

Slovenski računovodski standard 34 (2002)

RAČUNOVODSKE REŠITVE V ZADRUGAH

A. Uvod

Ta standard je povezan s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 1-30. Obravnava posebnosti pri vrednotenju sredstev in obveznosti do njihovih virov ter merjenju in izkazovanju prihodkov, odhodkov, poslovnega izida, finančnega izida ter gibanja kapitala, ki so značilne za zadruge.

Posebej obravnava premoženjske oblike zadruge, nerazdeljivo združno lastnino, ugotavljanje poslovnega izida zadruge, nadomeščanje neporavnane izgube iz prejšnjih let in posebnosti pri prevrednotovanju kapitala zadruge.

Opredeljuje ključne pojme in vsebuje tudi pojasnila.

Z zadrugami so v tem standardu mišljene organizacije, ki so kot zadruge ali združne zveze vpisane v sodni register.

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

B. Standard

a) Oblike izkaza stanja

34.1. Izkaz stanja je temeljni računovodski izkaz, v katerem je resnično in pošteno prikazano stanje sredstev in obveznosti do njihovih virov za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se sestavlja.

Sestavi se za splošne ali posebne namene za potrebe zunanjega, lahko pa tudi notranjega računovodskega poročanja.

Izkaz stanja ima obliko dvostranske uravnotežene bilance stanja ali zaporednega stopenjskega izkaza stanja.

Bilanca stanja zadruge je razčlenjena takole:

Sredstva

A. Stalna sredstva

I. Neopredmetena dolgoročna sredstva

1. Dolgoročno odloženi stroški ustanovitve oziroma razširitve poslovanja
2. Dolgoročno odloženi stroški razvijanja
3. Koncesije, patenti, licence, blagovne in storitvene znamke ter podobne premoženjske pravice, pridobljene odplačno
4. Dobro ime, pridobljeno odplačno
5. Predujmi za neopredmetena dolgoročna sredstva

II. Opremetena osnovna sredstva

1. Zemljišča
2. Zgradbe
3. Oprema
4. Osnovna čreda
5. Večletni nasadi
6. Gozdovi
7. Opremetena osnovna sredstva, ki se pridobivajo
8. Predujmi za opremetena osnovna sredstva

III. Dolgoročne finančne naložbe

1. Dolgoročna posojila, dana podjetjem v skupini
2. Dolgoročna posojila, dana članom zadruga (razen tistim v skupini)
3. Dolgoročna posojila, dana drugim
4. Deleži v podjetjih v skupini
5. Deleži v drugih podjetjih
6. Dolgoročne vloge (dolgoročni depoziti)
7. Lastni deleži (nevplačani združni kapital, odkupljeni deleži članov zadruga)

B. Gibljiva sredstva

I. Zaloge

1. Material
2. Nedokončana proizvodnja
3. Proizvodi in trgovsko blago
4. Predujmi za zaloge

II. Poslovne terjatve

a) Dolgoročne poslovne terjatve

1. Dolgoročne terjatve za dobavljene proizvode in blago ter opravljene storitve do podjetij v skupini
2. Dolgoročne terjatve za dobavljene proizvode in blago ter opravljene storitve do drugih
3. Druge dolgoročne poslovne terjatve (tudi tiste, povezane s finančnimi prihodki)
4. Dolgoročno nevplačani vpoklicani kapital

b) Kratkoročne poslovne terjatve

1. Kratkoročne terjatve za dobavljene proizvode in blago ter opravljene storitve do podjetij v skupini
2. Kratkoročne terjatve za dobavljene proizvode in blago ter opravljene storitve do članov v zadruga (razen tistih v skupini)
3. Kratkoročne terjatve za dobavljene proizvode in blago ter opravljene storitve do drugih
4. Druge kratkoročne poslovne terjatve (tudi tiste, povezane s finančnimi prihodki)
5. Kratkoročno nevplačani vpoklicani kapital

III. Kratkoročne finančne naložbe

1. Kratkoročna posojila, dana podjetjem v skupini
2. Kratkoročna posojila, dana članom zadruga (razen tistim v skupini)
3. Kratkoročna posojila, dana drugim
4. Deleži, kupljeni za prodajo
5. Vrednostni papirji, kupljeni za prodajo
6. Kratkoročne vloge (kratkoročni depoziti)

