

Slovenski računovodski standard 17 (2002)

ODHODKI

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju poslovnih odhodkov, finančnih odhodkov in izrednih 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

pa tudi s tem povezane opredelitve ključnih pojmov in pojasnila. Kot posebno vrsto odhodkov obravnava tudi deleže zaposlencev v dobičku, odhodke za poravnavanje izgube in prevrednotovalne odhodke, ne obravnava pa prevrednotovalnega popravka poslovnega izida in odhodkov za davek iz dobička.

Ta standard se opira na mednarodne računovodske standarde (MRS) 1, 4, 8-11, 14, 15, 17, 23, 27 in 35 (1999) ter 4. in 7. smernico Evropske zveze. Povezan je s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 10, 12-16, 19 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 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 izredne 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. Stroški obresti so izključeni iz poslovnih odhodkov.

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 dolgoročnimi sredstvi in obratnimi sredstvi zaradi njihove oslabitve, če zmanjšanje njihove vrednosti ni krito s posebnim prevrednotovalnim popravkom kapitala iz njihove predhodne okrepitve; takšno naravo ima pri opredmetenih osnovnih sredstvih tudi primanjkljaj njihove prodajne cene v primerjavi s knjigovodsko vrednostjo, zmanjšano za ustrezni posebni prevrednotovalni popravek kapitala.

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 z dolgoročnimi in kratkoročnimi finančnimi naložbami zaradi njihove oslabitve, če zmanjšanje njihove vrednosti ni krito s posebnim prevrednotovalnim popravkom kapitala; takšno naravo ima tudi primanjkljaj njihove prodajne cene v primerjavi s knjigovodsko vrednostjo, zmanjšano za ustrezni posebni prevrednotovalni popravek 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. Izredne odhodke sestavljajo neobičajne postavke, ki v obravnavanem poslovnem letu zmanjšujejo izid rednega poslovanja. Kot izredni odhodek se štejejo tudi rezervacije za kritje možne izgube, če a) je verjetno, da bodo prihodnji dogodki potrdili, da bo po upoštevanju vseh možnih rešitev na dan bilance stanja prišlo do izgube, in b) je mogoče razumno oceniti znesek možne izgube.

17.10. Kot posebna vrsta izrednih odhodkov se šteje neporavnana izguba iz prejšnjih poslovnih let, ki se poravna z odpisom obveznosti ali s prejetimi dotacijami v obravnavanem poslovnem letu.

b) Pripoznavanje odhodkov

17.11. 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.

17.12. 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.

17.13. Finančni odhodki se pripoznajo ob obračunu ne glede na plačila, ki so povezana z njimi.

17.14. Izredni odhodki se pripoznajo, ko so izpolnjeni pogoji zanje.

c) Začetno računovodsko merjenje odhodkov

17.15. 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.

17.16. Pri enakomernem proizvodanju 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.

17.17. Pri enakomernem prodajanju in neenakomernem proizvodanju se v krajših obdobjih dosega normalnejši poslovni izid, če se zaloge proizvodov in nedokončane proizvodnje vrednotijo po spremenljivih stroških. V takem primeru so poslovni odhodki sestavljeni iz spremenljivih stroškov prodanih količin in iz stalnih stroškov, obračunanih v obračunskem obdobju.

17.18. V okviru obeh skrajnih odmikov od normalnejšega vrednotenja zalog, ki sta prikazana v SRS 17.16 in 17.17, 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 proizvodjalnih 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 proizvodjalnih stroškov.

17.19. Prenos stroškov iz zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje med prodane količine ter prenos nabavne vrednosti trgovskega blaga in materiala med prodane količine se opravi po metodi drsečih povprečnih cen, tehtanih povprečnih cen, zaporednih cen (fifo) ali obratnozaporednih cen (lifo). Če se uporabljajo stalne (ocenjene, standardne) cene, se upošteva tudi sorazmerni del odmikov.

17.20. 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 dolgoročna sredstva ali zaloge.

17.21. Izredni odhodki se pojavljajo v nastalih zneskih, razen v primeru možne izgube v prihodnosti. Znesek možne izgube v prihodnosti se opira na razpoložljive informacije v trenutku, ko se izkaže med izrednimi odhodki, pri tem pa se upošteva posamezen prihodnji posel, ki naj bi povzročil izgubo, ali skupina podobnih poslov, od katerih naj bi le nekateri povzročili izgubo.

17.22. 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.

17.23. 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.

17.24. 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

17.25. 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.

17.26. Prevrednotovanje odhodkov se lahko pojavlja pri poslovnih odhodkih, pri finančnih odhodkih in v zvezi s splošnim prevrednotenjem kapitala.

17.27. 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 dolgoročnih sredstev, zalog, poslovnih terjatev in usredstvenih kratkoročnih časovnih razmejitev ali v zvezi z okrepitevijo udogovljenih (pasivnih) kratkoročnih časovnih razmejitev in dolgoročnih rezervacij.

