časovnih razmejitev, rezervacij in odloženih davkov v obdobju ter

b)   iz poslovnih knjig podjetja (za denarne tokove pri naložbenju in financiranju).

Podatki o denarnih tokovih pri naložbenju in denarnih tokovih pri financiranju, pridobljeni po posredni metodi, naj se ne bi razlikovali od podatkov o teh denarnih tokovih, pridobljenih po neposredni metodi.

**26.11.** 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.

**26.12.** 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 naložbenje in financiranje brez posredovanja denarnih sredstev;

-       povečanje nevplačanega vpisanega kapitala, povezano s hkratnim povečanjem osnovnega kapitala, kar pomeni navidezno naložbenje in financiranje brez posredovanja denarnih sredstev; ter

-       druge pomembnejše spremembe na strani naložbenja in financiranja brez posredovanja denarnih sredstev.

**26.13.** 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.

**26.14.** Denarni tokovi pri poslovanju, naložbenju in financiranju so v izkazu denarnih tokov, ne glede na različico, predstavljeni v nepobotanih zneskih. Posamezne vrste prejemkov in izdatkov je mogoče medsebojno pobotati, če so zneski posameznih vrst kosmatih prejemkov in izdatkov nepomembni.

***c)  Prilagojeno razčlenjevanje postavk v izkazu denarnih tokov za zunanje poslovne potrebe***

**26.15.** Po skrajšani različici II izkaza denarnih tokov je mogoče prihodke vseh vrst pobotati z odhodki vseh vrst brez amortizacije, tako da se namesto teh postavk pri denarnih tokovih pri poslovanju pojavlja nova postavka poslovni izid pred obdavčitvijo. Pri tem je treba poslovni izid pred obdavčitvijo skupaj z davki iz dobička prilagoditi za amortizacijo in druge nedenarne postavke ter tiste postavke, pri katerih so denarni učinki denarni tokovi pri naložbenju in financiranju. Poleg tega je treba upoštevati tudi spremembe čistih obratnih sredstev v obdobju (in časovnih razmejitev) poslovnih postavk bilance stanja.

**26.16.** Skrajšana različica II izkaza denarnih tokov mora vsebovati najmanj tele postavke denarnih tokov pri poslovanju:

***A.     Denarni tokovi pri poslovanju***

**a)  Čisti poslovni izid**

Poslovni izid pred obdavčitvijo

Davki iz dobička in drugi davki, ki niso zajeti v poslovnih odhodkih

**b) Prilagoditve** za

amortizacijo (+)

prevrednotovalne poslovne prihodke (-)

prevrednotovalne poslovne odhodke (+)

finančne prihodke brez finančnih prihodkov iz poslovnih terjatev (-)

finančne odhodke brez finančnih odhodkov iz poslovnih obveznosti (+)

**c)  Spremembe čistih obratnih sredstev (in časovnih razmejitev, rezervacij ter odloženih terjatev in obveznosti za davek) poslovnih postavk bilance stanja**

Začetne manj končne poslovne terjatve

Začetne manj končne aktivne časovne razmejitve

Začetne manj končne odložene terjatve za davek

Začetna manj končna sredstva (skupine za odtujitev) za prodajo

Začetne manj končne zaloge

Končni manj začetni poslovni dolgovi

Končne manj začetne pasivne časovne razmejitve in rezervacije

Končne manj začetne odložene obveznosti za davek

**č)  Prebitek prejemkov pri poslovanju ali prebitek izdatkov pri poslovanju (a + b + c)**

Postavke denarnih tokov pri naložbenju (podbilanca B), pri financiranju (podbilanca C) in v denarnem izidu (podbilanca Č) so enake izkazanim v različici II izkaza denarnih tokov iz SRS 26.9.«

**26.17.** Osnovno razčlenjevanje postavk v izkazu denarnih tokov se prilagodi velikosti podjetja, poročanju po odsekih in medletnemu poročanju.

**26.18.** Izkaz denarnih tokov za poročanje po področnih in območnih odsekih v podjetju je omejen le na denarne tokove pri poslovanju.

**26.19.** Izkaz denarnih tokov za medletno obdobje je zgoščen, mora pa zajemati najmanj vsako skupino in podskupino po SRS 26.6, 26.9 oziroma 26.16 iz zadnjega letnega izkaza denarnih tokov ter izbrana pojasnila, ki jih zahteva ta standard.

***č)  Uskupinjevanje izkazov denarnih tokov za zunanje poslovne potrebe***

**26.20.** V skupinski izkaz denarnih tokov se ne uvrstijo le postavke prejemkov in izdatkov oziroma pritokov in odtokov med podjetji v skupini, kar pa ne spremeni obrazca za izkaz denarnih tokov. Vanj se lahko vnese le postavka, ki se nanaša na manjšinske lastnike in manjšinski kapital.

***d) Razkrivanje postavk v izkazu denarnih tokov za zunanje poslovne potrebe***

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

**26.22.** Družba mora razkriti sestavine denarnih sredstev ter predstaviti uskladitev zneskov v svojem izkazu denarnih tokov z ustreznimi postavkami, vključenimi v bilanco stanja.

**26.23.** Denarne tokove iz prejetih ali danih obresti in dividend je treba razvrstiti in razkriti kot denarne tokove pri poslovanju, naložbenju in financiranju.

**26.24.** Družbam se priporoča, da razkrijejo zneske denarnih tokov, ki izhajajo iz poslovanja, naložbenja in financiranja, po področnih in območnih odsekih.

***C.     Opredelitve ključnih pojmov***

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

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 raznaložbenjem (dezinvestiranjem) povezane spremembe sredstev v obračunskem obdobju in se uporabljajo pri posrednem ugotavljanju prejemkov.

č)  **Odtoki** so z definanciranjem ali naložbenjem (investiranjem) povezane spremembe sredstev v obračunskem obdobju in se uporabljajo pri posrednem ugotavljanju izdatkov.

d)  **Poslovanje** je ustvarjanje proizvodov in storitev ter njihovo prodajanje s pomočjo prvin poslovnega procesa.

e)  **Naložbenje (investiranje)** je spreminjanje velikosti denarnih sredstev v obračunskem obdobju v nedenarna. V ožjem pomenu ne vključuje poslovnih terjatev, zalog in aktivnih časovnih razmejitev, ki se upoštevajo pri posrednem ugotavljanju prejemkov pri poslovanju.

f)   **Financiranje** je spreminjanje velikosti sredstev v obračunskem obdobju zaradi spreminjanja velikosti kapitala oziroma dolgov. V ožjem pomenu ne vključuje sprememb velikosti kapitala zaradi čistega poslovnega izida v obračunskem obdobju, sprememb velikosti poslovnih dolgov ter sprememb velikosti pasivnih časovnih 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.

i)    **Področni odsek** je prepoznaven sestavni del podjetja, ki se ukvarja s posameznim proizvodom oziroma posamezno storitvijo ali s skupino sorodnih proizvodov oziroma storitev; tveganja in donosi, ki se nanašajo nanj, se razlikujejo od tistih v drugih področnih odsekih.

j)    **Območni odsek** je prepoznaven sestavni del podjetja, ki se ukvarja s proizvodi oziroma storitvami v posebnem gospodarskem okolju; tveganja in donosi, ki se nanašajo nanj, se razlikujejo od tistih v drugih območnih odsekih.

***Č.     Pojasnila***

**26.26.** Izkaz denarnih tokov vsebuje pomembne informacije za odločanje pri poslovanju, financiranju in naložbenju. 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 raznaložbenja (v ožjem pomenu), zmanjšajo pa zaradi poslovanja, naložbenja (v ožjem pomenu) ali definanciranja (v ožjem pomenu).

**26.27.** Pri posamezni skupini sredstev se kot povečanje (izdatki) štejejo plačane nabavne vrednosti na novo pridobljenih postavk, kot zmanjšanje (prejemki) pa prejeta plačila za vrednosti odtujenih postavk.

**26.28.** 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).

**26.29.** 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.

**26.30.** Sprememba presežka iz prevrednotenja gospodarskih kategorij se v izkazu denarnih tokov ne izkazuje, ker ni povezana s prejemki in izdatki. Tudi neudenarljivi dobički in izgube, ki izhajajo iz sprememb deviznih tečajev, niso povezani s prejemki in izdatki ter niso denarni tokovi. Vendar pa je treba zaradi uskladitve denarnih sredstev na začetku in na koncu obdobja vpliv sprememb deviznih tečajev na obstoječa devizna denarna sredstva predstaviti ločeno od denarnih tokov pri poslovanju, naložbenju in financiranju. Za vpliv sprememb tečajev na obstoječa denarna sredstva popravljamo začetno stanje denarnih sredstev.

**26.31.** V izkazu denarnih tokov so odbitne postavke (to je postavke, ki pomenijo zmanjšanje denarnih sredstev) izkazane v oklepaju ali z znakom –; vsekakor je treba v besedilu pojasniti njihovo vsebino.

***D.     Datuma sprejetja in začetka uporabe***

**26.32.** 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 26 - Oblike izkaza finančnega izida za zunanje poslovno poročanje (2002).

**Slovenski računovodski standard 27 (2006)**

**OBLIKE IZKAZA GIBANJA KAPITALA ZA ZUNANJE POSLOVNO POROČANJE**

***A.     Uvod***

Ta standard se uporablja pri sestavljanju predračunskih in obračunskih izkazov, v katerih so predstavljene spremembe vseh sestavin kapitala, tudi razdelitev čistega dobička in poravnava izgube v obravnavanem obdobju; uporablja se za zunanje potrebe, lahko pa tudi za notranje potrebe. Povezan je z računovodskima načeloma 124 in 138 (Kodeks računovodskih načel, 1995). 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)  uskupinjevanje izkazov gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje in

d)  razkrivanje postavk v izkazu gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje.

Ta standard se opira na mednarodne računovodske standarde (MRS) 1, 8, 14 in 34 (2004). Glede vrednotenja v izkazu gibanja kapitala zajetih postavk in dodatnega razkrivanja je povezan s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) od 1 do 12 (predvsem s SRS 8) in z ustreznimi mednarodnimi standardi računovodskega poročanja. Ker je ta temeljni računovodski izkaz lahko predračunski ali obračunski, je ta standard povezan še s SRS 20, 23 in 30.

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

***B.     Standard***

***a)  Razvrščanje izkazov gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje***

**27.1.** Izkaz gibanja kapitala je temeljni računovodski izkaz, v katerem so resnično in pošteno prikazane spremembe sestavin kapitala za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se sestavlja.

**27.2.** Izkaz gibanja kapitala je lahko sestavljen tako, da prikazuje

I.         spremembe vseh sestavin kapitala, zajetih v bilanci stanja, bodisi v skupinah bodisi posamično (osnovno razčlenjevanje), ali

II.         spremembe tistih sestavin kapitala, ki predstavljajo oblikovanje celotnih pripoznanih dobičkov in izgub v obdobju, pri čemer spremembe drugih sestavin kapitala in stanja sestavin kapitala na začetku in koncu obdobja izkazuje v pojasnilih k računovodskim izkazom (prilagojeno razčlenjevanje).

**27.3.** Izkaz gibanja kapitala ima obliko a) ločenih razpredelnic sprememb za vsako sestavino kapitala ali b) sestavljene razpredelnice sprememb vseh sestavin kapitala. V tem standardu je kot izhodiščna predlagana rešitev b.

***b) Osnovno razčlenjevanje postavk v izkazu gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje***

**27.4.** V razpredelnici sestavljajo prvo razsežnost (stolpce) različne vrste kapitala, pri katerih se spremembe pojavljajo ali pri eni ali več vrstah kapitala skupaj z nasprotnimi predznaki:

I. Vpoklicani kapital

1. Osnovni kapital

2. Nevpoklicani kapital (kot odbitna postavka)

II. Kapitalske rezerve

III. Rezerve iz dobička

1. Zakonske rezerve

2. Rezerve za lastne delnice in lastne poslovne deleže

3. Lastne delnice in lastni poslovni deleži (kot odbitna postavka)

4. Statutarne rezerve

5. Druge rezerve iz dobička

IV. Presežek iz prevrednotenja

V. Preneseni čisti poslovni izid

1. Preneseni čisti dobiček

2. Prenesena čista izguba

VI. Čisti poslovni izid poslovnega leta

1. Čisti dobiček poslovnega leta

2. Čista izguba poslovnega leta

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 poveča vpoklicani kapital.

**27.5.** V razpredelnici sestavljajo drugo razsežnost (vrstice) možni pojavi, ki povzročajo spremembo najmanj ene izmed omenjenih gospodarskih kategorij. Ti pojavi so lahko:

A. Začetno stanje v obdobju

B. Premiki v kapital

a) Vpis vpoklicanega osnovnega kapitala

b) Vpis nevpoklicanega osnovnega kapitala

c) Vpoklic vpisanega osnovnega kapitala

č) Vnos dodatnih vplačil kapitala

d) Vnos čistega poslovnega izida poslovnega leta

e) Vnos zneska prevrednotenj kapitala

f) Druga povečanja sestavin kapitala

g) Nakup lastnih delnic in lastnih poslovnih deležev

C. Premiki v kapitalu

a) Razporeditev čistega dobička kot sestavine kapitala po sklepu uprave in nadzornega sveta

b) Razporeditev čistega dobička za oblikovanje dodatnih rezerv po sklepu skupščine

c) Poravnava izgube kot odbitne sestavine kapitala

č) Oblikovanje rezerve za lastne delnice in lastne poslovne deleže iz drugih sestavin kapitala

d) Zmanjšanje rezerv za lastne delnice in lastne poslovne deleže in razporeditev na druge sestavine kapitala

e) Izplačila (obračun) dividend v obliki delnic

f) Druge prerazporeditve sestavin kapitala

Č. Premiki iz kapitala

a) Izplačilo dividend

b) Vračilo kapitala

c) Uporaba presežka iz prevrednotenja (za oslabitev sredstev)

č) Prenos presežka iz prevrednotenja (v poslovne prihodke ali finančne prihodke)

d) Druga zmanjšanja sestavin kapitala

e) Odtujitev oziroma umik lastnih delnic in lastnih poslovnih deležev

D. Končno stanje v obdobju

Podatki v oklepajih oziroma označeni z znakom - so odštevne postavke. V vsaki vrstici pod C se hkrati pojavijo prištevne in odštevne postavke pri različnih sestavinah kapitala, ki se v isti vrstici medsebojno izničijo.

Morebitne prilagoditve za nazaj zaradi sprememb računovodskih usmeritev ter preračuni za nazaj zaradi popravka napak se nanašajo na saldo prenesenega čistega poslovnega izida. Ti preračuni in prilagoditve zahtevajo razkritja za vsa pretekla obdobja in za začetek obračunskega obdobja.

**27.6.** Teoretično možne postavke, ki pri posameznem podjetju ne prihajajo v poštev, se v uradni listini ne navajajo.

**27.7.** V izkazu gibanja kapitala v obliki ločenih razpredelnic se zaradi primerjave prikazujejo uresničeni podatki v obravnavanem obračunskem obdobju in uresničeni podatki v enakem prejšnjem obračunskem obdobju. V izkazu gibanja kapitala v obliki sestavljene razpredelnice se takšne primerjave praviloma prenesejo med pojasnila.

***c)  Prilagojeno razčlenjevanje postavk v izkazu gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje***

**27.8.** Pri različici II iz SRS 27.2 so v stolpcih izkazane postavke dobička in izgube obračunskega obdobja ter primerjalni podatki, število vrstic pa se omeji na tiste spremembe kapitala (premike v kapital), ki pomenijo celotne pripoznane dobičke in izgube v obračunskem obdobju; ti sestoje iz čistega poslovnega izida v obdobju ter celote prihodkov in odhodkov v obravnavanem obdobju, ki so neposredno pripoznani kapitalu. Podatki o spremembah drugih sestavin kapitala (vpoklicanega kapitala, kapitalskih rezerv, rezerv iz dobička, presežka iz prevrednotenja, prenesenega čistega poslovnega izida) ter njihovih začetnih in končnih stanjih se izkažejo v pojasnilih k računovodskim izkazom.

Tudi pri različici II je treba razkriti morebitne prilagoditve za nazaj zaradi sprememb računovodskih usmeritev in preračune za nazaj zaradi popravka napak. Preračuni in prilagoditve za preteklo obračunsko obdobje se razkrijejo kot postavke primerjalnih podatkov, preračuni in prilagoditve za obdobja pred primerjalnim pa se prikažejo v pojasnilih k računovodskim izkazom.

**27.9.** 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

c)   +   zmanjšanje rezerv iz dobička

č)  povečanje rezerv iz dobička po sklepu uprave (zakonskih rezerv, rezerv za lastne delnice in lastne poslovne deleže in statutarnih rezerv)

d)   povečanje rezerv iz dobička po odločitvi uprave in nadzornega sveta (drugih rezerv iz dobička)

e)   = bilančni dobiček (a + b + c - č - d), ki ga skupščina razporedi

-    na delničarje,

-    v druge rezerve

-    za prenos v naslednje leto in

-    za druge namene

    ali

=  bilančna izguba.

***č)  Uskupinjevanje izkazov gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje***

**27.10.** V razpredelnico iz SRS 27.4 se vnese nov stolpec VII. Prevedbeni popravek kapitala. V razpredelnico iz SRS 27.5 se vneseta novi vrstici B.h) Povečanje prevedbenih valutnih razlik in Č.e) Zmanjšanje prevedbenih valutnih razlik.

***d) Razkrivanje postavk v izkazu gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje***

**27.11.** Pojasnijo se razlogi za vsako spremembo posamezne gospodarske kategorije ter povezavo premikov v kapital (B v SRS 27.5) s spremembami gospodarskih kategorij v bilanci stanja in v izkazu poslovnega izida pa tudi premikov iz kapitala (Č v SRS 27.5) s spremembami gospodarskih kategorij v bilanci stanja in v izkazu poslovnega izida.

**27.12.** 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.

**27.13.** Spremembe rezerv in presežka iz prevrednotenja se obravnavajo po vrstah.

V letnem izkazu gibanja kapitala se predstavita delitev čistega dobička in poravnava čiste izgube, potem ko računovodske izkaze sprejme ustrezni organ. Dividende v zvezi z obračunskim obdobjem, za katero je sestavljen izkaz gibanja kapitala, pa tudi druge odločitve skupščine delniške družbe se predstavijo v naslednjem poslovnem letu.

***C.     Opredelitvi ključnih pojmov***

**27.14.** V tem standardu sta uporabljena izraza, ki ju je treba razložiti in tako opredeliti ključna pojma.

a)  **Presežek iz prevrednotenja** je prevrednotenje kapitala zaradi povečanja vrednosti zemljišč, zgradb, opreme in finančnih sredstev, ki so del dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb.

b)  **Celotni pripoznani dobički in izgube** v obdobju sestoje iz čistega poslovnega izida obdobja ter čistih dobičkov in izgub, ki so pripoznani neposredno v kapitalu.

***Č.     Pojasnila***

**27.15.** Pri sestavini I.1. Osnovni kapital iz SRS 27.4 se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 27.5: v vrstici A začetno stanje, v B povečanje zaradi vpisa vpoklicanega osnovnega kapitala (ob hkratnem povečanju denarnih ali stvarnih sredstev oziroma terjatev) in povečanje zaradi vpisa nevpoklicanega osnovnega kapitala (ob hkratnem povečanju nevpoklicanega kapitala kot odbitne postavke), v C povečanje zaradi spojitve drugih sestavin kapitala, tj. kapitalskih rezerv, statutarnih rezerv, drugih rezerv iz dobička, presežka iz prevrednotenja ali prenesenega čistega dobička – v na novo opredeljeni osnovni kapital (ob hkratnem zmanjšanju teh drugih sestavin kapitala), a 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 Č zmanjšanje zaradi umika osnovnega kapitala (ob hkratnem zmanjšanju denarnih ali stvarnih sredstev oziroma terjatev), v D pa končno stanje.

**27.16.** Pri sestavini I.2. Nevpoklicani kapital (kot odbitna postavka) iz SRS 27.4 se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 27.5: v vrstici A začetno stanje, v B povečanje zaradi vpisa nevpoklicanega osnovnega kapitala (ob hkratnem povečanju osnovnega kapitala), v C zmanjšanje zaradi vpoklica vpisanega osnovnega kapitala (ob hkratni pojavitvi terjatve do vpisnika), v D pa končno stanje kot odbitna postavka od osnovnega kapitala

**27.17.** Pri sestavini II. Kapitalske rezerve iz SRS 27.4 se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 27.5: v vrstici A začetno stanje, v B povečanje zaradi presežka vplačil nad nominalnimi zneski delnic oziroma deležev kapitala, povečanje zaradi zneskov, ki jih družba pridobi pri izdaji zamenljivih obveznic ali obveznic z delniško nakupno opcijo nad nominalnim zneskom obveznic ter povečanje zaradi zneskov, ki jih dodatno vplačajo družbeniki za pridobitev dodatnih pravic iz deležev in tako naprej (ob hkratnem povečanju sredstev), v C 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), zmanjšanje zaradi prenosa v rezerve za lastne delnice in lastne poslovne deleže (ob povečanju rezerv za lastne delnice), 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 Č zmanjšanje zaradi umika kapitala (ob hkratnem zmanjšanju denarnih ali stvarnih sredstev oziroma terjatev), v D pa končno stanje.

**27.18.** Pri sestavini III.1. Zakonske rezerve iz SRS 27.4 se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 27.5: v vrstici A začetno stanje, v C povečanje zaradi razporeditve čistega dobička poslovnega leta ali prenesenega čistega dobička (ob hkratnem zmanjšanju čistega dobička kot sestavine kapitala) in zmanjšanje zaradi poravnave čiste izgube poslovnega leta ali prenesene izgube (ob hkratnem zmanjšanju te izgube kot odbitne sestavine kapitala), v Č zmanjšanje zaradi umika kapitala (ob hkratnem zmanjšanju sredstev), v D pa končno stanje.

**27.19.** Pri sestavini III.2. Rezerve za lastne delnice in lastne poslovne deleže iz SRS 27.4 se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 27.5: v vrstici A začetno stanje, v C povečanje zaradi razporeditve čistega dobička poslovnega leta ali prenesenega čistega dobička (ob hkratnem zmanjšanju čistega dobička kot sestavine kapitala), povečanje zaradi prenosa iz statutarnih rezerv ali drugih rezerv iz dobička (ob hkratnem zmanjšanju teh rezerv) in zmanjšanje zaradi njihovega vračanja drugim sestavinam kapitala, iz katerih so nastale, če ni več potrebe po kritju vrednosti odkupljenih lastnih delnic in lastnih poslovnih deležev (ob hkratnem povečanju teh sestavin), v Č zmanjšanje zaradi umika kapitala (ob hkratnem zmanjšanju sredstev), v D pa končno stanje.

**27.20.** Pri sestavini III.3. Lastne delnice in lastni poslovni deleži (kot odbitna postavka) iz SRS 27.4 se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 27.5: v vrstici A začetno stanje, v B povečanje zaradi nakupa lastnih delnic in lastnih poslovnih deležev, v Č zmanjšanje zaradi odtujitve oziroma umika lastnih delnic in lastnih poslovnih deležev, v D pa končno stanje (kot odbitna postavka).

**27.21.** Pri sestavini III.4. Statutarne rezerve iz SRS 27.4 se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 27.5: v vrstici A začetno stanje, v C povečanje zaradi razporeditve čistega dobička poslovnega leta ali prenesenega čistega dobička (ob hkratnem zmanjšanju čistega dobička kot sestavine kapitala), zmanjšanje zaradi morebitnih prenosov na druge sestavine kapitala, npr. osnovni kapital ali rezerve za lastne delnice in lastne poslovne deleže (ob hkratnem povečanju teh sestavin), povečanje zaradi odprave prenosov na druge sestavine kapitala, npr. rezerv za lastne delnice in lastne poslovne deleže (ob hkratnem zmanjšanju teh sestavin) in zmanjšanje zaradi poravnave izgube (ob hkratnem zmanjšanju izgube kot odbitne sestavine kapitala), v Č zmanjšanje zaradi porabe, ki zapušča kapital (ob hkratnem zmanjšanju sredstev), in zmanjšanje zaradi umika kapitala (ob hkratnem zmanjšanju sredstev), v D pa končno stanje.

**27.22.** Pri sestavini III.5. Druge rezerve iz dobička iz SRS 27.4 se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 27.5: v vrstici A začetno stanje, v C povečanje zaradi razporeditve čistega dobička (ob hkratnem zmanjšanju čistega dobička poslovnega leta kot sestavine kapitala), zmanjšanje zaradi morebitnih prenosov na druge sestavine kapitala, npr. osnovni kapital ali rezerve za lastne delnice in lastne poslovne deleže (ob hkratnem povečanju teh sestavin), povečanje zaradi odprave prenosov na druge sestavine kapitala, npr. rezerv za lastne delnice in lastne poslovne deleže (ob hkratnem zmanjšanju teh sestavin) in zmanjšanje zaradi poravnave izgube (ob hkratnem zmanjšanju izgube kot odbitne sestavine kapitala), v Č zmanjšanje zaradi porabe, ki zapušča kapital (ob hkratnem zmanjšanju sredstev) ali zmanjšanje zaradi umika kapitala (ob hkratnem zmanjšanju sredstev), v D pa končno stanje.

**27.23.** Pri sestavini IV. Presežek iz prevrednotenja iz SRS 27.4 se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 27.5: v vrstici A začetno stanje, v B povečanje zaradi okrepitve sredstev, pri katerih razlike še ne vplivajo na poslovni izid poslovnega leta (ob hkratnem povečanju sredstev), v C zmanjšanje zaradi oslabitve sredstev, v zvezi s čimer se prvotno pojavi ta sestavina kapitala (ob hkratnem zmanjšanju sredstev), in zmanjšanje zaradi prenosa na poslovne prihodke ali finančne prihodke, ker ga je treba vključiti v oblikovanje poslovnega izida (ob hkratnem povečanju poslovnih prihodkov ali finančnih prihodkov), v Č pa končno stanje.

**27.24.** Pri sestavini V.1. Preneseni čisti dobiček iz SRS 27.4 se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 27.5: v vrstici A začetno stanje, v C 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 poslovnega leta (ob hkratnem zmanjšanju čistega dobička poslovnega leta) ali zmanjšanje zaradi prenosa v osnovni kapital (ob hkratnem povečanju osnovnega kapitala), v Č zmanjšanje zaradi izplačila dividend (ob hkratnem zmanjšanju sredstev ali povečanju obveznosti do družbenikov) ali zmanjšanje zaradi umika kapitala (ob hkratnem zmanjšanju sredstev), v D pa končno stanje.

**27.25.** Pri sestavini V.2. Prenesena čista izguba iz SRS 27.4 se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 27.5: v vrstici A začetno stanje, v B zmanjšanje za dobljene podpore, če niso vključene med prihodke (ob hkratnem povečanju sredstev ali zmanjšanju dolgov), v C zmanjšanje zaradi razporeditve čistega dobička poslovnega leta (ob hkratnem zmanjšanju njegovega preostalega stanja med sestavinami kapitala) in zmanjšanje zaradi poravnave s pomočjo prenesenega čistega dobička, drugih rezerv iz dobička, statutarnih rezerv, kapitalskih rezerv in zakonskih rezerv (ob hkratnem zmanjšanju teh sestavin kapitala), v D pa končno stanje.

**27.26.** Pri sestavini VI.1. Čisti dobiček poslovnega leta iz SRS 27.4 se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 27.5: v vrstici A začetno stanje, v B vnos čistega dobička iz izkaza poslovnega izida za poslovno leto (ob hkratnem prenosu iz tega izkaza), v C 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 Č zmanjšanje zaradi izplačila dividend (ob hkratnem zmanjšanju sredstev ali povečanju obveznosti do družbenikov) ali zmanjšanje zaradi umika kapitala (ob hkratnem zmanjšanju sredstev), v D pa končno stanje.

**27.27.** Pri sestavini VI.2. Čista izguba poslovnega leta iz SRS 27.4 se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 27.5: v vrstici A začetno stanje, v B zmanjšanje za dobljene podpore, če niso vključene med prihodke (ob hkratnem povečanju sredstev ali zmanjšanju dolgov) in vnos čiste izgube poslovnega leta, v C zmanjšanje zaradi poravnave s pomočjo prenesenega čistega dobička, drugih rezerv iz dobička, statutarnih rezerv, kapitalskih rezerv in zakonskih rezerv (ob hkratnem zmanjšanju teh sestavin kapitala) in zmanjšanje zaradi kasnejše vključitve v preneseno čisto izgubo (ob njenem hkratnem povečanju), v D pa končno stanje.

**27.28.** Pri uskupinjevalnem popravku kapitala v skupinskem izkazu gibanja kapitala iz SRS 27.11 se praviloma pojavljajo tele postavke: v vrstici A začetno stanje, v B povečanje zaradi drugih razlogov, v Č zmanjšanje zaradi drugih razlogov, v D pa končno stanje.

**27.29.** 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 iz dobička in ni drugih povečanj, ali da se lahko razdeli tudi več kot čisti dobiček poslovnega leta, če se uporabijo še preneseni čisti dobiček, kapitalske rezerve ali rezerve iz dobička. Bilančna izguba je lahko manjša od izgube poslovnega leta, če jo je mogoče poravnati s prenesenim čistim dobičkom iz prejšnjih let ali z zmanjšanjem kapitalskih rezerv oziroma rezerv iz dobička, lahko pa je tudi večja od izgube poslovnega leta, če ji je treba prišteti še izgubo, preneseno iz prejšnjih let, in ni drugih zmanjšanj. Pri ugotavljanju in razporejanju bilančnega dobička in bilančne izgube je treba upoštevati možnosti in posledice iz finančnega zornega kota.

***D.     Datuma sprejetja in začetka uporabe***

**27.30.** 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 27 - Oblike izkaza gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje (2002).

**Slovenski računovodski standard 28 (2006)**

**RAČUNOVODSKO NADZIRANJE IN NADZIRANJE RAČUNOVODENJA**

***A.     Uvod***

Ta standard se uporablja pri nadziranju znotraj računovodenja. Povezan je z računovodskimi načeli 143-151 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

a)  opredeljevanje računovodskega nadziranja in nadziranja računovodenja,

b)  organizacijske predpostavke za računovodsko nadziranje in nadziranje računovodenja,

c)  izbiranje sodil in metod za računovodsko nadziranje in nadziranje računovodenja,

č)  računovodsko kontroliranje podatkov,

d)  notranje revidiranje računovodenja in

*e)* zunanje revidiranje računovodenja.

Ta standard se opira na splošno računovodsko teorijo ter je povezan tudi s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) od 20 do 27 in 30.

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)  Opredeljevanje računovodskega nadziranja in nadziranja računovodenja***

**28.1.** Računovodsko nadziranje je računovodsko presojanje pravilnosti pojavov in računovodskih podatkov o njih; obsega nadziranje pridobivanja podatkov, ki se nato vključijo v knjigovodenje ali računovodsko predračunavanje, ter njihovega obdelovanja in proučevanja pa tudi sestavljanja računovodskih poročil o načrtovanih in uresničenih poslovnih procesih in stanjih. Povečuje zanesljivost računovodskih informacij, ki pojasnjujejo stanje poslovanja in dosežke pri delovanju, ter podlage za izboljšave.

**28.2.** Nadziranje računovodenja je del celotnega nadziranja delovanja podjetja ter je sestavina odločevalnega, izvajalnega in informacijskega sestava.

**28.3.** Računovodsko nadziranje je sestavina finančnega računovodenja, kadar obravnava ustaljene računovodske podatke, pomembne za prikazovanje celotnega podjetja ali njegovih razmerij z drugimi, sestavina stroškovnega računovodenja, kadar obravnava ustaljene računovodske podatke o podrobnostih z notranjega področja delovanja, in sestavina poslovodnega računovodenja, kadar obravnava informacije za odločanje.

**28.4.** Računovodsko nadziranje je pomembno, kadar so njegov predmet računovodski podatki oziroma računovodske informacije za notranje potrebe, pa tudi, kadar so njegov predmet računovodske informacije za zunanje potrebe. Računovodsko nadziranje se izvaja kot računovodsko kontroliranje podatkov ob njihovem vnosu in med obdelovanjem.

**28.5.** Nadziranje računovodenja se izvaja kot notranje revidiranje računovodenja in zunanje revidiranje računovodenja. Z notranjim revidiranjem računovodenja in zunanjim revidiranjem računovodenja se ukvarjata službi, ki sta organizacijsko ločeni od računovodske službe, katere delovanje je v takšnem primeru predmet njunega nadziranja.

***b) Organizacijske predpostavke za računovodsko nadziranje in nadziranje računovodenja***

**28.6.** Naloge v izvajalnem sestavu morajo biti ločene od nalog v informacijskem sestavu. To omogoča večjo zanesljivost podatkov, ki vstopajo v računovodenje, ter preprečuje njihovo maličenje zaradi posebnih interesov izvajalcev poslovanja. Na primer skladiščnik materiala ne sme biti tudi knjigovodja materiala, blagajnik ne finančni knjigovodja, finančni vodja pa ne računovodja. Neodvisnost računovodenja od interesov pri izvajanju poslovanja omogoča zanesljivejše računovodske podatke in računovodske informacije. Zanesljivost je treba preverjati tudi pri računovodskem nadziranju.

**28.7.** Naloge v odločevalnem sestavu morajo biti ločene od nalog v informacijskem sestavu. To omogoča večjo zanesljivost informacij, ki izstopajo iz računovodenja, ter preprečuje njihovo maličenje zaradi posebnih interesov tistih, ki so odgovorni za izvajanje poslovanja. Na primer član uprave (ravnateljstva) ne sme biti tudi računovodja. Neodvisnost računovodenja od interesov pri odločanju omogoča zanesljivejše računovodske podatke in računovodske informacije. Zanesljivost je treba preverjati tudi pri računovodskem nadziranju.

**28.8.** Naloge morajo biti tako v izvajalnem sestavu kot tudi odločevalnem sestavu in informacijskem sestavu čim bolj razčlenjene, tako da se osebe, zaporedno vključene v delovanje, medsebojno nadzirajo že znotraj njih. Na primer na vsakem izvajalnem področju nalog nadrejeni nadzira podrejenega. Medsebojno nadziranje na vsakem področju nalog omogoča zanesljivejše računovodske podatke in računovodske informacije. Zanesljivost je treba preverjati tudi pri računovodskem nadziranju in nadziranju računovodenja.

**28.9.** Glede na vsebino je treba razlikovati nalog za izvajanje poslovnega dogodka od knjigovodske listine, ki dokazuje izvedbo poslovnega dogodka. Pogoj za nastanek knjigovodske listine je nalog, ki odobri poslovni dogodek. Tako se tudi akti, povezani z odločanjem, razlikujejo od aktov, povezanih s poročanjem o tistem, kar se je zgodilo in se lahko razlikuje od tistega, kar naj bi se bilo zgodilo. Vsebinsko razlikovanje nalogov od knjigovodskih listin omogoča zanesljivejše računovodske podatke in računovodske informacije. Zanesljivost je treba preverjati tudi pri računovodskem nadziranju in nadziranju računovodenja.

**28.10.** Glede na vsebino je treba razlikovati knjigovodsko listino, ki dokazuje izvedbo poslovnega dogodka, od naloga za knjiženje, ki določa ureditev ustreznih računovodskih podatkov v poslovnih knjigah. Pogoj za nastanek naloga za knjiženje je knjigovodska listina, ki pojasnjuje vsebino poslovnega dogodka. Tako se tudi akti, povezani s poročanjem o tistem, kar se je zgodilo, razlikujejo od aktov, ki določajo način knjiženja. Vsebinsko razlikovanje knjigovodskih listin od nalogov za knjiženje omogoča zanesljivejše računovodske podatke in računovodske informacije. Zanesljivost je treba preverjati tudi pri računovodskem nadziranju in nadziranju računovodenja.

**28.11.** Knjigovodske listine kot dokazno sredstvo se izpolnjujejo po načelu razbremenjevanja; vse podatke na njih izpisujejo tisti, ki se na njihovi podlagi razbremenjujejo, potrjujejo pa tisti, ki se na njihovi podlagi obremenjujejo. Na njih je treba vedno potrditi odgovornost v zvezi z njimi. Vsebinsko razlikovanje obeh vlog pri nastajanju knjigovodskih listin omogoča zanesljivejše računovodske podatke in računovodske informacije. Zanesljivost je treba preverjati tudi pri računovodskem nadziranju in nadziranju računovodenja.

**28.12.** Začetno presojanje, kako se odločanje in izvajanje kažeta v računovodskih podatkih in njihovem obdelovanju, je najprej del računovodskega kontroliranja. Z njim se ukvarja oddelek v računovodstvu, ki je organizacijsko ločen od oddelka za knjigovodenje in oddelka za računovodsko predračunavanje. Takšno ločevanje omogoča zanesljivejše računovodske podatke in računovodske informacije. Zanesljivost je treba preverjati tudi pri računovodskem nadziranju in nadziranju računovodenja.

**28.13.** Dodatno presojanje, kako se odločanje in izvajanje kažeta v računovodskih podatkih in njihovem obdelovanju, pa tudi preverjanje računovodskega kontroliranja sta po potrebi del notranjega revidiranja računovodenja. Računovodsko kontroliranje mora biti organizacijsko ločeno od notranjega revidiranja računovodenja. Takšno ločevanje omogoča zanesljivejše računovodske podatke in računovodske informacije. Zanesljivost je treba preverjati tudi pri računovodskem nadziranju in nadziranju računovodenja.

**28.14.** Končno presojanje računovodskih podatkov pa tudi računovodskega kontroliranja in notranjega revidiranja računovodenja je po potrebi del zunanjega revidiranja računovodenja. Z njim se ukvarjajo službe ali podjetja zunaj podjetja, katerega računovodenje je predmet nadziranja računovodenja oziroma zunanjega revidiranja računovodenja. Takšno ločevanje omogoča zanesljivejše računovodske podatke in računovodske informacije. Zanesljivost je treba preverjati tudi pri računovodskem nadziranju in nadziranju računovodenja.

**28.15.** Uporaba računalnikov v marsičem spreminja tehnično izvedbo računovodskega nadziranja in organizacijske predpostavke zanj; pri tem se zahteve vsebinsko ne spreminjajo. Ne glede na tehnično izvedbo je treba omogočati zanesljive računovodske podatke in računovodske informacije. Zanesljivost je treba preverjati tudi pri računovodskem nadziranju in nadziranju računovodenja.

**28.16.** Zanesljivost računovodskih podatkov, ki vstopajo v računovodenje, in računovodskih informacij, ki izstopajo iz njega, je v marsičem odvisna od lastnosti tistih, ki sodelujejo pri njihovem nastajanju. Zahteva po neoporečnosti velja še posebej za tiste, ki izvajajo računovodsko nadziranje ter s tem prispevajo k pravilnosti računovodskih podatkov in računovodskih informacij.

***c)  Izbiranje sodil in metod za računovodsko nadziranje in nadziranje računovodenja***

**28.17.** Računovodsko nadziranje je ugotavljanje pravilnosti in začetna stopnja odpravljanja nepravilnosti na obravnavanem področju. Pravilnost je mogoče presoditi le po natančno opredeljenih sodilih, to je na primerni podlagi za presojo ali sodbo o čem. Računovodsko nadziranje se izvaja po določenih postopkih. Da se zagotovita pravilna izvedba računovodskega nadziranja in kar največja verjetnost, da bo doseglo svoj namen, je treba uporabljati preizkušene in ustaljene metode. Sodila in metode so lahko predpisani ali pa dogovorjeni v stroki ali podjetju.

**28.18.** Predpisi določajo, katera podjetja morajo zagotoviti notranje revidiranje računovodenja in katera zunanje revidiranje računovodskih izkazov kot nadziranje računovodenja. Strokovne norme pa zahtevajo, da vsako podjetje zagotovi računovodsko kontroliranje podatkov; način njegovega izvajanja določa notranji akt podjetja.

**28.19.** Temeljno sodilo pri računovodskem nadziranju in nadziranju računovodenja so predpisi in računovodski standardi, ki vsebinsko opredeljujejo ustrezne gospodarske kategorije. Sledijo jim lahko podrobnejše določbe v podjetju.

**28.20.** Temeljne metode za računovodsko nadziranje in nadziranje računovodenja določajo standardi notranjega revidiranja in mednarodni standardi revidiranja; slednje je treba upoštevati zlasti pri zunanjem revidiranju računovodskih izkazov. Če se revidiranje širi od revidiranja računovodenja k revidiranju poslovanja, se pojavljajo dodatni sodila in metode, revidiranje pa lahko začne privzemati tudi prvine proučevanja, zlasti če je njegov namen svetovanje.

***č)  Računovodsko kontroliranje podatkov***

**28.21.** Računovodsko kontroliranje podatkov je sprotno presojanje pravilnosti računovodskih podatkov in odpravljanje pri tem ugotovljenih nepravilnosti. Z njim se ukvarjajo zaposlenci v računovodski službi, ki sprejemajo knjigovodske listine, vodijo poslovne knjige, sestavljajo računovodske obračune in računovodske predračune ali izvajajo računovodsko proučevanje in seznanjajo uporabnike z računovodskimi informacijami.

**28.22.** Računovodsko kontroliranje podatkov omogoča

-       zagotavljanje njihove zanesljivosti;

-       spremljanje skladnosti olistinjenih poslovnih dogodkov z ustreznimi nalogi in poslovodskimi odločitvami ter s pravnim okvirom delovanja;

-       spremljanje uresničevanja odgovornosti v zvezi s sredstvi in njihovim varovanjem pred izgubami, krajo, neučinkovito uporabo in izdajo poslovnih skrivnosti pa tudi v zvezi z obveznostmi, stroški in prihodki ter

-       ugotavljanje usklajenosti predstavljanja računovodskih podatkov in računovodskih informacij s predpisi, z računovodskimi standardi in/ali z akti podjetja.

**28.23.** Med ukrepi za preverjanje zanesljivosti obračunskih podatkov je tudi popis (inventura) sredstev in dolgov, s katerimi je treba uskladiti podatke, da bi ustrezali dejanskemu stanju. Promet v glavni knjigi in dnevniku ter stanje v glavni knjigi in pomožnih poslovnih knjigah se uskladita pred sestavitvijo letnih obračunov in popisom. Stanje sredstev in dolgov po poslovnih knjigah se najmanj enkrat na leto uskladi z dejanskim stanjem, ugotovljenem pri popisu.

Podjetje praviloma popiše sredstva in dolgove na koncu ali čim bliže koncu poslovnega leta. Lahko sklene, da se knjige, filmi, fotografije, arhivsko gradivo, kulturni spomeniki, predmeti muzejske vrednosti, likovne umetnine ter predmeti, ki so posebej zavarovani kot naravne in druge znamenitosti, ne popisujejo vsako leto, vendar obdobje med zaporednima popisoma ne sme biti daljše od petih let.

Podjetje lahko določi, katera sredstva se popisujejo tudi med letom.

**28.24.** Zanesljivost predračunskih podatkov se preverja s presojanjem odmikov uresničenih velikosti od načrtovanih. Pri tem se pokažejo ne samo pomanjkljivosti izvajanja, temveč tudi pomanjkljivosti načrtovanja, to pa omogoča njuno izboljšanje.

**28.25.** Računovodsko kontroliranje računalniško obravnavanih podatkov se razlikuje od tovrstnega kontroliranja ročno obravnavanih podatkov. Zato je treba zagotoviti postopke kontroliranja, ki zagotavljajo ne samo sprotno preverjanje podatkov, temveč tudi celovit vpogled v njihovo obravnavanje in prikazovanje.

***d) Notranje revidiranje računovodenja***

**28.26.** Notranje revidiranje računovodenja kot oblika nadziranja računovodenja je med drugim kasnejše presojanje pravilnosti ureditve računovodskega kontroliranja podatkov in zanesljivosti njenega delovanja. Z njim se ukvarja neodvisna notranjerevizijska služba v podjetju; podjetje pa se lahko tudi odloči, da za notranje revidiranje računovodenja pooblasti zunanjega strokovno usposobljenega izvajalca.

**28.27.** Notranje revidiranje se ukvarja ne samo z notranjim revidiranjem računovodenja, temveč tudi z revidiranjem poslovanja kot celote. Proučuje delovanje na izvajalnih in odločevalnih področjih nalog, in ne samo na informacijskih področjih nalog oziroma tistih znotraj računovodske službe. Notranje revidiranje računovodenja pa proučuje tiste pojave v podjetju, ki jih kažejo računovodski podatki in računovodske informacije ter jih preverjajo notranji revizorji.

**28.28.** Notranji revizorji so strokovno usposobljeni ter pri svojem delovanju neodvisni in nepristranski. Skrbijo za zanesljivost in neoporečnost računovodskih informacij, skladnost z usmeritvami, načrti, postopki ter zakoni in drugimi predpisi, varovanje premoženja, gospodarno in učinkovito uporabo dejavnikov ter doseganje namenov in ciljev v zvezi s poslovanjem. Njihovo delo se začne z načrtovanjem notranjih revizij, nadaljuje s preiskovanjem in ovrednotenjem informacij, konča pa s sporočanjem izidov in spremljanjem odpravljanja ugotovljenih pomanjkljivosti. Notranji revizorji ne odpravljajo ugotovljenih nepravilnosti neposredno, temveč seznanjajo s svojimi ugotovitvami tiste, ki so za to pristojni.

**28.29.** Pri notranjem revidiranju računovodenja se najprej preizkusi pravilnost računovodskega obravnavanja poslovnih dogodkov, tudi računovodskega kontroliranja. V zvezi z obračunskimi računovodskimi podatki je treba proučiti ureditev računovodskega kontroliranja in njegovo zanesljivost pri vprašanjih, ali so knjiženi poslovni dogodki nesporni, ali so jih odobrile pooblaščene osebe, ali so knjiženi vsi poslovni dogodki, ali so knjiženi pravočasno, ali so knjiženi v pravilnih zneskih, ali so knjiženi na ustreznih kontih, ali so seštevki na kontih pravilni, ali se je o njih ustrezno poročalo in tako naprej.