IV. Dobroimetje pri bankah, čeki in gotovina

C. Aktivne časovne razmejitve

Obveznosti do virov sredstev

A. Kapital

- I. Zadružni kapital
 - a) Nerazdeljivi kapital
 - b) Deleži članov zadruga
 - 1. Obvezni deleži članov zadruga
 - 2. Prostovoljni deleži članov zadruga
- II. Kapitalske rezerve
- III. Rezerve iz dobička
 - 1. Zakonske rezerve
 - 2. Rezerve za lastne deleže
 - 3. Druge rezerve iz dobička
- IV. Preneseni čisti poslovni izid (preneseni čisti dobiček ali prenesena čista izguba)
- V. Čisti poslovni izid (čisti dobiček ali čista izguba) poslovnega leta
- VI. Prevrednotovalni popravki kapitala

B. Rezervacije

- 1. Rezervacije za pokojnine in podobne obveznosti
- 2. Rezervacije za davčne obveznosti
- 3. Druge rezervacije

C. Finančne in poslovne obveznosti

- a) Dolgoročne finančne in poslovne obveznosti
 - 1. Dolgoročne obveznosti na podlagi obveznic
 - 2. Dolgoročne finančne obveznosti do bank
 - 3. Dolgoročne finančne obveznosti do podjetij v skupini
 - 4. Dolgoročne finančne obveznosti do članov zadruga (razen tistih v skupini)
 - 5. Dolgoročne finančne obveznosti do drugih
 - 6. Dolgoročne poslovne obveznosti na podlagi predujmov (razen tistih v skupini)
 - 7. Dolgoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev v skupini
 - 8. Dolgoročne poslovne obveznosti do članov zadruga (razen tistih v skupini)
 - 9. Dolgoročne poslovne obveznosti do drugih dobaviteljev
 - 10. Dolgoročne obveznosti iz menic
 - 11. Druge dolgoročne poslovne obveznosti
- b) Kratkoročne finančne in poslovne obveznosti
 - 1. Kratkoročne obveznosti na podlagi obveznic
 - 2. Kratkoročne finančne obveznosti do bank
 - 3. Kratkoročne finančne obveznosti do podjetij v skupini
 - 4. Kratkoročne finančne obveznosti do članov zadruga (razen tistih v skupini)
 - 5. Kratkoročne finančne obveznosti do drugih
 - 6. Kratkoročne poslovne obveznosti na podlagi predujmov
 - 7. Kratkoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev v skupini

8. Kratkoročne poslovne obveznosti do drugih dobaviteljev
9. Kratkoročne obveznosti iz menic
10. Druge kratkoročne poslovne obveznosti

Č. Pasivne časovne razmejitve (kratkoročno odloženi prihodki ter kratkoročno vnaprej vračunani stroški in odhodki)

34.2. V nadaljevanju bilance stanja zadruga obvezno razčleni postavke zemljišč, zgradb, gozdov, večletnih nasadov in osnovne črede pa tudi ustrezne prevrednotovalne popravke kapitala (ugotovljene in prikazane skladno z združenimi pravili).

34.3. Teoretično možne postavke, ki pri posamezni zadrugi ne prihajajo v poštev, se v uradni listini ne navajajo.

34.4. Bilanca stanja zadruga prikazuje sredstva in obveznosti do njihovih virov v dveh stolpcih: v prvem uresničene podatke v obravnavanem obračunskem obdobju in v drugem uresničene v enakem prejšnjem obračunskem obdobju, ali v prvem načrtovane podatke za naslednje obračunsko obdobje in v drugem uresničene v obravnavanem obračunskem obdobju, ali v prvem uresničene podatke v obravnavanem obračunskem obdobju in v drugem načrtovane za isto obdobje.

34.5. Zadruga izkazuje postavke v bilanci stanja po neodpisani vrednosti kot razliki med celotno vrednostjo in ustreznim popravkom vrednosti.

34.6. Zadruga izkazuje v zunajbilančni evidenci hipoteke na osnovna sredstva, dana jamstva, zaloge, ki so last drugih pravnih in fizičnih oseb, ter možne obveznosti, kar je v dodatku k bilanci stanja treba ustrezno razkriti.

V zunajbilančni evidenci izkazuje tudi prevzeta jamstva svojih članov na podlagi združenih pravil.

34.7. V posebnem pregledu kot dodatku k bilanci stanja zadruga izkaže (dejanske in prevrednotene) nabavne vrednosti in popravke vrednosti posameznih kategorij opredmetenih osnovnih sredstev in dolgoročnih finančnih naložb. Prav tako izkaže stanje opredmetenih osnovnih sredstev, pridobljenih na podlagi finančnega najema.

