

OBLIKE IZKAZA FINANČNEGA IZIDA 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 finančnega izida za zunanje poslovno poročanje,
- b) osnovno razčlenjevanje postavk v izkazu finančnega izida za zunanje poslovno poročanje,
- c) prilagojeno razčlenjevanje postavk v izkazu finančnega izida za zunanje poslovno poročanje,
- č) uskupinjevanje izkazov finančnega izida za zunanje poslovno poročanje in
- d) razkrivanje postavk v izkazu finančnega izida za zunanje poslovno poročanje.

Opredeljuje ključne pojme in vsebuje tudi pojasnila.

Ta standard se opira na mednarodne računovodske standarde (MRS) 1 (spremenjen 1997), 7 (spremenjen 1992), 14 (spremenjen 1997) in 34 (spremenjen 1998). Glede vrednotenja v izkazu finančnega izida zajetih postavk je povezan 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 (2002).

B. Standard

a) Razvrščanje izkazov finančnega izida za zunanje poslovno poročanje

26.1. Izkaz finančnega izida je temeljni računovodski izkaz, v katerem so resnično in pošteno prikazane spremembe stanja denarnih sredstev in njihovih ustreznikov za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se sestavlja.

26.2. Izkaz finančnega izida se, če so na voljo ustrezni podatki o prejemkih in izdatkih, sestavi po neposredni metodi (v tem standardu različica I).

26.3. Izkaz finančnega izida se, če je treba iz podatkov v dveh zaporednih bilancah stanja v izkazu poslovnega izida in dodatnih podatkov za vmesno obdobje izračunati podatke o pritokih in odtokih, sestavi po posredni metodi (v tem standardu različica II).

26.4. Izkaz finančnega izida ima lahko obliko dvostranske uravnotežene bilance finančnega izida ali zaporednega stopenjskega izkaza finančnega izida.

b) Osnovno razčlenjevanje postavk v izkazu finančnega izida za zunanje poslovno poročanje

26.5. Izkaz finančnega izida se lahko sestavi v eni izmed dveh oblik, od katerih ustreza prva neposredni metodi (različica I), druga pa posredni metodi (različica II). Ta standard daje prednost obliki, ki jo obravnava prej, podjetje pa izbere tisto, ki bolj ustreza možnostim zagotavljanja podatkov.

26.6. Po različici I so potrebne v izkazu finančnega izida najmanj te postavke:

A. Finančni 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 zaposlenecv v dobičku
Izdatki za dajatve vseh vrst
Drugi izdatki pri poslovanju

c) Prebitek prejemkov pri poslovanju (a manj b) ali prebitek izdatkov pri poslovanju (b manj a)

B. Finančni tokovi pri naložbenju

a) Prejemki pri naložbenju

Prejemki od dobljenih obresti in deležev v dobičku drugih
Prejemki od odtujitve neopredmetenih dolgoročnih sredstev
Prejemki od odtujitve opredmetenih osnovnih sredstev
Prejemki od odtujitve dolgoročnih finančnih naložb
Prejemki od odtujitve kratkoročnih finančnih naložb

b) Izdatki pri naložbenju

Izdatki za pridobitev neopredmetenih dolgoročnih sredstev
Izdatki za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev
Izdatki za pridobitev dolgoročnih finančnih naložb
Izdatki za pridobitev kratkoročnih finančnih naložb

c) Prebitek prejemkov pri naložbenju (a manj b) ali prebitek izdatkov pri naložbenju (b manj a)

C. Finančni tokovi pri financiranju

a) Prejemki pri financiranju

Prejemki od vplačanega kapitala
Prejemki od dobljenih dolgoročnih posojil
Prejemki od dobljenih kratkoročnih posojil

b) Izdatki pri financiranju

Izdatki za dane obresti
Izdatki za vračila kapitala
Izdatki iz naslova rezervacij
Izdatki za vračila oziroma odplačila dolgoročnih posojil in kreditov
Izdatki za vračila oziroma odplačila kratkoročnih posojil in kreditov
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) Finančni izid v obdobju (seštevek prebitkov Ac, Bc in Cc)
+
- y) Začetno stanje denarnih sredstev in njihovih ustreznikov

26.7. Pri bilančni obliki izkaza finančnega izida po različici I se pojavljajo štiri podbilance, ki ustrezajo podatkom od A do Č v SRS 26.6, pri čemer so podatki a na levi strani, podatki b na desni strani, podatki c pa na tisti strani, na kateri je seštevek podatkov manjši. V podbilanci Č so podatki x in y na levi strani, njihov seštevek pa na desni.