**28.30.** Pri notranjem revidiranju računovodenja se preizkuša tudi pravilnost predstavljanja računovodskih podatkov in informacij v računovodskih poročilih in zlasti računovodskih izkazih, tako tistih za zunanje potrebe kot tistih za notranje potrebe. V zvezi z obračunskimi podatki je treba proučiti, ali so knjiženi sredstva in obveznosti do njihovih virov nesporni, ali se nanašajo na podjetje, ali so knjiženi vsi poslovni dogodki, ali so knjiženi pravočasno, ali so knjiženi v pravilnih zneskih, ali so knjiženi na ustreznih kontih, ali so seštevki na kontih pravilni, ali se je o njih ustrezno poročalo in tako naprej.

**28.31.** Pri notranjem revidiranju računovodenja se preizkušajo tudi metodike računovodskega predračunavanja, računovodskega proučevanja in računovodskega informiranja.

**28.32.** Ko je notranje revidiranje računovodenja končano, se sestavi poročilo, ki pojasnjuje področje revidiranja ter uporabljene metode in ugotovljene pomanjkljivosti, vsebuje predloge za njihovo odpravljanje ter, odvisno od vrste in pomena pomanjkljivosti, našteva odgovorne osebe. Poseben del poročila so mnenja, ocene in predlogi. Ti obsegajo ocene učinkovitosti računovodenja kot celote ali njegovega dela, ustreznosti računovodskih usmeritev in drugih pomembnih sodil ter iz tega izpeljane ocene zanesljivosti in neoporečnosti računovodskih podatkov in računovodskih izkazov. Mnenja, ocene in predlogi notranjih revizorjev za poslovodstvo in računovodjo niso zavezujoči, vendar jima nalagajo odgovornost za učinkovitost računovodenja ter s tem za zanesljivost in neoporečnost računovodskih podatkov in izkazov.

**28.33.** V primeru računalniškega obravnavanja računovodskih podatkov ima notranje revidiranje računovodenja posebne naloge. Preizkušanje zanesljivosti računovodskih podatkov in izkazov pri računalniškem obravnavanju računovodskih podatkov se izvaja posredno in zajema proučevanje

-       razvojnega cikla računalniškega programa (opredeljevanja zahtev, izdelovanja načrta rešitve ter izdelovanja, preizkušanja, uvajanja in vzdrževanja računalniškega programa) ter

-       delovanja kontrol, zlasti pri vnašanju podatkov v računalniško obdelovanje in njihovem obdelovanju.

Revidiranje računalniških programov, revidiranje delovanja računalniškega središča in revidiranje računalniškega obravnavanja podatkov so deli notranjega revidiranja, ki lahko pomembno presegajo revidiranje računovodenja.

***e)  Zunanje revidiranje računovodenja***

**28.34.** Zunanje revidiranje računovodenja je kasnejše presojanje poštenosti in resničnosti računovodskih podatkov, zlasti v letni bilanci stanja, izkazu poslovnega izida in drugih računovodskih izkazih. Z njim se ukvarjajo zunaj računovodske službe in obravnavanega podjetja delujoči pooblaščeni revizorji. Zunanje revidiranje letnih računovodskih izkazov je za določene vrste podjetij predpisano, širše zunanje revidiranje računovodenja in zlasti zunanje revidiranje poslovanja pa je prepuščeno odločitvam podjetja.

**28.35.** Zunanje revidiranje letnih računovodskih izkazov, na katere se pri svojih odločitvah opirajo lastniki podjetja in njihovi zunanji uporabniki, prispeva predvsem k zanesljivosti teh izkazov. Storitve pooblaščenih revizorjev pa izpopolnjujejo tudi računovodske informacije za potrebe poslovodstva.

**28.36.** Zunanji revizorji, še posebej zunanji revizorji letnih računovodskih izkazov, delujejo v javnem interesu, zato morajo biti odgovorni, neoporečni, nepristranski, neodvisni in poklicno skrbni.

**28.37.** Revidiranje letnih računovodskih izkazov se začne s spoznavanjem poslovanja podjetja ter s preizkušanjem njegovih ureditev računovodenja in notranjega kontroliranja, da bi bilo mogoče na tej podlagi opredeliti tveganja pri preizkušanju podatkov v letnih računovodskih izkazih in obseg takšnega preizkušanja, ki bi omogočal izraziti mnenje o letnih računovodskih izkazih. Revidiranje računovodenja in notranjega kontroliranja je lahko tudi obsežnejše od revidiranja letnih računovodskih izkazov, saj lahko zajame tudi področja, ki niso pomembna za opredelitev potrebnega preizkušanja podatkov v njih.

**28.38.** Pri preizkušanju podatkov, ki je osrednje področje revidiranja letnih računovodskih izkazov, se uporabljajo različni revizijski postopki, tudi proučevalski (analitični) postopki in revizijsko vzorčenje, ki omogočajo pridobiti revizijske dokaze o pravilnosti postavk v letnih računovodskih izkazih. Zunanji revizor lahko pri tem uporablja ugotovitve revizorjev, ki ne delujejo v delovni skupini za izvedbo obravnavane revizije, pa tudi ugotovitve veščakov in notranjih revizorjev.

**28.39.** Zunanji revizor izda o revidiranih letnih računovodskih izkazih revizorjevo poročilo, v katerem izrazi mnenje brez pridržka, mnenje s pridržki ali odklonilno mnenje, lahko pa se mnenja tudi vzdrži, če ne more zanj pridobiti ustreznih podlag. Kadar revizor izrazi mnenje, ki ni mnenje brez pridržka, mora v poročilo vključiti opis vseh bistvenih razlogov za tako mnenje in po možnosti izmerjene možne učinke za računovodske izkaze. Ugotovljene nepravilnosti vplivajo na revizorjevo mnenje, za odločanje o njihovi odpravi pa so pristojni drugi.

**28.40.** Revidiranje poslovanja je bistveno širše od revidiranja računovodenja in notranjega kontroliranja. Zajema tako gospodarnost, učinkovitost in uspešnost poslovanja podjetja kot tudi njegov odnos do problemov varstva okolja ter pravičnost in etičnost njegovega delovanja, in ne samo resničnost in poštenost izkazanih podatkov. Revizorjevo poročilo je v takšnem primeru obsežno in ima svetovalno naravo, saj pove, kaj bi bilo treba izboljšati.

***C.     Opredelitve ključnih pojmov***

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

a)  **Nadziranje kot odločevalno področje nalog** je presojanje pravilnosti načrtovanja, pripravljanja izvajanja in izvajanja iz zornega kota tistih, ki odločajo, pa tudi odstranjevanje pri tem ugotovljenih nepravilnosti.

b)  **Nadziranje kot sestavni del temeljnih poslovnih področij nalog** je presojanje pravilnosti izvajanja iz zornega kota tistih, ki izvajajo odločitve, pa tudi odstranjevanje pri tem ugotovljenih nepravilnosti.

c)  **Nadziranje kot informacijsko področje nalog** je presojanje pravilnosti pri oblikovanju podatkov in njihovem spreminjanju v informacije pa tudi odstranjevanje pri tem ugotovljenih nepravilnosti ali dajanje pobud zanj.

č)  **Računovodsko nadziranje** je sprotno preverjanje računovodskih podatkov in informacij ter sestavni del računovodenja in nadziranja kot sestavine informacijskega področja nalog.

d)  **Kontroliranje** je pretežno preprečevalno, na strokovnem ugotavljanju dejstev zasnovano nadziranje; z njim se ukvarjajo v nadzirano poslovanje organizacijsko vključeni in po načelu stalnosti delujoči organi.

e)  **Revidiranje** je pretežno popravljalno, na izvedenskem obnavljanju zasnovano kasnejše nadziranje; z njim se ukvarjajo organi, ki niso organizacijsko vključeni v nadzirano poslovanje in v njem ne delujejo po načelu stalnosti.

f)   Z **notranjim revidiranjem** se praviloma ukvarja posebna služba zunaj računovodske službe v podjetju; lahko pa zanj podjetje pooblasti zunanje strokovnjake.

g)  Z **zunanjim revidiranjem** se ukvarjajo strokovnjaki, ki niso zaposleni v revidiranem podjetju.

***Č.     Pojasnila***

**28.42.** Ureditev notranjega nadziranja sestavljajo postopki, metode in tehnike, ki naj bi zagotovili

-       dosledno izvajanje poslovne politike, načrtov in drugih odločitev poslovodstva,

-       zanesljive računovodske informacije pa tudi

-       gospodarnost in učinkovitost uporabe vseh sredstev ter poslovno uspešnost podjetja kot celote.

**28.43.** Ureditev notranjega nadziranja zajema nadziranje kot odločevalno področje nalog, nadziranje kot sestavni del temeljnih poslovnih ali izvajalnih področij nalog in nadziranje kot informacijsko področje nalog. Računovodsko nadziranje je samo del celotne ureditve notranjega nadziranja in samo del nadziranja kot informacijskega področja nalog.

Zanesljive računovodske informacije so pogoj za opredeljevanje ciljev in nadziranje delovanja podjetja kot celote. Zanesljive informacije za posamezna področja so nujne tudi pri neposrednem izvajanju na izvajalnih področjih nalog. Računovodske listine se izdajajo na izvajalnih področjih nalog in izkazujejo tamkajšnje poslovne dogodke. Kakovost teh listin močno vpliva na kakovost računovodskih podatkov in informacij, obenem pa priča o kakovosti dela na izvajalnih področjih nalog glede na upoštevanje poslovodskih odločitev.

Razmejitev med nadziranjem kot odločevalnim področjem nalog, kot izvajalnim področjem nalog in kot informacijskim področjem nalog se ne ujema natančno z razdelitvijo nadziranih področij, temveč je opredeljena z razdelitvijo pristojnosti oziroma odločanja v zvezi s popravljalnimi ukrepi. Po tem sodilu sta računovodsko nadziranje in nadziranje računovodenja tista, ki vodita k odločanju o preprečevanju in odpravljanju napak pri računovodskih postopkih ali upoštevanju računovodstvu predpisanih ustreznih sodil. Izvajalno nadziranje vodi k odločanju o preprečevanju in odpravljanju napak na kateremkoli izvajalnem področju nalog glede na zanj postavljena sodila. Odločevalno nadziranje pa je tisto, ki vodi k odločanju o stališčih, mnenjih in predlogih glede ustreznosti tako poslovne politike in računovodskih usmeritev kot tudi učinkovitosti računovodske in izvajalne ureditve pa tudi celotne ureditve notranjega nadziranja ter sprejema popravljalne odločitve glede na to, na katero področje poslovanja se nanašajo.

**28.44.** Ločenost in razčlenjenost nalog v izvajalnem, informacijskem in odločevalnem sestavu sta med drugim odvisni tudi od velikosti podjetja; v malih in nekaterih srednjih podjetjih ločenost, kot jo zahtevajo SRS 28.6, SRS 28.7 in SRS 28.8, ni niti možna niti smiselna.

**28.45.** Notranje računovodsko kontroliranje je učinkovito, če je zasnovano na načelih resničnosti, razdelitve nalog, kontroliranja izvajanja poslov, sprotnosti razvidov, usklajenosti stanja po poslovnih knjigah in dejanskega stanja, ločenosti knjigovodenja od izvajanja poslov, strokovnosti ter neodvisnosti in gospodarnosti oziroma če jih upošteva.

Načelo resničnosti zahteva, da se pred oblikovanjem mnenja ugotovi dejansko stanje opazovane kategorije; pri tem je dejansko stanje tisto, ki ga je mogoče podkrepiti z verodostojnimi listinami.

Načelo razdelitve nalog zahteva organiziranje dela, ki posamezniku ne dopušča, da bi sam opravil posel od začetka do konca.

Načelo kontroliranja izvajanja poslov zahteva kontroliranje izvajanja poslov na vsaki stopnji, da bi se morebitne napake hitreje odkrile in s tem zmanjšale škodljive posledice.

Načelo sprotnosti razvidov zahteva takojšnje vpisovanje poslovnih dogodkov v poslovne knjige, kajti le taki podatki omogočajo pravočasno nadziranje in čim zgodnejše odkrivanje morebitnih napak.

Načelo usklajenosti stanja po poslovnih knjigah in dejanskega stanja spravlja računovodske podatke v stvarne okvire, s čimer pridobivajo posebno kakovost.

Načelo ločenosti knjigovodenja od izvajanja poslov zahteva, da podatkov o poslih ne sme obravnavati samo oseba, ki te posle opravlja.

Načelo strokovnosti zahteva, da se sme računovodenje zaupati zgolj osebi, ki je strokovno usposobljena, kar je najpomembnejši pogoj za zanesljivost računovodskih podatkov in informacij.

Načelo neodvisnosti zahteva, da notranji kontrolorji, notranji revizorji in zunanji revizorji niso odvisni od tistih, katerih delo nadzirajo, pa tudi, da so samostojni pri presojanju in oblikovanju mnenj.

Načelo gospodarnosti zahteva, da z nadziranjem doseženi učinki ne smejo biti manjši od stroškov, ki pri tem nastajajo; tega seveda ni mogoče natančno ugotoviti, lahko pa se oceni na podlagi proučevanja.

***D.     Datuma sprejetja in začetka uporabe***

**28.46.** 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 28 - Računovodsko nadziranje (2002).

**Slovenski računovodski standard 29 (2006)**

**RAČUNOVODSKO PROUČEVANJE (RAČUNOVODSKO ANALIZIRANJE)**

***A.     Uvod***

Ta standard se uporablja pri proučevanju računovodskih podatkov in oblikovanju računovodskih informacij kot podlage za odločanje. Povezan je z računovodskimi načeli 152-157 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

a)  opredeljevanje računovodskega proučevanja,

b)  ugotavljanje vsebine pojavov pri računovodskem proučevanju,

c)  ugotavljanje vplivov na obračune in predračune pri računovodskem proučevanju,

č)  razčlenjevanje odmikov računovodskih podatkov od sodil,

d)  izbiranje računovodskih kazalcev izmed računovodskih podatkov,

e)  oblikovanje računovodskih kazalnikov na podlagi računovodskih podatkov ter

f)   povezovanje delnih spoznanj na podlagi računovodskih kazalnikov.

Ta standard se opira na splošno računovodsko teorijo ter je povezan tudi s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 19, 20, od 23 do 27 in 30.

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)      Opredeljevanje računovodskega proučevanja***

**29.1.** Računovodsko proučevanje je računovodsko presojanje kakovosti pojavov in računovodskih podatkov o njih; obsega proučevanje, ki je tesno povezano s sestavljanjem računovodskih poročil o načrtovanih in uresničenih poslovnih procesih in stanjih. Povečuje kakovost računovodskih informacij, ki pojasnjujejo stanje in dosežke pri delovanju, ter podlage za izboljšavo procesov in stanj.

**29.2.** Računovodsko proučevanje je del celotnega proučevanja delovanja podjetja. Razlikuje se od finančnega proučevanja, ki zajema zgolj proučevanje poslovanja iz zornega kota finančnega področja nalog v podjetju, to je denarnih tokov (prejemkov in izdatkov) oziroma procesov in stanj, ki so povezani z vlaganjem (financiranjem) in naložbenjem (investiranjem); finančno proučevanje prevzema in poglablja le tisti del računovodskega proučevanja, ki je usmerjen k finančnemu načinu razmišljanja.

**29.3.** Računovodsko proučevanje je sestavina finančnega računovodstva, kadar obravnava računovodske podatke, pomembne za prikazovanje celotnega podjetja ali njegovih razmerij z drugimi, in sestavina stroškovnega računovodstva, kadar obravnava računovodske podatke o podrobnostih z notranjega področja delovanja. Ne glede na to, ali gre za proučevanje v okviru stroškovnega ali finančnega računovodstva, je treba pri proučevanju, pomembnem za odločanje poslovodstva (ali lastnikov), upoštevati tudi njegovo poslovodno (odločevalno) vlogo.

**29.4.** Računovodsko proučevanje je pomembno, kadar so njegov predmet računovodski podatki oziroma računovodske informacije za notranje potrebe, pa tudi, kadar so njegov predmet računovodske informacije za zunanje potrebe.

**29.5.** Računovodsko proučevanje je del drugih sestavin računovodenja ali pa jih dopolnjuje; v zadnjem primeru so posledki računovodskega proučevanja (računovodskega analiziranja) pisne ali ustne računovodske proučitve (računovodske analize).

***b)      Ugotavljanje vsebine pojavov pri računovodskem proučevanju***

**29.6.** Sodobno računovodenje zahteva dajanje prednosti vsebini pred obliko. Preden se začnejo podatki iz knjigovodskih listin računovodsko obravnavati, je treba proučiti vsebino ustreznih pojavov in se ne zadovoljiti z njihovo pojavno obliko. To je treba opraviti pred vpisovanjem podatkov v dnevnike in druge poslovne knjige, torej pred nadaljnjim knjigovodenjem, ne pa šele pri pojasnjevanju postavk v računovodskih predračunih ali računovodskih obračunih.

**29.7.** Sestavljanje računovodskih predračunov in računovodskih obračunov je treba čim bolj prilagoditi potrebam po informacijah. Računovodska poročila finančnega računovodstva in stroškovnega računovodstva morajo biti sestavljena tako, da predstavljajo pojave resnično in pošteno; v ta namen so predmet računovodskega proučevanja tako potrebe uporabnikov računovodskih informacij kot vsebina pojavov, o katerih se poroča. Takšno računovodsko proučevanje je sestavina finančnega računovodstva in stroškovnega računovodstva.

**29.8.** Sestavljanje poročil za potrebe poslovodstva je zasnovano na vnaprejšnji podrobni proučitvi problema, na katerega se nanašajo, možnih rešitev tega problema, prednosti in pomanjkljivosti vsake od njih ter načina oblikovanja računovodskih informacij, ki so podlaga za ustrezno odločitev. Takšno računovodsko proučevanje upošteva poslovodno vlogo računovodstva in se širi tudi na druga področja.

***c)      Ugotavljanje vplivov na obračune in predračune pri računovodskem proučevanju***

**29.9.** Računovodski obračuni in računovodski predračuni izhajajo iz predpostavk o obsegu delovanja, količini, potroških, cenah in drugem. Pri računovodskem proučevanju se upoštevajo tudi predpostavke, ki niso posebej navedene, s tem pa se omejuje njihova izrazna moč v spremenjenih okoliščinah. Resnične in poštene kalkulacije vsebujejo, če se uporabljajo v okoliščinah, v katerih kake predpostavke ne veljajo več, pomembno napačne informacije.

**29.10.** Pri računovodskem proučevanju je treba dosledno upoštevati predvsem delovanje spremenljivih in stalnih stroškov ob spremenjenem obsegu dejavnosti ter spremenljivost cen, na tej podlagi pa oblikovati spremembe. Posebno pozornost zahteva dejstvo, da spremenljivi stroški niso nujno sorazmerni, da stalni stroški niso nujno neomejeno stalni in da prihodki niso nujno sorazmerni.

**29.11.** Pri računovodskem proučevanju zahtevnejših nalog v zvezi s presojanjem kakovosti delovanja in stanja, izraženih z računovodskimi podatki, je treba uporabljati tudi ustrezne matematične in statistične metode.

***č)      Razčlenjevanje odmikov računovodskih podat­kov od sodil***

**29.12.** Razčlenjevanje odmikov uresničenih velikosti, ki jih vsebujejo računovodski obračuni, od sodil upošteva razloge za nastajanje teh odmikov; na tem je zasnovano njihovo presojanje možnih rešitev in predlaganje ukrepov. Ta standard obravnava le metodiko ugotavljanja odmikov dosežkov od sodil zaradi neustreznosti dosežkov ali neustreznosti sodil.

**29.13.** Sodila za presojanje dosežkov in ugotavljanje razlik med njimi v finančnem računovodstvu se razlikujejo od tistih v stroškovnem računovodstvu, v obeh primerih pa so postopki razčlenjevanja odmikov ustaljeni. Če se zaradi neposrednih potreb poslovodstva zahteva posebno razčlenjevanje, se je mogoče opirati na splošne rešitve razčlenjevanja v finančnem računovodstvu ali stroškovnem računovodstvu ter jih prilagoditi potrebam.

**29.14.** V finančnem računovodstvu se uresničene velikosti, ki jih vsebujejo računovodski obračuni, presojajo glede na načrtovane velikosti iste vrste, ki jih vsebujejo ustrezni računovodski predračuni v istem podjetju, ali glede na uresničene velikosti iste vrste, ki jih vsebujejo ustrezni računovodski obračuni za prejšnje obdobje v istem podjetju; razčlenjevanje odmikov uresničenih velikosti, ki jih vsebujejo računovodski obračuni v obravnavanem podjetju, od uresničenih velikosti, ki jih vsebujejo računovodski obračuni v kakem drugem podjetju, praviloma ni možno, ker podatki niso na voljo. Predmet razčlenjevanja so zlasti razlike pri stroških, odhodkih in prihodkih nekaterih vrst, ki vplivajo na poslovni izid v obdobju; pri tem se sodila praviloma nanašajo na obseg delovanja, ki se razlikuje od uresničenega, sodila pa tudi niso izkazana na ustreznih kontih.

**29.15.** V stroškovnem računovodstvu se razčlenjujejo odmiki uresničenih stroškov obračunskega obdobja od standardnih stroškov uresničenega obsega dejavnosti v istem obdobju in istem podjetju; sodila se vedno nanašajo na uresničeni obseg delovanja in so tudi izkazana na ustreznih kontih. Predmet razčlenjevanja pa niso več razlike pri odhodkih ali prihodkih nekaterih vrst, ki vplivajo na poslovni izid v obdobju. Glede na razloge zanje se lahko razčlenjujejo tudi odmiki podatkov v obračunski kalkulaciji od podatkov v predračunski kalkulaciji, ki se nanašajo na enoto poslovnega učinka.

**29.16.** Odmik uresničenega poslovnega izida od načrtovanega se pojasnjuje z odmikom uresničenih prihodkov od načrtovanih, uresničenih stalnih stroškov od načrtovanih, uresničenih neposrednih stroškov posameznih vrst od načrtovanih, uresničenih posrednih spremenljivih stroškov od načrtovanih, uresničenih posrednih stalnih stroškov od načrtovanih pa tudi uresničene vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje od načrtovane; tako se posredno ugotovi odmik uresničenih odhodkov od načrtovanih in pojasnijo odmiki pri poslovnem izidu.

**29.17.** Odmik uresničenih prihodkov od načrtovanih se razčleni na del zaradi spremembe obsega dejavnosti in del zaradi spremembe prodajnih cen; pri prvem je koristno upoštevati tudi spremembo sestava dejavnosti. Odmik uresničenih neposrednih stroškov posameznih vrst od načrtovanih se razčleni na del zaradi spremembe potroškov na količinske enote poslovnih učinkov posameznih vrst, del zaradi spremembe nabavnih cen prvin posameznih vrst in del zaradi spremembe količin poslovnih učinkov posameznih vrst. Odmik uresničenih posrednih spremenljivih stroškov od načrtovanih se razčleni na del zaradi spremembe potroškov na enoto obsega dejavnosti, del zaradi spremembe nabavnih cen prvin posameznih vrst in del zaradi spremembe količin poslovnih učinkov posameznih vrst. Odmik uresničenih posrednih stalnih stroškov od načrtovanih se razčleni na del zaradi spremembe potroškov v obračunskem obdobju in del zaradi spremembe nabavnih cen prvin posameznih vrst. Odmik uresničene vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje od načrtovane se razčleni na del zaradi spremembe količin v zalogi in del zaradi spremembe stroškov, ki se zadržujejo v zalogah. Za potrebe zunanjega poročanja sta razčlenjevanje in pojasnjevanje razlik omejeni zgolj na splošne povzetke; zahtevata se le, če je to posebej določeno v standardih o zunanjem poročanju. Podrobnosti razčlenjevanja pri notranjem poročanju so odvisne od potreb v podjetju. Slovenski inštitut za revizijo lahko pripravi vzorec takšne metodike.

**29.18.** Odmik uresničenega poslovnega izida v obravnavanem obdobju od uresničenega poslovnega izida v prejšnjem obdobju se pojasnjuje, kot določa SRS 29.15, le da se namesto načrtovanih velikosti za obravnavano obdobje upoštevajo uresničene velikosti v prejšnjem obdobju.

**29.19.** Odmik uresničenih stroškov od standardnih za obseg dejavnosti, uresničen v obravnavanem obdobju, se pojasni z odmikom uresničenih neposrednih stroškov materiala od standardnih neposrednih stroškov materiala za uresničeni obseg dejavnosti, uresničenih neposrednih stroškov dela od standardnih neposrednih stroškov dela za uresničeni obseg dejavnosti, uresničenih posrednih spremenljivih stroškov od standardnih posrednih spremenljivih stroškov za uresničeni obseg dejavnosti in uresničenih posrednih stalnih stroškov od standardnih posrednih stalnih stroškov za uresničeni obseg dejavnost.

**29.20.** Odmik uresničenih neposrednih stroškov materiala od standardnih neposrednih stroškov materiala za uresničeni obseg dejavnosti se razčleni na odmik zaradi spremembe potroškov na količinske enote posameznih vrst poslovnih učinkov in odmik zaradi spremembe nabavnih cen posameznih prvin. Odmik uresničenih neposrednih stroškov dela od standardnih neposrednih stroškov dela za uresničeni obseg dejavnosti se razčleni na odmik zaradi spremembe potroškov dela na količinske enote posameznih vrst poslovnih učinkov in odmik zaradi spremembe postavk na časovno enoto dela. Odmik uresničenih posrednih spremenljivih stroškov od standardnih posrednih spremenljivih stroškov za uresničeni obseg dejavnosti se razčleni na odmik zaradi spremembe osnove za prevzem teh stroškov in odmik zaradi spremembe količnika dodatka teh stroškov. Odmik uresničenih posrednih stalnih stroškov od standardnih posrednih stalnih stroškov pa se razčleni na odmik zaradi spremembe osnove za prevzem teh stroškov in odmik zaradi spremembe količnika dodatka teh stroškov. Odmik pri posrednih stroških kot celoti je mogoče razčleniti tudi na skupno predračunsko razliko, ki se pojavi zaradi spremembe potroškov in cen, učinkovitostno razliko, ki se pojavi pri spremenljivem delu teh stroškov zaradi spremembe učinkovitosti neposrednega dela, s katerim so povezani, ter aktivnostno razliko, ki se pojavi pri stalnem delu teh stroškov zaradi spremembe obsega dejavnosti. Za zunanje potrebe se takšno razčlenjevanje ne zahteva. Podrobnosti razčlenjevanja za notranje potrebe pa so odvisne od opredeljenih potreb in možnosti v podjetju.

**29.21.** Podjetje izdela metodiko razčlenjevanja odmikov samostojno glede na posebnosti svojega poslovanja in objektivne možnosti merjenja. Vzorec takšne metodike lahko pripravi Slovenski inštitut za revizijo.

***d)      Izbiranje računovodskih kazalcev izmed računovodskih podatkov***

**29.22.** Računovodski kazalci so absolutna števila, ki se nanašajo na pomembne gospodarske kategorije, o katerih obstajajo računovodski podatki, na primer sredstva, osnovni kapital, prihodki, dobiček, izguba, prodajna cena enote, lastna cena enote in tako naprej. Ti kazalci napovedujejo ali kažejo stanje ali nakazujejo razvijanje česa v denarni merski enoti.

**29.23.** Računovodski kazalci se pojavljajo v finančnem računovodstvu, stroškovnem računovodstvu in poslovodnem računovodstvu.

**29.24.** Računovodske kazalce za notranje potrebe izbere podjetje sámo.

***e)      Oblikovanje računovodskih kazalnikov na podlagi računovodskih podatkov***

**29.25.** Računovodski kazalniki so relativna števila, ki se nanašajo na gospodarske kategorije, o katerih obstajajo računovodski podatki. Lahko so koeficienti, stopnje udeležbe ali indeksi. Dobijo se s primerjavo dveh kategorij. Če se količnik pomnoži s 100, se govori o odstotnem koeficientu, odstotku udeležbe ali odstotnem indeksu.

**29.26.** Računovodski kazalniki se pojavljajo v finančnem računovodstvu, stroškovnem računovodstvu in poslovodnem računovodstvu.

**29.27.** Računovodske kazalnike za notranje potrebe izbere podjetje sámo glede na posebnosti svojega poslovanja in objektivne možnosti merjenja, računovodske kazalnike za potrebe v zvezi s pripravo letnega računovodskega poročila pa obravnava ta standard. Kot obvezni se štejejo le tisti, ki so posebej navedeni v SRS 30.28.

**29.28.** Glede na izhodišče v bilanci stanja in izkazu poslovnega izida ter glede na potrebe po finančnem in gospodarskem načinu presojanja se računovodski kazalniki skupinijo kot kazalniki stanja financiranja (vlaganja), kazalniki stanja investiranja (naložbenja), kazalniki vodoravnega finančnega ustroja, kazalniki obračanja, kazalniki gospodarnosti, kazalniki dobičkonosnosti, kazalniki dohodkovnosti in kazalniki denarne tokovnosti.

**29.29.** Temeljni kazalniki stanja financiranja (vlaganja)

a)  stopnja lastniškosti financiranja

|  |
| --- |
| kapital |
| obveznosti do virov sredstev |

b)  stopnja dolžniškosti financiranja

|  |
| --- |
| dolgovi |
| obveznosti do virov sredstev |

c)  stopnja razmejenosti financiranja

|  |
| --- |
| vsota rezervacij in kratkoročnih pasivnih časovnih razmejitev ter dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev |
| obveznosti do virov sredstev |

č)  stopnja dolgoročnosti financiranja

|  |
| --- |
| vsota kapitala in dolgoročnih dolgov (skupaj z rezervacijami) ter dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev |
| obveznosti do virov sredstev |

d)  stopnja kratkoročnosti financiranja

|  |
| --- |
| vsota kratkoročnih dolgov (skupaj s kratkoročnimi pasivnimi časovnimi razmejitvami) |
| obveznosti do virov sredstev |

e)  stopnja osnovnosti kapitala

|  |
| --- |
| osnovni kapital |
| kapital |

f)   koeficient dolgovno-kapitalskega razmerja

|  |
| --- |
| dolgovi |
| kapital |

**29.30.** Temeljni kazalniki stanja investiranja (naložbenja)

a)  stopnja osnovnosti investiranja

|  |
| --- |
| osnovna sredstva (po knjigovodski vrednosti) |
| sredstva |

b)  stopnja obratnosti investiranja

|  |
| --- |
| obratna sredstva s kratkoročnimi aktivnimi časovnimi razmejitvami |
| sredstva |

c)  stopnja finančnosti investiranja

|  |
| --- |
| vsota dolgoročnih finančnih naložb in kratkoročnih finančnih naložb ter naložbenih nepremičnin |
| sredstva |   |

č)  stopnja dolgoročnosti investiranja

|  |
| --- |
| vsota osnovnih sredstev in dolgoročnih aktivnih časovnih razmejitev (po knjigovodski vrednosti), naložbenih nepremičnin, dolgoročnih finančnih naložb in dolgoročnih poslovnih terjatev |
| sredstva |

d)  stopnja kratkoročnosti investiranja

|  |
| --- |
| vsota kratkoročnih sredstev in kratkoročnih aktivnih časovnih razmejitev |
| sredstva |

e)  stopnja odpisanosti osnovnih sredstev

|  |
| --- |
| popravek vrednosti osnovnih sredstev |
| nabavna vrednost osnovnih sredstev |

f)   koeficient opremljenosti dela z osnovnimi sredstvi

|  |
| --- |
| osnovna sredstva (po nabavni vrednosti) |
| število zaposlencev v največji izmeni |

g)  koeficient tehnične opremljenosti dela

|  |
| --- |
| oprema (po nabavni vrednosti) |
| število zaposlencev v največji izmeni |

**29.31** Temeljni kazalniki vodoravnega finančnega ustroja

a)  koeficient kapitalske pokritosti osnovnih sredstev

|  |
| --- |
| kapital |
| osnovna sredstva (po knjigovodski vrednosti) |

b)  koeficient kapitalske pokritosti dolgoročnih sredstev

|  |
| --- |
| kapital |
| dolgoročna sredstva |

c)  koeficient dolgoročne pokritosti dolgoročnih sredstev

|  |
| --- |
| vsota kapitala, dolgoročnih dolgov ter rezervacij in dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev |
| dolgoročna sredstva |

č)  koeficient dolgoročne pokritosti dolgoročnih sredstev in normalnih zalog

|  |
| --- |
| vsota kapitala, dolgoročnih dolgov ter rezervacij in dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev |
| dolgoročna sredstva in normalne zaloge |

d)  koeficient neposredne pokritosti kratkoročnih obveznosti (hitri koeficient)

|  |
| --- |
| likvidna sredstva |
| kratkoročne obveznosti |

e)  koeficient pospešene pokritosti kratkoročnih obveznosti (pospešeni koeficient)

|  |
| --- |
| vsota likvidnih sredstev in kratkoročnih terjatev |
| kratkoročne obveznosti |

f)   koeficient kratkoročne pokritosti kratkoročnih obveznosti (kratkoročni koeficient)

|  |
| --- |
| kratkoročna sredstva |
| kratkoročne obveznosti |

g)  koeficient komercialnega terjatveno-obveznostnega razmerja

|  |
| --- |
| terjatve do kupcev |
| obveznosti do dobaviteljev |

h)  koeficient kratkoročnega terjatveno-obveznostnega razmerja

|  |
| --- |
| kratkoročne terjatve |
| kratkoročne obveznosti |

**29.32.** Temeljni kazalniki obračanja

a)  koeficient obračanja obratnih sredstev

|  |
| --- |
| poslovni odhodki v letu dni |
| povprečno stanje obratnih sredstev |

b)  koeficient obračanja osnovnih sredstev

|  |
| --- |
| amortizacija v letu dni |
| povprečno stanje osnovnih sredstev (po neodpisani vrednosti) |

c)  koeficient obračanja zalog materiala

|  |
| --- |
| porabljeni material v letu dni (po nabavnih cenah) |
| povprečna zaloga materiala (po nabavnih cenah) |

č)  koeficient obračanja zalog proizvodov

|  |
| --- |
| prodani proizvodi v letu dni (praviloma po proizvajalnih stroških) |
| povprečna zaloga proizvodov (praviloma po proizvajalnih stroških) |

d)  koeficient obračanja zalog trgovskega blaga

|  |
| --- |
| prodano blago v letu dni (po nabavni vrednosti) |
| stanje zalog blaga (po nabavni vrednosti) |

e)  koeficient obračanja terjatev do kupcev

|  |
| --- |
| prejemki od kupcev v letu dni |
| povprečno stanje terjatev do kupcev |

f)   koeficient mesečne zadostnosti zaloge proizvodov

|  |
| --- |
| stanje zalog proizvodov (po proizvajalnih stroških) |
| povprečna mesečna prodaja (po proizvajalnih stroških) |

g)  koeficient dnevne trajanosti kreditirane prodaje

|  |
| --- |
| stanje terjatev do kupcev |
| povprečni dnevni prihodki iz prodaje na kredit |

**29.33.** Temeljni kazalniki gospodarnosti

a)  koeficient gospodarnosti poslovanja

|  |
| --- |
| poslovni prihodki |
| poslovni odhodki |

b)  koeficient celotne gospodarnosti

|  |
| --- |
| prihodki |
| odhodki |

c)  stopnja proizvajalne stroškovnosti poslovnih prihodkov

|  |
| --- |
| stroški proizvajanja v prodanih količinah |
| poslovni prihodki |

č)  stopnja prodajne stroškovnosti poslovnih prihodkov

|  |
| --- |
| stroški prodajanja |
| poslovni prihodki |

d)  stopnja splošnodejavnostne stroškovnosti poslovnih prihodkov

|  |
| --- |
| stroški splošnih služb |
| poslovni prihodki |

e)  stopnja tehnične (zmogljivostne) stroškovnosti poslovnih prihodkov

|  |
| --- |
| stroški amortizacije |
| poslovni prihodki |

f)   stopnja delovne stroškovnosti poslovnih prihodkov

|  |
| --- |
| stroški dela |
| poslovni prihodki |

g)  stopnja materialne stroškovnosti poslovnih prihodkov

|  |
| --- |
| stroški materiala |
| poslovni prihodki |

h)  stopnja storitvene stroškovnosti poslovnih prihodkov

|  |
| --- |
| stroški tujih storitev |
| poslovni prihodki |

i)    stopnja kosmate dobičkovnosti poslovnih prihodkov

|  |
| --- |
| kosmati dobiček |
| poslovni prihodki |

j)    stopnja dobičkovnosti poslovnih prihodkov

|  |
| --- |
| poslovni dobiček |
| poslovni prihodki |

k)  stopnja dobičkovnosti prihodkov

|  |
| --- |
| dobiček (pred obdavčitvijo) |
| prihodki |

l)    stopnja čiste dobičkovnosti prihodkov

|  |
| --- |
| čisti dobiček |
| prihodki |

V primeru izgube so kazalniki od i) do l) negativni.

**29.34.** Temeljni kazalniki dobičkonosnosti (v primeru izgube negativne dobičkonosnosti)

a)  koeficient čiste dobičkonosnosti kapitala

|  |
| --- |
| čisti dobiček obračunskega obdobja |
| povprečni kapital (brez čistega poslovnega izida obračunskega obdobja) |

b)  koeficient razširjene dobičkonosnosti sredstev

|  |
| --- |
| dobiček ali izguba in dane obresti obračunskega obdobja |
| povprečna sredstva |

c)  koeficient čiste dobičkonosnosti osnovnega kapitala

|  |
| --- |
| čisti dobiček obračunskega obdobja |
| povprečni osnovni kapital |

č)  koeficient dividendnosti osnovnega kapitala

|  |
| --- |
| vsota dividend za poslovno leto |
| povprečni osnovni kapital |

d)  stopnja dividendnosti čistega dobička

|  |
| --- |
| vsota dividend za poslovno leto |
| čisti dobiček |

e)  osnovna čista dobičkonosnost navadne delnice

|  |
| --- |
| čisti dobiček za navadne delnice v poslovnem letu |
| povprečno število uveljavljajočih se navadnih delnic |

f)   popravljena čista dobičkonosnost navadne delnice

|  |
| --- |
| popravljeni čisti dobiček za navadne delnice v poslovnem letu |
| povprečno število popravljenih uveljavljajočih se navadnih delnic |

g)  dividendnost navadne delnice

|  |
| --- |
| vsota dividend za navadne delnice v poslovnem letu |
| povprečno število uveljavljajočih se navadnih delnic |

**29.35.** Temeljni kazalniki dohodkovnosti

a)  stopnja udeležbe zaposlencev v dohodku

|  |
| --- |
| vsota čistih plač (brez vštetih dajatev) in drugih deležev zaposlencev |
| vsota dobička, stroškov za plače, vračunanih obresti in vračunanih dajatev - izguba |

b)  stopnja udeležbe financerjev v dohodku

|  |
| --- |
| vsota danih obresti in dividend |
| vsota dobička, stroškov za plače, vračunanih obresti in vračunanih dajatev – izguba |

c)  stopnja udeležbe države v dohodku

|  |
| --- |
| vračunani davki (skupaj z davki v plačah), povečani za davek iz dobička |
| vsota dobička, stroškov za plače, vračunanih obresti in vračunanih dajatev – izguba |

č)  stopnja udeležbe podjetja v dohodku

|  |
| --- |
| čisti dobiček po odbitku dividend |
| vsota dobička, stroškov za plače, vračunanih obresti in vračunanih dajatev – izguba |

d)  povprečna mesečna kosmata plača povečana za kosmate udeležbe zaposlencev

|  |
| --- |
| vsota povprečne vsote mesečnih vračunanih kosmatih plač in drugih kosmatih udeležb zaposlencev |
| povprečno število zaposlencev |

e)  povprečna mesečna čista plača povečana za čiste udeležbe zaposlencev

|  |
| --- |
| vsota povprečne vsote mesečnih vračunanih čistih plač in drugih udeležb zaposlencev (to je brez dajatev) |
| povprečno število zaposlencev |

**29.36.** Glede na izhodišče v izkazu denarnih tokov se pojavljajo še računovodski kazalniki denarne tokovnosti:

a)  stopnja denarne izidnosti poslovnih prihodkov

|  |
| --- |
| denarni izid iz poslovanja |
| poslovni prihodki |

b)  koeficient pokritosti nove naložbe z denarnim izidom iz poslovanja

|  |
| --- |
| denarni izid iz poslovanja |
| nova naložba |

c)  koeficient pokritosti dolgov z denarnim izidom iz poslovanja

|  |
| --- |
| denarni izid iz poslovanja |
| stanje dolgov |

***f)  Povezovanje delnih spoznanj na podlagi računovodskih kazalnikov***

**29.37.** Računovodski kazalniki se izračunavajo kot predračunski in kot obračunski kazalniki, zato jih je mogoče primerjati. Podjetje izbere za svoje notranje potrebe smeri primerjanja, za zunanje potrebe pa je takšno primerjanje obvezno le, če ga zahteva standard za zunanje poročanje.

**29.38.** Različne računovodske kazalnike za isto leto je mogoče povezovati s seštevki ali z zmnožki, pri čemer je računovodski kazalnik višjega reda seštevek ali zmnožek računovodskih kazalnikov nižjega reda.

**29.39.** Podjetje glede na svoje notranje potrebe izbere ureditev povezanih kazalnikov, za zunanje potrebe pa je ureditev povezanih kazalnikov obvezna le, če jo zahteva standard za zunanje poročanje. Vzorec takšne ureditve lahko pripravi Slovenski inštitut za revizijo.

***C.     Opredelitve ključnih pojmov***

**29.40.** V tem standardu so uporabljeni izrazi iz drugih slovenskih računovodskih standardov ter nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in tako opredeliti ključne pojme.

a)  **Računovodsko proučevanje** se je v preteklosti imenovalo računovodsko analiziranje.

b)  **Odmik** je razlika med primerjano in primerjalno velikostjo izbrane gospodarske kategorije. Na njegovi podlagi se presoja(ta) učinkovitost in/ali uspešnost delovanja.

c)  **Kazalec** je absolutno število, ki napoveduje ali kaže stanje ali nakazuje razvijanje česa; praviloma je računovodski podatek in se razlikuje od kazalnika.

č)  **Kazalnik** je relativno število, dobljeno s primerjavo dveh velikosti; ima spoznavno moč, ki omogoča oblikovati sodbo o poslovanju. Glede na naravo primerjanih velikosti je lahko indeks, koeficient ali stopnja udeležbe.

d)  **Indeks** je relativno število, ki izraža razmerje med istovrstnima velikostma. Pogosto se pomnoži s 100; tako se dobi odstotni indeks.

e)  **Koeficient** je relativno število, ki izraža razmerje med raznovrstnima velikostma, ki pa sta primerljivi. Redko se pomnoži s 100; tako se dobi odstotni koeficient. Praviloma je imenovano število.

f)   **Stopnja udeležbe** je relativno število, ki izraža razmerje med istovrstnima velikostma, od katerih se prva nanaša na del in druga na celoto istega pojava. Najpogosteje se pomnoži s 100; tako se dobi odstotek udeležbe (odstotna stopnja udeležbe).

g)  **Čisti dobiček** **za navadne delničarje** je čisti dobiček za poslovno leto po odštetju prednostnih dividend.

h)  **Popravljeni čisti dobiček za navadne delničarje** je čisti dobiček za navadne delničarje, spremenjen zaradi zamenjave možnostnih navadnih delnic v navadne delnice; zaradi tega se spremenijo z njimi povezane dividende, obresti in drugi prihodki ali odhodki, nove navadne delnice pa pridobijo pravico do udeležbe v čistem dobičku za navadne delničarje.

i)    **Osnovna sredstva** so opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena sredstva.

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

***Č.     Pojasnila***

**29.41.** Razčlenjevanje odmikov je odvisno od omejitev pri delitvi stroškov na stalne in spremenljive; zaradi tega so (glede na okoliščine in izbrano metodiko) pogosto potrebne poenostavitve, ki jih je treba tudi pojasnjevati, da ne bi prihajalo do napačnih razlag. Z uresničenimi cenami je treba razumeti povprečne cene v obdobju, z uresničenim potroškom na enoto poslovnega učinka pa povprečni uresničeni potrošek na enoto poslovnega učinka. Obseg dejavnosti je mogoče izraziti s količino poslovnih učinkov, preračunano na pogojne enote, s številom neposrednih izdelovalnih delovnih ur ali kako drugače. Enote poslovnih učinkov je prav tako mogoče razlagati kot pogojne enote, na katere se preračunajo različni poslovni učinki. Podjetje mora pojasniti podrobnosti uporabljene metodike.

**29.42.** Ker razčlenjevanje odmikov praviloma ni obvezno, ne predstavljamo metodike njihovega izračunavanja. Strokovna literatura, ki predstavlja celovito razvito finančno računovodstvo, stroškovno računovodstvo in poslovodno računovodstvo, predstavlja tudi ustrezno metodiko, ki jo podjetje lahko uporablja prilagojeno svojim potrebam.

**29.43.** Pri izračunavanju kazalnikov se lahko pojavljata dve napaki: prva je, da se kazalniku pripiše drugačna izrazna moč, kot jo dejansko ima, druga pa, da se pri njegovem izračunu uporabijo napačni podatki. Zato je treba preveriti, ali so podatki oblikovani skladno z računovodskimi standardi in ali so v računovodskih izkazih predstavljeni na ustrezen način.

