

Uradni list Republike Slovenije



Internet: <http://www.uradni-list.si>

e-pošta: info@uradni-list.si

Št. **107** Ljubljana, sobota **22. 12. 2001**

Cena 3000 SIT

ISSN 1318-0576

Leto XI

DRUGI DRŽAVNI ORGANI IN ORGANIZACIJE

5172. Slovenski računovodski standardi

Na podlagi 12. člena zakona o revidiranju (Uradni list RS, št. 11/01) je strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na 37. seji, dne 17. decembra 2001 sprejel

SLOVENSKE RAČUNOVODSKE STANDARDE

KONTNI OKVIR za gospodarske družbe

KONTNI OKVIR ZA GOSPODARSKE DRUŽBE

RAZRED 0 – DOLGOROČNA SREDSTVA

00 – NEOPREDMETENA DOLGOROČNA SREDSTVA

V tej skupini se izkazujejo dobro ime, dolgoročno odloženi stroški poslovanja, dolgoročno odloženi stroški razvijanja, dolgoročne premoženjske pravice, druga neopredmetena dolgoročna sredstva in neopredmetena dolgoročna sredstva v gradnji oziroma izdelavi.

01 – POPRAVEK VREDNOSTI NEOPREDMETENIH DOLGOROČNIH SREDSTEV

V tej skupini se izkazujejo popravki vrednosti dobrega imena, dolgoročno odloženih stroškov poslovanja, dolgoročno odloženih stroškov razvijanja, dolgoročnih premoženjskih pravic in drugih neopredmetenih dolgoročnih sredstev.

02 – NEPREMIČNINE

V tej skupini se izkazujejo vrednosti zemljišč, zgradb, nepremičnin v gradnji oziroma izdelavi in nepremičnin trajno zunaj uporabe. Pri zemljiščih in zgradbah se ločeno izkazujeta nabavna vrednost in prevrednotenje, posebej zaradi okrepitve in posebej zaradi oslabitve.

03 – POPRAVEK VREDNOSTI NEPREMIČNIN

V tej skupini se izkazuje popravek vrednosti nepremičnin. Ločeno se izkazujejo popravki vrednosti zgradb zaradi amortizacije ter zaradi okrepitve in zaradi oslabitve.

04 – OPREMA IN DRUGA OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA

V tej skupini se izkazujejo vrednosti opreme in nadomestnih delov, drobnega inventarja, večletnih nasadov, osnovne črede, drugih opredmetenih osnovnih sredstev, opreme in drugih opredmetenih osnovnih sredstev v gradnji oziroma izdelavi ter opreme in drugih opredmetenih osnovnih sredstev trajno zunaj uporabe. Pri opremi in nadomestnih delih se ločeno izkazujeta nabavna vrednost in prevrednotenje, posebej zaradi okrepitve in posebej zaradi oslabitve.

05 – POPRAVEK VREDNOSTI OPREME IN DRUGIH OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV

V tej skupini se izkazujejo popravki vrednosti opreme in nadomestnih delov, drobnega inventarja, večletnih nasadov, osnovne črede in drugih opredmetenih osnovnih sredstev. Ločeno se izkazujejo popravki vrednosti opreme in nadomestnih delov zaradi amortizacije ter zaradi okrepitve in zaradi oslabitve.

06 – DOLGOROČNE FINANČNE NALOŽBE V KAPITAL

V tej skupini se izkazujejo denarni izdatki za naložbe v delnice in deleže, odkupljene lastne delnice in deleže, naložbene nepremičnine, naložbe v plemenite kovine, drage kamne, umetniška dela in podobno ter druge dolgoročne kapitalske naložbe. Delnice, deleži in druge dolgoročne kapitalske naložbe se razčlenijo na tiste v državi in v tujini. Posebej se izkazuje popravek vrednosti teh naložb zaradi okrepitve in posebej zaradi oslabitve.

07 – DOLGOROČNA DANA POSOJILA IN TERJATVE ZA NEVPLAČANI VPISANI KAPITAL

V tej skupini se izkazujejo dolgoročna posojila, dana na podlagi posojilnih pogodb in z odkupom obveznic, dolgoročne terjatve za nevplačani vpisani kapital ter dolgoročni dani depoziti. Dolgoročna dana posojila se razčlenjujejo na posojila, dana v državi in v tujini. Dolgoročna dana posojila, ki zapadejo v plačilo v enem letu po datumu bilance stanja, se v bilanci stanja prenesejo med kratkoročne finančne naložbe. Posebej se izkazuje popravek vrednosti dolgoročnih danih posojil zaradi oslabitev.

08 – DOLGOROČNE TERJATVE IZ POSLOVANJA

V tej skupini se izkazujejo dolgoročni dani blagovni in potrošniški krediti, dolgoročni dani predujmi in varščine, dolgoročne terjatve iz finančnega najema, druge dolgoročne terjatve iz poslovanja ter dolgoročno odložene terjatve za davke. Dolgoročne terjatve iz poslovanja se razčlenjujejo na terjatve do strank v državi in v tujini. Dolgoročne terjatve iz poslovanja, ki zapadejo v plačilo v enem letu po datumu bilance stanja, se v bilanci stanja izkažejo kot kratkoročne terjatve. Posebej se izkazuje popravek vrednosti dolgoročnih terjatev zaradi oslabitve.

RAZRED 1 – KRATKOROČNA SREDSTVA, RAZEN ZALOG, IN AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE

10 – DENARNA SREDSTVA V BLAGAJNI IN TAKOJ UNOVČLJIVE VREDNOSTNICE

V tej skupini se izkazujejo gotovina (bankovci in kovanci), prejeti čeki, druge takoj unovčljive vrednostnice ter denar na poti. Domača in tuja denarna sredstva v blagajni se izkazujejo ločeno. Izdani čeki se izkažejo kot odbitna postavka.

11 – DOBROIMETJE PRI BANKAH IN DRUGIH FINANČNIH INŠTITUCIJAH

V tej skupini se izkazuje dobroimetje na računih pri bankah in drugih finančnih inštitucijah. Dobroimetje na računih se razčleni na takoj razpoložljiva denarna sredstva in na tista, ki so vezana na odpoklic. Ločeno se izkazuje dobroimetje v domači in v tuji valuti.

Ločeno se izkazujejo tudi denarna sredstva na posebnih računih oziroma za posebne namene.

12 – KRATKOROČNE TERJATVE DO KUPCEV

V tej skupini se izkazujejo terjatve do kupcev iz prodaje stalnih in obratnih sredstev. Ločeno se izkazujejo terjatve do strank v državi in v tujini. V tej skupini se izkazujejo tudi kratkoročni dani blagovni in potrošniški krediti. Posebej se izkazuje popravek vrednosti kratkoročnih terjatev do kupcev zaradi oslabitve.

13 – KRATKOROČNI DANI PREDUJMI IN VARŠČINE

V tej skupini se izkazujejo predujmi, dani za opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena dolgoročna sredstva, zaloge materiala in še ne opravljene storitve, drugi kratkoročni dani predujmi pa tudi dani preplačila in varščine. Posebej se izkazuje popravek vrednosti kratkoročnih danih predujmov in varščin zaradi oslabitve.

Dani predujmi se v bilanci stanja izkazujejo v zvezi s stvarmi, na katere se nanašajo.

14 – KRATKOROČNE TERJATVE IZ POSLOVANJA ZA TUJ RAČUN

V tej skupini se izkazujejo terjatve do izvoznikov, terjatve iz uvoza za tuj račun, terjatve iz komisijske in konsignacijske prodaje ter druge terjatve iz poslovanja za tuj račun. Posebej se izkazuje popravek vrednosti teh terjatev zaradi oslabitve.

15 – KRATKOROČNE TERJATVE, POVEZANE S FINANČNIMI PRIHODKI

V tej skupini se izkazujejo terjatve za obresti, terjatve iz naslova dividend in drugih deležev v dobičku ter druge kratkoročne terjatve, povezane s finančnimi prihodki. Posebej se izkazuje popravek vrednosti teh terjatev zaradi oslabitve.

Ločeno se izkazujejo terjatve do pravnih in fizičnih oseb v državi in v tujini.

16 – DRUGE KRATKOROČNE TERJATVE

V tej skupini se izkazujejo terjatve za vstopni DDV, druge kratkoročne terjatve do državnih in drugih inštitucij ter ostale kratkoročne terjatve. Posebej se izkazuje popravek vrednosti teh terjatev zaradi oslabitve.

17 – KRATKOROČNE FINANČNE NALOŽBE

V tej skupini se izkazujejo prejete menice, kratkoročne naložbe v odkupljene lastne delnice in deleže in v druge delnice, deleže in ostale vrednostnice, kupljene za prodajo, terjatve, kupljene za prodajo, ter kratkoročna dana posojila in kratkoročni depoziti.

Posebej se izkazuje popravek vrednosti teh finančnih naložb zaradi oslabitve.

Ločeno se izkazujejo kratkoročne finančne naložbe v državi in v tujini.

18 – KRATKOROČNE TERJATVE ZA NEVPLAČANI V PLAČILO ZAPADLI VPISANI KAPITAL

V tej skupini se izkazujejo terjatve do financerjev za nevplačani v plačilo zapadli vpisani kapital.

19 – AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE

V tej skupini se izkazujejo za največ dvanajst mesecev vnaprej plačani stroški in prihodki, ki niso mogli biti zaračunani v obračunski dobi, na katero se nanašajo. V tej skupini se izkazujejo tudi vrednotnice.

RAZRED 2 – KRATKOROČNE OBVEZNOSTI (DOLGOVI) IN PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE

22 – KRATKOROČNE OBVEZNOSTI DO DOBAVITELJEV

V tej skupini se izkazujejo obveznosti do dobaviteljev v državi in v tujini ter kratkoročni blagovni krediti, prejeti v državi in v tujini. Ločeno se izkazujejo tudi kratkoročne obveznosti za nezaračunane blago in storitve.

23 – KRATKOROČNO PREJETI PREDUJMI IN VARŠČINE

V tej skupini se izkazujejo vnaprejšnja plačila in denarna zavarovanja kupcev in drugih dolžnikov za obratna sredstva.

24 – KRATKOROČNE OBVEZNOSTI IZ POSLOVANJA ZA TUJ RAČUN

V tej skupini se izkazujejo obveznosti iz izvoza za tuj račun, obveznosti do uvoznikov, obveznosti iz komisijske in konsignacijske prodaje ter druge obveznosti iz poslovanja za tuj račun.

25 – KRATKOROČNE OBVEZNOSTI DO ZAPOSLENCEV

V tej skupini se izkazujejo obveznosti do zaposlencev za plače, nadomestila plač in druge prejemke iz delovnega razmerja ter z njimi povezane prispevke in davke.

26 – OBVEZNOSTI DO DRŽAVNIH IN DRUGIH INŠTITUCIJ

V tej skupini se izkazujejo obveznosti za obračunani DDV, DDV od uvoženega blaga, carino, davek od izplačanih plač in davek od dobička ter druge kratkoročne obveznosti do državnih in drugih inštitucij.

27 – KRATKOROČNE OBVEZNOSTI DO FINANCERJEV

V tej skupini se izkazujejo kratkoročna dobljena posojila ter kratkoročne izdane vrednostnice in menice. Ločeno se izkazujejo kratkoročne obveznosti do bank ter drugih pravnih in fizičnih oseb posebej v državi in posebej v tujini.

28 – DRUGE KRATKOROČNE OBVEZNOSTI

V tej skupini se izkazujejo kratkoročne obveznosti za obresti, kratkoročne obveznosti v zvezi z razdelitvijo poslovnega izida, obveznosti na podlagi odtegljajev od plač in nadomestil plač zaposlencem ter ostale kratkoročne obveznosti. Ločeno se izkazujejo kratkoročne obveznosti do strank v državi in v tujini.

29 – PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE

V tej skupini se izkazujejo za največ dvanajst mesecev vnaprej vračunani stroški oziroma odhodki in plačani prihodki, ki se nanašajo na naslednje obračunsko obdobje.

RAZRED 3 – ZALOGE SUROVIN IN MATERIALA

30 – OBRAČUN NABAVE SUROVIN IN MATERIALA (TUDI DROBNEGA INVENTARJA IN EMBALAŽE)

V tej skupini se izkazuje oblikovanje nabavne vrednosti kupljenih surovin in materiala. V njej se izkazujejo poleg obračunane vrednosti še odvisni nabavni stroški, in sicer tako dajatve v okviru nabavne cene kot tudi neposredni izdatki za nabavo. Kadar se uporabljajo konti te skupine, se prek posebnega konta obračuna nabave opravi prenos obračunane nabavne vrednosti na zaloge surovin in materiala.

31 – ZALOGE SUROVIN IN MATERIALA

Ta skupina se razčleni na konte surovin in materiala v skladišču, dodelavi, predelavi in na poti, nabavljenih polizdelkov in sestavnih delov, goriva in maziva v zalogi ter režijskega materiala. Pri vodenju zalog surovin in materiala po stalnih cenah se vodijo odmiki od stalnih cen na posebnem kontu odmikov.

32 – ZALOGE DROBNEGA INVENTARJA IN EMBALAŽE

V tej skupini se izkazujeta samo drobni inventar in embalaža. Razčleni se na konte drobnega inventarja in embalaže v skladišču in v uporabi. Pri vodenju zalog po stalnih cenah je potreben poseben konto odmikov od stalnih cen.

RAZRED 4 – STROŠKI

40 – STROŠKI MATERIALA

V tej skupini se izkazujejo stroški surovin, materiala, kupljenih polizdelkov in vgradnih delov, pomožnega materiala, energije ter nadomestnih delov za osnovna sredstva in materiala za vzdrževanje osnovnih sredstev, odpisi drobnega inventarja in lastne embalaže, uskladitev stroškov materiala zaradi ugotovljenih popisnih razlik, stroški pisarniškega materiala in strokovne literature, drugi stroški materiala ter uskladitev stroškov materiala zaradi končnega obračuna zalog materiala.

41 – STROŠKI STORITEV

V tej skupini se izkazujejo stroški storitev pri proizvodnji proizvodov in opravljanju storitev, stroški transportnih storitev in storitev, povezanih z vzdrževanjem, najemnine, povračila stroškov zaposlencem v zvezi z delom, stroški plačilnega prometa in bančnih storitev, zavarovalne premije, stroški intelektualnih in osebnih storitev, stroški sejmov, reklame in reprezentance, stroški storitev fizičnih oseb, ki ne opravljajo dejavnosti, skupaj z dajatvami, ki bremenijo podjetje, ter stroški drugih storitev.

43 – AMORTIZACIJA

V tej skupini se izkazuje amortizacija neopredmetenih dolgoročnih sredstev, zgradb, opreme in nadomestnih delov, drobnega inventarja.

44 – DOLGOROČNE REZERVACIJE

V tej skupini se izkazujejo dolgoročne rezervacije za stroške reorganizacije podjetja, za stroške obnavljanja naravnih bogastev, za pokrivanje pričakovanih izgub iz kočljivih pogodb, za pokojnine in za pokrivanje drugih obveznosti, ki se nanašajo na sedanje učinke.

45 – STROŠKI OBRESTI

V tej skupini se izkazujejo stroški obresti.

47 – STROŠKI DELA

V tej skupini se izkazujejo plače zaposlencev, nadomestila plač zaposlencev, stroški dodatnega pokojninskega zavarovanja zaposlencev, regres za letni dopust, povračila in drugi prejemki zaposlencev, delodajalčevi prispevki in druge delodajalčeve dajatve od plač, nadomestil plač, bonitet, povračil in drugih prejemkov zaposlencev ter nagrade vajencem skupaj z dajatvami, ki bremenijo podjetje.

48 – DRUGI STROŠKI

V tej skupini se izkazujejo dajatve, ki niso odvisne od stroškov dela ali drugih vrst stroškov, izdatki za varstvo okolja, nagrade dijakom in študentom na delovni praksi skupaj z dajatvami, štipendije dijakom in študentom ter ostali podobni stroški.

49 – PRENOS STROŠKOV

Prek te skupine prenašamo stroške iz razreda 4 na zaloge v razredu 6 oziroma v breme odhodkov.

RAZRED 5

Uporaba tega razreda je prosta.

RAZRED 6 – ZALOGE PROIZVODOV IN BLAGA

60 – NEDOKONČANE PROIZVODNJA IN STORITVE

V tej skupini se izkazujejo nedokončane proizvodnja in storitve, polizdelki, ustavljena nedokončana proizvodnja, proizvodnja v dodelavi in predelavi ter odmiki od cen proizvodnje in storitev.

63 – PROIZVODI

V tej skupini se izkazujejo proizvodi v lastnem skladišču, v tujem skladišču in v lastni prodajalni, vračunani DDV od proizvodov v prodajalni, proizvodi v dodelavi in predelavi ter odmiki od cen proizvodov.

65 – OBRAČUN NABAVE BLAGA

V tej skupini se izkazujejo vrednost blaga po obračunih dobaviteljev, odvisni stroški nabave blaga in obračun nabave blaga.

66 – ZALOGE BLAGA

V tej skupini se izkazujejo blago v lastnem skladišču, v tujem skladišču in v prodajalni, vračunani DDV v zalogah blaga ter vračunana razlika v cenah zalog blaga.

RAZRED 7 – ODHODKI IN PRIHODKI

Odhodki

70 – POSLOVNI ODHODKI (I. RAZLIČICA IZKAZA POSLOVNEGA IZIDA)

V tej skupini se izkazujejo vrednost prodanih poslovnih učinkov, vrednost usredstvenih lastnih proizvodov in storitev, nabavna vrednost prodanih materiala in blaga ter drugi poslovni odhodki.

71 – POSLOVNI ODHODKI (II. RAZLIČICA IZKAZA POSLOVNEGA IZIDA)

V tej skupini se izkazujejo vrednost prodanih poslovnih učinkov, nabavna vrednost prodanih materiala in blaga, stroške prodajanja, stroški splošnih dejavnosti (nabave in uprave) ter drugi stroški, ki se ne zadržujejo v zalogah.

72 – PREVREDNOTOVALNI POSLOVNI ODHODKI

V tej skupini se izkazujejo prevrednotovalni poslovni odhodki neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev, prevrednotovalni poslovni odhodki obratnih sredstev in prevrednotovalni poslovni odhodki stroškov dela.

74 – FINANČNI ODHODKI

V tej skupini se izkazujejo odhodki za obresti, odhodki od prevrednotenja dolgov zaradi ohranitve vrednosti, odhodki od prodaje finančnih naložb, drugi finančni odhodki in prevrednotovalni finančni odhodki zaradi oslabitve.

75 – IZREDNI ODHODKI

V tej skupini se izkazujejo odhodki za rezervacije za kritje možnih izgub iz kočljivih pogodb, odhodki za kritje izgube iz prejšnjih obdobj, denarne kazni, odškodnine in druge neobičajne postavke ter prevrednotovalni popravek poslovnega izida zaradi ohranitve kupne moči kapitala.

Prihodki

76 – POSLOVNI PRIHODKI

V tej skupini se izkazujejo prihodki od prodaje proizvodov in storitev na domačem in na tujem trgu, prihodki od prodaje trgovskega blaga in materiala na domačem in na tujem trgu, prihodki od porabe in odprave dolgoročnih rezervacij, drugi prihodki, povezani s poslovnimi učinki (subvencije, dotacije, regresi, kompenzacije, premije in podobni), ter prevrednotovalni poslovni prihodki.

77 – FINANČNI PRIHODKI

V tej skupini se izkazujejo dobljene obresti, dividende in drugi deleži v dobičku drugih podjetij, prihodki od prevrednotenja terjatev zaradi ohranitve vrednosti, prihodki v zvezi z danimi posojili (povečanje glavnice zaradi ohranitve vrednosti), prihodki od prodaje finančnih naložb, drugi finančni prihodki in drugi prevrednotovalni finančni prihodki.

78 – IZREDNI PRIHODKI

V tej skupini se izkazujejo prejete subvencije, dotacije in podobni prihodki, ki niso povezani s poslovnimi učinki, izterjane odpisane terjatve, prihodki za poravnavo izgub iz preteklih let, prejete kazni in odškodnine ter druge neobičajne postavke.

79 – USREDSTVENI LASTNI PROIZVODI IN LASTNE STORITVE (I. RAZLIČICA IZKAZA POSLOVNEGA IZIDA)

V tej skupini se izkazujejo vrednosti usredstvenih lastnih proizvodov in storitev.

RAZRED 8 – POSLOVNI IZID

80 – DOBIČEK ALI IZGUBA PRED OBDAVČITVIJO

V tej skupini se izkazuje dobiček kot pozitivni poslovni izid ali izguba kot negativni poslovni izid.

81 – RAZPOREDITEV DOBIČKA

V tej skupini se izkazuje razporeditev dobička za davek iz dobička (izgube) iz rednega delovanja, za davek iz dobička (izgube), ustvarjene(ga) zunaj rednega delovanja, za druge davke, ki niso izkazani v drugih postavkah, in za čisti dobiček poslovnega leta.

82 – RAZPOREDITEV ČISTEGA DOBIČKA POSLOVNEGA LETA

V tej skupini se izkazuje razporeditev čistega dobička za kritje prenesenih izgub, za oblikovanje zakonskih rezerv, za oblikovanje rezerv za lastne delnice oziroma deleže, za oblikovanje statutarnih rezerv in za druge rezerve iz dobička ter prenos ostanka čistega dobička.

89 – IZGUBA IN PRENOS IZGUBE

V tej skupini se izkazujeta ugotovljena izguba tekočega leta in njen prenos.

RAZRED 9 – KAPITAL, DOLGOROČNE OBVEZNOSTI (DOLGOVI) IN DOLGOROČNE REZERVACIJE

90 – VPOKLICANI KAPITAL

V tej skupini se izkazuje osnovni kapital družbe, ki je lahko delniški kapital, kapitalski deleži ali kapitalska vloga. Osnovni delniški kapital se izkazuje po vrstah delnic (prednostne, navadne). Ločeno se izkazuje nevpoklicani kapital kot odbitna postavka.

91 – KAPITALSKE REZERVE

V tej skupini se izkazujejo vplačila, ki presegajo nominalne zneske delnic oziroma deležev, zneski, ki presegajo knjigovodske vrednosti pri odtujitvi začasno odkupljenih lastnih delnic oziroma deležev, vplačila nad nominalnim zneskom, pridobljena pri izdaji zamenljivih obveznic ali obveznic z delniško nakupno opcijo, zneski družbenikov, vplačani za pridobitev dodatnih pravic iz delnic oziroma deležev, druga vplačila družbenikov na podlagi statuta in zneski iz poenostavljenega zmanjšanja osnovnega kapitala z umikom delnic oziroma deležev.

92 – REZERVE IZ DOBIČKA

V tej skupini se izkazujejo zakonske rezerve, rezerve za lastne delnice oziroma deleže, statutarne rezerve in druge rezerve iz dobička.

93 – ČISTI DOBIČEK ALI ČISTA IZGUBA

V tej skupini se izkazujeta preneseni čisti dobiček oziroma prenesena čista izguba iz prejšnjih let in ostanek čistega dobička poslovnega leta oziroma čista izguba poslovnega leta.

94 – SPLOŠNI PREVREDNOTOVALNI POPRAVEK KAPITALA

V tej skupini se izkazujejo splošni prevrednotovalni popravek vpoklicanega kapitala, kapitalskih rezerv, rezerv iz dobička, prenesenega čistega dobička iz prejšnjih let in čiste izgube iz prejšnjih let.

95 – POSEBNI PREVREDNOTOVALNI POPRAVKI KAPITALA

V tej skupini se izkazujejo posebni prevrednotovalni popravki kapitala v zvezi z zemljišči, zgradbami, opremo, dolgoročnimi finančnimi naložbami v kapital drugih pravnih oseb, danimi posojili, dolgovi in drugimi finančnimi instrumenti.

96 – DOLGOROČNE REZERVACIJE

V tej skupini se izkazujejo dolgoročne rezervacije iz naslova dolgoročno odloženih prihodkov in dolgoročno vnaprej vračunanih stroškov. Ločeno se izkazujejo dolgoročne rezervacije iz prejetih dotacij iz proračuna, iz prejetih donacij, iz naslova slabega imena in druge dolgoročne rezervacije.

97 – DOLGOROČNE FINANČNE OBVEZNOSTI

V tej skupini se izkazujejo podatki o dolgoročnih izdanih menicah ter o dolgoročnih posojilih, dobljenih z izdajo obveznic in na podlagi posojilnih pogodb. Ločeno se izkazujejo dolgoročne finančne obveznosti pri bankah in drugih posojilodajalcih posebej v državi in posebej v tujini. Dolgoročne dobljene vloge domačih in tujih oseb ter druge finančne obveznosti se izkazujejo posebej. Iz dolgoročnih obveznosti se izključijo zneski posojil, ki zapadejo v plačilo najkasneje v letu dni po datumu bilance stanja, in se prenesejo med kratkoročne obveznosti.

98 – DOLGOROČNE POSLOVNE OBVEZNOSTI

V tej skupini se izkazujejo dolgoročni prejeti predujmi in varščine, obveznosti iz dolgoročnih kreditov dobaviteljev v zvezi s kupljenimi blagom in storitvami, prejetih v državi in v tujini, pa tudi dolgoročni dolgovi iz finančnega najema, dolgoročno odložene obveznosti za davke in druge dolgoročne poslovne obveznosti.

99 – ZUNAJBILANČNI KONTI

Razčlenitev ni predpisana, niti dvomestni konti ne. Vedno je potreben par zunajbilančnih kontov.

USKUPINJEVANJE

Podjetja, katerih izkazi se vključujejo v skupinske računovodske izkaze, v okviru posameznih skupin kontov izkazujejo posebej razmerja do podjetij v skupini in posebej do drugih pridruženih podjetij v skladu z računovodskimi standardi.

KONTNI OKVIR ZA DRUŠTVA

RAZRED 0 – NALOŽBE IN DOLGOROČNA SREDSTVA

00 – NEOPREDMETENA DOLGOROČNA SREDSTVA

V tej skupini se izkazujejo materialne pravice, dolgoročno razmejeni stroški in druga neopredmetena dolgoročna sredstva ter popravek vrednosti teh sredstev.

01 – NEPREMIČNINE

V tej skupini se izkazujejo vrednosti zemljišč in zgradb ter popravek vrednosti nepremičnin, katerih doba koristnosti je časovno omejena, pa tudi vrednosti in popravek vrednosti nepremičnin, pridobljenih na podlagi finančnega najema. V njej se izkazuje tudi prevrednotovalni popravek zaradi okrepitve teh sredstev.

02 – OPREMA IN DRUGA OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA

V tej skupini se izkazujejo vrednosti opreme, drobnega inventarja, osnovne črede, večletnih nasadov in drugih opredmetenih osnovnih sredstev ter popravek vrednosti teh sredstev. V njej se izkazujejo tudi vrednosti in popravek vrednosti opreme in drugih opredmetenih osnovnih sredstev, pridobljenih na podlagi finančnega najema. V tej skupini se izkazuje tudi prevrednotovalni popravek zaradi okrepitve teh sredstev.

03 – PREDUJMI ZA NAKUP OSNOVNIH SREDSTEV

V tej skupini se izkazujejo predujmi, dani za nakup osnovnih sredstev.

04 – OSNOVNA SREDSTVA V UPRAVLJANJU

V tej skupini se izkazujejo nabavna vrednost neopredmetenih in opredmetenih osnovnih sredstev v lasti države ali občine, ki jih je društvo v skladu s predpisi prejelo v uporabo in upravljanje, ter popravek te vrednosti. V njej se izkazuje tudi prevrednotovalni popravek zaradi okrepitve teh sredstev.

06 – DOLGOROČNE FINANČNE NALOŽBE

V tej skupini se izkazujejo naložbe v delnice in deleže pravnih oseb, dolgoročna posojila, dana na podlagi pogodb o depozitu, posojilnih pogodb oziroma odkupa obveznic ali drugih vrednostnic, ter popravek vrednosti teh naložb. V njej se izkazujejo tudi naložbe v umetniška dela, drage kamne, plemenite kovine in podobno.

08 – DRUGE DOLGOROČNE TERJATVE

V tej skupini se izkazujejo dolgoročne terjatve iz poslovanja s pravnimi in fizičnimi osebami ter popravek vrednosti teh terjatev.

RAZRED 1 – KRATKOROČNA SREDSTVA RAZEN ZALOG, KRATKOROČNE NALOŽBE IN AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE

10 – DENARNA SREDSTVA V BLAGAJNI

V tej skupini se izkazujejo gotovina in čeki.

11 – DENARNA SREDSTVA NA RAČUNIH

V tej skupini se izkazujejo denarna sredstva na računih organizacij, pooblaščenih za opravljanje plačilnega prometa. Ločeno se izkazujejo denarna sredstva, ki se uporabljajo za določen namen.

12 – KRATKOROČNE TERJATVE DO KUPCEV

V tej skupini se izkazujejo kratkoročne terjatve do pravnih in fizičnih oseb za prodane stvari in storitve ter popravki teh terjatev. V njej se izkazujejo tudi terjatve iz danih blagovnih kreditov.

13 – DRUGE KRATKOROČNE TERJATVE IZ POSLOVANJA

V tej skupini se izkazujejo druge kratkoročne terjatve iz poslovanja, tudi predujmi, dani za obratna sredstva, dane varščine in terjatve do zaposlencev ter vse druge, ki se ne izkazujejo v drugih skupinah kratkoročnih terjatev.

14 – KRATKOROČNE TERJATVE IZ POSLOVANJA ZA TUJ RAČUN

V tej skupini se izkazujejo terjatve do pravnih in fizičnih oseb, za katerih račun opravlja društvo dogovorjene posle.

16 – KRATKOROČNE TERJATVE, POVEZANE S FINANČNIMI PRIHODKI

V tej skupini se izkazujejo kratkoročne terjatve, ki se nanašajo finančne prihodke.

18 – KRATKOROČNE FINANČNE NALOŽBE

V tej skupini se izkazujejo kratkoročne naložbe sredstev na podlagi posojilnih in depozitnih pogodb z vračilom do leta dni pa tudi na podlagi nakupa vrednostnih papirjev, ki zapadejo v plačilo ali jih društvo namerava prodati v letu dni.

19 – AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE

V tej skupini se izkazujejo največ do leta dni vnaprej plačani stroški in prehodno nezaračunani prihodki. V njej se izkazujejo tudi vrednotnice.

RAZRED 2 – KRATKOROČNE OBVEZNOSTI (DOLGOVI) IN PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE

22 – KRATKOROČNE OBVEZNOSTI DO DOBAVITELJEV

V tej skupini se izkazujejo obveznosti do dobaviteljev za obratna, osnovna in druga sredstva pa tudi obveznosti iz prejetih blagovnih kreditov.

23 – DRUGE KRATKOROČNE OBVEZNOSTI IZ POSLOVANJA

V tej skupini se izkazujejo druge kratkoročne obveznosti iz poslovanja, tudi obveznosti za izdane menice, obveznosti iz naslova prejetih predujmov in varščin ter ostale kratkoročne obveznosti, ki se ne izkazujejo v drugih skupinah kratkoročnih obveznosti.

24 – KRATKOROČNE OBVEZNOSTI IZ POSLOVANJA ZA TUJ RAČUN

V tej skupini se izkazujejo kratkoročne obveznosti do pravnih in fizičnih oseb, za katerih račun opravlja društvo dogovorjene posle.

25 – KRATKOROČNE OBVEZNOSTI DO ZAPOSLENCEV

V tej skupini se izkazujejo kratkoročne obveznosti do zaposlencev za plače, nadomestila plač in druge obveznosti iz delovnega razmerja.

26 – KRATKOROČNE OBVEZNOSTI, POVEZANE S FINANČNIMI ODHODKI

V tej skupini se izkazujejo kratkoročne obveznosti, ki se nanašajo na finančne odhodke.

28 – KRATKOROČNA POSOJILA

V tej skupini se izkazujejo kratkoročna dobljena posojila.

29 – PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE

V tej skupini se izkazujejo za največ leto dni vnaprej plačani prihodki in vnaprej vračunani stroški oziroma odhodki.

RAZRED 3 – ZALOGE

31 – ZALOGE MATERIALA

V tej skupini se izkazujejo nabavne vrednosti materiala. V njej se vodi tudi popravek vrednosti zastarelega materiala, če vodi društvo material po stalnih cenah, pa tudi odmiki od njih.

32 – ZALOGE BLAGA

V tej skupini se izkazujejo nabavne vrednosti blaga, ki ga je društvo nabavilo za prodajo naprej, popravek vrednosti in vračunane razlike v cenah zalog blaga.

33 – PROIZVODI

V tej skupini se izkazujejo vrednosti gotovih proizvodov, ob obračunavanju poslovanja pa tudi nedokončane proizvodnje. V njej se vodijo tudi popravek vrednosti zastarelih proizvodov ter odmiki od stalnih cen. Za vrednost prodanih proizvodov, ugotovljeno v skladu z izbrano metodo, se obremenijo ustrezni konto skupine 80 – Ugotovitev izida poslovanja. Če društvo ugotavlja vrednost zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje le ob koncu poslovnega leta s popisom, se razlika med stanjema začetnih in končnih zalog poračuna prek skupine 80 – Ugotovitev izida poslovanja.

RAZRED 4 – STROŠKI IN ODHODKI

40 – STROŠKI MATERIALA IN BLAGA

V tej skupini se izkazujejo stroški materiala, stroški porabljene embalaže, odpisi drobnega inventarja, ki se vodi v okviru zalog materiala, stroški energije, stroški prodanih zalog blaga, stroški za nakup strokovne literature in podobni. Če se ugotavlja vrednost porabljenih materiala in blaga v skladu s 3. členom SRS 6, se med letom knjiži na konte te skupine nabavna vrednost nabavljenih količin materiala in blaga, na koncu leta pa se na podlagi popisa zalog materiala in blaga tako izkazana vrednost uskladi na raven vrednosti dejansko porabljenih količin materiala in blaga.

41 – STROŠKI STORITEV

V tej skupini se izkazujejo vrednosti vseh vrst porabljenih storitev. V njej se izkazujejo tudi stroški po pogodbah o delu, po pogodbah o avtorskem delu oziroma iz drugih pravnih razmerij, razen iz delovnega razmerja, s fizičnimi osebami.

42 – STROŠKI DELA

V tej skupini se izkazujejo plače, nadomestila plač, ki bremenijo društvo, in drugi prejemki iz delovnega razmerja, dajatve, ki se plačujejo za socialno varnost zaposlencev v breme društva, ter druge dajatve, ki se obračunavajo od prejemkov zaposlenih v breme društva.

43 – DOTACIJE DRUGIM PRAVNIM OSEBAM

V tej skupini se izkazujejo zneski sredstev, ki jih društvo odstopi drugim društvom in drugim pravnim osebam skladno z nameni, za katere je ustanovljeno.

44 – AMORTIZACIJA

V tej skupini se izkazuje obračunana amortizacija opredmetenih in neopredmetenih osnovnih sredstev ter drobnega inventarja.

45 – STROŠKI NALOŽBENJA

V tej skupini se izkazujejo stroški financiranja pridobivanja osnovnih sredstev, ki se zagotavljajo iz prihodkov obračunskega obdobja. Zanje se oblikuje sklad osnovnih sredstev, ki je sestavni del društvenega sklada.

46 – FINANČNI ODHODKI

V tej skupini se izkazujejo obresti, negativne tečajne razlike ter popravek oziroma odpis vrednosti finančnih naložb in terjatev.

47 – DRUGI ODHODKI

V tej skupini se izkazujejo stroški zaradi odpisa terjatev iz poslovanja, izredni stroški in ostali stroški, ki se ne izkazujejo v drugih skupinah stroškov.

48 – DAJATVE

V tej skupini se izkazujejo davki, prispevki, takse in druge dajatve, ki jih plačuje društvo iz svojih prihodkov, razen tistih, ki so po naravi stroški dela ali pa se obračunavajo od nakupne vrednosti pridobljenih materiala, storitev, blaga in osnovnih sredstev.

49 – PRENOS STROŠKOV

Prek te skupine se prenašajo stroški na konte skupine 33 – Proizvodi – oziroma v breme ustreznih kontov skupine 80 – Ugotovitev izida poslovanja.

RAZRED 5

Uporaba tega razreda je prosta.

RAZRED 6

Uporaba tega razreda je prosta.

RAZRED 7 – PRIHODKI

70 – PRIHODKI, PREJETI OD ČLANOV

V tej skupini se izkazujejo prihodki, prejeti od članov, kot so članarina, prostovoljni prispevki in podobni.

71 – PRIHODKI IZ PRORAČUNOV

V tej skupini se izkazujejo podpore in subvencije, prejete neposredno iz proračuna države oziroma lokalne samoupravne skupnosti ali prek organa države oziroma lokalne samoupravne skupnosti.

72 – PRIHODKI IZ OPRAVLJANJA DEJAVNOSTI

V tej skupini se izkazujejo prihodki, ki jih društvo ustvari s prodajo proizvodov, blaga, materiala in storitev.

73 – FINANČNI PRIHODKI

V tej skupini se izkazujejo prejete obresti, pozitivne tečajne razlike, odpisi prejetih posojil in drugi donosi na podlagi finančnih naložb.

74 – DRUGI PRIHODKI

V tej skupini se izkazujejo donacije in podpore, če ne izvirajo iz proračuna ali od članov, odpisi obveznosti razen obveznosti iz prejetih posojil ter ostali prihodki, ki se ne izkazujejo v drugih skupinah prihodkov.

V tej skupini se izkazujejo tudi prihodki (dobički) od prodaje osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev, ki so razlika med kupnino in neodpisano vrednostjo prodanega sredstva.

79 – PRENOS PRIHODKOV

Prek te skupine se prenašajo prihodki na ustrezni konto skupine 80 – Ugotovitev izida poslovanja.

RAZRED 8 – UGOTOVITEV IZIDA POSLOVANJA

80 – UGOTOVITEV IZIDA POSLOVANJA

V tej skupini se izkazujejo odhodki in prihodki obračunskega obdobja. Presežek prihodkov nad odhodki se prenese v dobro skupine 81, presežek odhodkov nad prihodki pa v breme skupine 83.

81 – PRESEŽEK PRIHODKOV

V tej skupini se izkazujeta presežek prihodkov in njegova razporeditev v društveni sklad za posamezne namene v skladu s predpisi oziroma odločitvijo društva.

83 – PRESEŽEK ODHODKOV

V tej skupini se izkazuje presežek odhodkov nad prihodki obračunskega obdobja in njegovo pokritje v skladu z odločitvijo društva.

RAZRED 9 – LASTNI IN TUJI VIRI SREDSTEV

90 – DRUŠTVENI SKLAD

V tej skupini se izkazujejo ustanovne vloge v velikosti sredstev, ki so jih ustanovitelji v skladu z ustanovitvenim aktom zagotovili za začetek poslovanja društva, če ta sredstva niso namenjena pokrivanju stroškov poslovanja, in skladi, ki jih društvo oblikuje za določene namene. V tej skupini se izkazuje tudi prevrednotovalni popravek društvenega sklada zaradi okrepitve opredmetenih osnovnih sredstev in društvenega sklada.

Sklad osnovnih sredstev, ki ga društvo oblikuje v breme stroškov investiranja obravnavanega obračunskega obdobja, z razporeditvijo presežka prihodkov ali s prerazporeditvijo drugega namenskega dela društvenega sklada, se izkazuje ločeno. Popravek nabavne vrednosti osnovnih sredstev se knjiži v breme sklada osnovnih sredstev.

V tej skupini se ločeno izkazujejo tudi rezervni sklad, namenjen pokrivanju izgub, in rezervacije, namenjene poravnavanju obveznosti, ki bodo nastale po obravnavanem obračunskem obdobju in se nanašajo na dejavnost v obračunskem obdobju, v katerem so bile oblikovane. Rezervacije za poravnavanje obveznosti, ki bodo nastale po obračunskem obdobju, se oblikujejo v breme ustrezne skupine stroškov v razredu 4.

91 – PRESEŽEK PRIHODKOV IN PRESEŽEK ODHODKOV

V tej skupini se izkazujejo tisti del presežka prihodkov, ki ni bil razporejen za določene namene, in presežek odhodkov, ki jih društvo ni pokrilo že pri sprejemanju letnega obračuna.

94 – OBVEZNOSTI ZA SREDSTVA V UPRAVLJANJU

V tej skupini se izkazujejo obveznosti za vrednost neopredmetenih in opredmetenih sredstev v lasti države ali občine, ki jih je društvo v skladu s predpisi prejelo v uporabo in upravljanje. V tej skupini se izkazuje tudi prevrednotovalni popravek obveznosti za sredstva v upravljanju zaradi okrepitve opredmetenih osnovnih sredstev, prejetih v upravljanje.

97 – DOLGOROČNA POSOJILA

V tej skupini se izkazujejo obveznosti, ki se nanašajo na dobljena dolgoročna posojila.

98 – DRUGE DOLGOROČNE OBVEZNOSTI

V tej skupini se izkazujejo druge dolgoročne obveznosti iz poslovanja.

98 – ZUNAJBILANČNI KONTI

KONTNI OKVIR ZA ZADRUGE

RAZRED 0 – DOLGOROČNA SREDSTVA IN POPRAVEK KAPITALA

00 – NEOPREDMETENA DOLGOROČNA SREDSTVA

V tej skupini se izkazujejo dobro ime, dolgoročno odloženi stroški poslovanja, dolgoročno odloženi stroški razvijanja, dolgoročne premoženjske pravice, druga neopredmetena dolgoročna sredstva in neopredmetena dolgoročna sredstva v gradnji oziroma izdelavi.

01 – POPRAVEK VREDNOSTI NEOPREDMETENIH DOLGOROČNIH SREDSTEV

V tej skupini se izkazujejo popravki vrednosti dobrega imena, dolgoročno odloženih stroškov poslovanja, dolgoročno odloženih stroškov razvijanja, dolgoročnih premoženjskih pravic in drugih neopredmetenih dolgoročnih sredstev.

02 – NEPREMIČNINE

V tej skupini se izkazujejo zemljišča, zgradbe, nepremičnine v gradnji oziroma izdelavi in nepremičnine trajno zunaj uporabe. Prav tako se v tej skupini izkazujejo učinki prevrednotenij (zaradi okrepitve in zaradi oslabitve).

03 – POPRAVEK VREDNOSTI NEPREMIČNIN

V tej skupini se izkazujejo popravki vrednosti zgradb zaradi amortiziranja, zaradi okrepitve in zaradi oslabitve.

04 – OPREMA IN DRUGA OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA

V tej skupini se izkazujejo oprema in nadomestni deli ter njih prevrednotenje zaradi okrepitve in zaradi oslabitve, drobní inventar, osnovna čreda, večletni nasadi, gozdovi, druga opredmetena osnovna sredstva, oprema in druga opredmetena osnovna sredstva v gradnji oziroma izdelavi ter oprema in druga opredmetena osnovna sredstva trajno zunaj uporabe.

05 – POPRAVEK VREDNOSTI OPREME IN DRUGIH OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV

V tej skupini se izkazujejo popravki vrednosti opreme zaradi amortiziranja, zaradi okrepitve in zaradi oslabitve, popravek vrednosti drobnega inventarja, popravek vrednosti osnovne črede, popravek vrednosti večletnih nasadov, popravek vrednosti gozdov in popravek vrednosti drugih opredmetenih osnovnih sredstev.

06 – DOLGOROČNA DANA POSOJILA

V tej skupini se izkazujejo posojila, dana podjetjem v skupini, članom zadruga in drugim, dolgoročni dani depoziti ter popravka vrednosti dolgoročno danih posojil zaradi oslabitve in zaradi okrepitve.

07 – DOLGOROČNE FINANČNE NALOŽBE V KAPITAL

V tej skupini se izkazujejo dolgoročne naložbe v deleže podjetij v skupini, v deleže drugih podjetij in druge dolgoročne kapitalske naložbe ter popravka vrednosti dolgoročnih finančnih naložb zaradi oslabitve in zaradi okrepitve.

08 – DOLGOROČNE TERJATVE IZ POSLOVANJA

V tej skupini se izkazujejo dolgoročni blagovni krediti, dani v državi in v tujini, dolgoročni potrošniški krediti, dolgoročni dani predujmi, dolgoročne dane varščine, dolgoročne terjatve iz finančnega najema, druge dolgoročne terjatve iz poslovanja, dolgoročno odložene terjatve za davke in popravek vrednosti dolgoročnih terjatev iz poslovanja zaradi oslabitve.

RAZRED 1 – KRATKOROČNA SREDSTVA, RAZEN ZALOG, IN AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE

10 – DENARNA SREDSTVA V BLAGAJNI IN TAKOJ UNOVČLJIVE VREDNOSTNICE

V tej skupini se izkazujejo tolarska sredstva v blagajni, devizna sredstva v blagajni, izdani čeki kot odbitna postavka, prejeti čeki, druge takoj unovčljive vrednostnice in denar na poti.

11 – DOBROIMETJE PRI BANKAH IN DRUGIH FINANČNIH INŠTITUCIJAH

V tej skupini se izkazujejo tolarska sredstva na računih, tolarski depoziti na odpoklic, devizna sredstva na računih, devizni depoziti na odpoklic in denarna sredstva na posebnih računih oziroma za posebne namene.

12 – KRATKOROČNE TERJATVE DO KUPCEV

V tej skupini se izkazujejo kratkoročne terjatve do kupcev v državi in v tujini, kratkoročni blagovni krediti, dani kupcem v državi in v tujini, kratkoročni potrošniški krediti, dani kupcem v državi, ter popravek vrednosti kratkoročnih terjatev do kupcev zaradi oslabitve.

13 – KRATKOROČNI DANI PREDUJMI IN VARŠČINE

V tej skupini se izkazujejo kratkoročni dani predujmi, kratkoročne dane varščine ter popravek vrednosti kratkoročnih danih predujmov in varščin zaradi oslabitve.

14 – KRATKOROČNE TERJATVE IZ POSLOVANJA ZA TUJ RAČUN

V tej skupini se izkazujejo kratkoročne terjatve do izvoznikov, kratkoročne terjatve iz uvoza za tuj račun, kratkoročne terjatve iz komisijske in konsignacijske prodaje, druge kratkoročne terjatve iz poslovanja za tuj račun ter popravek vrednosti kratkoročnih terjatev iz poslovanja za tuj račun zaradi oslabitve.

15 – KRATKOROČNE TERJATVE, POVEZANE S FINANČNIMI PRIHODKI

V tej skupini se izkazujejo kratkoročne terjatve za obresti, kratkoročne terjatve iz naslova dividend in drugih deležev v dobičku, druge kratkoročne terjatve, povezane s finančnimi prihodki, ter popravek vrednosti kratkoročnih terjatev, povezanih s finančnimi prihodki, zaradi oslabitve.

16 – DRUGE KRATKOROČNE TERJATVE

V tej skupini se izkazujejo terjatve za vstopni davek na dodano vrednost, druge kratkoročne terjatve do državnih in drugih inštitucij, ostale kratkoročne terjatve ter popravek vrednosti drugih kratkoročnih terjatev zaradi oslabitve.

17 – KRATKOROČNE FINANČNE NALOŽBE

V tej skupini se izkazujejo prejete delnice, delnice in deleži, kupljeni za prodajo, druge vrednostnice, kupljene za prodajo, terjatve, kupljene za prodajo, kratkoročna dana posojila, kratkoročni depoziti pri bankah in drugih finančnih inštitucijah ter popravek vrednosti kratkoročnih finančnih naložb zaradi okrepitve in zaradi oslabitve.

19 – AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE

V tej skupini se izkazujejo največ za leto dni vnaprej plačani stroški in prehodno nezaračunani prihodki.

RAZRED 2 – KRATKOROČNE OBVEZNOSTI (DOLGOVI) IN PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE

22 – KRATKOROČNE OBVEZNOSTI DO DOBAVITELJEV

V tej skupini se izkazujejo kratkoročne obveznosti do dobaviteljev v državi in v tujini, kratkoročni blagovni krediti, prejeti v državi in v tujini, ter kratkoročne obveznosti za nezaračunane blago in storitve.

23 – KRATKOROČNI PREJETI PREDUJMI IN VARŠČINE

V tej skupini se izkazujejo kratkoročni prejeti predujmi in kratkoročne prejete varščine.

24 – KRATKOROČNE OBVEZNOSTI IZ POSLOVANJA ZA TUJ RAČUN

V tej skupini se izkazujejo kratkoročne obveznosti iz izvoza za tuj račun, kratkoročne obveznosti do uvoznikov, kratkoročne obveznosti iz komisijske in konsignacijske prodaje ter druge kratkoročne obveznosti iz poslovanja za tuj račun.

25 – KRATKOROČNE OBVEZNOSTI DO ZAPOSLENCEV

V tej skupini se izkazujejo obveznosti za vračunane in neobračunane plače, za čiste plače in nadomestila plač, za prispevke iz kosmatih plač in nadomestil plač, za davke iz kosmatih plač in nadomestil plač, za druge prejemke iz delovnega razmerja, za prispevke iz drugih prejemkov iz delovnega razmerja, ki se ne obračunavajo skupaj s plačami, ter za davek iz drugih prejemkov iz delovnega razmerja, ki se ne obračunavajo skupaj s plačami.

26 – OBVEZNOSTI DO DRŽAVNIH IN DRUGIH INŠTITUCIJ

V tej skupini se izkazujejo obveznosti za obračunani davek na dodano vrednost, za davek na dodano vrednost od uvoženega blaga, za carino od uvoženega blaga, za davek od izplačanih plač in za davek od dobička ter druge kratkoročne obveznosti do državnih in drugih inštitucij.

27 – KRATKOROČNE OBVEZNOSTI DO FINANCERJEV

V tej skupini se izkazujejo kratkoročna posojila, dobljena pri podjetjih v državi in v tujini in pri bankah v državi in v tujini, kratkoročne izdane obveznice in druge vrednostnice ter kratkoročne izdane menice.

28 – DRUGE KRATKOROČNE OBVEZNOSTI

V tej skupini se izkazujejo kratkoročne obveznosti za obresti, kratkoročne obveznosti v zvezi z razdelitvijo poslovnega izida, obveznosti na podlagi odtegljajev od plač in nadomestil plač zaposlencem ter ostale kratkoročne obveznosti.

29 – PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE

V tej skupini se izkazujejo vnaprej vračunani stroški oziroma prihodki in kratkoročno odloženi prihodki.

RAZRED 3 – ZALOGE SUROVIN IN MATERIALA TER DROBNEGA INVENTARJA IN EMBALAŽE

30 – OBRAČUN NABAVE SUROVIN IN MATERIALA (TUDI DROBNEGA INVENTARJA IN EMBALAŽE)

V tej skupini se izkazujejo vrednost surovin in materiala po obračunih dobaviteljev, odvisni stroški nabave surovin in materiala, carina in druge uvozne davščine od surovin in materiala, davek na dodano vrednost in druge davščine od surovin in materiala ter obračun nabave surovin in materiala.

31 – ZALOGE SUROVIN IN MATERIALA

V tej skupini se izkazujejo zaloge surovin in materiala v skladišču, zaloge polizdelkov in sestavnih delov v skladišču, zaloge goriv in maziv v skladišču, zaloge drugega pomožnega materiala v skladišču, zaloge nepotrebne in zastarelega materiala v skladišču, zaloge odpadnega materiala v skladišču, surovine in material v dodelavi, predelavi in na poti, surovine in material pri članih in pri nečlanih zadruga v kooperaciji ter odmiki od cen zalog surovin in materiala.

32 – ZALOGE DROBNEGA INVENTARJA IN EMBALAŽE

V tej skupini se izkazujejo zaloge drobnega inventarja in vračljive embalaže v skladišču, drobni inventar in vračljiva embalaža v uporabi ter odmiki od cen drobnega inventarja in embalaže.

RAZRED 4 – STROŠKI

40 – STROŠKI MATERIALA

V tej skupini se izkazujejo stroški materiala, stroški pomožnega materiala, stroški energije (goriva, električne energije, plina idr.), stroški nadomestnih delov za osnovna sredstva in materiala za vzdrževanje osnovnih sredstev, odpis drobnega inventarja in vračljive embalaže, uskladitev stroškov materiala ter drobnega inventarja in embalaže zaradi ugotovljenih popisnih razlik, stroški pisarniškega materiala in strokovne literature, drugi stroški materiala ter uskladitev stroškov materiala zaradi končnega obračuna zalog materiala.

41 – STROŠKI STORITEV

V tej skupini se izkazujejo stroški storitev pri izdelovanju proizvodov in opravljanju storitev, stroški transportnih storitev, stroški storitev v zvezi z vzdrževanjem sredstev, najemnine, povračila stroškov zaposlencem v zvezi z delom, stroški plačilnega prometa in bančnih storitev, zavarovalne premije, stroški intelektualnih in osebnih storitev, stroški sejmov, reklame in reprezentance, stroški storitev fizičnih oseb, ki ne opravljajo dejavnosti, skupaj z dajatvami, ki bremenijo zadrugo, ter stroški drugih storitev.

43 – AMORTIZACIJA

V tej skupini se izkazujejo stroški amortizacije neopredmetenih dolgoročnih sredstev, zgradb, opreme in nadomestnih delov, drobnega inventarja in drugih opredmetenih osnovnih sredstev zadruge.

44 – DOLGOROČNE REZERVACIJE

V tej skupini se izkazujejo dolgoročne rezervacije za stroške reorganizacije zadruge, za stroške obnavljanja naravnih bogastev, za pokrivanje pričakovanih izgub iz kočljivih pogodb, za pokojnine in za pokrivanje drugih obveznosti, ki se nanašajo na sedanje učinke.

45 – STROŠKI OBRESTI

V tej skupini se izkazujejo stroški obresti.

47 – STROŠKI DELA

V tej skupini se izkazujejo plače in nadomestila plač zaposlencev, stroški dodatnega pokojninskega zavarovanja zaposlencev, regres za letni dopust, povračila in drugi prejemki zaposlencev, delodajalčevi prispevki od plač, nadomestil plač, bonitet, povračil in drugih prejemkov zaposlencev, druge delodajalčeve dajatve od plač, nadomestil plač, bonitet, povračil in drugih prejemkov zaposlencev ter nagrade vajencem skupaj z dajatvami, ki bremenijo zadrugo.

48 – DRUGI STROŠKI

V tej skupini se izkazujejo dajatve, ki niso odvisne od stroškov dela ali drugih vrst stroškov, izdatki za varstvo okolja, nagrade dijakom in študentom na delovni praksi skupaj z dajatvami, štipendije dijakom in študentom ter ostali stroški.

49 – PRENOS STROŠKOV

V tej skupini se izkazujejo prenosi stroškov v zaloge poslovnih učinkov in neposredno v breme odhodkov.

RAZRED 5

Uporaba tega razreda je prosta. Kadar zadruga uporablja po svojem kontnem načrtu konte razreda 5, jih je dolžna na koncu vsakega obračunskega obdobja zapreti (da imajo saldo nič).

RAZRED 6 – ZALOGE PROIZVODOV IN BLAGA

60 – NEDOKONČANE PROIZVODNJA IN STORITVE

V tej skupini se izkazujejo nedokončana proizvodnja in nedokončane storitve, polizdelki, ustavljena nedokončana proizvodnja, proizvodnja v dodelavi in predelavi, proizvodnja v kooperaciji s člani in z nečlani zadruga ter odmiki od cen proizvodnje in storitev.

63 – PROIZVODI

V tej skupini se izkazujejo proizvodi v lastnem in v tujem skladišču, proizvodi v lastni prodajalni, vračunani davek na dodano vrednost v proizvodih v prodajalni, proizvodi v dodelavi in predelavi, proizvodi, izdelani v kooperaciji s člani in z nečlani zadruga, ter odmiki od cen proizvodov.

65 – OBRAČUN NABAVE BLAGA

V tej skupini se izkazujejo vrednost blaga po obračunih dobaviteljev, odvisni stroški nabave blaga in obračun nabave blaga.

66 – ZALOGE BLAGA

V tej skupini se izkazujejo vrednosti blaga v lastnem in v tujem skladišču, blago v lastni prodajalni, vračunani davek na dodano vrednost v zalogah blaga in vračunana razlika v ceni zalog blaga.

RAZRED 7 – ODHODKI IN PRIHODKI

Odhodki

70 – POSLOVNI ODHODKI

V tej skupini se izkazujejo vrednost prodanih poslovnih učinkov, vrednost usredstvenih lastnih proizvodov in storitev, nabavna vrednost prodanih materiala in blaga ter drugi poslovni odhodki.

72 – PREVREDNOTOVALNI POSLOVNI ODHODKI

V tej skupini se izkazujejo prevrednotovalni poslovni odhodki neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev, obratnih sredstev ter stroškov dela.

74 – FINANČNI ODHODKI

V tej skupini se izkazujejo odhodki za obresti, odhodki od prevrednotenja dolgov zaradi ohranitve vrednosti, odhodki od prodaje finančnih naložb, povečanje dolgoročnih rezervacij, drugi finančni odhodki in prevrednotovalni finančni odhodki zaradi oslabitve vrednosti.

75 – IZREDNI ODHODKI

V tej skupini se izkazujejo rezervacije za kritje možnih izgub iz kočljivih pogodb, kritje izgube iz prejšnjih obdobj, denarne kazni, odškodnine in druge neobičajne postavke.

Prihodki

76 – POSLOVNI PRIHODKI

V tej skupini se izkazujejo prihodki od prodaje proizvodov in storitev na domačem in na tujem trgu, prihodki od prodaje materiala in blaga na domačem in na tujem trgu, prihodki od porabe in odprave dolgoročnih rezervacij, drugi prihodki, povezani s poslovnimi učinki (subvencije, dotacije, regrese, kompenzacije, premije ...), ter prevrednotovalni poslovni prihodki.

77 – FINANČNI PRIHODKI

V tej skupini se izkazujejo prihodki od obresti, prihodki od dividend in drugih deležev v dobičku, prihodki od prevrednotenja terjatev zaradi ohranitve njihove vrednosti, prihodki v zvezi z danimi posojili (povečanje glavnice zaradi ohranitve vrednosti), prihodki od prodaje finančnih naložb, drugi finančni prihodki ter prevrednotovalni finančni prihodki.

78 – IZREDNI PRIHODKI

V tej skupini se izkazujejo subvencije, dotacije in podobni prihodki, ki niso povezani s poslovnimi učinki zadruga, izterjane odpisane terjatve, prihodki za poravnavo izgub zadruga iz preteklih let, prejete kazni in odškodnine ter druge neobičajne postavke.

79 – USREDSTVENI LASTNI PROIZVODI IN LASTNE STORITVE

V tej skupini se izkazujejo vrednosti usredstvenih lastnih proizvodov in storitev.

RAZRED 8 – POSLOVNI IZID

80 – DOBIČEK ALI IZGUBA PRED OBDAVČITVIJO

V tej skupini se izkazujejo prenosi vseh v obračunskem obdobju nastalih prihodkov in odhodkov, in sicer posebej dobiček ali izguba iz rednega delovanja in posebej dobiček ali izguba, ustvarjen(a) zunaj rednega delovanja.

81 – RAZPOREDITEV DOBIČKA

V tej skupini se izkazujejo davek od dobička (izgube) iz rednega delovanja, davek od dobička (izgube), ustvarjene(ga) zunaj rednega delovanja, čisti dobiček poslovnega leta ter razporeditev čistega dobička za splošno prevrednotenje združenega kapitala, za rezerve in za druge namene, določene z združnimi pravili, ki morajo biti usklajena z zakonom o zadrugah.

89 – IZGUBA IN PRENOS IZGUBE

V tej skupini se izkazujeta izguba tekočega leta in njen prenos.

RAZRED 9 – KAPITAL, DOLGOROČNE OBVEZNOSTI (DOLGOVI) IN DOLGOROČNE REZERVACIJE

90 – KAPITAL

V tej skupini se izkazujejo nerazdeljivi združni kapital, obvezni deleži članov zadruga in prostovoljni deleži članov zadruga.

91 – KAPITALSKE REZERVE

V tej skupini se izkazujejo vplačila, ki presegajo nominalne zneske obveznih deležev članov zadruga, vplačila, ki presegajo nominalne zneske prostovoljnih deležev članov zadruga, vplačila nad nominalnimi zneski, pridobljena z izdajo zamenljivih obveznic, zneski, vplačani za pridobitev dodatnih pravic iz deležev članov zadruga, druga vplačila združnikov na podlagi združnih pravil ter zneski iz poenostavljenega zmanjšanja kapitala z umikom deležev članov zadruga.

92 – REZERVE IZ DOBIČKA

V tej skupini se izkazujejo obvezne združne rezerve, oblikovane po zakonu o zadrugah, prostovoljne združne rezerve v skladu z združnimi pravili, rezerve za lastne združne deleže in prostovoljni združni skladi, oblikovani po združnih pravilih.

93 – ČISTI DOBIČEK ALI ČISTA IZGUBA

V tej skupini se izkazujejo preneseni čisti dobiček iz prejšnjih let, prenesena čista izguba iz prejšnjih let, ostanek čistega dobička poslovnega leta in čista izguba poslovnega leta.

94 – SPLOŠNI PREVREDNOTOVALNI POPRAVEK KAPITALA

V tej skupini se izkazuje splošni prevrednotovalni popravek nerazdeljivega združenega kapitala in, če združna pravila tako določajo, tudi splošni prevrednotovalni popravek drugih oblik kapitala, ki se oblikuje iz razporeditve dobička in iz prenosov posebnih prevrednotovalnih popravkov kapitala (iz naslova opredmetenih osnovnih sredstev in dolgoročnih finančnih instrumentov, pri katerih se predvideva, da ne bo prihajalo do oslabitve).

95 – POSEBNI PREVREDNOTOVALNI POPRAVKI KAPITALA

V tej skupini se izkazujejo posebni prevrednotovalni popravki kapitala v zvezi z zemljišči, zgradbami, opremo, dolgoročnimi finančnimi naložbami v kapital drugih pravnih oseb, danimi posojili, dolgovi in drugimi finančnimi instrumenti.

Posebni prevrednotovalni popravki kapitala v zvezi z nepremičninami, opremo in dolgoročnimi finančnimi instrumenti, pri katerih zadruha predvideva, da ne bo prihajalo do oslabitve, se lahko prenašajo v splošni prevrednotovalni popravek kapitala.

96 – DOLGOROČNE REZERVACIJE

V tej skupini se izkazujejo dolgoročne rezervacije iz naslovov dolgoročno odloženih prihodkov in dolgoročno vnaprej vračunanih stroškov, iz prejetih dotacij iz proračuna, iz prejetih donacij in iz naslova slabega imena ter druge dolgoročne rezervacije.

97 – DOLGOROČNE FINANČNE OBVEZNOSTI

V tej skupini se izkazujejo dolgoročne izdane menice, dolgoročna posojila, dobljena z izdajo obveznic, dobljena pri domačih bankah in pri drugih domačih osebah ter pri tujih bankah in pri drugih tujih osebah, vloge domačih in tujih oseb ter druge dolgoročne finančne obveznosti.

98 – DOLGOROČNE POSLOVNE OBVEZNOSTI

V tej skupini se izkazujejo dolgoročni prejeti predujmi, prejete varščine, krediti domačih in tujih dobaviteljev, dolgovi iz finančnega najema, odložene obveznosti za davke in druge poslovne obveznosti.

99 – ZUNAJBILANČNI KONTI

Razčlenitev ni predpisana, niti dvomestni konti ne. Vedno je potreben par zunajbilančnih kontov.

KONTNI OKVIR ZA NEPRIDOBITNE ORGANIZACIJE – PRAVNE OSEBE ZASEBNEGA PRAVA

RAZRED 0 – DOLGOROČNA SREDSTVA

00 – NEOPREDMETENA DOLGOROČNA SREDSTVA

V tej skupini se izkazujejo dolgoročno vračunljivi stroški, materialne pravice in druga neopredmetena dolgoročna sredstva ter neopredmetena dolgoročna sredstva, ki se pridobivajo.

01 – POPRAVEK VREDNOSTI NEOPREDMETENIH DOLGOROČNIH SREDSTEV

V tej skupini se izkazujejo popravki vrednosti dolgoročno vračunljivih stroškov, materialnih pravic in drugih neopredmetenih dolgoročnih sredstev.

02 – NEPREMIČNINE

V tej skupini se izkazujejo vrednosti nepremičnin, nepremičnin, ki se pridobivajo in nepremičnin trajno zunaj uporabe. Ločeno se izkazujejo nabavna vrednost in prevrednotenje, posebej zaradi okrepitve in posebej zaradi oslabitve.

03 – POPRAVEK VREDNOSTI NEPREMIČNIN

V tej skupini se izkazuje popravek vrednosti zgradb. Ločeno se izkazujejo popravki vrednosti zgradb zaradi amortizacije ter zaradi okrepitve in zaradi oslabitve.

04 – OPREMA IN DRUGA OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA

V tej skupini se izkazujejo vrednosti opreme, drobnega inventarja, drugih opredmetenih osnovnih sredstev, opreme in drugih opredmetenih osnovnih sredstev, ki se pridobivajo, ter nadomestnih delov. Ločeno se izkazujejo nabavna vrednost in prevrednotenje, posebej zaradi okrepitve in posebej zaradi oslabitve.

05 – POPRAVEK VREDNOSTI OPREME IN DRUGIH OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV

V tej skupini se izkazujejo popravki vrednosti opreme, drobnega inventarja in drugih opredmetenih osnovnih sredstev. Ločeno se izkazujejo popravki vrednosti zaradi amortizacije ter zaradi okrepitve in zaradi oslabitve.

06 – DOLGOROČNE FINANČNE NALOŽBE V KAPITAL

V tej skupini se izkazujejo zneski naložb v delnice, deleže, naložbene nepremičnine, plemenite kovine, drage kamne, umetniška dela in podobno ter druge dolgoročne kapitalske naložbe. Delnice, deleži in druge dolgoročne kapitalske naložbe se razčlenijo na tiste v državi in v tujini.

Posebej se izkazuje popravek vrednosti teh naložb zaradi okrepitve in posebej zaradi oslabitve.

07 – DOLGOROČNA DANA POSOJILA

V tej skupini se izkazujejo dolgoročna posojila, dana na podlagi posojilnih pogodb ter z odkupom obveznic in drugih vrednostnih papirjev, ter druga dolgoročno vložena sredstva. Dolgoročna dana posojila se razčlenijo na posojila, dana v državi in v tujini. Dolgoročna dana posojila, ki zapadejo v plačilo v letu dni po datumu bilance stanja, se v bilanci stanja izkažejo med kratkoročnimi finančnimi naložbami. Organizacija lahko tudi v poslovnih knjigah ta del dolgoročnih danih posojil prenese med kratkoročne finančne naložbe.

Posebej se izkazuje popravek vrednosti dolgoročnih danih posojil zaradi oslabitve.

08 – DOLGOROČNE TERJATVE IZ POSLOVANJA

V tej skupini se izkazujejo dolgoročni dani blagovni in potrošniški krediti, dolgoročne terjatve iz finančnega najema, dolgoročne dane varščine ter druge dolgoročne terjatve iz poslovanja do pravnih in fizičnih oseb v državi in v tujini. Dolgoročne terjatve iz poslovanja, ki zapadejo v plačilo v letu dni po datumu bilance stanja, se v bilanci stanja izkažejo kot kratkoročne terjatve. Posebej se izkazuje popravek vrednosti dolgoročnih terjatev zaradi oslabitve.

RAZRED 1 – KRATKOROČNA SREDSTVA, RAZEN ZALOG, IN AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE

10 – DENARNA SREDSTVA V BLAGAJNI

V tej skupini se izkazujejo gotovina (bankovci in kovanci), prejeti čeki, druge takoj unovčljive vrednostnice in denar na poti. Domača in tuja denarna sredstva v blagajni se izkazujejo ločeno. Izdani čeki se izkazujejo kot odbitna postavka.

11 – DENARNA SREDSTVA NA RAČUNIH

V tej skupini se izkazujeta dobroimetje na računih pri bankah in drugih finančnih inštitucijah ter dogovorjena samodejna zadolžitev po tekočem računu. Dobroimetje na računih se razčleni na takoj razpoložljiva denarna sredstva in na tista, ki so vezana na odpoklic. Ločeno se izkazuje dobroimetje v domači in v tuji valuti.

Ločeno se izkazujejo tudi splošnonamenska denarna sredstva, sredstva, namenjena izključno naložbam v stalna sredstva, sredstva, namenjena izključno poplačilu dolgoročnih dolgov, in tista, ki služijo izključno kakim drugim namenom.

12 – KRATKOROČNE TERJATVE DO KUPCEV

V tej skupini se izkazujejo terjatve do kupcev iz prodaje stalnih in obratnih sredstev. Ločeno se izkazujejo terjatve do pravnih in fizičnih oseb v državi in v tujini. V tej skupini se izkazujejo tudi kratkoročni dani blagovni in potrošniški krediti. Posebej se izkazuje popravek vrednosti kratkoročnih terjatev do kupcev zaradi oslabitve.

13 – KRATKOROČNI DANI PREDUJMI IN VARŠČINE

V tej skupini se izkazujejo kratkoročni predujmi, dani za opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena dolgoročna sredstva, zaloge materiala in še ne opravljene storitve pa tudi dani preplačila in varščine ter terjatve do zaposlencev. Posebej se izkazuje popravek vrednosti kratkoročnih danih predujmov in varščin zaradi oslabitve.

14 – KRATKOROČNE TERJATVE IZ POSLOVANJA ZA TUJ RAČUN

V tej skupini se izkazujejo terjatve do posrednikov pri izvozu, terjatve iz uvoza za tuj račun, terjatve iz komisijske in konsignacijske prodaje ter druge terjatve iz poslovanja za tuj račun. Posebej se izkazuje popravek vrednosti teh terjatev zaradi oslabitve.

15 – KRATKOROČNE TERJATVE, POVEZANE S FINANČNIMI PRIHODKI

V tej skupini se izkazujejo terjatve za obresti, terjatve iz naslova dividend in drugih deležev v dobičku ter druge kratkoročne terjatve, povezane s finančnimi prihodki. Posebej se izkazuje popravek vrednosti teh terjatev zaradi oslabitve.

Ločeno se izkazujejo terjatve do pravnih in do fizičnih oseb v državi in v tujini.

16 – DRUGE KRATKOROČNE TERJATVE

V tej skupini se izkazujejo terjatve za vstopni DDV, druge kratkoročne terjatve do državnih in drugih inštitucij ter ostale kratkoročne terjatve. Posebej se izkazuje popravek vrednosti teh terjatev zaradi oslabitve.

17 – KRATKOROČNE FINANČNE NALOŽBE

V tej skupini se izkazujejo naložbe v kapital podjetij, kratkoročna dana posojila, kratkoročni depoziti, prejete menice in terjatve, kupljene za prodajo.

Kratkoročne naložbe v kapital podjetij se razčlenijo na kupljene delnice in pridobljene deleže. Kratkoročna dana posojila se razčlenijo na tista, ki so dana na podlagi posojilnih pogodb, in tista, ki so dana v obliki odkupljenih vrednostnic. Posebej se izkazuje popravek vrednosti teh finančnih naložb zaradi oslabitve.

Ločeno se izkazujejo kratkoročne finančne naložbe v državi in v tujini.

19 – AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE

V tej skupini se izkazujejo za največ leto dni odloženi stroški oziroma odhodki ter v poslovnem izidu upoštevani prihodki, ki niso mogli biti zaračunani v obračunskem obdobju, na katero se nanašajo.

V tej skupini se izkazujejo tudi vrednotnice.

RAZRED 2 – KRATKOROČNE OBVEZNOSTI (DOLGOVI) IN PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE

22 – KRATKOROČNE OBVEZNOSTI DO DOBAVITELJEV

V tej skupini se izkazujejo zaračunane in nezaračunane obveznosti do dobaviteljev v državi in v tujini.

Ločeno se izkazujejo obveznosti do pravnih in do fizičnih oseb v državi in v tujini.

V tej skupini se izkazujejo tudi kratkoročni prejeti blagovni krediti.

23 – KRATKOROČNE OBVEZNOSTI ZA PREJETE PREDUJME IN VARŠČINE

V tej skupini se izkazujejo vnaprejšnja plačila in denarna zavarovanja kupcev in drugih dolžnikov za obratna in stalna sredstva.

24 – KRATKOROČNE OBVEZNOSTI IZ POSLOVANJA ZA TUJ RAČUN

V tej skupini se izkazujejo obveznosti v zvezi z izvozom za tuj račun, obveznosti do uvoznikov, obveznosti iz komisijske in konsignacijske prodaje ter druge obveznosti iz poslovanja za tuj račun.

25 – KRATKOROČNE OBVEZNOSTI DO ZAPOSLENCEV

V tej skupini se izkazujejo obveznosti do zaposlencev za plače, nadomestila plač in druge prejeme iz delovnega razmerja.

26 – OBVEZNOSTI DO DRŽAVNIH IN DRUGIH INŠTITUCIJ

V tej skupini se izkazujejo obveznosti za DDV, carino, davek od izplačanih plač, prispevki za socialno varnost, ki jih plačujejo delodajalci, posebni davek na določene prejeme, davek od dobička ter druge kratkoročne obveznosti iz naslova dajatev.

27 – KRATKOROČNE OBVEZNOSTI DO FINANCERJEV

V tej skupini se izkazujejo kratkoročna dobljena posojila ter kratkoročne izdane vrednostnice in menice. Ločeno se izkazujejo kratkoročne obveznosti do bank ter do drugih pravnih in fizičnih oseb posebej v državi in posebej v tujini.

28 – DRUGE KRATKOROČNE OBVEZNOSTI

V tej skupini se izkazujejo kratkoročne obveznosti v zvezi s stroški oziroma odhodki financiranja, kratkoročne obveznosti v zvezi z razdelitvijo poslovnega izida, obveznosti na podlagi odtegljajev od plač in nadomestil plač zaposlencem ter ostale kratkoročne obveznosti. Ločeno se izkazujejo kratkoročne obveznosti do pravnih in do fizičnih oseb v državi in v tujini.

29 – PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE

V tej skupini se izkazujejo za največ leto dni vnaprej vračunani stroški oziroma odhodki ter vnaprej zaračunani ali plačani prihodki, ki jih ni mogoče šteti kot dobljene predujme in ki se nanašajo na še ne opravljene storitve oziroma še ne dobavljeno blago.

RAZRED 3 – ZALOGE SUROVIN IN MATERIALA

30 – OBRAČUN NABAVE SUROVIN IN MATERIALA (TUDI DROBNEGA INVENTARJA IN EMBALAŽE)

V tej skupini se izkazuje oblikovanje nabavne vrednosti kupljenih surovin in materiala. V njej se izkazujejo poleg obračunane vrednosti še odvisni nabavni stroški, in sicer tako dajatve v okviru nabavne cene kot tudi neposredni izdatki za nabavo. Kadar se uporabljajo konti te skupine, se prek posebnega konta obračuna nabave opravi prenos na konte zalog surovin in materiala.

31 – ZALOGE SUROVIN IN MATERIALA

Ta skupina se razčleni na konte surovin in materiala v zalogi, nabavljenih polizdelkov in sestavnih delov, goriva in maziva v zalogi, režijskega materiala (pisarniškega materiala), nepotrebne in zastarelega materiala, odpadnega materiala ipd. Surovine in material v dodelavi, predelavi in na poti se izkazujejo posebej. Pri vodenju zalog po stalnih cenah se vodijo odmiki od stalnih cen na posebnih kontih odmikov.

32 – ZALOGE DROBNEGA INVENTARJA IN EMBALAŽE

V tej skupini se izkazujejo drobni inventar in embalaža. Razčleni se na konte drobnega inventarja in embalaže v skladišču in v uporabi. Pri vodenju zalog po stalnih cenah je potreben poseben konto odmikov od stalnih cen.

RAZRED 4 – STROŠKI

40 – STROŠKI MATERIALA

V tej skupini se izkazujejo stroški surovin, materiala, kupljenih polizdelkov in vgradnih delov, pomožnega materiala, energije ter nadomestnih delov za osnovna sredstva in materiala za vzdrževanje osnovnih sredstev, odpisi drobnega inventarja in lastne embalaže, uskladitev stroškov materiala zaradi ugotovljenih popisnih razlik, stroški pisarniškega materiala in strokovne literature, drugi stroški materiala skupaj z dajatvami na material, ki bremenijo organizacijo, ter uskladitev stroškov materiala zaradi končnega obračuna zalog materiala.

41 – STROŠKI STORITEV

V tej skupini se izkazujejo stroški storitev pri proizvodnji proizvodov oziroma opravljanju storitev, stroški transportnih storitev in storitev, povezanih z vzdrževanjem sredstev, najemnine, povračila stroškov zaposlencem v zvezi z delom, stroški plačilnega prometa in bančnih storitev, zavarovalne premije, stroški intelektualnih in osebnih storitev, stroški sejmov, reklame in reprezentance, stroški storitev fizičnih oseb, ki ne opravljajo dejavnosti, ter stroški drugih storitev, skupaj z dajatvami na te storitve, ki bremenijo organizacijo.

43 – AMORTIZACIJA

V tej skupini se izkazuje amortizacija neopredmetenih dolgoročnih sredstev, zgradb, opreme in nadomestnih delov, drobnega inventarja in embalaže ter drugih opredmetenih osnovnih sredstev. V dobro posebnega konta v tej skupini se izkazuje znesek, namenjen pokritju stroškov amortizacije osnovnih sredstev, prejetih v upravljanje, ki se nadomesti z zmanjšanjem obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje.

44 – DOLGOROČNE REZERVACIJE

V tej skupini se izkazujejo dolgoročne rezervacije za stroške reorganizacije organizacije, za stroške obnavljanja naravnih bogastev, za pokrivanje pričakovanih izgub iz kočljivih pogodb, za pokojnine in za pokrivanje drugih obveznosti, ki se nanašajo na sedanje učinke.

45 – STROŠKI OBRESTI

V tej skupini se izkazujejo stroški obresti.

47 – STROŠKI DELA

V tej skupini se izkazujejo plače zaposlencev, nadomestila plač zaposlencev, stroški dodatnega pokojninskega zavarovanja zaposlencev, regres za letni dopust, povračila in drugi prejemki zaposlencev ter nagrade vajencem skupaj z dajatvami, ki se plačujejo od teh stroškov dela oziroma bonitet zaposlencev in bremenijo organizacijo.

48 – DRUGI STROŠKI

V tej skupini se izkazujejo dajatve, ki niso odvisne od stroškov dela ali drugih vrst stroškov, izdatki za varstvo okolja, nagrade dijakom in študentom na delovni praksi skupaj z dajatvami, štipendije dijakom in študentom ter ostali podobni stroški.

49 – PRENOS STROŠKOV

Prek te skupine prenašamo stroške iz razreda 4 na zaloge v razredu 6 oziroma v breme odhodkov.

RAZRED 5

Uporaba tega razreda je prosta.

RAZRED 6 – ZALOGI PROIZVODOV IN BLAGA

60 – NEDOKONČANE PROIZVODNJA IN STORITVE

V tej skupini se izkazujejo nedokončane storitve in nedokončana proizvodnja, polizdelki, ustavljena nedokončana proizvodnja, proizvodnja v dodelavi in predelavi ter odmiki od cen nedokončane proizvodnje.

63 – PROIZVODI

V tej skupini se izkazujejo proizvodi v lastnem skladišču, tujem skladišču in lastni prodajalni, vračunani DDV od proizvodov v prodajalni, proizvodi v dodelavi in predelavi ter odmiki od cen proizvodov.

65 – OBRAČUN NABAVE BLAGA

V tej skupini se izkazujejo vrednost blaga po obračunih dobaviteljev, odvisni stroški nabave blaga in obračun nabave blaga.

66 – ZALOGHE BLAGA

V tej skupini se izkazujejo blago v lastnem skladišču, tujem skladišču in lastni prodajalni, vračunani DDV v zalogah blaga in vračunana razlika v cenah zalog blaga.

RAZRED 7 – ODHODKI IN PRIHODKI

70 – POSLOVNI ODHODKI

V tej skupini se izkazujejo vrednost prodanih poslovnih učinkov, vrednost usredstvenih lastnih proizvodov in storitev, nabavna vrednost prodanih materiala in blaga ter drugi poslovni odhodki. Vanjo spadajo tudi presežki in primanjkljaji proizvodov in blaga.

72 – PREVREDNOTOVALNI POSLOVNI ODHODKI

V tej skupini se izkazujejo prevrednotovalni poslovni odhodki neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev, prevrednotovalni poslovni odhodki obratnih sredstev in prevrednotovalni poslovni odhodki stroškov dela.

74 – FINANČNI ODHODKI

V tej skupini se izkazujejo odhodki za obresti, odhodki od prevrednotenja dolgov zaradi ohranitve vrednosti, odhodki od prodaje finančnih naložb, drugi finančni odhodki in prevrednotovalni finančni odhodki zaradi oslabitve vrednosti finančnih naložb.

75 – IZREDNI ODHODKI

V tej skupini se izkazujejo odhodki za rezervacije za kritje možnih izgub iz kočljivih pogodb, odhodki za kritje izgube iz prejšnjih obdobj, denarne kazni, odškodnine in druge neobičajne postavke.

76 – POSLOVNI PRIHODKI

V tej skupini se izkazujejo prihodki od prodaje proizvodov in storitev na domačem in na tujem trgu, prihodki od prodaje trgovskega blaga in materiala na domačem in na tujem trgu, prihodki od porabe in odprave dolgoročnih rezervacij, drugi prihodki, povezani s poslovnimi učinki (subvencije, dotacije, regresi, kompenzacije, premije in podobni), ter prevrednotovalni poslovni prihodki zaradi odprave oslabitve opredmetenih osnovnih sredstev.

Poslovni prihodki se razčlenjujejo po dejavnostih posameznih javnih služb in lastni dejavnosti. Posebej se izkazujejo prihodki iz proračunskih sredstev in prihodki, prejeti za določene namene.

77 – FINANČNI PRIHODKI

V tej skupini se izkazujejo dobljene obresti, dividende in drugi deleži v dobičku drugih podjetij, prihodki od prevrednotenja terjatev zaradi ohranitve vrednosti, prihodki v zvezi z danimi posojili (povečanje glavnice zaradi ohranitve vrednosti), prihodki od prodaje finančnih naložb, drugi finančni prihodki in prevrednotovalni finančni prihodki zaradi odprave oslabitve kapitalskih naložb.

Med finančne prihodke ne sodijo zneski od prevrednotenja terjatev, ki se nanašajo na sredstva v upravljanju, zaradi ohranitve njihove vrednosti.

78 – IZREDNI PRIHODKI

V tej skupini se izkazujejo prejete državne podpore, donacije in podobni prihodki, ki niso povezani s poslovnimi učinki, izterjane odpisane terjatve, odpisane obveznosti iz preteklih let, prihodki za poravnava izgub iz preteklih let, prejete kazni in odškodnine ter druge neobičajne postavke.

RAZRED 8 – POSLOVNI IZID

80 – PRESEŽEK PRIHODKOV ALI ODHODKOV PRED OBDAVČITVIJO

V tej skupini se izkazuje presežek prihodkov nad odhodki ali presežek odhodkov nad prihodki v obravnavanem obračunskem obdobju.

V tej skupini se izkaže tudi namensko razporejeni presežek prihodkov iz prejšnjih let iz skupine 96, namenjen za pokrivanje stroškov v obravnavanem obračunskem obdobju.

81 – RAZPOREDITEV PRESEŽKA PRIHODKOV

V tej skupini se izkazujejo razporeditev presežka prihodkov za predpisani davek od pridobitne dejavnosti ter čisti presežek prihodkov obravnavanega obračunskega obdobja in njegov prenos.

89 – PRESEŽEK ODHODKOV IN NJEGOV PRENOS

V tej skupini se izkazujejo ugotovljeni presežek odhodkov obravnavanega obračunskega obdobja in njegov prenos.

RAZRED 9 – USTANOVITVENI VLOŽEK, DOLGOROČNE OBVEZNOSTI IN DOLGOROČNE REZERVACIJE

90 – USTANOVITVENI VLOŽEK

V tej skupini se izkazuje ustanovitveni vložek v nepridobitni organizaciji – pravni osebi zasebnega prava. Ločeno se izkazuje povečanje ustanovitvenega vložka zaradi okrepitve opredmetenega osnovnega sredstva ali kapitalske naložbe.

Zmanjšanje ustanovitvenega vložka zajema tudi pokrivanje presežka odhodkov nad prihodki iz skupine 95 po sklepu ustanovitelja in v skladu s predpisi.

95 – UGOTOVLJENI POSLOVNI IZID ZA PRENOS V NASLEDNJE LETO

V tej skupini se izkazuje presežek prihodkov poslovnega leta, ugotovljen v izkazu prihodkov in odhodkov, ali presežek odhodkov poslovnega leta, ugotovljen v izkazu prihodkov in odhodkov.

96 – DOLGOROČNE REZERVACIJE

V tej skupini se izkazujejo dolgoročne rezervacije iz naslova dolgoročno odloženih prihodkov in dolgoročno vnaprej vračunanih stroškov oziroma odhodkov.

Ločeno se izkazujejo dolgoročne rezervacije iz prejetih sredstev proračuna, namenjenih za pridobivanje osnovnih sredstev oziroma pokrivanje izbranih (določenih) stroškov, in dolgoročne rezervacije iz prejetih donacij, namenjenih za pridobivanje osnovnih sredstev oziroma pokrivanje izbranih (določenih) stroškov.

Ločeno se izkazuje tudi povečanje ustrezne dolgoročne rezervacije zaradi okrepitve opredmetenega osnovnega sredstva ali kapitalske naložbe.

V tej skupini se izkazuje tudi tisti del presežka prihodkov, ki ga nepridobitna organizacija – pravna oseba zasebnega prava – nameni za pokrivanje izbranih stroškov v naslednjih obračunskih obdobjih.

97 – DOLGOROČNE FINANČNE OBVEZNOSTI

V tej skupini se izkazujejo podatki o dolgoročnih izdanih menicah ter o dolgoročnih posojilih, dobljenih z izdajo obveznic in na podlagi posojilnih pogodb. Ločeno se izkazujejo dolgoročne finančne obveznosti pri bankah in drugih posojilodajalcih posebej v državi in posebej v tujini. Dolgoročna prejeta posojila, ki zapadejo v plačilo v enem letu po datumu bilance stanja, se v bilanci stanja izkažejo med kratkoročnimi obveznostmi. Organizacija lahko tudi v poslovnih knjigah ta del dolgoročnih prejetih posojil prenese med kratkoročne obveznosti.

98 – DOLGOROČNE POSLOVNE OBVEZNOSTI

V tej skupini se izkazujejo obveznosti iz dolgoročnih kreditov dobaviteljev v zvezi s kupljenim blagom in storitvami, prejetih v državi in v tujini, pa tudi dolgoročne obveznosti iz finančnega najema.

Dolgoročne poslovne obveznosti, ki zapadejo v plačilo v letu dni po datumu bilance stanja, se v bilanci stanja izkažejo med kratkoročnimi obveznostmi. Organizacija lahko tudi v poslovnih knjigah ta del dolgoročnih poslovnih obveznosti prenese med kratkoročne obveznosti.

V tej skupini se izkazujejo tudi obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje. Ločeno se izkazuje povečanje ustrezne obveznosti za opredmeteno osnovno sredstvo, prejeta v upravljanje, zaradi njegove okrepitve.

99 – ZUNAJBILANČNA EVIDENCA

V tej skupini se izkazujejo postavke, ki nimajo neposrednega učinka na velikost in sestavo sredstev in obveznosti do njihovih virov, prav tako pa tudi ne na prihodke, stroške ali odhodke organizacije.

KONTNI NAČRT ZA VZAJEMNE SKLADE

Sredstva in viri sredstev, spremembe pri sredstvih in virih sredstev, prihodki in odhodki ter ugotavljanje in razdelitev dobička se izkazujejo na sintetičnih (trišteviličnih) kontih. Dolgoročni in kratkoročni vrednostni papirji (dolgoročne in kratkoročne vrednostnice) se razvrščajo na posamezne analitične konte v skladu z vrstnim redom objavljene uvrstitve na organiziranih trgih (borzi in prostem trgu).

V drugih primerih se predpisani sintetični (trištevilični) konti lahko prosto razčlenjujejo na analitične.

RAZRED 0

Uporaba tega razreda je prosta.

RAZRED 1 – DENARNA SREDSTVA IN TERJATVE

V tem razredu se izkazujejo dobroimetje na žiro in tekočih računih v bankah in drugih finančnih organizacijah ter dogovorjene samodejne zadolžitve po tekočem računu. Dobroimetje na teh računih se razčlenjuje na takoj razpoložljiva denarna sredstva in na denarna sredstva, vezana na odpovedni rok. Ločeno se izkazuje dobroimetje v domači in v tuji valuti.

V tem razredu se izkazujejo gotovina (bankovci in kovanci) in čeki. Ločeno se izkazujejo domača in tuja denarna sredstva v blagajni.

V tem razredu se izkazujejo tudi terjatve iz poslovanja do pravnih in fizičnih oseb. Ločeno se izkazujejo terjatve za prodane vrednostne papirje, terjatve za prodane investicijske kupone in druge terjatve.

10 – DENARNA SREDSTVA

- 100 – Denarna sredstva na žiro računih
- 101 – Izločena denarna sredstva in akreditivi
- 102 – Denarna sredstva na deviznem računu
- 103 – Tolarska sredstva v blagajni
- 104 – Devizna sredstva v blagajni
- 105 – Denarna sredstva na drugih računih

11 – TERJATVE ZA PRODANE VREDNOSTNE PAPIRJE

- 110 – Terjatve za prodane vrednostne papirje do domačih fizičnih oseb
- 111 – Terjatve za prodane vrednostne papirje do domačih pravnih oseb
- 112 – Terjatve za prodane vrednostne papirje do drugih vzajemnih skladov
- 113 – Terjatve za prodane vrednostne papirje do države in državnih inštitucij
- 114 – Terjatve za prodane vrednostne papirje do investicijskih družb in pooblaščenih investicijskih družb
- 115 – Terjatve za prodane vrednostne papirje do borznoposredniških družb
- 116 – Terjatve za prodane vrednostne papirje do bank
- 117 – Terjatve za prodane vrednostne papirje do tujih fizičnih oseb
- 118 – Terjatve za prodane vrednostne papirje do tujih pravnih oseb
- 119 – Popravek vrednosti terjatev za prodane vrednostne papirje zaradi oslabitve

12 – TERJATVE ZA PRODANE INVESTICIJSKE KUPONE

- 120 – Terjatve za prodane investicijske kupone do domačih fizičnih oseb
- 121 – Terjatve za prodane investicijske kupone do domačih pravnih oseb
- 122 – Terjatve za prodane investicijske kupone do drugih vzajemnih skladov
- 123 – Terjatve za prodane investicijske kupone do države in državnih inštitucij
- 124 – Terjatve za prodane investicijske kupone do investicijskih družb in pooblaščenih investicijskih družb
- 125 – Terjatve za prodane investicijske kupone do borznoposredniških družb
- 126 – Terjatve za prodane investicijske kupone do bank
- 127 – Terjatve za prodane investicijske kupone do tujih fizičnih oseb
- 128 – Terjatve za prodane investicijske kupone do tujih pravnih oseb
- 129 – Popravek vrednosti terjatev za prodane investicijske kupone zaradi oslabitve

13 – TERJATVE IZ FINANCIRANJA

- 130 – Terjatve za obresti
- 131 – Terjatve za dividende
- 133 – Terjatve za obresti od prodanih vrednostnih papirjev
- 134 – Terjatve za obresti od prodanih investicijskih kuponov
- 135 – Terjatve za obresti od danih posojil in depozitov
- 136 – Druge terjatve iz financiranja
- 139 – Popravek vrednosti terjatev iz financiranja zaradi oslabitve

14 – TERJATVE ZA DANE PREDUJME IN VARŠČINE

- 140 – Terjatve za predujme, dane za nakup vrednostnih papirjev
- 141 – Terjatve za dane varščine
- 149 – Popravek vrednosti terjatev za dane predujme in varščine zaradi oslabitve

15 – DRUGE TERJATVE

- 150 – Terjatve do družbe za upravljanje
- 151 – Terjatve do depozitarjev
- 152 – Terjatve do državnih in drugih inštitucij
- 153 – Terjatve iz prejetih čekov
- 154 – Terjatve iz menic
- 155 – Terjatve iz komisijske prodaje
- 156 – Terjatve iz glavnice, zapadle v plačilo, do izdajateljev vrednostnih papirjev
- 158 – Ostale terjatve
- 159 – Popravek vrednosti drugih terjatev zaradi oslabitve

16 – TERJATVE DO BANK IN DRUGIH POOBLAŠČENIH ORGANIZACIJ

- 160 – Terjatve do bank za opravljanje denarnih poslov v zvezi z denarnim poslovanjem vzajemnega sklada
- 161 – Terjatve do drugih organizacij, pooblaščenih za opravljanje poslov plačilnega prometa v zvezi z denarnim poslovanjem vzajemnega sklada

18 – KRATKOROČNE ČASOVNE RAZMEJITVE

- 180 – Kratkoročno odloženi stroški
- 181 – Kratkoročno odloženi odhodki
- 182 – Druge aktivne časovne razmejitve

19 – NEIZTRŽENE IZGUBE PRI NALOŽBAH

- 190 – Neiztržene izgube iz vrednostnih papirjev Republike Slovenije
- 191 – Neiztržene izgube iz vrednostnih papirjev Banke Slovenije
- 192 – Neiztržene izgube iz domačih delnic, s katerimi se trguje na borznem trgu
- 193 – Neiztržene izgube iz domačih obveznic, s katerimi se trguje na borznem trgu
- 194 – Neiztržene izgube iz tujih vrednostnih papirjev, s katerimi se trguje na borznem trgu
- 195 – Neiztržene izgube iz domačih delnic, s katerimi se trguje na prostem trgu
- 196 – Neiztržene izgube iz tujih delnic, s katerimi se trguje na prostem trgu
- 197 – Neiztržene izgube iz drugih domačih vrednostnih papirjev, s katerimi se trguje na prostem trgu
- 198 – Neiztržene izgube iz drugih tujih vrednostnih papirjev, s katerimi se trguje na prostem trgu
- 199 – Druge neiztržene izgube iz vrednostnih papirjev

RAZRED 2 – KRATKOROČNE OBVEZNOSTI

V tem razredu se izkazujejo vse vrste kratkoročnih obveznosti v zvezi s poslovanjem vzajemnih skladov. Znotraj te skupine se ločeno izkazujejo obveznosti iz nakupa vrednostnih papirjev, obveznosti iz odkupa investicijskih kuponov, obveznosti do državnih institucij, obveznosti do družbe za upravljanje in druge obveznosti. Ločeno se izkazujejo obveznosti do pravnih in fizičnih oseb v državi in v tujini.

Ločeno se izkazujejo neiztrženi dobički pri naložbah, ki so čisti učinek realnega, toda še ne realiziranega povečanja vrednosti naložb.

20 – OBVEZNOSTI IZ NAKUPA VREDNOSTNIH PAPIRJEV

- 200 – Obveznosti iz nakupa vrednostnih papirjev do domačih fizičnih oseb
- 201 – Obveznosti iz nakupa vrednostnih papirjev do domačih pravnih oseb
- 202 – Obveznosti iz nakupa vrednostnih papirjev do drugih vzajemnih skladov
- 203 – Obveznosti iz nakupa vrednostnih papirjev do države in državnih institucij
- 204 – Obveznosti iz nakupa vrednostnih papirjev do investicijskih družb in pooblaščenih investicijskih družb
- 205 – Obveznosti iz nakupa vrednostnih papirjev do borznoposredniških družb
- 206 – Obveznosti iz nakupa vrednostnih papirjev do bank
- 207 – Obveznosti iz nakupa vrednostnih papirjev do tujih fizičnih oseb
- 208 – Obveznosti iz nakupa vrednostnih papirjev do tujih pravnih oseb
- 209 – Druge obveznosti iz nakupa vrednostnih papirjev in deležev v kapitalu

21 – OBVEZNOSTI IZ ODKUPA INVESTICIJSKIH KUPONOV

- 210 – Obveznosti iz odkupa investicijskih kuponov do domačih fizičnih oseb
- 211 – Obveznosti iz odkupa investicijskih kuponov do domačih pravnih oseb
- 212 – Obveznosti iz odkupa investicijskih kuponov do drugih vzajemnih skladov
- 213 – Obveznosti iz odkupa investicijskih kuponov do države in državnih inštitucij
- 214 – Obveznosti iz odkupa investicijskih kuponov do investicijskih družb in pooblaščenih investicijskih družb
- 215 – Obveznosti iz odkupa investicijskih kuponov do borznoposredniških družb
- 216 – Obveznosti iz odkupa investicijskih kuponov do bank
- 217 – Obveznosti iz odkupa investicijskih kuponov do tujih fizičnih oseb
- 218 – Obveznosti iz odkupa investicijskih kuponov do tujih pravnih oseb

22 – OBVEZNOSTI IZ FINANCIRANJA

- 220 – Obveznosti za kratkoročna posojila, ki jih je za račun vzajemnega sklada najela družba za upravljanje pri domačih bankah
- 221 – Obveznosti za kratkoročna posojila, ki jih je za račun vzajemnega sklada najela družba za upravljanje v tujini
- 222 – Obveznosti za obresti od najetih domačih posojil
- 223 – Obveznosti za obresti od najetih tujih posojil
- 229 – Druge kratkoročne obveznosti iz financiranja

23 – OBVEZNOSTI ZA PREJETE PREDUJME IN VARŠČINE

- 230 – Prejeti predujmi za prodajo investicijskih kuponov
- 231 – Prejete varščine

24 – OBVEZNOSTI DO DRUŽBE ZA UPRAVLJANJE

- 240 – Obveznosti za provizije od vplačil posameznih investicijskih kuponov
- 241 – Obveznosti za provizije od izplačil posameznih investicijskih kuponov
- 242 – Obveznosti iz upravljanja investicijskega sklada
- 243 – Obveznosti iz posredovanja pri nakupu in prodaji vrednostnih papirjev
- 244 – Druge obveznosti do družbe za upravljanje

25 – OBVEZNOSTI DO DRŽAVNIH IN DRUGIH INŠTITUCIJ

- 250 – Obveznosti za plačilo davka na dodano vrednost
- 251 – Obveznosti za plačilo davka od dobička
- 252 – Obveznosti za plačilo drugih dajatev
- 253 – Obveznosti do drugih inštitucij

26 – DRUGE OBVEZNOSTI

261 – Druge obveznosti

27 – KRATKOROČNE ČASOVNE RAZMEJITVE

270 – Vračunani stroški provizije družbe za upravljanje

271 – Vračunani drugi stroški

29 – NEIZTRŽENI DOBIČKI PRI NALOŽBAH

290 – Neiztrženi dobički od vrednostnih papirjev Republike Slovenije

291 – Neiztrženi dobički od vrednostnih papirjev Banke Slovenije

292 – Neiztrženi dobički od domačih delnic, s katerimi se trguje na borznem trgu

293 – Neiztrženi dobički od domačih obveznic, s katerimi se trguje na borznem trgu

294 – Neiztrženi dobički od tujih vrednostnih papirjev, s katerimi se trguje na borznem trgu

295 – Neiztrženi dobički od domačih delnic, s katerimi se trguje na prostem trgu

296 – Neiztrženi dobički od tujih delnic, s katerimi se trguje na prostem trgu

297 – Neiztrženi dobički od drugih domačih vrednostnih papirjev, s katerimi se trguje na prostem trgu

298 – Neiztrženi dobički od drugih tujih vrednostnih papirjev, s katerimi se trguje na prostem trgu

299 – Drugi neiztrženi dobički pri naložbah

RAZRED 3 – DOLGOROČNI VREDNOSTNI PAPIRJI

V tem razredu se izkazujejo naložbe v dolgoročne vrednostne papirje, to je vrednostne papirje, ki zapadejo v plačilo v obdobju, daljšem od leta dni po izdaji, oziroma ob prenehanju poslovanja izdajatelja. Dolgoročni vrednostni papirji se razčlenjujejo na dolgoročne vrednostne papirje, ki jih je izdala Republika Slovenija, dolgoročne vrednostne papirje, s katerimi se trguje na borznem trgu, dolgoročne vrednostne papirje, s katerimi se trguje na prostem trgu, tuje vrednostne papirje in druge vrednostne papirje. Ločeno se izkazujejo delnice in obveznice; med njimi pa se ločeno izkazujejo državne, občinske in mestne obveznice ter obveznice, ki so jih izdale gospodarske družbe.

30 – VREDNOSTNI PAPIRJI REPUBLIKE SLOVENIJE

300 – Obveznice Republike Slovenije

309 – Popravek vrednosti obveznic Republike Slovenije zaradi oslabitve

31 – DOMAČE DELNICE, S KATERIMI SE TRGUJE NA BORZNEM TRGU

310 – Navadne delnice, s katerimi se trguje na borznem trgu

315 – Prednostne delnice, s katerimi se trguje na borznem trgu

319 – Popravek vrednosti domačih delnic, s katerimi se trguje na borznem trgu, zaradi oslabitve

32 – DOMAČE OBVEZNICE, S KATERIMI SE TRGUJE NA BORZNEM TRGU

320 – Občinske obveznice, s katerimi se trguje na borznem trgu

325 – Obveznice gospodarskih družb, s katerimi se trguje na borznem trgu

329 – Popravek vrednosti domačih obveznic, s katerimi se trguje na borznem trgu, zaradi oslabitve

33 – TUJE DELNICE, S KATERIMI SE TRGUJE NA BORZNEM TRGU IN TUJIH TRGIH VREDNOSTNIH PAPIRJEV

330 – Tuje navadne delnice, s katerimi se trguje na borznem trgu

335 – Tuje prednostne delnice, s katerimi se trguje na borznem trgu

337 – Tuje navadne delnice, s katerimi se trguje na tujih trgih vrednostnih papirjev

338 – Tuje prednostne delnice, s katerimi se trguje na tujih trgih vrednostnih papirjev

339 – Popravek vrednosti tujih delnic, s katerimi se trguje na borznem trgu, zaradi oslabitve

34 – TUJE OBVEZNICE, S KATERIMI SE TRGUJE NA BORZNEM TRGU IN TUJIH TRGIH VREDNOSTNIH PAPIRJEV

340 – Tuje državne obveznice, s katerimi se trguje na borznem trgu

342 – Tuje mestne obveznice, s katerimi se trguje na borznem trgu

344 – Tuje občinske obveznice, s katerimi se trguje na borznem trgu

346 – Tuje obveznice gospodarskih družb, s katerimi se trguje na borznem trgu

348 – Tuje obveznice, s katerimi se trguje na tujih trgih vrednostnih papirjev

349 – Popravek vrednosti tujih obveznic, s katerimi se trguje na borznem trgu, zaradi oslabitve

35 – DOMAČE DELNICE, S KATERIMI SE TRGUJE NA DRUGIH ORGANIZIRANIH TRGIH – PROSTEM TRGU

350 – Navadne delnice, s katerimi se trguje na organiziranem prostem trgu

355 – Prednostne delnice, s katerimi se trguje na organiziranem prostem trgu

359 – Popravek vrednosti domačih delnic, s katerimi se trguje na drugih organiziranih trgih, zaradi oslabitve

36 – DOMAČE OBVEZNICE, S KATERIMI SE TRGUJE NA DRUGIH ORGANIZIRANIH TRGIH – PROSTEM TRGU

360 – Domače občinske obveznice, s katerimi se trguje na organiziranem prostem trgu

365 – Domače obveznice gospodarskih družb, s katerimi se trguje na organiziranem prostem trgu

369 – Popravek vrednosti domačih obveznic, s katerimi se trguje na drugih organiziranih trgih, zaradi oslabitve

37 – TUJE DELNICE, S KATERIMI SE TRGUJE NA DRUGIH ORGANIZIRANIH TRGIH – PROSTEM TRGU

370 – Tuje navadne delnice, s katerimi se trguje na organiziranem prostem trgu

375 – Tuje prednostne delnice, s katerimi se trguje na organiziranem prostem trgu

379 – Popravek vrednosti tujih delnic, s katerimi se trguje na drugih organiziranih trgih, zaradi oslabitve

38 – TUJE OBVEZNICE, S KATERIMI SE TRGUJE NA DRUGIH ORGANIZIRANIH TRGIH – PROSTEM TRGU

380 – Tuje državne obveznice, s katerimi se trguje na organiziranem prostem trgu

382 – Tuje mestne obveznice, s katerimi se trguje na organiziranem prostem trgu

384 – Tuje občinske obveznice, s katerimi se trguje na organiziranem prostem trgu

386 – Tuje obveznice gospodarskih družb, s katerimi se trguje na organiziranem prostem trgu

388 – Druge tuje obveznice, s katerimi se trguje na organiziranem prostem trgu

389 – Popravek vrednosti tujih obveznic, s katerimi se trguje na drugih organiziranih trgih, zaradi oslabitve

39 – DRUGI DOLGOROČNI VREDNOSTNI PAPIRJI

394 – Delnice, s katerimi se ne trguje na organiziranih trgih

395 – Obveznice, s katerimi se ne trguje na organiziranih trgih

398 – Ostali dolgoročni vrednostni papirji

399 – Popravek vrednosti drugih dolgoročnih vrednostnih papirjev zaradi oslabitve

RAZRED 4 – KRATKOROČNI VREDNOSTNI PAPIRJI

V tem razredu se izkazujejo kratkoročni vrednostni papirji; to so vrednostni papirji, ki zapadejo v plačilo v letu dni po izdaji. Ločeno se izkazujejo kratkoročni vrednostni papirji, ki jih je izdala Republika Slovenija, drugi domači kratkoročni vrednostni papirji in tuji vrednostni papirji.

40 – KRATKOROČNI VREDNOSTNI PAPIRJI REPUBLIKE SLOVENIJE

400 – Kratkoročni vrednostni papirji Republike Slovenije

409 – Popravek vrednosti kratkoročnih vrednostnih papirjev Republike Slovenije, zaradi oslabitve

41 – KRATKOROČNI VREDNOSTNI PAPIRJI BANKE SLOVENIJE

410 – Kratkoročni vrednostni papirji Banke Slovenije

419 – Popravek vrednosti kratkoročnih vrednostnih papirjev Banke Slovenije, zaradi oslabitve

42 – DRUGI DOMAČI KRATKOROČNI VREDNOSTNI PAPIRJI, S KATERIMI SE TRGUJE NA BORZNEM TRGU

420 – Drugi domači kratkoročni vrednostni papirji, s katerimi se trguje na borznem trgu

429 – Popravek vrednosti drugih domačih kratkoročnih vrednostnih papirjev, s katerimi se trguje na borznem trgu, zaradi oslabitve

43 – TUJI KRATKOROČNI VREDNOSTNI PAPIRJI, S KATERIMI SE TRGUJE NA BORZNEM TRGU

430 – Tuji kratkoročni vrednostni papirji, s katerimi se trguje na borznem trgu

431 – Tuji kratkoročni vrednostni papirji, s katerimi se trguje na tujih trgih vrednostnih papirjev

439 – Popravek vrednosti tujih kratkoročnih vrednostnih papirjev, s katerimi se trguje na borznem trgu, zaradi oslabitve

44 – DOMAČI KRATKOROČNI VREDNOSTNI PAPIRJI, S KATERIMI SE TRGUJE NA ORGANIZIRANIH TRGIH – PROSTIH TRGIH

440 – Domači kratkoročni vrednostni papirji, s katerimi se trguje na organiziranih prostih trgih

449 – Popravek vrednosti domačih vrednostnih papirjev, s katerimi se trguje na organiziranih prostih trgih, zaradi oslabitve

45 – TUJI KRATKOROČNI VREDNOSTNI PAPIRJI, S KATERIMI SE TRGUJE NA DRUGIH ORGANIZIRANIH PROSTIH TRGIH

450 – Tuji kratkoročni vrednostni papirji, s katerimi se trguje na drugih organiziranih prostih trgih

459 – Popravek vrednosti tujih kratkoročnih vrednostnih papirjev, s katerimi se trguje na drugih organiziranih trgih, zaradi oslabitve

46 – DRUGI KRATKOROČNI VREDNOSTNI PAPIRJI

460 – Drugi kratkoročni vrednostni papirji

469 – Popravek vrednosti drugih kratkoročnih vrednostnih papirjev zaradi oslabitve

RAZRED 5 – DEPOZITI

V tem razredu se izkazujejo depoziti bankam in drugim finančnim organizacijam. Ločeno se izkazujejo dolgoročni depoziti bankam in drugim finančnim organizacijam (za več kot eno leto) ter kratkoročni depoziti bankam in drugim finančnim organizacijam. Depoziti se razčlenjujejo na depozite bankam in drugim finančnim organizacijam v državi in v tujini.

51 – KRATKOROČNI DANI DEPOZITI

- 510 – Kratkoročni depoziti, dani domačim bankam
- 511 – Kratkoročni depoziti, dani tujim bankam
- 512 – Kratkoročni depoziti, dani hranilnicam
- 513 – Kratkoročni depoziti, dani drugim finančnim organizacijam
- 519 – Popravek vrednosti kratkoročnih danih depozitov zaradi oslabitve

52 – KRATKOROČNE DANE VARŠČINE

- 520 – Kratkoročne dane varščine
- 529 – Popravek vrednosti kratkoročnih danih varščin zaradi oslabitve

54 – DOLGOROČNI DANI DEPOZITI

- 540 – Dolgoročni depoziti, dani domačim bankam
- 541 – Dolgoročni depoziti, dani tujim bankam
- 542 – Dolgoročni depoziti, dani hranilnicam
- 543 – Dolgoročni depoziti, dani drugim finančnim organizacijam
- 549 – Popravek vrednosti dolgoročnih danih depozitov zaradi oslabitve

55 – DOLGOROČNE DANE VARŠČINE

- 550 – Dolgoročne dane varščine
- 559 – Popravek vrednosti dolgoročnih danih varščin zaradi oslabitve

RAZRED 6 – ODHODKI

V tem razredu se izkazujejo vsi odhodki vzajemnega sklada, predvsem pa odhodki v zvezi z družbo za upravljanje, čiste neiztržene izgube pri naložbah, iztržene izgube pri naložbah, rezervacije in vsi drugi odhodki, povezani z delovanjem vzajemnega sklada.

60 – FINANČNI ODHODKI

- 600 – Odhodki za obresti od dolgoročnih vrednostnih papirjev
- 601 – Odhodki za obresti od kratkoročnih vrednostnih papirjev
- 602 – Odhodki za obresti od obveznosti
- 603 – Negativne tečajne razlike
- 604 – Drugi finančni odhodki

61 – ODHODKI V ZVEZI Z DRUŽBO ZA UPRAVLJANJE VZAJEMNEGA SKLADA IN POSLOVANJEM VZAJEMNEGA SKLADA

- 610 – Odhodki za provizije od vplačil posameznih investicijskih kuponov
- 611 – Odhodki za provizije od izplačil posameznih investicijskih kuponov
- 612 – Odhodki za upravljanje investicijskega sklada
- 613 – Odhodki za posredovanje pri nakupih vrednostnih papirjev
- 614 – Odhodki za posredovanje pri prodaji vrednostnih papirjev
- 615 – Odhodki za stroške nadzora Agencije za trg vrednostnih papirjev
- 616 – Drugi odhodki za obveznosti do družbe za upravljanje
- 617 – Drugi odhodki za poslovanje vzajemnega sklada

62 – ODHODKI ZA ČISTE NEIZTRŽENE IZGUBE PRI NALOŽBAH

- 620 – Odhodki za čiste neiztržene izgube pri naložbah
- 621 – Prevrednotovalni popravek poslovnega izida zaradi ohranitve kupne moči investicijskih kuponov

63 – IZTRŽENE IZGUBE PRI NALOŽBAH

- 630 – Iztržene izgube iz vrednostnih papirjev Republike Slovenije
- 631 – Iztržene izgube iz vrednostnih papirjev Banke Slovenije
- 632 – Iztržene izgube iz domačih delnic, s katerimi se trguje na borznem trgu
- 633 – Iztržene izgube iz domačih obveznic, s katerimi se trguje na borznem trgu
- 634 – Iztržene izgube iz tujih vrednostnih papirjev, s katerimi se trguje na borznem trgu in na tujih trgih vrednostnih papirjev
- 635 – Iztržene izgube iz domačih delnic, s katerimi se trguje na prostem trgu
- 636 – Iztržene izgube iz domačih obveznic, s katerimi se trguje na prostem trgu
- 637 – Iztržene izgube iz drugih domačih vrednostnih papirjev, s katerimi se trguje na prostem trgu
- 638 – Iztržene izgube iz tujih vrednostnih papirjev, s katerimi se trguje na prostem trgu
- 639 – Druge iztržene izgube pri naložbah

64 – REZERVACIJE

- 640 – Rezervacije, oblikovane za neplačane obračunane obresti
- 641 – Rezervacije, oblikovane za neplačane dividende
- 642 – Rezervacije, oblikovane za zmanjšanje tržne vrednosti vrednostnih papirjev
- 645 – Druge rezervacije, oblikovane na zahtevo Agencije za trg vrednostnih papirjev

65 – POPRAVKI VREDNOSTI ZARADI OSLABITVE

- 650 – Popravek vrednosti vrednostnih papirjev Republike Slovenije zaradi oslabitve
- 651 – Popravek vrednosti vrednostnih papirjev Banke Slovenije zaradi oslabitve
- 652 – Popravek vrednosti domačih delnic, s katerimi se trguje na borznem trgu, zaradi oslabitve
- 653 – Popravek vrednosti domačih obveznic, s katerimi se trguje na borznem trgu, zaradi oslabitve
- 654 – Popravek vrednosti tujih vrednostnih papirjev, s katerimi se trguje na borznem trgu in na tujih trgih vrednostnih papirjev, zaradi oslabitve
- 655 – Popravek vrednosti domačih delnic, s katerimi se trguje na prostem trgu, zaradi oslabitve
- 656 – Popravek vrednosti domačih obveznic, s katerimi se trguje na prostem trgu, zaradi oslabitve
- 657 – Popravek vrednosti drugih domačih papirjev, s katerimi se trguje na prostem trgu, zaradi oslabitve
- 658 – Popravek vrednosti tujih vrednostnih papirjev, s katerimi se trguje na prostem trgu, zaradi oslabitve
- 659 – Drugi popravki vrednosti zaradi oslabitve

67 – DRUGI ODHODKI

- 670 – Odhodki iz prejšnjih obdobj
- 671 – Kritje izgube iz prejšnjih obdobj
- 672 – Popisni primanjkljaj pri vrednostnih papirjih
- 673 – Amortizacija vrednostnih papirjev
- 674 – Denarne kazni
- 675 – Odškodnine
- 677 – Drugi odhodki

RAZRED 7 – PRIHODKI

V tem razredu se izkazujejo vsi prihodki vzajemnega sklada. Ločeno se izkazujejo prihodki od obresti, prihodki od dividend, realizirani kapitalski dobički in drugi prihodki. Obresti zajemajo obračunane obresti od vseh terjatev in vrednostnih papirjev do dneva, na katerega se sestavi računovodski izkaz. Iztrženi dobički pri naložbah zajemajo razliko med iztrženo prodajno vrednostjo prodanih naložb in njihovo prevrednoteno nabavno vrednostjo.

70 – PRIHODKI OD OBRESTI

- 700 – Prihodki od obresti iz dolgoročnih vrednostnih papirjev
- 701 – Prihodki od obresti iz kratkoročnih vrednostnih papirjev
- 702 – Prihodki od obresti iz terjatev
- 703 – Prihodki od obresti iz posojil in depozitov
- 704 – Pozitivne tečajne razlike
- 705 – Drugi prihodki od financiranja (razen dividend)

71 – PRIHODKI OD DIVIDEND

710 – Prejete dividende

711 – Prejeti deleži v dobičku

712 – Prejete delnice iz deležev v dobičku

72 – IZTRŽENI DOBIČKI PRI NALOŽBAH

720 – Iztrženi dobički od vrednostnih papirjev Republike Slovenije

721 – Iztrženi dobički od vrednostnih papirjev Banke Slovenije

722 – Iztrženi dobički od domačih delnic, s katerimi se trguje na borznem trgu

723 – Iztrženi dobički od domačih obveznic, s katerimi se trguje na borznem trgu

724 – Iztrženi dobički od tujih vrednostnih papirjev, s katerimi se trguje na borznem trgu in na tujih trgih vrednostnih papirjev

725 – Iztrženi dobički od domačih delnic na prostem trgu

726 – Iztrženi dobički od domačih obveznic, s katerimi se trguje na prostem trgu

727 – Iztrženi dobički od drugih domačih vrednostnih papirjev, s katerimi se trguje na prostem trgu

728 – Iztrženi dobički od tujih vrednostnih papirjev, s katerimi se trguje na prostem trgu

729 – Drugi iztrženi dobički pri naložbah

73 – DRUGI PRIHODKI

730 – Prihodki iz prejšnjih let

731 – Odpisi obveznosti

732 – Izterjane odpisane terjatve

733 – Odprave rezervacij

734 – Zmanjšanja in odprave popravkov vrednosti zaradi oslabitve

736 – Drugi prihodki

RAZRED 8 – POSLOVNI IZID

V tem obračunskem razredu se spremlja ugotavljanje poslovnega izida.

80 – DOBIČEK ALI IZGUBA PRED OBDAVČITVIJO

800 – Dobiček

801 – Izguba

81 – RAZPOREDITEV DOBIČKA

810 – Davek od dobička

811 – Čisti dobiček

819 – Prenos čistega dobička

89 – IZGUBA

890 – Izguba

899 – Prenos izgube

RAZRED 9 – INVESTICIJSKI KUPONI IN REZERVACIJE

Investicijski kuponi so vplačani investicijski kuponi; povečujejo se z vplačili investicijskih kuponov, zmanjšujejo pa z njihovimi izplačili.

Nerazdeljeni čisti dobiček ali čista izguba je dobiček poslovnega leta, prikazan v izkazu poslovnega izida, ali izguba poslovnega leta, prikazana v izkazu poslovnega izida.

Čisti dobiček, prenesen iz prejšnjih let, je nerazdeljeni oziroma še ne izplačani čisti dobiček.

V tem razredu se izkazujejo tudi rezervacije, oblikovane v breme odhodkov; njihov namen je rezerviranje dobička za kritje vnaprej vračunanih stroškov tveganja obveznic in prednostnih delnic z nespremenljivo dividendno.

90 – INVESTICIJSKI KUPONI

900 – Prodani investicijski kuponi

901 – Vračunani dobiček (vračunana izguba) v ceni prodanega kupona

902 – Vračunani dobiček (vračunana izguba) v ceni izplačanega kupona

93 – ČISTI DOBIČEK ALI ČISTA IZGUBA, PRENESEN(A) IZ PREJŠNJEGA OBRAČUNSKEGA OBDOBJA

930 – Čisti dobiček, prenesen iz prejšnjega obračunskega obdobja

931 – Čista izguba, prenesena iz prejšnjega obračunskega obdobja

94 – PREVREDNOTOVALNI POPRAVKI

940 – Prevrednotovalni popravek investicijskih kuponov

941 – Prevrednotovalni popravek delnic domačih izdajateljev, s katerimi se ne trguje na organiziranem trgu vrednostnih papirjev

942 – Prevrednotovalni popravek dobička, prenesenega iz prejšnjega obračunskega obdobja

943 – Prevrednotovalni popravek izgube, prenesene iz prejšnjega obračunskega obdobja

95 – NERAZPOREJENI ČISTI DOBIČEK ALI ČISTA IZGUBA

950 – Nerazporejeni čisti dobiček

951 – Čista izguba

96 – REZERVACIJE

960 – Rezervacije, oblikovane za tveganje pri obveznicah

961 – Rezervacije, oblikovane za tveganje pri delnicah z nespremenljivo dividendo

99 – Zunajbilančna evidenca

SLOVENSKI RAČUNOVODSKI STANDARDI

UVOD

1. Namen slovenskih računovodskih standardov

Slovenski računovodski standardi so obvezna pravila o strokovnem ravnanju na področju računovodenja, ki jih oblikuje Slovenski inštitut za revizijo (odslej Inštitut). Njihovo oblikovanje je spodbudil 5. člen zakona o računovodstvu iz leta 1989, ki je vrhovno strokovno organizacijo pooblastil, naj namesto države, ki je dotlej z zakoni in drugimi predpisi urejala računovodenje samostojno ter skladno z razvojem stroke v svetu in domačimi dosežki, oblikuje svoje strokovne standarde. V Republiki Sloveniji so takšno smer razvijanja strokovnih standardov nadaljevali zakon o gospodarskih družbah in zakon o revidiranju ter drugi zakoni, ki se sklicujejo nanju.

Spremenjeni in dopolnjeni v nadaljevanju predstavljeni slovenski računovodski standardi temeljijo na zakonu o gospodarskih družbah. Slovenski računovodski standardi določajo strokovna pravila računovodenja ter dopolnjujejo in podrobneje opredeljujejo zakonske določbe in opredelitve. So torej pravila stroke, ki zakonsko določena temeljna pravila in zahteve računovodenja podrobneje razčlenjujejo, pojasnjujejo in določajo način njihove uporabe.

Slovenski računovodski standardi so izvirna združitev domače računovodske teorije z mednarodnimi zahtevami, zlasti mednarodnimi računovodskimi standardi in smernicami Evropske zveze. Nanje vpliva tudi razvoj v drugih državah, ki upošteva prevladujoča mednarodna strokovna dognanja. Njihova posebnost pa je, da obravnavajo računovodenje kot celoto za notranje in zunanje potrebe podjetij. Niso torej usmerjeni zgolj v zunanje računovodsko poročanje o dosežkih v preteklosti kot mednarodni računovodski standardi. Izhajajo iz temeljne zamisli, da mora zunanje računovodsko poročanje, ki ga oblikujejo zunanje zahteve, vplivati tudi na temeljno ureditev računovodenja, na kateri temeljijo posebne rešitve pri notranjem poročanju. Podrobnosti notranjega poročanja tudi v slovenskih računovodskih standardih niso obdelane, ker so odvisne od potreb in zahtev v posameznem podjetju; v njih so obdelane le splošne podlage za notranje poročanje, ki se ne razlikujejo od splošnih podlag za zunanje poročanje.

Domača teoretska zamisel računovodenja je predstavljena v kodeksu računovodskih načel. Ta je bil prvič oblikovan in sprejet leta 1972, v zadnji dopolnjeni obliki pa ga je sprejel strokovni svet Inštituta 22. marca 1995. Slovenski računovodski standardi izhajajo iz tega splošnega domačega teoretskega okvira. Računovodska načela obravnavajo pojmovanje računovodenja, obdelujejo njegove temeljne značilnosti ter so podlaga za računovodske usmeritve v zvezi z vsebino in merjenjem gospodarskih kategorij ter njihovim računovodskim izkazovanjem in pojasnjevanjem, računovodski standardi pa podrobneje obdelujejo računovodska načela glede metod zajemanja in obdelovanja računovodskih podatkov, oblikovanja računovodskih informacij ter predstavljanja in hrambe računovodskih podatkov in informacij.

Z zakonom predpisani računovodski izkazi so le končni posledek knjigovodenja, niso pa to vsi računovodski obračuni in računovodski predračuni. Prav tako jim niso dodane številne računovodske proučitve, za katere so potrebni strokovni napotki. Slovenski računovodski standardi podrobno obravnavajo tiste postopke, ki vplivajo na predpisane računovodske izkaze predvsem za zunanje potrebe, ne spuščajo pa se v podrobnosti drugih računovodskih obračunov in računovodskih predračunov za zunanje potrebe ter še manj seveda v podrobnosti računovodskih obračunov in računovodskih predračunov za notranje potrebe. Prav tako se ne spuščajo v vprašanja, povezana z obdavčevanjem. Državni predpisi o obdavčevanju lahko iz zornega kota države v marsičem dopolnjujejo zahteve, ki jih postavljajo strokovni standardi, vendar vplivajo le na način sestavljanja davčnih prijav, ne pa na zamisli v računovodskih standardih.

Slovenski računovodski standardi se nanašajo predvsem na gospodarske družbe, glede na svoje potrebe pa jih uporabljajo tudi druga podjetja, zavodi in celo državne organizacije, če to posebej določajo ustrezni državni predpisi. V večini slovenskih računovodskih standardov je v zvezi z njihovo uporabo govor kar o podjetjih, in ne o organizacijah kot o splošnejšem pojmu, ki obsega na primer tudi zavode.

Sestavina slovenskih računovodskih standardov so razlagalni slovarji strokovnih izrazov, dodani posameznim standardom in standardom kot celoti.

V tem uvodu v slovenske računovodske standarde so predstavljena splošna izhodišča za njihov ustroj. Vsak slovenski računovodski standard je treba brati v povezavi s tem uvodom, ki rešuje splošna vprašanja, posebna vprašanja pa so prepuščena posameznim standardom.

2. Ureditev slovenskih računovodskih standardov

Ker slovenski računovodski standardi temeljijo na domačem kodeksu računovodskih načel, je v njih zajeto področje precej širše od področja, ki ga za zdaj obravnavajo mednarodni računovodski standardi. Splošni slovenski računovodski standardi izhajajo iz zaporedja, po katerem so obravnavana računovodska načela. Teh standardov je 30, njihova že uveljavljena in sedaj delno popravljena razvrstitev pa je taka:

- SRS 1 - Opredmetena osnovna sredstva
- SRS 2 - Neopredmetena dolgoročna sredstva
- SRS 3 - Dolgoročne finančne naložbe
- SRS 4 - Zaloge
- SRS 5 - Terjatve
- SRS 6 - Kratkoročne finančne naložbe
- SRS 7 - Denarna sredstva
- SRS 8 - Kapital
- SRS 9 - Dolgoročni dolgovi
- SRS 10 - Dolgoročne rezervacije
- SRS 11 - Kratkoročni dolgovi
- SRS 12 - Kratkoročne časovne razmejitve
- SRS 13 - Stroški amortizacije
- SRS 14 - Stroški materiala in poslovnih storitev
- SRS 15 - Stroški dela in drugih povračil zaposlencem
- SRS 16 - Stroški po vrstah, mestih in nosilcih
- SRS 17 - Odhodki
- SRS 18 - Prihodki
- SRS 19 - Vrste poslovnega izida in finančnega izida
- SRS 20 - Računovodsko predračunavanje in računovodski predračuni
- SRS 21 - Knjigovodske listine
- SRS 22 - Poslovne knjige
- SRS 23 - Računovodsko obračunavanje in računovodski obračuni
- SRS 24 - Oblike bilance stanja za zunanje poslovno poročanje

SRS 25 - Oblike izkaza poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje

SRS 26 - Oblike izkaza finančnega izida za zunanje poslovno poročanje

SRS 27 - Oblike izkaza gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje

SRS 28 - Računovodsko nadziranje

SRS 29 - Računovodsko proučevanje

SRS 30 - Računovodsko informiranje

SRS od 1 do 19 obravnavajo metodiko vsebinskega izkazovanja gospodarskih kategorij, SRS od 24 do 27 metodiko oblikovnega predstavljanja gospodarskih kategorij pri zunanjem poročanju, SRS od 20 do 23 in od 28 do 30 pa metodiko delovanja na posameznih področjih računovodenja: računovodskega predračunavanja, knjigovodenja, računovodskega nadziranja, računovodskega proučevanja in računovodskega informiranja. Ker so računovodski izkazi posledek knjigovodenja in tudi računovodskega predračunavanja, so standardi, ki jih obravnavajo, uvrščeni za standarde, ki obravnavajo ti dve področji, in pred standarde, ki obravnavajo njuno nadaljevanje.

Poleg splošnih slovenskih računovodskih standardov obstajajo še posebni slovenski računovodski standardi od SRS 31 naprej, ki obravnavajo posebnosti računovodenja v organizacijah posameznih vrst, na primer v bankah, zavarovalnicah, zadrugah, društvih, javnih podjetjih, nepridobitnih organizacijah in tako naprej, ali posebnosti računovodenja v primerih, ko niso upoštevane temeljne računovodske predpostavke, na katerih so zasnovani splošni slovenski računovodskih standardi, na primer posebnosti na plačilih zasnovanega računovodenja, računovodenja v organizacijah s časovno omejenim delovanjem in tako naprej. Tu jih ne naštevamo, ker se njihov seznam nenehno dopolnjuje.

Posamezen slovenski računovodski standard je lahko povezan z več mednarodnimi računovodskimi standardi in smernicami Evropske zveze, posamezen mednarodni računovodski standard ali posamezna smernica Evropske zveze pa upoštevan(a) v več slovenskih računovodskih standardih. Za nekatera področja, ki jih urejajo slovenski računovodski standardi, ni mednarodnih računovodskih standardov. Drugačnost metodike pri sestavljanju slovenskih računovodskih standardov utemeljuje prizadevanje, da bi se olajšalo delo uporabnikom, ki želijo predvsem odgovore na vprašanja, kaj vpliva na računovodsko prikazovanje posameznih kategorij in kako zasnovati posamezna področja računovodenja.

Določbe v mednarodnih računovodskih standardih se ne štejejo kot določbe v slovenskih računovodskih standardih neposredno. Dokler v slovenske računovodske standarde niso sprejete določbe iz mednarodnih računovodskih standardov, se štejejo mednarodni računovodski standardi le kot informacija o strokovnih dosežkih.

3. Postopek sestavljanja slovenskih računovodskih standardov

Komisija za slovenske računovodske standarde deluje pri Inštitutu in šteje poleg stalnega predsednika, ki ga posebej imenuje strokovni svet Inštituta, še šest članov. V sedemčlanski komisiji sta praviloma najmanj dva člana iz vrst univerzitetnih profesorjev računovodstva in revizije, dva iz vrst pooblaščenih revizorjev ter dva iz vrst preizkušenih računovodij. Za sestavitev posameznega slovenskega računovodskega standarda imenuje komisija delovno skupino, ki šteje predsednika in dva člana, in sicer praviloma enega iz vrst univerzitetnih profesorjev računovodstva in revizije, enega iz vrst pooblaščenih revizorjev ter enega iz vrst preizkušenih računovodij. Če posamezen slovenski računovodski standard pomembno posega tudi v druge stroke, se v delovno skupino pritegne predstavnik iz vrst preizkušenih poslovnih finančnikov, preizkušenih davčnikov, preizkušenih notranjih revizorjev, preizkušenih ocenjevalcev vrednosti podjetij in sredstev ali preizkušeni revizor informacijskih sistemov. Poleg tovrstnih strokovnjakov, ki so registrirani pri Inštitutu, se lahko k sestavljanju posameznega slovenskega računovodskega standarda pritegnejo tudi drugi zunanji strokovnjaki. Delovna skupina v določenem roku pripravi osnutek slovenskega računovodskega standarda in ga preda komisiji; če se z njim strinjata najmanj dve tretjini članov komisije, ga obravnava strokovni svet Inštituta. Če se z njim strinjata najmanj dve tretjini članov strokovnega sveta, se objavi v reviji Revizor in dá v javno razpravo, ki traja najmanj tri mesece. Ista delovna skupina zbira pripombe in predloge iz javne razprave ter jih preišlje upošteva pri končnem predlogu besedila slovenskega računovodskega standarda, ki ga preda komisiji za slovenske računovodske standarde. Če se s predlogom strinjata najmanj dve tretjini njenih članov, se končni predlog izroči strokovnemu svetu Inštituta, pristojnemu za sprejemanje slovenskih računovodskih standardov. Standard je sprejet, če glasujeta zanj najmanj dve tretjini članov strokovnega sveta. Kot tak se objavi v Uradnem listu, reviji Revizor in zbirki slovenskih računovodskih standardov, ki jo izdaja Inštitut.