26.8. Pri zaporednem stopenjskem izkazu finančnega izida po različici I si postavke v SRS 26.6 sledijo po navedenem zaporedju, pri čemer je za postavko Bc seštevek, ki je enak prebitku prejemkov pri poslovanju in naložbenju oziroma prebitku izdatkov pri poslovanju in naložbenju, za postavko Cc pa seštevek, ki je enak celotnemu prebitku prejemkov v obdobju oziroma celotnemu prebitku izdatkov v obdobju, ki je enak postavki Čx, imenovani finančni izid v obdobju. Nato se prišteje začetno stanje denarnih sredstev v obračunskem obdobju, da se dobi končno stanje denarnih sredstev v njem.

26.9. Po različici II so v izkazu finančnega izida potrebne najmanj te postavke:

A. Finančni tokovi pri poslovanju

a) Pritoki pri poslovanju

Poslovni prihodki

Izredni prihodki, ki se nanašajo na poslovanje

Začetne manj končne poslovne terjatve

Začetne manj končne aktivne kratkoročne časovne razmejitve

b) Odtoki pri poslovanju

Poslovni odhodki brez amortizacije in dolgoročnih rezervacij

Izredni odhodki, ki se nanašajo na poslovanje

Davki iz dobička in drugi davki, ki niso zajeti v poslovnih odhodkih

Končne manj začetne zaloge

Začetni manj končni poslovni dolgovi

Začetne manj končne pasivne kratkoročne časovne razmejitve

c) Prebitek pritokov pri poslovanju (a manj b) ali prebitek odtokov pri poslovanju (b manj a)

B. Finančni tokovi pri naložbenju

a) Pritoki pri naložbenju

Finančni prihodki, ki se nanašajo na naložbenje (razen za prevrednotenje)

Izredni prihodki, ki se nanašajo na naložbenje

Pobotano zmanjšanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev (razen za prevrednotenje)

Pobotano zmanjšanje opredmetenih osnovnih sredstev (razen za prevrednotenje in stvarne vloške kapitala)

Pobotano zmanjšanje dolgoročnih finančnih naložb (razen za prevrednotenje)

Pobotano zmanjšanje kratkoročnih finančnih naložb (razen za prevrednotenje)

b) Odtoki pri naložbenju

Finančni odhodki, ki se nanašajo na naložbenje (razen za prevrednotenje)

Izredni odhodki, ki se nanašajo na naložbenje

Pobotano povečanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev (razen za prevrednotenje)

Pobotano povečanje opredmetenih osnovnih sredstev (razen za prevrednotenje in stvarne vloške kapitala)

Pobotano povečanje dolgoročnih finančnih naložb (razen za prevrednotenje)

Pobotano povečanje kratkoročnih finančnih naložb (razen za prevrednotenje)

c) Prebitek pritokov pri naložbenju (a manj b) ali prebitek odtokov pri naložbenju (b manj a)

C. Finančni tokovi pri financiranju

a) Pritoki pri financiranju

Finančni prihodki, ki se nanašajo na financiranje (razen za prevrednotenje)

Izredni prihodki, ki se nanašajo na financiranje

Povečanje kapitala (brez čistega dobička)

Pobotano povečanje dolgoročnih rezervacij (razen za prevrednotenje)

Pobotano povečanje dolgoročnih finančnih dolgov (razen za prevrednotenje)

Pobotano povečanje kratkoročnih finančnih dolgov (razen za prevrednotenje)

b) Odtoki pri financiranju

Finančni odhodki, ki se nanašajo na financiranje (razen za prevrednotenje)

Izredni odhodki, ki se nanašajo na financiranje

Zmanjšanje kapitala (brez čiste izgube poslovnega leta)

Pobotano zmanjšanje dolgoročnih rezervacij (razen za prevrednotenje)

Pobotano zmanjšanje dolgoročnih finančnih dolgov (razen za prevrednotenje)