**29.44.** Pri nekaterih kazalnikih se primerjajo statično opredeljene kategorije (iz bilance stanja) z dinamično opredeljenimi kategorijami (iz izkaza poslovnega izida). V takšnem primeru se ne smejo preprosto upoštevati statično opredeljene kategorije iz bilance stanja ob koncu leta, temveč je treba izračunavati njihovo povprečno stanje, za kar pa ne zadošča zgolj poznavanje stanja ob začetku in koncu leta. Zgolj končno stanje statično opredeljenih kategorij se sme uporabljati le pri sestavljanju medsebojno povezanih kazalnikov, pri čemer so potrebna posebna pojasnila.

**29.45.** Pri koeficientih obračanja mora števec vsebovati podatek o zmanjšanju tiste kategorije, katere povprečno stanje je v imenovalcu, vrednostna opredelitev števca pa mora biti čim bliže vrednostni opredelitvi imenovalca. Tako se na primer pri izračunavanju koeficienta obračanja zalog proizvodov s povprečno vrednostjo zalog proizvodov ne smejo primerjati vsi poslovni odhodki, ker te zaloge ne vsebujejo vseh vrst stroškov, ki se pretvarjajo v odhodke. Prav tako je na primer pri izračunavanju koeficienta obračanja zalog materiala izid odvisen od tega, po kateri metodi so zaloge ovrednotene.

Od vseh v tem standardu naštetih kazalnikov je dvomljiv le koeficient obračanja obratnih sredstev; upoštevana rešitev je le najmanj slaba od vseh v strokovni literaturi predlaganih.

**29.46.** Zaradi poznejše primerjave istih kazalnikov med podjetji je treba poskrbeti, da se izračunavajo po enakih metodah.

**29.47.** Bilančni dobiček kot pravna kategorija iz zakona o gospodarskih družbah je znesek, o katerem je mogoče odločati na skupščini le iz pravnega zornega kota, ne pa tudi iz gospodarskega in finančnega. Da v podjetju ne bi nastala gospodarska škoda ali da podjetje ne bi zašlo v finančne težave, pa je treba informacijo o tistem, kar je mogoče razdeliti v obliki dividend, oblikovati drugače, odvisno od vezanosti sredstev.

***D.     Datuma sprejetja in začetka uporabe***

**29.48.** 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 29 - Računovodsko proučevanje (računovodsko analiziranje) (2002).

**Slovenski računovodski standard 30 (2006)**

**RAČUNOVODSKO INFORMIRANJE**

***A.     Uvod***

Ta standard se uporablja pri sestavljanju računovodskih poročil za zunanje in notranje potrebe. Povezan je z računovodskimi načeli od 158 do 166 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

a)  opredeljevanje računovodskega informiranja,

b)  uporabnike informacij v računovodskih poročilih,

c)  oblikovanje informacij v računovodskih poročilih,

č)  razkrivanje v računovodskih izkazih in drugih računovodskih poročilih,

d)  razkrivanje v prilogah k računovodskim izkazom,

e)  prevrednotovanje postavk v računovodskih poročilih ter

f)   uskupinjevanje računovodskih poročil.

Ta standard se opira na splošno računovodsko teorijo, mednarodne standarde računovodskega poročanja in zakon o gospodarskih družbah. Povezan je predvsem s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 20 in SRS od 23 do 29.

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)      Opredeljevanje računovodskega informiranja***

**30.1.** Računovodsko informiranje je predstavljanje računovodskih podatkov in računovodskih informacij uporabnikom. Kot takšno je končna stopnja knjigovodenja, računovodskega predračunavanja, računovodskega nadziranja in računovodskega proučevanja.

**30.2.** Računovodsko informiranje je del celotnega informiranja, potrebnega pri delovanju podjetja. Razlikuje se od finančnega informiranja, ki je zgolj informiranje o procesih in stanjih v zvezi s finančnim področjem nalog v podjetju; finančno informiranje prevzema in poglablja le tisti del računovodskega informiranja, ki je usmerjen k finančnemu načinu razmišljanja, zato se širi tudi na druga področja.

**30.3.** Računovodsko informiranje je sestavina finančnega računovodstva, kadar obravnava ustaljene računovodske podatke, pomembne za prikazovanje celotnega podjetja ali njegovih razmerij z drugimi, sestavina stroškovnega računovodstva, kadar obravnava ustaljene računovodske podatke o podrobnostih z notranjega področja delovanja, in sestavina poslovodnega računovodstva, kadar obravnava računovodske informacije za potrebe poslovodstva.

**30.4.** Računovodsko informiranje je pomembno, kadar so njegov predmet računovodski podatki oziroma računovodske informacije za notranje potrebe pa tudi kadar so njegov predmet računovodske informacije za zunanje potrebe.

**30.5.** Prejemniki računovodskih podatkov oblikujejo na njihovi podlagi računovodske informacije, in to bodisi za svoje potrebe bodisi za potrebe drugih uporabnikov.

**30.6.** Računovodsko informiranje se izvaja z računovodskimi poročili, ki vsebujejo računovodske podatke in/ali računovodske informacije, ki so izražene v denarnih ali naravnih merskih enotah. Računovodska poročila so praviloma pisna, lahko pa so tudi ustna. Pisna računovodska poročila se lahko prikazujejo tudi na računalniških zaslonih.

***b)      Uporabniki informacij v računovodskih poročilih***

**30.7.** Notranji uporabniki računovodskih informacij so

-       izvajalci posameznih nalog v podjetju, ki morajo odločati o podrobnostih izvajanja,

-       poslovodstvo v podjetju od najnižje ravni do uprave (ravnateljstva),

-       upravljalni in nadzorni organi v podjetju ter

-       zaposlenci v podjetju.

**30.8.** Zunanji uporabniki računovodskih informacij so

-       lastniki podjetja, ki niso člani njegovih upravljalnih in/ali nadzornih organov (tudi možni vlagatelji),

-       posojilodajalci (zlasti dajalci dolgoročnih pa tudi kratkoročnih posojil),

-       dobavitelji (zlasti dajalci dolgoročnih blagovnih pa tudi kratkoročnih kreditov),

-       kupci (zlasti glavni stalni kupci),

-       država in

-       javnost (tudi tekmeci).

**30.9.** Računovodska poročila, ki se predlagajo uporabnikom informacij v njih, so lahko obdobna računovodska poročila ali občasna računovodska poročila. Obdobna računovodska poročila se jim predlagajo v določenih časovnih presledkih, vsebujejo pa ustaljene računovodske podatke in/ali računovodske informacije, ki se nanašajo na obračunska obdobja. Občasna računovodska poročila pa se jim predlagajo v časovnih presledkih, ki niso določeni, ter vsebujejo računovodske podatke in/ali računovodske informacije za posebne namene.

**30.10.** Računovodska poročila so glede na namen informacij v njih pobudna, nadzorna ali informativna. Pobudna računovodska poročila so namenjena uporabnikom, ki sodelujejo pri odločanju o načrtovanju, pripravljanju izvajanja in izvajanju. Nadzorna računovodska poročila so namenjena uporabnikom, ki sodelujejo pri odločanju o nadziranju ali pripravljanju izvajanja. Informativna računovodska poročila pa so namenjena uporabnikom, ki morajo biti le na splošno informirani, a ne sodelujejo pri odločanju.

***c)      Oblikovanje informacij v računovodskih poročilih***

**30.11.** Pogostnost zagotavljanja računovodskih informacij in njihova podrobnost sta določeni z mestom v zaporedju, prikazanim v SRS 30.7 in SRS 30.8. Sproti, torej najbolj pogosto, morajo biti na razpolago uporabnikom, ki so v SRS 30.7 navedeni na prvem mestu, najmanj pogosto pa uporabnikom, ki so v SRS 30.8 navedeni na zadnjem mestu. Najbolj podrobne morajo biti za potrebe prvih in najbolj zbirne za potrebe zadnjih.

**30.12.** Obsežnost potrebnih informacij je odvisna od vloge njihovega prejemnika pri odločanju. Če mora odločati, morajo računovodske informacije vsestransko pojasnjevati več možnosti in njihove posledice, če mora biti z dogajanjem, o katerem odločajo drugi, le okvirno seznanjen, pa so lahko zgolj splošne.

**30.13.** Računovodsko informiranje mora zagotavljati razumljive, ustrezne, zanesljive in primerljive računovodske informacije. Računovodske informacije so razumljive, če jih uporabniki, ki dovolj dobro poznajo poslovno in gospodarsko delovanje in računovodstvo ter jih dovolj prizadevno proučujejo, razumejo brez težav. Računovodske informacije so ustrezne, če pomagajo uporabnikom sprejemati oziroma popravljati ali potrjevati poslovne odločitve. Na ustreznost postavk vplivata njihova vrsta in bistvenost, bistvenost pa je odvisna od njihove velikosti, ocenjene v posameznih okoliščinah, oziroma opustitve ali napačne predstavitve; bistvenost iste postavke je lahko za različne uporabnike različna. Računovodske informacije so zanesljive, če ne vsebujejo pomembnih napak in pristranskih stališč ter zvesto predstavljajo tisto, o čemer trdijo, da predstavljajo, ali za kar se upravičeno domneva, da predstavljajo; biti morajo popolne. Informacije v letnih računovodskih izkazih so bolj zanesljive, če so ti izkazi revidirani. Primerljivost računovodskih informacij pomeni ne samo to, da je zaradi metodične enotnosti mogoče primerjati postavke v računovodskih izkazih istega podjetja za različna leta ali postavke v računovodskih izkazih različnih podjetij, temveč tudi to, da so konti in knjižbe na njih metodično enotni tako v istem podjetju kot v različnih podjetjih.

**30.14.** Pri računovodskem informiranju je treba upoštevati zahtevo po pravočasnem oblikovanju in predlaganju ustreznih računovodskih informacij za odločanje; če so prepozne, namreč niso več koristne. Upoštevati pa je treba tudi razmerja med stroški oblikovanja posamezne računovodske informacije in koristmi od nje.

**30.15.** Računovodsko informiranje se izvaja pisno, tudi na računalniškem zaslonu, ali ustno; ustno se sporočajo računovodski podatki ali računovodske informacije, ki že obstajajo v pisni obliki. Računovodske informacije se izražajo s števili in njihovimi pojasnili kot sestavinami računovodskih poročil. Glede na obdobje, na katero se nanašajo, so sestavine računovodskih predračunov ali računovodskih obračunov. Najbolj zbirne računovodske informacije so računovodski izkazi.

**30.16.** Notranji uporabniki računovodskih podatkov in računovodskih informacij so dolžni sodelovati s tistimi, ki jih pripravljajo; pri tem je treba upoštevati, kdo potrebuje računovodske podatke in računovodske informacije ter kdaj in za katere namene. Za resnično in pošteno računovodsko informiranje zunanjih uporabnikov odgovarja uprava (ravnateljstvo).

**30.17.** Pri oblikovanju računovodskih informacij je treba upoštevati predpostavki o nastanku poslovnih dogodkov in neomejenosti delovanja. Biti morajo predvsem razumljive, ustrezne, zanesljive in primerljive. Izbira in uporaba računovodskih usmeritev pa morata temeljiti na previdnosti, prednosti vsebine pred obliko in pomembnosti.

***č)      Razkrivanje v računovodskih izkazih in drugih računovodskih poročilih***

**30.18.** Računovodske izkaze kot celoto sestavljajo

-       bilanca stanja,

-       izkaz poslovnega izida,

-       izkaz gibanja kapitala,

-       izkaz denarnih tokov in

-       razlagalna računovodska pojasnila.

Kot posamezen računovodski izkaz se šteje vsaka sestavina ne glede na to, ali je namenjena notranjim ali zunanjim potrebam.

**30.19.** Računovodsko poročilo zajema celoto računovodskih izkazov, posamezne računovodske izkaze, posamezne računovodske predračune ali računovodske obračune ali zgolj izbor računovodskih podatkov in/ali računovodskih informacij z ustreznimi pojasnili. Računovodska poročila so lahko občasna in obdobna (tudi letna).

**30.20.** Pri temeljnem letnem poslovnem poročanju velikih in srednjih podjetij ima bilanca stanja obliko, kot jo določa SRS 24.4, izkaz poslovnega izida obliko, kot jo določa SRS 25.5 ali 25.6, izkaz denarnih tokov obliko, kot jo določa SRS 26.6, 26.9 ali 26.16, izkaz gibanja kapitala pa obliko, kot jo določa SRS 27.3 in ki omogoča predstavitev sprememb kapitala, kot jih določa SRS 27.2. Pri temeljnem letnem poslovnem poročanju malih podjetij pa ima lahko bilanca stanja skrajšano obliko, kot jo določa SRS 24.9, obliko izkaza poslovnega izida enako kot velika in srednja podjetja, izkaz denarnih tokov in izkaz gibanja kapitala pa se lahko opustita, če podjetja niso vključena v skupino, za katero se sestavljajo skupinski računovodski izkazi, ali če nimajo svojih vrednostnih papirjev na borzi. Podjetje lahko v skladu s svojimi potrebami znotraj zahtevane razčlenitve kategorij uvede tudi podkategorije.

**30.21.** Če se podjetje odloči v sredstvih javnega obveščanja objaviti povzetek letnega poročila, zadošča, da sta bilanca stanja in izkaz poslovnega izida objavljena v obliki tehle povzetkov, ki omogočata ugotoviti istovetnost registrskemu sodišču predloženih popolne bilance stanja in popolnega izkaza poslovnega izida za obravnavano obdobje:

***Bilanca stanja***

**Sredstva**

**A.     Dolgoročna sredstva**

I. Neopredmetena sredstva in dolgoročne časovne razmejitve

II. Opredmetena osnovna sredstva

III. Naložbene nepremičnine

IV. Dolgoročne finančne naložbe

V. Dolgoročne poslovne terjatve

VI. Odložene terjatve za davek

**B.     Kratkoročna sredstva**

I. Sredstva (skupine za odtujitev) za prodajo

II.  Zaloge

III. Kratkoročne finančne naložbe

IV. Kratkoročne poslovne terjatve

V. Denarna sredstva

**C.     Kratkoročne aktivne časovne razmejitve**

**Obveznosti do virov sredstev**

**A.     Kapital**

I. Kapital

II. Kapitalske rezerve

III. Rezerve iz dobička

IV. Presežek iz prevrednotenja

V. Preneseni čisti poslovni izid

VI. Čisti poslovni izid poslovnega leta

**B.     Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve**

**C.     Dolgoročne obveznosti**

I. Dolgoročne finančne obveznosti

II. Dolgoročne poslovne obveznosti

III. Odložene obveznosti za davek

**Č.     Kratkoročne obveznosti**

I. Obveznosti, vključene v skupine za odtujitev

II. Kratkoročne finančne obveznosti

III. Kratkoročne poslovne obveznosti

**D. Kratkoročne pasivne časovne razmejitve**

***Izkaz poslovnega izida***

         Poslovni prihodki

-        Poslovni odhodki

+       Finančni prihodki

-        Finančni odhodki

=       Poslovni izid iz rednega delovanja

+/-     Drugi prihodki (odhodki)

-        Davek iz dobička (+/- odloženi davki)

=       Čisti poslovni izid poslovnega leta

**30.22.** Obliko drugih računovodskih poročil za zunanje potrebe določajo predpisi.

**30.23.** Obliko računovodskih izkazov in drugih računovodskih poročil za notranje potrebe določa akt podjetja.

**30.24.** Če računovodski podatki v računovodskih izkazih ali drugih računovodskih poročilih ne upoštevajo SRS 30.17, je to treba posebej povedati in utemeljiti. Izbira in uporaba računovodskih usmeritev morata temeljiti na previdnosti, prednosti vsebine pred obliko in pomembnosti. Opis pomembnih uporabljenih računovodskih usmeritev mora biti sestavni del tako objavljenih računovodskih izkazov kot tudi drugih računovodskih poročil.

***d)      Razkrivanje v prilogah k računovodskim izkazom***

**30.25.** Priloge k računovodskim izkazom so razlagalna računovodska pojasnila, ki niso samostojen izkaz. Napačnega ali neustreznega izkazovanja postavk v bilanci stanja, izkazu poslovnega izida in/ali drugih računovodskih izkazih ne opravičijo niti še tako temeljiti opisi uporabljenih računovodskih usmeritev niti opombe in/ali pojasnila.

**30.26.** Podjetja vključujejo v priloge k računovodskim izkazom podkategorije kategorij, zahtevanih v obrazcih računovodskih izkazov. Pri temeljnem letnem poročanju so obvezna dodatna razkritja postavk v bilanci stanja, ki jih določajo SRS od 24.13 do 24.25, postavk v izkazu poslovnega izida, ki jih določajo SRS od 25.16 do 25.31, pa tudi razkritja, ki jih obravnavajo točke e poglavij B v SRS od 1 do 19.

**30.27.** Podjetja, v katerih odloča o bilančnem dobičku skupščina, morajo v skladu z zakonom o gospodarskih družbah pri poročanju skupščini predstaviti

a)  čisti dobiček / izgubo poslovnega leta

b)  plus preneseni čisti dobiček / preneseno izgubo

c)  plus zmanjšanje kapitalskih rezerv

č)  plus zmanjšanje rezerv iz dobička

d)  minus povečanje rezerv iz dobička (i. zakonskih rezerv, rezerv za lastne delnice in lastne poslovne deleže ter statutarnih rezerv po sklepu uprave ob sestavljanju letnega poročila; ii. drugih rezerv iz dobička po odločitvi uprave in nadzornega sveta) ter

e)  bilančni dobiček / bilančno izgubo, ki ga/jo skupščina razporeja med delničarje, druge rezerve, prenos v naslednje leto in druge namene.

Odločitve skupščine se knjižijo v novem poslovnem letu, v nasprotju z odločitvami uprave (ravnateljstva) in nadzornega sveta, ki se upoštevajo že v postavkah bilance stanja in izkaza gibanja kapitala za obravnavano poslovno leto.

**30.28.** Pri zunanjem poročanju vsebujejo priloge k letnim računovodskim izkazom predvsem kazalnike iz točk a in č iz SRS 29.29, iz točk a in č iz SRS 29.30, iz točk a, d, e in f iz SRS 29.31, iz točke a iz SRS 29.33 ter iz točk a in č iz SRS 29.34.

Pri notranjem računovodskem poročanju določa kazalnike in odmike akt podjetja.

**30.29.** Če je revidiranje računovodskih izkazov predpisano z zakonom, je priloga k njim tudi revizorjevo poročilo.

**30.30** Če podjetje objavi povzetek letnega poročila, objavi povzetka ne sme biti priloženo celotno revizorjevo poročilo, ampak se razkrije samo revizijsko mnenje in morebiten pojasnjevalni odstavek. Lahko pa se objavi povzetka priloži revizorjevo poročilo o povzetku.

**30.31.** Računovodski podatki o poslovnih skrivnostih se ne smejo dajati nepooblaščenim osebam.

***e)      Prevrednotovanje postavk v računovodskih poročilih***

**30.32.** Podrobnosti prevrednotovanja posameznih kategorij obravnavajo točke č poglavij B v SRS od 1 do 19. Pri računovodskem poročanju je treba upoštevati vse zahteve po razkritjih, ki jih vsebujejo ustrezni slovenski računovodski standardi.

***f)       Uskupinjevanje računovodskih poročil***

**30.33**. Skupino podjetij sestavljajo

a)  obvladujoče podjetje;

b)  podjetja, odvisna od njega zaradi deleža v kapitalu in/ali

c)  podjetja, odvisna od njega zaradi prevladujočega vpliva iz drugih razlogov.

**30.34.** Za skupino povezanih podjetij se sestavljajo celota računovodskih izkazov, posamezni računovodski izkazi, posamezni računovodski predračuni in računovodski obračuni ali zgolj izbor računovodskih podatkov in/ali računovodskih informacij z ustreznimi pojasnili. Skupinska računovodska poročila so lahko občasna in obdobna (tudi letna).

**30.35.** V primeru obvladujočega podjetja in od njega odvisnih podjetij gre za popolno uskupinjevanje.

Kadar je obvladujoče podjetje ali od njega odvisno podjetje naložbenik v pridruženo podjetje, se v skupinskih računovodskih izkazih uporabi kapitalska metoda.

Skupaj obvladovana podjetja upošteva sestavljavec računovodskih poročil kot podvižnik (pogodbena stranka pri skupnem podvigu) po metodi sorazmernega uskupinjevanja ali uskupinjevanja po kapitalski metodi.

**30.36.** Skupinska računovodska poročila se sestavljajo, kot da bi šlo za eno samo podjetje. Iz njih se izločajo vsa poslovna in finančna razmerja med podjetji v skupini, posebej pa se izkazujeta tudi kapital manjšinskih lastnikov in čisti poslovni izid manjšinskih lastnikov. Poglavje 13 Uvoda v slovenske računovodske standarde vsebuje določbe o popolnem uskupinjevanju in o uskupinjevanju po kapitalski metodi, poglavje 12 pa vsebuje določbe za skupaj obvladovana podjetja (in o sorazmernem uskupinjevanju). Točke d poglavij B v SRS od 1 do 20 in 23 vsebujejo določbe o uskupinjevanju posameznih kategorij, v SRS od 24 do 27 pa določbe o uskupinjevanju posameznih računovodskih izkazov.

**30.37.** Pri računovodskem poročanju o skupinskih računovodskih izkazih je treba posvetiti posebno pozornost pojasnjevanju njihove izrazne moči v primerjavi z izrazno močjo izvirnih računovodskih izkazov upoštevanih podjetij.

***C.     Opredelitve ključnih pojmov***

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

a)  **Računovodski podatek** je vložek v računovodsko obravnavanje, lahko pa tudi posledek tega obravnavanja. Izraža nevtralno dejstvo.

b)  **Računovodska informacija** je posledek računovodskega obravnavanja podatkov. Je problemsko usmerjena in kot taka podlaga za odločanje. Lahko ima obliko postavk v računovodskih izkazih ali drugih računovodskih poročilih.

c)  **Računovodski izkaz** je urejen prikaz učinka računovodskega obravnavanja podatkov. Vse skupine postavk v njem kot celota in/ali posamezne skupine postavk v njem so računovodske informacije, posamezne postavke v njem pa praviloma računovodski podatki.

č)  **Računovodsko poročilo** je skupek sporočil, ki vsebujejo ocene, pojasnila in razlage predračunskih in obračunskih podatkov. Lahko je predračunsko poročilo ali obračunsko poročilo; vsako od njiju je lahko predloženo ali sprejeto, pobudno, nadzorno ali informativno.

d)  **Ustreznost računovodskega informiranja** je lastnost, značilnost tega informiranja, da po vsebini, obliki, času in načinu sporočanja zadovoljuje potrebe uporabnikov.

e)  **Bistvenost računovodskega informiranja** je lastnost, značilnost tega informiranja, da vpliva na presojanje in/ali odločanje; tak(e) vpliv(e) je treba posebej razkriti.

f)   **Gospodarnost računovodskega informiranja** je lastnost, značilnost tega informiranja, da koristi od njega presegajo stroške zaradi njega.

g)  **Razkrivanje znotraj računovodskega informiranja** je predstavljanje, ki zagotavlja poštene informacije in ne zbuja nobenih pomislekov v zvezi z računovodskimi podatki, s katerimi seznanja uporabnike.

***Č.     Pojasnila***

**30.39.** Namen računovodskega informiranja je omogočati uporabnikom računovodskih informacij, da kar najbolje presojajo, ocenjujejo, sklepajo in odločajo. Pri računovodskem informiranju se prenašajo informacije med odločevalnim in izvajalnim področjem nalog v podjetju pa tudi med podjetjem in uporabniki zunaj njega. Tako je računovodsko informiranje temeljnega pomena za spoznavanje bistva gospodarskih kategorij in pojavov, povezanih s poslovanjem. Ureditev računovodskega informiranja zagotavlja smotrne tokove in načine prejemanja in prenašanja računovodskih podatkov in/ali računovodskih informacij uporabnikom.

**30.40.** Računovodski podatki izvirajo predvsem iz knjigovodenja in/ali računovodskega predračunavanja, računovodske informacije pa so običajno plod več delov računovodenja.

Posebej pomembne so računovodske informacije, ki se pojavljajo v določenih vnaprej znanih časovnih presledkih in na predpisanih obrazcih računovodskih izkazov. Prav tako so pomembna tudi različna redna ali posebna računovodska poročila s pojasnili in razlagami ocen, sklepov, predlog in pobud.

Temeljni pogoj za računovodsko informiranje v ožjem pomenu sta zbiranje in obdelovanje podatkov znotraj računovodenja. Računovodsko informiranje v ožjem pomenu torej že po svoji naravi vpliva tudi na računovodsko informiranje v širšem pomenu.

**30.41.** Resnično in pošteno računovodsko informiranje je sporočanje zanesljivih in preverjenih dejstev v celoti pa tudi vseh smotrnih obvestil in razlag brez kakršnihkoli vnaprejšnjih mnenj in predsodkov. Pri tem je treba uporabnike seznaniti z vsemi potrebnimi razkritji brez kakršnegakoli namena zbujati pri njih dvom in/ali jih zavajati v zmoto.

**30.42.** Nekatere zahteve v zvezi s sestavljanjem računovodskih poročil, kot sta pravočasnost in gospodarnost, utegnejo ogroziti druge zahteve v tej zvezi, zlasti ustreznost, popolnost, preverjenost in zanesljivost. Ker pa je pri sprejemanju poslovnih odločitev, posebno izvajalnih, pa tudi pri nadziranju njihovega izvajanja pravočasnost odločilnega pomena, se zaradi varnosti še vedno uporabljajo tudi začasni računovodski podatki in začasne računovodske informacije. Njihova nepopolnost pa tudi netočnost se sicer začasno dopuščata pri poročanju poslovodstvu, vendar ju je treba jasno razkriti.

**30.43.** Različni notranji in zunanji uporabniki računovodskih podatkov in računovodskih informacij imajo tudi svoje posebne interese. Te je treba upoštevati in se jim kar najbolj prilagajati, vendar se pri tem nikakor in nikoli ne smejo ogrožati pravice vseh uporabnikov do popolnega in bistvenega informiranja. V središču zanimanja poslovodstva, nekoliko manj podrobno in manj pogosto pa tudi članov upravljalnih in nadzornih organov, ki so poglavitni uporabniki, so računovodske informacije o sprotni in končni plačilni sposobnosti, o finančnem položaju podjetja in o dobičkonosnosti poslovanja, razčlenjene po sestavinah.

Prinašalce kapitala in sedanje pa tudi možne vlagatelje kapitala zanimajo zlasti velikost in ustaljenost donosa v obliki dividend ali deležev v čistem dobičku, politika delitve čistega dobička, dolgoročna čista dobičkonosnost podjetja in kakovost uprave (ravnateljstva).

Banke in druge financerje v vlogi dajalcev dolgoročnih posojil zanima predvsem sposobnost podjetja za redno odplačevanje posojil ter v zvezi s tem dolgoročna dobičkonosnost sredstev, finančni položaj in kakovost uprave (ravnateljstva).

Dobavitelje v vlogi dajalcev dolgoročnih kreditov zanimata predvsem dolgoročna dobičkonosnost sredstev in kakovost uprave (ravnateljstva).

Zaposlence in njihove interesne skupnosti zanimajo predvsem čista dobičkonosnost poslovanja in stopnja udeležbe zaposlencev v dobičku, s tem pa možnosti njihovih zaslužkov in socialnih prejemkov, ter dolgoročne možnosti za zaposlitev in kakovost uprave (ravnateljstva).

Banke in druge dajalce kratkoročnih posojil ter dajalce kratkoročnih blagovnih in drugih kreditov zanimata sprotna plačilna sposobnost podjetja in njegov finančni položaj.

Glavne stalne kupce zanimajo zlasti dolgoročna dobičkonosnost sredstev ter s tem možnost ohranjanja ustaljenega poslovanja, finančni položaj in kakovost uprave (ravnateljstva).

Za tekmece je računovodsko informiranje zanimivo iz dveh nasprotujočih si razlogov: da bi ugotovili, kolikšna je možnost, da kupijo podjetje, in kolikšna je možnost, da podjetje kupi nje. V zvezi s tem jih zanimajo predvsem čista dobičkonosnost, finančni položaj in kakovost uprave (ravnateljstva).

Državo (tudi vsako njej podrejeno raven) in njene organe zanimajo zlasti razmeščenost dejavnikov, tudi zaposlencev, ter uživanje posebnih pravic zaradi monopolnega položaja ali naravne rente, kar je povezano z uvajanjem dajatev.

Javnost, predvsem v kraju, v katerem podjetje deluje, želi iz računovodskih informacij ugotavljati, ali podjetje ogroža človekovo okolje in če ga, kako to ogrožanje omejiti ali preprečiti, ter kakšne so gospodarske in finančne možnosti podjetja za pomoč pri reševanju krajevnih problemov in v zvezi z zaposlovanjem. Zaradi tega zanimata javnost predvsem dobičkonosnost poslovanja in finančni položaj podjetja.

**30.44.** K razvijanju računovodskega informiranja pomembno prispevajo usklajevanje računovodskih standardov lastne države in držav, s katerimi podjetje posluje, z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja pa tudi druge usklajevalne dejavnosti v računovodenju ter v primerih, ko se dovoljujejo različne rešitve, pojasnila, kje so razlike.

**30.45.** Upravičenost in smotrnost računovodskega informiranja sta odvisni od uporabnosti računovodskih podatkov in računovodskih informacij, ki jih zagotavlja računovodsko informiranje, ter možnosti za njihovo uporabo. Zaradi tega je nujno navezovanje (po možnosti neposrednih) stikov med dajalci računovodskih podatkov in računovodskih informacij ter njihovimi uporabniki.

**30.46.** Računovodski podatki in računovodske informacije so uporabni samo, če so resnični in pošteni, k čemur naj bi močno pripomogli tudi slovenski računovodski standardi. Pri tem ima revidiranje računovodskih izkazov ali širše računovodenja nepogrešljivo vlogo nepristransko presojati, ali in koliko je računovodsko informiranje usklajeno s takimi sodili.

***D.     Datuma sprejetja in začetka uporabe***

**30.47.** 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 30 - Računovodsko informiranje 2002).

**Slovenski računovodski standard 32 (2006)**

**RAČUNOVODSKE REŠITVE V ZAVAROVALNICAH**

***A.     Uvod***

Ta standard je povezan s splošnimi slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) od 1 do 30. Ureja le tiste posebnosti pri vrednotenju sredstev in obveznosti do njihovih virov ter merjenju in izkazovanju odhodkov, prihodkov, poslovnega izida ter finančnih in denarnih tokov, ki so značilne za zavarovalnice. Obdeluje

a)  posebnosti vrst in načinov izkazovanja sredstev v zavarovalnicah,

b)  posebnosti vrst in načinov izkazovanja obveznosti do virov sredstev v zavarovalnicah,

c)  posebnosti razčlenjevanja stroškov in odhodkov v zavarovalnicah,

č)  posebnosti razčlenjevanja in merjenja prihodkov v zavarovalnicah,

d)  posebnosti razčlenjevanja in merjenja poslovnih izidov v zavarovalnicah,

e)  obliko bilance stanja v zavarovalnicah,

f)   obliko izkaza poslovnega izida v zavarovalnicah,

g)  obliko izkaza po neposredni metodi opredeljenih denarnih tokov v zavarovalnicah,

h)  obliko izkaza po posredni metodi opredeljenih denarnih tokov v zavarovalnicah,

i)    obliko izkaza gibanja kapitala v zavarovalnicah in

j)    razkritja.

Ta standard se opira na smernico o letnih izkazih in skupinskih (konsolidiranih) letnih izkazih zavarovalnih podjetij, ki jo je sprejela Evropska skupnost decembra 1991.

V njem predpisane oblike izkazov so namenjene zunanjemu računovodskemu poročanju za poslovne potrebe. Oblike poročanja za davčne in statistične potrebe urejajo posebni predpisi.

Z zavarovalnicami so v tem standardu mišljene vse organizacije, ki v Sloveniji zavarujejo premoženje in/ali osebe, torej vse zavarovalnice in pozavarovalnice v Sloveniji ter podružnice zavarovalnic s sedežem v tujini.

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)      Posebnosti vrst in načinov izkazovanja sredstev v zavarovalnicah***

**32.1.** Za opredeljevanje in izkazovanje sredstev se v zavarovalnici uporabljajo SRS od 1 do 7 z dopolnitvami v skladu s SRS od 32.1 do 32.13.

**32.2.** Zavarovalnica mora v poslovnih knjigah ločeno spremljati vse vrste sredstev po posameznih osnovnih oblikah zavarovanj, v okviru slednjih pa še ločeno sredstva, financirana iz tehničnih rezervacij, po zavarovalnih vrstah, pri katerih mora oblikovati matematične rezervacije (kritno premoženje teh zavarovalnih vrst).

Zavarovalnica mora sredstva, ki zneskovno niso pomembna in niso financirana iz tehničnih virov ter katerih osnovnih oblik v trenutku njihovega nastanka oziroma knjiženja ni mogoče točno opredeliti, izkazovati v prevladujoči osnovni obliki zavarovanj.

**32.3.** (K SRS 1) 1 Zavarovalnica mora v poslovnih knjigah ločeno izkazovati opredmetena osnovna sredstva, financirana iz tehničnih virov, in jih razčlenjevati na opredmetena osnovna sredstva, financirana iz matematičnih rezervacij, in opredmetena osnovna sredstva, financirana iz drugih tehničnih virov.

**32.4.** (K SRS 1) Zavarovalnica mora v poslovnih knjigah ločeno spremljati opredmetena osnovna sredstva, namenjena neposrednemu izvajanju zavarovalne dejavnosti.

**32.5.** (K SRS 1) Opredmetena osnovna sredstva, ki so nepremičnine, pridobljene v zvezi z jamstvi za hipotekarna posojila, mora zavarovalnica izkazovati po pošteni vrednosti; če ni zanesljive informacije o tržni ceni, mora izkazovati pričakovano prodajno vrednost, zmanjšano za stroške vzdrževanja in prodajne stroške.

**32.6.** (K SRS 3) Zavarovalnica mora v poslovnih knjigah ločeno izkazovati dolgoročne finančne naložbe, financirane iz tehničnih virov.

**32.7.** (K SRS 3 in 6) Posamezne vrste dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb razvršča zavarovalnica v tele osnovne skupine:

-       deleži v podjetjih,

-       delnice in drugi vrednostni papirji s spremenljivim donosom ter kuponi skladov,

-       dolžniški vrednostni papirji in drugi vrednostni papirji s stalnim donosom,

-       deleži v investicijskih skladih,

-       dana hipotekarna posojila,

-       druga dana posojila,

-       depoziti pri bankah,

-       finančne naložbe pozavarovalnic iz naslova pozavarovalnih pogodb pri cedentih in

-       druge finančne naložbe.

V skupino drugih danih posojil uvršča zavarovalnica tudi policna posojila. Če so policna posojila zavarovana tudi s hipoteko, jih mora spremljati med danimi hipotekarnimi posojili.

Pozavarovalnica ne sme pobotati terjatev iz finančnih naložb iz naslova pozavarovalnih pogodb pri cedentih z obveznostmi do cedentov iz naslova pozavarovalnih poslov.

Zavarovalnica ločeno spremlja finančne naložbe do družb v skupini in finančne naložbe do pridruženih družbj.

**32.8.** (K SRS 3 in 6) Zavarovalnica mora v poslovnih knjigah ločeno spremljati vrednostne papirje s spremenljivim donosom in vrednostne papirje s stalnim donosom. Vrednostne papirje, ki prinašajo obresti, mora uvrščati med vrednostne papirje s stalnim donosom, tudi če se obrestna mera lahko spreminja (recimo na medbančnem trgu).

**32.9.** (K SRS 3 in 6) Zavarovalnica, ki opravlja življenjska zavarovanja, mora ločeno spremljati naložbe v korist življenjskih zavarovancev, ki prevzemajo naložbeno tveganje.

Te naložbe zajemajo naložbe, katerih vrednost je podlaga za opredeljevanje vrednosti ali donosov polic, ki se nanašajo na investicijski sklad, in naložbe, ki so namenjene kritju obveznosti, določenih na podlagi ustreznega indeksa. Zajemajo tudi naložbe za skupino zavarovancev v tontini, katerih sredstva so namenjena razdelitvi mednje.

Te naložbe mora izkazovati po pošteni vrednosti. Učinek okrepitve teh sredstev zavarovalnica upošteva kot prihodek. Ta se upošteva pri ugotavljanju in izkazovanju čistih neiztrženih dobičkov oziroma čistih neiztrženih izgub naložb življenjskih zavarovancev, ki prevzemajo naložbeno tveganje.

**32.10.** (K SRS 4) Zaloge zajemajo v zavarovalnici poleg materiala in tistega drobnega inventarja, katerega ocenjena doba uporabnosti je največ leto dni, tudi v škodnih primerih poškodovane predmete, ki po rešitvi škodnih primerov pripadejo zavarovalnici in jih ta zajame med zaloge po ocenjeni pošteni vrednosti.

**32.11.** (K SRS 5.2) Kratkoročne terjatve mora zavarovalnica razčlenjevati na terjatve iz neposrednih zavarovanj, terjatve iz pozavarovanj in druge kratkoročne terjatve. Kratkoročne terjatve iz neposrednih zavarovanj zajemajo terjatve do zavarovalcev in terjatve do zavarovalnih posrednikov. Ločeno mora spremljati in izkazovati posamezne vrste terjatev do pridruženih družb in do družb v skupini. Regresne terjatve mora izkazovati med drugimi terjatvami.

**32.12.** (K SRS 6) Zavarovalnica mora v poslovnih knjigah ločeno spremljati kratkoročne finančne naložbe, financirane iz tehničnih virov.

**32.13.** (K SRS 12) Kratkoročne aktivne časovne razmejitve mora zavarovalnica razčlenjevati na odložene stroške pridobivanja zavarovanj, prehodno nezaračunane prihodke od obresti in najemnin ter druge kratkoročne aktivne časovne razmejitve.

***b) Posebnosti vrst in načinov izkazovanja obveznosti do virov sredstev v zavarovalnicah***

**32.14.** Za opredeljevanje in izkazovanje obveznosti do virov sredstev se v zavarovalnici uporabljajo SRS od 8 do 11 z izjemami oziroma dopolnitvami, obdelanimi v SRS od 32.15 do 32.24.

**32.15.** Zavarovalnica mora v poslovnih knjigah ločeno spremljati vse vrste obveznosti do virov sredstev po posameznih osnovnih oblikah zavarovanj. Sodila za razmejevanje kapitala po posameznih osnovnih oblikah zavarovanj so sestavni del računovodskih usmeritev zavarovalnice in so predstavljena v pojasnilih k njenim računovodskim izkazom.

Zavarovalnica mora obveznosti do netehničnih virov sredstev, ki zneskovno niso pomembne in katerih osnovnih oblik v trenutku njihovega nastanka oziroma knjiženja ni mogoče točno opredeliti, izkazovati v prevladujoči osnovni obliki zavarovanj.

**32.16.** (K SRS 8) Rezerve mora zavarovalnica oblikovati v skladu z zakonskimi in statutarnimi določbami.

**32.17.** (K SRS 10) Tehnične rezervacije mora zavarovalnica oblikovati v zneskih, ki omogočajo poravnavo vseh razumno predvidljivih obveznosti iz zavarovalnih pogodb.

Zavarovalnica mora v poslovnih knjigah ločeno izkazovati tehnične vire, ki zajemajo prenosne premije, matematične rezervacije, škodne rezervacije, rezervacije za bonuse in popuste, izravnalne rezervacije, rezervacije v korist življenjskih zavarovancev, ki prevzemajo naložbeno tveganje, ter druge tehnične rezervacije. Druge tehnične rezervacije med drugim lahko zajemajo rezervacije za staranje, če zavarovalnica izvaja zdravstvena zavarovanja, in rezervacije za kočljive zavarovalne pogodbe oziroma za še ne iztečene nevarnosti iz naslova zavarovalnih poslov. Če je znesek slednjih pomemben, ga mora zavarovalnica posebej izkazati v bilanci stanja ali razkriti v pojasnilih k računovodskim izkazom *.*

Rezervacije v korist življenjskih zavarovancev, ki prevzemajo naložbeno tveganje, upoštevajo učinke okrepitev in oslabitev tehničnih sredstev zadevnih zavarovanj.

Zavarovalnica mora v poslovnih knjigah spremljati in izkazovati kosmate tehnične vire, del, ki se nanaša na pozavarovanje, in čiste tehnične vire. Obveznosti zavarovalnice se nanašajo na čiste tehnične vire. V poslovnih knjigah mora ločeno spremljati tehnične vire po posameznih enotah zavarovanj.

**32.18.** Prenosna premija so odloženi prihodki iz naslova obračunanih zavarovalnih premij. Pri posameznem zavarovanju se nanaša na del v obračunskem obdobju obračunane premije, ki je opredeljen z razmerjem med časom zagotovljenega zavarovalnega kritja za del zavarovalne dobe po koncu obračunskega obdobja in celotnim časom zavarovalnega kritja, če lahko predpostavljamo sorazmernost zavarovalnega kritja in zavarovalne premije za vse dele zavarovalne dobe. Praviloma se izračuna posamično za vsako zavarovanje, ki velja še po zadnjem dnevu obračunskega obdobja. Zneski prenosnih premij se lahko ugotavljajo tudi z izračuni približkov, če je mogoče predpostaviti, da zagotavljajo približno enak izid kot natančni posamični izračuni. V prenosnih premijah so razmejene kosmate zavarovalne premije, zmanjšane za pozavarovalni del, lahko pa tudi za stroške pridobivanja zavarovanj, vračunane v obračunskem obdobju.

Načela časovno sorazmernega razmejevanja prihodkov od zavarovalnih premij ni mogoče uporabiti pri tistih vrstah zavarovanj, pri katerih ne velja predpostavka sorazmernosti zavarovalnega kritja in zavarovalne premije v zavarovalni dobi (na primer pri gradbenem in montažnem zavarovanju).

**32.19.** Matematične rezervacije mora zavarovalnica razčlenjevati na matematične rezervacije življenjskih zavarovanj, matematične rezervacije zdravstvenih zavarovanj in matematične rezervacije drugih zavarovanj. V matematičnih rezervacijah mora izkazovati sedanje vrednosti ocenjenih bodočih obveznosti za nadomestila na podlagi življenjskih, zdravstvenih in tistih drugih zavarovanj, pri katerih morajo oblikovati matematične rezervacije, zmanjšane za sedanje vrednosti bodočih vplačil tehnične premije. Matematične rezervacije mora izračunavati na podlagi posamičnega izračuna za vsako zavarovanje. Le izjemoma se lahko izračunajo približki, če je mogoče predpostaviti, da bodo zagotovili približno enak izid kot natančni izračuni.

Zavarovalnica lahko zajema med matematične rezervacije tudi tisti del zavarovalnih premij, ki se nanaša na čiste prenosne premije življenjskih, zdravstvenih zavarovanj in drugih zavarovanj, pri katerih mora oblikovati matematične rezervacije, ter na rezervacijo za bonuse in popuste pri teh zavarovanjih.

Zavarovalnica lahko izračunane matematične rezervacije zmanjša za del v obračunskem obdobju nastalih stroškov pridobivanja zavarovanj, če so v obdobju obračuna zavarovalne premije všteti med poslovne odhodke. Če pa stroške pridobivanja zavarovanj v obračunskem obdobju odloži in izkaže med aktivnimi časovnimi razmejitvami, se matematične rezervacije za ta del stroškov ne zmanjšajo.

Matematične rezervacije se povečajo za del razlike med uresničenimi in načrtovanimi zneski, ki izhajajo iz kalkulativnih sestavin premije življenjskih zavarovanj v povezavi z odhodki, ali/in za del deleža v dobičku iz zavarovanj skupine življenjskih zavarovanj, ki ne pomeni odhodkov zavarovalnice.

**32.20.** Škodne rezervacije morajo zajemati poleg ocenjenih obveznosti za nastale, prijavljene, a še ne rešene škode tudi ocenjene obveznosti za že nastale, a še ne prijavljene škode, v skladu z načelom priznavanja obveznosti za odškodnine ob uresničitvi zavarovanih nevarnosti. Obveznosti za že nastale škode morajo zajemati poleg ocenjenih odškodnin tudi ocenjene stroške reševanja škodnih primerov. Obveznosti za že prijavljene škode se praviloma opredeljujejo na podlagi ocene obveznosti za vsako posamično škodo, obveznosti za še ne prijavljene škode pa na podlagi statističnih podatkov o tovrstnih škodah v prejšnjih letih, popravljenih za sprotna gibanja (sprotne trende) ob upoštevanju vseh drugih dejavnikov. Škodne rezervacije ne zajemajo dela zneskov za poravnavo škod, ki bo predvidoma pokrit s prihodki od pozavarovanja ali ki ga bodo predvidoma po načelu subrogacije povrnile tretje osebe, in danih predplačil na račun teh škod. Slednje zneske zavarovalnica oceni ob upoštevanju načela previdnosti *.* Ocenjene iztržljive vrednosti v škodnih primerih poškodovanih predmetov, ki jih bo predvidoma v imenu in za račun zavarovalcev odprodala, mora odšteti od ocenjene vrednosti obveznosti za že nastale škode.

Zavarovalnica praviloma ne sme uporabljati postopka diskontiranja pri oceni obveznosti v okviru škodnih rezervacij. Diskontiranje je izjemoma mogoče le, če odškodnina predvidoma zapade v plačilo vsaj štiri leta po dnevu bilanciranja, če se izvaja po dovoljenem postopku, če zavarovalnica upošteva vse dejavnike, ki bi lahko povečali znesek odškodnine, če ima zadostne podatke za oceno časovne razporeditve zneskov in obračunavanja odškodnin ter če diskontna stopnja ne presega predvidene donosnosti naložb sredstev, financiranih iz teh virov. Diskontna stopnja, ki jo uporabi za izračun sedanjih vrednosti, ne sme presegati previdne ocene donosnosti naložb sredstev škodnih rezervacij v obdobju, potrebnem za izplačilo odškodnin iz teh rezervacij. Prav tako ne sme presegati niti povprečne donosnosti naložb sredstev teh rezervacij v zadnjih petih letih niti donosnosti naložb teh sredstev v letu pred sestavitvijo bilance stanja.