34.8. V posebnem pregledu kot dodatku k bilanci stanja zadruga izkaže kategorije opredmetenih osnovnih sredstev in kategorije neopredmetenih dolgoročnih sredstev po njihovih začetnih neodpisanih vrednostih, pridobitve, spremembe namembnosti, odtujitve, amortizacijo, pri opredmetenih osnovnih sredstvih in dolgoročnih finančnih naložbah pa tudi učinke prevrednotenja.

34.9. Za potrebe računovodskega proučevanja (analiziranja) morata biti predračunska in obračunska bilanca stanja zadruga metodično usklajeni.

34.10. Postavke v bilanci stanja zadruga za zunanje poslovne potrebe je treba razkriti v skladu s SRS 24 - Oblike bilance stanja za zunanje poslovno poročanje.

34.11. Bilanco stanja v poljubni obliki lahko zadruga uporablja pri računovodskem proučevanju (analiziranju) v svojem poslovnem poročilu, vendar taka bilanca stanja ne more nadomeščati bilance stanja zadruga v duhu SRS 34.1.

34.12. Bilanca stanja poslovnega leta mora zadruga hraniti trajno.

b) Oblika izkaza poslovnega izida

34.13. Izkaz poslovnega izida zadruga je razčlenjen takole:

1. Čisti prihodki od prodaje
2. Sprememba vrednosti zalog proizvodov ter nedokončanih proizvodnje in storitev
3. Usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve

4. Drugi poslovni prihodki
5. Stroški blaga, materiala in storitev
 - a) Nabavna vrednost prodanih blaga in materiala
 - b) Stroški porabljenega materiala
 - c) Stroški storitev
6. Stroški dela
 - a) Stroški plač
 - b) Stroški socialnih zavarovanj (posebej izkazani stroški pokojninskih zavarovanj)
 - c) Drugi stroški dela
7. Odpisi vrednosti
 - a) Amortizacija in drugi odpisi neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev
 - b) Odpisi obratnih sredstev
8. Drugi poslovni odhodki
9. Finančni prihodki od deležev v dobičku in drugih oblik vrednostnih papirjev
 - a) Finančni prihodki od deležev v dobičku podjetij v skupini
 - b) Finančni prihodki od deležev v dobičku drugih
 - c) Finančni prihodki od drugih oblik vrednostnih papirjev
10. Obresti in drugi finančni prihodki od terjatev
 - a) Obresti in drugi finančni prihodki od terjatev, ki so finančne naložbe, do podjetij v skupini
 - b) Obresti in drugi finančni prihodki od terjatev, ki so finančne naložbe, do drugih podjetij
 - c) Obresti in drugi finančni prihodki od drugih poslovnih terjatev do podjetij v skupini
 - č) Obresti in drugi finančni prihodki od drugih poslovnih terjatev do drugih
 - d) Ostali finančni prihodki
11. Odpisi finančnih naložb in naložb v vrednostne papirje
12. Obresti in podobni finančni odhodki
 - a) Obresti in podobni finančni odhodki iz obveznosti do podjetij v skupini
 - b) Obresti in podobni finančni odhodki iz obveznosti do drugih
 - c) Drugi finančni odhodki
13. Davek iz dobička iz rednega delovanja
14. Čisti poslovni izid iz rednega delovanja
15. Izredni prihodki
16. Izredni odhodki
 - a) Izredni odhodki brez prevrednotovalnega popravka kapitala
 - b) Prevrednotovalni popravek kapitala
17. Poslovni izid zunaj rednega delovanja
18. Davek iz dobička zunaj rednega delovanja
19. Davki, ki niso izkazani v drugih postavkah
20. Čisti poslovni izid obračunskega obdobja

34.14. Teoretično možne postavke, ki pri posamezni zadrugi ne prihajajo v poštrev, se v uradni listini ne navajajo. Zadruga lahko postavke izkaza poslovnega izida iz SRS 34.13 za svoje potrebe še podrobneje razčleni.

34.15. Izkaz poslovnega izida zadruga prikazuje zneske v dveh stolpcih: v prvem uresničene podatke v obravnavanem obračunskem obdobju in v drugem uresničene v enakem prejšnjem obračunskem obdobju, ali v prvem načrtovane podatke za naslednje obračunsko obdobje in v drugem uresničene v obravnavanem obračunskem obdobju, ali v prvem uresničene podatke v obravnavanem obračunskem obdobju in v drugem načrtovane za isto obdobje.

