

VRSTE POSLOVNEGA IZIDA IN FINANČNEGA IZIDA

A. Uvod

Ta standard ureja vrste poslovnega izida in finančnega 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 finančnega izida,
- b) pripoznavanje poslovnega izida in finančnega izida,
- c) začetno merjenje poslovnega izida in finančnega izida,
- č) prevrednotovanje poslovnega izida in finančnega izida,
- d) uskupinjevanje poslovnega izida in finančnega izida ter
- e) razkrivanje poslovnega izida in finančnega izida

pa tudi s tem povezane opredelitve pojmov in pojasnili.

Ta standard se opira na mednarodne računovodske standarde (MRS) 1, 7, 8, 12, 14, 15, 27, 32, 35 in 39 ter 4. in 7. smernico Evropske zveze. Povezan je s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 13-18 in 25.

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

B. Standard

a) Razvrščanje poslovnega izida in finančnega izida

19.1. Poslovni izid (dobiček ali izguba) je razlika med prihodki in odhodki v obračunskem obdobju. Finančni izid (prebitek prejemkov ali izdatkov) je razlika med prejemki in izdatki v obračunskem obdobju, lahko pa tudi razlika med pritoki in odtoki 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) po odbitku poravnave izgube iz prejšnjih let, celotni poslovni izid (celotni dobiček ali celotna izguba) po odbitku prevrednotovalnega popravka poslovnega izida 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 in dohodek. Pomembne so za notranje uporabnike, zato se podrobneje opredeljujejo v samem podjetju.

19.3. Obstajajo temeljne in druge vrste finančnega izida (prebitka prejemkov ali izdatkov). Temeljne vrste finančnega izida so finančni izid (prebitek prejemkov ali izdatkov) iz prodaje, finančni izid (prebitek prejemkov ali izdatkov) iz celotnega poslovanja, finančni izid (prebitek prejemkov ali izdatkov) iz naložbenja, finančni izid (prebitek prejemkov ali izdatkov) iz financiranja in celotni finančni izid (celotni prebitek prejemkov ali izdatkov). Druge vrste finančnega izida so tiste, pri katerih se pojavljajo namesto prejemkov in izdatkov pritoki in odtoki.

19.4. Skladno z notranjimi in zunanjimi potrebami sta poslovni izid (dobiček ali izguba) in finančni izid (prebitek prejemkov ali izdatkov) izbrane vrste razčlenjena še na poslovne izide oziroma finančne izide posameznih področnih in območnih odsekov oziroma drugih organizacijskih oblik.

b) Pripoznavanje poslovnega izida in finančnega 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. Finančni izid (prebitek prejemkov ali izdatkov) se v knjigovodskih razvidih in računovodskih izkazih ugotavlja s primerjanjem ustreznih pripoznanih prejemkov in izdatkov ali pa ustreznih pritokov in odtokov. Presežek prejemkov nad izdatki je prebitek prejemkov, presežek izdatkov nad prejemki prebitek izdatkov, presežek pritokov nad odtoki prebitek pritokov in presežek odtokov nad pritoki prebitek odtokov.

c) Začetno računovodsko merjenje poslovnega izida in finančnega 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, med katerimi ni zneskov za poravnavo izgube iz prejšnjih let. To je poslovni izid (dobiček ali izguba), dosežen pri prizadevanjih v podjetju.

Celotni poslovni izid (celotni dobiček ali celotna izguba) po odbitku prevrednotovalnega popravka poslovnega izida je razlika med seštevkom vseh prihodkov in seštevkom vseh odhodkov z vštetim prevrednotovalnim popravkom poslovnega izida. To je poslovni izid, s katerim je mogoče razpolagati, če je ostala zagotovljena nespremenjena kupna moč kapitala.

Čisti poslovni izid (čisti dobiček ali čista izguba) je razlika med celotnim poslovnim izidom in obračunanim davkom iz dobička kot deležem države v njem. To je poslovni izid, s katerim je mogoče razpolagati po odbitku davka.

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 izguba) iz celotnega poslovanja.