**32.21.** Izravnalne rezervacije mora zavarovalnica oceniti na podlagi statističnih zakonitosti škodnega procesa pri posameznih vrstah zavarovanj.

**32.22.** (K SRS 9) Zavarovalnica mora med dolgoročnimi obveznostmi posebej izkazovati obveznosti za finančne naložbe pozavarovateljev iz naslova pozavarovalnih pogodb pri cedentih.

**32.23.** (K SRS 9 in 11) Zavarovalnica mora med obveznostmi iz financiranja posebej izkazovati obveznosti do bank.

**32.24.** (K SRS 11) Med kratkoročnimi obveznostmi mora zavarovalnica ločeno spremljati kratkoročne obveznosti iz neposrednih zavarovanj (razčlenjene na obveznosti do zavarovalcev, obveznosti do zavarovalnih posrednikov in druge obveznosti iz zavarovanj), kratkoročne obveznosti iz pozavarovanja in druge kratkoročne obveznosti.

***c)      Posebnosti razčlenjevanja stroškov in odhodkov v zavarovalnicah***

**32.25.** Za razčlenjevanje stroškov se v zavarovalnici uporabljajo SRS od 13 do 16 z izjemami oziroma dopolnitvami, obdelanimi v SRS 32.26 in 32.27.

**32.26.** (K SRS 16) Zavarovalnica mora stroške razčlenjevati na stroške škod, stroške preventivne dejavnosti, stroške vračunanih bonusov in popustov pri zavarovalnih premijah, obratovalne (poslovalne) stroške, stroške naložb in druge zavarovalne stroške. Stroške škod mora razčlenjevati na odškodnine in cenilne stroške po enotah zavarovanj ter znotraj njih na kosmate zneske in pozavarovalne deleže.

Naravne vrste stroškov izvajanja zavarovalnih poslov mora razčlenjevati na funkcionalne skupine stroškov. Te so: cenilni stroški, stroški upravljanja sredstev, stroški pridobivanja zavarovanj in drugi obratovalni stroški. Zadnji dve skupini stroškov sestavljata obratovalne stroške zavarovalnice (v ožjem pomenu). Cenilni stroški so sestavni del stroškov škod, stroški upravljanja sredstev pa sestavni del odhodkov naložb. Drugi obratovalni stroški zajemajo tiste dele stroškov dela, amortizacije sredstev, potrebnih za obratovanje, in drugih naravnih vrst stroškov, ki niso zajeti v drugih funkcionalnih skupinah stroškov. Stroške naložb mora razčlenjevati na stroške obresti in druge stroške financiranja naložb, amortizacijo naložb sredstev, ki niso potrebna za obratovanje, in druge stroške naložb.

**32.27.** Stroškovni nosilci so v zavarovalnici praviloma posamezne enote zavarovanj, to je vrste ali podvrste zavarovanj. Kadar pa obstajajo statistične podlage za razlikovanje zavarovalnih premij še znotraj enote zavarovanj (zavarovalnica lahko tudi znotraj posamezne enote zavarovanj različno opredeljuje posamezne sestavine premije, npr. tehnično premijo, stroške sklepanja zavarovanj …), je stroškovni nosilec lahko tudi del enote zavarovanj.

Stroški škod po posameznih enotah zavarovanj oziroma njihovih delih se v predračunih ocenijo po aktuarskih metodah.

Za realno izkazovanje uspešnosti po enotah zavarovanj in za realno oblikovanje obratovalnega dodatka pri kalkulaciji zavarovalnih premij mora zavarovalnica spremljati nekatere stroške po enotah zavarovanj; taki stroški so odškodnine, zmanjšane za morebitne regrese, cenilni stroški, stroški za preventivno dejavnost, drugi zavarovalni stroški in tisti obratovalni stroški, ki jih je mogoče neposredno povezovati s posamezno enoto zavarovanj. Obratovalne stroške in tiste druge zavarovalne stroške, ki jih ni mogoče neposredno povezati z opravljanjem poslov v zvezi s posamezno enoto zavarovanj, mora zavarovalnica razporediti na posamezne stroškovne nosilce v skladu s SRS 16 - Stroški po vrstah, mestih in nosilcih.

**32.28.** (K SRS 17) Za razčlenjevanje in merjenje odhodkov se v zavarovalnici uporablja SRS 17 z dopolnitvami, obdelanimi v SRS 32.29 in 32.31.

**32.29.** Poslovne odhodke sestavljajo v zavarovalnici čisti odhodki za škode, odhodki za povečanja matematičnih rezervacij, čisti odhodki za bonuse in popuste, odhodki za povečanja izravnalnih rezervacij, odhodki za povečanja drugih čistih tehničnih rezervacij, odhodki za čiste obratovalne stroške, drugi čisti zavarovalni odhodki in tisti del odhodkov naložb, ki se ne nanaša na finančne odhodke.

Čisti odhodki za škode so za obračunsko obdobje obračunani stroški škod, to je v obračunskem obdobju obračunani zneski škod, povečani za povečanja oziroma zmanjšani za zmanjšanja škodnih rezervacij brez pozavarovalnega deleža v teh škodah. Čisti odhodki za škode ne zajemajo dela odškodnin, ki je po načelu subrogacije povezan z regresnimi terjatvami, in dela zneskov škod, ki ga zavarovalnica nadomesti s čisto iztržljivo vrednostjo od prodaje v škodnih primerih poškodovanih predmetov.

Finančne odhodke zavarovalnica uvršča med odhodke naložb.

**32.30.** Odhodke naložb zavarovalnica razčlenjuje na odhodke naložb, financiranih iz posameznih vrst tehničnih rezervacij in prenosnih premij, in odhodke naložb, financiranih iz drugih virov. Zavarovalnica mora zagotavljati podatke o odhodkih naložb tehničnih sredstev po osnovnih oblikah, skupinah in podskupinah zavarovanj ter po možnosti tudi po osnovnih enotah zavarovanj. Odhodki naložb tehničnih sredstev se lahko ugotavljajo oziroma razvrščajo na podlagi povprečnega stanja tehničnih rezervacij in prenosnih premij po omenjenih kategorijah.

**32.31.** Učinek presežka oslabitev nad okrepitvami naložb življenjskih zavarovancev, ki prevzemajo naložbeno tveganje, zavarovalnica izkazuje kot čiste neiztržene izgube zadevnih naložb.

***č)      Posebnosti razčlenjevanja in merjenja prihodkov v zavarovalnicah***

**32.32.** Za razčlenjevanje in merjenje prihodkov se v zavarovalnici uporablja SRS 18 z izjemami oziroma dopolnitvami, obdelanimi v SRS od 32.33 do 32.35.

**32.33.** Poslovne prihodke sestavljajo v zavarovalnici čisti prihodki od zavarovalnih premij, prihodki zaradi zmanjšanja matematičnih rezervacij, prihodki zaradi zmanjšanja izravnalnih rezervacij, prihodki zaradi zmanjšanja drugih tehničnih rezervacij, drugi čisti zavarovalni prihodki in tisti del prihodkov naložb, ki se ne nanaša na finančne prihodke.

Finančne prihodke mora zavarovalnica uvrščati med prihodke naložb.

**32.34.** Prihodki od zavarovalnih premij so čisti prihodki od zavarovalnih premij ter so izračunani iz obračunanih kosmatih zavarovalnih premij v obračunskem obdobju, zmanjšanih za pozavarovalni del premij in popravljenih za spremembo čiste prenosne premije. Zavarovalnica mora zato v poslovnih knjigah ločeno spremljati obračunane kosmate zavarovalne premije, pozavarovalne premije in prenosne premije. Med prihodke od zavarovalnih premij ne sme vštevati zneskov davkov ali drugih dajatev, povezanih z zavarovalnimi premijami.

**32.35.** Prihodke naložb mora zavarovalnica razčlenjevati na prihodke naložb, ki so financirane iz posameznih vrst tehničnih rezervacij in prenosnih premij, in prihodke naložb, ki so financirane iz drugih virov. Zavarovalnica mora zagotavljati podatke o prihodkih naložb tehničnih sredstev po osnovnih oblikah, skupinah in podskupinah ter po možnosti tudi po osnovnih enotah zavarovanj. Prihodki naložb tehničnih sredstev se lahko ugotavljajo oziroma razvrščajo na podlagi povprečnega stanja tehničnih rezervacij in prenosnih premij po omenjenih kategorijah.

**32.36.** Učinek presežka okrepitev nad oslabitvami naložb življenjskih zavarovancev, ki prevzemajo naložbeno tveganje, zavarovalnica izkazuje kot čiste neiztržene dobičke zadevnih naložb.

***d)      Posebnosti razčlenjevanja in merjenja poslovnih izidov v zavarovalnicah***

**32.37.** Pri ugotavljanju in obravnavanju raznih vrst izidov se v zavarovalnici uporablja SRS 19 z izjemami oziroma dopolnitvami, obdelanimi v SRS 32.38 in 32.39.

**32.38.** Zavarovalnica mora ugotavljati izid iz življenjskih zavarovanj, izid iz zdravstvenih zavarovanj, izid iz drugih zavarovanj ter čisti izid obračunskega obdobja.

Vse naštete izide mora zavarovalnica ugotavljati za osnovne oblike zavarovanj in za zavarovalnico kot celoto. Vse naštete izide razen izida čistega izida obračunskega obdobja mora ugotavljati tudi po podskupinah in po možnosti tudi po enotah zavarovanj.

Pri izračunavanju izidov iz zavarovanj po osnovnih oblikah zavarovanj mora zavarovalnica upoštevati tudi donose naložb iz tehničnih virov teh zavarovanj.

Pri izračunavanju izidov iz življenjskih in zdravstvenih zavarovanj mora zato zavarovalnica izkazovati prihodke in odhodke naložb, ki so financirane iz tehničnih in netehničnih virov teh zavarovanj, ter od njih odšteti donos naložb, ki niso financirane iz tehničnih virov teh zavarovanj. Ta donos mora izkazati v izračunu izida zavarovalnice.

Pri izračunavanju izidov iz drugih zavarovanj mora zavarovalnica izkazovati donose naložb, ki so financirane iz tehničnih virov teh zavarovanj, ki jih prenese iz izračuna izida zavarovalnice.

Pri izračunu izida zavarovalnice mora zavarovalnica izkazovati prihodke in odhodke naložb, ki so financirane iz netehničnih virov in iz tehničnih virov drugih zavarovanj (to je vseh razen življenjskih in zdravstvenih). Ocenjeni del donosov teh naložb, ki izhaja iz naložb, ki so financirane iz tehničnih virov drugih zavarovanj, mora zavarovalnica prenesti iz izračuna izida zavarovalnice v izračun izida iz drugih zavarovanj.

Zavarovalnica mora izkazovati finančne prihodke in odhodke med prihodki in odhodki naložb.

**32.39.** Zavarovalnica mora izkazovati po enotah in podskupinah zavarovanj tudi tehnični izid ter tehnični izid, povečan za razliko med prihodki in odhodki naložb, ki so financirane iz posameznih vrst tehničnih virov. Tehnični izid je razlika med prihodki od tehnične premije in odhodki za škode, povečana za zmanjšanje oziroma zmanjšana za povečanje ostalih tehničnih rezervacij *,* ki niso upoštevane pri opredelitvi prihodkov od tehnične premije in odhodkov za škode *.*

***e)      Oblika izkaza stanja v zavarovalnicah***

**32.40.** Izkaz stanja je temeljni računovodski izkaz, v katerem je resnično in pošteno prikazano stanje sredstev in obveznosti do njihovih virov za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se sestavlja. Ima obliko dvostranske uravnotežene bilance stanja.

Bilanco stanja mora zavarovalnica sestavljati ločeno za posamezne osnovne oblike neposrednih zavarovanj ter za zavarovalnico kot celoto *.* Pozavarovalnice pripravljajo enotno bilanco stanja za vse osnovne oblike neposrednih zavarovanj *.*

Bilanca stanja mora imeti pri vseh vrstah zavarovalnic, ne glede na njihovo velikost, najmanj tele postavke:

**Sredstva**

**A. Neopredmetena sredstva, dolgoročne aktivne časovne razmejitve in odložene terjatve za davek**

1. Neopredmetena dolgoročna sredstva

2. Dobro ime

3. Predujmi za neopredmetena sredstva

4. Dolgoročno odloženi stroški pridobivanja zavarovanj

5. Druge dolgoročne aktivne časovne razmejitve

6. Odložene terjatve za davek

**B. Naložbe v zemljišča in zgradbe ter finančne naložbe**

I. Zemljišča in zgradbe

1. Zemljišča (zavarovalnica mora ločeno izkazovati zemljišča za zavarovalno dejavnost in druga zemljišča)

2. Zgradbe (zavarovalnica mora ločeno izkazovati zgradbe za zavarovalno dejavnost in druge zgradbe)

II. Finančne naložbe v družbah v skupini in v pridruženih družbah

1. Delnice in deleži v družbah v skupini

2. Dolžniški vrednostni papirji in posojila, dana drugim družbam v skupini

3. Delnice in deleži v pridruženih družbah

4. Dolžniški vrednostni papirji in posojila, dana pridruženim družbam

III. Druge finančne naložbe

1. Delnice in drugi vrednostni papirji s spremenljivim donosom in kuponi skladov

2. Dolžniški vrednostni papirji in drugi vrednostni papirji s stalnim donosom

3. Deleži v investicijskih skladih

4. Dana hipotekarna posojila

5. Druga dana posojila

6. Depoziti pri bankah

7. Ostale finančne naložbe

IV. Finančne naložbe pozavarovalnic iz naslova pozavarovalnih pogodb pri cedentih

**C. Naložbe v korist življenjskih zavarovancev, ki prevzemajo naložbeno tveganje**

**Č. Terjatve (v postavkah I, II in III mora zavarovalnica posebej izkazovati del terjatev do pridruženih družb in do družb v skupini)**

I. Terjatve iz neposrednih zavarovanj

1. Terjatve do zavarovalcev

2. Terjatve do zavarovalnih posrednikov

II. Terjatve iz pozavarovanja

III. Druge terjatve

IV. Nevplačani vpoklicani kapital

**D. Razna sredstva**

I. Opredmetena osnovna sredstva razen zemljišč in zgradb

1. Oprema

2. Druga opredmetena osnovna sredstva

II. Denarna sredstva

III. Zaloge in druga sredstva

1. Zaloge

2. Druga sredstva

**E. Kratkoročne aktivne časovne razmejitve**

1. Prehodno nezaračunani prihodki od obresti in ­najemnin

2. Kratkoročno odloženi stroški pridobivanja zavarovanj

3. Druge 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. Varnostna rezerva

2. Zakonske in statutarne rezerve

3. Rezerve za lastne delnice in lastne poslovne deleže

4. Lastne delnice in lastni poslovni deleži (kot odbitna postavka)

5. Druge rezerve iz dobička

IV. Presežek iz prevrednotenja

V. Preneseni čisti poslovni izid

V. Čisti poslovni izid poslovnega leta

**B. Podrejene obveznosti**

**C. Čiste tehnične rezervacije in odloženi prihodki od premij (v postavkah dela C, razen pri V, mora zavarovalnica izkazati kosmati znesek in pozavarovalni del, v bilančni znesek pa vštevati razliko med njima)**

I. Čiste prenosne premije

II. Čiste matematične rezervacije

III. Čiste škodne rezervacije

IV. Čiste rezervacije za bonuse in popuste

V. Izravnalne rezervacije

VI. Druge čiste tehnične rezervacije

**Č. Čiste rezervacije v korist življenjskih zavarovancev, ki prevzemajo naložbeno tveganje (kosmati znesek in pozavarovalni del kot odbitna postavka)**

**D. Rezervacije za druge nevarnosti in stroške**

1. Rezervacije za pokojnine

2. Druge rezervacije

**E. Obveznosti za finančne naložbe pozavarovateljev iz naslova pozavarovalnih pogodb pri cedentih**

**F.  Druge obveznosti (v postavkah I do V zavarovalnica ločeno izkazuje del obveznosti do pridruženih družb in do družb v skupini)**

I. Obveznosti iz neposrednih zavarovanj

1. Obveznosti do zavarovalcev

2. Obveznosti do zavarovalnih posrednikov

II. Obveznosti iz pozavarovanja

III. Posojila, zavarovana z vrednostnimi papirji s stalnim donosom (zavarovalnica posebej izkazuje zamenljiva posojila, zavarovana z vrednostnimi papirji s stalnim donosom)

IV. Obveznosti do bank

V. Ostale obveznosti

**G. Pasivne časovne razmejitve (razen odloženih prihodkov od premij)**

***f)       Oblika izkaza poslovnega izida v zavarovalnicah***

**32.41.** Izkaz poslovnega izida v zavarovalnicah se praviloma sestavi v stopenjski obliki in ima pri vseh vrstah zavarovalnic, ne glede na njihovo velikost, najmanj tele postavke:

**A.     Izkaz izida iz drugih zavarovanj (razen življenjskih in zdravstvenih)**

I. Čisti prihodki od zavarovalnih premij

  1. Obračunane kosmate zavarovalne premije

-     2. Obračunane pozavarovalne premije

±     3. Sprememba kosmatih prenosnih premij

±     4. Sprememba prenosnih premij za pozavarovalni del

  II. Donos naložb, prenesen iz izkaza izida iz rednega delovanja

III. Drugi čisti zavarovalni prihodki

IV. Čisti odhodki za škode

  1. Obračunani kosmati zneski škod

-     2. Obračunani deleži pozavarovateljev

±     3. Sprememba kosmatih škodnih rezervacij

±     4. Sprememba škodnih rezervacij za pozavarovalni del

±     V. Sprememba drugih čistih tehničnih rezervacij

  VI. Čisti odhodki za bonuse in popuste

  VII. Čisti obratovalni stroški

  1. Stroški pridobivanja zavarovanj

±     2. Sprememba v razmejenih stroških pridobivanja zavarovanj

  3. Drugi obratovalni stroški

-  4. Prihodki od pozavarovalnih provizij in iz deležev v pozitivnem tehničnem izidu iz posameznih pozavarovalnih pogodb

  VIII. Drugi čisti zavarovalni odhodki

  1. Odhodki za preventivno dejavnost

  2. Ostali čisti zavarovalni odhodki

±     IX. Sprememba izravnalnih rezervacij

  X. Izid iz drugih zavarovanj (I + II + III - IV ± V - VI - VII - VIII ± IX)

**B.     Izkaz izida iz življenjskih zavarovanj**

  I. Čisti prihodki od zavarovalnih premij

  1. Obračunane kosmate zavarovalne premije

-     2. Obračunane pozavarovalne premije

±     3. Sprememba čistih prenosnih premij

  II. Prihodki naložb

  1. Prihodki iz deležev v podjetjih

  1.1. Prihodki iz deležev v podjetjih v skupini

  1.2. Prihodki iz deležev v pridruženih podjetjih

  1.3. Prihodki iz deležev v drugih podjetjih

  2. Prihodki drugih naložb (v postavkah 2.1, 2.2 in 2.3 zavarovalnica ločeno izkazuje prihodke naložb v pridruženih podjetjih in v podjetjih v skupini)

  2.1. Prihodki od zemljišč in zgradb

  2.2. Prihodki od obresti

  2.3. Drugi prihodki naložb

  2.3.1. Prevrednotovalni finančni prihodki

  2.3.2. Drugi finančni prihodki

  3. Prihodki zaradi popravkov vrednosti naložb

  4. Dobički pri odtujitvah naložb

  III. Čisti neiztrženi dobički naložb življenjskih zavarovancev, ki prevzemajo naložbeno tveganje

  IV. Drugi čisti prihodki od zavarovanja

  V. Čisti odhodki za škode

  1. Obračunani kosmati zneski škod

-     2. Obračunani deleži pozavarovateljev

±     3. Sprememba kosmatih škodnih rezervacij

±     4. Sprememba škodnih rezervacij za pozavarovalni del

±     VI. Sprememba ostalih čistih tehničnih rezervacij

  1. Sprememba matematičnih rezervacij

  1.1. Sprememba kosmatih rezervacij

±     1.2. Sprememba pozavarovalnega deleža

  2. Sprememba drugih čistih rezervacij

  VII. Čisti odhodki za bonuse in popuste

  VIII. Čisti obratovalni stroški

  1. Stroški pridobivanja zavarovanj

±     2. Sprememba v razmejenih stroških pridobivanja zavarovanj

  3. Drugi obratovalni stroški

-     4. Prihodki od pozavarovalnih provizij in iz deležev v pozitivnem tehničnem izidu iz pozavarovalnih pogodb

  IX. Odhodki naložb

  1. Amortizacija naložb sredstev, ki niso potrebna za obratovanje

  2. Odhodki za upravljanje sredstev, odhodki za obresti in drugi finančni odhodki

  3. Prevrednotovalni finančni odhodki

  4. Izgube pri odtujitvah naložb

  X. Čiste neiztržene izgube naložb življenjskih zavarovancev, ki prevzemajo naložbeno tveganje

  XI. Drugi čisti zavarovalni odhodki

  1. Odhodki za preventivno dejavnost

  2. Ostali čisti zavarovalni odhodki

-     XII. Donos naložb, prenesen v izkaz izida iz rednega delovanja

  XIII. Izid iz življenjskih zavarovanj (I+ II + III + IV – V ± VI – VII – VIII – IX – X – XI – XII)

**C.     Izkaz izida iz zdravstvenih zavarovanj**

Razčlenitev kot pri B

**Č.     Izračun čistega izida zavarovalnice**

I. Izid iz drugih zavarovanj (A.X)

II. Izid iz življenjskih zavarovanj (B.XIII)

III. Izid iz zdravstvenih zavarovanj (C.XIII)

IV. Prihodki naložb

1. Prihodki iz deležev v družbah

1.1. Prihodki iz deležev v družbah v skupini

1.2. Prihodki iz deležev v pridruženih družbah

1.3. Prihodki iz deležev v drugih družbah

2. Prihodki drugih naložb (v postavkah 2.1, 2.2 in 2.3 zavarovalnica ločeno izkazuje prihodke naložb v pridruženih družbah in v družbah v skupini)

2.1. Prihodki od zemljišč in zgradb

2.2. Prihodki od obresti

2.3. Drugi prihodki naložb

2.3.1. Prevrednotovalni finančni prihodki

2.3.2. Drugi finančni prihodki

3. Prihodki zaradi popravkov vrednosti naložb

4. Dobički pri odtujitvah naložb

V. Donos naložb, prenesen iz izkaza izida iz življenjskih zavarovanj (B.XII)

VI. Donos naložb, prenesen iz izkaza izida iz zdravstvenih zavarovanj (C.XII)

VII. Odhodki naložb

1. Amortizacija naložb sredstev, ki niso potrebna za obratovanje

2. Odhodki za upravljanje sredstev, odhodki za obresti in drugi finančni odhodki

3. Prevrednotovalni finančni odhodki

4. Izgube pri odtujitvah naložb

VIII. Donos naložb, prenesen v izkaz izida iz drugih zavarovanj (A.II)

IX. Drugi prihodki iz zavarovanj

1. Drugi prihodki iz drugih zavarovanj

2. Drugi prihodki iz življenjskih zavarovanj

3. Drugi prihodki iz zdravstvenih zavarovanj

X. Drugi odhodki iz zavarovanj

1. Drugi odhodki iz drugih zavarovanj

2. Drugi odhodki iz življenjskih zavarovanj

3. Drugi odhodki iz zdravstvenih zavarovanj

XI. Drugi prihodki

XII. Drugi odhodki

XIII. Davek iz dobička

XIV. Odloženi davki

XV. Čisti poslovni izid obračunskega obdobja (Č.I + Č.II + Č.III + Č.IV + Č.V + Č.VI - Č.VII - Č.VIII + Č.IX – Č.X + Č.XI – Č.XII – Č.XIII ± Č.XIV)

***g) Oblika izkaza po neposredni metodi opredeljenih denarnih tokov v zavarovalnicah***

**32.42.** V izkazu po neposredni metodi opredeljenih denarnih tokov zavarovalnice so potrebne najmanj tele postavke:

**A. Denarni tokovi pri poslovanju**

**a)      Prejemki pri poslovanju**

1. Plačane zavarovalne premije

2. Plačila pozavarovateljev (za deleže v škodah in provizije)

3. Drugi prejemki pri poslovanju

**b)      Izdatki pri poslovanju**

1. Izdatki za plačane škode

2. Izdatki za plačila pozavarovalnih premij

3. Izdatki za preventivno dejavnost

4. Izdatki za plače in deleže zaposlencev v dobičku

5. Izdatki iz naslova rezervacij, ki niso upoštevani pri izdatkih za izplačane škode

6. Izdatki za dajatve vseh vrst

7. Drugi izdatki pri poslovanju

**c)      Prebitek prejemkov pri poslovanju ali prebitek izdatkov pri poslovanju (b + a)**

**B.     Denarni tokovi pri naložbenju**

**a)      Prejemki pri naložbenju**

1. Prejemki od obresti, ki se nanašajo na naložbenje in na

– naložbe, financirane iz tehničnih virov

– druge naložbe

2. Prejemki od deležev iz dobička drugih, ki se nanašajo na

– naložbe, financirane iz tehničnih virov

– druge naložbe

3. Prejemki od odtujitve neopredmetenih sredstev, financiranih iz

– tehničnih virov

– drugih virov

4. Prejemki od odtujitve opredmetenih osnovnih sredstev, financiranih iz

– tehničnih virov

– drugih virov

5. Prejemki od odtujitve dolgoročnih finančnih naložb, financiranih iz

– tehničnih virov

– drugih virov

6. Prejemki od odtujitve kratkoročnih finančnih naložb, financiranih iz

– tehničnih virov

– drugih virov

**b)      Izdatki pri naložbenju**

1. Izdatki za pridobitev neopredmetenih sredstev

2. Izdatki za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev, financiranih iz

– tehničnih virov

– drugih virov

3. Izdatki za pridobitev dolgoročnih finančnih naložb, financiranih iz

– tehničnih virov

– drugih virov

4. Izdatki za pridobitev kratkoročnih finančnih naložb, financiranih iz

– tehničnih virov

– drugih virov

**c)      Prebitek prejemkov pri naložbenju ali prebitek izdatkov pri naložbenju (b + a)**

**C.     Denarni tokovi pri financiranju**

**a)      Prejemki pri financiranju**

1. Prejemki od vplačanega kapitala

2. Prejemki od dobljenih dolgoročnih posojil

3. Prejemki od dobljenih kratkoročnih posojil

**b)      Izdatki pri financiranju**

1. Izdatki za dane obresti

2. Izdatki za vračila kapitala

3. Izdatki za odplačila dolgoročnih finančnih obveznosti

5. Izdatki za odplačila kratkoročnih finančnih obveznosti

6. Izdatki za izplačila dividend in drugih deležev v dobičku

**c)  Prebitek prejemkov pri financiranju (a manj b) ali prebitek izdatkov pri financiranju (b manj a)**

**Č.     Končno stanje denarnih sredstev in njihovih ustreznikov**

x) Denarni izid v obdobju (seštevek prebitkov Ac, Bc in Cc)

+

y) Začetno stanje denarnih sredstev in njihovih ustreznikov

Vsi izdatki so v izkazu denarnih tokov izkazani kot negativne postavke.

***h)      Oblika izkaza po posredni metodi opredeljenih denarnih tokov v zavarovalnicah***

**32.43.** V izkazu po posredni metodi opredeljenih denarnih tokov zavarovalnice so potrebne najmanj tele postavke:

**A.     Finančni tokovi pri poslovanju**

**a)      Postavke izkaza poslovnega izida**

Obračunane čiste zavarovalne premije v obdobju

Prihodki naložb (razen finančnih prihodkov), financiranih iz

- tehničnih virov

- drugih virov

Drugi poslovni prihodki (razen za prevrednotenje in brez zmanjšanja rezervacij) in finančni prihodki iz poslovnih terjatev

- Obračunani čisti zneski škod v obdobju

- Obračunani stroški bonusov in popustov

- Čisti obratovalni stroški brez stroškov amortizacije in brez spremembe v razmejenih stroških pridobivanja zavarovanj

- Odhodki naložb (brez amortizacije in finančnih odhodkov), financiranih iz

- tehničnih virov

- drugih virov

- Drugi poslovni odhodki brez amortizacije (razen za prevrednotovanje in brez povečanja rezervacij)

- Davki iz dobička in drugi davki, ki niso zajeti v poslovnih odhodkih

**b) Spremembe čistih obratnih sredstev** (in časovnih razmejitev ter odloženih terjatev in obveznosti za davek) **poslovnih postavk bilance stanja**

Začetne manj končne terjatve iz neposrednih zavarovanj

Začetne manj končne terjatve iz pozavarovanj

Začetne manj končne druge poslovne terjatve

Začetne manj končne aktivne časovne razmejitve

Začetne manj končne odložene terjatve za davek

Začetne manj končne zaloge

Končni manj začetni dolgovi iz neposrednih zavarovanj

Končni manj začetni dolgovi iz pozavarovanj

Končni manj začetni drugi poslovni dolgovi

Končne manj začetne pasivne časovne razmejitve (razen prenosnih premij)

Končne manj začetne odložene obveznosti za davek

**c)      Prebitek pritokov pri poslovanju ali prebitek odtokov pri poslovanju (a + b)**

**B.     Denarni tokovi pri naložbenju**

**a)      Prejemki pri naložbenju**

1. Prejemki od obresti, ki se nanašajo na naložbenje in na

– naložbe, financirane iz tehničnih virov

– druge naložbe

2. Prejemki od deležev iz dobička drugih, ki se nanašajo na

– naložbe, financirane iz tehničnih virov

– druge naložbe

3. Prejemki od odtujitve neopredmetenih sredstev, financiranih iz

– tehničnih virov

– drugih virov

4. Prejemki od odtujitve opredmetenih osnovnih sredstev, financiranih iz

– tehničnih virov

– drugih virov

5. Prejemki od odtujitve dolgoročnih finančnih naložb, financiranih iz

– tehničnih virov

– drugih virov

6. Prejemki od odtujitve kratkoročnih finančnih naložb, financiranih iz

– tehničnih virov

– drugih virov

**b)      Izdatki pri naložbenju**

1. Izdatki za pridobitev neopredmetenih sredstev

2. Izdatki za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev, financiranih iz

– tehničnih virov

– drugih virov

3. Izdatki za pridobitev dolgoročnih finančnih naložb, financiranih iz

– tehničnih virov

– drugih virov

4. Izdatki za pridobitev kratkoročnih finančnih naložb, financiranih iz

– tehničnih virov

– drugih virov

**c)      Prebitek prejemkov pri naložbenju ali prebitek izdatkov pri naložbenju (b + a)**

**C.     Denarni tokovi pri financiranju**

**a)      Prejemki pri financiranju**

1. Prejemki od vplačanega kapitala

2. Prejemki od dobljenih dolgoročnih posojil

3. Prejemki od dobljenih kratkoročnih posojil

**b)      Izdatki pri financiranju**

1. Izdatki za dane obresti

2. Izdatki za vračila kapitala

3. Izdatki za odplačila dolgoročnih finančnih obveznosti

5. Izdatki za odplačila kratkoročnih finančnih obveznosti

6. Izdatki za izplačila dividend in drugih deležev v dobičku

**c)  Prebitek prejemkov pri financiranju (a manj b) ali prebitek izdatkov pri financiranju (b manj a)**

**Č.     Končno stanje denarnih sredstev in njihovih ustreznikov**

x) Denarni izid v obdobju (seštevek prebitkov Ac, Bc in Cc)

+

y) Začetno stanje denarnih sredstev in njihovih ustreznikov

Vsi izdatki so v izkazu denarnih tokov izkazani kot negativne postavke.

***i)       Oblika izkaza gibanja kapitala***

**32.44.** Zavarovalnica sestavi izkaz gibanja kapitala praviloma ločeno za posamezne osnovne oblike zavarovanj po rešitvi I iz SRS 27 tako, da prikaže spremembe vseh sestavin kapitala, zajetih v bilanco stanja. Izkaz gibanja kapitala ima obliko sestavljene razpredelnice sprememb vseh sestavin kapitala. V tem standardu je kot izhodiščna predlagana rešitev b.

***j)       Razkritja***

**32.45.** Zavarovalnica mora poleg razkritij, ki jih zahtevajo SRS od 32.1 do 32.44, v pojasnilih k računovodskim izkazom za druga zavarovanja (vsa zavarovanja, razen življenjskih in zdravstvenih), navesti zneske

a)  obračunanih kosmatih zavarovalnih premij v poslovnem letu,

b)  obračunanih kosmatih zavarovalnih premij za poslovno leto,

c)  obračunanih kosmatih zneskov škod za poslovno leto,

č)  kosmatih obratovalnih stroškov ter

d)  pozavarovalnega izida, in sicer

-čistega, to je razlike med obračunanimi kosmatimi zavarovalnimi premijami, danimi v pozavarovanje, in iz pozavarovanja kritimi obračunanimi kosmatimi zneski škod za poslovno leto, ter

-kosmatega, to je čistega, povečanega za prihodke od pozavarovalnih provizij in iz deležev v pozitivnem tehničnem izidu iz posameznih pozavarovalnih pogodb.

Te zneske mora zavarovalnica, ki izvaja neposredna zavarovanja, razčlenjevati najmanj na tele vrste in podskupine zavarovanj:

a)  nezgodno in zdravstveno,

b)  zavarovanje odgovornosti pri uporabi motornih vozil,

c)  druga zavarovanja motornih vozil,

č)  zavarovanje pomorskega in letalskega prometa ter prevoza blaga,

d)  požarno zavarovanje in druga zavarovanja premoženja,

e)  zavarovanja druge odgovornosti,

f)   zavarovanje kreditov in zavarovanja varščin,

g)  zavarovanje stroškov pravnega postopka,

h)  zavarovanje pomoči ter

i)    druga zavarovanja.

Ni nujno, da zavarovalnica v pojasnilih k računovodskim izkazom razkriva zneske za tiste naštete vrste in podskupine zavarovanj, pri katerih obračunane kosmate zavarovalne premije v poslovnem letu za neposredno zavarovanje ne presegajo tolarske vrednosti 10 milijonov eurov, v vsakem primeru pa mora razkrivati zneske za tri največje podskupine oziroma vrste zavarovanj.

**32.46.** Zavarovalnica mora poleg razkritij, ki jih zahtevajo členi SRS od 32.1 do 32.44, v pojasnilih k računovodskim izkazom za življenjska in zdravstvena zavarovanja izkazovati zneske v poslovnem letu obračunanih kosmatih zavarovalnih premij, razčlenjene na

a)  premije za posamična in premije za skupinska zavarovanja,

b)  premije, ki se plačujejo v obrokih, in premije, ki se plačujejo z enkratnim vplačilom, ter

c)  premije iz pogodb z nespremenljivimi zavarovalnimi vsotami, iz pogodb z deležem v dobičku in iz pogodb, pri katerih zavarovanci prevzemajo naložbeno tveganje.

Posameznih zneskov iz točk a), b) in c) SRS 32.46 ni treba razkrivati, če ne presegajo 10% v poslovnem letu obračunanih zavarovalnih premij.

Za življenjska in zdravstvena zavarovanja mora zavarovalnica navesti tudi zneske čistih in zneske kosmatih pozavarovalnih izidov.

**32.47.** Če dosega zavarovalnica več kot 5% v obdobju obračunanih kosmatih zavarovalnih premij po pogodbah, sklenjenih v tujini, mora v pojasnilih k računovodskim izkazom znesek v obdobju obračunanih kosmatih zavarovalnih premij razčlenjevati na del, obračunan po pogodbah, sklenjenih v Sloveniji, in na del, obračunan po pogodbah, sklenjenih v tujini, pri čemer posebej izkazuje del, ki ga dosega po pogodbah, sklenjenih v državah članicah Evropske skupnosti.

**32.48.** Kadar zavarovalnica zmanjša prenosne premije za del v obračunskem obdobju nastalih stroškov pridobivanja zavarovanj, mora zneske odštetih stroškov razkrivati v pojasnilih k računovodskim izkazom.

**32.49.** Kadar je razlika med škodnimi rezervacijami za že nastale, a v začetku obračunskega leta še ne rešene škode ter vsoto za te škode v obračunskem letu izplačanih odškodnin in na koncu obračunskega leta zanje še vedno oblikovanih rezervacij pomembna, jo mora zavarovalnica v pojasnilih k računovodskim izkazom razčleniti po vrstah zavarovanj in zneskih. Če zavarovalnica uporabi pri oceni obveznosti v okviru škodnih rezervacij postopek diskontiranja, mora v pojasnilih k računovodskim izkazom opredeliti zneske rezervacije pred diskontiranjem, vrste škodnih zahtevkov, pri katerih je uporabila postopek diskontiranja, ter pri vsaki vrsti postopke in osnove za oceno odškodnine in diskontiranje.

**32.50.** V pojasnilih k računovodskim izkazom mora zavarovalnica razkrivati

-       seznam vseh pomembnih (če je lastniški delež zavarovalnice 20-odstoten ali večji) povezanih družb, ki vsebuje njihova imena, države, v katerih so vpisane v registre ali imajo v njih sedeže, ter njihove kapitalske deleže in glasovalne deleže, če se razlikujejo od kapitalskih deležev;

-       naravo razmerja med zavarovalnico in posamezno odvisno družbo (če je lastniški delež zavarovalnice 50-odstoten ali večji);

-       poslovanje s povezanimi osebami med letom ter

-       način uporabe kapitalske metode pri obračunavanju povezanih družb.

**32.51.** Če so zneski ostalih finančnih naložb (B.III.7 v bilanci stanja) ter zalog in drugih sredstev (D.IV.1 in D.IV.2 v bilanci stanja) pomembni, jih mora zavarovalnica v pojasnilih k računovodskim izkazom podrobneje razčleniti.

**32.52.** Če je znesek naložb v korist življenjskih zavarovancev, ki prevzemajo naložbeno tveganje, pomemben, ga mora zavarovalnica v pojasnilih k računovodskim izkazom razčleniti, kot je razčlenjen znesek naložb v točki B bilance stanja, ter razčlenjevati prihodke in odhodke v zvezi s temi naložbami, kot so razčlenjeni v točkah B.II in B.IX.

**32.53.** Zavarovalnica mora v pojasnilih k računovodskim izkazom razkrivati:

-       povečanje matematičnih rezervacij iz dela razlike med uresničenimi in načrtovanimi zneski, ki izhaja iz kalkulativnih sestavin premije življenjskih zavarovanj ali/in deleža v dobičku iz skupine življenjskih zavarovanj,

-       osnove za opredelitev dela razlike iz prve alinee SRS 32.53 ter

-       osnove za razporeditev tega dela razlike na posamezna zavarovanja.

Če so kaki podatki v zvezi z obveznimi razkritji v pojasnilih k računovodskim izkazom zavarovalnic zajeti v aktuarsko poročilo, se šteje, da so ti podatki razkriti v skladu s SRS 32, če zavarovalnica aktuarsko poročilo priloži k pojasnilom k računovodskim izkazom.

**32.54.** Če so zneski odhodkov za bonuse in popuste pomembni, jih mora zavarovalnica v pojasnilih k računovodskim izkazom ločevati na odhodke za bonuse in odhodke za popuste.

**32.55.** Zavarovalnica mora v pojasnilih k računovodskim izkazom razkrivati osnove za razporejanje donosov naložb, ki jih iz izkaza izida iz življenjskih in zdravstvenih zavarovanj prenese v izid zavarovalnice ter iz izida zavarovalnice v izid iz drugih zavarovanj.

**32.56.** Zavarovalnica mora v pojasnilih k računovodskim izkazom izkazovati zneske za poslovno leto obračunanih provizij za neposredne zavarovalne posle, v tem okviru pa znesek provizij za sklepanje, obnavljanje in izterjevanje zavarovanj, za upravljanje zavarovalnega portfelja in drugih provizij.

**32.57.** Zavarovalnica mora v pojasnilih k računovodskim izkazom izkazovati po tržnih vrednostih tiste naložbe v zemljišča in zgradbe ter tiste finančne naložbe, ki jih v bilanci stanja izkazuje po izvirnih oziroma indeksiranih izvirnih vrednostih, in po izvirnih oziroma indeksiranih izvirnih vrednostih tiste naložbe v zemljišča in zgradbe ter tiste finančne naložbe, ki jih v bilanci stanja izkazuje po pošteni vrednosti.

**32.58.** Zavarovalnica mora v pojasnilih k računovodskim izkazom razkrivati podlage za razčlenitev kapitala po osnovnih oblikah zavarovanj. Te podlage opredeli v računovodskih usmeritvah.

**32.59.** Zavarovalnica mora v pojasnilih k računovodskim izkazom razkrivati stroške izvajanja zavarovalne dejavnosti po naravnih vrstah, pri posrednih stroških pa tudi podlage za njihovo razporejanje. Poleg tega mora razkrivati način razporejanja naravnih vrst stroškov na funkcionalne skupine stroškov in na stroškovne nosilce.

**32.60.** Zavarovalnica mora v pojasnilih k računovodskim izkazom razkriti čisti poslovni izid v obračunskem obdobju po osnovnih oblikah zavarovanj.

**32.61**. Zavarovalnica mora v pojasnilih k računovodskim izkazom razkriti zneske sredstev (skupine za odtujitev) za prodajo in obveznosti, vključenih v skupine za odtujitev.

***C.     Opredelitve ključnih pojmov***

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

a)  **Osnovne oblike zavarovanj** so življenjska zavarovanja, zdravstvena zavarovanja, ki jih zavarovalnice izvajajo po načelih življenjskih zavarovanj, druga zavarovanja ter pozavarovanje.

b)  **Podskupino zavarovanj** sestavljajo sorodne vrste zavarovanj (na primer podskupina zavarovanje odgovornosti, ki jo sestavljajo zavarovanje odgovornosti pri uporabi motornih vozil, zavarovanje odgovornosti pri uporabi zrakoplovov, zavarovanje odgovornosti pri uporabi plovil in splošno zavarovanje odgovornosti).

c)  **Enota zavarovalnih storitev (enota zavarovanj)** je vrsta ali podvrsta zavarovalnih storitev (zavarovanj) *,* za katera veljajo isti zavarovalni pogoji in isti cenik.

č)  **Kosmata zavarovalna premija** je celoten znesek zavarovalne premije, sestavljen iz funkcionalne premije in obratovalnega dodatka.

d)  **Funkcionalna premija** je premija, sestavljena iz stroškov preventivne dejavnosti in tehničnih premij.

e)  **Obratovalni dodatek** je del kosmate zavarovalne premije, ki je vračunan za pokrivanje obratovalnih stroškov in za morebitni vračunani dobiček (na primer v delniški družbi).

f)   **Čista zavarovalna premija** je razlika med obračunano kosmato zavarovalno premijo in obračunano pozavarovalno premijo.

g)  **Tehnična premija** je premija za nadomeščanje škod; izračuna se po aktuarskih postopkih.

h)  **Kosmati znesek škode** (strošek škode) je znesek odškodnine in cenilnih stroškov.

i)    **Odškodnina** je zavarovalnina, do katere je zavarovanec ali drug upravičenec upravičen v primeru uresničitve zavarovanega nevarnostnega dogodka.

j)    **Cenilni stroški** so zunanji in notranji stroški ocenitve upravičenosti in zneska odškodninskih zahtevkov za škodne primere s sodnimi stroški in stroški izvedencev vred.

k)  **Tehnične rezervacije** so po aktuarskih postopkih na podlagi škodnega procesa ocenjene sedanje obveze, ki se bodo po predvidevanjih pojavile na podlagi sklenjenih zavarovanj.

l)    **Matematične rezervacije** so matematično-statistično ocenjene sedanje vrednosti bodočih obveznosti iz dolgoročnih zavarovanj, zmanjšane za sedanje vrednosti ocenjenih bodočih vplačil tehničnih premij življenjskih, zdravstvenih in drugih dolgoročnih zavarovanj, pri katerih je po zakonu obvezno oblikovanje matematične rezervacije.

m) **Škodne rezervacije** so ocenjene pričakovane obveznosti iz uresničenih nevarnostnih dogodkov, ki so do dneva bilanciranja prijavljeni, a še ne rešeni, in tudi tistih, za katere je zelo verjetno, da so uresničeni, čeprav še niso prijavljeni. V škodnih rezervacijah izkazane obveznosti je treba zmanjšati za morebitna že izvedena predplačila za še ne rešene škode.

n)  **Rezervacije za bonuse in popuste** so rezervacije za vnaprej vračunane stroške bonusov in popustov, ocenjene na podlagi nadpovprečno ugodnih škodnih procesov pri posamičnih zavarovanjih ali pa vrstah ali skupinah zavarovanj.

o)  **Izravnalne rezervacije** so rezervacije za negotove bodoče obveznosti za odškodnine, ki so posledica naključnih nihanj v letnem škodnem procesu posameznih vrst zavarovanj.

p)  **Prenosne premije** so (pri dolgoročnih zavarovanjih tudi dolgoročno *)* odloženi prihodki od zavarovalnih premij za tista zavarovalna kritja, ki segajo v čas po preteku obračunskega obdobja.

r)  **Druge tehnične rezervacije** so druge zakonsko dovoljene oblike časovnega izravnavanja nevarnosti, na primer rezervacije za staranje, če zavarovalnica izvaja zdravstvena zavarovanja, in rezervacije za še ne iztečene nevarnosti iz naslova zavarovalnih poslov. Slednje se nanašajo na premalo obračunane premije za tiste škodne primere, ki bodo nastali po obstoječih zavarovalnih pogodbah po dnevu bilanciranja ter jih je mogoče na dan bilanciranja predvideti z dovolj veliko verjetnostjo in so posledica neugodnih sprememb v škodnem procesu pri zavarovanjih določene osnovne enote zavarovanj, ki pri oblikovanju premij za to enoto zavarovanj še niso mogle biti upoštevane, ker niso bile znane ali jih ni bilo mogoče predvideti.

s)  **Izid zavarovalnice** je sestavljen iz izidov iz zavarovanj, donosov naložb, ki niso financirane iz tehničnih virov, ter razlike med drugimi prihodki in odhodki pri delovanju zavarovalnice.