V sklepu strokovnega sveta Inštituta, dodanem osnutku posameznega slovenskega računovodskega standarda, ki se dá v javno razpravo, so naštetih tudi predsednik in člani delovne skupine, ki je pripravila osnutek. Ko je posamezen slovenski računovodski standard sprejet, delovna skupina, ki ga je pripravila, ni več zapisana. Pač pa so v uvodnih pojasnilih zbirke Slovenski računovodski standardi, ki jo izdaja Inštitut, zapisana imena članov strokovnega sveta Inštituta, komisije za slovenske računovodske standarde in delovnih skupin, ki so sestavile posamezne slovenske računovodske standarde. Predsednik delovne skupine, ki je pripravila posamezen slovenski računovodski standard, se šteje kot njegov glavni avtor.

Po enakem postopku, vendar brez javne razprave, se sprejemajo tudi stališča Inštituta; o njih prav tako sklepa strokovni svet Inštituta.

4. Ustroj posameznega slovenskega računovodskega standarda

Vsak slovenski računovodski standard ima več poglavij.

V uvodnem poglavju (A) sta pojasnjena namen in področje slovenskega računovodskega standarda, teoretska podlaga zanj pa tudi povezava z drugimi slovenskimi računovodskimi standardi ter z mednarodnimi računovodskimi standardi in smernicami Evropske zveze.

Standard v ožjem pomenu obsega poglavje B; praviloma je razdeljen na podpoglavja, še zlasti če obravnava posamezne gospodarske kategorije, pri katerih je treba nameniti pozornost tudi njihovem prevrednotenju ali prikazovanju v skupinskih (konsolidiranih) računovodskih izkazih. Posebej so predstavljene tako določbe o potrebnih razkritjih v računovodskih izkazih za zunanje uporabnike kakor tudi zahteve pri zunanjem poročanju, ki morajo biti nujno izpolnjene, njihove preostale določbe pa se obravnavajo kot strokovni napotki za notranje poročanje.

Poglavje C vsebuje opredelitve nekaterih pojmov oziroma razlage izrazov, uporabljenih v standardu, da bi bil ta bolj razumljiv. Poglavje Č vsebuje potrebna pojasnila standarda, poglavje D pa datum sprejetja standarda in začetka njegove uporabe.

Pri vseh slovenskih računovodskih standardih je besedilo od začetka poglavja B do konca poglavja D razčlenjeno na zaporedno oštevilčene člene. Pred vsako številko člana je zapisana številka zadevnega standarda; ločeni sta s piko (na primer SRS 1.3 pomeni 3. člen slovenskega računovodskega standarda 1). Ker se slovenski računovodski standardi po potrebi spreminjajo, je treba za njihovo oznako in številko zadevnega standarda v oklepaju pripisati leto zadnjega sprejetja (na primer SRS 1 (2002) pomeni slovenski računovodski standard 1, ki je bil sprejet leta 2001).

Pojasnila slovenskega računovodskega standarda, ki jih njegovo poglavje Č še ne vsebuje, pa tudi stališča o kakem vprašanju v zvezi s standardom, lahko daje oziroma zavzema samo Inštitut, kadar se pojavi potreba po njih. Dokler stališča niso zajeta v poglavje B, pojasnila pa ne v poglavje Č, se je treba sklicevati na zaporedno številko stališča ali pojasnila, objavljenega v Uradnem listu. V stališču in pojasnilu mora biti jasno zapisan standard, na katerega se nanašajo.

5. Temeljne računovodske predpostavke in kakovostne značilnosti računovodenja

Računovodenje je treba zasnovati tako, da sestavljanje računovodskih obračunov in računovodskih predračunov, s tem pa tudi računovodskih izkazov, ne povzroča večjih težav. Z računovodskimi izkazi razumemo bilanco stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz finančnega izida, izkaz gibanja kapitala in pojasnila k njim. Za njihovo sestavljanje in predstavljanje je odgovorna uprava (ravnateljstvo). Zahteve, ki se pojavljajo na tej (končni) stopnji računovodenja, je treba upoštevati od samega začetka. Računovodske izkaze za notranje uporabnike je sicer mogoče sestavljati na različne načine in v različnih oblikah, tudi ne glede na slovenske računovodske standarde. Če so uradni računovodski izkazi namenjeni zunanjim uporabnikom (na primer delničarjem, upnikom, zaposlencem, to je po zakonu o delovnih razmerjih zaposlenim osebam, in javnosti nasploh), pa morajo biti povsem skladni s slovenskimi računovodskimi standardi. Pri zunanjem računovodskem poročanju se zahtevata resničnost in poštenost predstavljanja; prav to pa se seveda pričakuje tudi od notranjega računovodskega poročanja. Zato je mogoče računovodske predpostavke pri sestavljanju računovodskih izkazov posplošiti na celotno računovodenje.

Temeljne računovodske predpostavke so: *upoštevanje nastanka poslovnih dogodkov, upoštevanje časovne neomejenosti delovanja ter upoštevanje resnične in pošteno predstavitev v razmerah spreminjanja vrednosti evra in posamičnih cen, ne pa tudi hiperinflacije.*

Prva predpostavka pomeni, da je treba računovodske izkaze sestavljati na podlagi računovodenja, ki je zasnovano na temeljnih poslovnih dogodkih. Pri takšnem računovodenju se poslovni dogodki pripoznajo, ko se pojavijo, in ne šele ob plačilu; zapisujejo se v računovodske razvide in o njih se poroča v računovodskih izkazih obdobja, na katero se nanašajo. Odhodki se pripoznajo v izkazu poslovnega izida in pred tem v računovodskih razvidih na podlagi neposredne povezave nastanka stroškov in pridobitve prihodkov. Kljub temu pa uporaba zamisli vzporejanja prihodkov in odhodkov ne dovoljuje pripoznavati v bilanci stanja postavk, ki ne ustrezajo opredelitvi sredstev ali obveznosti do njihovih virov. Splošni slovenski računovodski standardi upoštevajo to predpostavko; podjetje ali druga organizacija, kjer ne prihaja v poštev, se ne more opirati na splošne slovenske računovodske standarde, temveč zanj(o) velja posebni slovenski računovodski standard.

Druga predpostavka pomeni, da je treba računovodske izkaze sestavljati, kot da bo podjetje nadaljevalo poslovanje v dogledni prihodnosti in kot da nima niti namena niti potrebe, da bi ga povsem ustavilo ali pomembno skrčilo; pri računovodenju, ki izhaja iz te predpostavke, morajo biti gospodarske kategorije ovrednotene drugače, kot bi bile, če bi podjetje opustilo poslovanje. Splošni slovenski računovodski standardi upoštevajo to predpostavko; podjetje ali druga organizacija, kjer ne prihaja v poštev, ker obstaja upravičen dvom o nadaljevanju poslovanja, se ne more opirati na splošne slovenske računovodske standarde, temveč zanj(o) velja posebni slovenski računovodski standard.

Tretja predpostavka pomeni, da je treba sestavljati računovodske izkaze, ki resnično in pošteno prikazujejo spremembe posamičnih cen in vrednosti evra, saj so te spremembe v sodobnem gospodarstvu neizogiben pojav. Splošni slovenski računovodski standardi upoštevajo to predpostavko, ne pa tudi pojav hiperinflacije, ko je treba gospodarske kategorije pri sestavljanju letnih računovodskih izkazov v celoti prevrednotiti, da bi jih izrazili v končni kupni moči denarne enote. Značilnosti hiperinflacije so:

- a) prebivalstvo ima raje premoženje v nedenarni obliki ali v razmeroma trdni valuti, zneske v domači valuti pa takoj vložijo v karkoli, da bi ohranilo kupno moč;
- b) prebivalstvo opazuje denarne postavke v razmeroma trdni tuji valuti, v kateri se pogosto izražajo tudi cene, ne pa v domači valuti;
- c) na up (kredit) se prodaja po cenah, ki upoštevajo pričakovano zmanjšanje kupne moči med kreditiranjem, tudi če gre za kratko obdobje;
- č) obrestne mere, plače in cene so vezane na indeks cen ter
- d) nabrana (kumulativna) mera inflacije se v treh letih približa 100% ali ta odstotek celo preseže.

V takšnih okoliščinah bi bilo treba sestaviti poseben slovenski računovodski standard in opustiti opiranje na splošne slovenske računovodske standarde.

Splošni slovenski računovodski standardi podjetja podrobneje opominjajo, na kaj morajo biti pozorna pri oblikovanju računovodskih usmeritev, to je pravil in postopkov, ki jih je treba upoštevati in uporabljati pri sestavljanju računovodskih izkazov in s tem tudi pri celotnem računovodenju. Kakovostne značilnosti računovodskih izkazov in s tem tudi celotnega računovodenja so predvsem *razumljivost, ustreznost, zanesljivost* in *primerljivost*.

Prva kakovostna značilnost, to je razumljivost, pomeni, ne samo da uporabniki računovodskih izkazov lahko razumejo postavke v njih, temveč tudi da je mogoče ugotoviti pomen kontov in knjižb na njih.

Druga kakovostna značilnost, to je ustreznost, pomeni, ne samo da imajo postavke v računovodskih izkazih zaželeno, potrebne in koristne lastnosti, značilnosti, temveč tudi da konti in knjižbe na njih ustrezajo določenemu namenu in pravilom. Na ustreznost postavk vplivata njihova vrsta in pomembnost, pomembnost pa je odvisna od velikosti posamezne postavke ali napake, ocenjene v posameznih okoliščinah oziroma opustitve ali napačne predstavitve posamezne postavke.

Tretja kakovostna značilnost, to je zanesljivost, pomeni, ne samo da postavke v računovodskih izkazih ne vsebujejo pomembnih napak in pristranskih stališč ter da zvesto predstavljajo tisto, o čemer trdijo, da predstavljajo, ali za kar se lahko upravičeno domneva, da predstavljajo, temveč tudi da so konti in knjižbe na njih popolni in zanesljivi. Zanesljivost obsega še zahtevo po previdnosti in po dajanju prednosti vsebini pred obliko. Zahteva po previdnosti opozarja, da so številni poslovni dogodki neogibno povezani z negotovostjo ter da jih je treba pri računovodenju obravnavati razumno in preiščeno ob upoštevanju možnih posledic. Zahteva po dajanju prednosti vsebini pred obliko pa opozarja, da je treba poslovne dogodke obravnavati v skladu z njihovo vsebino in v denarni merski enoti izraženo resničnostjo, in ne zgolj glede na njihovo pravno obliko.

Četrta kakovostna značilnost, to je primerljivost, pomeni, ne samo da je zaradi metodične enotnosti mogoče primerjati postavke v računovodskih izkazih istega podjetja za različna leta ali postavke v računovodskih izkazih različnih podjetij, temveč tudi da so konti in knjižbe na njih metodično enotni tako v posameznem podjetju kot v različnih podjetjih. Poenotenje pa ne sme postati ovira za uvajanje boljših rešitev, ki jih prinašajo novi slovenski računovodski standardi.

6. Pripoznavanje gospodarskih kategorij v računovodskih izkazih in računovodskih razvidih

Lastniki vložijo kapital hkrati z začetnimi sredstvi v obliki denarja, stvari ali pravic ob ustanovitvi podjetja. Kasneje ga povečujejo z novimi vlogami in s čistim dobičkom, v posebnih primerih pa tudi s prehodnim formalnim prevrednotenjem posameznih sredstev, preden je pripoznan čisti dobiček. Kapital se zmanjšuje z vračili lastnikom ali s čisto izgubo. Kapital izraža lastniško financiranje podjetja in je obveznost podjetja do lastnikov. To je tudi tista obveznost do virov sredstev, ki je ni mogoče obravnavati kot dolg. Sicer pa se pri poslovanju podjetja vedno pojavljajo tudi dolgovi, ki omogočajo dopolnjevanje sredstev, dobljenih s kapitalom. Po finančnem pojmovanju kapitala v slovenskih računovodskih standardih je kapital v podjetje vložena kupna moč lastnikov, ki jo je treba pri poslovanju podjetja ohranjati in povečevati.

Sredstva, ki jih podjetje pridobi s kapitalom ali dolgovi, imajo obliko stvari, pravic ali denarja; podjetje jih obvladuje in iz njih pričakuje gospodarske koristi. Te pritekajo na več načinov: podjetje

- a) uporablja sredstvo samo zase ali v povezavi z drugimi sredstvi pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev, ki jih prodaja;
- b) zamenja sredstvo za druga sredstva;
- c) uporabi sredstvo za poravnavo svojega dolga ali
- č) razdeli sredstvo med svoje lastnike.

Številna sredstva so povezana s pravnimi pravicami, tudi z lastninsko pravico podjetja. Pri ugotavljanju obstoja posameznega sredstva pa lastninska pravica ni bistvena. Zmožnost podjetja, da obvladuje gospodarske koristi, je običajno sicer posledica pravno zavarovane pravice, vendar je pri sredstvih treba posvetiti pozornost zlasti gospodarski stvarnosti, in ne zgolj pravni obliki. Pri finančnih najemih sta na primer bistvo in gospodarska stvarnost, da najemnik pridobiva gospodarske koristi iz uporabe v najem vzetega sredstva v pretežnem delu njegove dobe koristnosti, in to v zameno za obveznost plačati za to pravico znesek, ki je približno enak pošteni vrednosti v najem vzetega sredstva in z njim povezanimi stroški financiranja.

Dolgovi so sedanje obveznosti podjetja, razen iz lastniškega financiranja, njihova poravnava pa bo po pričakovanju zmanjšala sredstva, iz katerih pritekajo gospodarske koristi. Poravnati jih je mogoče na primer

- a) z denarnim plačilom,
- b) s prenosom drugih sredstev,
- c) z opraviлом storitev,
- č) z zamenjavo obveznosti za drugo ali s spremembo obveznosti v kapital pa tudi
- d) s tem, da se upnik odpove svoji pravici ali jo izgubi.

Večina dolgov je povezana z jasno določenimi pravnimi ali fizičnimi osebami kot upniki. Pri ugotavljanju obstoja dolga pa to ni neizogibno. Dolgoročna rezervacija za kritje stroškov v prihodnosti je prav tako obstoječa obveznost in ustreza drugim sodilom opredelitve dolga, čeprav je treba znesek oceniti in je pravna ali fizična oseba, do katere bo dolg obstajal, še neznana.

Kapital, to je lastniški kapital, kot je navadno imenovan pri poslovnem financiranju, je ostanek sredstev po odštetju vseh dolgov. Formalno je razčlenjen na osnovni kapital, ki se v delniški družbi izkazuje po nominalni vrednosti delnic. Dopolnjujejo ga vplačani presežek kapitala prek nominalne vrednosti delnic, ki so ga prav tako prispevali lastniki podjetja, nerazdeljeni čisti dobiček, ki lahko zajema tudi namensko opredeljene dele kot rezerve in dele, ki še niso bili izplačani lastnikom, ter prevrednotovalni popravki kapitala. Zmanjšujejo ga neporavnane izgube. Znesek, v katerem je kapital izkazan v bilanci stanja, je odvisen od merjenja sredstev in dolgov. Običajno je celotni znesek kapitala le naključno enak celotni tržni vrednosti delnic ali znesku, ki bi ga bilo mogoče zbrati s prodajo bodisi sredstev po poravnavi dolgov po delih bodisi podjetja kot celote ob predpostavki časovne neomejenosti njegovega delovanja.

Čisti dobiček je razlika med prihodki in odhodki, pri čemer se odhodkom pridružuje še davek iz dobička. Če so prihodki manjši, je razlika čista izguba.

Prihodki so povečanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki povečanj sredstev (na primer denarja ali terjatev zaradi prodaje blaga) ali zmanjšanj dolgov (na primer zaradi opustitve njihove poravnave), katerih posledica so povečanja kapitala razen tistih, ki so povezana z novimi vplačili lastnikov.

Odhodki so zmanjšanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki zmanjšanj sredstev (na primer s prodajo zalog) ali povečanj dolgov (na primer zaradi zaračunanih obresti), katerih posledica so zmanjšanja kapitala razen tistih, ki so povezana z izplačili lastnikom.

Po finančnem pojmovanju kapitala se čisti dobiček doseže samo takrat, ko je denarno izraženi znesek sredstev na koncu obračunskega obdobja po odbitku dolgov in po odštetju vseh izplačil kapitala lastnikom oziroma po prištetju vseh novih vplačil v kapital v obračunskem obdobju večji od denarno izražene zneska sredstev po odbitku dolgov na začetku obračunskega obdobja. Če zanemarimo izplačila kapitala in nova vplačila kapitala, na splošno velja, da je podjetje ohranilo kapital, če ima na koncu obračunskega obdobja toliko kapitala, kot ga je imelo na začetku obračunskega obdobja, njegova kupna moč pa je enaka. Vsak znesek nad ravnijo, potrebno za ohranjanje kapitala, ki je obstajal na začetku obračunskega obdobja ali ob njegovem začetnem povečanju, je čisti dobiček. Vsak znesek pod ravnijo, potrebno za ohranjanje kapitala, ki je obstajal na začetku obračunskega obdobja ali ob njegovem začetnem povečanju, je čista izguba. Čisti dobiček je torej znesek, ki ostane, potem ko se odhodki (z upoštevanimi morebiti potrebnimi preračuni ohranjanja kapitala) skupaj z davki odštejejo od prihodkov.

V bilanci stanja in pred tem tudi v računovodskih razvidih se sredstvo pripozna, če je verjetno, da se bodo v prihodnosti zaradi njega povečale gospodarske koristi in če ima ceno ali vrednost, ki jo je mogoče zanesljivo izmeriti. Če je stopnja gotovosti, da se bodo po koncu obravnavanega obračunskega obdobja v zvezi s kako postavko povečale gospodarske koristi podjetja, nezadostna, te postavke ni mogoče šteti kot sredstvo, temveč je odhodek.

V bilanci stanja in pred tem tudi v računovodskih razvidih se dolg pripozna, če je verjetno, da se bodo zaradi njegove poravnave sredstva, ki omogočajo gospodarske koristi, zmanjšala, in da je mogoče znesek za njegovo poravnavo zanesljivo izmeriti.

V izkazu poslovnega izida in pred tem tudi v računovodskih razvidih se prihodki pripoznajo, če je povečanje prihodnjih gospodarskih koristi, ki je povezano s povečanjem posameznega sredstva ali z zmanjšanjem posameznega dolga, mogoče zanesljivo izmeriti.

V izkazu poslovnega izida in pred tem tudi v računovodskih razvidih se odhodki pripoznajo, če je zmanjšanje prihodnjih gospodarskih koristi, ki je povezano z zmanjšanjem posameznega sredstva ali s povečanjem posameznega dolga, mogoče zanesljivo izmeriti. Odhodki se pripoznajo kot stroški znotraj postavke, ki v obračunskem obdobju ustvarja prihodke (na primer znotraj prodanega blaga), in kot stroški, ki se pojavljajo v istem obračunskem obdobju, a se ne zadržujejo v vrednosti zalog (na primer stroški prodaje ali splošnih služb). Odhodki se pripoznajo tudi, če od kake postavke, ki bi sicer lahko bila sredstvo, ni pričakovati gospodarskih koristi ali pa če z njo povezane prihodnje gospodarske koristi ne ustrezajo (več) sodilom za pripoznanje sredstva. Odhodki se pripoznajo tudi, ko nastane dolg, ne da bi bilo mogoče hkrati povečati kako sredstvo, na primer ko nastane dolg na podlagi jamstva za proizvod.

Prejemki so povečanje sredstev v denarni obliki, izdatki pa njihovo zmanjšanje. Kot taki se obravnavajo v izkazu finančnega izida, če je ta sestavljen po neposredni metodi, in pred tem tudi v računovodskih razvidih. Razčlenjevati jih je mogoče na prejemke oziroma izdatke iz poslovanja, iz vlaganja (financiranja) in iz naložbenja (investiranja). Če pa je izkaz finančnega izida sestavljen po posredni metodi, izkazuje pritoke in odtoke kot izračunane kategorije, ki nakazujejo vplive na spremembe denarnih sredstev in pred tem niso obravnavane kot takšne v računovodskih razvidih.

7. Merjenje gospodarskih kategorij v računovodskih izkazih in računovodskih razvidih

Merjenje je ugotavljanje denarno izraženih velikosti, v katerih se pripoznavajo gospodarske kategorije v računovodskih izkazih in pred tem v računovodskih razvidih. Za merjenje tako pri začetnem zajemanju posameznih pojavov v računovodske razvide kot tudi pri sestavljanju računovodskih izkazov in popravljanju začetnega merjenja v tej zvezi obstajajo različne podlage.

Knjigovodska vrednost kategorije je vrednost, izkazana v računovodskih razvidih in tudi v računovodskih izkazih. Opredeljena je lahko na različne načine; če so na ločenih kontih popravkov vrednosti prikazani pribitki k vrednosti ali odbitki od vrednosti na temeljnem kontu, pa se šteje kot knjigovodska vrednost pobotana vrednost obravnavane gospodarske kategorije na obeh kontih. Takšna je na primer *neodpisana vrednost* kakega sredstva, ki je razlika med njegovo celotno vrednostjo na enem kontu in odpisano vrednostjo na drugem kontu, ki jo sestavljajo na primer nabrani amortizacijski odpisi ali nabrane izgube zaradi njegove oslabitve, pri finančnih sredstvih in finančnih dolgovih pa *odplačna vrednost*, to je začetna pripoznana vrednost, zmanjšana za odplačilo glavnice, povečana oziroma zmanjšana za nabrano odplačilo razlike med začetnim in zapadlim zneskom ter zmanjšana za odpis (neposredni ali prek konta popravka vrednosti) zaradi oslabitve ali neudenarljivosti (neunovčljivosti).

Sicer pa je mogoče pri **sredstvih** razlikovati te vrednosti:

Izvirna vrednost je znesek plačanih denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov ali pa poštena vrednost nadomestila, danega v trenutku nakupa, da bi podjetje prišlo do sredstev. Medtem ko govorimo pri celoti sredstev posamezne vrste o vrednosti, govorimo pri njihovi količinski enoti o ceni. Izvirne vrednosti so pri materialu, trgovskem blagu ali nabavljenih storitvah *nabavne vrednosti* oziroma pri količinski enoti *nabavna cena*; nabavna cena obsega poleg nakupne cene, ki jo je treba plačati dobavitelju, še uvozne dajatve ter prevozne in druge neposredne stroške nakupa, kar pomeni, da je treba razlikovati nabavno ceno od nakupne cene pa tudi nabavno vrednost od nakupne vrednosti. Pri opredmetenih osnovnih sredstvih in neopredmetenih dolgoročnih sredstvih se izraz nabavna vrednost uporablja tudi za količinsko enoto. Izvirne vrednosti so pri polproizvodih in proizvodih ter pri opravljenih storitvah praviloma *stroškovne vrednosti*, imenovane *proizvajalni stroški*, vendar se lahko raztezajo od *spremenljivih proizvodjalnih stroškov* kot ene skrajnosti do *zožene lastne cene* kot druge skrajnosti; vsi ti izrazi se lahko nanašajo na količinsko enoto ali pa na celotno količino v gibanju oziroma zalogi. Ker so izvirne vrednosti pri stvareh, ki vstopajo v zalogo, v različnih trenutkih različne, je lahko končna zaloga ovrednotena po *drsečih povprečnih cenah*, *tehtanih povprečnih cenah*, *obratnozaporednih cenah (značilnost metode fifo)* ali *zaporednih cenah (značilnost metode lifo)*. Če so v računovodskih razvidih uporabljene stalne cene (ocenjene, standardne cene), se šteje pri celoti ustreznih količin kot izvirna vrednost tudi *stalna vrednost z odmiki*.

Dnevna vrednost je znesek denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, ki bi jih bilo treba plačati, če bi v sedanosti kupili enaka ali enakovrstna sredstva. Dnevna vrednost se lahko imenuje tudi *nadomestitvena vrednost*; ta izraz bolje nakazuje znesek, po katerem bo računovodsko obravnavana enaka količina ali enaka količinska enota, ko bo nadomestila staro količino oziroma količinsko enoto.

Iztržljiva vrednost je znesek denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, ki bi jih bilo mogoče v sedanosti pridobiti s prodajo sredstev na običajen način. Pri stvareh v zalogi se v tej zvezi pojavi še pojem *čista iztržljiva vrednost*; to je iztržljiva vrednost, zmanjšana za ocenjene stroške dokončanja in ocenjene stroške, potrebne za prodajo. Pojavi se tudi izraz *čista prodajna vrednost*; označuje znesek, ki ga je mogoče pridobiti s prodajo sredstva v preišljenem poslu med dobro obveščeni in voljnima strankama, zmanjšan za stroške prodaje. Iz tega sledi, da je treba kot iztržljivo vrednost obravnavati tudi *pošteno vrednost*; gre za znesek, za katerega je sredstvo mogoče zamenjati med dobro obveščeni in voljnima strankama v preišljenem poslu. Če je *nadomestljiva vrednost* enaka čisti prodajni vrednosti enote, jo prav tako lahko štejemo kot vrsto iztržljive vrednosti; to pa ni mogoče, če je enaka vrednosti pri uporabi. Pri terjatvah je v tej zvezi mogoče govoriti tudi o *udenarljivi (unovčljivi) vrednosti* in o *odplačni vrednosti*.

Sedanja vrednost je razobrestena (diskontirana) vrednost presežka prihodnjih prejemkov nad izdatki (prihodnjih čistih prejemkov), ustvarjenega po pričakovanju z določenimi sredstvi ali določenim sredstvom pri običajnem poslovanju podjetja. Takšna je tudi *vrednost pri uporabi*, ki je sedanja vrednost ocenjenega presežka prihodnjih prejemkov nad izdatki, za katerega se pričakuje, da se bo pojavil pri nadaljnji uporabi sredstva in iz njegove odtujitve konec njegove dobe koristnosti. Vrednosti pri uporabi pogosto ni mogoče ugotoviti za vsako posamezno sredstvo, temveč le za denar ustvarjajočo enoto, to je najmanjšo določljivo skupino sredstev, katerih nenehna uporaba je vir denarnih prejemkov, v glavnem neodvisnih od denarnih prejemkov iz drugih sredstev ali skupin sredstev. Če je z *nadomestljivo vrednostjo* mišljena vrednost pri uporabi, spada tudi ta v okvir sedanje vrednosti.

Sredstva so na začetku tako v računovodskih razvidih kot v računovodskih izkazih ovrednotena po izvirnih vrednostih; že pri njih pa smo ugotovili razlike glede na to, kdaj se pojavijo. Kasneje velja pri sredstvih ob predpostavki previdnosti manjša vrednost od dveh možnih: izvirne in tržne. Pri stvareh se šteje kot izvirna vrednost nabavna vrednost oziroma stroškovna vrednost, kot sta že bili predstavljeni, medtem ko je *tržna vrednost* poenostavljeno zamišljena kot nadomestitvena vrednost, razen če je ta večja od čiste iztržljive vrednosti (ko se šteje kot tržna vrednost čista iztržljiva vrednost) ali manjša od čiste iztržljive vrednosti, zmanjšane za kosmati dobiček (ko se šteje kot tržna vrednost za kosmati dobiček zmanjšana čista iztržljiva vrednost). Načelo manjše vrednosti velja za novo izkazovanje knjigovodske vrednosti. Knjigovodska vrednost pa je lahko prikazana tudi kot razlika na dveh ali več različnih kontih. Na tem izhodišču je zasnovana zamisel prevrednotenja zaradi okrepitve, ki je obravnavana v poglavju 8 tega uvoda.

Pri **dolgovih** je mogoče razlikovati tele vrednosti:

Izvirna vrednost je znesek, prejet v zameno za nastanek obveznosti, v nekaterih primerih (na primer pri davkih iz dobička) znesek denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, ki jih bo podjetje po pričakovanjih moralo plačati za poravnavanje dolgov v običajnem poslovanju.

Dnevna vrednost je nerazobresteni (nediskontirani) znesek denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, potrebnih za sprotno poravnavanje dolgov.

Poravnalna vrednost je nerazobresteni (nediskontirani) znesek denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, potrebnih za poravnavanje dolgov v običajnem poslovanju. Imenovana je lahko tudi *odplačna vrednost*.

Sedanja vrednost je razobresteni (diskontirani) znesek prihodnjih izdatkov (prihodnjih čistih denarnih izdatkov), ki naj bi bili potrebni za poravnavanje dolgov v običajnem poslovanju.

Dolgovi so na začetku tako v računovodskih razvidih kot v računovodskih izkazih ovrednoteni po izvirnih vrednostih. Kasneje velja pri dolgovih ob predpostavki previdnosti kot nova knjigovodska vrednost večja vrednost od dveh možnih: izvirne in tržne. Kot tržna vrednost se šteje poravnalna vrednost.

Pri **kapitalu** pa je mogoče razlikovati tele vrednosti:

Izvirna vrednost je nominalni znesek kapitala, ki so ga lastniki vplačali ali ki se je kasneje pojavil pri poslovanju, pa ga lastniki podjetju še niso odtegnili.

Ohranjena kupna moč je preračunana izvirna vrednost kapitala, dosežena z njegovim prevrednotenjem; takšna rešitev ustreza finančnemu pojmovanju kapitala v razmerah spreminjanja kupne moči domače valute, ohranjanje pa se lahko meri bodisi v nominalnih denarnih enotah bodisi v enotah nespremenljive kupne moči.

Tržna vrednost je znesek denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, ki bi jih bilo mogoče pridobiti pri prodaji delnic po njihovi ceni na borzi vrednostnih papirjev oziroma pri prenosu lastništva po delih ali v celoti glede na pošteno vrednost teh vrednostnih papirjev. V računovodskih razvidih se takšna vrednost ne upošteva.

8. Prevrednotovanje gospodarskih kategorij v računovodskih izkazih in računovodskih razvidih

Prevrednotenje je sprememba prvotno izkazane vrednosti gospodarskih kategorij. V prejšnjem poglavju je bilo omenjeno prevrednotenje, ki upošteva pri sredstvih manjšo, pri dolgovi pa večjo vrednost od dveh možnih, izvirne in tržne. Prav tako je že bilo omenjeno prevrednotenje zaradi postopnega amortiziranja in nastajanja odpisane vrednosti, ki jo je treba odšteti od prvotne vrednosti, da dobimo neodpisano vrednost, imenovano knjigovodska vrednost. V tem poglavju pa bodo podrobneje predstavljene različne smeri prevrednotovanja in prevrednotenja kot njegovega posledka.

Cene se spreminjajo zaradi posebnih in splošnih gospodarskih in družbenih vplivov. Posebni vplivi, kot so spremembe v ponudbi in povpraševanju ter tehnološke spremembe, lahko povzročijo pomembno zvišanje ali znižanje posameznih cen, ne glede na druge cene. Poleg tega lahko splošni vplivi povzročijo spremembo vrednosti evra. Torej je treba razlikovati

- a) prevrednotenje, ki je posledica spremembe kupne moči domače valute, merjene v evrih, in
- b) prevrednotenje, ki je posledica sprememb cen gospodarskih kategorij.

Prevrednotenje, ki je posledica spremembe kupne moči domače valute, imenovano tudi splošno prevrednotenje, se po slovenskih računovodskih standardih opravi na koncu posameznega poslovnega leta le pri kapitalu. To je skladno s finančnim pojmovanjem kapitala, po katerem se pripozna čisti dobiček za posamezno obračunsko obdobje le po zagotovitvi ohranitve splošne kupne moči kapitala glede na stopnjo domače inflacije.

Zaradi spremenjenih okoliščin se razkriva le, kako se pri ugotavljanju in razporejanju čistega dobička zagotavlja ohranjanje splošne kupne moči kapitala. Splošno prevrednotenje kapitala pa se opravlja, če se v prejšnjem koledarskem letu tečaj evra do tolarja poveča za več kot 5,5%. Splošni prevrednotovalni popravek kapitala se v takšnem primeru krije kot izredni odhodek, razen če se uporabljajo možnosti, ki jih ustvarja prevrednotenje osnovnih sredstev in dolgoročnih finančnih naložb, vendar največ do zneska njihovih dokazanih nadomestljivih vrednosti ob upoštevanju še razpoložljive dobe njihove koristnosti.

Prevrednotenje, ki je posledica spremembe cen gospodarskih kategorij, se na koncu poslovnega leta ali med njim opravi zaradi

- ba) okrepitve sredstev, ki poveča njihovo do tedaj izkazano vrednost, ali
- bb) oslabitve sredstev, ki zmanjša njihovo do tedaj izkazano vrednost.

V prvem primeru gre za povečanje pričakovanih prihodnjih gospodarskih koristi iz sredstev, v drugem primeru pa za zmanjšanje pričakovanih prihodnjih gospodarskih koristi iz sredstev, ne da bi prišlo do njihove siceršnje spremembe zaradi nove naložbe ali umika naložbe vanje. V prvem primeru se hkrati s povečanjem vrednosti sredstev prehodno poveča posebni prevrednotovalni popravek kapitala, v drugem primeru pa se hkrati z zmanjšanjem njihove vrednosti povečajo prevrednotovalni poslovni odhodki ali prevrednotovalni finančni odhodki, razen če se pred tem pri istih sredstvih pojavi posebni prevrednotovalni popravek kapitala, ki ga je mogoče zmanjšati ob hkratnem zmanjšanju vrednosti ustreznih sredstev. Posebni prevrednotovalni popravek kapitala ima naravo prehodne rešitve, ker je končna rešitev vendarle odvisna od dejanskega iztržka, ki šele lahko vpliva na poslovni izid. Posebni prevrednotovalni popravek kapitala ima naravo popravka vrednosti ustreznih gospodarskih kategorij, ki so na temeljnem kontu izkazane po povečani vrednosti, kar sicer ni skladno z načelom manjše vrednosti.

Prvi primer, to je okrepitev sredstev, se pojavi, če obstajajo utemeljeni tržni podatki, ki omogočajo povečanje knjigovodske vrednosti

- zemljišč,
- zgradb,
- opreme in
- finančnih inštrumentov.

V teh primerih se ne glede na siceršnje računovodsko načelo manjše vrednosti povečajo knjigovodske vrednosti teh postavk ter praviloma tudi konto in bilančna postavka posebnega prevrednotovalnega popravka kapitala na večje poštene vrednosti, razen če se pojavijo posebni primeri, obravnavani v posameznih slovenskih računovodskih standardih. Vendar amortizacija razlike med povečano in prvotno knjigovodsko vrednostjo zgradb ali opreme ne sme bremeniti stroškov oziroma odhodkov, temveč se mora pokrivati v okviru tako nastalega posebnega prevrednotovalnega popravka kapitala iz istih sredstev. Če prihaja pri istih sredstvih do oslabitve zaradi drugih vzrokov, je treba zmanjšanje njihove vrednosti prav tako pokrivati v okviru možnosti, ustvarjenih s posebnim prevrednotovalnim popravkom kapitala. Če ta ne zadošča, se lahko oslabitev tudi pri teh sredstvih pokriva le v breme prevrednotovalnih poslovnih odhodkov oziroma prevrednotovalnih finančnih odhodkov istega obdobja.

Do oslabitve pa lahko pride pri vseh sredstvih. Sredstvo je oslabljeno, če njegova knjigovodska vrednost presega njegovo pošteno vrednost. Ko je treba zaradi tega njegovo knjigovodsko vrednost zmanjšati, se pojavi izguba zaradi oslabitve. Ta je enaka znesku, za katerega knjigovodska vrednost sredstva presega njegovo nadomestljivo vrednost. Takšna izguba se pojavi med prevrednotovalnimi poslovnimi odhodki oziroma prevrednotovalnimi finančnimi odhodki, razen če se pred tem pri istih sredstvih zaradi njihove okrepitve pojavi posebni prevrednotovalni popravek kapitala, ki omogoča njeno poravnavo.

Upoštevanje oslabitve sredstev je obvezno, upoštevanje okrepitve sredstev pa dopustno.

Prevrednotenje se lahko na koncu poslovnega leta ali med njim opravi tudi pri dolgovih, in sicer zaradi

- bc) okrepitve dolgov ali
- bč) oslabitve dolgov.

V prvem primeru gre za povečanje pričakovanega odtoka gospodarskih koristi zaradi povečanja njihove knjigovodske vrednosti, v drugem pa za zmanjšanje pričakovanega odtoka gospodarskih koristi zaradi zmanjšanja njihove knjigovodske vrednosti. Če pride do oslabitve dolgov, je treba razliko pri njih spet prehodno obravnavati kot prevrednotovalni popravek kapitala, pri njihovi dokončni poravnavi pa kot prevrednotovalni poslovni prihodek oziroma prevrednotovalni finančni prihodek. Če pride do okrepitve pred tem oslabljenih dolgov, je treba razliko pri njih obravnavati kot zmanjšanje posebnega prevrednotovalnega popravka kapitala, v vseh drugih primerih pa kot prevrednotovalni poslovni odhodek oziroma prevrednotovalni finančni odhodek.

Upoštevanje okrepitve dolgov je obvezno, upoštevanje oslabitve dolgov pa dopustno.

V posameznih splošnih slovenskih računovodskih standardih so obravnavane podrobnosti o zadevnih gospodarskih kategorijah v zvezi z njihovim prevrednotenjem.

9. Uskupinjevanje (konsolidiranje) računovodskih podatkov v računovodskih izkazih

Skupina podjetij je gospodarska, ne pa tudi pravna enota ter ni samostojna nosilka pravic in dolžnosti. V skupinskih računovodskih izkazih je skupina predstavljena, kot da bi šlo za eno samo podjetje. Skupinski računovodski izkazi so sestavljeni na podlagi izvirnih računovodskih izkazov upoštevanih podjetij z ustreznimi uskupinjevalnimi (konsolidacijskimi) popravki, ki pa niso predmet knjiženja v računovodskih razvidih upoštevanih podjetij.

Skupino sestavljajo:

- a) obvladujoče podjetje;
- b) podjetja, odvisna od njega zaradi deleža v kapitalu;
- c) podjetja, odvisna od njega zaradi prevladujočega vpliva iz drugih razlogov;
- č) pridružena podjetja, v katerih ima pomemben, ne pa tudi prevladujoč vpliv;
- d) podjetja, obvladovana skupaj z drugimi lastniki.

Šteje se, da ima obvladujoče podjetje v pridruženem podjetju pomemben vpliv, če je udeleženo v njegovem kapitalu z najmanj 20%.

Za takšno skupino sestavlja obvladujoče podjetje skupinske računovodske izkaze. Iz uskupinjenja pa so izključena:

- a) odvisna podjetja, ki jih namerava obvladujoče podjetje usmerjati le začasno, ker jih ima v svoji lasti zgolj z namenom, da jih bo v bližnji prihodnosti odtujilo;
- b) odvisna podjetja, poslujoča v okviru strogih dolgoročnih omejitev, ki pomembno zmanjšujejo njihovo zmožnost, da bi svoja sredstva prenesla na obvladujoče podjetje.

Obvladujočemu podjetju, ki je samo odvisno podjetje, ni treba sestavljati skupinskih računovodskih izkazov, če pridobi privolitev manjšinskih lastnikov kapitala; mora pa pojasniti razloge, iz katerih jih ni sestavilo, skupaj s podlagami, na katerih so zasnovani računovodski izkazi odvisnih podjetij v njihovih ločenih računovodskih izkazih.

Obvladujočemu podjetju, ki skupaj z odvisnimi podjetji, ki sestavljajo skupino, v seštevku zbirno ne dosega zakonsko določenih pogojev za razvrstitev med srednja podjetja (srednje družbe), ni treba sestavljati skupinskih računovodskih izkazov; mora pa razkriti zakonsko določene informacije in podatke o podjetjih v skupini.

V primeru obvladujočega podjetja in od njega odvisnih podjetij gre za *popolno uskupinjevanje*. Pridružena podjetja, v katerih ima sestavljavec skupinskih računovodskih izkazov kot naložbenik pomemben, ne pa tudi prevladujoč vpliv, so v skupinskih računovodskih izkazih upoštevana po *kapitalski metodi*, razen če gre za pridobitev in ohranitev njegove finančne naložbe zgolj z namenom, da jo bo v bližnji prihodnosti odtujil. Skupaj obvladovana podjetja upošteva sestavljavec skupinskih računovodskih izkazov kot podvižnik (pogodbena stranka pri skupnem podvigu) po metodi *sorazmernega uskupinjevanja* ali uskupinjevanja po kapitalski metodi.

Popolno uskupinjevanje je združevanje računovodskih izkazov obvladujočega podjetja in njegovih odvisnih podjetij od postavke do postavke, tako da se seštevajo sorodne postavke sredstev, dolgov, kapitala, prihodkov in odhodkov. Ker pa je treba skupino predstaviti, kot da gre za eno samo podjetje, je treba

- izločiti finančne naložbe obvladujočega podjetja v kapital oziroma dolgove odvisnih podjetij in deleže obvladujočega podjetja v kapitalu oziroma dolgovih odvisnih podjetij pa tudi druge medsebojne finančne naložbe in deleže v kapitalu oziroma dolgovih drugih podjetij v skupini ter v tej zvezi obračunati razlike;
- izločiti medsebojne poslovne terjatve in poslovne dolgove;
- izločiti medsebojne prihodke in odhodke;
- izločiti neiztržene čiste dobičke in čiste izgube, ki so posledica notranjih poslov znotraj skupine;
- ponovno obračunati davke in jih časovno razmejiti;
- posebej izkazati manjšinske deleže v kapitalu in v čistem dobičku.

Za izvedbo popolnega uskupinjenja je treba zagotoviti, da

- so v izvornih računovodskih izkazih vseh upoštevanih podjetij uporabljene enotne računovodske usmeritve za podobne poslovne dogodke, če to ni mogoče, pa, da so na voljo zadostne informacije za ustrezne preračune pri sestavljanju skupinskih računovodskih izkazov;

- so postavke v izvirnih računovodskih izkazih vseh upoštevanih podjetij ovrednotene po enakih metodah, če niso, pa, da so na voljo zadostne informacije o razlikah, upoštevanih pri sestavljanju skupinskih računovodskih izkazov;
- so postavke v izvirnih računovodskih izkazih vseh upoštevanih podjetij enako formalno predstavljene, če niso, pa, da odvisna podjetja sestavijo posebne računovodske izkaze za potrebe uskupinjenja, ki se razlikujejo od njihovih uradnih računovodskih izkazov;
- so izvorni računovodski izkazi vseh upoštevanih podjetij sestavljeni za poslovno leto, ki se konča z istim dnem, če to ni mogoče, pa, da se opravijo preračuni za učinke pomembnih poslovnih dogodkov v odvisnih podjetjih, nastale v vmesnem obdobju, ki ne sme biti daljše od treh mesecev, oziroma da odvisna podjetja sestavijo vmesne izvirne računovodske izkaze;
- je določena metoda prevedbe iz tuje valute, v kateri so predstavljeni izvorni računovodski izkazi odvisnih podjetij, v poročevalno valuto obvladujočega podjetja; to so praviloma pri sredstvih in obveznostih do njihovih virov srednji tečaj Banke Slovenije, pri prihodkih in odhodkih pa povprečni srednji tečaj, ki so veljali ob njihovem nastanku.

Po metodi, ki je upoštevana pri popolnem uskupinjevanju, je treba razliko med knjigovodsko vrednostjo finančne naložbe obvladujočega podjetja in pridobljenim deležem v kapitalu vsakega odvisnega podjetja v skupinski bilanci stanja pripoznati kot popravek razpoznavnih sredstev in dolgov v izvorni bilanci stanja odvisnega podjetja oziroma kot dobro ali slabo ime, ki v izvorni bilanci stanja odvisnega podjetja ali obvladujočega podjetja ni bilo izkazano. Razpoznavni sredstva in dolgovi odvisnega podjetja se pripoznajo ločeno od datuma prevzema, če in le če je

- a) verjetno, da bodo kake z njimi povezane prihodnje gospodarske koristi pritekale k obvladujočemu podjetju ali da bodo dejavniki, s katerimi so povezane gospodarske koristi, otekali od njega, in
- b) na voljo zanesljivo merilo njihove nabavne vrednosti ali poštene vrednosti.

Izmerijo se kot celota

- a) pridobljene poštene vrednosti razpoznavnih sredstev in dolgov odvisnega podjetja ter
- b) manjšinskega deleža knjigovodske vrednosti razpoznavnih sredstev in dolgov odvisnega podjetja.

Vsak presežek nabavne vrednosti nad deležem obvladujočega podjetja v poštene vrednosti pridobljenih razpoznavnih sredstev in dolgov je treba v skupinski bilanci stanja opisati kot dobro ime in ga pripoznati kot sredstvo. Dobro ime se pozneje izkazuje po nabavni vrednosti, zmanjšani za amortizacijski popravek vrednosti, ki pomeni poslovne odhodke v skupinskem izkazu poslovnega izida, in nabrane izgube zaradi oslabitve, ki pomenijo prevrednotovalne poslovne odhodke v skupinskem izkazu poslovnega izida. Vsak presežek deleža v poštene vrednosti pridobljenih razpoznavnih sredstev in dolgov nad nabavno vrednostjo se v skupinski bilanci stanja pripozna kot slabo ime. Če slabo ime izvira iz pričakovanja prihodnjih izgub in odhodkov, se pretvarja v poslovne prihodke v izkazu poslovnega izida, kadar se pripoznajo prihodnji izgube in odhodki.

Postopek, v katerem se prvič, to je ob vstopu odvisnega podjetja v skupino, obračuna vrednost deleža obvladujočega podjetja s sorazmernim delom kapitala odvisnega podjetja in opravijo drugi uskupinjevalni popravki, se imenuje prvo uskupinjevanje. Ta postopek je treba razlikovati od naslednjega uskupinjevanja, ki se opravi v naslednjem obračunskem obdobju. Postopek prvega uskupinjevanja ni neposredno odvisen od izbranega odvisnega podjetja, temveč od deležev v njegovem kapitalu. Če kupuje obvladujoče podjetje deleže v več zaporednih obdobjih, je treba ob vsakem nakupu takrat kupljene deleže prvič uskupiniti.

Prvo uskupinjevanje se opravi na datum, ko je vpliv obvladujočega podjetja prevladal, in sicer ne samo neposredno, temveč tudi prek drugih odvisnih podjetij. Če je skupina obstajala že pred uveljavitvijo obveznega sestavljanja skupinskih računovodskih izkazov, se prvo uskupinjenje opravi na osnovah, ki bi veljale, če bi postala podjetja odvisna podjetja šele na začetku poslovnega leta, za katero se skupinski računovodski izkazi sestavljajo prvič.

Pri prvem uskupinjevanju je nabavna vrednost pridobljenega deleža v kapitalu odvisnega podjetja opredeljena kot nakupna cena, povečana za posredne nabavne stroške; če je bilo nadomestilo dano v obliki stvari, je treba ugotoviti njihovo pošteno vrednost. Pošteno vrednost pa je treba ugotoviti tudi pri vseh sredstvih in dolgovih odvisnega podjetja; če so poštene vrednosti njegovih sredstev večje od njihovih knjigovodskih vrednosti, govorimo o preračunanih pozitivnih razlikah, v nasprotnem primeru pa o preračunanih negativnih razlikah. Preračunane pozitivne in negativne razlike je treba razporediti k posameznim razpoznavnim sredstvom in dolgovom odvisnega podjetja. Če ima odvisno podjetje sedež v tujini, je treba pošteno vrednost njegovih razpoznavnih sredstev in dolgov najprej določiti v tuji valuti in jo nato prevesti v domačo valuto po srednjem tečaju Banke Slovenije na dan, ko se nabavna vrednost razporeja k posameznim sredstvom in dolgovom. Odvisno podjetje še vedno vodi svoje knjigovodske razvide po nespremenjenih knjigovodskih vrednostih; preračunane pozitivne in negativne razlike so le del uskupinjevalnih popravkov. Razlika med knjigovodsko vrednostjo sredstev oziroma dolgov odvisnega podjetja in nabavno vrednostjo deleža v kapitalu odvisnega podjetja se v prvi skupinski bilanci stanja izkaže v tisti postavki, katere vrednost je večja ali manjša, morebitna preostala razlika, ki je ni mogoče obračunati s posameznimi sredstvi ali dolgovi, pa kot dobro oziroma slabo ime. Preračunane pozitivne in negativne razlike se upoštevajo samo do velikosti deleža obvladujočega podjetja v kapitalu odvisnega podjetja, velikost sorazmernega deleža preračunanih pozitivnih in negativnih razlik, ki jih je mogoče obračunati, pa je dodatno omejena z velikostjo razlike med knjigovodsko vrednostjo kapitala odvisnega podjetja in nabavno vrednostjo deleža obvladujočega podjetja v njem. Del kapitala odvisnih podjetij, ki je v lasti podjetij zunaj skupine, je označen kot manjšinski kapital in je kot tak izkazan v postavki skupinske bilance stanja. Prav tako je v posebni postavki skupinskega izkaza poslovnega izida prikazan čisti dobiček (ali prikazana čista izguba) poslovnega leta, ki se nanaša na manjšinske lastnike.

Pri naslednjih uskupinjevanjih je treba najprej preveriti spremembe v deležih obvladujočega podjetja v kapitalu odvisnih podjetij. Če se deleži dokupijo, jih je treba uskupiniti prvič, če se prodajo, pa zadnjič in dokončno; preveriti je tudi treba, ali so podjetja še vedno odvisna ali ne več. Pri vsakem naslednjem uskupinjevanju je treba ponoviti prvotne uskupinjevalne popravke in jih dopolniti z novimi, ki spremenijo začetno stanje. Preračunane pozitivne in negativne razlike, ugotovljene pri prvem uskupinjevanju, se obravnavajo enako kot sredstva oziroma dolgovi, pri katerih so bile obračunane. Preračunane pozitivne razlike pri amortizirljivih sredstvih se amortizirajo med preostalo dobo koristnosti sredstev, katerim so bile pripisane, pri njihovi trajni oslavitvi pa jih je treba odpisati. Če se sredstva, ki so jim bile pripisane preračunane pozitivne razlike, odtujijo, je treba izločiti tudi preračunane pozitivne razlike, ki so jim bile pripisane med prvim uskupinjevanjem, in njihov odpis do trenutka odtujitve. Uskupinjenjevalno dobro ime je treba amortizirati najpozneje v petih letih (če ni utemeljitve za amortiziranje v daljšem obdobju, ki pa ne sme presegati dvajset let). Prav tako je treba slabo ime všteti med poslovne prihodke v skupinskem izkazu poslovnega leta v petih letih, razen če obstaja utemeljitev za podaljšanje tega obdobja, ki pa ne sme presegati dvajset let. Deleži manjšinskih lastnikov v kapitalu odvisnega podjetja se obračunavajo vsako leto na novo. Če odvisno podjetje posluje z izgubami in te v nekem trenutku presežejo vrednost njegovega kapitala, se v skupinski bilanci stanja pojavi negativen manjšinski kapital med sredstvi. Le če so manjšinski lastniki obvezani in sposobni pokrivati izgube, se izguba, ki presega manjšinski kapital, obračuna z večinskim kapitalom. Če odvisno podjetje v naslednjih letih dosega dobičke, se ti toliko časa obračunavajo samo z večinskim kapitalom, dokler ni poravnana vsa izguba, ki bi pripadla manjšinskim lastnikom, a je bila obračunana z večinskim kapitalom.

Kapitalska metoda se uporablja pri upoštevanju pridruženih podjetij v skupinskih računovodskih izkazih, razen kadar gre za finančno naložbo, ki jo sestavljaavec skupinskih računovodskih izkazov kot naložbenik pridobi in ohranja z namenom, da jo bo v bližnji prihodnosti odtujil; v takem primeru je treba uporabiti naložbeno metodo. Uporaba kapitalske metode ni več

- a) mogoča od dne, ko naložbenik nima več pomembnega vpliva na pridruženo podjetje, obdrži pa bodisi svojo finančno naložbo bodisi njen del, oziroma
- b) ustrezna, ker pridruženo podjetje posluje znotraj strogih omejitev, ki pomembno zmanjšujejo njegovo zmožnost prenesti sredstva na naložbenika.

V naslednjem obdobju je treba knjigovodsko vrednost finančne naložbe obravnavati po naložbeni metodi. Po kapitalski metodi se finančna naložba najprej obravnava po nabavni vrednosti, nato pa poveča za sorazmerni del čistega dobička poslovnega leta, zmanjša za sorazmerno čisto izgubo poslovnega leta, za prejeta izplačila čistega dobička, za amortizacijo preračunanih pozitivnih razlik, ki so pripisane posameznim sredstvom, in za amortizacijo dobrega imena ter poveča za sprostitev slabega imena. Po naložbeni metodi pa se finančna naložba prikazuje zgolj po nabavni vrednosti, medtem ko se prejeti zneski iz razdelitve čistega dobička prenesejo neposredno med finančne prihodke naložbenika in s tem tudi v skupinske računovodske izkaze. Kapitalna metoda ni posebna metoda uskupinjevanja, temveč le posebna metoda vrednotenja in izkazovanja razmerij do pridruženih podjetij v skupinskih računovodskih izkazih.

Sorazmerno uskupinjevanje je upoštevanje skupaj obvladovanih podjetij v skupinskih računovodskih izkazih njihovega sestavljalca kot podvižnika. Postopki pri sorazmernem uskupinjevanju so podobni postopkom pri popolnem uskupinjevanju, le da se vsa sredstva in dolgovi ter prihodki in odhodki zajemajo samo do velikosti sorazmernega deleža, ki pripada podvižniku. Podvižnik preneha uporabljati sorazmerno uskupinjevanje, če preneha soobvladovati podjetja.

Posebnosti vrednotenja posameznih gospodarskih kategorij v skupinskih računovodskih izkazih so obravnavane v posebnem poglavju vsakega slovenskega računovodskega standarda, ki obravnava kako gospodarsko kategorijo. Tako vsebuje isti slovenski računovodski standard napotilo za pojasnjevanje postavk tako v izvirnih kot tudi v skupinskih računovodskih izkazih in podlago za razumevanje razlik. V slovenskih računovodskih standardih, ki obravnavajo oblike računovodskih izkazov, pa je v posebnem poglavju pojasnjena razlika med obliko ustreznega izvirnega računovodskega izkaza in obliko skupinskega računovodskega izkaza.

Določbe o razkritjih v posamičnih računovodskih izkazih veljajo smiselno v enakem obsegu tudi za skupinske računovodske izkaze.

10. Opisovanje skladnosti z mednarodnimi računovodskimi standardi v računovodskih izkazih

11. člen novega MRS 1 (1997) pravi, da podjetje, katerega računovodski izkazi so skladni z mednarodnimi računovodskimi standardi, to razkrije. Računovodski izkazi se ne opišejo kot skladni z mednarodnimi računovodskimi standardi, če niso v skladu z vsemi zahtevami vseh ustreznih mednarodnih računovodskih standardov in z vsemi ustreznimi pojasnili Stalnega odbora za pojasnjevanje.

Mednarodni računovodski standardi velikokrat dopuščajo več rešitev, slovenski računovodski standardi pa te možnosti omejujejo. V nekaterih primerih je torej mogoče reči, da je podjetje ravnalo v skladu z mednarodnimi računovodskimi standardi, čeprav je rešitev v nasprotju s slovenskimi računovodskimi standardi, katerih uporaba je na območju Republike Slovenije obvezna. Na drugi strani pa je tedaj, ko podjetje upošteva slovenske računovodske standarde, ki že vsebujejo novejša stališča iz mednarodnih računovodskih standardov, mogoče govoriti tudi o skladnosti njegovih računovodskih izkazov z mednarodnimi računovodskimi standardi. V nekaterih primerih pa slovenski računovodski standardi še ne upoštevajo novih dosežkov iz mednarodnih računovodskih standardov ali pa posamezne njihove zahteve niso sprejemljive.

12. člen novega MRS 1 (1997) pa pravi, da se neustrezno računovodsko ravnanje ne popravi niti z razkritjem uporabljenih računovodskih usmeritev niti s pojasnili ali pojasnjevalnim gradivom. Iz tega sledi, da se podjetje v takem primeru ne more ponašati s skladnostjo z mednarodnimi računovodskimi standardi. Če podjetje javno predstavi svoje računovodske izkaze tudi drugače, kot predpisujejo slovenski računovodski standardi, mora opisati razlike med dovoljenimi rešitvami iz mednarodnih ali drugih računovodskih standardov, ki jih je uporabilo, in med rešitvami iz slovenskih računovodskih standardov.

Opozoriti je treba še na 13. člen novega MRS 1 (1997), ki pravi, da mora podjetje v izredno redkih primerih, ko uprava (ravnateljstvo) sklene, da bi bila skladnost z zahtevami kakega mednarodnega računovodskega standarda zavajajoča in je zaradi tega potreben odmik od njegovih zahtev, da bi se dosegla poštena predstavitev, razkriti:

- a) ugotovitev uprave (ravnateljstva), da računovodski izkazi pošteno predstavljajo finančno stanje, denarno izražene dosežke in finančne tokove v podjetju;
- b) uskladitev z ustreznimi mednarodnimi računovodskimi standardi v vseh pomembnih pogledih razen odmika od standarda, s katerim naj bi dosegli pošteno predstavitev;
- c) mednarodni računovodski standard, ki ga podjetje ni spoštovalo, vrsto odmika od njega, tudi ravnanje, ki ga standard zahteva, razloge, da bi bilo takšno ravnanje v danih okoliščinah zavajajoče, in sprejeto ravnanje ter
- č) denarno izražen vpliv odmika na čisti dobiček ali izgubo podjetja, njegova sredstva, dolgove, kapital in finančne tokove v vsakem obravnavanem obdobju.

11. Končna določba

Ta uvod v slovenske računovodske standarde iz leta 2002, ki ga je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 21. septembra 2001, nadomesti uvod v slovenske računovodske standarde iz leta 1993. Na njegovi podlagi bodo postopoma dopolnjeni prvotni slovenski računovodski standardi in sestavljeni novi. Spremembe se začnejo uporabljati s 1. januarjem 2002.

Slovenski računovodski standard 1 (2002)

OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju zemljišč, zgradb, opreme in drugih opredmetenih osnovnih sredstev. Povezan je z računovodskimi načeli 33-39 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

- a) razvrščanje opredmetenih osnovnih sredstev,
- b) pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj opredmetenih osnovnih sredstev,
- c) začetno računovodsko merjenje opredmetenih osnovnih sredstev,
- č) prevrednotovanje opredmetenih osnovnih sredstev,
- d) uskupinjevanje opredmetenih osnovnih sredstev ter
- e) razkrivanje opredmetenih osnovnih sredstev

pa tudi s tem povezane opredelitve ključnih pojmov in pojasnila.

Ta standard se opira na mednarodne računovodske standarde (MRS) 1, 15, 16, 17, 21, 23 in 36 (1999) ter 4. in 7. smernico Evropske zveze. Povezan je s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 2, 8, 13, 17 in 24.

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 opredmetenih osnovnih sredstev

1.1. Opredmeteno osnovno sredstvo je sredstvo v lasti ali finančnem najemu, ki se uporablja pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oziroma dajanju v najem ali za pisarniške namene ter se bo po pričakovanih uporabljal v več kot enem obračunskem obdobju.

1.2. Opredmetena osnovna sredstva so zemljišča, zgradbe, proizvodna oprema, druga oprema, osnovna čreda in večletni nasadi.

1.3. Pri zgradbah in opremi je treba ločevati stvari, ki se še gradijo ali izdelujejo, od stvari, ki so že usposobljene za uporabo.

1.4. Stvari, dane v finančni najem, same niso ali ne spadajo med opredmetena osnovna sredstva, temveč so sestavni del dolgoročnih finančnih naložb.

1.5. Dani predujmi za opredmetena osnovna sredstva, ki se v bilanci stanja izkazujejo pri opredmetenih osnovnih sredstvih, se knjigovodsko izkazujejo kot terjatve.

1.6. Opredmetena osnovna sredstva, ki se uporabljajo, je treba ločevati od opredmetenih osnovnih sredstev, ki se trajno ne uporabljajo, čeprav so še uporabna.

1.7. Deleži v opredmetenih osnovnih sredstvih, ki so last več oseb, se obravnavajo posebej.

b) Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj opredmetenih osnovnih sredstev

1.8. Opredmeteno osnovno sredstvo se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna, če a) je verjetno, da bodo pritekale gospodarske koristi, povezane z njim, in b) je mogoče njegovo nabavno vrednost zanesljivo izmeriti.

1.9. Če se pri opredmetenem osnovnem sredstvu ugotovijo kakovostne spremembe v duhu SRS 1.3, 1.4 oziroma 1.6, se prikažejo tudi v knjigovodskih razvidih.

1.10. Pripoznanje opredmetenega osnovnega sredstva v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja se odpravi, če a) se odtuji; b) se trajno ne uporablja in od njegove odtujitve ni mogoče pričakovati nobenih gospodarskih koristi.

c) Začetno računovodsko merjenje opredmetenih osnovnih sredstev

1.11. Opredmeteno osnovno sredstvo, ki izpolnjuje pogoje za pripoznanje, se ob začetnem pripoznanju ovrednoti po nabavni vrednosti. Sestavljajo jo njegova nakupna cena, uvozne in nevračljive nakupne dajatve ter stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno njegovi usposobitvi za nameravano uporabo, zlasti stroški dovoza in namestitve. Med nevračljive nakupne dajatve se všteta tudi tisti davek na dodano vrednost, ki se ne povrne. Od nakupne cene se odštejejo vsi trgovinski in drugi popusti. Donacije in državne podpore za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev se ne odštevajo od njihove nabavne vrednosti, temveč se všteta med dolgoročne rezervacije in se porabljajo skladno z obračunano amortizacijo. Nabavno vrednost lahko sestavljajo tudi obresti od posojil za pridobitev opredmetenega osnovnega sredstva do njegove usposobitve za uporabo.

1.12. Nabavno vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, zgrajenega ali izdelanega v podjetju, tvorijo stroški, ki jih povzroči njegova zgraditev ali izdelava, in posredni stroški njegove zgraditve ali izdelave, ki mu jih je mogoče pripisati. Ne tvorijo je stroški, ki niso povezani z njegovo zgraditvijo ali izdelavo, in stroški, ki jih trg ne prizna, lahko pa jo tvorijo obresti od posojil za njegovo zgraditev ali izdelavo in usposobitev za uporabo. Nabavna vrednost takšnega opredmetenega osnovnega sredstva ne more biti večja od tiste v duhu SRS 1. 11.

1.13. Nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, pridobljenega z zamenjavo za kako drugo neistovrstno opredmeteno osnovno sredstvo, se določi glede na pošteno vrednost pridobljenega osnovnega sredstva. Če je opredmeteno osnovno sredstvo pridobljeno z zamenjavo za opredmeteno osnovno sredstvo, ki služi podobnemu namenu v istovrstni poslovni dejavnosti in ima podobno pošteno vrednost kot takšno sredstvo, se nabavna vrednost pridobljenega opredmetenega osnovnega sredstva izmeri po neodpisani vrednosti odtujenega opredmetenega osnovnega sredstva, pri čemer se upošteva razlika, plačana oziroma prejeta v gotovini, ali drugačno dano oziroma prejeto nadomestilo. Opredmeteno osnovno sredstvo, pridobljeno z zamenjavo za delnice ali druge vrednostne papirje, se knjigovodsko razviduje po njegovi pošteni vrednosti ali po pošteni vrednosti danih vrednostnih papirjev, in sicer tisti, ki je jasneje določljiva. Opredmeteno osnovno sredstvo, pridobljeno z državno podporo ali donacijo, se izkazuje po nabavni vrednosti, če ni znana, pa po pošteni vrednosti.

1.14. Opredmetena osnovna sredstva, pridobljena pri prevzemu drugega podjetja, ki s tem preneha obstajati kot samostojna pravna oseba, se zajemajo med že obstoječa opredmetena osnovna sredstva po dotedanjih knjigovodskih vrednostih, razen če je naložba v pridobitev čistega premoženja prevzetega podjetja večja ali manjša od pridobljenega čistega premoženja. Pri tem nastalo dobro ime ali slabo ime je mogoče obravnavati kot povečanje ali zmanjšanje knjigovodske vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev v obsegu, ki je upravičljiv glede na nova osnovna sredstva iste vrste ob upoštevanju njihove preostale dobe koristnosti.

1.15. Stroški, ki nastajajo v zvezi z opredmetenim osnovnim sredstvom, povečujejo njegovo nabavno vrednost, če povečujejo njegove prihodnje koristi v primerjavi s prvotno ocenjenimi; pri tem stroški, ki omogočajo podaljšanje dobe koristnosti opredmetenega osnovnega sredstva, najprej zmanjšajo do takrat obračunani amortizacijski popravek njegove vrednosti. S podaljšanjem dobe koristnosti opredmetenega osnovnega sredstva je mišljeno podaljšanje prvotno opredeljene dobe, v kateri se opredmeteno osnovno sredstvo amortizira.

1.16. Popravila ali vzdrževanje opredmetenih osnovnih sredstev so namenjena (je namenjeno) obnavljanju ali ohranjanju prihodnjih gospodarskih koristi, ki se pričakujejo na podlagi prvotno ocenjene stopnje učinkovitosti sredstev. Navadno se pripoznajo kot odhodki, kadar se pojavijo.

Računovodsko obravnavanje vrednosti porabe v zvezi s popravili ali vzdrževanjem opredmetenih osnovnih sredstev, ki sledi njihovi pridobitvi, je odvisno od okoliščin, upoštevanih pri začetnem računovodskem merjenju in pripoznanju zadevne postavke opredmetenih osnovnih sredstev, ter od tega, ali je kasnejšo vrednost porabe mogoče dobiti povrnjeno.

1.17. Za opredmeteno osnovno sredstvo se v knjigovodskih razvidih izkazuje posebej nabavna vrednost in posebej nabrani popravek vrednosti, v bilanci stanja pa zgolj neodpisana vrednost, ki je razlika med nabavno vrednostjo in nabranim popravkom vrednosti; neodpisana vrednost se šteje kot knjigovodska vrednost.

1.18. Neodpisana vrednost opredmetenega osnovnega sredstva se zmanjšuje z amortiziranjem. Neodpisana vrednost ne sme biti večja od vrednosti, nadomestljive v preostali dobi njegove koristnosti, oziroma od njegove poštene vrednosti na dan bilance stanja, kar se zagotovi s pravilnim amortiziranjem.

1.19. Uporabljena metoda amortiziranja odseva vzorec pojavljanja gospodarskih koristi od opredmetenega osnovnega sredstva. Če vzorca ni mogoče zanesljivo ugotoviti, se uporabi metoda enakomernega časovnega amortiziranja. Preostala vrednost se praviloma upošteva le pri pomembnih postavkah, pri čemer se upoštevajo tudi stroški likvidacije opredmetenega osnovnega sredstva; če so stroški likvidacije večji od ocenjene preostale vrednosti, se preostala vrednost pri amortiziranju ne upošteva. Amortizacija, obračunana za vsako obračunsko obdobje, se praviloma pripozna kot strošek oziroma poslovni odhodek tega obdobja.

1.20. Opredmeteno osnovno sredstvo, pridobljeno na podlagi finančnega najema, je sestavni del opredmetenih osnovnih sredstev skupine, ki ji pripada. Njegova nabavna vrednost je enaka pošteni vrednosti ali sedanji vrednosti najmanjše vsote najemnin, in sicer tisti, ki je manjša. Pri izračunu sedanje vrednosti najmanjše vsote najemnin je razobrestovalna (diskontna) mera z najemom povezana obrestna mera, če jo je mogoče določiti, v nasprotnem primeru pa predpostavljena obrestna mera za izposojanje, ki jo mora plačati najemnik.

1.21. Opredmeteno osnovno sredstvo, vzeto v finančni najem, se izkazuje ločeno od drugih istovrstnih osnovnih sredstev.

1.22. Opredmetena osnovna sredstva, ki se ne uporabljajo trajno, čeprav so še uporabna, se evidentirajo po knjigovodski vrednosti na dan, ko so izločena iz uporabe.

1.23. Opredmeteno osnovno sredstvo se začne amortizirati prvi dan naslednjega meseca potem, ko se je začelo uporabljati za opravljanje dejavnosti, za katero je namenjeno.

1.24. Opredmeteno osnovno sredstvo, ki se poškoduje zaradi višje sile, ali z njim povezano opredmeteno osnovno sredstvo, ki ga zaradi tega ni mogoče uporabljati, se v obdobju, potrebnem za njegovo popravilo, ne amortizira; prav tako se za to obdobje ne obračuna amortizacijski popravek njegove vrednosti.

1.25. Razlika med čisto prodajno vrednostjo in knjigovodsko vrednostjo odtujenega opredmetenega osnovnega sredstva se prenese med prevrednotovalne poslovne prihodke, če je prva večja od druge, oziroma med prevrednotovalne poslovne odhodke, če je druga večja od prve.

č) Prevrednotovanje opredmetenih osnovnih sredstev

1.26. Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev je sprememba njihove knjigovodske vrednosti; kot prevrednotenje se ne štejejo dodatne naložbe vanje in njihovo amortiziranje. Opravi se lahko na koncu poslovnega leta ali med njim. Pojavi se kot prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev zaradi njihove okrepitve, prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev zaradi njihove oslabitve ali prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev zaradi odprave njihove oslabitve.

1.27. Opredmetena osnovna sredstva se zaradi okrepitve lahko prevrednotujejo, če njihova dokazana poštena vrednost presega njihovo knjigovodsko vrednost. Pri zemljiščih, zgradbah in tudi opremi lahko ugotavljajo pošteno vrednost kot čisto prodajno vrednost pooblaščenih ocenjevalci vrednosti, pri čemer upoštevajo že pretečeno dobo koristnosti. Pošteno vrednost opredmetenih osnovnih sredstev lahko dokaže tudi podjetje samo, če ima v posebnem pravilniku določen način ocenjevanja vrednosti, ki temelji na slovenskih poslovnofinančnih standardih.

Takšno prevrednotenje je treba razlikovati od povečanja vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev zaradi kasnejših naložb vanje, ki povečujejo prihodnje gospodarske koristi od njih. Pojavi se zgolj zaradi povečanja vrednosti sicer nespremenjenih opredmetenih osnovnih sredstev.

Prevrednotovalna razlika povečuje neodpisano vrednost teh osnovnih sredstev (to je razliko med nabavno vrednostjo in nabranim (kumulativnim) amortizacijskim odpisom) in prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi. Obračunana amortizacija od razlike med tako povečano nabavno vrednostjo opredmetenih osnovnih sredstev in nabavno vrednostjo pred prevrednotenjem se ne obravnava kot strošek, temveč se praviloma vračuna v breme prevrednotovalnega popravka kapitala v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi, ki se je zaradi prevrednotenja pojavil pri ustreznem opredmetenem osnovnem sredstvu.

Če se kako opredmeteno osnovno sredstvo prevrednoti, se morajo prevrednotiti tudi druga opredmetena osnovna sredstva iste vrste.

1.28. Opredmeteno osnovno sredstvo, nabavljeno v tujini, se praviloma lahko prevrednoti le za spremembo tečaja tuje valute, v kateri je bilo nabavljeno, ob upoštevanju še razpoložljive dobe koristnosti.

Pri nakupu opredmetenega osnovnega sredstev v tujini, ko dolg v tujini na koncu poslovnega leta še ni poravnán in ga je treba popraviti zaradi spremembe tečaja tuje valute, ali pri nakupu opredmetenega osnovnega sredstva, ko je dolg za to sredstvo izražen v domači valuti in je med pogodbenima strankama dogovorjeno prevrednotenje z namenom ohranjanja njegove vrednosti, se lahko takšna razlika upošteva tudi kot popravek nabavne vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva, pri čemer se pojavi nasprotna postavka, to je popravek vrednosti dolga. Od tako spremenjene nabavne vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva zaradi opravljenega prevrednotenja se kasneje obračuna amortizacija kot strošek.

1.29. Opredmetena osnovna sredstva se morajo zaradi oslabitve prevrednotovati, če njihova knjigovodska vrednost presega njihovo nadomestljivo vrednost. Kot nadomestljiva vrednost se šteje čista prodajna vrednost ali vrednost pri uporabi, odvisno od tega, katera je večja. Ocenjevanje vrednosti pri uporabi obsega

- a) ocenitev prejemkov in izdatkov, ki bodo izhajali iz nadaljnje uporabe sredstva in iz njegove končne odtujitve, ter
- b) uporabo ustrezne razobrestovalne (diskontne) mere pri teh prihodnjih denarnih tokovih.

Vrednost pri uporabi se lahko ugotavlja tudi za denar ustvarjajočo enoto, to je najmanjšo določljivo skupino sredstev, katerih nenehna uporaba je vir denarnih prejemkov, v glavnem neodvisnih od denarnih prejemkov iz drugih sredstev ali skupin sredstev.

Samo če je nadomestljiva vrednost opredmetenega osnovnega sredstva manjša od njegove knjigovodske vrednosti, se njegova knjigovodska vrednost zmanjša na njegovo nadomestljivo vrednost. Takšno zmanjšanje je izguba zaradi oslabitve in se šteje kot prevrednotovalni poslovni odhodek v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi, ne pa kot povečanje stroška amortizacije, razen če je bil pri njegovi prejšnji okrepitvi povečan prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi; v takem primeru ga je treba porabiti, preden se za razliko poveča prevrednotovalni poslovni odhodek v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi.

1.30. Opredmetena osnovna sredstva se zaradi odprave oslabitve lahko prevrednotujejo, to prevrednotenje pa zahteva podobno utemeljitev kot prevrednotenje zaradi oslabitve ali kot prevrednotenje zaradi okrepitve. Pri razveljavitvi izgube zaradi oslabitve opredmetenega osnovnega sredstva pa povečana knjigovodska vrednost ne sme presegati knjigovodske vrednosti, ki bi bila ugotovljena (po odštetju amortizacijskega odpisa), če pri njem v prejšnjih letih ne bi bila pripoznana izguba zaradi oslabitve. Razveljavitev izgube zaradi oslabitve sredstva hkrati s povečanjem knjigovodske vrednosti takšnega sredstva poveča prevrednotovalni poslovni prihodek v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi, razen če je bil pri njegovi prejšnji oslabitvi zmanjšan prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi; v takem primeru ga je treba ponovno povečati.

1.31. Ob odtujitvi prevrednotenega opredmetenega osnovnega sredstva je treba razliko med njegovo čisto prodajno vrednostjo in zadnjo knjigovodsko vrednostjo popraviti za prevrednotovalni popravek kapitala, ki se nanaša na to opredmeteno osnovno sredstvo; tako se med prevrednotovalne poslovne prihodke oziroma prevrednotovalne poslovne odhodke prenese razlika (pozitivna oziroma negativna) med čisto prodajno vrednostjo in prvotno knjigovodsko vrednostjo.

d) Uskupinjevanje opredmetenih osnovnih sredstev

1.32. Skupinska bilanca stanja se sestavi, kot da bi šlo za eno samo podjetje. Opredmetena osnovna sredstva v njej zajemajo opredmetena osnovna sredstva obvladujočega podjetja in odvisnih podjetij ter sorazmerni del opredmetenih osnovnih sredstev skupaj obvladovanih podjetij, ne pa tudi opredmetenih osnovnih sredstev pridruženih podjetij. Uskupinjena opredmetena osnovna sredstva se ne vodijo na posebnih kontih, temveč se povzemajo iz bilanc stanja upoštevanih podjetij na podlagi dodatnih podatkov in prilagoditev, ki se nanašajo na prevedbo v poročevalno valuto obvladujočega podjetja, na izločitev čistega dobička in izgub iz njihove vrednosti in na prevrednotenje zaradi uskupinjenja. Zaradi teh prilagoditev se neodpisana vrednost uskupinjenih opredmetenih osnovnih sredstev razlikuje od seštevka knjigovodskih vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev v izvirnih bilancah stanja upoštevanih podjetij.

1.33. Če so v izvirnih bilancah stanja upoštevanih podjetij knjigovodske vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev izražene v valuti, ki se razlikuje od poročevalne valute obvladujočega podjetja, jih je treba prevesti v poročevalno valuto obvladujočega podjetja po srednjem tečaju Banke Slovenije na dan bilance stanja.

1.34. Če podjetje v skupini kupi opredmeteno osnovno sredstvo pri podjetju v isti skupini in je v nakupno ceno všteti tudi čisti dobiček prodajalca, je treba ta čisti dobiček izločiti iz uskupinjene neodpisane vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva in v letu, ko je opravljen posel, za čisti dobiček zmanjšati uskupinjene poslovne prihodke ter s tem uskupinjeni čisti dobiček, v naslednjih letih pa uskupinjeni zadržani čisti dobiček. Za znesek amortizacije takšnega čistega dobička v nabavni vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva je treba v vsakem letu njegove uporabe odpraviti zmanjšanje njegove neodpisane vrednosti in zmanjšati strošek uskupinjene amortizacije med uskupinjenimi odhodki, s tem pa tudi povečati uskupinjeni čisti dobiček in uskupinjeni zadržani čisti dobiček. Smiselno je treba obračunati tudi izgubo, ki je všteta v prodajno ceno opredmetenega osnovnega sredstva. Opustitev izločitve vmesnega čistega dobička in izgube je možna, če je bil nakup opravljen v normalnih tržnih razmerah, če bi izločitev povzročila nesorazmerno velik strošek ter če vmesni čisti dobiček ne vpliva bistveno na resničnost in poštenost prikaza skupinske bilance stanja oziroma skupinskega izkaza poslovnega izida.

1.35. Pri prvem uskupinjevanju odvisnega podjetja je treba ugotoviti, ali se pri opredmetenih osnovnih sredstvih, ki so vnesena v skupino iz izvirnih bilanc stanja, pojavljajo preračunane pozitivne razlike (presežek njihove poštene vrednosti nad njihovo knjigovodsko vrednostjo) oziroma preračunane negativne razlike (primanjkljaj njihove poštene vrednosti v primerjavi z njihovo knjigovodsko vrednostjo). Za presežek, ki pripada lastnikom obvladujočega podjetja (brez manjšinskih lastnikov), se poveča uskupinjena neodpisana vrednost razpoznavnih opredmetenih osnovnih sredstev, za primanjkljaj pa se zmanjša; oboje vpliva na izračun pri uskupinjevanju nastalega dobrega imena oziroma slabega imena. Pogoji za to pa je, da pripoznane razlike pri vseh sredstvih in vseh dolgovi odvisnega podjetja ne presegajo razlike med nabavno vrednostjo pridobljenega kapitalskega deleža v odvisnem podjetju in knjigovodsko vrednostjo pridobljenega kapitalskega deleža v odvisnem podjetju.

1.36. Pri kasnejših uskupinjevanjih je treba vsako leto ponoviti obračun pri prvem uskupinjevanju ter obračunati amortizacijo pripoznanih preračunanih pozitivnih razlik (presežka poštene vrednosti nad knjigovodsko vrednostjo) pri zgradbah in opremi po uveljavljenih amortizacijskih stopnjah. Za toliko je treba zmanjšati uskupinjeno neodpisano vrednost takšnih opredmetenih osnovnih sredstev ter povečati uskupinjene stroške amortizacije ter tako uskupinjene odhodke, s tem pa tudi zmanjšati uskupinjeni čisti dobiček in uskupinjeni zadržani čisti dobiček. V primeru preračunanih negativnih razlik (primanjkljaja poštene vrednosti v primerjavi s knjigovodsko vrednostjo) je potrebna prilagoditev v nasprotni smeri. V vseh takih primerih se pri uskupinjevanju pojavljajo zneski, ki spreminjajo ustrezne seštevke v izvirnih računovodskih izkazih upoštevanih podjetij.

1.37. Pri pretvorbi vsote neodpisane vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev iz izvirnih bilanc stanja upoštevanih podjetij v uskupinjena opredmetena osnovna sredstva 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 opredmetenih osnovnih sredstev.

e) Razkrivanje opredmetenih osnovnih sredstev

1.38. 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.

1.39. Za posamezne kategorije opredmetenih osnovnih sredstev so potrebna razkritja a) podlag za merjenje, uporabljenih pri ugotavljanju nabavne vrednosti; b) nabavne vrednosti in nabranega popravka vrednosti na začetku in koncu obračunskega obdobja ter c) sprememb knjigovodske vrednosti od začetka do konca obračunskega obdobja (zaradi pridobitev, prekvalifikacij, odtujitev, amortizacije, prevrednotenja).

1.40. V računovodskih izkazih se razkrivajo a) obstoj in znesek pravnih omejitev ter opredmetena osnovna sredstva, zastavljena kot jamstvo za dolgove; b) računovodske usmeritve, uporabljene pri ocenjevanju stroškov obnavljanja prostora, v katerem so opredmetena osnovna sredstva; c) znesek stroškov graditve in izdelave opredmetenih osnovnih sredstev ter č) znesek finančnih obvez zaradi nakupa opredmetenih osnovnih sredstev.

1.41. Če se opredmeteno osnovno sredstvo izkaže po prevrednoteni vrednosti, se razkrivajo a) podlaga, uporabljena pri prevrednotovanju; b) datum zadnjega prevrednotenja; c) sodelovanje neodvisnega ocenjevalca vrednosti; č) knjigovodska vrednost prevrednotenega opredmetenega osnovnega sredstva.

C. Opredelitve ključnih pojmov

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

- a) **Nabavna vrednost** je dejanska ali prevrednotena naložba v pridobljeno opredmeteno osnovno sredstvo.
- b) **Nabrani popravek vrednosti** je dejanska ali prevrednotena vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, ki je kot amortizacija že prešla med stroške oziroma poslovne odhodke oziroma se zaradi njegove okrepitve praviloma pokriva v breme posebnega prevrednotovalnega popravka kapitala ali pa se zaradi njegove oslabitve šteje kot prevrednotovalni poslovni odhodek.
- c) **Neodpisana vrednost** opredmetenega osnovnega sredstva je razlika med njegovo nabavno vrednostjo in nabranim popravkom njegove vrednosti.

- č) **Nadomestljiva vrednost** je vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, ki se lahko nadomesti z zneski amortizacije med njegovo uporabo ali s čisto iztržljivo vrednostjo ob njegovi prodaji.
- d) **Poštena vrednost** je vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, sprejemljiva za dobro obveščene in voljnega kupca ter dobro obveščene in voljnega prodajalca, ki skleneta preišljen posel.
- e) **Finančni najem** je najem, pri katerem se pomembna tveganja in pomembne koristi, povezani z lastništvom nad najetim opredmetenim osnovnim sredstvom, prenesejo na najemnika. Lastninska pravica lahko preide na najemnika ali pa tudi ne. Takega najema praviloma ni mogoče enostransko razveljaviti. Najemodajalcu zagotavlja povrnitev naložbe v najem in še dobiček.
- f) **Najmanjša vsota najemnin** je znesek, ki ga najemnik plača ali plačuje med trajanjem najema ter od katerega so odšteti stroški za storitve in davki, ki jih je moral plačati najemodajalec, a jih bo dobil vrnjene, in sicer pri najemniku skupaj z vsemi zneski, za katere jamči najemnik, z njim povezana stranka ali pa kaka druga neodvisna stranka.
- g) **Pri najemu sprejeta (uporabljena) obrestna mera** je razobrestovalna mera (diskontna stopnja), ki na začetku najema povzroči, da je sedanja vrednost seštevka najmanjše vsote najemnin in nezajamčene preostale vrednosti enaka pošteni vrednosti v najem danega sredstva.
- h) **Pri najemu predpostavljena obrestna mera** je obrestna mera, ki bi jo najemnik moral plačati za podoben najem. Če je ni mogoče določiti, pa je to obrestna mera, ki bi jo najemnik moral plačati na začetku najema, če bi si za podoben čas in na podlagi podobnega jamstva sposodil denar, potreben za nakup sredstva.

Č. Pojasnila

1.43. Opredmeteno osnovno sredstvo, katerega posamična nabavna vrednost po dobaviteljevem obračunu ne presega tolarske vrednosti 500 evrov, se lahko izkazuje skupinsko kot drobni inventar. Stvari drobnega inventarja, katerih posamična nabavna vrednost po dobaviteljevem obračunu ne presega tolarske vrednosti 100 evrov, se lahko razporedi med material.

1.44. Nadomestni deli se kupujejo in z njimi zamenjujejo deli opredmetenih osnovnih sredstev za različne namene, ki so pogosto odvisni tudi od tehničnih okoliščin delovanja, zato se računovodsko obravnavajo v skladu z dejansko namembnostjo. Nadomestni deli večjih vrednosti se praviloma obravnavajo kot opredmetena osnovna sredstva, ki se amortizirajo ne glede na začetek uporabe, nadomestni deli, ki se uporabljajo pri enem samem osnovnem sredstvu, pa se amortizirajo v dobi koristnosti tega sredstva. Nadomestni deli, namenjeni popravilom ali vzdrževanju, se obravnavajo kot material za vzdrževanje, ki se ob nabavi prenese v vrednost zalog materiala, po vgraditvi pa se njihova vrednost zmanjša v breme stroškov materiala.

1.45. Obresti od posojil za opredmeteno osnovno sredstvo se lahko všttevajo v nabavno vrednost opredmetenega osnovnega sredstva do njegove usposobitve za uporabo, predvsem če nastaja dlje, kot traja obračunsko obdobje.

1.46. Če se obstoječa zgradba, ki je del opredmetenih osnovnih sredstev, zaradi graditve nove zgradbe, ki bo del opredmetenih osnovnih sredstev, odstrani, je neodpisana vrednost obstoječe zgradbe strošek priprave gradbišča, ki se lahko vštete v nabavno vrednost nove zgradbe.

1.47. Nabavna vrednost poslovnih prostorov, ki so del zgradbe (etažna lastnina) in so pridobljeni na podlagi gradbene pogodbe, kupoprodajne pogodbe ali na drugi pravni podlagi, zajema tudi vrednost pridobitve solastniškega deleža na funkcionalnem zemljišču. Funkcionalno zemljišče je zemljišče, namenjeno neposredno uporabi zgradbe, brez katerega zgradba ni uporabna za predvideni namen. Idealni delež na funkcionalnem zemljišču, ki pripada lastniku dela zgradbe, ne more biti samostojen predmet pravnega prometa; razpolaganje z njim je vezano na poslovne prostore. Zato se ta delež ne more izkazati kot posebno opredmeteno osnovno sredstvo, temveč se njegova vrednost všteje v nabavno vrednost poslovnih prostorov oziroma ustreznega dela zgradbe. V takšnem primeru se določi preostala vrednost pridobljenih poslovnih prostorov (dela zgradbe) najmanj v znesku, izračunanem na podlagi podatkov o ceni stavbnega zemljišča in odstotnega deleža površine ali vrednosti pridobljenih poslovnih prostorov glede na celotno površino oziroma vrednost zgradbe, v kateri so poslovni prostori.

1.48. Nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, pridobljenega z zamenjavo za opredmeteno osnovno sredstvo, ki služi podobnemu namenu v istovrstni poslovni dejavnosti in ima podobno pošteno vrednost, se izmeri po neodpisani vrednosti odtujenega osnovnega sredstva, pri čemer se upošteva razlika, plačana oziroma prejeta v gotovini, ali drugačno dano oziroma prejeta nadomestilo. Podoben namen v istovrstni poslovni dejavnosti pomeni, da se pridobljeno opredmeteno osnovno sredstvo uporablja za opravljanje istovrstnih dejavnosti. Tako so istovrstna osnovna sredstva sredstva, ki omogočajo računalniško obdelovanje podatkov, ustvarjanje enakih ali podobnih proizvodov in podobno, pa tudi gradbeni objekti, namenjeni administrativnim službam (pisarniški prostori), ali gradbeni objekti, namenjeni proizvodnji (proizvodne dvorane). Pogoji, da gre za podobno pošteno tržno vrednost, pomeni, da pridobitev opredmetenega osnovnega sredstva z zamenjavo ne povzroči oškodovanosti oziroma pomembne spremembe vrednosti premoženja. Zato je treba pri presojanju, ali gre za podobno pošteno tržno vrednost, upoštevati tudi dogovorjeno plačilo razlike ali drugačno nadomestilo.

1.49. Popravek vrednosti, ki je povezan z amortiziranjem, se ne pojavlja pri a) zemljiščih in drugih naravnih bogastvih; b) opredmetenih osnovnih sredstvih do njihovega prenosa v uporabo; c) opredmetenih osnovnih sredstvih kulturnega, zgodovinskega ali umetniškega pomena; č) spodnjem ustroju železniških prog, cest, letališč in podobnega; d) opredmetenih osnovnih sredstvih trajno zunaj uporabe; ter e) drugih opredmetenih osnovnih sredstvih, katerih uporaba ni časovno omejena.

1.50. Večletni nasadi (plantaže) se ocenjujejo po nabavni vrednosti, ki zajema stroške njihove ureditve in nege do konca leta, v katerem postanejo rodni oziroma primerni za uporabo.

1.51. Osnovna čreda se ocenjuje po nabavni vrednosti, ki zajema stroške njene pridobitve in reje do meseca, v katerem postane primerna za izkoriščanje.

1.52. O finančnem najemu praviloma govorimo, če je izpolnjen eden izmed tehle pogojev: a) na koncu najema se lastništvo nad sredstvom prenese na najemnika; šteje se, da je ta pogoj izpolnjen, če to nedvoumno izhaja iz najemne pogodbe; b) najemnik ima možnost kupiti sredstvo po ceni, ki naj bi bila po pričakovanju precej nižja od poštene vrednosti na dan, ko to možnost lahko izrabi, na začetku najema pa je precej gotovo, da bo najemnik to možnost izrabil; c) trajanje najema se ujema z večjim delom dobe koristnosti sredstva, na koncu pa se lastništvo prenese ali ne; č) na začetku najema je sedanja vrednost najmanjše vsote najemnin večja ali enaka kot skoraj celotna poštena vrednost sredstva, ki je predmet najema, zmanjšana za državne podpore in dobropise na račun plačila davkov, ki jih ima tedaj najemodajalec; na koncu se lahko izkaže prenos lastništva ali ne; d) sklenjena je najemna pogodba, po kateri dá najemodajalec v najem sredstvo, ki je zgrajeno ali izdelano izključno za potrebe najemnika in ima po koncu najema gospodarski pomen le zanj.

1.53. Za dobo koristnosti osnovnega sredstva v duhu SRS 1.52 se šteje doba koristnosti sredstva pri najemodajalcu. V vseh primerih, ko je najemno obdobje enako 75% dobe koristnosti v najem vzetega sredstva ali daljše, se šteje, da gre za finančni najem. Če najemno obdobje ni enako 75% dobe koristnosti v najem vzetega osnovnega sredstva ali daljše, v najemni pogodbi pa je določeno, da se lahko podaljša najmanj do 75% dobe koristnosti osnovnega sredstva, in je pričakovati, da bo do takega podaljšanja tudi prišlo, gre za finančni najem.

1.54. Vsi najemi, ki niso finančni, so poslovni. Najem nepremičnin (predvsem zemljišč in zgradb) se uvršča med poslovne in finančne najeme na enak način kot najemi drugih sredstev. Najemodajalec in najemnik v pogodbi jasno opredelita, za kakšno vrsto najema gre. Če je iz pogodbe razvidno, da gre za vrsto posla, opredeljeno v točkah od a) do d) SRS 1.52, se šteje, da gre za finančni najem, kar mora biti zapisano v pogodbi. Posredni najem se praviloma šteje za finančni najem.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

1.55. 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 1 - Opredmetena osnovna sredstva (1993).

Slovenski računovodski standard 2 (2002)

NEOPREDMETENA DOLGOROČNA SREDSTVA

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju neopredmetenih osnovnih sredstev in dolgoročno odloženih stroškov, ki se štejejo kot neopredmetena dolgoročna sredstva. Povezan je z računovodskimi načeli 51-55 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

- a) razvrščanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev,
- b) pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj neopredmetenih dolgoročnih sredstev,
- c) začetno računovodsko merjenje neopredmetenih dolgoročnih sredstev,
- č) prevrednotovanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev,
- d) uskupinjevanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev ter
- e) razkrivanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev

pa tudi s tem povezane opredelitve ključnih pojmov in pojasnili.

Ta standard se opira na mednarodne računovodske standarde (MRS) 1, 15, 16, 21, 27 in 38 (1999) ter 4. in 7. smernico Evropske zveze. Povezan je s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 1, 13, 17, in 24.

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 neopredmetenih dolgoročnih sredstev

2.1. Neopredmeteno dolgoročno sredstvo je sredstvo, ki ga ima kdo dolgoročno za proizvodnjo ali priskrbovanje proizvodov oziroma opravljanje ali priskrbovanje storitev, dajanje v najem ali pisarniške potrebe, fizično pa ne obstaja.

2.2. Neopredmetena dolgoročna sredstva zajemajo naložbe v pridobljene dolgoročne pravice do industrijske lastnine, dolgoročno odložene stroške in naložbe v dobro ime prevzetega podjetja.

2.3. Naložbe v pridobljene dolgoročne pravice do industrijske lastnine (v koncesije, patente, licence, blagovne znamke in podobne pravice) ustvarjajo prihodnje gospodarske koristi.

2.4. Dolgoročno odloženi stroški so organizacijski stroški, preden se začne proizvodnjo ali opravljanje storitev, stroški razvijanja in podobni dolgoročno odloženi stroški.

2.5. Naložba v dobro ime je presežek nabavne vrednosti prevzetega podjetja nad določljivo pošteno vrednostjo pridobljenih sredstev, zmanjšano za njegove dolgove, če takšno podjetje preneha obstajati kot samostojna pravna oseba. Če prevzeto podjetje ne preneha obstajati kot samostojna pravna oseba, se naložba izkaže le v skupinskih računovodskih izkazih.

2.6. Dani predujmi za neopredmetena dolgoročna sredstva, ki so v bilanci stanja izkazani v povezavi z neopredmetenimi dolgoročnimi sredstvi, se knjigovodsko izkazujejo kot terjatve.

2.7. Deleži v neopredmetenih dolgoročnih sredstvih, ki so last več oseb, se obravnavajo posebej.

b) Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj neopredmetenih dolgoročnih sredstev

2.8. Neopredmeteno dolgoročno sredstvo se pripozna v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja, če a) je verjetno, da bodo pritekale gospodarske koristi, povezane z njim, in b) je mogoče njegovo nabavno vrednost zanesljivo izmeriti.

2.9. Verjetnost prihodnjih gospodarskih koristi, povezanih z neopredmetenim dolgoročnim sredstvom, se oceni z uporabo utemeljenih in podprtih predpostavk, ki so najboljša ocena uprave (ravnateljstva) o gospodarskih okoliščinah v dobi koristnosti tega sredstva.

2.10. Nabavna vrednost koncesij, patentov, licenc, blagovnih znamk in podobnih pravic se pripozna kot neopredmeteno dolgoročno sredstvo, če a) je zaradi uporabe teh pravic mogoče upravičeno pričakovati večletne koristne učinke; b) so zneski za pridobitev teh pravic zaračunani naenkrat za več let; c) so zneski za pridobitev teh pravic razmeroma veliki in jih ob njihovem nastanku ni mogoče ali ni smiselno obravnavati kot odhodek. V vseh drugih primerih se nabavna vrednost takšnih pravic obravnava kot odhodek obračunskega obdobja, v katerem so bile pridobljene.

2.11. V podjetju nastali organizacijski stroški se pripoznajo kot neopredmeteno dolgoročno sredstvo, če je mogoče upravičeno pričakovati, da bodo pritekale gospodarske koristi, povezane z njimi, in da se bodo pokrili po začetku delovanja; v nasprotnem primeru se takšni stroški obravnavajo kot odhodki obračunskega obdobja, v katerem nastanejo.

2.12. V podjetju nastali stroški raziskovanja se ne pripoznajo kot neopredmeteno dolgoročno sredstvo, temveč se takoj obravnavajo kot odhodki obračunskega obdobja, v katerem nastanejo.

2.13. V podjetju nastali stroški razvijanja se pripoznajo kot neopredmeteno dolgoročno sredstvo, če se lahko dokažejo a) izvedljivost strokovnega dokončanja projekta, tako da bo na voljo za uporabo ali prodajo; b) namen dokončati projekt in ga uporabljati ali prodati; c) zmožnost uporabljati ali odtujiti projekt; č) verjetnost gospodarskih koristi projekta, med drugim obstoj trga za učinke projekta ali za sam projekt ali, če se bo projekt uporabljal v podjetju, njegova koristnost; d) razpoložljivost tehničnih, finančnih in drugih dejavnikov za dokončanje razvijanja in za uporabo ali prodajo projekta ter e) sposobnost zanesljivo izmeriti stroške, ki se pripisujejo neopredmetenemu sredstvu med njegovim razvijanjem.

2.14. V podjetju ustvarjene blagovne znamke, naslovi publikacij, sezname odjemalcev in vsebinsko podobne postavke se ne pripoznavajo kot neopredmetena dolgoročna sredstva.

2.15. V podjetju ustvarjeno dobro ime se ne pripozna kot neopredmeteno dolgoročno sredstvo.

2.16. Pripoznanje neopredmetenega dolgoročnega sredstva se odpravi ter izbriše iz knjigovodskega razvida in iz bilance stanja ob odtujitvi ali kadar se od njegove uporabe in kasnejše odtujitve ne pričakujejo nikakršne gospodarske koristi.

c) Začetno računovodsko merjenje neopredmetenih dolgoročnih sredstev

2.17. Neopredmeteno dolgoročno sredstvo, ki izpolnjuje pogoje za pripoznanje, se ob začetnem pripoznanju ovrednoti po nabavni vrednosti. V nabavno vrednost se vštevajo tudi uvozne in nevračljive nakupne dajatve. Nabavno vrednost lahko sestavljajo tudi obresti do nastanka neopredmetenega dolgoročnega sredstva.

2.18. Nabavna vrednost z zamenjavo pridobljenega neopredmetenega dolgoročnega sredstva se izmeri po njegovi pošteni vrednosti. Če je bilo pridobljeno z zamenjavo za lastne delnice ali druge vrednostne papirje, se izkazuje po svoji pošteni vrednosti ali po pošteni vrednosti danih vrednostnih papirjev, in sicer tisti, ki je jasneje določljiva. Neopredmeteno dolgoročno sredstvo, pridobljeno z državno podporo, se na začetku izkazuje po nabavni vrednosti, če ni znana, pa po pošteni vrednosti.

2.19. Nabavno vrednost neopredmetenega dolgoročnega sredstva, nastalega v podjetju, tvorijo stroški, ki jih povzroči njegova zgraditev ali izdelava, in posredni stroški njegove zgraditve ali izdelave, ki mu jih je mogoče pripisati. Ne tvorijo je stroški, ki niso povezani z njegovo zgraditvijo ali izdelavo, in stroški, ki jih trg ne prizna, lahko pa jo tvorijo obresti od posojil za njegovo zgraditev ali izdelavo in usposobitev za uporabo.

2.20. Za neopredmeteno dolgoročno sredstvo se v knjigovodskih razvidih izkazuje posebej nabavna vrednost in posebej nabrani popravek vrednosti, v bilanci stanja pa zgolj neodpisana vrednost, ki je razlika med nabavno vrednostjo in nabranim popravkom vrednosti; neodpisana vrednost se šteje kot knjigovodska vrednost. Zmanjševanje vrednosti dolgoročno odloženih stroškov se praviloma izkazuje na temeljnem kontu.

2.21. Neodpisana vrednost neopredmetenega dolgoročnega sredstva se zmanjšuje z amortiziranjem. Amortiziranje se začne, ko je neopredmeteno dolgoročno sredstvo na voljo za uporabo. Amortizirani znesek neopredmetenega dolgoročnega sredstva se premišljeno razporedi v najboljše ocenjeni dobi njegove koristnosti. Neopredmeteno osnovno sredstvo se amortizira v dobi koristnosti. Dobro ime se praviloma amortizira v petih letih, doba koristnosti pa je mogoče z utemeljitvami podaljšati za (največ) toliko, da doseže 20 let.

2.22. Če se obvladovanje prihodnjih gospodarskih koristi iz neopredmetenega dolgoročnega sredstva doseže s pravico, dano za določeno obdobje, doba koristnosti takšnega sredstva ne more presegati dobe pravne pravice, razen a) če je pravno pravico mogoče obnoviti in b) če je obnovev res gotova.

2.23. Uporabljena metoda amortiziranja odseva vzorec pojavljanja gospodarskih koristi od neopredmetenega dolgoročnega sredstva. Če vzorca ni mogoče zanesljivo ugotoviti, se uporabi metoda enakomernega časovnega amortiziranja. Amortizacija, obračunana za vsako obračunsko obdobje, se pripozna kot strošek oziroma poslovni odhodek tega obdobja.

2.24. Doba in metodo amortiziranja je treba pregledati najmanj na koncu vsakega poslovnega leta. Če se pričakovana doba koristnosti neopredmetenega dolgoročnega sredstva pomembno razlikuje od prejšnje usmeritve, je treba dobo amortiziranja ustrezno spremeniti. Če se pomembno spremeni pričakovani vzorec pojavljanja gospodarskih koristi od sredstva, je treba ustrezno spremeniti metodo amortiziranja. Takšne spremembe je treba obravnavati kot spremembe računovodskih usmeritev. Vplivajo na obračunano amortizacijo za obravnavano obračunsko obdobje in za naslednja obračunska obdobja.

2.25. Preostanka vrednosti neopredmetenega dolgoročnega sredstva ni, razen če obstaja a) obveza druge stranke za nakup takšnega sredstva na koncu njegove dobe koristnosti ali b) za sredstvo delujoči trg ter je preostala vrednost mogoče ugotoviti ob upoštevanju takšnega trga in je verjetno, da bo takšen trg obstajal še na koncu dobe koristnosti sredstva.

2.26. Razlika med čisto prodajno vrednostjo in knjigovodsko vrednostjo odtujenega neopredmetenega osnovnega sredstva se prenese med prevrednotovalne poslovne prihodke, če je prva večja od druge, oziroma med prevrednotovalne poslovne odhodke, če je druga večja od prve.

č) Prevrednotovanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev

2.27. Prevrednotenje neopredmetenih dolgoročnih sredstev je sprememba njihove knjigovodske vrednosti; kot prevrednotenje se ne štejejo dodatne naložbe vanje in njihovo amortiziranje. Opravi se lahko na koncu poslovnega leta ali med njim. Praviloma se pojavi kot prevrednotenje zaradi oslabilve neopredmetenih dolgoročnih sredstev.

2.28. Neopredmetena dolgoročna sredstva se zaradi okrepitve ne prevrednotujejo, ker običajno ne deluje trg za neopredmetena dolgoročna sredstva, na katerem bi bilo mogoče dobiti zadostne dokaze o njihovi pošteni vrednosti. Kasnejša pripoznanja, ki prej niso bila pripoznana kot sredstva, niso dovoljena. Že vračunanih stroškov neopredmetenih dolgoročnih sredstev prav tako ni mogoče usredsteviti, čeprav negotovosti, ki so bile razlog za njihovo hitrejše vračunavanje, ne obstajajo več.

2.29. Neopredmeteno dolgoročno sredstvo, nabavljeno v tujini, se praviloma lahko prevrednoti le za spremembo tečaja tuje valute, v kateri je bilo nabavljeno, ob upoštevanju še razpoložljive dobe koristnosti.

Pri nakupu neopredmetenih dolgoročnih sredstev v tujini, ko dolg v tujini na koncu poslovnega leta še ni poravnan in ga je treba popraviti zaradi spremembe tečaja tuje valute, ali pri nakupu neopredmetenega dolgoročnega sredstva, ko je dolg za to sredstvo izražen v domači valuti in je med pogodbenima strankama dogovorjeno prevrednotenje z namenom ohranjanja njegove vrednosti, se lahko takšna razlika upošteva tudi kot popravek nabavne vrednosti neopredmetenega dolgoročnega sredstva, pri čemer se pojavi nasprotna postavka, to je popravek vrednosti dolga. Od tako spremenjene nabavne vrednosti neopredmetenega dolgoročnega sredstva zaradi opravljenega prevrednotenja se kasneje obračuna amortizacija kot strošek.

2.30. Neopredmetena dolgoročna sredstva se morajo zaradi oslabitve prevrednotovati, če njihova knjigovodska vrednost presega njihovo nadomestljivo vrednost. Kot nadomestljiva vrednost se šteje čista vrednost pri uporabi, katere ocenjevanje obsega

- a) ocenitev prejemkov in izdatkov, ki bodo izhajali iz nadaljnje uporabe sredstva, ter
- b) uporabo ustrezne razobrestovalne (diskontne) mere pri teh prihodnjih denarnih tokovih.

Samo če je nadomestljiva vrednost neopredmetenega dolgoročnega sredstva manjša od njegove knjigovodske vrednosti, se njegova knjigovodska vrednost zmanjša na njegovo nadomestljivo vrednost, to je vrednost pri uporabi. Takšno zmanjšanje je izguba zaradi oslabitve in se šteje kot prevrednotovalni poslovni odhodek v zvezi z neopredmetenimi dolgoročnimi sredstvi, ne pa kot povečanje stroška amortizacije. Vsaj na koncu vsakega poslovnega leta je treba oceniti nadomestljivo vrednost neopredmetenih dolgoročnih sredstev, ki še niso na razpolago za uporabo, celo če ni nobenega znaka, da so oslabiljena. Na koncu vsakega poslovnega leta je treba presoditi tudi veljavnost sodil, po katerih so bile posamezne postavke prvotno usredstvene.

2.31. Nepredmetena dolgoročna sredstva se zaradi odprave oslabitve praviloma ne prevrednotujejo.

d) Uskupinjevanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev

2.32. Skupinska bilanca stanja se sestavi, kot da bi šlo za eno samo podjetje. Nepredmetena dolgoročna sredstva v njej zajemajo neopredmetena dolgoročna sredstva obvladujočega podjetja in odvisnih podjetij ter sorazmerni del neopredmetenih dolgoročnih sredstev skupaj obvladovanih podjetij, ne pa tudi neopredmetenih dolgoročnih sredstev pridruženih podjetij. Uskupinjena neopredmetena dolgoročna sredstva se ne vodijo na posebnih kontih, temveč se povzemajo iz izvirnih bilanc stanja upoštevanih podjetij na podlagi dodatnih podatkov in prilagoditev, ki se nanašajo na prevedbo v poročevalno valuto obvladujočega podjetja, na izločitev čistega dobička in izgub iz njihove vrednosti in na prevrednotenje zaradi uskupinjenja. Zaradi teh prilagoditev se neodpisana vrednost uskupinjenih neopredmetenih dolgoročnih sredstev razlikuje od seštevka knjigovodskih vrednosti neopredmetenih dolgoročnih sredstev v izvirnih bilancah stanja upoštevanih podjetij.

2.33. Če so v izvirnih bilancah stanja upoštevanih podjetij knjigovodske vrednosti neopredmetenih dolgoročnih sredstev izražene v valuti, ki se razlikuje od poročevalne valute obvladujočega podjetja, jih je treba prevesti v poročevalno valuto obvladujočega podjetja po srednjem tečaju Banke Slovenije na dan bilance stanja.

2.34. Če podjetje v skupini kupi neopredmeteno dolgoročno sredstvo pri podjetju v isti skupini in je v nakupno ceno všteti tudi čisti dobiček prodajalca, ga je treba izločiti iz uskupinjene neodpisane vrednosti neopredmetenega dolgoročnega sredstva in v letu, ko je opravljen posel, za čisti dobiček zmanjšati uskupinjene poslovne prihodke in s tem uskupinjeni čisti dobiček, v naslednjih letih pa uskupinjeni zadržani čisti dobiček. Za znesek amortizacije takšnega čistega dobička v nabavni vrednosti neopredmetenega dolgoročnega sredstva je treba v vsakem letu obdobja njegove uporabe, ki ne presega pet let (razen če obstaja posebna utemeljitev za daljše obdobje, vendar ne več kot dvajset let), odpraviti zmanjšanje njegove neodpisane vrednosti ter zmanjšati uskupinjene stroške amortizacije in s tem uskupinjene odhodke ter tako povečati uskupinjeni čisti dobiček in uskupinjeni zadržani čisti dobiček. Smiselno je treba obračunati tudi izgubo, všteto v prodajno ceno neopredmetenega dolgoročnega sredstva. Opustitev izločitve vmesnega čistega dobička je možna, če je bil nakup opravljen v normalnih tržnih razmerah, če bi izločitev povzročila nesorazmerno velik strošek ter če vmesni čisti dobiček ali izguba ne vpliva bistveno na resničnost in poštenost prikaza skupinske bilance stanja oziroma skupinskega izkaza poslovnega izida.

2.35. Pri prvem uskupinjevanju odvisnega podjetja je treba ugotoviti pri uskupinjevanju nastalo novo dobro ime ali slabo ime. Nabavna vrednost pridobljenega deleža v kapitalu odvisnega podjetja je opredeljena kot nakupna cena, povečana za posredne nabavne stroške. Pošteno vrednost je treba ugotoviti tudi pri vseh sredstvih in dolgovih odvisnega podjetja; če so poštene vrednosti njegovih sredstev večje od njihovih knjigovodskih vrednosti, govorimo o preračunanih pozitivnih razlikah (presežku njihove poštene vrednosti nad njihovo knjigovodsko vrednostjo), v nasprotnih primerih pa o preračunanih negativnih razlikah (primanjkljaju njihove poštene vrednosti v primerjavi z njihovo knjigovodsko vrednostjo). Če ima odvisno podjetje sedež v tujini, je treba pošteno vrednost njegovih razpoznavnih sredstev in dolgov najprej izraziti v ustrezni tuji valuti in jo nato prevesti v domačo valuto po srednjem tečaju Banke Slovenije na dan, ko se nabavna vrednost razporedi k posameznim sredstvom in dolgovom. Razlika med knjigovodsko vrednostjo sredstev oziroma dolgov odvisnega podjetja in nabavno vrednostjo deleža v kapitalu odvisnega podjetja se v prvi skupinski bilanci stanja izkaže v tisti postavki, katere vrednost je večja ali manjša, morebitna preostala razlika, ki je ni mogoče obračunati s posameznimi sredstvi ali dolgovi, pa kot dobro oziroma slabo ime. Pogoj pa je, da se preračunane pozitivne in negativne razlike upoštevajo samo do velikosti deleža obvladujočega podjetja v kapitalu odvisnega podjetja, velikost sorazmernega deleža skritih preračunanih pozitivnih in negativnih razlik, ki jih je mogoče obračunati, pa je dodatno omejena z velikostjo razlike med knjigovodsko vrednostjo kapitala odvisnega podjetja in nabavno vrednostjo deleža obvladujočega podjetja v njem. Pri prvem uskupinjenju na novo nastalo dobro ime pomeni, da je prevzemno podjetje plačalo več, kot je utemeljeno s pošteno vrednostjo presežka prevzetih sredstev nad prevzetimi dolgovi, ker pričakuje v naslednjih letih večje gospodarske koristi iz njih. Za sorazmerni del presežka pripoznane poštene vrednosti neopredmetenih dolgoročnih sredstev, ki pripada lastnikom obvladujočega podjetja (brez manjšinskih lastnikov), in za celotno pri uskupinjevanju na novo nastalo dobro ime uskupinjena neodpisana vrednost neopredmetenih dolgoročnih sredstev presega seštevke knjigovodskih vrednosti neopredmetenih dolgoročnih sredstev v izvirnih bilancah stanja upoštevanih podjetij.

2.36. Pri kasnejših uskupinjevanjih je treba vsako leto ponoviti obračun pri prvem uskupinjenju ter obračunati amortizacijo pripoznanih preračunanih pozitivnih razlik (presežka poštene vrednosti nad knjigovodsko vrednostjo) pri prevzetih neopredmetenih dolgoročnih sredstvih po uveljavljenih amortizacijskih stopnjah. Za toliko je treba zmanjšati uskupinjeno neodpisano vrednost takšnih neopredmetenih dolgoročnih sredstev ter povečati uskupinjene stroške amortizacije in s tem uskupinjene odhodke, kar pomeni zmanjšati uskupinjeni čisti dobiček in zadržani čisti dobiček. V primeru preračunanih negativnih razlik (primanjkljaja poštene vrednosti v primerjavi s knjigovodsko vrednostjo) je potrebna prilagoditev v nasprotni smeri. Pri povsem na novo nastalem dobrem imenu pri prvem uskupinjenju je prav tako treba vsako leto petletnega obdobja (če ni utemeljitve za daljše obdobje) obračunati amortizacijo, za toliko zmanjšati uskupinjeno neodpisano vrednost dobrega imena ter povečati uskupinjene stroške amortizacije in s tem uskupinjene odhodke, s tem pa tudi zmanjšati uskupinjeni čisti dobiček in uskupinjeni zadržani čisti dobiček. V vseh takih primerih se pri uskupinjevanju pojavljajo zneski, ki spreminjajo ustrezne seštevke v izvirnih računovodskih izkazih upoštevanih podjetij.

2.37. Pri pretvorbi vsote neopredmetenih dolgoročnih sredstev iz izvirnih bilanc stanja upoštevanih podjetij v uskupinjena neopredmetena dolgoročna sredstva 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 neopredmetenih dolgoročnih sredstev.

e) Razkrivanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev

2.38. 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.

2.39. Za posamezne kategorije neopredmetenih dolgoročnih sredstev so potrebna razkritja a) nabavne vrednosti in nabranega popravka vrednosti na začetku in na koncu obračunskega obdobja ter b) sprememb knjigovodske vrednosti od začetka do konca obračunskega obdobja (zaradi pridobitev, odtujitev, amortizacije, prevrednotenja).

2.40. V računovodskih izkazih se razkrivajo a) razlog, da se dobro ime amortizira več kot pet let; b) knjigovodska vrednost in preostala doba amortiziranja vsakega neopredmetenega dolgoročnega sredstva, ki je pomembno za računovodske izkaze podjetja kot celote; c) začetno pripoznana vrednost za neopredmeteno dolgoročno sredstvo, pridobljeno z državno podporo; č) obstoj knjigovodske vrednosti neopredmetenega dolgoročnega sredstva, povezanega z omejeno lastninsko pravico, in knjigovodske vrednosti neopredmetenega dolgoročnega sredstva, danega kot poroštvo za obveznosti, ter d) znesek obvez za pridobitev neopredmetenega dolgoročnega sredstva.

2.41. Če se neopredmeteno dolgoročno sredstvo izkaže po prevrednoteni vrednosti, je treba razkriti a) dan, na katerega je bilo opravljeno prevrednotenje; b) knjigovodsko vrednost prevrednotenega neopredmetenega dolgoročnega sredstva.

C. Opredelitve ključnih pojmov

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

- a) **Neopredmetena osnovna sredstva** so tista neopredmetena dolgoročna sredstva, ki soustvarjajo poslovne zmogljivosti in niso zgolj postavke dolgoročnih časovnih razmejitev stroškov.
- b) **Dolgoročno odloženi stroški** zajemajo tudi usredstvene stroške naložb v tuja opredmetena osnovna sredstva, ki so opravljene na podlagi sklenjenih pogodb. Usredstveni stroški naložb v tuja opredmetena osnovna sredstva se v dobi koristnosti, ki pa ne more presegati dobe pravne pravice, zmanjšujejo z obračunom amortizacije.
- c) **Organizacijski stroški** so stroški podjetja v ustanavljanju ali novega dela, ki ga gradi že obstoječe podjetje, preden se začne poslovanje, ki privede do prihodkov, s katerimi jih je mogoče pokrivati, ni pa jih mogoče všteti v nabavno vrednost opredmetenih osnovnih sredstev ali zalog. To so tudi stroški uvajanja nove dejavnosti ali bistvenega povečevanja obsega dotedanje dejavnosti.
- č) **Stroški raziskovanja** so stroški izvirnega in načrtovanega preiskovanja, ki se opravlja v upanju, da bo pripeljalo do novega znanstvenega ali strokovnega znanja in razumevanja.
- d) **Stroški razvijanja** so stroški prenašanja ugotovitev raziskovanja ali znanja v načrt ali projekt proizvodnje novih ali bistveno izboljšanih proizvodov ali storitev, preden se začne njihovo proizvodnje oziroma opravljanje za prodajo.

- e) **Koncesija** je odobritev ali pooblastilo, ki ga dá država za izrabo naravnega bogastva ali opravljanje javne službe. Računovodsko se obravnava nabavna vrednost koncesije.
- f) **Patent** je pravica na podlagi izuma; praviloma ga izrablja lastnik sam in hkrati prepove izkoriščanje drugim, daje v promet proizvode, pridobljene po zavarovanem izumu, in prejema nadomestila, če kdo drug po pogodbi izrablja njegov s patentom zavarovani izum. Računovodsko se obravnavajo nabavna vrednost patenta in stroški v zvezi z njegovim nastajanjem.
- g) **Licenca** je pravica do uporabe patenta. Računovodsko se obravnava nabavna vrednost licence, če je plačana vnaprej za daljše obdobje.
- h) **Blagovna znamka** je pravica, s katero se zavaruje blagovni znak, ki se v gospodarskem prometu uporablja za razlikovanje. Računovodsko se obravnavajo nabavna vrednost blagovne znamke oziroma stroški in izdatki v zvezi z njeno pridobitvijo.

Č. Pojasnili

2.43. Organizacijske stroške sestavljajo stroški izdelovanja študij in listin za delovanje podjetja ali njegovega sestavnega dela, stroški strokovnega usposabljanja in izpopolnjevanja, stroški plač in materiala na pripravljalni stopnji, stroški zavarovanja in obresti od dobljenih posojil, s katerimi se financira pripravljalna stopnja, ter podobni stroški, če se pojavljajo pred začetkom običajnega delovanja podjetja ali njegovega sestavnega dela in so povezani z usposabljanjem za običajno delovanje.

2.44. Stroške razvijanja sestavljajo plače zaposlenecv pri razvojnem delovanju, stroški materiala in storitev, uporabljenih pri razvojnem delovanju, amortizacija opreme in pripomočkov v obsegu, v katerem se uporabljajo pri razvojnem delovanju, posredni stroški, povezani z razvojnem delovanjem, amortizacija patentov in licenc ter drugi stroški v zvezi z razvojnem delovanjem.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

2.45. 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 2 - Neopredmetena dolgoročna sredstva (1993).

Slovenski računovodski standard 3 (2002)

DOLGOROČNE FINANČNE NALOŽBE

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju dolgoročnih finančnih naložb. Povezan je z računovodskimi načeli 60-62 in 64 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

- a) razvrščanje dolgoročnih finančnih naložb,
- b) pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj dolgoročnih finančnih naložb,
- c) začetno računovodsko merjenje dolgoročnih finančnih naložb,
- č) prevrednotovanje dolgoročnih finančnih naložb,
- d) uskupinjevanje dolgoročnih finančnih naložb ter
- e) razkrivanje dolgoročnih finančnih naložb

pa tudi s tem povezane opredelitve ključnih pojmov in pojasnila.

Ta standard se opira na mednarodne računovodske standarde (MRS) 1, 15, 21, 22, 25, 27, 28, 31, 32, 36 in 39 (1999) ter 4. in 7. smernico Evropske zveze. Povezan je s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 6, 8, 9, 17, 18, 24 in 27.

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 dolgoročnih finančnih naložb

3.1. Dolgoročne finančne naložbe so sestavni del dolgoročnih finančnih inštrumentov podjetja in so sredstva, ki jih ima podjetje naložbenik, da bi z donosi, ki izhajajo iz njih, dolgoročno povečevalo svoje finančne prihodke; ti se razlikujejo od poslovnih prihodkov, ki izhajajo iz prodaje proizvodov in opravljanja storitev v okviru njegovega rednega poslovanja.

3.2. Dolgoročne finančne naložbe so večinoma naložbe v kapital drugih podjetij ali v finančne dolgove drugih podjetij, države, območja in občine ali drugih izdajateljev, pojavljajo pa se tudi kot finančna sredstva drugačne dolgoročne narave, ki niso vezana na proizvodjanje in opravljanje storitev v proučevanem podjetju. Dolgoročne poslovne terjatve se ne štejejo kot dolgoročne finančne naložbe.

3.3. Dolgoročne finančne naložbe v kapital drugih podjetij so naložbe v kapitalske deleže pri njih, ki jih namerava imeti podjetje naložbenik v posesti v obdobju, daljšem od leta dni, in ne v posesti za trgovanje.

3.4. Dolgoročne finančne naložbe v finančne dolgove drugih podjetij, države ali drugih izdajateljev so naložbe v dana dolgoročna posojila, naložbe v kupljene obveznice drugih podjetij ali države in naložbe v izpeljane finančne inštrumente, ki jih namerava imeti podjetje naložbenik v posesti v obdobju, daljšem od leta dni, in ne v posesti za trgovanje.

3.5. Dolgoročne finančne naložbe v kapital in finančne dolgove drugih podjetij, države ali drugih izdajateljev se razčlenjujejo na tiste, ki se nanašajo na uskupinjena odvisna podjetja, neuskupinjena odvisna podjetja, pridružena podjetja, skupaj obvladovana podjetja, in druge. Zaradi sestavljanja skupinskih računovodskih izkazov se obravnavajo posebej. Posebej se obravnavajo tudi deleži v skupnih dolgoročnih finančnih naložbah v posebne vrste skupnih podvigov.

3.6. Dolgoročne finančne naložbe se razčlenjujejo tudi na tiste, ki se nanašajo na stranke v državistrezni tuji valuti in obratno.

3.7. Dolgoročne naložbe v odkupljene lastne delnice, ki se štejejo kot trezorske delnice, se le formalno obravnavajo kot posebna vrsta dolgoročnih finančnih naložb, ker zmanjšujejo vpisani kapital. To velja tudi za nevplačane vpisane delnice, ki zapadejo v plačilo v dolgem roku in se formalno štejejo kot terjatve do vpisnikov.

3.8. Finančne naložbe v naložbene nepremičnine, ki so v posesti za trgovanje ali dane v finančni najem, da bi se z njimi dolgoročno dosegali donosi, se štejejo kot posebna vrsta dolgoročnih finančnih naložb. Obravnavajo se ločeno od drugih dolgoročnih finančnih naložb pa tudi od opredmeteni, in na tiste, ki se nanašajo na stranke v tujini. Obravnavajo se posebej, ker je treba v drugem primeru pri sestavljanju skupinskih računovodskih izkazov zneske v domači valuti prevesti v zneske v u h osnovnih sredstev.

3.9. Naložbe v plemenite kovine, drage kamne, umetniška dela in podobno tržljivo blago, ki naj bi se posedovali v dolgem obdobju, se štejejo kot posebna vrsta dolgoročnih finančnih naložb. Obravnavajo se ločeno od drugih dolgoročnih finančnih naložb pa tudi od denarnih sredstev.

3.10. Finančni inštrumenti, ki so povezani z dolgoročnimi finančnimi naložbami, se pripoznajo v bilanci stanja. Obstajajo pa tudi finančni inštrumenti dolgoročne narave, ki se izkazujejo v zunajbilančnem razvidu.

3.11. Izpeljani finančni inštrumenti, ki so sestavni del dolgoročnih finančnih naložb, so lahko tudi inštrumenti za varovanje pred tveganjem.

b) Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj dolgoročnih finančnih naložb

3.12. Dolgoročna finančna naložba se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna kot sredstvo, če a) je verjetno, da bodo pritekale gospodarske koristi, povezane z njo, in b) je mogoče njeno nabavno vrednost zanesljivo izmeriti.

3.13. Dolgoročna finančna naložba se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna kot sredstvo, ko se začnejo ob upoštevanju pogodbenega datuma oziroma datuma izdatkov zanjo ali opravljene zamenjave za njeno pridobitev obvladovati pogodbene pravice, vezane nanjo.

3.14. Tiste dolgoročne finančne naložbe v finančne dolgove drugih podjetij, države ali drugih izdajateljev, ki zapadejo v plačilo v letu dni po dnevu bilance stanja, se v bilanci stanja prenesejo med kratkoročne finančne naložbe.

3.15. Dolgoročne finančne naložbe v finančne dolgove drugih podjetij, ki zaradi spremenjenega položaja dolžnikov (na primer stečaja, likvidacije) prenehajo biti dolgoročne, se prenesejo med kratkoročne finančne naložbe.

3.16. Kratkoročne finančne naložbe se lahko ob utemeljenih razlogih na podlagi pogodb spremenijo v dolgoročne finančne naložbe.

3.17. Pripoznanje dolgoročne finančne naložbe kot sredstva v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja se odpravi, če se ne obvladujejo več nanjo vezane pogodbene pravice, ne obvladujejo pa se, če se pravice do koristi, podrobno določene v pogodbi, izrabijo, če ugasnejo ali če se odstopijo.

c) Začetno računovodsko merjenje dolgoročnih finančnih naložb

3.18. Dolgoročna finančna naložba v kapital, lastniški vrednostni papirji drugih podjetij ali dolžniški vrednostni papirji drugih podjetij ali države se ob začetnem pripoznanju ovrednotijo po nabavni vrednosti, ki je enaka bodisi plačanemu znesku denarja ali njegovih ustreznikov bodisi pošteni vrednosti drugih nadomestil za nakup, ki jih je dal naložbenik, na dan menjave, povečani za stroške, ki jih je mogoče pripisati neposredno naložbi. Nabavno vrednost je treba preračunati, če pride do pojava, ki vpliva na znesek nadomestila za nakup, po datumu nakupa, če je plačilo zneska nadomestila verjetno in če je mogoče znesek nadomestila zanesljivo oceniti.

3.19. Dolgoročna finančna naložba v dano dolgoročno posojilo se ob začetnem pripoznanju izmeri po plačanem znesku, ki se šteje kot glavnica posojila. Ob utemeljenih razlogih na podlagi pogodb se lahko všttevajo v glavnico tudi pripisane obresti.

3.20. Dolgoročne finančne naložbe v dolžniške vrednostne papirje in dana dolgoročna posojila se vrednostno zmanjšujejo s postopnim odplačevanjem njihovih glavnice.

3.21. Knjigovodske vrednosti dolgoročnih finančnih naložb so enake njihovim nabavnim vrednostim, ki so v primeru naložb v dolgove drugih podjetij, fizičnih oseb in države zmanjšane za odplačila njihovih glavnice ter prenose med kratkoročne finančne naložbe, dokler se ne pojavi potreba po prevrednotenju dolgoročnih finančnih naložb.

3.22. Dolgoročne finančne naložbe, ki se prerazvrstijo med kratkoročne finančne naložbe, se prenašajo mednje posamič po knjigovodski vrednosti. Kratkoročne finančne naložbe, ki se prerazvrstijo med dolgoročne finančne naložbe, se prenašajo mednje posamič po knjigovodski vrednosti.

3.23. Ob odtujitvi dolgoročne finančne naložbe se pripozna finančni prihodek, če je čisti iztržek zanjo večji od njene knjigovodske vrednosti, in finančni odhodek, če je knjigovodska vrednost večja od čistega iztržka zanjo.

č) Prevrednotovanje dolgoročnih finančnih naložb

3.24. Prevrednotenje dolgoročnih finančnih naložb je sprememba njihove knjigovodske vrednosti; kot prevrednotenje se ne štejejo pogodbeni pripis obresti in druge spremembe glavnice naložbe. Opravi se lahko na koncu poslovnega leta ali med njim. Pojavi se predvsem kot prevrednotenje dolgoročnih finančnih naložb zaradi njihove okrepitve, prevrednotenje dolgoročnih finančnih naložb zaradi njihove oslabitve ali prevrednotenje dolgoročnih finančnih naložb zaradi odprave njihove oslabitve.

3.25. Dolgoročne finančne naložbe se zaradi okrepitve lahko prevrednotijo v zvezi s lastniškimi vrednostnimi papirji, dolgoročnimi dolžniškimi vrednostnimi papirji in drugimi z njimi povezanimi finančnimi inštrumenti, če njihova dokazana poštena vrednost pred odštetjem stroškov posla, ki se utegnejo pojaviti ob prodaji ali drugačni odtujitvi, presega njihovo knjigovodsko vrednost. Poštena vrednost je dokazana, če

- a) je objavljena cena na delujočem trgu borznih vrednostnih papirjev,
- b) lahko denarne tokove utemeljeno oceni neodvisna ocenjevalna agencija ali
- c) obstaja model vrednotenja, pri katerem so vložki podatkov vanj dokazani, ker prihajajo z delujočega trga.

Knjigovodska vrednost takšnih dolgoročnih finančnih naložb se lahko poveča do njihove poštene vrednosti. V tem primeru je treba za razliko povečati prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami.

3.26. Dolgoročne finančne naložbe v tista podjetja, s katerih vrednostnimi papirji se ne trguje na borznem ali prostem trgu, se lahko prevrednotujejo zaradi okrepitve kot posledice spremembe vrednosti evra, če se opravlja splošno prevrednotenje kapitala. V tem primeru je treba za učinek prevrednotenja povečati prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami.

Obvladujoče podjetje v svojih računovodskih izkazih vrednoti dolgoročne finančne naložbe v kapital odvisnih in pridruženih podjetij, ki so zajete v skupinske računovodske izkaze, po kapitalski metodi, tako da se letno povečujejo za tisti del čistega dobička odvisnih podjetij, ki pripada obvladujočemu podjetju. Za učinek prevrednotenja se poveča prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami, lahko pa se podjetje tudi odloči, da za učinek prevrednotenja poveča finančne prihodke. Kasneje prejeti deleži v dobičku zmanjšujejo prvotno izkazano povečanje finančne naložbe na podlagi udeležbe v dobičku.

Dolgoročne finančne naložbe v podjetja, ki niso zajeta v skupinske računovodske izkaze, se v posamičnih računovodskih izkazih vrednotijo po naložbeni metodi in se letno ne povečujejo za tisti čisti del dobička, ki jim pripada; nakazani deleži v dobičku se obravnavajo zunaj njih in povečujejo finančne prihodke.

3.27. Dolgoročne finančne naložbe se zaradi okrepitve prevrednotijo tudi v zvezi z danimi dolgoročnimi posojili, ki niso v posesti za trgovanje, dolgoročnimi dolžniškimi vrednostnimi papirji v posesti do zapadlosti in drugimi vrednostnimi papirji, katerih poštene vrednosti ni mogoče dokazati, če njihova po metodi veljavne obrestne mere izmerjena odplačna vrednost presega njihovo knjigovodsko vrednost. Podjetje ne razvrsti nobenih vrednostnih papirjev med vrednostne papirje v posesti do zapadlosti, če je v tekočem poslovnem letu ali v prejšnjih dveh poslovnih letih prodalo ali preneslo ali izvedlo prodajno opcijo na več kot nepomembnem znesku dolgoročnih finančnih naložb v posesti do zapadlosti pred njihovo zapadlostjo. Podjetje ne izpričuje zmožnosti do zapadlosti posedovati dolgoročno finančno naložbo kot vrednostni papir z vnaprej določeno zapadlostjo, če ni izpolnjen eden izmed tehle pogojev:

- a) nima razpoložljivih finančnih virov za nadaljevanje financiranja dolgoročne finančne naložbe do zapadlosti ali
- b) je predmet obstoječe pravne ali drugačne omejitve, ki utegne onemogočiti njegov namen posedovati jo do zapadlosti.

