

Slovenski računovodski standard 12 (2002)

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

pa tudi s tem povezane opredelitve ključnih pojmov in pojasnila.

Ta standard se opira na mednarodni računovodski standard (MRS) 1 ter 4. in 7. smernico Evropske zveze. Povezan je s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 5, 11, 12, 14, 17, 18, 24 in 27.

Standard (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvami pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) in Uvodom v slovenske računovodske standarde (2002).

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.

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, ob zmanjšanju zalog zaradi okvar, razsipa, kala in loma ali v drugih primerih. Njihova posebna vrsta so vrednotnice, kot so poštna 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 šteli kot dobljeni predujmi. Prav tako nastajajo, če je upravičenost do priznanja prihodkov v poslovnem izidu v trenutku prodaje še dvomljiva.*

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 nikomur 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 z ustreznim odbitkom od prihodkov ali z vračunavanjem ustreznih stroškov oziroma odhodkov, 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 kratkoročnih 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 spravljane v realne okvire ne sme povzročati izrednih prihodkov ali izrednih odhodkov, temveč se za razlike popravijo dotedanji stroški oziroma redni odhodki in redni prihodki, 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.

č) Prevrednotovanje kratkoročnih časovnih razmejitev

12.24. Kratkoročne časovne razmejitve se ne prevrednotujejo. Med letom in 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 samo 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 izvirnih bilanc stanja upoštevanih podjetij na podlagi dodatnih podatkov in morebitnih potrebnih prilagoditev.

12.26. Če so v izvirnih bilancah stanja upoštevanih podjetij knjigovodske vrednosti kratkoročnih časovnih razmejitev izražene v valuti, ki se razlikuje od poročevalne valute obvladujočega podjetja, jih je treba prevesti v poročevalno 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 (presežek njihove poštene vrednosti nad njihovo knjigovodsko vrednostjo) oziroma preračunane negativne razlike (primanjkljaj njihove poštene vrednosti v primerjavi z njihovo knjigovodsko vrednostjo), je treba vrednost uskupinjenih kratkoročnih časovnih razmejitev ustrezno popraviti, kar vpliva tudi na izračun pri uskupinjevanju nastalega dobrega imena oziroma slabega imena. Ko se kratkoročne časovne razmejitve odpravijo v izvirnih izkazih podjetja v skupini, se za razliko popravijo uskupinjeni prihodki ali odhodki in uskupinjeni zadržani 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 zadržani 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) **Pogojna terjatev** je možna terjatev, 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.

Č. Pojasnila

12.35. Udolgovljene (pasivne) kratkoročne časovne razmejitve, ki jih obravnava ta slovenski računovodski standard, je treba razlikovati od udolgovljenih (pasivnih) dolgoročnih 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 kot del neopredmetenih dolgoročnih sredstev obravnava SRS 2.

12.36. Med obratna sredstva, uporabljena med pripravljanjem proizvodnje, spadajo poleg sredstev v opredmeteni obliki tudi sredstva v obliki kratkoročno odloženih stroškov, ki se vračunavajo kot stroški oziroma odhodki obdobja sorazmerno z udeležbo pri ustvarjanju poslovnih učinkov in njihovem 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 proizvodnjem in prodajnem 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).

12.40. Kratkoročne časovne razmejitve se lahko oblikujejo tudi pri sestavljanju računovodskih izkazov, in sicer na podlagi predračunov za naslednje leto.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

12.41. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 21. septembra 2001. Minister za finance je dal soglasje k njemu. Podjetja, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati s 1. januarjem 2002, preostala podjetja pa s prvim poslovnim letom, ki se začne po tem datumu. Z uveljavitvijo tega standarda preneha veljati SRS 12 - Kratkoročne časovne razmejitve (1993).