***Č.     Pojasnila***

**32.63.** Vse določbe, ki v tem standardu obravnavajo pozavarovanja, se nanašajo tudi na sozavarovanja, in sicer na neposredna in posredna sozavarovanja, ko gre za sredstva in obveznosti do njihovih virov, in le na posredna sozavarovanja, ko gre za poslovnoizidne tokove.

**32.64.** Vse določbe, ki v tem standardu opredeljujejo življenjska zavarovanja, se nanašajo tudi na zdravstvena zavarovanja, ki se izvajajo po enakih tehničnih načelih kot življenjska zavarovanja. Druga zdravstvena zavarovanja so zajeta v osnovno obliko drugih zavarovanj (drugih osebnih in premoženjskih zavarovanj).

**32.65.** Vse določbe, ki v tem standardu opredeljujejo pozavarovanja, se v pozavarovalnici po duhu uporabljajo za njihove retrocesijske posle.

**32.66.** Finančne naložbe v povezane (odvisne in pridružene) družbe, ki sestavljajo skupino, pa niso zavarovalnice, se v skupinskih računovodskih izkazih zavarovalnice obračunavajo po kapitalski metodi.

**32.67.** Prihodke in odhodke, ki se nanašajo na zavarovanja in pozavarovanja, ter tehnične rezervacije in prenosne premije pripozna zavarovalnica v čistih zneskih, to je v lastnih deležih zavarovalnice, sicer pa jih v poslovnih knjigah spremlja v kosmatih zneskih s popravki za pozavarovalni del.

**32.68.** Osnovni kapital v vzajemni zavarovalnici je ustanovni kapital družbe.

**32.69.** (K SRS 32.7) Policno posojilo je posojilo, ki ga dá zavarovalnica življenjskemu zavarovalcu na podlagi police o sklenjenem življenjskem zavarovanju.

**32.70.** (K SRS 32.7) Finančne naložbe pozavarovalnic pri cedentih so tisti deli obračunanih pozavarovalnih premij, ki jih pozavarovalnice na podlagi pozavarovalnih pogodb vežejo kot jamstvo za bodoče izpolnjevanje svojih obveznosti. Zavarovalnice izkazujejo na tej podlagi obveznosti za finančne naložbe pozavarovalnic.

**32.71.** (K SRS 32.19) Kadar zajema zavarovalnica pri zavarovanjih, za katere zakon predpisuje oblikovanje matematičnih rezervacij, med matematične rezervacije tudi del, ki se nanaša na čiste prenosne premije in na rezervacije za bonuse in popuste pri teh zavarovanjih, v čistih prenosnih premijah ter rezervacijah za bonuse in popuste tega dela ne izkazuje.

Če zavarovalnica izračunane matematične rezervacije zmanjša za del v obračunskem obdobju nastalih stroškov pridobivanja zavarovanj (Zillmerjev postopek), med aktivnimi časovnimi razmejitvami ne sme imeti nevračunanih stroškov pridobivanja zavarovanj.

**32.72.** (K SRS 32.26) Stroški pridobivanja zavarovanj zajemajo tako neposredne stroške sklepanja zavarovanj, na primer sklepne provizije, kot tudi posredne stroške sklepanja zavarovanj, na primer stroške reklame ter stroške izdelovanja ponudb in izdajanja polic.

**32.73.** (K SRS 32.26) Med druge stroške naložb všteva zavarovalnica stroške vzdrževanja opredmetenih osnovnih sredstev in druge stroške naložb razen stroškov amortizacije teh sredstev in stroškov financiranja teh naložb.

**32.74.** (K SRS 32.29) Odhodki za čiste obratovalne stroške so v zavarovalnici obratovalni stroški, zmanjšani za prejete pozavarovalne provizije za pokrivanje dela teh stroškov in deleže v pozitivnem tehničnem izidu iz posameznih pozavarovalnih pogodb.

**32.75.** (K SRS 32.40.) Dolgoročna posojila, najeta pri bankah in drugih finančnih organizacijah, izkazuje zavarovalnica v bilanci stanja med obveznostmi v postavki F.IV, in ne F.III.

**32.76.** Dobičke in izgube pri odtujitvah sredstev tehničnih virov izkazuje zavarovalnica med prihodki oziroma odhodki naložb.

**32.77.** Obveznosti, za katere je pogodbeno določeno, da se v primeru stečaja ali likvidacije zavarovalnice poravnavajo po poravnavi vseh drugih dolgov, izkazuje zavarovalnica v bilanci stanja kot podrejene obveznosti (Obveznosti, B).

***D.     Datuma sprejetja in začetka uporabe***

**32.78.** 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. Zavarovalnice, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati s 1. januarjem 2006, preostale zavarovalnice pa s prvim poslovnim letom, ki se začne po tem datumu.

Zavarovalnice z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 32 - Računovodske rešitve v zavarovalnicah (2002).

**Slovenski računovodski standard 33 (2007)**

**RAČUNOVODSKE REŠITVE V DRUŠTVIH IN INVALIDSKIH ORGANIZACIJAH**

***A.     Uvod***

Ta standard ureja računovodstvo v društvih in njihovih zvezah (odslej društvo) ter posebnosti pri izkazovanju odhodkov, prihodkov in poslovnega izida tistih društev, ki so na podlagi zakona o invalidskih organizacijah pridobila status invalidske organizacije.

Ta standard določa način vodenja poslovnih knjig in sestavljanja letnih poročil za društva ter obdeluje ugotavljanje in obravnavanje presežka prihodkov in presežka odhodkov. Določa tudi pravila pripoznavanja in vrednotenja bilančnih postavk.

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***

**33.1.** Društvo vodi temeljne poslovne knjige v skladu z izbranim načinom vodenja poslovnih knjig in na podlagi knjigovodskih listin, kakor določa ta standard.

**33.2.** Društvo vodi pomožne poslovne knjige v obsegu, ki je glede na področje in obseg njegove dejavnosti potreben za pojasnjevanje postavk v temeljnih poslovnih knjigah in za sprotno ugotavljanje stanja.

**33.3.** Društvo sestavi na podlagi podatkov, izkazanih v poslovnih knjigah, in popisa na koncu obračunskega obdobja letno poročilo, ki obsega

-       bilanco stanja, ki izkazuje stanje sredstev in obveznosti do njihovih virov na koncu obračunskega obdobja, s pojasnili,

-       izkaz poslovnega izida, ki izkazuje stroške, donose, prihodke in presežek prihodkov ali presežek odhodkov v obračunskem obdobju, s pojasnili,

-       prilogo k izkazu poslovnega izida, ki prikazuje obseg pridobitne dejavnosti društva v obračunskem obdobju, s pojasnili, ter

-       poročilo o poslovanju društva.

***a)      Letno poročilo***

**33.4.** Društvo sestavi na koncu obračunskega obdobja bilanco stanja in izkaz poslovnega izida, računovodska pojasnila ter poročilo o poslovanju društva, kot določata zakon o društvih in ta standard.

**33.5.** **Bilanco stanja** sestavljajo najmanj tele postavke:

**Sredstva**

**A.     Dolgoročna sredstva**

I. Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve

II. Opredmetena osnovna sredstva

III. Naložbene nepremičnine

IV. Dolgoročne finančne naložbe

V. Dolgoročne poslovne terjatve

VI. Odložene terjatve za davek

**B.     Kratkoročna sredstva**

I. Sredstva (skupina za odtujitev) za prodajo

II. Zaloge

III. Kratkoročne finančne naložbe

IV. Kratkoročne poslovne terjatve

V. Denarna sredstva

**C.     Kratkoročne aktivne časovne razmejitve**

**Obveznosti do virov sredstev**

**A.     Sklad**

I. Društveni sklad

II. Presežek iz prevrednotenja

**B.     Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve**

**C.     Dolgoročne obveznosti**

I. Dolgoročne finančne obveznosti

II. Dolgoročne poslovne obveznosti

III. Odložene obveznosti za davek

**Č.     Kratkoročne obveznosti**

I. Obveznosti, vključene v skupino za odtujitev

II. Kratkoročne finančne obveznosti

III. Kratkoročne poslovne obveznosti

IV. Kratkoročni dolgovi do članov

**D. Kratkoročne pasivne časovne razmejitve**

V posameznih postavkah bilance stanja se izkazujejo tile podatki:

**Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve** zajemajo knjigovodsko vrednost neopredmetenih sredstev na dan bilanciranja, ki je razlika med njihovo nabavno vrednostjo in njihovim nabranim popravkom vrednosti, ter knjigovodsko vrednost dolgoročnih aktivnih časovnih razmejitev. V tej postavki se izkažejo tudi predujmi, dani za nakup neopredmetenih sredstev.

**Opredmetena osnovna sredstva** zajemajo knjigovodsko vrednost opredmetenih osnovnih sredstev na dan bilanciranja, ki je razlika med njihovo nabavno vrednostjo in njihovim nabranim popravkom vrednosti. V tej postavki se izkažejo tudi predujmi, dani za nakup opredmetenih osnovnih sredstev.

**Naložbene nepremičnine** zajemajo knjigovodsko vrednost opredmetenih naložbenih nepremičnin na dan bilanciranja, ki je razlika med njihovo nabavno vrednostjo in njihovim nabranim popravkom nabavne vrednosti. V tej postavki se izkažejo tudi predujmi, dani za nakup naložbenih nepremičnin.

**Dolgoročne finančne naložbe** zajemajo knjigovodsko vrednost dolgoročnih finančnih naložb na dan bilanciranja. Tisti zneski dolgoročnih finančnih naložb, ki zapadejo v plačilo v naslednjem obračunskem obdobju ali so že zapadli v plačilo, pa še niso plačani, se izkažejo med kratkoročnimi finančnimi naložbami.

**Dolgoročne poslovne terjatve** zajemajo knjigovodsko vrednost dolgoročnih poslovnih terjatev na dan bilanciranja. Tisti zneski dolgoročnih poslovnih terjatev, ki zapadejo v plačilo v naslednjem obračunskem obdobju ali so že zapadli v plačilo, pa še niso plačani, se izkažejo med kratkoročnimi poslovnimi terjatvami.

**Odložene terjatve za davek** zajemajo knjigovodsko vrednost odloženih terjatev za davek.

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

**Zaloge** zajemajo knjigovodsko vrednost zalog materiala in trgovskega blaga ter zalog proizvodov, nedokončane proizvodnje in nedokončanih storitev na koncu obračunskega obdobja.

**Kratkoročne finančne naložbe** zajemajo knjigovodsko vrednost kratkoročnih finančnih naložb na dan bilanciranja. V tej postavki se izkažejo tudi tisti zneski dolgoročnih finančnih naložb, ki zapadejo v plačilo v naslednjem obračunskem obdobju ali so že zapadli v plačilo, pa še niso plačani.

**Kratkoročne poslovne terjatve** zajemajo knjigovodsko vrednost kratkoročnih terjatev do članov razen kratkoročnih finančnih naložb, kratkoročnih terjatev do kupcev in drugih kratkoročnih poslovnih terjatev. V tej postavki se izkažejo tudi tisti zneski knjigovodske vrednosti dolgoročnih poslovnih terjatev, ki zapadejo v plačilo v naslednjem obračunskem obdobju ali so že zapadli v plačilo, pa še niso plačani.

**Denarna sredstva** zajemajo denarna sredstva na računih, prek katerih društvo posluje, depozite na takojšnji odpoklic, prejete čeke in gotovino v blagajni ter izdane čeke kot odbitno postavko.

**Kratkoročne aktivne časovne razmejitve** zajemajo zneske kratkoročnih aktivnih časovnih razmejitev na dan bilanciranja.

**Društveni sklad** zajema znesek ustanovne vloge, presežka prihodkov, razporejenega za določene namene, nerazporejenega presežka prihodkov in nepokritega presežka odhodkov (odbitna postavka). Če je znesek nepokritega presežka odhodkov večji od zneska ostalih sestavin društvenega sklada, se razlika izkaže kot postavka, ki zmanjšuje obveznosti do virov sredstev.

**Presežek iz prevrednotenja** zajema nabrane zneske iz prevrednotenja sredstev.

**Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve** zajemajo zneske rezervacij, oblikovanih z vnaprejšnjim vračunavanjem stroškov oziroma odhodkov, in zneske dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev.

**Dolgoročne finančne obveznosti** zajemajo zneske dobljenih dolgoročnih posojil na podlagi posojilnih pogodb in izdanih dolgoročnih dolžniških vrednostnih papirjev na dan bilanciranja. Tisti zneski dolgoročnih finančnih obveznosti, ki zapadejo v plačilo v naslednjem obračunskem obdobju ali so že zapadli v plačilo, pa še niso plačani, se izkažejo med kratkoročnimi finančnimi obveznostmi.

**Dolgoročne poslovne obveznosti** zajemajo zneske dobljenih dolgoročnih blagovnih kreditov in drugih dolgoročnih poslovnih dolgov na dan bilanciranja. Tisti zneski dolgoročnih poslovnih obveznosti, ki zapadejo v plačilo v naslednjem obračunskem obdobju ali so že zapadli v plačilo, pa še niso plačani, se izkažejo med kratkoročnimi poslovnimi obveznostmi.

**Odložene obveznosti za davek** zajemajo zneske obdavčljivih začasnih razlik.

**Obveznosti, vključene v skupino za odtujitev**, so zneski obveznosti, ki so povezani s sredstvi (skupino za odtujitev) za prodajo.

**Kratkoročne finančne obveznosti** zajemajo zneske dobljenih kratkoročnih posojil na podlagi posojilnih pogodb ter izdanih kratkoročnih dolžniških vrednostnih papirjev na dan bilanciranja. Zajemajo tudi tiste zneske dolgoročnih finančnih obveznosti, ki zapadejo v plačilo v naslednjem obračunskem obdobju ali so že zapadli v plačilo, pa še niso plačani.

**Kratkoročne poslovne obveznosti** zajemajo zneske kratkoročnih dolgov do članov in dobaviteljev, kratkoročnih dolgov do kupcev za prejete predujme in varščine ter drugih kratkoročnih dolgov iz poslovanja na dan bilanciranja. Zajemajo tudi tiste zneske dolgoročnih poslovnih obveznosti, ki zapadejo v plačilo v naslednjem obračunskem obdobju ali so že zapadli v plačilo, pa še niso plačani.

**Kratkoročne pasivne časovne razmejitve** zajemajo zneske kratkoročnih pasivnih časovnih razmejitev na dan bilanciranja.

**33.6.** **Društvo sredstva in obveznosti do virov** sredstev računovodsko obrvanava v skladu s SRS od 1 do 19. Ne glede na to pa društvo, ki v skladu z zakonom o društvih ni zavezano revidirati svojih računovodskih izkazov, lahko vrednoti sredstva in obveznosti do virov sredstev po tehle pravilih:

**Neopredmetena sredstva** se vrednotijo po dokumentirani nakupni ceni, povečani za nevračljive dajatve, ki jih mora društvo plačati za pridobitev neopredmetenega sredstva.

Nabavna vrednost podarjenih neopredmetenih sredstev, katerih nakupna cena oziroma tržna vrednost ni znana, se določi z ocenitvijo, pri čemer se upošteva nabavna vrednost enakih ali primerljivih neopredmetenih sredstev. Neopredmetena sredstva, ki jih je izdelalo društvo samo, se vrednotijo po nastalih stroških, ki jih je mogoče pripisati njihovi usposobitvi za uporabo.

Nabavna vrednost neopredmetenih sredstev se zmanjšuje posredno z letnimi popravki te vrednosti, ugotovljenimi na podlagi amortizacijskih stopenj, ki jih društvo vnaprej izračuna na podlagi ocenjenih dob koristnosti.

Neopredmetena sredstva se ne prevrednotujejo.

**Dolgoročno razmejeni stroški** (stroški razvijanja in vnaprej plačani stroški) so tisti stroški, ki se nanašajo na več obračunskih obdobij. Vrednotijo se z zaračunanimi zneski, razen vnaprej plačanih stroškov, ki se vrednotijo s plačanimi zneski. Za znesek, ki se prenese v stroške, se vnaprej plačani stroški zmanjšajo neposredno, stroški razvijanja pa se zmanjšujejo posredno z letnimi popravki, ugotovljenimi na podlagi amortizacijskih stopenj, ki jih vnaprej določi društvo.

**Opredmetena osnovna sredstva** se vrednotijo po dokumentirani nakupni ceni, povečani za nevračljive dajatve, ki jih mora društvo plačati za pridobitev opredmetenega osnovnega sredstva.

Nabavna vrednost podarjenih opredmetenih osnovnih sredstev, katerih nakupna cena oziroma tržna vrednost ni znana, se določi z ocenitvijo, pri čemer se upošteva nabavna vrednost enakih ali primerljivih opredmetenih osnovnih sredstev.

Opredmeteno osnovno sredstvo, ki ga je izdelalo društvo samo, se ovrednoti po nastalih stroških, ki jih je mogoče pripisati njegovi usposobitvi za uporabo.

Opredmeteno osnovno sredstvo, pridobljeno na podlagi finančnega najema, se ovrednoti po nakupni ceni tega oziroma tržni ceni enakega opredmetenega osnovnega sredstva v času pridobitve, povečani za nevračljive dajatve, ki jih mora društvo plačati za pridobitev opredmetenega osnovnega sredstva.

Opredmeteno osnovno sredstvo, ki ga je društvo pridobilo z zamenjavo, se ovrednoti po knjigovodski vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva, ki ga je društvo dalo v zameno zanj, upoštevajoč pri tem plačilo ali prejem razlike v denarju oziroma prejeto ali dano drugo nadomestilo.

Stroški, ki nastanejo v zvezi z opredmetenim osnovnim sredstvom, danim v uporabo, so stroški obračunskega obdobja, v katerem nastanejo. Ne glede na določbo prejšnjega stavka ti stroški povečujejo nabavno vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, če povečujejo ali izboljšujejo njegovo zmogljivost. Stroški velikih popravil opredmetenega osnovnega sredstva znižujejo popravek nabavne vrednosti tega opredmetenega osnovnega sredstva.

Nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva se zmanjšuje posredno z letnimi popravki te vrednosti, ugotovljenimi na podlagi amortizacijskih stopenj, ki jih društvo vnaprej izračuna na podlagi ocenjene dobe koristnosti.

Društvo lahko ob prenosu poslovnih prostorov, ki so del zgradbe (etažna lastnina), v uporabo, če je v njihovi nabavni vrednosti zajeta tudi vrednost pridobitve solastniškega deleža na pripadajočem zemljišču, določi preostalo vrednost pridobljenih poslovnih prostorov 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.

Opredmeteno osnovno sredstvo se začne amortizirati prvi dan naslednjega meseca potem, ko je razpoložljivo za uporabo.

Opredmetena osnovna sredstva se zaradi okrepitve ne prevrednotujejo, zaradi oslabitve pa se lahko prevrednotujejo, če njihova knjigovodska vrednost presega njihovo tržno vrednost. Za znesek prevrednotenja zaradi oslabitve se izkažejo drugi odhodki.

**Dolgoročne finančne naložbe** v posojila se vrednotijo z zneski, ki jih društvo na podlagi verodostojnih knjigovodskih listin terja od dolžnikov. Naložbe v kapital, vrednostne papirje in terjatve, pridobljene z nakupom, se vrednotijo po nakupni ceni.

Dolgoročne finančne naložbe se ne prevrednotujejo, razen tistih, ki so namenjene trgovanju. Te se prevrednotujejo v skladu z določbami SRS 3.

Dolgoročne finančne naložbe, za katere se utemeljeno domneva, da ne bodo poravnane oziroma ne bodo poravnane v celoti, mora društvo razkriti v pojasnilih k računovodskim izkazom.

**Dolgoročne poslovne terjatve** se vrednotijo z zneski, ki jih društvo na podlagi verodostojnih knjigovodskih listin terja od dolžnikov.

Dolgoročne poslovne terjatve se ne prevrednotujejo.

Dolgoročne poslovne terjatve, za katere se utemeljeno domneva, da ne bodo poravnane oziroma da ne bodo poravnane v celoti, mora društvo razkriti v pojasnilih k računovodskim izkazom.

**Odložene terjatve za davek** se vrednotijo v skladu s SRS 5.

**Zaloge materiala in trgovskega blaga** se vrednotijo po nakupnih cenah, **zaloge proizvodov in nedokončane proizvodnje** pa s stroški izdelavnega materiala in tujih izdelavnih storitev. Porabljene zaloge se vrednotijo po izbrani metodi.

Zaloge materiala in trgovskega blaga se lahko na koncu obračunskega obdobja ovrednotijo po zadnjih dokumentiranih nakupnih cenah, zaloge proizvodov in nedokončane proizvodnje pa po zadnjih cenah potroškov izdelavnega materiala in tujih izdelavnih storitev. Za ugotovljene razlike se popravijo stroški porabljenega materiala ali prodanega trgovskega blaga oziroma materiala in storitev.

**Kratkoročne finančne naložbe**, razen naložb v kapital, vrednostne papirje in terjatve, pridobljene z nakupom, se vrednotijo z zneski, ki jih društvo na podlagi verodostojnih knjigovodskih listin terja od dolžnikov. Naložbe v kapital, vrednostne papirje in terjatve, pridobljene z nakupom, se vrednotijo po nakupni ceni.

Kratkoročne finančne naložbe se ne prevrednotujejo, razen tistih naložb, ki so namenjene trgovanju. Za take naložbe se uporabljajo določbe SRS 3 o prevrednotovanju.

Kratkoročne finančne naložbe, za katere se utemeljeno domneva, da ne bodo poravnane oziroma da ne bodo poravnane v celoti, mora društvo razkriti v pojasnilih k računovodskim izkazom.

**Kratkoročne poslovne terjatve** se vrednotijo z zneski, ki jih društvo na podlagi verodostojnih knjigovodskih listin terja od dolžnikov.

Kratkoročne poslovne terjatve se ne prevrednotujejo.

Kratkoročne poslovne terjatve, za katere se utemeljeno domneva, da ne bodo poravnane oziroma da ne bodo poravnane v celoti, mora društvo razkriti v pojasnilih k računovodskim izkazom.

**Denarna sredstva** se vrednotijo v skladu s SRS 7.

**Kratkoročne aktivne časovne razmejitve** se vrednotijo v skladu s SRS 12.

**Dolgoročne finančne obveznosti** in **dolgoročne poslovne obveznosti** se vrednotijo z zneski, ki jih društvo na podlagi verodostojnih knjigovodskih listin dolguje upnikom.

**Kratkoročne finančne** in **poslovne obveznosti** se vrednotijo z zneski, ki jih društvo na podlagi verodostojnih knjigovodskih listin dolguje upnikom.

**Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve** se vrednotijo v skladu s SRS 10. Rezervacije se oblikujejo v breme ustrezne vrste stroškov.

**Kratkoročne pasivne časovne razmejitve** se vrednotijo v skladu s SRS 12.

Pri računovodskem obravnavanju poslovnih dogodkov, glede katerih ta standard ne določa pravil, uporabljajo društva pravila, določena s splošnimi slovenskimi računovodskimi standardi.

**33.7. Društveni sklad** se vrednoti v znesku razlike med vrednostjo sredstev skupaj z aktivnimi časovnimi razmejitvami ter vrednostjo dolgov skupaj z rezervacijami, pasivnimi časovnimi razmejitvami in presežkom iz prevrednotenja.

**33.8. Izkaz poslovnega izida** sestavljajo najmanj tele postavke:

1.     Prihodki od dejavnosti

a)      dotacije iz Fundacije za financiranje invalidskih in humanitarnih organizacij v Republiki Sloveniji

b)      dotacije iz proračunskih in drugih javnih sredstev

c)      dotacije iz drugih fundacij, skladov in ustanov

č)     donacije drugih pravnih in fizičnih oseb

d)      prispevki uporabnikov posebnih socialnih programov

e)      članarine in prispevki članov

f)            prihodki od prodaje trgovskega blaga, storitev in proizvodov

g)      ostali prihodki od dejavnosti

2.     Povečanje vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje

3.     Zmanjšanje vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje

4.     Usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve

5.     Donosi od dejavnosti (1 + 2 - 3 + 4)

6.     Stroški porabljenega materiala in prodanega trgovskega blaga

a)       Nabavna vrednost nabavljenih materiala in trgovskega blaga

b)       Povečanje vrednosti zalog materiala in trgovskega blaga

c)       Zmanjšanje vrednosti zalog materiala in trgovskega blaga

7.     Stroški storitev

8.     Stroški dela

9.     Dotacije drugim pravnim osebam

10.  Odpisi vrednosti

11.  11. Drugi odhodki iz dejavnosti

12.  Finančni prihodki

13.  Finančni odhodki

14.  Drugi prihodki

15.  Drugi odhodki

16.  Davek od dohodkov

17.  Odloženi davki

18.  Presežek prihodkov obračunskega obdobja (5 – 6 – 7 – 8 – 9 – 10 – 11 + 12 – 13 + 14 – 15 – 16 ± 17)

19.  Presežek odhodkov obračunskega obdobja (6 + 7 + 8 + 9 + 10 +11 + 13 +15 – 16 ± 17 – 5 – 12 – 14)

20.  Kritje odhodkov obravnavanega obračunskega obdobja iz presežka prihodkov iz prejšnjih obračunskih obdobij.

Društva, ki podatke o stroških porabljenega materiala in prodanega trgovskega blaga zagotavljajo v svojih poslovnih knjigah, ne vpisujejo podatkov v alinejah od a) do c).

Društva, ki so po zakonu o društvih zavezana revidirati svoje računovodske izkaze, morajo v izkazu poslovnega izida postavko 12 razčleniti takole:

a)  Finančni prihodki iz deležev

b)  Finančni prihodki iz danih posojil

c)  Finančni prihodki iz poslovnih terjatev

ter postavko 13:

a)  Finančni odhodki iz oslabitve in odpisov finančnih naložb

b)  Finančni odhodki iz finančnih obveznosti

c)  Finančni odhodki iz poslovnih obveznosti

V posameznih postavkah izkaza poslovnega izida se izkažejo tile podatki:

**Prihodki od dejavnosti** zajemajo zneske članarin, prostovoljnih prispevkov članov, dotacij iz fundacij oziroma ustanov, dotacij iz proračunskih sredstev, donacij pravnih in fizičnih oseb, prihodkov od prodaje materiala, proizvodov, trgovskega blaga in storitev ter drugih prihodkov, doseženih z opravljanjem dejavnosti, ki se nanašajo na obračunsko obdobje.

**Povečanje vrednosti zalog proizvodov ter nedokončanih proizvodov in storitev** je razlika med (večjo) vrednostjo zalog gotovih proizvodov ter nedokončanih proizvodov in storitev na koncu obračunskega obdobja ter vrednostjo teh zalog na začetku obračunskega obdobja.

**Zmanjšanje vrednosti zalog proizvodov ter nedokončanih proizvodov in storitev** je razlika med (večjo) vrednostjo zalog gotovih proizvodov ter nedokončanih proizvodov in storitev na začetku obračunskega obdobja ter vrednostjo teh zalog na koncu obračunskega obdobja.

**Usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve** so proizvodi, ki jih ustvari društvo, ali storitve, ki jih opravi društvo, in nato zajame med svoja opredmetena osnovna sredstva ali neopredmetena sredstva.

**Donosi od dejavnosti** se ugotovijo tako, da se poslovni prihodki popravijo za razliko med (večjo) vrednostjo zalog gotovih proizvodov ter nedokončanih proizvodov in storitev na koncu obračunskega obdobja ter vrednostjo teh zalog na začetku obračunskega obdobja.

**Stroški porabljenega materiala in prodanega trgovskega blaga** se ugotovijo tako, da se od vrednosti zalog na začetku obračunskega obdobja, povečane za vrednost nabav v obračunskem obdobju, odšteje vrednost zalog na koncu obračunskega obdobja.

**Nabavna vrednost nabavljenih materiala in trgovskega blaga** zajema vrednost materiala in trgovskega blaga, nabavljenih v obračunskem obdobju, obračunano po nakupnih cenah.

**Povečanje vrednosti zalog materiala in trgovskega blaga** je razlika med (večjo) vrednostjo zalog materiala in trgovskega blaga na koncu obračunskega obdobja ter njihovo vrednostjo na začetku obračunskega obdobja.

**Zmanjšanje vrednosti zalog materiala in trgovskega blaga** je razlika med (večjo) vrednostjo zalog materiala in trgovskega blaga na začetku obračunskega obdobja ter njihovo vrednostjo na koncu obračunskega obdobja.

**Stroški storitev** zajemajo vrednosti v obračunskem obdobju opravljenih storitev drugih pravnih in fizičnih oseb, ki bremenijo poslovni izid v obračunskem obdobju.

**Stroški dela** zajemajo zneske plač, nadomestil plač, kolikor bremenijo društvo, dajatev v naravi, vrednosti daril in nagrad zaposlencem, prejemkov ali povračil, ki pripadajo zaposlencem na podlagi delovnega razmerja, ter dajatev, ki se obračunavajo od naštetih prejemkov in bremenijo društvo.

**Dotacije drugim pravnim osebam** zajemajo zneske sredstev, ki jih društvo prenese drugim pravnim osebam skladno z nameni, za katere je ustanovljeno.

**Odpisi vrednosti** zajemajo zneske stroškov amortizacije, prevrednotovalnih poslovnih odhodkov pri neopredmetenih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih ter prevrednotovalnih poslovnih odhodkov pri drugih postavkah.

**Finančni prihodki** zajemajo zneske obresti in drugih finančnih prihodkov, ki se nanašajo na obračunsko obdobje.

**Finančni odhodki** zajemajo zneske obresti, popravkov oziroma odpisov finančnih naložb in drugih finančnih odhodkov, ki bremenijo prihodke v obračunskem obdobju.

**Drugi prihodki** zajemajo zneske neobičajnih postavk, popisnih presežkov in dobičkov, nastalih pri prodaji opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev, ter druge podobne postavke. Med drugimi prihodki se izkazujejo tudi prevrednotovalni prihodki, nastali ob odpravi oslabitve sredstev.

**Drugi odhodki** zajemajo zneske neobičajnih postavk, popisnih primanjkljajev, popravkov sredstev, izgub, nastalih pri prodaji opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev, in drugih podobnih postavk ter zneske dajatev razen tistih, ki sodijo med stroške dela ali se vračunavajo v nabavno (nakupno) vrednost pridobljenih materiala, storitev, blaga ter opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev.

**Davek od dohodkov pravnih oseb** je znesek obveznosti za plačilo tega davka, ki ga ugotovi društvo za obračunsko obdobje.

**Presežek prihodkov obračunskega obdobja** je razlika med (večjim) zneskom prihodkov in zneskom odhodkov v obračunskem obdobju, zmanjšana za obračunani davek od dohodkov pravnih oseb.

**Presežek odhodkov obračunskega obdobja** je razlika med (večjimi) odhodki in prihodki v obračunskem obdobju.

**Kritje odhodkov obravnavanega obračunskega obdobja iz presežka prihodkov iz prejšnjih obračunskih obdobij** zajema tisti znesek presežka prihodkov iz prejšnjih obračunskih obdobij, ki ga društvo nameni za pokrivanje odhodkov obravnavanega obračunskega obdobja.

**33.9.** Stroški, odhodki in prihodki se računovodsko obravnavajo po SRS 1 do 19. Ne glede na to pa lahko društvo, ki po zakonu o društvih ni zavezano revidirati svojih računovodskih izkazov, na kontih stroškov materiala in prodanega trgovskega blaga knjiži med obračunskim obdobjem nakupno vrednost tedaj kupljenih količin materiala in trgovskega blaga, na koncu obračunskega obdobja pa uskladi znesek stroškov porabljenega ali prodanega materiala in prodanega trgovskega blaga glede na spremembo vrednosti zalog, ugotovljeno s popisom količin in njihovim ovrednotenjem po zadnjih nakupnih cenah.

***b)      Vodenje poslovnih knjig***

**33.10.** Društvo vodi poslovne knjige na način, ki omogoča izkazovanje podatkov, potrebnih za sestavitev letne bilance stanja in izkaza poslovnega izida. Če v skladu s tem standardom ne izkazuje podatkov, potrebnih za sestavitev računovodskih izkazov, v poslovnih knjigah, jih zagotovi z letnim popisom.

Društvo vodi poslovne knjige po načelih dvostavnega knjigovodstva, prirejenega za njegove potrebe, razen če se v svojem temeljnem ali drugem aktu odloči za uporabo enostavnega knjigovodstva v skladu z naslednjim (tretjim) odstavkom.

Društvo lahko vodi poslovne knjige po načelih enostavnega knjigovodstva, pojasnjenih v SRS 33.11, če zadošča vsaj dvema izmed tehle sodil:

-       povprečno število redno zaposlenih na zadnji dan prejšnjega obračunskega obdobja ne presega 2;

-       letni prihodki prejšnjega obračunskega obdobja ne presegajo 20.864,63 eura;

-       povprečna vrednost sredstev (aktive) na začetku obračunskega obdobja ne presega 41.729,26 eura.

Društvo, ki je v obračunskem obdobju, za katero sestavlja letno poročilo, opravljalo tudi pridobitno dejavnost, mora sestaviti prilogo k izkazu poslovnega izida v obliki iz SRS 33.8, v kateri bo navedlo zneske, ki se nanašajo na pridobitno dejavnost.

Društvo mora za sestavitev priloge iz prejšnjega odstavka sprejeti ustrezna sodila za razvrščanje posrednih stroškov na tiste, ki se nanašajo na pridobitno dejavnost, in tiste, ki se nanašajo na nepridobitno dejavnost. V primerih, ko ni mogoče določiti ustreznega sodila, se kot sodilo upošteva razmerje med prihodki, doseženimi z opravljanjem pridobitne dejavnosti, in prihodki, doseženimi z opravljanjem nepridobitne dejavnosti društva v obračunskem obdobju. Sodila mora društvo razkriti v prilogi.

**33.11.** Društvo, ki izpolnjuje pogoje, določene v tretjem odstavku SRS 33.10, lahko vodi poslovne knjige po načelih enostavnega knjigovodstva, ki obsega knjigo prihodkov in odhodkov ter knjigo terjatev in obveznosti.

Knjiga prihodkov in odhodkov ima stolpce po vrstah prihodkov in odhodkov, kar skupaj z drugimi evidencami ter popisom sredstev in obveznosti do njihovih virov omogoča sestavitev izkaza poslovnega izida na koncu obračunskega obdobja.

Knjiga terjatev in obveznosti je razčlenjena po njihovih vrstah. Podatke o terjatvah in obveznostih ter njihovem poravnavanju vpisuje društvo najmanj enkrat mesečno.

Ne glede na prejšnje določbe lahko društvo, katerega prihodki prejšnjega obračunskega obdobja so manjši od 8.345,85 eura, vodi le knjigo prejemkov in izdatkov (blagajniški dnevnik), preostale podatke za letno poročilo pa zagotovi z letnim popisom in ocenitvijo.

**33.12.** Kot poslovno dokumentacijo mora društvo zagotoviti tudi po časovnem zaporedju urejene izpiske o spremembah stanja na računih pri bankah.

**33.13.** Društvo, ki vodi poslovne knjige po načelih dvostavnega knjigovodstva, zagotovi v njih najmanj konte, ki so potrebni za letno izkazovanje premoženjsko-finančnega poslovanja v bilanci stanja in izkazu poslovnega izida. Konte določi skladno s kontnim okvirom, ki ga predpiše Slovenski inštitut za revizijo, in svojimi potrebami.

**33.14.** Društvo, ki ima v lasti ali finančnem najemu opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena sredstva, mora ne glede na izbrani način vodenja poslovnih knjig voditi register opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev. Vanj vpiše registrsko številko opredmetenega osnovnega sredstva in neopredmetenega sredstva, datum pridobitve, ime, podatke o listini o pridobitvi, prvotno nabavno vrednost in podatke o odtujitvi. V register ne vpisuje prevrednotenj in popravkov vrednosti.

**33.15.** Knjižbe v poslovnih knjigah morajo temeljiti na verodostojnih knjigovodskih listinah in biti opravljene najpozneje v mesecu dni od dneva izdaje ali prejetja teh listin. Še ne knjižene knjigovodske listine morajo biti na voljo na kraju, kjer društvo vodi poslovne knjige.

Društvo vodi poslovne knjige na prostih listih, vezane ali prenesene v računalnik, tako da se lahko po potrebi tiskajo ali prikazujejo na zaslonu. Poslovne knjige zaključi s stanjem na dan 31. decembra, v primeru prenehanja opravljanja svoje dejavnosti oziroma statusne spremembe pa z dnem te spremembe. Registra opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev ne zaključuje.

Društvo vodi poslovne knjige po načelih urejenega knjigovodstva, ki so zapisana v SRS 22 – Poslovne knjige.

Društvo v poslovnih knjigah ali posebnih evidencah zagotavlja podatke o porabi namenskih javnih in drugih sredstev, prejetih za delovanje, za izvajanje posebnih socialnih programov in naložbe.

***c)      Knjigovodske listine***

**33.16.** Knjigovodska listina je verodostojna, če se pri njenem kontroliranju pokaže, da lahko strokovna oseba, ki ni sodelovala v poslovnem dogodku, na njeni podlagi popolnoma jasno in brez dvomov spozna naravo in obseg poslovnega dogodka.

***č)      Popis sredstev in dolgov***

**33.17.** Društvo mora ne glede na način vodenja poslovnih knjig na koncu obračunskega obdobja popisati sredstva in dolgove. Popis mora opraviti tudi na začetku oziroma ob prenehanju opravljanja dejavnosti in ob nastanku statusne spremembe.

Popisni list podpišejo osebe, ki so opravile popis, in odgovorni predstavnik društva. V njem so predvsem tile podatki:

1.     *opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena sredstva*: zaporedna oziroma registrska številka in ime (vrsta), nabavna vrednost, popravek vrednosti pred prevrednotenjem, popravek vrednosti zaradi amortiziranja, popravek vrednosti zaradi prevrednotenja ter knjigovodska vrednost;

2.     *zaloge materiala in trgovskega blaga*: vrsta, merska enota, količina, nabavna (nakupna) cena in nabavna vrednost; na posebnem popisnem listu se popišejo zaloge nekurantnih materiala in trgovskega blaga;

3.     *zaloge gotovih proizvodov ter nedokončanih proizvodov in storitev*: vrsta, merska enota in količina ter stroškovna cena (določena v skladu z izbrano metodo) glede na stopnjo dokončanosti; na posebnem popisnem listu se popišejo zaloge nekurantnih proizvodov;

4.     *terjatve*: naslov, številka in datum računa oziroma druge knjigovodske listine, znesek terjatve oziroma posojila pred prevrednotenjem, znesek prevrednotenja, znesek terjatve po prevrednotenju; na posebnem popisnem listu se popišejo dvomljive, sporne in neizterljive terjatve;

5.     *dolgovi*: naslov, številka in datum računa oziroma druge knjigovodske listine, znesek dolga oziroma posojila pred prevrednotenjem, znesek prevrednotenja, znesek dolga oziroma posojila po prevrednotenju;

6.     *dolžniški vrednostni papirji*: vrsta, znesek terjatve oziroma obveznosti na podlagi dolžniškega vrednostnega papirja pred prevrednotenjem, znesek prevrednotenja, znesek terjatve oziroma obveznosti na podlagi dolžniškega vrednostnega papirja po prevrednotenju;

7.     *finančne naložbe*: vrsta, znesek naložbe pred prevrednotenjem, znesek prevrednotenja, znesek naložbe po prevrednotenju;

8.     *denarna sredstva v blagajni in banki ter čeki*: znesek gotovine v blagajni po apoenih, znesek denarnih sredstev po bančnih računih in znesek terjatev iz prejetih čekov po izdajateljih.

***d)      Dostop do poslovnih knjig in poročil***

**33.18.** Poslovne knjige morajo biti v času delovanja društva na njegovem sedežu oziroma v kraju delovanja, kjer je registrirano. Če vodi poslovne knjige knjigovodski servis ali druga oseba, ki ima dovoljenje za opravljanje te dejavnosti, so lahko pri njem (njej).

***C.     Opredelitve ključnih pojmov***

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

a)  **Društvo** je organizacija, ustanovljena v skladu z zakonom o društvih.

b)  **Invalidska organizacija** je organizacija, ustanovljena v skladu z zakonom o društvih, ki ima po zakonu o invalidskih organizacijah status invalidske organizacije.

c)  Z izrazom **obračunsko obdobje** je mišljeno koledarsko leto.

č)  Pri pojmovanju **sredstev** društva je treba upoštevati pravila iz splošnih slovenskih računovodskih standardov in tole dodatno opredelitev:

***Zaloge*** so vse oblike surovin, materiala, blaga, nedokončanih proizvodov in storitev ter proizvodov, s katerimi razpolaga društvo.

d)  Pri pojmovanju **obveznosti do virov sredstev društva** je treba upoštevati pravila iz splošnih računovodskih standardov in tole dodatno opredelitev:

***Društveni sklad*** je lastni vir financiranja društva. Sestavljen je iz ustanovitvenih vlog članov društva, namenskih skladov in presežka prihodkov, zmanjšuje pa ga presežek odhodkov.

e)  **Presežek prihodkov** je tisti del prihodkov obračunskega obdobja, ki ostane društvu po pokritju vseh odhodkov tega obdobja.

f)   **Presežek odhodkov** je tisti del odhodkov obračunskega obdobja, ki ga društvo ne pokrije s prihodki tega obdobja.

g)  **Pravne podlage** so predpisi, pogodbe, sodne odločitve in pisno izražene odločitve upnikov ali lastnikov, da se odpovedujejo pravicam oziroma lastništvu na sredstvih.

h)  **Nekurantne zaloge** so zaloge materiala, proizvodov in trgovskega blaga, ki so poškodovani, nepotrebni oziroma neuporabni za opravljanje dejavnosti ali pa je njihova knjigovodska vrednost večja od nadomestljive oziroma tržne.

i)    **Dvomljiva terjatev** je terjatev, ki bi jo dolžnik že moral poravnati, pa je še ni, in terjatev, ki še ni zapadla v plačilo, pa okoliščine kažejo, da je dolžnik ob zapadlosti v celoti ali delno ne bo poravnal.

j)    **Sporna terjatev** je terjatev, ki je dolžnik v celoti ali delno ne prizna.

k)  **Neizterljiva terjatev** je terjatev, ki ne bo plačana, ker je dolžnik nedosegljiv ali ugovarja zaradi zastaranja ali ker za takšno domnevo obstajajo drugi razlogi.

l)    **Metoda za obračunavanje porabljenih zalog** je lahko metoda zaporednih cen ali metoda tehtanih povprečnih cen vključno z metodo drsečih povprečnih cen.

m) Pri pojmovanju **vrednosti sredstev** je treba upoštevati tele opredelitve:

***Nakupna cena*** je v računu ali pogodbi navedena cena količinske enote, ki jo je treba plačati in je že zmanjšana za v računu ali pogodbi odobrene popuste, a ne tudi za pozneje dobljene popuste, ki zmanjšujejo odhodke poslovanja obračunskega obdobja, v katerem so bili prejeti.

***Tržna cena*** je cena, po kateri je prodajalec pripravljen prodati blago in ga lahko tudi proda.

n)  **Poročilo o poslovanju** vsebuje opis poslovanja društva v obračunskem obdobju, za katero se sestavlja, in sicer predvsem način uresničevanja namena in ciljev društva v obračunskem obdobju, opredeljenih v temeljnem aktu in finančnih načrtih, ter opis drugih pomembnih zadev s področja poslovanja društva, ki pripomorejo k boljšemu razumevanju letnega poročila. Društva, ki opravljajo več vrst pridobitnih dejavnosti, opišejo tudi njihovo vrsto in obseg.

o)  **Velika popravila** so obsežnejša popravila opredmetenih osnovnih sredstev, ki se pojavljajo v daljših obdobjih in so namenjena ohranjanju uporabnosti opredmetenega osnovnega sredstva ter pomembno povečujejo njegovo tržno vrednost. Takšna popravila so na primer obnove streh, fasad, instalacij in podobna popravila na zgradbah ali generalna popravila (remont) strojev.

***Č.     Pojasnila***

**33.20.** Gospodarske kategorije, obravnavane v tem standardu, so pojasnjene v splošnih računovodskih standardih, razen če so v tem standardu opredeljene drugače.

**33.21.** Društvo določi ob prenosu opredmetenega osnovnega sredstva v uporabo način računovodskega obravnavanja (pripoznavanja) stroškov, ki sestavljajo njegovo nabavno vrednost. Izbrani način se v dobi koristnosti takega sredstva ne more spreminjati.

**33.22.** Društvo ima lahko v okviru društvenega sklada tudi rezerve ter namenske sklade za izobraževalne, socialne in druge namene v skladu s svojimi pravili in odločitvami. Društveni sklad se na podlagi poslovnega izida društva v obračunskem obdobju poveča za presežek prihodkov ali zmanjša za presežek odhodkov. Ko se društvo razpusti, se najprej poravnajo njegove obveznosti do drugih, preostanek društvenega sklada (sredstev) pa se nameni tistemu upravičencu, ki ga določa predpis oziroma temeljni akt društva.

**33.23.** Finančne naložbe, poslovne terjatve ter finančne in poslovne obveznosti, izražene v tuji valuti, se v poslovnih knjigah izkazujejo po srednjem tečaju Banke Slovenije. Njihovi preračuni ob plačilu ter na koncu obračunskega obdobja povečujejo finančne prihodke oziroma odhodke. Finančne prihodke oziroma odhodke povečujejo tudi spremembe finančnih naložb, poslovnih terjatev ter finančnih in poslovnih obveznosti, ki temeljijo na drugih pravnih podlagah.