Knjigovodsko vrednost takšnih dolgoročnih finančnih naložb je treba povečati do njihove odplačne vrednosti in za razliko povečati tudi prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami.

3.28. Dolgoročne finančne naložbe, izražene v tuji valuti, se na dan bilanciranja preračunajo po srednjem tečaju Banke Slovenije, iz utemeljenih razlogov pa se lahko uporabi tudi ustrezní tečaj poslovne banke. Njihovo povečanje iz tega naslova povečuje finančne prihodke v zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami, njihovo zmanjšanje pa finančne odhodke v zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami.

3.29. Dolgoročne finančne naložbe se zaradi oslabitve prevrednotijo v zvezi s lastniškimi vrednostnimi papirji, dolgoročnimi dolžniškimi vrednostnimi papirji v posesti za prodajo in drugimi z njimi povezanimi finančnimi inštrumenti, če je njihova dokazana poštena vrednost pred odštetjem stroškov posla, ki se utegnejo pojaviti ob prodaji ali drugačni odtujitvi, manjša od njihove knjigovodske vrednosti. Knjigovodsko vrednost takšnih dolgoročnih finančnih naložb je treba zmanjšati do njihove dokazane poštene vrednosti in za razliko zmanjšati tudi prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami, ki se je pri prevrednotenju pojavil pri istih dolgoročnih finančnih naložbah; če je izrabljen ali če ga ni, je razlika prevrednotovalni finančni odhodek v zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami in vpliva na poslovni izid.

3.30. Dolgoročne finančne naložbe se zaradi oslabitve prevrednotijo tudi v zvezi z danimi dolgoročnimi posojili, ki niso v posesti za trgovanje, dolgoročnimi dolžniškimi vrednostnimi papirji v posesti do zapadlosti in drugimi vrednostnimi papirji, katerih poštene vrednosti ni mogoče dokazati, če je njihova po metodi veljavne obrestne mere izmerjena odplačna vrednost manjša od njihove knjigovodske vrednosti. Knjigovodsko vrednost takšnih dolgoročnih finančnih naložb je treba zmanjšati do njihove odplačne vrednosti in za razliko zmanjšati tudi prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami; če je izrabljen ali če ga ni, je razlika prevrednotovalni finančni odhodek v zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami in vpliva na poslovni izid.

3.31. Dolgoročne finančne naložbe se zaradi odprave oslabitve prevrednotijo, če dokazana poštena oziroma odplačna vrednost finančnih inštrumentov presega njihovo zaradi oslabitve zmanjšano knjigovodsko vrednost. Za razliko je treba povečati knjigovodsko vrednost takšnih dolgoročnih finančnih naložb in hkrati tudi prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami, ki je bil pri istih dolgoročnih finančnih naložbah zmanjšán. Če se je zaradi oslabitve pri njem pojavil prevrednotovalni finančni odhodek v zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami, ga je treba odpraviti.

3.32. Če zaradi spremembe namena ali zmožnosti ni več ustrezno do zapadlosti posedovati dolgoročno finančno naložbo po odplačni vrednosti, jo je treba ponovno izmeriti po pošteni vrednosti. Če je na razpolago zanesljiva mera za dolgoročno finančno naložbo, za katero je prej ni bilo, jo je treba ponovno izmeriti po pošteni vrednosti. Če pride do omenjene spremembe namena ali zmožnosti, ko zanesljiva mera poštene vrednosti ni več na razpolago ali ko sta prejšnji dve poslovni leti že potekli, naj se dolgoročno finančna naložba prevrednoti po odplačni vrednosti z uporabo metode veljavne obrestne mere, in ne po pošteni vrednosti. Vsako povečanje vrednosti dolgoročne finančne naložbe iz takšnega naslova poveča prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami, vsako zmanjšanje pa ga zmanjša; če je izrabljen ali če ga ni, je razlika prevrednotovalni finančni odhodek v zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami in vpliva na poslovni izid.

3.33. Ne glede na določbe v SRS 3.32 se posebej obravnava pobotanje prevrednotenja inštrumentov za varovanje pred tveganjem in pred tveganjem varovane postavke. Pri tem je treba razlikovati varovanje poštene vrednosti pred tveganjem, varovanje denarnih tokov pred tveganjem in varovanje čiste finančne naložbe v podjetje v tujini pred tveganjem. Pri varovanju poštene vrednosti pred tveganjem se dobiček oziroma izguba iz prevrednotenja inštrumenta za varovanje pred tveganjem po pošteni vrednosti pripozna kot prevrednotovalni finančni prihodek v zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami oziroma prevrednotovalni finančni odhodek v zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami, dobiček oziroma izguba pred tveganjem varovane postavke, pripisan(a) varovanju pred tveganjem, pa popravi knjigovodsko vrednost pred tveganjem varovane postavke in se takoj pripozna kot prevrednotovalni finančni prihodek v zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami oziroma prevrednotovalni finančni odhodek v zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami. Pri varovanju denarnega toka pred tveganjem se del dobička oziroma izgube iz inštrumenta za varovanje pred tveganjem, ki je opredeljen kot uspešno varovanje pred tveganjem, pripozna neposredno kot sprememba prevrednotovalnega popravka kapitala v zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami, neuspešni del pa se takoj izkaže kot prevrednotovalni finančni prihodek v zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami oziroma prevrednotovalni finančni odhodek v zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami. Pri varovanju čistih finančnih naložb v podjetje v tujini pa se dobiček oziroma izguba iz inštrumenta za varovanje pred tveganjem, ki je opredeljen kot uspešno varovanje pred tveganjem, pripozna kot prevrednotovalni finančni prihodek v zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami oziroma prevrednotovalni finančni odhodek v zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami, torej enako kot prevedba dobička ali izgube iz tuje valute.

3.34. Pri prodaji oziroma udenarjenju posamezne prevrednotene dolgoročne finančne naložbe je treba razliko med njeno čisto prodajno vrednostjo in zadnjo knjigovodsko vrednostjo popraviti za ustrezni del prevrednotovalnega popravka kapitala, ki se nanaša nanjo; med finančne prihodke oziroma finančne odhodke je treba prenesti razliko med čisto prodajno vrednostjo dolgoročne finančne naložbe in njeno prvotno knjigovodsko vrednostjo oziroma njeno zaradi okrepitev popravljenno vrednostjo.

d) Uskupinjevanje dolgoročnih finančnih naložb

3.35. Skupinska bilanca stanja se sestavi, kot da bi šlo za eno samo podjetje. Dolgoročne finančne naložbe v njej zajemajo dolgoročne finančne naložbe obvladujočega podjetja in odvisnih podjetij pa tudi dolgoročne finančne naložbe skupaj obvladovanih podjetij, ki se nanašajo na druge znotraj skupine. Uskupinjene dolgoročne finančne naložbe se ne vodijo na posebnih kontih, temveč se povzemajo iz izvirnih bilanc stanja upoštevanih podjetij na podlagi dodatnih podatkov in prilagoditev, ki se nanašajo na prevedbo v poročevalno valuto obvladujočega podjetja, na izločitev medsebojnih finančnih razmerij v skupini in na prevrednotenje v zvezi z uskupinjenjem. Zaradi takšnih prilagoditev se neodpisana vrednost uskupinjenih dolgoročnih finančnih naložb razlikuje od seštevka knjigovodskih vrednosti dolgoročnih finančnih naložb v izvirnih bilancah stanja upoštevanih podjetij.

3.36. Če so v izvirnih bilancah stanja upoštevanih podjetij knjigovodske vrednosti dolgoročnih finančnih naložb izražene v valuti, ki se razlikuje od poročevalne valute obvladujočega podjetja, jih je treba prevesti v poročevalno valuto obvladujočega podjetja po srednjem tečaju banke Slovenije na dan bilance stanja.

3.37. Dolgoročna posojila, dana drugim podjetjem v skupini, so praviloma enaka dobljenim dolgoročnim posojilom pri teh drugih podjetjih. Takšna dana dolgoročna posojila je treba izločiti iz uskupinjenih dolgoročnih finančnih naložb in hkrati iz uskupinjenih dobljenih dolgoročnih posojil pri nasprotnih podjetjih v skupini. Če znesek iz medsebojnih posojilnih razmerij pri uskupinjevalnem pobotanju ni enak na obeh straneh, je treba ugotoviti vzrok in ga odpraviti. Neprave uskupinjevalne razlike pri danih dolgoročnih posojilih izvirajo iz napačnih knjižb, časovno neuskkljenih obračunov, časovno različnih prikazov pri podjetjih in tako naprej; zagotoviti je treba stanje, ki bi nastalo, če napak ne bi bilo. Prave uskupinjevalne razlike pri danih dolgoročnih posojilih pa so posledica različnih načinov vrednotenja. Odprava takih razlik lahko prek uskupinjenih finančnih odhodkov oziroma uskupinjenih finančnih prihodkov vpliva na uskupinjeni čisti dobiček in nato na uskupinjeni zadržani čisti dobiček.

3.38. Dobljene dolgoročne obveznice in drugi dobljeni dolžniški vrednostni papirji, ki se v okviru dolgoročnih finančnih naložb posameznega podjetja v skupini nanašajo na podjetja v skupini, so lahko enaki ustreznim dolgoročnim dolgovom pri teh podjetjih v skupini le ob njihovem nastanku. Če so predmet kasnejšega nakupa, se njihova nakupna vrednost razlikuje od njihove nominalne vrednosti, kasneje pa se utegne pri njih pojaviti še kako prevrednotenje. Uskupinjevalna razlika pri dolžniških vrednostnih papirjih se pojavi pri uskupinjevalnem pobotanju; presežek ali primanjkljaj pri njih je treba obračunati pri uskupinjenih finančnih odhodkih ali prihodkih, in sicer v obsegu, ki se nanaša na obravnavano poslovno obdobje, za presežke ali primanjkljaje, ki se nanašajo na pretekla poslovna obdobja, pa je treba zmanjšati ali povečati uskupinjeni zadržani čisti dobiček.

3.39. Zneski dobljenih delnic in drugih lastniških vrednostnih papirjev, ki jih posamezno podjetje v skupini izkazuje med svojimi dolgoročnimi finančnimi naložbami, hkrati pa jih drugo podjetje v isti skupini prikazuje kot svoj kapital, se praviloma ne ujemajo. Prvo uskupinjevanje dolgoročnih finančnih naložb v zvezi z odvisnim podjetjem se razlikuje od kasnejših uskupinjevanj. Pri prvem se najprej ugotovi uskupinjevalna razlika pri lastniških vrednostnih papirjih, tako da se od nakupne vrednosti posameznih lastniških vrednostnih papirjev odšteje knjigovodska vrednost ustreznih sestavin kapitala podjetja v skupini, na katero se nanašajo; če ni pridobljen celoten osnovni kapital, je treba vse sestavine kapitala upoštevati le v ustreznem odstotku. Presežek nakupne vrednosti je aktivna uskupinjevalna razlika pri lastniških vrednostnih papirjih, njen primanjkljaj pa pasivna uskupinjevalna razlika pri lastniških vrednostnih papirjih. Od aktivne uskupinjevalne razlike je treba odšteti znesek ustreznim uskupinjenim sredstvom pripisanih preračunanih pozitivnih razlik in ustreznim uskupinjenim dolgovom pripisanih preračunanih negativnih razlik ter ji prišteti znesek ustreznim uskupinjenim sredstvom pripisanih preračunanih negativnih razlik in ustreznim uskupinjenim dolgovom pripisanih preračunanih pozitivnih razlik. V primeru pasivne uskupinjevalne razlike imajo popravki nasprotni predznak. Ostanek pozitivne uskupinjevalne razlike je uskupinjevalno dobro ime, v nasprotnih primerih pa se pojavi uskupinjevalno slabo ime. Pri kasnejših uskupinjevanjih je treba vsako leto ponoviti obračun pri prvem uskupinjenju in upoštevati vse, kar spreminja to stanje.

3.40. Dolgoročne finančne naložbe v dolgove in kapital pridruženega podjetja je v skupinski bilanci stanja treba izkazati posebej in se ne pobotajo kot pri odvisnih podjetjih. Dolgoročne finančne naložbe v dolgove in kapital skupaj obvladovanega podjetja se v skupinski bilanci stanja upoštevajo po metodi sorazmernega uskupinjevanja ali po kapitalski metodi.

3.41. Pri pretvorbi vsote dolgoročnih finančnih naložb iz izvirnih bilanc stanja upoštevanih podjetij v uskupinjene dolgoročne finančne naložbe 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 uskupinjenju dolgoročnih finančnih naložb.

e) Razkrivanje dolgoročnih finančnih naložb

3.42. 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.

3.43. Poleg zakonsko zahtevanih razkritij v zvezi z odvisnimi in pridruženimi podjetji je potrebno razkritje narave razmerja med obvladujočim in posameznim odvisnim podjetjem, v katerem obvladujoče podjetje neposredno ali prek odvisnih podjetij nima več kot polovico glasovalne moči. Poleg tega je potrebno razkritje, zakaj posamezno odvisno podjetje ni uskupinjeno.

Razkriti je treba seznam pridruženih podjetij, v katera so naložene dolgoročne finančne naložbe, ki vsebuje njihov opis ter kapitalske deleže in deleže glasovalne moči, če se razlikujejo od kapitalskih deležev. Prav tako je treba pojasniti, zakaj ima obravnavano podjetje naložbenik v kakih pridruženih podjetjih pomemben, ne pa tudi prevladujoč vpliv, in kako so upoštevana pri uskupinjevanju.

3.44. Podjetje podvižnik mora za skupaj obvladovana podjetja, v katera so naložene dolgoročne finančne naložbe, razkriti svoj del kapitalskih deležev. Prav tako mora razkriti vse svoje obveze v zvezi s svojimi deleži v skupnih podvigih in svoj del obvez v zvezi s kapitalom skupaj obvladovanih podjetij, ki jih je prevzelo skupaj z drugimi podvižniki ali pa sólo.

3.45. Pri vseh dolgoročnih finančnih naložbah se razkrivajo a) računovodska usmeritev za določanje njihove nabavne vrednosti ter kasnejše knjigovodske vrednosti, poštene vrednosti in odplačne vrednosti; b) pogostnost prevrednotovanja dolgoročnih finančnih naložb zaradi njihove okrepitve in oslabitve pa tudi datum zadnjega prevrednotenja dolgoročnih finančnih naložb ter sodelovanje neodvisnega ocenjevalca pri tem; c) gibanje prevrednotovalnega popravka kapitala v zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami ter prevrednotovalnih finančnih prihodkov in odhodkov v tej zvezi pa tudi č) prenos ustreznega prevrednotovalnega popravka kapitala med finančne prihodke ob odtujitvi dolgoročne finančne naložbe.

3.46. Za vsako vrsto dolgoročnih finančnih naložb se razkrivajo informacije o a) izpostavljenosti različnim vrstam tveganja; b) obsegu in vrstah finančnih inštrumentov za varovanje pred tveganjem ter c) v plačilo zapadlih, pa še ne udenarjenih naložbah.

3.47. Pri izpostavljenosti obrestnemu tveganju se razkrivajo a) pogodbeni roki za popravek obrestne mere ali roki za plačilo, in sicer tisti, ki se pojavijo prej, ter b) dejanske obrestne mere, če se uporabljajo.

3.48. Pri izpostavljenosti zaupanjskemu (kreditnemu) tveganju se razkrivajo a) vrednost, ki najbolje predstavlja največjo možno izpostavljenost takšnemu tveganju na dan bilance stanja, brez upoštevanja poštene vrednosti kateregakoli poročstva, če druge stranke ne bi bile sposobne izpolniti svojih obveznosti, ki izhajajo iz finančnih inštrumentov, in b) pomembno kopičenje zaupanjskega (kreditnega) tveganja.

3.49. Za vsako vrsto dolgoročnih finančnih naložb se razkrivajo informacije o njeni pošteni vrednosti. Če poštene vrednosti zaradi omejitev v zvezi s časom ali stroški ni mogoče ugotoviti dovolj zanesljivo, se to razkrije skupaj z informacijami o glavnih značilnostih posamezne dolgoročne finančne naložbe.

3.50. Če se dolgoročna finančna naložba obravnava po vrednosti, ki je večja od poštene vrednosti, je treba razkriti a) knjigovodske vrednosti in poštene vrednosti bodisi posameznih takšnih naložb bodisi skupin takšnih naložb ter b) razloge, da se knjigovodska vrednost ni zmanjšala, pa tudi naravo dokazov, na katerih temelji prepričanje uprave (ravnateljstva), da bo knjigovodsko vrednost mogoče povrniti.

3.51. Če je bila pri prerazvrstitvi dolgoročna finančna naložba razvrščena kot finančna naložba, ki se izkazuje po odplačni vrednosti, ne pa po pošteni vrednosti, se razkrije razlog za takšno razvrstitev.

3.52. V zvezi z uskupinjevanjem dolgoročnih finančnih naložb se pojasnjuje tako njihovo pobotanje s postavkami kapitala in dolgov drugih podjetij v skupini kakor nastanek uskupinjevalnih razlik.

C. Opredelitve ključnih pojmov

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

- a) **Dolgoročna finančna naložba** je finančna naložba, ki naj bi se obdržala več kot leto dni in s katero naj se ne bi trgovalo. Kot dolgoročne finančne naložbe se štejejo tudi finančne naložbe v nepremičnine, ki so v posesti za trgovanje ali dane v finančni najem, da bi se z njimi dolgoročno dosegali donosi, in tudi naložbe v plemenite kovine, drage kamne, umetniška dela in podobno tržljivo blago, ki naj bi jih podjetje posedovalo več kot leto dni in niso namenjeni trgovanju.
- b) **Finančni inštrument** je pogodba, na podlagi katere nastane finančno sredstvo enega podjetja in hkrati finančna obveznost ali kapitalski finančni inštrument drugega podjetja. Pri tem je finančno sredstvo vsako sredstvo, ki je a) denar; b) pogodbeno pravica prejeti denar ali drugo finančno sredstvo; c) pogodbeno pravica zamenjati finančne inštrumente z drugimi pod pogoji, ki utegnejo biti ugodni, ali č) kapitalski finančni inštrument drugega podjetja.
- c) **Vrednostni papir (vrednostnica)** je listina, s katero se izdajatelj zaveže izpolniti zapisano obveznost do njenega zakonitega imetnika. Lastniški vrednostni papir izda podjetje v zvezi s svojim kapitalom, dolžniški vrednostni papir pa v zvezi s svojim dolgom.
- č) **Izpeljani finančni inštrument (izvedeni finančni inštrument)** je finančni inštrument, a) katerega vrednost se spremeni zaradi spremembe določene obrestne mere, tečaja vrednostnih papirjev, cene blaga, valutnega tečaja, indeksa cen, zaupanjske (kreditne) sposobnosti ali podobnih spremenljivk; b) ki ne zahteva začetne čiste finančne naložbe ali ki zahteva le majhno čisto začetno finančno naložbo in c) ki se poravna v prihodnosti. Izpeljani finančni inštrumenti so na primer blagovna ali finančna rokovna (terminska) pogodba, pogodba o finančni zamenjavi in pogodba o opcijah. Lahko se uporablja tudi kot inštrument za varovanje pred tveganjem.
- d) **Inštrument za varovanje pred tveganjem** je za obračunavanje varovanja pred tveganjem določen izpeljani finančni inštrument oziroma finančno sredstvo ali finančna obveznost, katere(ga) sprememba poštene vrednosti ali prihodnjih denarnih tokov bo po pričakovanju pobotala spremembo poštene vrednosti ali prihodnjih denarnih tokov pred tveganjem varovane postavke.
- e) **Pred tveganjem varovana postavka** je sredstvo, dolg, trdna obveza ali predviden prihodnji posel, ki a) izpostavlja podjetje tveganju spremembe poštene vrednosti ali prihodnjih denarnih tokov in b) je za obračunavanje varovanja pred tveganjem določena kot varovana pred tveganjem.
- f) **Zaupanjsko (kreditno) tveganje** je tveganje, da podpisnik pogodbe o finančnem inštrumentu ne bo izpolnil obveznosti in bo povzročil drugemu podpisniku finančno izgubo.
- g) **Obrestno tveganje** je tveganje, da se bo zaradi sprememb tržnih obrestnih mer spremenila vrednost finančnega inštrumenta.
- h) **Varovanje pred tveganjem** je določitev enega ali več inštrumentov za varovanje pred tveganjem, tako da se sprememba njegove (njihove) poštene vrednosti ali prihodnjih denarnih tokov v celoti ali delno pobota s spremembo poštene vrednosti ali denarnih tokov pred tveganjem varovane postavke.

- i) **Uskupinjeno odvisno podjetje (konsolidirano odvisno podjetje)** je podjetje, v katerem ima obvladujoče podjetje prevladujoč kapitalski delež ali prevladujoč vpliv iz drugih razlogov in ki vstopa v skupino, za katero se sestavljajo skupinski računovodski izkazi.
- j) **Neuskupinjeno odvisno podjetje (nekonsolidirano odvisno podjetje)** je podjetje, v katerem ima obvladujoče podjetje sicer prevladujoč kapitalski delež ali prevladujoč vpliv iz drugih razlogov, vendar a) ga namerava obvladujoče podjetje usmerjati le začasno, ker ga ima v lasti zgolj z namenom, da bi ga v bližnji prihodnosti odtujilo; b) posluje znotraj strogih dolgoročnih omejitev, ki pomembno zmanjšujejo njegovo zmožnost, da bi preneslo svoja sredstva na obvladujoče podjetje.
- k) **Skupaj obvladovano podjetje** je podjetje, ki ga je ustanovilo več podvižnikov (pogodbenih strank pri skupnem podvigu); ti na podlagi pogodbenega sporazuma skladno s svojimi kapitalskimi deleži skupaj obvladujejo celotno poslovanje takšnega podjetja.
- l) **Pridruženo podjetje** je podjetje, v katerem ima proučevano podjetje zaradi svojega kapitalskega deleža v njem ali iz drugih razlogov pomemben vpliv.
- m) **Finančni najem** je najem, pri katerem se pomembna tveganja in koristi, povezani z lastništvom nad najetim opredmetenim osnovnim sredstvom, prenesejo na najemnika.
- n) **Donosi iz dolgoročnih finančnih naložb** so donosi, ki letno pritekajo od podjetij, v katera so te naložbe naložene (na primer obresti, deleži v čistem dobičku, najemnine pri finančnem najemu), in donosi iz njihove odtujitve (na primer presežek iztržka zanje nad njihovo nabavno vrednostjo oziroma knjigovodsko vrednostjo po prevrednotenju).
- o) **Poštena vrednost** je vrednost sredstva oziroma dolga, sprejemljiva za dobro obveščeni in voljni stranki, ki skleneta premišljen posel o zamenjavi sredstva oziroma poravnavi dolga.

Č. Pojasnila

3.54. Dolgoročne finančne naložbe so sestavni del tako dolgoročnih sredstev kakor stalnih sredstev podjetja naložbenika. So podlaga dolgoročnih finančnih terjatev do pravnih ali fizičnih oseb, pri katerih se iz tega naslova pojavlja kapital ali finančni dolg. Dolgoročno dani blagovni krediti niso dolgoročne finančne naložbe.

3.55. Dolgoročne finančne naložbe niso sestavni del osnovnih sredstev, ki so skupaj z obratnimi sredstvi usmerjena k doseganju poslovnih prihodkov, in ne finančnih prihodkov. Pojmovati jih je mogoče tudi kot dolgoročne finančne terjatve.

3.56. Prihodki od dolgoročnih finančnih naložb so finančni prihodki ali, natančneje, prihodki od naložbenja. Ugotavljajo se kot donosi po pogodbi, pa naj se ti donosi dosegaajo odvisno od poslovnega izida podjetja, v katero so naložene naložbe, ali neodvisno od njega.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

3.57. 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 3 - Dolgoročne finančne naložbe (1993).

Slovenski računovodski standard 4 (2002)

ZALOGE

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju zalog materiala, trgovskega blaga, nedokončane proizvodnje in proizvodov. Povezan je z računovodskimi načeli 40-49 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

- a) razvrščanje zalog,
- b) pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj zalog,
- c) začetno računovodsko merjenje zalog,
- č) prevrednotovanje zalog,
- d) uskupinjevanje zalog ter
- e) razkrivanje zalog

pa tudi s tem povezane opredelitve ključnih pojmov in pojasnila.

Ta standard se opira na mednarodne računovodske standarde (MRS) 1, 2, 15 in 36 (1999) ter 4. in 7. smernico Evropske zveze. Povezan je s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 14, 16 in 17.

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 zalog

4.1. Zaloge so praviloma sredstva v opredmeteni obliki, ki bodo porabljena pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oziroma pri proizvajanju za prodajo ali prodana v okviru rednega poslovanja.

4.2. Zaloga materiala zajema količine v skladišču, dodelavi in predelavi pa tudi na poti od dobavitelja, če jih je kupec že prevzel. Kot material se lahko šteje tudi drobní inventar z dobo koristnosti do leta dni, lahko pa tudi tisti z dobo koristnosti več kot leto dni, če njegova posamična nabavna cena ne presega tolarske vrednosti 100 evrov.

4.3. Zaloga v postopku proizvajanja zajema nedokončano proizvodnjo in polproizvode. Nedokončana proizvodnja lahko obsega tudi opravljanje storitev, ki so do konca obračunskega obdobja dokončane, od naročnika pa še ne prevzete (potrjene).

4.4. Zaloga, namenjena prodaji, zajema dokončane proizvode in trgovsko blago v skladišču ter količine na poti do kupca, dokler jih ne prevzame, trgovsko blago pa tudi količine na poti od dobavitelja, če jih je kupec pri njem že prevzel. Kot dokončani proizvod se šteje tudi živina za prodajo.

4.5. Dani predujmi za material in trgovsko blago, ki se v bilanci stanja izkazujejo v povezavi z zalogami, se knjigovodsko izkazujejo kot terjatve.

4.6. Količine v zalogi je treba ločevati od poškodovanih stvari v zalogi, proizvodov iz ustavljene proizvodnje, proizvodov slabše kakovosti in neidočega trgovskega blaga.

4.7. Zaloge, pridobljene pri drugih uskupinjenih podjetjih, je treba ločevati od zalog, ki z njimi niso povezane.

b) Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj zalog

4.8. Stvar v zalogi se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna, če a) je verjetno, da bodo pritekale gospodarske koristi, povezane z njo, in b) je mogoče njeno nabavno vrednost oziroma stroškovno vrednost zanesljivo izmeriti.

4.9. Stvar v zalogi se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna kot sredstvo, ko se ob upoštevanju prevzema na podlagi ustreznih listin začne obvladovati.

4.10. Če se pri stvari v zalogi ugotovijo kakovostne spremembe v duhu SRS 5.6, se prikažejo tudi v knjigovodskih razvidih.

4.11. Pripoznanje stvari v zalogi kot sredstva v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja se odpravi, ko je porabljena, prodana ali kako drugače preneha obstajati, kar potrjujejo ustrezne listine.

c) Začetno računovodsko merjenje zalog

4.12. Količinska enota zaloge materiala in trgovskega blaga se ob začetnem pripoznanju ovrednoti po nabavni ceni, ki jo sestavljajo nakupna cena, uvozne in druge nevračljive nakupne dajatve ter neposredni stroški nabave. Med nevračljive nakupne dajatve se vštevata tudi tisti davek na dodano vrednost, ki se ne povrne. Nakupna cena se zmanjša za dobljene popuste.

4.13. Količinska enota proizvoda oziroma nedokončane proizvodnje se ob začetnem pripoznanju ovrednoti po proizvodjalnih stroških v širšem ali ožjem pomenu, lahko pa se v utemeljenih okoliščinah ovrednoti z zoženo lastno ceno kot eno skrajnostjo oziroma s spremenljivimi proizvodjalnimi stroški v ožjem pomenu kot drugo skrajnostjo. Vštevanje posrednih stroškov v ceno količinske enote v zalogi mora biti povezano z spravitvijo zalog do trenutnih nahajališč in trenutnih stopenj dodelave. V nabavno vrednost količinske enote nedokončane proizvodnje in proizvodov je mogoče v izjemnih primerih všteti tudi obresti od dobljenih posojil, s katerimi se financirajo takšne zaloge (če traja njihovo proizvodjanje dlje kot obračunsko obdobje).

4.14. Razčlenijo se sestavine cene količinske enote v zalogi in še posebej tisti del posrednih proizvodjalnih stroškov, ki ima naravo stalnih stroškov ter ni povezan z dovodom zalog do trenutnih nahajališč in trenutnih stopenj dodelave.

4.15. Vrednosti sestavin v ceni količinske enote in celotna cena količinske enote izhajajo ob začetnem pripoznanju iz izvirnih vrednosti. Izjemni stroški neposrednega materiala in neposrednega dela pa tudi izjemni posredni stroški se ne smejo všteti v ceno količinske enote v zalogi. Vštetje stalnega dela posrednih proizvodjalnih stroškov mora temeljiti na običajni stopnji izrabe zmogljivosti običajnega obsega proizvodjalnih zgradb, opreme in zaposlencev.

4.16. Če se cene v obračunskem obdobju na novo nabavljenih količinskih enot ali stroški na novo proizvedenih količinskih enot razlikujejo od cen oziroma stroškov količinskih enot iste vrste v zalogi, se lahko med letom za zmanjševanje teh količin uporablja metoda drsečih povprečnih cen, metoda tehtanih povprečnih cen, metoda zaporednih cen (fifo), metoda obratnozaporednih cen (lifo) ali kaka druga metoda.

Drobni inventar, dan v uporabo, prenese podjetje takoj med stroške, lahko pa ga v obdobju, ki ni daljše od leta dni, postopoma prenaša mednje.

4.17. Če se uporabljajo stalne (ocenjene, standardne) cene, se obračunavajo odmiki posebej po skupinah sorodnih stvari v zalogi oziroma posebej po posameznih projektih. Odmiki od stalnih cen se izračunavajo tako, da je zadoščeno sprotne vrednotenju zalog po SRS 4.14.

4.18. Knjigovodska vrednost porabljenih zalog je strošek, knjigovodska vrednost prodanih zalog pa poslovni odhodek. Tako se šteje tudi vrednost pri popisu ugotovljenega primanjkljaja, za katerega ni nihče osebno odgovoren.

č) Prevrednotovanje zalog

4.19. Prevrednotenje zalog je sprememba njihove knjigovodske vrednosti. Opravi se lahko na koncu poslovnega leta ali med njim.

4.20. Zaloge se zaradi okrepitve praviloma ne prevrednotujejo. Če uporablja podjetje namesto metode zaporednih cen (fifo) kako drugo metodo, lahko sklene ob koncu leta ovrednotiti končno stanje zalog tako, kot bi uporabljajo metodo zaporednih cen (fifo). Takšno prevrednotenje poračuna s stroški materiala (pri zalogah surovin, materiala, drobnega inventarja, embalaže) oziroma z odhodki (pri zalogah nedokončane proizvodnje in gotovih proizvodih ter pri blagu).

4.21. Zaloge se zaradi oslabitve prevrednotujejo, če knjigovodska vrednost, vključno s tisto po zadnjih dejanskih nabavnih cenah oziroma stroškovnih cenah, presega njihovo tržno vrednost; s tržno vrednostjo je mišljena nadomestitvena vrednost, razen če je ta večja od čiste iztržljive vrednosti (v takem primeru se šteje kot tržna vrednost čista iztržljiva vrednost) ali če je pri trgovskem blagu oziroma proizvodih manjša od čiste iztržljive vrednosti, zmanjšane za kosmati dobiček (v takem primeru se šteje kot tržna vrednost za kosmati dobiček zmanjšana čista iztržljiva vrednost). Vrednost zalog je treba odpisati pri vsaki postavki ali skupini podobnih postavk zalog posebej.

4.22. Čista iztržljiva vrednost zalog, potrebnih za izpolnitev sklenjenih prodajnih pogodb, mora biti izračunana na podlagi pogodbenih cen. Če so prodajne pogodbe sklenjene za število proizvodov, ki je manjše od števila proizvodov v zalogi, jo je treba izračunati na podlagi splošno veljavnih tržnih cen.

4.23. Vrednosti normalnih zalog materiala, ki naj bi jih porabili pri proizvodjanju, ni treba zmanjšati pod raven izvirne vrednosti, če je mogoče pričakovati, da bo prodajna vrednost dokončanih proizvodov, v katere bodo vstopile, enaka izvorni vrednosti ali večja od nje. Če pa je mogoče pričakovati, da bo izvirna vrednost dokončanih proizvodov večja od čiste iztržljive vrednosti, je treba zmanjšati vrednost zalog materiala na raven nadomestitvene vrednosti.

4.24. Zmanjšanje vrednosti zalog surovin, materiala in drobnega inventarja obremenjuje stroške materiala, zmanjšanje vrednosti zalog nedokončane proizvodnje, proizvodov in blaga pa ustrezne poslovne odhodke.

d) Uskupinjevanje zalog

4.25. Skupinska bilanca stanja se sestavi, kot da bi šlo za eno samo podjetje. Zaloge v njej zajemajo zaloge obvladujočega podjetja in odvisnih podjetij ter sorazmerni del zalog skupaj obvladovanih podjetij, ne pa tudi zalog pridruženih podjetij. Uskupinjene zaloge se ne vodijo na posebnih kontih, temveč se povzemajo iz izvirnih bilanc stanja upoštevanih podjetij na podlagi dodatnih podatkov in prilagoditev, ki se nanašajo na prevedbo v poročevalno valuto obvladujočega podjetja, na izločitev čistega dobička iz njihove vrednosti, na prerazvrstitev zalog in na prevrednotenje zalog ob uskupinjenju. Zaradi takšnih prilagoditev se vrednost uskupinjenih zalog razlikuje od seštevka vrednosti zalog v izvirnih bilancah stanja podjetij v skupini.

4.26. Če so v izvirnih bilancah stanja upoštevanih podjetij vrednosti zalog izražene v valuti, ki se razlikuje od poročevalne valute obvladujočega podjetja, jih je treba prevesti v poročevalno valuto obvladujočega podjetja po srednjem tečaju Banke Slovenije na dan bilance stanja.

4.27. Če podjetje v skupini kupi zaloge pri drugem podjetju v isti skupini in je v nakupno ceno všteti tudi čisti dobiček prodajalca, je treba ta čisti dobiček izločiti iz uskupinjene vrednosti zalog in v letu, ko je bil opravljen posel, za čisti dobiček zmanjšati uskupinjene poslovne prihodke ter s tem uskupinjeni čisti dobiček in uskupinjeni zadržani čisti dobiček v primerjavi z njunim seštevkom. Opustitev izločitve vmesnega čistega dobička je možna, če je bil nakup opravljen v normalnih tržnih razmerah, če bi izločitev povzročila nesorazmerno velik strošek ter če vmesni čisti dobiček ne vpliva bistveno na resnični in poštteni prikaz skupinske bilance stanja oziroma skupinskega izkaza poslovnega izida.

4.28. Iz zornega kota celotne skupine je treba prerazvrstiti zaloge med zaloge materiala, zaloge nedokončane proizvodnje, zaloge proizvodov in zaloge trgovskega blaga. Takšna razvrstitev se lahko razlikuje od razvrstitve v izvirnih bilancah stanja upoštevanih podjetij.

4.29. Če se pri prvem uskupinjenju pri zalogah odvisnega podjetja pojavijo preračunane pozitivne razlike, je treba vrednost uskupinjenih zalog povečati in razliko pokriti v okviru celotne uskupinjevalne razlike, preden se ugotovi uskupinjevalno dobro ime. Ob njihovi porabi je treba takšno povečano vrednost prenesti med uskupinjene stroške materiala oziroma med uskupinjene odhodke, ker ni razvidna iz izvirnih računovodskih izkazov upoštevanih podjetij.

4.30. Pri pretvorbi vsote vrednosti zalog iz izvirnih bilanc stanja upoštevanih podjetij v uskupinjene vrednosti zalog 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 zalog.

e) Razkrivanje zalog

4.31. 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.

4.32. Poleg razkritij iz SRS 4.31 so potrebna za vsako vrsto zalog razkritja a) računovodske usmeritve, uporabljene pri sprotnem in končnem vrednotenju zalog, pa tudi uporabljenih metod obračunavanja stroškov, ter b) knjigovodske vrednosti in čiste iztržljive vrednosti zalog po razvrstitvah, ki ustrezajo podjetju.

4.33. Razkrijejo se a) presežki in primanjkljaji pri popisu zalog ter b) odpisi vrednosti zalog zaradi sprememb njihove kakovosti in zaradi sprememb njihove vrednosti.

4.34. Razkrije se knjigovodska vrednost zalog, ki je zastavljena kot jamstvo za obveznosti.

C. Opredelitve ključnih pojmov

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

- a) **Material v širšem pomenu** so osnovni in pomožni material, polproizvodi, deli, nadomestni deli, drobn inventar ter gorivo in mazivo. Odpadki pri odpisanih stvareh ali lastni proizvodnji se štejejo za material, če so namenjeni prodaji.
- b) **Drobni inventar v širšem pomenu** so orodje, naprave in druga oprema ter ločljiva embalaža in podobne stvari z dobo koristnosti do leta dni. Podjetje lahko uvrsti med drobn inventar tudi stvari drobnega inventarja, katerih doba koristnosti je daljša od leta dni in katerih posamična nabavna cena ne presega tolarske vrednosti 100 evrov.
- c) **Nedokončana proizvodnja v širšem pomenu** obsega nedokončano proizvodnjo na proizvodjalnih mestih, lastne polproizvode in dele, namenjene za dokončevanje proizvodov, ter odpadke, namenjene uporabi v proizvodnji.
- č) **Proizvodi** so dokončani proizvodi v obliki stvari, namenjeni neposredni prodaji, ki pa so še vedno last podjetja.
- d) **Trgovsko blago** so kupljeni proizvodi, namenjeni prodaji.
- e) **Uvozne dajatve** v okviru nabavne cene so carina pri uvozu, vstopni davek na dodano vrednost in morebitne druge dajatve pri nabavi.

- f) **Neposredni stroški nabave** so prevozni stroški, stroški nakladanja, prekladanja in razkladanja, stroški prevoznega zavarovanja, stroški posebej zaračunane embalaže, stroški spremljanja blaga, stroški storitev posredniških agencij in podobni stroški, ki bremenijo kupca.
- g) **Proizvajalni stroški** so neposredni stroški materiala, neposredni stroški dela, neposredni stroški storitev, neposredni stroški amortizacije in posredni proizvodni stroški.
- h) **Posredni proizvodni stroški** so stroški materiala, storitev, dela in amortizacije, ki so obračunani v okviru proizvodnega procesa, a jih ni mogoče neposredno povezovati z nastajajočimi poslovnimi učinki.
- i) **Proizvajalni stroški v ožjem pomenu** so proizvodni stroški, ki nastajajo v procesu proizvodnje, **proizvajalni stroški v širšem pomenu** pa proizvodni stroški, ki nastajajo do dokončanja procesa proizvodnje in obsegajo tudi posredne stroške nakupovanja.
- j) **Zožena lastna cena** obsega proizvodne stroške v ožjem pomenu, posredne stroške nakupovanja, posredne stroške prodaje in posredne stroške splošnih služb, ne pa tudi neposrednih stroškov prodaje in stroškov financiranja; če obsega tudi stroške financiranja, govorimo o polni lastni ceni.
- k) **Spremenljivi proizvodni stroški** so poleg neposrednih proizvodnih stroškov še spremenljivi del posrednih proizvodnih stroškov.
- l) **Popusti pri nakupni ceni** so le popusti, zapisani na računu; kasneje dobljeni popusti zmanjšujejo poslovne odhodke.
- m) **Stalna (ocenjena, standardna) cena** je načrtovana (planska) nabavna cena ali pa načrtovani stroški v duhu SRS 4.11.
- n) **Čista izdržljiva cena** je ocenjena prodajna cena, dosežena v okviru rednega poslovanja, zmanjšana za stroške dokončanja in stroške prodaje količinske enote.
- o) **Izvirna vrednost** je vrednost gotovine ali poštena vrednost nadomestila za pridobitev sredstev.

Č. Pojasnila

4.36. Zaloge materiala oziroma trgovskega blaga, oddanega v dodelavo in predelavo, izkazuje lastnik med svojimi zalogami, ob vrnitvi iz dodelave in predelave pa poveča njihovo do tedaj izkazano vrednost za stroške v zvezi z dodelavo oziroma predelavo in za zaračunani davek na dodano vrednost, ki ga pri obračunu ni mogoče odbiti kot vstopni davek. Podjetje, ki sprejme zaloge materiala oziroma trgovskega blaga v dodelavo oziroma predelavo, ni lastnik teh zalog, zato jih spremlja zunajbilančno. Dodelavo oziroma predelavo zaračuna lastniku, zaračunani znesek pa je zanj poslovni prihodek. Posebej izkazuje material oziroma trgovsko blago, oddan(o) kooperantom.

4.37. Zaloge proizvodov oziroma polproizvodov, oddanih v dodelavo oziroma predelavo, izkazuje lastnik med svojimi zalogami, ob vrnitvi iz dodelave oziroma predelave pa poveča stroške dodelave oziroma predelave. Podjetje, ki sprejme zaloge proizvodov oziroma polproizvodov v dodelavo oziroma predelavo, ni lastnik teh zalog, zato jih spremlja zunajbilančno. Dodelavo oziroma predelavo zaračuna lastniku, zaračunani znesek pa je zanj poslovni prihodek.

4.38. Stroški obresti od posojil, nastali v zvezi z nedokončano proizvodnjo in gotovimi proizvodi, se lahko všttevajo v vrednost nedokončane proizvodnje in proizvodov še zlasti pri dolgotrajnih proizvodnih procesih, na primer v ladjedelništvu, gradbeništvu in podobnih dejavnostih. O všttevanju odloča podjetje samo.

4.39. Tako nakupna vrednost obstoječe zgradbe ali strošek odškodnine za obstoječo zgradbo, ki bo odstranjena zaradi nove, zgrajene za trg, kakor neodpisana vrednost obstoječe zgradbe, ki je del opredmetenih osnovnih sredstev in bo zaradi nove, zgrajene za trg, odstranjena, sta strošek priprave gradbišča; obravnava se kot strošek materiala, ki se lahko v skladu z izbrano metodo vrednotenja vštteje v ceno količinske enote v zalogi.

4.40. Ocena čiste iztržljive vrednosti mora temeljiti na čim bolj zanesljivih dokazih, razpoložljivih v času pripravljanja ocen vrednosti, ki jo bodo oziroma bi jo zaloge dosegle pri prodaji, in ne na občasnih nihanjih cen ali stroškov.

4.41. Zaloge je treba v celoti odpisati, če je njihova prodaja za vedno ustavljena ali uporaba prepovedana.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

4.42. 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 4 - Zaloge (1993).

Slovenski računovodski standard 5 (2002)

TERJATVE

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju kratkoročnih in dolgoročnih poslovnih terjatev. Povezan je z računovodskimi načeli 56-58 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

- a) razvrščanje terjatev,
- b) pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj terjatev,
- c) začetno računovodsko merjenje terjatev,
- č) prevrednotovanje terjatev,
- d) uskupinjevanje terjatev ter
- e) razkrivanje terjatev

pa tudi s tem povezane opredelitve ključnih pojmov in pojasnila. Ne obdeluje pa usredstvenih (aktivnih) časovnih razmejitev.

Ta standard se opira na mednarodne računovodske standarde (MRS) 1, 12, 15, 21, 27, 31, 32, 36 in 39 (1999) ter 4. in 7. smernico Evropske zveze. Povezan je s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 12, 17, 18 in 24.

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 terjatev

5.1. Terjatve so na premoženjskopравnih in drugih razmerjih zasnovane pravice zahtevati od določene osebe plačilo dolga, dobavo kakih stvari ali opravitev kake storitve. Kot poslovne terjatve se ne štejejo dolgoročne finančne naložbe in kratkoročne finančne naložbe, temveč le tiste, povezane s finančnimi prihodki, ki izhajajo iz njih. Finančne terjatve so obravnavane v SRS 3 in SRS 6. Usredstvenih (aktivne) časovne razmejitve spadajo med poslovne terjatve le v širšem pomenu in pri računovodskem proučevanju ter niso predmet tega standarda.

5.2. Terjatve se pojavljajo večinoma do kupcev ali drugih financerjev prodanih proizvodov in opravljenih storitev, lahko pa tudi do dobaviteljev prvin poslovnega procesa, do zaposlencev, do udeležencev pri razporejanju poslovnega izida, do financerjev in do uporabnikov finančnih naložb.

5.3. Terjatve do kupcev so terjatve v zvezi s prodanimi proizvodi, trgovskim blagom in opravljenimi storitvami pa tudi v zvezi s prodanimi opredmetenimi osnovnimi sredstvi; terjatve do drugih financerjev prodanih proizvodov in opravljenih storitev so predvsem terjatve do države v zvezi z zasluženimi državnimi podporami pri prodaji.

5.4. Terjatve do dobaviteljev prvin poslovnega procesa so njim dani predujmi za opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena dolgoročna sredstva, zaloge materiala in še ne opravljene storitve pa tudi njim dana preplačila in varščine; terjatve do zaposlencev so njim dani predujmi in odškodninske obremenitve.

5.5. Terjatve do udeležencev pri razporejanju poslovnega izida so terjatve do države iz naslova plačanih davkov ali do tistih, ki so dolžni prispevati k poravnavi izgube. Terjatve do financerjev se pojavljajo v glavnem v zvezi z nevplačanim v plačilo zapadlim vpisanim kapitalom, terjatve do uporabnikov finančnih naložb pa v zvezi z njim obračunanimi obrestmi in deleži v njihovem čistem dobičku. Posebna vrsta terjatev so terjatve do države v zvezi z vstopnim davkom na dodano vrednost.

5.6. Dani predujmi se v bilanci stanja izkazujejo v zvezi s stvarmi, na katere se nanašajo. Dani predujmi za opredmetena osnovna sredstva so v isti skupini kot opredmetena osnovna sredstva, dani predujmi za neopredmetena dolgoročna sredstva so sestavni del neopredmetenih dolgoročnih sredstev, dani predujmi za zaloge pa sestavni del zalog. V takšnem primeru se terjatve lahko pojavljajo tudi v okviru stalnih sredstev, in ne samo v okviru gibljivih sredstev. Takšno izkazovanje pa ne zahteva njihovega knjigovodskega razvidovanja zunaj ostalih terjatev.

5.7. Terjatve se glede na zapadlost v plačilo razčlenjujejo na dolgoročne in kratkoročne. Na to razčlenitev ne vpliva razvidovanje predujmov med stalnimi sredstvi v duhu SRS 5.6, ki so praviloma kratkoročne terjatve. Tako dolgoročne kakor kratkoročne terjatve so sestavine gibljivih sredstev. Dolgoročne terjatve se pojavljajo v zvezi s prodajo na up (kredit) z dolgoročnim odplačevanjem, lahko pa tudi kot odložene terjatve za davek ali kot dolgoročne varščine. Vse druge terjatve se štejejo kot kratkoročne.

V bilanci stanja se dolgoročne terjatve, ki so že zapadle (a še niso poravnane), in dolgoročne terjatve, ki bodo zapadle v plačilo v letu dni po dnevu bilance stanja, izkazujejo kot kratkoročne terjatve.

5.8. Terjatve se razčlenjujejo na tiste, ki se nanašajo na uskupinjena odvisna podjetja, neuskupinjena odvisna podjetja, pridružena podjetja, skupaj obvladovana sredstva, skupaj obvladovana podjetja in druge. Takšne terjatve se obravnavajo posebej tudi zaradi sestavljanja skupinskih računovodskih izkazov. Posebej se obravnavajo tudi deleži v skupnih terjativah v primeru skupnih podvigov.

5.9. Terjatve se razčlenjujejo tudi na tiste, ki se nanašajo na stranke v državi, in na tiste, ki se nanašajo na stranke v tujini. Obravnavajo se posebej, ker je treba v drugem primeru pri sestavljanju skupinskih računovodskih izkazov zneske v domači valuti prevesti v zneske ustrezne tuje valute in obratno.

5.10. Prejeti vrednostni papirji za poravnavo terjatev niso sestavni del terjatev. Prejeti čeki in takoj udenarljivi vrednostni papirji so sestavni del denarnih sredstev, prejete menice in vrednostni papirji s kasnejšo zapadlostjo v plačilo pa sestavni del kratkoročnih finančnih naložb.

5.11. Terjatve v posesti za trgovanje so sestavni del kratkoročnih finančnih naložb.

5.12. Vrednost terjatev je mogoče varovati pred tveganjem z ustreznimi izpeljanimi finančnimi instrumenti, ki spadajo med kratkoročne finančne naložbe ali kratkoročne finančne obveznosti.

b) Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj terjatev

5.13. Terjatev se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna kot sredstvo, če a) je verjetno, da bodo pritekale gospodarske koristi, povezane z njo, in b) je mogoče njeno izvirno vrednost zanesljivo izmeriti.

5.14. Terjatev se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja na podlagi ustreznih listin pripozna kot sredstvo, ko se začnejo obvladovati nanjo vezane pogodbene pravice.

5.15. Odložene terjatve za davek so zneski davka iz dobička, ki bodo povrnjeni v prihodnjih obdobjih glede na a) odbitnečasne razlike; b) prenos neizrabljenih davčnih izgub v naslednja obdobja in c) prenos neizrabljenih davčnih dobropisov v naslednja obdobja. Pripoznajo se, če je verjetno, da bodočasne razlike odpravljene v predvidljivi prihodnosti in da bo v prihodnje na razpolago obdavčljivi dobiček, s katerim bo mogoče izrabitičasne razlike ter uporabiti neizrabljene davčne izgube in neizrabljene davčne dobropise.

5.16. Sprotne terjatve za davek se pojavijo, če v obravnavanem in prejšnjih obračunskih obdobjih plačani davek preseže odmerjeni davek.

5.17. Pripoznanje terjatve kot sredstva v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja se odpravi, če se ne obvladujejo več nanjo vezane pogodbene pravice, ne obvladujejo pa se, če se pravice do koristi, podrobno določene v pogodbi, izrabijo, če ugasnejo ali če se odstopijo.

c) Začetno računovodsko merjenje terjatev

5.18. Terjatve vseh vrst se ob začetnem pripoznanju izkazujejo v zneskih, ki izhajajo iz ustreznih listin, ob predpostavki, da bodo poplačane. Prvotne terjatve se lahko kasneje povečajo ali pa ne glede na prejeto plačilo ali drugačno poravnavo tudi zmanjšajo za vsak znesek, utemeljen s pogodbo.

5.19. Kasnejša povečanja terjatev (razen danih predujmov) praviloma povečujejo ustrezne poslovne prihodke ali finančne prihodke.

5.20. Obresti od terjatev so finančni prihodki.

5.21. Kasnejša zmanjšanja terjatev (razen danih predujmov) ne glede na prejeto plačilo ali drugačno poravnavo praviloma zmanjšujejo ustrezne poslovne prihodke ali finančne prihodke.

5.22. Knjigovodska vrednost terjatev je enaka njihovi začetni pogodbeni vrednosti, povečani oziroma zmanjšani v skladu s pogodbo, dokler se ne pojavi potreba po njihovem prevrednotenju.

č) Prevrednotovanje terjatev

5.23. Prevrednotenje terjatev je sprememba njihove knjigovodske vrednosti; kot prevrednotenje se ne šteje pogodbeno povečanje oziroma zmanjšanje njihove knjigovodske vrednosti. Opravi se lahko na koncu poslovnega leta ali med njim. Pojavi se predvsem kot prevrednotenje terjatev zaradi njihove oslabitve ali prevrednotenje terjatev zaradi odprave njihove oslabitve.

5.24. Terjatve se zaradi spremembe kupne moči domače valute ne prevrednotujejo, razen če so izražene v tuji valuti in se po njihovem prvem pripoznanju spremeni valutni tečaj, ali če so izražene v domači valuti in je med pogodbenima strankama dogovorjeno prevrednotenje z namenom ohranjanja njihove realne vrednosti. Vendar povečanje terjatev iz obeh naslovov povečuje redne finančne prihodke, zmanjšanje terjatev pa redne finančne odhodke, in ne prevrednotovalnih finančnih prihodkov oziroma prevrednotovalnih finančnih odhodkov.

5.25. Terjatve se zaradi oslabitve prevrednotujejo, če njihova knjigovodska vrednost presega njihovo pošteno vrednost, to je udenarljivo vrednost. Terjatve, za katere se domneva, da ne bodo poravnane v rednem roku oziroma v celotnem znesku, je treba šteti kot dvomljive, če se je zaradi njih začel sodni postopek, pa kot sporne terjatve. Podjetje določi pri terjatvah iz prodaje glede na izkušnje iz prejšnjih let in pričakovanja v obračunskem obdobju odstotek prihodkov od prodaje na up (kredit), nato pa izračuna pavšalni popravek vrednosti terjatev, ki bremeni prevrednotovalne poslovne odhodke v zvezi s terjatvami, in oblikuje ustrezni popravek vrednosti terjatev. Odpis posamezne terjatve se, ko se utemelji z ustrežno listino, pokrije v breme tako oblikovanega popravka vrednosti terjatev. Če je vsota odpisa dela ali celote terjatev v poslovnem letu in potrebnega popravka vrednosti terjatev, ocenjenega glede na terjatve, ki so na koncu leta še odprte, večja od vnaprej vračunanega popravka vrednosti terjatev, je treba razliko na koncu leta pokriti v breme prevrednotovalnih poslovnih odhodkov v zvezi s terjatvami. Če podjetje ne določi pavšalnega popravka vrednosti terjatev, mora glede na stanje terjatev neposredno določiti zneske, za katere je treba zmanjšati njihovo vrednost na ločenem kontu, posledica pa so prevrednotovalni poslovni odhodki v zvezi s terjatvami.

5.26. Terjatve se zaradi odprave oslabitve prevrednotujejo, če njihova poštena, to je udenarljiva vrednost presega njihovo knjigovodsko vrednost. To se pojavi že v primeru, ko je vsota odpisa dela ali celote terjatev v poslovnem letu skupaj s potrebnim popravkom vrednosti terjatev, ocenjenim glede na terjatve, ki so na koncu leta še odprte, manjša od vnaprej vračunanega popravka vrednosti terjatev; v takem primeru je treba za razliko na koncu leta razbremeniti prevrednotovalne poslovne odhodke v zvezi s terjatvami, ki so se pojavili v istem poslovnem letu. Če razlika presega v istem poslovnem letu nastale prevrednotovalne poslovne odhodke v zvezi s terjatvami, je treba njen presežek obravnavati kot prevrednotovalni poslovni prihodek v zvezi s terjatvami v tem poslovnem letu. Če podjetje neposredno določi znesek potrebnega odpisa terjatve, v naslednjem poslovnem letu pa ugotovi, da je mogoče delno ali v celoti udenariti tudi odpisani del terjatve, povzroči razlika nastanek izrednih prihodkov.

d) Uskupinjevanje terjatev

5.27. Skupinska bilanca stanja se sestavi, kot da bi šlo za eno samo podjetje. Terjatve v njej zajemajo terjatve obvladujočega podjetja in odvisnih podjetij ter sorazmerni del terjatev skupaj obvladovanih podjetij, ne pa tudi terjatev pri pridruženih podjetjih. Uskupinjene terjatve se ne vodijo na posebnih kontih, temveč se povzemajo iz izvirnih bilanc stanja upoštevanih podjetij na podlagi dodatnih podatkov in prilagoditev, ki se nanašajo na prevedbo v poročevalno valuto obvladujočega podjetja, na izločitev medsebojnih poslovnih razmerij v skupini in na prevrednotenje v zvezi z uskupinjenjem. Zaradi takšnih prilagoditev se neodpisana vrednost uskupinjenih terjatev razlikuje od seštevka knjigovodskih vrednosti terjatev v izvirnih bilancah stanja upoštevanih podjetij.

5.28. Če so v izvirnih bilancah stanja upoštevanih podjetij knjigovodske vrednosti terjatev izražene v valuti, ki se razlikuje od poročevalne valute obvladujočega podjetja, jih je treba prevesti v poročevalno valuto obvladujočega podjetja po srednjem tečaju Banke Slovenije na dan bilance stanja.

5.29. Terjatve skupine kot celote ne zajemajo terjatev podjetij v skupini do drugih podjetij v skupini, saj gre v takem primeru za notranja obračunska razmerja; upoštevajo se le terjatve podjetij v skupini do drugih, ki niso člani skupine. Iz uskupinjenih terjatev posameznega podjetja v skupini morajo biti izločene njegove terjatve do drugih podjetij v skupini, pri katerih se istočasno in iz istega naslova pojavijo dolgovi do njega. To se nanaša tudi na dane in prejete predujme, ne pa samo na terjatve do kupcev in dolgove do dobaviteljev. V idealnih razmerah so medsebojne terjatve in medsebojni dolgovi izkazani v enakem znesku, tako da jih je mogoče v celoti pobotati in s tem izločiti. Če pri uskupinjevalnem pobotanju znesek iz medsebojnih razmerij na obeh straneh ni enak, je treba ugotoviti vzrok in ga odpraviti. Neprave uskupinjevalne razlike pri terjatvah izvirajo iz napačnih knjižb, časovno neusklajenih obračunov, časovno različnih prikazov pri podjetjih in tako naprej; zagotoviti je treba stanje, ki bi nastalo, če napak ne bi bilo. Prave uskupinjevalne razlike pri poslovnih razmerjih so posledica različnih načinov vrednotenja. Odprava takih razlik lahko vpliva prek uskupinjenih poslovnih prihodkov ali uskupinjenih poslovnih odhodkov na uskupinjeni čisti dobiček in nato na uskupinjeni zadržani čisti dobiček.

5.30. Če se pri prvem uskupinjenju odvisnega podjetja pri terjatvah pojavijo preračunane pozitivne razlike ali preračunane negativne razlike, je treba vrednost uskupinjenih terjatev povečati ali zmanjšati in razliko upoštevati pri ugotavljanju uskupinjevalnega dobrega imena. Ko so takšne terjatve udenarjene, je treba za razliko popraviti uskupinjene poslovne prihodke ali uskupinjene poslovne odhodke.

5.31. Pri pretvorbi vsote terjatev iz izvirnih bilanc stanja upoštevanih podjetij v uskupinjene terjatve 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 terjatev.

e) Razkrivanje terjatev

5.32. 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.

5.33. Pri poslovnih terjatvah so potrebna razkritja nezavarovanih in zavarovanih terjatev do kupcev pa tudi terjatev do članov uprave (ravnateljstva), članov nadzornega sveta in notranjih lastnikov.

5.34. Pri pomembnih terjatvah se razkrivajo a) računovodska usmeritev za določanje njihove knjigovodske vrednosti, poštene vrednosti in udenarljive vrednosti; b) datum prevrednotenja ter c) gibanje pavšalnega popravka terjatev in njegova realnost.

5.35. Za vsako vrsto terjatev se razkrivajo informacije o a) izpostavljenosti različnim vrstam tveganja ter b) obsegu in vrsti finančnih inštrumentov za varovanje pred tveganjem.

5.36. Razkriva se razčlenitev terjatev po rokih zapadlosti v plačilo.

5.37. V zvezi z uskupinjevanjem terjatev je treba pojasniti njihovo pobotanje z dolgovi drugih podjetij v skupini pa tudi nastanek uskupinjevalnih razlik.

C. Opredelitve ključnih pojmov

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

- a) **Dolgoročna terjatev** je terjatev, ki zapade v plačilo v obdobju, daljšem od leta dni.
- b) **Kratkoročna terjatev** je terjatev, ki zapade v plačilo v obdobju, krajšem od leta dni.
- c) **Prodaja na up (kredit)** je prodaja blaga ali storitve, ki ga kupec v trenutku prenosa nanj še ne plača.
- č) **Dvomljiva terjatev** je terjatev, ki mogoče ne bo poravnana, bo poravnana delno oziroma ne bo poravnana v določenem roku.
- d) **Sporna terjatev** je terjatev, ki sproži med upnikom in dolžnikom spor, ki ga rešuje sodišče.
- e) **Varščina** je zastavljena nadomestna stvar, ki jo dá dolžnik upniku v zagotovilo, da bo izpolnil svoje obveznosti. Pri dolžniku je dana varščina izkazana kot terjatev, pri upniku pa dobljena varščina kot obveznost, ki zapade v plačilo ob poravnavi terjatve.
- f) **Predujem** (predplačilo, avans) je vnaprejšnje plačilo dobavitelju za še ne v plačilo zapadlo obveznost. Pri kupcu je terjatev do dobavitelja, pri dobavitelju pa obveznost do kupca.
- g) **Preplačilo** je presežek plačila obveznosti nad celotno obveznostjo, ki povzroči, da se pri plačniku pojavi ustrezna terjatev; navadno nastane zaradi pomote.
- h) **Izpeljani finančni inštrument (izvedeni finančni inštrument)** je finančni inštrument, a) katerega vrednost se spremeni zaradi spremembe določene obrestne mere, tečaja vrednostnih papirjev, cene blaga, valutnega tečaja, indeksa cen, zaupanja (kreditne) sposobnosti ali podobnih spremenljivk; b) ki ne zahteva začetne čiste finančne naložbe ali ki zahteva le majhno čisto začetno finančno naložbo in c) ki se poravna v prihodnosti. Izpeljani finančni inštrumenti so na primer blagovna ali finančna rokovna pogodba, pogodba o finančni zamenjavi in pogodba o opcijah. Tak inštrument se lahko uporablja tudi kot inštrument za varovanje pred tveganjem.
- i) **Inštrument za varovanje pred tveganjem** je za obračunavanje varovanja pred tveganjem določen izpeljani finančni inštrument oziroma finančno sredstvo ali finančna obveznost, katere(ga) sprememba poštene vrednosti ali prihodnjih denarnih tokov bo po pričakovanju pobotala spremembo poštene vrednosti ali prihodnjih denarnih tokov pred tveganjem varovane postavke.

- j) **Pred tveganjem varovana postavka** je sredstvo, dolg, trdna obveza ali predviden prihodnji posel, ki a) izpostavlja podjetje tveganju spremembe poštene vrednosti ali prihodnjih denarnih tokov in b) je za obračunavanje varovanja pred tveganjem določena kot varovana pred tveganjem.
- k) **Varovanje pred tveganjem** je določitev enega ali več instrumentov za varovanje pred tveganjem, tako da se sprememba (njegove) njihove poštene vrednosti ali prihodnjih denarnih tokov v celoti ali delno pobota s spremembo poštene vrednosti ali prihodnjih denarnih tokov pred tveganjem varovane postavke.
- l) **Uskupinjeno odvisno podjetje (konsolidirano odvisno podjetje)** je podjetje, v katerem ima obvladujoče podjetje prevladujoč kapitalski delež ali prevladujoč vpliv iz drugih razlogov in ki vstopa v skupino, za katero se sestavljajo skupinski računovodski izkazi.
- m) **Neuskupinjeno odvisno podjetje (nekonsolidirano odvisno podjetje)** je podjetje, v katerem ima obvladujoče podjetje sicer prevladujoč kapitalski delež ali prevladujoč vpliv iz drugih razlogov, vendar a) ga namerava obvladujoče podjetje usmerjati le začasno, ker ga ima v lasti zgolj z namenom, da bi ga v bližnji prihodnosti odtujilo, in b) posluje znotraj strogih dolgoročnih omejitev, ki pomembno zmanjšujejo njegovo zmožnost, da bi preneslo svoja sredstva na obvladujoče podjetje.
- n) **Skupaj obvladovano podjetje** je podjetje, ki ga je ustanovilo več podvižnikov (pogodbenih strank pri skupnem podvigu); ti na podlagi pogodbenega sporazuma skladno s svojimi kapitalskimi deleži skupaj obvladujejo celotno poslovanje takšnega podjetja.
- o) **Skupaj obvladovana sredstva** so sredstva, ki so v skupni lasti ali vsaj v skupni uporabi podvižnikov (pogodbenih strank pri skupnem podvigu); vsakdo od njih dosega svoj del gospodarskih koristi na podlagi svojega deleža v njih.
- p) **Pridruženo podjetje** je podjetje, v katerem ima proučevano podjetje zaradi svojega kapitalskega deleža v njem ali iz drugih razlogov pomemben vpliv.
- r) **Poštena vrednost** je vrednost sredstva oziroma dolga, sprejemljiva za dobro obveščeni in voljni stranki, ki skleneta premišljen posel o zamenjavi sredstva oziroma poravnavi dolga.
- s) **Odplačna vrednost** je vrednost sredstva oziroma dolga ob začetnem pripoznanju, zmanjšana za odplačilo glavnice ter za odpis zaradi oslabitve ali neudenarljivosti.

Č. Pojasnila

5.39. Vse terjatve razen danih predujmov za neopredmetena dolgoročna sredstva in za opredmetena osnovna sredstva so sestavni del gibljivih sredstev ne glede na to, ali so kratkoročne ali dolgoročne. Prav tako so sestavni del obratnih sredstev, ki hkrati z osnovnimi sredstvi ustvarjajo poslovne prihodke. Nekatere terjatve, ki ne nastajajo odvisno od nakupa in prodaje, pa so lahko povezane tudi z nastankom finančnih prihodkov, čeprav niso finančne naložbe.

5.40. S kasnejšimi povečanji oziroma zmanjšanji terjatev iz SRS 5.19 in 5.21 so mišljene predvsem spremembe vrednosti terjatev zaradi kasnejših popustov, vračil prodanega blaga in priznanih reklamacij ter kasneje ugotovljenih napak.

5.41. Med poslovnim letom obračunani pavšalni popravek vrednosti terjatev omogoča ustrezno zmanjšanje posamezne terjatve, ki je ni mogoče poplačati, ne da bi se pojavile ustrezne postavke odhodkov. Na koncu leta se preostali saldo pavšalnega popravka vrednosti uskladi z utemeljeno vrednostjo še ne poravnanih terjatev in se ustrezno poveča ali zmanjša.

5.42. Z valutnim tečajem je v tem standardu mišljen srednji tečaj Banke Slovenije, iz utemeljenih razlogov pa se lahko uporabi tudi ustrezní tečaj poslovne banke.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

5.43. 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 5 - Terjatve (1993).

Slovenski računovodski standard 6 (2002)

KRATKOROČNE FINANČNE NALOŽBE

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju kratkoročnih finančnih naložb. Povezan je z računovodskimi načeli 60, 61, 63 in 65 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

- a) razvrščanje kratkoročnih finančnih naložb,
- b) pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj kratkoročnih finančnih naložb,
- c) začetno računovodsko merjenje kratkoročnih finančnih naložb,
- č) prevrednotovanje kratkoročnih finančnih naložb,
- d) uskupinjevanje kratkoročnih finančnih naložb ter
- e) razkrivanje kratkoročnih finančnih naložb

pa tudi s tem povezane opredelitve ključnih pojmov in pojasnila.

Ta standard se opira na mednarodne računovodske standarde (MRS) 1, 15, 21, 22, 25, 27, 28, 31, 32, 36 in 39 (1999) ter 4. in 7. smernico Evropske zveze. Povezan je s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 3, 8, 9, 17, 18, 24 in 27.

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 kratkoročnih finančnih naložb

6.1. Kratkoročne finančne naložbe so sredstva, ki jih ima podjetje naložbenik, da bi z donosi, ki izhajajo iz njih, kratkoročno povečevalo svoje finančne prihodke; ti se razlikujejo od poslovnih prihodkov, ki izhajajo iz prodaje proizvodov in opravljanja storitev v okviru njegovega rednega delovanja.

6.2. Kratkoročne finančne naložbe so večinoma naložbe v finančne dolgove drugih podjetij, države ali drugih izdajateljev, lahko tudi v kapital drugih podjetij, pojavljajo pa se tudi kot finančna sredstva drugačne kratkoročne narave, ki niso vezana na proizvodnjo in opravljanje storitev v podjetju naložbeniku. Kratkoročne poslovne terjatve niso kratkoročne finančne naložbe. Kot kratkoročne finančne naložbe se izkazujejo tudi terjatve, ki jih ima podjetje v posesti za trgovanje.

6.3. Kratkoročne finančne naložbe v kapital drugih podjetij so naložbe v kapitalske deleže pri njih, ki jih namerava imeti podjetje naložbenik v posesti za trgovanje.

6.4. Kratkoročne finančne naložbe v finančne dolgove drugih podjetij, države ali drugih izdajateljev so naložbe v dana dolgoročna posojila, naložbe v kupljene menice ali druge kratkoročne dolžniške vrednostne papirje drugih podjetij ali države ter naložbe v izpeljane finančne instrumente, ki jih podjetje naložbenik namerava imeti v posesti za trgovanje.

6.5. Kratkoročne finančne naložbe v kapital in finančne dolgove drugih podjetij, države ali drugih izdajateljev se razčlenjujejo na tiste, ki se nanašajo na uskupinjena odvisna podjetja, neuskupinjena odvisna podjetja, pridružena podjetja, skupaj obvladovana podjetja, in druge. Zaradi sestavljanja skupinskih računovodskih izkazov se obravnavajo posebej. Posebej se obravnavajo tudi deleži v skupnih kratkoročnih finančnih naložbah v posebni vrsti skupnih podvigor.

6.6. Kratkoročne finančne naložbe se razčlenjujejo tudi na tiste, ki se nanašajo na stranke v državi, in na tiste, ki se nanašajo na stranke v tujini. Obravnavajo se posebej, ker je treba v drugem primeru pri sestavljanju skupinskih računovodskih izkazov zneske v domači valuti prevesti v zneske v ustrezni tuji valuti in obratno.

6.7. Kratkoročne naložbe v odkupljene lastne delnice, s katerimi namerava podjetje trgovati, se štejejo kot trezorske delnice in se lahko obravnavajo le formalno kot posebna vrsta kratkoročnih finančnih naložb, ker zmanjšujejo vpisani kapital. To velja tudi za nevplačane vpisane delnice, ki zapadejo v plačilo v kratkem roku in so formalno terjatve do vpisnikov.

6.8. Finančni inštrumenti, ki so povezani s kratkoročnimi finančnimi naložbami, se pripoznavajo v bilanci stanja. Obstajajo pa tudi finančni inštrumenti kratkoročne narave, ki se izkazujejo v zunajbilančnem razvidu.

6.9. Izpeljani finančni inštrumenti, ki so sestavni del kratkoročnih finančnih naložb, so lahko tudi inštrumenti za varovanje pred tveganjem.

b) Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj kratkoročnih finančnih naložb

6.10. Kratkoročna finančna naložba se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna kot sredstvo, če a) je verjetno, da bodo pritekale gospodarske koristi, povezane z njo, in b) je mogoče njeno nabavno vrednost zanesljivo izmeriti.

6.11. Kratkoročna finančna naložba se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna kot sredstvo, ko se začnejo ob upoštevanju pogodbenega datuma oziroma datuma izdatkov zanjo ali opravljene zamenjave za njeno pridobitev obvladovati pogodbene pravice, vezane nanjo.

6.12. Tiste dolgoročne finančne naložbe v finančne dolgove drugih občanov ali države, ki zapadejo v plačilo v letu dni po datumu bilance stanja, se v bilanci stanja prenesejo med kratkoročne finančne naložbe.

6.13. Dolgoročne finančne naložbe v finančne dolgove drugih podjetij, ki zaradi spremenjenega položaja dolžnikov (na primer stečaja, likvidacije) prenehajo biti dolgoročne, se prenesejo med kratkoročne finančne naložbe.

6.14. Kratkoročne finančne naložbe se ob utemeljenih razlogih na podlagi pogodb lahko spremenijo v dolgoročne finančne naložbe.

6.15. Pripoznanje kratkoročne finančne naložbe kot sredstva v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja se odpravi, če se ne obvladujejo več nanjo vezane pogodbene pravice, ne obvladujejo pa se, če se pravice do koristi, podrobno določene v pogodbi, izrabijo, če ugasnejo ali če se odstopijo.

c) Začetno računovodsko merjenje kratkoročnih finančnih naložb

6.16. Kratkoročna finančna naložba v lastniške vrednostne papirje drugih podjetij ali dolžniške vrednostne papirje drugih podjetij ali države se ob začetnem pripoznanju ovrednoti po nabavni vrednosti, ki je enaka bodisi plačanemu znesku denarja ali njegovih ustreznikov bodisi pošteni vrednosti drugih nadomestil za nakup, ki jih je dal naložbenik, na dan menjave, povečani za stroške, ki jih je mogoče pripisati neposredno naložbi.

6.17. Kratkoročna finančna naložba v dano kratkoročno posojilo se ob začetnem pripoznanju izmeri po plačanem znesku, ki je glavnica posojila. Ob utemeljenih razlogih na podlagi pogodb se lahko všttevajo v glavnico tudi pripisane obresti.

6.18. Kratkoročna finančna naložba v dolžniške vrednostne papirje in dana kratkoročna posojila se vrednostno zmanjšuje s postopnim odplačevanjem njihovih glavnice.

6.19. Knjigovodska vrednost kratkoročne finančne naložbe je enaka njeni nabavni vrednosti, v primeru naložbe v dolgove drugih podjetij, fizičnih oseb in države zmanjšani za odplačila njihovih glavnice, dokler se ne pojavi potreba po prevrednotenju kratkoročne finančne naložbe.

6.20. Dolgoročne finančne naložbe, ki se prerazvrstijo med kratkoročne finančne naložbe, se prenašajo mednje posamič po knjigovodski vrednosti.

6.21. Ob odtujitvi kratkoročne finančne naložbe se pripozna finančni prihodek, če je čisti iztržek zanjo večji od njene knjigovodske vrednosti, in finančni odhodek, če je knjigovodska vrednost večja od čistega iztržka zanjo.

č) Prevrednotovanje kratkoročnih finančnih naložb

6.22. Kratkoročne finančne naložbe, izražene v tuji valuti, se na dan bilanciranja preračunajo po srednjem tečaju Banke Slovenije, iz utemeljenih razlogov pa se lahko uporabi tudi ustrezní tečaj poslovne banke. Njihovo povečanje iz tega naslova povečuje finančne prihodke v zvezi s kratkoročnimi finančnimi naložbami, njihovo zmanjšanje pa finančne odhodke v zvezi s kratkoročnimi finančnimi naložbami.

6.23. Prevrednotenje kratkoročnih finančnih naložb je sprememba njihove knjigovodske vrednosti; kot prevrednotenje se ne štejejo pogodbeni pripis obresti oziroma druge spremembe glavnice dolga. Opravi se lahko na koncu poslovnega leta ali med njim. Pojavi se predvsem kot prevrednotenje kratkoročnih finančnih naložb zaradi njihove okrepitve, prevrednotenje kratkoročnih finančnih naložb zaradi njihove oslabilve ali prevrednotenje kratkoročnih finančnih naložb zaradi odprave njihove oslabilve.

6.24. Kratkoročne finančne naložbe se zaradi okrepitve lahko prevrednotijo v zvezi s lastniškimi vrednostnimi papirji, dolgoročnimi in kratkoročnimi dolžniškimi vrednostnimi papirji v posesti za prodajo ter drugimi z njimi povezanimi finančnimi inštrumenti, če njihova dokazana poštena vrednost pred odštetjem stroškov posla, ki se utegnejo pojaviti ob prodaji ali drugačni odtujitvi, presega njihovo knjigovodsko vrednost. Poštena vrednost je dokazana, če

- a) je objavljena cena na delujočem trgu borznih vrednostnih papirjev ali
- b) obstaja model vrednotenja, pri katerem so vložki podatkov vanj dokazani, ker prihajajo z delujočega trga.

Knjigovodska vrednost takšnih kratkoročnih finančnih naložb se lahko poveča do njihove poštene vrednosti. V tem primeru je treba za razliko povečati prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi s kratkoročnimi finančnimi naložbami. Kratkoročne finančne naložbe v tista podjetja, s katerih vrednostnimi papirji se ne trguje na borznem ali prostem trgu, se ne prevrednotujejo zaradi okrepitve.

6.25. Kratkoročne finančne naložbe se zaradi okrepitve lahko prevrednotujejo tudi v zvezi z danimi kratkoročnimi posojili, ki niso v posesti za trgovanje, dolgoročnimi in kratkoročnimi dolžniškimi vrednostnimi papirji v posesti do zapadlosti in drugimi vrednostnimi papirji, katerih poštene vrednosti ni mogoče dokazati, če njihova po metodi veljavne obrestne mere izmerjena odplačna vrednost presega njihovo knjigovodsko vrednost. Podjetje ne uvrsti nobenih vrednostnih papirjev med vrednostne papirje v posesti do zapadlosti, če je v tekočem poslovnem letu ali v prejšnjih dveh poslovnih letih prodalo ali preneslo več kot nepomemben znesek kratkoročnih finančnih naložb v posesti do zapadlosti ali izvedlo prodajno opcijo na njem pred njihovo zapadlostjo. Podjetje ne izpričuje zmožnosti do zapadlosti posedovati kratkoročno finančno naložbo kot vrednostni papir z vnaprej določeno zapadlostjo, če ni izpolnjen eden izmed tehle pogojev:

- a) nima razpoložljivih finančnih virov za nadaljevanje financiranja kratkoročne finančne naložbe do zapadlosti ali
- b) je predmet obstoječe pravne ali drugačne omejitve, ki utegne onemogočiti njegov namen posedovati jo do zapadlosti.

Knjigovodsko vrednost takšnih kratkoročnih finančnih naložb je treba povečati do njihove odplačne vrednosti in za razliko povečati tudi prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi s kratkoročnimi finančnimi naložbami.

6.26. Kratkoročne finančne naložbe se morajo zaradi oslabitve prevrednotiti v zvezi s lastniškimi vrednostnimi papirji, dolgoročnimi in kratkoročnimi dolžniškimi vrednostnimi papirji v posesti za prodajo in drugimi z njimi povezanimi finančnimi inštrumenti, če je njihova dokazana poštena vrednost pred odštetjem stroškov posla, ki se utegnejo pojaviti ob prodaji ali drugi odtujitvi, manjša od njihove knjigovodske vrednosti. Knjigovodsko vrednost takšnih kratkoročnih finančnih naložb je treba zmanjšati do njihove dokazane poštene vrednosti in za razliko zmanjšati tudi prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi s kratkoročnimi finančnimi naložbami, ki se je pojavil pri njihovem prevrednotenju; če je izrabljen ali če ga ni, je razlika prevrednotovalni finančni odhodek v zvezi s kratkoročnimi finančnimi naložbami in vpliva na poslovni izid.

6.27. Kratkoročne finančne naložbe se morajo zaradi oslabitve prevrednotiti tudi v zvezi z danimi kratkoročnimi posojili, ki niso v posesti za trgovanje, dolgoročnimi in kratkoročnimi dolžniškimi vrednostnimi papirji v posesti do zapadlosti in drugimi vrednostnimi papirji, katerih poštene vrednosti ni mogoče dokazati, če je njihova po metodi veljavne obrestne mere izmerjena odplačna vrednost manjša od njihove knjigovodske vrednosti. Knjigovodsko vrednost takšnih kratkoročnih finančnih naložb je treba zmanjšati do njihove odplačne vrednosti in za razliko zmanjšati tudi prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi s kratkoročnimi finančnimi naložbami; če je izrabljen ali če ga ni, je razlika prevrednotovalni finančni odhodek v zvezi s kratkoročnimi finančnimi naložbami in vpliva na poslovni izid.

6.28. Kratkoročne finančne naložbe se zaradi odprave oslabitve lahko prevrednotijo, kadar dokazana poštena oziroma odplačna vrednost finančnih inštrumentov presega njihovo zaradi oslabitve zmanjšano knjigovodsko vrednost. Za razliko je treba povečati knjigovodsko vrednost takšnih kratkoročnih finančnih naložb in hkrati tudi prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi s kratkoročnimi finančnimi naložbami. Če pa se je zaradi oslabitve pri njem pojavil prevrednotovalni finančni odhodek v zvezi s kratkoročnimi finančnimi naložbami, ga je treba odpraviti.

6.29. Če zaradi spremembe namena ali zmožnosti ni več ustrezno do zapadlosti posedovati kratkoročno finančno naložbo po odplačni vrednosti, jo je treba ponovno izmeriti po pošteni vrednosti. Če je na razpolago zanesljiva mera za kratkoročno finančno naložbo, za katero je prej ni bilo, jo je treba ponovno izmeriti po pošteni vrednosti. Če pride do spremembe namena ali zmožnosti, ko zanesljiva mera poštene vrednosti ni več na razpolago, naj se kratkoročna finančna naložba prevrednoti po odplačni vrednosti z uporabo metode veljavne obrestne mere, in ne po pošteni vrednosti. Vsako povečanje vrednosti kratkoročne finančne naložbe iz takšnega naslova poveča prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi s kratkoročnimi finančnimi naložbami, vsako zmanjšanje pa ga zmanjša; če je izrabljen ali če ga ni, je razlika prevrednotovalni finančni odhodek v zvezi s kratkoročnimi finančnimi naložbami in vpliva na poslovni izid.

6.30. Ne glede na SRS 6.29 se posebej obravnava pobotanje prevrednotenja inštrumentov za varovanje pred tveganjem in pred tveganjem varovane postavke. Pri tem je treba razlikovati varovanje poštene vrednosti pred tveganjem, varovanje denarnih tokov pred tveganjem in varovanje čiste finančne naložbe v podjetje v tujini pred tveganjem. Pri varovanju poštene vrednosti pred tveganjem se dobiček oziroma izguba iz prevrednotenja inštrumenta za varovanje pred tveganjem po pošteni vrednosti pripozna kot prevrednotovalni finančni prihodek v zvezi s kratkoročnimi finančnimi naložbami oziroma prevrednotovalni finančni odhodek v zvezi s kratkoročnimi finančnimi naložbami, dobiček oziroma izguba pred tveganjem varovane postavke, pripisan(a) varovanju pred tveganjem, pa popravi knjigovodsko vrednost pred tveganjem varovane postavke in se takoj pripozna kot prevrednotovalni finančni prihodek v zvezi s kratkoročnimi finančnimi naložbami oziroma prevrednotovalni finančni odhodek v zvezi s kratkoročnimi finančnimi naložbami. Pri varovanju denarnega toka pred tveganjem se del dobička oziroma izgube iz inštrumenta za varovanje pred tveganjem, ki je opredeljen kot uspešno varovanje pred tveganjem, pripozna neposredno kot prevrednotovalni finančni prihodek v zvezi s kratkoročnimi finančnimi naložbami oziroma prevrednotovalni finančni odhodek v zvezi s kratkoročnimi finančnimi naložbami. Pri varovanju čistih finančnih naložb v podjetje v tujini pa se dobiček oziroma izguba iz inštrumenta za varovanje pred tveganjem, ki je opredeljen kot uspešno varovanje pred tveganjem, pripozna kot prevrednotovalni finančni prihodek v zvezi s kratkoročnimi finančnimi naložbami oziroma prevrednotovalni finančni odhodek v zvezi s kratkoročnimi finančnimi naložbami, torej enako kot prevedba dobička ali izgube iz tuje valute.

6.31. Pri prodaji posamezne prevrednotene kratkoročne finančne naložbe je treba razliko med čisto prodajno vrednostjo in zadnjo knjigovodsko vrednostjo popraviti za ustrezni del prevrednotovalnega popravka kapitala, ki se nanaša nanjo; med finančne prihodke oziroma finančne odhodke je treba prenesti razliko med čisto prodajno vrednostjo kratkoročne finančne naložbe in njeno prvotno knjigovodsko vrednostjo oziroma njeno zaradi okrepitev popravljeno vrednostjo.

d) Uskupinjevanje kratkoročnih finančnih naložb

6.32. Skupinska bilanca stanja se sestavi, kot da bi šlo za eno samo podjetje. Kratkoročne finančne naložbe v njej zajemajo kratkoročne finančne naložbe obvladujočega podjetja in odvisnih podjetij pa tudi kratkoročne finančne naložbe skupaj obvladovanih podjetij, ki se nanašajo na druge znotraj skupine. Uskupinjene kratkoročne finančne naložbe se ne vodijo na posebnih kontih, temveč se povzemajo iz izvirnih bilanc stanja upoštevanih podjetij na podlagi dodatnih podatkov in prilagoditev, ki se nanašajo na prevedbo v poročevalno valuto obvladujočega podjetja, na izločitev medsebojnih finančnih razmerij v skupini in na prevrednotenje zaradi uskupinjenja. Zaradi takšnih prilagoditev se neodpisana vrednost uskupinjenih kratkoročnih finančnih naložb razlikuje od seštevka knjigovodskih vrednosti kratkoročnih finančnih naložb v izvirnih bilancah stanja upoštevanih podjetij.

6.33. Če so v izvirnih bilancah stanja upoštevanih podjetij kratkoročne finančne naložbe izražene v valuti, ki se razlikuje od poročevalne valute obvladujočega podjetja, jih je treba prevesti v poročevalno valuto obvladujočega podjetja po srednjem tečaju Banke Slovenije na dan bilance stanja.

6.34. Kratkoročna posojila, dana podjetjem v skupini, so v okviru kratkoročnih finančnih naložb posameznega podjetja v skupini praviloma enaka dobljenim kratkoročnim posojilom pri teh drugih podjetjih. Takšna dana kratkoročna posojila je treba izločiti iz uskupinjenih kratkoročnih finančnih naložb in hkrati iz uskupinjenih dobljenih kratkoročnih posojil pri nasprotnih podjetjih v skupini. Če znesek iz medsebojnih posojilnih razmerij pri uskupinjevalnem pobotanju ni enak na obeh straneh, je treba ugotoviti vzrok in ga odpraviti. Neprave uskupinjevalne razlike pri kratkoročnih posojilih izvirajo iz napačnih knjižb, časovno neusklajenih obračunov, časovno različnih prikazov pri podjetjih in tako naprej; zagotoviti je treba stanje, ki bi nastalo, če napak ne bi bilo. Prave uskupinjevalne razlike pri kratkoročnih posojilih so posledica različnih načinov vrednotenja. Odprava razlik lahko vpliva prek uskupinjenih finančnih odhodkov oziroma uskupinjenih finančnih prihodkov na uskupinjeni čisti dobiček in nato na uskupinjeni zadržani čisti dobiček.

6.35. Zneski dobljenih kratkoročnih obveznic ter drugih dobljenih dolžniških in lastniških vrednostnih papirjev, ki jih posamezno podjetje v skupini prikazuje med svojimi kratkoročnimi finančnimi naložbami, hkrati pa jih drugo podjetje v isti skupini prikazuje kot svoj dolg, se praviloma ne ujemajo. Pri uskupinjevanju kratkoročnih finančnih naložb je treba razlike izločiti iz njihovega uskupinjenega zneska, ko se ustrezni dolgovi izločijo iz uskupinjenega zneska. Pri tem pa se lahko pojavi uskupinjevalna razlika pri kratkoročnih vrednostnih papirjih. Razliko je treba obračunati pri uskupinjenih finančnih prihodkih in odhodkih ter nato pri uskupinjenem zadržanem čistem dobičku.

6.36. Zneski dobljenih kratkoročnih lastniških vrednostnih papirjev, ki jih posamezno podjetje v skupini izkazuje med svojimi kratkoročnimi finančnimi naložbami, hkrati pa jih drugo podjetje v isti skupini prikazuje kot svoj kapital, se v skupinskih izkazih izkazujejo kot trezorske delnice.

6.37. Če se pri prvem uskupinjenju odvisnega podjetja pri kratkoročnih finančnih naložbah pojavijo preračunane pozitivne razlike, jih je treba upoštevati pri oblikovanju uskupinjevalnega dobrega imena oziroma uskupinjevalnega slabega imena in jih v naslednjih letih tako tudi razknjiževati.

6.38. Pri pretvorbi vsote kratkoročnih finančnih naložb iz izvirnih bilanc stanja upoštevanih podjetij v uskupinjene kratkoročne finančne naložbe 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 kratkoročnih finančnih naložb.

e) Razkrivanje kratkoročnih finančnih naložb

6.39. 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.

6.40. Pri pomembnih kratkoročnih finančnih naložbah je treba posebej razkriti a) računovodske usmeritve za določanje njihove nabavne vrednosti ter kasneje knjigovodske vrednosti, poštene vrednosti in odplačne vrednosti; b) gibanje prevrednotovalnega popravka kapitala v zvezi s kratkoročnimi finančnimi naložbami ter prevrednotovalnih finančnih prihodkov in odhodkov v tej zvezi pa tudi c) prenos ustreznega prevrednotovalnega popravka kapitala med finančne prihodke ob odtujitvi kratkoročne finančne naložbe.

6.41. Za vsako vrsto kratkoročnih finančnih naložb se razkrivajo informacije o a) izpostavljenosti različnim vrstam tveganja ter b) obsegu in vrsti finančnih inštrumentov za varovanje pred tveganjem.

6.42. Pri izpostavljenosti obrestnemu tveganju se med razkrivajo a) pogodbeni roki za popravek obrestne mere ali roki za plačilo, in sicer tisti, ki se pojavijo prej, ter b) dejanske obrestne mere, če se uporabljajo. Pri izpostavljenosti zaupanjškemu (kreditnemu) tveganju se razkrivajo a) vrednost, ki najbolje predstavlja največjo možno izpostavljenost takšnemu tveganju na dan bilance stanja, brez upoštevanja poštene vrednosti kateregakoli poročstva, če druge stranke ne bi bile sposobne izpolniti svojih obveznosti, ki izhajajo iz finančnih inštrumentov, in b) pomembno kopičenje zaupanjškega (kreditnega) tveganja.

6.43. Za vsako vrsto kratkoročnih finančnih naložb se razkrivajo informacije o njeni pošteni vrednosti. Če poštene vrednosti zaradi omejitev v zvezi s časom ali stroški ni mogoče ugotoviti dovolj zanesljivo, se to razkrije skupaj z informacijami o njenih glavnih značilnostih.

6.44. Če se obravnava kratkoročna finančna naložba po vrednosti, ki je večja od poštene vrednosti, se razkrivajo a) knjigovodska vrednost in poštena vrednost bodisi posameznih takšnih naložb bodisi skupin takšnih naložb ter b) razlogi, da ni bila zmanjšana knjigovodska vrednost, pa tudi narava dokazov, na katerih temelji prepričanje uprave (ravnateljstva), da bo knjigovodska vrednost mogoče povrniti.

6.45. Če je bila pri prerazvrstitvi dolgoročna finančna naložba razvrščena kot finančna naložba, ki se mora izkazovati po odplačni vrednosti, ne pa po pošteni vrednosti, se razkrije razlog za takšno razvrstitev.

C. Opredelitve ključnih pojmov

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

- a) **Kratkoročna finančna naložba** je finančna naložba, ki naj se ne bi obdržala več kot leto dni in s katero naj bi se trgovalo.
- b) **Finančni inštrument** je pogodba, na podlagi katere nastane finančno sredstvo enega podjetja in hkrati finančna obveznost ali kapitalski finančni inštrument drugega podjetja. Pri tem je finančno sredstvo vsako sredstvo, ki je a) denar; b) pogodbena pravica prejeti denar ali drugo finančno sredstvo; c) pogodbena pravica zamenjati finančne inštrumente z drugimi pod pogoji, ki utegnejo biti ugodni; ali č) kapitalski finančni inštrument drugega podjetja.
- c) **Vrednostni papir (vrednostnica)** je listina, s katero se izdajatelj zaveže izpolniti zapisano obveznost do njenega zakonitega imetnika. Lastniški vrednostni papir izda podjetje v zvezi s svojim kapitalom, dolžniški vrednostni papir pa v zvezi s svojim dolgom.

- č) **Izpeljani finančni inštrument (izvedeni finančni inštrument)** je finančni inštrument, a) katerega vrednost se spremeni zaradi spremembe določene obrestne mere, tečaja vrednostnih papirjev, cene blaga, valutnega tečaja, indeksa cen, zaupajske (kreditne) sposobnosti ali podobnih spremenljivk; b) ki ne zahteva začetne čiste finančne naložbe ali ki zahteva le majhno čisto začetno finančno naložbo in c) ki se poravna v prihodnosti. Izpeljani finančni inštrumenti so na primer blagovna ali finančna rokovna pogodba, pogodba o finančni zamenjavi in pogodba o opcijah. Tak inštrument se lahko uporablja tudi kot inštrument za varovanje pred tveganjem.
- d) **Inštrument za varovanje pred tveganjem** je za obračunavanje varovanja pred tveganjem določen izpeljani finančni inštrument oziroma finančno sredstvo ali finančna obveznost, katere(ga) sprememba poštene vrednosti ali prihodnjih denarnih tokov bo po pričakovanju pobotala spremembo poštene vrednosti ali prihodnjih denarnih tokov pred tveganjem varovane postavke.
- e) **Pred tveganjem varovana postavka** je sredstvo, dolg, trdna obveza ali predviden prihodnji posel, ki a) izpostavlja podjetje tveganju spremembe poštene vrednosti ali prihodnjih denarnih tokov in b) je za obračunavanje varovanja pred tveganjem določena kot varovana pred tveganjem.
- f) **Varovanje pred tveganjem** je določitev enega ali več inštrumentov za varovanje pred tveganjem, tako da se sprememba njegove (njihove) poštene vrednosti ali prihodnjih denarnih tokov v celoti ali delno pobota s spremembo poštene vrednosti ali prihodnjih denarnih tokov pred tveganjem varovane postavke.
- g) **Donosi iz kratkoročnih finančnih naložb** so donosi, ki letno pritekajo od podjetij, v katera so te naložbe naložene (na primer obresti, deleži v čistem dobičku), in donosi iz njihove odtujitve (na primer presežek iztržka zanje nad njihovo nabavno vrednostjo oziroma knjigovodsko vrednostjo po prevrednotenju).
- h) **Poštena vrednost** je vrednost sredstva oziroma dolga, sprejemljiva za dobro obveščeni in voljni stranki, ki skleneta preišljen posel o zamenjavi sredstva oziroma poravnavi dolga.
- i) **Odplačna vrednost** je vrednost sredstva ob začetnem pripoznanju, zmanjšana za odplačilo glavnice, povečana oziroma zmanjšana za nabrano odplačilo razlike med začetnim in v plačilo zapadlim zneskom ter zmanjšana za odpis zaradi oslabitve ali neudenarljivosti.

Č. Pojasnila

6.47. Kratkoročne finančne naložbe so sestavni del tako kratkoročnih sredstev kakor gibljivih sredstev podjetja naložbenika. So podlaga kratkoročnih terjatev do pravnih ali fizičnih oseb, pri katerih se iz tega naslova pojavi kapital ali finančni dolg. Kratkoročno dani blagovni krediti niso kratkoročne finančne naložbe.

6.48. Kratkoročne finančne naložbe niso sestavni del obratnih sredstev, s katerimi se skupaj z osnovnimi sredstvi dosegajo poslovni prihodki. Pojmovati jih je mogoče tudi kot kratkoročne finančne terjatve.

6.49. Prihodki od kratkoročnih finančnih naložb so finančni prihodki ali, natančneje, prihodki od naložbenja. Ugotavljajo se kot donosi po pogodbi ne glede na to, ali se ti donosi dosegajo odvisno od poslovnega izida podjetja, v katero so naložene naložbe, ali pa neodvisno od njega.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

6.50. 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 6 - Kratkoročne finančne naložbe (1993).

Slovenski računovodski standard 7 (2002)

DENARNA SREDSTVA

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju tako denarja in denarja na poti kakor ustreznikov denarnih sredstev pri finančnem proučevanju. Povezan je z računovodskima načeloma 66 in 67 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

- a) razvrščanje denarnih sredstev,
- b) priznavanje in odpravljanje priznanj denarnih sredstev,
- c) začetno računovodsko merjenje denarnih sredstev,
- č) prevrednotovanje denarnih sredstev,
- d) uskupinjevanje denarnih sredstev ter
- e) razkrivanje denarnih sredstev

pa tudi s tem povezane opredelitve ključnih pojmov in pojasnila. Ne obdeluje pa denarnih (monetarnih) postavk pri finančnem proučevanju.

Ta standard se opira na mednarodni računovodski standard (MRS) 1 (1999) ter 4. in 7. smernico Evropske zveze. Povezan je s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 5, 6, 11, 12 in 24.

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 denarnih sredstev

7.1. Denar je zakonsko plačilno sredstvo, ki je posrednik pri menjavi poslovnih učinkov v razmerah blagovnega gospodarstva, trga in delitve dela. Denar so gotovina, knjižni denar in denar na poti.

7.2. Gotovina je denar v blagajni, in sicer v obliki bankovcev (papirnatega denarja), novcev (kovancev) in prejetih čekov oziroma takoj udenarljivih vrednostnih papirjev. Knjižni denar je denar na računih pri banki ali drugi finančni inštituciji, ki se lahko uporablja za plačevanje. Denar na poti je denar, ki se prenaša iz blagajne na ustrezní račun pri banki ali drugi finančni inštituciji in se istega dne še ne vpiše kot dobroimetje pri njej. Denar niso niti izdani čeki niti denar na poti, ki se prenaša z računa pri banki na druge ustrezne račune in se istega dne še ne vpiše kot dobroimetje pri njej.

7.3. Vrednotnice (znamke, koleki in podobno) v blagajni se ne izkazujejo med denarnimi sredstvi, temveč se obravnavajo kot kratkoročno odloženi stroški (med usredstvenimi kratkoročnimi časovnimi razmejitvami).

7.4. Knjižni denar kot dobroimetje na računih v bankah in drugih finančnih inštitucijah se razčlenjuje na takoj razpoložljiva denarna sredstva in na denarna sredstva, vezana na odpoklic.

7.5. Posebej se izkazujejo denarna sredstva v domači in tuji valuti v blagajni ter na lastnih računih v bankah in drugih finančnih inštitucijah.

7.6. Denarna sredstva se lahko razčlenjujejo na sredstva za splošne namene, sredstva za naložbe v stalna sredstva, sredstva za poplačila dolgoročnih dolgov in sredstva za druge namene.

7.7. Denarna sredstva v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja niso istovetna z gotovino, ustrezniki gotovine in drugimi denarnimi sredstvi v poslovnih finančah, potrebnimi za zagotavljanje dnevne plačilne sposobnosti, pa tudi ne s finančnimi inštrumenti in finančnimi sredstvi.

b) Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj denarnih sredstev

7.8. Denarno sredstvo se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna, če a) je verjetno, da bodo pritekale gospodarske koristi, povezane z njim, in b) je mogoče njegovo nabavno vrednost zanesljivo izmeriti.

7.9. Denarno sredstvo se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna na podlagi ustreznih listin, ki ga dokazujejo in na podlagi katerih se začnejo obvladovati nanj vezane pravice.

7.10. Pripoznanje denarnega sredstva v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja se odpravi, če se ne obvladujejo več nanj vezane pravice, ne obvladujejo pa se, če se izrabijo, če ugasnejo ali če se odstopijo.

c) Začetno računovodsko merjenje denarnih sredstev

7.11. Denarno sredstvo se ob začetnem pripoznanju izkaže v znesku, ki izhaja iz ustrezne listine, po preveritvi, da ima takšno naravo. Denarno sredstvo, izraženo v tuji valuti, se prevede v domačo valuto po menjalnem tečaju na dan prejema.

7.12. Knjigovodska vrednost denarnega sredstva je enaka njegovi začetni nominalni vrednosti, dokler se ne pojavi potreba po prevrednotenju.

č) Prevrednotovanje denarnih sredstev

7.13. Prevrednotenje denarnih sredstev je sprememba njihove knjigovodske vrednosti in se lahko opravi na koncu poslovnega leta ali med njim. Pojavi se le v primeru denarnih sredstev, izraženih v tujih valutah, če se po prvem pripoznanju spremeni valutni tečaj. Tečajna razlika, ki se pojavi pri tem, lahko poveča ali zmanjša prvotno izkazano vrednost; vendar se v prvem primeru pojavi redni finančni prihodek v zvezi z denarnimi sredstvi, v drugem primeru pa redni finančni odhodek v zvezi z denarnimi sredstvi, ne pa prevrednotovalni finančni prihodek oziroma prevrednotovalni finančni odhodek.

d) Uskupinjevanje denarnih sredstev

7.14. Skupinska bilanca stanja se sestavi, kot da bi šlo za eno samo podjetje. Denarna sredstva v njej zajemajo denarna sredstva obvladujočega podjetja in odvisnih podjetij ter sorazmerni del denarnih sredstev skupaj obvladovanih podjetij, ne pa tudi denarnih sredstev pridruženih podjetij. Uskupinjena denarna sredstva se ne vodijo na posebnih kontih, temveč se povzemajo iz izvirnih bilanc stanja upoštevanih podjetij na podlagi dodatnih podatkov in prilagoditev, ki se nanašajo na prevedbo v poročevalno valuto obvladujočega podjetja in na izločitev medsebojnih poslovnih in finančnih razmerij v skupini. Zaradi takšnih prilagoditev se neodpisana vrednost uskupinjenih denarnih sredstev razlikuje od seštevka knjigovodskih vrednosti denarnih sredstev v izvirnih bilancah stanja upoštevanih podjetij.

7.15. Če so v izvirnih bilancah stanja upoštevanih podjetij knjigovodske vrednosti denarnih sredstev izražene v valuti, ki se razlikuje od poročevalne valute obvladujočega podjetja, jih je treba prevesti v poročevalno valuto obvladujočega podjetja po srednjem tečaju Banke Slovenije na dan bilance stanja.

7.16. Čeke, prejete od podjetja v skupini, ki povečujejo denarna sredstva drugega podjetja v skupini, je treba pobotati z izdanimi čeki pri izdajatelju. Čeke, izdane podjetju v skupini, ki zmanjšujejo denarna sredstva pri izdajatelju, je treba pobotati s prejetimi čeki pri drugem podjetju. Prejete in izdane menice pa je treba obravnavati na način, ki velja za poravnavanje medsebojnih poslovnih razmerij oziroma finančnih razmerij, obravnavan v ustreznih slovenskih računovodskih standardih.

7.17. Pri pretvorbi vsote denarnih sredstev iz izvernih bilanc stanja upoštevanih podjetij v uskupinjena denarna sredstva 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 denarnih sredstev.

e) Razkrivanje denarnih sredstev

7.18. 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.

C. Opredelitve ključnih pojmov

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

1. Denarna sredstva po računovodskem razumevanju so:

- a) **gotovina**,
- b) **knjižni denar** in
- c) **denar na poti**.

2. Denarna sredstva po poslovnofinančnem razumevanju so:

- a) **Gotovina** obsega zakonska plačilna sredstva, ki so v državi razpoložljiva neposredno in brez kakršnihkoli omejitev. Poleg domačega denarja v blagajni obsega samo še domači knjižni denar za splošne namene na računih pri bankah in drugih finančnih institucijah pa tudi neizrabljene zneske do največje dogovorjene samodejne zadolžitve na tekočih računih pri bankah in drugih finančnih institucijah.
- b) **Ustrezniki gotovine** so vse, kar se zanesljivo, zlahka, preprosto in hitro oziroma v bližnji prihodnosti pretvori v vnaprej znani znesek denarnih sredstev v pomenu iz točke a) ob majhnem tveganju, da se bo vrednost spremenila pred tako pretvorbo. Obsegajo izločena in/ali neizločena denarna sredstva za posebne namene, vendar z možnostjo in/ali obveznostjo uporabe za vsa izplačila, kadar primanjkuje drugih denarnih sredstev, vloge v banki s krajšim odpovednim rokom, kratkoročno vezane vloge v banki, splošno sprejemljive tuje valute, v udenarjenje prejete čeke, v udenarjenje prejete menice, vloge na vpogled (s kratkim odpovednim rokom) in kratkoročno vezane vloge v tujih bankah v obliki splošno sprejemljivih tujih valut, devize, ki se glasijo na splošno sprejemljive tuje valute, ter vrednostne papirje, ki kotirajo na borzi, a niso namenjeni dolgoročnemu naložbenju. Takšne postavke se izkazujejo kot terjatve, kratkoročne finančne naložbe oziroma kratkoročni dolgovi ali pa se izkazujejo v zunajbilančnem razvidu.
- c) **Druga denarna sredstva** so ustrezniki gotovine in denarna sredstva, ki niso obratna sredstva.
- č) **Denarna (monetarna) postavka** je širši pojem od denarnih sredstev v duhu tega standarda, saj obsega tudi terjatve in dolgove v denarju, vsa druga sredstva in obveznosti do virov sredstev pa so nedenarne (nemonetarne) postavke.
- d) **Dogovorjena samodejna zadolžitev po tekočem računu** je znesek, do katerega se lahko po dogovoru z banko po tekočem računu pri njej samodejno uporablja posojilo, ki je po poslovnofinančnem razumevanju sestavni del celotnih razpoložljivih denarnih sredstev.
- e) **Vrednostni papirji, ki kotirajo na borzi**, so tisti vrednostni papirji, ki so predmet kupoprodaje na borznih sestankih. O takih vrednostnih papirjih torej ni mogoče govoriti, če ni rednih, praviloma vsakodnevnih borznih sestankov, na katerih se opravljajo kupoprodaje.

- f) **Finančni inštrument** je pogodba, na podlagi katere nastane finančno sredstvo enega podjetja in hkrati finančna obveznost ali kapitalski inštrument drugega podjetja.
- g) **Finančno sredstvo** je vsako sredstvo, ki je a) denar; b) pogodbeno pravica prejeti denar ali drugo finančno sredstvo; c) pogodbeno pravica zamenjati finančne inštrumente z drugimi pod pogoji, ki utegnejo biti ugodni; ali č) kapitalski finančni inštrument drugega podjetja.

Č. Pojasnila

7.20. Pri računovodskem predstavljanju denarnih sredstev se upošteva, da po poslovnofinančnem razumevanju vsa računovodska izkazana denarna sredstva ne služijo zagotavljanju dnevne plačilne sposobnosti in da je s tega vidika treba upoštevati kot gotovino še marsikaj drugega, kar je v računovodstvu izkazano kot terjatev, finančna naložba ali možno povečanje obveznosti. Pri poslovnofinančnem razmejevanju gotovine od tistega, kar je mogoče šteti kot njen ustreznik, je ključnega pomena, ali so denarna sredstva na razpolago za poravnavo dolgov ali za izplačilo s kakim drugim namenom neposredno in brez kakršnihkoli omejitev. Omejitev se pojavi že, če je del gotovine na razpolago za kak poseben namen, čeprav še ni izločen, in/ali če obstajajo prejeti, a še ne udenarjeni čeki pa tudi če je izločena sredstva mogoče uporabiti izključno za poravnavo v plačilo zapadlih dolgov, ker gotovina, ki se lahko uporablja brez omejitev, ne zadostuje. Zato je smotno in potrebno izkazovati ločeno od gotovine vse, kar ni res neposredno in brez kakršnihkoli omejitev na razpolago za izplačilo in kar so le njeni morebitni ustrezniki. Za to se v računovodstvu uporabljajo posebni konti.

7.21. Druga denarna sredstva (razen gotovine) se po poslovnofinančnem razumevanju razdeljujejo na tista, ki so po svoji naravi kratkoročna in spadajo med kratkoročne vezave ali - poenostavljeno - med obratna sredstva ali gibljiva sredstva, ter tista, ki so dolgoročno vezana oziroma takšna postanejo, ko so tik pred izpolnitvijo svojega končnega namena. Med zadnja spadajo denarna sredstva, namenjena izključno za naložbe v opredmetena osnovna sredstva in/ali za dolgoročne finančne naložbe, pa tudi vrednostni papirji, ki jih na borzi ni mogoče udenariti ali pa za tako udenarjenje niso namenjeni.

7.22. Del drugih denarnih sredstev, ki je uvrščen med obratna sredstva ali gibljiva sredstva, je mogoče po poslovnofinančnem razumevanju razvrstiti tako na tista, ki se dajo pretvoriti v gotovino in katerih velik del se tudi bo pretvoril vanjo, ter tista, za katera to ne velja, kakor na tista, ki jih je mogoče neposredno uporabiti za plačevanje, vendar izključno na določen način in/ali za določene namene, in tista, za katera to ne velja.

7.23. Po poslovnofinančnem razumevanju so najbližje gotovini denarna sredstva s kratkim odpovednim rokom na vložnem (depozitnem) računu pri banki in kratkoročno vezana sredstva pri banki. Njihova pretvorba v gotovino je namreč pogoj za njihovo uporabo. Znesek gotovine, ki izhaja iz njih, je vnaprej znan, pogoj za njihovo pretvorbo pa je mogoče zlahka izpolniti, saj je vezan izključno na potek dogovorjenega odpovednega roka ali časa vezave.

7.24. Pretvorljivost tuje valute v gotovino po poslovnofinančnem razumevanju je odvisna od vrste valute, in to ne samo glede enostavnosti in hitrosti pretvorbe, temveč tudi glede zneska gotovine, ki jo je mogoče dobiti in katere je lahko več ali manj od vrednosti, izkazane pred pretvorbo.

7.25. Čeke in menice, prejete v udenarjenje, in/ali lastne trasirane menice je mogoče uporabiti kot plačilne inštrumente z indosiranjem, to je izključno z upnikovim soglasjem, kar se pojavlja še zlasti, če je na tej podlagi menični dolžnik kaka ugledna banka. Sicer pa lahko podjetje, ki prejme v udenarjenje menice in/ali lastne trasirane menice, na njihovi podlagi pridobi gotovino, katere znesek pa je manjši od njihovih nominalnih zneskov, in sicer za obračunane obresti do roka zapadlosti v plačilo in opravnino (provizijo), če kaka banka privoli, da jih odkupi. V primeru lastne trasirane menice je to od banke dobljeno posojilo na podlagi takšne menice. V udenarjenje prejeta menica se pretvori v gotovino v roku njene zapadlosti v plačilo na podlagi zahtevka, predloženega glavnemu dolžniku ali kakemu od solidarnih dolžnikov; to se zabeleži tudi v knjigovodskem razvidu.

7.26. Vrednotnice, kot so poštne znamke, koleki, bloki vozovnic in nalepke za krajevni javni promet ter boni za prehrano in podobno, se posedujejo ne za pretvorbo v gotovino, temveč da bi se z njimi poenostavila posebna plačila skladno z njihovimi raznovrstnimi nameni. Zato se ne obravnavajo kot gotovina, čeprav se hranijo v blagajni. Iz tega sledi, da se izkazujejo ločeno od gotovine.

7.27. Z valutnim tečajem je v tem standardu mišljen srednji tečaj Banke Slovenije, iz utemeljenih razlogov pa se lahko uporabi tudi ustrezní tečaj poslovne banke.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

7.28. 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 7 - Denarna sredstva (1993).

Slovenski računovodski standard 8 (2002)

KAPITAL

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju kapitala kot obveznosti do lastnikov. Povezan je z računovodskimi načeli 68-73 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

- a) razvrščanje kapitala,
- b) pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj kapitala,
- c) začetno računovodsko merjenje kapitala,
- č) prevrednotovanje kapitala,
- d) uskupinjevanje kapitala ter
- e) razkrivanje kapitala

pa tudi s tem povezane opredelitve ključnih pojmov in pojasnila.

Ta standard se opira na mednarodne računovodske standarde (MRS) 1, 15, 22, 27 in 31 (1999) ter 4. in 7. smernico Evropske zveze. Povezan je s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 1-7, 9-12 in 24.

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 kapitala

8.1. Celotni kapital podjetja je njegova obveznost do lastnikov, ki zapade v plačilo, če podjetje preneha delovati, pri čemer se velikost kapitala popravi glede na tedaj dosegljivo ceno čistega premoženja. Opredeljen je z zneski, ki so jih vložili lastniki, ter z zneski, ki so se pojavili pri poslovanju in pripadajo lastnikom. Zmanjšujejo ga izguba pri poslovanju in dvigi (izplačila).

8.2. Celotni kapital sestavljajo vpoklicani kapital, kapitalske rezerve, rezerve iz dobička, preneseni čisti dobiček iz prejšnjih let ali prenesena čista izguba iz prejšnjih let, prevrednotovalni popravek kapitala in prehodno še ne razdeljeni čisti dobiček ali še ne poravnana čista izguba poslovnega leta.

8.3. Osnovni kapital se pojavlja glede na vrsto podjetja kot

- delniški kapital,
- kapital z deleži ali
- kapitalska vloga.

Deli se na vpoklicani osnovni kapital in nevpoklicani osnovni kapital. Nevpoklicani kapital je odbitna postavka od osnovnega kapitala.

Delniški kapital se pojavlja pri delniških družbah, kapital z deleži pri drugih gospodarskih družbah, kapitalska vloga pa pri podjetjih posamičnih lastnikov.

8.4. Delniški kapital se razčlenjuje na tistega iz navadnih delnic in na tistega iz prednostnih delnic pa tudi na tistega iz posameznih izdaj delnic.

8.5. Osnovni kapital se razčlenjuje na kapitalske deleže, ki jih imajo uskupinjena podjetja, in na kapitalske deleže, ki jih imajo drugi.

Zaradi sestavljanja skupinskih računovodskih izkazov se obravnavajo posebej.

8.6. Kapitalske rezerve sestavljajo zneski, ki jih podjetje pridobi iz vplačil, ki presegajo nominalne zneske deležev, zneski, ki presegajo knjigovodske vrednosti pri odtujitvi začasno odkupljenih lastnih delnic oziroma deležev (vplačani presežek kapitala), zneski, ki jih podjetje pridobi pri izdaji zamenljivih obveznic ali obveznic z delniško nakupno opcijo nad nominalnim zneskom obveznic, zneski, ki jih dodatno vplačajo družbeniki za pridobitev dodatnih pravic iz deležev, zneski drugih vplačil družbenikov na podlagi statuta (na primer poznejša vplačila družbenikov) in zneski na podlagi poenostavljenega zmanjšanja osnovnega kapitala z umikom deležev.

8.7. Rezerve iz dobička so namensko zadržan del čistega dobička iz prejšnjih let, predvsem za poravnavanje možnih izgub v prihodnosti. Obvezno se razčlenjujejo na zakonske rezerve, rezerve za lastne deleže, statutarne rezerve in druge rezerve iz dobička.

8.8. Preneseni čisti dobiček iz prejšnjih let je ostanek tedanjega čistega dobička, ki ni bil v obliki dividend ali drugih deležev razdeljen prinašalcem kapitala pa tudi ne namensko opredeljen kot rezerva. Prenesena čista izguba iz prejšnjih let je izguba, ki ni bila poravnana z nabranimi drugimi sestavinami kapitala, predvsem z rezervami, ali z dobičkom kasnejših let; kot takšna zmanjšuje celotni kapital.

8.9. Prevrednotovalni popravek kapitala se razčlenjuje na splošni prevrednotovalni popravek kapitala in posebne prevrednotovalne popravke kapitala. Pri uskupinjevanju se kot njegova posebna vrsta pojavlja uskupinjevalni popravek kapitala.

8.10. Splošni prevrednotovalni popravek kapitala omogoča izražanje vrednosti osnovnega kapitala, kapitalskih rezerv, rezerv iz dobička in prenesenega čistega dobička iz prejšnjih let ali prenesene čiste izgube iz prejšnjih let v spremenjeni kupni moči, merjeni na podlagi spremembe vrednosti evra, v kateri so te sestavine kapitala izražene.

8.11. Posebni prevrednotovalni popravek kapitala se nanaša na prehodno knjigovodsko razvidovanje posledkov okrepitve sredstev in oslabitve dolgov, bodisi celotnih bodisi pobotanih s kasnejšimi vplivi oslabitve sredstev in okrepitve dolgov, preden jih je ob iztrženju mogoče upoštevati pri prihodkih in s tem pri oblikovanju poslovnega izida za posamezno obračunsko obdobje. Glede na njegov prehodni nastanek ga je treba razčleniti na prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi, dolgoročnimi finančnimi naložbami, kratkoročnimi finančnimi naložbami, dolgoročnimi dolgovi in kratkoročnimi dolgovi.

8.12. Uskupinjevalni popravek kapitala se pojavlja pri uskupinjevanju podatkov iz izvirnih bilanc stanja podjetij v skupini zaradi prevedbe v skupinsko bilanco stanja. Ta kapital je treba razčleniti na manjšinski kapital, ki obsega v eni sami postavki ustrezne dele vseh sestavin kapitala, ki pripadajo drugim lastnikom, razen lastnikom obvladujočega podjetja, ter na večinski kapital, ki je razčlenjen na vse preostale sestavine celotnega kapitala.

8.13. Kapitalski finančni inštrumenti, ki jih izda podjetje, se pripoznavajo v njegovi bilanci stanja, izpeljani finančni inštrumenti, ki so povezani s kapitalom, pa se izkazujejo v zunajbilančnem razvidu.

b) Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj kapitala

8.14. Računovodsko pripoznavanje posameznih sestavin kapitala je treba razlikovati od dejanskega pripoznavanja kapitala kot ostanka sredstev po odštetju vseh dolgov. Običajno je celotni znesek kapitala le naključno enak celotni tržni vrednosti delnic ali znesku, za katerega bi bilo mogoče prodati bodisi čisto premoženje po delih bodisi podjetje kot celoto po načelu delujočega podjetja.

8.15. Osnovni kapital se pripozna ob pojavitvi denarnih in stvarnih vložkov v podjetje in prehodno še ob pojavitvi terjatev do vpisnikov kapitala. Za pripoznanje ni odločilen znesek odobrenega kapitala, vplačanega kapitala ali kapitala v obtoku, temveč je odločilen vpisani kapital.

8.16. Vpisane, a še ne vplačane delnice in kapitalski deleži so sestavni del osnovnega kapitala, izraženega tudi v ustreznih terjatvah do delničarjev oziroma vpisnikov kapitalskih deležev. Od prejšnjih lastnikov odkupljene lastne delnice in kapitalski deleži so sestavni del osnovnega kapitala, izraženega tudi v ustreznih finančnih naložbah. Pri finančnih analizah se tako še ne vplačani vpisani kapital kot tudi odkupljene lastne delnice in kapitalski deleži upoštevajo le kot popravki osnovnega kapitala in se tako odštevajo od njega.

8.17. Vplačani presežek kapitala kot del kapitalskih rezerv se pripozna ob prvi prodaji delnic oziroma vpisu kapitala ne glede na to, ali se tedaj prehodno pojavijo še terjatve do vpisnikov. Vplačani presežek kapitala nastane tudi pri ponovni prodaji odkupljenih lastnih delnic kot presežek prodajne vrednosti nad nominalno vrednostjo delnic. Kapitalska rezerva (vplačani presežek kapitala) nastane tudi v družbi z omejeno odgovornostjo, kadar družbeniki pri njeni ustanovitvi ali pri povečanju osnovnega kapitala vplačajo denarne oziroma stvarne osnovne vloške, katerih vrednosti presegajo njihove nominalne vrednosti.

8.18. Rezerve iz dobička se pripoznajo, ko jih oblikuje organ, ki sestavi letno porčilo oziroma s sklepom pristojnega organa.

8.19. Preneseni čisti dobiček iz prejšnjih let se pripozna, ko je sprejet sklep o razdelitvi dobička posameznega poslovnega leta ter so iz njega izločeni zneski za poravnavo preteklih izgub, zneski za rezerve in deleži prinašalcev kapitala. Prenesena čista izguba iz prejšnjih let se pripozna, ko je z rezervami in po sklepu o njeni poravnavi z nabranimi drugimi sestavinami kapitala, predvsem z dobičkom kasnejših poslovnih let, ni mogoče v celoti poravnati.

8.20. Prevrednotovalni popravek kapitala se pripozna na podlagi ustreznih preračunov na koncu poslovnega leta ali med njim.

8.21. Prehodno nerazdeljeni čisti dobiček ali prehodno neporavnana čista izguba poslovnega leta se pripozna na podlagi potrebnih izračunov za poslovno leto.

8.22. Pripoznanje posamezne sestavine celotnega kapitala v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja se odpravi, kadar je utemeljeno porabljena.

c) Začetno računovodsko merjenje kapitala

8.23. Osnovni kapital in kapitalska rezerva (vplačani presežek kapitala) se pojavljata z denarnimi in stvarnimi vložki v podjetje ter prehodno še s terjatvami do vpisnikov; znesek stvarnih vložkov se obravnava po pošteni vrednosti.

8.24. Za nominalno vrednost odkupljenih in nato umaknjenih lastnih delnic se zmanjša osnovni kapital; če so bile odkupljene po višji ceni, je treba za razliko hkrati zmanjšati tudi druge sestavine celotnega kapitala. Če so bile umaknjene lastne delnice pridobljene neodplačno, se za znesek zmanjšanja osnovnega kapitala povečajo kapitalske rezerve.

8.25. Osnovnega kapitala in njegovega splošnega prevrednotovalnega popravka ter kapitalskih rezerv in njihovih splošnih prevrednotovalnih popravkov ni mogoče razdeliti med lastnike v obliki dividend ali deležev v dobičku.

8.26. Kapitalske rezerve, rezerve iz dobička razen zakonskih omejitev, prenesene čiste dobičke iz prejšnjih let, prevrednotovalne popravke kapitala, ki se nanašajo nanje, pa tudi nerazdeljeni čisti dobiček poslovnega leta je mogoče preoblikovati v osnovni kapital.

č) Prevrednotovanje kapitala

8.27. Prevrednotenje kapitala je sprememba njegove knjigovodske vrednosti; kot prevrednotenje se ne šteje vračunavanje novih vplačil, novih izplačil in zneskov, ki izhajajo iz sprotne čistega dobička oziroma sprotne čiste izgube. Opravi se na koncu poslovnega leta ali med njim. Pojavi se kot splošno prevrednotenje kapitala ali kot posebno prevrednotenje kapitala.

8.28. Splošno prevrednotovanje kapitala se opravlja zaradi sprememb kupne moči domače denarne enote in z namenom, da bi skladno s finančnim pojmovanjem kapitala v okoliščinah, ki spreminjajo kupno moč domače denarne enote, ohranil svojo kupno moč. Vsem sestavinam kapitala je treba na koncu leta dodati zneske, ustrezne spremembi kupne moči domače valute v obdobju, v katerem so obstajale. Te sestavine kapitala so: osnovni kapital, kapitalske rezerve, rezerve iz dobička, preneseni čisti dobiček (oziroma prenesena čista izguba) in njihovi dotedanji splošni prevrednotovalni popravki kapitala. Čisti dobiček (oziroma čista izguba), ki se na novo pojavi v obdobju, se še ne šteje kot sestavina kapitala, ki bi jo bilo treba prevrednotiti. Splošno prevrednotenje kapitala se opravi na podlagi spremembe vrednosti evra.

Splošno prevrednotenje kapitala se ne opravlja, če se v prejšnjem koledarskem letu tečaj evra do tolarja poveča za manj kot 5,5%.

8.29. Prevrednotovalna razlika, ki se pojavi pri kapitalu zaradi padanja kupne moči domače valute, ločeno povečuje splošni prevrednotovalni popravek osnovnega kapitala, kapitalskih rezerv, rezerv iz dobička in prenesenega čistega dobička (oziroma prenesene čiste izgube). Ta razlika se krije v breme prevrednotovalnega popravka poslovnega izida, ki je izredni odhodek. Lahko pa se krije tudi iz prevrednotovalnega popravka posameznih opredmetenih osnovnih sredstev in dolgoročnih finančnih naložb, če se nanaša na postavke, pri katerih ni mogoče pričakovati trajne oslabitve.

8.30. Posebni prevrednotovalni popravek kapitala se pojavi zaradi okrepitve opredmetenih osnovnih sredstev, dolgoročnih finančnih naložb in kratkoročnih finančnih naložb ter ga je treba prikazovati ločeno glede na nastanek. Omogoča kritje kasnejše oslabitve istih gospodarskih kategorij, pri amortizirljivih sredstvih tudi kritje obračunane amortizacije iz razlike med prevrednoteno večjo vrednostjo in izvirno vrednostjo, dokler se pri odtujitvi ustreznih sredstev ne prenese med poslovne prihodke oziroma finančne prihodke. Če je potrebno, se posebni prevrednotovalni popravek kapitala ne vodi samó ločeno po skupinah sredstev, pri katerih se je pojavil, temveč tudi ločeno po njihovih enotah. Razen v primeru SRS 8.29 se posebni prevrednotovalni popravek kapitala ne more neposredno pojavljati za kritje zneskov, potrebnih pri splošnem prevrednotenju kapitala zaradi spremembe kupne moči domače valute.

8.31. Posebni prevrednotovalni popravek kapitala se pojavi tudi zaradi oslabitve dolgoročnih dolgov in kratkoročnih dolgov pred njihovim odplačilom, kar je treba prikazovati ločeno glede na nastanek. Omogoča kritje kasnejše okrepitve istih gospodarskih kategorij, dokler se pri končni poravnavi ne prenese med prevrednotovalne finančne prihodke v zvezi z dolgovi.

8.32. Posamezne sestavine kapitala se lahko prevrednotijo tudi zaradi prenašanja zneskov med njimi. Tako je na primer preneseno izgubo iz prejšnjih let v posameznem letu mogoče poravnati z zmanjšanjem rezerv ali pa z zmanjšanjem tedanjega dobička in z njim povezanega splošnega prevrednotovalnega popravka kapitala. Nominalno vrednost delnic osnovnega kapitala je mogoče povečati s prenosom vseh sestavin kapitala, razen zakonsko določenega zneska rezerv, in njihovih splošnih prevrednotovalnih popravkov.

d) Uskupinjevanje kapitala

8.33. Skupinska bilanca stanja se sestavi, kot da bi šlo za eno sólo podjetje. Kapital v njej zajema kapital obvladujočega podjetja in dodatni kapital odvisnih podjetij, ne pa tudi kapitala, ki se ponavlja pri njih ali pri skupaj obvladovanih podjetjih, prav tako pa tudi ne kapitala pridruženih podjetij. Uskupinjeni kapital se ne vodi na posebnih kontih, temveč je povzet iz izvirnih bilanc stanja upoštevanih podjetij na podlagi dodatnih podatkov in prilagoditev, ki se nanašajo na prevedbo v poročevalno valuto (tolar) obvladujočega podjetja, na izločitev medsebojnih poslovnih in finančnih razmerij v skupini ter na prevrednotenje v zvezi z uskupinjenjem. Zaradi takšnih prilagoditev se vrednost uskupinjenega kapitala razlikuje od seštevka knjigovodskih vrednosti kapitala v izvirnih bilancah stanja upoštevanih podjetij.

8.34. Če so v izvirnih bilancah stanja upoštevanih podjetij knjigovodske vrednosti kapitala izražene v valuti, ki se razlikuje od poročevalne valute (tolarja) obvladujočega podjetja, jih je treba prevesti v poročevalno valuto obvladujočega podjetja po srednjem tečaju Banke Slovenije na dan bilance stanja.

8.35. Del osnovnega kapitala in nanj vezanih drugih sestavin kapitala odvisnih podjetij, ki pripada obvladujočemu podjetju, je treba izločiti iz uskupinjenega kapitala, predstavljenega z vsemi sestavinami, hkrati z izločitvijo dolgoročnih ali kratkoročnih finančnih naložb obvladujočega podjetja vanje. V skupinsko bilanco stanja se zajame dodatno v enotnem znesku le preostali del vseh sestavin kapitala odvisnih podjetij, ki pripada drugim lastnikom in je označen kot manjšinski kapital odvisnih podjetij.

8.36. Razlika med nakupno vrednostjo celote ali dela kapitala odvisnih podjetij, prikazano med dolgoročnimi finančnimi naložbami obvladujočega podjetja, in pripadajočo knjigovodsko vrednostjo s tem pridobljenih sestavin kapitala odvisnega podjetja ne vpliva na znesek uskupinjenega kapitala. Pri prvem uskupinjevanju se uskupinjevalna razlika, to je razlika med nakupno vrednostjo kapitalskega deleža in knjigovodsko vrednostjo pridobljenih sestavin kapitala odvisnega podjetja, porabi najprej za prilagoditev knjigovodske vrednosti pridobljenih razpoznavnih sredstev in dolgov glede na ugotovljene preračunane pozitivne in negativne razlike pri njih, uskupinjevalna razlika pa je uskupinjevalno dobro ime v okviru neopredmetenih dolgoročnih sredstev oziroma uskupinjevalno slabo ime v okviru dolgoročnih rezervacij.

8.37. Del uskupinjenega kapitala pri prvem uskupinjenju zajema tudi preneseni čisti dobiček in nerazdeljeni čisti dobiček odvisnega podjetja. Če se po prvem uskupinjenju čisti dobiček odvisnega podjetja, dosežen pred prvim uskupinjenjem, izplača, je treba pri naslednjem uskupinjevanju to obračunati v okviru uskupinjenega kapitala.

8.38. Če odvisno podjetje posluje z izgubami in te presežejo vrednost njegovega čistega premoženja, se izkaže negativni manjšinski kapital odvisnega podjetja. Le če so manjšinski lastniki obvezani in sposobni pokrivati izgube, se izguba, ki presega manjšinski kapital, obračuna z večinskim kapitalom. Če odvisno podjetje v naslednjih letih dosega čisti dobiček, se ta obračunava samo z večinskim kapitalom, dokler ni pokrita vsa izguba, ki bi pripadla manjšinskim lastnikom, a je bila obračunana z večinskim kapitalom.

8.39. Pri pretvorbi vsote kapitala iz izvernih bilanc stanja upoštevanih podjetij v uskupinjeni kapital 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 kapitala.

e) Razkrivanje kapitala

8.40. Podjetje mora posebej razkriti poslovna izida, izračunana na podlagi splošnega prevrednotenja zaradi ohranjanja kupne moči kapitala v evru in na podlagi rasti cen življenjskih potrebščin. To mora storiti tudi, če se v skladu s SRS 8.28 splošno prevrednotenje kapitala ne opravlja.

8.41. Podjetja, ki niso zavezana reviziji, morajo razkrivati samo informacije in podatke iz SRS 8.40 ter 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.

8.42. Pri vsaki vrsti delniškega kapitala je treba posebej razkriti a) število izdanih in v celoti vplačanih delnic ter število izdanih in ne v celoti vplačanih delnic; b) lastnost delnic (pravice, prednosti in omejitve v zvezi z delnicami posameznega razreda), tudi omejitve razdeljevanja dividend; c) izdajo novih delnic, združitve delnic, razdružitve delnic, umik delnic in spremembo lastnosti delnic; č) število odkupljenih lastnih delnic in delnic, ki jih imajo druga podjetja v skupini; ter d) podatke o možnih pogojno izdanih delnicah (uresničitev pravice imetnikov zamenljivih obveznic do zamenjave v delnice ali uresničitev prednostne pravice do nakupa novih delnic).