Kosmati poslovni izid (kosmati dobiček ali kosmata izguba) iz celotnega poslovanja je razlika med poslovnimi prihodki ter proizvodjalnimi 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 proizvodjalnih 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 izrednih 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 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 finančnih 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. Finančni izid (prebitek prejemkov ali izdatkov) iz poslovanja je razlika med prejemki in izdatki pri poslovanju.

Finančni izid (prebitek prejemkov ali izdatkov) iz naložbenja je razlika med prejemki od razpustitve naložbenja in izdatki za naložbenje.

Finančni izid (prebitek prejemkov ali izdatkov) iz financiranja je razlika med prejemki od financiranja in izdatki za vračilo financiranja.

Celotni finančni 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.

Pri ugotavljanju finančnega izida (prebitka prejemkov ali izdatkov) prek izračunanih pritokov in odtokov se izhaja iz postavk v vseh zaporednih bilancah stanja in iz postavk v izkazu poslovnega izida za isto obdobje.

19.10. Pri ugotavljanju poslovnega izida (dobička ali izgube) ali finančnega 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 finančnega 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. Prevrednotovalni popravek poslovnega izida (dobička ali izgube) je čisti dobiček, za katerega je treba povečati kapital, da bi ohranil prvotno kupno moč v razmerah spreminjanja kupne moči domače valute. Razlikovati je torej treba poslovni izid pred odbitkom prevrednotovalnega popravka poslovnega izida in poslovni izid po odbitku prevrednotovalnega popravka poslovnega izida. Prvi je nominalni poslovni izid, drugi pa realni poslovni izid.

19.14. Poslovni izid (dobiček ali izguba) pred obdavčitvijo je le računovodski poslovni izid, ki se praviloma razlikuje od obdavčljivega poslovnega izida 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 uvaža prevrednotenje davka iz dobička. Obračunani davek iz dobička (imenovan tudi odhodek za davek) po takšnem prevrednotenju ni enak davku iz dobička, odmerjenemu po davčnih predpisih za isto leto, temveč je ustrezen prikazanemu računovodskemu poslovnemu izidu za isto leto. Obračunani davek iz dobička je enak odmerjenemu davku iz dobička in odloženi obveznosti za davek iz dobička, ki jo bo treba poravnati v prihodnjih obdobjih glede na obdavčljive začasne razlike.

19.15. Odmerjeni davek za obravnavano poslovno leto in prejšnja poslovna leta se, če še ni poravnan, pripozna kot odmerjena obveznost za davek. Če že plačani znesek v obravnavanem poslovnem letu in prejšnjih poslovnih letih preseže odmerjeni davek za ta obdobja, se presežek pripozna kot odmerjena terjatev za davek. Korist v zvezi z davčno izgubo, prenesena v prejšnje poslovno leto za povrnitev odmerjenega davka prejšnjih obdobj, se pripozna kot odmerjena terjatev za davek.

19.16. Odložena obveznost za davek se pripozna za vse obdavčljive začasne razlike, razen če se te pojavijo iz

- a) dobrega imena, pri katerem se pri obračunu davka amortizacija ne odšteje, ali
- b) začetnega pripoznanja sredstva ali obveznosti v poslu, ki ni poslovna združitev, in v času posla ne vpliva niti na računovodski niti na obdavčljivi dobiček.

Odložena terjatev za davek se pripozna za vse odbitne začasne razlike, če je verjetno, da se bo pojavil razpoložljivi obdavčljivi dobiček, v breme katerega bo mogoče uporabiti odbitne začasne razlike, razen če odložena terjatev za davek izhaja iz

- a) slabega imena, ki je obravnavano kot odloženi prihodek, ali
- b) začetnega pripoznanja sredstva ali obveznosti v poslu, ki ni poslovna združitev, in ob času posla ne vpliva niti na računovodski dobiček niti na obdavčljivi dobiček.