Uskladitev vrednosti finančnih naložb, poslovnih terjatev ter finančnih in poslovnih obveznosti se opravi na dan nastanka pravne podlage, ki je povzročila spremembo vrednosti, pri usklajevanju na podlagi dogovorjenega prevrednotovanja pa tudi pri sestavljanju letnega poročila.

**33.24.** Društvo lahko pokrije presežek odhodkov iz rezerv, iz presežkov prihodkov iz prejšnjih obračunskih obdobij, lahko pa tudi v breme drugih delov društvenega sklada.

**33.25.** Kot kratkoročne pasivne časovne razmejitve se izkazujejo tudi prejeta denarna sredstva, namenjena pokrivanju izbranih stroškov oziroma odhodkov, razen prejetih denarnih sredstev, namenjenih pridobivanju opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev, ki se izkazujejo kot dolgoročne pasivne časovne razmejitve, namenjene pokrivanju amortizacijskih stroškov.

**33.26.** Društvo, ki je do 31. decembra 2006 obravnavalo stroške, ki sestavljajo nabavno vrednost opredmetenega osnovnega sredstva ali neopredmetenega sredstva, kot stroške naložbenja, s 1. januarjem 2007 preide na obračunavanje amortizacijskih stroškov od tako pripoznanih opredmetenih in neopredmetnih osnovnih sredstev. Sklad osnovnih sredstev s 1. januarjem 2007 društva ukinejo in stanje na ta dan izkažejo kot dolgoročne pasivne časovne razmejitve.

**33.27.** Društva izkažejo v otvoritveni bilanci za leto 2007 vrednosti sredstev in obveznosti do njihovih virov, kakršne so bile izkazane na dan 31. decembra 2006, razen v primeru, pojasnjenem v SRS 33.28.

**33.28.** Društvo, ki na dan 31. decembra 2006 izkazuje v poslovnih knjigah v okviru sklada osnovnih sredstev prevrednotovalni popravek iz naslova prevrednotenja posameznih opredmetenih osnovnih sredstev, pobota znesek prevrednotovalnega popravka z zneskom nabavne vrednosti teh opredmetenih osnovnih sredstev. Ne glede na določbo prejšnjega odstavka društvo, ki uporablja splošne računovodske standarde in se je odločilo vrednotiti opredmetena osnovna sredstva po modelu prevrednotenja, prenese v otvoritveni bilanci za leto 2007 ustrezen del sklada osnovnih sredstev na presežek iz prevrednotenja.

***D.     Datuma sprejetja in začetka uporabe***

**33.29.** Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji dne 8. decembra 2006. K njemu je dal soglasje minister za finance. Društva in invalidske organizacije ga začnejo uporabljati s 1. januarjem 2007.

Društva in invalidske organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 33 (2006) – Računovodske rešitve v društvih in invalidskih organizacijah.

**Slovenski računovodski standard 34 (2006)**

**RAČUNOVODSKE REŠITVE V ZADRUGAH**

***A.     Uvod***

Ta standard je povezan predvsem s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) od 1 do 30. Obravnava posebnosti pri vrednotenju sredstev in obveznosti do njihovih virov ter merjenju in izkazovanju prihodkov, odhodkov, poslovnega izida, denarnih tokov ter gibanja kapitala, ki so značilne za zadruge.

Posebej obravnava nerazdeljivo zadružno lastnino, ugotavljanje poslovnega izida zadruge in nadomeščanje neporavnane izgube iz prejšnjih let.

Z zadrugami so v tem standardu mišljene organizacije, ki so kot zadruge ali zadružne zveze vpisane v sodni register.

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)      Oblika izkaza stanja***

**34.1.** Izkaz stanja je temeljni računovodski izkaz, v katerem je resnično in pošteno prikazano stanje sredstev in obveznosti do njihovih virov za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se sestavlja.

Sestavi se za splošne ali posebne namene za potrebe zunanjega, lahko pa tudi notranjega računovodskega poročanja.

Bilanca stanja zadruge je razčlenjena tako kot bilanca stanja srednje velikega podjetja v skladu s SRS 24 - Oblike bilance stanja za zunanje poslovno poročanje -, le da zadruge pri obveznostih do virov sredstev pod točko A. Kapital izkazujejo tele postavke:

**A.   Kapital**

I. Zadružni kapital

a) Nerazdeljivi kapital

b) Deleži članov zadruge

1. Obvezni deleži članov zadruge

2. Prostovoljni deleži članov zadruge

II. Kapitalske rezerve

III. Rezerve iz dobička

1. Zakonske rezerve

2. Druge rezerve iz dobička

IV. Presežek iz prevrednotenja

V. Preneseni čisti poslovni izid (preneseni čisti dobiček ali prenesena čista izguba)

VI. Čisti poslovni izid (čisti dobiček ali čista izguba) poslovnega leta

**34.2.** V bilanci stanja zadruga obvezno razčleni opredmetena osnovna sredstva na postavke zemljišča, zgradbe, gozdovi, večletni nasadi in osnovna čreda.

**34.3.** Teoretično možne postavke, ki pri posamezni zadrugi ne prihajajo v poštev, se v uradni listini ne navajajo.

**34.4.** Bilanca stanja zadruge prikazuje sredstva in obveznosti do njihovih virov v dveh stolpcih: v prvem uresničene podatke v obravnavanem obračunskem obdobju in v drugem uresničene v enakem prejšnjem obračunskem obdobju ali v prvem uresničene podatke v obravnavanem obračunskem obdobju in v drugem načrtovane za isto obdobje.

**34.5.** Zadruga izkazuje postavke v bilanci stanja po knjigovodski vrednosti kot razliki med celotno vrednostjo in ustreznim popravkom vrednosti.

**34.6.** Zadruga izkazuje v zunajbilančni evidenci hipoteke na osnovna sredstva, dana jamstva, zaloge, ki so last drugih pravnih in fizičnih oseb, ter možne obveznosti, kar je v dodatku k bilanci stanja treba ustrezno razkriti.

V zunajbilančni evidenci izkazuje tudi prevzeta jamstva svojih članov na podlagi zadružnih pravil.

**34.7.** V posebnem pregledu kot dodatku k bilanci stanja zadruga izkaže (dejanske in prevrednotene) nabavne vrednosti in popravke vrednosti posameznih kategorij opredmetenih osnovnih sredstev in dolgoročnih finančnih naložb. Prav tako izkaže stanje opredmetenih osnovnih sredstev, pridobljenih na podlagi finančnega najema.

**34.8.** V posebnem pregledu kot dodatku k bilanci stanja zadruga izkaže kategorije opredmetenih osnovnih sredstev in kategorije neopredmetenih sredstev po njihovih začetnih neodpisanih vrednostih, pridobitve, spremembe namembnosti, odtujitve, amortizacijo in učinke prevrednotenja.

**34.9.** Postavke v bilanci stanja zadruge za zunanje poslovne potrebe je treba razkriti v skladu s SRS 24 - Oblike bilance stanja za zunanje poslovno poročanje.

**34.10.** Bilanco stanja poslovnega leta mora zadruga hraniti trajno.

***b)      Oblika izkaza poslovnega izida***

**34.11.** Zadruga sestavlja izkaz poslovnega izida, kot je določen v SRS 25 - Oblike izkaza poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje - za podjetja (različica I).

**34.12.** Teoretično možne postavke, ki pri posamezni zadrugi ne prihajajo v poštev, se v uradni listini ne navajajo. Zadruga lahko postavke izkaza poslovnega izida iz SRS 25 - Oblike izkaza poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje - za svoje potrebe še podrobneje razčleni.

**34.13.** Izkaz poslovnega izida zadruge prikazuje zneske v dveh stolpcih: v prvem uresničene podatke v obravnavanem obračunskem obdobju in v drugem uresničene v enakem prejšnjem obračunskem obdobju ali v prvem uresničene podatke v obravnavanem obračunskem obdobju in v drugem načrtovane za isto obdobje.

**34.14.** V prilogi k izkazu poslovnega izida zadruga podrobneje izkaže stroške po naravnih vrstah (stroške materiala, stroške storitev, odpise gibljivih sredstev, stroške amortizacije, stroške rezervacij, stroške plač in druge).

**34.15.** V prilogi k izkazu poslovnega izida zadruga izkaže, kako je čisti dobiček poslovnega leta skupaj z nerazporejenim čistim dobičkom iz prejšnjih let razdeljen in kako je čista izguba poslovnega leta skupaj z neporavnano čisto izgubo iz prejšnjih let poravnana.

**34.16.** Izkaz poslovnega izida mora zadruga hraniti trajno.

***c)      Skupinski računovodski izkazi***

**34.17.** Zadruga sestavlja skupinske računovodske izkaze v skladu s splošnimi slovenskimi računovodskimi standardi.

**34.18.** Iz skupinske bilance stanja zadruge so izpuščeni zneski iz razmerij zadruge do povezanih zadrug, gospodarskih družb ter pravnih in fizičnih oseb v skupini.

**34.19.** Iz skupinskega izkaza poslovnega izida zadruge so izpuščeni poslovni in finančni prihodki iz razmerij med pravnimi oziroma fizičnimi osebami v skupini, prav tako pa tudi ustrezni poslovni in finančni odhodki. Pri delitvi čistega dobička poslovnega leta se izkaže posebej del, ki pripada manjšinskim lastnikom v morebitnih odvisnih pravnih osebah, in posebej del, ki pripada zadružnikom v obvladujoči zadrugi.

***č)      Izkaz denarnih tokov***

**34.20.** Srednje in velike zadruge po sodilih iz zakona o gospodarskih družbah sestavijo tudi izkaz denarnih tokov v skladu s SRS 26 – Oblike izkaza denarnih tokov za zunanje poslovno poročanje.

***d)      Izkaz gibanja kapitala***

**34.21.** Srednje in velike zadruge po sodilih iz zakona o gospodarskih družbah sestavijo tudi izkaz gibanja kapitala v skladu s SRS 27 – Oblike izkaza gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje.

***C.     Opredelitve ključnih pojmov***

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

a)  **Izkaz stanja** je temeljni računovodski izkaz zadruge, ki prikazuje stanje sredstev in obveznosti do njihovih virov na koncu obračunskega obdobja. Neporavnana izguba v njem je odbitek od kapitala.

b)  **Bilanca stanja** je dvostranski računovodski izkaz, v katerem je na levi strani prikazano stanje sredstev in na desni strani v enakem znesku stanje obveznosti do virov sredstev.

c)  **Izkaz poslovnega izida** je temeljni računovodski izkaz, v katerem je resnično in pošteno prikazan poslovni izid za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se sestavlja.

č) **Skupinski izkaz stanja** (konsolidirani izkaz stanja) je izkaz stanja, sestavljen za skupino podjetij, ki jo vodi obvladujoče podjetje, kot da bi šlo za eno samo zadrugo.

d)  **Nerazdeljivi zadružni kapital** je trajni poslovni sklad zadruge, ki je nastal od ustanovitve zadruge do 30. junija 1992 (do uveljavitve zakona o zadrugah). Je nedeljivo čisto premoženje zadruge, za katero se smiselno uporabljajo predpisi o lastninski pravici. Namenjen je izključno za financiranje skupnega poslovanja zadruge in njenih članov. Sredstev iz tega sklada ni mogoče razdeliti niti ob morebitni likvidaciji zadruge ali njenem stečaju niti ob prenehanju zadruge. To velja tudi za čisto zadružno premoženje, pridobljeno na podlagi določb o vračilu nekdanjega zadružnega premoženja pri lastninskem preoblikovanju podjetij.

e)  **Deleži članov zadruge** so del njenega kapitala. Vsak član zadruge mora ob vstopu vanjo vpisati in vplačati določen del kapitala, in sicer najmanj en delež, katerega velikost samostojno določijo člani po zadružnih pravilih.

f)   **Prostovoljni skladi zadruge** so skladi, ki jih zadruga oblikuje iz letnega čistega dobička v skladu z zakonom o zadrugah in zadružnimi pravili. Taki so rezervni sklad, sklad za izobraževanje, razvojni sklad, sklad za dajatve socialne narave in podobni skladi. V bilanci stanja se izkažejo kot del rezerv iz dobička.

***Č.     Pojasnila***

**34.23.** Kapital zadruge sestavljajo nerazdeljivi zadružni kapital, deleži članov zadruge, rezerve, preneseni čisti dobiček ali prenesena čista izguba iz prejšnjih let, presežek iz prevrednotenja, nerazporejeni čisti dobiček ali neporavnana čista izguba v poslovnem letu in drugi morebitni skladi, oblikovani v skladu z zadružnimi pravili.

**34.24.** Zadruga oblikuje rezerve pri delitvi čistega dobička po zadružnih pravilih in najmanj v velikosti, predpisani z zakonom o zadrugah.

**34.25.** Zadruga lahko nameni preostanek letnega presežka čistega dobička po oblikovanju obveznih rezerv za svoje sklade in za deleže svojih članov v sorazmerju z njihovim poslovanjem z njo (zadružni ristorno). Podrobnejša sodila za udeležbo članov v preostanku čistega dobička določi zadruga z zadružnimi pravili.

**34.26.** Zadruga poravnava izgubo iz obveznih rezerv oziroma iz nerazporejenega čistega dobička iz prejšnjih let. Če obvezne rezerve in morebitni nerazporejeni čisti dobiček iz prejšnjih let ne zadoščajo za poravnavo čiste izgube iz prejšnjih let, poravna preostanek iz svojih drugih prostovoljnih skladov. Če izguba še vedno ni poravnana, jo poravna iz nerazdeljivega zadružnega kapitala ter iz obveznih in prostovoljnih deležev članov zadruge, in sicer v sorazmerju z velikostjo nerazdeljivega zadružnega kapitala in deležev članov.

**34.27.** Če se zaradi odpisa ali izgube vrednost deležev in skladov zadruge zmanjša za več kot polovico, mora občni zbor zadruge skleniti, da se deleži doplačajo v celotni odpisani vrednosti, ali pa predlagati, da se nad zadrugo uvede stečajni postopek.

**34.28.** Zadruga lahko za poslovna razmerja s svojimi člani v svojem knjigovodstvu uvede evidentiranje terjatev in obveznosti po načelu kontokorenta. Obremenjevanje kontokorenta vedno pomeni izkazovanje terjatev do člana in prihodkov na drugi strani, priznavanje kontokorenta pa povečevanje izbranih nakupnih postavk zadruge in obveznosti na drugi strani. Debetni saldo kontokorenta je vedno stanje terjatve zadruge do člana, kreditni saldo pa stanje obveznosti zadruge nasproti članu.

**34.29.** Zadruga vodi poslovne knjige po svojem kontnem načrtu na podlagi kontnega okvira, ki ga sprejme Slovenski inštitut za revizijo.

***D.     Datuma sprejetja in začetka uporabe***

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

Zadruge z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 34 - Računovodske rešitve v zadrugah (2002).

**Slovenski računovodski standard 35 (2006)**

**RAČUNOVODSKO SPREMLJANJE GOSPODARSKIH JAVNIH SLUŽB**

***A.     Uvod***

Ta standard je povezan z vsemi slovenskimi računovodskimi standardi razen s tistimi, ki obravnavajo posebnosti na izbranih področjih. Ureja le tiste posebnosti pri vrednotenju in izkazovanju sredstev in obveznosti do njihovih virov ter merjenju in izkazovanju odhodkov, prihodkov ter poslovnega izida, ki so značilne za podjetja, ki opravljajo gospodarske javne službe. Določila tega standarda so obvezna za velika in srednja podjetja po sodilih iz zakona o gospodarskih družbah, priporočljiva pa za vsa podjetja, ki opravljajo gospodarske javne službe. Uporabljajo se, če zakon ne določa drugače. Standard obravnava:

a)  posebnosti vrst sredstev in načinov njihovega izkazovanja,

b)  posebnosti vrst obveznosti do virov sredstev in načinov njihovega izkazovanja,

c)  posebnosti obračunavanja amortizacije,

č)  posebnosti vrst stroškov in odhodkov ter načinov njihovega izkazovanja,

d)  posebnosti razčlenjevanja in merjenja prihodkov,

e)  posebnosti ugotavljanja in obravnavanja raznih vrst poslovnega izida,

f)   posebnosti prevrednotovanja,

g)  obliko bilance stanja,

h)  obliko izkaza poslovnega izida in izkaza denarnih tokov ter

i)    vrste in vsebine posebnih razpredelnic in pojasnil k računovodskim izkazom.

Ta standard se opira na predpise, ki urejajo področje gospodarskih javnih služb.

V njem predpisane oblike izkazov so namenjene računovodskemu poročanju za poslovne potrebe. Oblike poročanja za davčne in statistične potrebe urejajo posebni predpisi.

Z javnimi podjetji so v tem standardu mišljene vse pravne osebe, ki v skladu s predpisi opravljajo gospodarske javne službe, ne glede na organizacijsko obliko (javna podjetja in javni gospodarski zavodi) in ne glede na to, ali so te službe njihova celotna dejavnost ali le njen del. Ta standard se uporablja tudi za osebe zasebnega prava iz četrte in pete alinee prvega odstavka 6. člena zakona o gospodarskih javnih službah, če tako določa pogodba o prevzemu opravljanja gospodarske javne službe.

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

***B.     Standard***

***a)      Posebnosti vrst sredstev in načinov njihovega izkazovanja***

**35.1.** Za opredeljevanje in izkazovanje sredstev javno podjetje uporablja slovenske računovodske standarde (SRS) od 1 do 7 in dopolnitve, obdelane v SRS od 35.2 do 35.7.

**35.2.** Javno podjetje izkazuje posebej sredstva, ki se uporabljajo neposredno za opravljanje posameznih gospodarskih javnih služb, po posameznih gospodarskih javnih službah, in posebej sredstva, ki se uporabljajo neposredno za opravljanje drugih dejavnosti.

**35.3.** Javno podjetje posebej izkazuje vsa brezplačno pridobljena opredmetena osnovna sredstva po vrstah. Za vrednost teh osnovnih sredstev oblikuje dolgoročno odložene prihodke.

**35.4.** Če javno podjetje poleg gospodarskih javnih služb opravlja tudi druge dejavnosti, izkazuje posebej opredmetena osnovna sredstva za opravljanje posameznih gospodarskih javnih služb in posebej opredmetena osnovna sredstva za opravljanje drugih dejavnosti. Če uporablja ista osnovna sredstva za opravljanje več dejavnosti, mora v posebnih razkritjih prikazati sodila, po katerih osnovna sredstva razporeja na posamezne dejavnosti, in deleže sredstev, namenjene opravljanju posameznih dejavnosti. Te deleže upošteva pri razporejanju amortizacije, učinkov prevrednotenja in drugih gospodarskih kategorij, ki so povezane s posameznimi vrstami teh sredstev.

**35.5.** Če javno podjetje opravlja dejavnosti, pri katerih v proizvajalnem procesu ustvarja proizvode, ki jih je mogoče imeti v zalogi, izkazuje zaloge, ki jih ustvari pri opravljanju gospodarskih javnih služb, posebej.

**35.6.** Javno podjetje ločeno izkazuje finančne naložbe in terjatve do države ali lokalne skupnosti, in sicer po njihovih vrstah.

**35.7.** Javno podjetje razčlenjuje aktivne časovne razmejitve po posameznih gospodarskih javnih službah in drugih dejavnostih.

***b)      Posebnosti vrst obveznosti do virov sredstev in načinov njihovega izkazovanja***

**35.8.** Za opredeljevanje in izkazovanje obveznosti do virov sredstev javno podjetje uporablja SRS od 8 do 11 in dopolnitve, obdelane v SRS od 35.9 do 35.11.

**35.9.** Osnovni kapital razčlenjuje javno podjetje tako, da je mogoče ugotoviti lastniške deleže države, lokalnih skupnosti in drugih.

**35.10.** Namenska sredstva države, lokalne skupnosti ali odjemalca gospodarske javne službe, ki niso vključena v ceno proizvoda oziroma storitve in so namenjena povečanju vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev javnega podjetja, povečujejo dolgoročno odložene prihodke.

**35.11.** Javno podjetje izkazuje oblikovanje in porabo dolgoročno odloženih prihodkov iz SRS 35.10

-       posebej za nabavo, razširitev in obnovo opredmetenih osnovnih sredstev, namenjenih za opravljanje gospodarskih javnih služb, ter

-       posebej za nabavo, razširitev in obnovo drugih opredmetenih osnovnih sredstev.

***c)      Posebnosti obračunavanja amortizacije***

**35.12.** Za obračunavanje in izkazovanje amortizacije javno podjetje uporablja SRS 1, 2 in 13 ter dopolnitve, obdelane v SRS 35.13 in 35.14.

**35.13.** Javno podjetje obračunava amortizacijo za vsa sredstva, za katera jo je po SRS 13 treba obračunavati, ne glede na to, ali so kupljena z njegovim denarjem ali brezplačno pridobljena iz proračuna ali od drugih.

**35.14.** Javno podjetje ločeno izkazuje obračunano amortizacijo in njeno uporabo za

a)  opredmetena osnovna sredstva za opravljanje gospodarskih javnih služb in

b)  opredmetena osnovna sredstva za opravljanje drugih dejavnosti.

***č)      Posebnosti vrst stroškov in odhodkov ter načinov njihovega izkazovanja***

**35.15.** Za razčlenjevanje stroškov in odhodkov javno podjetje uporablja SRS od 13 do 16 in dopolnitve, obdelane v SRS od 35.16 do 35.18.

**35.16.** Kadar javno podjetje opravlja več dejavnosti, izkazuje stroške in odhodke po posameznih gospodarskih javnih službah in drugih dejavnostih.

**35.17.** Javno podjetje oblikuje za vsako gospodarsko javno službo poslovnoizidno mesto. Za vsako poslovnoizidno mesto ugotavlja prihodke ter na njem nastale in njemu prisojene stroške.

**35.18.** Javno podjetje določi za gospodarske javne službe ustrezne stroškovne nosilce. Nanje se na podlagi izračunov razporejajo stroški.

***d)      Posebnosti razčlenjevanja in merjenja prihodkov***

**35.19.** Za razčlenjevanje in merjenje prihodkov javno podjetje uporablja SRS 18 in dopolnitve, obdelane v SRS od 35.20 do 35.22.

**35.20.** Prihodki od poslovanja v javnem podjetju so vsi zneski od prodaje proizvodov oziroma storitev, ne glede na to, kdo je plačnik. Prispevki, takse in/ali druga plačila, ki jih javno podjetje na podlagi zakona pobira za državo ali lokalno skupnost, niso prihodki javnega podjetja.

**35.21.** Prihodki od poslovanja javnega podjetja so tudi državne podpore, razen tistih, ki se začasno izkazujejo kot dolgoročno odloženi prihodki. Namenske podpore uvršča javno podjetje med prihodke, ko nastanejo stroški oziroma odhodki, za pokritje katerih so bile dane.

**35.22.** Med prihodke od poslovanja uvršča javno podjetje tudi prispevke posameznikov, krajevnih skupnosti in drugih oseb za vzdrževanje objektov in naprav ter za opravljanje gospodarskih javnih služb, razen če je z zakonom ali odlokom posebej določeno, da so prispevki namenski. Namenske prispevke, ki niso vključeni v ceno proizvoda ali storitve, uvršča javno podjetje med prihodke, ko nastanejo stroški oziroma odhodki, za pokritje katerih so bili zbrani.

***e)      Posebnosti ugotavljanja in obravnavanja poslovnega izida***

**35.23.** Za ugotavljanje in obravnavanje poslovnega izida uporablja javno podjetje SRS 19 in dopolnitve, obdelane v SRS od 35.24 in 35.25.

**35.24.** Javno podjetje ugotavlja dobiček ali izgubo za posamezne gospodarske javne službe, za druge dejavnosti, ki jih opravlja, in za podjetje kot celoto.

**35.25.** Izgubo zaradi razlike med najvišjimi prodajnimi cenami proizvodov oziroma storitev gospodarskih javnih služb, ki jih je določila država ali lokalna skupnost, in njihovimi stroškovnimi cenami predstavi javno podjetje v pojasnilih k računovodskim izkazom.

***f)       Posebnosti prevrednotovanja***

**35.26.** Javno podjetje vrednoti vsa sredstva in obveznosti do njihovih virov ter stroške, kot določajo slovenski računovodski standardi ter dopolnitve, obdelane v SRS 35.27 in 35.28.

**35**. **27.** Javno podjetje posebej izkazuje učinke prevrednotenja sredstev in obveznosti do njihovih virov ter stroškov, ki se nanašajo na

-       opravljanje gospodarskih javnih služb in

-       opravljanje drugih dejavnosti.

**35.28.** Za merjenje opredmetenih osnovnih sredstev po njihovem pripoznanju uporablja javno podjetje model nabavne vrednosti.

***g)      Oblika izkaza stanja***

**35.29.** Izkaz stanja javnega podjetja ima obliko dvostranske bilance stanja in postavke, opredeljene v SRS 24 - Oblike bilance stanja za zunanje poslovno poročanje.

***h)      Oblika izkaza poslovnega izida in izkaza denarnih tokov***

**35.30.** Pri sestavljanju izkaza poslovnega izida in izkaza denarnih tokov uporablja javno podjetje SRS 25 - Oblike izkaza poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje - in SRS 26 - Oblike izkaza denarnih tokov za zunanje poslovno poročanje - ter dopolnitve, obdelane v SRS od 35.31 do 35.33.

**35.31.** Izkaz poslovnega izida sestavi javno podjetje po različici I oblike izkaza iz SRS 25, razen če obstajajo utemeljeni razlogi za sestavitev po različici II.

**35.32.** Vsa javna podjetja, ne glede na velikost, razčlenjujejo čiste prihodke od prodaje na tiste, ki so jih pridobila z opravljanjem gospodarskih javnih služb, in tiste, ki so jih pridobila z opravljanjem drugih dejavnosti. Prav tako razčlenjujejo prihodke od obresti na del, ki je povezan z opravljanjem gospodarskih javnih služb, in del, ki je povezan z opravljanjem drugih dejavnosti. Državne podpore izkazuje javno podjetje posebej.

**35.33.** Javno podjetje razčleni v pojasnilih k računovodskim izkazom stroške po funkcionalnih skupinah iz SRS 25. na stroške opravljanja gospodarskih javnih služb in stroške opravljanja drugih dejavnosti. Podatki o posameznih vrstah stroškov so razvidni iz poslovnih knjig ali izračunani na podlagi ustreznih sodil.

***i)       Vrste in vsebine posebnih razpredelnic in pojasnil k računovodskim izkazom***

**35.34.** Letno poročilo javnega podjetja vsebuje poleg razpredelnic, predpisanih z zakonom o gospodarskih družbah ali določenih s splošnimi slovenskimi računovodskimi standardi in SRS od 35.1 do 35.33, še tele razpredelnice in pojasnila k računovodskim izkazom:

-       pregled porabe prejetih državnih podpor po namenih;

-       prikaz poslovnega izida javnega podjetja, razdeljenega na del, ki izhaja iz opravljanja gospodarskih javnih služb, in del, ki izhaja iz opravljanja drugih dejavnosti, v skladu s SRS 35.24, ter prikaz pokrivanja izgube ali razporejanja dobička iz opravljanja gospodarskih javnih služb;

-       prikaz sodil, v skladu s katerimi so na posamezne gospodarske javne službe in druge dejavnosti razporejeni sredstva, obveznosti do njihovih virov, prihodki in odhodki;

-       podbilance stanja sredstev in obveznosti do njihovih virov za posamezne gospodarske javne službe ter za druge dejavnosti, če javno podjetje ocenjuje, da so te podbilance pomembne za sprejemanje poslovnih odločitev;

-       pregled opredmetenih osnovnih sredstev, ki se uporabljajo neposredno za posamezne gospodarske javne službe in za druge dejavnosti, na datum bilance stanja; ter

-       izkaz poslovnega izida javnega podjetja, razdeljen na izkaze poslovnega izida za posamezne gospodarske javne službe in za druge dejavnosti.

***C.     Opredelitve pojmov oziroma razlage izrazov***

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

a)  **Gospodarske javne službe** **so** službe, določene z zakonom ali predpisom lokalne skupnosti. Lahko so republiške ali lokalne, obvezne ali izbirne. Obvezne gospodarske javne službe se določijo z zakonom.

b)    **Državne podpore** javnemu podjetju so zneski, ki jih dobiva javno podjetje iz državnega proračuna ali proračuna lokalne skupnosti za financiranje naložb ali za financiranje gospodarskih javnih služb, kadar je polna lastna cena proizvoda ali storitve gospodarske javne službe večja od prodajne cene. Proračunska sredstva, ki jih prejema javno podjetje kot plačilo za opravljanje gospodarske javne službe, ki bremeni državo oziroma lokalne skupnosti, se vštevajo med redne prihodke.

***Č.     Pojasnila***

**35.36.** Dobo koristnosti in preostalo vrednost opredmetenih osnovnih sredstev javnega podjetja, ki se uporabljajo pri opravljanju gospodarskih javnih služb in za katera je treba obračunavati amortizacijo, določi javno podjetje sámo, če v aktu o njegovi ustanovitvi ali predpisu ni določeno drugače.

**35.37.** Dolgoročno odloženi prihodki, ki so namenjeni pokrivanju stroškov opravljanja gospodarskih javnih služb, se zmanjšujejo v dobro prihodkov od poslovanja.

***D.     Datuma sprejetja in začetka uporabe***

**35.38.** 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. Javna podjetja, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati s 1. januarjem 2006, preostala javna podjetja pa s prvim poslovnim letom, ki se začne po tem datumu.

Podjetja z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 35 - Računovodske rešitve v javnih podjetjih (2002), razen določb, ki se nanašajo na sredstva v upravljanju in jih morajo uporabljati vsa javna podjetja ne glede na velikost, dokler imajo računovodsko evidentirana sredstva v upravljanju, vendar najdlje do 31. decembra 2009. Do tega datuma morajo zagotoviti računovodsko razvidovanje sredstev, s katerimi razpolagajo, na zakonskih podlagah.

**Slovenski računovodski standard 36 (2006)**

**RAČUNOVODSKE REŠITVE V NEPRIDOBITNIH ORGANIZACIJAH** - **PRAVNIH OSEBAH ZASEBNEGA PRAVA**

***A.     Uvod***

Ta standard je povezan s splošnimi računovodskimi standardi (SRS). Ureja le tiste posebnosti pri vrednotenju in izkazovanju sredstev in obveznosti do njihovih virov ter merjenju in izkazovanju odhodkov, prihodkov in poslovnega izida, ki so značilne za nepridobitne organizacije – pravne osebe zasebnega prava (odslej organizacije), tako da obdeluje

a)  posebnosti vrst sredstev in načinov njihovega izkazovanja,

b)  posebnosti vrst obveznosti do virov sredstev in načinov njihovega izkazovanja,

c)  posebnosti amortiziranja,

č)  posebnosti vrst stroškov in odhodkov ter načinov njihovega izkazovanja,

d)  posebnosti razčlenjevanja in merjenja prihodkov,

e)  posebnosti ugotavljanja in obravnavanja vrst poslovnega izida,

f)   posebnosti prevrednotovanja,

g)  obliko bilance stanja,

h)  obliko izkaza prihodkov in odhodkov ter

i)    vrste in vsebine posebnih preglednic in pojasnil k računovodskim izkazom.

Ta standard se opira na zakone in druge predpise, ki urejajo področje nepridobitnih dejavnosti.

Kadar s tem standardom niso predvidene posebne računovodske rešitve za organizacije, se smiselno uporabljajo splošni računovodski standardi.

Z organizacijami so v tem standardu mišljene pravne osebe zasebnega prava, ki vodijo poslovne knjige skladno z zakonom o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99).

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)      Posebnosti vrst sredstev in načinov njihovega izkazovanja***

**36.1.** Organizacija posebej izkazuje terjatve do ustanovitelja.

***b)      Posebnosti vrst obveznosti do virov sredstev in načinov njihovega izkazovanja***

**36.2.** Če je več ustanoviteljev, razčleni organizacija ustanovitveni vložek tako, da je mogoče ugotoviti deleže posameznih soustanoviteljev.

**36.3.** Takó za vrednost podarjenih denarnih sredstev, namenjenih za pridobitev osnovnih sredstev, kot tudi za vrednost podarjenih osnovnih sredstev izkazuje organizacija dolgoročno odložene prihodke. Te se porabljajo za pokrivanje obračunanih stroškov amortizacije teh osnovnih sredstev.

Kot dolgoročno odložene prihodke za pokrivanje stroškov amortizacije izkazuje organizacija tudi podarjena denarna sredstva, dobljena za odplačilo glavnice posojil in kreditov, najetih za pridobitev osnovnih sredstev.

**36.4.** Sredstva, dobljena za določen namen, razen sredstev iz prejšnjega člena, izkazuje organizacija med kratkoročnimi pasivnimi časovnimi razmejitvami ne glede na čas nastanka stroška, katerega pokrivanju so namenjena. Porabljajo se za pokrivanje stroškov oziroma odhodkov, za katere so bila dobljena, ko ti nastanejo.

**36.5.** Organizacija ločeno izkazuje oblikovanje in porabo dolgoročno odloženih prihodkov za pokrivanje stroškov amortizacije

-       osnovnih sredstev, namenjenih za opravljanje dejavnosti negospodarskih javnih služb, in

-       drugih osnovnih sredstev.

***c)      Posebnosti amortiziranja***

**36.6.** Organizacija obračunava amortizacijo za vsa sredstva, za katera jo je po SRS 13 treba obračunavati, ne glede na to, kako so bila pridobljena.

**36.7.** Organizacija posebej izkazuje obračunano amortizacijo in njeno uporabo za

-       osnovna sredstva za opravljanje dejavnosti negospodarskih javnih služb in

-       osnovna sredstva za opravljanje lastne dejavnosti.

Če organizacija z istimi osnovnimi sredstvi opravlja dejavnosti negospodarskih javnih služb in lastno dejavnost, mora z ustreznimi sodili ugotoviti deleže amortizacije teh osnovnih sredstev, ki odpadejo na posamezne dejavnosti.

***č)Posebnosti vrst stroškov in odhodkov ter načinov njihovega izkazovanja***

**36.8.** Kadar opravlja organizacija poleg lastne dejavnosti tudi dejavnosti negospodarskih javnih služb, izkazuje stroške za vsako dejavnost negospodarskih javnih služb posebej.

***d)      Posebnosti razčlenjevanja in merjenja prihodkov***

**36.9.** Organizacija izkazuje prihodke od opravljanja dejavnosti negospodarskih javnih služb po vrstah in namenih, in sicer posebej prihodke iz proračunskih sredstev in posebej druge. Prav tako posebej izkazuje prihodke, prejete za določen namen.

Poslovne prihodke razčlenjuje po dejavnostih posameznih negospodarskih javnih služb in lastni dejavnosti.

**36.10.** Poslovne prihodke organizacije sestavljajo vsi zneski od prodaje proizvodov, trgovskega blaga oziroma storitev, ne glede na to, kdo je plačnik. Poslovni prihodki organizacije so tudi sredstva iz proračuna, prejeta za pokrivanje poslovnih odhodkov v obračunskem obdobju.

***e)      Posebnosti ugotavljanja in obravnavanja vrst poslovnega izida***

**36.11.** Splošne vrste poslovnega izida v organizaciji kot celoti in po posameznih dejavnostih so presežek prihodkov, čisti presežek prihodkov in presežek odhodkov.

**36.12.** Presežek prihodkov je pozitivni poslovni izid, ki se ugotovi kot razlika med večjimi prihodki in manjšimi odhodki organizacije v obračunskem obdobju.

**36.13.** Čisti presežek prihodkov je presežek prihodkov, zmanjšan za obračunani davek od dohodka pravnih oseb; namenjen je za opravljanje dejavnosti organizacije, za pokrivanje presežka odhodkov ter za drugo v skladu s predpisi in ustanovitvenim aktom.

**36.14.** Presežek odhodkov je negativni poslovni izid, ki se ugotovi kot razlika med večjimi odhodki in manjšimi prihodki organizacije v obračunskem obdobju. Obračunani davek od dobička povečuje presežek odhodkov. Presežek odhodkov se pokriva v skladu s predpisi in ustanovitvenim aktom.

**36.15.** Poslovni izid posamezne dejavnosti je del poslovnega izida organizacije (del presežka prihodkov, del čistega presežka prihodkov in del presežka odhodkov) glede na prihodke in odhodke te dejavnosti.

**36.16.** Za tisti del presežka prihodkov, ki ga organizacija nameni za pokrivanje izbranih stroškov v naslednjih obračunskih obdobjih, se oblikuje sklad za določen namen. Ta sklad se izkazuje posebej.

***f)       Posebnosti prevrednotovanja***

**36.17.** Opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena sredstva, finančne naložbe ter terjatve in obveznosti se prevrednotujejo v skladu s splošnimi slovenskimi računovodskimi standardi.

Učinki prevrednotovanja opredmetenih osnovnih sredstev zaradi okrepitve povečujejo ustanovitveni vložek ali drugo obliko lastnih virov sredstev. Povečanje lastnega vira sredstev se izkaže posebej.

Učinki prevrednotovanja finančnih naložb zaradi okrepitve povečujejo finančne prihodke oziroma ustanovitveni vložek ali drugo obliko lastnih virov sredstev na način, določen v splošnih slovenskih računovodskih standardih. Povečanje lastnega vira sredstev se izkaže posebej.

Prevrednotovanje neopredmetenih osnovnih sredstev, dolgoročnih in kratkoročnih aktivnih in pasivnih časovnih razmejitev ter zalog zaradi okrepitve se ne izvaja.

Prevrednotovanje zaradi oslabitve se izvaja v skladu s splošnimi slovenskimi računovodskimi standardi le za sredstva.

***g)      Oblika izkaza stanja***

**36.18.** Izkaz stanja organizacije je splošni izkaz sredstev in obveznosti do njihovih virov. Ima obliko dvostranske bilance stanja.

**36.19.** V bilanci stanja morajo biti sredstva in obveznosti do njihovih virov razčlenjeni vsaj takole:

**Sredstva**

**A. Dolgoročna sredstva**

**I. Neopredmetena sredstva**

1. Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve

2. Predujmi za neopredmetena sredstva

**II. Opredmetena osnovna sredstva**

1. Zemljišča

2. Zgradbe

3. Oprema

4. Druga opredmetena osnovna sredstva

5. Opredmetena osnovna sredstva v gradnji oziroma izdelavi

6. Predujmi za opredmetena osnovna sredstva

**III. Dolgoročne finančne naložbe**

1. Dolgoročne kapitalske naložbe

2. Dolgoročno dana posojila

3. Dolgoročni depoziti

**IV. Dolgoročne poslovne terjatve**

1. Dolgoročne poslovne terjatve do kupcev

2. Druge dolgoročne poslovne terjatve

**B. Kratkoročna sredstva**

**I. Zaloge**

1. Material

2. Proizvodi

3. Nedokončani proizvodi in storitve

4. Trgovsko blago

5. Predujmi za zaloge

**II. Kratkoročne poslovne terjatve**

1. Kratkoročne poslovne terjatve do kupcev

2. Druge kratkoročne poslovne terjatve

**III. Kratkoročne finančne naložbe**

1. Kratkoročne kapitalske naložbe

2. Kratkoročno dana posojila

3. Kratkoročni depoziti

**IV. Denarna sredstva**

**C. Kratkoročne aktivne časovne razmejitve**

**Obveznosti do virov sredstev**

**A. Ustanovitveni vložek**

1. Ustanovitveni vložek

2. Presežek iz prevrednotenja

**B. Presežek prihodkov oziroma odhodkov**

1. Presežek prihodkov

2. Presežek odhodkov

3. Presežek iz prevrednotenja

**C. Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve**

1. Rezervacije

2. Dolgoročne pasivne časovne razmejitve

**Č. Poslovne obveznosti**

1. Dolgoročne poslovne obveznosti

2. Kratkoročne obveznosti do dobaviteljev

3. Kratkoročne obveznosti do zaposlencev

4. Druge kratkoročne poslovne obveznosti

**D. Finančne obveznosti**

1. Dolgoročna posojila finančnih organizacij

2. Dolgoročna posojila drugih pravnih oseb

3. Kratkoročna posojila finančnih organizacij

4. Kratkoročna posojila drugih pravnih oseb

**E. Kratkoročne pasivne časovne razmejitve**

***h)      Oblika izkaza prihodkov in odhodkov***

**36.20.** Izkaz prihodkov in odhodkov oblikuje organizacija v stopnjah. Postavke, ki jih vsebuje, so vsaj tele:

**A. Poslovni prihodki od opravljanja dejavnosti negospodarskih javnih služb (1 + 2 + 3  4)**

1. Prihodki iz sredstev javnih financ

2. Drugi prihodki od opravljanja dejavnosti negospodarskih javnih služb

3. Povečanje vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje

4. Zmanjšanje vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje

**B. Poslovni prihodki od opravljanja lastne dejavnosti (1 + 2  3)**

1. Poslovni prihodki od opravljanja lastne dejavnosti

2. Povečanje vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje

3. Zmanjšanje vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje

**C. Finančni prihodki**

**Č. Drugi prihodki**

**D. Celotni prihodki (A + B + C + Č)**

**E. Stroški blaga, materiala in storitev**

1. Nabavna vrednost prodanega blaga

2. Stroški materiala

3. Stroški storitev

**F. Stroški dela**

1. Plače in nadomestila plač

2. Prispevki za socialno varnost zaposlencev

3. Drugi stroški dela

**G. Amortizacija**

1. Amortizacija, nadomeščena v breme dolgoročno odloženih prihodkov

2. Druga amortizacija

**H. Rezervacije**

**I. Drugi stroški**

**J. Finančni odhodki**

**K. Drugi odhodki**

**L. Celotni odhodki (E + F + G + H + I + J + K)**

**M. Presežek prihodkov (D  L)**

**N. Davek od dohodkov pridobitne dejavnosti**

**O. Čisti presežek prihodkov obračunskega obdobja (M  N)**

**P. Presežek odhodkov obračunskega obdobja (L + N  D)**

**R. Presežek prihodkov iz prejšnjih let, namenjen pokritju presežka odhodkov ali izbranih stroškov obračunskega obdobja**

***i)       Vrste in vsebine posebnih preglednic in pojasnil k računovodskim izkazom***

**36.21.** Organizacija mora v pojasnilih k računovodskim izkazom prikazati

a)  prihodke in odhodke po dejavnostih posameznih negospodarskih javnih služb in lastni dejavnosti, razčlenjene po vrstah,

b)  posredne stroške in njihovo razporeditev na dejavnosti posameznih negospodarskih javnih služb in lastno dejavnost,

c)  obračunano in porabljeno amortizacijo po dejavnostih posameznih negospodarskih javnih služb in lastni dejavnosti,

č)  prejeta in porabljena namenska sredstva po namenih ter znotraj teh sredstev posebej prejeta in porabljena proračunska sredstva,

d)  ugotovljeni in razporejeni presežek prihodkov oziroma ugotovljeni in pokriti presežek odhodkov po dejavnostih posameznih negospodarskih javnih služb in lastni dejavnosti

***C.     Opredelitve pojmov oziroma razlage izrazov***

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

a)  **Ustanovitveni vložek** je znesek, ki ga ustanovitelj zagotovi organizaciji z ustanovitvenim aktom kot trajni vir sredstev. Ustanovitveni vložek se praviloma lahko poveča ali zmanjša le na podlagi ustanoviteljeve odločitve ali na podlagi zakona. Kot ustanovitveni vložek se ne štejejo sredstva, ki jih ustanovitelj z ustanovitvenim aktom zagotovi za pokrivanje izbranih stroškov poslovanja. Ustanovitveni vložek ni obveznost do ustanovitelja, temveč je namensko premoženje. Ustanovitveni vložek se pojavlja le pri ustanovah (fundacijah) ali drugih organizacijah, ki imajo namensko premoženje, določeno z zakonom.

b)  **Sredstva iz proračuna** so zneski, ki jih dobiva organizacija za opravljanje dejavnosti iz proračuna države ali lokalne skupnosti, ne glede na namene, za katere jih dobiva, razen plačil za proizvode oziroma storitve, katerih kupec je država ali lokalna skupnost.

c)  **Donacije** so zneski ali stvari, ki jih dobiva organizacija od fizičnih in pravnih oseb brez obveznosti vračila in se ne nanašajo na plačila za proizvode oziroma storitve, katerih kupci so te osebe. Med donacije se ne štejejo sredstva iz proračuna.

Organizacija izkazuje osnovna sredstva in/ali denarna sredstva za pridobitev osnovnih sredstev, ki jih dobiva od donatorjev, med obveznostmi do virov sredstev kot dolgoročno odložene prihodke, v breme katerih pokriva stroške amortizacije tako pridobljenih osnovnih sredstev oziroma stroške, za pokrivanje katerih denarna sredstva dobiva.

č)  **Prihodki iz sredstev javnih financ** so prihodki, ki jih dobiva organizacija za opravljanje dejavnosti neposredno iz proračuna države ali lokalne skupnosti, iz sredstev Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije ali Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije oziroma posredno, prek drugih organizacij, ki posredujejo sredstva države, lokalnih skupnosti, Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije ali Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije.

d)  **Opravljanje dejavnosti negospodarskih** **javnih služb** je opravljanje dejavnosti, ki so kot take opredeljene z zakonom ali drugim predpisom, ki ga sprejme v skladu z zakonom država ali lokalna skupnost.

e)  **Lastna dejavnost** je dejavnost, ki ni opravljanje negospodarske javne službe.

***Č.     Pojasnila***

**36.23.** Umetniška dela in druge predmete kulturne oziroma zgodovinske vrednosti, ki se ne amortizirajo, izkazuje organizacija posebej med opredmetenimi osnovnimi sredstvi ter posebej v preglednici stanja in gibanja opredmetenih osnovnih sredstev. Nabavna vrednost teh sredstev se ugotavlja v skladu s SRS 1; če ni dokumentiranih podatkov o stroških pridobitve, se nabavna vrednost ugotovi z ocenitvijo, za znesek nabavne vrednosti pa izkaže presežek iz prevrednotenja.