8.43. Razkrivata se narava in namen vseh vrst rezerv.

8.44. Razkriva se znesek dividend nabiralnih (kumulativnih) in/ali prednostnih delnic, ki še niso bile izplačane.

8.45. Razkrivajo se drugi pomembni podatki v zvezi s stanjem in gibanjem sestavin kapitala.

8.46. V zvezi z uskupinjevanjem kapitala je treba pojasniti pobotanje posameznih njegovih sestavin s sestavinami sredstev drugih podjetij v skupini pa tudi nastanek uskupinjevalnega popravka kapitala.

C. Opredelitve ključnih pojmov

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

- a) **Celotni kapital** je kapital, s katerim lastniki financirajo podjetje. Pri delniških družbah se lahko imenuje tudi delničarski kapital, to je kapital, ki pripada delničarjem in ima več sestavin, med katerimi je tudi osnovni kapital, to je delniški kapital, ki opredeljuje lastništvo nad takšnim podjetjem.
- b) **Odobreni kapital** je v statutu določen kapital, do katerega lahko uprava (ravnateljstvo), ki je za to pooblaščen, poveča osnovni kapital, če dá soglasje nadzorni svet. Odobreni kapital se ne prizna v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja, temveč je naveden le v pojasnilih k bilanci stanja.
- c) **Vpisani kapital** je v delniški družbi vrednost izdanih delnic; v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja se prizna kot osnovni kapital ne glede na to, ali so delnice vplačane ali ne.
- č) **Vplačani kapital** je v delniški družbi razlika med vpisanimi delnicami in še ne vplačanimi delnicami; v družbi z omejeno odgovornostjo pa razlika med vpisanim kapitalom in še ne vplačanimi deleži kapitala.
- d) **Kapital v obtoku** je v delniški družbi razlika med vpisanim kapitalom in odkupljenimi lastnimi delnicami. Imenuje se lahko tudi uveljavljajoči se kapital.
- e) **Navadne delnice** so del delniškega kapitala. Njihovi lastniki so upravičeni do soupravljanja. Če je čisti dobiček dovolj velik, da pokrije dividende prednostnih delnic, se lahko izplačajo dividende.
- f) **Prednostne delnice** so del delniškega kapitala. Njihovi lastniki praviloma niso upravičeni do soupravljanja. Če je čisti dobiček dovolj velik, se izplačajo dividende v predvidenem odstotku ali znesku.
- g) **Skupina podjetij** je skupina, ki jo sestavljajo obvladujoče podjetje in od njega odvisna podjetja ali skupaj obvladovana podjetja, za katere se sestavljajo skupinski računovodski izkazi.
- h) **Finančni inštrument** je pogodba, na podlagi katere nastane finančno sredstvo enega podjetja in hkrati finančna obveznost ali kapitalski inštrument drugega podjetja.
- i) **Kapitalski inštrument** je pogodba, ki dokazuje preostali delež v sredstvih po odštetju vseh dolgov.
- j) **Izpeljani finančni inštrument (izvedeni finančni inštrument)** je finančni inštrument, a) katerega vrednost se spremeni zaradi določene obrestne mere, tečaja vrednostnih papirjev, cene blaga, valutnega tečaja, indeksa cen, zaupanja (kreditne) sposobnosti ali oziroma podobnih spremenljivk; b) ki ne zahteva začetne čiste finančne naložbe ali ki zahteva le majhno čisto začetno čisto finančno naložbo in c) ki se poravna v prihodnosti.

Č. Pojasnila

8.48. Če se osnovni kapital med letom poveča s stvarnimi vložki, se ti izkažejo med sredstvi z dnem prevzema.

Denarni stvarni vložki se do dneva vpisa kapitala v sodni register izkazujejo kot obveznost; od tega dne dalje se opravlja splošno prevrednotovanje kapitala.

8.49. Za vsako izdajo delnic se odpre poseben razčlenjevalni konto.

8.50. Obveznosti za dividende se ne izkazujejo posebej kot sestavni del kapitala, temveč se izkazujejo kot poslovni dolg, čim je čisti dobiček razdeljen; sestavni del kapitala je le nerazdeljeni čisti dobiček, preden se razdeli delničarjem, razporedi v rezerve in tako naprej.

8.51. Splošni prevrednotovalni popravek kapitala se oblikuje le na koncu poslovnega leta, prevrednotovalni popravki kapitala pa se spreminjajo med poslovnim letom, ko prihaja do ustreznih poslovnih dogodkov.

8.52. Vse druge sestavine celotnega kapitala pripadajo lastnikom osnovnega kapitala v sorazmerju z njihovimi lastniškimi deleži v osnovnem kapitalu.

8.53. Do začetka uporabe določb sedmega poglavja prvega dela zakona o gospodarskih družbah (odslej ZGD) se pri sestavitvi vmesnih in letnih računovodskih izkazov opredelijo:

- presežki vplačil kapitala kot kapitalske rezerve po prvi točki prvega odstavka 60. člena ZGD;
- presežki vplačil kapitala za pridobitev dodatnih pravic iz deležev kot kapitalske rezerve po tretji točki prvega odstavka 60. člena;
- proste rezerve, oblikovane na podlagi naknadnih vplačil družbenikov kot kapitalske rezerve po četrti točki prvega odstavka 60. člena ZGD;
- proste rezerve, oblikovane na podlagi poenostavljenega zmanjšanja osnovnega kapitala oziroma na podlagi zmanjšanja osnovnega kapitala z umikom deležev kot kapitalske rezerve po peti točki prvega odstavka 60. člena ZGD;
- zakonske rezerve kot zakonske rezerve po prvi točki drugega odstavka 60. člena;
- sklad za lastne delnice, oblikovan iz čistega dobička poslovnega leta in/ali iz prenesenega čistega dobička in/ali rezerv ter njihovih revalorizacijskih popravkov, kot rezerve za lastne deleže po drugi točki drugega odstavka 60. člena ZGD; presežek nad zneskom v bilanci stanja izkazanih lastnih delnic se razporedi v dobro vira, iz katerega je bil oblikovan;
- statutarne rezerve kot statutarne rezerve po tretji točki drugega odstavka 60. člena ZGD;
- proste rezerve, oblikovane iz prenesenega čistega dobička ali čistega dobička poslovnega leta, kot druge rezerve iz dobička, po četrti točki drugega odstavka 60. člena ZGD;
- preneseni čisti dobiček kot preneseni čisti dobiček ali druge rezerve iz dobička po četrti točki drugega odstavka 60. člena ZGD.

Revalorizacijski popravek osnovnega kapitala predstavlja splošni prevrednotovalni popravek osnovnega kapitala; v ekonomsko-finančnem smislu je osnovni kapital in se lahko spremeni tudi v osnovni kapital smiselno po postopkih za povečanje osnovnega kapitala iz sredstev družbe.

Drugi revalorizacijski popravki so sestavni deli kategorij, na katere se nanašajo.

Bilančni dobiček leta 2001 sestavljata preneseni čisti dobiček iz prejšnjih poslovnih let in čisti dobiček poslovnega leta, zmanjšana za izgubo iz prejšnjih let in rezerve, oblikovane po 1. odstavku 228. člena ZGD. Z upoštevanjem 228. člena ZGD sprejme pristojni organ družbe sklep o uporabi bilančnega dobička.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

8.54. 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 8 - Kapital (1993).

Slovenski računovodski standard 9 (2002)

DOLGOROČNI DOLGOVI

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju dolgoročnih poslovnih in finančnih dolgov. Povezan je z računovodskimi načeli 77-79 in 82 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

- a) razvrščanje dolgoročnih dolgov,
- b) pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj dolgoročnih dolgov,
- c) začetno računovodsko merjenje dolgoročnih dolgov,
- č) prevrednotovanje dolgoročnih dolgov,
- d) uskupinjevanje dolgoročnih dolgov ter
- e) razkrivanje dolgoročnih dolgov

pa tudi s tem povezane opredelitve ključnih pojmov in pojasnila.

Ta standard se opira na mednarodne računovodske standarde (MRS) 1, 12, 15, 17, 21, 27, 32, 36 in 39 (1999) ter 4. in 7. smernico Evropske zveze. Povezan je s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 8, 11, 17, 18 in 24.

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 dolgoročnih dolgov

9.1. Dolgoročni dolгови so pripoznane obveznosti v zvezi s financiranjem lastnih sredstev, ki jih je treba v obdobju, daljšem od leta dni, vrniti oziroma poravnati, zlasti v denarju.

9.2. Dolgoročni dolгови so lahko finančni ali poslovni. Finančni dolгови se pojavljajo, ker posojilodajalci vnašajo v podjetje denarna sredstva ali ker z denarjem poplačujejo njegove poslovne dolgove, poslovni dolгови pa se pojavljajo, ker dobavitelji vnašajo v podjetje prvine, potrebne pri proizvodnji in opravljanju storitev. Obstajajo tudi od drugih oseb prevzeti dolgoročni dolгови.

9.3. Dolgoročni finančni dolгови so dobljena dolgoročna posojila na podlagi posojilnih pogodb in izdani dolgoročni vrednostni papirji. Podvrsta dobljenih dolgoročnih posojil so tudi dobljene vloge, katerih roki zapadlosti v plačilo so daljši od leta dni, pa tudi dolгови do najemodajalcev v primeru finančnega najema.

9.4. Dolgoročni poslovni dolгови so dolgoročni dobaviteljski krediti za kupljeno blago ali kupljene storitve. Podvrsta dolgoročnih dobaviteljskih kreditov so tudi dolгови do najemodajalcev v primeru finančnega najema in obveznosti za odložene davke. Podvrsta dolgoročnih poslovnih dolgov so obveznosti do kupcev iz naslova prejetih dolgoročnih varščin.

9.5. Dolgoročni dolгови se razčlenjujejo na tiste do uskupinjenih podjetij in na tiste do drugih. Zaradi sestavljanja skupinskih računovodskih izkazov se obravnavajo posebej.

9.6. Dolgoročni dolгови se razčlenjujejo tudi na tiste, pri katerih se kot financerji pojavljajo banke ter druge pravne in fizične osebe v državi, in na tiste, pri katerih se kot financerji pojavljajo banke ter druge pravne in fizične osebe v tujini. Obravnavajo se posebej, ker je treba v drugem primeru pri sestavljanju skupinskih računovodskih izkazov zneske v tuji valuti prevesti v zneske v domači valuti in obratno.

9.7. Finančni instrumenti, ki so povezani z dolgoročnimi dolgovi, se praviloma pripoznavajo v bilanci stanja. Obstajajo pa tudi finančni instrumenti, ki so povezani z dolgoročnimi dolgovi, a se izkazujejo v zunajbilančnem razvidu. Finančne dolgove je treba razlikovati od finančnih obveznosti kot posebne vrste finančnih instrumentov.

9.8 Vrednost dolgov je mogoče varovati pred tveganjem z ustreznimi izpeljanimi finančnimi instrumenti, ki spadajo med kratkoročne finančne naložbe ali kratkoročne finančne obveznosti.

b) Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj dolgoročnih dolgov

9.9. Dolgoročni dolg se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna kot obveznost, če a) je verjetno, da se bodo zaradi njegove poravnave zmanjšali dejavniki, ki omogočajo gospodarske koristi, in b) je znesek za njegovo poravnavo mogoče zanesljivo izmeriti.

9.10. Finančni oziroma poslovni dolgoročni dolg se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna kot obveznost, ko ob upoštevanju pogodbenega datuma ali datuma prejemkov oziroma prejemov in z njimi povezanih obračunov nastane obveznost, določena v pogodbi ali drugem pravnem aktu.

9.11. Dolgoročni dolgovi, ki so že zapadli v plačilo (a še niso poravnani) in dolgoročni dolgovi, ki bodo zapadli v plačilo v letu dni po dnevu bilance stanja, se v bilanci stanja izkazujejo kot kratkoročni dolgovi.

9.12. Dolgoročni finančni dolgovi se lahko zaradi spremenjenega položaja dolžnikov (stečaja, likvidacije) obravnavajo in v bilanci stanja izkazujejo kot kratkoročni finančni dolgovi.

9.13. Kratkoročni finančni dolgovi in kratkoročni poslovni dolgovi se lahko ob utemeljenih razlogih na podlagi pogodb obravnavajo in v bilanci stanja izkazujejo kot ustrezni dolgoročni dolgovi.

9.14. Pripoznanja dolgoročnih dolgov v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja se odpravijo, če je obveznost, določena v pogodbi ali drugem pravnem aktu, izpolnjena, razveljavljena ali zastarana.

9.15. Zamenjava med posojilojemalcem in posojilodajalcem na podlagi dolgovnih instrumentov z bistveno različnimi določbami je izbris starega dolga, katerega posledica je odprava pripoznanja tega dolga, in pripoznanje novega dolgovnega instrumenta. Tudi pomembno spremembo določb obstoječega dolgovnega instrumenta (zaradi finančnih težav dolžnika) je treba obravnavati kot spremembo starega dolga.

9.16. Del dolgoročnega dolga se lahko prenese na druge, del pa obdrži, ali pa se prenese celoten dolgoročni dolg in s tem prevzame nova finančna obveznost.

c) Začetno računovodsko merjenje dolgoročnih dolgov

9.17. Dolgoročni dolgovi se ob začetnem pripoznanju ovrednotijo z zneski iz ustreznih listin o njihovem nastanku, ki v primeru dolgoročnih finančnih dolgov dokazujejo prejem denarnih sredstev ali poplačilo kakega poslovnega dolga, v primeru dolgoročnih poslovnih dolgov pa prejem praviloma opredmetenih osnovnih sredstev z dolgoročnim odplačevanjem.

9.18. Dolgoročni dolgovi se povečujejo za pripisane obresti ali zmanjšujejo za odplačane zneske in morebitne drugačne poravnave, če o tem obstaja sporazum z upnikom.

9.19. Dolgoročni dolgovi, ki so vezani na izdajo dolžniških vrednostnih papirjev, se pripoznajo, ko jih prvi kupci vplačajo. Popust ali presežek, ki se pojavi pri izdaji dolgoročnih vrednostnih papirjev, se odpisuje med trajanjem obveznosti sorazmerno z odplačevanjem glavnice.

9.20. Knjigovodska vrednost dolgoročnih dolgov je enaka njihovi izvorni vrednosti, zmanjšani za odplačila glavnice in prenose med kratkoročne dolgove, dokler se ne pojavi potreba po prevrednotenju dolgoročnih dolgov.

9.21. Dolgoročni dolgovi se prenašajo med kratkoročne dolgove in obratno posamič po knjigovodskih vrednostih.

9.22. Pri zamenjavi dolgoročnega dolga se razlika v pripoznanem znesku upošteva kot finančni prihodek oziroma finančni odhodek. To velja tudi pri prenosu dolgoročnega finančnega dolga na drugo osebo oziroma odstopu tega dolga drugi osebi.

9.23. Obresti dolgoročnih dolgov so finančni odhodki, razen če so vštete v nabavno vrednost opredmetenih osnovnih sredstev ali vrednost zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje. Pri podjetju v nastajanju spadajo med neopredmetena dolgoročna sredstva.

č) Prevrednotovanje dolgoročnih dolgov

9.24. Prevrednotenje dolgoročnih dolgov je sprememba njihove knjigovodske vrednosti; kot prevrednotenje se ne štejejo pogodbeni pripis obresti in druga povečanja glavnice dolga pa tudi ne njihovo odplačevanje. Opravi se lahko na koncu poslovnega leta ali med njim. Pojavi se kot prevrednotenje dolgoročnih dolgov zaradi njihove oslabitve pa tudi kot prevrednotenje dolgoročnih dolgov zaradi njihove okrepitve.

9.25. Dolgoročni dolgovi se zaradi spremembe kupne moči domače valute ne prevrednotujejo, razen če so izraženi v tuji valuti in se po njihovem prvem pripoznanju spremeni valutni tečaj ali če so izraženi v domači valuti in je med pogodbenima strankama dogovorjeno prevrednotenje z namenom ohranjanja njihove realne vrednosti. Vendar povečanje dolgoročnih dolgov iz obeh naslovov povečuje redne finančne odhodke, zmanjšanje dolgoročnih dolgov pa redne finančne prihodke, in ne prevrednotovalnih finančnih odhodkov oziroma prevrednotovalnih finančnih prihodkov. Le če se dolgoročni dolg nanaša na pridobljeno opredmeteno osnovno sredstvo ali neopredmeteno dolgoročno sredstvo, se njegovo prevrednotenje lahko pokaže v spremenjeni nabavni vrednosti teh sredstev, in ne v rednih finančnih odhodkih oziroma prihodkih.

9.26. Dolgoročni dolgovi se morajo zaradi okrepitve prevrednotovati v zvezi z dolgoročnimi dolžniškimi vrednostnimi papirji in drugimi z njimi povezanimi finančnimi inštrumenti, če je njihova dokazana poštena vrednost pred odštetjem stroškov posla, ki se utegnejo pojaviti ob prodaji ali drugi odtujitvi, večja od njihove knjigovodske vrednosti. Knjigovodsko vrednost takšnih dolgoročnih dolgov je treba povečati do njihove dokazane poštene vrednosti in, preden so dokončno poravnani, za razliko povečati prevrednotovalne finančne odhodke.

9.27. Dolgoročni dolgovi se lahko zaradi oslabitve prevrednotujejo v zvezi z dolgoročnimi dolžniškimi vrednostnimi papirji in drugimi z njimi povezanimi finančnimi inštrumenti, če je njihova dokazana poštena vrednost pred odštetjem stroškov posla, ki se utegnejo pojaviti ob prodaji ali drugi odtujitvi, manjša od njihove knjigovodske vrednosti. Knjigovodsko vrednost takšnih dolgoročnih dolgov je treba zmanjšati do njihove dokazane poštene vrednosti in, preden so dokončno poravnani, za razliko povečati tudi prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi z dolgoročnimi dolgovi.

9.28. Dolgoročni dolgovi se lahko zaradi oslabitve prevrednotujejo tudi v zvezi z dobljenimi dolgoročnimi posojili, če je njihova po metodi veljavne obrestne mere izmerjena odplačna vrednost manjša od njihove knjigovodske vrednosti. Knjigovodsko vrednost takšnih dolgoročnih dolgov je treba zmanjšati do njihove odplačne vrednosti in, preden so dokončno poravnani, za razliko povečati tudi prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi z dolgoročnimi dolgovi.

9.29. Dolgoročni dolgovi se morajo zaradi odprave oslabitve prevrednotovati, če dokazana poštena oziroma po metodi veljavne obrestne mere izmerjena odplačna vrednost presega njihovo zaradi oslabitve zmanjšano knjigovodsko vrednost. Za razliko je treba povečati knjigovodsko vrednost takšnih dolgoročnih dolgov in hkrati zmanjšati prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi z dolgoročnimi dolgovi, ki je bil pri istih dolgoročnih dolgovih povečan.

9.30. Pri dokončni poravnavi dolgoročnega dolga se posebni prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi z njim prenese med prevrednotovalne finančne prihodke v zvezi z dolgovi.

d) Uskupinjevanje dolgoročnih dolgov

9.31. Skupinska bilanca stanja se sestavi, kot da bi šlo za eno samo podjetje. Dolgoročni dolgovi v njej zajemajo dolgoročne dolgove obvladujočega podjetja in odvisnih podjetij pa tudi sorazmerni del dolgoročnih dolgov skupaj obvladovanih podjetij, ki se pojavljajo do drugih zunaj skupine. Uskupinjeni dolgoročni dolgovi se ne vodijo na posebnih kontih, temveč se povzemajo iz izvirnih bilanc stanja upoštevanih podjetij na podlagi dodatnih podatkov in prilagoditev, ki se nanašajo na prevedbo v poročevalno valuto obvladujočega podjetja, na izločitev medsebojnih poslovnih in finančnih razmerij v skupini ter na prevrednotenje v zvezi z uskupinjenjem. Zaradi takšnih prilagoditev se neodpisana vrednost uskupinjenih dolgoročnih dolgov razlikuje od seštevka knjigovodskih vrednosti dolgoročnih dolgov v izvirnih bilancah stanja upoštevanih podjetij.

9.32. Če so v izvirnih bilancah stanja upoštevanih podjetij knjigovodske vrednosti dolgoročnih dolgov izražene v valuti, ki se razlikuje od poročevalne valute obvladujočega podjetja, jih je treba prevesti v poročevalno valuto obvladujočega podjetja po srednjem tečaju Banke Slovenije na dan bilance stanja.

9.33. Dolgoročni dolgovi so sestavljeni iz dolgoročnih finančnih dolgov in dolgoročnih poslovnih dolgov. Dolgoročni finančni dolgovi so sestavljeni iz dobljenih dolgoročnih posojil in izdanih dolgoročnih obveznic oziroma drugih dolgoročnih dolžniških vrednostnih papirjev, dolgoročni poslovni dolgovi pa iz dolgov zaradi nakupa na up (kredit), ki jih je treba poravnati v roku, daljšem od leta dni. Uskupinjeni dolgoročni dolgovi v vseh takih primerih izključujejo tiste, ki se pojavljajo do drugih podjetij v skupini.

9.34. Dolgoročna posojila, dobljena od podjetij v skupini, so praviloma enaka danim dolgoročnim posojilom pri teh podjetjih. Takšna dobljena dolgoročna posojila je treba izločiti iz uskupinjenih dolgoročnih finančnih naložb in hkrati iz uskupinjenih danih dolgoročnih posojil pri nasprotnih podjetjih v skupini. Če znesek iz medsebojnih posojilnih razmerij pri uskupinjevalnem pobotanju ni enak na obeh straneh, je treba ugotoviti vzrok in ga odpraviti. Neprave uskupinjevalne razlike pri dobljenih dolgoročnih posojilih izvirajo iz napačnih knjižb, časovno neusklajenih obračunov, časovno različnega prikaza pri podjetjih in tako naprej; zagotoviti je treba stanje, ki bi nastalo, če napak ne bi bilo. Prave uskupinjevalne razlike pri dobljenih dolgoročnih posojilih so posledica različnih načinov vrednotenja. Odprava takih razlik lahko vpliva prek uskupinjenih finančnih prihodkov oziroma uskupinjenih finančnih odhodkov na uskupinjeni čisti dobiček in nato na uskupinjeni zadržani čisti dobiček.

9.35. Knjigovodska vrednost izdanih dolgoročnih obveznic in drugih izdanih dolžniških vrednostnih papirjev, ki so v rokah drugih podjetij v skupini, ni nujno enaka knjigovodski vrednosti teh vrednostnih papirjev pri podjetjih, ki so naložbeniki v skupini. Njihova nakupna vrednost se lahko že od samega začetka razlikuje od nominalne vrednosti, pozneje pa se lahko pojavijo na eni in drugi strani prevrednotenja, ki jih je prav tako treba odpraviti pri uskupinjenju. Odprava takih razlik vpliva na uskupinjene finančne prihodke oziroma uskupinjene finančne odhodke in s tem na uskupinjeni čisti dobiček in nato na uskupinjeni zadržani čisti dobiček.

9.36. Knjigovodska vrednost dolgoročnih poslovnih dolgov do podjetij v skupini je praviloma enaka knjigovodski vrednosti dolgoročnih poslovnih terjatev pri teh podjetjih v skupini. Pozneje se razlikujejo, kar je predvsem posledica različnega prevrednotenja na obeh straneh. Takšne dolgove je treba izločiti iz uskupinjenih dolgoročnih poslovnih dolgov in hkrati iz uskupinjenih dolgoročnih poslovnih terjatev pri nasprotnih podjetjih v skupini. Če znesek iz medsebojnih dolgoročnih poslovnih razmerij pri uskupinjevalnem pobotanju ni enak na obeh straneh, je treba ugotoviti vzrok in ga odpraviti. Neprave uskupinjevalne razlike pri dolgoročnih poslovnih dolgovih izvirajo iz napačnih knjižb, časovno neusklajenih obračunov, časovno različnega prikaza pri podjetjih in tako naprej; zagotoviti je treba stanje, ki bi nastalo, če napak ne bi bilo. Prave uskupinjevalne razlike pri dolgoročnih poslovnih dolgovih so posledica različnih načinov vrednotenja. Odprava takih razlik lahko vpliva prek uskupinjenih poslovnih prihodkov oziroma uskupinjenih poslovnih odhodkov na uskupinjeni čisti dobiček in nato na uskupinjeni zadržani čisti dobiček.

9.37. Če se pri prvem uskupinjenju dolgoročnih dolgov kot celote pojavijo preračunane pozitivne razlike oziroma preračunane negativne razlike, jih je treba upoštevati pri oblikovanju uskupinjevalnega dobrega imena oziroma uskupinjevalnega slabega imena in jih v naslednjih letih tako tudi razknjiževati.

9.38. Dolgoročni dolgovi do pridruženih podjetij se v skupinski bilanci stanja izkazujejo ločeno od drugih uskupinjenih dolgoročnih dolgov.

9.39. Pri pretvorbi vsote dolgoročnih dolgov iz izvornih bilanc stanja upoštevanih podjetij v uskupinjene dolgoročne dolgove 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 dolgoročnih dolgov.

e) Razkrivanje dolgoročnih dolgov

9.40. 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.

9.41. Pri dobljenih dolgoročnih dolgovih se razkrivajo dobljeni nezavarovani dolgoročni dolgovi in dobljeni zavarovani dolgoročni dolgovi.

9.42. Pri dolgoročnih dolgovih do drugih podjetij v skupini se razkrivajo njihova imena, države, v katerih so vpisana ali v katerih imajo svoje sedeže, in zneski.

9.43. Pri dolgoročnih dolgovih se razkrivajo a) datum zapadlosti v plačilo; b) obrestna mera in drugi pogoji, pod katerimi so bili pridobljeni; c) metode in pomembne predpostavke, uporabljene pri ocenjevanju njihove poštene vrednosti; ter č) način obravnavanja pri tem nastalih razlik.

9.44. Za vsako vrsto dolgoročnih dolgov se razkrivajo informacije o a) izpostavljenosti različnim vrstam tveganja ter b) obsegu in vrsti finančnih inštrumentov za varovanje pred tveganjem.

9.45. Pri izpostavljenosti obrestnemu tveganju se razkrivajo a) pogodbeni roki za popravek obrestne mere ali roki za plačilo, in sicer tisti, ki se pojavijo prej, ter b) dejanske obrestne mere, če se uporabljajo.

9.46. Pri izpostavljenosti zaupanjškemu (kreditnemu) tveganju se razkrivajo a) vrednost, ki najbolje predstavlja največjo možno izpostavljenost takšnemu tveganju na dan bilance stanja, brez upoštevanja vrednosti kateregakoli poročila, če druge stranke ne bi bile sposobne izpolniti svojih obveznosti, ki izhajajo iz finančnih inštrumentov, in b) pomembno kopičenje zaupanjškega (kreditnega) tveganja.

9.47. Za vsako vrsto dolgoročnih dolgov je treba razkriti informacije o njeni pošteni vrednosti. Če poštene vrednosti zaradi omejitev v zvezi s časom ali stroški ni mogoče ugotoviti dovolj zanesljivo, se to razkrije skupaj z informacijami o njenih glavnih značilnostih.

9.48. Če se kak dolgoročni dolg obravnava po vrednosti, ki je drugačna od poštene vrednosti, se razkrijejo a) knjigovodska vrednost in poštena vrednost dolgoročnega dolga ter b) razlog, da ni bila spremenjena knjigovodska vrednost, pa tudi narava dokazov, na katerih temelji ravnanje uprave (ravnateljstva).

9.49. V zvezi z uskupinjevanjem dolgoročnih dolgov se pojasnjuje tako njihovo pobotanje s postavkami dolgoročnih finančnih naložb drugih podjetij v skupini kakor nastanek uskupinjevalnih razlik.

9.50. Poimensko se razkrivajo dolgoročni dolgovi do članov uprave (ravnateljstva), članov nadzornega sveta in notranjih lastnikov.

C. Opredelitve ključnih pojmov

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

- a) **Dolgoročni dolg** je dolg, ki se v skladu s pogodbo ali drugim pravnim aktom odplačuje več kot leto dni.
- b) **Kreditiranje** je dajanje na upanje, ki omogoča dolžniku prejetje blaga ali storitve ob odloženem plačilu ali odloženi nasprotni dajatvi.
- c) **Posojanje** je dajanje denarja ali drugih nadomestnih stvari, pri čemer se dolžnik obveže, da bo po določenem roku vrnil enake zneske denarja ali enake količine drugih nadomestnih stvari.
- č) **Dobljena varščina** je sredstvo, ki ga dobi upnik kot zagotovilo, da bo njegov dolžnik izpolnil svoje obveznosti.
- d) **Finančni dolg v posesti za trgovanje** je finančni dolg, pridobljen oziroma prevzet predvsem z namenom ustvarjati dobiček iz kratkoročnih nihanj cen. Izpeljane finančne obveznosti so domnevno vedno v posesti za trgovanje.
- e) **Finančni inštrument** je pogodba, na podlagi katere nastane finančno sredstvo enega podjetja in hkrati finančna obveznost ali kapitalski finančni inštrument drugega podjetja. Pri tem je finančno sredstvo vsako sredstvo, ki je a) denar; b) pogodbeno pravica prejeti denar ali drugo finančno sredstvo; c) pogodbeno pravica zamenjati finančne inštrumente z drugimi pod pogoji, ki utegnejo biti ugodni; ali č) kapitalski finančni inštrument drugega podjetja. Finančna obveznost je vsaka obveznost, ki je pogodbeno obveza a) izročiti denar ali drugo finančno sredstvo ali b) zamenjati finančne inštrumente z drugimi pod pogoji, ki utegnejo biti neugodni. Kapitalski finančni inštrument pa je vsaka pogodba, ki dokazuje preostali delež v sredstvih po odštetju dolgov.
- f) **Vrednostni papir (vrednostnica)** je prenosljiva listina, s katero se izdajatelj zaveže izpolniti na njej zapisano obveznost do njenega zakonitega imetnika. Lastniški vrednostni papir izda podjetje v zvezi s svojim kapitalom, dolžniški vrednostni papir pa v zvezi s svojim dolgom.
- g) **Izpeljani finančni inštrument (izvedeni finančni inštrument)** je finančni inštrument, a) katerega vrednost se spremeni zaradi spremembe določene obrestne mere, tečaja vrednostnih papirjev, cene blaga, valutnega tečaja, indeksa cen, zaupanja (kreditne) sposobnosti ali podobnih spremenljivk; b) ki ne zahteva začetne čiste finančne naložbe ali ki zahteva le majhno čisto začetno finančno naložbo; in c) ki se poravna v prihodnosti. Izpeljani finančni inštrumenti so na primer blagovna ali finančna rokovna pogodba, pogodba o finančni zamenjavi in pogodba o opcijah. Tak inštrument se lahko uporablja tudi kot inštrument za varovanje pred tveganjem.
- h) **Inštrument za varovanje pred tveganjem** je za obračunavanje varovanja pred tveganjem določen izpeljani finančni inštrument oziroma finančno sredstvo ali finančna obveznost, katere(ga) sprememba poštene vrednosti ali prihodnjih denarnih tokov bo po pričakovanju pobotala spremembo poštene vrednosti ali prihodnjih denarnih tokov pred tveganjem varovane postavke.
- i) **Pred tveganjem varovana postavka** je sredstvo, dolg, trdna obveza ali predviden prihodnji posel, ki a) izpostavlja podjetje tveganju spremembe poštene vrednosti ali prihodnjih denarnih tokov in b) je za obračunavanje varovanja pred tveganjem določena kot varovana pred tveganjem.
- j) **Varovanje pred tveganjem** je določitev enega ali več inštrumentov za varovanje pred tveganjem, tako da se sprememba njegove (njihove) poštene vrednosti ali prihodnjih denarnih tokov v celoti ali delno pobota s spremembo poštene vrednosti ali prihodnjih denarnih tokov pred tveganjem varovane postavke.

- k) **Uskupinjeno odvisno podjetje (konsolidirano odvisno podjetje)** je podjetje, v katerem ima obvladujoče podjetje prevladujoč kapitalski delež ali prevladujoč vpliv iz drugih razlogov in ki vstopa v skupino, za katero se sestavljajo skupinski računovodski izkazi.
- l) **Neuskupinjeno odvisno podjetje (nekonsolidirano odvisno podjetje)** je podjetje, v katerem ima obvladujoče podjetje sicer prevladujoč kapitalski delež ali prevladujoč vpliv iz drugih razlogov, vendar a) ga namerava obvladujoče podjetje usmerjati le začasno, ker ga ima v lasti zgolj z namenom, da bi ga v bližnji prihodnosti odtujilo; b) posluje znotraj strogih dolgoročnih omejitev, ki pomembno zmanjšujejo njegovo zmožnost, da bi preneslo svoja sredstva na obvladujoče podjetje.
- m) **Skupaj obvladovano podjetje** je podjetje, ki ga je ustanovilo več podvižnikov (pogodbenih strank pri skupnem podvigu); ti na podlagi pogodbenega sporazuma skladno s svojimi kapitalskimi deleži skupaj obvladujejo celotno poslovanje takšnega podjetja.
- n) **Poštena vrednost** je vrednost sredstva oziroma dolga, sprejemljiva za dobro obveščeni in voljni stranki, ki skleneta premišljen posel o zamenjavi sredstva oziroma poravnavi dolga.
- o) **Odplačna vrednost** je vrednost sredstva oziroma dolga ob začetnem pripoznanju, zmanjšana za odplačilo glavnice ter za odpis zaradi oslabitve ali neudenarljivosti.

Č. Pojasnila

9.52. Obveza je tisto, kar se po določenih normah, predpisih mora storiti, opraviti; kot takšna ni nujno predmet računovodskega obravnavanja ali vključevanja v bilanco stanja. Obveznost je pravno razmerje, na podlagi katerega je ena od strank upravičena zahtevati od druge določeno dajatev, storitev; kot takšna je predmet računovodskega obravnavanja in vključevanja v bilanco stanja, vendar ni istovetna z dolgom. Dolg je tisto, kar mora kdo vrniti, poravnati, zlasti v denarju. Poleg obveznosti v zvezi z dolgovi obstajajo tudi druge obveznosti, na primer v zvezi s kapitalom.

9.53. Dolgoročni dolgovi so povezani z obveznostmi, ki dokončno zapadejo v plačilo več kot leto dni po nastanku oziroma dnevu bilance stanja. Obveznosti za posamezne obroke, ki zapadejo v plačilo v letu dni po dnevu bilance stanja, se izkazujejo kot kratkoročne obveznosti in s tem kot kratkoročni dolgovi.

9.54. Dolgi rok je mogoče razčleniti na srednji rok, to je obdobje od enega leta do štirih let, in pravi dolgi rok, to je obdobje, daljše od štirih let. Razmejitev je mogoče premakniti od štirih let na pet let.

9.55. Vloge, ki se vrnejo naenkrat v določenem roku ali vračajo v obrokih v določenih rokih neodvisno od doseženega dobička, so dolgoročni dolgovi, čeprav so druge njihove značilnosti enake značilnostim kapitala. Vloge z vračilnimi roki, pri katerih je enkratno vračilo oziroma vračanje v obrokih odvisno od zadostnosti dobička, doseženega v istem obračunskem obdobju, niso dolgoročni dolgovi, temveč so sestavni del kapitala.

9.56. Z dolgoročnimi obveznostmi na podlagi posojil v obliki obveznic so mišljene obveznosti z določenimi vračilnimi roki ali roki za vračilo glavnice neizrabljenega posojila ob nespremenljivi obrestni meri za še ne odplačano posojilo. Privlačnost takšnega načina najemanja posojil je pogosto posledica davčnih olajšav, ki so ugodnejše kot pri dividendah.

9.57. Dolgoročne obveznosti na podlagi sanacijskih posojil se pojavijo, če podjetje najame posojila za financiranje sredstev, ki manjkajo zaradi izgube in/ali zaradi stalne plačilne nesposobnosti kot posledice neugodnega razmerja med naložbami in njihovim financiranjem. S takšnimi posojili ne more trajno reševati problema izgub ali trajno izboljševati finančnega položaja, saj mu zagotavljajo le začasno olajšanje in priložnost, da v razumnem roku - običajno v petih letih - dolgoročno odpravi svoje težave, če ima možnosti za prihodnje uspešno poslovanje.

9.58. Dolgoročne obveznosti na podlagi drugih finančnih posojil se pojavijo, če se najame posojilo, ki ni sanacijsko ali povezano z obveznicami. Namen najemanja takšnih posojil je pridobivanje manjkajočih finančnih sredstev, da bi se doseglo ravnotežje med dolgoročnimi vezavami sredstev in njihovim financiranjem ali omogočilo dolgoročno financiranje povečanega obsega poslovanja v celoti in da bi se tako izboljšal finančni položaj.

9.59. Z dolgoročnimi obveznostmi na podlagi komercialnih posojil so mišljene obveznosti na podlagi posojil, uporabljenih za dajanje predujmov ali za plačila dobaviteljem blaga in/ali storitev ter za odobravanje prodaje na kredit.

9.60. Dolgoročne obveznosti na podlagi kreditov so obveznosti do dobaviteljev za odloženo plačevanje pri njih kupljenega blaga in/ali storitev.

9.61. Z valutnim tečajem je v tem standardu mišljen srednji tečaj Banke Slovenije, iz utemeljenih razlogov pa se lahko uporabi tudi ustrezní tečaj poslovne banke.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

9.62. 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 9 - Dolgoročne obveznosti (1993).

Slovenski računovodski standard 10 (2002)

DOLGOROČNE REZERVACIJE

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju dolgoročno odloženih prihodkov in dolgoročno vnaprej vračunanih stroškov oziroma odhodkov kot posebnih vrst dolgoročnih obveznosti. Povezan je z računovodskima načeloma 74 in 75 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

- a) razvrščanje dolgoročnih rezervacij,
- b) pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj dolgoročnih rezervacij,
- c) začetno računovodsko merjenje dolgoročnih rezervacij,
- č) prevrednotovanje in merjenje sprememb dolgoročnih rezervacij,
- d) uskupinjevanje dolgoročnih rezervacij ter
- e) razkrivanje dolgoročnih rezervacij

pa tudi s tem povezane opredelitve ključnih pojmov in pojasnila.

Ta standard se opira na mednarodne računovodske standarde (MRS) 1, 10, 19, 20, 26 in 37 ter 4. in 7. smernico Evropske zveze. Povezan je s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 12, 14, 17, 18, 24 in 27.

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 dolgoročnih rezervacij

10.1. Dolgoročne rezervacije se oblikujejo za obveznosti, ki se bodo po predvidevanjih na podlagi obvezujočih preteklih dogodkov pojavile v obdobju, daljšem od leta dni, in katerih velikost je zanesljivo ocenjena. Obveznosti se nanašajo na pravne ali fizične osebe, do katerih bo tedaj nastal dolg. Obravnavati jih je mogoče kot dolgove v širšem pomenu, ker se razlikujejo od kapitala kot obveznosti do lastnikov.

10.2. Dolgoročne rezervacije so lahko dolgoročne rezervacije na račun dolgoročno odloženih prihodkov ali dolgoročne rezervacije na račun dolgoročno vnaprej vračunanih stroškov oziroma odhodkov.

10.3. Dolgoročno odloženi prihodki bodo v obdobju, daljšem od leta dni, pokrili predvidene odhodke. Zato se ob nastanku zaračunane prodaje proizvodov oziroma storitev ne upoštevajo pri oblikovanju poslovnega izida, ker takrat še ni potrebe po pokrivanju takšnih odhodkov. Med dolgoročne rezervacije na račun dolgoročno odloženih prihodkov spadajo med drugim dolgoročne rezervacije za dana jamstva ob prodaji proizvodov ali opravitvi storitev, dolgoročne rezervacije v zvezi z državnimi podporami, prejetimi za pridobitev osnovnih sredstev ali za pokrivanje določenih stroškov, dolgoročne rezervacije iz namenskih donacij, prejetih za pridobitev osnovnih sredstev ali pokrivanje določenih stroškov, in dolgoročne rezervacije na račun slabega imena.

10.4. Namen dolgoročno vnaprej vračunanih stroškov oziroma odhodkov je v obdobju, daljšem od leta dni, zbrati zneske, ki bodo omogočili pokritje kasneje nastalih stroškov oziroma odhodkov, ali v letu dni zbrati zneske, ki bodo omogočili pokritje nastalih stroškov oziroma odhodkov v obdobju, daljšem od leta dni, ali v obdobju, daljšem od leta dni, zbrati zneske, ki bodo omogočili pokritje nastalih stroškov oziroma odhodkov v obdobju, daljšem od leta dni. Med takšne dolgoročne rezervacije spadajo na primer dolgoročne rezervacije za reorganizacijo, za pričakovane izgube iz kočljivih pogodb, za pokojnine in za druge namene.

10.5. Dolgoročne rezervacije za pokrivanje prihodnjih stroškov oziroma odhodkov, ki se bodo po pričakovanju pojavili v obdobju, daljšem od leta dni, se oblikujejo z enkratnim ali večkratnim odštetjem od prodajnih vrednosti kot prihodkov oziroma z enkratno ali večkratno obremenitvijo ustreznih stroškov ali odhodkov.

10.6. Slabo ime se izvorno pojavi pri nakupu podjetja, ki preneha obstajati kot samostojno podjetje, naložba kupca v pridobitev kapitala tega podjetja pa je manjša od njegove knjigovodske vrednosti; tega primanjkljaja ni utemeljeno razporediti med pripoznana pridobljena sredstva in dolgove. Dodatno se pojavlja pri uskupinjevanju vseh tistih podjetij, v katerih so bili pridobljeni kapitalski deleži z naložbami, manjšimi od vrednosti pripoznanih pridobljenih sredstev in dolgov, čeprav takšna podjetja ne prenehajo obstajati kot samostojne pravne osebe.

10.7. Pri dolgoročnih rezervacijah je treba razlikovati rezervacije, ki se nanašajo na uskupljena podjetja, od drugih rezervacij.

10.8. Pogojne dolgoročne obveznosti se ne obravnavajo kot dolgoročne rezervacije.

b) Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj dolgoročnih rezervacij

10.9. Dolgoročne rezervacije se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripoznavajo, če a) obstaja zaradi preteklega dogodka sedanja obveza (pravna ali posredna); b) je verjetno, da bo pri poravnavi obveze potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo pritekanje gospodarskih koristi, in c) je mogoče znesek obveze zanesljivo izmeriti.

10.10. Dolgoročne rezervacije se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripoznavajo z ustreznim odbitkom od siceršnjih prihodkov ali z vračunavanjem ustreznih stroškov oziroma odhodkov, če je verjetno, da bodo v prihodnosti nastajali takšni stroški oziroma odhodki in je zanje potrebno dolgoročno rezerviranje pokrivanja.

10.11. Dolgoročne rezervacije v zvezi z državnimi podporami in donacijami, prejetimi za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev, se oblikujejo za zneske namensko prejetih denarnih sredstev ali opredmetenih osnovnih sredstev, ki so bila pridobljena nepovratno oziroma brezplačno z državnimi podporami ali donacijami. Namenjene so za pokrivanje stroškov amortizacije teh sredstev in se porabljajo s prenašanjem med poslovne prihodke.

10.12. Dolgoročne rezervacije v zvezi s slabim imenom se oblikujejo ob nakupu in pripojitvi drugega podjetja, da bi bilo z njimi mogoče v prehodnem obdobju izboljšati poslovni izid podjetja kupca.

10.13. Pripoznanje dolgoročnih rezervacij v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja se odpravi, kadar so že izrabljene nastale možnosti, zaradi katerih so bile dolgoročne rezervacije oblikovane, ali pa ni več potrebe po njih.

10.14. Dolgoročne rezervacije se lahko uporabljajo samo za istovrstne postavke, za katere so bile prvotno pripoznane, v utemeljenih primerih pa tudi za enakovrstne postavke. Takšen primer je poraba dolgoročnih rezervacij za dana jamstva ob prodaji proizvodov ali opravitvi storitev.

10.15. Podjetje določi v svojem aktu računovodske usmeritve za pripoznavanje dolgoročnih rezervacij.

c) Začetno računovodsko merjenje dolgoročnih rezervacij

10.16. Znesek, pripoznan kot dolgoročna rezervacija, je najboljša ocena izdatkov, potrebnih za poravnavo na dan bilance stanja obstoječe dolgoročne obveze. Pri doseganju najboljše ocene dolgoročne rezervacije se upoštevajo tveganja in negotovosti, ki neizogibno spremljajo dogodke in okoliščine. Vrednost dolgoročne rezervacije mora biti enaka sedanji vrednosti izdatkov, ki so po pričakovanju potrebni za poravnavo obveze.

10.17. Prihodnji dogodki, ki bodo lahko vplivali na znesek, potreben za poravnavo obveze, morajo vplivati tudi na znesek dolgoročne rezervacije, če je dovolj stvarnih dokazov, da se bodo pojavili. Dobiček iz pričakovane odtujitve sredstev se pri merjenju dolgoročne rezervacije ne upošteva. Če se pričakuje, da bo nekatere ali vse izdatke, potrebne za poravnavo dolgoročne rezervacije, povrnila druga stranka, se povračila pripoznajo, kadar in zgolj kadar je njih prejem res gotov, če se poravna obveza; povračilo se obravnava kot posebno sredstvo, njegov znesek pa ne sme presegati zneska rezervacije.

10.18. Če se sklene kočljiva pogodba, se del obveznosti, določen v pogodbi, ki presega gospodarske koristi iz pogodbe, pripozna in izmeri kot dolgoročne rezervacije. Dolgoročne rezervacije pa se ne pripoznavajo za izgube iz prihodnjega poslovanja.

10.19. Dolgoročna rezervacija za reorganiziranje zajema le neposredne stroške, ki se pojavijo pri reorganiziranju, to je tiste, ki jih povzroči reorganiziranje in niso povezani z delovanjem, ki se bo nadaljevalo. Dolgoročne rezervacije se pripoznajo po sprejetju načrta reorganizacije, ko se začne ta načrt uresničevati ali ko so prizadeti obveščeni, da bo reorganizacija izpeljana.

10.20. Za dolgoročno odlaganje prihodkov in za dolgoročno vnaprejšnje vračunavanje stroškov oziroma odhodkov se praviloma izdelata večletni predračun oblikovanja in črpanja ustrezne dolgoročne rezervacije ter na tej podlagi opredelijo odstotki od poslovnih prihodkov ali poslovnih odhodkov posameznih vrst, ki se vračunavajo v vsakem poslovnem letu. Predračun se na koncu poslovnega leta preveri ter po potrebi dopolni ali spremeni.

10.21. Dolgoročne rezervacije na račun vnaprej vračunanih stroškov oziroma odhodkov se zmanjšujejo neposredno za stroške oziroma odhodke, za pokrivanje katerih so oblikovane. To pomeni, da se v poslovnem letu takšni stroški oziroma odhodki ne pojavljajo več v izkazu poslovnega izida, prav tako pa vanj niso prenesene izrabljene dolgoročne rezervacije za njihovo pokrivanje. Edina izjema so dolgoročne rezervacije za pričakovane izgube iz kočljivih pogodb, ki se prenašajo med poslovne prihodke v obračunskih obdobjih, v katerih se pojavljajo stroški oziroma odhodki, za pokrivanje katerih so oblikovane.

10.22. Dolgoročne rezervacije na račun dolgoročno odloženih prihodkov se prenašajo med poslovne prihodke tistega poslovnega leta, v katerem se pojavljajo stroški oziroma odhodki, za pokrivanje katerih so oblikovane. Dolgoročne rezervacije na račun slabega imena se prenašajo med poslovne prihodke skladno s pojavljanjem odhodkov, za pokrivanje katerih so oblikovane, vendar največ pet let. V utemeljenih primerih se doba prenašanja dolgoročnih rezervacij na račun slabega imena med poslovne prihodke lahko podaljša, vendar največ na 20 let.

Ne glede na prejšnji odstavek se lahko dolgoročne rezervacije za dana jamstva ob prodaji proizvodov ali opravitvi storitev obravnavajo kot sklad za pokrivanje tveganj, za katera so bile oblikovane. V tem primeru se dolgoročne rezervacije uskladijo na koncu obračunskega obdobja z zmanjšanjem ali povečanjem poslovnih prihodkov na znesek ocenjenih obveznosti, ki bodo iz naslova danih jamstev nastale v naslednjih obračunskih obdobjih. Nastale obveznosti iz danih jamstev se obravnavajo kot stroški obravnavanega obračunskega obdobja. Enako se lahko obravnavajo tudi druge podobne dolgoročne rezervacije.

10.23. Knjigovodska vrednost dolgoročnih rezervacij je enaka njihovi izvorni vrednosti, zmanjšani za porabljene zneske, dokler se ne pojavi potreba po njihovem povečanju ali zmanjšanju.

č) Prevrednotovanje in merjenje sprememb dolgoročnih rezervacij

10.24. Dolgoročne rezervacije se ne prevrednotujejo.

10.25. Na koncu obračunskega obdobja se dolgoročne rezervacije popravijo tako, da je njihova vrednost enaka sedanji vrednosti izdatkov, ki so po predvidevanjih potrebni za poravnavo obveze.

10.26. Dolgoročne rezervacije za določen namen se v skladu s SRS 10.25 povečajo, če po predvidevanjih ne omogočajo pokritja ustreznih stroškov v prihodnjih letih. Za ta primanjkljaj je treba povečati njihovo knjigovodsko vrednost in finančne odhodke.

10.27. Dolgoročne rezervacije za določen namen se v skladu s SRS 10.25 zmanjšajo, če po predvidevanjih presegajo pokritje ustreznih stroškov v prihodnjih letih. Za ta presežek je treba zmanjšati njihovo knjigovodsko vrednost in povečati finančne prihodke.

10.28. Po koncu obdobja, za katero je bila oblikovana dolgoročna rezervacija, se njen celotni neporabljeni del prenese med poslovne prihodke.

d) Uskupinjevanje dolgoročnih rezervacij

10.29. Skupinska bilanca stanja se sestavi, kot da bi šlo za eno samo podjetje. Dolgoročne rezervacije v njej zajemajo dolgoročne rezervacije obvladujočega podjetja in odvisnih podjetij pa tudi sorazmerni del dolgoročnih rezervacij skupaj obvladovanih podjetij. Povzete so iz izvirnih bilanc stanja upoštevanih podjetij na podlagi dodatnih podatkov in morebitnih potrebnih prilagoditev.

10.30. Če so v izvirnih bilancah stanja upoštevanih podjetij knjigovodske vrednosti dolgoročnih rezervacij izražene v valuti, ki se razlikuje od poročevalne valute obvladujočega podjetja, jih je treba prevesti v poročevalno valuto obvladujočega podjetja po srednjem tečaju Banke Slovenije na dan bilance stanja.

10.31. Če se pri prvem uskupinjenju pri dolgoročnih rezervacijah odvisnega podjetja pojavijo preračunane pozitivne ali negativne razlike, je treba uskupinjene dolgoročne rezervacije ustrezno popraviti, kar vpliva tudi na pojavitev uskupinjevalnega dobrega imena oziroma uskupinjevalnega slabega imena. Razlike pri tako popravljenih dolgoročnih rezervacijah, ki sicer niso razvidne iz izvirnih bilanc stanja odvisnih podjetij, se obračunajo v skupinskih računovodskih izkazih na enak način kot knjigovodsko izkazani zneski.

10.32. Če se dolgoročne rezervacije oblikujejo v zvezi s poslovnimi razmerji do drugih podjetij v skupini, jih je treba izločiti iz skupinskih izkazov, kar prek uskupinjenih poslovnih prihodkov oziroma poslovnih odhodkov vpliva na uskupinjeni čisti dobiček in nato na uskupinjeni zadržani čisti dobiček.

10.33. Uskupinjevalno slabo ime kot sestavni del uskupinjenih dolgoročnih rezervacij se pojavi pri prvem uskupinjenju, če je bila nakupna vrednost pridobljenih kapitalskih deležev v odvisnem podjetju manjša od knjigovodske vrednosti pridobljenih sestavnih delov kapitala odvisnega podjetja. Pri kasnejšem uskupinjevanju se upošteva njegovo prenašanje med uskupinjene poslovne prihodke v petletnem obdobju (če ni utemeljitve za daljše obdobje, ki pa ne sme presegati dvajset let). Takšno uskupinjevalno slabo ime je treba razlikovati od slabega imena iz izvirnih bilanc stanja upoštevanih podjetij.

10.34. Pri pretvorbi vsote dolgoročnih rezervacij iz izvirnih bilanc stanja upoštevanih podjetij v uskupinjene dolgoročne rezervacije 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 dolgoročnih rezervacij.

e) Razkrivanje dolgoročnih rezervacij

10.35. 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.

10.36. Za vsako vrsto dolgoročnih rezervacij je treba posebej razkriti a) razloge in pogoje za njihovo oblikovanje; b) metode in pomembne predpostavke, uporabljene pri ocenjevanju njihove utemeljene vrednosti; ter c) način obravnavanja pri tem nastalih razlik.

10.37. Pri vsaki vrsti dolgoročnih rezervacij se razkrije razlika med njenim načrtovanim oblikovanjem in črpanjem ter njenim uresničnim oblikovanjem in črpanjem v posameznem poslovnem letu.

10.38. Pri vsaki vrsti dolgoročnih rezervacij se razkrivajo informacije o izpostavljenosti različnim vrstam tveganja in način varovanja pred njimi pa tudi morebitne skrite rezerve.

10.39. V zvezi z uskupinjevanjem dolgoročnih rezervacij se pojasnjuje nastanek morebitnih uskupinjevalnih razlik.

C. Opredelitve ključnih pojmov

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

- a) **Dolgoročna rezervacija** je dolgoročna obveznost, ki je glede časa oziroma zneskov prihodnjih izdatkov za poravnavo verjetna.
- b) **Dolgoročna obveznost** je sedanja obveza, ki izhaja iz preteklih dogodkov in katere poravnava bo po pričakovanju čez več kot leto dni povzročila odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi.
- c) **Obvezujoč dogodek** je dogodek, ki povzroči pravno ali posredno obvezo, zaradi katere ni nobene druge stvarne možnosti, kot da se takšna obveza poravna.
- č) **Pravna obveza** je obveza, ki izhaja iz a) pogodbe; b) zakonov ali c) drugih pravnih predpisov.
- d) **Posredna obveza** je obveza na podlagi tehle dejanj: a) strankam se na ustaljen način z objavljanim usmeritev ali dovolj natančnimi sprotimi izjavami nakaže, da bodo sprejete nekatere obveznosti, in b) pri teh strankah se zbudi utemeljeno pričakovanje, da bodo te obveznosti izpolnjene.
- e) **Pogojna obveznost** je a) možna obveza, ki izhaja iz preteklih dogodkov in katere obstoj je odvisen od (ne)pojavitve enega ali več negotovih prihodnjih dogodkov, ki se ne obvladujejo v celoti, ali b) sedanja obveza, ki izhaja iz preteklih dogodkov, vendar se ne pripozna, ker ni verjetno, da bo za njeno poravnavo potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, ali ker njenega zneska ni mogoče dovolj zanesljivo izmeriti.
- f) **Kočljiva pogodba** je pogodba, pri kateri neizogibni stroški izpolnjevanja pogodbenih obvez, ugotovljeni na koncu poslovnega leta, presegajo gospodarske koristi, ki se pričakujejo od nje.
- g) **Reorganiziranje** je program, ki ga načrtuje in obvladuje uprava (ravnateljstvo) ter pomembno spreminja a) področje poslovanja oziroma b) način vodenja poslovanja.
- h) **Slabo ime** je presežek določljive poštene vrednosti sredstev prevzetega podjetja, zmanjšane za pošteno vrednost njegovih dolgov, nad nabavno vrednostjo prevzetega podjetja, če takšno podjetje preneha obstajati kot samostojna pravna oseba. Če prevzeto podjetje ne preneha obstajati kot samostojna pravna oseba, se slabo ime izkaže le v skupinskih računovodskih izkazih.
- i) **Dolgoročno vnaprej vračunani stroški** so stroški, ki so že razporejeni po poslovnih učinkih kot stroškovnih nosilcih, čeprav bodo nastali v obdobju, daljšem od leta dni.
- j) **Dolgoročno vnaprej vračunani odhodki** so odhodki, ki so že upoštevani v poslovnem izidu, čeprav bodo nastali v obdobju, daljšem od leta dni.
- k) **Dolgoročno odloženi prihodki** so prihodki, ki ob nastanku še niso upoštevani v poslovnem izidu, ampak bodo v njem upoštevani v obdobju, daljšem od leta dni.

Č. Pojasnila

10.41. Dolgoročne rezervacije se razlikujejo od drugih dolgoročnih obveznosti, ker so negotove glede časa nastanka oziroma velikosti prihodnjih izdatkov za poravnavo.

10.42. Če sedanja dolgoročna obveznost ni nedvoumno izkazana, povzroči pretekli dogodek sedanjo obvezo, če je ob upoštevanju vseh razpoložljivih dokazov verjetno, da na dan bilance stanja obstaja sedanja obveza.

10.43. Kot dolgoročne rezervacije se pripoznajo le tiste dolgoročne obveze, ki izhajajo iz preteklih dogodkov in niso odvisne od prihodnjega poslovanja. Obveza vedno vključuje drugo stranko, do katere obstaja, vendar te stranke ni treba imenovati, saj lahko obstaja do javnosti nasploh.

10.44. Pogoj za pripoznanje dolgoročne rezervacije je dolgoročna obveza, pri katere poravnavi mora biti verjeten odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi.

10.45. Dolgoročne rezervacije so udolgovljene (pasivne) dolgoročne časovne razmejitev in se razlikujejo od udolgovljenih (pasivnih) kratkoročnih časovnih razmejitev glede na čas nastanka obveznosti.

10.46. Pri oblikovanju dolgoročnih rezervacij se predpostavlja dosledna razičnost glede verjetnosti tako prihodnjih stroškov kakor prihodnje izgube. Pri ocenjevanju negotovosti se upoštevajo izkušnje v podobnih okoliščinah in mnenja strokovnjakov.

Če je podjetje ravnalo v skladu s prejšnjim odstavkom, se šteje, da je velikost dolgoročnih rezervacij zanesljivo ocenjena.

10.47. Kot dolgoročne rezervacije se izkazujejo tudi dolgoročno razmejeni prihodki, ki se prenašajo med poslovne oziroma finančne prihodke skladno s SRS 18.

10.48. Do sprejetja ustreznega slovenskega računovodskega standarda je treba pri razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju dolgoročnih rezervacij za pokojnine smiselno upoštevati MRS 19 - Zasluzki zaposlencev.

10.49. Dolgoročne rezervacije za sanacijo virov obremenjevanja okolja z nevarnimi odpadki, ki so bile oblikovane v otvoritveni bilanci stanja za leto 1994, izdelani v skladu s predpisi o lastninskem preoblikovanju podjetij, se črpajo s prenašanjem med prihodke ne glede na to, ali se porabljajo za pokrivanje stroškov amortizacije osnovnih sredstev, pridobljenih za potrebe sanacije, ali za pokrivanje drugih stroškov, ki se nanašajo na sanacijo.

10.50. Državne podpore so zneski, ki jih dobi podjetje od države ali lokalne samoupravne skupnosti neposredno iz proračuna, prek organov države ali lokalne samoupravne skupnosti oziroma prek drugih uporabnikov proračunskih sredstev za določene namene. Kot državne podpore pa se ne štejejo zneski, pridobljeni v poslih med izplačevalci javnih sredstev in podjetjem, ki jih ni mogoče razlikovati od njegovih običajnih trgovinskih poslov. Državne podpore za pridobitev osnovnih sredstev se porabljajo skladno z obračunano amortizacijo. Dolgoročne rezervacije iz prejetih državnih podpor za pokrivanje drugih stroškov se porabljajo skladno s pojavljanjem stroškov, za pokrivanje katerih so bile prejete.

10.51. Donacije so denarni zneski, pravice ali stvari, ki jih podjetje dobi od fizičnih ali pravnih oseb brez obveznosti vračila in se ne nanašajo na plačila za stvari oziroma storitve, ki jih je podjetje prodalo tem osebam. Dolgoročne rezervacije, oblikovane na podlagi donacij, prejetih za pridobitev osnovnih sredstev, se porabljajo skladno z obračunano amortizacijo, dolgoročne rezervacije iz donacij, prejetih za pokrivanje določenih stroškov, pa se porabljajo skladno s pojavljanjem teh stroškov. Nenamenske donacije se ne izkazujejo prek časovnih razmejitev, temveč se takoj obravnavajo kot prihodki.

10.52. Podjetja, ki so do dneva začetka uporabe tega standarda oblikovala dolgoročne rezervacije za velika popravila, porabljajo te rezervacije tako, kot določa SRS 10 - Dolgoročne rezervacije (1993).

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

10.53. 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 10 - Dolgoročne rezervacije (1993).

Slovenski računovodski standard 11 (2002)

KRATKOROČNI DOLGOVI

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju kratkoročnih poslovnih in finančnih dolgov. Povezan je z računovodskimi načeli 77 in 80-82 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

- a) razvrščanje kratkoročnih dolgov,
- b) pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj kratkoročnih dolgov,
- c) začetno računovodsko merjenje kratkoročnih dolgov,
- č) prevrednotovanje kratkoročnih dolgov,
- d) uskupinjevanje kratkoročnih dolgov ter
- e) razkrivanje kratkoročnih dolgov

pa tudi s tem povezane opredelitve ključnih pojmov in pojasnila.

Ta standard se opira na mednarodne računovodske standarde (MRS) 1, 12, 15, 21, 32, 36 in 39 (1999) ter 4. in 7. smernico Evropske zveze. Povezan je s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 8, 9, 17, 18, 24 in 27.

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 kratkoročnih dolgov

11.1. Kratkoročni dolgovi so pripoznane obveznosti v zvezi s financiranjem lastnih sredstev, ki jih je treba najkasneje v letu dni vrniti oziroma poravnati, zlasti v denarju.

11.2. Kratkoročni dolgovi so finančni ali poslovni. Finančni dolgovi se pojavljajo, ker posojilodajalci vnašajo v podjetje denarna sredstva ali ker z denarjem poplačujejo njegove poslovne dolgove, poslovni dolgovi pa se pojavljajo, ker dobavitelji vnašajo v podjetje prvine, potrebne pri proizvodnji in opravljanju storitev. Obstajajo tudi kratkoročni dolgovi, prevzeti od drugih oseb.

11.3. Kratkoročni finančni dolgovi so dobljena kratkoročna posojila na podlagi posojilnih pogodb in izdani kratkoročni vrednostni papirji razen čekov, ki se štejejo kot odbitna postavka pri denarnih sredstvih.

11.4. Kratkoročni poslovni dolgovi so kratkoročni dobaviteljski krediti za kupljeno blago ali kupljene storitve, kratkoročne obveznosti do zaposlencev za opravljeno delo, kratkoročne obveznosti do financerjev v zvezi z obrestmi in podobnimi postavkami, kratkoročne obveznosti do države iz naslova davkov, tudi obračunanega davka na dodano vrednost, ter kratkoročne obveznosti v zvezi z razdelitvijo poslovnega izida. Posebna vrsta kratkoročnih poslovnih dolgov so obveznosti do kupcev za dobljene predujme pa tudi za prejete kratkoročne varščine.

11.5. Kratkoročni dolgovi se razčlenjujejo na tiste do uskupinjenih odvisnih podjetij, neuskupinjenih odvisnih podjetij, pridruženih podjetij, skupaj obvladovanih podjetij in drugih. Zaradi sestavljanja skupinskih računovodskih izkazov se obravnavajo posebej.

11.6. Kratkoročni dolgovi se razčlenjujejo tudi na tiste, pri katerih se kot financerji pojavljajo banke pa tudi druge pravne in fizične osebe v državi, ter tiste, pri katerih se kot financerji pojavljajo banke ter druge pravne in fizične osebe v tujini. Obravnavajo se posebej, ker je treba v drugem primeru pri sestavljanju skupinskih računovodskih izkazov zneske v tuji valuti prevesti v zneske v domači valuti in obratno.

11.7. Finančni inštrumenti, ki so povezani s kratkoročnimi dolgovi, se praviloma pripoznavajo v bilanci stanja. Obstajajo pa tudi finančni inštrumenti, ki so povezani s kratkoročnimi dolgovi, a se izkazujejo v zunajbilančnem razvidu. Finančne dolgove je treba razlikovati od finančnih obveznosti kot posebne vrste finančnih inštrumentov.

11.8. Vrednost kratkoročnih dolgov je mogoče varovati pred tveganjem z ustreznimi izpeljanimi finančnimi inštrumenti, ki spadajo med kratkoročne finančne naložbe ali kratkoročne finančne obveznosti.

b) Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj kratkoročnih dolgov

11.9. Kratkoročni dolg se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna kot obveznost, če je a) verjetno, da se bodo zaradi njegove poravnave zmanjšali dejavniki, ki omogočajo gospodarske koristi, in b) je znesek za njegovo poravnavo mogoče zanesljivo izmeriti.

11.10. Finančni oziroma poslovni kratkoročni dolg se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna kot obveznost, ko ob upoštevanju pogodbenega datuma ali datuma prejemkov oziroma prejemov in z njimi povezanih obračunov nastane obveznost, določena v pogodbi ali drugem pravnem aktu.

11.11. Del dolgoročnega dolga, ki je že zapadel v plačilo, in del dolgoročnega dolga, ki bo zapadel v plačilo v letu dni po dnevu bilance stanja, se v bilanci stanja prenese med kratkoročne dolgove.

11.12. Pripoznanja kratkoročnih dolgov v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja se odpravijo, če je obveznost, določena v pogodbi ali drugem pravnem aktu, izpolnjena, razveljavljena ali zastarana.

11.13. Zamenjava med obstoječim posojilodajalcem in posojilodajalcem na podlagi dolgovnih inštrumentov z bistveno različnimi določbami je izbris starega dolga, katerega posledica je odprava pripoznanja tega dolga, in pripoznanje novega dolgovnega inštrumenta. Tudi pomembna sprememba določb obstoječega dolgovnega inštrumenta (zaradi finančnih težav dolžnika) se obravnava kot sprememba starega dolga.

11.14. Del kratkoročnega dolga se lahko prenese na druge, del pa obdrži, ali pa se prenese celoten kratkoročni dolg in s tem prevzame nova finančna obveznost.

c) Začetno računovodsko merjenje kratkoročnih dolgov

11.15. Kratkoročni dolgovi se ob začetnem pripoznanju ovrednotijo z zneski iz ustreznih listin o njihovem nastanku, ki v primeru kratkoročnih finančnih dolgov dokazujejo prejem denarnih sredstev ali poplačilo kakega poslovnega dolga, v primeru kratkoročnih poslovnih dolgov pa prejem kakega proizvoda ali storitve ali opravljeno delo oziroma obračunani strošek, odhodek ali delež v poslovnem izidu.

11.16. Kratkoročni dolgovi se kasneje lahko neposredno povečajo ali pa ne glede na opravljeno plačilo ali drugačno poravnavo tudi zmanjšajo za znesek, o katerem obstaja sporazum z upniki.

11.17. Kasnejša povečanja kratkoročnih dolgov (razen za dobljene predujme in varščine) skladno s sporazumom z upniki obremenjujejo ustrezne stroške oziroma poslovne odhodke ali finančne odhodke.

11.18. Kasnejša zmanjšanja kratkoročnih dolgov (razen za dobljene predujme in varščine) skladno s sporazumom z upniki, ne pa z opravljenimi plačili ali drugačnimi poravnanimi, zmanjšujejo ustrezne stroške oziroma poslovne odhodke ali finančne odhodke.

11.19. Pri nakupu na odloženo plačilo in pri prekoračitvi pogodbenega roka za plačilo se tisti del kratkoročnega dolga, ki se nanaša na obresti, obravnava kot finančni odhodek, in ne kot sestavni del vrednosti kupljene stvari ali storitve.

11.20. Knjigovodska vrednost kratkoročnih dolgov je enaka njihovi izvorni vrednosti, popravljeni za njihova povečanja ali zmanjšanja skladno s sporazumi z upniki, dokler se ne pojavi potreba po njihovem prevrednotenju.

11.21. Pri zamenjavi kratkoročnega dolga se razlika v pripoznanem znesku upošteva kot finančni prihodek oziroma finančni odhodek. To velja tudi pri prenosu kratkoročnega finančnega dolga na drugo osebo oziroma odstopu tega dolga drugi osebi.

11.22. Obresti kratkoročnih dolgov so finančni odhodki.

č) Prevrednotovanje kratkoročnih dolgov

11.23. Prevrednotenje kratkoročnih dolgov je sprememba njihove knjigovodske vrednosti; kot prevrednotenje se ne šteje njihovo pogodbeno povečanje ali zmanjšanje. Opravi se lahko na koncu poslovnega leta ali med njim. Pojavi se kot prevrednotenje kratkoročnih dolgov zaradi njihove oslabitve pa tudi kot prevrednotenje kratkoročnih dolgov zaradi njihove okrepitve.

11.24. Kratkoročni dolgovi se zaradi spremembe kupne moči domače valute ne prevrednotujejo, razen če so izraženi v tuji valuti in se po njihovem prvem pripoznanju spremeni valutni tečaj ali če so izraženi v domači valuti in je med pogodbenima strankama dogovorjeno prevrednotenje z namenom ohranjanja njihove realne vrednosti. Vendar povečanje kratkoročnih dolgov iz obeh naslovov povečuje redne finančne odhodke, zmanjšanje kratkoročnih dolgov pa redne finančne prihodke, in ne prevrednotovalnih finančnih odhodkov oziroma prevrednotovalnih finančnih prihodkov.

11.25. Kratkoročni dolgovi se morajo zaradi okrepitve prevrednotovati v zvezi s kratkoročnimi dolžniškimi vrednostnimi papirji in drugimi z njimi povezanimi finančnimi inštrumenti, če je njihova dokazana poštena vrednost pred odštetjem stroškov posla, ki se utegnejo pojaviti ob prodaji ali drugi odtujitvi, večja od njihove knjigovodske vrednosti. Knjigovodsko vrednost takih kratkoročnih dolgov je treba povečati do njihove dokazane poštene vrednosti in za razliko povečati prevrednotovalne finančne odhodke.

11.26. Kratkoročni dolgovi se lahko zaradi oslabitve prevrednotujejo v zvezi s kratkoročnimi dolžniškimi vrednostnimi papirji in drugimi z njimi povezanimi finančnimi inštrumenti, če je njihova dokazana poštena vrednost pred odštetjem stroškov posla, ki se utegnejo pojaviti ob prodaji ali drugi odtujitvi, manjša od njihove knjigovodske vrednosti. Knjigovodsko vrednost takšnih kratkoročnih dolgov je treba zmanjšati do njihove dokazane poštene vrednosti in, preden so dokončno poravnani, za razliko povečati tudi prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi s kratkoročnimi dolgovi.

11.27. Kratkoročni dolgovi se lahko zaradi oslabitve prevrednotujejo tudi v zvezi z dobljenimi kratkoročnimi posojili, če je njihova po metodi veljavne obrestne mere izmerjena odplačna vrednost manjša od njihove knjigovodske vrednosti. Knjigovodsko vrednost takšnih kratkoročnih dolgov je treba zmanjšati do njihove odplačne vrednosti in, preden so dokončno poravnani, za razliko povečati tudi prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi s kratkoročnimi dolgovi.

11.28. Kratkoročni dolgovi se morajo zaradi odprave oslabitve prevrednotovati, če njihova dokazana poštena oziroma po metodi veljavne obrestne mere izmerjena odplačna vrednost presega njihovo zaradi oslabitve zmanjšano knjigovodsko vrednost. Za razliko je treba povečati knjigovodsko vrednost takšnih kratkoročnih dolgov in hkrati zmanjšati prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi s kratkoročnimi dolgovi, ki je bil pri istem kratkoročnem dolgu povečan.

11.29. Pri dokončni poravnavi kratkoročnega dolga se prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi z njim prenese med prevrednotovalne finančne prihodke v zvezi z dolgovi.

d) Uskupinjevanje kratkoročnih dolgov

11.30. Skupinska bilanca stanja se sestavi, kot da bi šlo za eno samo podjetje. Kratkoročni dolgovi v njej zajemajo kratkoročne dolgove obvladujočega podjetja in odvisnih podjetij pa tudi sorazmerni del kratkoročnih dolgov skupaj obvladovanih podjetij, ki se pojavljajo do drugih zunaj skupine. Uskupinjeni kratkoročni dolgovi se ne vodijo na posebnih kontih, temveč se povzemajo iz izvirnih bilanc stanja upoštevanih podjetij na podlagi dodatnih podatkov in prilagoditev, ki se nanašajo na prevedbo v poročevalno valuto obvladujočega podjetja, na izločitev medsebojnih poslovnih in finančnih razmerij v skupini ter na prevrednotenje v zvezi z uskupinjenjem. Zaradi takšnih prilagoditev se neodpisana vrednost uskupinjenih kratkoročnih dolgov razlikuje od seštevka knjigovodskih vrednosti kratkoročnih dolgov v izvirnih bilancah stanja upoštevanih podjetij.

11.31. Če so v izvirnih bilancah stanja upoštevanih podjetij knjigovodske vrednosti kratkoročnih dolgov izražene v valuti, ki se razlikuje od poročevalne valute obvladujočega podjetja, jih je treba prevesti v poročevalno valuto obvladujočega podjetja po srednjem tečaju Banke Slovenije na dan bilance stanja.

11.32. Kratkoročni dolgovi so sestavljeni iz kratkoročnih finančnih dolgov in kratkoročnih poslovnih dolgov. Kratkoročni finančni dolgovi so sestavljeni iz dobljenih kratkoročnih posojil in izdanih kratkoročnih vrednostnih papirjev oziroma drugih izdanih kratkoročnih dolžniških vrednostnih papirjev, kratkoročni poslovni dolgovi pa iz dolgov zaradi nakupa na up (kredit), ki jih je treba poravnati v letu dni. Uskupinjeni kratkoročni dolgovi v vseh takih primerih izključujejo tiste, ki se pojavljajo do drugih podjetij v skupini.

11.33. Pri prvem uskupinjenju je treba pri kratkoročnih dolgovih do okolja skupine ugotoviti preračunane pozitivne in negativne razlike ter jih upoštevati ne samo pri njihovem vnosu med uskupinjene kratkoročne dolgove, temveč tudi pri oblikovanju uskupinjevalnega dobrega imena oziroma uskupinjevalnega slabega imena. Takšne razlike pri uskupinjenih kratkoročnih dolgovih se odpravljajo hkrati z njihovim odplačevanjem.

11.34. Kratkoročna posojila, dobljena od podjetij v skupini, so praviloma enaka danim kratkoročnim posojilom pri teh drugih podjetjih. Takšna dobljena kratkoročna posojila je treba izločiti iz uskupinjenih kratkoročnih finančnih naložb in hkrati iz uskupinjenih danih kratkoročnih posojil pri nasprotnih podjetjih v skupini. Če znesek iz medsebojnih posojilnih razmerij pri uskupinjevalnem pobotanju ni enak na obeh straneh, je treba ugotoviti vzrok in ga odpraviti. Neprave uskupinjevalne razlike pri dobljenih kratkoročnih posojilih izvirajo iz napačnih knjižb, časovno neusklajenih obračunov, časovno različnih prikazov pri podjetjih in tako naprej; zagotoviti je treba stanje, ki bi nastalo, če napak ne bi bilo. Prave uskupinjevalne razlike pri kratkoročnih posojilih pa so posledica različnih načinov vrednotenja. Odprava takih razlik lahko vpliva prek uskupinjenih finančnih prihodkov oziroma uskupinjenih finančnih odhodkov na uskupinjeni čisti dobiček in nato na uskupinjeni zadržani čisti dobiček.

11.35. Knjigovodska vrednost izdanih kratkoročnih vrednostnih papirjev, ki so v rokah drugih podjetij v skupini, ni nujno enaka knjigovodski vrednosti teh vrednostnih papirjev pri njih. Pri njihovi izločitvi iz uskupinjenja se v takem primeru pojavljajo uskupinjevalne razlike. Neprave uskupinjevalne razlike pri izdanih kratkoročnih vrednostnih papirjih izvirajo iz napačnih knjižb, časovno neusklajenih obračunov, časovno različnih prikazov pri podjetjih in tako naprej; zagotoviti je treba stanje, ki bi nastalo, če napak ne bi bilo. Prave uskupinjevalne razlike pri izdanih kratkoročnih vrednostnih papirjih pa so posledica različnih načinov vrednotenja. Odprava takih razlik lahko vpliva prek uskupinjenih finančnih prihodkov oziroma uskupinjenih finančnih odhodkov na uskupinjeni čisti dobiček in nato na uskupinjeni zadržani čisti dobiček.

11.36. Knjigovodska vrednost kratkoročnih poslovnih dolgov do podjetij v skupini je praviloma enaka knjigovodski vrednosti kratkoročnih poslovnih terjatev pri teh podjetjih. Takšne dolgove je treba izločiti iz uskupinjenih kratkoročnih poslovnih dolgov in hkrati iz uskupinjenih kratkoročnih poslovnih terjatev pri nasprotnih podjetjih v skupini. Če znesek iz medsebojnih kratkoročnih poslovnih razmerij pri uskupinjevalnem pobotanju ni enak na obeh straneh, je treba ugotoviti vzrok in ga odpraviti. Neprave uskupinjevalne razlike pri kratkoročnih poslovnih dolgovih izvirajo iz napačnih knjižb, časovno neusklajenih obračunov, časovno različnih prikazov pri podjetjih in tako naprej; zagotoviti je treba stanje, ki bi nastalo, če napak ne bi bilo. Prave uskupinjevalne razlike pri kratkoročnih poslovnih dolgovih pa so posledica različnih načinov vrednotenja. Odprava takih razlik lahko vpliva prek uskupinjenih poslovnih prihodkov oziroma uskupinjenih poslovnih odhodkov na uskupinjeni čisti dobiček in nato na uskupinjeni zadržani čisti dobiček.

11.37. Kratkoročni dolgovi do pridruženih podjetij se v skupinski bilanci stanja izkazujejo ločeno od drugih uskupinjenih kratkoročnih dolgov.

11.38. Pri pretvorbi vsote kratkoročnih dolgov iz izvornih bilanc stanja upoštevanih podjetij v uskupinjene kratkoročne dolgove 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 kratkoročnih dolgov.

e) Razkrivanje kratkoročnih dolgov

11.39. 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.

11.40. Pri dobljenih kratkoročnih posojilih se razkrivajo dobljena kratkoročna nezavarovana posojila in dobljena kratkoročna zavarovana posojila.

11.41. Pri pomembnih kratkoročnih dolgovih do drugih podjetij v skupini se razkrivajo imena teh podjetij, države, v katerih so vpisana ali v katerih imajo svoje sedeže, in zneski.

11.42. Pri kratkoročnih dolgovih se razkrivajo a) datum zapadlosti v plačilo; b) obrestna mera, vezana na redna odplačila in na zamujena odplačila; c) metode in pomembne predpostavke, uporabljene pri ocenjevanju njihove poštene vrednosti; ter č) način obravnavanja pri tem nastalih razlik.

11.43. Pri izpostavljenosti obrestnemu tveganju se med drugim razkrivajo a) pogodbeni roki za popravek obrestne mere ali roki za plačilo, in sicer tisti, ki se pojavijo prej, ter b) dejanske obrestne mere, če se uporabljajo.

11.44. Za vsako vrsto kratkoročnih dolgov se razkrivajo informacije o njihovi pošteni vrednosti. Če se obravnava kak kratkoročni dolg po vrednosti, ki je drugačna od poštene vrednosti, se razkrijejo a) knjigovodska vrednost in poštena vrednost tega kratkoročnega dolga ter b) razlogi, da ni bila spremenjena knjigovodska vrednost, pa tudi narava dokazov, na katerih temelji ravnanje uprave (ravnateljstva).

11.45. V zvezi z uskupinjevanjem kratkoročnih dolgov se pojasnjuje tako njihovo pobotanje s postavkami kratkoročnih finančnih naložb in terjatev drugih podjetij v skupini kakor nastanek uskupinjevalnih razlik.

11.46. Poimensko se razkrivajo kratkoročni dolgovi do članov uprave (ravnateljstva), članov nadzornega sveta in notranjih lastnikov.

C. Opredelitve ključnih pojmov

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

- a) **Kratkoročni dolg** je dolg, ki se v skladu s pogodbo ali drugim pravnim aktom odplača v letu dni.
- b) **Kreditiranje** je dajanje na up; dolžniku omogoča prejetje blaga ali storitve ob odloženem plačilu ali odloženi nasprotni dajatvi.
- c) **Prodaja na up (kredit)** je prodaja blaga ali storitve, ki ga (je) kupec v trenutku prenosa nanj še ne plača.
- č) **Dobljena varščina** je sredstvo, ki ga dobi upnik kot zagotovilo, da bo njegov dolžnik izpolnil svoje obveznosti; pri upniku je obveznost do dolžnika.
- d) **Posojanje** je dajanje zneskov denarja ali količin drugih nadomestnih stvari, pri čemer se dolžnik obveže, da bo po določenem roku vrnil enake zneske denarja ali enake količine drugih nadomestnih stvari.
- e) **Dobljeni predujem** je znesek denarja, s katerim kupec plača dobavitelju prihodnje dobave proizvodov, blaga ali storitev. Pri dobavitelju je obveznost do kupca.
- f) **Varščina** je zastavljena nadomestna stvar, ki jo dá dolžnik upniku v zagotovilo, da bo izpolnil svoje obveznosti. Pri dolžniku je dana varščina izkazana kot terjatev, pri upniku pa dobljena varščina kot obveznost, ki zapade v plačilo ob poravnavi terjatve. Če je upnik pri prodaji ali ponovni zastavitvi varščine omejen, ker ima dolžnik pravico in zmožnost zastavljeno varščino odkupiti v kratkem roku, upnik izkazuje varščino ne v svoji bilanci stanja, temveč le v zunajbilančnem razvidu.
- g) **Finančni dolg v posesti za trgovanje** je finančni dolg, pridobljen oziroma prevzet predvsem z namenom ustvarjati dobiček iz kratkoročnih nihanj cen. Izpeljane finančne obveznosti so domnevno vedno v posesti za trgovanje.
- h) **Finančni inštrument** je pogodba, na podlagi katere nastane finančno sredstvo enega podjetja in hkrati finančna obveznost ali kapitalski finančni inštrument drugega podjetja. Pri tem je finančno sredstvo vsako sredstvo, ki je a) denar; b) pogodbeni pravica prejeti denar ali drugo finančno sredstvo; c) pogodbeni pravica zamenjati finančne inštrumente z drugimi pod pogoji, ki utegnejo biti ugodni; ali č) kapitalski finančni inštrument drugega podjetja. Finančna obveznost je vsaka obveznost, ki je pogodbeni obveza a) izročiti denar ali drugo finančno sredstvo ali b) zamenjati finančne inštrumente z drugimi pod pogoji, ki utegnejo biti neugodni. Kapitalski finančni inštrument pa je vsaka pogodba, ki dokazuje preostali delež v sredstvih po odštetju dolgov.
- i) **Vrednostni papir (vrednostnica)** je prenosljiva listina, s katero se izdajatelj zaveže izpolniti zapisano obveznost do njenega zakonitega imetnika. Dolžniški vrednostni papir izda podjetje v zvezi s svojim dolgom.
- j) **Izpeljani finančni inštrument (izvedeni finančni inštrument)** je finančni inštrument, a) katerega vrednost se spremeni zaradi spremembe določene obrestne mere, tečaja vrednostnih papirjev, cene blaga, valutnega tečaja, indeksa cen, zaupanjske (kreditne) sposobnosti ali podobnih spremenljivk; b) ki ne zahteva začetne čiste finančne naložbe ali ki zahteva le majhno čisto začetno finančno naložbo in c) ki se poravna v prihodnosti. Izpeljani finančni inštrumenti so na primer blagovna ali finančna rokovna pogodba, pogodba o finančni zamenjavi in pogodba o opcijah. Lahko se uporablja tudi kot inštrument za varovanje pred tveganjem.

- k) **Inštrument za varovanje pred tveganjem** je za obračunavanje varovanja pred tveganjem določen izpeljani finančni inštrument oziroma finančno sredstvo ali finančna obveznost, katere(ga) sprememba poštene vrednosti ali prihodnjih denarnih tokov bo po pričakovanju pobotala spremembo poštene vrednosti ali prihodnjih denarnih tokov pred tveganjem varovane postavke.
- l) **Pred tveganjem varovana postavka** je sredstvo, dolg, trdna obveza ali predviden prihodnji posel, ki a) izpostavlja podjetje tveganju poštene vrednosti ali spremembo prihodnjih denarnih tokov in b) je za obračunavanje varovanja pred tveganjem določena kot varovana pred tveganjem.
- m) **Varovanje pred tveganjem** je določitev enega ali več inštrumentov za varovanje pred tveganjem, tako da se sprememba njegove (njihove) poštene vrednosti ali prihodnjih denarnih tokov v celoti ali delno pobota s spremembo poštene vrednosti ali denarnih tokov pred tveganjem varovane postavke.
- n) **Uskupinjeno odvisno podjetje (konsolidirano odvisno podjetje)** je podjetje, v katerem ima obvladujoče podjetje prevladujoč kapitalski delež ali prevladujoč vpliv iz drugih razlogov in ki vstopa v skupino, za katero se sestavljajo skupinski računovodski izkazi.
- o) **Neuskupinjeno odvisno podjetje (nekonsolidirano odvisno podjetje)** je podjetje, v katerem ima obvladujoče podjetje sicer prevladujoč kapitalski delež ali prevladujoč vpliv iz drugih razlogov, vendar a) ga namerava obvladujoče podjetje usmerjati le začasno, ker ga ima v lasti zgolj z namenom, da bi ga v bližnji prihodnosti odtujilo, in b) posluje znotraj strogih dolgoročnih omejitev, ki pomembno zmanjšujejo njegovo zmožnost, da bi preneslo svoja sredstva na obvladujoče podjetje.
- p) **Skupaj obvladovano podjetje** je podjetje, ki ga je ustanovilo več podvižnikov (pogodbenih strank pri skupnem podvigu); ti na podlagi pogodbenega sporazuma skladno s svojimi kapitalskimi deleži skupaj obvladujejo celotno poslovanje takšnega podjetja.
- r) **Poštena vrednost** je vrednost sredstva oziroma dolga, sprejemljiva za dobro obveščeni in voljni stranki, ki skleneta premišljen posel o zamenjavi sredstva oziroma poravnavi dolga.
- s) **Odplačna vrednost** je vrednost sredstva oziroma dolga ob začetnem pripoznanju, zmanjšana za odplačilo glavnice ter za odpis zaradi oslabitve ali neudenarljivosti.

Č. Pojasnila

11.48. Obveza je tisto, kar se po določenih normah, predpisih mora storiti, opraviti; kot takšna ni nujno predmet računovodskega obravnavanja ali vključevanja v bilanco stanja. Obveznost je pravno razmerje, na podlagi katerega je ena od strank upravičena zahtevati od druge določeno dajatev, storitev; kot takšna je predmet računovodskega obravnavanja in vključevanja v bilanco stanja, vendar ni istovetna z dolgom. Dolg je tisto, kar mora kdo vrniti, poravnati, zlasti v denarju. Poleg obveznosti v zvezi z dolgovi obstajajo tudi druge obveznosti, na primer v zvezi s kapitalom.

11.49. Kratkoročni dolgovi so prikazani z utemeljenimi zneski, do katerih so upniki upravičeni. To pomeni, da so prikazani po izvorni vrednosti ali po vrednosti, ki jo upniki terjajo, in sicer po večji izmed njiju.

11.50. S kasnejšimi povečanji oziroma zmanjšanji kratkoročnih dolgov iz SRS 11.17 in 11.18 so mišljene predvsem spremembe vrednosti kratkoročnih dolgov zaradi kasnejših popustov, vračil prodanega blaga in priznanih reklamacij ter kasneje ugotovljenih napak.

11.51. Z valutnim tečajem je v tem standardu mišljen srednji tečaj Banke Slovenije, iz utemeljenih razlogov pa se lahko uporabi tudi ustrezní tečaj poslovne banke.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

11.52. 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 11 - Kratkoročne obveznosti (1993).

Slovenski računovodski standard 12 (2002)

KRATKOROČNE ČASOVNE RAZMEJITVE

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju tako kratkoročno odloženih prihodkov in stroškov oziroma odhodkov kakor kratkoročno vnaprej vračunanih stroškov oziroma odhodkov in prehodno nezaračunanih prihodkov kot posebnih vrst kratkoročnih terjatev oziroma dolgov. Povezan je z računovodskimi načeli 57 in 74-76 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

- a) razvrščanje kratkoročnih časovnih razmejitev,
- b) pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj kratkoročnih časovnih razmejitev,
- c) začetno računovodsko merjenje kratkoročnih časovnih razmejitev,
- č) prevrednotovanje kratkoročnih časovnih razmejitev,
- d) uskupinjevanje kratkoročnih časovnih razmejitev ter
- e) razkrivanje kratkoročnih časovnih razmejitev

pa tudi s tem povezane opredelitve ključnih pojmov in pojasnila.

Ta standard se opira na mednarodni računovodski standard (MRS) 1 ter 4. in 7. smernico Evropske zveze. Povezan je s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 5, 11, 12, 14, 17, 18, 24 in 27.

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 kratkoročnih časovnih razmejitev

12.1. Kratkoročne časovne razmejitve so terjatve in druga sredstva ter obveznosti, ki se bodo po predvidevanjih pojavili v letu dni in katerih nastanek je verjeten, velikost pa zanesljivo ocenjena; terjatve in obveznosti se nanašajo na znane ali še ne znane pravne oziroma fizične osebe, do katerih bodo tedaj nastale prave terjatve in dolgovi, s sredstvi pa so mišljeni proizvodi ali storitve, ki jih bodo bremenile.

12.2. Kratkoročne časovne razmejitve so lahko usredstvene (aktivne) kratkoročne časovne razmejitve ali udolgovljene (pasivne) kratkoročne časovne razmejitve. Prve je mogoče obravnavati kot terjatve v širšem pomenu, saj se razlikujejo tako od denarnih sredstev kakor od stvari, druge pa kot dolgove v širšem pomenu, saj se v vsakem primeru razlikujejo od kapitala kot obveznosti do lastnikov.

12.3. Usredstvene (aktivne) kratkoročne časovne razmejitve zajemajo kratkoročno odložene stroške oziroma kratkoročno odložene odhodke ter kratkoročno nezaračunane prihodke, ki se izkazujejo posebej in razčlenjujejo na pomembnejše vrste.

12.4. Udolgovljene (pasivne) kratkoročne časovne razmejitve zajemajo kratkoročno vnaprej vračunane stroške oziroma kratkoročno vnaprej vračunane odhodke in kratkoročno odložene prihodke, ki se izkazujejo posebej in razčlenjujejo na pomembnejše vrste.

12.5. Kratkoročno odloženi stroški oziroma kratkoročno odloženi odhodki so ob svojem nastanku zneski, ki še ne bremenijo dejavnosti in še ne vplivajo na poslovni izid; prav tako še niso vračunani v nabavno vrednost opredmetenih osnovnih sredstev ali zalog, temveč bodo šele kasneje vračunani kot stroški in tudi razporejeni na ustrezne stroškovne nosilce ali pa bodo kasneje kot odhodki vplivali na poslovni izid oziroma bodo vračunani v nabavno vrednost opredmetenih osnovnih sredstev ali zalog. Kratkoročno odloženi stroški oziroma kratkoročno odloženi odhodki nastajajo tudi ob nabavi nekaterih storitev, ob zmanjšanju zalog zaradi okvar, razsipa, kala in loma ali v drugih primerih. Njihova posebna vrsta so vrednotnice, kot so poštna znamke, koleki in tako naprej, ki se sicer hranijo v blagajni.

12.6. Vnaprej vračunani stroški oziroma vnaprej vračunani odhodki nastajajo na podlagi enakomernega obremenjevanja dejavnosti ali poslovnega izida pa tudi zalog s pričakovanimi stroški, ki pa se še niso pojavili.

12.7. Kratkoročno odloženi prihodki nastajajo, če še niso opravljene sicer že zaračunane ali celo plačane storitve, vendar zaradi tega ni običajnih obveznosti do kupcev, ki bi se štete kot dobljeni predujmi. Prav tako nastajajo, če je upravičenost do priznanja prihodkov v poslovnem izidu v trenutku prodaje še dvomljiva.

12.8. Kratkoročno nezaračunani prihodki se pojavijo, če se v poslovnem izidu utemeljeno upoštevajo tudi prihodki, za katere do takrat še ni bilo prejeto plačilo in ki jih tudi ni bilo mogoče nikomur zaračunati.

12.9. Pogojne kratkoročne terjatve ali pogojne kratkoročne obveznosti se ne obravnavajo kot usredstvene (aktivne) kratkoročne časovne razmejitev oziroma udolgovljene (pasivne) kratkoročne časovne razmejitev.

b) Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj kratkoročnih časovnih razmejitev

12.10. Postavka usredstvenih (aktivnih) kratkoročnih časovnih razmejitev se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna, če a) je verjetno, da se bodo v prihodnosti zaradi nje povečale gospodarske koristi, in b) je mogoče njeno vrednost zanesljivo izmeriti. Postavka udolgovljenih (pasivnih) kratkoročnih časovnih razmejitev se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna, če a) je verjetno, da se bodo zaradi nje v prihodnosti zmanjšale gospodarske koristi, in b) je mogoče njeno vrednost zanesljivo izmeriti.

12.11. Usredstvene (aktivne) kratkoročne časovne razmejitev in udolgovljene (pasivne) kratkoročne časovne razmejitev se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripoznajo z ustreznim odbitkom od prihodkov ali z vračunavanjem ustreznih stroškov oziroma odhodkov, če in kolikor se sme predpostavljati, da bodo v letu dni zares nastali takšni prihodki in stroški oziroma odhodki.

12.12. Pri nobeni postavki kratkoročno vnaprej vračunanih stroškov oziroma kratkoročno vnaprej vračunanih odhodkov se ob njenem nastanku ne sme predpostavljati, da bodo dejanski stroški manjši od zneska, ki ga je utemeljeno mogoče pričakovati v letu dni, ali da se bodo pojavljali čez več kot leto dni. Pri nobeni postavki kratkoročno odloženih prihodkov se ob njenem nastanku ne sme predpostavljati, da bodo dejanski prihodki večji od kratkoročno odloženih prihodkov ali da se bodo stroški, ki jih bodo morali pokrivati, pojavljali tudi čez več kot leto dni.

12.13. Pri nobeni postavki kratkoročno odloženih stroškov oziroma kratkoročno odloženih odhodkov se ob njenem nastanku ne sme predpostavljati, da bodo dejanski stroški, ki jih je utemeljeno mogoče pričakovati v letu dni, večji od odloženega zneska ali da se bodo pojavljali čez več kot leto dni. Pri nobeni postavki kratkoročno nezaračunanih prihodkov se ob njenem nastanku ne sme predpostavljati, da že obstaja pravna ali fizična oseba, ki bi morala biti obremenjena z njo, ali da bo dejanski znesek manjši od nezaračunanega, ki pa je že bil upoštevan pri ugotavljanju poslovnega izida.

12.14. Pripoznanja kratkoročnih časovnih razmejitev v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja se odpravijo, kadar so že izrabljene nastale možnosti ali pa ni več potrebe po kratkoročnih časovnih razmejitvah.

12.15. Udolgovljene (pasivne) kratkoročne časovne razmejitev se lahko uporabljajo samo za postavke, za katere so bile prvotno pripoznane.

c) Začetno računovodsko merjenje kratkoročnih časovnih razmejitev

12.16. Realnost postavk usredstvenih (aktivnih) kratkoročnih časovnih razmejitev mora biti na dan bilance stanja utemeljena, postavke udolgovljenih (pasivnih) kratkoročnih časovnih razmejitev pa ne smejo skrivati rezerv. Njihovo spravljanje v realne okvire ne sme povzročati izrednih prihodkov ali izrednih odhodkov, temveč se za razlike popravijo dotedanji stroški oziroma redni odhodki in redni prihodki, v zvezi s katerimi so se prvotno pojavile.

12.17. Zneski kratkoročno vnaprej vračunanih stroškov oziroma kratkoročno vnaprej vračunanih odhodkov, s katerimi se bremenijo poslovni učinki ali odhodki obračunskega obdobja, se odmerijo iz celotnega zneska teh stroškov oziroma odhodkov, predvidenih s predračuni, po sodilih za njihovo razporejanje na poslovne učinke oziroma odhodke obračunskega obdobja, za katero so predvideni, lahko pa se razporedijo na poslovne učinke kar z uporabo količnikov za vračunavanje. Pri tem je treba paziti, da se količniki za njihovo vračunavanje, ki so se uporabljali v prejšnjem obdobju, v obračunskem obdobju ustrezno prilagodijo oziroma na novo določijo glede na izhodiščno obdobje in ustrezna predvidevanja gibanj v obračunskem obdobju.

12.18. Predračuni stroškov, ki se vračunavajo vnaprej, se morajo praviloma sestavljati za celotno poslovno leto, za krajša obdobja pa le izjemoma pri tistih stroških, ki bodo predvidoma tudi nastajali v krajših obdobjih.

12.19. Zneski vnaprej vračunanih stroškov se za posamezno obdobje določajo na podlagi dejanske ravni teh stroškov v prejšnjem obdobju in z ustreznimi popravki v obračunskem obdobju ali pa celo na podlagi popolnoma novih predračunov. Novi predračuni se sestavljajo za nove vrste stroškov, kakršnih v prejšnjem obdobju še ni bilo, pa tudi za stroške, kakršni so v prejšnjem obdobju sicer že bili, vendar njihove realne velikosti v obračunskem obdobju ni mogoče oblikovati s popravki. To se dogaja predvsem, če se za obračunsko obdobje predvidevajo bistvene spremembe v obsegu poslovanja oziroma bistveno drugačno gibanje cen oziroma spremembe v proizvodnosti in gospodarnosti poslovanja, kar utegne bistveno vplivati na raven in sestavo stroškov, ki so predmet vnaprejšnjega vračunavanja.

12.20. Stroški, ki se vračunavajo vnaprej po predračunih, se morajo predvidevati na podlagi dejanskih tehničnih, organizacijskih in družbenih dejavnikov, ki vplivajo nanje. So ocenjeni stroški, ki se morajo upoštevati tudi v predračunskem izkazu poslovnega izida, če se ta sestavlja.

12.21. Količnik za vnaprejšnje vračunavanje stroškov se določi po časovnem ali po uporabnostnem (funkcionalnem) načelu. Po časovnem načelu se določi z delitvijo načrtovanih stroškov s številom mesecev obračunskega obdobja, po uporabnostnem (funkcionalnem) načelu pa z delitvijo načrtovanih stroškov s količinskim ali vrednostnim obsegom načrtovane dejavnosti; mesečni znesek stroškov je zmnožek v zadevnem mesecu uresničenega obsega dejavnosti in opredeljenega količnika.

12.22. Kratkoročno odloženi stroški oziroma kratkoročno odloženi odhodki se pojavljajo v okviru vračunanih stroškov oziroma vračunanih odhodkov. Kratkoročno vnaprej vračunani stroški oziroma kratkoročno vnaprej vračunani odhodki pa kasneje pokrivajo dejansko nastale stroške oziroma odhodke iste vrste, ki se tako v poslovnem letu ne pojavljajo več v izkazu poslovnega izida. Kratkoročno odloženi prihodki se pretvorijo v obračunane prihodke, ko so ustrezne storitve opravljene ali ko se pojavi upravičenost do njihove vključitve v izkaz poslovnega izida in ko je treba pokriti ustrezne stroške. Kratkoročno nezaračunani prihodki ugasnejo, čim se oblikuje ustrezna terjatev oziroma se prejme plačilo.

12.23. Kadar se v obračunskem obdobju pokaže, da so se (zaradi gibanja cen, sprememb v gospodarski politiki države, pomembnejših organizacijskih sprememb ali drugih pomembnejših vzrokov) porušila običajna razmerja med zneski po posameznih vrstah stroškov in količniki, načrtovanimi za njihovo vnaprejšnje vračunavanje, se morajo prvotno načrtovani količniki prilagoditi gibanjem nastajajočih stroškov. Podobne spremembe se lahko pojavijo tudi pri drugih gospodarskih kategorijah kratkoročnega časovnega razmejevanja.

č) Prevrednotovanje kratkoročnih časovnih razmejitev

12.24. Kratkoročne časovne razmejitve se ne prevrednotujejo. Med letom in ob sestavljanju računovodskih izkazov pa je potrebno preverjati realnost in upravičenost njihovega oblikovanja.

d) Uskupinjevanje kratkoročnih časovnih razmejitev

12.25. Skupinska bilanca stanja se sestavi, kot da bi šlo za eno samo podjetje. Kratkoročne časovne razmejitve v njej zajemajo kratkoročne časovne razmejitve obvladujočega podjetja in odvisnih podjetij pa tudi sorazmerni del kratkoročnih časovnih razmejitev skupaj obvladovanih podjetij. Povzete so iz izvirnih bilanc stanja upoštevanih podjetij na podlagi dodatnih podatkov in morebitnih potrebnih prilagoditev.

12.26. Če so v izvirnih bilancah stanja upoštevanih podjetij knjigovodske vrednosti kratkoročnih časovnih razmejitev izražene v valuti, ki se razlikuje od poročevalne valute obvladujočega podjetja, jih je treba prevesti v poročevalno valuto obvladujočega podjetja po srednjem tečaju Banke Slovenije na dan bilance stanja.

12.27. Če se pri prvem uskupinjenju pri kratkoročnih časovnih razmejitvah odvisnega podjetja pojavijo preračunane pozitivne razlike (presežek njihove poštene vrednosti nad njihovo knjigovodsko vrednostjo) oziroma preračunane negativne razlike (primanjkljaj njihove poštene vrednosti v primerjavi z njihovo knjigovodsko vrednostjo), je treba vrednost uskupinjenih kratkoročnih časovnih razmejitev ustrezno popraviti, kar vpliva tudi na izračun pri uskupinjevanju nastalega dobrega imena oziroma slabega imena. Ko se kratkoročne časovne razmejitve odpravijo v izvirnih izkazih podjetja v skupini, se za razliko popravijo uskupinjeni prihodki ali odhodki in uskupinjeni zadržani čisti dobiček.

12.28. Pri uskupinjevanju kratkoročnih časovnih razmejitev praviloma niso potrebna pobotanja v zvezi z razmerji do podjetij v skupini.

12.29. Če se kratkoročne časovne razmejitve oblikujejo v zvezi z razmerji do drugih podjetij v skupini, jih je treba medsebojno pobotati oziroma izločiti. Če pri uskupinjevalnem pobotanju znesek iz medsebojnih razmerij na obeh straneh ni enak, je treba ugotoviti vzrok in ga odpraviti. Neprave uskupinjevalne razlike pri kratkoročnih časovnih razmejitvah izvirajo iz napačnih knjižb, časovno neusklajenih obračunov, časovno različnih prikazov pri podjetjih in tako naprej; zagotoviti je treba stanje, ki bi nastalo, če napak ne bi bilo. Prave uskupinjevalne razlike so posledica različnih načinov vrednotenja. Odprava takih razlik lahko vpliva prek uskupinjenih prihodkov na uskupinjeni čisti dobiček in nato na uskupinjeni zadržani čisti dobiček.

e) Razkrivanje kratkoročnih časovnih razmejitev

12.30. 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.

12.31. Za vsako vrsto kratkoročnih časovnih razmejitev je treba posebej razkriti a) razloge in pogoje za njihovo oblikovanje; b) metode in pomembne predpostavke, uporabljene pri ocenjevanju njihove utemeljene vrednosti; ter c) način obravnavanja pri tem nastalih razlik.

12.32. Pri vsaki vrsti kratkoročnih časovnih razmejitev se razkrije razlika med njenim načrtovanim oblikovanjem in črpanjem ter njenim uresničenim oblikovanjem in črpanjem v posameznem poslovnem letu.

12.33. V zvezi z uskupinjevanjem kratkoročnih časovnih razmejitev se pojasni nastanek morebitnih uskupinjevalnih razlik.

C. Opredelitve ključnih pojmov

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

- a) **Kratkoročno odloženi stroški** so zneski izdatkov ali stroškov, ki bodo šele kasneje kot stroški vplivali na vrednost nastajajočih poslovnih učinkov kot stroškovnih nosilcev.
- b) **Kratkoročno odloženi odhodki** so zneski izdatkov ali stroškov, ki bodo šele kasneje kot odhodki vplivali na poslovni izid, ne da bi se zadrževali v zalogah proizvodov in nedokončani proizvodnji.
- c) **Kratkoročno vnaprej vračunani stroški** so stroški, ki so že razporejeni po poslovnih učinkih kot stroškovnih nosilcih, čeprav še niso nastali.
- č) **Kratkoročno vnaprej vračunani odhodki** so odhodki, ki že vplivajo na poslovni izid, čeprav se še niso pojavili.
- d) **Kratkoročno odloženi prihodki** so prihodki, ki še ne vplivajo na poslovni izid.
- e) **Kratkoročno nezaračunani prihodki** so prihodki, ki že vplivajo na poslovni izid, čeprav še niso plačani, in katerih dolžnika še ni mogoče opredeliti.
- f) **Pogojna obveznost** je a) možna obveza, ki izhaja iz preteklih dogodkov in katere obstoj je odvisen od (ne)pojavitve enega ali več negotovih prihodnjih dogodkov, ki ga (jih) podjetje ne obvladuje v celoti, ali b) sedanja obveza, ki izhaja iz preteklih dogodkov, vendar se ne pripozna, ker ni verjetno, da bo za njeno poravnavo potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, ali ker njenega zneska ni mogoče dovolj zanesljivo izmeriti.
- g) **Pogojna terjatev** je možna terjatev, ki izhaja iz preteklih dogodkov in katere obstoj je odvisen od (ne)pojavitve enega ali več negotovih prihodnjih dogodkov, ki ga (jih) podjetje ne obvladuje v celoti.

Č. Pojasnila

12.35. Udolgovljene (pasivne) kratkoročne časovne razmejitve, ki jih obravnava ta slovenski računovodski standard, je treba razlikovati od udolgovljenih (pasivnih) dolgoročnih časovnih razmejitev, ki se imenujejo dolgoročne rezervacije in jih obravnava SRS 10. Usredstvene (aktivne) kratkoročne časovne razmejitve, ki jih obravnava ta slovenski računovodski standard, je treba razlikovati od usredstvenih (aktivnih) dolgoročnih časovnih razmejitev, ki jih kot del neopredmetenih dolgoročnih sredstev obravnava SRS 2.

12.36. Med obratna sredstva, uporabljena med pripravljanjem proizvodnje, spadajo poleg sredstev v opredmeteni obliki tudi sredstva v obliki kratkoročno odloženih stroškov, ki se vračunavajo kot stroški oziroma odhodki obdobja sorazmerno z udeležbo pri ustvarjanju poslovnih učinkov in njihovem razpečavanju v obračunskem mesecu.

12.37. Pri ugotavljanju stroškov v predračunih kot podlagi za njihovo vnaprejšnje vračunavanje in določanju količnikov za vračunavanje v obdobjih, v katerih nastajajo, so podatki iz izhodiščnega obdobja (to je preteklega leta) le orientacijska podlaga, vse drugo pa se predvideva v skladu z gospodarnostjo, ki se želi doseči, in težnjo k realnemu obremenjevanju poslovnih učinkov. Predračuni za obdobja, krajša od leta dni, se lahko izdelujejo le za posebne stroške, ki v takih obdobjih tudi nastajajo (na primer za stroške reklame in propagande za sezonsko prodajo blaga).

12.38. Funkcionalne stopnje za vnaprejšnje vračunavanje stroškov ali kratkoročno odloženih stroškov se pri kakovostno in vrednostno enotnem proizvodnje in prodajanju uporabljajo glede na količine, sicer pa le glede na vrednosti.

12.39. V obračunskem obdobju prejeti zneski za proizvode, trgovsko blago ali storitve, ki bodo dobavljeni ali opravljene ter v tej zvezi zaračunani (zaračunane) šele v naslednjem obračunskem obdobju, se obravnavajo kot prejeti predujmi. Kratkoročno odloženi prihodki, in ne obveznosti za predujme, se pojavljajo le pri storitvah, ki se opravljajo več mesecev in katerih plačnik ne more odstopiti od pogodbe (na primer pri pobranih šolninah).

12.40. Kratkoročne časovne razmejitve se lahko oblikujejo tudi pri sestavljanju računovodskih izkazov, in sicer na podlagi predračunov za naslednje leto.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

12.41. 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 12 - Kratkoročne časovne razmejitve (1993).

Slovenski računovodski standard 13 (2002)

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 obračunavajočasni 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).

Slovenski računovodski standard 14 (2002)

STROŠKI MATERIALA IN STORITEV

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju stroškov materiala in uporabljenih storitev. Povezan je z računovodskimi načeli 83-86 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

- a) razvrščanje stroškov materiala in storitev,
- b) pripoznavanje stroškov materiala in storitev,
- c) začetno računovodsko merjenje stroškov materiala in storitev,
- č) prevrednotovanje stroškov materiala in storitev,
- d) uskupinjevanje stroškov materiala in storitev ter
- e) razkrivanje stroškov materiala in storitev

pa tudi s tem povezane opredelitve ključnih pojmov in pojasnila.

Ta standard se opira na mednarodne računovodske standarde (MRS) 1, 2, 8, 9, 11, 15 in 17 (1999) ter 4. in 7. smernico Evropske zveze. Povezan je s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 4, 12, 16, 17 in 25.

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

B. Standard

a) Razvrščanje stroškov materiala in storitev

14.1. Stroški materiala so cenovno izraženi potroški neposrednega materiala in tistega dela materiala, na katerega se nanašajo posredni proizvodjalni stroški ter posredni stroški nabavljanja, prodajanja in splošnih služb. Stroški storitev so stroški, ki se ne štejejo kot stroški materiala, amortizacije ali dela.

14.2. Stroški materiala in storitev se razvrščajo po izvirnih vrstah. Podrobnejšo razčlenitev določi podjetje samo. Njihovo razčlenjevanje po namenskih (funkcionalnih) skupinah se ureja pri obračunavanju celote stroškov.

14.3. Če se med porabljenim materialom in uporabljenimi storitvami pojavijo tudi količine, proizvedene v podjetju v skupini, za katero se sestavljajo skupinski računovodski izkazi, se obravnavajo posebej.

14.4. Pri porabi v skupini ustvarjenih proizvodov ali opravljenih storitev ne nastajajo izvorni stroški materiala ali izvorni stroški storitev.

14.5. Vnaprej vračunani stroški materiala in storitev se obravnavajo kot stroški materiala ali storitev v duhu tega standarda, čeprav se pojavijo šele kasneje; v okviru udolgovljenih (pasivnih) časovnih razmejitev je mogoče pokriti tudi vrednost porabe v istem podjetju ustvarjenih proizvodov oziroma opravljenih storitev.

14.6. Odloženi stroški materiala in storitev, ki ostajajo med usredstvenimi (aktivnimi) kratkoročnimi časovnimi razmejitvami, se ne štejejo kot stroški materiala in storitev v duhu tega standarda.

14.7. Stroški dajatev, ki niso vezane na plače, in stroški obresti se štejejo kot stroški storitev v širšem pomenu. Med stroške storitev v širšem pomenu se štejejo tudi stroški štipendij in šolnin, povezanih s poslovanjem podjetja, in podobni stroški.

14.8. Stroški materiala in storitev se lahko, skladno z izbrano metodo vrednotenja, zadržujejo v vrednosti nedokončane proizvodnje in zalog proizvodov, preden se pojavijo med odhodki in vplivajo na poslovni izid posameznega obračunskega obdobja.

14.9. Zmanjšanje vrednosti zalog materiala oziroma drugih stvari zaradi oslabitve se šteje ne kot strošek materiala, temveč kot prevrednotovalni odhodek.

b) Pripoznavanje stroškov materiala in storitev

14.10. Stroški materiala in storitev se pripoznavajo na podlagi listin, ki dokazujejo, da so praviloma povezani z nastalimi gospodarskimi koristmi.

14.11. Kot stroški materiala se štejejo tudi tisti, ki izhajajo iz prevrednotenja stroškov materiala, ne pa tudi izguba, ki se pojavi zaradi oslabitve zalog materiala.

c) Začetno računovodsko merjenje stroškov materiala in storitev

14.12. Stroški materiala, ki se pred uporabo zadržujejo v zalogah, se izkazujejo v zneskih, ki so pred nastankom potroškov materiala oblikovali vrednost zalog. Odvisni so od metode, ki se uporablja: metode drsečih povprečnih cen, metode tehtanih povprečnih cen, metode zaporednih cen (fifo), metode obratnozaporednih cen (lifo) ali kake druge metode. Če se uporabljajo stalne cene materiala, se pri porabi obračuna ustrezni del odmikov, stroški pa se izkazujejo v zneskih, ustreznih izbrani metodi. Uporabljeno metodo je treba pojasniti.

14.13. Stroški materiala, ki se pred uporabo ne zadržujejo v zalogah, se praviloma izkazujejo v dejanskih zneskih ob nabavi takšnega materiala. To velja tudi za stroške storitev.

14.14. Med stroški materiala in storitev ne sme biti postavk, ki bi še morale biti sestavni del neopredmetenih dolgoročnih sredstev ali usredstvenih (aktivnih) kratkoročnih časovnih razmejitev.

14.15. Ocenjeni znesek vnaprej vračunanih stroškov materiala in storitev se izkazuje v postavkah, v katerih bi se sicer izkazovali takšni dejanski stroški materiala in storitev. Stroški se krijejo v breme ustrezne postavke udolgovljenih (pasivnih) kratkoročnih časovnih razmejitev.

14.16. Dolgoročne rezervacije za pokrivanje prihodnjih stroškov materiala in storitev se obravnavajo kot posebna vrsta stroškov znotraj skupine stroškov poslovnih storitev. Nastali stroški iste vrste se krijejo neposredno v breme ustreznih dolgoročnih rezervacij.

č) Prevrednotovanje stroškov materiala in storitev

14.17. Prevrednotenje stroškov materiala in storitev je sprememba njihove knjigovodske vrednosti po njihovem začetnem zajehtju. Opravi se na koncu poslovnega leta.

14.18. Stroški materiala se zaradi spremembe kupne moči valute ne prevrednotujejo.

14.19. Stroški materiala se lahko prevrednotujejo, če podjetje med poslovnim letom obračunava porabljene zaloge materiala po metodi povprečnih cen, metodi stalnih cen z odmikom ali metodi obratnozaporednih cen (lifo) in bi bile zaloge materiala, obračunane na koncu poslovnega leta po metodi zaporednih cen (fifo), drugačne. Pri prevrednotenju končnih zalog materiala po prejšnjem stavku se v poslovnem letu izkazani stroški materiala povečajo ali zmanjšajo za ugotovljene razlike v istih postavkah stroškov, v katerih so bili prvotno prikazani.

14.20. Prevrednotenje stroškov materiala se opravi tudi, če se pri letnem popisu ugotovijo presežki ali primanjkljaji, za katere ni nihče osebno odgovoren. V takem primeru se šteje, da so izkazani stroški materiala nepopolni; presežki jih zmanjšujejo, primanjkljaji pa povečujejo.

14.21. Prevrednotenje zalog materiala zaradi njihove oslavitve ne poveča izkazanih stroškov materiala, temveč poveča prevrednotovalne poslovne odhodke v zvezi z zalogami.

d) Uskupinjevanje stroškov materiala in storitev

14.22. Skupinski izkaz poslovnega izida se sestavi, kot da bi šlo za eno samo podjetje. Stroški materiala in storitev v njem zajemajo stroške materiala in storitev obvladujočega podjetja in vseh odvisnih podjetij ter sorazmerni del stroškov materiala in storitev skupaj obvladovanih podjetij, ne pa tudi stroškov materiala in storitev drugih podjetij v skupini. Uskupinjeni stroški materiala in storitev 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 porabo prevrednotenih zalog materiala pri prvem uskupinjenju odvisnega podjetja.

14.23. Če so v izvirnih izkazih poslovnega izida upoštevanih podjetij stroški materiala in storitev 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.

14.24. Stroške materiala in storitev, katerih dobavitelji so podjetja v skupini, je treba izločiti iz uskupinjenih stroškov materiala in storitev ter hkrati zmanjšati uskupinjene poslovne prihodke glede na seštevke iz izvirnih izkazov poslovnega izida upoštevanih podjetij.

14.25. Če se stroški materiala pojavljajo v zvezi s porabo zalog, katerih vrednost se je pri prvem uskupinjenju odvisnega podjetja povečala za preračunane pozitivne razlike, je treba v uskupinjene stroške materiala všteti tudi to razliko.

14.26. Pri pretvorbi vsote stroškov materiala in storitev iz izvirnih izkazov poslovnega izida upoštevanih podjetij v uskupinjene stroške materiala in storitev 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 materiala in storitev.

e) Razkrivanje stroškov materiala in storitev

14.27. 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.

C. Opredelitvi ključnih pojmov

14.28. V tem standardu sta uporabljena izraza, ki ju je treba razložiti in tako opredeliti ključna pojma.

- a) **Stroški materiala** so stroški osnovnega in pomožnega materiala ter kupljenih polproizvodov, delov, goriva in maziva. S stroški surovin so mišljeni stroški materiala, ki izhaja iz kmetijstva, gozdarstva ali rudarstva. Posebni stroški materiala so stroški vračunanega kala in loma lastnih proizvodov in trgovskega blaga pa tudi stroški porabljene energije.

b) **Stroški storitev** so stroški prevoznih storitev, proizvodjalnih stopenj, ki jih opravijo drugi, komunalnih storitev, telekomunikacijskih storitev, najemnin, zavarovalnih premij, storitev plačilnega prometa in podobni stroški, v širšem pomenu pa tudi stroški dajatev, ki niso odvisne od poslovnega izida in niso povezane s plačami, pa tudi stroški obresti. Med stroške storitev se štejejo tudi stroški po pogodbah o delu, pogodbah o avtorskem delu oziroma stroški storitev iz drugih pravnih razmerij, razen iz delovnega razmerja, nastalih s fizičnimi osebami. V vsakem primeru je treba razlikovati razčlenitev stroškov storitev po izvornih vrstah od njihove razčlenitve po namenskih (funkcionalnih) skupinah, ki je vsaj v primeru vključevanja znotraj podjetja opravljenih storitev mogoča šele po končani razporeditvi vseh stroškov.

Č. Pojasnila

14.29. Dane obresti se praviloma takoj obravnavajo kot finančni odhodki. Če se vštevajo v vrednost opredmetenih osnovnih sredstev ali neopredmetenih dolgoročnih sredstev, se prenašajo med stroške v okviru obračunane amortizacije, če se vštevajo v vrednost nedokončane proizvodnje ali proizvodov, ki nastajajo dlje časa, pa se prenašajo med odhodke v okviru proizvodjalnih stroškov prodanih količin.

14.30. V nasprotju s teoretično opredelitvijo stroškov, po kateri je kot stroške mogoče obravnavati le zneske, ki se upravičeno pojavljajo pri nastajanju in razpečevanju poslovnih učinkov, se po tem standardu kot stroški lahko obravnavajo tudi tako imenovani nepotrebni stroški, čeprav jih ni mogoče všteti v vrednost zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje ter se pojavljajo takoj med odhodki. Iz opredeljevanja stroškov so izločeni le zneski, ki se pojavijo pri prevrednotovanju zalog materiala zaradi oslabitve, ker so neposredno prevrednotovalni popravek v okviru poslovnih odhodkov.

14.31. Stroški raziskovanja in razvijanja, ki se dolgoročno ne razmejujejo, se obravnavajo kot posebna vrsta stroškov storitev šele po končani razporeditvi stroškov. Če nastajajo v istem podjetju, se namreč obravnavajo najprej po ustreznih izvornih vrstah. To velja tudi za stroške vzdrževanja, reklame in reprezentance, če so vanje všteti tudi lastni proizvodi oziroma znotraj podjetja opravljene storitve.

14.32. Stroški najemnin so pri najemniku posebna naravna vrsta stroškov storitev le v primeru poslovnega najema. V primeru finančnega najema se zaradi vštevanja najemnine v vrednosti tako pridobljenih opredmetenih osnovnih sredstev v tej zvezi pojavljajo amortizacija in finančni odhodki.

14.33. Stroški po pogodbah o gradbenih delih se štejejo kot stroški, in ne kot vrednost ustreznega opredmetenega osnovnega sredstva, če gre za vzdrževalna dela. Obračunavajo se lahko po metodi stopnje dokončanosti del ali po metodi izpolnjenosti pogodbe.

14.34. Kateri stroški materiala in storitev se zadržujejo v vrednosti nedokončane proizvodnje in zalog proizvodov, je odvisno od tega, ali so zajeti med namenske (funkcionalne) skupine stroškov, in ne toliko od značilnosti njihovih izvornih vrst.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

14.35. 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 14 - Stroški materiala in storitev (1993).

Slovenski računovodski standard 15 (2002)

STROŠKI DELA IN STROŠKI POVRAČIL ZAPOSLENCEM

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju stroškov plač in z njimi povezanih dajatev ter drugih stroškov dela pa tudi stroškov povračil zaposlencem z njihovimi deleži v dobičku iz opravljenega dela vred. Povezan je z računovodskimi načeli 75, 81, 83, 84 in 104 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

- a) razvrščanje stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem,
- b) priznavanje stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem,
- c) začetno računovodsko merjenje stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem,
- č) prevrednotovanje stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem,
- d) uskupinjevanje stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem ter
- e) razkrivanje stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem

pa tudi s tem povezane opredelitve ključnih pojmov in pojasnili.

Ta standard se opira na mednarodne računovodske standarde (MRS) 1, 19 in 26 (1999) ter 4. in 7. smernico Evropske zveze. Povezan je s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 10, 11, 16, 17, 19 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 stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem

15.1. Zasluzki zaposlencev so vse oblike poplačil, ki jih daje podjetje zaposlencem v zameno za njihovo službovanje in jih obravnava kot svoje stroške dela ali kot deleže v razširjenem dobičku pred predstavitvijo dobička v izkazu poslovnega izida. Z zasluzki so lahko povezane tudi določene dajatve, ki povečujejo stroške podjetja ali deleže zaposlencev v razširjenem dobičku.

15.2. Zasluzki pripadajo zaposlencem med njihovim službovanjem ali po koncu njihovega službovanja. Med njihovim službovanjem so to plače, nadomestila plač in njim sorodne postavke pa tudi deleži v razširjenem dobičku, po koncu njihovega službovanja pa v glavnem odpravnine in pokojnine.

15.3. Stroški dela so a) plače, ki pripadajo zaposlencem, v kosmatem znesku; b) nadomestila plač, ki skladno z zakonom, kolektivno pogodbo ali pogodbo o zaposlitvi pripadajo zaposlencem za obdobje, ko ne delajo, v kosmatem znesku, ki bremeni podjetje; c) dajatve v naravi, darila in nagrade zaposlencem ter zanje plačani ali njim povrnjeni zneski, ki niso v neposredni zvezi s poslovanjem; č) odpravnine, ki pripadajo zaposlencem, ko nehajo delati v podjetju, ter d) dajatve, ki se dodatno obračunavajo od postavk od a) do č) in ki bremenijo izplačevalca.

15.4. Deleži v razširjenem dobičku, in ne stroški dela, so a) zneski, ki jih odvisno od razširjenega dobička prejemajo člani organov v podjetju, ki ne prejemajo plač, in b) zneski, ki jih odvisno od razširjenega dobička prejemajo zaposlenci v podjetju kot dodatek k plačam.

15.5. Stroški dela se lahko zadržujejo v vrednosti nedokončane proizvodnje in zalog proizvodov, preden se pojavijo med poslovnimi odhodki in vplivajo na poslovni izid obračunskega obdobja. Deleži v razširjenem dobičku skupaj z ustreznimi dajatvami povečujejo poslovne odhodke, tako da je dokončni dobiček že zmanjšan za njihovo velikost. Podjetje razčleni stroške dela samo v skladu s svojimi potrebami.

15.6. Stroški povračil zaposlencem imajo lahko naravo stroškov plač ali pa naravo stroškov storitev.

b) Pripoznavanje stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem

15.7. Stroški dela se pripoznavajo na podlagi listin, ki dokazujejo opravljeno delo in druge podlage za obračun plač v kosmatem znesku oziroma upravičenost do nadomestila plač in plačam sorodnih postavk pa tudi odpravnin ter ustreznih dajatev. Izplačila, ki se pojavljajo znotraj poslovnega leta neenakomerno, je mogoče tudi časovno razmejevati.

15.8. Odhodki iz naslova deležev v razširjenem dobičku se pripoznavajo, ko se za poslovno leto primerjajo prihodki in odhodki; med slednjimi še ni teh deležev v razširjenem dobičku, razlika pa mora izpolnjevati nekatere pogoje. Del tako ugotovljenega razširjenega dobička se skladno z določbami v statutu ali drugih pravnih aktih ali pa skladno s sklepi ustreznega organa v podjetju razporedi na deleže v razširjenem dobičku, ki pripadajo udeležencem iz opravljenega dela, in ne iz kapitala.

15.9. Deleži v razširjenem dobičku na podlagi opravljenega dela pomenijo prevrednotovanje stroškov dela in s tem dodatne poslovne odhodke, ki na končni stopnji zmanjšajo razširjeni dobiček zgolj na znesek, ki pripada prinašalcem kapitala skupaj z ustreznim davkom.

c) Začetno računovodsko merjenje stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem

15.10. Stroški dela in stroški povračil zaposlencem se obračunavajo skladno z zakonom, kolektivno pogodbo, splošnim aktom podjetja ali pogodbo o zaposlitvi. V utemeljenih primerih se lahko nekateri stroški dela časovno razmejujejo znotraj poslovnega leta, pod pogoji, določenimi za oblikovanje dolgoročnih rezervacij, pa lahko podjetje oblikuje tudi kratkoročne udolgovljene (pasivne) časovne razmejitve med dvema poslovnima letoma.

15.11. Podjetje lahko za tisti del zneska stroškov dela, katerega izplačilo zahtevajo zaposlenci na podlagi zakona, kolektivne pogodbe, splošnega akta podjetja ali pogodbe o zaposlitvi, podjetje pa takemu izplačilu nasprotuje, oblikuje kratkoročne udolgovljene (pasivne) časovne razmejitve. Pri določanju zneska razmejitvev mora podjetje ravnati v skladu s pravili, ki veljajo za oblikovanje dolgoročnih rezervacij.

15.12. Obračunanim stroškom dela ustrezajo z njimi povezani kratkoročni dolgovi, dokler se ne poravnajo. Obveznosti za plače se prikazujejo kot obveznosti do posameznih zaposlencev v znesku čistih plač in kot odtegnjene obveznosti za dajatve, vštete v njihovih kosmatih plačah. Dodatno se prikazujejo še obveznosti za dajatve, ki se obračunavajo glede na znesek kosmatih plač in ki niso njihov sestavni del.

15.13. Podjetje lahko v skladu s predpisi oblikuje lastni pokojninski sklad ali druge sklade za potrebe zaposlencev. Pri oblikovanju pokojninskega sklada mora podjetje smiselno upoštevati določbe MRS 19 - Zasluzki zaposlencev ter MRS 26 - Obračunavanje in poročanje pokojninskih skladov.

č) Prevrednotovanje stroškov plač in stroškov povračil zaposlencem

15.14. Prevrednotenje stroškov plač je sprememba njihove knjigovodske vrednosti. Praviloma se opravi pri sestavljanju letnih računovodskih izkazov ali celo potem, ko jo potrdijo organi upravljanja. Pojavi se izključno kot prevrednotenje zaradi upoštevanja poslovnega izida za posamezno poslovno leto.

15.15. Stroški dela in stroški povračil zaposlencem zaradi spremembe kupne moči domače valute se ne prevrednotujejo. Lahko pa se šteje, da se v razmerah spreminjanja kupne moči domače valute že pri obračunavanju teh stroškov upošteva spremenjena kupna moč domače valute.

15.16. Stroški plač se prevrednotujejo, če se zaposlencem glede na uresničeni razširjeni dobiček v posameznem poslovnem letu prizna delež v njem. Ta delež se ne izkazuje kot sestavni del javno objavljenega čistega dobička, temveč kot povečanje prevrednotovalnih poslovnih odhodkov v obravnavanem letu. Enako se obravnavajo nagrade upravi (ravnateljstvu) in članom nadzornega sveta.

15.17. Prevrednotenje iz SRS 15.16 se opravi, če deleži v razširjenem dobičku temeljijo na

- pravni obveznosti podjetja,
- odločitvi poslovodstva ali drugega organa, ki je za takšno odločitev pristojen, preden so računovodski izkazi odobreni za objavo ali
- nedvoumno izkazani posredni obveznosti podjetja.

d) Uskupinjevanje stroškov plač in stroškov povračil zaposlencem

15.18. Skupinski izkaz poslovnega izida se sestavi, kot da bi šlo za eno samo podjetje. Stroški dela in stroški povračil zaposlencem v njem zajemajo stroške dela in stroške povračil zaposlencem obvladujočega podjetja in odvisnih podjetij ter sorazmerni del stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem skupaj obvladovanih podjetij, ne pa tudi stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem pridruženih podjetjih. Povzemajo se iz izvirnih izkazov poslovnega izida upoštevanih podjetij.

15.19. Če so v izvirnih izkazih poslovnega izida upoštevanih podjetij stroški materiala in storitev 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.

15.20. V skupinskem izkazu poslovnega izida se upošteva celotna vsota stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem brez kakršnihkoli popravkov.

e) Razkrivanje stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem

15.21. 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. Posebej se razkrijejo deleži v dobičku, ki jih skupščina določi tistim, ki niso lastniki.

15.22. Posebej je treba razkriti imena članov uprave (ravnateljstva) in drugih organov ter njihovih zaslužkov in deležev v dobičku, ki jim pripadajo.

15.23. Podrobno se razkrivajo programi drugih dolgoročnih zaslužkov zaposlencev zunaj odpravnin ter določbe v zvezi z njimi pa tudi kritje in uporabniki programov. Pri razkrivanju teh podatkov ter podatkov iz SRS 15.22 je treba upoštevati omejitve, ki jih določajo veljavni predpisi.

15.24. Posebej je treba razkriti podatke o morebitnih zahtevah zaposlencev po izplačilih na podlagi določb zakona, kolektivne pogodbe, splošnega akta podjetja ali pogodbe o zaposlitvi, katerim pa podjetje nasprotuje. Razkriti je treba tudi, ali so bile oblikovane kratkoročne rezervacije v smislu SRS 15.14.

C. Opredelitve ključnih pojmov

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

- a) **Plača** je kosmati zaslužek zaposlenca za opravljeno delo.