17.28. Prevrednotenje finančnih odhodkov zajema prevrednotovalne finančne odhodke v zvezi z oslabitvijo dolgoročnih finančnih naložb in kratkoročnih finančnih naložb ter okrepitevijo dolgoročnih dolgov in kratkoročnih dolgov.

17.29. Posebna vrsta odhodkov je prevrednotovalni popravek poslovnega izida, ki skladno s finančnim pojmovanjem kapitala ohrani njegovo kupno moč, merjeno v evrih. V izkazu poslovnega izida se izkazuje kot izredni odhodek.

d) Uskupinjevanje odhodkov

17.30. Skupinski izkaz poslovnega izida se sestavi, kot da bi šlo za eno samo 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 poročevalno valuto obvladujočega podjetja, na izločitev, če se nanašajo na notranje obračune v skupini, in na druga prevrednotenja zaradi uskupinjenja.

17.31. Če so v izvirnih izkazih poslovnega izida upoštevanih podjetij odhodki 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.

17.32. 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 glede na seštevke iz izvirnih izkazov poslovnega izida upoštevanih podjetij. Če so takšni odhodki za material in storitve skriti v nabavni vrednosti ali proizvodjalnih stroških prodanih količin, v stroških prodaje in v stroških splošnih služb, je treba pri uskupinjevanju te postavke ustrezno zmanjšati.

17.33. 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.

17.34. 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 proizvodjalne stroške prodanih količin, med stroške prodaje in med stroške splošnih služb, je treba pri uskupinjevanju te postavke ustrezno povečati.

17.35. 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 proizvodjalne stroške prodanih količin, med stroške prodaje in med stroške splošnih služb, je treba pri uskupinjevanju te postavke ustrezno povečati.

17.36. Amortizacijo uskupinjevalnega dobrega imena, ki se je pojavilo pri prvem uskupinjenju, je treba všteti med uskupinjene poslovne odhodke.

17.37. 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.

17.38. Med uskupinjene finančne odhodke je treba poleg zneskov iz izvirnih izkazov poslovnega izida upoštevanih podjetij zajeti tudi uskupinjevalne razlike, ki se pojavljajo pri dolgoročnih finančnih naložbah, kratkoročnih finančnih naložbah, terjativah, dolgoročnih dolgovih in kratkoročnih dolgovih.

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

e) Razkrivanje odhodkov

17.40. 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.

17.41. Posebej je treba razkriti metodo merjenja odhodkov.

17.42. 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.

17.43. 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.

17.44. Razkrijejo se a) vrsta bistvene napake; b) znesek popravka, ki je vplival na poslovni izid obravnavanega obračunskega obdobja; in c) znesek popravka, ki je zajet v primerjalne informacije.

17.45. Če sprememba računovodske usmeritve pomembno vpliva na obravnavano obračunsko obdobje ali kako prejšnje predstavljeno obračunsko obdobje, se razkrijejo a) razlog za spremembo; b) znesek preračuna, ki vpliva na poslovni izid obravnavanega obračunskega obdobja, in c) znesek preračuna, ki je zajet v primerjalne informacije.

17.46. Če je med izredne odhodke zajeta možna izguba, se razkrijejo a) vrsta pojava, ki bi jo lahko povzročil; b) dejavniki, ki bi lahko vplivali na prihodnji poslovni izid; in c) ocena vrednostno izražene posledice ali izjava, da taka ocena ni možna.

C. Opredelitve ključnih pojmov

17.47. 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 proizvodni stroški.
- b) **Zožena lastna cena** obsega proizvodne stroške v ožjem pomenu, posredne stroške nakupovanja, posredne stroške prodajanja in posredne stroške splošnih služb, ne pa tudi neposrednih stroškov prodajanja in stroškov financiranja.
- c) **Neobičajne postavke izrednih odhodkov** izhajajo iz dogodkov ali poslov, ki se ne pojavljajo pri rednem delovanju in za katere se ne pričakuje, da se bodo pojavljali redno in pogosto.

Č. Pojasnila

17.48. Kot izredni odhodek se ne šteje v obravnavanem obračunskem obdobju opravljen odpis dvomljivih in spornih terjatev, pa tudi ne zmanjšanje vrednosti zalog ali vrednost ugotovljenega primanjkljaja ob popisu. Tak odpis je prevrednotovalni poslovni odhodek, tak primanjkljaj pa popravek ustreznih stroškov oziroma rednih odhodkov.

17.49. Kot izredni odhodek se ne šteje primanjkljaj prodajne cene v primerjavi s knjigovodsko vrednostjo prodanega opredmetenega osnovnega sredstva, pa tudi ne primanjkljaj ob popisu. Tak primanjkljaj je prevrednotovalni poslovni odhodek.

17.50. Postavke iz prejšnjih obdobj, ki se pojavljajo kot posledice napak ali pomanjkljivosti pri sestavljanju računovodskih izkazov za eno ali več prejšnjih obdobj, niso izredni odhodki, temveč poslovni odhodki.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

17.51. 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 17 - Odhodki (1993).