V izkazu poslovnega izida za medletno obdobje pa je treba zneske v stolpcu za obravnavano medletno obdobje v naslednjem stolpcu dopolniti z nabranimi zneski za obravnavano poslovno leto do danega datuma in v naslednjem stolpcu še s podatki za primerljiva medletna obdobja prejšnjega poslovnega leta.

34.16. V prilogi k izkazu poslovnega izida zadruga podrobneje izkaže stroške po naravnih vrstah (stroške materiala, stroške storitev, odpise gibljivih sredstev, stroške amortizacije, stroške dolgoročnih rezervacij, stroške plač in druge).

34.17. V prilogi k izkazu poslovnega izida zadruga izkaže, kako je čisti dobiček poslovnega leta skupaj z nerazporejenim čistim dobičkom iz prejšnjih let razdeljen in kako je čista izguba poslovnega leta skupaj z neporavnano čisto izgubo iz prejšnjih let poravnana.

34.18. Izkaz poslovnega izida mora zadruga hraniti trajno.

c) Skupinski računovodski izkazi

34.19. Zadruga sestavlja skupinske računovodske izkaze v skladu s temeljnimi slovenskimi računovodskimi standardi.

34.20. Iz skupinske bilance stanja zadruga so izpuščeni zneski iz razmerij zadruga do povezanih zadrug, gospodarskih družb ter pravnih in fizičnih oseb v skupini.

34.21. Iz skupinskega izkaza poslovnega izida so izpuščeni poslovni in finančni prihodki iz razmerij med pravnimi oziroma fizičnimi osebami v skupini, prav tako pa tudi ustrezni poslovni in finančni odhodki. Pri delitvi čistega dobička poslovnega leta se izkaže posebej del, ki pripada manjšinskim lastnikom v morebitnih odvisnih pravnih osebah, in posebej del, ki pripada združnikom v obvladujoči zadrugi.

č) Izkaz finančnega izida

34.22. Zadruga sestavlja za svoje potrebe tudi izkaz finančnega izida v skladu s SRS 26 - Oblike izkaza finančnega izida za zunanje poslovno poročanje.

d) Izkaz gibanja kapitala

34.23. Zadruga sestavlja za svoje potrebe tudi izkaz gibanja kapitala v skladu s SRS 27 - Oblike izkaza gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje.

e) Računovodski izkazi v razmerah spremenjene kupne moči

34.24. Sredstva zadruga in obveznosti do njihovih virov se v razmerah spremenjene kupne moči vrednotijo v skladu s temeljnimi slovenskimi računovodskimi standardi.

34.25. Deleži članov zadruga se v razmerah spremenjene kupne moči prevrednotijo le, če tako predpisujejo združna pravila, in sicer z indeksom, ki je določen v njih.

C. Opredelitve ključnih pojmov

34.26. V tem standardu je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in tako opredeliti ključne pojme.

a) **Izkaz stanja** je temeljni računovodski izkaz zadruga, ki prikazuje stanje sredstev in obveznosti do njihovih virov na koncu obračunskega obdobja. Neporavnana izguba v njem je odbitek od kapitala. Izkaz stanja je lahko stopenjski ali dvostranski.