- b) **Zaposlenec** (delavec) je fizična oseba, ki je v delovnem razmerju pri podjetju.
- c) **Nadomestilo plače** je kosmati zaslužek zaposlenca, do katerega je upravičen za obdobje, v katerem zaradi bolezni, letnega dopusta in drugih upravičenih razlogov ne dela.
- č) **Kosmata plača** je plača, ki vsebuje poleg čiste plače še davek ter obvezne dajatve za socialno varnost, ki se odtegujejo zaposlencem.
- d) **Čista plača** je plača, ki ostane zaposlencu po odtegnitvi tistega dela davka ter obveznih dajatev za socialno varnost, za katerega je sam zavezanec.
- e) **Odpravnina** je zaslužek zaposlenca bodisi a) zaradi odločitve podjetja, da konča službovanje zaposlenca pred običajnim datumom upokojitve, bodisi b) zaradi odločitve zaposlenca, da v zameno zanj prostovoljno zapusti delovno mesto, bodisi c) zaradi redne upokojitve.
- f) **Dajatve podjetja za davke ter socialno varnost** so obveznosti podjetja, odvisne od kosmatih plač in povračil zaposlencem.
- g) **Razširjeni dobiček** je dobiček, povečan za prevrednotovalne odhodke, ki se nanašajo na deleže članov uprave (ravnateljstva), članov nadzornih svetov, zaposlencev in drugih, ki niso lastniki, v razširjenem dobičku.

Č. Pojasnili

15.26. Nadomestila plač, do katerih vračila podjetje ni upravičeno, so nadomestila za določeno število dni odsotnosti med boleznijo, letni dopust, državne praznike in izredni dopust ter druga nadomestila skladno s predpisi, kolektivno pogodbo ali pogodbo o zaposlitvi.

15.27. Povračila zaposlencem, ki niso v neposredni zvezi z opravljanjem dela in imajo naravo plač, so na primer zneski za prevoz na delo in z njega, zneski za topli obrok med delom in drugi. Potni stroški v zvezi s službenimi potovanji, stroški dela na terenu pa tudi šolnine in štipendije, ki so v neposredni zvezi s poslovanjem podjetja, se obravnavajo kot stroški storitev.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

15.28. 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 15 - Stroški dela in deleži zaposlenih iz dobička (1993).

Slovenski računovodski standard 16 (2002)

STROŠKI PO VRSTAH, MESTIH IN NOSILCIH

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju poslovnih stroškov v stroškovnem računovodstvu. Izidi se lahko uporabljajo v finančnem računovodstvu in pri sestavljanju računovodskih izkazov za potrebe zunanjega poročanja. Povezan je z računovodskimi načeli 83-91 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

- a) razvrščanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih,
- b) pripoznavanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih,
- c) začetno računovodsko merjenje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih,
- č) prevrednotovanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih,
- d) uskupinjevanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih ter
- e) razkrivanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih

pa tudi s tem povezane opredelitve ključnih pojmov in pojasnila.

Ta standard se opira na mednarodna računovodska standarda (MRS) 1 in 14 (1999) ter 4. in 7. smernico Evropske zveze. Povezan je s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 13-15, 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 po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih

16.1. V finančnem računovodstvu se stroški ob začetnem pripoznanju razčlenjujejo po izvirnih vrstah na a) stroške materiala; b) stroške storitev; c) stroške amortizacije; č) stroške dela; d) stroške dajatev, ki so neodvisne od poslovnega izida in niso vezane na stroške od a) do č); lahko pa tudi na e) finančne stroške. Med stroški ni izgub zaradi oslabitve sredstev, ki se obravnavajo kot prevrednotovalni odhodki in dopolnjujejo redne odhodke. Vstopni davek na dodano vrednost se ne šteje kot strošek dajatev.

16.2. Stroški po izvirnih vrstah se razporejajo po stroškovnih mestih, ki omogočajo najmanj ločeno spremljanje stroškov proizvodnje, stroškov nakupovanja, stroškov prodaje in stroškov skupnih služb pa tudi kasnejše ločeno ugotavljanje stroškov po področnih in območnih odsekih ter odhodkov, ki se nanašajo na ustavljeno poslovanje. Število stroškovnih mest v podjetju je treba prilagoditi njegovi velikosti, organiziranosti, posebnosti proizvodnje oziroma poslovanja, uporabljeni metodi razporejanja stroškov po poslovnih učinkih in oblikam kontroliranja. Pri oblikovanju stroškovnih mest je treba upoštevati popolno razporeditev stroškov, ki odpadejo na posamezne poslovne učinke, ter zagotoviti pregled gibanja stroškov na ožjih področjih odgovornosti za njihovo nastajanje in za potek poslovnega procesa. Upoštevanje finančnih stroškov pri takšnem razporejanju je odvisno od odločitev v podjetju.

16.3. Stroški po izvirnih vrstah so glede na zamišljena stroškovna mesta lahko neposredni ali posredni stroški teh stroškovnih mest, ki pa jih nanje na podlagi izvirnih listin še ni mogoče razporediti. Stroški, ki se zberejo na različnih stroškovnih mestih, so že stroški po namenskih (funkcionalnih) skupinah.

16.4. Stroški po izvirnih vrstah se razporejajo po stroškovnih nosilcih, s katerimi se podjetje pojavlja na trgu; ti so lahko začasni ali končni. Število stroškovnih nosilcev mora podjetje prilagoditi glede na to, ali se ukvarja z množinsko oziroma procesno dejavnostjo ali, nasprotno, z nizno (serijsko) oziroma posamično dejavnostjo po naročilih. Stroški po namenskih (funkcionalnih) skupinah so lahko neposredni ali posredni stroški posameznih stroškovnih nosilcev. Upoštevanje finančnih stroškov pri takšnem razporejanju je odvisno od odločitev v podjetju.

16.5. Da se olajša načrtovanje in kasnejše proučevanje stroškov po izvirnih vrstah, lahko podjetje sklene, da jih bo, potem ko so razporejeni po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih, razčlenilo še na njihov stalni in spremenljivi del.

16.6. Pri oblikovanju stroškovnih mest in stroškovnih nosilcev je treba upoštevati zahteve, ki se pojavljajo pri ugotavljanju poslovnega izida po področnih in območnih odsekih.

b) Pripoznavanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih

16.7. Stroški se pripoznavajo po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih glede na to, kje in zakaj se pojavljajo.

16.8. Neposredni stroški nabave se pripoznavajo v povečani nabavni vrednosti zalog oziroma opredmetenih osnovnih sredstvih in se zato ne obravnavajo v tem standardu. Neposredni stroški prodaje se pripoznavajo izključno pri prodanih količinah proizvodov, trgovskega blaga in opravljenih storitev.

16.9. Vsi drugi stroški se pripoznavajo po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih najmanj glede na potrebe, ki izhajajo iz izbranih metod vrednotenja nedokončane proizvodnje in zalog proizvodov, ter oblikovanje področnih in območnih odsekov oziroma ustavljenega dela poslovanja.

c) Začetno računovodsko merjenje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih

16.10. Neposredni stroški posameznega končnega stroškovnega nosilca so lahko že stroški posamezne izvorne vrste (na primer neposredni stroški materiala ali neposredni stroški dela) ali pa so stroški kakega začasnega poslovnega učinka na kakem prehodnem stroškovnem mestu, ki je neposredno vključeno v nastajanje končnega stroškovnega nosilca, zato je pri njem potreba po ločenem obravnavanju posrednih stroškov bistveno manjša. Takšne možne rešitve v stroškovnem računovodstvu pa niso odločilne za potrebe finančnega računovodstva in pri sestavljanju računovodskih izkazov za zunanje potrebe.

16.11. Glede na potrebe stroškovnega računovodstva je mogoče na poslovne učinke kot stroškovne nosilce obračunskega obdobja razporediti vse stroške (razen neposrednih stroškov nabave), samo proizvodjalne stroške v širšem ali ožjem pomenu ali samo spremenljivi del poslovnih stroškov. Izbira metode vključevanja stroškov v poslovne učinke obračunskega obdobja je odvisna od tega, ali je namen kalkuliranja dobiti podlago za vrednotenje zalog proizvodov oziroma nedokončane proizvodnje ali, nasprotno, podlago za postavljanje ali presojanje prodajnih cen.

16.12. Poleg potrebe po razporejanju poslovnih stroškov od a) do č) iz SRS 16.1 na stroškovne nosilce se včasih pojavi notranja potreba tudi po razporejanju finančnih stroškov iz točke d) SRS 16.1, konkretno danih obresti; odločitev o tem je prepuščena podjetju.

16.13. Sestavine kalkulacije lastne cene stroškovnega nosilca pri nizni (serijski) oziroma posamični dejavnosti po naročilu so

- a) neposredni stroški materiala,
- b) neposredni stroški dela,
- c) drugi neposredni stroški,
- č) posredni proizvodjalni stroški v ožjem pomenu (stroški ustvarjanja učinkov),
- d) posredni stroški nakupovanja,
- e) posredni stroški prodajanja,

- f) posredni stroški splošnih služb,
- g) posredni stroški obresti in
- h) neposredni stroški prodaje.

Stroški amortizacije so zajeti med posredne stroške posamezne namenske (funkcionalne) skupine ali pa med druge neposredne stroške. Če gre za množinsko oziroma procesno dejavnost, se sestavine od b) do f) praviloma združijo v stroške predelovanja. Pri trgovinski dejavnosti se s sestavino a) razume nabavna vrednost trgovskega blaga, sestavine od b) do h) pa se lahko združijo v stroške trgovanja.

16.14. Pri vrednotenju poslovnih učinkov po lastni ceni, zoženi za obresti, se iz kalkulacije v duhu SRS 16.12 izključita sestavini g) in h), pri vrednotenju poslovnih učinkov po proizvodjalnih stroških v širšem pomenu se izključijo sestavine od e) do h), pri vrednotenju poslovnih učinkov po proizvodjalnih stroških v ožjem pomenu se izključijo sestavine od d) do h), pri vrednotenju poslovnih učinkov po spremenljivih stroških pa se izključi stalni del sestavin od č) do g); zanemari se tudi sestavina h), če se tako ugotavlja vrednost obstoječih zalog.

16.15. Kalkulacija stroškov po SRS 16.12 oziroma 16.13 je lahko predračunska kalkulacija na podlagi načrtovanih velikosti ali pa obračunska kalkulacija na podlagi uresničenih velikosti. Za potrebe nekaterih poslovnih odločitev se kot posebna sestavina upoštevajo v kalkulacijah tudi okoliščinski (oportunitetni) ali drugi stroški, ki sicer niso neposredno izkazani v knjigovodskih razvidih. Prav tako se za potrebe nekaterih poslovnih odločitev sestavljajo kalkulacije ključnih stroškov dodatne dejavnosti.

16.16. Ocenjeni stroški se uporabljajo tako pri načrtovanju stroškov kakor v nekaterih primerih zajemanja med uresničene stroške. Standardni stroški pa so predvsem izhodišče za razčlenjevanje odmika uresničenih stroškov od njih. Ocenjeni in standardni stroški se lahko nanašajo na količinsko enoto poslovnega učinka ali na celotno dejavnost obračunskega obdobja.

č) Prevrednotovanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih

16.17. Med stroški v poslovnih razvidih se ne pojavljajo prevrednotovalni poslovni odhodki v zvezi z oslavitvijo opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih dolgoročnih sredstev, zalog, terjatev, kratkoročnih dolgov, kratkoročnih časovnih razmejitev in dolgoročnih rezervacij. Če bi se, podobno kot obresti, zaradi popolnejšega izračuna zajeli mednje, bi se lahko na podlagi ocenjenega zneska obravnavali kot posredni proizvodjalni stroški (razen odpisa terjatev) ali posredni stroški prodaje (odpis terjatev) pa tudi kot posebna postavka, podobno kot obresti. Takšna postavka se lahko imenuje posredni stroški poslovnih odpisov.

16.18. Prevrednotovalni odhodki v zvezi z oslavitvijo dolgoročnih finančnih naložb in kratkoročnih finančnih naložb se ne obravnavajo kot poslovni odhodki ter se zato tudi ne upoštevajo enako kot tisti, ki so obravnavani v SRS 16.17.

d) Uskupinjevanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih

16.19. Za sestavljanje skupinskega izkaza poslovnega izida in skupinske kalkulacije stroškov je treba poznati stroške materiala in storitev, ki so povezani s poslovnimi učinki drugih podjetij v isti skupini.

e) Razkrivanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih

16.20. Ker so vprašanja, ki jih obravnava ta standard, v veliki meri povezana s poslovnimi skrivnostmi, se razkrivajo le metode, po katerih so ugotovljeni stroški, ki so podlaga tako za vrednotenje zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje kakor za ugotavljanje stroškov po področnih in območnih odsekih ter pri tistem delu podjetja, kjer se poslovanje ustavlja.

C. Opredelitve ključnih pojmov

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

a) **Stroški materiala** so izvirni stroški kupljenega materiala, ki se neposredno porablja pri ustvarjanju poslovnih učinkov (neposredni stroški materiala), pa tudi stroški materiala, ki nimajo take narave in so zajeti v ustrezne namenske (funkcionalne) skupine posrednih poslovnih stroškov. V prvo podskupino spadajo stroški surovin, drugih materialov in kupljenih delov ter polproizvodov, katerih porabo je mogoče povezovati z ustvarjanjem poslovnih učinkov. V drugo skupino spadajo stroški pomožnega materiala za vzdrževanje opredmetenih osnovnih sredstev, drobnega inventarja, katerega doba koristnosti ne presega leta dni in katerega posamična vrednost ne presega tolarske vrednosti 100 evrov, nadomestnih delov za servisiranje proizvodov po njihovi prodaji, pisarniškega materiala, strokovne literature in drugega. S stroški materiala so mišljeni tudi vračunani stroški kala, razsipa, okvar in loma. V duhu SRS 14 se pri teh stroških upoštevajo cene v obdobju, v katerem pride do potroškov.

V širšem pomenu je s stroški materiala izenačena tudi nabavna vrednost prodanega trgovskega blaga in materiala.

b) **Stroški storitev** so izvirni stroški kupljenih storitev, ki so neposredno potrebne pri nastajanju poslovnih učinkov (stroški neposrednih storitev), pa tudi stroški storitev, ki nimajo take narave in so zajeti v ustrezne namenske (funkcionalne) skupine posrednih poslovnih stroškov. V prvo skupino spadajo stroški predvsem storitev pri izdelovanju proizvodov, v drugo pa predvsem prevoznih storitev, storitev za vzdrževanje, sejemskih storitev, reklamnih storitev, reprezentance, zavarovalnih premij, plačilnega prometa in drugih bančnih storitev (razen obresti), najemnin, svetovalnih storitev, službenih potovanj in podobnih storitev. Kot storitve se pojmujejo tudi oblikovane dolgoročne rezervacije.

c) **Stroški amortizacije** so izvirni stroški, ki so povezani s strogo doslednim prenašanjem vrednosti amortizirljivih opredmetenih osnovnih sredstev in amortizirljivih neopredmetenih dolgoročnih sredstev v duhu SRS 13; izjemoma se lahko obravnavajo kot neposredni stroški pri nastajanju posameznih poslovnih učinkov, v večini primerov pa nimajo take narave in spadajo v ustrezne namenske (funkcionalne) skupine posrednih stroškov. Obračunavajo se po cenah, veljavnih v obračunskem obdobju.

č) **Stroški dela** so izvirni stroški, ki se nanašajo na obračunane plače in podobne zneske v kosmatih velikostih pa tudi na dajatve, ki se obračunavajo od te osnove in niso sestavni del kosmatih zneskov. Podrobnosti določa SRS 15. Ti stroški lahko neposredno bremenijo ustvarjanje poslovnih učinkov (stroški neposrednega dela) ali pa imajo naravo posrednih stroškov in so zajeti v ustrezne namenske (funkcionalne) skupine posrednih stroškov.

d) **Finančni stroški** so v glavnem stroški danih obresti.

e) **Drugi neposredni stroški** kot sestavina lastne cene so vsi neposredni stroški stroškovnih nosilcev, ki niso neposredni stroški materiala ali neposredni stroški dela; med njimi so lahko poleg izvernih stroškov tudi stroški lastnih polproizvodov oziroma delov. Od odločitve v podjetju je odvisno, ali se bodo za notranje potrebe tako obravnavali tudi stroški začasnih stroškovnih nosilcev, ki se nanašajo na notranje storitve proizvodjalne, nakupne oziroma prodajne službe ali skupnih služb pri obračunavanju stroškov na podlagi sestavin dejavnosti; vendar je treba pri primerjavah podjetij tako ugotovljene stroške končnih stroškovnih nosilcev predstavljati kot posredne stroške ne glede na način njihovega ugotavljanja.

f) **Stroškovno mesto** je namensko, prostorsko ali stvarno zaokrožen del podjetja, na katerem ali v zvezi s katerim se pri poslovanju pojavljajo stroški, ki jih je mogoče razporejati na posameznečasne ali končne stroškovne nosilce in je zanje nekdo odgovoren.

- g) **Mesto odgovornosti** je mesto v hierarhičnem organizacijskem ustroju; zaseda ga nosilec odgovornosti, ki odgovarja ne samo za stroške, nastale na tem mestu odgovornosti, temveč tudi za stroške, nastale na podrejenih mestih odgovornosti.
- h) **Stroškovni nosilec** je poslovni učinek, zaradi katerega se pojavijo stroški in s katerim jih je treba tudi povezovati. Stroškovni nosilec je lahko celotna količina istovrstnih ali sorodnih poslovnih učinkov obračunskega obdobja oziroma niz poslovnih učinkov obračunskega obdobja, posamezen poslovni učinek ali del poslovnega učinka. Poslovni učinki, namenjeni prodaji ali vključevanju med osnovna sredstva istega podjetja, so končni stroškovni nosilci, drugi poslovni učinki pa so začasni stroškovni nosilci. Kot začasni stroškovni nosilci se štejejo tudi storitve proizvodjalne, nakupne oziroma prodajne službe ali splošnih služb, ki se razporejajo na končne stroškovne nosilce pri obračunavanju stroškov na podlagi sestavin dejavnosti.
- i) **Dodatni stroški zaradi povečanja dejavnosti** so spremenljivi stroški in razlika v stalnih stroških zaradi prehoda na novo raven obsega dejavnosti.
- j) **Okoliščinski (oportunitetni) stroški** izražajo vrednost izgubljene priložnosti, ker ni bila sprejeta najboljša druga različica. Praviloma se merijo z žrtvovanim poslovnim izidom najboljše druge različice oziroma kot razlika med žrtvovanimi prihodki in izogibnimi stroški oziroma odhodki najboljše druge različice.
- k) **Stopnja spremenljivosti stroškov** je razmerje med spremenljivim delom stroškov kake vrste in celotnim zneskom stroškov iste vrste pri določenem obsegu dejavnosti.
- l) **Koeficient odzivnosti (reagibilnosti) stroškov** je razmerje med relativno spremembo stroškov in relativno spremembo obsega dejavnosti.
- m) **Dejanski stroški** so zmnožki dejanskih potroškov in dejanskih cen, pri ocenjenih stroških pa so količine ali/in cene ocenjene.
- n) **Standardni stroški** so zmnožki teoretično upravičenih potroškov in prav takih cen.

Č. Pojasnila

16.22. Razčlenjevanje stroškov na stalni in spremenljivi del je ključnega pomena pri načrtovanju stroškov, čeprav razčlenjujemo stroške na stalni in spremenljivi del po različnih metodah na podlagi dejansko nastalih stroškov. Na stalni in spremenljivi del je mogoče razčleniti stroške posameznih izvirnih vrst ali posameznih namenskih (funkcionalnih) skupin, na primer neposredne stroške, posredne proizvodjalne stroške, posredne stroške splošnih služb in druge. Posamezna izvorna vrsta stroškov ali posamezna skupina namensko (funkcionalno) povezanih stroškov ima lahko izključno spremenljivo naravo, izključno stalno naravo ali pa, kar je najpogostejše, mešano naravo; narava se označuje s stopnjami spremenljivosti stroškov (variatorji), pri čemer pomeni stopnja 1 popolno spremenljivost stroškov, stopnja 0 popolno stalnost stroškov, stopnja med 0 in 1 pa mešano spremenljivost oziroma stalnost stroškov. Pri nekaterih naravnih vrstah stroškov ali namensko (funkcionalno) povezanih stroških je stopnja spremenljivosti odvisna od obsega poslovanja in se lahko spreminja zaradi sprememb tega obsega v sicer nespremenjenih okoliščinah.

Spremenljivi (variabilni) stroški se praviloma pojmujejo kot sorazmerni (proporcionalni) stroški, stalni (fiksni) stroški pa kot neomejeno (absolutno) stalni stroški, vendar je treba pri takem razmejevanju upoštevati tudi odmike od tega pravila. Nekateri spremenljivi stroški se zaradi povečanja obsega poslovanja lahko vsaj začasno spremenijo v stalne.

16.23. Razčlenjevanje stroškov na stalne in spremenljive predpostavlja njihovo obnašanje v razmerah nespremenjenih cen. Zaradi tega je treba podatke o stroških iz preteklosti, pri katerih se želi ugotoviti njihov stalni in spremenljivi del, najprej spraviti na raven cen v izhodiščnem obdobju, uporabiti pa jih po prilagoditvi obeh delov ravni cen v obdobju, za katero se načrtuje. Pri ugotavljanju stalnega dela stroškov je treba paziti na zneske, ki so bili morda v posameznih obdobjih posledica tedanjih posebnih odločitev (na primer reklame) in niso povezani z opredelitvijo tedanjih zmogljivosti. Zaradi tega je stalne stroške bolje imenovati stroški obdobja, in ne stroški zmogljivosti. Spremenljivi stroški so, nasprotno, v vsakem primeru stroški ustvarjanja poslovnih učinkov in jih ni, če ni take dejavnosti.

16.24. Pri razčlenjevanju stroškov si lahko pomagamo z izkustvenimi metodami: z metodo ocenjenega razmerja med stalnim oziroma spremenljivim delom ter celoto, z metodo ocenjenih stopenj spremenljivosti stroškov in z drugimi metodami. Če razpolagamo z več podatki iz preteklosti, si lahko pomagamo z nekaterimi matematičnimi metodami: z metodo izračunavanja koeficientov odzivljivosti, metodo računske interpolacije, metodo dodatnih stroškov, grafično metodo, metodo regresijskih enačb. Pogoja, ki ju je treba izpolniti za uporabo matematičnih metod, sta: a) v stroških pri različnih obsegih dejavnosti se upoštevajo stalne cene prvine poslovnega procesa in b) gibanje celotnih stroškov je mogoče napovedovati le pri omejenem obsegu dejavnosti, če ni gotovo, da se spremenljivi stroški spreminjajo sorazmerno z obsegom.

16.25. Stroškovna mesta se pojavljajo v okviru temeljne, stranske in pomožne proizvodne dejavnosti pa tudi v okviru dejavnosti nakupovanja, prodajanja in splošnih služb. Če je v okviru vsake od teh dejavnosti več stroškovnih mest, je treba razlikovati temeljna in splošna stroškovna mesta.

16.26. Uresničeni stroški se razporejajo po stroškovnih mestih na podlagi knjigovodskih listin o njihovem nastanku. Nekatero stroške je mogoče razporejati na stroškovna mesta neposredno na podlagi knjigovodskih listin, druge pa le na podlagi razdelilnikov stroškov. Kot razdelilniki lahko služijo drugi stvarni podatki (na primer za razdelitev stroškov amortizacije) ali pa so podlaga druga razmerja, ki so v vzročni povezavi s stroški.

16.27. Uresničene stroške, razporejene po stroškovnih mestih, in njihovo prehajanje z enega stroškovnega mesta na drugo je mogoče prikazati v obračunskem listu stroškov. Podobno je tudi načrtovane stroške mogoče prikazati v predračunskem listu stroškov. Iz prvega (obračunskega) lista stroškov so razvidni podatki o uresničenih količnikih dodatkov posrednih stroškov, iz drugega (predračunskega) pa o načrtovanih količnikih dodatkov posrednih stroškov.

16.28. Za ugotavljanje razmerij med medsebojno odvisnimi stroškovnimi mesti se uporabljajo metoda enačb ali druge metode. Metoda enačb, ki se uporablja pri razporejanju stroškov medsebojno odvisnih stroškovnih mest, temelji na postavljanju in reševanju linearnih enačb, ki jih je toliko, kolikor je stroškovnih mest. Vsaka enačba pokaže način, kako so celotni stroški posameznega stroškovnega mesta sestavljeni iz začetnih stroškov in določenega odstotka celotnih stroškov vsakega drugega stroškovnega mesta. Obstaja toliko enačb, kolikor je neznanek, neznanke pa so vsote stroškov na posameznih stroškovnih mestih.

16.29. Razporejanje stroškov po mestih odgovornosti se razlikuje od njihovega razporejanja po stroškovnih mestih, ker se odgovornost za stroške zaradi hierarhičnega ustroja odgovornosti ne pojavlja na eni sami ravni. Zaradi tega mora nosilec odgovornosti na vsakem mestu odgovornosti poznati načrtovane in uresničene stroške, za katere je neposredno odgovoren, pa tudi stroške, ki se izvirno pojavljajo na podrejenih mestih in za katere so neposredno odgovorni nosilci odgovornosti na njih. Razlika je samo to, da so na vsakem mestu odgovornosti stroški prve skupine podrobno razčlenjeni, stroški druge skupine pa so predstavljeni zbirno po posameznih podrejenih mestih odgovornosti.

16.30. Pri množinski oziroma procesni dejavnosti se uporablja delitvena kalkulacija stroškov, ki upošteva dokončano in nedokončano količino na posameznih stopnjah proizvodnje, vključevanje materiala v proces in druge skupne stroške predelovanja po stopnjah, lahko pa tudi preračunava poslovne učinke z enakovrednostnimi števili oziroma kako drugače, če poslovni učinki niso enotni. Pri nizni (serijski) oziroma posamični dejavnosti po naročilu se uporablja kalkulacija stroškov z dodatki, ki upošteva vse vrste neposrednih stroškov, količine dokončanih in nedokončanih proizvodov ter količnike dodatka posrednih stroškov posameznih vrst oziroma na posameznih stroškovnih mestih.

16.31. Če se na vse poslovne učinke kot stroškovne nosilce kakega obračunskega obdobja razporedijo vsi stroški tistega obdobja, se govori o ugotovitvi polne lastne cene količinske enote poslovnega učinka. Razlika med prodajno ceno in polno lastno ceno je dobiček te enote. Če se na vse poslovne učinke kot stroškovne nosilce obračunskega obdobja razporedijo vsi stroški tega obdobja razen obresti, se govori o ugotovitvi za obresti zožene lastne cene količinske enote. Razlika med prodajno ceno in za obresti zoženo lastno ceno je za obresti razširjeni dobiček te enote. Če se na vse poslovne učinke obračunskega obdobja razporedijo samo proizvodjalni stroški, se govori o ugotovitvi proizvodjalnih stroškov količinske enote poslovnega učinka. Razlika med prodajno ceno in proizvodjalnimi stroški je kosmati dobiček enote poslovnega učinka. Če se na vse poslovne učinke obračunskega obdobja razporedijo samo spremenljivi stroški, se govori o obremenitvi količinske enote le s spremenljivimi stroški. Razlika med prodajno ceno in spremenljivimi stroški enote je prispevek za kritje, ki ga daje taka enota poslovnega učinka.

V prvih dveh primerih razporejanja je mogoče stroške prodajanja zajeti le med stroške prodanih poslovnih učinkov; to pomeni, da ni mogoče govoriti o polni lastni ceni oziroma za obresti zoženi lastni ceni dokončanih, a še ne prodanih proizvodov ali nedokončane proizvodnje. Prav tako stroški obresti praviloma bremenijo le prodane količine, le da se pri ugotavljanju poslovnega izida v podjetju kot celoti obravnavajo kot sestavni del finančnih odhodkov, in ne poslovnih odhodkov.

Vsi po stroškovnih nosilcih nerazporejeni stroški so takoj odhodki in vplivajo na poslovni izid v obračunskem obdobju, v katerem nastanejo; taki so torej pri metodi za obresti zožene lastne cene količinske enote po stroškovnih nosilcih nerazporejene obresti (ki so finančni odhodki, ne poslovni odhodki), pri metodi proizvodjalnih stroškov v širšem pomenu stroški prodajanja in splošnih služb, pri metodi spremenljivih stroškov pa stalni stroški.

16.32. Standardni stroški se delijo na temeljne, sprotne, idealne, realne in normalne standardne stroške. Temeljni standardni stroški so določeni za daljše obdobje, ne glede na okoliščine poslovanja v posameznem obračunskem obdobju. Sprotni standardni stroški so določeni skladno z okoliščinami poslovanja v posameznem obračunskem obdobju. Idealni standardni stroški so določeni na podlagi idealnih razmer ter ne upoštevajo slabosti ali ovir, ki jih je mogoče pričakovati v obračunskem obdobju in ki bi lahko hitro škodile nepristranskosti tako postavljenih standardov. Njihovo nasprotje so normalni standardni stroški, ki so postavljeni na podlagi normalnih razmer, kar so pravzaprav razmere iz preteklosti z manjšimi spremembami. Pri določanju realnih standardnih stroškov pa se upoštevajo tako slabosti in ovire kot ugodnosti, ki se lahko pričakujejo oziroma po izkušnjah iz prejšnjih obračunskih obdobj tudi predvidijo. Povečini se uporabljajo sprotni in realni standardni stroški.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

16.33. 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 16 - Stroški po vrstah, mestih in nosilcih (1993).

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 proizvajanju 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 proizvajanju 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 opravita 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 oslavitvijo 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 oslavitvijo 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 proizvajalnih 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 proizvajalne 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 proizvajalne 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, terjatvah, dolgoročnih dolgovi in kratkoročnih dolgovi.

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).

Slovenski računovodski standard 18 (2002)

PRIHODKI

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju poslovnih prihodkov, finančnih prihodkov in izrednih prihodkov. Povezan je z računovodskimi načeli 96-100 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

- a) razvrščanje prihodkov,
- b) pripoznavanje prihodkov,
- c) začetno računovodsko merjenje prihodkov,
- č) prevrednotovanje prihodkov,
- d) uskupinjevanje prihodkov in
- e) razkrivanje prihodkov

pa tudi s tem povezane opredelitve ključnih pojmov in pojasnila.

Ta standard se opira na mednarodne računovodske standarde (MRS) 1, 8, 10, 11, 14, 15, 17, 18, 20, 27 in 35 (1999) ter 4. in 7. smernico Evropske zveze. Povezan je s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 10, 12, 19 in 24.

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 prihodkov

18.1. Prihodki so povečanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki povečanj sredstev (na primer denarja ali terjatev zaradi prodaje blaga) ali zmanjšanj dolgov (na primer zaradi opustitve njihove poravnave). Prek poslovnega izida vplivajo na velikost kapitala.

18.2. Prihodki se razčlenjujejo na poslovne prihodke, finančne prihodke in izredne prihodke. Poslovni prihodki in finančni prihodki se štejejo kot redni prihodki.

18.3. Poslovni prihodki so prihodki od prodaje in drugi poslovni prihodki, povezani s poslovnimi učinki.

18.4. Prihodke od prodaje sestavljajo prodajne vrednosti prodanih proizvodov oziroma trgovskega blaga in materiala ter opravljenih storitev v obračunskem obdobju (razen finančnih prihodkov na tej podlagi). Razčlenjujejo se na prihodke od prodaje lastnih poslovnih učinkov (proizvodov in storitev) ter prihodke od prodaje trgovskega blaga in materiala. Zneski, zbrani v korist tretjih oseb, kot so obračunani davek na dodano vrednost in druge dajatve, niso sestavina prihodkov od prodaje. Podobno tudi zneski, zbrani v korist zastopanega, niso sestavina prihodkov od prodaje (prihodek od prodaje je le storitev zastopnika).

18.5. Drugi poslovni prihodki, povezani s poslovnimi učinki, so subvencije, dotacije, regresije, kompenzacije, premije in podobni prihodki. Državne podpore, prejete za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev, ostajajo začasno med dolgoročnimi rezervacijami in se prenašajo med poslovne prihodke skladno z amortiziranjem ustreznih opredmetenih osnovnih sredstev.

18.6. Prevrednotovalni poslovni prihodki se pojavljajo ob odtujitvi opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev, ko se povečanje njihove knjigovodske vrednosti zaradi predhodne okrepite ne zadržuje več v prevrednotovalnem popravku kapitala; takšno naravo ima tudi presežek prodajne vrednosti nad knjigovodsko vrednostjo, zmanjšano za prevrednotovalni popravek kapitala iz naslova predhodne okrepite sredstva.

18.7. Finančni prihodki so prihodki od naložbenja. Pojavljajo se v zvezi z dolgoročnimi in kratkoročnimi finančnimi naložbami pa tudi v zvezi s terjatvami. Sestavljajo jih obračunane obresti in deleži v dobičku drugih pa tudi prevrednotovalni finančni prihodki. Razčlenjujejo se na finančne prihodke, ki niso odvisni od poslovnega izida drugih (na primer prejete obresti), in finančne prihodke, ki so odvisni od poslovnega izida drugih (na primer prejete dividende).

18.8. Prevrednotovalni finančni prihodki se pojavljajo ob odtujitvi dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb, ko se povečanje njihove knjigovodske vrednosti zaradi predhodne okrepite ne zadržuje več v prevrednotovalnem popravku kapitala; takšno naravo ima tudi presežek njihove prodajne cene nad knjigovodsko vrednostjo, zmanjšano za prevrednotovalni popravek kapitala iz naslova predhodne okrepite finančne naložbe.

18.9. Poslovni prihodki in finančni prihodki se razčlenjujejo tudi na tiste, ki se pojavljajo v razmerjih do uskupinjenih odvisnih podjetij, neuskupinjenih odvisnih podjetij, pridruženih podjetij, skupaj obvladovanih podjetij ter drugih pravnih in fizičnih oseb. Zaradi sestavljanja skupinskih računovodskih izkazov se obravnavajo posebej.

18.10. Izredne prihodke sestavljajo neobičajne postavke, ki v obravnavanem poslovnem letu povečujejo izid rednega poslovanja. Kot izredni prihodki se štejejo tudi tisti, ki so dobljeni za poravnavo izgube iz prejšnjih poslovnih let, razen če gre za uporabo lastnih virov sredstev.

18.11. Izredni prihodek je tudi prejeta dotacija za kritje neporavnane izgube iz prejšnjih poslovnih let.

b) Pripoznavanje prihodkov

18.12. Prihodki se pripoznajo, če je povečanje gospodarskih koristi v obračunskem obdobju povezano s povečanjem sredstva ali z zmanjšanjem dolga in je to povečanje mogoče zanesljivo izmeriti. Prihodki in povečanja sredstev oziroma zmanjšanja dolgov se torej pripoznavajo hkrati.

18.13. Poslovni prihodki se pripoznajo, ko se upravičeno pričakuje, da bodo vodili do prejemkov, če ti niso uresničeni že ob nastanku.

18.14. Kadar ob prodaji proizvoda ali opravitvi storitve ni mogoče oceniti končnega možnega datuma zapadlosti v plačilo, se pripoznanje prihodkov odloži in se odloženi prihodki izkazujejo na kontih udolgovljenih (pasivnih) kratkoročnih časovnih razmejitev. V takih primerih se prihodki izkažejo šele ob prejemu denarja. Kadar ni dvomov o končnem poplačilu, se prihodki pripoznajo v celoti ob prodaji, tudi če se gotovinsko plačilo opravi na obroke.

18.15. Kadar obstaja dvom o velikosti prihodkov iz kakega posla, se prihodki ne pripoznajo, dokler se dvom ne odpravi. Če obstaja verjetnost, da se bodo stroški nedvoumno določili in nadomestili v sorazmerju z velikostjo posla, se lahko odložijo in prikažejo med usredstvenimi (aktivnimi) kratkoročnimi časovnimi razmejitvami ter kasneje poravnajo s prihodki.

18.16. Finančni prihodki se pripoznajo ob obračunu ne glede na prejemke, če ne obstaja utemeljen dvom glede njihove velikosti, zapadlosti v plačilo in plačljivosti. Če tak dvom obstaja, se pripoznanje finančnih prihodkov odloži, odloženi finančni prihodki pa se izkazujejo na kontih popravkov vrednosti ustreznih terjatev.

18.17. Izredni prihodki se pripoznajo, ko so izpolnjeni pogoji zanje.

c) Začetno računovodsko merjenje prihodkov

18.18. Prihodki od prodaje proizvodov, trgovskega blaga in materiala se merijo na podlagi prodajnih cen, navedenih v računih ali drugih listinah, zmanjšanih za popuste, odobrene ob prodaji ali kasneje, tudi zaradi zgodnejšega plačila. Izkazujejo se, če a) prodajalec prenese na kupca vsa tveganja in pravice, ki izhajajo iz lastništva; b) ni večje negotovosti glede prejema plačila kupnine; c) ni večje negotovosti glede stroškov, ki se nanašajo na prodane količine; ter č) ni večje negotovosti glede možnosti za vračilo prodanih količin. Prvotno izkazani prihodki se zmanjšajo tudi za vračila prodanih količin.

18.19. Poslovni prihodki, ki se nanašajo na dobljene subvencije, dotacije, regrese, kompenzacije, premije in podobno, se upoštevajo, če a) obstaja razumna gotovost, da bo podjetje izpolnilo pogoje v zvezi z njimi in jih bo tudi prejelo, ali pa b) jih je že prejelo in razmejilo med dolgoročnimi rezervacijami ter je že nastala potreba po njihovem prenosu zaradi pokrivanja ustreznih stroškov.

18.20. Prihodki od opravljenih storitev, razen od opravljenih storitev, ki vodijo do finančnih prihodkov, se merijo po prodajnih cenah dokončanih storitev ali po prodajnih cenah nedokončanih storitev glede na stopnjo njihove dokončanosti, navedenih v računih ali drugih listinah. Na podlagi prodajnih cen dokončanih storitev se določa velikost prihodkov od storitev, ki se opravijo z enkratnim dejanjem, ali od storitev, ki se ne opravijo z enkratnim dejanjem in se štejejo za dokončane, če so opravljena vsa pomembnejša dejanja, potrebna za njihovo dokončanje. Na podlagi prodajnih cen nedokončanih storitev se določa velikost prihodkov od opravljenih storitev, ki so vezane na izvedbo več samostojnih dejanj, tako da se lahko prihodki priznavajo sorazmerno z njihovim dokončevanjem. V nobenem primeru ne sme biti a) nikakršnih pomembnih dvomov glede tega, ali bo storitev opravljena in plačana, ter b) nikakršne pomembne negotovosti glede stroškov, ki so ali bodo nastali pri opravljanju storitev. Glede povečanja ali zmanjšanja teh prihodkov veljajo iste določbe kot glede povečanja ali zmanjšanja prihodkov od prodaje proizvodov.

18.21. Pri dolgoročnih pogodbah o gradbenih delih je priznavanje prihodkov na podlagi stopnje dokončanosti mogoče le, če je mogoče predvideti končni datum izpolnitve pogodbe. V primeru dolgoročne pogodbe po stalnih cenah je zelena stopnja verjetnosti zagotovljena, če je mogoče a) realno oceniti znesek vseh prihodkov, ki bodo po pogodbi plačani; b) realno oceniti stroške izpolnitve pogodbe; c) realno oceniti stopnjo izpolnjenosti pogodbe na dan začasnega obračuna in č) jasno opredeliti stroške pogodbe, tako da se dejansko stanje lahko primerja s prejšnjimi ocenami.

V primeru dolgoročnih pogodb po načelu standardnih stroškov, povečanih za odstotek dobička, je zelena stopnja verjetnosti zagotovljena, če je mogoče a) nedvoumno ugotoviti stroške po pogodbi in b) realno oceniti stroške, ki se ne pokrijejo s prodajno vrednostjo.

Stroški, zajeti v pogodbeni znesek, morajo vsebovati stroške, ki se nanašajo na pogodbo neposredno, ter stroške, ki se nanašajo na pogodbo posredno in se lahko razporedijo na več pogodb. Izvajalec del mora take stroške razporejati na posamezne pogodbe, sklenjene na podlagi enakih sodil, po isti metodi razporejanja.

18.22. Obresti se obračunavajo v sorazmerju s pretečenim obdobjem ter glede na neodplačni del glavnice in veljavno obrestno mero. Dividende, dosežene v odvisnih podjetjih, se upoštevajo, ko je obračunan delež v čistem dobičku odvisnih podjetij, dividende pridruženih podjetij pa, ko so izplačane.

18.23. Finančni prihodki so pri dajalcu v finančni najem tisti del prejetih najemnin, ki ustreza kaki stalni meri donosnosti naložbe v najem. Ta se lahko določa bodisi v razmerju do najmanjše še ne plačane najemnine in nezajamčene preostale vrednosti v finančni najem dane stvari, zmanjšane za še ne iztržene prihodke od financiranja tega najema, bodisi v razmerju do razlike med prihodnjimi prejemki in izdatki v zvezi s finančnim najemom. Pri tem so v izdatkih zajeti izdatki za pridobitev stvari, ki so dane v finančni najem, za plačilo obresti ter za vračilo glavnice, če financira najem kdo drug, ne pa tudi izdatki za zavarovalne premije in za vzdrževanje ter drugi izdatki, ki bremenijo najemnika. Prejemki pa so prejete najemnine, preostala vrednost stvari in davčni prihranki pri najemu.

18.24. Izredni prihodki se pojavljajo v dejansko nastalih zneskih ob upoštevanju svoje vsebine v duhu SRS 18.10.

18.25. V medletnih poročilih se upoštevajo iste računovodske usmeritve za pripoznavanje prihodkov kot v letnih računovodskih izkazih; prihodki, ki se pojavljajo neenakomerno, se ne pripoznavajo vnaprej in ne odlagajo na medletni datum, če ni ustrezno, da se pripoznavajo oziroma odlagajo na koncu poslovnega leta.

č) Prevrednotovanje prihodkov

18.26. Prevrednotenje prihodkov 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 prihodkov zaradi spremembe ocen.

18.27. Prevrednotujejo se lahko poslovni prihodki in finančni prihodki.

18.28. Poslovni prihodki se prevrednotijo redko, na primer takrat, ko je vsota odpisa dela ali celote terjatev v poslovnem letu skupaj s potrebnim popravkom vrednosti terjatev, ocenjenim glede na terjatve, ki so na koncu leta še odprte, takšna, da je potrebno odpraviti vnaprej vračunani popravek vrednosti terjatev, morebitno razliko pa pripoznati kot prevrednotovalni poslovni prihodek v zvezi s terjatvami.

18.29. Finančni prihodki se prevrednotijo v zvezi s prodajo ali drugačno odtujitvijo dolgoročnih finančnih naložb in kratkoročnih finančnih naložb (če so bile pred odtujitvijo okrepljene in je bil iz tega naslova oblikovan prevrednotovalni popravek kapitala).

d) Uskupinjevanje prihodkov

18.30. Skupinski izkaz poslovnega izida se sestavi, kot da bi šlo za eno samo podjetje. Prihodki v njem zajemajo prihodke obvladujočega podjetja in odvisnih podjetij ter sorazmerni del prihodkov skupaj obvladovanih podjetij, ne pa tudi prihodkov drugih podjetij v skupini. Uskupinjeni prihodki 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.

18.31. Če so v izvirnih izkazih poslovnega izida upoštevanih podjetij prihodki 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.

18.32. Prihodke iz prodaje proizvodov, trgovskega blaga ali storitev, katerih kupci so podjetja v skupini, je treba izločiti iz uskupinjenih poslovnih prihodkov ter hkrati zmanjšati uskupinjene stroške materiala in storitev pa tudi uskupinjene poslovne odhodke glede na seštevke iz izvirnih izkazov poslovnega izida upoštevanih podjetij. Če so takšni odhodki skriti v nabavni vrednosti ali proizvajalnih stroških prodanih količin, v stroških prodaje in stroških splošnih služb, je treba pri uskupinjevanju te postavke ustrezno zmanjšati.

18.33. Med uskupinjene poslovne prihodke je treba poleg zneskov iz izvirnih izkazov poslovnega izida upoštevanih podjetij zajeti tudi uskupinjevalne razlike, ki se pojavljajo pri terjatvah, dolgovi, dolgoročnih rezervacijah in kratkoročnih časovnih razmejivah.

18.34. Med uskupinjene poslovne prihodke je treba prenesti v petletnem obdobju (če ni utemeljitve za daljše obdobje) uskupinjevalno slabo ime, ki se je pojavilo ob prvem uskupinjenju.

18.35. Prihodke za obresti, ki se nanašajo na posojila ali blagovne kredite, dane podjetjem v skupini, je treba izločiti iz uskupinjenih finančnih prihodkov in hkrati zmanjšati uskupinjene finančne odhodke glede na seštevke iz izvirnih izkazov poslovnega izida upoštevanih podjetij.

18.36. Med uskupinjene finančne prihodke 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, dolgoročnih dolgovih in kratkoročnih dolgovih.

18.37. Pri pretvorbi vsote prihodkov iz izvirnih izkazov poslovnega izida upoštevanih podjetij v uskupinjene prihodke 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 prihodkov.

e) Razkrivanje prihodkov

18.38. 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.

18.39. Posebej je treba razkriti metodo merjenja prihodkov.

18.40. Če je razkritje posameznih postavk prihodkov zaradi njihovega obsega, njihove vrste ali njihovih posledic pomembno za pojasnitev dosežkov v obračunskem obdobju, se obseg in znesek takšnih postavk razkrijeta vsak posebej.

18.41. 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.

18.42. 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.

18.43. Prihodke, povezane z izvozom, je treba ločiti od prihodkov iz razmerij v lastni državi.

C. Opredelitve ključnih pojmov

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

- a) **Metoda izpolnjenosti pogodbe** je obračunska metoda, po kateri se prihodki priznavajo, ko so blago ali storitve oziroma dela po pogodbi prodani ali skoraj v celoti prodani.
- b) **Metoda stopnje dokončanosti del** je obračunska metoda, po kateri se pripoznavajo prihodki sorazmerno s stopnjo izpolnjenosti pogodbe o prodaji blaga ali storitev oziroma del.
- c) **Finančni najem** je najem, na podlagi katerega izkazuje najemodajalec finančne prihodke in pri katerem se pomembna tveganja in pomembne koristi, povezani z lastništvom nad najetim opredmetenim osnovnim sredstvom, prenesejo na najemnika. Lastninska pravica lahko preide na najemnika ali pa tudi ne. Takega najema praviloma ni mogoče razveljaviti. Najemodajalcu zagotavlja povrnitev naložbe v najem in še dobiček. Pri finančnem najemu pretvori najemodajalec svoja sredstva v finančno naložbo v najemnika. Ta naložba se izkaže kot razlika med seštevkom dogovorjene najemnine in nezajamčene preostale vrednosti sredstva ter seštevkom v najemnino zajetih finančnih prihodkov.
- č) **Poslovni najem** je vsak najem, ki ni finančni najem. Pri njem izkazuje najemodajalec v najem dana sredstva še naprej kot svoja opredmetena osnovna sredstva, najemnina pa kot poslovne prihodke.
- d) **Neobičajne postavke izrednih prihodkov** 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.

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

Č. Pojasnila

18.45. Za upravičenost do izkazovanja prihodkov od prodaje ni pomembno niti plačilo ob prodaji niti kupčev fizični prevzem kupljenih količin, temveč le ugotovitev prodajne vrednosti prodanih količin pod pogoji iz SRS 18.14-18.17. Prihodki od prodaje se v trenutku prodaje zmanjšajo za dane popuste, ki so razvidni iz računov ali drugih listin, kasneje pa za prodajno vrednost vrnjenih količin in pozneje odobrenih popustov.

18.46. Če kupec prevzame lastništvo nad kupljenim blagom in sprejme račun, dobava blaga pa je na njegovo zahtevo odložena, se prodajalcu lahko pripoznajo prihodki, če kaže, da bo blago izročeno ter če je v trenutku pripoznanja prihodkov že na razpolago in pripravljeno za izročitev.

18.47. Če je nastanek terjatve za poslano blago vezan na kupčev prevzem, se prodajalcu pripoznajo prihodki, ko kupec uradno prevzame pošiljko oziroma ko poteče rok za njeno zavrnitev.

18.48. Če ima pri prodaji na malo kupec neomejeno pravico do vračila blaga, se poslovni prihodki ob prodaji sicer pripoznajo, vendar se v breme poslovnih odhodkov oblikuje namenska rezervacija glede na izkušnje v preteklosti.

18.49. Pri konsignacijski prodaji, pri kateri se prejemnik zaveže prodati blago v izročiteljevem imenu, se prihodki pripoznajo, ko prejemnik proda blago komu drugemu.

18.50. Pri prodaji za plačilo vnaprej, ko prodajalec izroči blago kupcu, ko ta plača zadnji obrok, se prihodki praviloma pripoznajo šele ob izročitvi blaga.

18.51. Če prodajalec vnaprej prejme plačilo za blago, ki ga nima v zalogi, se mu prihodki pripoznajo, ko izroči blago kupcu.

18.52. Če se blago prodaja na obroke, se prihodki od prodaje pripoznajo samo v velikosti prodajne cene v trenutku prodaje. Obresti, vštete v posamezne obroke, se všttevajo med finančne prihodke v sorazmerju s poravnanimi obveznostmi kupca do prodajalca.

18.53. Če prodajna cena proizvoda zajema stroške vgraditve, se prihodki od vgraditve pripoznajo, ko je opravljena.

18.54. Če prodajna cena proizvoda zajema tudi stroške pregledov in popravil v jamstvenem roku, se del prodajne cene pusti kot odloženi prihodki na kontih udolgovljenih (pasivnih) kratkoročnih časovnih razmejitev ali celo dolgoročnih rezervacij in se izkazuje med prihodki, ko se takšni stroški tudi pojavijo.

18.55. Šteje se, da je dvom o plačilu obresti utemeljen, dokler ni plačana glavnica.

18.56. Kot izredni prihodki se ne štejejo presežki prodajnih vrednosti prodanih opredmetenih osnovnih sredstev nad njihovimi neodpisanimi vrednostmi, ker so prevrednotovalni poslovni prihodki.

18.57. Kot izredni prihodki se štejejo dotacije, subvencije in podobno, ki niso povezani s prodanimi količinami oziroma zadevnimi stroški in tudi ne s pojavitvijo kakega sredstva.

18.58. Kot izredni prihodki se ne štejejo prihodki od ugotovljenih presežkov ob popisu; presežek pomeni popravek ustreznih rednih odhodkov, razen pri opredmetenih osnovnih sredstvih, pri katerih se presežek obravnava kot prevrednotovalni popravek kapitala.

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

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

18.60. 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 18 - Prihodki (1993).

Slovenski računovodski standard 19 (2002)

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 (prebitok 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 zaposlenecv 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 (prebitok prejemkov ali izdatkov) iz prodaje, finančni izid (prebitok prejemkov ali izdatkov) iz celotnega poslovanja, finančni izid (prebitok prejemkov ali izdatkov) iz naložbenja, finančni izid (prebitok prejemkov ali izdatkov) iz financiranja in celotni finančni izid (celotni prebitok 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 zunanji potrebi 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 izgubo) iz celotnega poslovanja.

Kosmati poslovni izid (kosmati dobiček ali kosmata izguba) iz celotnega poslovanja je razlika med poslovnimi prihodki ter proizvodnimi 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 proizvodnih 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 uvaja 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 poravnana, 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 prejemke 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).

Slovenski računovodski standard 20 (2002)

RAČUNOVODSKO PREDRAČUNAVANJE IN RAČUNOVODSKI PREDRAČUNI

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri sestavljanju računovodskih predračunov za zunanje in notranje potrebe. Povezan je z računovodskimi načeli 129-142 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

- a) opredeljevanje predračunavanja in računovodskega predračunavanja,
- b) sestavljanje računovodskih predračunov po vrstah,
- c) sestavljanje računovodskih predračunov po namenih,
- č) vplivanje prevrednotovanja na računovodske predračune,
- d) uskupinjevanje računovodskih predračunov ter
- e) hrambo računovodskih predračunov.

Opredeljuje ključne pojme in vsebuje tudi pojasnila.

Ta standard je povezan s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 1-19, 23-27 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) Opredeljevanje predračunavanja in računovodskega predračunavanja

20.1. Računovodsko predračunavanje je obdelovanje v denarni merski enoti izraženih podatkov o načrtovanih gospodarskih kategorijah poslovnih procesov in stanj. Usmerjeno je k sestavljanju računovodskih predračunov, ki zajemajo podatke o načrtovanih sredstvih, obveznostih do njihovih virov, prihodkih, odhodkih in stroških, po potrebi dopolnjene s podatki, izraženimi v naravnih merskih enotah.

20.2. Računovodsko predračunavanje ne zajema celotnega predračunavanja, ki je potrebno pri delovanju podjetja, saj so njegov predmet lahko tudi velikosti, ki jih ni mogoče izraziti v denarni merski enoti. Razlikovati ga je treba od finančnega predračunavanja, ki je povezano zgolj z načrtovanjem na finančnem področju nalog v podjetju, to je načrtovanjem finančnega izida oziroma procesov in stanj, povezanih z vlaganjem (financiranjem) in naložbenjem (investiranjem); finančno predračunavanje prevzema in pogloblja le tisti del računovodskega predračunavanja, ki je usmerjen k finančnemu načinu razmišljanja, zato se širi tudi na področja, na katerih ni računovodskih podatkov.

20.3. Računovodsko predračunavanje, ki obravnava računovodske predračune, pomembne za celotno podjetje in njegova razmerja z drugimi, je sestavina finančnega računovodstva, računovodsko predračunavanje, ki obravnava podrobne računovodske predračune na notranjem področju delovanja podjetja, pa sestavina stroškovnega računovodstva. Pri računovodskih predračunih zlasti stroškovnega računovodstva je pomembna tudi njegova odločevalna vloga, kadar so pripravljene neposredno za odločanje posloводства.

20.4. Računovodsko predračunavanje je pomembno pri sestavljanju računovodskih predračunov tako za notranje kot tudi za zunanje uporabnike.

20.5. Posledek računovodskega predračunavanja so računovodski predračuni, praviloma v pisni obliki. Da bi bili čim bolj zanesljivi, morajo biti predmet računovodskega nadziranja, da bi imeli čim večjo izrazno moč, pa predmet računovodskega proučevanja.

20.6. Predložene računovodske predračune je treba razlikovati od sprejetih računovodskih predračunov. Prvi so podlaga za odločanje znotraj načrtovanja ali pripravljanja izvajanja kot odločitvenih področij in lahko ponujajo več možnosti, med katerimi se je treba odločiti, drugi pa kažejo sprejeto odločitev in so sodilo pri primerjavi z dosežki. Skladno z načelom gibljivega preračunavanja je treba v predračunih, ki so sodilo pri primerjavi z dosežki, spremenljive stroške prilagoditi novi ravni dejavnosti. V takšnem primeru se poleg prvotnega predračuna pojavi še prilagojeni predračun.

b) Sestavljanje računovodskih predračunov po vrstah

20.7. Računovodski predračuni se nanašajo na poslovne pojave in/ali njihove skupine ter na dele podjetja in/ali celotno podjetje.

20.8. Računovodsko predračunavanje poslovnih pojavov se konča s predračunskimi kalkulacijami v zvezi s posameznim nabavnim, proizvodnim ali prodajnim poslom pa tudi s predračuni v zvezi s posameznim sredstvom, posamezno obveznostjo do njihovih virov, posamezno naložbo ali podobnim. Računovodsko predračunavanje skupin poslovnih pojavov se konča s predračunom prihodkov po njihovih vrstah, predračunom stroškov po njihovih vrstah, predračunom odhodkov po njihovih vrstah in predračunom poslovnega izida po njegovih vrstah pa tudi predračunom prejemkov po njihovih vrstah in predračunom izdatkov po njihovih vrstah ter predračunom finančnega izida po njegovih vrstah, to je glede na poslovanje, naložbenje in financiranje.

20.9. Računovodsko predračunavanje za dele podjetja se konča z gibljivimi predračuni stroškov po stroškovnih mestih, predračuni stroškov po mestih odgovornosti, predračuni stroškov, odhodkov in prihodkov po področjih in območjih delovanja, predračuni poslovnega izida poslovnoizidnih enot, predračuni finančnega izida po delih podjetja ter podobnimi predračuni.

20.10. Računovodsko predračunavanje za celotno podjetje se konča s predračunsko bilanco stanja, predračunskim izkazom poslovnega izida, predračunskim izkazom finančnega izida in predračunskim izkazom gibanja kapitala. Lahko pa se konča tudi s podrobnimi predračuni za celotno podjetje, na primer s predračuni državnih podpor, predračuni pokojninskih programov, predračuni finančnih naložb, predračuni skupnih podvigov in tako naprej.

20.11. Sestavna dela finančnega računovodstva sta računovodsko predračunavanje za celotno podjetje iz SRS 20.10 ter računovodsko predračunavanje poslovnih pojavov in njihovih skupin iz SRS 20.8, ki se nanašajo na razmerja z drugimi. Sestavna dela stroškovnega računovodstva sta računovodsko predračunavanje poslovnih pojavov in njihovih skupin iz SRS 20.8, ki se nanašajo na notranje področje delovanja, ter računovodsko predračunavanje za dele podjetja iz SRS 20.9. Pri računovodskem predračunavanju, ne glede na to, ali gre za predračunavanje v okviru stroškovnega računovodstva ali finančnega računovodstva, je pomembna tudi njegova odločevalna vloga, kadar so računovodski predračuni pripravljani za odločanje poslovdstva ali lastnikov.

20.12. Računovodski predračuni za celotno podjetje iz SRS 20.10 in za dele podjetja iz SRS 20.9 se sestavljajo za poslovna leta, medletna obdobja in posebne potrebe. Računovodski predračuni za poslovne pojave in njihove skupine iz SRS 20.8 se sestavljajo za posebne potrebe; izjema so računovodski predračuni finančnega izida po njegovih vrstah, ki se sestavljajo podobno kot računovodski predračuni za celotno podjetje iz SRS 20.10.

20.13. Pri vsakem računovodskem predračunu je treba jasno opredeliti poslovne predpostavke, na katerih je zasnovan, in način njihovega upoštevanja pri izračunavanju. Poslovne predpostavke so lahko gotove ali negotove, kar je treba označiti. Po potrebi se računovodskemu predračunu dodajo primerjalni računovodski podatki iz ustreznega računovodskega obračuna za preteklo obdobje ali drugi računovodski podatki.

20.14. Metodika računovodskega predračunavanja mora biti usklajena z metodiko istovrstnega računovodskega obračunavanja.

c) Sestavljanje računovodskih predračunov po namenih

20.15. Računovodski predračuni se sestavljajo tako za notranje potrebe podjetja kot tudi za zunanje potrebe po informacijah o njem.

20.16. Računovodski predračuni za zunanje potrebe se sestavljajo le na izrecno zahtevo predpisov ali kakega zunanjega financerja, na primer banke. Računovodsko predračunavanje za zunanje potrebe je lahko povezano z izbranimi predračunskimi kalkulacijami, večinoma pa s predračunskimi izkazi za celotno podjetje ali podrobnimi predračuni za celotno podjetje, na primer v zvezi z državnimi podporami. V takšnih primerih se njihovi vsebina, rok dokončanja in oblika prilagodijo zahtevam.

20.17. Večina računovodskih obračunov se sestavlja le za notranje potrebe podjetja. V ustreznem aktu podjetja se določijo njihove vrste pa tudi njihovi vsebine, oblike, metode sestavljanja, roki dokončanja in uporabniki, ki jim jih je treba predložiti.

20.18. Posledek računovodskega predračunavanja za notranje potrebe so računovodski predračuni poslovnih pojavov ali skupin poslovnih pojavov ter računovodski predračuni za dele podjetja ali celotno podjetje. Dopolnjujejo jih pojasnila posameznih postavk, tako da skupaj z njimi sestavljajo predračunsko računovodsko poročilo.

20.19. Predloženi računovodski predračuni za notranje potrebe morajo biti sestavljeni s potrebno skrbnostjo po sodobnih računovodskih metodah in na podlagi sodobnega pojmovanja stroškov, med katerimi so lahko tudi okoliščinski (oportunitetni). Če je pri odločanju na voljo več rešitev, je treba za vsako pripraviti ustrezne podatke.

20.20. Računovodske predračune za zunanje potrebe lahko preverjajo revizorji, o svojih ugotovitvah pa morajo poročati naročniku.

č) Vplivanje prevrednotovanja na računovodske predračune

20.21. Pri sestavljanju računovodskih predračunov se upoštevajo cene, veljavne v času, na katerega se računovodski predračuni nanašajo. To so dejanske cene v trenutku, na katerega se nanaša predračunska kalkulacija v zvezi s posameznim nabavnim, proizvodnim oziroma prodajnim poslom ali predračun v zvezi s posameznim sredstvom, obveznostjo do virov sredstev, naložbo in podobnim. Če se predračun nanaša na gospodarske kategorije, na primer stroške ali prihodke, v nekem prihodnjem obdobju, se upoštevajo kot načrtovane cene tiste, ki jih je mogoče utemeljeno pričakovati kot povprečne v tistem obdobju. Če se predračun nanaša na gospodarske kategorije, na primer sredstva ali obveznosti do njihovih virov v predračunski bilanci stanja, v nekem prihodnjem trenutku, se upoštevajo predpostavke o cenah, ki jih je mogoče pričakovati v tistem trenutku.

20.22. Prvotni predračun kot podlago za poslovno odločanje je treba prilagoditi spremembi na začetku upoštevanih cen. V takšnem primeru se poleg prvotnega predračuna pojavi še prilagojeni predračun; razlika med njima izvira iz spremembe na začetku upoštevanih cen.

20.23. Sestavni del računovodskega predračunavanja je lahko tudi sestavljanje predračunov splošnega prevrednotenja kapitala in prevrednotovanja drugih gospodarskih kategorij ob utemeljenih predpostavkah, če so takšni predračuni pomembni za odločanje.

d) Uskupinjevanje računovodskih predračunov

20.24. Za celoto, ki jo sestavljajo nadrejeno podjetje in podrejena podjetja, se sestavljajo skupinski predračunski računovodski izkazi: predračunska bilanca stanja, predračunski izkaz poslovnega izida, predračunski izkaz gibanja kapitala in predračunski izkaz finančnega izida, dopolnjeni s pojasnili posameznih postavk. V njih se predstavijo pričakovanja za takšno celoto, kot da je eno samo podjetje. Metodika sestavljanja skupinskih predračunskih računovodskih izkazov se ne sme razlikovati od metodike sestavljanja skupinskih obračunskih računovodskih izkazov.

20.25. Za podjetja v skupini se sestavlja skupinska predračunska kalkulacija proizvodnje oziroma prodaje; v njej se iz stroškov izločijo dobički iz razmerij med temi podjetji, v dobičku pa se prikažejo deleži posameznih med njimi. Podrobno metodiko takšnega izračuna za notranje potrebe določa akt podjetja.

20.26. Skupinski računovodski predračuni, razen skupinskih predračunskih računovodskih izkazov, ki so oprti na izvirne računovodske izkaze podjetij v skupini, izhajajo iz ustreznih računovodskih razvidov. Vsi skupinski predračunski izkazi so notranje narave.

e) Hramba računovodskih predračunov

20.27. Način in trajanje hrambe računovodski predračunov opredeli podjetje v pravilniku o računovodstvu.

C. Opredelitve ključnih pojmov

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

- a) **Predračunska bilanca stanja** je dvostranski izkaz načrtovanih sredstev in obveznosti do njihovih virov na zadnji dan predračunskega obdobja.
- b) **Predračunski izkaz poslovnega izida** je izkaz za predračunsko obdobje načrtovanih prihodkov in odhodkov.
- c) **Predračunski izkaz finančnega izida** je izkaz za predračunsko obdobje načrtovanih prejemkov (ali pritokov) in izdatkov (ali odtokov) skupaj z začetnim stanjem denarja.
- č) **Predračunski izkaz gibanja kapitala** je izkaz načrtovanih povečanj in/ali zmanjšanj sestavin kapitala, to je vpoklicanega kapitala, kapitalskih rezerv, rezerv iz dobička, prenesenega poslovnega izida, poslovnega izida poslovnega leta in prevrednotovalnega popravka sestavin kapitala v predračunskem obdobju.
- d) **Giblivi predračun stroškov** je prikaz za predračunsko obdobje načrtovanih stroškov pri možnih obsegih dejavnosti ob predpostavki, da se cene ne bodo spreminjale.
- e) **Mesto odgovornosti** je v stopenjskem organizacijskem ustroju mesto, na katerem obstaja nosilec odgovornosti za tamkajšnje stroške, prihodke, poslovni izid ali donosnost. Nosilec odgovornosti na nadrejenem mestu odgovornosti in nosilci odgovornosti na njemu podrejenih mestih odgovornosti so soodgovorni.

Č. Pojasnila

20.29. Računovodsko predračunavanje je na popolnem ali predstavniškem in ustaljenem stvarnem urejanju podatkov zasnovano razvidovanje za prihodnost predvidenih bodisi posamič obravnavanih bodisi množinskih poslovnih procesov in stanj, ki zaradi izražanja v denarni merski enoti omogoča oblikovati sliko o celotnem predvidenem prihodnjem delovanju. Računovodski predračuni kot posledki računovodskega predračunavanja so med drugim podlaga za odločanje v okviru načrtovanja in pripravljanja izvajanja kot odločevalnih področij nalog.

20.30. Predračunska bilanca stanja se sestavi skladno s SRS 24, predračunski izkaz poslovnega izida skladno s SRS 25, predračunski izkaz finančnega izida skladno s SRS 26, predračunski izkaz gibanja kapitala skladno s SRS 27, predračunske kalkulacije stroškov pa skladno s SRS 16.

20.31. Stroškovno (odhodkovno) mesto odgovornosti je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil samo v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki). Prihodkovno mesto odgovornosti je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil samo v zvezi z načrtovanimi prihodki. Poslovnoizidno mesto odgovornosti (dobičkovno mesto odgovornosti) je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki) in prihodki oziroma v zvezi z načrtovanim poslovnim izidom. Naložbeno mesto odgovornosti pa je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil ne samo v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki) in prihodki oziroma v zvezi z načrtovanim poslovnim izidom, temveč tudi v zvezi z načrtovano donosnostjo.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

20.32. 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 20 - Računovodsko predračunavanje (1993).

Slovenski računovodski standard 21 (2002)

KNJIGOVODSKE LISTINE

A. Uvod

Ta standard obravnava knjigovodske listine kot podlago za vpisovanje v poslovne knjige. Povezan je z računovodskimi načeli 111-114 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

- a) opredeljevanje knjigovodskih listin,
- b) nastajanje in prenašanje knjigovodskih listin,
- c) kontroliranje knjigovodskih listin in sestavljanje nalogov za knjiženje ter
- č) hrambo knjigovodskih listin.

Opredeljuje ključne pojme in vsebuje tudi pojasnila.

Ta standard se opira na znanstvene dosežke in izkušnje domače in tuje stroke v zvezi s knjigovodskimi listinami. Določa tudi pogoje, ki jih je treba izpolnjevati pri računalniškem sestavljanju knjigovodskih listin. Povezan je zlasti s slovenskim računovodskim standardom (SRS) 22 pa tudi s predpisi, ki urejajo elektronsko poslovanje v Sloveniji.

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) Opredeljevanje knjigovodskih listin

21.1. Knjigovodske listine so praviloma v posebni obliki sestavljeni zapisi o poslovnih dogodkih (tudi o tistih, ki so izkazani v zunajbilančnih razvidih), ki spreminjajo sredstva, obveznosti do njihovih virov, prihodke in odhodke. Uporabljajo se za prenašanje knjigovodskih podatkov. Lahko so tudi v obliki elektronskih zapisov.

Knjigovodske listine (v papirni obliki ali v obliki elektronskih zapisov) morajo izkazovati poslovne dogodke verodostojno in pošteno.

21.2. Pred uresničevanjem poslovnih dogodkov, izkazanih v knjigovodskih listinah, se izdajajo nalogi za izvajanje. O njihovem izdajanju odloča poslovodstvo. Izdajajo jih osebe, ki morajo oblikovati poslovne procese in so pooblašene sprožati poslovne dogodke. Praviloma se izdajajo v pisni obliki. Obrazec naloga za izvajanje je lahko združen z obrazcem ustrezne knjigovodske listine, vendar mora biti vsebina prvega vedno jasno razmejena od vsebine druge. Nalog za izvajanje ni knjigovodska listina.

21.3. Glede na kraj sestavitve obstajajo zunanje in notranje knjigovodske listine. Zunanje knjigovodske listine se sestavljajo v okolju podjetij, v katerem nastajajo zanje pomembni poslovni dogodki, notranje pa v tistih enotah podjetij, v katerih nastajajo poslovni dogodki, ali pa v računovodskih službah podjetij.

Podjetje v svojih aktih opredeli, katere notranje in zunanje knjigovodske listine bo vodilo ter kakšni bosta njihovi vsebina in oblika.

21.4. Knjigovodske listine so lahko izvirne ali izpeljane. Izvirne knjigovodske listine se sestavljajo na kraju in v času nastanka poslovnih dogodkov, izpeljane pa v knjigovodstvu na podlagi izvirnih knjigovodskih listin ali v zvezi s preknjižbami v poslovnih knjigah, na primer zbirniki ali razdelilniki.

21.5. Imena knjigovodskih listin izražajo vsebino v njih izkazanih poslovnih dogodkov. Gibanje stvari se izkazuje na prejemnicah, oddajnicah, odpravnih, vračilnicah, odpisnicah, izničnicah, prenosnicah, izločilnicah, usposobnicah, predajnicah in/ali drugih knjigovodskih listinah. Gibanje denarja se izkazuje na vplačilnicah, izplačilnicah in/ali drugih knjigovodskih listinah. Prvine, na katerih je zasnovan obračun plač, se izkazujejo na delovnih listih, listih za nadomestila, listih za odtegljaje in/ali drugih knjigovodskih listinah. Prav tako imajo svoja imena tudi knjigovodske listine, na katerih se izkazuje gibanje terjatev in obveznosti.

b) Nastajanje in prenašanje knjigovodskih listin

21.6. Knjigovodske listine, ki izkazujejo poslovne dogodke, se praviloma sestavljajo na kraju in v času njihovega nastanka, in to po načelu razbremenjevanja: vse podatke na njih izpisujejo tisti, ki se na njihovi podlagi razbremenjujejo, potrjujejo pa tisti, ki se na njihovi podlagi obremenjujejo.

21.7. Izvirne knjigovodske listine o poslovnih dogodkih sestavljajo na kraju in v času njihovega nastanka osebe, ki sodelujejo pri njih. Podjetje v aktih opredeli vsebino vsake vrste knjigovodskih listin. Te naj vsebujejo

- a) podatke o podjetju, pri katerem nastajajo poslovni dogodki, in o odgovornih osebah,
- b) podatke o poslovnem dogodku,
- c) v denarju izražen obseg sprememb poslovnega dogodka,
- č) podatke o kraju in datumu izdaje knjigovodskih listin (pri notranjih knjigovodskih listinah podatki o kraju niso nujni) ter
- d) opredelitev oseb, pooblaščenih za podpisovanje takih knjigovodskih listin.

Izvirne knjigovodske listine se izdajajo v potrebnem številu izvodov; njihov namen, število in kroženje določi podjetje samo.

21.8. Za vsako knjigovodsko listino, sestavljeno v podjetju, je treba imenovati fizično osebo (fizične osebe), odgovorno (odgovorne) za njeno resničnost in verodostojnost. Te osebe knjigovodsko listino (so)podpišejo ter tako potrdijo, da je prikaz poslovnega dogodka pravilen in se sme uporabiti pri knjigovodskem obravnavanju podatkov. Če izda knjigovodsko listino druga pravna ali fizična oseba, jo podpiše in na njej lahko odtisne svoj žig. Izpeljane knjigovodske listine imajo praviloma samo podpis oziroma odtisnjeno oznako odgovorne osebe. Če se izpeljana knjigovodska lista pošlje drugi pravni ali fizični osebi, mora biti podpisana, na njej pa je lahko odtisnjen tudi žig.

Če je knjigovodska lista sestavljena računalniško, se lahko namesto z lastnoročnim podpisom potrdi z elektronskim podpisom. Ta zagotavlja poleg prepoznanja podpisnika tudi neokrnjenost navedb, saj vsaka najmanjša sprememba po podpisu razveljavi podpis. Pred začetkom uporabe elektronskega podpisa je treba izvesti vse postopke, ki jih predpisuje zakon oziroma akt podjetja.

21.9. Knjigovodske listine se prenašajo s kraja sestavitve oziroma vstopa v podjetje prek kraja kontroliranja in obravnavanja podatkov iz njih na kraj njihove hrambe. Prenajanje knjigovodskih listin mora omogočati, da se podatki iz njih knjigovodsko obravnavajo čim prej po poslovnem dogodku.

Za verodostojne knjigovodske listine se štejejo tudi po telekomunikacijskih poteh oziroma pri računalniškem izmenjavanju podatkov dobljena sporočila, sestavljena iz knjigovodskih podatkov. Oseba, ki pošilja knjigovodske podatke oziroma jih vnaša v računalnik, odgovarja, da so poslani oziroma v računalnik vneseni knjigovodski podatki verodostojni, kar potrdi z elektronskim podpisom.

21.10. Notranje knjigovodske listine, ki nastajajo v računovodski službi, se sestavljajo, kadar se

- izpeljane knjigovodske listine sestavljajo na podlagi knjigovodskih podatkov iz izvirnih knjigovodskih listin,
- oblikuje podlaga za obravnavanje podatkov v zvezi z obračunom poslovanja in poslovnega izida,
- oblikuje podlaga za obravnavanje podatkov v zvezi s popravki knjigovodskih napak, odpiranjem poslovnih knjig, zapiranjem kontov poslovnega izida, zaključevanjem poslovnih knjig in drugimi knjigovodskimi postopki.

21.11. Podjetje ima seznam izvirnih knjigovodskih listin, ki se sestavljajo ter za katere so opredeljeni odgovornost oseb, ki jih sestavljajo, in natančni roki prenosov. Ima tudi seznam izpeljanih knjigovodskih listin, v katerem so opredeljene osebe, ki jih sestavljajo, oziroma osebe, ki so odgovorne za pripravljane računalniških programov za računalniško sestavljanje knjigovodskih listin, in osebe, ki so odgovorne za uporabljanje teh programov. Za zunanje knjigovodske listine se opredeli oseba, ki jih prevzema in je odgovorna tudi za njihovo prenašanje.

Knjigovodske listine je treba oddajati v knjigovodstvo sproti, torej se ne smejo zadrževati na krajih, prek katerih se prenašajo.

Računalniške programe, ki se uporabljajo pri sestavljanju knjigovodskih listin, je treba pred začetkom uporabe preizkusiti in potrditi.

c) Kontroliranje knjigovodskih listin in sestavljanje nalogov za knjiženje

21.12. Pri ročnem in polsamodejnem obravnavanju podatkov se kontrolirajo izvirne knjigovodske listine, in to pred knjiženjem. Pri računalniškem obravnavanju podatkov pa se kontrolira začetni vnos podatkov iz knjigovodskih listin v računalnik ali pri računalniškem izmenjavanju podatkov prevzem podatkov od drugega podjetja; izpeljane knjigovodske listine se kontrolirajo po potrebi na podlagi posebnega računalniškega programa.

Knjigovodske listine se kontrolirajo, da se zadosti načelu resničnosti, torej da kažejo podatki v njih dejansko stanje in gibanje sredstev, obveznosti do njihovih virov, prihodkov in odhodkov. Knjigovodske listine so verodostojne, če se pri kontroliranju pokaže, da lahko strokovno usposobljene osebe, ki niso sodelovale v poslovnih dogodkih, na njihovi podlagi popolnoma jasno in brez kakršnihkoli dvomov spoznajo naravo in obseg poslovnih dogodkov.

Knjigovodske listine se pred knjiženjem kontrolirajo na enem ali več krajih (osredotočeno ali neosredotočeno), lahko tudi z računalnikom po računalniških programih, pripravljenih glede na vrste knjigovodskih listin. Oseba, odgovorna za kontroliranje, potrdi, da je bilo kontroliranje opravljeno in da so knjigovodske listine pravno veljavne.

21.13. Ustrezen akt podjetja opredeljuje način kontroliranja knjigovodskih listin, osebe, ki pri tem sodelujejo, pa tudi način kasnejšega knjiženja nastalih poslovnih dogodkov.

č) Hramba knjigovodskih listin

21.14. Podjetje v svojih aktih opredeli način hrambe knjigovodskih listin (v papirni obliki ali v obliki elektronskih zapisov).

Po reviziji letnih računovodskih izkazov, če je predpisana, oziroma po sprejetju letnih računovodskih izkazov se knjigovodske listine na papirju arhivirajo oziroma računalniški nosilci podatkov shranijo. Knjigovodske listine se hranijo v izvornikih na papirju ali pri računalniškem oziroma mikrografskem obravnavanju na nosilcih podatkov, na katere se prenašajo z izvornikov.

Knjigovodske listine na papirju se redno odlagajo, kot opredeli podjetje v svojih aktih. Tudi roke hrambe izvornih listin opredeli podjetje v svojih aktih, pri čemer upošteva ustrezne predpise. Knjigovodske listine, nastale na podlagi računalniškega obravnavanja podatkov, je treba hraniti na nosilcih podatkov in v obliki, ki omogočajo ponovno predstavitev v prvotni nespremenjeni obliki.

Pri računalniškem obravnavanju podatkov se hrani tudi zbirka listin o ustreznih računalniških programih, ki omogoča kasnejše preverjanje. Čas hrambe te zbirke je odvisen od časa hrambe knjigovodskih listin.

C. Opredelitve ključnih pojmov

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

- a) **Knjigovodski podatki** so tisti v denarni merski enoti izraženi podatki o poslovnih dogodkih, ki vstopajo v knjigovodstvo na podlagi izvirnih knjigovodskih listin, se oblikujejo na tej podlagi v knjigovodstvu, prihajajo iz knjigovodstva v nadaljnjo obdelavo ter so shranjeni v knjigovodstvu, niso pa še ovrednoteni in pripravljene kot podlaga za odločanje.
- b) **Knjigovodske informacije** so usmerjena in naslovljena sporočila o preteklih procesih in stanjih, pripravljena v knjigovodstvu na podlagi knjigovodskih podatkov. Uporabnikom se predlagajo za potrebe pri odločanju ali se v ta namen hranijo v knjigovodstvu.
- c) **Knjigovodska listina** je praviloma v posebni obliki sestavljen in s podpisu potrjen zapis o poslovnem dogodku kot podlaga za vnašanje knjigovodskih podatkov v poslovne knjige in kontroliranje poslovnega dogodka, ki ga izpričuje. Lahko je računalniški dnevnik.
- č) **Nalog za izvajanje** je listina, ki sproži izvedbo posla, katerega posledek je obveznost ali terjatev do poslovne stranke ali dejanje znotraj podjetja, ki spremeni sredstva, obveznosti do njihovih virov, prihodke ali odhodke.
- d) **Zunanja knjigovodska listina** je knjigovodska listina, sestavljena zunaj podjetja, v katerem je podlaga za knjigovodsko obravnavanje podatkov, to je pri drugi pravni ali fizični osebi.
- e) **Notranja knjigovodska listina** je knjigovodska listina, sestavljena znotraj podjetja za njegove potrebe.
- f) **Izvirna knjigovodska listina** je knjigovodska listina, ki jo sestavi na kraju poslovnega dogodka druga pravna ali fizična oseba ali podjetje samo.
- g) **Izpeljana knjigovodska listina** je knjigovodska listina, sestavljena v knjigovodstvu oziroma računalniškem središču, ki obravnava knjigovodske podatke, in sicer na podlagi knjigovodskih podatkov iz izvirnih knjigovodskih listin.
- h) **Prejemnica** je knjigovodska listina, ki dokazuje prejem stvari v skladišče.
- i) **Oddajnica** je knjigovodska listina, ki dokazuje oddajo stvari iz skladišča.
- j) **Odpravnica** je knjigovodska listina, ki dokazuje odpravo do tedaj uskladiščene (uskladiščenih) stvari iz podjetja.
- k) **Vračilnica** je knjigovodska listina, ki dokazuje vračilo oddane (oddanih) stvari v skladišče oziroma podjetje.
- l) **Odpisnica** je knjigovodska listina, ki dokazuje odpis (dela) vrednosti stvari.
- m) **Izničnica** je knjigovodska listina, ki dokazuje izničenje stvari, to je prenehanje obstajanja za prvotni namen.
- n) **Prenosnica** je knjigovodska listina, ki dokazuje prenos stvari na novo nahajališče oziroma k novi odgovorni osebi.
- o) **Izločilnica** je knjigovodska listina, ki dokazuje izločitev stvari iz uporabe.
- p) **Usposobnica** je knjigovodska listina, ki dokazuje usposobitev stvari za uporabo.
- r) **Predajnica** je knjigovodska listina, ki dokazuje izročitev stvari; pojem, širši od pojmov oddajnica, odpravnica in prenosnica.

- s) **Vplačilnica** je knjigovodska listina, ki dokazuje vplačilo ali prejemek; ima različna podrobnejša imena.
- š) **Izplačilnica** je knjigovodska listina, ki dokazuje izplačilo ali izdatek; ima različna podrobnejša imena.
- t) **Delovni list** je knjigovodska listina, ki dokazuje opravljeno delo ter vsebuje podatke za obračun plače zaposlenca in za obračun stroškov dela.

Č. Pojasnila

21.16. Vpogled v stanje in gibanje sredstev in obveznosti do njihovih virov, prihodke in odhodke mora biti zagotovljen ob vsakem času. Sredstva in obveznosti do njihovih virov vstopajo v poslovanje in izstopajo iz njega, podjetje pa dobiva knjigovodske listine o teh gibanjih iz okolja, izdaja pa jih tudi samo. Dogodke, povezane z gibanjem sredstev v podjetju, pri katerem nastajajo poslovni učinki, morajo izkazovati verodostojne knjigovodske listine.

21.17. Nalogi za izvajanje se sestavljajo na enotnih obrazcih, njihova vsebina pa je prilagojena vrstam poslovnih dogodkov, katerih izvajanje nalagajo (sprožajo).

21.18. Posamezne vrste izvirnih knjigovodskih listin se praviloma sestavljajo na enotnih obrazcih, oblikovanih na podlagi domačih in tujih izkušenj, pojavljajo pa se tudi obvezni enotni obrazci, na primer za brezgotovinski plačilni promet.

Izvirna knjigovodska listina je lahko podlaga za knjiženje kot izvirnik, kopija, fotokopija, overjen prepis ali ustrezna oblika, ki izhaja iz računalniškega obdelovanja podatkov. Kopija zunanje knjigovodske listine, nastala skupaj z njenim izvirnikom, mora biti opremljena s podpisom, ki je lahko tudi elektronski, tako kot na izvirniku. Lahko je opremljena tudi z žigom.

Pri ročnem sestavljanju knjigovodskih listin se uporabljajo pisalna sredstva, katerih enolične sledi s preprostimi fizikalnimi ali kemičnimi postopki ni mogoče odstraniti oziroma spremeniti. Računalniško sestavljanje knjigovodskih listin mora zagotavljati razločen in čitljiv odtis, ki ne zbuja niti najmanjšega dvoma o verodostojnosti knjigovodske listine.

Besede in/ali številke na knjigovodskih listinah se ne smejo popravljati tako, da bi postala njihova verodostojnost dvomljiva. Pri popravljanju se prvotne besede in/ali številke prečrtajo. Take popravke opravi oseba, ki izda knjigovodsko listino, in sicer na vseh njenih izvodih. Blagajniške in druge listine, ki izkazujejo denarne poslovne dogodke, se ne smejo popravljati, temveč se morajo uničevati in sestavljati nove.

21.19. Notranje knjigovodske listine se lahko pred knjiženjem kontrolirajo na več krajih (neosredotočeno). Ta oblika kontroliranja omogoča kontrolorju vsebinsko preverjanje, saj se približa virom pričevanj. Pri kontroliranju se preverja verodostojnost izkazovanja poslovnih dogodkov. Kontrolor naj bo torej kar najbližje krajem nastanka poslovnih dogodkov in sestavljanja knjigovodskih listin, da bo notranje kontroliranje neposrednejše, tvornejše, sprotno in da se opravila znotraj njega ne bodo ponavljala.

Računalniško obravnavanje podatkov obsega poleg obravnavanja na začetku vnesenih podatkov tudi obravnavanje podatkov, pridobljenih po posebnih računalniških programih. Izpeljanih podatkov in listin ni treba preverjati, če se pridobivajo (samodejno) po računalniškem programu, ki je bil kontroliran.

Knjigovodske listine se kontrolirajo na poteh od izdajatelja knjigovodskih listin do kraja knjigovodskega obravnavanja poslovnih dogodkov.

21.20. Pri računalniškem obravnavanju podatkov ima naravo naloga za knjiženje ustrezna računalniška operacija, potrjena z elektronskim podpisom.

21.21. Podjetje v svojih aktih opredeli načine in oblike arhiviranja knjigovodskih listin med obračunskim obdobjem in po njem. Določi tudi primeren prostor in odgovorne osebe. S skrbnostjo dobrega gospodarja jih hrani v zakonsko določenih rokih in rokih, določenih v svojih aktih.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

21.22. 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 21 - Knjigovodske listine (1993).

Slovenski računovodski standard 22 (2002)

POSLOVNE KNJIGE

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri vodenju poslovnih knjig, to je knjigovodskem razvidovanju. Povezan je z računovodskimi načeli 115-122 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

- a) opredeljevanje poslovnih knjig,
- b) urejanje kontov v poslovnih knjigah,
- c) vpisovanje v poslovne knjige in
- č) hrambo poslovnih knjig.

Opredeľuje ključne pojme in vsebuje tudi pojasnila.

Ta standard se opira na znanstvene dosežke in izkušnje domače in tuje stroke v zvezi s knjigovodskimi listinami. Določa pogoje, ki jih je treba izpolnjevati pri računalniškem obravnavanju knjigovodskih podatkov. Povezan je zlasti s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 21, 24 in 25 pa tudi s predpisi, ki urejajo elektronsko poslovanje v Sloveniji.

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) Opredeljevanje poslovnih knjig

22.1. Poslovne knjige so povezane knjige, kartoteke in podatkovne zbirke s knjiženimi poslovnimi dogodki, ki spreminjajo sredstva, obveznosti do njihovih virov, prihodke ali odhodke in so razvidni iz knjigovodskih listin. So knjigovodski razvidi, ki so posledek ustaljenega knjigovodskega urejanja in obdelovanja podatkov.

22.2. Poslovne knjige v pomenu iz SRS 22.1 nastajajo le pri knjigovodenju kot sestavnem delu računovodenja, ne pa tudi pri računovodskem predračunavanju, računovodskem nadziranju in računovodskem proučevanju. Čeprav bi se lahko načrtovani pojavi pri računovodskem predračunavanju zapisovali podobno kot uresničeni pojavi pri knjigovodenju, je vodenje poslovnih knjig le zapisovanje uresničenih gospodarskih kategorij in njihovih sprememb, kar formalno zagotavlja pravne dokaze. Pri računovodskem nadziranju in računovodskem proučevanju se poslovne knjige ne vodijo, a podatki iz njih so predmet preizkušanja pravilnosti oziroma kakovosti.

22.3. Poslovne knjige ne povzemajo vseh uresničenih velikosti, temveč le tiste, ki jih je mogoče izraziti v denarni merski enoti in ki na končni stopnji omogočajo spoznavati vrednostno izražene sredstva, obveznosti do njihovih virov, prihodke in odhodke posamič po vrstah in kot celoto. Kot poslovne knjige se ne štejejo niti izvajalni razvidi (operativna evidenca) posameznih pojavov niti statistični razvidi.

22.4. Poslovne knjige so temeljni knjigi in pomožne knjige. Temeljni poslovni knjigi kot glavni knjigovodski razvid sta dnevnik in glavna knjiga, pomožne poslovne knjige pa so razčlenjevalni razvidi (analitične evidence) in druge pomožne knjige (pomožni knjigovodski razvidi). Podjetje v svojih aktih opredeli, katere pomožne poslovne knjige in razčlenjevalne razvide bo vodilo.

22.5. Poslovne knjige nastajajo pri knjigovodenju v finančnem računovodstvu in stroškovnem računovodstvu. Finančno knjigovodstvo kot sestavina prvega spremlja sredstva, obveznosti do njihovih virov, prihodke in odhodke, podrobneje pa le tiste, ki so povezani z razmerji proučevanega podjetja z drugimi podjetji. Stroškovno knjigovodstvo kot sestavina drugega podrobno spremlja predvsem razpoložljive prvine poslovnega procesa in njihovo trošenje ter nastajanje poslovnih učinkov. V poslovnem računovodstvu ne nastajajo posebne poslovne knjige, temveč se uporabljajo tiste iz finančnega računovodstva in stroškovnega računovodstva.

22.6. V finančnem računovodstvu nastajajo predvsem dnevnik glavne knjige in glavna knjiga pa tudi nekateri razčlenjevalni razvidi (analitične evidence) in druge pomožne poslovne knjige. V dnevniku glavne knjige se na podlagi ustreznih knjigovodskih listin po časovnem zaporedju prikazujejo spremembe sredstev, obveznosti do njihovih virov, prihodkov in odhodkov; v glavni knjigi se te spremembe izkazujejo na ustreznih kontih. V stroškovnem računovodstvu pa nastaja večina razčlenjevalnih razvidov z ustreznimi dnevniki in drugih pomožnih poslovnih knjig.

22.7. Razčlenjevalni razvidi (analitične evidence), ki nastajajo v stroškovnem računovodstvu, se na primer nanašajo na opredmetena osnovna sredstva, material, opravljeno delo, nastajajočo proizvodnjo, proizvode in trgovsko blago. Razčlenjevalni razvidi, ki nastajajo v finančnem računovodstvu, pa se na primer nanašajo zlasti na denar, terjatve in dolgove. Druga pomožna poslovna knjiga, ki nastaja v stroškovnem računovodstvu, je na primer vpisnik (register) opredmetenih osnovnih sredstev, druge pomožne poslovne knjige, ki na primer nastajajo v finančnem računovodstvu, pa so blagajniška knjiga, knjiga prejetih računov, knjiga zapadlosti menic, knjiga delničarskih vlog in druge. O posameznih vrstah omenjenih pa tudi drugih razčlenjevalnih razvidov se odloči podjetje samo glede na potrebe, organiziranost pa tudi morebitne zunanje predpise.

22.8. Glavna knjiga se vodi po načelih dvostavnega knjigovodstva. Enostavnega knjigovodstva, ki je pod določenimi pogoji dopustno le pri malih samostojnih podjetnikih, ta standard ne obravnava.

b) Urejanje kontov v poslovnih knjigah

22.9. Gospodarske kategorije, ki se spremljajo v finančnem računovodstvu in stroškovnem računovodstvu, so urejajo po kontih. Kontni načrt se lahko nanaša na glavno knjigo ali pomožno poslovno knjigo, uporablja pa se ne samo pri knjigovodenju, temveč tudi pri računovodskem predračunavanju, računovodskem nadziranju in računovodskem proučevanju.

22.10. Kontni načrt za glavno knjigo se zasnuje na kontnem okviru, ki ga pripravi Slovenski inštitut za revizijo, da bi bila osnovna razporeditev kontov pri vseh podjetjih enotna. Podjetje ga lahko razčleni za svoje potrebe.

Kontni načrt obsega pregled kontov glavne knjige, in to bilančnega in zunajbilančnega dela. Za vsak konto se navedejo označevalni znak (šifra), ime in vsebina. Označevalni znaki se določajo na podlagi desetiškega označevanja (od 0 do 9):

- razredi kontov od 0 do 9,
- skupine kontov od 00 do 99,
- temeljni konti od 000 do 999 ter
- razčlenitveni konti od 0000 do 9999 in tako naprej.

Ime konta mora biti jedrnato in natančno, tako da jasno izraža njegovo vsebino; tudi deli konta, če je razčlenjen, morajo imeti ustrezna imena iz bilance stanja in izkaza poslovnega izida ter glede na potrebe podjetja.

Kontni okvir predpisuje razrede kontov, skupine kontov in temeljne konte, kar zadošča potrebam pri sestavljanju bilance stanja in izkaza poslovnega izida. Razredi kontov upoštevajo opravilnostno (funkcionalno) razporeditev, ki povezuje sestavine finančnega računovodstva in stroškovnega računovodstva v enotno ureditev.

22.11. Konti iz kontnega okvira morajo omogočati neposredno vnašanje v postavke bilance stanja in izkaza poslovnega izida, njihovo podrobnejše razčlenjevanje ali spremljanje vpisov na njih pa tudi vnašanje v izkaz gibanja kapitala in izkaz finančnega izida. Kontni okvir pa ne vsebuje posebnih kontov, ki bi omogočali neposredno razvidovanje postavk izkaza finančnega izida.

22.12. Podjetje vodi poslovne knjige po kontnem načrtu, ki ga za svoje potrebe izdelava samo na podlagi ustreznega kontnega okvira, lahko pa Slovenski inštitut za revizijo zanj izdelava priporočilo.

c) Vpisovanje v poslovne knjige

22.13. Vodenje temeljnih poslovnih knjig je obvezno, vodenje pomožnih poslovnih knjig pa samo, če se verodostojni podatki, ki se ponavadi dobivajo na podlagi pomožnih knjig, ne zagotavljajo drugače. Vodenje poslovnih knjig se lahko zaupa drugi strokovno usposobljeni pravni ali fizični osebi.

Vpisi v poslovne knjige morajo biti opravljeni na podlagi verodostojnih knjigovodskih listin brez pobotanj gospodarskih kategorij, poslovne knjige pa morajo kazati finančni položaj podjetja in njegov poslovni izid.

Poslovne knjige se na območju Republike Slovenije vodijo v slovenščini in v tolarjih. Poslovne knjige enot slovenskega podjetja, ki se vodijo na območju druge države, je treba dostavljati v Slovenijo najmanj na tri mesece, da se vnesejo v posebne poslovne knjige slovenskega podjetja. Pravilnost njihovega vodenja na območju druge države je treba nadzirati na kraju samem.

Vpisi v poslovne knjige si morajo slediti po časovnem zaporedju ter biti urejeni, popolni, pravilni in sprotni. Prejemke in izdatke je treba vpisovati sprti.

Morebitne napačne knjižbe v poslovnih knjigah se razveljavijo (stornirajo).

22.14. Dnevnik glavne knjige lahko obsega enotno temeljno poslovno knjigo ali pa več knjig za posamezne skupine kontov. Za vsako vrsto razčlenjevalnega razvida (analitične evidence) se vodi dnevnik pomožne poslovne knjige.

V dnevniku glavne knjige se knjižijo vsi poslovni dogodki, tudi tisti, ki so predmet zunajbilančnega razvida. Omogoča kontroliranje knjiženih postavk po enačbi vsota postavk v breme je enaka vsoti postavk v dobro. S tem prispeva k zanesljivosti glavne knjige kot vira podatkov za pripravljanje bilance stanja in izkaza poslovnega izida pa tudi posameznih knjigovodskih informacij.

V računalnik se vnašajo knjigovodski podatki o poslovnih dogodkih po časovnem zaporedju in shranjujejo v datotekah. V takšnih okoliščinah se lahko dnevnik glavne knjige združuje z dnevnikom razčlenjevalnih razvidov (analitičnih evidenc), če so vpisi enkratni. Izviren vpis v računalniški dnevnik lahko v nekaterih okoliščinah nadomesti knjigovodsko listino na papirju. Računalniški dnevnik se po potrebi odtisne, kar je izhodna informacija računalnika, po vsebini in obliki enaka dnevniku na papirju. Podjetje v svojem aktu določi, kdaj se računalniški dnevnik natisne.

22.15. V tistem delu glavne knjige, ki obsega postavke bilance stanja in izkaza poslovnega izida, se obdelujejo in hranijo podatki, ki ob poslovnih dogodkih kakovostno in količinsko spreminjajo postavke sredstev, obveznosti do njihovih virov, prihodkov in odhodkov. Predmet knjigovodenja so podatki o poslovnih dogodkih,

- ki so se zgodili v preteklem poslovanju,
- katerih učinke je mogoče izraziti v denarni merski enoti,
- ki so povzročili spremembe postavk sredstev, obveznosti do njihovih virov, prihodkov in odhodkov ter
- ki so izkazani v verodostojnih knjigovodskih listinah.

V zunajbilančni razvid glavne knjige se zajemajo poslovni dogodki, ki ne vplivajo neposredno na postavke v bilanci stanja in/ali izkazu poslovnega izida, so pa pomembni za ocenjevanje uporabljanja tujih sredstev in za ocenjevanje morebitnih prihodnjih obveznosti ter kontroliranje poslovnih procesov in informiranje. Postavke v zunajbilančnem razvidu glavne knjige lahko ob prihodnjih poslovnih dogodkih ugasnejo ali pridobijo novo kakovost ter celo vplivajo na postavke v bilanci stanja in izkazu poslovnega izida.

Poslovni dogodki, zajeti v zunajbilančnem razvidu, ob nastanku ne vplivajo na postavke v bilanci stanja in/ali izkazu poslovnega izida. Kljub temu jih je treba izkazovati v verodostojnih knjigovodskih listinah. Postavke zunajbilančnega razvida se vnašajo v bilanco stanja, vendar za seštevkom bilančnih postavk.

22.16. Oblika glavne knjige je odvisna od tehnike in metode vnašanja knjigovodskih podatkov vanjo. Podatki se praviloma vpisujejo hkrati v glavno knjigo in dnevnik.

Pri računalniškem vodenju glavne knjige se uporabljajo preverjeni računalniški programi. Knjigovodski podatki, vneseni v računalniški dnevnik, se samodejno uvrščajo v ustrezne konte v datotekah. Podatki se vnašajo v glavno knjigo z enega ali več krajev, na katerih nastajajo poslovni dogodki. Če se vnašajo na več krajih, mora računalniški program zagotoviti prepoznavanje knjigovodskih listin po oznakah odgovornih oseb. Računalniško vodena glavna knjiga mora kadarkoli omogočati kontroliranje knjiženja pa tudi prikaz kateregakoli konta in/ali celotne glavne knjige na zaslonu oziroma odtis na papirju.

Podjetje v svojem aktu določi, kdaj med letom se natisne tako vodena glavna knjiga s popolnim pregledom vseh kontov; ob letnem obračunu poslovanja je natis obvezen.

22.17. Podjetje v svojih aktih opredeli, ali bo vodilo pomožne poslovne knjige vezane, na prostih listih v kartoteki ali v datotekah.

Vsak začetni vnos v računalniško vodene pomožne poslovne knjige mora biti hkrati podprt z verodostojno knjigovodsko listino, čeprav je ta zgolj v elektronski obliki, nato pa se podatki obravnavajo samodejno, brez ročnega poseganja. Podatki se lahko vnašajo v pomožno poslovno knjigo z enega ali več krajev. Vnašajo se hkrati v razčlenjevalne razvide (analitične evidence) in na konte glavne knjige. Računalniško vodene pomožne poslovne knjige morajo kadarkoli omogočati kontroliranje knjiženja in sprotno usklajevanje z ustreznimi konti glavne knjige pa tudi prikaz kateregakoli konta in/ali celotne pomožne knjige na zaslonu oziroma odtis na papirju.

Posebna blagajniška knjiga in vpisnik (register) opredmetenih osnovnih sredstev se vodita ločeno ne glede na druge razčlenjevalne razvide.

22.18. Poslovne knjige se odprejo in zaključijo vsako poslovno leto. Temeljne poslovne knjige se odprejo za postavke sredstev in obveznosti do njihovih virov na podlagi začetne bilance stanja proučevanega poslovnega leta, ki je enaka končni bilanci stanja prejšnjega poslovnega leta. Postavke sredstev in obveznosti do njihovih virov, ki jih v začetni bilanci stanja ni, se odprejo v temeljnih poslovnih knjigah med letom ob nastankih poslovnih dogodkov, zaradi katerih se pojavijo, in na podlagi ustreznih knjigovodskih listin. To velja tudi za odpiranje kontov stroškov, odhodkov, prihodkov in poslovnega izida.

Pomožne poslovne knjige se odprejo z vnosom končnih stanj razčlenitvenih (analitičnih) kontov pomožnih knjig iz preteklega poslovnega leta. Med letom se odpirajo novi razčlenitveni konti na podlagi knjigovodskih listin o poslovnih dogodkih. Izjeme so vpisnik (register) opredmetenih osnovnih sredstev in razčlenitveni konti opredmetenih osnovnih sredstev, katerih odpiranje in zapiranje nista vezani na poslovno leto. Te poslovne knjige so odprte in se vodijo, dokler obstajajo v podjetju opredmetena osnovna sredstva.

Po vseh knjiženjih za poslovno leto in kontroliranju izkazanih stanj se poslovne knjige zaključijo. Zaključitev poslovne knjige podpišejo pooblaščen osebe. Računalniško vodene poslovne knjige se lahko zaključujejo z elektronskim podpisom po načelnih postopkih iz ustreznega zakona in podrobnejših določbah v aktu podjetja.

č) Hramba poslovnih knjig

22.19. Podjetje s splošnim aktom opredeli način hrambe poslovnih knjig.

Po reviziji letnih računovodskih izkazov, če je predpisana, oziroma po sprejetju letnih računovodskih izkazov se poslovne knjige, ustrezno urejene in zaključene, arhivirajo. Pisni odtisi glavne knjige in dnevnika se praviloma hranijo trajno. Podjetje pa lahko ob upoštevanju ustreznih predpisov samo določi, po kolikšnem času od dneva sprejetja in potrditve računovodskih izkazov bo shranilo poslovne knjige na elektronskem nosilcu, izvirne poslovne knjige pa uničilo.

Poslovne knjige se do konca revidiranja letnih računovodskih izkazov hranijo v priročnem arhivu računovodske službe, potem pa zapisniško predajo v varnejši osrednji arhiv podjetja.

C. Opredelitve ključnih pojmov

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

- a) **Temeljni poslovni knjigi** sta glavna knjiga in z njo povezani dnevnik.
- b) **Glavna knjiga** vsebuje konte postavk sredstev, obveznosti do njihovih virov, prihodkov in odhodkov ter zunajbilančnega razvida. Za nekatere postavke se vodijo temeljni konti in konti popravkov.
- c) **Dnevnik** je razvid, v katerem se podatki vodijo po časovnem zaporedju.
- č) **Pomožne poslovne knjige** so razčlenjevalni razvidi (analitične evidence) in druge pomožne knjige.
- d) **Razveljavitev knjižbe (storno knjižba)** se opravi v poslovnih knjigah tako, da se napačna knjižba najprej izniči z enakim zneskom, nato pa se knjiži pravilni znesek na pravih kontih.
- e) **Razčlenjevalni razvidi (analitične evidence)** vsebujejo razčlenitvene konte, ki pojasnjujejo temeljne konte glavne knjige, na primer konte opredmetenih osnovnih sredstev, materiala, proizvodov, kupcev, dobaviteljev in tako naprej.
- f) **Druge pomožne poslovne knjige** praviloma dopolnjujejo konte glavne knjige; mednje na primer lahko štejemo blagajniško knjigo, vpisnik (register) opredmetenih osnovnih sredstev, knjigo prejetih računov, knjigo zapadlosti menic v plačilo, knjigo delničarskih vlog in druge po potrebah podjetja.

Č. Pojasnila

22.21. Poslovne knjige so razvidi, ki zagotavljajo podatke za pridobivanje informacij o stanju in gibanju sredstev in obveznosti do njihovih virov, stroških, odhodkih in prihodkih ter poslovnem izidu. Vanje se po načelih urejenosti in sprotnosti vnašajo začetna stanja in spremembe, ki jih povzročajo poslovni dogodki. Pri tem se lahko uporabljajo različne metode in tehnične naprave, ki pa morajo omogočati kontroliranje vnašanja, hrambe in uporabljanja podatkov. Način vodenja mora poslovnim knjigam zagotavljati naravo in pravno moč javnih listin.

22.22. Spremembe se vnašajo v glavno knjigo in ustreznih dnevnik hkrati. Pri računalniškem knjiženju zagotavlja računalniški program na podlagi enkratnega vnosa sprememb v računalnik samodejno vodenje tako dnevnikov kot glavnih knjig in ustreznih pomožnih poslovnih knjig, pri ročnem in polsamodejnem knjiženju pa je treba vnašati spremembe posebej v glavno knjigo in posebej v ustrezno pomožno poslovno knjigo. V obeh primerih knjiženja pa mora biti ob vsakem času zagotovljeno ujemanje seštevka iz dnevnika z ustreznimi pripadajočimi konti glavne knjige oziroma ujemanje seštevka istovrstnih razčlenjevalnih kontov z zneski na ustreznem kontu glavne knjige.

22.23. Na podlagi kontnega okvira podjetje samostojno oblikuje svoj kontni načrt. Vanj zajame s standardi predvidene postavke za bilanco stanja in izkaz poslovnega izida, razčlenjene po svojih potrebah, pri tem pa upošteva tudi svoj organizacijski sestav ter predvidene potrebe po računovodskih podatkih in informacijah tudi za sestavne dele podjetja.

22.24. Računovodstvo podjetja mora na koncu poslovnega leta svoje poslovne knjige zaključiti; tehniko zaključevanja opredeli v svojih aktih. Poslovne knjige morajo biti na koncu poslovnega leta zaključene tako, da ni mogoč kakršenkoli kasnejši vnos podatkov oziroma da vnesenih podatkov ni mogoče spreminjati.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

22.25. 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 22 - Poslovne knjige (1993).

Slovenski računovodski standard 23 (2002)

RAČUNOVODSKO OBRAČUNAVANJE IN RAČUNOVODSKI OBRAČUNI

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri sestavljanju računovodskih obračunov za zunanje in notranje potrebe. Povezan je z računovodskimi načeli 123-128 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

- a) opredeljevanje obračunavanja in računovodskega obračunavanja,
- b) sestavljanje računovodskih obračunov po vrstah,
- c) sestavljanje računovodskih obračunov po namenih,
- č) vplivanje prevrednotovanja na računovodske obračune,
- d) uskupinjevanje računovodskih obračunov ter
- e) hrambo računovodskih obračunov.

Opredeljuje ključne pojme in vsebuje tudi pojasnila.

Ta standard se opira na mednarodne računovodske standarde 1-28, 31-34 in 36-39 ter 4. in 7. smernico Evropske skupnosti. Povezan je s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 1-20, 24-27 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) Opredeljevanje obračunavanja in računovodskega obračunavanja

23.1. Računovodsko obračunavanje je vrhnji del knjigovodenja, ki se ukvarja z obdelovanjem v denarni merski enoti izraženih podatkov o uresničenih gospodarskih kategorijah poslovnih procesov in stanj. Usmerjeno je k sestavljanju računovodskih obračunov, ki zajemajo podatke o uresničenih sredstvih, obveznostih do njihovih virov, prihodkih, odhodkih in stroških.

23.2. Računovodsko obračunavanje ne zajema celotnega obračunavanja, ki je potrebno pri delovanju podjetja, saj so njegov predmet lahko tudi velikosti, ki jih ni mogoče izraziti v denarni merski enoti. Razlikovati ga je treba od finančnega obračunavanja, ki je povezano zgolj z obravnavanjem poslovanja na finančnem področju nalog v podjetju, to je obravnavanjem finančnega izida oziroma procesov in stanj, ki so povezani z vlaganjem (financiranjem) in naložbenjem (investiranjem); finančno obračunavanje prevzema in pogloblja le tisti del računovodskega obračunavanja, ki je usmerjen k finančnemu načinu razmišljanja, zato se širi tudi na področja, na katerih ni računovodskih podatkov.

23.3. Računovodsko obračunavanje, ki obravnava računovodske obračune, pomembne za celotno podjetje in njegova razmerja do drugih, je sestavina finančnega računovodstva, računovodsko obračunavanje, ki obravnava podrobne računovodske obračune na notranjem področju delovanja podjetja, pa sestavina stroškovnega računovodstva. Pri računovodskih obračunih zlasti stroškovnega računovodstva je pomembna tudi njihova odločevalna vloga, kadar so pripravljeni neposredno za odločanje posloводства.

23.4. Računovodsko obračunavanje je pomembno pri sestavljanju računovodskih obračunov tako za notranje kot tudi za zunanje uporabnike.

23.5. Posledek računovodskega obračunavanja so računovodski obračuni, praviloma v pisni obliki. Da bi bili čim bolj zanesljivi, morajo biti predmet računovodskega nadziranja, da bi imeli čim večjo izrazno moč, pa predmet računovodskega proučevanja.

23.6. Predložene računovodske obračune je treba razlikovati od sprejetih računovodskih obračunov. Prvi so podlaga za odločanje, drugi pa kažejo sprejeto odločitev.

b) Sestavljanje računovodskih obračunov po vrstah

23.7. Računovodski obračuni se nanašajo na poslovne pojave in/ali njihove skupine ter na dele podjetja in/ali celotno podjetje.

23.8. Računovodsko obračunavanje poslovnih pojavov se konča z obračunskimi kalkulacijami v zvezi s posameznim nabavnim, proizvodnim ali prodajnim poslom pa tudi z obračuni v zvezi s posameznim sredstvom, posamezno obveznostjo do njihovih virov, posamezno naložbo in podobnim. Računovodsko obračunavanje skupin poslovnih pojavov se konča z obračunom prihodkov po njihovih vrstah, obračunom stroškov po njihovih vrstah, obračunom odhodkov po njihovih vrstah in obračunom poslovnega izida po njegovih vrstah pa tudi obračunom prejemkov po njihovih vrstah in obračunom izdatkov po njihovih vrstah ter obračunom finančnega izida po njegovih vrstah, to je glede na poslovanje, naložbenje in financiranje.

23.9. Računovodsko obračunavanje za dele podjetja se konča z obračuni stroškov po stroškovnih mestih, obračuni stroškov po mestih odgovornosti, obračuni stroškov, odhodkov in prihodkov po področjih in območjih delovanja, obračuni poslovnega izida poslovnoizidnih enot, obračuni finančnega izida po delih podjetja ter podobnimi obračuni.

23.10. Računovodsko obračunavanje za celotno podjetje se konča z obračunsko bilanco stanja, obračunskim izkazom poslovnega izida, obračunskim izkazom finančnega izida in obračunskim izkazom gibanja kapitala. Lahko pa se konča tudi s podrobnimi obračuni za celotno podjetje, na primer z obračuni državnih podpor, obračuni pokojninskih programov, obračuni finančnih naložb, obračuni skupnih podvigor in tako naprej.

23.11. Sestavna dela finančnega računovodstva sta računovodsko obračunavanje za celotno podjetje iz SRS 23.10 ter računovodsko obračunavanje poslovnih pojavov in njihovih skupin iz SRS 23.8, ki se nanašajo na razmerja z drugimi. Sestavna dela stroškovnega računovodstva sta računovodsko obračunavanje poslovnih pojavov in njihovih skupin iz SRS 23.8, ki se nanašajo na notranje področje delovanja, ter računovodsko obračunavanje za dele podjetja iz SRS 23.9. Pri računovodskem obračunavanju, ne glede na to, ali gre za obračunavanje v okviru stroškovnega računovodstva ali finančnega računovodstva, je pomembna tudi njegova odločevalna vloga, kadar so računovodski predračuni pripravljani za odločanje poslovodstva ali lastnikov.

23.12. Računovodski obračuni za celotno podjetje iz SRS 23.10 in za dele podjetja iz SRS 23.9 se sestavljajo za poslovna leta, medletna obdobja in posebne potrebe. Računovodski obračuni za poslovne pojave in njihove skupine iz SRS 23.8 se sestavljajo za posebne potrebe; izjema so računovodski obračuni finančnega izida po vrstah, ki se sestavljajo podobno kot računovodski obračuni za celotno podjetje iz SRS 23.10.

23.13. Računovodskim obračunom se po potrebi dodajajo računovodski podatki iz ustreznih računovodskih predračunov ali drugi primerjalni računovodski podatki.

23.14. Metodika računovodskega obračunavanja mora biti usklajena z metodiko istovrstnega računovodskega predračunavanja.

c) Sestavljanje računovodskih obračunov po namenih

23.15. Računovodski obračuni se sestavljajo tako za notranje potrebe podjetja kot tudi za zunanje potrebe po informacijah o njem.

23.16. Računovodski obračuni za zunanje potrebe so zlasti tisti, ki sestavljajo letne ali medletne računovodske izkaze (bilanco stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz finančnega izida, izkaz gibanja kapitala in pojasnila postavk v teh računovodskih izkazih); druge računovodske obračune za zunanje potrebe podrobneje določajo predpisi, ki jih uvajajo oziroma zahtevajo.

23.17. Večina računovodskih obračunov se sestavlja le za notranje potrebe podjetja. V ustreznem aktu podjetja se določijo njihove vrste pa tudi njihovi vsebine, oblike, metodike sestavljanja, roki dokončanja in uporabniki, ki jim jih je treba predložiti.

23.18. Posledek računovodskega obračunavanja za notranje potrebe so računovodski obračuni poslovnih pojavov ali skupin poslovnih pojavov ter računovodski obračuni za dele podjetja ali celotno podjetje. Dopolnjujejo jih pojasnila posameznih postavk, tako da skupaj z njimi sestavljajo obračunsko računovodsko poročilo.

23.19. Predloženi računovodski obračuni za notranje potrebe morajo biti sestavljeni s potrebno skrbnostjo po sodobnih računovodskih metodah ter na podlagi knjigovodskih podatkov, ki jih vsebujejo poslovne knjige in izvirajo iz knjigovodskih listin.

23.20. Zakon določa, kateri računovodski obračuni za zunanje potrebe morajo biti revidirani in pri katerih podjetjih. Revidiranje drugih računovodskih obračunov je odvisno od odločitve podjetja.

č) Vplivanje prevrednotovanja na računovodske obračune

23.21. Pri sestavljanju računovodskih obračunov se upoštevajo vsi prevrednotovalni popravki gospodarskih kategorij, ki jih obravnavajo slovenski računovodski standardi.

23.22. Če se sestavljajo računovodski predračuni splošnega prevrednotenja kapitala in prevrednotovanja drugih gospodarskih kategorij, je treba pojasniti odmike računovodskih obračunov od njih.

d) Uskupinjevanje računovodskih obračunov

23.23. Za celoto, ki jo sestavljajo nadrejeno podjetje in podrejena podjetja, se sestavljajo skupinski obračunski računovodski izkazi: obračunska bilanca stanja, obračunski izkaz poslovnega izida, obračunski izkaz gibanja kapitala in obračunski izkaz finančnega izida, dopolnjeni s pojasnili posameznih postavk. V njih se predstavijo uresničeni poslovni procesi in stanja za takšno celoto, kot da je eno samo podjetje. Metodika sestavljanja skupinskih obračunskih računovodskih izkazov se ne sme razlikovati od metodike sestavljanja skupinskih predračunskih računovodskih izkazov.

23.24. Za podjetja v skupini se sestavlja skupinska obračunska kalkulacija proizvodnje oziroma prodaje; v njej se iz stroškov izločijo dobički iz razmerij med temi podjetji, v dobičku pa se prikažejo udeležbe posameznih med njimi. Podrobno metodiko takšnega izračuna določa akt podjetja.

23.25. Skupinski računovodski obračuni, razen skupinskih obračunskih računovodskih izkazov, ki jih zahteva predpis, so notranje narave.

e) Hramba računovodskih obračunov

23.26. Letni računovodski izkazi in končni obračuni plač zaposlencev ter izplačilne liste za obdobja, za katera ni končnih obračunov plač zaposlencev, se hranijo trajno, pomožni obračuni pa dve leti.

Letni obračuni se hranijo v izvornikih.

C. Opredelitve ključnih pojmov

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

a) **Obračunska bilanca stanja** je dvostranski izkaz uresničenih sredstev in obveznosti do njihovih virov na zadnji dan obračunskega obdobja.

- b) **Obračunski izkaz poslovnega izida** je izkaz v obračunskem obdobju uresničenih prihodkov in odhodkov.
- c) **Obračunski izkaz finančnega izida** je izkaz v obračunskem obdobju uresničenih prejemkov (ali pritokov) in izdatkov (ali odtokov) skupaj z začetnim stanjem denarja.
- č) **Obračunski izkaz gibanja kapitala** je izkaz uresničenih povečanj in/ali zmanjšanj sestavin kapitala, to je vpoklicanega kapitala, kapitalskih rezerv, rezerv iz dobička, prenesenega poslovnega izida, poslovnega izida poslovnega leta in prevrednotovalnega popravka sestavin kapitala v obračunskem obdobju.
- d) **Mesto odgovornosti** je v stopenjskem organizacijskem ustroju mesto, na katerem obstaja nosilec odgovornosti za tamkajšnje stroške, prihodke, poslovni izid ali donosnost. Nosilec odgovornosti na nadrejenem mestu odgovornosti in nosilci odgovornosti na njemu podrejenih mestih odgovornosti so soodgovorni.

Č. Pojasnila

23.28. Računovodsko obračunavanje je sestavni del celotnega knjigovodenja, pojmovanega kot na popolnem zbiranju in uveljavljenem časovnem in stvarnem urejevanju podatkov zasnovano, olistinjeno in strogo formalno razvidovanje vseh že nastalih posamič obravnavanih poslovnih procesov in stanj, ki zaradi izražanja v denarni merski enoti omogoča oblikovati sliko o celotnem preteklem delovanju. Računovodski obračuni kot posledki računovodskega obračunavanja so med drugim podlaga za odločanje znotraj nadziranja in pripravljanja izvajanja kot odločevalnih področij nalog.

23.29. Obračunska bilanca stanja se sestavi skladno s SRS 24, obračunski izkaz poslovnega izida skladno s SRS 25, obračunski izkaz finančnega izida skladno s SRS 26, obračunski izkaz gibanja kapitala skladno s SRS 27, obračunske kalkulacije stroškov pa skladno s SRS 16.

23.30. Stroškovno (odhodkovno) mesto odgovornosti je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil samo v zvezi z uresničenimi stroški (odhodki). Prihodkovno mesto odgovornosti je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil samo v zvezi z uresničenimi prihodki. Poslovnoizidno (dobičkovno) mesto odgovornosti je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil v zvezi z uresničenimi stroški (odhodki) in prihodki oziroma v zvezi z uresničenim poslovnim izidom. Naložbeno mesto odgovornosti pa je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil ne samo v zvezi z uresničenimi stroški (odhodki) in prihodki oziroma v zvezi z uresničenim poslovnim izidom, temveč tudi v zvezi z uresničeno donosnostjo.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

23.31. 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 preneha veljati SRS 23 - Računovodsko obračunavanje (1993).

Slovenski računovodski standard 24 (2002)

OBLIKE BILANCE STANJA ZA ZUNANJE POSLOVNO POROČANJE

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri sestavljanju predračunskih in obračunskih izkazov, v katerih so predstavljeni sredstva in obveznosti do njihovih virov v določenem trenutku; uporablja se za zunanje potrebe, lahko pa tudi za notranje potrebe. Povezan je z računovodskimi načeli 124, 127, 131 in 141 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

- a) razvrščanje izkazov stanja za zunanje poslovno poročanje,
- b) osnovno razčlenjevanje postavk v bilanci stanja za zunanje poslovno poročanje,
- c) prilagojeno razčlenjevanje postavk v bilanci stanja za zunanje poslovno poročanje,
- č) uskupinjevanje bilanc stanja za zunanje poslovno poročanje in
- d) razkrivanje postavk v bilanci stanja za zunanje poslovno poročanje.

Opređeljuje ključne pojme in vsebuje tudi pojasnila.

Ta standard se opira na mednarodne računovodske standarde (MRS) 1 (spremenjen 1997), 14 (spremenjen 1997) in 34 (spremenjen 1998), zlasti pa 4. in 7. smernico Sveta Evropske skupnosti ter zakon o gospodarskih družbah. Glede vrednotenja v bilanci stanja zajetih postavk in dodatnega razkrivanja je povezan s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 1-12 in z ustreznimi mednarodnimi računovodskimi standardi. 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 stanja za zunanje poslovno poročanje

24.1. 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.

24.2. Sestavi se za splošne ali posebne namene za potrebe zunanjega lahko pa tudi notranjega računovodskega poročanja. Od njegove vrste in narave podjetja sta odvisna obseg in razčlenitev postavk v njem.

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

b) Osnovno razčlenjevanje postavk v bilanci stanja za zunanje poslovno poročanje

24.4. Bilanca stanja je pri velikih in srednjih podjetjih razčlenjena v skladu z zahtevami zakona o gospodarskih družbah ter dopolnjena z nekaterimi dodatnimi postavkami in delno z določnejšimi, uveljavljenimi krajšimi strokovnimi izrazi, uporabljenimi v kontnem načrtu.

Sredstva

A. Stalna sredstva

I. Neopredmetena dolgoročna sredstva

1. Dolgoročno odloženi stroški poslovanja
2. Dolgoročno odloženi stroški razvijanja
3. Dolgoročne premoženjske pravice
4. Dobro ime
5. Predujmi za neopredmetena dolgoročna sredstva

II. Opredmetena osnovna sredstva

1. Zemljišča in zgradbe
 - a) Zemljišča
 - b) Zgradbe
2. Proizvajalne naprave in stroji
3. Druge naprave in oprema
4. Osnovna sredstva, ki se pridobivajo
 - a) Predujmi za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev
 - b) Opredmetena osnovna sredstva v gradnji in izdelavi

Kjer obstajajo biološka osnovna sredstva, pa še

5. Osnovna čreda
6. Večletni nasadi

III. Dolgoročne finančne naložbe

1. Deleži v podjetjih v skupini
2. Dolgoročne finančne terjatve do podjetij v skupini razen do pridruženih podjetij
3. Deleži v pridruženih podjetjih
4. Dolgoročne finančne terjatve do pridruženih podjetij
5. Drugi dolgoročni deleži
6. Druge dolgoročne finančne terjatve
7. Lastni deleži

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 poslovne terjatve do kupcev (razen dolgoročnih poslovnih terjatev iz IIa2 in IIa3)
2. Dolgoročne poslovne terjatve do podjetij v skupini razen do pridruženih podjetij
3. Dolgoročne poslovne terjatve do pridruženih podjetij
4. Dolgoročne poslovne terjatve do drugih
5. Dolgoročno nevplačani vpoklicani kapital

b) **Kratkoročne poslovne terjatve**

1. **Kratkoročne poslovne terjatve do kupcev (razen kratkoročnih poslovnih terjatev iz IIb2 in IIb3)**
2. **Kratkoročne poslovne terjatve do podjetij v skupini razen do pridruženih podjetij**
3. **Kratkoročne poslovne terjatve do pridruženih podjetij**
4. **Kratkoročne poslovne terjatve do drugih**
5. **Kratkoročno nevplačani vpoklicani kapital**

III. **Kratkoročne finančne naložbe**

1. **Kratkoročni deleži v podjetjih v skupini razen v pridruženih podjetjih**
2. **Kratkočni deleži v pridruženih podjetjih**
3. **Lastni deleži**
4. **Kratkoročne finančne naložbe do drugih**

IV. **Dobroimetje pri bankah, čeki in gotovina****C. Aktivne časovne razmejitve****Obveznosti do virov sredstev****A. Kapital**I. **Vpoklicani kapital**

1. **Osnovni kapital**
2. **Nevpoklicani kapital (kot odbitna postavka)**

II. **Kapitalske rezerve**III. **Rezerve iz dobička**

1. **Zakonske rezerve**
2. **Rezerve za lastne deleže**
3. **Statutarne rezerve**
4. **Druge rezerve iz dobička**

IV. **Preneseni čisti poslovni izid**V. **Čisti poslovni izid poslovnega leta**VI. **Prevrednotovalni popravki kapitala**

1. **Splošni prevrednotovalni popravek kapitala**
2. **Posebni 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 (razen obveznosti iz Ca6 in Ca7)
2. Dolgoročne finančne obveznosti do bank (razen obveznosti iz Ca6 in Ca7)
3. Dolgoročne poslovne obveznosti na podlagi predujmov
4. Dolgoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev (razen obveznosti iz Ca6 in Ca7)
5. Dolgoročne menične obveznosti (razen obveznosti iz Ca6 in Ca7)
6. Dolgoročne finančne in poslovne obveznosti (tudi obveznice) do podjetij v skupini razen do pridruženih podjetij
7. Dolgoročne finančne in poslovne obveznosti (tudi obveznice) do pridruženih podjetij
8. Dolgoročne finančne in poslovne obveznosti do drugih

b) Kratkoročne finančne in poslovne obveznosti

1. Kratkoročne obveznosti na podlagi obveznic (razen obveznosti iz Cb6 in Cb7)
2. Kratkoročne finančne obveznosti do bank (razen obveznosti iz Cb6 in Cb7)
3. Kratkoročne poslovne obveznosti na podlagi predujmov
4. Kratkoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev (razen obveznosti iz Cb6 in Cb7)
5. Kratkoročne menične obveznosti (razen obveznosti iz Cb6 in Cb7)
6. Kratkoročne finančne in poslovne obveznosti (tudi obveznice) do podjetij v skupini razen do pridruženih podjetij
7. Kratkoročne finančne in poslovne obveznosti (tudi obveznice) do pridruženih podjetij
8. Kratkoročne finančne in poslovne obveznosti do drugih

Č. Pasivne časovne razmejitve

24.5. V nadaljevanju obrazca bilance stanja je obvezno razčleniti postavko obveznosti do virov sredstev AVI1 na a) prevrednotovalni popravek osnovnega kapitala, b) prevrednotovalni popravek vplačanega presežka kapitala, c) prevrednotovalni popravek rezerv in č) prevrednotovalni popravek prenesenega čistega poslovnega izida prejšnjih let, postavko AVI2 pa na a) prevrednotovalni popravek za opredmetena osnovna sredstva, b) prevrednotovalni popravek za dolgoročne finančne naložbe, c) prevrednotovalni popravek za kratkoročne finančne naložbe, č) prevrednotovalni popravek za dolgoročne finančne obveznosti in d) prevrednotovalni popravek za kratkoročne finančne obveznosti.

24.6. Teoretično možne postavke, ki pri posameznem podjetju ne prihajajo v poštev, se v uradni listini ne navajajo.

24.7. Bilanca stanja prikazuje zneske v dveh stolpcih: v prvem uresničene podatke v obravnavanem obračunskem obdobju in v drugem uresničene v enakem prejšnjem obračunskem obdobju. Informacije za prejšnje obračunske obdobje se ne preračunajo.

Za notranje računovodsko poročanje pa se lahko v prvem stolpcu izkazujejo 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.

c) Prilagojeno razčlenjevanje postavk v bilanci stanja za zunanje poslovno poročanje

24.8. Srednja podjetja morajo sestaviti popolno bilanco stanja, pri javni objavi pa lahko uporablja njeno skrajšano obliko:

Sredstva

A. Stalna sredstva

I. Neopredmetena dolgoročna sredstva

1. Dolgoročno odloženi stroški poslovanja
2. Dobro ime
3. Druga neopredmetena dolgoročna sredstva

II. Opredmetena osnovna sredstva

1. a) Zemljišča
b) Zgradbe
2. Proizvajalne naprave in stroji
3. Druge naprave in oprema
4. Predujmi za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev in opredmetena osnovna sredstva v gradnji in izdelavi

Kjer obstajajo biološka osnovna sredstva, pa še

5. Osnovna čreda
6. Večletni nasadi

III. Dolgoročne finančne naložbe

1. Lastni deleži
2. Druge dolgoročne finančne naložbe

B. Gibljiva sredstva

I. Zaloge

II. Poslovne terjatve

- a) Dolgoročne poslovne terjatve
 1. Dolgoročne poslovne terjatve do podjetij v skupini razen do pridruženih podjetij
 2. Dolgoročne poslovne terjatve do pridruženih podjetij
 3. Druge dolgoročne poslovne terjatve
- b) Kratkoročne poslovne terjatve
 1. Kratkoročne poslovne terjatve do podjetij v skupini razen do pridruženih podjetij
 2. Kratkoročne poslovne terjatve do pridruženih podjetij
 3. Druge kratkoročne poslovne terjatve

III. Kratkoročne finančne naložbe

1. Kratkoročni deleži v podjetjih v skupini
2. Lastni deleži
3. Druge kratkoročne finančne naložbe

IV. Dobroimetje pri bankah, čeki in gotovina

C. Aktivne časovne razmejitve**Obveznosti do virov sredstev****A. Kapital**

I. Vpoklicani kapital

1. Osnovni kapital
2. Nevpoklicani kapital

II. Kapitalske rezerve

III. Rezerve iz dobička

IV. Preneseni čisti poslovni izid

V. Čisti poslovni izid poslovnega leta

VI. Prevrednotovalni popravki kapitala

1. Splošni prevrednotovalni popravek kapitala
2. Posebni prevrednotovalni popravki kapitala

B. 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 in poslovne obveznosti do podjetij v skupini razen do pridruženih podjetij
4. Dolgoročne finančne in poslovne obveznosti do pridruženih podjetij
5. Druge dolgoročne finančne in poslovne obveznosti

b) Kratkoročne finančne in poslovne obveznosti

1. Kratkoročne obveznosti na podlagi obveznic
2. Kratkoročne finančne obveznosti do bank
3. Kratkoročne finančne in poslovne obveznosti do podjetij v skupini razen do pridruženih podjetij
4. Kratkoročne finančne in poslovne obveznosti do pridruženih podjetij
5. Druge kratkoročne finančne in poslovne obveznosti

D. Pasivne časovne razmejitve

24.9. Majhna podjetja lahko razčlenijo svojo bilanco stanja tudi zgolj na tele postavke:

Sredstva**A. Stalna sredstva**

- I. Neopredmetena dolgoročna sredstva
 - 1. Dolgoročno odloženi stroški poslovanja
 - 2. Druga neopredmetena dolgoročna sredstva
- II. Opredmetena osnovna sredstva
- III. Dolgoročne finančne naložbe

B. Gibljiva sredstva

- I. Zaloge
- II. Poslovne terjatve
 - a) Dolgoročne poslovne terjatve
 - b) Kratkoročne poslovne terjatve
- III. Kratkoročne finančne naložbe
- IV. Dobroimetje pri bankah, čeki in gotovina

C. Aktivne časovne razmejitve**Obveznosti do virov sredstev****A. Kapital**

- I. Vpoklicani kapital
 - 1. Osnovni kapital
 - 2. Nevpoklicani kapital
- II. Kapitalske rezerve
- III. Rezerve iz dobička
- IV. Preneseni čisti poslovni izid
- V. Čisti poslovni izid obračunskega obdobja
- VI. Prevrednotovalni popravki kapitala
 - 1. Splošni prevrednotovalni popravek kapitala
 - 2. Posebni prevrednotovalni popravki kapitala

B. Rezervacije**C. Finančne in poslovne obveznosti**

- a) Dolgoročne finančne in poslovne obveznosti
- b) Kratkoročne finančne in poslovne obveznosti

D. Pasivne časovne razmejitve

24.10. Bilanca stanja za medletno obdobje je zgoščena, mora pa zajemati najmanj vsako skupino in podskupino po SRS 24.4 iz zadnje letne bilance stanja ter izbrana pojasnila, ki jih zahteva ta standard.