Odložena terjatev za davek se pripozna za prenos neizrabljenih davčnih izgub in neizrabljenih davčnih dobropisov v naslednje poslovno leto, če je verjetno, da bo v prihodnje na razpolago obdavčljivi dobiček, s katerim bo mogoče pokriti neizrabljene davčne izgube in neizrabljene davčne dobropise.

19.17. 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 povrnjena oziroma obveznost poravnana, zasnovanih na davčnih stopnjah, veljavnih na dan bilance stanja. V merjenju odloženih obveznosti za davek in odloženih terjatev za davek se kažejo davčne posledice, izhajajoče iz pričakovanega načina povrnitve oziroma poravnave knjigovodske vrednosti sredstev in dolgov podjetja na dan bilance stanja. Odložene terjatve za davek in obveznosti za davek se ne razobrestijo (diskontirajo).

19.18. Pri ugotavljanju obdavčljive začasne razlike in odbitne začasne razlike je treba poznati davčno vrednost sredstva oziroma dolga. 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 sredstev; če gospodarska korist ni obdavčljiva, je davčna vrednost sredstva enaka njegovi knjigovodski vrednosti. Davčna vrednost dolga je njegova knjigovodska vrednost, zmanjšana za znesek, ki se bo odštel pri obračunu davka glede na ta dolg v prihodnjih obračunskih obdobjih.

19.19. Pri finančnem izidu (prebitku prejemkov ali izdatkov) prevrednotovanje ne prihaja v poštev.

d) Uskupinjevanje poslovnega izida in finančnega izida

19.20. Skupinski izkaz poslovnega izida (dobička ali izgube) se sestavi, kot da bi šlo za eno samo podjetje. Poslovni izid v njem zajema poslovni izid obvladujočega podjetja in vseh odvisnih podjetij ter sorazmerni del poslovnega izida skupaj obvladovanih podjetij. Povzema se iz izvirnih izkazov poslovnega izida upoštevanih 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 izvirnih izkazih poslovnega izida upoštevanih podjetij.

19.21. Če je v izvirnih izkazih poslovnega izida (dobička ali izgube) upoštevanih podjetij poslovni izid izražen v valuti, ki se razlikuje od poročevalne valute obvladujočega podjetja, je preveden vanjo že s prevedbo prihodkov in odhodkov v njih oziroma z opredeljevanjem uskupinjenih odhodkov in uskupinjenih prihodkov.

19.22. 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 izvirnih računovodskih izkazih upoštevanih podjetij ter med uskupinjenim obračunanim davkom iz dobička in uskupinjenim odmerjenim davkom iz dobička. Zato se pri uskupinjevanju pojavita tudi dodatna odložena obveznost za davek in dodatna odložena terjatev za davek, ki nista razvidni iz izvirnih računovodskih izkazov upoštevanih podjetij. Za obračunavanje davkov iz uskupinjevalnih postopkov se uporablja povprečna stopnja davka iz dobička v skupini.

19.23. Pri uskupinjenem finančnem izidu (uskupinjenem prebitku prejemkov ali izdatkov) je treba na podoben način kot pri poslovnoizidnih tokovih izločiti prejeme in izdatke oziroma pritoke in odtokke med podjetji v skupini.

e) Razkrivanje poslovnega izida in finančnega izida

19.24. Poslovni izid (dobiček ali izguba) se predstavi v izkazu poslovnega izida kot obveznem sestavnem delu računovodskih izkazov vseh podjetij, finančni izid (prebitek prejemkov ali izdatkov) pa v izkazu finančnega izida kot obveznem sestavnem delu računovodskih izkazov določenih vrst podjetij.

19.25. Poslovni izid (dobiček ali izguba) področnega ali območnega odseka oziroma drugih organizacijskih oblik se razkrije v skladu z zakonskimi zahtevami.

19.26. 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 finančni izid (prebitek prejemkov ali izdatkov), ki ga je mogoče pripisati ustavljenemu poslovanju v obravnavanem obračunskem obdobju.

C. Opredelitve ključnih pojmov

19.27. 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

19.28. 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.

19.29. 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

19.30. 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 19 - Vrste poslovnega izida (1993).