- b) **Bilanca stanja** je dvostranski računovodski izkaz, v katerem je na levi strani prikazano stanje sredstev in na desni strani v enakem znesku stanje obveznosti do virov sredstev.
- c) **Gibljava sredstva** so sredstva, ki se nenehno preoblikujejo. Sestavljajo jih zaloge, poslovne terjatve, kratkoročne finančne naložbe, denarna sredstva, kratkoročno odloženi stroški in kratkoročno nezaračunani prihodki. V nasprotju s kratkoročnimi sredstvi obsegajo tudi dolgoročne poslovne terjatve, v nasprotju z obratnimi sredstvi pa tudi kratkoročne finančne naložbe.
- č) **Skupinski izkaz stanja (konsolidirani izkaz stanja)** je izkaz stanja, sestavljen za skupino podjetij, ki jo vodi obvladujoče podjetje, kot da bi šlo za eno samo podjetje.
- d) **Izkaz poslovnega izida** je temeljni računovodski izkaz, v katerem je resnično in pošteno prikazan poslovni izid za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se sestavlja.
- e) **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.
- f) **Izkaz gibanja kapitala** je temeljni računovodski izkaz, v katerem so resnično in pošteno prikazane spremembe sestavin kapitala za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se sestavlja.
- g) **Nerazdeljivi zadružni kapital** je trajni poslovni sklad zadruga, ki je nastal od ustanovitve zadruga do 30. junija 1992 (do uveljavitve zakona o zadrugah). Je nedeljivo čisto premoženje zadruga, za katero se smiselno uporabljajo predpisi o lastninski pravici. Namenjen je izključno za financiranje skupnega poslovanja zadruga in njenih članov. Sredstev iz tega sklada ni mogoče razdeliti niti ob morebitni likvidaciji zadruga ali njenem stečaju niti ob prenehanju zadruga. To velja tudi za čisto zadružno premoženje, pridobljeno na podlagi določb o vračilu nekdanjega zadružnega premoženja pri lastninskem preoblikovanju podjetij.
- h) **Deleži članov zadruga** so del njenega kapitala. Vsak član zadruga mora ob vstopu vanjo vpisati in vplačati določen del kapitala, in sicer najmanj en delež, katerega velikost samostojno določijo člani po zadružnih pravilih.
- i) **Prevrednotovanje deležev članov zadruga** se opravlja po zadružnih pravilih, lahko pa se v njih določi prevrednotovanje z indeksi cen življenjskih potrebščin. Sredstva zadruga in obveznosti do njihovih virov se prevrednotujejo v skladu z Uvodom v slovenske računovodske standarde oziroma temeljnimi slovenskimi računovodskimi standardi.
- j) **Prostovoljni skladi zadruga** so skladi, ki jih zadruga oblikuje iz letnega čistega dobička v skladu z zakonom o zadrugah in zadružnimi pravili. Taki so rezervni sklad, sklad za izobraževanje, razvojni sklad, sklad za dajatve socialne narave in podobni skladi.

Č. Pojasnila

34.27. Kapital zadruga sestavljajo nerazdeljivi zadružni kapital, deleži članov zadruga, rezerve, preneseni čisti dobiček ali prenesena čista izguba iz prejšnjih let, prevrednotovalni popravek zadružnega kapitala, nerazporejeni čisti dobiček ali neporavnana čista izguba v poslovnem letu in drugi morebitni skladi, oblikovani v skladu z zadružnimi pravili.

34.28. Zadruga oblikuje rezerve pri delitvi čistega dobička po zadružnih pravilih in najmanj v velikosti, predpisani z zakonom o zadrugah.

34.29. Zadruga lahko nameni preostanek letnega presežka čistega dobička po oblikovanju obveznih rezerv za svoje sklade in za deleže svojih članov v sorazmerju z njihovim poslovanjem z njo (zadružni ristorno). Podrobnejša sodila za udeležbo članov v preostanku čistega dobička določi zadruga z zadružnimi pravili.

34.30. Zadruga poravnava izgubo iz obveznih rezerv oziroma iz nerazporejenega čistega dobička iz prejšnjih let. Če obvezne rezerve in morebitni nerazporejeni čisti dobiček iz prejšnjih let ne zadoščajo za poravnavo čiste izgube iz prejšnjih let, poravna preostanek iz svojih drugih prostovoljnih skladov. Če izguba še vedno ni poravnana, jo poravna iz nerazdeljivega združenega kapitala ter iz obveznih in prostovoljnih deležev članov zadruga, in sicer v sorazmerju z velikostjo nerazdeljivega združenega kapitala in deležev članov.

34.31. Če se zaradi odpisa ali izgube vrednost deležev in skladov zadruga zmanjša za več kot polovico, mora občni zbor zadruga skleniti, da se deleži doplačajo v celotni odpisani vrednosti, ali pa predlagati, da se nad zadrugo uvede stečajni postopek.

34.32. Zadruga lahko za poslovna razmerja s svojimi člani v svojem knjigovodstvu uvede evidentiranje terjatev in obveznosti po načelu kontokorenta. Obremenjevanje kontokorenta vedno pomeni izkazovanje terjatev do člana in prihodkov na drugi strani, priznavanje kontokorenta pa povečevanje izbranih nakupnih postavk zadruga in obveznosti na drugi strani. Debetni saldo kontokorenta je vedno stanje terjatve zadruga do člana, kreditni saldo pa stanje obveznosti zadruga nasproti članu.

34.33. Zadruga vodi poslovne knjige po svojem kontnem načrtu na podlagi kontnega okvira, ki ga sprejme Slovenski inštitut za revizijo.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

34.34. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 12. oktobra 2001. Minister za finance je dal soglasje k njemu. Zdruga, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati s 1. januarjem 2002, preostale zdruga pa s prvim poslovnim letom, ki se začne po tem datumu. Z uveljavitvijo tega standarda preneha veljati SRS 34 - Računovodske rešitve v zadrugah (1996).