24.11. Predračunska bilanca stanja mora biti metodično usklajena z obračunsko bilanco stanja.

č) Uskupinjevanje bilanc stanja za zunanje poslovno poročanje

24.12. Iz skupinske bilance stanja so izpuščene pri sredstvih postavke AIII1, BIIa2, BIIb2 in BIII1, pri obveznostih do virov sredstev pa postavki Ca6 in Cb6.

24.13. V skupinsko bilanco stanja se med obveznostmi do virov sredstev vneseta novi postavki obveznosti do virov sredstev A.VII. Uskupinjevalni popravek kapitala in A.VIII. Kapital manjšinskih lastnikov.

d) Razkrivanje postavk v bilanci stanja za zunanje poslovno poročanje

24.14. Pojasnila k bilanci stanja vsebujejo a) informacije o podlagi za sestavitev bilance stanja in posebnih računovodskih usmeritvah, izbranih in uporabljenih pri pomembnih poslih in drugih poslovnih dogodkih; b) informacije, ki jih zahtevajo slovenski računovodski standardi in zakon o gospodarskih družbah ter niso predpisane v obrazcu bilance stanja; pa tudi c) dodatne informacije, ki niso predpisane v obrazcu bilance stanja, so pa za pošteno predstavitev potrebne.

24.15. Za vsa podjetja so obvezna pojasnila k bilanci stanja, ki jih kot takšna navaja zakon o gospodarskih družbah. Za podjetja, ki so zavezana reviziji, so obvezna tudi druga razkritja, ki jih navajajo slovenski računovodski standardi.

24.16. V zvezi z računovodskimi usmeritvami se v pojasnilih opisujejo a) podlage za merjenje gospodarskih kategorij v bilanci stanja; b) računovodske usmeritve, potrebne za pravilno razumevanje bilance stanja; c) vrsta sprememb računovodskih usmeritev in računovodskih ocen ter razlog zanje in njihov znesek (če zneska ni mogoče izračunati, je treba to dejstvo razkriti) ter č) vrsta in znesek popravka bistvene napake.

24.17. V pojasnilih k bilanci stanja se, če niso predstavljeni drugod, predstavijo a) sedež in pravna oblika podjetja ter država, b) narava poslovanja in najpomembnejše dejavnosti, c) ime obvladujočega podjetja in č) število zaposlencev na koncu obračunskega obdobja ali njihovo povprečno število v obračunskem obdobju.

24.18. Sredstva in obveznosti (dolgovi) se v bilanci stanja preračunajo v skladu z dogodki po datumu bilance stanja, če iz teh dogodkov izvirajo dodatni dokazi, koristni pri ocenjevanju zneskov, ki na dan bilance stanja vplivajo na stanje sredstev in obveznosti (dolgov) ali kažejo, da predpostavka o časovni neomejenosti delovanja v zvezi s celotnim podjetjem ali z njegovim delom ne drži. Sredstva in obveznosti (dolgovi) se v bilanci stanja ne preračunajo v skladu z dogodki po datumu bilance stanja, ki na dan bilance stanja ne vplivajo na stanje sredstev in obveznosti (dolgov), se pa razkrijejo, če so tako pomembni, da bi se sicer zmanjšala zmožnost uporabnikov bilance stanja izdelati ustrezne ocene in sprejeti pravilne odločitve. Pri tem je treba zagotoviti informacije o vrsti dogodka in oceno zneska ali izjavo, da taka ocena ni mogoča.

24.19. Dividende, navedene v zvezi z obračunskim obdobjem, za katero je sestavljena bilanca stanja, ter predlagane ali objavljene po dnevu bilance stanja, vendar pred odobritvijo računovodskih izkazov, se bodisi preračunajo bodisi razkrijejo.

V letni bilanci stanja se upoštevata delitev čistega dobička in poravnavanje čiste izgube, potem ko računovodske izkaze sprejme ustrezn organ. Dividende v zvezi z obračunskim obdobjem, za katero je sestavljena bilanca stanja, pa tudi druge odločitve skupščine delniške družbe se knjižijo v naslednjem poslovnem letu.

24.20. Postavke v bilanci stanja se prikazujejo po neodpisani vrednosti kot razliki med celotno vrednostjo in popravkom vrednosti. Razkrijeta se tudi dejanska oziroma prevrednotena nabavna vrednost ter popravek vrednosti posameznih kategorij neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev na koncu poslovnega leta. V pojasnilih se tudi razkrije, katera opredmetena osnovna sredstva so pridobljena s finančnim najemom.

24.21. Podjetja, ki so zavezana reviziji, v posebni razpredelnici za posamezne kategorije stalnih sredstev prikažejo začetne neodpisane vrednosti, pridobitve v poslovnem letu, prekvalifikacije v poslovnem letu, odtujitve v poslovnem letu, amortizacijo v poslovnem letu in prevrednotovalna doknjiženja na koncu poslovnega leta, kar dá končno neodpisano vrednost.

24.22. Razkritja v zvezi s posameznimi kategorijami v bilanci stanja morajo ustrezati zahtevam, pojasnjenim v SRS 1-12.

24.23. Razkrije se tudi, katera sredstva in katere obveznosti do njihovih virov so razporejeni po področnih in območnih odsekih ter v kolikšnih zneskih. To velja tudi za sredstva in obveznosti do njihovih virov, ki se nanašajo na ustavljeno poslovanje.

24.24. Pojasnila k medletnim računovodskim bilancam stanja morajo vsebovati a) izjavo, da so bile uporabljene iste računovodske usmeritve in metode kot v zadnjem letnem računovodskem izkazu, če je prišlo do sprememb, pa opisati njihovo vrsto in njihov znesek; b) vrsto in znesek sprememb ocen zneskov, o katerih se je poročalo v prejšnjih medletnih obdobjih istega poslovnega leta, ali sprememb ocen zneskov, o katerih se je poročalo v prejšnjih poslovnih letih, če takšne spremembe pomembno vplivajo na obravnavano medletno obdobje; c) pomembne dogodke po koncu medletnega obdobja, ki niso bili izkazani v bilancah stanja za medletno obdobje.

24.25. Če se ocena zneska, sporočena za kako medletno obdobje, v zadnjem medletnem obdobju poslovnega leta pomembno spremeni, vendar se za zadnje medletno obdobje ne objavi posebno bilanco stanja, se vrsta in znesek te spremembe ocene razkrijeta v pojasnilih k letni bilanci stanja za tisto poslovno leto.

24.26. Zaradi potreb pri računovodskem proučevanju se predstavi tehtano povprečno število navadnih delnic, uveljavljajočih se v obračunskem obdobju. Tehtano povprečno število navadnih delnic, uveljavljajočih se v obračunskem obdobju in v vseh predstavljenih obračunskih obdobjih, se preračuna za poslovne dogodke, ki spreminjajo uveljavljajoče se navadne delnice, ne da bi prišlo do ustrezne spremembe virov, razen za zamenjave možnostnih navadnih delnic.

24.27. Za izračun popravljenega (*diluted*) čistega dobička na delnico je treba tehtano povprečno število navadnih delnic iz SRS 24.26 povečati za tehtano povprečno število navadnih delnic, ki bi jih podjetje izdalo ob zamenjavi vseh popravljalnih možnostnih navadnih delnic (*diluted potential ordinary shares*) za navadne delnice. Za popravljalne možnostne navadne delnice se predpostavlja, da so bile zamenjane za navadne delnice na začetku obračunskega obdobja ali na datum izdaje možnostnih navadnih delnic, če je ta kasnejši. Pri izračunavanju popravljenega čistega dobička na delnico izhaja podjetje iz domnevnega izkoristka pravic, povezanih z njegovimi popravljalnimi opcijami in drugimi popravljalnimi možnostnimi navadnimi delnicami. Domnevni iztržek od omenjenih izdaj se obravnava, kot da izhaja iz izdaje delnic po pošteni vrednosti. Razlika med številom izdanih delnic in številom delnic, ki jih podjetje izda po pošteni vrednosti, se obravnava kot izdaja navadnih delnic brez nadomestila. Možnostne navadne delnice se obravnavajo kot popravljalne takrat in samo takrat, kadar njihova zamenjava za navadne delnice zmanjša čisti dobiček na delnico iz trajnega rednega delovanja.

C. Opredelitve ključnih pojmov

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

a) **Sredstva** so v denarni merski enoti izraženi stvari, pravice in denar, s katerimi premoženjskopravno razpolaga podjetje. Gledano iz finančnega zornega kota so povezani z naložbenjem podjetja.

- b) **Obveznosti do virov sredstev** so obveznosti, ki temeljijo na pravno zasnovanem razmerju podjetja do virov sredstev, s katerimi se financira podjetje. Podjetje ohranja tista sredstva financerjev, ki so pri njem, in jih vrača v ustreznih rokih z obrestmi ali drugim nadomestilom za gospodarjenje vred. Gledano iz finančnega zornega kota so povezane s financiranjem podjetja.
- c) **Stalna sredstva** so sredstva, ki so navzoča in delujejo trajneje. Sestavljajo jih opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena dolgoročna sredstva in dolgoročne finančne naložbe. V nasprotju z dolgoročnimi sredstvi ne obsegajo dolgoročnih poslovnih terjatev.
- č) **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.
- d) **Dolgoročna sredstva** so sredstva, ki se praviloma preoblikujejo v obdobju, daljšem od leta dni. Sestavljajo jih opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena dolgoročna sredstva, dolgoročne finančne naložbe in dolgoročne poslovne terjatve.
- e) **Kratkoročna sredstva** so sredstva, ki se praviloma preoblikujejo v obdobju, krajšem od leta dni. Sestavljajo jih zaloge, poslovne terjatve, kratkoročne finančne naložbe, denarna sredstva, kratkoročno odloženi stroški, kratkoročno odloženi odhodki in kratkoročno nezaračunani prihodki.
- f) **Finančne terjatve** so v glavnem dana posojila, ki jih posojilodajalci dajejo posojilojemalcem in so za prve dolgoročne ali kratkoročne finančne naložbe. Zajemajo tudi odkupljene dolžniške vrednostne papirje.
- g) **Finančne obveznosti** so v glavnem dobljena posojila, ki jih posojilojemalci dobijo od posojilodajalcev in so za prve dolgoročni finančni dolgovi ali kratkoročni finančni dolgovi.
- h) **Poslovne terjatve** so terjatve, ki so povezane s poslovanjem, in ne s financiranjem ali naložbenjem; so lahko dolgoročne ali kratkoročne.
- i) **Poslovne obveznosti** so obveznosti (dolgovi), povezane s poslovanjem, in ne s financiranjem ali naložbenjem; so lahko dolgoročne ali kratkoročne.
- j) **Kapital** je obveznost do lastnikov podjetja kot financerjev podjetja, ki zapade v plačilo, če podjetje preneha delovati ali če se sprejme sklep o dekapitalizaciji podjetja zaradi zmanjšanja njegovega delovanja. Če se gleda nanj iz finančnega zornega kota, se imenuje tudi lastniški kapital, da se razlikuje od dolgovanega kapitala (upniškega kapitala).
- k) **Dolgovi** so na premoženjskopравnih in drugih razmerjih zasnovane dolžnosti poravnati dolgovane zneske denarja, dobaviti dolgovane proizvode ali opraviti dolgovane storitve. So obveznosti do financerjev, ki niso lastniki podjetja. Sestavljajo jih poslovni in finančni dolgovi pa tudi dolgoročne rezervacije in kratkoročno odloženi prihodki oziroma kratkoročno vnaprej vračunani stroški in odhodki, čeprav pri njih še niso znani upniki.
- l) **Dolgoročne obveznosti** so obveznosti, ki kot celota zapadejo v plačilo v obdobju, daljšem od leta dni. Njihovi deli, ki zapadejo v plačilo v obdobju do leta dni, so kratkoročne obveznosti.
- m) **Kratkoročne obveznosti** so obveznosti, ki zapadejo v plačilo v obdobju do leta dni.
- n) **Izkaz stanja** je računovodski izkaz stanja sredstev in obveznosti do njihovih virov v določenem trenutku. Po obliki je lahko bilanca stanja ali zaporedni stopenjski izkaz stanja.
- o) **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.
- p) **Skupinska bilanca stanja (konsolidirana bilanca stanja)** je izkaz stanja, sestavljena za skupino podjetij, ki jo vodi obvladujoče podjetje, kot da bi šlo za eno samo podjetje.

- r) **Podjetja v skupini** so obvladujoče podjetje in od njega odvisna podjetja, lahko pa tudi pridružena podjetja, v katerih ima obvladujoče podjetje vpliv, čeprav ne prevladujočega, ter skupaj z drugimi lastniki obvladovana podjetja.
- s) **Pridruženo podjetje** je podjetje, v katerega kapitalu ima drugo podjetje pomemben delež ali na katero ima drugo podjetje zaradi česa drugega pomemben vpliv.
- š) **Lastne delnice** so delnice, ki jih kasneje odkupi izdajatelj in se pri njem štejejo kot finančna naložba. Če jih ne odkupi z namenom, da bi jih imel kratkoročno v posesti za trgovanje, se iz finančnega zornega kota obravnavajo kot popravek osnovnega kapitala.
- t) **Možnostna navadna delnica** je finančni inštrument ali druga pogodba, ki lahko daje imetniku pravico do navadnih delnic.

Č. Pojasnila

24.29. Razdelitev podjetij na velika, srednja in mala je predpisana z zakonom o gospodarskih družbah.

24.30. Letna obračunska bilanca stanja se sestavi po uskladitvi postavk v poslovnih razvidih z ugotovitvami pri popisu sredstev in obveznosti do njihovih virov ob predpostavki, da gre za delujoče podjetje.

24.31. Predračunska bilanca stanja je povzetek na podlagi upravljavskih odločitev načrtovanih sredstev, dolgov in kapitala. Praviloma se sestavlja v enaki obliki kot ustrezni obračunska bilanca stanja.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

24.32. 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 24 - Oblike bilance stanja (1994).

Slovenski računovodski standard 25 (2002)

OBLIKE IZKAZA POSLOVNEGA IZIDA ZA ZUNANJE POSLOVNO POROČANJE

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri sestavljanju predračunskih in obračunskih izkazov, v katerih je predstavljeno oblikovanje poslovnega izida v določenem obdobju, značilno za gospodarski način razmišljanja; uporablja se za zunanje potrebe, lahko pa tudi za notranje potrebe. Povezan je z računovodskimi načeli 124, 127, 131 in 141 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

- a) razvrščanje izkazov poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje,
- b) osnovno razčlenjevanje postavk v izkazu poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje,
- c) prilagojeno razčlenjevanje postavk v izkazu poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje,
- č) uskupinjevanje izkazov poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje in
- d) razkrivanje postavk v izkazu poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje.

Opremljuje ključne pojme in vsebuje tudi pojasnila, ne ukvarja pa se z oblikami poročanja za davčne potrebe ali potrebe statistike.

Ta standard se opira na mednarodne računovodske standarde (MRS) 1 (spremenjen 1997), 14 (spremenjen 1997) in 34 (spremenjen 1998), zlasti pa 4. in 7. smernico Sveta Evropske skupnosti ter zakon o gospodarskih družbah. Glede vrednotenja v izkaz poslovnega izida zajetih postavk in dodatnega razkrivanja je povezan s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 13-19 in z ustreznimi mednarodnimi računovodskimi standardi. Ker je ta temeljni računovodski izkaz lahko predračunski ali obračunski, je ta standard povezan še s SRS 20, 23, 30 in 33.

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 poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje

25.1. 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.

25.2. Izkaz poslovnega izida se sestavi za splošne ali posebne namene za potrebe zunanjega lahko pa tudi notranjega računovodskega poročanja. Od njegove vrste in narave podjetja sta odvisna obseg in razčlenitev postavk v njem.

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

25.3. Izkaz poslovnega izida ima obliko stopenjskega zaporednega izkaza poslovnega izida.

25.4. Izkaz poslovnega izida je lahko sestavljen v eni izmed dveh stopenjskih oblik (različici I in II). Ta standard daje prednost obliki, ki jo obravnava kasneje, podjetje pa si izbere tisto, ki mu bolj ustreza tudi glede na njegove mednarodne stike.

25.5. Izkaz poslovnega izida po različici I ima pri vseh podjetjih ne glede na njihovo velikost osnovno razčlenitev v skladu z zahtevami zakona o gospodarskih družbah, dopolnjeno z nekaterimi dodatnimi postavkami in delno z določnejšimi, uveljavljenimi krajšimi strokovnimi izrazi, uporabljenimi v kontnem načrtu.

1. Čisti prihodki od prodaje
2. Sprememba vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje
3. Usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve
4. Drugi poslovni prihodki (s prevrednotovalnimi poslovnimi prihodki)
5. Stroški blaga, materiala in storitev
 - a) Nabavna vrednost prodanih blaga in materiala ter stroški porabljenega materiala
 - b) 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 prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih dolgoročnih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih
 - b) Prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih
8. Drugi poslovni odhodki
9. Finančni prihodki iz deležev
 - a) Finančni prihodki iz deležev v podjetjih v skupini razen v pridruženih podjetjih
 - b) Finančni prihodki iz deležev v pridruženih podjetjih
 - c) Drugi finančni prihodki iz deležev (s prevrednotovalnimi finančnimi prihodki)
10. Finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev
 - a) Finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev do podjetij v skupini razen do pridruženih podjetij
 - b) Finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev do pridruženih podjetij
 - c) Drugi finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev (s prevrednotovalnimi finančnimi prihodki)
11. Finančni prihodki iz kratkoročnih terjatev
 - a) Finančni prihodki iz obresti in kratkoročnih terjatev do podjetij v skupini razen do pridruženih podjetij
 - b) Finančni prihodki iz obresti in kratkoročnih terjatev do pridruženih podjetij
 - c) Drugi finančni prihodki iz obresti in kratkoročnih terjatev (s prevrednotovalnimi finančnimi prihodki)
12. Finančni odhodki za odpise dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb
 - a) Prevrednotovalni finančni odhodki pri finančnih naložbah v podjetja v skupini razen v pridružena podjetja
 - b) Prevrednotovalni finančni odhodki pri finančnih naložbah v pridružena podjetja
 - c) Drugi prevrednotovalni finančni odhodki
13. Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti
 - a) Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti do podjetij v skupini razen do pridruženih podjetij
 - b) Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti do pridruženih podjetij
 - c) Drugi finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti

14. Davek iz dobička iz rednega delovanja
15. Čisti poslovni izid iz rednega delovanja ($1 \pm 2 + 3 + 4 - 5 - 6 - 7 - 8 + 9 + 10 + 11 - 12 - 13 - 14$)
16. Izredni prihodki
17. Izredni odhodki
 - a) Izredni odhodki brez prevrednotovalnega popravka kapitala
 - b) Izredni odhodki za prevrednotovalni popravek kapitala
18. Poslovni izid zunaj rednega delovanja ($16 - 17$)
19. Davek iz dobička zunaj rednega delovanja
20. Drugi davki, ki niso izkazani v drugih postavkah
21. Čisti poslovni izid obračunskega obdobja ($15 + 16 - 17 - 19 - 20$)

Poslovni izid iz poslovanja se izračuna iz postavk

$1 \pm 2 + 3 + 4 - 5 - 6 - 7 - 8$,

poslovni izid iz rednega delovanja iz postavk

$1 \pm 2 + 3 + 4 - 5 - 6 - 7 - 8 + 9 + 10 + 11 - 12 - 13$,

celotni poslovni izid pa iz postavk

$1 \pm 2 + 3 + 4 - 5 - 6 - 7 - 8 + 9 + 10 + 11 - 12 - 13 + 16 - 17$.

25.6. Izkaz poslovnega izida po različici II ima pri vseh podjetjih ne glede na njihovo velikost osnovno razčlenitev v skladu z zahtevami zakona o gospodarskih družbah, dopolnjeno z nekaterimi dodatnimi postavkami in delno z določnejšimi, uveljavljenimi krajšimi strokovnimi izrazi, uporabljenimi v kontnem načrtu.

1. Čisti prihodki od prodaje
2. Proizvajalni stroški prodanih proizvodov (z amortizacijo) oziroma nabavna vrednost prodanega blaga
3. Kosmati poslovni izid od prodaje ($1 - 2$)
4. Stroški prodajanja (z amortizacijo)
5. Stroški splošnih dejavnosti (z amortizacijo)
 - a) Normalni stroški splošnih dejavnosti
 - b) Prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih dolgoročnih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih
 - c) Prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih
6. Drugi poslovni prihodki (s prevrednotovalnimi poslovnimi prihodki)
7. Finančni prihodki iz deležev
 - a) Finančni prihodki iz deležev v podjetjih v skupini razen v pridruženih podjetjih
 - b) Finančni prihodki iz deležev v pridruženih podjetjih
 - c) Drugi finančni prihodki iz deležev (s prevrednotovalnimi finančnimi prihodki)
8. Finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev
 - a) Finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev do podjetij v skupini razen do pridruženih podjetij
 - b) Finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev do pridruženih podjetij
 - c) Drugi finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev (s prevrednotovalnimi finančnimi prihodki)
9. Finančni prihodki iz kratkoročnih terjatev

- a) Finančni prihodki iz obresti in kratkoročnih terjatev do podjetij v skupini razen do pridruženih podjetij
 - b) Finančni prihodki iz obresti in kratkoročnih terjatev do pridruženih podjetij
 - c) Drugi finančni prihodki iz obresti in kratkoročnih terjatev (s prevrednotovalnimi finančnimi prihodki)
10. Finančni odhodki za odpise dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb
- a) Prevrednotovalni finančni odhodki pri finančnih naložbah v podjetja v skupini razen v pridružena podjetja
 - b) Prevrednotovalni finančni odhodki pri finančnih naložbah v pridružena podjetja
 - c) Prevrednotovalni finančni odhodki pri drugih finančnih naložbah
11. Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti
- a) Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti do podjetij v skupini razen do pridruženih podjetij
 - b) Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti do pridruženih podjetij
 - c) Drugi finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti
12. Davek iz dobička iz rednega delovanja
13. Čisti poslovni izid iz rednega delovanja (1 – 2 – 4 – 5 + 6 + 7 + 8 + 9 – 10 – 11 – 12)
14. Izredni prihodki
15. Izredni odhodki
- a) Izredni odhodki brez prevrednotovalnega popravka kapitala
 - b) Izredni odhodki za prevrednotovalni popravek kapitala
16. Poslovni izid zunaj rednega delovanja (14 – 15)
17. Davek iz dobička, ustvarjenega zunaj rednega delovanja
18. Drugi davki, ki niso izkazani v drugih postavkah
19. Čisti poslovni izid obračunskega obdobja (13 + 16 – 17 – 18)
- Poslovni izid iz poslovanja se izračuna iz postavk
3 – 4 – 5 + 6,
poslovni izid iz rednega delovanja iz postavk
3 – 4 – 5 + 6 + 7 + 8 + 9 – 10 – 11,
celotni poslovni izid pa iz postavk
3 – 4 – 5 + 6 + 7 + 8 + 9 – 10 – 11 + 14 – 15.

25.7. Teoretično možne postavke, ki pri posameznem podjetju ne prihajajo v poštev, se v uradni listini ne navajajo.

25.8. Za postavko 21 iz SRS 25.5 ali postavko 19 iz SRS 25.6. Čisti poslovni izid obračunskega obdobja mora podjetje izkazati še postavke

22 oziroma 20 Preneseni dobiček / Prenesena izguba

23 oziroma 21 Zmanjšanje (sprostitvev) kapitalskih rezerv

24 oziroma 22 Zmanjšanje (sprostitvev) rezerv iz dobička ločeno po posameznih vrstah teh rezerv

25 oziroma 23 Povečanje (dodatno oblikovanje) rezerv iz dobička ločeno po posameznih vrstah teh rezerv

26 oziroma 24 Bilančni dobiček / Bilančna izguba (kot vsota čistega dobička / čiste izgube in ustreznih postavk 22 oziroma 20, 24 oziroma 22 in 25 oziroma 23).

Namesto v izkazu poslovnega izida lahko podjetje te podatke izkaže v dodatku k izkazom ali v dodatku izkazu gibanja kapitala.

25.9. Izkaz poslovnega izida prikazuje zneske v dveh stolpcih: v prvem uresničene podatke v obravnavanem obračunskem obdobju in v drugem uresničene v enakem prejšnjem obračunskem obdobju. Informacije za prejšnje obračunsko obdobje se ne preračunajo.

Za notranje računovodsko poročanje pa se lahko v prvem stolpcu izkazujejo 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.

V izkazu poslovnega izida za medletno obdobje pa se zneski v stolpcu za obravnavano medletno obdobje v naslednjem stolpcu dopolnijo z nabiralnimi zneski za obravnavano poslovno leto do danega datuma ter spet v nadaljnjem stolpcu še s podatki za primerljiva medletna obdobja prejšnjega poslovnega leta.

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

25.10. Osnovno razčlenjevanje postavk v izkazu poslovnega izida se prilagodi velikosti podjetja, dejstvu, da je obvladujoče ali odvisno podjetje, poročanju po odsekih in medletnemu poročanju.

25.11. Srednja in velika podjetja razčlenjujejo čiste prihodke od prodaje na prihodke, dodatno na prihodke, dosežene na domačem trgu, in prihodke, dosežene na tujem trgu. Podjetja, ki niso obvladujoča ali odvisna podjetja, v obrazcu izkaza poslovnega izida po različici I iz SRS 25.5 ne razčlenjujejo postavk od 9 do 13 oziroma po različici II iz SRS 25.6 postavk od 7 do 11.

25.12. Izkaz poslovnega izida za medletno obdobje je zgoščen, mora pa zajemati najmanj vsako skupino in podskupino iz zadnjega letnega izkaza poslovnega izida ter izbrana pojasnila, ki jih zahteva ta standard.

č) Uskupinjevanje izkazov poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje

25.13. Iz skupinskega izkaza poslovnega izida so izpuščene postavke finančnih prihodkov, dobljenih od povezanih podjetij, in finančnih odhodkov, danih povezanim podjetjem, ki so v različici I označeni z zaporednimi številkami 9a, 10a, 11a, 12a in 13a, v različici II pa z zaporednimi številkami 7a, 8a, 9a, 10a in 12a.

25.14. V skupinski izkaz poslovnega izida se vnesejo nove postavke čistega dobička, ki se nanašajo na manjšinske lastnike. Zato je v različici I in v različici II pred postavko 21 treba dodati odbitno postavko 20.a) Čisti poslovni izid manjšinskih lastnikov.

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

25.15. Pojasnila k izkazu poslovnega izida vsebujejo a) informacije o podlagi za pripravo izkaza poslovnega izida in posebnih računovodskih usmeritvah, izbranih in uporabljenih pri pomembnih poslih in drugih poslovnih dogodkih; b) informacije, ki jih zahtevajo slovenski računovodski standardi in zakon o gospodarskih družbah ter niso predpisane v obrazcu izkaza poslovnega izida; pa tudi c) dodatne informacije, ki niso predpisane v obrazcu izkaza poslovnega izida, so pa za pošteno predstavitev potrebne.

25.16. Za vsa podjetja so obvezna pojasnila k izkazu poslovnega izida, ki jih kot takšna navaja zakon o gospodarskih družbah. Za podjetja, ki so zavezana reviziji, so obvezna tudi druga razkritja, ki jih navajajo slovenski računovodski standardi.

25.17. V zvezi z računovodskimi usmeritvami se v pojasnilih opisujejo a) podlage za merjenje gospodarskih kategorij v izkazu poslovnega izida; b) računovodske usmeritve, potrebne za pravilno razumevanje izkaza poslovnega izida; c) vrsta sprememb računovodskih usmeritev in računovodskih ocen ter razlog zanje pa tudi njihov znesek (če zneska ni mogoče izračunati, je treba to dejstvo razkriti) ter č) vrsta in znesek popravka bistvene napake.

25.18. V pojasnilih k izkazu poslovnega izida se, če niso predstavljeni drugod, predstavijo a) sedež in pravna oblika podjetja, b) narava poslovanja in najpomembnejše dejavnosti, c) ime obvladujočega podjetja ter č) število zaposlencev na koncu obračunskega obdobja ali njihovo povprečje v obračunskem obdobju.

25.19. V pojasnilih se razkrije možna izguba, ki še ni pripoznana kot odhodek in kot obveznost, ker nista izpolnjena pogoja, da je a) verjetno, da bodo prihodnji dogodki potrdili, da se bo po upoštevanju vseh možnih rešitev zmanjšala vrednost kakega sredstva ali da bo nastal kak dolg na dan bilance stanja, in b) da je znesek izgube mogoče razumno oceniti. Pri tem se zagotovijo informacije o vrsti možnega pojava in negotovih dejavnikih, ki bi lahko vplivali na prihodnji poslovni izid, ter ocena vrednostno izraženega učinka ali izjava, da taka ocena ni mogoča. Razkritje ni potrebno le, če je možnost izgube malo verjetna.

25.20. V pojasnilih se razkrije možni dobiček, če je verjetno, da bo dosežen, ne sme pa biti pripoznan kot prihodek ali kot sredstvo. Pri tem se zagotovijo informacije o vrsti možnega pojava in negotovih dejavnikih, ki bi lahko vplivali na prihodnji poslovni izid, ter ocena vrednostno izraženega učinka ali izjava, da taka ocena ni mogoča.

25.21. Poleg postavk, ki jih vsebujeta različici I in II izkaza poslovnega izida, se predstavitava še posebej čisti dobiček, ki pripada navadnim delničarjem, in posebej čisti dobiček, ki pripada prednostnim delničarjem. Čisti dobiček, ki pripada navadnim delničarjem, se predstavi kot osnovni čisti dobiček in kot popravljeni čisti dobiček; zadnji se razlikuje od prvega za učinek, ki ga po plačilu davka povzročijo a) morebitne dividende za popravljalne možnostne navadne delnice, odštete pri izračunavanju prvega, b) obresti, pripoznane v obračunskem obdobju za popravljalne možnostne navadne delnice, in c) druge morebitne spremembe prihodkov ali odhodkov, izhajajoče iz zamenjave popravljalnih možnostnih navadnih delnic.

25.22. Podjetje mora predstaviti osnovni in popravljeni čisti dobiček na delnico za vse razrede navadnih delnic, povezane z različnimi pravicami do deleža v čistem dobičku obračunskega obdobja. Obe vrsti dobička mora predstaviti enako vidno za vsa predstavljena obračunska obdobja. Predstavitev je potrebna, celo če so razkriti zneski negativni (izguba na delnico).

25.23. Če se število uveljavljajočih se navadnih ali možnostnih navadnih delnic poveča zaradi izdaje brezplačnih delnic na podlagi prenosa rezerv v delniški kapital podjetja ali posebne premije obstoječim delničarjem ali razcepitve delnic oziroma zmanjša zaradi obratne razcepitve delnic, je treba popraviti izračun osnovnega in popravljenega čistega dobička na delnico za vsa predstavljena obračunska obdobja. Če pride do teh sprememb po dnevu bilance stanja, vendar pred objavo računovodskih izkazov, je podlaga za izračune na delnico za te pa tudi za vse morebitne računovodske izkaze za prejšnja obdobja novo število delnic. Če se v izračunih na delnico take spremembe števila delnic upoštevajo, je to treba razkriti. Poleg tega se osnovni in popravljeni čisti dobiček na delnico vseh prikazanih obdobj popravita za učinke a) bistvenih napak in popravkov, ki so posledice sprememb računovodskih usmeritev, ter b) poslovnih združitvev, ki pomenijo združitvev kapitalskih deležev.

25.24. Razkrijejo se a) zneski, uporabljeni kot števci pri izračunavanju osnovnega in popravljenega čistega dobička na delnico, in uskladitev teh zneskov s čistim dobičkom ali čisto izgubo obračunskega obdobja ter b) tehtano povprečno število navadnih delnic, uporabljeno kot imenovallec pri izračunavanju osnovnega in popravljenega čistega dobička na delnico, in uskladitev teh imenovalcev med seboj.

25.25. Podjetje, ki se odloči za obliko izkaza poslovnega izida po različici I, mora v prilogi pojasniti stroške po funkcionalnih skupinah, kot so nabavna vrednost prodanega blaga in proizvodjalni stroški prodanih proizvodov, stroški prodajanja in stroški splošnih dejavnosti, vse z vštetiimi ustreznimi stroški amortizacije. Podjetje, ki se odloči za obliko izkaza poslovnega izida po različici II, pa mora v prilogi pojasniti stroške po vrstah, kot so nabavna vrednost prodanega blaga in materiala, stroški porabljenega materiala, stroški storitev, stroški plač, stroški socialnih zavarovanj (posebej stroški pokojninskih zavarovanj v pojasnilu), stroški amortizacije, prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih dolgoročnih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih ter prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih.

25.26. Razkritja v zvezi s posameznimi kategorijami v izkazu poslovnega izida morajo ustrezati zahtevam, pojasnjenim v SRS 13-19.

25.27. Razkrijejo se vrste proizvodov in storitev v vsakem področnem odseku, o katerem se poroča, ter sestav vsakega območnega odseka, tako temeljnega kot dodatnega, o katerem se poroča, če to ni sicer razkrito v računovodskih izkazih ali drugod v računovodskem poročilu. To velja tudi za proizvode in storitve iz ustavljenega poslovanja.

25.28. Prihodki odseka iz poslov z drugimi odseki se merijo na podlagi, ki se uporablja pri določanju cen prenosov med odseki. Podlaga za določanje teh cen in vsaka sprememba v tej zvezi se razkrijeta.

25.29. Spremembe tistih računovodskih usmeritev, ki se uporabljajo pri poročanju po odsekih in pomembno vplivajo na informacije o odsekih, se razkrijejo. Takšno razkritje vsebuje vrste sprememb in razloge zanje, izjavo, da so primerjalne informacije preračunane ali da to ni izvedljivo, in denarno izraženi učinek sprememb, če ga je mogoče utemeljeno ugotoviti.

25.30. Pojasnila k medletnim računovodskim bilancam stanja morajo vsebovati a) izjavo, da so bile uporabljene iste računovodske usmeritve in metode kot v zadnjem letnem računovodskem izkazu, če je prišlo do sprememb, pa opisati njihovo vrsto in njihov znesek; b) pojasnilo o sezonski naravi in z njo povezani prodajni uspešnosti medletnega delovanja, c) vrsto in znesek sprememb ocen zneskov, o katerih se je poročalo v prejšnjih medletnih obdobjih istega poslovnega leta, ali ocen zneskov, o katerih se je poročalo v prejšnjih poslovnih letih, če takšne spremembe pomembno vplivajo na obravnavano medletno obdobje; č) prihodke in poslovne izide tistih področnih ali območnih odsekov, ki so glavno izhodišče za poročanje po odsekih; d) pomembne dogodke po koncu medletnega obdobja, ki niso bili izkazani v izkazih poslovnega izida za medletno obdobje.

25.31. Če se ocena zneska, sporočena za kako medletno obdobje, v zadnjem medletnem obdobju poslovnega leta pomembno spremeni, vendar se za takšno končno medletno obdobje ne objavi poseben izkaz poslovnega izida, se vrsta in znesek te spremembe ocene razkrijeta v pojasnilih k letnemu izkazu poslovnega izida za tisto poslovno leto.

C. Opredelitve ključnih pojmov

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

- a) **Čisti prihodki od prodaje** so prodajne vrednosti prodanih količin, zmanjšane za popuste ob prodaji ali kasneje (na primer za blagajniške popuste) pa tudi za vrednost vrnjenih količin.
- b) **Sprememba vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje** je razlika med njihovo vrednostjo na koncu poslovnega obdobja in njihovo vrednostjo na začetku poslovnega obdobja; če je njihova vrednost na koncu obdobja večja, ima sprememba pozitiven predznak, v nasprotnem primeru pa negativen predznak.

- c) **Drugi usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve** so proizvodi, ki jih ustvari podjetje, ali storitve, ki jih opravi podjetje, in nato zajame med svoja opredmetena osnovna sredstva ali neopredmetena dolgoročna sredstva. Ne morejo se pojavljati kot sestavni del zalog ali ponovno stroškov ali poslovnih odhodkov, na primer v zvezi z reklamiranjem. Ker v zvezi z usredstvenimi lastnimi proizvodi ali storitvami ni mogoče izkazovati dobička, jih je mogoče s kontov stroškov po stroškovnih nosilcih prenesti na ustrezne konte opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih dolgoročnih sredstev, zalog ali časovnih razmejitev tudi mimo prihodkov in odhodkov.
- č) **Prevrednotovalni poslovni prihodki** so poslovni prihodki od razlike po prevrednotenju opredmetenih osnovnih sredstev navzgor. Ta razlika se je do odtujitve takšnih gospodarskih kategorij izkazovala na kontu posebnih prevrednotovalnih popravkov kapitala.
- d) **Prevrednotovalni poslovni odhodki** so poslovni odhodki zaradi oslabitve poslovnih sredstev in kritja razlike po prevrednotenju poslovnih sredstev navzdol, razen pri opredmetenih osnovnih sredstvih, pri katerih je takšno razliko mogoče kriti v breme posebnih prevrednotovalnih popravkov kapitala, če so bila ista sredstva prej prevrednotena navzgor.
- e) **Prevrednotovalni finančni prihodki** so finančni prihodki od razlike po prevrednotenju dolgoročnih finančnih naložb in kratkoročnih finančnih naložb navzgor ter dolgoročnih dolgov in kratkoročnih dolgov navzdol. Ta razlika se je do odtujitve takšnih gospodarskih kategorij izkazovala na kontu posebnih prevrednotovalnih popravkov kapitala.
- f) **Prevrednotovalni finančni odhodki** so finančni odhodki zaradi okrepitve dolgoročnih dolgov in kratkoročnih dolgov ter zaradi oslabitve dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb. Izjema so tisti dolgoročni dolgovi in kratkoročni dolgovi ter dolgoročne in kratkoročne finančne naložbe, ki so bili že prevrednoteni, kar je ustvarilo posebni prevrednotovalni popravek kapitala, iz katerega je mogoče kriti razliko.
- g) **Prevrednotovalni popravek poslovnega izida** je znesek zmanjšanja dobička zaradi splošnega prevrednotenja kapitala, da bi ohranil svojo kupno moč, merjeno v evrih. Le v izjemnih primerih je mogoče del splošnega prevrednotenja kapitala kriti v okviru prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev in dolgoročnih finančnih naložb.
- h) **Kosmati dobiček iz prodaje** je razlika med čistimi prodajnimi prihodki in nabavno vrednostjo ali proizvodjalnimi stroški prodanih količin, če so drugi manjši od prvih.
- i) **Kosmata izguba iz prodaje** je razlika med čistimi prodajnimi prihodki in nabavno vrednostjo ali proizvodjalnimi stroški prodanih količin, če so prvi manjši od drugih.
- j) **Dobiček iz poslovanja** je razlika med poslovnimi prihodki in poslovnimi odhodki, če so drugi manjši od prvih.
- k) **Izguba iz poslovanja** je razlika med poslovnimi prihodki in poslovnimi odhodki, če so prvi manjši od drugih.
- l) **Dobiček iz rednega delovanja** je razlika med rednimi prihodki in rednimi odhodki, če so drugi manjši od prvih.
- m) **Izguba iz rednega delovanja** je razlika je med rednimi prihodki in rednimi odhodki, če so prvi manjši od drugih.
- n) **Čisti dobiček iz rednega delovanja** je razlika med dobičkom iz rednega delovanja in obračunanim davkom iz tega dobička.
- o) **Čista izguba iz rednega delovanja** je seštevek izgube iz rednega delovanja in obračunanega davka iz dobička iz tega delovanja, lahko pa tudi razlika med obračunanim davkom iz dobička in dobičkom iz rednega delovanja, ki je manjši od prvega.

- p) **Izredni dobiček** je razlika med izrednimi prihodki in izrednimi odhodki, če so drugi manjši od prvih.
- r) **Izredna izguba** je razlika med izrednimi prihodki in izrednimi odhodki, če so prvi manjši od drugih.
- s) **Čisti dobiček poslovnega leta** je razlika med vsemi prihodki ter vsemi odhodki, prevrednotovalnim popravkom poslovnega izida in davki iz dobička, če so prvi večji od drugih.
- š) **Čista izguba poslovnega leta** je razlika med vsemi prihodki ter vsemi odhodki v poslovnem letu skupaj s prevrednotovalnim popravkom poslovnega izida in davki iz dobička, če so prvi manjši od drugih.
- t) **Kosmati donos od poslovanja** so poslovni prihodki, povečani za povečanje vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje ali zmanjšani za zmanjšanje vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje.
- u) **Osnovni čisti dobiček navadnih delničarjev** je čisti dobiček, ki ne pripada prednostnim delničarjem.
- v) **Popravljeni čisti dobiček navadnih delničarjev** je čisti dobiček, ki ne pripada prednostnim delničarjem, popravljen za učinek, ki ga po plačilu davka povzročijo vse morebitne dividende za popravljalne možnostne navadne delnice, odštete pri izračunavanju čistega dobička za navadne delničarje, obresti, pripoznane v obračunskem obdobju za popravljalne možnostne navadne delnice, in vse druge morebitne spremembe prihodkov ali odhodkov, izhajajoče iz zamenjave popravljalnih možnostnih navadnih delnic.
- z) **Območni odseki** so sestavni deli podjetja, ki poslujejo na zemljepisnih območjih v posameznih državah ali skupinah držav, primernih okoliščinam njegovega delovanja.
- ž) **Področni odseki** so sestavni deli podjetja, ki izdelujejo različne proizvode (skupine sorodnih proizvodov) oziroma opravljajo različne storitve (skupine sorodnih storitev), ki se prodajajo predvsem kupcem zunaj podjetja.

Č. Pojasnila

25.33. V različici I izkaza poslovnega izida je sprememba vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje razlika, ki jo dobimo, če od vrednosti teh zalog na koncu poslovnega leta odštejemo vrednost teh zalog na začetku istega poslovnega leta.

25.34. Letni obračunski izkaz poslovnega izida se sestavi po uskladitvi postavk v poslovnih razvidih z ugotovitvami pri popisu sredstev in obveznosti do njihovih virov ob predpostavki, da gre za delujoče podjetje. V njem se ne upoštevajo zakonske določbe o opredeljevanju in merjenju posameznih postavk prihodkov in odhodkov kot sestavin ustrezne davčne prijave. V letnem izkazu poslovnega izida se upošteva le v njej obračunani znesek davkov iz dobička.

25.35. Podjetja razkrijejo v posebni razpredelnici prihodke po področnih in območnih odsekih ter stroške po funkcionalnih skupinah, kot so nabavna vrednost prodanega blaga in proizvodjalni stroški prodanih proizvodov, stroški prodajanja in stroški splošnih dejavnosti, vse z vštetiimi ustreznimi stroški amortizacije.

25.36. Predračunski izkaz poslovnega izida je povzetek na podlagi upravljavskih odločitev načrtovanih prihodkov in odhodkov. Praviloma se sestavlja v enaki obliki kot ustrezni obračunski izkaz poslovnega izida.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

25.37. 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 25 - Oblike izkaza uspeha (1994).

Slovenski računovodski standard 26 (2002)

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 izkaz 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 tele 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 zaposlencev 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 tele 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 prejemki 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 utegnilo 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 definciranjem 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 definciranja (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, kapitalske 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 zanemarjajo 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).

Slovenski računovodski standard 27 (2002)

OBLIKE IZKAZA GIBANJA KAPITALA ZA ZUNANJE POSLOVNO POROČANJE

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri sestavljanju predračunskih in obračunskih izkazov, v katerih so predstavljene spremembe vseh sestavin kapitala, tudi razdelitev čistega dobička in poravnava izgube v obravnavanem obdobju; 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 gibanja kapitala za zunanje poslovne potrebe,
- b) osnovno razčlenjevanje postavk v izkazu gibanja kapitala za zunanje poslovne potrebe,
- c) prilagojeno razčlenjevanje postavk v izkazu gibanja kapitala za zunanje poslovne potrebe,
- č) uskupinjevanje izkazov gibanja kapitala za zunanje poslovne potrebe in
- d) razkrivanje postavk v izkazu gibanja kapitala za zunanje poslovne potrebe.

Opredeľjuje ključne pojme in vsebuje tudi pojasnila.

Ta standard se opira na mednarodne računovodske standarde (MRS) 1 (spremenjen 1997), 14 (spremenjen 1997) in 34 (spremenjen 1998). Glede vrednotenja v izkazu gibanja kapitala zajetih postavk in dodatnega razkrivanja je povezan s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 1-12 in z ustreznimi mednarodnimi računovodskimi standardi. 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 opredelitvama ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) in Uvodom v slovenske računovodske standarde (2002).

B. Standard

a) Razvrščanje izkazov gibanja kapitala za zunanje poslovne potrebe

27.1. 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.

27.2. Izkaz gibanja kapitala je lahko sestavljen tako, da prikazuje

- I. le razdelitev čistega dobička kot sestavine kapitala oziroma poravnavo čiste izgube kot odbitne postavke od kapitala ali
- II. vse sestavine kapitala, zajete v bilanco stanja, bodisi v skupinah bodisi posamično.

27.3. Izkaz gibanja kapitala ima obliko a) ločenih razpredelnic sprememb za vsako sestavino kapitala ali b) sestavljene razpredelnice sprememb vseh sestavin kapitala. V tem standardu je kot izhodiščna predlagana rešitev b.

b) Osnovno razčlenjevanje postavk v izkazu gibanja kapitala za zunanje poslovne potrebe

27.4. V razpredelnici sestavljajo prvo razsežnost (stolpce) različne vrste kapitala, pri katerih se spremembe pojavljajo ali pri eni ali več vrstah kapitala skupaj z nasprotnimi predznaki:

- I. Vpoklicani kapital
 1. Osnovni kapital

2. Nepoklicani kapital (kot odbitna postavka)
- II. Kapitalske rezerve
- III. Rezerve iz dobička
 1. Zakonske rezerve
 2. Rezerve za lastne deleže
 3. Statutarne rezerve
 4. Druge rezerve iz dobička
- IV. Preneseni čisti poslovni izid
 1. Preneseni čisti dobiček
 2. Prenesena čista izguba
- V. Čisti poslovni izid poslovnega leta
 1. Čisti dobiček poslovnega leta
 2. Čista izguba poslovnega leta
- VI. Prevrednotovalni popravki kapitala
 1. Splošni prevrednotovalni popravek kapitala
 2. Posebni prevrednotovalni popravki kapitala

Gospodarske kategorije v oklepajih so odštevne postavke. Pri nepoklicanem kapitalu pomeni podatek v oklepaju zmanjšanje, kar pomeni hkrati povečanje vpoklicanega kapitala, ker je nepoklicani kapital odbitna postavka od osnovnega kapitala. Iz istega razloga (tj. zaradi vpisa nepoklicanega kapitala ali vpoklica kapitala) se hkrati pojavita spremembi z nasprotnima predznakoma pri osnovnem kapitalu in nepoklicanem kapitalu.

27.5. V razpredelnici sestavljajo drugo razsežnost (vrstice) možni pojavi, ki povzročajo spremembo najmanj ene izmed omenjenih gospodarskih kategorij. Ti pojavi so lahko:

A. Začetno stanje v obdobju

B. Premiki v kapital

- a) Vpis vpoklicanega osnovnega kapitala
- b) Vpis nepoklicanega osnovnega kapitala
- c) Vpoklic vpisanega osnovnega kapitala
- č) Vnos dodatnih vplačil kapitala
- d) Vnos čistega poslovnega izida poslovnega leta
- e) Vnos zneska splošnega prevrednotenja kapitala
- f) Vnos zneska posebnih prevrednotenj kapitala
- g) Druga povečanja sestavin kapitala

C. Premiki v kapitalu

- a) Razporeditev čistega dobička kot sestavine kapitala po sklepu uprave in nadzornega sveta
- b) Razporeditev čistega dobička za oblikovanje dodatnih rezerv po sklepu skupščine
- c) Poravnava izgube kot odbitne sestavine kapitala
 - č) Oblikovanje rezerve za lastne deleže iz drugih sestavin kapitala
 - d) Razpustitev rezerv za lastne deleže in razporeditev na druge sestavine kapitala
 - e) Izplačila (obračun) dividend v obliki delnic
 - f) Druge prerazporeditve sestavin kapitala

Č. Premiki iz kapitala

- a) Izplačilo dividend
- b) Vračilo kapitala
- c) Uporaba posebnega prevrednotovalnega popravka kapitala (za oslabitev sredstev ali okrepitev dolgov)

č) Prenos posebnih prevrednotovalnih popravkov kapitala (v poslovne prihodke ali finančne prihodke)

d) Druge odprave sestavin kapitala

D. Končno stanje v obdobju

Podatki v oklepajih so odštevne postavke. V vsaki vrstici pod C se hkrati pojavijo prištevne in odštevne postavke pri različnih sestavinah kapitala, ki se v isti vrstici medsebojno izničijo.

27.6. Teoretično možne postavke, ki pri posameznem podjetju ne prihajajo v poštev, se v uradni listini ne navajajo.

27.7. V izkazu gibanja kapitala v obliki ločenih razpredelnic se zaradi primerjave prikazujejo uresničeni podatki v obravnavanem obračunskem obdobju in uresničeni podatki v enakem prejšnjem obračunskem obdobju ali načrtovani podatki za naslednje obračunsko obdobje in uresničeni podatki v obravnavanem obračunskem obdobju ali uresničeni podatki v obravnavanem obračunskem obdobju in načrtovani podatki za isto obdobje. V izkazu gibanja kapitala v obliki sestavljene razpredelnice se takšne primerjave praviloma prenesejo med pojasnila.

c) Prilagojeno razčlenjevanje postavk v izkazu gibanja kapitala za zunanje poslovne potrebe

27.8. Pri različici I iz SRS 27.2 se število stolpcev iz SRS 27.4 omeji na stolpca V.1. Čisti dobiček poslovnega leta in V.2. Čista izguba poslovnega leta, ki se dopolnjujeta, le če je predmet razporeditve več kot zgolj čisti dobiček zadnjega poslovnega leta ali predmet poravnave več kot zgolj čista izguba zadnjega poslovnega leta. Število vrstic iz SRS 27.5 pa se omeji ne postavke A. Začetno stanje v obdobju, B.d) Vnos čistega poslovnega izida poslovnega leta, C.a) Razporeditev čistega dobička kot sestavine kapitala in C.b) Poravnava čiste izgube kot odbitne sestavine kapitala.

27.9. Poseben dodatek k izkazu gibanja kapitala je "bilančni dobiček" kot pravno opredeljena odločitvena kategorija iz zakona o gospodarskih družbah:

a) čisti poslovni izid poslovnega leta

b) + preneseni čisti dobiček / prenesena čista izguba

c) + zmanjšanje rezerv iz dobička

č) povečanje rezerv iz dobička po sklepu uprave (zakonskih rezerv, rezerv za lastne deleže in statutarnih rezerv)

d) povečanje rezerv iz dobička po odločitvi uprave in nadzornega sveta (drugih rezerv iz dobička)

e) = bilančni dobiček (a + b + c – č – d), ki ga skupščina razporedi

– na delničarje,

– v druge rezerve

– za prenos v naslednje leto in

– za druge namene.

č) Uskupinjevanje izkazov gibanja kapitala za zunanje poslovne potrebe

27.10. V razpredelnico iz SRS 27.4 se vnese nov stolpec VII. Prevedbeni popravek kapitala. V razpredelnico iz SRS 27.5 se vneseta novi vrstici B.h) Povečanje prevedbenih valutnih razlik in Č.e) Zmanjšanje prevedbenih valutnih razlik.

d) Razkrivanje postavk v izkazu gibanja kapitala za zunanje poslovne potrebe

27.11. Podrobno se pojasnijo razlogi za vsako spremembo posamezne gospodarske kategorije ter povezavo premikov v kapital (B v SRS 27.5) s spremembami gospodarskih kategorij v bilanci stanja in v izkazu poslovnega izida pa tudi premikov iz kapitala (Č v SRS 27.5) s spremembami gospodarskih kategorij v bilanci stanja in v izkazu poslovnega izida.

27.12. Spremembe rezerv, splošnega prevrednotovalnega popravka kapitala in posebnih prevrednotovalnih popravkov kapitala se obravnavajo po vrstah.

V letnem izkazu gibanja kapitala se predstavita delitev čistega dobička in poravnava čiste izgube, potem ko računovodske izkaze sprejme ustrezeni organ. Dividende v zvezi z obračunskim obdobjem, za katero je sestavljen izkaz gibanja kapitala, pa tudi druge odločitve skupščine delniške družbe se predstavijo v naslednjem poslovnem letu.

C. Opredelitvi ključnih pojmov

27.13. V tem standardu sta uporabljena izraza, ki ju je treba razložiti in tako opredeliti ključna pojma.

- a) **Splošno prevrednotenje kapitala** je prevrednotenje kapitala zaradi spremembe splošne kupne moči denarja, merjene v evrih. Omogoča ohranitev splošne kupne moči kapitala.
- b) **Posebno prevrednotenje kapitala** je prevrednotenje kapitala tako zaradi povečanja vrednosti zemljišč, zgradb, opreme in finančnih inštrumentov, ki so del dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb, kakor tudi zaradi zmanjšanja vrednosti dolgoročnih in kratkoročnih dolgov.

Č. Pojasnila

27.14. Pri sestavini I.1. Osnovni kapital iz SRS 27.4 se praviloma pojavljajo te postavke iz SRS 27.5: v vrstici A začetno stanje, v B povečanje zaradi vpisa vpoklicanega osnovnega kapitala (ob hkratnem povečanju denarnih ali stvarnih sredstev oziroma terjatev) in povečanje zaradi vpisa nevpoklicanega osnovnega kapitala (ob hkratnem povečanju nevpoklicanega kapitala kot odbitne postavke), v C povečanje zaradi spojitve drugih sestavin kapitala, tj. kapitalskih rezerv, statutarnih rezerv, drugih rezerv iz dobička, prenesenega čistega dobička ali splošnega prevrednotovalnega popravka v na novo opredeljeni osnovni kapital (ob hkratnem zmanjšanju teh drugih sestavin kapitala), a tudi zmanjšanje zaradi poravnave prenesene izgube ali izgube poslovnega leta z zmanjšanjem osnovnega kapitala ali zmanjšanje zaradi prenosa med kapitalске rezerve (ob hkratnem povečanju teh rezerv), v Č zmanjšanje zaradi umika osnovnega kapitala (ob hkratnem zmanjšanju denarnih ali stvarnih sredstev oziroma terjatev), v D pa končno stanje.

27.15. Pri sestavini I.2. Nevpoklicani kapital (kot odbitna postavka) iz SRS 27.4 se praviloma pojavljajo te postavke iz SRS 27.5: v vrstici A začetno stanje, v B povečanje zaradi vpisa nevpoklicanega osnovnega kapitala (ob hkratnem povečanju osnovnega kapitala), v C zmanjšanje zaradi vpoklica vpisanega osnovnega kapitala (ob hkratni pojavitvi terjatve do vpisnika), v D pa končno stanje kot odbitna postavka od osnovnega kapitala

27.16. Pri sestavini II. Kapitalске rezerve iz SRS 27.4 se praviloma pojavljajo te postavke iz SRS 27.5: v vrstici A začetno stanje, v B povečanje zaradi presežka vplačil nad nominalnimi zneski deležev kapitala pri izdaji zamenljivih obveznic ali obveznic z delniško nakupno opcijo nad nominalnim zneskom obveznic z dodatnimi vplačili družbenikov za pridobitev dodatnih pravic iz deležev itd. (ob hkratnem povečanju sredstev), v C zmanjšanje zaradi poravnave čiste izgube poslovnega leta ali izgube iz prejšnjih let (ob hkratnem zmanjšanju te izgube), zmanjšanje zaradi prenosa na osnovni kapital (ob hkratnem povečanju osnovnega kapitala), zmanjšanje zaradi prenosa v rezerve za lastne delnice (ob povečanju rezerv za lastne delnice) in povečanje zaradi razpustitve rezerv za lastne delnice (ob zmanjšanju rezerv za lastne delnice, do katerega je prišlo s prenosom iz kapitalskih rezerv), v Č zmanjšanje zaradi umika kapitala (ob hkratnem zmanjšanju denarnih ali stvarnih sredstev oziroma terjatev), v D pa končno stanje.

27.17. Pri sestavini III.1. Zakonske rezerve iz SRS 27.4 se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 27.5: v vrstici A začetno stanje, v C povečanje zaradi razporeditve čistega dobička poslovnega leta ali prenesenega čistega dobička (ob hkratnem zmanjšanju čistega dobička kot sestavine kapitala) in zmanjšanje zaradi poravnave čiste izgube poslovnega leta ali prenesene izgube (ob hkratnem zmanjšanju te izgube kot odbitne sestavine kapitala), v Č zmanjšanje zaradi umika kapitala (ob hkratnem zmanjšanju sredstev), v D pa končno stanje.

27.18. Pri sestavini III.2. Rezerve za lastne deleže iz SRS 27.4 se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 27.5: v vrstici A začetno stanje, v C povečanje zaradi razporeditve čistega dobička poslovnega leta ali prenesenega čistega dobička (ob hkratnem zmanjšanju čistega dobička kot sestavine kapitala), povečanje zaradi prenosa iz statutarnih rezerv ali drugih rezerv iz dobička (ob hkratnem zmanjšanju teh rezerv) in zmanjšanje zaradi njihovega vračanja drugim sestavinam kapitala, iz katerih so nastale, če ni več potrebe po kritju vrednosti odkupljenih lastnih deležev (ob hkratnem povečanju teh sestavin), v Č zmanjšanje zaradi umika kapitala (ob hkratnem zmanjšanju sredstev), v D pa končno stanje.

27.19. Pri sestavini III.3. Statutarne rezerve iz SRS 27.4 se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 27.5: v vrstici A začetno stanje, v C povečanje zaradi razporeditve čistega dobička poslovnega leta ali prenesenega čistega dobička (ob hkratnem zmanjšanju čistega dobička kot sestavine kapitala), zmanjšanje zaradi morebitnih prenosov na druge sestavine kapitala, npr. osnovni kapital ali rezerve za lastne deleže (ob hkratnem povečanju teh sestavin), povečanje zaradi odprave prenosov na druge sestavine kapitala, npr. rezerv za lastne deleže (ob hkratnem zmanjšanju teh sestavin) in zmanjšanje zaradi poravnave izgube (ob hkratnem zmanjšanju izgube kot odbitne sestavine kapitala), v Č zmanjšanje zaradi porabe, ki zapušča kapital (ob hkratnem zmanjšanju sredstev), in zmanjšanje zaradi umika kapitala (ob hkratnem zmanjšanju sredstev), v D pa končno stanje.

27.20. Pri sestavini III.4. Druge rezerve iz dobička iz SRS 27.4 se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 27.5: v vrstici A začetno stanje, v C povečanje zaradi razporeditve čistega dobička (ob hkratnem zmanjšanju čistega dobička poslovnega leta kot sestavine kapitala), zmanjšanje zaradi morebitnih prenosov na druge sestavine kapitala, npr. osnovni kapital ali rezerve za lastne deleže (ob hkratnem povečanju teh sestavin), povečanje zaradi odprave prenosov na druge sestavine kapitala, npr. rezerv za lastne deleže (ob hkratnem zmanjšanju teh sestavin) in zmanjšanje zaradi poravnave izgube (ob hkratnem zmanjšanju izgube kot odbitne sestavine kapitala), v Č zmanjšanje zaradi porabe, ki zapušča kapital (ob hkratnem zmanjšanju sredstev) ali zmanjšanje zaradi umika kapitala (ob hkratnem zmanjšanju sredstev), v D pa končno stanje.

27.21. Pri sestavini IV.1. Preneseni čisti dobiček iz SRS 27.4 se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 27.5: v vrstici A začetno stanje, v C zmanjšanje zaradi prerazporeditve v rezerve iz dobička (ob hkratnem povečanju teh rezerv), zmanjšanje zaradi poravnave izgube iz prejšnjih let (ob hkratnem zmanjšanju izgube kot odbitne sestavine kapitala), povečanje zaradi prerazporeditve čistega dobička poslovnega leta (ob hkratnem zmanjšanju čistega dobička poslovnega leta) ali zmanjšanje zaradi prenosa v osnovni kapital (ob hkratnem povečanju osnovnega kapitala), v Č zmanjšanje zaradi izplačila dividend (ob hkratnem zmanjšanju sredstev ali povečanju obveznosti do družbenikov) ali zmanjšanje zaradi umika kapitala (ob hkratnem zmanjšanju sredstev), v D pa končno stanje.

27.22. Pri sestavini IV.2. Prenesena čista izguba iz SRS 27.4 se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 27.5: v vrstici A začetno stanje, v B zmanjšanje za dobljene podpore, če niso vključene med prihodke (ob hkratnem povečanju sredstev ali zmanjšanju dolgov), v C zmanjšanje zaradi razporeditve čistega dobička poslovnega leta (ob hkratnem zmanjšanju njegovega preostalega stanja med sestavinami kapitala) in zmanjšanje zaradi poravnave s pomočjo prenesenega čistega dobička, drugih rezerv iz dobička, statutarnih rezerv, kapitalskih rezerv in zakonskih rezerv (ob hkratnem zmanjšanju teh sestavin kapitala), v D pa končno stanje.

27.23. Pri sestavini V.1. Čisti dobiček poslovnega leta iz SRS 27.4 se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 27.5: v vrstici A začetno stanje, v B vnos čistega dobička iz izkaza poslovnega izida za poslovno leto (ob hkratnem prenosu iz tega izkaza), v C zmanjšanje zaradi poravnave prenesene izgube (ob hkratnem zmanjšanju njenega preostalega stanja kot odbitne sestavine kapitala), zmanjšanje zaradi razporeditve v druge sestavine kapitala (ob hkratnem povečanju teh sestavin) in zmanjšanje zaradi kasnejše vključitve v preneseni čisti dobiček (ob hkratnem njegovem povečanju), v Č zmanjšanje zaradi izplačila dividend (ob hkratnem zmanjšanju sredstev ali povečanju obveznosti do družbenikov) ali zmanjšanje zaradi umika kapitala (ob hkratnem zmanjšanju sredstev), v D pa končno stanje.

27.24. Pri sestavini V.2. Čista izguba poslovnega leta iz SRS 27.4 se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 27.5: v vrstici A začetno stanje, v B zmanjšanje za dobljene podpore, če niso vključene med prihodke (ob hkratnem povečanju sredstev ali zmanjšanju dolgov) in vnos čiste izgube poslovnega leta, v C zmanjšanje zaradi poravnave s pomočjo prenesenega čistega dobička, drugih rezerv iz dobička, statutarnih rezerv, kapitalskih rezerv in zakonskih rezerv (ob hkratnem zmanjšanju teh sestavin kapitala) in zmanjšanje zaradi kasnejše vključitve v preneseno čisto izgubo (ob njenem hkratnem povečanju), v D pa končno stanje.

27.25. Pri sestavini VI.1. Splošni prevrednotovalni popravek kapitala iz SRS 27.4 se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 27.5: v vrstici A začetno stanje, v B povečanje zaradi vnosa zneska, za katerega je treba zaradi ohranjanja kupne moči kapitala ob koncu poslovnega leta popraviti sestavine kapitala (ob hkratnem odbitku od čistega dobička poslovnega leta ali povečanju izgube poslovnega leta, razen če je del potrebnega povečanja mogoče pokriti v okviru prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev ob hkratnem zmanjšanju tega popravka), v C povečanje zaradi morebitnega prenosa iz posebnega prevrednotovalnega popravka kapitala, ki izhaja iz osnovnih sredstev in dolgoročnih finančnih naložb, in zmanjšanje zaradi prenosa na sicer nominalno opredeljene druge sestavine kapitala (ob hkratnem njihovem povečanju) ali v zvezi s sorazmerno poravnavo izgube (ob hkratnem njenem zmanjšanju), v D pa končno stanje.

27.26. Pri sestavini VI.2. Posebni prevrednotovalni popravki kapitala iz SRS 27.4 se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 27.5: v vrstici A začetno stanje, v B povečanje zaradi okrepitev sredstev ali oslabilte dolgov, pri katerih razlike še ne vplivajo na poslovni izid poslovnega leta (ob hkratnem povečanju sredstev ali zmanjšanju dolgov), v C zmanjšanje zaradi morebitnega prenosa v splošni prevrednotovalni popravek kapitala (ob hkratnem povečanju tega popravka), v Č zmanjšanje zaradi oslabilte sredstev ali okrepitev dolgov, v zvezi s čimer se je prvotno pojavila ta sestavina kapitala (ob hkratnem zmanjšanju sredstev ali povečanju dolgov), in zmanjšanje zaradi prenosa med poslovne prihodke ali finančne prihodke, ker ga je treba vključiti v oblikovanje poslovnega izida (ob hkratnem povečanju poslovnih prihodkov ali finančnih prihodkov), v D pa končno stanje.

27.27. Pri prevedbenem popravku kapitala v skupinskem izkazu gibanja kapitala iz SRS 27.11 se praviloma pojavljajo tele postavke: v vrstici A začetno stanje, v B povečanje zaradi drugih razlogov, v Č zmanjšanje zaradi drugih razlogov, v D pa končno stanje.

27.28. Prikaz "bilančnega dobička" ali "bilančne izgube" po zahtevah zakona o gospodarskih družbah je podlaga za odločanje nadzornega sveta ali skupščine, ki vodi do končnih sprememb, predstavljenih v izkazu gibanja kapitala. To omogoča, da se na skupščini lahko razdeli le manj kot čisti dobiček poslovnega leta, če se morajo povečati rezerve iz dobička in ni drugih povečanj, ali da se lahko razdeli tudi več kot čisti dobiček poslovnega leta, če se uporabijo še preneseni čisti dobiček, kapitalске rezerve ali rezerve iz dobička. Bilančna izguba je lahko manjša od izgube poslovnega leta, če jo je mogoče poravnati s prenesenim čistim dobičkom iz prejšnjih let ali z zmanjšanjem kapitalskih rezerv oziroma rezerv iz dobička, lahko pa je tudi večja od izgube poslovnega leta, če ji je treba prišteti še izgubo, preneseno iz prejšnjih let, in ni drugih zmanjšanj. Pri ugotavljanju in razporejanju bilančnega dobička in bilančne izgube je treba upoštevati možnosti in posledice iz finančnega zornega kota.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

27.29. 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 27 - Oblike izkaza denarnih tokov (1993).

Slovenski računovodski standard 28 (2002)

RAČUNOVODSKO NADZIRANJE

A. UVOD

Ta standard se uporablja pri nadziranju znotraj računovodenja. Povezan je z računovodskimi načeli 143-151 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

- a) opredeljevanje nadziranja in računovodskega nadziranja,
- b) organizacijske predpostavke za računovodsko nadziranje,
- c) izbiranje sodil in metod za računovodsko nadziranje,
- č) računovodsko kontroliranje podatkov,
- d) notranje revidiranje računovodenja in
- e) zunanje revidiranje računovodenja.

Opredeljuje ključne pojme in vsebuje tudi pojasnila.

Ta standard se opira na Okvirna navodila za pripravljanje in predstavljanje računovodskih izkazov, ki spremljajo mednarodne računovodske standarde, ter ustrezne določbe mednarodnih računovodskih standardov. Povezan je zlasti s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 20-27 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) Opredeljevanje nadziranja in računovodskega nadziranja

28.1. Računovodsko nadziranje je računovodsko presojanje pravilnosti pojavov in računovodskih podatkov o njih; obsega nadziranje pridobivanja podatkov, ki se nato vključijo v knjigovodenje ali računovodsko predračunavanje, ter njihovega obdelovanja in proučevanja pa tudi sestavljanja računovodskih poročil o načrtovanih in uresničenih poslovnih procesih in stanjih. Povečuje zanesljivost računovodskih informacij, ki pojasnjujejo stanje poslovanja in dosežke pri delovanju, ter podlage za izboljšave.

28.2. Računovodsko nadziranje je del celotnega nadziranja delovanja podjetja. Razlikuje se od finančnega nadziranja, ki zajema zgolj nadziranje poslovanja iz zornega kota finančnega odločanja, to je nadziranje finančnega izida ter stroškov financiranja, načrtov financiranja in načrtov naložbenja; finančno nadziranje je v marsičem povezano z nadziranjem računovodskih informacij, ki so predmet računovodskega nadziranja, širi pa se tudi na področja, na katerih ni računovodskih podatkov.

28.3. Računovodsko nadziranje je sestavina finančnega računovodstva, kadar obravnava ustaljene računovodske podatke, pomembne za prikazovanje celotnega podjetja ali njegovih razmerij z drugimi, sestavina stroškovnega računovodstva, kadar obravnava ustaljene računovodske podatke o podrobnostih z notranjega področja delovanja, in sestavina poslovnega računovodstva, kadar obravnava enkratne računovodske informacije za enkratne posebne potrebe poslovanja.

28.4. Računovodsko nadziranje je pomembno, kadar so njegov predmet računovodski podatki oziroma računovodske informacije za notranje potrebe, pa tudi, kadar so njegov predmet računovodske informacije za zunanje potrebe.

28.5. Računovodsko nadziranje se izvaja kot računovodsko kontroliranje podatkov ob njihovem vnosu in med obdelovanjem ter kot notranje revidiranje računovodenja in zunanje revidiranje računovodenja. Z notranjim revidiranjem računovodenja in zunanjim revidiranjem računovodenja se ukvarjata službi, ki sta organizacijsko ločeni od računovodske službe, katere delovanje je v takšnem primeru predmet njunega nadziranja.

b) Organizacijske predpostavke za računovodsko nadziranje

28.6. Naloge v izvajalnem sestavu morajo biti ločene od nalog v informacijskem sestavu. To omogoča večjo zanesljivost podatkov, ki vstopajo v računovodenje, ter preprečuje njihovo maličenje zaradi posebnih interesov izvajalcev poslovanja. Na primer skladiščnik materiala ne sme biti tudi knjigovodja materiala, blagajnik ne finančni knjigovodja, finančni vodja pa ne računovodja. Neodvisnost računovodenja od interesov pri izvajanju poslovanja omogoča zanesljivejše računovodske podatke in računovodske informacije. Zanesljivost je treba preverjati tudi pri računovodskem nadziranju.

28.7. Naloge v odločevalnem sestavu morajo biti ločene od nalog v informacijskem sestavu. To omogoča večjo zanesljivost informacij, ki izstopajo iz računovodenja, ter preprečuje njihovo maličenje zaradi posebnih interesov tistih, ki so odgovorni za izvajanje poslovanja. Na primer član uprave (ravnateljstva) ne sme biti tudi računovodja. Neodvisnost računovodenja od interesov pri odločanju omogoča zanesljivejše računovodske podatke in računovodske informacije. Zanesljivost je treba preverjati tudi pri računovodskem nadziranju.

28.8. Naloge morajo biti tako v izvajalnem sestavu kot tudi odločevalnem sestavu in informacijskem sestavu čim bolj razčlenjene, tako da se osebe, zaporedno vključene v delovanje, medsebojno nadzirajo že znotraj njih. Na primer na vsakem izvajalnem področju nalog nadrejeni nadzira podrejenega. Medsebojno nadziranje na vsakem področju nalog omogoča zanesljivejše računovodske podatke in računovodske informacije. Zanesljivost je treba preverjati tudi pri računovodskem nadziranju.

28.9. Glede na vsebino je treba razlikovati nalog za izvajanje poslovnega dogodka od knjigovodske listine, ki dokazuje izvedbo poslovnega dogodka. Pogoji za nastanek knjigovodske listine je nalog, ki odobri poslovni dogodek. Tako se tudi akti, povezani z odločanjem, razlikujejo od aktov, povezanih s poročanjem o tistem, kar se je zgodilo in se lahko razlikuje od tistega, kar naj bi se bilo zgodilo. Vsebinsko razlikovanje nalogov od knjigovodskih listin omogoča zanesljivejše računovodske podatke in računovodske informacije. Zanesljivost je treba preverjati tudi pri računovodskem nadziranju.

28.10. Glede na vsebino je treba razlikovati knjigovodsko listino, ki dokazuje izvedbo poslovnega dogodka, od naloga za knjiženje, ki določa ureditev ustreznih računovodskih podatkov v poslovnih knjigah. Pogoji za nastanek naloga za knjiženje je knjigovodska listina, ki pojasnjuje vsebino poslovnega dogodka. Tako se tudi akti, povezani s poročanjem o tistem, kar se je zgodilo, razlikujejo od aktov, ki določajo način knjiženja. Vsebinsko razlikovanje knjigovodskih listin od nalogov za knjiženje omogoča zanesljivejše računovodske podatke in računovodske informacije. Zanesljivost je treba preverjati tudi pri računovodskem nadziranju.

28.11. Knjigovodske listine kot dokazno sredstvo se izpolnjujejo po načelu razbremenjevanja; vse podatke na njih izpisujejo tisti, ki se na njihovi podlagi razbremenjujejo, potrjujejo pa tisti, ki se na njihovi podlagi obremenjujejo. Na njih je treba vedno potrditi odgovornost v zvezi z njimi. Vsebinsko razlikovanje obeh vlog pri nastajanju knjigovodskih listin omogoča zanesljivejše računovodske podatke in računovodske informacije. Zanesljivost je treba preverjati tudi pri računovodskem nadziranju.

28.12. Začetno presojanje, kako se odločanje in izvajanje kažeta v računovodskih podatkih in njihovem obdelovanju, je najprej del računovodskega kontroliranja. Z njim se ukvarja oddelek za računovodenje, ki je organizacijsko ločen od oddelka za knjigovodenje in oddelka za računovodsko predračunavanje. Takšno ločevanje omogoča zanesljivejše računovodske podatke in računovodske informacije. Zanesljivost je treba preverjati tudi pri računovodskem nadziranju.

28.13. Dodatno presojanje, kako se odločanje in izvajanje kažeta v računovodskih podatkih in njihovem obdelovanju, pa tudi preverjanje računovodskega kontroliranja sta po potrebi del notranjega revidiranja računovodenja. Računovodsko kontroliranje mora biti organizacijsko ločeno od notranjega revidiranja računovodenja. Takšno ločevanje omogoča zanesljivejše računovodske podatke in računovodske informacije. Zanesljivost je treba preverjati tudi pri računovodskem nadziranju.

28.14. Končno presojanje računovodskih podatkov pa tudi računovodskega kontroliranja in notranjega revidiranja računovodenja je po potrebi del zunanega revidiranja računovodenja. Z njim se ukvarjajo službe ali podjetja zunaj podjetja, katerega računovodenje je predmet računovodskega nadziranja. Takšno ločevanje omogoča zanesljivejše računovodske podatke in računovodske informacije. Zanesljivost je treba preverjati tudi pri računovodskem nadziranju.

28.15. Uporaba računalnikov v marsičem spreminja tehnično izvedbo računovodskega nadziranja in organizacijske predpostavke zanj; pri tem se zahteve vsebinsko ne spreminjajo. Ne glede na tehnično izvedbo je treba omogočiti zanesljive računovodske podatke in računovodske informacije. Zanesljivost je treba preverjati tudi pri računovodskem nadziranju.

28.16. Zanesljivost računovodskih podatkov, ki vstopajo v računovodenje, in računovodskih informacij, ki izstopajo iz njega, je v marsičem odvisna od lastnosti tistih, ki sodelujejo pri njihovem nastajanju. Zahteva po neoporečnosti velja še posebej za tiste, ki izvajajo računovodsko nadziranje ter s tem prispevajo k pravilnosti računovodskih podatkov in računovodskih informacij.

c) Izbiranje sodil in metod za računovodsko nadziranje

28.17. Računovodsko nadziranje je ugotavljanje pravilnosti in začetna stopnja odpravljanja nepravilnosti na obravnavanem področju. Pravilnost je mogoče presoditi le po natančno opredeljenih sodilih, to je na primerni podlagi za presojo ali sodbo o čem. Računovodsko nadziranje se izvaja po določenih postopkih. Da se zagotovita pravilna izvedba računovodskega nadziranja in kar največja verjetnost, da bo doseglo svoj namen, je treba uporabljati preizkušene in ustaljene metode. Sodila in metode so lahko predpisani ali pa dogovorjeni v stroki ali podjetju.

28.18. Predpisi določajo, katera podjetja morajo zagotoviti notranje revidiranje računovodenja in katera zunanje revidiranje računovodskih izkazov kot višjo obliko računovodskega nadziranja. Strokovne norme pa zahtevajo, da vsako podjetje zagotovi računovodsko kontroliranje podatkov; način njegovega izvajanja določa notranji akt podjetja.

28.19. Temeljno sodilo pri računovodskem nadziranju so predpisi in slovenski računovodski standardi, ki vsebinsko opredeljujejo ustrezne gospodarske kategorije. Sledijo jim lahko podrobnejše določbe v podjetju.

28.20. Temeljne metode za računovodsko nadziranje določajo standardi notranjega revidiranja in mednarodni standardi revidiranja; slednje je treba upoštevati zlasti pri zunanjem revidiranju računovodskih izkazov. Če se revidiranje širi od revidiranja računovodenja k revidiranju poslovanja, se pojavljajo dodatni sodila in metode, revidiranje pa lahko začne privzemati tudi prvine proučevanja, zlasti če je njegov namen svetovanje.

č) Računovodsko kontroliranje podatkov

28.21. Računovodsko kontroliranje podatkov je sprotno presojanje pravilnosti računovodskih podatkov in odpravljanje pri tem ugotovljenih nepravilnosti. Z njim se ukvarjajo zaposleni v računovodski službi, ki sprejemajo knjigovodske listine, vodijo poslovne knjige, sestavljajo računovodske obračune in računovodske predračune ali izvajajo računovodsko proučevanje in seznanjajo uporabnike z računovodskimi informacijami.

28.22. Računovodsko kontroliranje podatkov omogoča

- zagotavljanje njihove zanesljivosti;
- spremljanje skladnosti olistinjenih poslovnih dogodkov z ustreznimi nalogi in poslovodskimi odločitvami ter s pravnim okvirom delovanja;
- spremljanje uresničevanja odgovornosti v zvezi s sredstvi in njihovim varovanjem pred izgubami, krajo, neučinkovito uporabo in izdajo poslovnih skrivnosti pa tudi v zvezi z obveznostmi, stroški in prihodki ter
- ugotavljanje usklajenosti predstavljanja računovodskih podatkov in računovodskih informacij s predpisi, z računovodskimi standardi in/ali z akti podjetja.

28.23. Med ukrepi za preverjanje zanesljivosti obračunskih podatkov je tudi popis (inventura) sredstev in dolgov, s katerimi je treba uskladiti podatke, da bi ustrezali dejanskemu stanju. Promet v glavni knjigi in dnevniku ter stanje v glavni knjigi in pomožnih poslovnih knjigah se uskladi pred sestavitvijo letnih obračunov in popisom. Stanje sredstev in dolgov po poslovnih knjigah se najmanj enkrat na leto uskladi z dejanskim stanjem, ugotovljenem pri popisu.

Podjetje praviloma popiše sredstva in dolgove na koncu ali čim bliže koncu poslovnega leta. Lahko sklene, da se knjige, filmi, fotografije, arhivsko gradivo, kulturni spomeniki, predmeti muzejske vrednosti, likovne umetnine ter predmeti, ki so posebej zavarovani kot naravne in druge znamenitosti, ne popisujejo vsako leto, vendar obdobje med zaporednima popisoma ne sme biti daljše od petih let.

Podjetje lahko določi, katera sredstva se popisujejo tudi med letom.

28.24. Zanesljivost predračunskih podatkov se preverja s presojanjem odmikov uresničenih velikosti od načrtovanih. Pri tem se pokažejo ne samo pomanjkljivosti izvajanja, temveč tudi pomanjkljivosti načrtovanja, to pa omogoča njuno izboljšanje.

28.25. Računovodsko kontroliranje računalniško obravnavanih podatkov se razlikuje od tovrstnega kontroliranja ročno obravnavanih podatkov. Zato je treba zagotoviti postopke kontroliranja, ki zagotavljajo ne samo sprotno preverjanje podatkov, temveč tudi celovit vpogled v njihovo obravnavanje in prikazovanje.

d) Notranje revidiranje računovodenja

28.26. Notranje revidiranje računovodenja je kasnejše presojanje pravilnosti ureditve računovodskega kontroliranja podatkov in zanesljivosti njegovega delovanja. Z njim se ukvarja notranjerevizijska služba v podjetju, ki je ločena od računovodske službe; podjetje pa se lahko tudi odloči, da za notranje revidiranje računovodenja pooblasti zunanjega strokovno usposobljenega izvajalca.

28.27. Notranjerevizijska služba se ukvarja ne samo z notranjim revidiranjem računovodenja, temveč tudi z revidiranjem poslovanja kot celote. Proučuje delovanje na izvajalnih in odločevalnih področjih nalog, in ne samo na informacijskih področjih nalog oziroma tistih znotraj računovodske službe. Notranje revidiranje računovodenja pa zajema tiste pojave v podjetju, ki jih kažejo računovodski podatki in računovodske informacije ter jih preverjajo notranji revizorji.

28.28. Notranji revizorji so strokovno usposobljeni ter pri svojem delovanju neodvisni in nepristranski. Skrbijo za zanesljivost in neoporečnost računovodskih informacij, skladnost z usmeritvami, načrti, postopki ter zakoni in drugimi predpisi, varovanje premoženja, gospodarno in učinkovito uporabo dejavnikov ter doseganje namenov in ciljev v zvezi s poslovanjem. Njihovo delo se začne z načrtovanjem notranjih revizij, nadaljuje s preiskovanjem in ovrednotenjem informacij, konča pa s sporočanjem izidov in spremljanjem odpravljanja ugotovljenih pomanjkljivosti. Notranji revizorji ne odpravljajo ugotovljenih nepravilnosti neposredno, temveč seznanjajo s svojimi ugotovitvami tiste, ki so za to pristojni.

28.29. Pri notranjem revidiranju računovodenja se najprej preizkusi pravilnost računovodskega obravnavanja poslovnih dogodkov, tudi računovodskega kontroliranja. V zvezi z obračunskimi računovodskimi podatki je treba proučiti ureditev računovodskega kontroliranja in njegovo zanesljivost pri vprašanih, ali so knjiženi poslovni dogodki nesporni, ali so jih odobrile pooblaščen osebe, ali so knjiženi vsi poslovni dogodki, ali so knjiženi pravočasno, ali so knjiženi v pravih zneskih, ali so knjiženi na ustreznih kontih, ali so seštevki na kontih pravilni, ali se je o njih ustrezno poročalo in tako naprej.

28.30. Pri notranjem revidiranju računovodenja se preizkuša tudi pravilnost predstavljanja računovodskih podatkov in informacij v računovodskih poročilih in zlasti računovodskih izkazih, tako tistih za zunanje potrebe kot tistih za notranje potrebe. V zvezi z obračunskimi podatki je treba proučiti, ali so knjiženi sredstva in obveznosti do njihovih virov nesporni, ali se nanašajo na podjetje, ali so knjiženi vsi poslovni dogodki, ali so knjiženi pravočasno, ali so knjiženi v pravih zneskih, ali so knjiženi na ustreznih kontih, ali so seštevki na kontih pravilni, ali se je o njih ustrezno poročalo in tako naprej.

28.31. Pri notranjem revidiranju računovodenja se preizkušajo tudi metodike računovodskega predračunavanja, računovodskega proučevanja in računovodskega informiranja.

28.32. Ko je revidiranje računovodenja končano, se sestavi poročilo, ki pojasnjuje področje revidiranja ter uporabljene metode in ugotovljene pomanjkljivosti, vsebuje predloge za njihovo odpravljanje ter, odvisno od vrste in pomena pomanjkljivosti, našteva odgovorne osebe. Poseben del poročila so mnenja, ocene in predlogi. Ti obsegajo ocene učinkovitosti računovodenja kot celote ali njegovega dela, ustreznosti računovodskih usmeritev in drugih pomembnih sodil ter iz tega izpeljane ocene zanesljivosti in neoporečnosti računovodskih podatkov in računovodskih izkazov. Mnenja, ocene in predlogi notranjih revizorjev za poslovodstvo in računovodjo niso zavezujoči, vendar jima nalagajo odgovornost za učinkovitost računovodenja ter s tem za zanesljivost in neoporečnost računovodskih podatkov in izkazov.

28.33. V primeru računalniškega obravnavanja računovodskih podatkov ima notranje revidiranje računovodenja posebne naloge. Preizkušanje zanesljivosti računovodskih podatkov in izkazov pri računalniškem obravnavanju računovodskih podatkov se izvaja posredno in zajema proučevanje

- uporabnostnih računalniških programov po stopnjah programiranja (oblikovanja programske naloge, izdelave narisa poteka, pisanja in preizkušanja računalniškega programa) ter
- delovanja vgrajenih kontrol, zlasti pri vstopu podatkov v računalniško obdelovanje in med njihovim obdelovanjem.

Posledki računalniškega obravnavanja podatkov se preverjajo po posebnih kontrolnih programih, in sicer na podlagi vzorcev, izbranih po ustreznih statističnih metodah.

Revidiranje računalniških programov, revidiranje delovanja računalniškega središča in revidiranje računalniškega obravnavanja podatkov so deli notranjega revidiranja, ki lahko pomembno presegajo revidiranje računovodenja.

e) Zunanje revidiranje računovodenja

28.34. Zunanje revidiranje računovodenja je kasnejše presojanje poštenosti in resničnosti računovodskih podatkov, zlasti v letni bilanci stanja, izkazu poslovnega izida in drugih računovodskih izkazih. Z njim se ukvarjajo zunaj računovodske službe in obravnavanega podjetja delujoči pooblaščen revizorji. Zunanje revidiranje letnih računovodskih izkazov je za določene vrste podjetij predpisano, širše zunanje revidiranje računovodenja in zlasti zunanje revidiranje poslovanja pa je prepuščeno odločitvam podjetja, ki pozna s tem povezane koristi. Drugi revizijski posli, torej tisti, ki niso predpisani ali jih ne zahtevajo drugi organi, se štejejo kot svetovalni posli.

28.35. Zunanje revidiranje letnih računovodskih izkazov, na katere se pri svojih odločitvah opirajo lastniki podjetja in njihovi zunanji uporabniki, prispeva predvsem k zanesljivosti teh izkazov. Storitve pooblaščenih revizorjev pa izpopolnjujejo tudi računovodske informacije za potrebe poslovodstva.

28.36. Zunanji revizorji, še posebej zunanji revizorji letnih računovodskih izkazov, delujejo v javnem interesu, zato morajo biti odgovorni, neoporečni, nepristranski, neodvisni in poklicno skrbni.

28.37. Revidiranje letnih računovodskih izkazov se začne s spoznavanjem poslovanja podjetja ter s preizkušanjem njegovih ureditev računovodenja in notranjega kontroliranja, da bi bilo mogoče na tej podlagi opredeliti tveganja pri preizkušanju podatkov v letnih računovodskih izkazih in obseg takšnega preizkušanja, ki bi omogočal izraziti mnenje o letnih računovodskih izkazih. Revidiranje računovodenja in notranjega kontroliranja je lahko tudi obsežnejše od revidiranja letnih računovodskih izkazov, saj lahko zajame tudi področja, ki niso pomembna za opredelitev potrebnega preizkušanja podatkov v njih.

28.38. Pri preizkušanju podatkov, ki je osrednje področje revidiranja letnih računovodskih izkazov, se uporabljajo različni revizijski postopki, tudi proučevalski (analitični) postopki in revizijsko vzorčenje, ki omogočajo pridobiti revizijske dokaze o pravilnosti postavk v letnih računovodskih izkazih. Zunanji revizor lahko pri tem uporablja ugotovitve revizorjev, ki ne delujejo v delovni skupini za izvedbo obravnavane revizije, pa tudi ugotovitve veščakov in notranjih revizorjev.

28.39. Zunanji revizor izda o revidiranih letnih računovodskih izkazih pritrdilno mnenje, mnenje s pridržki ali odklonilno mnenje, lahko pa se mnenja tudi vzdrži, če ne more zanj pridobiti ustreznih podlag. Revizorjevo poročilo vsebuje največkrat samo nekaj stavkov, ki podrobneje pojasnijo le razloge za mnenje s pridržki ali odklonilno mnenje. Ugotovljene nepravilnosti vplivajo na revizorjevo mnenje, za odločanje o njihovi odpravi pa so pristojni drugi.

28.40. Revidiranje poslovanja je bistveno širše od revidiranja računovodenja in notranjega kontroliranja. Zajema tako gospodarnost, učinkovitost in uspešnost poslovanja podjetja kot tudi njegov odnos do problemov varstva okolja ter pravičnost in etičnost njegovega delovanja, in ne samo resničnost in poštenost izkazanih podatkov. Revizorjevo poročilo je v takšnem primeru obsežno in ima svetovalno naravo, saj pove, kaj bi bilo treba izboljšati.

28.41. V razmerah računalniškega obravnavanja podatkov se pri zunanjem revidiranju uporabljajo posebni računalniški programi za potrebe revidiranja, katerih ustreznost pa je treba najprej preizkusiti pri rednem delovanju podjetja in računovodenju v njem.

28.42. Zunanje revidiranje letnih računovodskih izkazov in tudi druge vrste zunanjega revidiranja praviloma izboljšujejo računovodsko kontroliranje podatkov, s tem pa tudi sproti zagotavljajo zanesljivost računovodskih podatkov in informacij v prihodnosti.

C. Opredelitve ključnih pojmov

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

- a) **Nadziranje kot odločevalno področje nalog** je presojanje pravilnosti načrtovanja, pripravljanja izvajanja in izvajanja iz zornega kota tistih, ki odločajo, pa tudi odstranjevanje pri tem ugotovljenih nepravilnosti.
- b) **Nadziranje kot sestavni del temeljnih poslovnih področij nalog** je presojanje pravilnosti izvajanja iz zornega kota tistih, ki izvajajo odločitve, pa tudi odstranjevanje pri tem ugotovljenih nepravilnosti.
- c) **Nadziranje kot informacijsko področje nalog** je presojanje pravilnosti pri oblikovanju podatkov in njihovem spreminjanju v informacije pa tudi odstranjevanje pri tem ugotovljenih nepravilnosti ali dajanje pobud zanj.
- č) **Računovodsko nadziranje** je del nadziranja kot sestavine informacijskega področja nalog.
- d) **Kontroliranje** je pretežno preprečevalno, na strokovnem ugotavljanju dejstev zasnovano vzporedno nadziranje; z njim se ukvarjajo v nadzirano poslovanje organizacijsko vključeni in po načelu stalnosti delujoči organi.

- e) **Revidiranje** je pretežno popravljivo, na izvedenskem obnavljanju zasnovano kasnejše nadziranje; z njim se ukvarjajo organi, ki niso organizacijsko vključeni v nadzirano poslovanje in v njem ne delujejo po načelu stalnosti.
- f) Z **notranjim revidiranjem** se praviloma ukvarja posebna služba zunaj računovodske službe v podjetju; lahko pa zanj podjetje pooblasti zunanje strokovnjake.
- g) Z **zunanjim revidiranjem** se ukvarjajo strokovnjaki, ki niso zaposleni v revidiranem podjetju.

Č. Pojasnila

28.44. Ureditev notranjega nadziranja sestavljajo postopki, metode in tehnike, ki naj bi zagotovili

- dosledno izvajanje poslovne politike, načrtov in drugih odločitev posloводства,
- zanesljive računovodske informacije pa tudi
- gospodarnost in učinkovitost uporabe vseh sredstev ter poslovno uspešnost podjetja kot celote.

28.45. Ureditev notranjega nadziranja zajema nadziranje kot odločevalno področje nalog, nadziranje kot sestavni del temeljnih poslovnih ali izvajalnih področij nalog in nadziranje kot informacijsko področje nalog. Računovodsko nadziranje je samo del celotne ureditve notranjega nadziranja in samo del nadziranja kot informacijskega področja nalog.

Zanesljive računovodske informacije so pogoj za opredeljevanje ciljev in nadziranje delovanja podjetja kot celote. Zanesljive informacije za posamezna področja so nujne tudi pri neposrednem izvajanju na izvajalnih področjih nalog. Računovodske listine se izdajajo na izvajalnih področjih nalog in izkazujejo tamkajšnje poslovne dogodke. Kakovost teh listin močno vpliva na kakovost računovodskih podatkov in informacij, obenem pa priča o kakovosti dela na izvajalnih področjih nalog glede na upoštevanje poslovodskih odločitev.

Razmejitev med nadziranjem kot odločevalnim področjem nalog, kot izvajalnim področjem nalog in kot informacijskim področjem nalog se ne ujema natančno z razdelitvijo nadziranih področij, temveč je opredeljena z razdelitvijo pristojnosti oziroma odločanja v zvezi s popravljivimi ukrepi. Po tem sodilu je računovodsko nadziranje tisto, ki vodi k odločanju o preprečevanju in odpravljanju napak pri računovodskih postopkih ali upoštevanju računovodstvu predpisanih ustreznih sodil. Izvajalno nadziranje vodi k odločanju o preprečevanju in odpravljanju napak na kateremkoli izvajalnem področju nalog glede na zanj postavljena sodila. Odločevalno nadziranje pa je tisto, ki vodi k odločanju o stališčih, mnenjih in predlogih glede ustreznosti tako poslovne politike in računovodskih usmeritev kot tudi učinkovitosti računovodske in izvajalne ureditve pa tudi celotne ureditve notranjega nadziranja ter sprejema popravljalne odločitve glede na to, na katero področje poslovanja se nanašajo.

28.46. Ločenost in razčlenjenost nalog v izvajalnem, informacijskem in odločevalnem sestavu sta med drugim odvisni tudi od velikosti podjetja; v malih in nekaterih srednjih podjetjih ločenost, kot jo zahtevajo SRS 28.6, SRS 28.7 in SRS 28.8, ni niti možna niti smiselna.

28.47. Notranje računovodsko kontroliranje je učinkovito, če je zasnovano na načelih resničnosti, razdelitve nalog, kontroliranja izvajanja poslov, sprotnosti razvidov, usklajenosti stanja po poslovnih knjigah in dejanskega stanja, ločenosti knjigovodenja od izvajanja poslov, strokovnosti ter neodvisnosti in gospodarnosti oziroma če jih upošteva.

Načelo resničnosti zahteva, da se pred oblikovanjem mnenja ugotovi dejansko stanje opazovane kategorije; pri tem je dejansko stanje tisto, ki ga je mogoče podkrepiti z verodostojnimi listinami.

Načelo razdelitve nalog zahteva organiziranje dela, ki posamezniku ne dopušča, da bi sam opravil posel od začetka do konca.

Načelo kontroliranja izvajanja poslov zahteva kontroliranje izvajanja poslov na vsaki stopnji, da bi se morebitne napake hitreje odkrile in s tem zmanjšale škodljive posledice.

Načelo sprotnosti razvidov zahteva takojšnje vpisovanje poslovnih dogodkov v poslovne knjige, kajti le taki podatki omogočajo pravočasno nadziranje in čim zgodnejše odkrivanje morebitnih napak.

Načelo usklajenosti stanja po poslovnih knjigah in dejanskega stanja spravlja računovodske podatke v stvarne okvire, s čimer pridobivajo posebno kakovost.

Načelo ločenosti knjigovodenja od izvajanja poslov zahteva, da podatkov o poslih ne sme obravnavati samo oseba, ki te posle opravlja.

Načelo strokovnosti zahteva, da se sme računovodenje zaupati zgolj osebi, ki je strokovno usposobljena, kar je najpomembnejši pogoj za zanesljivost računovodskih podatkov in informacij.

Načelo neodvisnosti zahteva, da notranji kontrolorji, notranji revizorji in zunanji revizorji niso odvisni od tistih, katerih delo nadzirajo, pa tudi, da so samostojni pri presojanju in oblikovanju mnenj.

Načelo gospodarnosti zahteva, da z nadziranjem doseženi učinki ne smejo biti manjši od stroškov, ki pri tem nastajajo; tega seveda ni mogoče natančno ugotoviti, lahko pa se oceni na podlagi proučevanja.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

28.48. 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 28 - Računovodsko nadziranje (1993).

Slovenski računovodski standard 29 (2002)

RAČUNOVODSKO PROUČEVANJE (RAČUNOVODSKO ANALIZIRANJE)

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri proučevanju računovodskih podatkov in oblikovanju računovodskih informacij kot podlage za odločanje. Povezan je z računovodskimi načeli 152-157 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

- a) opredeljevanje proučevanja in računovodskega proučevanja,
- b) ugotavljanje vsebine pojavov pri računovodskem proučevanju,
- c) ugotavljanje vplivov na obračune in predračune pri računovodskem proučevanju,
- č) razčlenjevanje odmikov računovodskih podatkov od sodil,
- d) izbiranje računovodskih kazalcev izmed računovodskih podatkov,
- e) oblikovanje računovodskih kazalnikov na podlagi računovodskih podatkov ter
- f) povezovanje delnih spoznanj na podlagi računovodskih kazalnikov.

Opredeljuje ključne pojme in vsebuje tudi pojasnila.

Ta standard se opira na Okvirna navodila za pripravljane in predstavljanje računovodskih izkazov, ki spremljajo mednarodne računovodske standarde, ter ustrezne določbe mednarodnih računovodskih standardov. Povezan je zlasti s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 20, 23-27 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) Opredeljevanje proučevanja in računovodskega proučevanja

29.1. Računovodsko proučevanje je računovodsko presojanje kakovosti pojavov in računovodskih podatkov o njih; obsega proučevanje, ki je tesno povezano s sestavljanjem računovodskih poročil o načrtovanih in uresničenih poslovnih procesih in stanjih. Povečuje kakovost računovodskih informacij, ki pojasnjujejo stanje in dosežke pri delovanju, ter podlage za izboljšavo procesov in stanj.

29.2. Računovodsko proučevanje je del celotnega proučevanja delovanja podjetja. Razlikuje se od finančnega proučevanja, ki zajema zgolj proučevanje poslovanja iz zornega kota finančnega področja nalog v podjetju, to je finančnih tokov (prejemkov in izdatkov ter pritokov in odtokov) oziroma procesov in stanj, ki so povezani z vlaganjem (financiranjem) in naložbenjem (investiranjem); finančno proučevanje prevzema in pogloblja le tisti del računovodskega proučevanja, ki je usmerjen k finančnemu načinu razmišljanja, zato se širi tudi na področja, na katerih ni računovodskih podatkov.

29.3. Računovodsko proučevanje je sestavina finančnega računovodstva, kadar obravnava računovodske podatke, pomembne za prikazovanje celotnega podjetja ali njegovih razmerij z drugimi, in sestavina stroškovnega računovodstva, kadar obravnava računovodske podatke o podrobnostih z notranjega področja delovanja. Ne glede na to, ali gre za proučevanje v okviru stroškovnega ali finančnega računovodstva, je treba pri proučevanju, pomembnem za odločanje poslovanja (ali lastnikov), upoštevati tudi njegovo poslovodno (odločevalno) vlogo.

29.4. Računovodsko proučevanje je pomembno, kadar so njegov predmet računovodski podatki oziroma računovodske informacije za notranje potrebe, pa tudi, kadar so njegov predmet računovodske informacije za zunanje potrebe.

29.5. Računovodsko proučevanje je del drugih sestavin računovodenja ali pa jih dopolnjuje; v zadnjem primeru so posledki računovodskega proučevanja (računovodskega analiziranja) pisne ali ustne računovodske proučitve (računovodske analize).

b) Ugotavljanje vsebine pojavov pri računovodskem proučevanju

29.6. Sodobno računovodenje zahteva dajanje prednosti vsebini pred obliko. Preden se začnejo podatki iz knjigovodskih listin računovodsko obravnavati, je treba proučiti vsebino ustreznih pojavov in se ne zadovoljiti z njihovo pojavno obliko. To je treba opraviti pred vpisovanjem podatkov v dnevnik in druge poslovne knjige, torej pred nadaljnjim knjigovodenjem, ne pa šele pri pojasnjevanju postavk v računovodskih predračunih ali računovodskih obračunih.

29.7. Sestavljanje računovodskih predračunov in računovodskih obračunov je treba čim bolj prilagoditi potrebam po informacijah. Računovodska poročila finančnega računovodstva in stroškovnega računovodstva morajo biti sestavljena tako, da predstavljajo pojave resnično in pošteno; v ta namen so predmet računovodskega proučevanja tako potrebe uporabnikov računovodskih informacij kot vsebina pojavov, o katerih se poroča. Takšno računovodsko proučevanje je sestavina finančnega računovodstva in stroškovnega računovodstva.

29.8. Sestavljanje poročil za potrebe posloводства je zasnovano na vnaprejšnji podrobni proučitvi problema, na katerega se nanašajo, možnih rešitev tega problema, prednosti in pomanjkljivosti vsake od njih ter načina oblikovanja računovodskih informacij, ki so podlaga za ustrezno odločitev. Takšno računovodsko proučevanje upošteva poslovodno vlogo računovodstva in se širi tudi na področja zunaj računovodenja.

c) Ugotavljanje vplivov na obračune in predračune pri računovodskem proučevanju

29.9. Računovodski obračuni in računovodski predračuni izhajajo iz predpostavk o obsegu delovanja, količini, potroških, cenah in drugem. Pri računovodskem proučevanju se upoštevajo tudi predpostavke, ki niso posebej navedene, s tem pa se omejuje njihova izrazna moč v spremenjenih okoliščinah. Resnične in poštene kalkulacije vsebujejo, če se uporabljajo v okoliščinah, v katerih kake predpostavke ne veljajo več, pomembno napačne informacije.

29.10. Pri računovodskem proučevanju je treba dosledno upoštevati predvsem delovanje spremenljivih in stalnih stroškov ob spremenjenem obsegu dejavnosti ter spremenljivost cen, na tej podlagi pa oblikovati spremembe. Posebno pozornost zahteva dejstvo, da spremenljivi stroški niso nujno sorazmerni, da stalni stroški niso nujno neomejeno stalni in da prihodki niso nujno sorazmerni.

29.11. Pri računovodskem proučevanju zahtevnejših nalog v zvezi s presojanjem kakovosti delovanja in stanja, izraženih z računovodskimi podatki, je treba uporabljati tudi ustrezne matematične in statistične metode.

č) Razčlenjevanje odmikov računovodskih podatkov od sodil

29.12. Razčlenjevanje odmikov uresničenih velikosti, ki jih vsebujejo računovodski obračuni, od sodil upošteva razloge za nastajanje teh odmikov; na tem je zasnovano njihovo presojanje možnih rešitev in predlaganje ukrepov. Ta standard obravnava le metodiko ugotavljanja odmikov dosežkov od sodil zaradi neustreznosti dosežkov ali neustreznosti sodil.

29.13. Sodila za presojanje dosežkov in ugotavljanje razlik med njimi v finančnem računovodstvu se razlikujejo od tistih v stroškovnem računovodstvu, v obeh primerih pa so postopki razčlenjevanja odmikov ustaljeni. Če se zaradi neposrednih potreb posloводства zahteva posebno razčlenjevanje, se je mogoče opirati na splošne rešitve razčlenjevanja v finančnem računovodstvu ali stroškovnem računovodstvu ter jih prilagoditi potrebam.

29.14. V finančnem računovodstvu se uresničene velikosti, ki jih vsebujejo računovodski obračuni, presojajo glede na načrtovane velikosti iste vrste, ki jih vsebujejo ustrezni računovodski predračuni v istem podjetju, ali glede na uresničene velikosti iste vrste, ki jih vsebujejo ustrezni računovodski obračuni za prejšnje obdobje v istem podjetju; razčlenjevanje odmikov uresničenih velikosti, ki jih vsebujejo računovodski obračuni v obravnavanem podjetju, od uresničenih velikosti, ki jih vsebujejo računovodski obračuni v kakem drugem podjetju, praviloma ni možno, ker podatki niso na voljo. Predmet razčlenjevanja so zlasti razlike pri stroških, odhodkih in prihodkih nekaterih vrst, ki vplivajo na poslovni izid v obdobju; pri tem se sodila praviloma nanašajo na obseg delovanja, ki se razlikuje od uresničenega, sodila pa tudi niso izkazana na ustreznih kontih.

29.15. V stroškovnem računovodstvu se razčlenjujejo odmiki uresničenih stroškov obračunskega obdobja od standardnih stroškov uresničenega obsega dejavnosti v istem obdobju in istem podjetju; sodila se vedno nanašajo na uresničeni obseg delovanja in so tudi izkazana na ustreznih kontih. Predmet razčlenjevanja pa niso več razlike pri odhodkih ali prihodkih nekaterih vrst, ki vplivajo na poslovni izid v obdobju. Glede na razloge zanje se lahko razčlenjujejo tudi odmiki podatkov v obračunski kalkulaciji od podatkov v predračunski kalkulaciji, ki se nanašajo na enoto poslovnega učinka.

29.16. Odmik uresničenega poslovnega izida od načrtovanega se pojasnjuje z odmikom uresničenih prihodkov od načrtovanih, uresničenih stalnih stroškov od načrtovanih, uresničenih neposrednih stroškov posameznih vrst od načrtovanih, uresničenih posrednih spremenljivih stroškov od načrtovanih, uresničenih posrednih stalnih stroškov od načrtovanih pa tudi uresničene vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje od načrtovane; tako se posredno ugotovi odmik uresničenih odhodkov od načrtovanih in pojasnijo odmiki pri poslovnem izidu.

29.17. Odmik uresničenih prihodkov od načrtovanih se razčleni na del zaradi spremembe obsega dejavnosti in del zaradi spremembe prodajnih cen; pri prvem je koristno upoštevati tudi spremembo sestava dejavnosti. Odmik uresničenih neposrednih stroškov posameznih vrst od načrtovanih se razčleni na del zaradi spremembe potroškov na količinske enote poslovnih učinkov posameznih vrst, del zaradi spremembe nabavnih cen prvin posameznih vrst in del zaradi spremembe količin poslovnih učinkov posameznih vrst. Odmik uresničenih posrednih spremenljivih stroškov od načrtovanih se razčleni na del zaradi spremembe potroškov na enoto obsega dejavnosti, del zaradi spremembe nabavnih cen prvin posameznih vrst in del zaradi spremembe količin poslovnih učinkov posameznih vrst. Odmik uresničenih posrednih stalnih stroškov od načrtovanih se razčleni na del zaradi spremembe potroškov v obračunskem obdobju in del zaradi spremembe nabavnih cen prvin posameznih vrst. Odmik uresničene vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje od načrtovane se razčleni na del zaradi spremembe količin v zalogi in del zaradi spremembe stroškov, ki se zadržujejo v zalogah. Za potrebe zunanjega poročanja sta razčlenjevanje in pojasnjevanje razlik omejeni zgolj na splošne povzetke; zahtevata se le, če je to posebej določeno v standardih o zunanjem poročanju. Podrobnosti razčlenjevanja pri notranjem poročanju so odvisne od potreb v podjetju. Slovenski inštitut za revizijo lahko pripravi vzorec takšne metodike.

29.18. Odmik uresničenega poslovnega izida v obravnavanem obdobju od uresničenega poslovnega izida v prejšnjem obdobju se pojasnjuje, kot določa SRS 29.15, le da se namesto načrtovanih velikosti za obravnavano obdobje upoštevajo uresničene velikosti v prejšnjem obdobju.

29.19. Odmik uresničenih stroškov od standardnih za obseg dejavnosti, uresničen v obravnavanem obdobju, se pojasni z odmikom uresničenih neposrednih stroškov materiala od standardnih neposrednih stroškov materiala za uresničeni obseg dejavnosti, uresničenih neposrednih stroškov dela od standardnih neposrednih stroškov dela za uresničeni obseg dejavnosti, uresničenih posrednih spremenljivih stroškov od standardnih posrednih spremenljivih stroškov za uresničeni obseg dejavnosti in uresničenih posrednih stalnih stroškov od standardnih posrednih stalnih stroškov za uresničeni obseg dejavnost.

29.20. Odmik uresničenih neposrednih stroškov materiala od standardnih neposrednih stroškov materiala za uresničeni obseg dejavnosti se razčleni na odmik zaradi spremembe potroškov na količinske enote posameznih vrst poslovnih učinkov in odmik zaradi spremembe nabavnih cen posameznih prvin. Odmik uresničenih neposrednih stroškov dela od standardnih neposrednih stroškov dela za uresničeni obseg dejavnosti se razčleni na odmik zaradi spremembe potroškov dela na količinske enote posameznih vrst poslovnih učinkov in odmik zaradi spremembe postavk na časovno enoto dela. Odmik uresničenih posrednih spremenljivih stroškov od standardnih posrednih spremenljivih stroškov za uresničeni obseg dejavnosti se razčleni na odmik zaradi spremembe osnove za prevzem teh stroškov in odmik zaradi spremembe količnika dodatka teh stroškov. Odmik uresničenih posrednih stalnih stroškov od standardnih posrednih stalnih stroškov pa se razčleni na odmik zaradi spremembe osnove za prevzem teh stroškov in odmik zaradi spremembe količnika dodatka teh stroškov. Odmik pri posrednih stroških kot celoti je mogoče razčleniti tudi na skupno predračunsko razliko, ki se pojavi zaradi spremembe potroškov in cen, učinkovitostno razliko, ki se pojavi pri spremenljivem delu teh stroškov zaradi spremembe učinkovitosti neposrednega dela, s katerim so povezani, ter aktivnostno razliko, ki se pojavi pri stalnem delu teh stroškov zaradi spremembe obsega dejavnosti. Za zunanje potrebe se takšno razčlenjevanje ne zahteva. Podrobnosti razčlenjevanja za notranje potrebe pa so odvisne od opredeljenih potreb in možnosti v podjetju.

29.21. Podjetje izdelava metodiko razčlenjevanja odmikov samostojno glede na posebnosti svojega poslovanja in objektivne možnosti merjenja. Vzorec takšne metodike lahko pripravi Slovenski inštitut za revizijo.

d) Izbiranje računovodskih kazalcev izmed računovodskih podatkov

29.22. Računovodski kazalci so absolutna števila, ki se nanašajo na pomembne gospodarske kategorije, o katerih obstajajo računovodski podatki, na primer sredstva, osnovni kapital, prihodki, dobiček, izguba, prodajna cena enote, lastna cena enote in tako naprej. Ti kazalci napovedujejo ali kažejo stanje ali nakazujejo razvijanje česa v denarni merski enoti. Kazalci v drugačnih merskih enotah niso računovodski kazalci.

29.23. Računovodski kazalci se pojavljajo v finančnem računovodstvu, stroškovnem računovodstvu in poslovnem računovodstvu.

29.24. Računovodske kazalce za notranje potrebe izbere podjetje samo.

e) Oblikovanje računovodskih kazalnikov na podlagi računovodskih podatkov

29.25. Računovodski kazalniki so relativna števila, ki se nanašajo na gospodarske kategorije, o katerih obstajajo računovodski podatki. Lahko so koeficienti, stopnje udeležbe ali indeksi. Dobijo se s primerjavo dveh kategorij. Če se količnik pomnoži s 100, se govori o odstotnem koeficientu, odstotku udeležbe ali odstotnem indeksu. Večina računovodskih kazalnikov ima naravo finančnih kazalnikov; kot finančni kazalniki za potrebe finančnega področja nalog pa se pojavljajo tudi številni drugi kazalniki, ki nimajo izhodišča v računovodskih podatkih ali pa so prirejeni drugače. Kazalniki v nedenarnih merskih enotah niso računovodski kazalniki.

29.26. Računovodski kazalniki se pojavljajo v finančnem računovodstvu, stroškovnem računovodstvu in poslovnem računovodstvu.

29.27. Računovodske kazalnike za notranje potrebe izbere podjetje samo glede na posebnosti svojega poslovanja in objektivne možnosti merjenja, računovodske kazalnike za potrebe v zvezi s pripravo letnega računovodskega poročila pa obravnava ta standard. Kot obvezni se štejejo le tisti, ki so posebej navedeni v SRS 30.28.

29.28. Glede na izhodišče v bilanci stanja in izkazu poslovnega izida ter glede na potrebe po finančnem in gospodarskem načinu presojanja se računovodski kazalniki skupinijo kot kazalniki stanja financiranja (vlaganja), kazalniki stanja investiranja (naložbenja), kazalniki vodoravnega finančnega ustroja, kazalniki obračanja, kazalniki gospodarnosti, kazalniki dobičkonosnosti in kazalniki dohodkovnosti.

29.29. Temeljni kazalniki stanja financiranja (vlaganja)

a) stopnja lastniškosti financiranja

$$\frac{\text{kapital}}{\text{obveznosti do virov sredstev}}$$

b) stopnja dolžniškosti financiranja

$$\frac{\text{dolgovi}}{\text{obveznosti do virov sredstev}}$$

c) stopnja razmejenosti financiranja

$$\frac{\text{vsota dolgoročnih rezervacij in kratkoročnih pasivnih časovnih razmejitev}}{\text{obveznosti do virov sredstev}}$$

č) stopnja dolgoročnosti financiranja

$$\frac{\text{vsota kapitala in dolgoročnih dolgov (skupaj z dolgoročnimi rezervacijami)}}{\text{obveznosti do virov sredstev}}$$

d) stopnja kratkoročnosti financiranja

$$\frac{\text{vsota kratkoročnih dolgov (skupaj s kratkoročnimi pasivnimi časovnimi razmejitvami)}}{\text{obveznosti do virov sredstev}}$$

e) stopnja osnovnosti kapitala

$$\frac{\text{osnovni kapital}}{\text{kapital}}$$

f) koeficient dolgovno-kapitalskega razmerja

$$\frac{\text{dolgovi}}{\text{kapital}}$$

29.30. Temeljni kazalniki stanja investiranja (naložbenja)

a) stopnja osnovnosti investiranja

$$\frac{\text{osnovna sredstva (po neodpisani vrednosti)}}{\text{sredstva}}$$

b) stopnja obratnosti investiranja

$$\frac{\text{obratna sredstva}}{\text{sredstva}}$$

c) stopnja finančnosti investiranja

$$\frac{\text{vsota dolgoročnih finančnih naložb in kratkoročnih finančnih naložb}}{\text{sredstva}}$$

- č) stopnja dolgoročnosti investiranja
$$\frac{\text{vsota osnovnih sredstev (po neodpisani vrednosti), dolgoročnih finančnih naložb in dolgoročnih poslovnih terjatev}}{\text{sredstva}}$$
- d) stopnja kratkoročnosti investiranja
$$\frac{\text{vsota obratnih sredstev (brez dolgoročnih poslovnih terjatev), kratkoročnih finančnih naložb in aktivnih časovnih razmejitev}}{\text{sredstva}}$$
- e) stopnja odpisanosti osnovnih sredstev
$$\frac{\text{popravek vrednosti osnovnih sredstev}}{\text{nabavna vrednost osnovnih sredstev}}$$
- f) koeficient opremljenosti dela z osnovnimi sredstvi
$$\frac{\text{osnovna sredstva (po nabavni vrednosti)}}{\text{število zaposlencev v največji izmeni}}$$
- g) koeficient tehnične opremljenosti dela
$$\frac{\text{oprema (po nabavni vrednosti)}}{\text{število zaposlencev v največji izmeni}}$$

29.31. Temeljni kazalniki vodoravnega finančnega ustroja

- a) koeficient kapitalske pokritosti osnovnih sredstev
$$\frac{\text{kapital}}{\text{osnovna sredstva (po neodpisani vrednosti)}}$$
- b) koeficient kapitalske pokritosti dolgoročnih sredstev
$$\frac{\text{kapital}}{\text{dolgoročna sredstva}}$$
- c) koeficient dolgoročne pokritosti dolgoročnih sredstev
$$\frac{\text{vsota kapitala in dolgoročnih dolgov (skupaj z dolgoročnimi rezervacijami)}}{\text{dolgoročna sredstva}}$$
- č) koeficient dolgoročne pokritosti dolgoročnih sredstev in normalnih zalog
$$\frac{\text{vsota kapitala in dolgoročnih dolgov (skupaj z dolgoročnimi rezervacijami)}}{\text{dolgoročna sredstva in normalne zaloge}}$$
- d) koeficient neposredne pokritosti kratkoročnih obveznosti (hitri koeficient)
$$\frac{\text{likvidna sredstva}}{\text{kratkoročne obveznosti}}$$
- e) koeficient pospešene pokritosti kratkoročnih obveznosti (pospešeni koeficient)
$$\frac{\text{vsota likvidnih sredstev in kratkoročnih terjatev}}{\text{kratkoročne obveznosti}}$$
- f) koeficient kratkoročne pokritosti kratkoročnih obveznosti (kratkoročni koeficient)
$$\frac{\text{kratkoročna sredstva}}{\text{kratkoročne obveznosti}}$$

g) koeficient komercialnega terjatveno-obveznostnega razmerja

$$\frac{\text{terjatve do kupcev}}{\text{obveznosti do dobaviteljev}}$$

h) koeficient kratkoročnega terjatveno-obveznostnega razmerja

$$\frac{\text{kratkoročne terjatve}}{\text{kratkoročne obveznosti}}$$

29.32. Temeljni kazalniki obračanja

a) koeficient obračanja obratnih sredstev

$$\frac{\text{poslovni odhodki v letu dni brez amortizacije}}{\text{povprečno stanje obratnih sredstev}}$$

b) koeficient obračanja osnovnih sredstev

$$\frac{\text{amortizacija v letu dni}}{\text{povprečno stanje osnovnih sredstev (po neodpisani vrednosti)}}$$

c) koeficient obračanja zalog materiala

$$\frac{\text{porabljeni material v letu dni (po nabavnih cenah)}}{\text{povprečna zaloga materiala (po nabavnih cenah)}}$$

č) koeficient obračanja zalog proizvodov

$$\frac{\text{prodani proizvodi v letu dni (po proizvodjalnih stroških)}}{\text{povprečna zaloga proizvodov (po proizvodjalnih stroških)}}$$

d) koeficient obračanja zalog trgovskega blaga

$$\frac{\text{prodano blago v letu dni (po prodajnih cenah)}}{\text{stanje zalog blaga (po prodajnih cenah)}}$$

e) koeficient obračanja terjatev do kupcev

$$\frac{\text{prejemki od kupcev v letu dni}}{\text{povprečno stanje terjatev do kupcev}}$$

f) koeficient mesečne zadostnosti zaloge proizvodov

$$\frac{\text{stanje zalog proizvodov (po proizvodjalnih stroških)}}{\text{povprečna mesečna prodaja (po proizvodjalnih stroških)}}$$

g) koeficient dnevne trajanosti kreditirane prodaje

$$\frac{\text{stanje terjatev do kupcev}}{\text{povprečni dnevni prihodki iz prodaje na kredit}}$$

29.33. Temeljni kazalniki gospodarnosti

a) koeficient gospodarnosti poslovanja

$$\frac{\text{poslovni prihodki}}{\text{poslovni odhodki}}$$

b) koeficient celotne gospodarnosti

$$\frac{\text{prihodki}}{\text{odhodki}}$$

- c) stopnja proizvodne stroškovnosti poslovnih prihodkov
$$\frac{\text{stroški proizvodnje v prodanih količinah}}{\text{poslovni prihodki}}$$
- č) stopnja prodajne stroškovnosti poslovnih prihodkov
$$\frac{\text{stroški prodajanja}}{\text{poslovni prihodki}}$$
- d) stopnja splošnodejavnostne stroškovnosti poslovnih prihodkov
$$\frac{\text{stroški splošnih služb}}{\text{poslovni prihodki}}$$
- e) stopnja tehnične (zmogljivostne) stroškovnosti poslovnih prihodkov
$$\frac{\text{stroški amortizacije}}{\text{poslovni prihodki}}$$
- f) stopnja delovne stroškovnosti poslovnih prihodkov
$$\frac{\text{stroški dela}}{\text{poslovni prihodki}}$$
- g) stopnja materialne stroškovnosti poslovnih prihodkov
$$\frac{\text{stroški materiala}}{\text{poslovni prihodki}}$$
- h) stopnja storitvene stroškovnosti poslovnih prihodkov
$$\frac{\text{stroški tujih storitev}}{\text{poslovni prihodki}}$$
- i) stopnja kosmate dobičkovnosti poslovnih prihodkov
$$\frac{\text{kosmati poslovni dobiček}}{\text{poslovni prihodki}}$$
- j) stopnja dobičkovnosti poslovnih prihodkov
$$\frac{\text{poslovni dobiček}}{\text{poslovni prihodki}}$$
- k) stopnja dobičkovnosti prihodkov
$$\frac{\text{dobiček}}{\text{prihodki}}$$
- l) stopnja čiste dobičkovnosti prihodkov
$$\frac{\text{čisti dobiček}}{\text{prihodki}}$$

V primeru izgube so kazalniki od i) do l) negativni.

29.34. Temeljni kazalniki dobičkonosnosti

- a) koeficient čiste dobičkonosnosti kapitala

$$\frac{\text{čisti dobiček v poslovnem letu}}{\text{povprečni kapital (brez čistega poslovnega izida proučevanega leta)}}$$

- b) koeficient čiste donosnosti sredstev

$$\frac{\text{vsota čistega dobička in danih obresti v poslovnem letu}}{\text{povprečna sredstva}}$$
- c) koeficient čiste dobičkonosnosti osnovnega kapitala

$$\frac{\text{čisti dobiček v poslovnem letu}}{\text{povprečni osnovni kapital}}$$
- č) koeficient dividendnosti osnovnega kapitala

$$\frac{\text{vsota dividend za poslovno leto}}{\text{povprečni osnovni kapital}}$$
- d) stopnja dividendnosti čistega dobička

$$\frac{\text{vsota dividend za poslovno leto}}{\text{povprečni čisti dobiček}}$$
- e) osnovna čista dobičkonosnost navadne delnice

$$\frac{\text{čisti dobiček za navadne delnice v poslovnem letu}}{\text{povprečno število uveljavljajočih se navadnih delnic}}$$
- f) popravljena čista dobičkonosnost navadne delnice

$$\frac{\text{popravljeni čisti dobiček za navadne delnice v poslovnem letu}}{\text{povprečno število popravljenih uveljavljajočih se navadnih delnic}}$$
- g) dividendnost navadne delnice

$$\frac{\text{vsota dividend za navadne delnice v poslovnem letu}}{\text{povprečno število uveljavljajočih se navadnih delnic}}$$

29.35. Temeljni kazalniki dohodkovnosti

- a) stopnja udeležbe zaposlencev v dohodku

$$\frac{\text{vsota čistih plač (brez všteti dajatev) in drugih deležev zaposlencev}}{\text{vsota dobička, stroškov za plače, vračunanih obresti in vračunanih dajatev – izguba}}$$
- b) stopnja udeležbe financerjev v dohodku

$$\frac{\text{vsota danih obresti in dividend}}{\text{vsota dobička, stroškov za plače, vračunanih obresti in vračunanih dajatev – izguba}}$$
- c) stopnja udeležbe države v dohodku

$$\frac{\text{vračunani davki (skupaj z davki v plačah)}}{\text{vsota dobička, stroškov za plače, vračunanih obresti in vračunanih dajatev – izguba}}$$
- č) stopnja udeležbe podjetja v dohodku

$$\frac{\text{čisti dobiček po odbitku dividend}}{\text{vsota dobička, stroškov za plače, vračunanih obresti in vračunanih dajatev – izguba}}$$
- d) povprečna mesečna kosmata plača povečana za kosmate udeležbe zaposlencev

$$\frac{\text{vsota povprečne vsote mesečnih vračunanih kosmatih plač in drugih kosmatih udeležb zaposlencev}}{\text{povprečno število zaposlencev}}$$

- e)
$$\frac{\text{vsota povprečne vsote mesečnih vračunanih čistih plač in drugih udeležb zaposlenecv (to je brez dajatev)}}{\text{povprečno število zaposlenecv}}$$

29.36. Glede na izhodišče v izkazu finančnega izida se pojavljajo še računovodski kazalniki finančne tokovnosti:

- a) stopnja čiste prejemkovnosti poslovnih prihodkov
$$\frac{\text{prebitek poslovnih prejemkov}}{\text{poslovni prihodki}}$$
- b) koeficient pokritosti nove naložbe s prebitkom poslovnih prejemkov
$$\frac{\text{prebitek poslovnih prejemkov}}{\text{nova naložba}}$$
- c) koeficient pokritosti dolgov s prebitkom poslovnih prejemkov
$$\frac{\text{prebitek poslovnih prejemkov}}{\text{stanje dolgov}}$$

f) Povezovanje delnih spoznanj na podlagi računovodskih kazalnikov

29.37. Računovodski kazalniki se izračunavajo kot predračunski in kot obračunski kazalniki, zato jih je mogoče primerjati. Podjetje izbere za svoje notranje potrebe smeri primerjanja, za zunanje potrebe pa je takšno primerjanje obvezno le, če ga zahteva standard za zunanje poročanje.

29.38. Različne računovodske kazalnike za isto leto je mogoče povezovati s seštevki ali z zmnožki, pri čemer je računovodski kazalnik višjega reda seštevka ali zmnožek računovodskih kazalnikov nižjega reda. Tako je koeficient čiste dobičkonosnosti kapitala mogoče pojasniti kot zmnožek stopnje čistosti dobička in koeficienta dobičkonosnosti kapitala, koeficient čiste razširjene dobičkonosnosti sredstev kot seštevka koeficienta čiste dobičkonosnosti sredstev in koeficienta obrestnosti sredstev, koeficient čiste dobičkonosnosti sredstev kot zmnožek koeficienta čiste dobičkonosnosti kapitala in koeficienta kapitalske pokritosti sredstev, koeficient čiste dobičkonosnosti osnovnega kapitala kot seštevka koeficienta dividendnosti osnovnega kapitala in koeficienta nedividendnosti osnovnega kapitala in tako naprej.

29.39. Podjetje glede na svoje notranje potrebe izbere ureditev povezanih kazalnikov, za zunanje potrebe pa je ureditev povezanih kazalnikov obvezna le, če jo zahteva standard za zunanje poročanje. Vzorec takšne ureditve lahko pripravi Slovenski inštitut za revizijo.

C. Opredelitve ključnih pojmov

29.40. V tem standardu so uporabljeni izrazi iz drugih slovenskih računovodskih standardov ter nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in tako opredeliti ključne pojme.

- a) **Računovodsko proučevanje** se je v preteklosti imenovalo računovodsko analiziranje.
- b) **Odmik** je razlika med primerjano in primerjalno velikostjo izbrane gospodarske kategorije. Na njegovi podlagi se presoja(ta) učinkovitost in/ali uspešnost delovanja.
- c) **Kazalec** je absolutno število, ki napoveduje ali kaže stanje ali nakazuje razvijanje česa; praviloma je računovodski podatek in se razlikuje od kazalnika.
- č) **Kazalnik** je relativno število, dobljeno s primerjavo dveh velikosti; ima spoznavno moč, ki omogoča oblikovati sodbo o poslovanju. Glede na naravo primerjanih velikosti je lahko indeks, koeficient ali stopnja udeležbe.

- d) **Indeks** je relativno število, ki izraža razmerje med istovrstnima velikostma. Pogosto se pomnoži s 100; tako se dobi odstotni indeks.
- e) **Koeficient** je relativno število, ki izraža razmerje med raznovrstnima velikostma, ki pa sta primerljivi. Redko se pomnoži s 100; tako se dobi odstotni koeficient. Praviloma je imenovano število.
- f) **Stopnja udeležbe** je relativno število, ki izraža razmerje med istovrstnima velikostma, od katerih se prva nanaša na del in druga na celoto istega pojava. Najpogosteje se pomnoži s 100; tako se dobi odstotek udeležbe (odstotna stopnja udeležbe).
- g) **Čisti dobiček za navadne delničarje** je čisti dobiček za poslovno leto po odštetju prednostnih dividend.
- h) **Popravljeni čisti dobiček za navadne delničarje** je čisti dobiček za navadne delničarje, spremenjen zaradi zamenjave možnostnih navadnih delnic v navadne delnice; zaradi tega se spremenijo z njimi povezane dividende, obresti in drugi prihodki ali odhodki, nove navadne delnice pa pridobijo pravico do udeležbe v čistem dobičku za navadne delničarje.

Č. Pojasnila

29.41. Razčlenjevanje odmikov je odvisno od omejitev pri delitvi stroškov na stalne in spremenljive; zaradi tega so (glede na okoliščine in izbrano metodiko) pogosto potrebne poenostavitve, ki jih je treba tudi pojasnjevati, da ne bi prihajalo do napačnih razlag. Z uresničeni cenami je treba razumeti povprečne cene v obdobju, z uresničenim potroškom na enoto poslovnega učinka pa povprečni uresničen potrošek na enoto poslovnega učinka. Obseg dejavnosti je mogoče izraziti s količino poslovnih učinkov, preračunano na pogojne enote, s številom neposrednih izdelovalnih delovnih ur ali kako drugače. Enote poslovnih učinkov je prav tako mogoče razlagati kot pogojne enote, na katere se preračunajo različni poslovni učinki. Podjetje mora pojasniti podrobnosti uporabljene metodike.

29.42. Ker razčlenjevanje odmikov praviloma ni obvezno, ne predstavljamo metodike njihovega izračunavanja. Strokovna literatura, ki predstavlja celovito razvito finančno računovodstvo, stroškovno računovodstvo in poslovodno računovodstvo, predstavlja tudi ustrezno metodiko, ki jo podjetje lahko uporablja prilagojeno svojim potrebam.

29.43. Pri izračunavanju kazalnikov se lahko pojavljata dve napaki: prva je, da se kazalniku pripiše drugačna izrazna moč, kot jo dejansko ima, druga pa, da se pri njegovem izračunu uporabijo napačni podatki. Zato je treba preveriti, ali so podatki oblikovani skladno s slovenskimi računovodskimi standardi in ali so v računovodskih izkazih predstavljeni na ustrezen način. Na primer dejstvo, da so odkupljene lastne delnice prikazane med sredstvi, in ne kot odbitna postavka od osnovnega kapitala, lahko vpliva na izrazno moč kazalnika, ki upošteva takšen podatek.

29.44. Pri nekaterih kazalnikih se primerjajo statično opredeljene kategorije (iz bilance stanja) z dinamično opredeljenimi kategorijami (iz izkaza poslovnega izida). V takšnem primeru se ne smejo preprosto upoštevati statično opredeljene kategorije iz bilance stanja ob koncu leta, temveč je treba izračunavati njihovo povprečno stanje, za kar pa ne zadošča zgolj poznavanje stanja ob začetku in koncu leta. Zgolj končno stanje statično opredeljenih kategorij se sme uporabljati le pri sestavljanju medsebojno povezanih kazalnikov, pri čemer so potrebna posebna pojasnila.

29.45. Pri koeficientih obračanja mora števec vsebovati podatek o zmanjšanju tiste kategorije, katere povprečno stanje je v imenovalcu, vrednostna opredelitev števca pa mora biti čim bližje vrednostni opredelitvi imenovalca. Tako se na primer pri izračunavanju koeficienta obračanja zalog proizvodov s povprečno vrednostjo zalog proizvodov ne smejo primerjati vsi poslovni odhodki, ker te zaloge ne vsebujejo vseh vrst stroškov, ki se pretvarjajo v odhodke. Prav tako je na primer pri izračunavanju koeficienta obračanja zalog materiala izid odvisen od tega, ali so zaloge ovrednotene po metodi zaporednih cen (fifo) ali po metodi obratnozaporednih cen (lifo); če nas zanima fizično gibanje zalog, bi kazalo uporabljati metodo tehtanih povprečnih cen.