Pobotano zmanjšanje kratkoročnih finančnih dolgov (razen za prevrednotenje)

Zmanjšanje obveznosti do lastnikov iz delitve dobička (izplačila dividend in drugih deležev v dobičku)

c) Prebitek pritokov pri financiranju (a manj b) ali prebitek odtokov pri financiranju (b manj a)

Č. Končno stanje denarnih sredstev in njihovih ustreznikov

x) Finančni izid v obdobju (seštevek prebitkov Ac, Bc in Cc)

+

y) Začetno stanje denarnih sredstev in njihovih ustreznikov

26.10. Pri bilančni obliki izkaza finančnega izida po različici II se pojavljajo štiri podbilance, ki ustrezajo podatkom od A do Č v SRS 26.9, pri čemer so podatki a na levi strani, podatki b na desni strani, podatki c pa na tisti strani, na kateri je seštevek podatkov manjši. V podbilanci Č so podatki x in y na levi strani, njihov seštevek pa na desni.

26.11. V zaporednem stopenjskem izkazu finančnega izida po različici II si postavke v SRS 26.9 sledijo po navedenem zaporedju, pri čemer je za postavko Bc seštevek, ki se nanaša na prebitek pritokov pri poslovanju in naložbenju oziroma na prebitek odtokov pri poslovanju in naložbenju, za postavko Cc pa seštevek, ki se nanaša na celotni prebitek pritokov v obračunskem obdobju oziroma na celotni prebitek odtokov v obračunskem obdobju, ki je enak postavki Čx, imenovani finančni izid v obdobju. Nato se prišteje začetno stanje denarnih sredstev in njihovih ustreznikov v obračunskem obdobju, da se dobi končno stanje denarnih sredstev in njihovih ustreznikov v njem.

26.12. Ker so iz izkaza finančnega izida po različici II podobno kot po različici I izključeni pritoki in odtoki, ki očitno niso povezani s prejemi 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 finančnega izida oziroma bilanci finančnega izida se zaradi primerjave podatki prikazujejo v dveh stolpcih: v prvem uresničeni podatki v obravnavanem obračunskem obdobju in v drugem uresničeni v prejšnjem obračunskem obdobju ali v prvem načrtovani podatki za naslednje obračunsko obdobje in v drugem uresničeni v obravnavanem obračunskem obdobju ali v prvem uresničeni podatki v obravnavanem obračunskem obdobju in v drugem načrtovani za isto obdobje.

26.14. Po različici II izkaza finančnega izida je treba omejiti pobotanje zmanjšanj in povečanj gospodarskih kategorij, če bi utegnili zmanjšati izrazno moč dobljenega podatka.

c) Prilagojeno razčlenjevanje postavk v izkazu finančnega izida za zunanje poslovno poročanje

26.15. Po skrajšani različici II izkaza finančnega izida pa je mogoče prihodke vseh vrst pobotati z odhodki vseh vrst brez amortizacije, tako da se namesto teh postavk pri finančnih tokovih pri poslovanju pojavljata na strani pritokov in odtokov zgolj novi postavki dobiček pred obdavčitvijo in amortizacija, opuščene pa so postavke prihodkov in odhodkov pri navajanju finančnih tokov pri naložbenju in pri financiranju.

26.16. Osnovno razčlenjevanje postavk v izkazu finančnega izida se prilagodi velikosti podjetja, poročanju po odsekih in medletnemu poročanju.

Podjetje lahko postavke v izkazu finančnega izida bolj razširi, če se s tem poveča izrazna moč izkazanih podatkov.

26.17. Izkaz finančnega izida za poročanje po področnih in območnih odsekih v podjetju je omejen le na finančne tokove pri poslovanju.

26.18. Izkaz finančnega izida za medletno obdobje je zgoščen, mora pa zajemati najmanj vsako skupino in podskupino po SRS 26.6 oziroma 26.9 iz zadnjega letnega izkaza finančnega izida ter izbrana pojasnila, ki jih zahteva ta standard.