Izgubo ali dobiček pri odtujitvi sredstev iz prejšnjega odstavka izkazuje organizacija posebej in jo (ga) mora razkriti v pojasnilih k računovodskim izkazom.

**36.24.** Presežek prihodkov razporeja organizacija v skladu z zakonom, ustanovitvenim ali drugim aktom oziroma odločitvijo pristojnega organa.

**36.25.** Če organizacija ustanovi za opravljanje neke dejavnosti organizacijo ali gospodarsko družbo in se sestavljajo skupinski (konsolidirani) računovodski izkazi, se pri tem smiselno uporabljajo določbe o uskupinjevanju iz splošnih slovenskih računovodskih standardov.

**36.26.** Donosi iz denarnih sredstev, podarjenih za določen namen, se vštevajo v prihodke organizacije. Če je z donatorjem dogovorjeno, da se ti donosi porabijo za namen, za katerega so bila denarna sredstva dana, se za znesek donosov in njegovo porabo zagotovi ustrezna evidenca.

**36.27.** Organizacija vodi poslovne knjige po svojem kontnem načrtu, sestavljenem na podlagi kontnega okvira za nepridobitne organizacije – pravne osebe zasebnega prava, ki ga sprejme Slovenski inštitut za revizijo.

***D.     Datuma sprejetja in začetka uporabe***

**36.28.** Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 17. novembra 2005. K njemu sta dala soglasje minister za finance. Nepridobitne organizacije – pravne osebe zasebnega prava ga začnejo uporabljati 1. januarja 2006.

Nepridobitne organizacije – pravne osebe zasebnega prava z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 36 - Računovodske rešitve v nepridobitnih organizacijah – pravnih osebah zasebnega prava (2002).

**Slovenski računovodski standard 37 (2006)**

**RAČUNOVODSKE REŠITVE V PODJETJIH V STEČAJU ALI LIKVIDACIJI**

***A.     Uvod***

Ta standard je povezan s splošnimi slovenskimi računovodskimi standardi (SRS). Obravnava posebnosti računovodskih rešitev v podjetjih v stečaju ali likvidaciji ter sestavljanje računovodskih izkazov zanje.

Ta standard ureja pravila sestavljanja začetne bilance stanja podjetja v stečaju ali likvidaciji (odslej začetna bilanca), vrednotenja in merjenja računovodskih postavk v času stečajnega ali likvidacijskega postopka (odslej postopek), vodenja poslovnih knjig v času postopka, sestavljanja zaključne bilance stanja podjetja v stečaju ali likvidaciji (odslej zaključna bilanca) ter hrambe dokumentacije po zaključku postopka.

Po tem standardu se štejejo za podjetja v stečaju ali likvidaciji tista podjetja, za katera je bil na podlagi zakona uradno začet postopek. Ta standard se ne uporablja za podjetja, ki prenehajo na podlagi predpisov o prenehanju po skrajšanem postopku.

Ta standard se opira na računovodske rešitve v kodeksu računovodskih načel in zakone, ki urejajo delovanje podjetij v stečaju ali likvidaciji (nedelujočih podjetij).

Kadar s tem standardom niso predvidene posebne računovodske rešitve za podjetja v stečaju ali likvidaciji, se smiselno uporabljajo splošni slovenski računovodski standardi.

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

***B.     Standard***

***a)      Posebnosti vrednotenja in merjenja računovodskih postavk v začetni bilanci***

**37.1.** Na dan pred začetkom postopka sestavi podjetje v stečaju ali likvidaciji (odslej podjetje) računovodske izkaze v skladu s splošnimi slovenskimi računovodskimi standardi.

**37.2.** Na dan začetka postopka popiše podjetje vsa sredstva in obveznosti do njihovih virov ter sestavi začetno bilanco ob upoštevanju pravil vrednotenja in merjenja računovodskih postavk v skladu s tem standardom.

Podjetje sestavi začetno bilanco najkasneje v 4 mesecih od začetka postopka.

**37.3.** Podjetje pojasni pomembnejše razlike med bilanco stanja, sestavljeno na dan pred začetkom postopka, in začetno bilanco v prilogi k začetni bilanci.

***b) Vrednotenje, merjenje in izkazovanje sredstev in obveznosti do njihovih virov v začetni bilanci***

**37.4.** Neopredmetena sredstva se v začetni bilanci stanja ovrednotijo po ocenjeni likvidacijski vrednosti.

Naložbe v koncesije, patente, licence, blagovne znamke in podobne pravice se izkažejo, le če jih je mogoče prodati.

V začetni bilanci stanja se ne izkažejo dolgoročne aktivne časovne razmejitve, ki obsegajo

-       dolgoročno razmejene stroške razvijanja,

-       naložbe v dobro ime in

-       druge dolgoročno razmejene postavke.

**37.5.** Opredmetena osnovna sredstva (zemljišča, zgradbe, oprema, osnovna čreda in večletni nasadi) se v začetni bilanci ovrednotijo po ocenjeni likvidacijski vrednosti.

Opredmetena osnovna sredstva, obremenjena s stranskimi pravicami, se izkažejo posebej.

Posebej se izkažejo tudi opredmetena osnovna sredstva, pridobljena s finančnim najemom.

**37.6.** Dolgoročne finančne naložbe se izkažejo kot kratkoročne finančne naložbe.

**37.7.** Finančne naložbe v kapital drugih podjetij se ovrednotijo po tržni oziroma čisti iztržljivi vrednosti.

Dani posojila, depoziti in varščine se ovrednotijo po pogodbeni ali čisti iztržljivi vrednosti. V plačilo nezapadle finančne naložbe, ki se ne obrestujejo, se ovrednotijo po diskontirani vrednosti na dan začetka postopka.

Finančne naložbe v odkupljene lastne delnice oziroma deleže se ne izkažejo. Terjatve za nevplačani vpisani kapital se izkažejo po pogodbeni vrednosti.

**37.8.** Finančne naložbe v tujih valutah se preračunajo v tolarje (po prevzemu eura v eure) po srednjem tečaju Banke Slovenije na dan začetka postopka

**37.9.** Zaloge surovin in materiala, drobnega inventarja in embalaže, nedokončane proizvodnje, gotovih proizvodov in trgovskega blaga se v začetni bilanci ovrednotijo po čisti iztržljivi vrednosti, razen tistih, ki jih bo podjetje uporabilo pri morebitnem nadaljevanju proizvajanja. Slednje se ovrednotijo po SRS 4 - Zaloge.

**37.10.** Dolgoročne terjatve iz poslovanja in financiranja se izkažejo kot kratkoročne terjatve iz poslovanja in financiranja.

**37.11.** Terjatve se ovrednotijo po pogodbeni ali čisti iztržljivi vrednosti.

V plačilo nezapadle terjatve, ki se ne obrestujejo, se ovrednotijo po diskontirani vrednosti na dan začetka postopka.

**37.12.** Terjatve v tujih valutah se preračunajo v tolarje (po prevzemu eura v eure) po srednjem tečaju Banke Slovenije na dan začetka postopka.

**37.13.** Terjatve, obremenjene s stranskimi pravicami, se izkažejo posebej.

Terjatve, pobotane v času postopka, se izkažejo posebej.

**37.14.** Gotovina v blagajnah ter dobroimetja na računih v bankah in drugih finančnih inštitucijah se v začetni bilanci izkažejo kot denarna sredstva.

Denarna sredstva v tujih valutah se preračunajo v tolarje (po prevzemu eura v eure) po srednjem tečaju Banke Slovenije na dan začetka postopka.

**37.15.** Neiztržljivi kratkoročno odloženi stroški oziroma kratkoročno odloženi odhodki se v začetni bilanci ne izkažejo. Vrednotnice in drugi iztržljivi kratkoročno odloženi stroški oziroma kratkoročno odloženi odhodki se ovrednotijo po čisti iztržljivi vrednosti na dan začetka postopka.

**37.16.** Dolgoročne pasivne časovne razmejitve se v začetni bilanci ne izkažejo. Izkažejo se le morebitne obveznosti, ki so na njihovi podlagi že nastale do začetka postopka, ali pa je gotovo, da bodo nastale med postopkom. Takšne obveznosti se izkažejo kot kratkoročne.

**37.17.** Dolgoročne obveznosti iz financiranja in iz poslovanja se izkažejo kot kratkoročne obveznosti iz financiranja in iz poslovanja.

**37.18.** Ločeno se izkažejo obveznosti do navadnih, ločitvenih in izločitvenih upnikov ter obveznosti do upnikov, pobotane v času postopka. Prijavljene terjatve upnikov, ki so prerekane, se izkažejo posebej.

**37.19.** Obveznosti se izkažejo v zneskih, ki so usklajeni z zneski prijavljenih terjatev upnikov. Obveznosti, ki do sestavitve začetne bilance še niso usklajene s prijavljenimi terjatvami upnikov, se izkažejo v vrednostih, ki jih oceni stečajni upravitelj.

Obveznosti do upnikov, ki svojih terjatev ne prijavijo pravočasno, se ne izkažejo.

**37.20.** Obveznosti v tujih valutah se preračunajo v tolarje (po prevzemu eura v eure) po srednjem tečaju Banke Slovenije na dan začetka postopka.

**37.21.** V plačilo nezapadle obveznosti iz financiranja in poslovanja, ki se ne obrestujejo, se ovrednotijo po diskontirani vrednosti.

***c)      Obveznosti do lastnikov***

**37.22.** Pozitivna razlika med sredstvi in obveznostmi do njihovih virov se v začetni bilanci izkaže kot obveznost do lastnikov, negativna razlika pa kot izguba med sredstvi začetne bilance.

***č)      Posebnosti vrednotenja in merjenja računovodskih postavk v času postopka***

**37.23.** V času postopka vodi podjetje poslovne knjige in sestavlja računovodske izkaze v skladu s tem standardom in ob upoštevanju splošnih slovenskih računovodskih standardov.

**37.24.** Zaloge, uporabljene za dokončanje proizvodnje ali proizvodnjo v času postopka, se vrednotijo po SRS 4 - Zaloge.

**37.25.** Terjatve, nastale v času postopka, se izkažejo posebej, ovrednotene po SRS 5 - Terjatve.

**37.26.** Finančne naložbe, nastale v času postopka, se izkažejo posebej, ovrednotene po SRS 3 - Finančne naložbe.

**37.27.** Obveznosti, nastale v času postopka, se izkažejo posebej, ovrednotene po SRS 11 - Kratkoročne obveznosti.

V plačilo nezapadle obveznosti iz financiranja, ki se ne obrestujejo in so bile v začetni bilanci ovrednotene po diskontirani vrednosti, se ovrednotijo v skladu z zakonom o prisilni poravnavi, stečaju in likvidaciji.

**37.28.** Obveznosti za obresti od obveznosti iz financiranja in poslovanja, izkazanih v začetni bilanci, se izkažejo v skladu z zakonom o prisilni poravnavi, stečaju in likvidaciji.

***d)      Posebnosti prevrednotenja zaradi okrepitve***

**37.29.** Opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena sredstva, zaloge ter kapitalske naložbe v gospodarske družbe in druge pravne osebe se v času postopka ne prevrednotujejo zaradi okrepitve.

Kadar se med postopkom proizvajanje nadaljuje oziroma se stečajni postopek ustavi s prisilno poravnavo, lahko stečajni senat na predlog stečajnega upravitelja določi, da se opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena sredstva, ki sodelujejo v proizvajalnem procesu, prevrednotijo zaradi okrepitve. Učinek prevrednotenja zaradi okrepitve teh sredstev je presežek iz prevrednotenja, ki je sestavni del obveznosti do lastnikov.

***e)      Posebnosti amortizacije in prevrednotenja zaradi oslabitve***

**37.30.** V času postopka se opredmetena osnovna sredstva ne prevrednotujejo zaradi oslabitve. Prav tako se v času postopka praviloma ne obračunava amortizacija. Kadar se med postopkom proizvajanje nadaljuje oziroma se izvede prisilna poravnava v stečaju, lahko stečajni senat na predlog stečajnega upravitelja odloči, da se opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena sredstva, ki sodelujejo v proizvajalnem procesu, amortizirajo v skladu s SRS 13 - Stroški amortizacije - ter prevrednotijo zaradi oslabitve v skladu s SRS 1 - Opredmetena osnovna sredstva - in SRS 2 - Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve.

***f)       Uporaba kontnega okvira***

**37.31.** Podjetje vodi poslovne knjige po predpisanem kontnem okviru, ne uporablja pa tehle skupin kontov in razreda, predpisanih v njem:

06 – Dolgoročne finančne naložbe v kapital,

07 – Dolgoročno dana posojila,

08 – Dolgoročne terjatve iz poslovanja,

29 – Pasivne časovne razmejitve,

75 – Drugi odhodki,

78 – Drugi prihodki – ter

RAZRED 9 – Kapital, dolgoročne obveznosti in dolgoročne rezervacije.

Podjetje pa dodatno uporablja tele skupine kontov:

09 – Izguba v začetni bilanci,

75 – Čisti odhodki za udenarjenje stečajnega ali likvidacijskega premoženja in drugi odhodki,

78 – Čisti prihodki od udenarjenja stečajnega ali likvidacijskega premoženja in drugi prihodki,

80 – Dobiček ali izguba, ugotovljen(a) v času postopka,

81 – Prenos dobička ali izgube, ugotovljene(ga) v času postopka,

90 – Obveznosti do lastnikov,

91 – Obveznosti do izločitvenih upnikov,

92 – Obveznosti do ločitvenih upnikov,

93 – Obveznosti do zaposlenih, ki se poravnajo kot stroški postopka,

94 – Obveznosti za prerekane terjatve,

95 – Obveznosti do navadnih upnikov – in

95 – Obveznosti za stroške postopka.

**37.32.** Podjetje lahko sámo oblikuje kontni načrt za svoje potrebe ter predpisane skupine kontov razširi na razčlenitvene (analitične) tri- in večmestne konte.

**37.33.** Stroški, odhodki in izdatki, ki nastanejo v času postopka, se izkažejo v skladu s SRS 14 - Stroški materiala in storitev -, SRS 15 - Stroški dela in stroški povračil zaposlencem -, SRS 17 - Odhodki - in SRS 18 - Prihodki. Pri tem je treba upoštevati dve posebnosti:

-       Pozitivna razlika med vrednostjo udenarjenega stečajnega ali likvidacijskega premoženja in njegovo vrednostjo, izkazano v začetni bilanci, se izkaže kot čisti prihodek od udenarjenja tega premoženja, negativna razlika med njima pa kot čisti odhodek za udenarjenje tega premoženja.

-       Izid poslovanja v času postopka je dobiček ali izguba, nastal(a) v času postopka; ta izid neposredno poveča ali zmanjša v začetni bilanci izkazane obveznosti do lastnikov.

***g)      Sestavljanje računovodskih izkazov v času postopka in po njem***

**37.34.** Podjetje sestavlja bilanco stanja ter izkaz poslovnega izida in udenarjenja premoženja najmanj vsake 3 mesece, pogosteje pa, če to zahteva sodišče ali drug organ, pooblaščen z zakonom o prisilni poravnavi, stečaju in likvidaciji.

Podjetje, ki mu stečajni senat dovoli nadaljevanje proizvajanja in opravljanje drugih sprotnih poslov, sestavlja mesečno bilanco stanja, mesečni izkaz poslovnega izida in udenarjenja premoženja ter mesečni izkaz denarnih tokov do 10. v tekočem mesecu po stanju na zadnji dan prejšnjega meseca.

Podjetje sestavi zaključno bilanco, izkaz poslovnega izida in udenarjenja premoženja ter izkaz denarnih tokov na dan, ko so končana vsa opravila iz stečajnega postopka.

***h)      Oblika bilance stanja***

**37.35.** Podjetje sestavi bilanco stanja, ki vsebuje vsaj tele postavke:

**Sredstva**

**I. Neopredmetena osnovna sredstva**

1. Koncesije, patenti, licence, blagovne znamke in podobne pravice

2. Predujmi za neopredmetena osnovna sredstva

**II. Opredmetena osnovna sredstva**

1. Zemljišča

2. Zgradbe

3. Proizvajalna oprema

4. Druga oprema

5. Osnovna čreda

6. Večletni nasadi

7. Opredmetena osnovna sredstva v gradnji oziroma izdelavi

8. Predujmi za opredmetena osnovna sredstva

9. V finančni najem vzeta osnovna sredstva

**III. Zaloge**

1. Material

2. Nedokončana proizvodnja

3. Proizvodi in trgovsko blago

5. Predujmi za zaloge

**IV. Terjatve, nastale do začetka postopka**

1. Terjatve do kupcev

2. Terjatve za nevplačani vpisani kapital

3. Druge terjatve

4. Varščine

5. Terjatve, obremenjene s stranskimi pravicami

6. Terjatve, pobotane v času postopka

**V. Terjatve, nastale v času postopka**

1. Terjatve do kupcev

2. Druge terjatve

3. Varščine

4. Terjatve, obremenjene s stranskimi pravicami

**VI. Finančne naložbe**

1. Za prodajo kupljeni delnice in deleži

2. Dana posojila

3. Drugi vrednostni papirji

4. Finančne naložbe, obremenjene s stranskimi pravicami

5. Finančne naložbe, pobotane v času postopka

**VII. Finančne naložbe, nastale v času postopka**

1. Za prodajo kupljeni delnice in deleži

2. Dana posojila

3. Drugi vrednostni papirji

4. Finančne naložbe, obremenjene s stranskimi pravicami

**VIII. Denarna sredstva**

1. Gotovina v blagajni in prejeti čeki

2. Denarna sredstva v banki

**IX. Izguba**

**X. Zabilančna sredstva**

**Obveznosti do virov sredstev**

A. Obveznosti do lastnikov

B. Obveznosti do izločitvenih upnikov

C. Obveznosti do ločitvenih upnikov

Č. Obveznosti do zaposlenih, ki se poravnavajo kot stroški postopka

D. Obveznosti za prerekane terjatve

E. Obveznosti do navadnih upnikov

F. Obveznosti, pobotane v času postopka

G. Obveznosti iz financiranja, nastale v času postopka

1. Dobljena posojila

2. Izdani vrednostni papirji

3. Druge obveznosti iz financiranja

H. Obveznosti iz poslovanja, nastale v času postopka

1. Obveznosti do dobaviteljev

2. Obveznosti do zaposlenih

3. Obveznosti do države

4. Obveznosti za predujme

5. Druge obveznosti iz poslovanja

I. Obveznosti za stroške vodenja postopka

1. Obveznosti za stroške nagrad stečajnemu upravitelju

2. Obveznosti za druge stroške postopka

J. Zabilančne obveznosti do virov sredstev

***i)       Oblika izkaza poslovnega izida in udenarjenja premoženja v času postopka***

**37.36.** Podjetje sestavi izkaz poslovnega izida in udenarjenja premoženja v času postopka. Vsebuje vsaj tele postavke:

A. Čisti prihodki od prodaje v času stečaja

± B. Sprememba vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje

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

+ Č. Drugi prihodki od poslovanja

**= D. Kosmati donos iz poslovanja podjetja**

– E. Stroški blaga, materiala in storitev

1. Nabavna vrednost prodanega blaga

2. Stroški materiala

3. Stroški storitev

– F. Stroški dela v času postopka

1. Stroški plač zaposlenih

2. Stroški socialnega in pokojninskega zavarovanja zaposlenih

3. Drugi stroški dela

– G. Amortizacija neopredmetenih in opredmetenih osnovnih sredstev

– H. Odpisi obratnih sredstev

**= I. Dobiček ali izguba iz poslovanja podjetja**

+ J. Prihodki od deležev iz dobička

+ K. Prihodki od obresti in drugi prihodki od financiranja

– L. Stroški obresti in drugi odhodki za financiranje

**= M. Dobiček ali izguba iz rednega delovanja**

+ N. Čisti prihodki od udenarjenja terjatev iz začetne bilance

+ O. Čisti prihodki od udenarjenja finančnih naložb iz začetne bilance

+ P. Čisti prihodki od udenarjenja zalog iz začetne bilance

+ R. Čisti prihodki od udenarjenja neopredmetenih in opredmetenih osnovnih sredstev iz začetne bilance

+ S. Drugi čisti prihodki od udenarjenja sredstev iz začetne bilance

– Š. Stroški postopka

1. Stroški nagrad stečajnemu upravitelju

2. Drugi stroški postopka

**= T. Celotni dobiček ali celotna izguba, nastal(a) v času postopka**

– U. Davek iz dobička

**= V. Čisti dobiček ali čista izguba, nastal(a) v času postopka**

***j)       Oblika izkaza denarnih tokov***

**37.37.** Podjetje sestavi izkaz denarnih tokov, ki vsebuje vsaj tele postavke:

**Začetno stanje denarnih sredstev**

**A. Prejemki pri udenarjenju premoženja**

– Prejemki pri udenarjenju terjatev iz začetne bilance

– Prejemki pri udenarjenju finančnih naložb iz začetne bilance

– Prejemki pri udenarjenju zalog iz začetne bilance

– Prejemki pri udenarjenju neopredmetenih in opredmetenih osnovnih sredstev iz začetne bilance

– Drugi prejemki pri udenarjenju sredstev iz začetne bilance

**B. Prejemki pri delovanju v času postopka**

Prejemki pri prodaji proizvodov in storitev, proizvedenih v času postopka

– Prejemki od obresti in drugi prejemki pri financiranju

– Drugi prejemki pri poslovanju v času postopka

**C. Razpoložljiva denarna sredstva (A + B)**

**Č. Izdatki pri delovanju v času postopka**

Izdatki za nakupe materiala in storitev v času postopka

– Izdatki za plače in druge stroške dela

– Izdatki za dajatve

–Izdatki za obresti in druge odhodke za financiranje

**D. Izdatki v zvezi s postopkom**

Izdatki za nagrade stečajnemu upravitelju

– Drugi izdatki v zvezi s postopkom

**E. Razpoložljiva denarna sredstva za poplačilo upnikov (C – Č – D)**

Izdatki za izplačila izločitvenim upnikom

– Izdatki za izplačila ločitvenim upnikom

– Izdatki za izplačila zaposlenim, ki se poravnajo kot stroški postopka

–Izdatki za izplačila navadnim upnikom

**F. Denarna sredstva za izplačila lastnikom**

***k)      Hramba računovodskih izkazov, knjigovodskih listin in druge dokumentacije***

**37.38.** Podjetje hrani računovodske izkaze, knjigovodske listine in drugo dokumentacijo iz obdobja pred uvedbo postopka na način in v rokih, določenih s SRS 21 - Knjigovodske listine - in drugimi predpisi.

**37.39.** Po zaključku postopka se računovodski izkazi, knjigovodske listine in druga dokumentacija hranijo pri organizaciji, pooblaščeni z zakonom, ali organizaciji, registrirani za opravljanje storitev arhiviranja, v takih rokih:

-       letna poročila pred uvedbo postopka, začetna bilanca in zaključna bilanca trajno,

-       glavna knjiga, pomožne poslovne knjige in dnevnik 5 let po zaključku postopka,

-       končni obračuni plač zaposlenih in izplačilne liste za obdobja, za katera ni končnih obračunov plač, 5 let po zaključku postopka,

-       vmesni računovodski izkazi leto dni po zaključku postopka,

-       knjigovodske listine, na podlagi katerih se knjiži, in z zakonom predpisane listine leto dni po zaključku postopka,

-       knjigovodske listine plačilnega prometa v pooblaščenih finančnih inštitucijah 6 mesecev po zaključku postopka ter

-       prodajni kontrolni bloki, pomožni obračuni in podobne knjigovodske listine 6 mesecev po zaključku postopka.

Po preteku roka hrambe se računovodski izkazi, knjigovodske listine in druga dokumentacija komisijsko uničijo.

Stroški hrambe bremenijo stečajno ali likvidacijsko maso.

**37.40.** Organizacija, pooblaščena z zakonom, ali organizacija, registrirana za opravljanje storitev arhiviranja, mora podatke, ki jih hrani, dati na razpolago vsem, ki izkažejo pravni interes (Davčni upravi Republike Slovenije, Zavodu za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije, bivšim zaposlenim, stečajnim ali likvidacijskim upnikom in drugim), in za nadomestilo dejanskih stroškov izdati tudi prepis zahtevanih podatkov.

***C.     Opredelitve ključnih pojmov***

**37.41.** V tem standardu je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in tako opredeliti ustrezne pojme.

a)  **Ocenjena likvidacijska vrednost** sredstev je ocenjena vrednost sredstev, ki jo ugotovi stečajni upravitelj. Stečajni upravitelj lahko za ocenitev likvidacijske vrednosti sredstev pooblasti pooblaščenega revizorja ali pooblaščenega ocenjevalca vrednosti sredstev.

b)  **Likvidacijska vrednost** se lahko razume tudi kot ocenjena vrednost čistega pritoka denarja, doseženega pri likvidaciji oziroma stečaju podjetja z udenarjenjem njegovih sredstev ali obveznosti do njihovih virov. Odvisna je od tržne vrednosti sredstev in obveznosti do njihovih virov, stopnje uresničitve te vrednosti, neposrednih in posrednih likvidacijskih stroškov, časa udenarjenja (likvidacijskega časa) ter diskontne stopnje zaradi odloga udenarjenja likvidiranih sredstev ali obveznosti do njihovih virov.

c)  **Tržna vrednost** finančne naložbe je vrednost te naložbe, po kateri jo je mogoče prodati na dan začetka postopka.

č)  **Diskontirana vrednost** je znesek terjatev in obveznosti, ki na dan začetka postopka še niso zapadle v plačilo in se v skladu s pogodbo ne obrestujejo, zmanjšan s koeficientom rasti cen življenjskih potrebščin za čas od začetka postopka do zapadlosti v plačilo.

d)  **Čista iztržljiva vrednost** naložb, zalog in terjatev je ocenjena prodajna vrednost, po kateri je naložbe, zaloge in terjatve mogoče prodati oziroma udenariti, zmanjšana za stroške prodaje oziroma udenarjenja.

e)  **Obveznosti do lastnikov** so obveznosti, ki se poravnavajo iz sredstev, ki ostanejo po popolnem poplačilu upnikov in poravnavi stroškov postopka.

f)   **Ločitveni upniki** so upniki, ki imajo pravico do posebnega poplačila iz premoženja stečajnega dolžnika (zastavno pravico, pravico do poplačila, pridržno pravico /retencijsko pravico/ in druge ločitvene pravice).

g)  **Izločitveni upniki** so upniki, ki imajo na podlagi izločitvene pravice pravico izločiti iz premoženja stvari, ki ne pripadajo stečajnemu dolžniku.

***Č.     Pojasnilo***

**37.42.** Podjetje sestavlja obračunske računovodske izkaze, določene s tem standardom. Stečajni senat pa lahko določi, da podjetje sestavlja tudi predračunske računovodske izkaze, ki so razčlenjeni enako kot obračunski.

***D.     Datuma sprejetja in začetka uporabe***

**37.43.** 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. Uporablja se za podjetja v stečaju ali likvidaciji, za katera se začne postopek po 1. januarju 2006.

Podjetja z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 37 - Računovodske rešitve v podjetjih v stečaju ali likvidaciji (2002).

**Slovenski računovodski standard 38 (2006)**

**RAČUNOVODSKE REŠITVE V VZAJEMNIH SKLADIH**

***A.     Uvod***

Ta standard je povezan s splošnimi slovenskimi računovodskimi standardi (SRS). Obravnava posebnosti računovodskih rešitev v vzajemnih skladih in sestavljanje računovodskih izkazov zanje. Ureja le tiste posebnosti pri vrednotenju sredstev in obveznosti do njihovih virov ter merjenju in izkazovanju poslovnega izida, ki so značilne za vzajemne sklade. Obdeluje

a)  obliko bilance stanja vzajemnega sklada,

b)  obliko izkaza poslovnega izida vzajemnega sklada,

c)  obliko izkaza denarnih tokov vzajemnega sklada,

č)  prilogo k računovodskim izkazom vzajemnega sklada in

d)  posebnosti prevrednotovanja.

Pri vrednotenju v bilanco stanja in izkaz poslovnega izida zajetih postavk je treba smiselno upoštevati SRS od 1 do 19 ter ustrezne mednarodne računovodske standarde.

V standardu predpisane oblike izkazov so namenjene zunanjemu računovodskemu poročanju za poslovne potrebe. Oblike poročanja za davčne, statistične in druge potrebe urejajo drugi predpisi.

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***

**38.1.** Računovodski izkazi vzajemnega sklada morajo vsebovati podatke o nakupih in prodajah, finančnih naložbah (odslej naložbah) in drugih sredstvih, obveznostih, poslovnem izidu in razdelitvi dobička in/ali drugih izplačil imetnikom enot premoženja za obračunsko obdobje ter premoženju na koncu tega obdobja. Računovodske izkaze vzajemnega sklada sestavljajo najmanj

a)  bilanca stanja vzajemnega sklada,

b)  izkaz poslovnega izida vzajemnega sklada,

c)  izkaz denarnih tokov vzajemnega sklada in

č)  priloga k računovodskim izkazom vzajemnega sklada, ki vsebuje najmanj

-opis uporabljenih temeljnih računovodskih usmeritev,

-pojasnila posameznih rešitev in vrednotenj ter

-izkaz premoženja.

**38.2.** Vzajemni sklad vodi poslovne knjige po načelih dvostavnega knjigovodstva. Konte razčlenjuje skladno s kontnim načrtom, ki ga predpiše Slovenski inštitut za revizijo, in svojimi potrebami.

***a)      Bilanca stanja***

**38.3.** Bilanca stanja ima najmanj tele postavke:

**I. Sredstva**

**1. Denarna sredstva**

**2. Depoziti pri bankah in posojila**

**3. Vrednostni papirji in inštrumenti denarnega trga, s katerimi se trguje na organiziranem trgu vrednostnih papirjev**

**4. Inštrumenti denarnega trga prvovrstnih izdajateljev**

**5. Investicijski kuponi in delnice ciljnih skladov**

**6. Sestavljeni in izpeljani finančni inštrumenti**

**7. Drugi prenosljivi vrednostni papirji in drugi inštrumenti denarnega trga**

**8. Terjatve**

**9. Aktivne časovne razmejitve**

**10. Skupaj sredstva (od 1 do 9)**

**Zunajbilančna sredstva**

**II. Obveznosti do virov sredstev**

**1. Poslovne obveznosti**

a) Obveznosti iz nakupa vrednostnih papirjev in drugih finančnih inštrumentov

b) Obveznosti iz upravljanja

c) Obveznosti za plačilo davkov

č) Obveznosti iz naslova razdelitve dobička oziroma drugih izplačil imetnikom enot premoženja

d) Druge poslovne obveznosti

**2. Finančne obveznosti**

**3. Pasivne časovne razmejitve**

**4. Obveznosti do naložbenikov (investitorjev) v enote premoženja**

a) Nominalna vrednost vplačanih enot premoženja

b) Vplačani presežek enot premoženja

c) Presežek iz prevrednotenja

č) Preneseni čisti dobiček ali prenesena čista izguba iz prejšnjih obračunskih obdobij

d) Nerazdeljeni čisti dobiček ali čista izguba obračunskega obdobja

**5. Skupaj obveznosti do virov sredstev (od 1 do 4)**

**Zunajbilančne obveznosti do virov sredstev**

**38.4.** V bilanci stanja se izkazujejo podatki v dveh stolpcih: v prvem na dan, na katerega se sestavi, v drugem pa na zadnji dan prejšnjega obračunskega obdobja.

**38.5.** V bilanci stanja se izkazujejo postavke po nakupni vrednosti. Vrednotijo se po dnevni tržni oziroma udenarljivi vrednosti, razen v primerih skupnega ovrednotenja.

***b)      Izkaz poslovnega izida***

**38.6.** Izkaz poslovnega izida ima najmanj tele postavke:

1.     Prihodki od obresti

2.     Prihodki od dividend

3.     Drugi finančni prihodki

4.     Iztrženi dobički pri naložbah

5.     Neiztrženi dobički pri naložbah

6.     Drugi prihodki

**7.     Skupaj prihodki (od 1 do 6)**

8.     Odhodki v zvezi z družbo za upravljanje

9.     Odhodki v zvezi z banko skrbnico

10.  Odhodki v zvezi z revidiranjem

11.  Odhodki v zvezi z obveščanjem naložbenikov

12.  Odhodki v zvezi s trgovanjem

13.  Odhodki za obresti

14.  Drugi finančni odhodki

15.  Iztržene izgube pri naložbah

16.  Neiztržene izgube pri naložbah

17.  Odhodki iz naslova slabitve naložb

18.  Drugi odhodki

**19.  Skupaj odhodki (od 8 do 18)**

**20.  Čisti dobiček ali izguba (7** - **19)**

21.  Izenačenje prihodka za vplačane enote premoženja

22.  Izenačenje prihodka za izplačilo odkupne vrednosti enote premoženja

23.  Že razdeljeni del čistega dobička med obračunskim obdobjem

24.  Druga izplačila imetnikom enot premoženja

**25.  Nerazdeljeni čisti dobiček ali izguba (20** + **21** - **22** - **23** +/- **24)**

26.  Čisti dobiček ali izguba na enoto premoženja glede na število enot premoženja v obtoku na dan sestavitve bilance stanja

**38.7.** Postavke od 23 do 26 se izpolnjujejo le v letnem računovodskem izkazu.

**38.8.** 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. Podatki za prejšnje obračunsko obdobje se ne preračunajo.

***c)      Izkaz denarnih tokov***

**38.9.** Izkaz denarnega toka ima najmanj tele postavke:

1.     Prejemki od vplačil enot premoženja vzajemnega sklada

2.     Izdatki za izplačilo odkupnih vrednosti enot premoženja vzajemnega sklada

3.     Dobiček, izplačan med obračunskim obdobjem, ali druga izplačila imetnikom enot premoženja

4.     Presežek prejemkov (izdatkov) pri širitvi poslovanja (1 - 2 - 3)

5.     Prejemki pri prodaji naložb

6.     Izdatki pri nakupu naložb

7.     Prejemki od udenarjenih terjatev

8.     Izdatki za plačilo obveznosti

9.     Presežek prejemkov (izdatkov) pri upravljanju premoženja (5 - 6 + 7 - 8)

10.  Presežek prejemkov (izdatkov) pri širitvi poslovanja in pri upravljanju premoženja (4 + 9)

11.  Končno stanje denarnih sredstev vzajemnega sklada (12 + 13)

12.  Presežek prejemkov (izdatkov) v obdobju (10)

13.  Začetno stanje denarnih sredstev vzajemnega sklada.

***č)      Priloga k računovodskim izkazom***

***Uporabljene temeljne računovodske usmeritve***

**38.10.** V zvezi z uporabljenimi temeljnimi računovodskimi usmeritvami pri sestavljanju računovodskih izkazov vzajemnega sklada je treba v prilogi

a)  opisati posebnosti vrednotenja premoženja vzajemnega sklada,

b)  opisati posebnosti vrednotenja vrednostnih papirjev, s katerimi se ne trguje na organiziranem trgu vrednostnih papirjev ali pa so nelikvidni oziroma je njihovo izplačilo odloženo,

c)  pojasniti posamezne rešitve in načine vrednotenja ter

č)  pojasniti razdelitev čistega dobička med obračunskim obdobjem in/ali druga izplačila imetnikom enot premoženja.

***Pojasnila posameznih rešitev in vrednotenj***

**38.11.** Pojasnila posameznih rešitev in vrednotenj morajo vsebovati vsaj

a)  podatek o številu enot premoženja v obtoku na koncu obračunskega obdobja, na katero se nanašajo računovodski izkazi;

b)  informacijo o učinku skupnih ovrednotenj in vrsti naložb, pri katerih je bil ta način ovrednotenja uporabljen;

c)  pregled uporabljenih inštrumentov za zmanjšanje tveganja;

č)  podatek o zastavljenih in posojenih vrednostnih papirjih;

d)  informacijo o oblikovanju popravkov vrednosti naložb;

e)  podatke o številu večjih nakupov ali večjih prodaj investicijskih kuponov;

f)   specifikacijo drugih poslovnih obveznosti v bilanci stanja;

g)  informacijo o morebitnih dogodkih po datumu bilance stanja, ki vplivajo na razumevanje računovodskih izkazov;

h)  druga pojasnila na zahtevo pristojnih organov.

***Izkaz premoženja***

**38.12.** Izkaz premoženja vzajemnega sklada vsebuje pregled naložb v depozite, vrednostne papirje in druge finančne inštrumente, v skladu z naložbeno politiko sklada, razvrščene glede na vrste naložb, prikazane v bilanci stanja, in valuto, v kateri so izražene.

Pri vsaki naložbi se opredelijo osnovni podatki o njej (na primer oznaka naložbe, izdajatelj, država izdajatelja, število vrednostnih papirjev, izvirna valuta, vrednost v izvirni valuti, vrednost v eurih, delež v sredstvih sklada, delež v izdaji vrednostnih papirjev).

***d)      Posebnosti vrednotenja***

**38.13.** Za izkazovanje naložb v računovodskih izkazih vzajemnega sklada se upošteva SRS 3, skupaj s posebnostmi, opredeljenimi v tem poglavju.

**38.14.** Obrestovani vrednostni papirji se izkazujejo z obrestmi vred v skladu s pogoji, ki jih določi izdajatelj pri izdaji vrednostnih papirjev. Diskontirani kratkoročni vrednostni papirji se obravnavajo enako kot tisti, ki prinašajo obresti. Izkazujejo se po diskontirani nominalni vrednosti z obrestmi vred v skladu s pogoji, ki jih določi izdajatelj pri izdaji vrednostnih papirjev.

Obveznice, s katerimi se trguje na organiziranem trgu vrednostnih papirjev, se izkazujejo v neodplačani nominalni vrednosti, pomnoženi s tečajem tega trga, in v skladu s pogoji, ki jih določi izdajatelj pri izdaji obveznic. Tako dobljeni vrednosti se prištejejo tudi obresti, izračunane po podatkih organizatorja trga. Vzajemni sklad lahko sprejme tudi računovodsko usmeritev, da se obresti pripisujejo v skladu s pogoji, ki jih določi izdajatelj pri izdaji obveznic.

Brezkuponske obveznice se obravnavajo enako kot obrestovane obveznice. Izkazujejo se po diskontirani nominalni vrednosti, dnevno pa se obrestujejo v skladu s pogoji, ki jih določi izdajatelj pri izdaji obveznic.

Prednostne delnice z nespremenljivimi dividendami, s katerimi se ne trguje na organiziranem trgu vrednostnih papirjev, se izkazujejo enako kot obveznice, s katerimi se ne trguje na organiziranem trgu vrednostnih papirjev.

Prednostne delnice z nespremenljivimi dividendami, s katerimi se trguje na organiziranem trgu vrednostnih papirjev, se izkazujejo enako kot delnice, s katerimi se trguje na organiziranem trgu vrednostnih papirjev.

Udeležbene prednostne delnice se izkazujejo enako kot navadne delnice.

Navadne delnice, s katerimi se trguje na organiziranem trgu vrednostnih papirjev, se izkazujejo po zadnjem dnevnem tečaju.

Drugi vrednostni papirji se izkazujejo po zadnjem dnevnem tečaju organiziranega trga vrednostnih papirjev oziroma po udenarljivi vrednosti. V drugih primerih se izkazujejo po nakupni vrednosti, razen v primerih skupnega ovrednotenja.

**38.15.** Če upravljavec vzajemnega sklada ugotovi, da je knjigovodska vrednost posameznega vrednostnega papirja, s katerim se ne trguje ali se z njim trguje neredno, premajhna ali prevelika, se lahko odloči za skupno ovrednotenje.

Pri skupnem ovrednotenju se tak vrednostni papir izkaže po dokazani pošteni vrednosti. Če je dokazana poštena vrednost večja od knjigovodske, se razlika izkaže kot presežek iz prevrednotenja. Če je dokazana poštena vrednost manjša od knjigovodske, se za razliko oblikuje popravek vrednosti vrednostnega papirja.

**38.16.** Zmanjšanje ali povečanje vrednosti naložbe, izmerjene po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, se izkazuje kot neiztržena izguba ali neiztržen dobiček pri naložbah.

Negativne oziroma pozitivne razlike med prodajno ceno prodanih naložb in njihovo nakupno ceno oziroma vrednostjo na zadnji dan prejšnjega obračunskega obdobja se pri naložbi, izmerjeni po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, izkazujejo kot iztržene izgube ali iztrženi dobički pri naložbah.

**38.17.** Vrednostni papirji, s katerimi se ne trguje na organiziranem trgu vrednostnih papirjev, se razvrstijo v netržne vrednostne papirje v posesti do zapadlosti v plačilo ali v vrednostne papirje, razpoložljive za prodajo; njihovo prevrednotenje pa se evidentira v skladu s SRS 3.

***C.     Opredelitve ključnih pojmov***

***38.18.*** V tem standardu je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in tako opredeliti ustrezne pojme.

a)  **Vzajemni sklad** je premoženje, ki se oblikuje z zbiranjem denarnih sredstev in njihovim naložbenjem (investiranjem) v prenosljive vrednostne papirje.

b)  **Upravljavec vzajemnega** **sklada - družba za upravljanje** je gospodarska družba, ki se ustanovi izključno za upravljanje vzajemnega sklada.

c)  **Nakupna cena** je cena enote vrednostnega papirja oziroma naložbe, po kateri ga (jo) vzajemni sklad plača. Stroški, povezani z nakupom vrednostnega papirja, se pripoznavajo v skladu s SRS 3.

č)  **Prodajna cena** je cena enote vrednostnega papirja oziroma naložbe, ki jo vzajemni sklad doseže na trgu.

d)  **Skupno ovrednotenje** je ovrednotenje naložbe vzajemnega sklada, ki ga soglasno opravijo pooblaščeni revizor, pooblaščeni ocenjevalec vrednosti podjetij in upravitelj vzajemnega sklada.

e)  **Izenačenje prihodka** je izenačenje, potrebno pri nakupu enot premoženja v obravnavanem obračunskem obdobju. Naložbenik plača enoto premoženja po ceni, v kateri je poleg nominalne vrednosti vplačane enote premoženja zajet tudi sprotni dobiček vzajemnega sklada. Ta del plačila je torej treba zaradi vpliva na dobiček za razdelitev obravnavati posebej. Če naložbenik udenari enoto premoženja, je v izplačilu poleg nominalne vrednosti vplačane enote premoženja zajet tudi sprotni dobiček. Ta del plačila je treba zaradi vpliva na dobiček za razdelitev obravnavati posebej.

f)   **Organizirani trg vrednostnih papirjev** je borzni trg ali prosti trg ali katerikoli drug trg vrednostnih papirjev, ki ga nadzira pristojna nadzorna institucija.

g)  **Udenarljiva vrednost** je vrednost, po kateri je mogoče sredstvo v trenutku ovrednotenja udenariti.

h)  **Poštena vrednost** je znesek, za katerega je mogoče zamenjati sredstvo ali s katerim je mogoče poravnati obveznost ali za katerega je mogoče zamenjati podeljen kapitalski inštrument med dobro obveščenima in voljnima strankama v poslu, v katerem sta medsebojno neodvisni in enakopravni. Poštena vrednost je dokazana, če jo je mogoče zanesljivo izmeriti. Pogoj za to je, da

a)  je objavljena cena na delujočem trgu vrednostnih papirjev ali

b)  obstaja model vrednotenja, pri katerem so vložki podatkov vanj dokazani, ker prihajajo z delujočega trga.

i)    **Zadnji dnevni tečaj** je zaključni tečaj organiziranega trga vrednostnih papirjev ali drug primerljiv tečaj, ki ga objavi organizator trga in je rezultat opravljenih poslov. V primeru neprekinjenega delovanja organiziranega trga vrednostnih papirjev se kot zadnji tečaj upošteva tečaj tega trga, ki je veljal konec dneva (ob polnoči), za katerega se opravlja vrednotenje.

***Č.     Pojasnila***

**38.19.** Postavka Depoziti pri bankah in posojila zajema depozite pri domačih in tujih bankah, za katere se dnevno obračunavajo pripadajoče obresti, skladno s pogodbenimi določili, ter naložbe v posojila za varovanje pred tečajnimi tveganji, ki se izkazujejo v neodplačani vrednosti, skladno s pogodbenimi določili.

Kratkoročni depoziti ter dolgoročni depoziti in posojila se spremljajo ločeno.

**38.20.** Postavka Vrednostni papirji in inštrumenti denarnega trga, s katerimi se trguje na organiziranem trgu vrednostnih papirjev, zajema naložbe v vrednostne papirje in inštrumente denarnega trga, s katerimi se trguje na organiziranem trgu vrednostnih papirjev, domačih oziroma tujih izdajateljev.

**38.21.** Postavka Inštrumenti denarnega trga prvovrstnih izdajateljev zajema naložbe v inštrumente denarnega trga, s katerimi se ne trguje na organiziranem trgu vrednostnih papirjev, vendar so likvidni in je njihovo vrednost mogoče kadarkoli natančno določiti.

**38.22.** Postavka Investicijski kuponi in delnice ciljnih skladov zajema naložbe v investicijske kupone oziroma delnice odprtih kolektivnih naložbenih podjemov (investicijskih skladov), s katerimi se ne trguje na organiziranem trgu vrednostnih papirjev oziroma s katerimi se lahko trguje na organiziranem trgu vrednostnih papirjev.

**38.23.** Dnevne obrestne mere se izračunavajo na običajen način, če pogoji izdajatelja obveznic ne določajo drugače.

**38.24.** Dnevna vrednost naložbe s stalno donosnostjo se izračuna tako, da se nakupni oziroma tržni nominalni vrednosti naložbe najprej prišteje morebitno pogodbeno prevrednotenje od dneva nakupa, nato pa se ji prištejejo še pogodbeno določene obresti za obdobje od dneva nakupa oziroma zadnjega izplačila obresti do dneva, na katerega se sestavi računovodski izkaz.