Od vseh v tem standardu naštetih kazalnikov je dvomljiv le koeficient obračanja obratnih sredstev; upoštevana rešitev je le najmanj slaba od vseh v strokovni literaturi predlaganih.

29.46. Zaradi poznejše primerjave istih kazalnikov med podjetji je treba poskrbeti, da se izračunavajo po enakih metodah.

29.47. Bilančni dobiček kot pravna kategorija iz zakona o gospodarskih družbah je znesek, o katerem je mogoče odločati na skupščini le iz pravnega zornega kota, ne pa tudi iz gospodarskega in finančnega. Da v podjetju ne bi nastala gospodarska škoda ali da podjetje ne bi zašlo v finančne težave, pa je treba informacijo o tistem, kar je mogoče razdeliti v obliki dividend, oblikovati drugače, odvisno od vezanosti sredstev.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

29.48. 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 29 - Računovodsko analiziranje (1993).

Slovenski računovodski standard 30 (2002)

RAČUNOVODSKO INFORMIRANJE

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri sestavljanju računovodskih poročil za zunanje in notranje potrebe. Povezan je z računovodskimi načeli 158-166 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

- a) opredeljevanje informiranja in računovodskega informiranja,
- b) uporabnike informacij v računovodskih poročilih,
- c) oblikovanje informacij v računovodskih poročilih,
- č) razkrivanje v računovodskih izkazih in drugih računovodskih poročilih,
- d) razkrivanje v prilogah k računovodskim poročilom,
- e) prevrednotovanje postavk v računovodskih poročilih ter
- f) uskupinjevanje računovodskih poročil.

Opredeljuje ključne pojme in vsebuje tudi pojasnila.

Ta standard se opira na Okvirna navodila za pripravljane in predstavljanje računovodskih izkazov, ki spremljajo mednarodne računovodske standarde (MRS), MRS 1, 14, 31 in 34 ter ustrezne določbe drugih mednarodnih računovodskih standardov. Povezan je zlasti s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 20 in 23-30.

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) Opredeljevanje informiranja in računovodskega informiranja

30.1. Računovodsko informiranje je predstavljanje računovodskih podatkov in računovodskih informacij uporabnikom. Kot takšno je končna stopnja knjigovodenja, računovodskega predračunavanja, računovodskega nadziranja in računovodskega proučevanja.

30.2. Računovodsko informiranje je del celotnega informiranja, potrebnega pri delovanju podjetja. Razlikuje se od finančnega informiranja, ki je zgolj informiranje o procesih in stanjih v zvezi s finančnim področjem nalog v podjetju; finančno informiranje prevzema in pogloblja le tisti del računovodskega informiranja, ki je usmerjen k finančnemu načinu razmišljanja, zato se širi tudi na področja, na katerih ni računovodskih podatkov.

30.3. Računovodsko informiranje je sestavina finančnega računovodstva, kadar obravnava ustaljene računovodske podatke, pomembne za prikazovanje celotnega podjetja ali njegovih razmerij z drugimi, sestavina stroškovnega računovodstva, kadar obravnava ustaljene računovodske podatke o podrobnostih z notranjega področja delovanja, in sestavina poslovnega računovodstva, kadar obravnava enkratne računovodske informacije za enkratne posebne potrebe poslovnega.

30.4. Računovodsko informiranje je pomembno, kadar so njegov predmet računovodski podatki oziroma računovodske informacije za notranje potrebe pa tudi kadar so njegov predmet računovodske informacije za zunanje potrebe.

30.5. Prejemniki računovodskih podatkov oblikujejo na njihovi podlagi računovodske informacije, in to bodisi za svoje potrebe bodisi za potrebe drugih uporabnikov.

30.6. Računovodsko informiranje se izvaja z računovodskimi poročili, ki vsebujejo računovodske podatke in/ali računovodske informacije. Računovodska poročila so praviloma pisna, lahko pa so tudi ustna. Pisna računovodska poročila se lahko prikazujejo tudi na računalniških zaslonih.

b) Uporabniki informacij v računovodskih poročilih

30.7. Notranji uporabniki računovodskih informacij so

- izvajalci posameznih nalog v podjetju, ki morajo odločati o podrobnostih izvajanja,
- poslovodstvo v podjetju od najnižje ravni do uprave (ravnateljstva),
- upravljalni in nadzorni organi v podjetju ter
- zaposlenci v podjetju.

30.8. Zunanji uporabniki računovodskih informacij so

- lastniki podjetja, ki niso člani njegovih upravljalnih in/ali nadzornih organov (tudi možni vlagatelji kapitala),
- posojilodajalci (zlasti dajalci dolgoročnih pa tudi kratkoročnih posojil),
- dobavitelji (zlasti dajalci dolgoročnih blagovnih pa tudi kratkoročnih kreditov),
- kupci (zlasti glavni stalni kupci),
- država in
- javnost (tudi tekmeci).

30.9. Računovodska poročila, ki se predlagajo uporabnikom informacij v njih, so lahko obdobjna računovodska poročila ali občasna računovodska poročila. Obdobjna računovodska poročila se jim predlagajo v določenih časovnih presledkih, vsebujejo pa ustaljene računovodske podatke in/ali računovodske informacije, ki se nanašajo na obračunska obdobja. Občasna računovodska poročila pa se jim predlagajo v časovnih presledkih, ki niso določeni, ter vsebujejo računovodske podatke in/ali računovodske informacije za posebne namene.

30.10. Računovodska poročila so glede na namen informacij v njih pobudna, nadzorna ali informativna. Pobudna računovodska poročila so namenjena uporabnikom, ki sodelujejo pri odločanju o načrtovanju, pripravljanju izvajanja in izvajanju. Nadzorna računovodska poročila so namenjena uporabnikom, ki sodelujejo pri odločanju o nadziranju ali pripravljanju izvajanja. Informativna računovodska poročila pa so namenjena uporabnikom, ki morajo biti le na splošno informirani, a ne sodelujejo pri odločanju.

c) Oblikovanje informacij v računovodskih poročilih

30.11. Pogostnost zagotavljanja računovodskih informacij in njihova podrobnost sta določeni z mestom v zaporedju, prikazanim v SRS 30.7 in SRS 30.8. Sproti, torej najbolj pogosto, morajo biti na razpolago uporabnikom, ki so v SRS 30.7 navedeni na prvem mestu, najmanj pogosto pa uporabnikom, ki so v SRS 30.8 navedeni na zadnjem mestu. Najbolj podrobne morajo biti za potrebe prvih in najbolj zbirne za potrebe zadnjih.

30.12. Obsežnost potrebnih informacij je odvisna od vloge njihovega prejemnika pri odločanju. Če mora odločati, morajo računovodske informacije vsestransko pojasnjevati več možnosti in njihove posledice, če mora biti z dogajanjem, o katerem odločajo drugi, le okvirno seznanjen, pa so lahko zgolj splošne.

30.13. Računovodsko informiranje mora zagotavljati razumljive, bistvene, zanesljive in primerljive računovodske informacije. Bistvenost informacij je odvisna od njihove vrste in pomembnosti za različne uporabnike; stopnja bistvenosti iste informacije je torej lahko za različne uporabnike različna. Informacije so zanesljive, če ne vsebujejo pomembnih napak in pristranskih stališč ter zvesto predstavljajo pomembne pojave; biti morajo popolne in dovolj upoštevati potrebo po previdnosti. Informacije v letnih računovodskih izkazih so bolj zanesljive, če so ti izkazi revidirani. Primerljivost računovodskih informacij pa mora olajšati oblikovanje sodb na njihovi podlagi.

30.14. Pri računovodskem informiranju je treba upoštevati zahtevo po pravočasnem oblikovanju in predlaganju ustreznih računovodskih informacij za odločanje; če so prepozne, namreč niso več koristne. Upoštevati pa je treba tudi razmerja med stroški oblikovanja posamezne računovodske informacije in koristmi od nje.

30.15. Računovodsko informiranje se izvaja pisno, tudi na računalniškem zaslonu, ali ustno; ustno se sporočajo računovodski podatki ali računovodske informacije, ki že obstajajo v pisni obliki. Računovodske informacije se izražajo s števili in njihovimi pojasnili kot sestavinami računovodskih poročil. Glede na obdobje, na katero se nanašajo, so sestavine računovodskih predračunov ali računovodskih obračunov. Najbolj zbirne računovodske informacije so računovodski izkazi.

30.16. Notranji uporabniki računovodskih podatkov in računovodskih informacij so dolžni sodelovati s tistimi, ki jih pripravljajo; pri tem je treba upoštevati, kdo potrebuje računovodske podatke in računovodske informacije ter kdaj in za katere namene. Za resnično in pošteno računovodsko informiranje zunanjih uporabnikov odgovarja uprava (ravnateljstvo).

30.17. Pri oblikovanju računovodskih informacij je treba upoštevati predpostavke o nastanku poslovnih dogodkov, neomejenosti delovanja ter resnični in pošteni predstavitvi v razmerah spremembe vrednosti evra in sprememb posameznih cen, ne pa tudi hiperinflacije. Biti morajo predvsem razumljive, ustrezne, zanesljive in primerljive. Izbira in uporaba računovodskih usmeritev pa morata temeljiti na previdnosti, prednosti vsebine pred obliko in pomembnosti.

č) Razkrivanje v računovodskih izkazih in drugih računovodskih poročilih

30.18. Računovodske izkaze kot celoto sestavljajo

- bilanca stanja,
- izkaz poslovnega izida,
- izkaz gibanja kapitala,
- izkaz finančnega izida in
- razlagalna računovodska pojasnila.

Kot posamezen računovodski izkaz se šteje vsaka sestavina ne glede na to, ali je namenjena notranjim ali zunanjim potrebam.

30.19. Računovodsko poročilo zajema celoto računovodskih izkazov, posamezne računovodske izkaze, posamezne računovodske predračune ali računovodske obračune ali zgolj izbor računovodskih podatkov in/ali računovodskih informacij z ustreznimi pojasnili. Računovodska poročila so lahko občasna in obdobjna (tudi letna).

30.20. Pri temeljnem letnem poslovnem poročanju velikih in srednjih podjetij ima bilanca stanja obliko, kot jo določa SRS 24.4, izkaz poslovnega izida obliko, kot jo določa SRS 25.5 ali 25.6, izkaz finančnega izida obliko, kot jo določa SRS 26.6 ali 26.9, izkaz gibanja kapitala pa poljubno obliko, ki omogoča predstavitev sprememb, obravnavanih v SRS 27. Pri temeljnem letnem poslovnem poročanju malih podjetij pa ima lahko bilanca stanja skrajšano obliko, kot jo določa SRS 24.9, obliko izkaza poslovnega izida enako kot velika in srednja podjetja, izkaz finančnega izida in izkaz gibanja kapitala pa se lahko opustita, če podjetja niso vključena v skupino, za katero se sestavljajo skupinski računovodski izkazi, ali če nimajo svojih vrednostnih papirjev na borzi. Podjetje lahko v skladu s svojimi potrebami znotraj zahtevane razčlenitve kategorij uvede tudi podkategorije.

30.21. Če se podjetje odloči v sredstvih javnega obveščanja objaviti povzetek letnega poročila, zadošča, da sta bilanca stanja in izkaz poslovnega izida objavljeni v obliki tehle povzetkov, ki omogočata ugotoviti istovetnost registracijskemu sodišču predloženih popolne bilance stanja in popolnega izkaza poslovnega izida za obravnavano obdobje:

Bilanca stanja

Sredstva

A. Stalna sredstva

- I. Neopredmetena dolgoročna sredstva
- II. Opredmetena osnovna sredstva
- III. Dolgoročne finančne naložbe

B. Gibliva sredstva

- I. Zaloge
- II. Poslovne terjatve
- III. Kratkoročne finančne naložbe
- IV. Dobroimetje pri bankah, čeki in gotovina

C. Aktivne časovne razmejitve

Obveznosti do virov sredstev

A. Kapital

- I. Kapital in rezerve
- II. Prevrednotovalni popravki kapitala

B. Rezervacije

C. Obveznosti

- I. Finančne obveznosti
- II. Poslovne obveznosti

Č. Pasivne časovne razmejitve

Izkaz poslovnega izida

- Poslovni prihodki
- Poslovni odhodki
- + Finančni prihodki
- Finančni odhodki
- = Poslovni izid iz rednega delovanja
- + Izredni prihodki
- Izredni odhodki brez prevrednotovalnega popravka kapitala
- Prenos v prevrednotovalni popravek kapitala
- Davek iz dobička
- = Čisti poslovni izid poslovnega leta

30.22. Obliko drugih računovodskih poročil za zunanje potrebe določajo predpisi.

30.23. Obliko računovodskih izkazov in drugih računovodskih poročil za notranje potrebe določa akt podjetja.

30.24. Če računovodski podatki v računovodskih izkazih ali drugih računovodskih poročilih ne upoštevajo SRS 30.17, je to treba posebej povedati in utemeljiti. Izbira in uporaba računovodskih usmeritev morata temeljiti na previdnosti, prednosti vsebine pred obliko in pomembnosti. Opis pomembnih uporabljenih računovodskih usmeritev mora biti sestavni del tako objavljenih računovodskih izkazov kot tudi drugih računovodskih poročil.

d) Razkrivanje v prilogah k računovodskim poročilom

30.25. Priloge k računovodskim izkazom so razlagalna računovodska pojasnila, ki niso samostojen izkaz. Napačnega ali neustreznega izkazovanja postavk v bilanci stanja, izkazu poslovnega izida in/ali drugih računovodskih izkazih ne opravičijo niti še tako temeljiti opisi uporabljenih računovodskih usmeritev niti opombe in/ali pojasnila.

30.26. Podjetja vključujejo v priloge k računovodskim izkazom podkategorije kategorij, zahtevanih v obrazcih računovodskih izkazov. Pri temeljnem letnem poročanju so obvezna dodatna razkritja postavk v bilanci stanja, ki jih določajo SRS 24.15-24.30, postavk v izkazu poslovnega izida, ki jih določajo SRS 25.16-25.32, pa tudi razkritja, ki jih obravnavajo točke e poglavij B v SRS 1-19.

30.27. Podjetja, v katerih odloča o bilančnem dobičku skupščina, morajo v skladu z zakonom o gospodarskih družbah pri poročanju skupščini predstaviti

- a) čisti dobiček / izgubo poslovnega leta
- b) plus preneseni čisti dobiček / preneseno izgubo
- c) plus zmanjšanje kapitalskih rezerv
- č) plus zmanjšanje rezerv iz dobička
- d) minus povečanje rezerv iz dobička (i. zakonskih rezerv, rezerv za lastne deleže in statutarnih rezerv po sklepu uprave ob sestavljanju letnega poročila; ii. drugih rezerv iz dobička po odločitvi uprave in nadzornega sveta) ter
- e) bilančni dobiček / bilančno izgubo, ki ga/jo skupščina razporeja med delničarje, druge rezerve, prenos v naslednje leto in druge namene.

Odločitve skupščine se knjižijo v novem poslovnem letu, v nasprotju z odločitvami uprave (ravnateljstva) in nadzornega sveta, ki se upoštevajo že v postavkah bilance stanja in izkaza gibanja kapitala za obravnavano poslovno leto. Pri javni objavi letnega poročila pa morajo biti odločitve skupščine zajete v pojasnilih k računovodskim izkazom, tako da jih je mogoče proučevati in so na primer dividende upoštevane med obveznostmi in ne več kot sestavine kapitala.

Podjetja pojasnijo tudi morebitne potrebe v zvezi z ohranitvijo kupne moči kapitala ter s kritjem že obstoječih in predvidenih naložb, da bi bilo mogoče realneje presoditi, kolikšen del bilančnega dobička je mogoče razdeliti delničarjem.

30.28. Pri zunanjem poročanju morajo priloge k letnim računovodskim izkazom vsebovati vsaj kazalnike iz točk a in č iz SRS 29.29, iz točk a in č iz SRS 29.30, iz točk a, d, e in f iz SRS 29.31, iz točke a iz SRS 29.33 ter iz točk a in č iz SRS 29.34.

Pri notranjem računovodskem poročanju določa kazalnike in odmike akt podjetja.

30.29. Če je revidiranje računovodskih izkazov predpisano z zakonom, je priloga k njim tudi kratko revizijsko poročilo, priloga k drugim računovodskim poročilom pa je kakršnokoli daljše revizijsko poročilo o prostovoljno naročeni in opravljeni zunanji reviziji ali opravljeni notranji reviziji.

30.30. Če podjetje objavi povzetek letnega poročila, je obvezna navedba revizorja oziroma revizijskega podjetja, ki je opravil(o) revizijo, dopolnjena v oklepaju, če mnenje ni brez pridržkov, z oznako "mnenje s pridržki" oziroma "odklonilno mnenje".

30.31. Računovodski podatki o poslovnih skrivnostih se ne smejo dajati nepooblaščenim osebam.

e) Prevrednotovanje postavk v računovodskih poročilih

30.32. Pri sestavljanju računovodskih poročil je treba nameniti posebno pozornost splošnemu prevrednotovanju, ki je posledica spremembe vrednosti evra, in prevrednotovanju, ki je posledica sprememb cen oziroma vrednosti posameznih gospodarskih kategorij.

30.33. Splošno prevrednotovanje se opravi na koncu poslovnega leta le pri kapitalu, in sicer ločeno pri osnovnem kapitalu, kapitalskih rezervah, rezervah iz dobička, prenesenem čistem poslovnem izidu in dotedanjem splošnem prevrednotovalnem popravku kapitala, ki se nanaša na te postavke. Opravi se na način, ki zagotavlja ohranitev njihove realne vrednosti, izražene v evrih. Za kritje razlike v kapitalu se izjemoma lahko uporabi tudi prevrednotovalni popravek osnovnih sredstev in dolgoročnih finančnih naložb, vsa preostala razlika pa bremeni kot izredni odhodek poslovnih izidov pred ugotovitvijo čistega poslovnega izida. V letnem računovodskem poročilu oziroma razkritjih v prilogah k računovodskim izkazom je treba pojasniti izvedbo splošnega prevrednotovanja ločeno po kategorijah kapitala.

30.34. S splošnim prevrednotovanjem kapitala se uresničuje finančno pojmovanje kapitala, po katerem se čisti dobiček doseže samo takrat, kadar so denarno izražena sredstva po odbitku dolgov in odštetju vseh izplačil kapitala lastnikom oziroma po prištetju vseh novih vplačil v kapital v obračunskem obdobju na koncu obračunskega obdobja večja od denarno izraženih sredstev po odbitku dolgov na začetku obračunskega obdobja. Podjetje ohrani kapital, če ima na koncu obračunskega obdobja toliko kapitala, kolikor ga je imelo na začetku obračunskega obdobja, pod pogojem, da je njegova kupna moč, izražena v evrih, na začetku in na koncu obračunskega obdobja enaka. Vsak znesek nad ravnijo, potrebno za ohranjanje kapitala, ki je obstajal na začetku obračunskega obdobja ali ob njegovem začetnem povečanju, je čista izguba.

30.35. Prevrednotovanje sredstev oziroma dolgov se opravi na koncu poslovnega leta ali med njim zaradi okrepitve ali oslabitve sredstev oziroma okrepitve ali oslabitve dolgov. Pri tem se njihove knjigovodske vrednosti prilagodijo iztržljivi vrednosti kot pošteni vrednosti. Hkrati s povečanjem vrednosti sredstev se prehodno poveča posebni prevrednotovalni popravek kapitala; če pa je pred tem prišlo iz istega naslova do prevrednotovalnih odhodkov, jih je treba najprej odpraviti. Hkrati z zmanjšanjem vrednosti sredstev se pojavijo prevrednotovalni odhodki; če pa je pred tem prišlo iz istega naslova do povečanja posebnega prevrednotovalnega popravka kapitala, je treba najprej izrabiti možnosti v tem okviru. Hkrati s povečanjem vrednosti dolgov se pojavljajo prevrednotovalni odhodki; če pa je pred tem prišlo iz istega naslova do povečanja posebnega prevrednotovalnega popravka kapitala, je treba najprej izrabiti možnosti v tem okviru. Hkrati z zmanjšanjem vrednosti dolgov se pojavljajo prevrednotovalni prihodki; če pa je pred tem prišlo iz istega naslova do povečanja posebnega prevrednotovalnega popravka kapitala, ga je treba najprej obnoviti. V letnem računovodskem poročilu oziroma v razkritjih v prilogah k računovodskim izkazom je treba pojasniti izvedbo posebnega prevrednotovanja ločeno po vrstah sredstev oziroma dolgov.

30.36. Podrobnosti prevrednotovanja posameznih kategorij obravnavajo točke č poglavij B v SRS 1-19. Pri računovodskem poročanju je treba upoštevati vse zahteve po razkritjih, ki jih vsebujejo ustrezni slovenski računovodski standardi.

30.37. Če letni indeks cen, s katerim se izraža inflacija, preseže 40%, se šteje, da so razmere hiperinflacijske. V takšnih razmerah je treba poleg izkaza poslovnega izida po SRS 25 sestaviti še dodaten izkaz, v katerem so prikazani prihodki in odhodki, preračunani po mesecih z ustreznimi indeksi cen v zneske, izražene s kupno močjo denarja ob koncu obračunskega obdobja. Računovodsko poročanje v takšnih okoliščinah bo obravnaval posebni slovenski računovodski standard, ki bo sprejet, če bodo nastale takšne okoliščine.

f) Uskupinjevanje računovodskih poročil

30.38. Skupino povezanih podjetij sestavljajo

- nadrejeno podjetje,
- podrejena podjetja, odvisna od njega zaradi njegovega deleža v njihovem kapitalu ali prevladujočega vpliva iz drugih razlogov,

lahko pa tudi

- pridružena podjetja, v katerih ima nadrejeno podjetje pomemben, ne pa tudi prevladujoč vpliv, in
- skupaj obvladovana podjetja.

30.39. Za skupino povezanih podjetij se sestavljajo celota računovodskih izkazov, posamezni računovodski izkazi, posamezni računovodski predračuni in računovodski obračuni ali zgolj izbor računovodskih podatkov in/ali računovodskih informacij z ustreznimi pojasnili. Skupinska računovodska poročila so lahko občasna in obdobjna (tudi letna).

30.40. Iz uskupinjevanja so izključena

- podrejena podjetja, ki jih namerava nadrejeno podjetje usmerjati le začasno, ker jih ima v svoji lasti zgolj z namenom, da jih bo v bližnji prihodnosti odtujilo, in
- podrejena podjetja, poslujoča znotraj strogih dolgoročnih omejitev, ki pomembno zmanjšujejo njihovo zmožnost, da bi svoja sredstva prenesla na nadrejeno podjetje,

lahko pa tudi

- nepomembna pridružena podjetja ter pridružena podjetja in skupaj obvladovana podjetja, katerih vključitev bi zahtevala nesorazmerno veliko dela in stroškov.

30.41. V primeru nadrejenega podjetja in njemu podrejenih podjetij gre za popolno uskupinjevanje. Pridružena podjetja, v katerih ima sestavljaivec skupinskih računovodskih poročil pomemben, ne pa tudi prevladujoč vpliv, se upoštevajo po kapitalski metodi, razen če je pridobil in ohranja finančne naložbe zgolj z namenom, da jih bo v bližnji prihodnosti odtujilo. Skupaj obvladovana podjetja upošteva sestavljaivec računovodskih poročil kot podvižnik (pogodbena stranka pri skupnem podvigu) po metodi sorazmernega uskupinjevanja ali uskupinjevanja po kapitalski metodi.

30.42. Skupinska računovodska poročila se sestavljajo, kot da bi šlo za eno samo podjetje. Iz njih se izločajo vsa poslovna in finančna razmerja med podjetji v skupini, posebej pa se izkazuje tudi kapital manjšinskih lastnikov in čisti poslovni izid manjšinskih lastnikov. Poglavje 9 Uvoda v slovenske računovodske standarde vsebuje določbe o popolnem uskupinjevanju, o uskupinjevanju po kapitalski metodi in o sorazmernem uskupinjevanju. Točke d poglavij B v SRS 1-20 in 23 vsebujejo določbe o uskupinjevanju posameznih kategorij, v SRS 24-27 pa določbe o uskupinjevanju posameznih računovodskih izkazov.

30.43. Pri računovodskem poročanju o skupinskih računovodskih izkazih je treba posvetiti posebno pozornost pojasnjevanju njihove izrazne moči v primerjavi z izrazno močjo izvirmih računovodskih izkazov upoštevanih podjetij.

C. Opredelitve ključnih pojmov

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

- a) **Računovodski podatek** je vložek v računovodsko obravnavanje, lahko pa tudi posledek tega obravnavanja. Izraža nevtralno dejstvo.
- b) **Računovodska informacija** je posledek računovodskega obravnavanja podatkov. Je problemsko usmerjena in kot taka podlaga za odločanje. Lahko ima obliko postavk v računovodskih izkazih ali drugih računovodskih poročilih.
- c) **Računovodski izkaz** je urejen prikaz učinka računovodskega obravnavanja podatkov. Vse skupine postavk v njem kot celota in/ali posamezne skupine postavk v njem so računovodske informacije, posamezne postavke v njem pa praviloma računovodski podatki.
- č) **Računovodsko poročilo** je skupek sporočil, ki vsebujejo ocene, pojasnila in razlage predračunskih in obračunskih podatkov. Lahko je predračunsko poročilo ali obračunsko poročilo; vsako od njiju je lahko predloženo ali sprejeto, pobudno nadzorno ali informativno.
- d) **Ustreznost računovodskega informiranja** je lastnost, značilnost tega informiranja, da po vsebini, obliki, času in načinu sporočanja zadovoljuje potrebe uporabnikov.
- e) **Pomembnost računovodskega informiranja** je lastnost, značilnost tega informiranja, da vpliva na presojanje in/ali odločanje; tak(e) vpliv(e) je treba posebej razkriti.
- f) **Gospodarnost računovodskega informiranja** je lastnost, značilnost tega informiranja, da koristi od njega presegajo stroške zaradi njega.
- g) **Razkrivanje znotraj računovodskega informiranja** je predstavljanje, ki zagotavlja poštene informacije in ne zbuja nobenih pomislekov v zvezi z računovodskimi podatki, s katerimi seznanja uporabnike.

Č. Pojasnila

30.45. Namen računovodskega informiranja je omogočati uporabnikom računovodskih informacij, da kar najbolje presojujejo, ocenjujejo, sklepajo in odločajo. Pri računovodskem informiranju se prenašajo informacije med odločevalnim in izvajalnim področjem nalog v podjetju pa tudi med podjetjem in uporabniki zunaj njega. Tako je računovodsko informiranje temeljnega pomena za spoznavanje bistva gospodarskih kategorij in pojavov, povezanih s poslovanjem. Ureditvev računovodskega informiranja zagotavlja smotrne tokove in načine prejemanja in prenašanja računovodskih podatkov in/ali računovodskih informacij uporabnikom.

30.46. Računovodski podatki izvirajo predvsem iz knjigovodenja in/ali računovodskega predračunavanja, računovodske informacije pa so običajno plod več delov računovodenja.

Posebej pomembne so računovodske informacije, ki se pojavljajo v določenih vnaprej znanih časovnih presledkih in na predpisanih obrazcih računovodskih izkazov. Prav tako so pomembna tudi različna redna ali posebna računovodska poročila s pojasnili in razlagami ocen, sklepov, predlog in pobud.

Temeljni pogoj za računovodsko informiranje v ožjem pomenu sta zbiranje in obdelovanje podatkov znotraj računovodenja. Računovodsko informiranje v ožjem pomenu torej že po svoji naravi vpliva tudi na računovodsko informiranje v širšem pomenu.

30.47. Resnično in pošteno računovodsko informiranje je sporočanje zanesljivih in preverjenih dejstev v celoti pa tudi vseh smotrnih obvestil in razlag brez kakršnihkoli vnaprejšnjih mnenj in predsodkov. Pri tem je treba uporabnike seznaniti z vsemi potrebnimi razkritji brez kakršnegakoli namena zbuja pri njih dvom in/ali jih zavajati v zмотo.

30.48. Nekatere zahteve v zvezi s sestavljanjem računovodskih poročil, kot sta pravočasnost in gospodarnost, utegnejo ogroziti druge zahteve v tej zvezi, zlasti ustreznost, popolnost, preverjenost in zanesljivost. Ker pa je pri sprejemanju poslovnih odločitev, posebno izvajalnih, pa tudi pri nadziranju njihovega izvajanja pravočasnost odločilnega pomena, se zaradi varnosti še vedno uporabljajo tudi začasni računovodski podatki in začasne računovodske informacije. Njihova nepopolnost pa tudi netočnost se sicer začasno dopuščata pri poročanju poslovodstvu, vendar ju je treba jasno razkriti.

30.49. Različni notranji in zunanji uporabniki računovodskih podatkov in računovodskih informacij imajo tudi svoje posebne interese. Te je treba upoštevati in se jim kar najbolj prilagajati, vendar se pri tem nikakor in nikoli ne smejo ogrozati pravice vseh uporabnikov do popolnega in bistvenega informiranja. V središču zanimanja poslovodstva, nekoliko manj podrobno in manj pogosto pa tudi članov upravljalnih in nadzornih organov, ki so pogloblitni uporabniki, so računovodske informacije o sproti in končni plačilni sposobnosti, o finančnem položaju podjetja in o donosnosti poslovanja, razčlenjene po sestavinah.

Prinašalce kapitala in sedanje pa tudi možne vlagatelje kapitala zanimajo zlasti velikost in ustaljenost donosa v obliki dividend ali deležev v čistem dobičku, politika delitve čistega dobička, dolgoročna čista dobičkonosnost podjetja in kakovost uprave (ravnateljstva).

Banke in druge financerje v vlogi dajalcev dolgoročnih posojil zanima predvsem sposobnost podjetja za redno odplačevanje posojil ter v zvezi s tem dolgoročna donosnost sredstev, finančni položaj in kakovost uprave (ravnateljstva).

Dobavitelje v vlogi dajalcev dolgoročnih kreditov zanimata predvsem dolgoročna donosnost sredstev in kakovost uprave (ravnateljstva).

Zaposlenice in njihove interesne skupnosti zanimajo predvsem čista dobičkonosnost poslovanja in stopnja udeležbe zaposlencev v dobičku, s tem pa možnosti njihovih zaslužkov in socialnih prejemkov, ter dolgoročne možnosti za zaposlitev in kakovost uprave (ravnateljstva).

Banke in druge dajalce kratkoročnih posojil ter dajalce kratkoročnih blagovnih in drugih kreditov zanimata sprotna plačilna sposobnost podjetja in njegov finančni položaj.

Glavne stalne kupce zanimajo zlasti dolgoročna donosnost sredstev ter s tem možnost ohranjanja ustaljenega poslovanja, finančni položaj in kakovost uprave (ravnateljstva).

Za tekmece je računovodsko informiranje zanimivo iz dveh nasprotujočih si razlogov: da bi ugotovili, kolikšna je možnost, da kupijo podjetje, in kolikšna je možnost, da podjetje kupi nje. V zvezi s tem jih zanimajo predvsem čista dobičkonosnost, finančni položaj in kakovost uprave (ravnateljstva).

Državo (tudi vsako njej podrejeno raven) in njene organe zanimajo zlasti razmeščenost dejavnikov, tudi zaposlencev, ter uživanje posebnih pravic zaradi monopolnega položaja ali naravne rente, kar je povezano z uvajanjem dajatev.

Javnost, predvsem v kraju, v katerem podjetje deluje, želi iz računovodskih informacij ugotavljati, ali podjetje ogroža človekovo okolje in če ga, kako to ogrožanje omejiti ali preprečiti, ter kakšne so gospodarske in finančne možnosti podjetja za pomoč pri reševanju krajevnih problemov in v zvezi z zaposlovanjem. Zaradi tega zanimata javnost predvsem dobičkonosnost poslovanja in finančni položaj podjetja.

30.50. K razvijanju računovodskega informiranja pomembno prispevajo usklajevanje računovodskih standardov lastne države in držav, s katerimi podjetje posluje, z mednarodnimi računovodskimi standardi pa tudi druge usklajevalne dejavnosti v računovodenju ter v primerih, ko se dovoljujejo različne rešitve, pojasnila, kje so razlike.

30.51. Upravičenost in smotrnost računovodskega informiranja sta odvisni od uporabnosti računovodskih podatkov in računovodskih informacij, ki jih zagotavlja računovodsko informiranje, ter možnosti za njihovo uporabo. Zaradi tega je nujno navezovanje (po možnosti neposrednih) stikov med dajalci računovodskih podatkov in računovodskih informacij ter njihovimi uporabniki.

30.52. Računovodski podatki in računovodske informacije so uporabni samo, če so resnični in pošteni, k čemur naj bi močno pripomogli tudi slovenski računovodski standardi. Pri tem ima revidiranje računovodskih izkazov ali širše računovodenja nepogrešljivo vlogo nepristransko presojeti, ali in koliko je računovodsko informiranje usklajeno s takimi sodili.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

30.53. 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 30 - Računovodsko informiranje (1993).

Slovenski računovodski standard 31 (2002)

RAČUNOVODSKE REŠITVE V BANKAH

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri sestavljanju predračunskih in obračunskih izkazov, v katerih so predstavljeni sredstva in obveznosti do njihovih virov ter prihodki in odhodki v izbranem obračunskem obdobju; uporablja se za zunanje poročanje, lahko pa tudi za notranje. Obdeluje

- a) razvrščanje računovodskih izkazov za zunanje poslovno poročanje,
- b) osnovno razčlenjevanje postavk v računovodskih izkazih za zunanje poslovno poročanje,
- c) prilagojeno razčlenjevanje postavk v računovodskih izkazih za zunanje poslovno poročanje,
- č) uskupinjevanje računovodskih izkazov za zunanje poslovno poročanje in
- d) razkrivanje postavk v računovodskih izkazih za zunanje poslovno poročanje.

V tem standardu obdelani računovodski izkazi so namenjeni izključno računovodskemu poročanju za zunanje poslovno poročanje ter primerjavi z računovodskimi izkazi drugih domačih in tujih bank. Opredeljuje ključne pojme in vsebuje tudi pojasnila, ne ukvarja pa se z oblikami poročanja za davčne ali statistične potrebe.

Ta standard se opira na mednarodni računovodski standard 30. Glede vrednotenja postavk v bilanci stanja in izkazu poslovnega izida ter dodatnega razkrivanja je povezan s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 1-19, glede računovodskih izkazov za zunanje poslovno poročanje, proučevanje in informiranje pa s SRS 24-30.

Z bankami so v tem standardu mišljene banke, hranilnice in hranilno-kreditne službe ter druge osebe, ki v skladu z opredelitvami v zakonu o bančništvu opravljajo bančne storitve. Standard se nanaša na vsako tovrstno organizacijo, ne glede na to, ali njeno ime vsebuje besedo banka ali ne.

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 računovodskih izkazov za zunanje poslovno poročanje

31.1. Računovodski izkazi banke so

- a) bilanca stanja,
- b) izkaz poslovnega izida,
- c) izkaz finančnega izida in
- č) izkaz gibanja kapitala.

Bilanca stanja je računovodski izkaz, v katerem je pošteno prikazano stanje sredstev in obveznosti do njihovih virov na koncu poslovnega leta ali medletnega obračunskega obdobja, za katero se sestavi.

Izkaz poslovnega izida je računovodski izkaz, v katerem je pošteno prikazan poslovni izid v obračunskem obdobju, za katero se sestavi.

Izkaz finančnega izida je računovodski izkaz, v katerem so pošteno prikazane spremembe stanja denarnih sredstev v obračunskem obdobju, za katero se sestavi.

Izkaz gibanja kapitala je računovodski izkaz, v katerem so pošteno prikazane spremembe sestavin kapitala v obračunskem obdobju, za katero se sestavi.

Računovodski izkazi se sestavljajo za splošne ali posebne namene. Za potrebe zunanjega poročanja se sestavljajo v predpisani obliki in z razčlenitvijo postavk, prikazano v SRS 31.2-31.6.

b) Osnovno razčlenjevanje postavk v računovodskih izkazih za zunanje poslovno poročanje

31.2. Bilanca stanja za zunanje poslovno poročanje banke se praviloma sestavi v dvostranski obliki in vsebuje najmanj tele postavke:

A. BILANČNE POSTAVKE

I. Sredstva

1. Denar v blagajni in stanje na računih pri centralni banki
2. Državne obveznice in drugi vrednostni papirji za reeskont pri centralni banki
3. Posojila bankam
4. Posojila strankam, ki niso banke
5. Dolžniški vrednostni papirji, ki niso namenjeni trgovanju
6. Vrednostni papirji, namenjeni trgovanju
7. Dolgoročne naložbe v kapital strank v skupini
8. Dolgoročne naložbe v kapital drugih strank
9. Neopredmetena dolgoročna sredstva
10. Opredmetena osnovna sredstva
11. Lastni deleži
12. Vpoklicani nevplačani kapital
13. Druga sredstva
14. Usredstvene (aktivne) časovne razmejitve

II. Obveznosti do virov sredstev

1. Dolgovi do bank
2. Dolgovi do strank, ki niso banke
3. Dolžniški vrednostni papirji
4. Drugi dolgovi
5. Udolgovane (pasivne) časovne razmejitve
6. Dolgoročne rezervacije za obveznosti in stroške
7. Rezervacije za splošna bančna tveganja
8. Podrejene obveznosti
9. Vpoklicani kapital:
 - osnovni kapital
 - nevpoklicani kapital (kot odbitna postavka)
10. Kapitalske rezerve
11. Rezerve iz dobička
12. Prevrednotovalni popravki kapitala:
 - splošni prevrednotovalni popravek kapitala
 - posebni prevrednotovalni popravki kapitala
13. Preneseni čisti poslovni izid (preneseni čisti dobiček ali prenesena čista izguba iz prejšnjih let)
14. Čisti poslovni izid (čisti dobiček ali čista izguba) poslovnega obdobja

B. ZUNAJBILANČNE POSTAVKE

1. Možne obveznosti iz naslova akreditivov in indosamentov
2. Jamstva in sredstva, dana v zastavo
3. Prezete finančne obveznosti
4. Izpeljani finančni inštrumenti

31.3. Izkaz poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje vsebuje najmanj tele postavke:

1. Prihodki iz obresti in podobni prihodki
2. Odhodki za obresti in podobni odhodki
3. Čiste obresti in podobni prihodki (1 – 2)
4. Prihodki iz naložbenja v kapital
5. Prejete opravnine (provizije)
6. Dane opravnine (provizije)
7. Čiste opravnine (provizije) (5 – 6)
8. Prihodki iz finančnih poslov
9. Odhodki za finančne posle
10. Čisti poslovni izid (čisti dobiček ali čista izguba) iz finančnih poslov (8 – 9)
11. Drugi poslovni prihodki
12. Stroški dela
13. Stroški materiala in storitev
14. Amortizacija in prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih dolgoročnih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih
15. Drugi poslovni odhodki
16. Izgube iz danih posojil in terjatev, zmanjšane za poplačila
17. Čisti znesek rezervacij za splošna bančna tveganja
18. Davek iz dobička iz rednega delovanja
19. Čisti poslovni izid (čisti dobiček ali čista izguba) iz rednega delovanja
(3 + 4 + 7 + 10 + + 11 – 12 – 13 – 14 – 15 – 16 – 17 – 18)
20. Izredni prihodki
21. Izredni odhodki
 - izredni odhodki brez prevrednotovalnega popravka kapitala
 - izredni odhodki za prevrednotovalni popravek kapitala
22. Poslovni izid zunaj rednega delovanja (20 – 21)
23. Davek iz dobička zunaj rednega delovanja
24. Davki, ki niso izkazani v drugih postavkah
25. Čisti poslovni izid (čisti dobiček ali čista izguba) poslovnega obdobja (22 – 23 – 24)

31.4. Izkaz finančnega izida za zunanje poslovno poročanje se lahko sestavi po različici I ali II v skladu s SRS 26 - Oblike izkaza finančnega izida -, vendar se uporablja predvsem različica II, ki vsebuje te postavke:

A. Finančni tokovi pri poslovanju

a) Pritoki pri poslovanju

Dobljene obresti in obrestim podobni prihodki
Dobljene opravnine (provizije)
Prihodki od izterjanih odpisanih terjatev in danih posojil
Prihodki od naložbenja v kapital
Čisti poslovni izid (čisti dobiček ali čista izguba) iz finančnih poslov
Drugi poslovni prihodki

b) Odtoki pri poslovanju

Dane obresti in obrestim podobni odhodki
Dane opravnine (provizije)
Plačila zaposlencem
Plačila za material in storitve
Drugi poslovni odhodki
Davki iz dobička
Skupaj poslovni prihodki/odhodki pred spremembami poslovnih sredstev in obveznosti

c) (Povečanja)/zmanjšanja poslovnih sredstev

Čisto (povečanje)/zmanjšanje vrednosti državnih obveznic in drugih vrednostnih papirjev za reeskont pri centralni banki (razen za prevrednotenje)

Čisto (povečanje)/zmanjšanje posojil bankam (razen za prevrednotenje)

Čisto (povečanje)/zmanjšanje posojil drugim strankam (razen za prevrednotenje)

Čisto (povečanje)/zmanjšanje vrednosti vrednostnih papirjev, namenjenih trgovanju (razen za prevrednotenje)

Čisto (povečanje)/zmanjšanje drugih poslovnih sredstev (razen za prevrednotenje)

č) Povečanja/(zmanjšanja) poslovnih obveznosti

Čisto povečanje/(zmanjšanje) bančnih vlog (depozitov) od bank (razen za prevrednotenje)

Čisto povečanje/(zmanjšanje) bančnih vlog (depozitov) od strank, ki niso banke (razen za prevrednotenje)

Čisto povečanje/(zmanjšanje) bančnih vlog (depozitov) iz poslovanja (razen za prevrednotenje)

d) Prebitek pritokov pri poslovanju (a + c – b + č) ali prebitek odtokov pri poslovanju (b + č – a + c)

B. Finančni tokovi pri naložbenju

a) Pritoki pri naložbenju

Dobljene obresti iz naložbenja
Prihodki od naložbenja v kapital in drugi prihodki od naložbenja
Pritoki pri prodaji dolžniških vrednostnih papirjev
Pritoki pri prodaji kapitalskih naložb
Pritoki pri prodaji opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev

b) Odtoki pri naložbenju

- Odhodki za naložbenje
- Odtoki pri nakupu dolžniških vrednostnih papirjev
- Odtoki pri nakupu kapitalskih naložb
- Odtoki pri nakupu opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev

c) Prebitek pritokov pri naložbenju (a – b) ali prebitek odtokov pri naložbenju (b – a)**C. Finančni tokovi pri financiranju****a) Pritoki pri financiranju**

- Drugi prihodki od financiranja
- Prejeta posojila
- Povečanje vrednosti dolžniških vrednostnih papirjev in podrejenih obveznosti (razen za prevrednotenje)
- Pritoki pri izdaji novih delnic
- Pritoki pri prodaji lastnih delnic

b) Odtoki pri financiranju

- Dane obresti in drugi odhodki za financiranje
- Dividende, ki jih plača banka
- Odplačana posojila
- Zmanjšanje vrednosti dolžniških vrednostnih papirjev in podrejenih obveznosti (razen za prevrednotenje)
- Odtoki pri nakupu lastnih delnic

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

Učinki spremembe deviznih tečajev na denarna sredstva in njihove ustreznike

Č) Končno stanje denarnih sredstev

- x) Finančni izid v obdobju (seštevek prebitkov Ad, Bc in Cc)
- +
- y) Začetno stanje denarnih sredstev

31.5. Izkaz gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje se sestavi v obliki razpredelnice, katere prvo razsežnost sestavljajo različne vrste kapitala:

- a) vpoklicani kapital,
- b) kapitalna rezerva ali vplačani presežek kapitala,
- c) rezerve iz dobička in znotraj njih posebej sklad lastnih delnic,
- č) preneseni čisti poslovni izid (preneseni čisti dobiček ali prenesena čista izguba) iz prejšnjih let,
- d) splošni prevrednotovalni popravek kapitala,
- e) posebni prevrednotovalni popravki kapitala,
- f) čisti poslovni izid (čisti dobiček ali čista izguba) poslovnega obdobja,
- g) skupaj kapital.

Te gospodarske kategorije so prikazane v stolpcih. Podatki v oklepaju so odbitne postavke.

31.6. V razpredelnici sestavljajo drugo razsežnost možni pojavi, ki povzročajo spremembo najmanj ene od naštetih gospodarskih kategorij. Ti pojavi so lahko:

A. Začetno stanje v obračunskem obdobju**B. Premiki v kapital**

- a) Vpis (ali vplačilo) novega kapitala
- b) Splošno prevrednotenje kapitala
- c) Posebna prevrednotenja kapitala
- č) Čisti poslovni izid (čisti dobiček ali čista izguba) poslovnega obdobja
- d) Vnos dela dobička za poravnavo izgube iz prejšnjih let
- e) Druga povečanja

C. Premiki v kapitalu

- a) Razporeditev čistega dobička v rezerve iz dobička
- b) Poravnava izgube iz prejšnjih let z delom dobička poslovnega leta
- c) Poravnava izgube iz prejšnjih let in poslovnega leta z rezervami iz dobička ali drugimi sestavinami kapitala
- č) Razporeditev sestavin kapitala v posebni sklad lastnih delnic
- d) Razpustitev sklada lastnih delnic z vračilom k prvotnim sestavinam kapitala
- e) Spojitev sestavin kapitala razen zakonskih rezerv in splošnega prevrednotovalnega popravka kapitala v na novo opredeljeni osnovni kapital
- f) Izplačilo (obračun) dividend v obliki delnic
- g) Drugi premiki v kapitalu

Č. Premiki iz kapitala

- a) Izplačilo (obračun) dividend
- b) Vračilo kapitala
- c) Zmanjšanje posebnih prevrednotenj kapitala zaradi oslabitve sredstev
- č) Prenos posebnih prevrednotovalnih popravkov kapitala v poslovne prihodke
- d) Prenos posebnih prevrednotovalnih popravkov kapitala v finančne prihodke
- e) Druga zmanjšanja kapitala

D. Končno stanje v obračunskem obdobju

Te spremembe se prikazujejo v vrsticah v razpredelnici. Podatki v oklepaju so odbitne postavke. Odbitne postavke so lahko postavke A-D.

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

31.8. V izkazu gibanja kapitala v obliki ločenih razpredelnic se zaradi primerjave podatki prikazujejo v dveh stolpcih: v prvem uresničeni podatki za obravnavano obračunsko obdobje in v drugem uresničeni podatki za prejšnje obračunsko obdobje, ali v prvem načrtovani podatki za naslednje obračunsko obdobje in v drugem uresničeni podatki za obravnavano obračunsko obdobje, ali v prvem uresničeni podatki v obračunskem obdobju in v drugem načrtovani podatki za isto obdobje.

c) Prilagojeno razčlenjevanje postavk v računovodskih izkazih za zunanje poslovno poročanje

31.9. Osnovno razčlenjevanje postavk v računovodskih izkazih se prilagodi poročanju po področnih in območnih odsekih ter medletnemu poročanju.

31.10. Računovodski izkazi, sestavljeni za poročanje po področnih in območnih odsekih, zajemajo le po njih razporejene postavke.

31.11. Računovodski izkazi za medletno obdobje so zgoščeni, vendar morajo zajemati najmanj postavke iz zadnjih letnih računovodskih izkazov in izbranih pojasnil k posameznim izkazom.

31.12. Predračunski računovodski izkazi morajo biti metodično usklajeni z obračunskimi računovodskimi izkazi.

č) Uskupinjevanje računovodskih izkazov za zunanje poslovno poročanje

31.13. V skupinski bilanci stanja se izpusti pri sredstvih postavka A.I.7 ter vse postavke sredstev in obveznosti do njihovih virov, ki se nanašajo na odvisne stranke. V skupinski bilanci se dodata pri obveznostih do virov sredstev postavki A II.9 Kapital manjšinskih lastnikov in A.II.14 Uskupinjevalni popravek kapitala.

31.14. V skupinskem izkazu poslovnega izida se izpustijo postavke finančnih prihodkov od povezanih strank in finančnih odhodkov za povezane stranke. V skupinski izkaz poslovnega izida se vnese postavka 21 Čisti dobiček manjšinskih delničarjev.

31.15. V skupinski izkaz finančnega izida se ne vnašajo postavke prejemkov in izdatkov oziroma pritokov in odtokov med odvisnimi strankami, kar pa ne spremeni obrazca zanj. Vanj se lahko vnese le postavka, ki se nanaša na manjšinske lastnike in manjšinski kapital.

31.16. V razpredelnico iz SRS 31.5. se vnese nov stolpec h Prevedbeni popravek kapitala. V razpredelnico iz SRS 31.6 se vneseta novi vrstici B.f Povečanje prevedbenih valutnih razlik in Č.f Zmanjšanje prevedbenih valutnih razlik.

d) Razkrivanje postavk v računovodskih izkazih za zunanje poslovno poročanje

31.17. Razkritja v zvezi z posameznimi postavkami v računovodskih izkazih morajo ustrezati zahtevam, pojasnjenim v SRS 1-30.

31.18. Banka razčleni postavko sredstev **1 Denar v blagajni in stanja na računih pri centralni banki** na domačo in tujo gotovino, poravnalni račun in račun obvezne rezerve ter druge obvezne vloge pri centralni banki.

31.19. V postavki sredstev **2 Državne obveznice in drugi vrednostni papirji za reeskont pri centralni banki** se za druge vrednostne papirje razkrijejo terjatve do

- a) podjetij, bank in finančnih organizacij v skupini ter
- b) drugih.

31.20. Banka razkrije postavko sredstev **3 Posojila bankam** v skladu z opredelitvami razkritij v SRS 3 ali 6 po

- a) valutah (domači, tujih),
- b) vrstah finančnih instrumentov (bančnih vlogah /depozitih/, danih posojilih),
- c) povezavah z banko (strank v skupini in drugih strank),
- č) rokih preostale zapadlosti v plačilo (do leta dni in leto dni ali več),

- d) zneskih prevrednotovalnih popravkov zaradi oslabitve ter
- e) zneskih dolgoročnih posojil, ki zapadejo v plačilo v letu dni po datumu bilance stanja in se prenesejo med kratkoročna posojila.

31.21. Banka razkrije postavko sredstev **4 Posojila strankam, ki niso banke**, v skladu z opredelitvami razkritij v SRS 3 ali 6 ter dodatno po valutah, povezavah z banko, rokih preostale zapadlosti v plačilo in sektorjih. Posebej prikaže znesek prevrednotovalnih popravkov zaradi oslabitve ter znesek nedonosnih danih posojil na datum bilance stanja in njim pripadajoči znesek obresti.

31.22. Banka razkrije postavko sredstev **5 Dolžniški vrednostni papirji** v skladu z opredelitvami razkritij v SRS 3 ali 6. Dodatno prikaže podatke po valutah in povezavah z banko, navede znesek dolžniških vrednostnih papirjev, ki zapade v plačilo v letu dni po datumu bilance stanja, posebej pa izkaže razliko med manjšo knjigovodsko in večjo tržno vrednostjo na datum bilance stanja ter znesek odkupljenih kratkoročnih in dolgoročnih vrednostnih papirjev.

31.23. Banka razkrije postavko sredstev **6 Vrednostni papirji, namenjeni trgovanju**, v skladu s SRS 6.

31.24. Postavko sredstev **8 Dolgoročne naložbe v kapital drugih strank** banka razčleni na naložbe v kapital drugih bank in naložbe v kapital drugih strank, znotraj obojih pa na, neuskupinjene odvisne stranke in druge stranke. Prav tako prikaže, koliko naložb v kapital drugih strank je v državi in koliko v tujini. Za dodatna razkritja uporablja SRS 3.

31.25. Postavko sredstev **7 Dolgoročne naložbe v kapital strank v skupini** banka razčleni na naložbe v kapital bank in naložbe v kapital drugih strank v skupini. Prav tako prikaže, koliko naložb v kapital strank v skupini je v državi in koliko v tujini. Za dodatna razkritja uporablja SRS 3.

31.26. Postavko **13 Druga sredstva** banka razčleni po vrstah sredstev.

31.27. Banka razkrije postavko obveznosti **1 Dolgovi do bank** v skladu z opredelitvami razkritij v SRS 9 ali 11. Dodatno jo razčleni na zneske po valutah, vrstah obveznosti (bančnih vlogah /depozitih/, posojilih), povezavah z banko in rokih preostale zapadlosti v plačilo.

31.28. Banka razkrije postavko obveznosti **2 Dolgovi do strank, ki niso banke**, v skladu z opredelitvami razkritij v SRS 9 ali 11. Dodatno jo razčleni na zneske po valutah, vrstah obveznosti (bančnih vlogah /depozitih/, posojilih), povezavah z banko in rokih preostale zapadlosti v plačilo.

31.29. Postavko **4 Drugi dolgovi** banka razčleni po vrstah dolgov.

31.30. Banka razkrije postavko obveznosti **6 Dolgoročne rezervacije za obveznosti in stroške** v skladu z opredelitvami razkritij v SRS 10.

31.31. Banka razkrije **zunajbilančne postavke** po vrstah in valutah. Poleg razkritij, navedenih v SRS 31.2.B, navede tudi znesek drugih (netveganih) zunajbilančnih postavk.

31.32. Banka razkrije tudi zneske po vrstah poslov, ki jih izkazuje **po pooblastilu**.

31.33. Postavko **1 Prihodki iz obresti in podobni prihodki** banka razčleni po vrstah sredstev, za katera so prejeti (postavke sredstev 1-5), in po vrstah prihodkov (rednih obrestih, zamudnih obrestih in obrestim podobnih prihodkih), postavko **2 Odhodki za obresti in podobni odhodki** pa po vrstah obveznosti, za katere so dani (postavke obveznosti 1, 2 in 3), in po vrstah odhodkov (rednih obrestih, zamudnih obrestih in obrestim podobnih odhodkih).

31.34. Za postavko **3 Čiste obresti in podobni prihodki** banka prikaže tudi podatke o povprečnih obrestnih merah po sredstvih, ki prinašajo obresti, in obveznostih, za katere se plačujejo obresti, ter opiše politiko obrestnih mer.

31.35. Postavko **10 Čisti poslovni izid iz finančnih poslov** banka razčleni na čisti dobiček ali čisto izgubo pri

a) poslih z

- dolžniškimi vrednostnimi papirji,
- vrednostnimi papirji, namenjenimi trgovanju,
- dolgoročnimi naložbami v kapital podjetij v skupini in
- dolgoročnimi naložbami v kapital drugih podjetij

ter učinkih njihovega vrednotenja s prevrednotovalnimi finančnimi prihodki in prevrednotovalnimi finančnimi odhodki;

b) deviznih poslih;

c) trgovanju z izpeljanimi finančnimi inštrumenti ter

č) drugih nakupih in prodajah (na primer nakupih in prodajah žlahtnih kovin).

31.36. Postavko **11 Drugi poslovni prihodki** banka razčleni po vrstah prihodkov.

31.37. Postavko **12 Stroški dela** banka razčleni v skladu s SRS 15 - Stroški dela in stroški povračil zaposlencem.

31.38. Postavko **13 Stroški materiala in storitev** banka razčleni v skladu s SRS 14 - Stroški materiala in storitev.

31.39. Za postavko 14 Amortizacija ter prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih dolgoročnih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih banka prikaže zneska obračunane amortizacije za obdobje posebej za neopredmetena dolgoročna in posebej za opredmetena osnovna sredstva pa tudi uporabljeno metodo obračunavanja amortizacije ter osnovo za ugotavljanje prevrednotovalnih poslovnih odhodkov pri neopredmetenih dolgoročnih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih.

31.40. Postavko **15 Drugi poslovni odhodki** banka razčleni na vrednostno pomembne postavke, pri čemer pojasni njihovo naravo.

31.41. Za postavko **16 Izgube iz danih posojil in terjatev, zmanjšane za poplačila**, banka prikaže posebej oblikovanje in posebej sprostitev prevrednotovalnih odhodkov oziroma prevrednotovalnih prihodkov po vrstah. Banka posebej prikaže znesek rezervacij, oblikovanih za zunajbilančne postavke.

31.42. Postavki **19 Izredni prihodki** in **20 Izredni odhodki** banka razčleni na glavne sestavne zneske in pojasni njihovo naravo.

C. Opredelitve ključnih pojmov

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

- a) **Denar v blagajni in stanje na računih pri centralni banki** obsega gotovino v blagajni v domači valuti in tujih valutah pa tudi denarna sredstva na poravnalnem računu, računu obvezne rezerve in računih drugih vlog pri centralni banki. Terjatve do drugih bank se izkazujejo kot posojila bankam.
- b) **Državne obveznice in drugi vrednostni papirji (druge vrednostnice) za reeskont pri centralni banki** obsegajo menice iz portfelja, kupljene od bank ali drugih strank in primerne za reeskont pri centralni banki; dolžniški vrednostni papirji, ki so jih izdale državne inštitucije in niso primerni za reeskont pri centralni banki, se izkazujejo v postavki sredstev 5 ali 6.
- c) **Posojila bankam** obsegajo vse oblike finančnih naložb (dana posojila in bančne vloge /depoziti/ ter terjatve iz udenarjenih jamstev pa tudi finančni najem), ki izvirajo iz bančnih poslov z domačimi in tujimi bankami, ne glede na njihovo namembnost in rok vračila. Edina izjema so dolžniški vrednostni papirji in vrednostni papirji, namenjeni trgovanju, ki se izkazujejo v postavki sredstev 5 ali 6.

Poleg bank v duhu opredelitve v uvodu tega standarda se štejejo za banke tudi centralna banka, specializirane domače banke ter mednarodne in tuje banke.

Posojila strankam, ki se v duhu opredelitve v uvodu tega standarda ne štejejo za banke, se izkazujejo v postavki sredstev 4.

- č) **Posojila strankam, ki niso banke**, obsegajo vse oblike finančnih naložb (dana posojila in bančne vloge /depozite/ ter terjatve iz udenarjenih jamstev pa tudi finančni najem), ki izvirajo iz bančnih poslov z domačimi in tujimi strankami, ki niso banke, ne glede na njihovo namembnost in rok vračila. Edina izjema so dolžniški vrednostni papirji in vrednostni papirji, namenjeni trgovanju, ki se izkazujejo v postavki sredstev 5 ali 6.
- d) **Dolžniški vrednostni papirji (dolžniške vrednostnice)** obsegajo dolgoročne in kratkoročne dolžniške vrednostne papirje, ki niso namenjeni trgovanju ter jih izdajajo banke in druge stranke. Od dolžniških vrednostnih papirjev, ki jih izdajajo državne inštitucije, obsegajo le tiste, ki niso primerni za reeskont pri centralni banki.
- e) **Vrednostni papirji, namenjeni trgovanju (vrednostnice, namenjene trgovanju)** obsegajo lastniške in dolžniške vrednostne papirje, namenjene trgovanju.
- f) **Dolgoročne naložbe v kapital strank v skupini** obsegajo dolgoročne finančne naložbe v kapital bank in v kapital drugih strank v skupini. Katera podjetja se štejejo za podjetja v skupini, je opredeljeno v 9. točki Uvoda v slovenske računovodske standarde.
- g) **Dolgoročne naložbe v kapital drugih strank** obsegajo dolgoročne finančne naložbe v kapital v duhu SRS 3. Obvezno se razčlenijo na naložbe v kapital bank in naložbe v kapital drugih strank, pri čemer so izvzete naložbe v banke in druge stranke v skupini, ki se izkazujejo v postavki 7.
- h) **Druga sredstva** obsegajo material in drobni inventar, žlahtne kovine, terjatve za obresti in opravnine (provizije), zaloge (tudi sredstva, pridobljena za poplačilo terjatev, ki jih banka namenja prodaji), presežke sredstev iz notranjih razmerij in poslovanja po pooblastilu ter druga sredstva, ki se ne izkazujejo v drugih postavkah. Med letom se v tej postavki izkazuje tudi presežek odhodkov nad prihodki.
- i) **Dolgovi do bank** obsegajo vse vrste dolgov do domačih in tujih bank ne glede na namembnost in obliko. Izjema so dolgovi, za katere so bankam dani dolžniški vrednostni papirji, ki se izkazujejo v postavki dolgov 3.
- Poleg bank v duhu opredelitve v uvodu tega standarda se štejejo za banke tudi centralna banka, specializirane domače banke ter mednarodne in tuje banke.
- j) **Dolgovi do strank, ki niso banke**, obsegajo vse vrste dolgov do upnikov, ki niso banke v duhu točke c drugega odstavka SRS 31.43. Izjema so dolgovi, za katere so strankam, ki niso banke, dani dolžniški vrednostni papirji, ki se izkazujejo v postavki dolgov 3.
- k) **Drugi dolgovi** obsegajo dolgove iz notranjih razmerij in poslovanja po pooblastilih ter druge dolgove, ki se ne izkazujejo v drugih postavkah dolgov. Med letom se v tej postavki izkazuje tudi presežek prihodkov nad odhodki.
- l) **Dolgoročne rezervacije za obveznosti in stroške** se razčlenijo po vrstah obveznosti. Mednje se štejejo tudi posebne rezervacije, oblikovane glede na posebna tveganja, ki izhajajo iz posameznih poslov oziroma skupin posameznih poslov. V tej postavki se izkazujejo tudi posebne rezervacije, ki jih banke oblikujejo zaradi tveganja neizterljivosti terjatev iz zajamčenih vlog v primeru stečaja druge banke.
- m) **Rezervacije za splošna bančna tveganja** se lahko oblikujejo za kritje morebitnih izgub zaradi tveganj, ki izhajajo iz celotnega poslovanja banke.
- n) **V zunajbilančnih postavkah** se izkazujejo prevzete in možne obveznosti po različnih finančnih inštrumentih: možne obveznosti iz naslova akreditivov in indosamentov, jamstva in sredstva, dana v zastavo, ter prevzete finančne obveznosti in obveznosti iz izpeljanih finančnih inštrumentov.

- o) **Poslovanje po pooblastilu** obsega posle, ki jih banka opravlja v tujem imenu in za tuj račun.
- p) **Prihodki iz obresti in podobni prihodki ter Odhodki za obresti in podobni odhodki** obsegajo tudi
- prihodke v zvezi s sredstvi, ki se izkazujejo v postavkah 1-5 sredstev v bilanci stanja ne glede na način izračuna; mednje se všttevajo tudi prihodki od pribitka na ceno in odbitnih obresti (diskontov) ter prihodki od vrednostnih papirjev s stalnim donosom;
 - odhodke v zvezi z obveznostmi, ki se izkazujejo v postavkah 1-3 obveznosti v bilanci stanja ne glede na način izračuna; mednje se všttevajo tudi odhodki od pribitka na ceno in premije;
 - prihodke in odhodke, ki izvirajo iz pokritih rokovnih (terminskih) pogodb, razporejene po zapadlosti pogodb in po naravi podobne obrestim.
- r) **Prihodki od naložbenja v kapital** obsegajo dividende in druge prihodke, dosežene med posedovanjem vrednostnih papirjev, od vrednostnih papirjev, namenjenih trgovanju, in od dolgoročnih naložb v kapital (tudi tistih v stranke v skupini), torej prihodke v zvezi s sredstvi, ki se izkazujejo v postavkah sredstev 6, 7 in 8 v bilanci stanja.
- s) **Prejete opravnine (provizije) in Dane opravnine (provizije)** obsegajo prejete opravnine (provizije) kot prihodek od storitev, opravljenih za tretjo stranko, in dane opravnine (provizije) kot odhodek za storitve, ki jih opravi tretja stranka, še posebej
- opravnine (provizije) za jamstva, za vodenje posojil za račun drugih posojilojemalcev in za posle z vrednostnimi papirji za račun tretje stranke;
 - opravnine (provizije) ter druge odhodke in prihodke v zvezi s plačilnimi posli, pa tudi računovodsko-administrativne odhodke za opravnine (provizije) za shranjevanje vrednostnih papirjev in poslovanje z njimi;
 - opravnine (provizije) za poslovanje s tujimi valutami ter za prodajo in nakup kovancev in žlahtnih kovin za račun tretje stranke;
 - opravnine (provizije) za posredovanje v zvezi s pogodbami o varčevanju in zavarovanju ter posojila na tej podlagi.
- š) **Čisti poslovni izid iz finančnih poslov** obsega čisti dobiček ali čisto izgubo pri
- poslih s kakršnimikoli vrednostnimi papirji, tudi zaradi učinkov vrednotenja;
 - deviznih poslih;
 - poslih z izpeljanimi finančnimi inštrumenti ter
 - drugih poslih, tudi nakupih in prodajah žlahtnih kovin.
- t) **Zneski, plačljivi na zahtevo (zneski na vpogled)**, obsegajo zneske, ki se lahko dvignejo kadarkoli brez odpovedi ali katerih rok zapadlosti v plačilo ali odpovedni rok je 24 ur oziroma en delovni dan.
- u) **Preostala zapadlost v plačilo** je zapadlost v plačilo med datumom bilance stanja in datumom zapadlosti posameznega obroka posojila ali obveznosti v (od)plačilo.
- Obdobja (roki) preostale zapadlosti v plačilo so obdobja, za katera se prikazujejo seštevki obrokov, ki bodo v njih zapadli v plačilo na račun posojil in obveznosti, izkazanih v bilanci stanja. Ta obdobja, šteta od datuma bilance stanja, so
- do meseca dni,
 - več kot en mesec do treh mesecev,
 - več kot tri mesece do enega leta,
 - več kot eno leto do pet let,
 - več kot pet let.
- v) **Odpovedni rok** je obdobje med datumom, ko je dana odpoved, in datumom, določenim za (od)plačilo.

Č. Pojasnila

31.44. Pojasnila v SRS 24 in 25 se uporabljajo tudi v SRS 31, če v pojasnilih v SRS 31 ni določeno drugače.

31.45. Banka razčleni bilančne postavke po valutah tako, da zneske postavk razčleni na del, ki ga v svojih poslovnih knjigah izkazuje samo v domači valuti, in del, ki ga v njih izkazuje v več tujih valutah, preračunanih v domačo valuto.

31.46. Banka **razčleni** postavke sredstev, obveznosti, prihodkov, odhodkov ali zunajbilančne postavke **po povezavah z banko** na

- a) postavke do strank v skupini, ne glede na to, ali so dokazane s potrdili (postavke do strank v skupini);
- b) postavke do strank, s katerimi je povezana z naložbami v njihov kapital, ne glede na to, ali so dokazane s potrdili (postavke do povezanih strank);
- c) postavke, ki izkazujejo izpostavljenost do delničarjev, članov uprave (ravnateljstva) in nadzornega sveta.

31.47. Banka razčleni bilančne postavke po sektorjih takole:

- a) nefinančne družbe obsegajo ne glede na sektor lastništva dejavnosti, ki se po standardni klasifikaciji institucionalnih sektorjev uvrščajo v skupino S.11;
- b) finančne družbe obsegajo ne glede na sektor lastništva dejavnosti, ki se po standardni klasifikaciji inštitucionalnih sektorjev uvrščajo v skupino S.12;
- c) državni sektor obsega negospodarske dejavnosti, ki se po standardni klasifikaciji institucionalnih sektorjev uvrščajo v skupino S.13;
- č) gospodinjstva so vse osebe, ki se po standardni klasifikaciji institucionalnih sektorjev uvrščajo v skupino S.14;
- d) neprofitni izvajalci storitev gospodinjstvom so pravne osebe, ki oskrbujejo gospodinjstva in se po standardni klasifikaciji institucionalnih sektorjev uvrščajo v skupino S.15;
- e) tuje osebe so osebe, ki se po standardni klasifikaciji institucionalnih sektorjev uvrščajo v skupino S.2.

31.48. Banka **razčleni bilančne postavke po preostali zapadlosti v plačilo** tako, da zbirne zneske sredstev oziroma obveznosti razčlenjuje na

- a) kratkoročna sredstva oziroma obveznosti s preostalo zapadlostjo v plačilo
 - na zahtevo oziroma vpogled,
 - do enega meseca,
 - več kot en mesec do treh mesecev,
 - več kot tri mesece do enega leta;
- b) dolgoročne terjatve oziroma obveznosti s preostalo zapadlostjo v plačilo
 - več kot eno leto do pet let in
 - več kot pet let.

31.49. Banka razčleni bilančne postavke po izterljivosti terjatev tako, da zbirni znesek sredstev razčleni na

- a) redne terjatve,
- b) dvomljive in sporne terjatve ter
- c) popravke vrednosti terjatev.

31.50. Denarna sredstva in denarni ustrezniki za potrebe izkaza finančnega izida za zunanje poslovno poročanje so

- a) denar v blagajni in stanje na računih pri centralni banki (z zapadlostjo do 3 mesecev),
- b) državne obveznice in drugi vrednostni papirji za reeskont pri centralni banki (z zapadlostjo do 3 mesecev),
- c) posojila bankam (z zapadlostjo do 3 mesecev),
- č) dolžniški vrednostni papirji (z zapadlostjo do 3 mesecev) in
- d) vrednostni papirji, namenjeni trgovanju.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

31.51. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 12. oktobra 2001. Minister za finance je dal soglasje k njemu. Banke, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati s 1. januarjem 2002, preostale banke pa s prvim poslovnim letom, ki se začne po tem datumu. Z uveljavitvijo tega standarda preneha veljati SRS 31 - Računovodske rešitve v bankah (1993).

Slovenski računovodski standard 32 (2002)

RAČUNOVODSKE REŠITVE V ZAVAROVALNICAH

A. Uvod

Ta standard je povezan s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 1-30. Ureja le tiste posebnosti pri vrednotenju sredstev in obveznosti do njihovih virov ter merjenju in izkazovanju odhodkov, prihodkov, poslovnega izida ter finančnih in denarnih tokov, ki so značilne za zavarovalnice. Obdeluje

- a) posebnosti vrst in načinov izkazovanja sredstev v zavarovalnicah,
- b) posebnosti vrst in načinov izkazovanja obveznosti do virov sredstev v zavarovalnicah,
- c) posebnosti razčlenjevanja stroškov in odhodkov v zavarovalnicah,
- č) posebnosti razčlenjevanja in merjenja prihodkov v zavarovalnicah,
- d) posebnosti razčlenjevanja in merjenja poslovnih izidov v zavarovalnicah,
- e) obliko bilance stanja v zavarovalnicah,
- f) obliko izkaza poslovnega izida v zavarovalnicah,
- g) obliko izkaza neposredno ugotovljenega finančnega izida v zavarovalnicah,
- h) obliko izkaza posredno ugotovljenega finančnega izida v zavarovalnicah,
- i) obliko izkaza gibanja kapitala v zavarovalnicah in
- j) razkritja.

Opreduje ključne pojme in vsebuje tudi pojasnila.

Ta standard se opira na smernico o letnih izkazih in skupinskih (konsolidiranih) letnih izkazih zavarovalnih podjetij, ki jo je sprejela Evropska skupnost decembra 1991.

V njem predpisane oblike izkazov so namenjene računovodskemu poročanju za poslovne potrebe. Oblike poročanja za davčne in statistične potrebe urejajo posebni predpisi.

Z zavarovalnicami so v tem standardu mišljene vse organizacije, ki v Sloveniji zavarujejo premoženje in/ali osebe, torej vse zavarovalnice in pozavarovalnice v Sloveniji ter podružnice zavarovalnic s sedežem v tujini.

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) Posebnosti vrst in načinov izkazovanja sredstev v zavarovalnicah

32.1. Za opredeljevanje in izkazovanje sredstev se v zavarovalnici uporabljajo SRS 1-7 z dopolnitvami v skladu s SRS 32.1-32.13.

32.2. Zavarovalnica mora v poslovnih knjigah ločeno spremljati vse vrste sredstev po posameznih osnovnih oblikah zavarovanj, v okviru slednjih pa še ločeno sredstva, financirana iz tehničnih rezervacij, po zavarovalnih vrstah, pri katerih mora oblikovati matematične rezervacije (kritno premoženje teh zavarovalnih vrst).

Zavarovalnica mora sredstva, ki zneskovno niso pomembna in niso financirana iz tehničnih virov ter katerih osnovnih oblik v trenutku njihovega nastanka oziroma knjiženja ni mogoče točno opredeliti, izkazovati v prevladujoči osnovni obliki zavarovanj.

32.3. (K SRS 1)¹ Zavarovalnica mora v poslovnih knjigah ločeno izkazovati opredmetena osnovna sredstva, financirana iz tehničnih virov, in jih razčlenjevati na opredmetena osnovna sredstva, financirana iz matematičnih rezervacij, in opredmetena osnovna sredstva, financirana iz drugih tehničnih rezervacij.

32.4. (K SRS 1) Zavarovalnica mora v poslovnih knjigah ločeno spremljati opredmetena osnovna sredstva, namenjena neposrednemu izvajanju zavarovalne dejavnosti.

32.5. (K SRS 1) Opredmetena osnovna sredstva, ki so nepremičnine, pridobljene v zvezi z jamstvi za hipotekarna posojila, mora zavarovalnica izkazovati po pošteni vrednosti; če ni zanesljive informacije o tržni ceni, mora izkazovati pričakovano prodajno vrednost, zmanjšano za stroške vzdrževanja in prodajne stroške.

32.6. (K SRS 3) Zavarovalnica mora v poslovnih knjigah ločeno izkazovati dolgoročne finančne naložbe, financirane iz tehničnih virov.

32.7. (K SRS 3 in 6) Posamezne vrste dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb razvršča zavarovalnica v tele osnovne skupine:

- deleži v podjetjih,
- delnice in drugi vrednostni papirji s spremenljivim donosom ter kuponi skladov,
- dolžniški vrednostni papirji in drugi vrednostni papirji s stalnim donosom,
- deleži v investicijskih skladih,
- dana hipotekarna posojila,
- druga dana posojila,
- depoziti pri bankah,
- finančne naložbe pozavarovalnic iz naslova pozavarovalnih pogodb pri cedentih in
- druge finančne naložbe.

V skupino drugih danih posojil uvršča zavarovalnica tudi policna posojila. Če so policna posojila zavarovana tudi s hipoteko, jih mora spremljati med danimi hipotekarnimi posojili.

Pozavarovalnica ne sme pobotati terjatev iz finančnih naložb iz naslova pozavarovalnih pogodb pri cedentih z obveznostmi do cedentov iz naslova pozavarovalnih poslov.

Zavarovalnica ločeno spremlja finančne naložbe do podjetij v skupini in finančne naložbe do pridruženih podjetij.

32.8. (K SRS 3 in 6) Zavarovalnica mora v poslovnih knjigah ločeno spremljati vrednostne papirje s spremenljivim donosom in vrednostne papirje s stalnim donosom. Vrednostne papirje, ki prinašajo obresti, mora uvrščati med vrednostne papirje s stalnim donosom, tudi če se obrestna mera lahko spreminja (recimo na medbančnem trgu).

32.9. (K SRS 3 in 6) Zavarovalnica, ki opravlja življenjska zavarovanja, mora ločeno spremljati naložbe v korist življenjskih zavarovancev, ki prevzemajo naložbeno tveganje.

Te naložbe zajemajo naložbe, katerih vrednost je podlaga za opredeljevanje vrednosti ali donosov polic, ki se nanašajo na investicijski sklad, in naložbe, ki so namenjene kritju obveznosti, določenih na podlagi ustreznega indeksa. Zajemajo tudi naložbe za skupino zavarovancev v tontini, katerih sredstva so namenjena razdelitvi mednje.

Te naložbe mora izkazovati po dnevni (tržni) vrednosti. Okrepitev teh sredstev povečuje posebni prevrednotovalni popravek kapitala, njihova oslabitev pa ga zmanjšuje; če je izrabljen ali če ga ni, oslabitev vpliva na tedanji izid iz tovrstnih zavarovalnih poslov v povezavi z odhodki naložb.

32.10. (K SRS 4) Zaloge zajemajo v zavarovalnici poleg materiala in tistega drobnega inventarja, katerega ocenjena doba uporabnosti je največ leto dni, tudi v škodnih primerih poškodovane predmete, ki po rešitvi škodnih primerov pripadejo zavarovalnici in jih ta zajame med zaloge po ocenjeni pošteni vrednosti.

¹ Členi se navezujejo na temeljne slovenske računovodske standarde.

32.11. (K SRS 5.2) Kratkoročne terjatve mora zavarovalnica razčlenjevati na terjatve iz neposrednih zavarovanj, terjatve iz pozavarovanj in druge kratkoročne terjatve. Kratkoročne terjatve iz neposrednih zavarovanj zajemajo terjatve do zavarovalcev in terjatve do zavarovalnih posrednikov. Ločeno mora spremljati in izkazovati posamezne vrste terjatev do pridruženih podjetij in do podjetij v skupini. Regresne terjatve mora izkazovati med drugimi terjatvami.

32.12. (K SRS 6) Zavarovalnica mora v poslovnih knjigah ločeno spremljati kratkoročne finančne naložbe, financirane iz tehničnih virov.

32.13. (K SRS 12) Aktivne časovne razmejitev mora zavarovalnica razčlenjevati na odložene stroške pridobivanja zavarovanj, prehodno nezaračunane prihodke od obresti in najemnin ter druge aktivne časovne razmejitev.

b) Posebnosti vrst in načinov izkazovanja obveznosti do virov sredstev v zavarovalnicah

32.14. Za opredeljevanje in izkazovanje obveznosti do virov sredstev se v zavarovalnici uporabljajo SRS 8-11 z izjemami oziroma dopolnitvami, obdelanimi v SRS 32.15-32.24.

32.15. Zavarovalnica mora v poslovnih knjigah ločeno spremljati vse vrste obveznosti do virov sredstev po posameznih osnovnih oblikah zavarovanj. Sodila za razmejevanje kapitala po posameznih osnovnih oblikah zavarovanj so sestavni del računovodskih usmeritev zavarovalnice in so predstavljena v pojasnilih k njenim računovodskim izkazom.

Zavarovalnica mora obveznosti do netehničnih virov sredstev, ki zneskovno niso pomembne in katerih osnovnih oblik v trenutku njihovega nastanka oziroma knjiženja ni mogoče točno opredeliti, izkazovati v prevladujoči osnovni obliki zavarovanj.

32.16. (K SRS 8) Rezerve mora zavarovalnica oblikovati v skladu z zakonskimi in statutarnimi določbami.

32.17. (K SRS 10) Tehnične rezervacije mora zavarovalnica oblikovati v zneskih, ki omogočajo poravnavo vseh razumno predvidljivih obveznosti iz zavarovalnih pogodb.

Zavarovalnica mora v poslovnih knjigah ločeno izkazovati tehnične rezervacije, ki zajemajo prenosne premije, matematične rezervacije, škodne rezervacije, rezervacije za bonuse in popuste, izravnalne rezervacije, rezervacije v korist življenjskih zavarovancev, ki prevzemajo naložbeno tveganje, ter druge tehnične rezervacije. Druge tehnične rezervacije med drugim lahko zajemajo rezervacije za staranje, če zavarovalnica izvaja zdravstvena zavarovanja, in rezervacije za kočljive zavarovalne pogodbe oziroma za še ne iztečene nevarnosti iz naslova zavarovalnih poslov. Če je znesek slednjih pomemben, ga mora zavarovalnica posebej izkazati v bilanci stanja ali razkriti v pojasnilih k računovodskim izkazom.

Rezervacije v korist življenjskih zavarovancev, ki prevzemajo naložbeno tveganje, upoštevajo učinke okrepitev in oslabeitev tehničnih sredstev zadevnih zavarovanj.

Zavarovalnica mora v poslovnih knjigah spremljati in izkazovati kosmate tehnične rezervacije, del, ki se nanaša na pozavarovanje, in čiste tehnične rezervacije. Obveznosti zavarovalnice se nanašajo na čiste tehnične rezervacije. V poslovnih knjigah mora ločeno spremljati tehnične rezervacije po posameznih enotah zavarovanj.

32.18. Prenosna premija se pri posameznem zavarovanju nanaša na del v obračunskem obdobju obračunane premije, ki je opredeljen z razmerjem med časom zagotavljenega zavarovalnega kritja za del zavarovalne dobe po koncu obračunskega obdobja in celotnim časom zavarovalnega kritja, če lahko predpostavljamo sorazmernost zavarovalnega kritja in zavarovalne premije za vse dele zavarovalne dobe. Praviloma se izračuna posamično za vsako zavarovanje, ki velja še po zadnjem dnevu obračunskega obdobja. Zneski prenosnih premij se lahko ugotavljajo tudi z izračuni približkov, če je mogoče predpostaviti, da zagotavljajo približno enak izid kot natančni posamični izračuni. V prenosnih premijah so razmejene kosmate zavarovalne premije, zmanjšane za pozavarovalni del, lahko pa tudi za stroške pridobivanja zavarovanj, vračunane v obračunskem obdobju.

Načela časovno sorazmernega razmejevanja prihodkov od zavarovalnih premij ni mogoče uporabiti pri tistih vrstah zavarovanj, pri katerih ne velja predpostavka sorazmernosti zavarovalnega kritja in zavarovalne premije v zavarovalni dobi (na primer pri gradbenem in montažnem zavarovanju).

32.19. Matematične rezervacije mora zavarovalnica razčlenjevati na matematične rezervacije življenjskih zavarovanj, matematične rezervacije zdravstvenih zavarovanj in matematične rezervacije drugih zavarovanj. V matematičnih rezervacijah mora izkazovati sedanje vrednosti ocenjenih bodočih obveznosti za nadomestila na podlagi življenjskih, zdravstvenih in tistih drugih zavarovanj, pri katerih morajo oblikovati matematične rezervacije, zmanjšane za sedanje vrednosti bodočih vplačil tehnične premije. Matematične rezervacije mora izračunavati na podlagi posamičnega izračuna za vsako zavarovanje. Le izjemoma se lahko izračunajo približki, če je mogoče predpostaviti, da bodo zagotovili približno enak izid kot natančni izračuni.

Zavarovalnica lahko zajema med matematične rezervacije tudi tisti del zavarovalnih premij, ki se nanaša na čiste prenosne premije življenjskih, zdravstvenih zavarovanj in drugih zavarovanj, pri katerih mora oblikovati matematične rezervacije, ter na rezervacijo za bonuse in popuste pri teh zavarovanjih.

Zavarovalnica lahko izračunane matematične rezervacije zmanjša za del v obračunskem obdobju nastalih stroškov pridobivanja zavarovanj, če so v obdobju obračuna zavarovalne premije všteti med poslovne odhodke. Če pa stroške pridobivanja zavarovanj v obračunskem obdobju odloži in izkaže med aktivnimi časovnimi razmejitvami, se matematične rezervacije za ta del stroškov ne zmanjšajo.

Matematične rezervacije se povečajo za del razlike med uresničeni in načrtovani zneski, ki izhajajo iz kalkulativnih sestavin premije življenjskih zavarovanj v povezavi z odhodki, ali/in za del deleža v dobičku iz zavarovanj skupine življenjskih zavarovanj, ki ne pomeni odhodkov zavarovalnice.

32.20. Škodne rezervacije morajo zajemati poleg ocenjenih obveznosti za nastale, prijavljene, a še ne rešene škode tudi ocenjene obveznosti za že nastale, a še ne prijavljene škode, v skladu z načelom priznavanja obveznosti za odškodnine ob uresničitvi zavarovanih nevarnosti. Obveznosti za že nastale škode morajo zajemati poleg ocenjenih odškodnin tudi ocenjene stroške reševanja škodnih primerov. Obveznosti za že prijavljene škode se praviloma opredeljujejo na podlagi ocene obveznosti za vsako posamično škodo, obveznosti za še ne prijavljene škode pa na podlagi statističnih podatkov o tovrstnih škodah v prejšnjih letih, popravljenih za sprotne gibanja (sprotne trende) ob upoštevanju vseh drugih dejavnikov. Škodne rezervacije ne zajemajo dela zneskov za poravnava škod, ki bo predvidoma pokrit s prihodki od pozavarovanja ali ki ga bodo predvidoma po načelu subrogacije povrnile tretje osebe, in danih predplačil na račun teh škod. Slednje zneske zavarovalnica oceni ob upoštevanju načela previdnosti. Ocenjene iztržljive vrednosti v škodnih primerih poškodovanih predmetov, ki jih bo predvidoma v imenu in za račun zavarovalcev odprodala, mora odšteti od ocenjene vrednosti obveznosti za že nastale škode.

Zavarovalnica praviloma ne sme uporabljati postopka diskontiranja pri oceni obveznosti v okviru škodnih rezervacij. Diskontiranje je izjemoma mogoče le, če odškodnina predvidoma zapade v plačilo vsaj štiri leta po dnevu bilanciranja, če se izvaja po dovoljenem postopku, če zavarovalnica upošteva vse dejavnike, ki bi lahko povečali znesek odškodnine, če ima zadostne podatke za oceno časovne razporeditve zneskov in obračunavanja odškodnin ter če diskontna stopnja ne presega predvidene donosnosti naložb sredstev, financiranih iz teh virov. Diskontna stopnja, ki jo uporabi za izračun sedanjih vrednosti, ne sme presegati previdne ocene donosnosti naložb sredstev škodnih rezervacij v obdobju, potrebnem za izplačilo odškodnin iz teh rezervacij. Prav tako ne sme presegati niti povprečne donosnosti naložb sredstev teh rezervacij v zadnjih petih letih niti donosnosti naložb teh sredstev v letu pred sestavitvijo bilance stanja.

32.21. Izravnalne rezervacije mora zavarovalnica oceniti na podlagi statističnih zakonitosti škodnega procesa pri posameznih vrstah zavarovanj.

32.22. (K SRS 9) Zavarovalnica mora med dolgoročnimi obveznostmi posebej izkazovati obveznosti za finančne naložbe pozavarovateljev iz naslova pozavarovalnih pogodb pri cedentih.

32.23. (K SRS 9 in 11) Zavarovalnica mora med obveznostmi iz financiranja posebej izkazovati obveznosti do bank.

32.24. (K SRS 11) Med kratkoročnimi obveznostmi mora zavarovalnica ločeno spremljati kratkoročne obveznosti iz neposrednih zavarovanj (razčlenjene na obveznosti do zavarovalcev, obveznosti do zavarovalnih posrednikov in druge obveznosti iz zavarovanj), kratkoročne obveznosti iz pozavarovanja in druge kratkoročne obveznosti.

c) Posebnosti razčlenjevanja stroškov in odhodkov v zavarovalnicah

32.25. Za razčlenjevanje stroškov se v zavarovalnici uporabljajo SRS 13-16 z izjemami oziroma dopolnitvami, obdelanimi v SRS 32.26 in 32.27.

32.26. (K SRS 16) Zavarovalnica mora stroške razčlenjevati na stroške škod, stroške preventivne dejavnosti, stroške vračunanih bonusov in popustov pri zavarovalnih premijah, obratovalne (poslovalne) stroške, stroške naložb in druge zavarovalne stroške. Stroške škod mora razčlenjevati na odškodnine in cenilne stroške po enotah zavarovanj ter znotraj njih na kosmate zneske in pozavarovalne deleže.

Naravne vrste stroškov izvajanja zavarovalnih poslov mora razčlenjevati na funkcionalne skupine stroškov. Te so: cenilni stroški, stroški upravljanja sredstev, stroški pridobivanja zavarovanj in drugi obratovalni stroški. Zadnji dve skupini stroškov sestavljata obratovalne stroške zavarovalnice (v ožjem pomenu). Cenilni stroški so sestavni del stroškov škod, stroški upravljanja sredstev pa sestavni del odhodkov naložb. Drugi obratovalni stroški zajemajo tiste dele stroškov dela, amortizacije sredstev, potrebnih za obratovanje, in drugih naravnih vrst stroškov, ki niso zajeti v drugih funkcionalnih skupinah stroškov. Stroške naložb mora razčlenjevati na stroške obresti in druge stroške financiranja naložb, amortizacijo naložb sredstev, ki niso potrebna za obratovanje, in druge stroške naložb.

32.27. Stroškovni nosilci so v zavarovalnici praviloma posamezne enote zavarovanj, to je vrste ali podvrste zavarovanj. Kadar pa obstajajo statistične podlage za razlikovanje zavarovalnih premij še znotraj enote zavarovanj (zavarovalnica lahko tudi znotraj posamezne enote zavarovanj različno opredeljuje posamezne sestavine premije, npr. tehnično premijo, stroške sklepanja zavarovanj ...), je stroškovni nosilec lahko tudi del enote zavarovanj.

Stroški škod po posameznih enotah zavarovanj oziroma njihovih delih se v predračunih ocenijo po aktuarskih metodah.

Za realno izkazovanje uspešnosti po enotah zavarovanj in za realno oblikovanje obratovalnega dodatka pri kalkulaciji zavarovalnih premij mora zavarovalnica spremljati nekatere stroške po enotah zavarovanj; taki stroški so odškodnine, zmanjšane za morebitne regrese, cenilni stroški, stroški za preventivno dejavnost, drugi zavarovalni stroški in tisti obratovalni stroški, ki jih je mogoče neposredno povezovati s posamezno enoto zavarovanj. Obratovalne stroške in tiste druge zavarovalne stroške, ki jih ni mogoče neposredno povezati z opravljanjem poslov v zvezi s posamezno enoto zavarovanj, mora zavarovalnica razporediti na posamezne stroškovne nosilce v skladu s SRS 16 - Stroški po vrstah, mestih in nosilcih.

32.28. (K SRS 17) Za razčlenjevanje in merjenje odhodkov se v zavarovalnici uporablja SRS 17 z dopolnitvami, obdelanimi v SRS 32.29 in 32.31.

32.29. Poslovne odhodke sestavljajo v zavarovalnici čisti odhodki za škode, odhodki za povečanja matematičnih rezervacij, čisti odhodki za bonuse in popuste, odhodki za povečanja izravnalnih rezervacij, odhodki za povečanja drugih čistih tehničnih rezervacij, odhodki za čiste obratovalne stroške, drugi čisti zavarovalni odhodki in tisti del odhodkov naložb, ki se ne nanaša na finančne odhodke.

Čisti odhodki za škode so za obračunsko obdobje obračunani stroški škod, to je v obračunskem obdobju obračunani zneski škod, povečani za povečanja oziroma zmanjšani za zmanjšanja škodnih rezervacij brez pozavarovalnega deleža v teh škodah. Čisti odhodki za škode ne zajemajo dela odškodnin, ki je po načelu subrogacije povezan z regresnimi terjatvami, in dela zneskov škod, ki ga zavarovalnica nadomesti s čisto iztržljivo vrednostjo od prodaje v škodnih primerih poškodovanih predmetov.

Finančne odhodke zavarovalnica uvršča med odhodke naložb.

32.30. Odhodke naložb zavarovalnica razčlenjuje na odhodke naložb, financiranih iz posameznih vrst tehničnih rezervacij, in odhodke naložb, financiranih iz drugih virov. Zavarovalnica mora zagotavljati podatke o odhodkih naložb tehničnih sredstev po osnovnih oblikah, skupinah in podskupinah zavarovanj ter po možnosti tudi po osnovnih enotah zavarovanj. Odhodki naložb tehničnih sredstev se lahko ugotavljajo oziroma razvrščajo na podlagi povprečnega stanja tehničnih rezervacij po omenjenih kategorijah.

32.31. Učinek presežka oslabitev nad okrepitevami naložb življenjskih zavarovancev, ki prevzemajo naložbeno tveganje, zavarovalnica izkazuje kot čiste neiztržene izgube zadevnih naložb.

č) Posebnosti razčlenjevanja in merjenja prihodkov v zavarovalnicah

32.32. Za razčlenjevanje in merjenje prihodkov se v zavarovalnici uporablja SRS 18 z izjemami oziroma dopolnitvami, obdelanimi v SRS 32.33-32.35.

32.33. Poslovne prihodke sestavljajo v zavarovalnici čisti prihodki od zavarovalnih premij, prihodki zaradi zmanjšanja matematičnih rezervacij, prihodki zaradi zmanjšanja izravnalnih rezervacij, prihodki zaradi zmanjšanja drugih tehničnih rezervacij, drugi čisti zavarovalni prihodki in tisti del prihodkov naložb, ki se ne nanaša na finančne prihodke.

Finančne prihodke mora zavarovalnica uvrščati med prihodke naložb.

32.34. Prihodki od zavarovalnih premij so čisti prihodki od zavarovalnih premij ter so izračunani iz obračunanih kosmatih zavarovalnih premij v obračunskem obdobju, zmanjšanih za pozavarovalni del premij in popravljenih za spremembo čiste prenosne premije. Zavarovalnica mora zato v poslovnih knjigah ločeno spremljati obračunane kosmate zavarovalne premije, pozavarovalne premije in prenosne premije. Med prihodke od zavarovalnih premij ne sme všteti zneskov davkov ali drugih dajatev, povezanih z zavarovalnimi premijami.

32.35. Prihodke naložb mora zavarovalnica razčlenjevati na prihodke naložb, ki so financirane iz posameznih vrst tehničnih rezervacij, in prihodke naložb, ki so financirane iz drugih virov. Zavarovalnica mora zagotavljati podatke o prihodkih naložb tehničnih sredstev po osnovnih oblikah, skupinah in podskupinah ter po možnosti tudi po osnovnih enotah zavarovanj. Prihodki naložb tehničnih sredstev se lahko ugotavljajo oziroma razvrščajo na podlagi povprečnega stanja tehničnih rezervacij po omenjenih kategorijah.

32.36. Učinek presežka okrepitev nad oslabitvami naložb življenjskih zavarovancev, ki prevzemajo naložbeno tveganje, zavarovalnica izkazuje kot čiste neiztržene dobičke zadevnih naložb.

d) Posebnosti razčlenjevanja in merjenja poslovnih izidov v zavarovalnicah

32.37. Pri ugotavljanju in obravnavanju raznih vrst izidov se v zavarovalnici uporablja SRS 19 z izjemami oziroma dopolnitvami, obdelanimi v SRS 32.38 in 32.39.

32.38. Zavarovalnica mora ugotavljati izid iz življenjskih zavarovanj, izid iz zdravstvenih zavarovanj, izid iz drugih zavarovanj, izid iz rednega delovanja, izid zunaj rednega delovanja ter čisti izid obračunskega obdobja.

Vse naštete izide mora zavarovalnica ugotavljati za osnovne oblike zavarovanj in za zavarovalnico kot celoto. Vse naštete izide razen izida zunaj rednega delovanja in čistega izida obračunskega obdobja mora ugotavljati tudi po podskupinah in po možnosti tudi po enotah zavarovanj.

Pri izračunavanju izidov iz zavarovanj po osnovnih oblikah zavarovanj mora zavarovalnica upoštevati tudi donose naložb iz tehničnih virov teh zavarovanj.

Pri izračunavanju izidov iz življenjskih in zdravstvenih zavarovanj mora zato zavarovalnica izkazovati prihodke in odhodke naložb, ki so financirane iz tehničnih in netehničnih virov teh zavarovanj, ter od njih odšteti donos naložb, ki niso financirane iz tehničnih virov teh zavarovanj. Ta donos mora izkazati v izračunu izida iz rednega delovanja.

Pri izračunavanju izidov iz drugih zavarovanj mora zavarovalnica izkazovati donose naložb, ki so financirane iz tehničnih virov teh zavarovanj, ki jih prenese iz izračuna izida iz rednega delovanja.

Pri izračunu izida iz rednega delovanja mora zavarovalnica izkazovati prihodke in odhodke naložb, ki so financirane iz netehničnih virov in iz tehničnih virov drugih zavarovanj (to je vseh razen življenjskih in zdravstvenih). Ocenjeni del donosov teh naložb, ki izhaja iz naložb, ki so financirane iz tehničnih virov drugih zavarovanj, mora zavarovalnica prenesti iz izračuna izida iz rednega delovanja v izračun izida iz drugih zavarovanj.

Zavarovalnica mora izkazovati finančne prihodke in odhodke med prihodki in odhodki naložb.

32.39. Zavarovalnica mora izkazovati po enotah in podskupinah zavarovanj tudi tehnični izid ter tehnični izid, povečan za razliko med prihodki in odhodki naložb, ki so financirane iz posameznih vrst tehničnih rezervacij. Tehnični izid je razlika med prihodki od tehnične premije in odhodki za škode, povečana za zmanjšanje oziroma zmanjšana za povečanje ostalih tehničnih rezervacij, ki niso upoštevane pri opredelitvi prihodkov od tehnične premije in odhodkov za škode.

e) Oblika izkaza stanja v zavarovalnicah

32.40. 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. Ima obliko dvostranske uravnotežene bilance stanja.

Bilanco stanja mora zavarovalnica sestavljati ločeno za posamezne osnovne oblike neposrednih zavarovanj ter za zavarovalnico kot celoto. Pozavarovalnice pripravljajo enotno bilanco stanja za vse osnovne oblike neposrednih zavarovanj.

Bilanca stanja mora imeti pri vseh vrstah zavarovalnic, ne glede na njihovo velikost, najmanj te postavke:

Sredstva

A. Neopredmetena dolgoročna sredstva

1. Dolgoročno odloženi organizacijski stroški in stroški razvijanja
2. Dobro ime
3. Druga neopredmetena dolgoročna sredstva

B. Naložbe v zemljišča in zgradbe ter finančne naložbe

- I. Zemljišča in zgradbe
 1. Zemljišča (zavarovalnica mora ločeno izkazovati zemljišča za zavarovalno dejavnost in druga zemljišča)
 2. Zgradbe (zavarovalnica mora ločeno izkazovati zgradbe za zavarovalno dejavnost in druge zgradbe)

- II. Finančne naložbe podjetjih v skupini in v pridruženih podjetjih
 - 1. Deleži v podjetjih v skupini
 - 2. Dolžniški vrednostni papirji in posojila, dana drugim podjetjem v skupini
 - 3. Deleži v pridruženih podjetjih
 - 4. Dolžniški vrednostni papirji in posojila, dana pridruženim podjetjem
- III. Druge finančne naložbe
 - 1. Delnice in drugi vrednostni papirji s spremenljivim donosom in kuponi skladov
 - 2. Dolžniški vrednostni papirji in drugi vrednostni papirji s stalnim donosom
 - 3. Deleži v investicijskih skladih
 - 4. Dana hipotekarna posojila
 - 5. Druga dana posojila
 - 6. Depoziti pri bankah
 - 7. Ostale finančne naložbe
- IV. Finančne naložbe pozavarovalnic iz naslova pozavarovalnih pogodb pri cedentih

C. Naložbe v korist življenjskih zavarovancev, ki prevzemajo naložbeno tveganje

Č. Terjatve (v postavkah I, II in III mora zavarovalnica posebej izkazovati del terjatev do pridruženih podjetij in do podjetij v skupini)

- I. Terjatve iz neposrednih zavarovanj
 - 1. Terjatve do zavarovalcev
 - 2. Terjatve do zavarovalnih posrednikov
- II. Terjatve iz pozavarovanja
- III. Druge terjatve
- IV. Nevplačani vpoklicani kapital

D. Razna sredstva

- I. Opredmetena osnovna sredstva razen zemljišč in zgradb
 - 1. Oprema
 - 2. Druga opredmetena osnovna sredstva
- II. Denarna sredstva
- III. Odkupljene lastne delnice
- IV. Zaloge in druga sredstva
 - 1. Zaloge
 - 2. Druga sredstva

E. Aktivne časovne razmejitve

- 1. Prehodno nezaračunani prihodki od obresti in najemnin
- 2. Odloženi stroški pridobivanja zavarovanj
- 3. Druge aktivne časovne razmejitve

Obveznosti do virov sredstev

A. Kapital

- I. Vpoklicani kapital
 - 1. Osnovni kapital
 - 2. Nevpoklicani kapital (kot odbitna postavka)
- II. Kapitalske rezerve

III. Splošni prevrednotovalni popravek kapitala

1. Splošni prevrednotovalni popravek osnovnega kapitala
2. Splošni prevrednotovalni popravek kapitalskih rezerv
3. Splošni prevrednotovalni popravek rezerv iz dobička
4. Splošni prevrednotovalni popravek prenesenega dobička ali prenesene izgube

IV. Posebni prevrednotovalni popravek kapitala (brez prevrednotovalnega popravka, ki izhaja iz naložb življenjskih zavarovancev, ki prevzemajo naložbeno tveganje)

1. Posebni prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi
2. Posebni prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi dolgoročnimi finančnimi naložbami
3. Posebni prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi s kratkoročnimi finančnimi naložbami
4. Posebni prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi z dolgoročnimi dolgovi
5. Posebni prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi s kratkoročnimi dolgovi

V. Rezerve iz dobička

1. Varnostna rezerva
2. Zakonske in statutarne rezerve
3. Rezerve za lastne deleže
4. Druge rezerve iz dobička

VI. Preneseni čisti dobiček ali prenesena čista izguba iz prejšnjih let

VII. Nerazdeljeni dobiček ali neporavnana izguba obračunskega obdobja

B. Podrejene obveznosti**C. Čiste tehnične rezervacije (v postavkah dela C, razen pri V, mora zavarovalnica izkazati kosmati znesek in pozavarovalni del, v bilančni znesek pa všteti razliko med njima)**

- I. Čiste prenosne premije
- II. Čiste matematične rezervacije
- III. Čiste škodne rezervacije
- IV. Čiste rezervacije za bonuse in popuste
- V. Izravnalne rezervacije
- VI. Druge čiste tehnične rezervacije

Č. Čiste rezervacije v korist življenjskih zavarovancev, ki prevzemajo naložbeno tveganje (kosmati znesek in pozavarovalni del kot odbitna postavka)**D. Rezervacije za druge nevarnosti in stroške**

1. Dolgoročne rezervacije za pokojnine
2. Rezervacije za davke
3. Druge rezervacije

E. Obveznosti za finančne naložbe pozavarovateljev iz naslova pozavarovalnih pogodb pri cedentih**F. Druge obveznosti (v postavkah I do V zavarovalnica ločeno izkazuje del obveznosti do pridruženih podjetij in do podjetij v skupini)**

- I. Obveznosti iz neposrednih zavarovanj
 1. Obveznosti do zavarovalcev
 2. Obveznosti do zavarovalnih posrednikov
- II. Obveznosti iz pozavarovanja

- III. Posojila, zavarovana z vrednostnimi papirji s stalnim donosom (zavarovalnica posebej izkazuje zamenljiva posojila, zavarovana z vrednostnimi papirji s stalnim donosom)
- IV. Obveznosti do bank
- V. Ostale obveznosti

G. Pasivne časovne razmejitve

f) Oblika izkaza poslovnega izida v zavarovalnicah

32.41. Izkaz poslovnega izida v zavarovalnicah se praviloma sestavi v stopenjski obliki in ima pri vseh vrstah zavarovalnic, ne glede na njihovo velikost, najmanj tele postavke:

A. Izkaz izida iz drugih zavarovanj (razen življenjskih in zdravstvenih)

- I. Čisti prihodki od zavarovalnih premij
 - 1. Obračunane kosmate zavarovalne premije
 - 2. Obračunane pozavarovalne premije
 - ± 3. Sprememba kosmatih prenosnih premij
 - ± 4. Sprememba prenosnih premij za pozavarovalni del
- II. Donos naložb, prenesen iz izkaza izida iz rednega delovanja
- III. Drugi čisti zavarovalni prihodki
- IV. Čisti odhodki za škode
 - 1. Obračunani kosmati zneski škod
 - 2. Obračunani deleži pozavarovateljev
 - ± 3. Sprememba kosmatih škodnih rezervacij
 - ± 4. Sprememba škodnih rezervacij za pozavarovalni del
- ± V. Sprememba drugih čistih tehničnih rezervacij
- VI. Čisti odhodki za bonuse in popuste
- VII. Čisti obratovalni stroški
 - 1. Stroški pridobivanja zavarovanj
 - ± 2. Sprememba v razmejenih stroških pridobivanja zavarovanj
 - 3. Drugi obratovalni stroški
 - 4. Prihodki od pozavarovalnih provizij in iz deležev v pozitivnem tehničnem izidu iz posameznih pozavarovalnih pogodb
- VIII. Drugi čisti zavarovalni odhodki
 - 1. Odhodki za preventivno dejavnost
 - 2. Ostali čisti zavarovalni odhodki
- ± IX. Sprememba izravnalnih rezervacij
- X. Izid iz drugih zavarovanj (I + II + III – IV ± V – VI – VII – VIII ± IX)

B. Izkaz izida iz življenjskih zavarovanj

- I. Čisti prihodki od zavarovalnih premij
 - 1. Obračunane kosmate zavarovalne premije
 - 2. Obračunane pozavarovalne premije
 - ± 3. Sprememba čistih prenosnih premij
- II. Prihodki naložb
 - 1. Prihodki iz deležev v podjetjih
 - 1.1. Prihodki iz deležev v podjetjih v skupini
 - 1.2. Prihodki iz deležev v pridruženih podjetjih

- 1.3. Prihodki iz deležev v drugih podjetjih
- 2. Prihodki drugih naložb (v postavkah 2.1, 2.2 in 2.3 zavarovalnica ločeno izkazuje prihodke naložb v pridruženih podjetjih in v podjetjih v skupini)
 - 2.1. Prihodki od zemljišč in zgradb
 - 2.2. Prihodki od obresti
 - 2.3. Drugi prihodki naložb
 - 2.3.1. Prevrednotovalni finančni prihodki
 - 2.3.2. Drugi finančni prihodki
- 3. Prihodki zaradi popravkov vrednosti naložb
- 4. Dobički pri odtujitvah naložb
- III. Čisti neiztrženi dobički naložb življenjskih zavarovancev, ki prevzemajo naložbeno tveganje
- IV. Drugi čisti prihodki od zavarovanja
- V. Čisti odhodki za škode
 - 1. Obračunani kosmati zneski škod
 - 2. Obračunani deleži pozavarovateljev
 - ± 3. Sprememba kosmatih škodnih rezervacij
 - ± 4. Sprememba škodnih rezervacij za pozavarovalni del
- ± VI. Sprememba ostalih čistih tehničnih rezervacij
 - 1. Sprememba matematičnih rezervacij
 - 1.1. Sprememba kosmatih rezervacij
 - ± 1.2. Sprememba pozavarovalnega deleža
 - 2. Sprememba drugih čistih rezervacij
- VII. Čisti odhodki za bonuse in popuste
- VIII. Čisti obratovalni stroški
 - 1. Stroški pridobivanja zavarovanj
 - ± 2. Sprememba v razmejenih stroških pridobivanja zavarovanj
 - 3. Drugi obratovalni stroški
 - 4. Prihodki od pozavarovalnih provizij in iz deležev v pozitivnem tehničnem izidu iz pozavarovalnih pogodb
- IX. Odhodki naložb
 - 1. Amortizacija naložb sredstev, ki niso potrebna za obratovanje
 - 2. Obresti in drugi odhodki naložb
 - 2.1. Odhodki za upravljanje sredstev, odhodki za obresti in drugi finančni odhodki
 - 2.2. Prevrednotovalni finančni odhodki
 - 3. Odpisi in popravki vrednosti naložb
 - 4. Izgube pri odtujitvah naložb
- X. Čiste neiztržene izgube naložb življenjskih zavarovancev, ki prevzemajo naložbeno tveganje
- XI. Drugi čisti zavarovalni odhodki
 - 1. Odhodki za preventivno dejavnost
 - 2. Ostali čisti zavarovalni odhodki
- XII. Donos naložb, prenesen v izkaz izida iz rednega delovanja

XIII. Izid iz življenjskih zavarovanj (I+ II + III + IV – V ± VI – VII – VIII – IX – X – XI – XII)

C. Izkaz izida iz zdravstvenih zavarovanj

Razčlenitev kot pri B

Č. Izračun čistega izida iz rednega delovanja

I. Izid iz drugih zavarovanj (A.X)

II. Izid iz življenjskih zavarovanj (B.XIII)

III. Izid iz zdravstvenih zavarovanj (C.XIII)

IV. Prihodki naložb

1. Prihodki iz deležev v podjetjih

1.1. Prihodki iz deležev v podjetjih v skupini

1.2. Prihodki iz deležev v pridruženih podjetjih

1.3. Prihodki iz deležev v drugih podjetjih

2. Prihodki drugih naložb (v postavkah 2.1, 2.2 in 2.3 zavarovalnica ločeno izkazuje prihodke naložb v pridruženih podjetjih in v podjetjih v skupini)

2.1. Prihodki od zemljišč in zgradb

2.2. Prihodki od obresti

2.3. Drugi prihodki naložb

2.3.1. Prevrednotovalni finančni prihodki

2.3.2. Drugi finančni prihodki

3. Prihodki zaradi popravkov vrednosti naložb

4. Dobički pri odtujitvah naložb

V. Donos naložb, prenesen iz izkaza izida iz življenjskih zavarovanj (B.XII)

VI. Donos naložb, prenesen iz izkaza izida iz zdravstvenih zavarovanj (C.XII)

VII. Odhodki naložb

1. Amortizacija naložb sredstev, ki niso potrebna za obratovanje

2. Obresti in drugi odhodki naložb

2.1. Odhodki za upravljanje sredstev, odhodki za obresti in drugi finančni odhodki

2.2. Prevrednotovalni finančni odhodki

3. Odpisi in popravki vrednosti naložb

4. Izgube pri odtujitvah naložb

VIII. Donos naložb, prenesen v izkaz izida iz drugih zavarovanj (A.II)

IX. Drugi prihodki od rednega delovanja

1. Drugi prihodki od rednega delovanja iz drugih zavarovanj

2. Drugi prihodki od rednega delovanja iz življenjskih zavarovanj

3. Drugi prihodki od rednega delovanja iz zdravstvenih zavarovanj

X. Drugi odhodki za redno delovanje

1. Drugi odhodki za redno delovanje iz drugih zavarovanj

2. Drugi odhodki za redno delovanje iz življenjskih zavarovanj

3. Drugi odhodki za redno delovanje iz zdravstvenih zavarovanj

XI. Davek iz dobička iz rednega delovanja

XII. Čisti poslovni izid iz rednega delovanja

(Č.I + Č.II + Č.III + Č.IV + Č.V + Č.VI – Č.VII – Č.VIII + Č.IX – Č.X – Č.XI)

1. Čisti poslovni izid iz rednega delovanja iz drugih zavarovanj

2. Čisti poslovni izid iz rednega delovanja iz življenjskih zavarovanj

3. Čisti poslovni izid iz rednega delovanja iz zdravstvenih zavarovanj

D. Izkaz izida zunaj rednega delovanja**I. Izredni prihodki**

1. Izredni prihodki od drugih zavarovanj
2. Izredni prihodki od življenjskih zavarovanj
3. Izredni prihodki od zdravstvenih zavarovanj

II. Izredni odhodki**1. Poravnava izgube iz prejšnjih let**

- 1.1. Poravnava izgube iz prejšnjih let iz drugih zavarovanj
- 1.2. Poravnava izgube iz življenjskih zavarovanj
- 1.3. Poravnava izgube iz zdravstvenih zavarovanj

2. Drugi izredni odhodki (v postavkah 2.1, 2.2 in 2.3 zavarovalnica ločeno izkazuje odhodke za prevrednotovalni popravek kapitala)

- 2.1. Drugi izredni odhodki za druga zavarovanja
- 2.2. Drugi izredni odhodki za življenjska zavarovanja
- 2.3. Drugi izredni odhodki za zdravstvena zavarovanja

III. Poslovni izid zunaj rednega delovanja

1. Poslovni izid zunaj rednega delovanja iz drugih zavarovanj
2. Poslovni izid zunaj rednega delovanja iz življenjskih zavarovanj
3. Poslovni izid zunaj rednega delovanja iz zdravstvenih zavarovanj

E. Davek iz dobička zunaj rednega delovanja**F. Drugi davki, ki niso izkazani v drugih postavkah****G. Čisti poslovni izid obračunskega obdobja (Č.XII + D.III – E – F)**

Poslovni izid iz rednega delovanja je seštevek postavk ČXII in ČXI. Celotni poslovni izid je seštevek postavk G, F, E in ČXI.

g) Oblika izkaza neposredno ugotovljenega finančnega izida v zavarovalnicah

32.42. V izkazu neposredno ugotovljenega finančnega izida zavarovalnice so potrebne najmanj tele postavke:

A. Finančni tokovi pri poslovanju**a) Prejemki pri poslovanju**

1. Plačane zavarovalne premije
2. Plačila pozavarovateljev (za deleže v škodah in provizije)
3. Drugi prejemki pri poslovanju

b) Izdatki pri poslovanju

1. Izdatki za plačane škode
2. Izdatki za plačila pozavarovalnih premij
3. Izdatki za preventivno dejavnost
4. Izdatki za plače in deleže zaposlencev v dobičku
5. Izdatki za dajatve vseh vrst
6. 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**

1. Prejemki od obresti, ki se nanašajo na
 - naložbe, financirane iz tehničnih rezervacij
 - druge naložbe
2. Prejemki od deležev iz dobička drugih
3. Prejemki od odtujitve neopredmetenih dolgoročnih sredstev
4. Prejemki od odtujitve opredmetenih osnovnih sredstev, financiranih iz
 - tehničnih rezervacij
 - drugih virov
5. Prejemki od odtujitve dolgoročnih finančnih naložb, financiranih iz
 - tehničnih rezervacij
 - drugih virov
6. Prejemki od odtujitve kratkoročnih finančnih naložb, financiranih iz
 - tehničnih rezervacij
 - drugih virov

b) Izdatki pri naložbenju

1. Izdatki za pridobitev neopredmetenih dolgoročnih sredstev
2. Izdatki za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev, financiranih iz
 - tehničnih rezervacij
 - drugih virov
3. Izdatki za pridobitev dolgoročnih finančnih naložb, financiranih iz
 - tehničnih rezervacij
 - drugih virov
4. Izdatki za pridobitev kratkoročnih finančnih naložb, financiranih iz
 - tehničnih rezervacij
 - drugih virov

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**

1. Prejemki od vplačanega kapitala
2. Prejemki od dobljenih dolgoročnih posojil
3. Prejemki od dobljenih kratkoročnih posojil

b) Izdatki pri financiranju

1. Izdatki za dane obresti
2. Izdatki za vračila kapitala
3. Izdatki iz naslova rezervacij
4. Izdatki za vračila oziroma odplačila dolgoročnih posojil in kreditov
5. Izdatki za vračila oziroma odplačila kratkoročnih posojil in kreditov
6. 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

Na neposredni način ugotavlja in izkazuje zavarovalnica finančni izid v izkazu bilančne oblike. V tem izkazu se pojavljajo štiri podbilance, ki ustrezajo podatkom od A do Č, 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.

h) Oblika izkaza posredno ugotovljenega finančnega izida v zavarovalnicah

32.43. V izkazu posredno ugotovljenega finančnega izida zavarovalnice so potrebne najmanj tele postavke:

A. Finančni tokovi pri poslovanju**a) Pritoki pri poslovanju**

1. Obračunane čiste zavarovalne premije v obdobju
2. Prihodki naložb (razen finančnih prihodkov), financiranih iz
 - tehničnih rezervacij
 - drugih virov
3. Drugi prihodki od rednega delovanja (brez zmanjšanja rezervacij)
4. Izredni prihodki, ki se nanašajo na poslovanje
5. Začetne manj končne terjatve iz neposrednih zavarovanj
6. Začetne manj končne terjatve iz pozavarovanj
7. Začetne manj končne druge poslovne terjatve
8. Začetne manj končne aktivne časovne razmejitve

b) Odtoki pri poslovanju

1. Obračunani čisti zneski škod v obdobju
2. Obračunani stroški bonusov in popustov
3. Čisti obratovalni stroški brez stroškov amortizacije in brez spremembe v razmejenih stroških pridobivanja zavarovanj
4. Odhodki naložb brez amortizacije (razen finančnih odhodkov), financiranih iz
 - tehničnih rezervacij
 - drugih virov
5. Drugi odhodki za redno dejavnost brez povečanja rezervacij
6. Izredni odhodki, ki se nanašajo na poslovanje
7. Davki iz dobička in drugi davki, ki niso zajeti v poslovnih odhodkih
8. Končne manj začetne zaloge
9. Začetni manj končni dolgovi iz neposrednih zavarovanj
10. Začetni manj končni dolgovi iz pozavarovanj
11. Začetni manj končni drugi poslovni dolgovi
12. Začetne manj končne pasivne 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**

1. Finančni prihodki (razen za prevrednotenje) ki se nanašajo na naložbe, financirane iz
 - tehničnih rezervacij
 - drugih virov
3. Izredni prihodki, ki se nanašajo na naložbenje
4. Pobotano zmanjšanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev (razen za prevrednotenje)
5. Pobotano zmanjšanje opredmetenih osnovnih sredstev (razen za prevrednotenje in stvarne vloške kapitala)
 - za zavarovalno dejavnost
 - drugih
6. Pobotano zmanjšanje dolgoročnih finančnih naložb (razen za prevrednotenje), financiranih iz
 - tehničnih rezervacij
 - drugih virov
7. Pobotano zmanjšanje kratkoročnih finančnih naložb (razen za prevrednotenje), financiranih iz
 - tehničnih rezervacij
 - drugih virov

b) Odtoki pri naložbenju

1. Finančni odhodki (razen za prevrednotenje), ki se nanašajo na naložbe, financirane iz
 - tehničnih rezervacij
 - drugih virov
2. Izredni odhodki, ki se nanašajo na naložbenje
3. Pobotano povečanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev (razen za prevrednotenje)
4. Pobotano povečanje opredmetenih osnovnih sredstev (razen za prevrednotenje in stvarne vloške kapitala)
 - za zavarovalno dejavnost
 - drugih
5. Pobotano povečanje dolgoročnih finančnih naložb (razen za prevrednotenje), financiranih iz
 - tehničnih rezervacij
 - drugih virov
6. Pobotano povečanje kratkoročnih finančnih naložb (razen za prevrednotenje), financiranih iz
 - tehničnih rezervacij
 - drugih virov

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**

1. Finančni prihodki, ki se nanašajo na financiranje (razen za prevrednotenje)
2. Izredni prihodki, ki se nanašajo na financiranje
3. Povečanje kapitala (brez čistega dobička)
4. Pobotano povečanje dolgoročnih rezervacij mimo tekočega poslovnega izida (razen za prevrednotenje)
5. Pobotano povečanje dolgoročnih finančnih dolgov (razen za prevrednotenje)
6. Pobotano povečanje kratkoročnih finančnih dolgov (razen za prevrednotenje)

b) Odtoki pri financiranju

1. Finančni odhodki, ki se nanašajo na financiranje (razen za prevrednotenje)
2. Izredni odhodki, ki se nanašajo na financiranje
3. Zmanjšanje kapitala (brez čiste izgube poslovnega leta)
4. Pobotano zmanjšanje dolgoročnih rezervacij mimo tekočega poslovnega izida (razen za prevrednotenje)
5. Pobotano zmanjšanje dolgoročnih finančnih dolgov (razen za prevrednotenje)
6. Pobotano zmanjšanje kratkoročnih finančnih dolgov (razen za prevrednotenje)
7. 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

Na posredni način ugotavlja in izkazuje zavarovalnica finančni izid v izkazu bilančne oblike. V tem izkazu se pojavljajo štiri podbilance, ki ustrezajo podatkom od A do Č, 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.

i) Oblika izkaza gibanja kapitala

32.44. Zavarovalnica sestavi izkaz gibanja kapitala praviloma ločeno za posamezne osnovne oblike zavarovanj po rešitvi II iz SRS 27 tako, da prikaže spremembe vseh sestavin kapitala, zajetih v bilanco stanja. Izkaz gibanja kapitala ima obliko sestavljene razpredelnice sprememb vseh sestavin kapitala. V tem standardu je kot izhodiščna predlagana rešitev b.

j) Razkritja

32.45. Zavarovalnica mora poleg razkritij, ki jih zahtevajo SRS 32.1-32.44, v pojasnilih k računovodskemu izkazu za druga zavarovanja (vsa zavarovanja, razen življenjskih in zdravstvenih), navesti zneske

- a) obračunanih kosmatih zavarovalnih premij v poslovnem letu,
- b) obračunanih kosmatih zavarovalnih premij za poslovno leto,
- c) obračunanih kosmatih zneskov škod za poslovno leto,
- č) kosmatih obratovalnih stroškov ter
- d) pozavarovalnega izida, in sicer
 - čistega, to je razlike med obračunanimi kosmatimi zavarovalnimi premijami, danimi v pozavarovanje, in iz pozavarovanja kritimi obračunanimi kosmatimi zneski škod za poslovno leto, ter
 - kosmatega, to je čistega, povečanega za prihodke od pozavarovalnih provizij in iz deležev v pozitivnem tehničnem izidu iz posameznih pozavarovalnih pogodb.

Te zneske mora zavarovalnica, ki izvaja neposredna zavarovanja, razčlenjevati najmanj na te vrste in podskupine zavarovanj:

- a) nezgodno in zdravstveno,
- b) zavarovanje odgovornosti pri uporabi motornih vozil,
- c) druga zavarovanja motornih vozil,
- č) zavarovanje pomorskega in letalskega prometa ter prevoza blaga,
- d) požarno zavarovanje in druga zavarovanja premoženja,
- e) zavarovanja druge odgovornosti,
- f) zavarovanje kreditov in zavarovanja varščin,
- g) zavarovanje stroškov pravnega postopka,
- h) zavarovanje pomoči ter
- i) druga zavarovanja.

Ni nujno, da zavarovalnica v pojasnilih k računovodskim izkazom razkriva zneske za tiste našteve vrste in podskupine zavarovanj, pri katerih obračunane kosmate zavarovalne premije v poslovnem letu za neposredno zavarovanje ne presegajo tolarske vrednosti 10 milijonov evrov, v vsakem primeru pa mora razkrivati zneske za tri največje podskupine oziroma vrste zavarovanj.

32.46. Zavarovalnica mora poleg razkritij, ki jih zahtevajo člani SRS 32.1-32.44, v pojasnilih k računovodskim izkazom za življenjska in zdravstvena zavarovanja izkazovati zneske v poslovnem letu obračunanih kosmatih zavarovalnih premij, razčlenjene na

- a) premije za posamična in premije za skupinska zavarovanja,
- b) premije, ki se plačujejo v obrokih, in premije, ki se plačujejo z enkratnim vplačilom, ter
- c) premije iz pogodb z nespremenljivimi zavarovalnimi vsotami, iz pogodb z deležem v dobičku in iz pogodb, pri katerih zavarovanci prevzemajo naložbeno tveganje.

Posameznih zneskov iz točk a), b) in c) SRS 32.46 ni treba razkrivati, če ne presegajo 10% v poslovnem letu obračunanih zavarovalnih premij.

Za življenjska in zdravstvena zavarovanja mora zavarovalnica navesti tudi zneske čistih in zneske kosmatih pozavarovalnih izidov.

32.47. Če dosega zavarovalnica več kot 5% v obdobju obračunanih kosmatih zavarovalnih premij po pogodbah, sklenjenih v tujini, mora v pojasnilih k računovodskim izkazom znesek v obdobju obračunanih kosmatih zavarovalnih premij razčlenjevati na del, obračunan po pogodbah, sklenjenih v Sloveniji, in na del, obračunan po pogodbah, sklenjenih v tujini, pri čemer posebej izkazuje del, ki ga dosega po pogodbah, sklenjenih v državah članicah Evropske skupnosti.

32.48. Kadar zavarovalnica zmanjša prenosne premije za del v obračunskem obdobju nastalih stroškov pridobivanja zavarovanj, mora zneske odšteti stroškov razkrivati v pojasnilih k računovodskim izkazom.

32.49. Kadar je razlika med škodnimi rezervacijami za že nastale, a v začetku obračunskega leta še ne rešene škode ter vsoto za te škode v obračunskem letu izplačanih odškodnin in na koncu obračunskega leta zanje še vedno oblikovanih rezervacij pomembna, jo mora zavarovalnica v pojasnilih k računovodskim izkazom razčleniti po vrstah zavarovanj in zneskih. Če zavarovalnica uporabi pri oceni obveznosti v okviru škodnih rezervacij postopek diskontiranja, mora v pojasnilih k računovodskim izkazom opredeliti zneske rezervacije pred diskontiranjem, vrste škodnih zahtevkov, pri katerih je uporabila postopek diskontiranja, ter pri vsaki vrsti postopke in osnove za oceno odškodnine in diskontiranje.

32.50. V pojasnilih k računovodskim izkazom mora zavarovalnica razkrivati

- seznam vseh pomembnih (če je lastniški delež zavarovalnice 20-odstoten ali večji) povezanih podjetij, ki vsebuje njihova imena, države, v katerih so vpisana v registre ali imajo v njih sedeže, ter njihove kapitalske deleže in glasovalne deleže, če se razlikujejo od kapitalskih deležev;
- naravo razmerja med zavarovalnico in posameznim odvisnim podjetjem (če je lastniški delež zavarovalnice 50-odstoten ali večji);
- poslovanje s povezanimi osebami med letom ter
- način uporabe kapitalske metode pri obračunavanju povezanih podjetij.

32.51. Če so zneski ostalih finančnih naložb (B.III.7 v bilanci stanja) ter zalog in drugih sredstev (D.IV.1 in D.IV.2 v bilanci stanja) pomembni, jih mora zavarovalnica v pojasnilih k računovodskim izkazom podrobneje razčleniti.

32.52. Če je znesek naložb v korist življenjskih zavarovancev, ki prevzemajo naložbeno tveganje, pomemben, ga mora zavarovalnica v pojasnilih k računovodskim izkazom razčleniti, kot je razčlenjen znesek naložb v točki B bilance stanja, ter razčlenjevati prihodke in odhodke v zvezi s temi naložbami, kot so razčlenjeni v točkah B.II in B.IX.

32.53. Zavarovalnica mora v pojasnilih k računovodskim izkazom razkrivati:

- povečanje matematičnih rezervacij iz dela razlike med uresničeni in načrtovani zneski, ki izhaja iz kalkulativnih sestavin premije življenjskih zavarovanj ali/in deleža v dobičku iz skupine življenjskih zavarovanj,
- osnove za opredelitev dela razlike iz prve alineje SRS 32.53 ter
- osnove za razporeditev tega dela razlike na posamezna zavarovanja.

Če so kakšni podatki v zvezi z obveznimi razkritji v pojasnilih k računovodskim izkazom zavarovalnic zajeti v aktuarsko poročilo, se šteje, da so ti podatki razkriti v skladu s SRS 32, če zavarovalnica aktuarsko poročilo priloži k pojasnilom k računovodskim izkazom.

32.54. Če so zneski odhodkov za bonuse in popuste pomembni, jih mora zavarovalnica v pojasnilih k računovodskim izkazom ločevati na odhodke za bonuse in odhodke za popuste.

32.55. Zavarovalnica mora v pojasnilih k računovodskim izkazom razkrivati osnove za razporejanje donosov naložb, ki jih iz izkaza izida iz življenjskih in zdravstvenih zavarovanj prenese v izid iz rednega delovanja ter iz izida iz rednega delovanja v izid iz drugih zavarovanj.

32.56. Zavarovalnica mora v pojasnilih k računovodskim izkazom izkazovati zneske za poslovno leto obračunanih provizij za neposredne zavarovalne posle, v tem okviru pa znesek provizij za sklepanje, obnavljanje in izterjevanje zavarovanj, za upravljanje zavarovalnega portfelja in drugih provizij.

32.57. Zavarovalnica mora v pojasnilih k računovodskim izkazom izkazovati po tržnih vrednostih tiste naložbe v zemljišča in zgradbe ter tiste finančne naložbe, ki jih v bilanci stanja izkazuje po izvornih oziroma indeksiranih izvornih vrednostih, in po izvornih oziroma indeksiranih izvornih vrednostih tiste naložbe v zemljišča in zgradbe ter tiste finančne naložbe, ki jih v bilanci stanja izkazuje po tržnih vrednostih.

32.58. Zavarovalnica mora v pojasnilih k računovodskim izkazom razkrivati podlage za razčlenitev kapitala po osnovnih oblikah zavarovanj. Te podlage opredeli v računovodskih usmeritvah.

32.59. Zavarovalnica mora v pojasnilih k računovodskim izkazom razkrivati stroške izvajanja zavarovalne dejavnosti po naravnih vrstah, pri posrednih stroških pa tudi podlage za njihovo razporejanje. Poleg tega mora razkrivati način razporejanja naravnih vrst stroškov na funkcionalne skupine stroškov in na stroškovne nosilce.

32.60. Zavarovalnica mora v pojasnilih k računovodskim izkazom razkriti čisti poslovni izid v obračunskem obdobju po osnovnih oblikah zavarovanj.

C. Opredelitve ključnih pojmov

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

- a) **Osnovne oblike zavarovanj** so življenjska zavarovanja, zdravstvena zavarovanja, ki jih zavarovalnice izvajajo po načelih življenjskih zavarovanj, druga zavarovanja ter pozavarovanje.
- b) **Podskupino zavarovanj** sestavljajo sorodne vrste zavarovanj (na primer podskupina zavarovanje odgovornosti, ki jo sestavljajo zavarovanje odgovornosti pri uporabi motornih vozil, zavarovanje odgovornosti pri uporabi zrakoplovov, zavarovanje odgovornosti pri uporabi plovil in splošno zavarovanje odgovornosti).
- c) **Enota zavarovalnih storitev (enota zavarovanj)** je vrsta ali podvrsta zavarovalnih storitev (zavarovanj), za katera veljajo isti zavarovalni pogoji in isti cenik.
- č) **Kosmata zavarovalna premija** je celoten znesek zavarovalne premije, sestavljen iz funkcionalne premije in obratovalnega dodatka.
- d) **Funkcionalna premija** je premija, sestavljena iz stroškov preventivne dejavnosti in tehničnih premij.
- e) **Obratovalni dodatek** je del kosmate zavarovalne premije, ki je vračunan za pokrivanje obratovalnih stroškov in za morebitni vračunani dobiček (na primer v delniški družbi).
- f) **Čista zavarovalna premija** je razlika med obračunano kosmato zavarovalno premijo in obračunano pozavarovalno premijo.
- g) **Tehnična premija** je premija za nadomeščanje škod; izračuna se po aktuarskih postopkih.
- h) **Kosmati znesek škode** (strošek škode) je znesek odškodnine in cenilnih stroškov.
- i) **Odškodnina** je zavarovalnina, do katere je zavarovanec ali drug upravičenec upravičen v primeru uresničitve zavarovanega nevarnostnega dogodka.
- j) **Cenilni stroški** so zunanji in notranji stroški ocenitve upravičenosti in zneska odškodninskih zahtevkov za škodne primere s sodnimi stroški in stroški izvedencev vred.
- k) **Tehnične rezervacije** so razmejeni stroški in prihodki, ocenjeni po aktuarskih postopkih na podlagi škodnega procesa ali časovne razporeditve zavarovalnega kritja.
- l) **Matematične rezervacije** so matematično-statistično ocenjene sedanje vrednosti bodočih obveznosti iz dolgoročnih zavarovanj, zmanjšane za sedanje vrednosti ocenjenih bodočih vplačil tehničnih premij življenjskih, zdravstvenih in drugih dolgoročnih zavarovanj, pri katerih je po zakonu obvezno oblikovanje matematične rezervacije.
- m) **Škodne rezervacije** so ocenjene pričakovane obveznosti iz uresničenih nevarnostnih dogodkov, ki so do dneva bilanciranja prijavljeni, a še ne rešeni, in tudi tistih, za katere je zelo verjetno, da so uresničeni, čeprav še niso prijavljeni. V škodnih rezervacijah izkazane obveznosti je treba zmanjšati za morebitna že izvedena predplačila za še ne rešene škode.

