

STROŠKI AMORTIZACIJE

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju amortizacije opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih 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

pa tudi s tem povezane opredelitve ključnih pojmov in pojasnila.

Ta standard se opira na mednarodne računovodske standarde (MRS) 1, 4, 15, 17 in 38 (1999) ter 4. in 7. smernico Evropske zveze. Povezan je s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 1, 2, 16, 17 in 25.

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 stroškov amortizacije

13.1. Stroški amortizacije so zneski nabavne vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev, 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. Stroške amortizacije opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev, pridobljenih z državnimi podporami ali z donacijami, se obračunavajo posebej; iz dolgoročnih rezervacij se vnašajo med prihodke posameznega poslovnega leta zneski, ki ustrezajo tako obračunanim stroškom amortizacije.

13.4. Tiste stroške amortizacije opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev, 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. Amortizacijo, ki izhaja iz izvirne nabavne vrednosti, je treba razlikovati od amortizacije, ki izhaja iz tistega presežka nad to vrednostjo, ki se pojavi pri prevrednotovanju opredmetenih osnovnih sredstev zaradi okrepitve; zadnja se praviloma pokriva v breme prevrednotovalnega popravka kapitala v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi.

13.7. 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

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

13.9. Doba koristnosti posameznega opredmetenega osnovnega sredstva ali neopredmetenega osnovnega 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

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

13.11. Izbrana metoda amortiziranja se dosledno uporablja iz obračunskega obdobja v obračunsko obdobje. Samo spremenjene okoliščine upravičujejo spremembo metode amortiziranja; te okoliščine je treba upoštevati pri sestavljanju predračunov za posamezno leto. V obračunskem obdobju, v katerem se metoda amortiziranja spremeni, je treba učinke spremembe metode izmeriti ter jih opisati v sporočilu o spremembi in razlogih zanjo.

13.12. Ob sestavljanju končnih obračunov amortizacije za vsako poslovno leto je treba pri pomembnejših postavkah preverjati dobo koristnosti opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev, amortizacijske stopnje pa glede na to preračunavati za sedanja in prihodnja obdobja, če so pričakovanja bistveno drugačna od ocen. Učinek take spremembe se opiše v obračunskem obdobju, v katerem nastane.

13.13. Začetek in prenehanje amortiziranja sta obravnavana v SRS 1 in 2. Če je neodpisana 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 dolgoročnih sredstev, ter se ne šteje kot dodatno obračunani strošek amortizacije. Neodpisana vrednost sredstva, ki ni več koristno, se obravnava kot prevrednotovalni poslovni odhodek, in ne kot strošek amortizacije.

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

13.15. 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.

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

č) Prevrednotovanje stroškov amortizacije

13.17. Prevrednotenje stroškov amortizacije je sprememba njihove knjigovodske vrednosti; kot prevrednotenje se ne šteje sprememba njihove knjigovodske vrednosti pri uporabi običajnih metod obračunavanja.

13.18. 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 neodpisano vrednost amortizirljivih sredstev. Prevrednotenje stroškov amortizacije vpliva na stroške, in ne neposredno na odhodke.

13.19. Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih 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

13.20. Skupinski izkaz poslovnega izida se sestavi, kot da bi šlo za eno samo podjetje. Stroški amortizacije v njem zajemajo stroške amortizacije obvladujočega podjetja in odvisnih podjetij pa tudi sorazmerni del stroškov amortizacije skupaj obvladovanih podjetij. Uskupinjeni stroški amortizacije se povzemajo iz izvirnih izkazov poslovnega izida upoštevanih podjetij na podlagi dodatnih podatkov in prilagoditev, ki se nanašajo na prevedbo v poročevalno 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.

13.21. Če so v izvirnih izkazih poslovnega izida upoštevanih podjetij stroški amortizacije izraženi v valuti, ki se razlikuje od poročevalne valute obvladujočega podjetja, jih je treba prevesti v poročevalno 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.

13.22. 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 neodpisano vrednost, kar poveča uskupinjeni čisti dobiček poslovnega leta in uskupinjeni zadržani 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 zadržanega 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.

13.23. Če se pri prvem uskupinjenju odvisnega podjetja za preračunane pozitivne razlike poveča uskupinjena neodpisana 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 neodpisano vrednost amortizirljivega sredstva in v skupinskem izkazu poslovnega izida povečuje strošek amortizacije ter s tem zmanjšuje uskupinjeni čisti dobiček in uskupinjeni zadržani čisti dobiček. Če se, nasprotno, pri prvem uskupinjenju odvisnega podjetja za preračunane negativne razlike zmanjša uskupinjena neodpisana 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 neodpisano vrednost amortizirljivega sredstva.

13.24. Zgolj v skupinskem izkazu poslovnega izida se pojavi strošek amortizacije dobrega imena, nastalega pri prvem uskupinjenju, ki se obračunava v petletnem obdobju po nastanku, če ni utemeljitve za daljše obdobje.

13.25. Pri pretvorbi 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. Obvladujoče podjetje mora imeti za potrebe revizije podrobna pojasnila za vse postopke, ki jih je uporabilo pri uskupinjevanju stroškov amortizacije.

e) Razkrivanje stroškov amortizacije

13.26. 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 tem standardom. Ta razkritja so predpisana za vse pomembne zadeve. Naravo in stopnjo pomembnosti opredeli podjetje v svojih aktih.

13.27. Pri vsaki večji skupini amortizirljivih sredstev se razkrivajo a) podlage za vrednotenje, uporabljene pri določanju zneskov, s katerimi se izkazujejo amortizirljiva sredstva; b) uporabljene metode amortiziranja; c) upoštevane dobe koristnosti ali amortizacijske stopnje; č) letna amortizacija, razporejena na posamezna obračunska obdobja, ter d) kosmati znesek vrednosti amortizirljivih sredstev in z njimi povezan popravek vrednosti.

C. Opredelitve ključnih pojmov

13.28. 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, ki ga v ocenjeni dobi njegove koristnosti postopoma zapuščajo in praviloma pomenijo stroške.
- b) **Amortizirljiva sredstva** so sredstva, ki a) se uporabljajo v obdobju, daljšem od poslovnega leta; b) imajo omejeno dobo koristnosti ter c) so namenjena uporabi pri proizvodnji ali dobavljanju proizvodov in storitev, se posojajo drugim za plačilo ali se posedujejo iz drugih razlogov.
- c) **Amortizirljivi znesek** je nabavna vrednost, popravljena pri prevrednotenju sredstva in zmanjšana za ocenjeno preostalo vrednost.
- č) **Amortizacijska osnova** je pri enakomernem časovnem amortiziranju enaka amortizirljivemu znesku, pri padajočem časovnem amortiziranju pa je lahko enaka vsakokratni neodpisani 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) **Uporabnostno (funkcionalno) amortiziranje** je obračunavanje amortizacije glede na dejansko uporabo v posameznem obdobju.
- g) **Amortizacija** je znesek, ki v posameznem obračunskem obdobju zapusti amortizirljivo sredstvo in je tedanji strošek, razen v primeru zmanjšanja prevrednotovalnega popravka kapitala.

Č. Pojasnila

13.29. Samostojno se je treba odločiti, katera metoda amortiziranja se bo uporabljala: enakomerno časovno amortiziranje, padajoče časovno amortiziranje, rastoče časovno amortiziranje ali uporabnostno (funkcionalno) amortiziranje.

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

13.31. 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

13.32. 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 13 - Amortizacija (1993).