**38.25.** Povprečno število enot premoženja se računa glede na dnevna stanja v obračunskem obdobju.

**38.26.** Pri ovrednotenju vrednostnega papirja s ceno na organiziranem trgu vrednostnih papirjev se upošteva zadnji tečaj tega trga. Vrednostni papirji se vrednotijo po zadnjem znanem tečaju organiziranih trgov vrednostnih papirjev, na katerih so bili vrednostni papirji kupljeni.

**38.27.** Če je v prospektu vzajemnega sklada predvidena možnost razdelitve dobička in/ali drugih izplačil imetnikom enot premoženja sredi obračunskega obdobja, mora vzajemni sklad na dan razdelitve dobička ali na dan drugih izplačil imetnikom enot premoženja sestaviti bilanco stanja, izkaz poslovnega izida in prilogo k računovodskim izkazom. Sestavna dela te priloge sta izkaz premoženja ter pojasnila posameznih rešitev in vrednotenj, če se razlikujejo od tistih v prejšnjem obračunskem obdobju.

**38.28.** Rezervacije, ki jih vzajemni skladi izkazujejo v računovodskih izkazih na dan 31. decembra 2005, se na dan 1. januarja 2006 izkažejo kot presežek iz prevrednotenja.

***D.     Datuma sprejetja in začetka uporabe***

**38.29.** 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. Vzajemni skladi, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati s 1. januarjem 2006, preostali vzajemni skladi podjetja pa s prvim poslovnim letom, ki se začne po tem datumu.

Vzajemni skladi z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 38 - Računovodske rešitve v vzajemnih skladih (2002).

**Slovenski računovodski standard 39 (2006)**

**RAČUNOVODSKE REŠITVE PRI MALIH SAMOSTOJNIH PODJETNIKIH POSAMEZNIKIH**

***A.     Uvod***

Ta standard ureja računovodstvo malih samostojnih podjetnikov posameznikov (odslej podjetnikov). Obdeluje

a)  letno poročilo podjetnika za zunanje poslovno poročanje,

b)  razčlenjevanje postavk v bilanci stanja za zunanje poslovno poročanje,

c)  razčlenjevanje postavk v izkazu poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje,

č)  sprejemanje računovodskih usmeritev,

d)  vodenje poslovnih knjig,

e)  knjigovodske listine,

f)   amortiziranje,

g)  začetno računovodsko merjenje zalog,

h)  prevrednotovanje sredstev in obveznosti do njihovih virov,

i)    popis sredstev in obveznosti do njihovih virov ter

j)    dostop do poslovnih knjig in poročil.

Glede vrednotenja postavk v bilanci stanja in izkazu poslovnega izida je povezan s splošnimi slovenskimi računovodskimi standardi (SRS).

Pri podjetnikih je pod določenimi pogoji dopustno enostavno knjigovodstvo. Predstavljeno je v prilogi k temu standardu.

Standard (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvami ključnih pojmov (poglavjem C) in pojasnili (poglavjem Č).

Ta standard povzema pravila računovodskega obravnavanja poslovnih dogodkov, ki se pri podjetniku pojavljajo pogosteje. Pri računovodskem obravnavanju ostalih poslovnih dogodkov se uporabljajo pravila iz splošnih slovenskih računovodskih standardov.

***B.     Standard***

***a)      Letno poročilo podjetnika za zunanje poslovno poročanje***

**39.1.** Letno poročilo obsega bilanco stanja in izkaz poslovnega izida.

Bilanca stanja je temeljni računovodski izkaz, v katerem je resnično in pošteno prikazano stanje sredstev in obveznosti do njihovih virov za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se sestavlja.

Izkaz poslovnega izida je temeljni računovodski izkaz, v katerem je resnično in pošteno prikazan poslovni izid za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se sestavlja.

***b)      Razčlenjevanje postavk v bilanci stanja za zunanje poslovno poročanje***

**39.2.** Bilanca stanja za zunanje poslovno poročanje vsebuje najmanj tele postavke:

**Sredstva**

***A. Dolgoročna sredstva***

I. Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve

1. Neopredmetena sredstva

2. Dolgoročne aktivne časovne razmejitve

II. Opredmetena osnovna sredstva

III. Naložbene nepremičnine

IV. Dolgoročne finančne naložbe

1. Dolgoročne finančne naložbe, razen posojil

2. Dolgoročna posojila

V. Dolgoročne poslovne terjatve

***B. Kratkoročna sredstva***

I. Sredstva (skupine za odtujitev) za prodajo

II. Zaloge

III. Kratkoročne finančne naložbe

1. Kratkoročne finančne naložbe, razen posojil

2. Kratkoročna posojila

IV. Kratkoročne poslovne terjatve

V. Denarna sredstva

***C. Kratkoročne aktivne časovne razmejitve***

***Č. Terjatve do podjetnika***

**Obveznosti do virov sredstev**

***A. Podjetnikov kapital***

***B. Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve***

1. Rezervacije

2. Dolgoročne pasivne časovne razmejitve

***C. Dolgoročne obveznosti***

I. Dolgoročne finančne obveznosti

II. Dolgoročne poslovne obveznosti

***Č. Kratkoročne obveznosti***

I. Obveznosti, vključene v skupine za odtujitev

II. Kratkoročne finančne obveznosti

III. Kratkoročne poslovne obveznosti

***D. Kratkoročne pasivne časovne razmejitve***

**39.3.** V bilanci stanja se izkazujejo postavke po tehle pravilih:

1.     *Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve* so dolgoročno odloženi stroški razvijanja, usredstveni stroški naložb v tuja opredmetena osnovna sredstva, naložbe v pridobljene dolgoročne pravice do industrijske lastnine in druge pravice ter dolgoročno odloženi stroški po knjigovodski vrednosti. Knjigovodska vrednost neopredmetenih sredstev je razlika med nabavno vrednostjo in popravkom njene vrednosti. Ne glede na način izkazovanja v poslovnih knjigah se uvrščajo v to postavko tudi predujmi, dani za ta sredstva.

2.     *Opredmetena osnovna sredstva* se izkazujejo s knjigovodsko vrednostjo, torej z razliko med nabavno vrednostjo in popravkom njene vrednosti. Ne glede na način izkazovanja v poslovnih knjigah se uvrščajo v to postavko tudi predujmi, dani za ta sredstva.

3.     *Naložbene nepremičnine* so nepremičnine (zemljišča in/ali zgradbe), posedovane, da bi prinašale najemnino in/ali povečevale vrednost dolgoročne naložbe.

4.     *Dolgoročne finančne naložbe* so naložbe v kapital ali posojila, to je dolgoročne finančne naložbe v finančne dolgove drugih, ki naj bi se obdržale več kot leto dni in s katerimi naj se ne bi trgovalo. Tisti del dolgoročnih finančnih naložb, ki zapade v plačilo v naslednjem obračunskem obdobju, se izkaže med kratkoročnimi finančnimi naložbami.

5.     *Poslovne terjatve* so terjatve do kupcev, dani predujmi (za zaloge in še ne opravljene storitve), dana preplačila in varščine ter druge poslovne terjatve.

6.     *Zaloge* so zaloge materiala in blaga ter zaloge proizvodov, polproizvodov in nedokončane proizvodnje iz ustreznih popisnih list ob koncu obračunskega obdobja. Knjigovodska vrednost zalog ne sme presegati njihove čiste iztržljive vrednosti.

7.     *Kratkoročne finančne naložbe* so naložbe v kapital ali v finančne dolgove drugih, ki naj bi se posedovale manj kot leto dni in s katerimi naj bi se trgovalo.

8.     *Denarna sredstva* so gotovina, knjižni denar, denar na poti in denarni ustrezniki. Mednje sodijo tudi sredstva, ki jih lahko neposredno in brez kakršnihkoli omejitev pretvorimo v denar kot sredstvo za poravnavanje dolgov ali izplačevanje s kakšnim drugim namenom. Izdani čeki se izkažejo kot odbitna postavka. Denarna sredstva na računih morajo biti dokumentirana z ustreznimi bančnimi izpiski. Gotovina v blagajni se uskladi z ustreznim popisnim listom.

9.     *Kratkoročne aktivne časovne razmejitve* so kratkoročno odloženi stroški oziroma kratkoročno odloženi odhodki in kratkoročno nezaračunani prihodki. Med aktivne časovne razmejitve se uvrščajo tudi vrednotnice (znamke, koleki in podobno).

10.  *Terjatve do podjetnika* so razlika med nekapitalskimi obveznostmi do virov sredstev in sredstvi.

11.  *Podjetnikov kapital* je stanje kapitala na dan bilance stanja, to je razlika med sredstvi in nekapitalskimi obveznostmi do njihovih virov v bilanci stanja.

12.  *Rezervacije* so dolgoročne obveznosti, ki se bodo na podlagi obvezujočih preteklih dogodkov predvidoma pojavile v obdobju, daljšem od leta dni, in katerih velikost je zanesljivo ocenjena. Med *dolgoročnimi pasivnimi časovnimi razmejitvami* se izkazujejo odloženi prihodki, ki bodo v obdobju, daljšem od leta dni, pokrili predvidene odhodke.

13.  *Dolgoročne finančne obveznosti* so dobljena dolgoročna posojila na podlagi posojilnih pogodb in izdani dolgoročni vrednostni papirji. Zneski dolgoročnih obveznosti, ki so že zapadli v plačilo (a še niso poravnani) in ki bodo zapadli v plačilo v letu dni po dnevu bilance stanja, se v bilanci stanja izkazujejo kot kratkoročne obveznosti.

14.  *Dolgoročne poslovne obveznosti* so dolgoročni dobaviteljski krediti za kupljeno blago ali kupljene storitve.

15.  *Kratkoročne finančne obveznosti* so dobljena kratkoročna posojila na podlagi posojilnih pogodb in izdani kratkoročni vrednostni papirji razen čekov, ki se štejejo kot odbitna postavka pri denarnih sredstvih.

16.  *Kratkoročne poslovne obveznosti* so kratkoročni dobaviteljski krediti za kupljeno blago ali kupljene storitve ter kratkoročne obveznosti do zaposlencev (razen do podjetnika), državnih organov in drugih inštitucij pa tudi morebitne druge obveznosti, ki do konca obračunskega obdobja še niso poravnane.

17.  *Kratkoročne pasivne časovne razmejitve* so kratkoročno vnaprej vračunani stroški oziroma odhodki in kratkoročno odloženi prihodki.

**39.4.** Bilanca stanja prikazuje zneske v dveh stolpcih: v prvem uresničene podatke v obravnavanem obračunskem obdobju in v drugem uresničene v enakem prejšnjem obračunskem obdobju.

***c)  Razčlenjevanje postavk v izkazu poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje***

**39.5.** Izkaz poslovnega izida sestavljajo najmanj tele postavke

1.     Čisti prihodki od prodaje

2.     Sprememba vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje

3.     Usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve

4.     Drugi poslovni prihodki (s prevrednotovalnimi poslovnimi prihodki)

5.     Stroški blaga, materiala in storitev

a) Nabavna vrednost prodanih blaga in materiala ter stroški porabljenega materiala

b) Stroški storitev

6.     Stroški dela

a) Stroški plač

b) Stroški socialnih zavarovanj (posebej izkazani stroški pokojninskih zavarovanj)

c) Drugi stroški dela

7.     Odpisi vrednosti

a) Amortizacija

b) Prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih

c) Prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih

8.     Drugi poslovni odhodki

9.     Finančni prihodki iz deležev

10.  Finančni prihodki iz danih posojil

11.  Finančni prihodki iz poslovnih terjatev

12.  Finančni odhodki iz oslabitve in odpisov finančnih naložb

13.  Finančni odhodki iz finančnih obveznosti

14.  Finančni odhodki iz poslovnih obveznosti

15.  Drugi prihodki

16.  Drugi odhodki

17.  Poslovni izid obračunskega obdobja (1 ± 2 + 3 + 4 - 5 - 6 - 7 - 8 + 9 + 10 + 11 - 12 - 13 -14 + 15 - 16)

a) Podjetnikov dohodek

b) Negativni poslovni izid

**39.6.** V izkazu poslovnega izida se izkazujejo postavke po tehle pravilih:

1.     *Čisti prihodki od prodaje* so prodajne vrednosti prodanih proizvodov oziroma trgovskega blaga in materiala ter opravljenih storitev v obračunskem obdobju, zmanjšane za popuste ob prodaji ali kasneje (na primer za blagajniške popuste) pa tudi za vrednost vrnjenih količin.

2.     *Sprememba vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje* je razlika med njihovo vrednostjo na koncu obračunskega obdobja in njihovo vrednostjo na začetku obračunskega obdobja; če je njihova vrednost na koncu obdobja večja, ima sprememba pozitiven predznak, v nasprotnem primeru pa negativen predznak.

3.     *Usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve* so proizvodi in storitve, ki jih ustvari oziroma opravi podjetnik in nato zajame med svoja opredmetena osnovna sredstva ali neopredmetena sredstva.

4.     *Drugi poslovni prihodki*, povezani s poslovnimi učinki, so subvencije, dotacije, regresi, kompenzacije, premije in podobni prihodki. Državne podpore in donacije za opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena sredstva ostajajo začasno med dolgoročnimi pasivnimi časovnimi razmejitvami (odloženimi prihodki) in se prenašajo med poslovne prihodke skladno z amortiziranjem ustreznih opredmetenih osnovnih sredstev. Kot drugi poslovni prihodki se štejejo tudi prevrednotovalni poslovni prihodki.

5.     *Stroški blaga, materiala in storitev*

a)   Stroški blaga in materiala se ugotovijo v skladu s sprejeto metodo vrednotenja porabe.

b)   Stroški storitev so stroški storitev pri ustvarjanju proizvodov, stroški storitev pri opravljanju prevoznih storitev, stroški storitev za vzdrževanje, sejemskih storitev in reklamnih storitev, stroški reprezentance in zavarovalnih premij, stroški storitev plačilnega prometa in drugih bančnih storitev (razen obresti) ter stroški najemnin, svetovalnih storitev, službenih potovanj in podobnih storitev. Med stroške storitev se štejejo tudi stroški v zvezi s pogodbami o (avtorskem) delu oziroma z drugimi pravnimi razmerji s fizičnimi osebami, razen v zvezi z delovnim razmerjem.

6.     *Stroški dela zaposlencev* so plače, nadomestila plač, stroški socialnih zavarovanj in drugi stroški dela.

7.     Odpisi vrednosti

a)   Amortizacija in prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih sredstvih s končno dobo koristnosti in opredmetenih osnovnih sredstvih so zneski popravkov vrednosti amortizirljivih sredstev. Prevrednotovalni poslovni odhodki se pojavljajo pri oslabitvah in odtujitvah opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev.

b)   Prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih se pojavljajo pri oslabitvah obratnih sredstev.

8.     *Drugi poslovni odhodki* so prispevki za socialno varnost podjetnika, povračila stroškov podjetnika, članarine, štipendije in drugi podobni stroški.

9.     *Finančni prihodki* so prihodki od obresti, prihodki od preračuna terjatev in dolgov, izraženih v tuji valuti, v domačo valuto, prevrednotovalni finančni prihodki in drugi finančni prihodki v obračunskem obdobju, med katere se uvršča tudi znesek zmanjšanja rezervacij, če je njihova vrednost večja od sedanje vrednosti izdatkov na koncu obračunskega obdobja.

10.  *Finančni odhodki* so obresti, ki jih je mogoče pripisati podjetnikovemu poslovanju, odhodki zaradi preračuna terjatev in dolgov, izraženih v tuji valuti, v domačo valuto, prevrednotovalni finančni odhodki in drugi finančni odhodki v obračunskem obdobju, med katere se uvršča tudi znesek povečanja, če je njihova vrednost manjša od sedanje vrednosti izdatkov na koncu obračunskega obdobja.

11.  *Drugi prihodki* so predvsem neobičajne postavke, ki povečujejo poslovni izid.

12.  *Drugi odhodki* so predvsem neobičajne postavke, ki zmanjšujejo poslovni izid.

13.  *Poslovni izid* je razlika med prihodki in odhodki v obračunskem obdobju.

**39.7.** 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.

***č)      Sprejemanje računovodskih usmeritev***

**39.8.** Podjetnik sprejema računovodske usmeritve s sklepi. Sklepi se hranijo 10 let po prenehanju opravljanja dejavnosti. Vsak sklep se označi z zaporedno številko po časovnem zaporedju. Že sprejete računovodske usmeritve se lahko spremenijo le z novimi sklepi.

***d)      Vodenje poslovnih knjig***

**39.9.** Poslovne knjige so razvidi, ki zagotavljajo podatke za oblikovanje informacij o stanju in gibanju sredstev in obveznosti do njihovih virov, stroških, odhodkih in prihodkih ter poslovnem izidu.

**39.10.** Poslovne knjige se vodijo na način, ki omogoča izkazovanje podatkov, potrebnih za sestavljanje računovodskih izkazov.

**39.11.** Poslovne knjige so temeljni knjigi in pomožne knjige. Temeljni knjigi sta dnevnik in glavna knjiga. Pomožne knjige so razčlenjevalni razvidi (analitične evidence) in druge pomožne knjige. Razčlenjevalni razvidi vsebujejo razčlenitvene (analitične) konte, ki pojasnjujejo temeljne konte glavne knjige, na primer konte opredmetenih osnovnih sredstev, materiala, proizvodov, kupcev, dobaviteljev in tako naprej. Druge pomožne knjige, na primer register opredmetenih osnovnih sredstev, blagajniška knjiga, knjiga prejetih računov in druge po potrebah, pa dopolnjujejo temeljne konte glavne knjige.

Vodenje temeljnih knjig je obvezno, vodenje pomožnih pa samo, če se verodostojni podatki, ki se ponavadi dobivajo na podlagi pomožnih knjig, ne zagotavljajo drugače. Register opredmetenih osnovnih sredstev pa je obvezen.

**39.12.** Glavna knjiga se vodi po načelih dvostavnega knjigovodstva. Oblika glavne knjige je odvisna od tehnike in metode vnašanja knjigovodskih podatkov vanjo. Računalniško vodena glavna knjiga mora kadarkoli omogočati kontroliranje knjiženja pa tudi prikaz kateregakoli konta in/ali celotne glavne knjige na zaslonu oziroma odtis na papirju. Ob letnem obračunu je natis računalniško vodene glavne knjige s popolnim pregledom vseh kontov obvezen.

Kontni načrt za glavno knjigo zasnuje podjetnik sam na podlagi kontnega okvira, ki ga pripravi Slovenski inštitut za revizijo. Podjetnik ga ustrezno razčleni. Pri tem upošteva SRS 22.10.

**39.13.** Dnevnik glavne knjige je lahko enotna temeljna poslovna knjiga ali več knjig za posamezne skupine kontov. V njem se knjižijo vsi poslovni dogodki, ki so predmet bilančne in zunajbilančne evidence. Vodenje dnevnika omogoča kontroliranje knjiženih postavk po zakonitosti dvostavnega knjigovodstva, izraženi z enačbo vsota postavk v breme je enaka vsoti postavk v dobro.

**39.14.** Pomožne knjige se vodijo vezane, na prostih listih v kartoteki ali računalniško v datotekah. Če se vodijo računalniško, mora biti kadarkoli možno kontroliranje knjiženja. Pred sestavitvijo računovodskih izkazov se razčlenitveni konti uskladijo s konti glavne knjige. Posamezne konte in/ali celotne pomožne knjige mora biti mogoče prikazati na zaslonu in po potrebi odtisniti na papirju.

**39.15.** Register opredmetenih osnovnih sredstev se vodi v obliki vnaprej vezane knjige ali računalniško. V njem mora imeti vsako opredmeteno osnovno sredstvo svojo registrsko številko.

**39.16.** Knjižbe v poslovnih knjigah morajo temeljiti na verodostojnih knjigovodskih listinah. Pri tem se upoštevajo načela urejenega knjigovodstva:

-       pri ročnem vodenju poslovnih knjig se vanje piše s črnilom, kopirnim svinčnikom, kemičnim svinčnikom ali strojem; v njih ne smejo ostajati prazne vrste, temveč mora biti po časovnem zaporedju izpolnjena vsaka vrstica prostora za knjiženje; pri računalniškem vodenju poslovnih knjig mora računalniški program preprečevati nedovoljene vpise;

-       nevezani listi poslovnih knjig se ne smejo uničiti, iz vezanih knjig pa se listi ne smejo iztrgati;

-       vpisi si morajo slediti po časovnem zaporedju ter biti urejeni, popolni, pravilni in sprotni;

-       knjiži se praviloma v osmih dneh od dneva, ko so listine, ki izpričujejo nastanek poslovnega dogodka, izdane oziroma prejete na mesto, kjer se vodijo poslovne knjige, najmanj pa enkrat mesečno; še ne knjižene knjigovodske listine morajo biti na voljo na kraju, kjer se vodijo poslovne knjige;

-       napačna knjižba se razveljavi (stornira), tako da se najprej na isti strani konta odšteje enak znesek, nato pa se pravilni znesek knjiži na pravi konto.

**39.17.** V poslovne knjige se na začetku obračunskega obdobja vpišejo začetna stanja sredstev in obveznosti do njihovih virov, ki so enaka končnim stanjem iz prejšnjega obračunskega obdobja.

Zaključijo se s stanjem na zadnji dan obračunskega obdobja, v primeru prenehanja dejavnosti pa z dnem prenehanja. Izjeme so register opredmetenih osnovnih sredstev in razčlenitveni konti opredmetenih osnovnih sredstev, katerih odpiranje in zapiranje nista vezani na obračunsko obdobje. Poslovne knjige, vodene v prostih listih, se zvežejo. Zaključitev poslovnih knjig podpiše pooblaščena oseba. Računalniško vodene poslovne knjige se lahko zaključujejo z elektronskim podpisom po postopkih iz ustreznega zakona. Poslovne knjige se zaključijo tako, da ni več mogoče vnašati podatkov vanje oziroma da že vnesenih podatkov ni mogoče spreminjati.

**39.18.** Odtisi glavne knjige in dnevnika se praviloma hranijo trajno. Podjetnik pa lahko ob upoštevanju ustreznih predpisov sam določi, po kolikšnem času bo shranil poslovne knjige na elektronski nosilec podatkov, izvirne poslovne knjige pa uničil.

***e)      Knjigovodske listine***

**39.19.** Knjigovodske listine so praviloma v posebni obliki sestavljeni zapisi o poslovnih dogodkih, ki spreminjajo sredstva, obveznosti do njihovih virov, prihodke, stroške in odhodke. Knjigovodske listine so papirne ali v obliki elektronskih zapisov.

Knjigovodska listina je verodostojna, če se pri njenem kontroliranju pokaže, da lahko strokovna oseba, ki ni sodelovala v poslovnem dogodku, na njeni podlagi popolnoma jasno in brez dvomov spozna naravo in obseg poslovnega dogodka.

**39.20.** Izvirna knjigovodska listina se sestavi v potrebnem številu izvodov ob nastanku poslovnega dogodka, izpeljana, na primer zbirnik ali razdelilnik, pa na podlagi izvirnih knjigovodskih listin ali preknjižb v poslovnih knjigah.

Posamezne vrste izvirnih knjigovodskih listin se praviloma sestavljajo na enotnih obrazcih, oblikovanih na podlagi domačih in tujih izkušenj, obstajajo pa tudi obvezni enotni obrazci, na primer za brezgotovinski plačilni promet.

**39.21.** Podjetnik ali kdo drug sestavi knjigovodsko listino za knjiženje prihodkov, tudi za knjiženje prihodkov iz usredstvenja lastnih proizvodov in storitev.

Knjigovodska listina za knjiženje prihodkov vsebuje

-       zaporedno številko,

-       podatke o izdajatelju (iz ustreznega registra),

-       kraj in datum izdaje,

-       podatke o prejemniku (iz ustreznega registra),

-       podatke o poslovnem dogodku,

-       v denarju izražen obseg sprememb poslovnega dogodka,

-       podpis ali faksimile pooblaščene osebe, lahko tudi žig.

Na knjigovodski listini za knjiženje prihodkov, izdani fizični osebi občanu, ni treba zagotoviti podatkov o prejemniku, razen na njegovo zahtevo.

**39.22.** Knjigovodsko listino za knjiženje stroškov lahko sestavi podjetnik ali kdo drug. Vsebovati mora najmanj podatke iz SRS 39.21.

Knjigovodske listine se sestavljajo tudi za knjiženje

-       stroškov posebej za podjetje in posebej za gospodinjstvo (stroškov kurjave, elektrike, vode, telefona, sprotnega in investicijskega vzdrževanja ter podobnih),

-       pretokov v gospodinjstvo in iz njega, če ni ustreznih listin, ter

-       stroškov nabave kmetijskih pridelkov, če prodajalec ni dolžan izdati ustrezne listine.

**39.23.** Pri sestavljanju knjigovodskih listin se upoštevajo tale načela:

-       pri ročnem sestavljanju se uporabljajo pisalna sredstva, katerih enoličnih sledi ni mogoče odstraniti oziroma spremeniti s preprostimi fizikalnimi ali kemičnimi postopki; računalniško sestavljeno knjigovodsko listino mora biti mogoče razločno in čitljivo odtisniti, tako da ni niti najmanjšega dvoma o njeni verodostojnosti;

-       v primeru pomote se napačna beseda ali številka prečrta in nad prečrtanim zapiše pravilna beseda ali številka; popravek s podpisom potrdi oseba, ki izda knjigovodsko listino, in zapiše datum popravka;

-       blagajniške in druge listine, ki izpričujejo denarne poslovne dogodke, se ne smejo popravljati, temveč se morajo uničevati in sestavljati nove;

-       prazna mesta v knjigovodski listini se prečrtajo;

-       na vsaki knjigovodski listini mora biti oznaka o knjižbi v poslovnih knjigah;

-       pri ročnem in polsamodejnem obravnavanju podatkov se kontrolirajo izvirne knjigovodske listine, in to pred knjiženjem, pri računalniškem obravnavanju podatkov pa se kontrolira začetni vnos podatkov;

-       knjigovodske listine se pred knjiženjem kontrolirajo na enem ali več krajih, lahko tudi z računalnikom po računalniških programih, pripravljenih glede na vrste knjigovodskih listin; oseba, odgovorna za kontroliranje, potrdi, da je bilo kontroliranje opravljeno in da so knjigovodske listine verodostojne; to velja, če vodi poslovne knjige druga pooblaščena oseba.

***f)       Amortiziranje***

**39.24.** Amortizacija se obračunava od opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev s končno dobo koristnosti.

Opredmetena osnovna sredstva so zemljišča, zgradbe, proizvajalna oprema, druga oprema in biološka sredstva. Opredmeteno osnovno sredstvo, katerega posamična nabavna vrednost po dobaviteljevem obračunu ne presega tolarske vrednosti 500 eurov, se lahko izkazuje skupinsko kot drobni inventar. Stvari drobnega inventarja, katerih posamične nabavne vrednosti po obračunih dobaviteljev ne presegajo tolarske vrednosti 500 eurov, se lahko razporedijo med material.

Neopredmetena sredstva so dolgoročno odloženi stroški razvijanja, usredstveni stroški naložb v tuja opredmetena osnovna sredstva, naložbe v pridobljene dolgoročne pravice do industrijske lastnine (v koncesije, patente, licence, blagovne znamke in podobne pravice) in druge pravice.

**39.25.** Amortiziranje je razporejanje vrednosti amortizirljivega sredstva na zneske, ki ga v ocenjeni dobi njegove koristnosti postopoma zapuščajo in pomenijo stroške. 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.

Amortizirljiva sredstva so sredstva, ki

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

b)  imajo omejeno dobo koristnosti ter

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

**39.26.** Popravek vrednosti, ki je povezan z amortiziranjem, se ne pojavlja pri a) zemljiščih in drugih naravnih bogastvih, b) opredmetenih osnovnih sredstvih do njihove razpoložljivosti za uporabo, c) opredmetenih osnovnih sredstvih kulturnega, zgodovinskega ali umetniškega izvora, č) spodnjem ustroju železniških prog, cest, letališč in podobnega ter d) drugih opredmetenih osnovnih sredstvih, katerih uporaba ni časovno omejena.

**39.27.** Osnova za obračun amortizacije je pri enakomernem časovnem amortiziranju nabavna vrednost opredmetenega in neopredmetenega sredstva, popravljena pri prevrednotenju sredstva in zmanjšana za ocenjeno preostalo vrednost. Preostala vrednost se določi pri pomembnejših postavkah. Prevrednotenje neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev zaradi okrepitve ali oslabitve povzroči spremembo amortizacijske osnove praviloma v naslednjem obračunskem obdobju.

Osnovno sredstvo se lahko pridobi z nakupom, lastno izdelavo, zamenjavo, finančnim najemom, brezplačnim prevzemom, prenosom stvarnega premoženja iz gospodinjstva in na druge predpisane načine.

Nabavno vrednost osnovnega sredstva, pridobljenega z nakupom, sestavljajo njegova nakupna cena, uvozne in nevračljive nakupne dajatve ter stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno njegovi usposobitvi za uporabo, zlasti stroški dovoza in namestitve. Med nevračljive nakupne dajatve se všteva tudi tisti davek na dodano vrednost, ki se ne povrne. Od nakupnih cen se odštevajo trgovinski in drugi popusti. V nabavno vrednost se lahko vštevajo tudi stroški izposojanja za pridobitev osnovnih sredstev do razpoložljivosti za uporabo.

Osnova za obračun amortizacije osnovnega sredstva, pridobljenega s prenosom stvarnega premoženja iz gospodinjstva, je njegova gospodarska vrednost, ki ne sme presegati tržne vrednosti.

Nabavne vrednosti osnovnih sredstev, pridobljenih na druge načine, so določene v SRS 1 in SRS 2.

**39.28.** Amortizacija se obračunava po metodi enakomernega časovnega amortiziranja, podjetnik pa se lahko odloči za eno izmed drugih amortizacijskih metod, določenih v SRS 13. Obračunava se posamično, skupinsko pa se lahko samo pri drobnem inventarju iste vrste ali podobnega namena.

**39.29.** Podjetnik določa letne amortizacijske stopnje samostojno, tudi neodvisno od stopenj, ki jih upoštevajo davčni predpisi. Amortizacijske stopnje določi na podlagi predvidene dobe koristnosti.

Doba koristnosti je odvisna od

-       pričakovanega fizičnega izrabljanja,

-       pričakovanega tehničnega staranja,

-       pričakovanega gospodarskega staranja ter

-       pričakovanih zakonskih in drugih omejitev uporabe.

Kot doba koristnosti se določi tista, ki je glede na posameznega izmed naštetih dejavnikov najkrajša.

Občasno je treba to dobo preverjati ter glede na ugotovitve preračunati amortizacijske stopnje za sedanja in bodoča obdobja, če so nova pričakovanja bistveno drugačna od prejšnjih ocen. Učinek take spremembe se opiše v pojasnilih k računovodskim izkazom v obračunskem obdobju, v katerem pride do nje.

**39.30.** Opredmeteno osnovno sredstvo se začne amortizirati prvega dne v naslednjem mesecu po tistem, ko je razpoložljivo za uporabo. Neopredmeteno sredstvo se začne amortizirati prvega dne v naslednjem mesecu po tistem, ko je razpoložljivo za uporabo.

**39.31.** Amortiziranje opredmetenih osnovnih sredstev, ki jih ima podjetnik v finančnem najemu, mora biti usklajeno z amortiziranjem drugih podobnih sredstev; če ni zagotovila, da jih bo ob poteku pogodbe prevzel v last, se popolnoma amortizirajo najkasneje med trajanjem finančnega najema.

Amortiziranje opredmetenih osnovnih sredstev, ki jih da podjetnik v poslovni najem, se uskladi z amortiziranjem drugih podobnih sredstev.

***g)      Začetno računovodsko merjenje zalog***

**39.32.** Zaloge so zaloge materiala in blaga, zaloge proizvodov in nedokončane proizvodnje ter zaloge trgovskega blaga. Nedokončana proizvodnja so lahko tudi storitve, ki so do konca obračunskega obdobja dokončane, naročnik pa jih še ni prevzel (potrdil).

**39.33.** 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. Nakupna cena se zmanjša za dobljene popuste.

**39.34.** Količinska enota zaloge proizvoda in nedokončane proizvodnje se ob začetnem pripoznanju ovrednoti po eni izmed metod iz SRS 17, ki je v skladu s predvideno shemo izkaza poslovnega izida. Zaloge proizvodov in nedokončane proizvodnje se lahko vrednotijo le po izbranih vrstah stroškov, vendar najmanj po neposrednih stroških materiala in neposrednih stroških storitev. V nabavno vrednost količinske enote proizvodov in nedokončane proizvodnje je mogoče v izjemnih primerih všteti tudi obresti od dobljenih posojil, s katerimi se takšne zaloge financirajo (če traja njihovo proizvajanje dlje kot obračunsko obdobje).

**39.35.** Knjigovodska vrednost porabljenih zalog je strošek, knjigovodska vrednost prodanih zalog pa poslovni odhodek.

**39.36.** Količina porabljenega materiala se ugotavlja na podlagi dejanske porabe tega materiala.

Če se cene v obračunskem obdobju na novo nabavljenih količin razlikujejo od cen količin iste vrste v zalogi, se lahko pri zmanjševanju teh količin uporablja ena izmed predlaganih metod iz SRS 4.16.

Izbrano metodo vrednotenja porabe zalog mora podjetnik uporabljati iz obračunskega obdobja v obračunsko obdobje. Morebitno spremembo mora pojasniti.

**39.37.** Stroški materiala, ki se pred uporabo ne zadržujejo v zalogah, se praviloma izkazujejo v dejanskih zneskih ob nabavi takšnega materiala.

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

***h)      Prevrednotovanje sredstev in obveznosti do njihovih virov***

**39.38.** Prevrednotenje, ki je posledica sprememb cen gospodarskih kategorij, se na koncu obračunskega obdobja ali med njim opravi zaradi okrepitve sredstev, ki poveča njihovo do tedaj izkazano vrednost, ali oslabitve sredstev, ki zmanjša njihovo do tedaj izkazano vrednost. Do oslabitev lahko prihaja pri vseh sredstvih in dolgovih. Upoštevanje oslabitev sredstev je obvezno.

**39.39.** Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev se opravi, če podjetnik izbere za svojo računovodsko usmeritev model prevrednotenja. V tem primeru se zaradi prevrednotenja povečata knjigovodska vrednost sredstev (to je razlika med nabavno vrednostjo in popravkom vrednosti) in podjetnikov kapital.

Opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena sredstva se zaradi odprave oslabitve lahko prevrednotijo. Razveljavitev izgube zaradi oslabitve sredstva hkrati s povečanjem njegove knjigovodske vrednosti poveča prevrednotovalne poslovne prihodke, razen če se je pri prejšnji oslabitvi zmanjšal podjetnikov kapital.

**39.40.** Zaloge se zaradi okrepitve ne prevrednotujejo.

Zaloge se zaradi oslabitve prevrednotujejo, če njihova knjigovodska vrednost presega čisto iztržljivo vrednost. Zmanjšanje vrednosti zalog bremeni prevrednotovalne poslovne odhodke.

**39.41.** Prevrednotenje terjatev zaradi oslabitve se opravi, če njihova knjigovodska vrednost presega udenarljivo oziroma odplačno vrednost. V okviru prevrednotenja se oblikujejo popravki vrednosti terjatev v breme prevrednotovalnih poslovnih odhodkov.

Prevrednotenje zaradi odprave oslabitve se opravi, če poštena, to je udenarljiva vrednost terjatev presega knjigovodsko.

**39.42.** Dolgovi se zaradi okrepitve prevrednotujejo v zvezi z dolžniškimi vrednostnimi papirji in drugimi z njimi povezanimi finančnimi inštrumenti, če je njihova dokazana poštena vrednost pred odštetjem stroškov posla, ki se utegnejo pojaviti ob prodaji ali drugi odtujitvi, večja od njihove knjigovodske vrednosti. Pri tem nastajajo prevrednotovalni finančni odhodki.

**39.43.** Terjatve, izražene v tuji valuti, se na dan bilance stanja preračunajo v domačo valuto.

***i)       Popis sredstev in obveznosti do njihovih virov***

**39.44.** Na koncu obračunskega obdobja se opravi popis (inventura) sredstev in obveznosti do njihovih virov, s katerim se podatki uskladijo z dejanskim stanjem. Popis se opravi tudi na začetku in ob prenehanju opravljanja dejavnosti.

**39.45.** Promet v glavni knjigi in dnevniku ter stanje v glavni knjigi in pomožnih knjigah se uskladijo pred sestavitvijo računovodskih izkazov in popisom.

**39.46.** Popisna lista vsebuje predvsem tele podatke:

-       za neopredmetena sredstva in opredmetena osnovna sredstva zaporedno oziroma registrsko številko in ime, nabavno vrednost, popravek vrednosti ter knjigovodsko vrednost pred prevrednotenjem in po njem;

-       za zaloge materiala in blaga vrsto, mersko enoto, količino, nabavno ceno in nabavno vrednost, ki ne sme presegati čiste iztržljive vrednosti;

-       za zaloge proizvodov in nedokončane proizvodnje vrsto, mersko enoto in količino ter stroškovno ceno glede na stopnjo dokončanosti, ki ne sme presegati čiste iztržljive cene;

-       za terjatve do kupcev naslov, številko in datum računa, nominalni znesek terjatve in popravek do udenarljive oziroma plačljive velikosti;

-       za obveznosti do dobaviteljev naslov, številko in datum računa, nominalni znesek obveznosti in popravek do udenarljive oziroma plačljive velikosti;

-       za denarna sredstva ločen popis gotovine v blagajni, sredstev na računih in čekov;

-       za druge terjatve in obveznosti enako kot za terjatve do kupcev oziroma obveznosti do dobaviteljev;

-       za podjetnikov kapital stanje na dan bilance stanja.

***j)       Dostop do poslovnih knjig in poročil***

**39.47.** Poslovne knjige in poročila morajo biti dostopne na sedežu podjetnika. Če vodi njegove poslovne knjige druga pravna ali fizična oseba, ki ima registrirano dejavnost v skladu s klasifikacijo dejavnosti, so lahko poslovne knjige pri njej.

Če poslovne knjige in evidence niso dostopne na sedežu podjetnika, jih mora na zahtevo davčnega organa predložiti v roku in na kraju, ki ga ta določi.

***C.     Opredelitve ključnih pojmov***

**39.48.** V tem standardu so uporabljeni tile izrazi, ki jih je treba razložiti in tako opredeliti ključne pojme:

a)  **Mali samostojni podjetnik posameznik** je fizična oseba, ki na trgu samostojno opravlja pridobitno dejavnost kot svojo izključno dejavnost in izpolnjuje ustrezna merila.

*b)* **Podjetnikov kapital** je lastni vir financiranja podjetnika. Sestavljen je iz prenosov stvarnega premoženja, presežkov iz prevrednotenja in čistega poslovnega izida. Dnevno se lahko tudi spreminja ob vsakem pritoku denarnih sredstev iz gospodinjstva in ob vsakem odtoku denarnih sredstev v gospodinjstvo.

c)  **Terjatve do podjetnika** so podjetnikov negativni kapital. Pojavljajo se, če podjetnikovi dolgovi presegajo celoto njegovih v poslovanje vključenih stvari, pravic in denarja. To pomeni, da upniki financirajo tudi njegovo gospodinjstvo.

č)  Med sredstvi izkazuje podjetnik tudi **stvarno premoženje, preneseno iz gospodinjstva**.

***Č.     Pojasnila***

**39.49.** Gospodarske kategorije, obravnavane v tem standardu, so pojasnjene v splošnih slovenskih računovodskih standardih, razen če so v tem standardu opredeljene drugače. Podjetnik ne izračunava in ne izkazuje odloženih terjatev in obveznosti za davek.

**39.50.** Upoštevanje SRS od 39.9 do 39.24. in od 39.44 do 39.48 pri pripoznavanju, merjenju in vrednotenju sredstev in obveznosti do njihovih virov ter sestavljanju računovodskih izkazov je priporočljivo, saj omogoča zagotavljanje urejenega računovodenja, ni pa obvezno.

**39.51.** Podjetniki niso v delovnem razmerju, zato zanje kolektivne pogodbe, ki opredeljujejo pravice in obveznosti iz delovnega razmerja, ne veljajo. Kot stroški podjetnika v zvezi z opravljanjem njegovega dela se v poslovnih knjigah pripoznajo le tisti, ki so opredeljeni v predpisih.

**39.52.** Podjetnik prenese stvarno premoženje iz gospodinjstva do dneva priglasitve, lahko pa tudi kasneje. Od drugih oseb brezplačno pridobljena osnovna sredstva pa se po dnevu priglasitve ne morejo obravnavati kot prenosi stvarnega premoženja iz gospodinjstva.

Gospodarska vrednost osnovnega sredstva, pridobljenega s prenosom stvarnega premoženja iz gospodinjstva, je vrednost, ki izhaja iz izvirne listine ali cenitvenega poročila.

**39.53.** Pri zaključevanju poslovnih knjig ob prenehanju dejavnosti se upoštevajo ustrezni predpisi.

**39.54.** Členi tega standarda, ki se nanašajo na kapital, se uporabljajo tudi za srednje in velike podjetnike.

***D.     Datuma sprejetja in začetka uporabe***

**39.55.** 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. Mali samostojni podjetniki posamezniki ga začnejo uporabljati s 1. januarjem 2006.

Mali samostojni podjetniki posamezniki z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 39 - Računovodske rešitve pri malih samostojnih podjetnikih posameznikih (2003).

Priloga o enostavnem knjigovodstvu je sestavni del tega standarda.

Priloga

**ENOSTAVNO KNJIGOVODSTVO**

Podjetniki lahko vodijo poslovne knjige po načelih enostavnega knjigovodstva, če zadoščajo merilom iz zakona o gospodarskih družbah. Pri tem upoštevajo SRS 39, razen rešitev, ki se nanašajo na poslovne knjige v enostavnem knjigovodstvu.

***1.      Osnovna načela enostavnega knjigovodstva***

**1.1.** Ne glede na SRS 39.34 lahko podjetnik ugotavlja stroške materiala po metodi posrednega ugotavljanja porabe s popisom.

Stroški porabljenega materiala se ugotovijo tako, da se od vrednosti zalog na začetku obračunskega obdobja, povečane za vrednost nabav v obračunskem obdobju, odšteje vrednost zalog na koncu obračunskega obdobja.

Podjetnik knjiži med obračunskim obdobjem nabavno vrednost kupljenih količin materiala v ustrezni stolpec knjige prihodkov in odhodkov. Na koncu obračunskega obdobja pa uskladi znesek, izkazan v knjigi prihodkov in odhodkov, s spremembo vrednosti zalog, ugotovljeno s popisom količin in njihovim ovrednotenjem po zadnjih nabavnih cenah.

**1.2.** Stroški amortizacije se lahko izkažejo kar v izkazu poslovnega izida.

**1.3.** Poslovni izid se ugotovi le računsko po predpisani shemi izkaza poslovnega izida.

**1.4.** Terjatve do podjetnika oziroma podjetnikov kapital se ugotovijo le računsko kot razlika med stanjem popisanih sredstev in obveznosti.

***2.      Poslovne knjige***

**2.1.** Poslovne knjige po načelih enostavnega knjigovodstva so knjiga prihodkov in odhodkov z vključeno ali posebej vodeno evidenco terjatev do kupcev in obveznosti do dobaviteljev, knjiga ostalih terjatev, knjiga ostalih obveznosti in register opredmetenih osnovnih sredstev.

**2.2.** Knjiga prihodkov in odhodkov ima stolpce najmanj po vrstah prihodkov in odhodkov, kar skupaj z drugimi evidencami ter popisom sredstev in obveznosti do njihovih virov omogoča sestavitev izkaza poslovnega izida. V isti knjigi se lahko evidentirajo tudi terjatve do kupcev in obveznosti do dobaviteljev.

**2.3.** V knjigah ostalih terjatev in ostalih obveznosti se ločeno evidentirajo posamezne vrste terjatev in obveznosti, katerih posledica niso prihodki in odhodki. Teh knjig ni treba voditi, če se v evidenci terjatev in obveznosti iz kupoprodajnih razmerij zagotavljajo tudi podatki o ostalih terjatvah in obveznostih. Na začetku obračunskega obdobja se v knjigi ostalih terjatev in ostalih obveznosti prenesejo začetna stanja terjatev in obveznosti iz ustreznih popisnih list.

**2.4.** Register opredmetenih osnovnih sredstev se vodi v skladu s SRS 39.15

***3.      Letno poročilo***

Letno poročilo obsega bilanco stanja in izkaz poslovnega izida. Izbiro računovodskih usmeritev opredeli podjetnik s sklepi. Sklepi se hranijo 10 let po prenehanju opravljanja dejavnosti. Vsak sklep se označi z zaporedno številko po časovnem zaporedju. Že sprejete računovodske usmeritve se lahko spremenijo le z novimi sklepi.

1 Členi se navezujejo na temeljne slovenske računovodske standarde.

**Slovenski računovodski standardi (Uradni list RS, št.** [**118/05**](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?urlurid=20055299)**) vsebujejo naslednjo končno določbo:**

»Slovenski računovodski standardi se objavijo v Uradnem listu RS. Veljati začnejo naslednji dan po objavi in se uporabljajo od 1. januarja 2006.«.

**Slovenski računovodski standard 33 (2007) – Računovodske rešitve v društvih in invalidskih organizacijah (Uradni list RS, št.** [**3/07**](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?urlurid=2007145)**) vsebuje naslednjo končno določbo:**

»33.29. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji dne 8. decembra 2006. K njemu je dal soglasje minister za finance. Društva in invalidske organizacije ga začnejo uporabljati s 1. januarjem 2007.

Društva in invalidske organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 33 (2006) – Računovodske rešitve v društvih in invalidskih organizacijah.«.