26.19. Predračunski izkaz finančnega izida mora biti metodično usklajen z obračunskim izkazom finančnega izida.

č) Uskupinjevanje izkazov finančnega izida za zunanje poslovno poročanje

26.20. V skupinski izkaz finančnega izida se ne uvrstijo le postavke prejemkov in izdatkov oziroma pritokov in odtokov med podjetji v skupini, kar pa ne spremeni obrazca za izkaz finančnega izida. Vanj se lahko vnese le postavka, ki se nanaša na manjšinske lastnike in manjšinski kapital.

d) Razkrivanje postavk v izkazu finančnega izida za zunanje poslovno poročanje

26.21. Razkrije se, ali je izkaz finančnega izida sestavljen po različici I ali različici II ter od kod izhajajo podatki za postavke v njem.

C. Opredelitve ključnih pojmov

26.22. 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.
- č) **Odtoki** so z definanciranjem ali naložbenjem (investiranjem) povezane spremembe sredstev v obdobju.
- d) **Poslovanje** je ustvarjanje proizvodov in storitev ter njihovo prodajanje s pomočjo prvin poslovnega procesa.
- e) **Naložbenje (investiranje)** je spreminjanje denarnih sredstev v obračunskem obdobju v nedenarna.
- f) **Financiranje** je povečevanje sredstev v obračunskem obdobju s povečevanjem kapitala oziroma dolgov.
- g) **Denarna sredstva** so gotovina v blagajni, knjižni denar na računih pri banki in gotovina na poti.
- h) **Denarni ustrezniki** so tista sredstva, ki se zanesljivo, zlahka, preprosto in hitro oziroma v bližnji prihodnosti pretvorijo v vnaprej znan znesek denarnih sredstev.

Č. Pojasnila

26.23. Izkaz finančnega izida vsebuje pomembne informacije za odločanje pri 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 novega financiranja (povečanja obveznosti do virov sredstev) ali raznaložbenja (zmanjšanja nedenarnih sredstev), zmanjšajo pa zaradi naložbenja (povečanja nedenarnih sredstev) ali zaradi definanciranja (zmanjšanja obveznosti do virov sredstev).

26.24. Da bi bili v različici II izkaza finančnega izida pritoki čim bližji prejemkom, odtoki pa čim bližji izdatkom, se razlike med podatki v dveh zaporednih bilancah stanja in v izkazu poslovnega izida za obdobje med njima kar se da poglobljeno popravljajo.

26.25. Pri posamezni skupini sredstev se šteje kot pobotana sprememba nedenarnih sredstev razlika med njihovim povečanjem in zmanjšanjem v obračunskem obdobju. Kot povečanje se štejejo nabavne vrednosti na novo pridobljenih postavk, kot zmanjšanje pa neodpisane vrednosti odtujenih postavk.

26.26. Pri posamezni skupini dolgov se šteje kot pobotana sprememba dolgov razlika med njihovim povečanjem in zmanjšanjem v obračunskem obdobju. Kot povečanje se štejejo pridobitve novih posojil, kreditov in podobnega, kot zmanjšanje pa njihova odplačila.

26.27. Spremembe pri kapitalu se ne pobotajo, temveč se izkazujejo posebej kot njegovo povečanje ali zmanjšanje. Pri tem se štejejo kot postavke kapitala vpoklicani kapital, kapitalne 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.

26.28. Prevrednotovalni popravek gospodarskih kategorij se v izkazu finančnega izida ne izkazuje, ker ni povezan s prejemki in izdatki; zaradi lažjega razumevanja se te razlike zanemarijo tudi pri pritokih in odtokih.

26.29. Stanje denarnih sredstev je stanje denarnih sredstev v blagajni in na računih pri bankah brez popravka zaradi prekoračitev na tekočih računih.

26.30. V izkazu finančnega izida so odbitne postavke prikazane v oklepaju in niso nujno označene z znakom –; vsekakor je treba v besedilu pojasniti njihovo vsebino. Znak + pomeni v bilanci finančnega izida povečanje pritokov oziroma odtokov, znak – pa zmanjšanje pritokov oziroma odtokov. V zaporednem stopenjskem izkazu finančnega izida pomeni znak + povečanje denarnih sredstev, znak – pa njihovo zmanjšanje.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

26.31. 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 prenehata veljati SRS 26 - Oblike izkaza finančnih tokov (1994) - in SRS 27 - Oblike izkaza denarnih tokov (1994).