- n) **Rezervacije za bonuse in popuste** so rezervacije za vnaprej vračunane stroške bonusov in popustov, ocenjene na podlagi nadpovprečno ugodnih škodnih procesov pri posamičnih zavarovanjih ali pa vrstah ali skupinah zavarovanj.
- o) **Izravnalne rezervacije** so rezervacije za negotove bodoče obveznosti za odškodnine, ki so posledica naključnih nihanj v letnem škodnem procesu posameznih vrst zavarovanj.
- p) **Prenosne premije** so (pri dolgoročnih zavarovanjih tudi dolgoročno) razmejeni prihodki od zavarovalnih premij za tista zavarovalna kritja, ki segajo v čas po preteku obračunskega obdobja.
- r) **Druge tehnične rezervacije** so druge zakonsko dovoljene oblike časovnega izravnavanja nevarnosti, na primer rezervacije za staranje, če zavarovalnica izvaja zdravstvena zavarovanja, in rezervacije za še ne iztečene nevarnosti iz naslova zavarovalnih poslov. Slednje se nanašajo na premalo obračunane premije za tiste škodne primere, ki bodo nastali po obstoječih zavarovalnih pogodbah po dnevu bilanciranja ter jih je mogoče na dan bilanciranja predvideti z dovolj veliko verjetnostjo in so posledica neugodnih sprememb v škodnem procesu pri zavarovanjih določene osnovne enote zavarovanj, ki pri oblikovanju premij za to enoto zavarovanj še niso mogle biti upoštevane, ker niso bile znane ali jih ni bilo mogoče predvideti.
- s) **Izid iz rednega delovanja** je sestavljen iz izidov iz zavarovanj, donosov naložb, ki niso financirane iz tehničnih virov, ter razlike med drugimi prihodki in odhodki pri rednem delovanju zavarovalnice.

Č. Pojasnila

32.62. Vse določbe, ki v tem standardu obravnavajo pozavarovanja, se nanašajo tudi na sozavarovanja, in sicer na neposredna in posredna sozavarovanja, ko gre za sredstva in obveznosti do njihovih virov, in le na posredna sozavarovanja, ko gre za poslovnoizidne tokove.

32.63. Vse določbe, ki v tem standardu opredeljujejo življenjska zavarovanja, se nanašajo tudi na zdravstvena zavarovanja, ki se izvajajo po enakih tehničnih načelih kot življenjska zavarovanja. Druga zdravstvena zavarovanja so zajeta v osnovno obliko drugih zavarovanj (drugih osebnih in premoženjskih zavarovanj).

32.64. Vse določbe, ki v tem standardu opredeljujejo pozavarovanja, se v pozavarovalnici po duhu uporabljajo za njihove retrocesijske posle.

32.65. Finančne naložbe v povezana (odvisna in pridružena) podjetja, ki sestavljajo skupino, pa niso zavarovalnice, se v skupinskih računovodskih izkazih zavarovalnice obračunavajo po kapitalski metodi.

32.66. Prihodke in odhodke, ki se nanašajo na zavarovanja in pozavarovanja, ter tehnične rezervacije pripozna zavarovalnica v čistih zneskih, to je v lastnih deležih zavarovalnice, sicer pa jih v poslovnih knjigah spremlja v kosmatih zneskih s popravki za pozavarovalni del.

32.67. Osnovni kapital v vzajemni zavarovalnici je ustanovni kapital družbe.

32.68. (K SRS 32.7) Policno posojilo je posojilo, ki ga dá zavarovalnica življenjskemu zavarovalcu na podlagi police o sklenjenem življenjskem zavarovanju.

32.69. (K SRS 32.7) Finančne naložbe pozavarovalnic pri cedentih so tisti deli obračunanih pozavarovalnih premij, ki jih pozavarovalnice na podlagi pozavarovalnih pogodb vežejo kot jamstvo za bodoče izpolnjevanje svojih obveznosti. Zavarovalnice izkazujejo na tej podlagi obveznosti za finančne naložbe pozavarovalnic.

32.70. (K SRS 32.19) Kadar zajema zavarovalnica pri zavarovanjih, za katere zakon predpisuje oblikovanje matematičnih rezervacij, med matematične rezervacije tudi del, ki se nanaša na čiste prenosne premije in na rezervacije za bonuse in popuste pri teh zavarovanjih, v čistih prenosnih premijah ter rezervacijah za bonuse in popuste tega dela ne izkazuje.

Če zavarovalnica izračunane matematične rezervacije zmanjša za del v obračunskem obdobju nastalih stroškov pridobivanja zavarovanj (Zillmerjev postopek), med aktivnimi časovnimi razmejitvami ne sme imeti nevračunanih stroškov pridobivanja zavarovanj.

32.71. (K SRS 32.26) Stroški pridobivanja zavarovanj zajemajo tako neposredne stroške sklepanja zavarovanj, na primer sklepnih provizij, kot tudi posredne stroške sklepanja zavarovanj, na primer stroške reklame ter stroške izdelovanja ponudb in izdajanja polic.

32.72. (K SRS 32.26) Med druge stroške naložb všteva zavarovalnica stroške vzdrževanja opredmetenih osnovnih sredstev in druge stroške naložb razen stroškov amortizacije teh sredstev in stroškov financiranja teh naložb.

32.73. (K SRS 32.29) Odhodki za čiste obratovalne stroške so v zavarovalnici obratovalni stroški, zmanjšani za prejete pozavarovalne provizije za pokrivanje dela teh stroškov in deleže v pozitivnem tehničnem izidu iz posameznih pozavarovalnih pogodb.

32.74. (K SRS 32.40.) Dolgoročna posojila, najeta pri bankah in drugih finančnih organizacijah, izkazuje zavarovalnica v bilanci stanja med obveznostmi v postavki F.IV, in ne F.III.

32.75. Dobičke in izgube pri odtujitvah sredstev tehničnih virov izkazuje zavarovalnica med prihodki oziroma odhodki naložb in niso zajeti v izkazu izida zunaj rednega delovanja.

32.76. Obveznosti, za katere je pogodbeno določeno, da se v primeru stečaja ali likvidacije zavarovalnice poravnajo po poravnavi vseh drugih dolgov, izkazuje zavarovalnica v bilanci stanja kot podrejene obveznosti (Obveznosti, B).

32.77. Med aktivnimi časovnimi razmejitvami zavarovalnica lahko izkazuje med odloženimi stroški pridobivanja zavarovanj poleg kratkoročnih tudi dolgoročne, in sicer iz naslova dolgoročnih zavarovanj.

32.78. Tehnične rezervacije v zavarovalnici so kratkoročne in dolgoročne.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

32.79. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 12. oktobra 2001. Minister za finance je dal soglasje k njemu. Zavarovalnice, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati s 1. januarjem 2002, preostale zavarovalnice pa s prvim poslovnim letom, ki se začne po tem datumu. Z uveljavitvijo tega standarda preneha veljati SRS 32 - Računovodske rešitve v zavarovalnicah (1993).

Slovenski računovodski standard 33 (2002)

RAČUNOVODSKE REŠITVE V DRUŠTVIH

A. Uvod

Ta standard ureja računovodstvo v društvih. Društva se lahko opirajo tudi na slovenske računovodske standarde (SRS), ki veljajo za gospodarske družbe, če niso v nasprotju s tem standardom.

Standard določa način vodenja poslovnih knjig in sestavljanja letnih poročil za društva, opredeljuje društveni sklad ter obdeluje ugotavljanje in obravnavanje presežka prihodkov in presežka odhodkov.

Opredeľuje ključne pojme in vsebuje tudi pojasnila.

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

B. Standard

33.1. Društvo vodi **temeljno poslovno knjigo** v skladu z izbranim načinom vodenja poslovnih knjig in na podlagi knjigovodskih listin, kakor določa ta standard.

33.2. Društvo vodi **pomožne poslovne knjige** v obsegu, ki je glede na področje in obseg dejavnosti potreben za pojasnjevanje postavk v temeljni poslovni knjigi in za sprotno ugotavljanje stanja.

33.3. Društvo sestavi na podlagi poslovnih knjig in popisa na koncu obračunskega obdobja **letno poročilo**, ki obsega

- bilanco stanja, ki prikazuje stanje sredstev in obveznosti do njihovih virov na koncu obračunskega obdobja, ter
- izkaz poslovnega izida, ki prikazuje stroške, donose, prihodke in presežek prihodkov ali presežek odhodkov v obračunskem obdobju.

B.1. Letno poročilo društva

33.4. Društvo sestavi **na koncu obračunskega obdobja bilanco stanja in izkaz poslovnega izida**, kakor določa ta standard. Letno poročilo sestavi najkasneje do konca februarja naslednjega obračunskega obdobja.

33.5. Bilanco stanja sestavljajo najmanj tele postavke:

I. Sredstva

1. Osnovna sredstva po neodpisani vrednosti
2. Dolgoročne terjatve
3. Zaloge
4. Terjatve do kupcev
5. Druge kratkoročne terjatve
6. Dobroimetje pri bankah, čeki in gotovina
7. Aktivne časovne razmejitve

Skupaj sredstva (od 1 do 7)

II. Obveznosti do virov sredstev

8. Društveni sklad - ustanovitvena vloga, rezerve in drugi viri
9. Društveni sklad - presežek prihodkov ali presežek odhodkov
10. Dolgoročne obveznosti
11. Kratkoročne obveznosti do dobaviteljev
12. Druge kratkoročne obveznosti
13. Pasivne časovne razmejitve

Skupaj obveznosti do virov sredstev (od 8 do 13).

33.6. V bilanci stanja društvo izkazuje sredstva, dolgove in društveni sklad po tehle pravilih:

1. **Osnovna sredstva po neodpisani vrednosti** so vsa osnovna sredstva na dan bilanciranja po neodpisani vrednosti, ki je razlika med nabavno vrednostjo in nabranim popravkom vrednosti. *Nabavna vrednost* je dokumentirana nakupna cena osnovnega sredstva, povečana za dokumentirane oziroma dokazljive neposredne stroške, ki jih je mogoče pripisati njegovi usposobitvi za uporabo. *Nabrani popravek vrednosti* je vsota obračunane obrabe osnovnega sredstva od začetka obračunavanja popravkov do letnega obračuna. V tej postavki se izkazujejo tudi dolgoročno razmejeni stroški oziroma odhodki.
Seštevki nabavnih vrednosti, nabranih popravkov vrednosti in neodpisanih vrednosti morajo biti enaki seštevkom popisanih in ovrednotenih vrednosti osnovnih sredstev na letnih popisnih listih.
2. **Dolgoročne terjatve** so finančne naložbe v obliki danih dolgoročnih posojil, kupljenih dolgoročnih vrednostnih papirjev oziroma lastniških deležev (kapitala) in druge dolgoročne terjatve. Seštevok vseh teh terjatev mora biti usklajen s seštevkom na ustreznem popisnem listu. Del dolgoročnih terjatev, ki zapade v plačilo v naslednjem obračunskem obdobju, društvo prikaže med kratkoročnimi terjatvami.
3. **Zaloge** materiala in blaga v bilanci stanja zajemajo količine s popisnega lista na koncu obračunskega obdobja, ovrednotene po zadnjih dokumentiranih nabavnih cenah. Zaloge polproizvodov in nedokončane proizvodnje zajemajo količine in cene s popisnega lista na koncu obračunskega obdobja, na katerem so prikazani neposredni stroški materiala, storitev in dela ter pripadajoči del splošnih stroškov. Društvo lahko vrednoti zaloge gotovih proizvodov ter nedokončanih proizvodov in storitev le po izbranih vrstah stroškov, vendar najmanj po stroških izdelavnega materiala. Stroške, ki sestavljajo vrednost tovrstnih zalog, ovrednoti po cenah potroškov prvin na koncu obračunskega obdobja. Knjigovodska vrednost zalog ne sme presegati njihove čiste iztržljive vrednosti.
4. **Terjatve do kupcev** se izkazujejo v znesku, ki ustreza njihovi knjigovodski vrednosti. Zneski izkazanih terjatev morajo biti usklajeni s seštevkom na ustreznem popisnem listu. V bilanci stanja se v tej postavki izkaže tudi tisti del dolgoročnih terjatev do kupcev, ki zapade v plačilo v naslednjem letu.

5. **Druge kratkoročne terjatve** se izkazujejo v znesku, ki ustreza njihovi knjigovodski vrednosti. Med druge kratkoročne terjatve sodijo terjatve do dobaviteljev iz predujmov, iz kratkoročnih finančnih naložb in iz drugih naslovov, razen terjatev do kupcev. Seštevek teh terjatev v bilanci stanja mora biti usklajen z njihovim seštevkom na letnem popisnem listu. V bilanci stanja se v tej postavki izkaže tudi tisti del drugih dolgoročnih terjatev, ki zapade v plačilo v naslednjem letu.
6. **Dobroimetje pri bankah** so denarna sredstva na vpogled na računih pri bankah. Zneski na računih morajo biti dokumentiran z ustreznimi bančnimi izpiski, znesek gotovine in čekov pa mora biti usklajen s stanjem v blagajniški knjigi (dnevniku) in na letnem popisnem listu.
7. **Aktivne časovne razmejitve** so postavke, ki se nanašajo na poslovanje v naslednjem obračunskem obdobju. To so zneski, ki bodo kot stroški ali odhodki vplivali na poslovni izid v naslednjem obračunskem obdobju oziroma bodo povečevali vrednost sredstev, ter zneski prihodkov, ki še niso zaračunani, so pa že vključeni v poslovni izid obračunskega obdobja.
8. in 9. **Vrednost društvenega sklada** je razlika med vrednostjo sredstev (celotno aktivo) in vrednostjo dolgov (vsemi vrstami dolgoročnih in kratkoročnih obveznosti ter pasivnih časovnih razmejitev, ki so našteje v zaporednih številkah od 10 do 13).
10. **Dolgoročne obveznosti** so posojila, dobljena pri bankah in drugih posojilodajalcih, pa tudi dobljeni blagovni krediti in druge dolgoročne obveznosti, katerih rok vračila presega 12 mesecev. V bilanci stanja so izkazani zneski dolgoročnih obveznosti (ti morajo biti usklajeni s seštevkom na letnem popisnem listu), ki na koncu obračunskega obdobja še niso vrnjeni, razen tistega dela dolgoročnih obveznosti, ki zapade v plačilo v naslednjem obračunskem obdobju ali je že zapadel v plačilo, pa še ni plačan, in ki ga društvo izkazuje med kratkoročnimi obveznostmi.
11. **Kratkoročne obveznosti do dobaviteljev** so zneski knjigovodske vrednosti teh obveznosti, ki morajo biti usklajeni s seštevki na letnem popisnem listu. V bilanci stanja se v tej postavki izkaže tudi tisti del dolgoročnih obveznosti do dobaviteljev, ki zapade v plačilo v naslednjem letu.
12. **Druge kratkoročne obveznosti** so obveznosti do kupcev iz predujmov, iz obveznosti do posojilodajalcev in iz drugih naslovov, katerih rok vračila ne presega 12 mesecev. Zneski teh obveznosti morajo biti usklajeni s seštevki na letnem popisnem listu. V bilanci stanja se v tej postavki izkaže tudi tisti del drugih dolgoročnih obveznosti, ki zapade v plačilo v naslednjem letu.
13. **Pasivne časovne razmejitve** so postavke v zvezi s poslovanjem v naslednjem obračunskem obdobju. To so zneski vnaprej vračunanih stroškov ali odhodkov ter zneski kratkoročno odloženih prihodkov. Kot pasivne časovne razmejitve se izkažejo tudi prejeta namenska sredstva, ki še niso porabljena, razen zneskov, namenjenih pokrivanju stroškov amortizacije.

33.7. Izkaz poslovnega izida sestavljajo najmanj tele postavke:

Stroški

1. Nabavna vrednost nabavljenih materiala in blaga
2. Zmanjšanje vrednosti zalog materiala in blaga
3. Povečanje vrednosti zalog materiala in blaga
4. Stroški porabljenega materiala in prodanega blaga (1 + 2 – 3)
5. Stroški storitev
6. Stroški dela
7. Dotacije drugim pravnim osebam
8. Stroški naložbenja (investiranja)
9. Amortizacijski stroški

10. Finančni odhodki
11. Drugi odhodki
12. Dajatve
13. Presežek prihodkov (od 17 do 19 – od 4 do 12)

Prihodki

14. Prihodki od dejavnosti
15. Povečanje vrednosti zalog gotovih proizvodov ter nedokončanih proizvodov in storitev
16. Zmanjšanje vrednosti zalog gotovih proizvodov ter nedokončanih proizvodov in storitev
17. Donosi od dejavnosti (14 + 15 – 16)
18. Finančni prihodki
19. Drugi prihodki
20. Presežek odhodkov (od 4 do 12 – od 17 do 19)
21. Kritje odhodkov iz obravnavanega obračunskega obdobja iz presežka prihodkov iz prejšnjih obračunskih obdobj.

33.8. V izkazu poslovnega izida društvo izkazuje stroške, odhodke, donose in prihodke po tehle pravilih:

1. **Nabavna vrednost nabavljenih materiala in blaga** zajema vrednost materiala in blaga, nabavljenega v obračunskem obdobju, obračunano po dejanskih nabavnih cenah.
2. **Zmanjšanje vrednosti zalog materiala in blaga** je razlika med vrednostjo zalog materiala in blaga na začetku obračunskega obdobja ter njihovo vrednostjo na koncu obračunskega obdobja.
3. **Povečanje vrednosti zalog materiala in blaga** je razlika med vrednostjo zalog materiala in blaga na koncu obračunskega obdobja ter njihovo vrednostjo na začetku obračunskega obdobja.
4. **Stroški porabljenega materiala in prodanega blaga** se ugotovijo tako, da se od vrednosti zalog na začetku obračunskega obdobja, povečane za vrednost nabav v obračunskem obdobju, odšteje vrednost zalog na koncu obračunskega obdobja.

Na kontu stroškov porabljenega materiala in prodanega blaga knjiži društvo med obračunskim obdobjem nabavno vrednost kupljenih količin materiala in blaga, na koncu obračunskega obdobja pa uskladi znesek stroškov porabljenega materiala glede na spremembo vrednosti zalog ugotovljeno s popisom količin ter njihovim ovrednotenjem po zadnjih nabavnih cenah.

5. **Stroški storitev** so nabavne vrednosti v obračunskem obdobju opravljenih storitev drugih pravnih in fizičnih oseb, ki bremenijo poslovni izid v obračunskem obdobju. Med stroške storitev se štejejo tudi stroški po pogodbah o delu, avtorski honorarji in podobno.
6. **Stroški dela** so plače, nadomestila plač v znesku, ki bremenijo društvo, dajatve v naravi, darila in nagrade zaposlencem, izplačani ali povrnjeni zneski zaposlencev, ki niso v neposredni zvezi s poslovanjem društva, odpravnine, ki pripadajo zaposlencem, ko nehajo delati v društvu, ter dajatve, ki se obračunavajo od prej navedenih postavk in bremenijo društvo.
7. **Dotacije drugim pravnim osebam** so zneski sredstev, ki jih društvo odstopi drugim društvom in drugim pravnim osebam skladno z nameni, za katere je ustanovljeno.

8. **Stroški naložbenja (investiranja)** so nabavne vrednosti osnovnih sredstev, pridobljenih v obračunskem obdobju. Za znesek stroškov naložbenja (investiranja) oblikuje društvo v okviru društvenega sklada poseben sklad za osnovna sredstva. Sklad za osnovna sredstva se zmanjšuje za obračunane redne in izredne popravke nabavne vrednosti osnovnih sredstev. Če nabavi osnovno sredstvo s pomočjo tujih virov (posojil ali blagovnih kreditov), se izkažejo stroški naložbenja (investiranja) za tisti del nabavne vrednosti, ki je financiran s tujim virom, ob odplačilu posojila oziroma kredita.
9. **Amortizacijski stroški** so zneski popravkov vrednosti osnovnih sredstev razen dela, ki se nanaša na prevrednotenje in se krije v breme posebnega prevrednotovalnega popravka društvenega sklada.
9. **Finančni odhodki** so obresti in drugi finančni odhodki, ki bremenijo prihodke v obračunskem obdobju.
10. **Drugi odhodki** so neobičajne postavke, popisni primanjkljaji, popravki obratnih sredstev, izgube, nastale pri prodaji osnovnih sredstev, ter druge podobne postavke. Mednje spadajo tudi prevrednotovalni odhodki.
11. **Dajatve** so davki, prispevki za socialno varnost in druge dajatve, ki jih določa zakon in bremenijo prihodke, razen tistih, ki sodijo med stroške dela.
12. **Presežek prihodkov** je razlika med prihodki in odhodki v obračunskem obdobju.
13. **Prihodki od dejavnosti** so članarine, prostovoljni prispevki članov, dotacije iz proračunskih sredstev, prihodki od prodaje blaga in storitev ter drugi prihodki, doseženi z opravljanjem dejavnosti društva.
14. **Povečanje vrednosti zalog gotovih proizvodov ter nedokončan ih proizvodov in storitev** je razlika med vrednostjo zalog gotovih proizvodov ter nedokončanih proizvodov in storitev na koncu obračunskega obdobja in vrednostjo teh zalog na začetku obračunskega obdobja. Vrednost zalog gotovih proizvodov ter nedokončanih proizvodov in storitev na koncu obračunskega obdobja se ugotovi na način, pojasnjen v 3. točki SRS 33.6.
15. **Zmanjšanje vrednosti zalog gotovih proizvodov ter nedokončanih proizvodov in storitev** je razlika med vrednostjo zalog gotovih proizvodov ter nedokončanih proizvodov in storitev na koncu obračunskega obdobja ter vrednostjo teh zalog na začetku obračunskega obdobja.
16. **Donose od dejavnosti** društvo ugotovi tako, da popravi poslovne prihodke za razliko v vrednosti zalog gotovih proizvodov ter nedokončanih proizvodov in storitev.
17. **Finančni prihodki** so prejete obresti in drugi finančni prihodki v obračunskem obdobju.
18. **Drugi prihodki** so prihodki iz prejšnjih obračunskih obdobj ter neobičajne postavke, popisni presežki in dobički, nastali pri prodaji osnovnih sredstev. Med druge prihodke sodijo prevrednotovalni prihodki, nastali ob odpravi oslabitve sredstev.
19. **Presežek odhodkov** je razlika med odhodki in prihodki v obračunskem obdobju.
20. **Kot kritje odhodkov obravnavanega obračunskega obdobja iz presežka prihodkov iz prejšnjih obračunskih obdobj** se izkaže tisti del presežkov iz prejšnjih obračunskih obdobj, ki ga društvo nameni za pokrivanje odhodkov obravnavanega obračunskega obdobja.

B.2. Vodenje poslovnih knjig

33.9. Društvo vodi poslovne knjige na način, ki omogoča izkazovanje podatkov, potrebnih za sestavitve letne bilance stanja in izkaza poslovnega izida. Če ne izkazuje podatkov, potrebnih za sestavitve računovodskih izkazov v poslovnih knjigah, jih zagotovi z letnim popisom ter ocenitvijo realne (tržne) vrednosti sredstev, obveznosti (dolgov) in društvenega sklada.

Društvo vodi poslovne knjige po načelih dvostavnega knjigovodstva, prirejenega za njegove potrebe, razen če se v svojem temeljnem ali drugem aktu opredeli za uporabo enostavnega knjigovodstva v skladu s tretjim ali četrtem odstavkom SRS 33.9.

Društvo, ki ne opravlja pridobitne dejavnosti in izpolnjuje predpisane pogoje, lahko vodi poslovne knjige na način, pojasnjen v SRS 33.10.

Društvo lahko vodi poslovne knjige po načelih enostavnega knjigovodstva, pojasnenih v SRS 33.11, če zadošča vsaj dvema izmed tehle meril:

- povprečno število redno zaposlenih na zadnji dan prejšnjega obračunskega obdobja ne presega 2;
- letni prihodki prejšnjega obračunskega obdobja ne presegajo 5 milijonov tolarjev;
- povprečna vrednost sredstev (aktive) na začetku obračunskega obdobja ne presega 5 milijonov tolarjev.

33.10. Društvo, katerega prihodki prejšnjega obračunskega obdobja so manjši od 1 milijona tolarjev, lahko vodi le **knjigo prejemkov in izdatkov** (blagajniški dnevnik), preostale podatke za letno poročilo pa zagotovi z letnim popisom in ocenitvijo.

33.11. Društvo lahko v duhu četrtega odstavka SRS 33.9 vodi poslovne knjige po načelih enostavnega knjigovodstva, ki obsega knjigo prihodkov in odhodkov ter knjigo terjatev in obveznosti.

Knjiga prihodkov in odhodkov ima stolpce po vrstah prihodkov in odhodkov, kar skupaj z drugimi evidencami ter popisom sredstev in obveznosti do njihovih virov omogoča sestavitve izkaza poslovnega izida na koncu obračunskega obdobja.

Knjiga terjatev in obveznosti je razčlenjena po njihovih vrstah. Podatke o terjatvah in obveznostih ter njihovem poravnavanju društvo vpisuje najmanj enkrat mesečno.

33.12. Kot poslovno dokumentacijo mora društvo zagotoviti tudi po časovnem zaporedju urejene **izpiske o spremembah stanja na računih** pri bankah. K izpiskom prometa na računih je treba priložiti knjigovodsko listino o vsakem prejemku in izdatku.

33.13. Društvo, ki vodi poslovne knjige po načelih dvostavnega knjigovodstva, zagotovi v njih najmanj konte, ki so potrebni za letno izkazovanje premoženjsko-finančnega poslovanja v bilanci stanja in izkazu poslovnega izida. Konte določi skladno s kontnim okvirom, ki ga predpiše Slovenski inštitut za revizijo, in svojimi potrebami.

33.14. Vsako društvo, ki ima v lasti osnovna sredstva, mora ne glede na izbrani način vodenja poslovnih knjig voditi **register osnovnih sredstev**. Vanj vpiše registrsko številko osnovnega sredstva, datum pridobitve, naziv, podatke o listini o pridobitvi, prvotno nabavno vrednost in podatke o odtujitvi. V register ne vpisuje prevrednotenij in popravkov vrednosti, ker to opravi pri vsakoletnem popisu na popisnem listu.

33.15. Knjižbe v poslovnih knjigah morajo temeljiti na verodostojnih knjigovodskih listinah in biti opravljene najkasneje v mesecu dni od dneva izdaje ali prejetja teh listin. Še ne knjižene knjigovodske listine morajo biti na voljo na kraju, kjer društvo vodi poslovne knjige.

Društvo vodi poslovne knjige na prostih listih, vezane ali prenesene v računalnik, tako da se lahko po potrebi tiskajo ali prikazujejo na zaslonih. Poslovne knjige zaključi s stanjem na dan 31. decembra, v primeru prenehanja opravljanja društvene dejavnosti oziroma statusne spremembe pa z dnem te spremembe. Registra osnovnih sredstev ne zaključuje.

Društvo vodi poslovne knjige po načelih urejenega knjigovodstva, ki so zapisana v SRS 22 - Poslovne knjige.

B.3. Knjigovodske listine ter prevrednotovanje sredstev in obveznosti do njihovih virov

33.16. Knjigovodska listina je verodostojna, če se pri njenem kontroliranju pokaže, da strokovna oseba, ki ni sodelovala v poslovnem dogodku, lahko na njeni podlagi popolnoma jasno in brez kakih dvomov spozna naravo in obseg poslovnega dogodka.

33.17. Prevrednotovanje sredstev in obveznosti do njihovih virov zaradi okrepitve se ne opravlja. Društvo pa lahko odloči, da se prevrednotenje zaradi okrepitve opravi v skladu s temeljnimi računovodskimi standardi za opredmetena osnovna sredstva in društveni sklad razen dolgoročnih rezervacij in sklada osnovnih sredstev.

Učinki okrepitve opredmetenih osnovnih sredstev v lasti povečujejo društveni sklad (sklad osnovnih sredstev), učinki prevrednotenja sredstev v upravljanju pa povečujejo obveznost do lastnika sredstev, prejetih v upravljanje.

Povečanje dolgoročnih in kratkoročnih terjatev in obveznosti ter kratkoročnih naložb in dolgoročnih posojil, ki je določeno s pogodbo (revalorizacija), ni prevrednotenje, temveč se obravnava kot obrestovanje.

33.18. Prevrednotovanje zaradi oslabitve se opravlja v skladu s temeljnimi slovenskimi računovodskimi standardi le za sredstva.

B.4. Popis sredstev in obveznosti do njihovih virov

33.19. Vsako društvo mora ne glede na način vodenja poslovnih knjig na koncu obračunskega obdobja popisati vsa stalna in gibljiva sredstva ter dolgove. Popis je treba opraviti tudi na začetku oziroma ob prenehanju opravljanja društvene dejavnosti in ob nastanku statusne spremembe.

Popisni list podpišejo osebe, ki so opravile popis, in odgovorni zastopnik društva. Vsebuje predvsem tele podatke:

1. *osnovna sredstva*: zaporedna oziroma registrska številka in ime, nabavna vrednost, popravek vrednosti ter neodpisana vrednost pred prevrednotenjem in po njem, ki ne sme presegati čiste iztržljive cene;
2. *zaloge materiala in blaga*: vrsta, merska enota, količina, nabavna cena in nabavna vrednost, ki ne sme presegati čiste iztržljive cene;
3. *zaloge gotovih proizvodov ter nedokončanih proizvodov in storitev*: vrsta, merska enota in količina ter stroškovna cena (določena v skladu z izbrano metodo) glede na stopnjo dokončnosti, ki ne sme presegati čiste iztržljive cene;
4. *terjatve do kupcev*: naslov, številka in datum računa, nominalni znesek terjatve pa tudi popravek do udenarljive oziroma plačljive velikosti;
5. *obveznosti do dobaviteljev*: naslov, številka in datum računa, nominalni znesek obveznosti pa tudi popravek do udenarljive oziroma plačljive velikosti;

6. *vrednostni papirji*: popis po vrstah in ovrednotenje po nabavni ali tržni ceni, odvisno od tega, katera je manjša;
7. *denarna sredstva v blagajni in banki ter čeki*: ločen popis vrednosti gotovine v blagajni, denarnih sredstev na računih ter čekov;
8. *stanje drugih terjatev in obveznosti*: enako kot pri terjativah do kupcev oziroma obveznostih do dobaviteljev.

B.5. Dostop do poslovnih knjig in poročil

33.20. Poslovne knjige morajo biti v času delovanja društva na njegovem sedežu oziroma v kraju delovanja, kjer je registrirano. Če društvu vodi poslovne knjige knjigovodski servis ali druga oseba, ki ima dovoljenje za opravljanje te dejavnosti, so lahko pri knjigovodskem servisu oziroma drugi osebi, ki opravlja to dejavnost.

C. Opredelitve ključnih pojmov

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

- a) **Društvo** je pravna oseba, ustanovljena v skladu z zakonom o društvih.
- b) Z izrazom **obračunsko obdobje** je v tem standardu mišljeno koledarsko leto.
- c) Pri pojmovanju, vrednotenju in izkazovanju **sredstev** društva je treba upoštevati pravila iz temeljnih slovenskih računovodskih standardov in te dodatne opredelitve:

Osnovna sredstva so tudi neopredmetena in opredmetena sredstva v lasti države ali občine, ki jih dobi društvo v skladu s predpisi v uporabo in upravljanje.

Dolgoročne terjatve so vse oblike dolgoročnih finančnih naložb in drugih dolgoročnih terjatev iz poslovanja.

Zaloge so vse oblike surovin, materiala, blaga, nedokončanih proizvodov in storitev ter gotovih proizvodov, s katerimi razpolaga društvo.

- č) Pri pojmovanju, vrednotenju in izkazovanju **obveznosti do virov sredstev** društva je treba upoštevati pravila iz temeljnih računovodskih standardov in tole dodatno opredelitev:

Društveni sklad je lastni vir financiranja društva. Sestavljen je iz ustanovitvenih vlog članov društva, sklada za osnovna sredstva, prevrednotovalnega popravka zaradi okrepitve opredmetenih osnovnih sredstev, rezerv, namenskih skladov in presežka prihodkov ali presežka odhodkov.

- d) **Stroški naložbenja (investiranja)** so nabavne vrednosti ob priskrbi novega ali razširitvi obstoječega osnovnega sredstva.
- e) **Presežek** je presežek prihodkov, ki ostane društvu po pokritju vseh odhodkov obravnavanega obračunskega obdobja.
- f) **Primanjkljaj** je presežek odhodkov društva nad prihodki obravnavanega obračunskega obdobja.
- g) **Osnovna sredstva v upravljanju** so osnovna sredstva, ki jih društvo dobi v upravljanje in uporabo, ne da bi zanje pridobilo lastninsko pravico. Pri računovodskem obravnavanju osnovnih sredstev v upravljanju se uporabljajo določbe SRS 36 - Računovodske rešitve v nepridobitnih organizacijah - pravnih osebah zasebnega prava.
- h) **Osnovna sredstva v lasti** so neopredmetena in opredmetena sredstva v lasti društva.

Č. Pojasnila

33.22. Gospodarske kategorije, obravnavane v tem standardu, so pojasnjene v temeljnih računovodskih standardih, razen če so v tem standardu opredeljene drugače.

33.23. Društvo mora v svojem aktu (temeljnem ali posebnem) določiti način računovodskega obravnavanja stroškov, ki sestavljajo nabavno vrednost osnovnih sredstev. Izbrani način (obravnavajo jih lahko kot stroške naložbenja ali kot stroške amortiziranja) se uporablja za vsa osnovna sredstva.

33.24. Društvo ima lahko v okviru društvenega sklada tudi rezerve ter namenske sklade za izobraževalne, socialne in druge namene v skladu s svojimi pravili in odločitvami. Društvo, ki obravnava nabavno vrednost osnovnih sredstev kot stroške naložbenja (investiranja), zmanjšuje sklad za osnovna sredstva za redne in izredne popravke vrednosti osnovnih sredstev. Društveni sklad se tudi zmanjša za presežek odhodkov, ki ga društvo pokrije iz presežka prihodkov iz prejšnjih obračunskih obdobj.

Društveni sklad se lahko poveča za presežek prihodkov ali zmanjša za presežek odhodkov. Ko se društvo razpusti, se najprej poravnajo njegove obveznosti do drugih, preostanek društvenega sklada pa se nameni tistemu upravičencu, ki ga določa predpis oziroma temeljni akt društva.

Del društvenega sklada so tudi dolgoročne rezervacije, ki se oblikujejo v breme ustrezne skupine stroškov v razredu 4 ali z dolgoročnim razmejevanjem prihodkov iz naslova podpor iz proračuna ali iz donacij, namenjenih pridobitvi opredmetenih osnovnih sredstev, ter na podlagi danih dolgoročnih garancij za prodane proizvode ali storitve. Dolgoročne rezervacije so namenjene kritju obveznosti oziroma stroškov, ki bodo nastali v obdobju, daljšem od enega leta.

33.25. Društvo pokrije presežek odhodkov iz prejšnjih let iz rezerv, iz presežkov iz prejšnjih obračunskih obdobj, lahko pa tudi v breme drugih delov društvenega sklada, razen v breme sklada za osnovna sredstva, če za pokritje izgube ni drugih možnosti.

33.26. Če društvo pri vrednotenju bilančnih postavk v celoti uporablja temeljne slovenske računovodske standarde, to ni v nasprotju s tem standardom. V takšnem primeru društvo ustrezno razčleni skupine kontov, določene s kontnim okvirom za društva.

33.27. Kot denar na računih se štejejo tudi denarna sredstva, ki se vodijo na žiro računu in drugih računih.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

33.28. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 12. oktobra 2001. Minister za finance je dal soglasje k njemu. Društva ga začnejo uporabljati s 1. januarjem 2002. Z uveljavitvijo tega standarda preneha veljati SRS 35 - Računovodske rešitve v družtvih (1993).

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 zadružno 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 zadružne 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. Opredmetena osnovna sredstva

1. Zemljišča
2. Zgradbe
3. Oprema
4. Osnovna čreda
5. Večletni nasadi
6. Gozdovi
7. Opredmetena osnovna sredstva, ki se pridobivajo
8. Predujmi za opredmetena 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 združnimi 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 združnih 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 poštev, 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. Nepravilna 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 združni 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 združno premoženje, pridobljeno na podlagi določb o vračilu nekdanjega združnega 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 združnih pravilih.
- i) **Prevrednotovanje deležev članov zadruga** se opravlja po združnih 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 združnimi 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 združni kapital, deleži članov zadruga, rezerve, preneseni čisti dobiček ali prenesena čista izguba iz prejšnjih let, prevrednotovalni popravek združnega kapitala, nerazporejeni čisti dobiček ali neporavnana čista izguba v poslovnem letu in drugi morebitni skladi, oblikovani v skladu z združnimi pravili.

34.28. Zadruga oblikuje rezerve pri delitvi čistega dobička po združnih 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 (združni ristorno). Podrobnejša sodila za udeležbo članov v preostanku čistega dobička določi zadruga z združnimi 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).

Slovenski računovodski standard 35 (2002)

RAČUNOVODSKE REŠITVE V JAVNIH PODJETJIH

A. Uvod

Ta standard je povezan z vsemi slovenskimi računovodskimi standardi razen s tistimi, ki obravnavajo posebnosti na izbranih področjih. Ureja le tiste posebnosti pri vrednotenju in izkazovanju sredstev in obveznosti do njihovih virov ter merjenju in izkazovanju odhodkov, prihodkov ter poslovnega in finančnega izida, ki so značilne za javna podjetja. Obdeluje

- posebnosti vrst sredstev in načinov njihovega izkazovanja,
- posebnosti vrst obveznosti do virov sredstev in načinov njihovega izkazovanja,
- posebnosti obračunavanja amortizacije,
- č) posebnosti vrst stroškov in odhodkov ter načinov njihovega izkazovanja,
- posebnosti razčlenjevanja in merjenja prihodkov,
- posebnosti ugotavljanja in obravnavanja raznih vrst poslovnega in finančnega izida,
- posebnosti prevrednotovanja,
- obliko bilance stanja,
- obliko izkaza poslovnega in finančnega izida ter
- vrste in vsebine posebnih razpredelnic in pojasnil k računovodskim izkazom.

Opredeljuje ključne pojme in vsebuje tudi pojasnila.

Ta standard se opira na predpise, ki urejajo področje gospodarskih javnih služb.

V njem predpisane oblike izkazov so namenjene računovodskemu poročanju za poslovne potrebe. Oblike poročanja za davčne in statistične potrebe urejajo posebni predpisi.

Z javnimi podjetji so v tem standardu mišljene vse pravne osebe, ki v skladu s predpisi opravljajo te službe, ne glede na organizacijsko obliko (javna podjetja in javni gospodarski zavodi) in ne glede na to, ali so gospodarske javne službe njihova celotna dejavnost ali le njen del. Ta standard se uporablja tudi za osebe zasebnega prava iz četrte in pete alineje prvega odstavka 6. člena zakona o gospodarskih javnih službah, če tako določa pogodba o prevzemu opravljanja gospodarske javne službe, razen določb, ki se nanašajo na sredstva v upravljanju.

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

B. Standard

a) Posebnosti vrst sredstev in načinov njihovega izkazovanja

35.1. Za opredeljevanje in izkazovanje sredstev javno podjetje uporablja slovenske računovodske standarde (SRS) 1-7 in dopolnitve, obdelane v SRS 35.2-35.8.

35.2. Javno podjetje izkazuje posebej sredstva, ki se uporabljajo neposredno za opravljanje posameznih gospodarskih javnih služb, po posameznih gospodarskih javnih službah, in posebej sredstva, ki se uporabljajo neposredno za opravljanje drugih dejavnosti.

35.3. Javno podjetje posebej izkazuje vsa brezplačno pridobljena osnovna sredstva po vrstah. Za vrednost teh osnovnih sredstev oblikuje dolgoročne rezervacije.

35.4. Če javno podjetje poleg gospodarskih javnih služb opravlja tudi druge dejavnosti, izkazuje posebej osnovna sredstva za opravljanje posameznih gospodarskih javnih služb in posebej osnovna sredstva za opravljanje drugih dejavnosti. Če uporablja ista osnovna sredstva za opravljanje več dejavnosti, mora v posebnih razkritjih prikazati sodila, po katerih osnovna sredstva razporeja na posamezne dejavnosti, in deleže sredstev, namenjene opravljanju posameznih dejavnosti. Te deleže upošteva pri razporejanju amortizacije, učinkov prevrednotenja in drugih gospodarskih kategorij, ki so povezane s posameznimi vrstami teh sredstev.

35.5. Če javno podjetje opravlja dejavnosti, pri katerih v proizvodnem procesu ustvarja proizvode, ki jih je mogoče imeti v zalogi, izkazuje zaloge, ki jih ustvari pri opravljanju gospodarskih javnih služb, posebej.

35.6. Javno podjetje izkazuje finančne naložbe in terjatve do države ali občine ločeno, in sicer po njihovih vrstah.

35.7. Javno podjetje razčlenjuje aktivne časovne razmejitve po posameznih dejavnostih gospodarskih javnih služb in drugih dejavnostih.

35.8. Javno podjetje izkazuje opredmetena osnovna sredstva, ki jih dobi v upravljanje od države ali občin in jih lastnica izkazuje kot terjatev v čisti vrednosti teh sredstev, danih v upravljanje, med opredmetenimi osnovnimi sredstvi.

Javno podjetje izkazuje opredmetena osnovna sredstva, dobljena v upravljanje, po vrstah in lastnikih. Nasprotna postavka teh sredstev na kontih obveznosti do virov sredstev so dolgoročne obveznosti do države ali občine.

Če se na podlagi predpisa oziroma odločitve države ali občin opredmetena osnovna sredstva, dana v upravljanje, zaradi nerealno izkazane vrednosti ponovno ovrednotijo, se razlika med prvotno in novo vrednostjo na podlagi obračuna in pisnega soglasja knjigovodsko izkaže kot povečanje ali zmanjšanje obveznosti do lastnice.

Če s pogodbo o prenosu sredstev v upravljanje ali drugim predpisom ni določeno drugače, se opredmetena osnovna sredstva v upravljanju prevrednotujejo v skladu s SRS 1 - Opredmetena osnovna sredstva. Učinki prevrednotenja v celoti povečujejo ali zmanjšujejo obveznosti do lastnice sredstev v upravljanju.

b) Posebnosti vrst obveznosti do virov sredstev in načinov njihovega izkazovanja

35.9. Za opredeljevanje in izkazovanje obveznosti do virov sredstev javno podjetje uporablja SRS 8-11 in dopolnitve, obdelane v SRS 35.10-35.17.

35.10. Delež države ali občine, ki je za javno podjetje, ki opravlja gospodarske javne službe, izračunan v skladu s 73. členom zakona o gospodarskih javnih službah, je delež države ali občine v njegovem osnovnem kapitalu.

35.11. Osnovni kapital razčlenjuje javno podjetje tako, da je mogoče ugotoviti lastniške deleže države, občin in drugih.

35.12. Javno podjetje izkazuje obveznost, ki jo ima do države ali občine zaradi sredstev, dobljenih od prve ali druge v upravljanje, kot dolgoročno obveznost. Obveznosti do drugih virov sredstev, ki se nanašajo na sredstva v upravljanju in jih je javno podjetje pridobilo v svojem imenu za račun lastnice sredstev v upravljanju, izkazuje posebej.

35.13. Med dolgoročne obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje od države ali občine, sodijo tudi obresti od posojenih namenskih denarnih sredstev za nadomestitev ali povečanje sredstev, ki jih je država ali občina dala v upravljanje javnemu podjetju. Obresti za posojila, ki jih je najelo javno podjetje za zgraditev ali nabavo opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju, če ni v pogodbi med ustanoviteljem in javnim podjetjem ali drugim aktu ustanovitelja opredeljeno drugače, zmanjšujejo dolgoročno obveznost do države ali občine oziroma povečujejo sredstva, ki jih je javno podjetje prispevalo za zgraditev ali nabavo opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju.

35.14. Med dolgoročne obveznosti do države ali občine sodijo tudi sredstva, ki jih država ali občina nakaže javnemu podjetju za obnovo opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju, če so namenjena zamenjavi njihovih delov, s katero se povečajo koristi od teh sredstev v primerjavi s koristmi pred zamenjavo.

35.15. Namenska sredstva države ali občine za povečanje vrednosti drugih opredmetenih osnovnih sredstev povečujejo

obveznosti do države ali občine za sredstva, prejeta v upravljanje, če so namenjena nabavi, razširitvi ali obnovi drugih opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju;

dolgoročne rezervacije, če gre za osnovna sredstva v lasti javnega podjetja.

35.16. Javno podjetje izkazuje oblikovanje in porabo dolgoročnih rezervacij iz SRS 35.15 posebej za nabavo, razširitev in obnovo drugih opredmetenih osnovnih sredstev, namenjenih za opravljanje gospodarske javne službe, ter

posebej za nabavo, razširitev in obnovo drugih osnovnih sredstev.

35.17. Javno podjetje izkazuje posojila za nabavo opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju ločeno od posojil, najetih za nabavo opredmetenih osnovnih sredstev v svoji lasti.

c) Posebnosti obračunavanja amortizacije

35.18. Za obračunavanje in izkazovanje amortizacije javno podjetje uporablja SRS 1, 2 in 13 ter dopolnitve, obdelane v SRS 35.19-35.22.

35.19. Javno podjetje obračunava amortizacijo za vsa sredstva, za katera jo je po SRS 13 treba obračunavati, ne glede na to, ali so kupljena z njegovim denarjem ali brezplačno pridobljena iz proračuna ali od drugih ali pa dobljena v upravljanje.

35.20. Javno podjetje ločeno izkazuje obračunano amortizacijo in njeno uporabo za osnovna sredstva v lasti za opravljanje gospodarskih javnih služb, osnovna sredstva v lasti za opravljanje drugih dejavnosti in osnovna sredstva v upravljanju.

35.21. Če s pogodbo o prenosu opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanje ali z drugim aktom države ali občine ni določeno drugače, obračunava javno podjetje amortizacijo za osnovna sredstva v upravljanju po metodi enakomernega časovnega amortiziranja.

35.22. Če na podlagi predpisa ali ustanoviteljeve odločitve stroškov amortizacije osnovnih sredstev, danih v upravljanje, ni mogoče vračunati v cene proizvodov oziroma storitev, država ali občina pa ne zagotovi dotacije iz proračuna za pokrivanje teh stroškov, se vsakoletni stroški amortizacije nadomestijo v breme izrednih prihodkov zaradi ustreznega zmanjšanja dolgoročne obveznosti do države ali občine. Če v drugem aktu ni drugače določeno, je mogoče kot ustanoviteljevo odločitev upoštevati tudi letni načrt javnega podjetja, ki ga je potrdil ustanovitelj (so ga potrdili ustanovitelji). Takšne primere mora javno podjetje razkriti v pojasnilih k računovodskim izkazom.

č) Posebnosti vrst stroškov in odhodkov ter načinov njihovega izkazovanja

35.23. Za razčlenjevanje stroškov in odhodkov javno podjetje uporablja SRS 13-16 in dopolnitve, obdelane v SRS 35.24-35.29.

35.24. Kadar javno podjetje opravlja več dejavnosti, izkazuje stroške in odhodke po posameznih dejavnostih. Zagotavljati mora podatke o neposrednih, spremenljivih posrednih in stalnih posrednih stroških posameznih dejavnosti.

35.25. Javno podjetje posebej izkazuje stroške vzdrževanja opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju. Če je država ali občina dala sredstva v upravljanje javnemu podjetju in je s predpisom, pogodbo ali odločitvijo lastnice določeno, da se stroški vzdrževanja pokrivajo iz prihodka, doseženega z opravljanjem gospodarskih javnih služb, javno podjetje pokrije stroške vzdrževanja iz tega prihodka. Če take določbe ni, se pokrijejo iz prejetih dotacij oziroma v skladu s predpisi ali dogovorom z lastnico sredstev.

35.26. Javno podjetje oblikuje, če je to gospodarno oziroma če to zahteva država ali občina, za vsako posamezno dejavnost poslovnoizidno mesto. Za vsako poslovnoizidno mesto ugotavlja prihodke, neposredne proizvodjalne stroške, spremenljive posredne stroške in stalne posredne stroške. Za vsako poslovnoizidno mesto posebej izkazuje na njem nastale in njemu prisojene stroške.

35.27. Znotraj poslovnoizidnega mesta določi javno podjetje stroškovne nosilce. Nanje se na podlagi izračunov razporejajo stroški. Če se amortizacija pokriva iz prihodkov od prodaje proizvodov oziroma storitev gospodarskih javnih služb, prenaša javno podjetje na stroškovne nosilce tudi amortizacijo sredstev, uporabljenih pri opravljanju gospodarskih javnih služb, in amortizacijo sredstev v upravljanju.

35.28. Kadar ustvarja javno podjetje več vrst proizvodov oziroma opravlja več vrst storitev, uporablja za razporejanje posrednih stroškov na stroškovne nosilce predračunsko in obračunsko kalkulacijo z dodatki ter sestavlja razdelilnike stroškov. Iz teh mora biti razvidna povezanost med posrednimi stroški in osnovo, izbrano za njihovo razporejanje na stroškovne nosilce.

35.29. Javno podjetje izdelava predračunsko kalkulacijo po enaki metodiki kot obračunsko.

d) Posebnosti razčlenjevanja in merjenja prihodkov

35.30. Za razčlenjevanje in merjenje prihodkov javno podjetje uporablja SRS 18 in dopolnitve, obdelane v SRS 35.31-35.33.

35.31. Prihodki od poslovanja v javnem podjetju so vsi zneski od prodaje proizvodov oziroma storitev, ne glede na to, kdo je plačnik. Prispevki, takse in/ali druga plačila, ki jih javno podjetje na podlagi zakona pobira za državo ali občino, niso prihodki javnega podjetja.

35.32. Prihodki od poslovanja javnega podjetja so tudi dotacije iz proračuna, razen tistih, ki se začasno izkazujejo kot dolgoročne rezervacije. Namenske dotacije uvršča javno podjetje med prihodke, ko nastanejo stroški oziroma odhodki, za pokritje katerih so bile dane.

35.33. Med prihodke od poslovanja uvršča javno podjetje tudi prispevke posameznikov, krajevnih skupnosti in drugih oseb za vzdrževanje objektov in naprav ter za opravljanje gospodarskih javnih služb, razen če je s pogodbo posebej določeno, da se ta sredstva izkazujejo drugače.

e) Posebnosti ugotavljanja in obravnavanja raznih vrst poslovnega in finančnega izida

35.34. Za ugotavljanje in obravnavanje raznih vrst poslovnega in finančnega izida uporablja javno podjetje SRS 19 in dopolnitve, obdelane v SRS 35.35-35.38.

35.35. Javno podjetje ugotavlja po posameznih dejavnostih prispevek za kritje in kosmati dobiček ali izgubo, na ravni celotnega podjetja pa dobiček ali izgubo.

35.36. Dobiček ali izguba na ravni celotnega podjetja se razdeli na del, ki izhaja iz opravljanja gospodarskih javnih služb, in del, ki izhaja iz opravljanja drugih dejavnosti, če je to glede na obseg drugih dejavnosti gospodarno oziroma če to zahteva država ali občina.

35.37. Izgubo zaradi razlike med največjo prodajno ceno proizvodov oziroma storitev gospodarskih javnih služb, ki jo je določila država ali občina, in njihovo stroškovno ceno izkaže javno podjetje v poslovnem poročilu in jo pojasni.

35.38. Javno podjetje ugotavlja po posameznih dejavnostih finančni izid iz celotnega poslovanja, finančni izid iz naložbenja, finančni izid iz financiranja in celotni finančni izid.

f) Posebnosti prevrednotovanja

35.39. V razmerah spremenjene kupne moči prevrednoti javno podjetje vsa sredstva in obveznosti do njihovih virov ter stroške, kot določajo slovenski računovodski standardi ter dopolnitve, obdelane v SRS 35.40 in 35.41.

35.40. Javno podjetje posebej izkazuje učinke prevrednotenja sredstev in obveznosti do njihovih virov ter stroškov, ki se nanašajo na

- opravljanje gospodarskih javnih služb in
- opravljanje drugih dejavnosti.

35.41. Javno podjetje posebej izkazuje učinke prevrednotenja sredstev v upravljanju in z njimi povezane obveznosti do njihovih virov. Učinki prevrednotenja sredstev v upravljanju povečujejo ali zmanjšujejo obveznosti do države ali občine iz naslova sredstev v upravljanju.

g) Oblika izkaza stanja

35.42. Izkaz stanja javnega podjetja ima obliko dvostranske bilance stanja in postavke, opredeljene v SRS 24 - Oblike bilance stanja za zunanje poslovno poročanje. Bilanca stanja javnega podjetja je seštevek podbilance sredstev javnega podjetja in obveznosti do njihovih virov ter podbilance sredstev v upravljanju in obveznosti do njihovih virov, pri čemer so razmerja med obema podbilancama izključena. Podbilanci se sestavljata za analitske in druge potrebe. Podbilanca sredstev podjetja in obveznosti do njihovih virov ter podbilanca sredstev v upravljanju in obveznosti do njihovih virov, iz katere so razvidni sredstva v upravljanju po posameznih lastnikih in obveznosti do posameznih lastnikov iz naslova sredstev v upravljanju, sta sestavni del pojasnil k računovodskim izkazom.

35.43. Med postavkami sredstev mora posebej izkazovati terjatev iz naslova porabe denarnih sredstev javnega podjetja za financiranje sredstev v upravljanju, ki pomeni obračunsko razmerje do podbilance sredstev v upravljanju in obveznosti do njihovih virov. Med postavkami obveznosti do virov sredstev mora javno podjetje posebej izkazovati obveznost iz naslova porabe denarnih sredstev v upravljanju za financiranje sredstev javnega podjetja, ki pomeni obračunsko razmerje do podbilance sredstev v upravljanju in obveznosti do njihovih virov.

35.44. V podbilanci sredstev v upravljanju in obveznosti do njihovih virov morajo biti sredstva in obveznosti do njihovih virov razčlenjeni vsaj takole:

Sredstva

A. Stalna sredstva

Opredmetena osnovna sredstva

1. Zemljišča in zgradbe
 - a) Zemljišča
 - b) Zgradbe
2. Proizvajalne naprave in stroji
3. Druge naprave in oprema
4. Osnovna sredstva, ki se pridobivajo
 - a) Predujmi za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev
 - b) Opredmetena osnovna sredstva v gradnji in izdelavi

B. Gibljiva sredstva

- Denarna sredstva
- Naložbe prostih denarnih sredstev

C. Terjatve iz naslova uporabe sredstev v upravljanju za financiranje sredstev v lasti javnega podjetja

Obveznosti do virov sredstev

A. Dolgoročne obveznosti

Dolgoročne finančne obveznosti

- Dolgoročna bančna posojila za nabavo opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju
- Druge dolgoročne posojila za obnavljanje opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju
- Dolgoročne obveznosti za sredstva, dobljena v upravljanje od države
- Dolgoročne obveznosti za sredstva, dobljena v upravljanje od občine
- Druge dolgoročne obveznosti za sredstva, dobljena v upravljanje od drugih

B. Kratkoročne obveznosti

Kratkoročne finančne obveznosti

- Kratkoročna bančna posojila za nabavo opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju
- Druge kratkoročne posojila za nabavo opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju
- Kratkoročne obveznosti za sredstva, dobljena v upravljanje od države
- Kratkoročne obveznosti za sredstva, dobljena v upravljanje od občine
- Druge kratkoročne obveznosti za sredstva, dobljena v upravljanje od drugih

C. Obveznosti iz naslova uporabe sredstev v lasti javnega podjetja za financiranje sredstev v upravljanju

h) Oblika izkaza poslovnega in finančnega izida

35.45. Pri sestavljanju izkaza poslovnega izida uporablja javno podjetje SRS 25 - Oblike izkaza poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje - in dopolnitve, obdelane v SRS 35.46-35.48.

35.46. Izkaz poslovnega izida sestavi javno podjetje po različici II oblike izkaza iz SRS 25, razen če obstajajo utemeljeni razlogi za sestavitev po različici I.

35.47. Vsa javna podjetja, ne glede na velikost, razčlenjujejo čiste prihodke od prodaje na tiste, ki so jih pridobila z opravljanjem javnih gospodarskih služb, in tiste, ki so jih pridobila z opravljanjem drugih dejavnosti. Prav tako razčlenjujejo prihodke od obresti in odhodke zanje na del, ki je povezan z opravljanjem gospodarskih javnih služb, in del, ki je povezan z opravljanjem drugih dejavnosti. Dotacije iz proračuna izkazuje javno podjetje posebej.

35.48. Javno podjetje razčleni v pojasnilih k računovodskim izkazom stroške po funkcionalnih skupinah iz SRS 25.8 na stroške opravljanja gospodarskih javnih služb in stroške opravljanja drugih dejavnosti. Podatki o posameznih vrstah stroškov so razvidni iz poslovnih knjig ali izračunani na podlagi ustreznih sodil.

35.49. Pri sestavljanju izkaza finančnega izida uporablja javno podjetje SRS 26 - Oblike izkaza finančnega izida za zunanje poslovno poročanje - in dopolnitve, obdelane v SRS 35.50.

35.50. Javno podjetje razčleni v pojasnilih k računovodskim izkazom finančne tokove pri poslovanju, finančne tokove pri naložbenju in finančne tokove pri financiranju po posameznih gospodarskih javnih službah in drugih dejavnostih, ki jih opravlja.

i) Vrste in vsebine posebnih razpredelnic in pojasnil k računovodskim izkazom

35.51. Letno poročilo javnega podjetja vsebuje poleg razpredelnic, predpisanih z zakonom o gospodarskih družbah ali določenih s temeljnimi slovenskimi računovodskimi standardi in SRS 35.1-35.50, še te razpredelnice in pojasnila k računovodskim izkazom:

- pregled gibanja namenskih dotacij iz proračuna (pritokov in odtokov) po namenih;
- pregled obračunane in porabljene amortizacije za opredmetena osnovna sredstva v upravljanju, v katerem mora biti prikazana tudi neporabljena amortizacija iz prejšnjih let;
- prikaz poslovnega izida javnega podjetja, razdeljenega na del, ki izhaja iz opravljanja gospodarskih javnih služb, in del, ki izhaja iz opravljanja drugih dejavnosti, v skladu s SRS 35.36 in 35.37, ter prikaz pokrivanja izgube ali razporejanja dobička iz opravljanja gospodarskih javnih služb;
- prikaz izračunavanja posrednih stroškov za razporejanje na posamezne dejavnosti in stroškovne nosilce,
- prikaz sodil, v skladu s katerimi so na posamezne dejavnosti razporejeni sredstva, obveznosti do njihovih virov, prihodki in odhodki,
- podbilance stanja sredstev in obveznosti do njihovih virov za posamezne dejavnosti javnih služb in za druge dejavnosti,

- predračunsko in obračunsko kalkulacijo cene proizvoda oziroma storitve, iz katere so razvidni
 - neposredni stroški (brez stroškov, ki se nanašajo na sredstva v upravljanju),
 - neposredni stroški, povezani s sredstvi v upravljanju,
 - posredni spremenljivi proizvodjalni stroški (brez stroškov, ki se nanašajo na sredstva v upravljanju),
 - posredni spremenljivi proizvodjalni stroški, povezani s sredstvi v upravljanju,
 - posredni stalni proizvodjalni stroški (brez stroškov, ki se nanašajo na sredstva v upravljanju)
 - posredni stalni proizvodjalni stroški, povezani s sredstvi v upravljanju, in
 - neproizvajalni posredni stroški.

C. Opredelitve pojmov oziroma razlage izrazov

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

Dejavnost gospodarskih javnih služb je dejavnost, katere namen je ne le doseganje dobička, temveč tudi povečevanje splošne blaginje. Na poslovanje teh služb vpliva neposredno država, ki določa način opravljanja gospodarskih javnih služb in pogoje zanj.

Gospodarske javne službe so službe, ki zagotavljajo javne gmotne dobrine, kot so proizvodi in storitve, katerih trajno in nemoteno ustvarjanje je v javnem interesu zaradi zadovoljevanja javnih potreb.

Sredstva v upravljanju so opredmetena osnovna sredstva v upravljanju ter denarna sredstva, ki so namenjena pridobivanju opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju ali dodatnim vlaganjem v ta sredstva.

č) **Opredmetena osnovna sredstva v upravljanju** so sredstva, ki jih država ali občina dá v uporabo in upravljanje izvajalcu gospodarske javne službe, ne prenese pa nanj lastninske pravice. Ta sredstva podrobneje opredeljujejo predpisi, ki urejajo posamezna področja gospodarskih javnih služb.

Dotacije iz proračuna javnemu podjetju so zneski, ki jih dobiva javno podjetje iz državnega ali občinskega proračuna za financiranje gospodarskih javnih služb, kadar je polna lastna cena proizvoda ali storitve gospodarske javne službe večja od prodajne cene oziroma kadar država ali občina pokriva amortizacijo. Proračunska sredstva, ki jih prejema javno podjetje kot plačilo za opravljanje gospodarske javne službe, ki bremeni državo oziroma občine, se všttevajo med redne prihodke.

Obnavljanje opredmetenih osnovnih sredstev je vlaganje v obstoječa opredmetena osnovna sredstva, s katerim se podaljšuje doba njihove koristnosti.

Razširjanje opredmetenih osnovnih sredstev je vlaganje v obstoječa opredmetena osnovna sredstva, s katerim se povečujejo bodoče koristi od njih; pri tem so izvzete koristi zaradi obnavljanja opredmetenih osnovnih sredstev.

Č. Pojasnila

35.53. Javno podjetje in republika oziroma občine urejajo medsebojna razmerja v pogodbi ali drugem aktu. V njem so opredeljeni obseg in vrsta opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju, vrednost, po kateri so bila opredmetena osnovna sredstva, dana v upravljanje, doba koristnosti teh sredstev, način kasnejšega prevrednotovanja teh sredstev, razpolaganje s sredstvi amortizacije, ki jih zagotavlja cena javne dobrine, sestava cene javne dobrine, način pokrivanja stroškov vzdrževanja opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju, sodila za razdelitev dobička ali izgube na ravni javnega podjetja na del, ki izhaja iz opravljanja gospodarskih javnih služb, in del, ki izhaja iz opravljanja drugih dejavnosti, način oblikovanja in usklajevanja medsebojnih obveznosti in terjatev iz naslova opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju ter druge zadeve, pomembne za ureditev razmerij v zvezi z upravljanjem teh sredstev in delovanjem javnega podjetja.

35.54. Vse določbe, ki v tem standardu opredeljujejo ločene evidence za opravljanje gospodarskih javnih služb, se nanašajo na vse organizacije, ki opravljajo te službe, če delež dejavnosti gospodarskih javnih služb v celotni dejavnosti javnega podjetja to upravičuje. Posebnosti, ki se nanašajo le na opravljanje gospodarskih javnih služb, upošteva javno podjetje le pri ugotavljanju poslovnih in finančnih izidov opravljanja teh služb in pri sestavljanju drugih računovodskih poročil, ki se nanašajo na te službe.

35.55. Dobo koristnosti in preostalo vrednost opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju določi javno podjetje, če v pogodbi o prenosu teh sredstev v upravljanje ni opredeljeno drugače, samostojno, pri tem pa se opira na SRS 1 in SRS 13.9.

35.56. Dobo koristnosti in preostalo vrednost opredmetenih osnovnih sredstev javnega podjetja, ki se uporabljajo pri opravljanju gospodarskih javnih služb in za katera je treba obračunavati amortizacijo, določi javno podjetje samo, če v aktu o njegovi ustanovitvi ali predpisu ni določeno drugače.

35.57. Dolgoročne rezervacije, ki so namenjene pokrivanju stroškov opravljanja gospodarskih javnih služb, se zmanjšujejo v dobro prihodkov od poslovanja.

35.58. Postavka terjatve iz naslova uporabe sredstev v upravljanju za financiranje sredstev v lasti javnega podjetja, izkazana v podbilanci iz SRS 35.44, je znesek sredstev v upravljanju, ki je porabljen za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev v lasti javnega podjetja. Ugotovi se kot razlika med vsoto vseh obveznosti do virov sredstev v upravljanju in vsoto vseh sredstev v upravljanju.

Postavka obveznosti iz naslova uporabe sredstev v lasti javnega podjetja za financiranje sredstev v upravljanju, izkazana v podbilanci iz SRS 35.44, je znesek, ki ga javno podjetje zagotovi za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju iz lastnih virov. Ugotovi se kot razlika med vsoto vseh sredstev v upravljanju in vsoto vseh obveznosti do virov sredstev v upravljanju.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

35.59. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 12. oktobra 2001. Minister za finance je dal soglasje k njemu. Javna podjetja, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati s 1. januarjem 2002, preostala javna podjetja pa s prvim poslovnim letom, ki se začne po tem datumu. Z uveljavitvijo tega standarda preneha veljati SRS 35 - Računovodske rešitve v javnih podjetjih (1993).

Slovenski računovodski standard 36 (2002)

RAČUNOVODSKE REŠITVE V NEPRIDOBITNIH ORGANIZACIJAH - PRAVNIH OSEBAH ZASEBNEGA PRAVA

A. Uvod

Ta standard je povezan z vsemi slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) razen s tistimi, ki obravnavajo posebnosti na izbranih področjih. Ureja le tiste posebnosti pri vrednotenju in izkazovanju sredstev in obveznosti do njihovih virov ter merjenju in izkazovanju odhodkov, prihodkov in poslovnega izida, ki so značilne za nepridobitne organizacije - pravne osebe zasebnega prava (odslej organizacije), tako da obdeluje

- a) posebnosti vrst sredstev in načinov njihovega izkazovanja,
- b) posebnosti vrst obveznosti do virov sredstev in načinov njihovega izkazovanja,
- c) posebnosti amortiziranja,
- č) posebnosti vrst stroškov in odhodkov ter načinov njihovega izkazovanja,
- d) posebnosti razčlenjevanja in merjenja prihodkov,
- e) posebnosti ugotavljanja in obravnavanja vrst poslovnega izida,
- f) posebnosti prevrednotovanja,
- g) obliko bilance stanja,
- h) obliko izkaza prihodkov in odhodkov ter
- i) vrste in vsebine posebnih preglednic in pojasnil k računovodskim izkazom.

Opredeljuje ključne pojme in vsebuje tudi pojasnila.

Ta standard se opira na zakone in druge predpise, ki urejajo področje nepridobitnih dejavnosti.

Kadar s tem standardom niso predvidene posebne računovodske rešitve za organizacije, se smiselno uporabljajo temeljni računovodski standardi.

Z organizacijami so v tem standardu mišljene pravne osebe zasebnega prava, ki vodijo poslovne knjige skladno z zakonom o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99).

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) Posebnosti vrst sredstev in načinov njihovega izkazovanja

36.1. Organizacija izkazuje sredstva, ki jih je dobila v uporabo in upravljanje (odslej sredstva v upravljanju) in jih lastnik izkazuje kot terjatev v njihovi čisti vrednosti, posebej.

Organizacija izkazuje sredstva v upravljanju po vrstah in lastnikih.

36.2. Organizacija posebej izkazuje terjatve do ustanovitelja.

b) Posebnosti vrst obveznosti do virov sredstev in načinov njihovega izkazovanja

36.3. Če je več ustanoviteljev, razčleni organizacija ustanovitveni vložek tako, da je mogoče ugotoviti deleže posameznih soustanoviteljev.

36.4. Organizacija izkazuje obveznost za sredstva v upravljanju kot dolgoročno obveznost do njihovega lastnika.

36.5. Med obveznosti do lastnika sredstev v upravljanju sodijo tudi sredstva, prejeta za obnavljanje opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju v skladu s SRS 1.6, če so namenjena za zamenjavo njihovih delov, s katero se podaljša njihova doba koristnosti, poveča obseg oziroma kakovost proizvodov ali storitev ali povečajo druge koristi od teh sredstev v primerjavi s koristmi pred zamenjavo.

36.6. Takó za vrednost podarjenih denarnih sredstev, namenjenih za pridobitev osnovnih sredstev, kot tudi za vrednost podarjenih osnovnih sredstev izkazuje organizacija dolgoročne rezervacije. Te se porabljajo za pokrivanje obračunanih stroškov amortizacije teh osnovnih sredstev.

Kot dolgoročne rezervacije za pokrivanje stroškov amortizacije izkazuje organizacija tudi podarjena denarna sredstva, dobljena za odplačilo glavnice posojil in kreditov, najetih za pridobitev osnovnih sredstev.

36.7. Sredstva, dobljena za določen namen, razen sredstev iz prejšnjega člena, izkazuje organizacija med kratkoročnimi pasivnimi časovnimi razmejitvami ne glede na čas porabe. Porabljajo se za pokrivanje stroškov oziroma odhodkov, za katere so bila dobljena, ko ti nastanejo.

36.8. Sredstva lastnikov sredstev v upravljanju, dana za povečanje vrednosti opredmetenih ali neopredmetenih osnovnih sredstev, povečujejo obveznosti do lastnikov sredstev v upravljanju, če so namenjene nabavi, razširitvi ali obnovi opredmetenih in neopredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju.

36.9. Organizacija ločeno izkazuje oblikovanje in porabo dolgoročnih rezervacij za pokrivanje stroškov amortizacije (iz SRS 36.6)

- osnovnih sredstev, namenjenih za opravljanje dejavnosti javnih služb, in
- drugih osnovnih sredstev.

36.10. Organizacija izkazuje posojila in kredite za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju (osnovnih sredstev, pridobljenih za račun lastnika) ločeno od posojil in kreditov za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev v svoji lasti.

c) Posebnosti amortiziranja

36.11. Organizacija obračunava amortizacijo za vsa sredstva, za katera jo je po SRS 13 treba obračunavati, ne glede na to, kako so bila pridobljena.

36.12. Organizacija posebej izkazuje obračunano amortizacijo in njeno uporabo za

- osnovna sredstva v upravljanju,
- osnovna sredstva, pridobljena z donacijami,
- druga osnovna sredstva za opravljanje dejavnosti javnih služb in
- druga osnovna sredstva za opravljanje lastne dejavnosti.

Če organizacija z istimi osnovnimi sredstvi opravlja dejavnosti javnih služb in lastno dejavnost, mora z ustreznimi sodili ugotoviti deleže amortizacije teh osnovnih sredstev, ki odpadejo na posamezne dejavnosti.

36.13. Če s pogodbo o prenosu osnovnih sredstev v upravljanje ali drugim aktom lastnika sredstev v upravljanju ni določeno drugače, obračunava organizacija amortizacijo za osnovna sredstva v upravljanju po metodi enakomernega časovnega amortiziranja.

36.14. Če lastnik sredstev v upravljanju ali druga pravna oseba ne zagotovi sredstev za pokrivanje stroškov amortizacije osnovnih sredstev v upravljanju, iz pogodbe o prenosu sredstev v upravljanje ali iz drugega akta pa izhaja, da stroškov amortizacije ni mogoče vračunati v cene proizvodov oziroma storitev, se vsakoletni stroški amortizacije teh osnovnih sredstev nadomestijo v breme obveznosti do lastnika sredstev v upravljanju. Takšne primere mora organizacija razkriti v pojasnilih k računovodskim izkazom.

Tisti del stroškov amortizacije, ki se nanaša na okrepitev opredmetenega osnovnega sredstva, se krije v breme obveznosti do vira sredstev, ki se je oblikoval ob prevrednotenju.

č) Posebnosti vrst stroškov in odhodkov ter načinov njihovega izkazovanja

36.15. Kadar opravlja organizacija poleg lastne dejavnosti tudi dejavnosti javnih služb, izkazuje stroške za vsako dejavnost javnih služb posebej. Iz evidenc in na podlagi sodil morajo biti ugotovljivi neposredni spremenljivi stroški, posredni spremenljivi stroški in stalni stroški za dejavnosti posameznih javnih služb.

36.16. Organizacija posebej izkazuje stroške sprotnega in investicijskega vzdrževanja, ki se nanašajo na osnovna sredstva v upravljanju. Če so bila osnovna sredstva prenesena v upravljanje na podlagi pogodbe, po kateri se posamezni tovrstni stroški pokrivajo iz prihodkov od dejavnosti, za opravljanje katere so bila sredstva dana v upravljanje, oziroma če je tako določeno v kakšnem drugem aktu, se stroški pokrivajo v breme prihodkov od te dejavnosti. Če takšne določbe ni, se ti stroški pokrivajo iz prejetih namenskih sredstev oziroma drugače v skladu s predpisi oziroma dogovorom z lastnikom sredstev.

d) Posebnosti razčlenjevanja in merjenja prihodkov

36.17. Organizacija izkazuje prihodke od opravljanja dejavnosti javnih služb po vrstah in namenih, in sicer posebej prihodke iz proračunskih sredstev in posebej druge. Prav tako posebej izkazuje prihodke, prejete za določen namen.

Poslovne prihodke razčlenjuje po dejavnostih posameznih javnih služb in lastni dejavnosti.

36.18. Poslovne prihodke organizacije sestavljajo vsi zneski od prodaje proizvodov, trgovskega blaga oziroma storitev, ne glede na to, kdo je plačnik. Poslovni prihodki organizacije so tudi sredstva iz proračuna, prejeta za pokrivanje poslovnih odhodkov v obračunskem obdobju.

e) Posebnosti ugotavljanja in obravnavanja vrst poslovnega izida

36.19. Temeljne vrste poslovnega izida v organizaciji kot celoti in po posameznih dejavnostih so presežek prihodkov, čisti presežek prihodkov in presežek odhodkov.

36.20. Presežek prihodkov je pozitiven poslovni izid, ki se ugotovi kot razlika med večjimi prihodki in manjšimi odhodki organizacije v obračunskem obdobju.

36.21. Čisti presežek prihodkov je presežek prihodkov, zmanjšan za obračunani davek od dobička; namenjen je za opravljanje dejavnosti organizacije, za pokrivanje presežka odhodkov ter za drugo v skladu s predpisi in ustanovitvenim aktom.

36.22. Presežek odhodkov je negativni poslovni izid, ki se ugotovi kot razlika med večjimi odhodki in manjšimi prihodki organizacije v obračunskem obdobju. Obračunani davek od dobička povečuje presežek odhodkov. Presežek odhodkov se pokriva v skladu s predpisi in ustanovitvenim aktom.

36.23. Poslovni izid posamezne dejavnosti je del poslovnega izida organizacije (del presežka prihodkov, del čistega presežka prihodkov in del presežka odhodkov) glede na prihodke in odhodke te dejavnosti.

36.24. Za tisti del presežka prihodkov, ki ga organizacija nameni za pokrivanje izbranih stroškov v naslednjih obračunskih obdobjih, se oblikuje sklad za določen namen. Ta sklad se izkazuje med dolgoročnimi rezervacijami.

f) Posebnosti prevrednotovanja

36.25. Prevrednotovanje sredstev in obveznosti do njihovih virov zaradi okrepitve se ne opravlja. Povečanje dolgoročnih in kratkoročnih terjatev in obveznosti ter kratkoročnih naložb in dolgoročnih posojil, ki je določeno s pogodbo, ni prevrednotenje, temveč se obravnava kot obrestovanje.

Ne glede na prejšnji odstavek pa se prevrednotovanje opredmetenih osnovnih sredstev in kapitalskih naložb zaradi njihove okrepitve opravlja v skladu s temeljnimi slovenskimi računovodskimi standardi. Učinki okrepitve opredmetenih osnovnih sredstev in kapitalskih naložb povečujejo ustanovitveni vložek ali drugo obliko lastnih virov sredstev. Povečanje lastnega vira zaradi prevrednotenja se izkaže posebej.

S kapitalskimi naložbami iz prejšnjega odstavka so mišljene dolgoročne kapitalske naložbe, ki jih je organizacija pridobila, da bi dobila upravljalvske pravice oziroma pravico do udeležbe v dobičku.

Ne glede na drugi odstavek tega člena učinki prevrednotenja sredstev v upravljanju zaradi njihove okrepitve povečujejo obveznost do lastnika sredstev v upravljanju.

36.26. Prevrednotovanje zaradi oslabitve se opravlja v skladu s temeljnimi slovenskimi računovodskimi standardi le za sredstva.

g) Oblika izkaza stanja

36.27. Izkaz stanja organizacije je temeljni izkaz sredstev in obveznosti do njihovih virov. Ima lahko obliko dvostranske bilance stanja ali zaporednega izkaza stanja ter postavke, opredeljene v SRS 36.28.

36.28. V bilanci stanja morajo biti sredstva in obveznosti do njihovih virov razčlenjeni vsaj takole:

Sredstva

A. Stalna sredstva

I. Neopredmetena dolgoročna sredstva

1. Neopredmetena dolgoročna sredstva
2. Predujmi za neopredmetena dolgoročna sredstva

II. Opredmetena osnovna sredstva

1. Zemljišča
2. Zgradbe
3. Oprema
4. Druga opredmetena osnovna sredstva
5. Opredmetena osnovna sredstva v gradnji oziroma izdelavi
6. Predujmi za opredmetena osnovna sredstva

III. Dolgoročne finančne naložbe

1. Dolgoročne kapitalske naložbe
2. Dolgoročno dana posojila
3. Dolgoročni depoziti

B. Gibljiva sredstva**I. Zaloge**

1. Material
2. Proizvodi
3. Nedokončani proizvodi in storitve
4. Trgovsko blago
5. Predujmi za zaloge

II. Poslovne terjatve

- a) Dolgoročne poslovne terjatve
 1. Dolgoročne poslovne terjatve do kupcev
 2. Druge dolgoročne poslovne terjatve
- b) Kratkoročne poslovne terjatve
 1. Kratkoročne poslovne terjatve do kupcev
 2. Druge kratkoročne poslovne terjatve

III. Kratkoročne finančne naložbe

1. Kratkoročne kapitalske naložbe
2. Kratkoročno dana posojila
3. Kratkoročni depoziti

IV. Dobroimetje pri bankah, čeki in gotovina**C. Aktivne časovne razmejitve****Obveznosti do virov sredstev****A. Obveznosti do lastnikov sredstev v upravljanju**

1. Obveznosti do lastnikov sredstev v upravljanju
2. Prevrednotovalni popravek

B. Ustanovitveni vložek

1. Ustanovitveni vložek
2. Prevrednotovalni popravek

C. Ugotovljeni poslovni izid

1. Presežek prihodkov
2. Presežek odhodkov
3. Prevrednotovalni popravek

Č. Dolgoročne rezervacije**D. Poslovne obveznosti**

1. Dolgoročne poslovne obveznosti
2. Kratkoročne obveznosti do dobaviteljev
3. Kratkoročne obveznosti do zaposlencev
4. Druge kratkoročne poslovne obveznosti

E. Finančne obveznosti

1. Dolgoročna posojila finančnih organizacij
2. Dolgoročna posojila drugih pravnih oseb
3. Kratkoročna posojila finančnih organizacij
4. Kratkoročna posojila drugih pravnih oseb

F. Pasivne časovne razmejitve**h) Oblika izkaza prihodkov in odhodkov**

36.29. Izkaz prihodkov in odhodkov oblikuje organizacija v stopnjah. Postavke, ki jih vsebuje, so vsaj tele:

A. Poslovni prihodki od opravljanja dejavnosti javnih služb (1 + 2 + 3 – 4)

1. Prihodki iz sredstev javnih financ
2. Drugi prihodki od opravljanja dejavnosti javnih služb
3. Povečanje vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje
4. Zmanjšanje vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje

B. Poslovni prihodki od opravljanja lastne dejavnosti (1 + 2 – 3)

1. Poslovni prihodki od opravljanja lastne dejavnosti
2. Povečanje vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje
3. Zmanjšanje vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje

C. Finančni prihodki**Č. Izredni prihodki****D. Celotni prihodki (A + B + C + Č)****E. Stroški blaga, materiala in storitev**

1. Nabavna vrednost prodanega blaga
2. Stroški materiala
3. Stroški storitev

F. Stroški dela

1. Plače in nadomestila plač
2. Prispevki za socialno varnost zaposlencev
3. Drugi stroški dela

G. Amortizacija

1. Amortizacija, nadomeščena v breme dolgoročnih rezervacij
2. Druga amortizacija

H. Dolgoročne rezervacije**I. Drugi stroški****J. Finančni odhodki****K. Izredni odhodki****L. Celotni odhodki (E + F + G + H + I + J + K)****M. Presežek prihodkov (D – L)****N. Davek od dobička od pridobitne dejavnosti****O. Čisti presežek prihodkov obračunskega obdobja (M – N)****P. Presežek odhodkov obračunskega obdobja (L + N – D)****R. Presežek prihodkov iz prejšnjih let, namenjen pokritju presežka odhodkov obračunskega obdobja*****i) Vrste in vsebine posebnih preglednic in pojasnil k računovodskim izkazom***

36.30. Organizacija mora v pojasnilih k računovodskim izkazom prikazati

- a) prihodke in odhodke po dejavnostih posameznih javnih služb in lastni dejavnosti, razčlenjene po vrstah,
- b) posredne stroške in njihovo razporeditev na dejavnosti posameznih javnih služb in lastno dejavnost,
- c) obračunano in porabljeno amortizacijo po dejavnostih posameznih javnih služb in lastni dejavnosti,
- č) prejeta in porabljena namenska sredstva po namenih ter znotraj teh sredstev posebej prejeta in porabljena proračunska sredstva,
- d) ugotovljeni in razporejeni presežek prihodkov oziroma ugotovljeni in pokriti presežek odhodkov po dejavnostih posameznih javnih služb in lastni dejavnosti ter
- e) porabo in odplačila posojil in kreditov za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju.

C. Opredelitve pojmov oziroma razlage izrazov

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

- a) **Osnovna sredstva v upravljanju** so osnovna sredstva v lasti države ali občine (praviloma je lastnik tudi ustanovitelj organizacije), ki jih njihov lastnik prenese v uporabo in upravljanje organizaciji, vendar nanjo ne prenese lastninske pravice.

- b) **Sredstva v upravljanju** so poleg osnovnih sredstev v upravljanju tudi namenska denarna sredstva, ki so bila prenesena na organizacijo ali jih je organizacija pridobila z uporabo osnovnih sredstev v upravljanju in so namenjena pridobivanju oziroma povečanju osnovnih sredstev v upravljanju. S predpisom oziroma z ustanovitvenim ali drugim aktom ustanovitelja se natančneje določijo sredstva, ki jih organizacija dobi v uporabo in upravljanje.

Za vrednost sredstev, danih v upravljanje, izkazuje lastnik dolgoročno terjatev do prejemnika teh sredstev v njihovi čisti vrednosti. Terjatev za sredstva v upravljanju se pred sestavitvijo letnega obračuna uskladi z obveznostjo, ki jo izkazuje prejemnik sredstev v upravljanju. To stori lastnik v skladu z računovodskimi pravili, ki veljajo zanj. Obveznost za sredstva, prejeta v upravljanje, ne more biti manjša od knjigovodske vrednosti sredstev, prejetih v upravljanje, razen če je prejemnik sredstev v upravljanju najel posojilo za pridobitev teh sredstev za račun njihovega lastnika.

Organizacija izkazuje osnovna sredstva in/ali denarna sredstva za pridobitev osnovnih sredstev, ki jih dobiva od donatorjev, med obveznostmi do virov sredstev kot dolgoročno rezervacijo, v breme katere pokriva stroške amortizacije tako pridobljenih osnovnih sredstev oziroma stroške, za pokrivanje katerih denarna sredstva dobiva.

- c) **Ustanovitveni vložek** je znesek, ki ga ustanovitelj zagotovi organizaciji z ustanovitvenim aktom kot trajni vir sredstev. Ustanovitveni vložek se praviloma lahko poveča ali zmanjša le na podlagi ustanoviteljeve odločitve ali na podlagi zakona. Kot ustanovitveni vložek se ne štejejo sredstva, ki jih ustanovitelj z ustanovitvenim aktom zagotovi za pokrivanje izbranih stroškov poslovanja. Ustanovitveni vložek ni obveznost do ustanovitelja, temveč je namensko premoženje. Ustanovitveni vložek se pojavlja le pri ustanovah (fundacijah) ali drugih organizacijah, ki imajo namensko premoženje, določeno z zakonom.
- č) **Sredstva iz proračuna** so zneski, ki jih dobiva organizacija za opravljanje dejavnosti iz proračuna države ali občine, ne glede na namene, za katere jih dobiva, razen plačil za proizvode oziroma storitve, katerih kupec je država ali občina.
- d) **Donacije** so zneski ali stvari, ki jih dobiva organizacija od fizičnih in pravnih oseb brez obveznosti vračila in se ne nanašajo na plačila za proizvode oziroma storitve, katerih kupci so te osebe. Med donacije se ne štejejo sredstva iz proračuna.
- e) **Prihodki iz sredstev javnih financ** so prihodki, ki jih dobiva organizacija za opravljanje dejavnosti iz proračuna države ali občine, iz sredstev Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije ali Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije ali pa od drugih organizacij, pri katerih se v skladu s predpisi zbirajo sredstva z dajatvami, uvedenimi na podlagi zakona.
- f) **Opravljanje dejavnosti javnih služb** je opravljanje dejavnosti, ki so kot take opredeljene z zakonom ali drugim predpisom, ki ga sprejme v skladu z zakonom država ali občina.
- g) **Lastna dejavnost** je dejavnost, ki ni opravljanje javne službe.

Č. Pojasnila

36.32. Osnovna sredstva v upravljanju se praviloma prenesejo v upravljanje organizaciji po usposobitvi za delo, lahko pa je organizacija nosilka zgraditve teh sredstev, lastnik pa ji v ta namen zagotovi denarna sredstva. Izjemoma se med osnovna sredstva v upravljanju štejejo tudi sredstva pridobljena s pomočjo posojil, ki jih je organizacija najela v svojem imenu in za račun lastnika teh sredstev.

36.33. Umetniška dela in druge predmete kulturne oziroma zgodovinske vrednosti, ki se ne amortizirajo, izkazuje organizacija posebej med opredmetenimi osnovnimi sredstvi ter posebej v preglednici stanja in gibanja opredmetenih osnovnih sredstev. Nabavna vrednost teh sredstev se ugotavlja v skladu s SRS 1; če ni dokumentiranih podatkov o stroških pridobitve, se nabavna vrednost ugotovi z ocenitvijo.

Izgubo ali dobiček pri odtujitvi sredstev iz prejšnjega odstavka izkazuje organizacija posebej in jo (ga) mora razkriti v pojasnilih k računovodskim izkazom.

36.34. Presežek prihodkov razporeja organizacija v skladu z zakonom, ustanovitvenim ali drugim aktom oziroma odločitvijo pristojnega organa. Presežek prihodkov za pokrivanje stroškov naslednjega obračunskega obdobja se v bilanci stanja obravnavanega obračunskega obdobja izkaže v okviru poslovnega izida za prenos v naslednje leto.

36.35. Če organizacija ustanovi za opravljanje neke dejavnosti organizacijo ali gospodarsko družbo in se sestavljajo skupinski (konsolidirani) računovodski izkazi, se pri tem smiselno uporabljajo določbe o uskupinjevanju iz temeljnih slovenskih računovodskih standardov.

36.36. Donosi iz denarnih sredstev, podarjenih za določen namen, se všttevajo v prihodke organizacije. Če je z donatorjem dogovorjeno, da se ti donosi porabijo za namen, za katerega so bila denarna sredstva dana, se poraba teh donosov obravnava kot namenski strošek ali odhodek.

36.37. Organizacija vodi poslovne knjige po svojem kontnem načrtu, sestavljenem na podlagi kontnega okvira za nepridobitne organizacije - pravne osebe zasebnega prava, ki ga sprejme Slovenski inštitut za revizijo.

36.38. Ta standard uporabljajo tudi pravne osebe javnega prava, če je tako določeno z zakonom ali drugim predpisom, ki ureja njihovo računovodenje.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

36.39. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 12. oktobra 2001. Minister za finance je dal soglasje k njemu. Nepridobitne organizacije - pravne osebe zasebnega prava - ga začnejo uporabljati s 1. januarjem 2002. Z uveljavitvijo tega standarda preneha veljati SRS 36 - Računovodske rešitve v nepridobitnih organizacijah - pravnih osebah zasebnega prava (1993).

Slovenski računovodski standard 37 (2002)

RAČUNOVODSKE REŠITVE V PODJETJIH V STEČAJU ALI LIKVIDACIJI

A. Uvod

Ta standard je povezan s temeljnimi slovenskimi računovodskimi standardi (SRS). Obravnava posebnosti računovodskih rešitev v podjetjih v stečaju ali likvidaciji ter sestavljanje računovodskih izkazov zanje.

Ta standard ureja pravila sestavljanja začetne bilance stanja podjetja v stečaju ali likvidaciji (odslej začetna bilanca), vrednotenja in merjenja računovodskih postavk v času stečajnega ali likvidacijskega postopka (odslej postopek), vodenja poslovnih knjig v času postopka, sestavljanja zaključne bilance stanja podjetja v stečaju ali likvidaciji (odslej zaključna bilanca) ter hrambe dokumentacije po zaključku postopka.

Opreduje ključne pojme in vsebuje tudi pojasnilo.

Po tem standardu se štejejo za podjetja v stečaju ali likvidaciji tista podjetja, za katera je bil na podlagi zakona uradno začet postopek. Ta standard se ne uporablja za podjetja, ki prenehajo na podlagi predpisov o prenehanju po skrajšanem postopku.

Ta standard se opira na računovodske rešitve v kodeksu računovodskih načel in zakone, ki urejajo delovanje podjetij v stečaju ali likvidaciji (nedelujočih podjetij).

Kadar s tem standardom niso predvidene posebne računovodske rešitve za podjetja v stečaju ali likvidaciji, se smiselno uporabljajo temeljni slovenski računovodski standardi.

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

B. Standard

a) Posebnosti vrednotenja in merjenja računovodskih postavk v začetni bilanci

37.1. Na dan pred začetkom postopka sestavi podjetje v stečaju ali likvidaciji (odslej podjetje) računovodske izkaze v skladu s temeljnimi slovenskimi računovodskimi standardi.

37.2. Na dan začetka postopka popiše podjetje vsa sredstva in obveznosti do njihovih virov ter sestavi začetno bilanco ob upoštevanju pravil vrednotenja in merjenja računovodskih postavk v skladu s tem standardom.

Podjetje sestavi začetno bilanco najkasneje v 4 mesecih od začetka postopka.

37.3. Podjetje pojasni pomembnejše razlike med bilanco stanja, sestavljeno na dan pred začetkom postopka, in začetno bilanco v prilogi k začetni bilanci.

b) Vrednotenje, merjenje in izkazovanje sredstev in obveznosti do njihovih virov v začetni bilanci

37.4. Neopredmetena dolgoročna sredstva so naložbe v pridobitev materialnih pravic ali dolgoročno vračunljivi stroški in izdatki, ki se pojavljajo v zvezi z delovanjem delujočega podjetja. V začetni bilanci se ovrednotijo po ocenjeni likvidacijski vrednosti. V njej se ne morejo izkazati neopredmetena dolgoročna sredstva, ki obsegajo

- dolgoročno razmejene stroške organiziranja,
- dolgoročno razmejene stroške razvijanja,
- naložbe v dobro ime in
- druge dolgoročno razmejene postavke.

Naložbe v koncesije, patente, licence, blagovne znamke in podobne pravice se izkažejo le, če jih je mogoče prodati.

37.5. Opredmetena osnovna sredstva (zemljišča, zgradbe, oprema, osnovna čreda in večletni nasadi) se v začetni bilanci ovrednotijo po ocenjeni likvidacijski vrednosti.

Opredmetena osnovna sredstva, obremenjena s stranskimi pravicami, se izkažejo posebej.

Posebej se izkažejo tudi opredmetena osnovna sredstva, pridobljena s finančnim najemom.

37.6. Dolgoročne finančne naložbe se izkažejo kot kratkoročne finančne naložbe.

37.7. Finančne naložbe v kapital drugih podjetij se ovrednotijo po tržni oziroma čisti iztržljivi vrednosti.

Dani posojila, depoziti in varščine se ovrednotijo po pogodbeni ali čisti iztržljivi vrednosti. V plačilo nezapadle finančne naložbe, ki se ne obrestujejo, se ovrednotijo po diskontirani vrednosti na dan začetka postopka.

Finančne naložbe v odkupljene lastne delnice oziroma deleže se ne izkažejo. Terjatve za nevplačani vpisani kapital se izkažejo po pogodbeni vrednosti.

37.8. Finančne naložbe v tujih valutah se preračunajo v tolarje po srednjem tečaju Banke Slovenije na dan začetka postopka.

37.9. Zaloge surovin in materiala, drobnega inventarja in embalaže, nedokončane proizvodnje, gotovih proizvodov in trgovskega blaga se v začetni bilanci ovrednotijo po čisti iztržljivi vrednosti, razen tistih, ki jih bo podjetje uporabilo pri morebitnem nadaljevanju proizvodnje. Slednje se ovrednotijo po SRS 4 - Zaloge.

37.10. Dolgoročne terjatve iz poslovanja in financiranja se izkažejo kot kratkoročne terjatve iz poslovanja in financiranja.

37.11. Terjatve se ovrednotijo po pogodbeni ali čisti iztržljivi vrednosti.

V plačilo nezapadle terjatve, ki se ne obrestujejo, se ovrednotijo po diskontirani vrednosti na dan začetka postopka.

37.12. Terjatve v tujih valutah se preračunajo v tolarje po srednjem tečaju Banke Slovenije na dan začetka postopka.

37.13. Terjatve, obremenjene s stranskimi pravicami, se izkažejo posebej.

Terjatve, ki bodo v času postopka pobotane, se izkažejo posebej.

37.14. Gotovina v blagajnah ter dobroimetja na računih v bankah in drugih finančnih inštitucijah se v začetni bilanci izkažejo kot denarna sredstva.

Denarna sredstva v tujih valutah se preračunajo v tolarje po srednjem tečaju Banke Slovenije na dan začetka postopka.

37.15. Neiztržljivi kratkoročno odloženi stroški oziroma kratkoročno odloženi odhodki se v začetni bilanci ne izkažejo. Vrednotnice in drugi iztržljivi kratkoročno odloženi stroški oziroma kratkoročno odloženi odhodki se ovrednotijo po čisti iztržljivi vrednosti na dan začetka postopka.

37.16. Dolgoročne rezervacije iz dolgoročno odloženih prihodkov in vnaprej vračunanih stroškov ter iz dotacij, prejetih za osnovna sredstva, se v začetni bilanci ne izkažejo. Izkažejo se le morebitne obveznosti, ki so na podlagi dolgoročnih rezervacij do začetka postopka že nastale ali je gotovo, da bodo nastale v času postopka. Takšne obveznosti se izkažejo kot kratkoročne.

Dolgoročne rezervacije iz naslova slabega imena se ne izkažejo.

37.17. Dolgoročne obveznosti iz financiranja in iz poslovanja se izkažejo kot kratkoročne obveznosti iz financiranja in iz poslovanja.

37.18. Ločeno se izkažejo obveznosti do navadnih, ločitvenih in izločitvenih upnikov ter obveznosti do upnikov, ki bodo v času postopka pobotane. Prijavljene terjatve upnikov, ki so prerekanе, se izkažejo posebej.

37.19. Obveznosti se izkažejo v zneskih, ki so usklajeni z zneski prijavljenih terjatev upnikov. Obveznosti, ki do sestavitve začetne bilance še niso usklajene s prijavljenimi terjatvami upnikov, se izkažejo v vrednostih, ki jih oceni stečajni upravitelj.

Obveznosti do upnikov, ki svojih terjatev ne prijavijo pravočasno, se ne izkažejo.

37.20. Obveznosti v tujih valutah se preračunajo v tolarje po srednjem tečaju Banke Slovenije na dan začetka postopka.

37.21. V plačilo nezapadle obveznosti iz financiranja in poslovanja, ki se ne obrestujejo, se ovrednotijo po diskontirani vrednosti.

c) Obveznosti do lastnikov

37.22. Pozitivna razlika med sredstvi in obveznostmi do njihovih virov se v začetni bilanci izkaže kot obveznost do lastnikov, negativna razlika pa kot izguba med sredstvi začetne bilance.

č) Posebnosti vrednotenja in merjenja računovodskih postavk v času postopka

37.23. V času postopka vodi podjetje poslovne knjige in sestavlja računovodske izkaze v skladu s tem standardom in ob upoštevanju temeljnih slovenskih računovodskih standardov.

37.24. Zaloge, uporabljene za dokončanje proizvodnje ali proizvodnjo v času postopka, se vrednotijo po SRS 4 - Zaloge.

37.25. Terjatve, nastale v času postopka, se izkažejo posebej, ovrednotene po SRS 5 - Terjatve.

37.26. Finančne naložbe, nastale v času postopka, se izkažejo posebej, ovrednotene po SRS 6 - Kratkoročne finančne naložbe.

37.27. Obveznosti, nastale v času postopka, se izkažejo posebej, ovrednotene po SRS 11 - Kratkoročne obveznosti.

V plačilo nezapadle obveznosti iz financiranja, ki se ne obrestujejo in so bile v začetni bilanci ovrednotene po diskontirani vrednosti, se ovrednotijo v skladu z zakonom o prisilni poravnavi, stečaju in likvidaciji.

37.28. Obveznosti za obresti od obveznosti iz financiranja in poslovanja, izkazanih v začetni bilanci, se izkažejo v skladu z zakonom o prisilni poravnavi, stečaju in likvidaciji.

d) Posebnosti prevrednotenja zaradi okrepitve

37.29. Opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena dolgoročna sredstva, zaloge ter kapitalne naložbe v gospodarske družbe in druge pravne osebe se zaradi spremembe kupne moči domače valute v času postopka ne prevrednotujejo zaradi okrepitve.

Kadar se med postopkom proizvodnje nadaljuje oziroma se stečajni postopek ustavi s prisilno poravnavo, lahko stečajni senat na predlog stečajnega upravitelja določi, da se opredmetena in neopredmetena dolgoročna sredstva ter zaloge, ki sodelujejo v proizvodnem procesu, prevrednotijo zaradi okrepitve. Učinek prevrednotenja zaradi okrepitve teh sredstev je posebni prevrednotovalni popravek kapitala, ki je sestavni del obveznosti do lastnikov.

e) Posebnosti amortizacije in prevrednotenja zaradi oslabitve

37.30. V času postopka se opredmetena osnovna sredstva ne prevrednotujejo zaradi oslabitve. Prav tako se v času postopka praviloma ne obračunava amortizacija. Kadar se med postopkom proizvodnje nadaljuje oziroma se izvede prisilna poravnava v stečaju, lahko stečajni senat na predlog stečajnega upravitelja odloči, da se opredmetena in neopredmetena dolgoročna sredstva, ki sodelujejo v proizvodnem procesu, amortizirajo v skladu s SRS 13 - Amortizacija - ter prevrednotijo zaradi oslabitve v skladu s SRS 1 - Opredmetena osnovna sredstva - in SRS 2 - Neopredmetena dolgoročna sredstva.

f) Uporaba kontnega okvira

37.31. Podjetje vodi poslovne knjige po predpisanem kontnem okviru, ne uporablja pa tehle skupin kontov in razreda, predpisanih v njem:

- 06 - Dolgoročne finančne naložbe v kapital,
- 07 - Dolgoročno dana posojila,
- 08 - Dolgoročne terjatve iz poslovanja,
- 29 - Pasivne časovne razmejitev,
- 75 - Izredni odhodki,
- 78 - Izredni prihodki - ter

RAZRED 9 - Kapital, dolgoročne obveznosti in dolgoročne rezervacije.

Podjetje pa dodatno uporablja tele skupine kontov:

- 09 - Izguba v začetni bilanci,
- 75 - Čisti odhodki za udenarjenje stečajnega ali likvidacijskega premoženja in izredni odhodki,
- 78 - Čisti prihodki od udenarjenja stečajnega ali likvidacijskega premoženja in izredni prihodki,
- 80 - Dobiček ali izguba, ugotovljen(a) v času postopka,
- 81 - Prenos dobička ali izgube, ugotovljene(ga) v času postopka,
- 90 - Obveznosti do lastnikov,
- 91 - Obveznosti do izločitvenih upnikov,

- 92 - Obveznosti do ločitvenih upnikov,
- 93 - Obveznosti do zaposlenih, ki se poravnajo kot stroški postopka,
- 94 - Obveznosti za prerekane terjatve,
- 95 - Obveznosti do navadnih upnikov - in
- 95 - Obveznosti za stroške postopka.

37.32. Podjetje lahko samo oblikuje kontni načrt za svoje potrebe ter predpisane skupine kontov razširi na razčlenitvene (analitične) tri- in večmestne konte.

37.33. Stroški, odhodki in izdatki, ki nastanejo v času postopka, se izkažejo v skladu s SRS 14 - Stroški materiala in storitev -, SRS 15 - Stroški dela in stroški povračil zaposlencem -, SRS 17 - Odhodki - in SRS 18 - Prihodki. Pri tem je treba upoštevati dve posebnosti:

- Pozitivna razlika med vrednostjo udenarjenega stečajnega ali likvidacijskega premoženja in njegovo vrednostjo, izkazano v začetni bilanci, se izkaže kot čisti prihodek od udenarjenja tega premoženja, negativna razlika med njima pa kot čisti odhodek za udenarjenje tega premoženja.
- Izid poslovanja v času postopka je dobiček ali izguba, nastal(a) v času postopka; ta izid neposredno poveča ali zmanjša v začetni bilanci izkazane obveznosti do lastnikov.

g) Sestavljanje računovodskih izkazov v času postopka in po njem

37.34. Podjetje sestavlja bilanco stanja ter izkaz poslovnega izida in udenarjenja premoženja najmanj vsake 3 mesece, pogosteje pa, če to zahteva sodišče ali drug organ, pooblaščen z zakonom o prisilni poravnavi, stečaju in likvidaciji.

Podjetje, ki mu stečajni senat dovoli nadaljevanje proizvodnje in opravljanje drugih sprotih poslov, sestavlja mesečno bilanco stanja, mesečni izkaz poslovnega izida in udenarjenja premoženja ter mesečni izkaz finančnega izida do 10. v tekočem mesecu po stanju na zadnji dan prejšnjega meseca.

Podjetje sestavi zaključno bilanco, izkaz poslovnega izida in udenarjenja premoženja ter izkaz finančnega izida na dan pred dokončno razdelitvijo stečajne ali likvidacijske mase. Zaključna bilanca je osnova za razdelitev stečajne ali likvidacijske mase.

h) Oblika bilance stanja

37.35. Podjetje sestavi bilanco stanja, ki vsebuje vsaj tele postavke:

Sredstva

I. Neopredmetena osnovna sredstva

1. Koncesije, patenti, licence, blagovne znamke in podobne pravice
2. Predujmi za neopredmetena osnovna sredstva

II. Opredmetena osnovna sredstva

1. Zemljišča
2. Zgradbe
3. Proizvajalna oprema
4. Druga oprema
5. Osnovna čreda
6. Večletni nasadi
7. Opredmetena osnovna sredstva v gradnji oziroma izdelavi
8. Predujmi za opredmetena osnovna sredstva
9. V finančni najem vzeta osnovna sredstva

III. Zaloge

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

IV. Terjatve, nastale do začetka postopka

1. Terjatve do kupcev
2. Terjatve za nevplačani vpisani kapital
3. Druge terjatve
4. Varščine
5. Terjatve, obremenjene s stranskimi pravicami
6. Terjatve, ki bodo v času postopka pobotane

V. Terjatve, nastale v času postopka

1. Terjatve do kupcev
2. Druge terjatve
3. Varščine
4. Terjatve, obremenjene s stranskimi pravicami

VI. Finančne naložbe

1. Za prodajo kupljeni delnice in deleži
2. Dana posojila
3. Drugi vrednostni papirji
4. Finančne naložbe, obremenjene s stranskimi pravicami
5. Finančne naložbe, ki bodo v času postopka pobotane

VII. Finančne naložbe, nastale v času postopka

1. Za prodajo kupljeni delnice in deleži
2. Dana posojila
3. Drugi vrednostni papirji
4. Finančne naložbe, obremenjene s stranskimi pravicami

VIII. Denarna sredstva

1. Gotovina v blagajni in prejeti čeki
2. Denarna sredstva v banki

IX. Izguba**X. Zabilančna sredstva****Obveznosti do virov sredstev**

- A. Obveznosti do lastnikov
- B. Obveznosti do izločitvenih upnikov
- C. Obveznosti do ločitvenih upnikov
- Č. Obveznosti do zaposlenih, ki se poravnava kot stroški postopka
- D. Obveznosti za prerekane terjatve
- E. Obveznosti do navadnih upnikov
- F. Obveznosti, ki bodo v času postopka pobotane
- G. Obveznosti iz financiranja, nastale v času postopka
 1. Dobljena posojila
 2. Izdani vrednostni papirji
 3. Druge obveznosti iz financiranja

H. Obveznosti iz poslovanja, nastale v času postopka

1. Obveznosti do dobaviteljev
2. Obveznosti do zaposlenih
3. Obveznosti do države
4. Obveznosti za predujme
5. Druge obveznosti iz poslovanja

I. Obveznosti za stroške vodenja postopka

1. Obveznosti za stroške nagrad stečajnemu upravitelju
2. Obveznosti za druge stroške postopka

J. Zabilančne obveznosti do virov sredstev

i) Oblika izkaza poslovnega izida in udenarjenja premoženja v času postopka

37.36. Podjetje sestavi izkaz poslovnega izida in udenarjenja premoženja v času postopka. Vsebuje vsaj te postavke:

- A. Čisti prihodki od prodaje v času stečaja
- ± B. Sprememba vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje
- + C. Vrednost usredstvenih (aktiviranih) lastnih proizvodov in/ali storitev
- + Č. Drugi prihodki od poslovanja
- = **D. Kosmati donos iz poslovanja podjetja**
- E. Stroški blaga, materiala in storitev

Nabavna vrednost prodanega blaga

Stroški materiala

Stroški storitev

- F. Stroški dela v času postopka
 1. Stroški plač zaposlenih
 2. Stroški socialnega in pokojninskega zavarovanja zaposlenih
 3. Drugi stroški dela
- G. Amortizacija neopredmetenih in opredmetenih osnovnih sredstev
- H. Odpisi obratnih sredstev
- = **I. Dobiček ali izguba iz poslovanja podjetja**
- + J. Prihodki od deležev iz dobička
- + K. Prihodki od obresti in drugi prihodki od financiranja
- L. Stroški obresti in drugi odhodki za financiranje
- = **M. Dobiček ali izguba iz rednega delovanja**
- + N. Čisti prihodki od udenarjenja terjatev iz začetne bilance
- + O. Čisti prihodki od udenarjenja finančnih naložb iz začetne bilance
- + P. Čisti prihodki od udenarjenja zalog iz začetne bilance
- + R. Čisti prihodki od udenarjenja neopredmetenih in opredmetenih osnovnih sredstev iz začetne bilance
- + S. Drugi čisti prihodki od udenarjenja sredstev iz začetne bilance

- Š. Stroški postopka
 - 1. Stroški nagrad stečajnemu upravitelju
 - 2. Drugi stroški postopka
- = T. Celotni dobiček ali celotna izguba, nastal(a) v času postopka
- U. Davek iz dobička
- = V. Čisti dobiček ali čista izguba, nastal(a) v času postopka

j) Oblika izkaza finančnega izida

37.37. Podjetje sestavi izkaz finančnega izida, ki vsebuje vsaj tele postavke:

Začetno stanje denarnih sredstev

A. Prejemki pri udenarjenju premoženja

- Prejemki pri udenarjenju terjatev iz začetne bilance
- Prejemki pri udenarjenju finančnih naložb iz začetne bilance
- Prejemki pri udenarjenju zalog iz začetne bilance
- Prejemki pri udenarjenju neopredmetenih in opredmetenih osnovnih sredstev iz začetne bilance
- Drugi prejemki pri udenarjenju sredstev iz začetne bilance

B. Prejemki pri delovanju v času postopka

Prejemki pri prodaji proizvodov in storitev, proizvedenih v času postopka

- Prejemki od obresti in drugi prejemki pri financiranju
- Drugi prejemki pri poslovanju v času postopka

C. Razpoložljiva denarna sredstva (A + B)

Č. Izdatki pri delovanju v času postopka

Izdatki za nakupe materiala in storitev v času postopka

- Izdatki za plače in druge stroške dela
- Izdatki za dajatve
- Izdatki za obresti in druge odhodke za financiranje

D. Izdatki v zvezi s postopkom

Izdatki za nagrade stečajnemu upravitelju

- Drugi izdatki v zvezi s postopkom

E. Razpoložljiva denarna sredstva za poplačilo upnikov (C – Č – D)

Izdatki za izplačila izločitvenim upnikom

- Izdatki za izplačila ločitvenim upnikom
- Izdatki za izplačila zaposlenim, ki se poravnajo kot stroški postopka
- Izdatki za izplačila navadnim upnikom

F. Denarna sredstva za izplačila lastnikom

k) Hramba računovodskih izkazov, knjigovodskih listin in druge dokumentacije

37.38. Podjetje hrani računovodske izkaze, knjigovodske listine in drugo dokumentacijo iz obdobja pred uvedbo postopka na način in v rokih, določenih s SRS 21 - Knjigovodske listine - in drugimi predpisi.

37.39. Po zaključku postopka se računovodski izkazi, knjigovodske listine in druga dokumentacija hranijo pri organizaciji, pooblaščenih z zakonom, ali organizaciji, registrirani za opravljanje storitev arhiviranja, v takih rokih:

- letna poročila pred uvedbo postopka, začetna bilanca in zaključna bilanca trajno,
- glavna knjiga, pomožne poslovne knjige in dnevnik 5 let po zaključku postopka,
- končni obračuni plač zaposlenih in izplačilne liste za obdobja, za katera ni končnih obračunov plač, 5 let po zaključku postopka,
- vmesni računovodski izkazi leto dni po zaključku postopka,
- knjigovodske listine, na podlagi katerih se knjiži, in z zakonom predpisane listine leto dni po zaključku postopka,
- knjigovodske listine plačilnega prometa v pooblaščenih finančnih institucijah 6 mesecev po zaključku postopka ter
- prodajni kontrolni bloki, pomožni obračuni in podobne knjigovodske listine 6 mesecev po zaključku postopka.

Po preteku roka hrambe se računovodski izkazi, knjigovodske listine in druga dokumentacija komisijsko uničijo.

Stroški hrambe bremenijo stečajno ali likvidacijsko maso.

37.40. Organizacija pooblaščenah z zakonom, ali organizacija, registrirana za opravljanje storitev arhiviranja, mora podatke, ki jih hrani, dati na razpolago vsem, ki izkažejo pravni interes (Davčni upravi Republike Slovenije, Zavodu za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije, bivšim zaposlenim, stečajnim ali likvidacijskim upnikom in drugim), in za nadomestilo dejanskih stroškov izdati tudi prepis zahtevanih podatkov.

C. Opredelitve ključnih pojmov

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

Ocenjena likvidacijska vrednost sredstev je ocenjena vrednost sredstev, ki jo ugotovi stečajni upravitelj. Stečajni upravitelj lahko za ocenitev likvidacijske vrednosti sredstev pooblasti pooblaščenega revizorja ali pooblaščenega ocenjevalca vrednosti sredstev.

Likvidacijska vrednost se lahko razume tudi kot ocenjena vrednost čistega pritoka denarja, doseženega pri likvidaciji oziroma stečaju podjetja z udenarjenjem njegovih sredstev ali obveznosti do njihovih virov. Odvisna je od tržne vrednosti sredstev in obveznosti do njihovih virov, stopnje uresničitve te vrednosti, neposrednih in posrednih likvidacijskih stroškov, časa udenarjenja (likvidacijskega časa) ter diskontne stopnje zaradi odloga udenarjenja likvidiranih sredstev ali obveznosti do njihovih virov.

Tržna vrednost finančne naložbe je vrednost te naložbe, po kateri jo je mogoče prodati na dan začetka postopka.

č) **Diskontirana vrednost** je znesek terjatev in obveznosti, ki na dan začetka postopka še niso zapadle v plačilo in se v skladu s pogodbo ne obrestujejo, zmanjšan s koeficientom rasti cen življenjskih potrebščin za čas od začetka postopka do zapadlosti v plačilo.

Čista iztržljiva vrednost naložb, zalog in terjatev je ocenjena prodajna vrednost, po kateri je naložbe, zaloge in terjatve mogoče prodati oziroma udenariti, zmanjšana za stroške prodaje oziroma udenarjenja.

Obveznosti do lastnikov so obveznosti, ki se poravnajo iz sredstev, ki ostanejo po popolnem poplačilu upnikov in poravnavi stroškov postopka.

Ločitveni upniki so upniki, ki imajo pravico do posebnega poplačila iz premoženja stečajnega dolžnika (zastavno pravico, pravico do poplačila, pridržno pravico /retencijsko pravico/ in druge ločitvene pravice).

Izločitveni upniki so upniki, ki imajo na podlagi izločitvene pravice pravico izločiti iz premoženja stvari, ki ne pripadajo stečajnemu dolžniku.

Č. Pojasnilo

37.42. Podjetje sestavlja obračunske računovodske izkaze, določene s tem standardom. Stečajni senat pa lahko določi, da podjetje sestavlja tudi predračunske računovodske izkaze, ki so razčlenjeni enako kot obračunski.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

37.43. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 12. oktobra 2001. Minister za finance je dal soglasje k njemu. Uporablja se za podjetja v stečaju ali likvidaciji, za katera se začne postopek po 1. januarju 2002. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Z uveljavitvijo tega standarda preneha veljati SRS 37 - Računovodske rešitve v nedelujočih podjetjih (1993).

Slovenski računovodski standard 38

RAČUNOVODSKE REŠITVE V VZAJEMNIH SKLADIH

A. Uvod

Ta standard je povezan s temeljnimi slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) in s SRS 31 - Računovodske rešitve v bankah. Obravnava posebnosti računovodskih rešitev v vzajemnih skladih in sestavljanje računovodskih izkazov zanje. Posebej se opira na SRS 31 - Računovodske rešitve v bankah. Ureja le tiste posebnosti pri vrednotenju sredstev in obveznosti do njihovih virov ter merjenju in izkazovanju poslovnega izida, ki so značilne za vzajemne sklade. Obdeluje

- a) bilanco stanja z opredelitvami posameznih postavk,
- b) izkaz poslovnega izida z opredelitvami posameznih postavk,
- c) izkaz finančnega izida,
- č) dodatek k računovodskim izkazom in
- d) posebnosti prevrednotovanja.

Opredeljuje ključne pojme in vsebuje tudi pojasnila.

Ta standard se opira na mednarodni računovodski standard (MRS) 25 - Obračunavanje finančnih naložb -, MRS 30 - Razkritja v računovodskih izkazih bank in podobnih finančnih inštitucij -, MRS 31 - Računovodsko poročanje o deležih v skupnih podvigih -, MRS 32 - Finančni inštrumenti - razkrivanje in predstavljanje -, MRS 36 - Oslabitev sredstev -, MRS 37 - Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva - ter MRS 39 - Finančni inštrumenti - pripoznavanje in merjenje.

Glede vrednotenja v bilanco stanja in izkaz poslovnega izida zajetih postavk je treba smiselno upoštevati SRS 1-19 in ustrezne mednarodne računovodske standarde, glede finančnega izida, proučevanja (analiziranja) in informiranja pa SRS 27-30.

V tem standardu predpisane oblike izkazov so namenjene računovodskemu poročanju za poslovne potrebe. Oblike poročanja za davčne in statistične potrebe urejajo drugi predpisi.

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

38.1. Računovodski izkazi vzajemnega sklada morajo vsebovati informacije o nakupih in prodajah, naložbah, obveznostih, poslovnem izidu in delitvi dobička za obravnavano obdobje ter premoženju na koncu tega obdobja. Ti računovodski izkazi so

- a) bilanca stanja,
- b) izkaz poslovnega izida,
- c) izkaz finančnega izida ter
- č) dodatek k računovodskim izkazom, ki vsebuje
 - opis uporabljenih temeljnih računovodskih usmeritev,
 - pojasnila posameznih rešitev in vrednotenj,
 - izkaz premoženja ter
 - izkaz pomembnejših sprememb premoženja.

38.2. Vzajemni sklad vodi poslovne knjige po načelih dvostavnega knjigovodstva. Konte razčlenjuje skladno s kontnim načrtom, ki ga predpiše Slovenski inštitut za revizijo, in svojimi potrebami.

a) Bilanca stanja

38.3. Bilanca stanja ima najmanj tele postavke:

I. Sredstva

1. Denarna sredstva

2. Kratkoročni vrednostni papirji

a) Vrednostni papirji domačih izdajateljev

- Vrednostni papirji, s katerimi se trguje na organiziranem trgu vrednostnih papirjev
 - Državni vrednostni papirji
 - Izpeljani (izvedeni) finančni inštrumenti
 - Vrednostni papirji drugih izdajateljev
- Vrednostni papirji, s katerimi se ne trguje na organiziranem trgu vrednostnih papirjev
 - Državni vrednostni papirji
 - Izpeljani (izvedeni) finančni inštrumenti
 - Vrednostni papirji drugih izdajateljev

b) Vrednostni papirji tujih izdajateljev

- Vrednostni papirji, s katerimi se trguje na organiziranem trgu vrednostnih papirjev
 - Državni vrednostni papirji
 - Izpeljani (izvedeni) finančni inštrumenti
 - Vrednostni papirji drugih izdajateljev
- Vrednostni papirji, s katerimi se ne trguje na organiziranem trgu vrednostnih papirjev
 - Državni vrednostni papirji
 - Izpeljani (izvedeni) finančni inštrumenti
 - Vrednostni papirji drugih izdajateljev

3. Dolgoročni vrednostni papirji

a) Vrednostni papirji domačih izdajateljev

- Vrednostni papirji, s katerimi se trguje na organiziranem borznem trgu vrednostnih papirjev
 - Delnice
 - Obveznice
 - Državne obveznice
 - Obveznice mest, občin in podobne
 - Obveznice gospodarskih družb
 - Drugi vrednostni papirji, s katerimi se trguje na organiziranem borznem trgu vrednostnih papirjev
- Vrednostni papirji, s katerimi se trguje na organiziranem prostem trgu vrednostnih papirjev
 - Delnice
 - Obveznice
 - Državne obveznice
 - Obveznice mest, občin in podobne

- Obveznice gospodarskih družb
- Drugi vrednostni papirji, s katerimi se trguje na organiziranem prostem trgu vrednostnih papirjev
- Vrednostni papirji, s katerimi se ne trguje na organiziranem trgu vrednostnih papirjev
 - Delnice
 - Obveznice
 - Državne obveznice
 - Obveznice mest, občin in podobne
 - Obveznice gospodarskih družb
 - Drugi vrednostni papirji, s katerimi se ne trguje na organiziranem trgu vrednostnih papirjev
- b) Vrednostni papirji tujih izdajateljev
 - Vrednostni papirji, s katerimi se trguje na organiziranem trgu vrednostnih papirjev
 - Delnice
 - Obveznice
 - Državne obveznice
 - Obveznice mest, občin in podobne
 - Obveznice gospodarskih družb
 - Drugi vrednostni papirji, s katerimi se trguje na organiziranem trgu vrednostnih papirjev
 - c) Drugi vrednostni papirji

4. Dani depoziti

- a) Dani kratkoročni depoziti
 - pravnim osebam s sedeži v Republiki Sloveniji
 - pravnim osebam s sedeži zunaj Republike Slovenije
- b) Dani dolgoročni depoziti
 - pravnim osebam s sedeži v Republiki Sloveniji
 - pravnim osebam s sedeži zunaj Republike Slovenije

5. Terjatve

- a) Terjatve za prodane vrednostne papirje
- b) Terjatve za prodane investicijske kupone
- c) Terjatve do družbe za upravljanje
- č) Terjatve za obresti in dividende
- d) Druge terjatve iz poslovanja

6. Aktivne časovne razmejitve

Skupaj sredstva (od 1 do 6)

Zunajbilančna sredstva

II. Obveznosti do virov sredstev

1. Kratkoročne obveznosti

- a) Obveznosti iz nakupa vrednostnih papirjev
- b) Obveznosti iz odkupa investicijskih kuponov
- c) Obveznosti za plačilo davkov
- č) Obveznosti do družbe za upravljanje
- d) Obveznosti do banke skrbnice
- e) Druge obveznosti

2. **Pasivne časovne razmejitve**
3. **Rezervacije**
4. **Čisti neiztrženi dobički pri naložbah**
5. **Investicijski kuponi**
 - a) Vplačani investicijski kuponi
 - b) Prevrednotovalni popravek investicijskih kuponov
 - c) Preneseni čisti dobiček ali prenesena čista izguba iz prejšnjih obračunskih obdobj
 - č) Nerazdeljeni čisti dobiček ali čista izguba obračunskega obdobja

Skupaj obveznosti do virov sredstev (od 1 do 5)

Zunajbilančne obveznosti do virov sredstev

38.4. V bilanci stanja se izkazujejo podatki v dveh stolpcih: v prvem na dan, na katerega se sestavi, v drugem pa na koncu prejšnjega obračunskega obdobja. Izkazujeta se tudi sestavi sredstev in obveznosti do njihovih virov.

38.5. V bilanci stanja se izkazujejo postavke po nakupni vrednosti. Vrednotijo se po dnevni tržni oziroma udenarljivi vrednosti, razen v primerih skupnega ovrednotenja.

38.6. Postavka sredstev Denarna sredstva zajema gotovino in druga denarna sredstva.

38.7. Postavka sredstev Kratkoročni vrednostni papirji zajema vse naložbe v kratkoročne vrednostne papirje; ti so domači in tuji. Izkazovati jih je mogoče enako kot dolgoročne vrednostne papirje.

Obrestovani vrednostni papirji se izkazujejo z obrestmi vred v skladu s pogoji, ki jih določi izdajatelj pri izdaji vrednostnih papirjev. Diskontirani kratkoročni vrednostni papirji se obravnavajo enako kot tisti, ki prinašajo obresti. Izkazujejo se po diskontirani nominalni vrednosti z obrestmi vred v skladu s pogoji, ki jih določi izdajatelj pri izdaji vrednostnih papirjev.

38.8. Postavka sredstev Dolgoročni vrednostni papirji zajema vse naložbe v dolgoročne vrednostne papirje na dan, na katerega se sestavi bilanca stanja.

Obveznice, s katerimi se trguje na organiziranem trgu vrednostnih papirjev, se izkazujejo v neodplačani nominalni vrednosti, pomnoženi z borznim tečajem ali tečajem prostega trga, in v skladu s pogoji, ki jih določi izdajatelj pri izdaji obveznic. Tako dobljeni vrednosti se prištejejo tudi obresti, izračunane v skladu s pogoji, ki jih določi izdajatelj pri izdaji obveznic.

Obveznice, s katerimi se ne trguje na organiziranem trgu vrednostnih papirjev, se vrednotijo po nominalni vrednosti oziroma nakupni ceni, če je ta nižja. Prvi ali drugi se prištejejo obresti, izračunane v skladu s pogoji, ki jih določi izdajatelj pri izdaji obveznic.

Brezkuponske obveznice se obravnavajo enako kot obrestovane obveznice. Izkazujejo se po diskontirani nominalni vrednosti, dnevno pa se obrestujejo v skladu s pogoji, ki jih določi izdajatelj pri izdaji obveznic.

Prednostne delnice z nespremenljivimi dividendami, s katerimi se ne trguje na organiziranem trgu vrednostnih papirjev, se izkazujejo enako kot obveznice, s katerimi se ne trguje na organiziranem trgu vrednostnih papirjev.

Prednostne delnice z nespremenljivimi dividendami, s katerimi se trguje na organiziranem trgu vrednostnih papirjev, se izkazujejo enako kot delnice, s katerimi se trguje na organiziranem trgu vrednostnih papirjev.

Udeležbene prednostne delnice se izkazujejo enako kot navadne delnice.

Navadne delnice, s katerimi se trguje na organiziranem trgu vrednostnih papirjev, se izkazujejo po zadnjem dnevnem tečaju.

Navadne delnice, s katerimi se ne trguje na organiziranem trgu vrednostnih papirjev, se izkazujejo po knjigovodski vrednosti v zadnjem objavljenem letnem obračunu oziroma po nakupni ceni, če je ta nižja.

Drugi vrednostni papirji se izkazujejo po borznem tečaju ali tečaju prostega trga oziroma po udenarljivi vrednosti. V drugih primerih se izkazujejo po nakupni vrednosti, razen v primerih skupnega ovrednotenja.

38.9. Če upravljavec vzajemnega sklada na podlagi ocene pooblaščenega ocenjevalca vrednosti podjetij ugotovi, da je knjigovodska vrednost posameznega vrednostnega papirja, s katerim se ne trguje ali se z njim trguje neredno, premajhna ali prevelika, se lahko odloči za skupno ovrednotenje.

Pri skupnem ovrednotenju se tak vrednostni papir izkaže po ocenjeni vrednosti. Če je ocenjena vrednost večja od knjigovodske, se razlika izkaže kot neiztrženi dobiček pri naložbi. Če je ocenjena vrednost manjša od knjigovodske, se za razliko oblikuje popravek vrednosti vrednostnega papirja.

38.10. Postavka sredstev Dani depoziti zajema depozite pri bankah in drugih finančnih organizacijah. Kratkoročni in dolgoročni depoziti se spremljajo ločeno; zanje se dnevno obračunavajo obresti.

38.11. Postavka sredstev Terjatve zajema terjatve do posrednikov za prodane vrednostne papirje, terjatve za prodane investicijske kupone vzajemnega sklada, terjatve do družbe za upravljanje, terjatve za obresti in dividende ter druge terjatve iz poslovanja. Terjatve se izkazujejo nepobotane z morebitnimi obveznostmi do istih pravnih ali fizičnih oseb. Izkazujejo se v izterljivi velikosti z obračunanimi obrestmi do dneva, na katerega se sestavi bilanca stanja.

38.12. Postavka obveznosti Kratkoročne obveznosti zajema obveznosti do posrednikov za kupljene vrednostne papirje, obveznosti za kupljene investicijske kupone, obveznosti za obračunane in neplačane davke, obveznosti do družbe za upravljanje in druge obveznosti. Obveznosti se izkazujejo nepobotane z morebitnimi terjatvami do istih pravnih ali fizičnih oseb. Izkazujejo se z obračunanimi obrestmi.

38.13. Postavka obveznosti Rezervacije zajema vnaprej vračunane stroške tveganja v zvezi z naložbami. Vzajemni sklad lahko glede na tveganje v zvezi z obveznicami in delnicami z nespremenljivimi dividendami oblikuje rezervacije do 5% skupne vrednosti vseh obveznic in delnic z nespremenljivimi dividendami. Način oblikovanja in črpanja rezervacij mora biti določen v prospektu vzajemnega sklada.

Rezervacije se morajo razkriti v dodatku k računovodskim izkazom.

Rezervacije se lahko oblikujejo le na podlagi skupnega ovrednotenja ter ocene tveganja v zvezi z obveznicami in delnicami z nespremenljivimi dividendami.

38.14. Postavka obveznosti Čisti neiztrženi dobički pri naložbah zajema pozitivno razliko med vsemi neiztrženimi dobički pri naložbah ter vsemi neiztrženimi izgubami pri naložbah vzajemnega sklada.

Neiztrženi dobiček pri naložbi je posledica povečanja tržne vrednosti naložbe ali povečanja knjigovodske vrednosti naložbe zaradi ocene vrednosti (skupnega ovrednotenja) posamezne dolgoročne oziroma kratkoročne naložbe, ne pa obračunanih obresti ali drugih donosov, in še ni udenarjen.

Neiztržena izguba pri vrednostnem papirju je posledica zmanjšanja tržne vrednosti posamezne dolgoročne oziroma kratkoročne naložbe.

Presežek neiztrženih izgub pri naložbah nad neiztrženimi dobički pri naložbah se izkazuje med odhodki v izkazu poslovnega izida kot čista neiztržena izguba pri naložbah.

Presežek neiztrženih dobičkov pri naložbah nad neiztrženimi izgubami pri naložbah se izkazuje v bilanci stanja kot čisti neiztrženi dobiček pri naložbah.

Če vzajemni sklad izkaže v izkazu poslovnega izida čisto neiztrženo izgubo pri naložbah, se v naslednjem obračunskem obdobju neiztrženi dobički oziroma neiztržene izgube izračunavajo glede na vrednost naložb na zadnji dan prejšnjega obračunskega obdobja.

38.15. Postavka obveznosti Investicijski kuponi zajema

- vplačane investicijske kupone, ki kažejo zmnožek števila vplačanih investicijskih kuponov z njihovo povprečno prodajno ceno, zmanjšan za vračunani sprotni čisti dobiček ali povečan za vračunano sprotno čisto izgubo, brez davkov in opravnin (provizij);
- prevrednotovalni popravek, ki izkazuje zbirni (kumulativni) učinek prevrednotenja vseh postavk investicijskih kuponov;
- preneseni čisti dobiček ali preneseno čisto izgubo iz prejšnjih obračunskih obdobj in
- nerazdeljeni čisti dobiček ali čisto izgubo obravnavanega obračunskega obdobja od začetka obračunskega obdobja do dneva, na katerega sestavijo računovodski izkazi, zmanjšan(o) za izplačane dividende.

b) Izkaz poslovnega izida

38.16. Izkaz poslovnega izida ima najmanj tele postavke:

1. Prihodki od obresti
2. Prihodki od dividend
3. Iztrženi dobički pri naložbah
4. Drugi prihodki
5. Skupaj prihodki (od 1 do 4)
6. Odhodki v zvezi z družbo za upravljanje
7. Čiste neiztržene izgube pri naložbah
8. Iztržene izgube pri naložbah
9. Odhodki za oblikovanje rezervacij
10. Odhodki za popravke vrednosti naložb
11. Odhodki v zvezi s posredovanjem vrednostnih papirjev
12. Vsak drug odhodek, ki presega 5% vseh odhodkov
13. Drugi odhodki
14. Skupaj odhodki (od 6 do 13)
15. Dobiček ali izguba (5 – 14)
16. Davek od dobička
17. Čisti dobiček (15 – 16)
18. Izenačenje prihodka za prodane investicijske kupone
19. Izenačenje prihodka za kupljene investicijske kupone
20. Čisti dobiček za razdelitev
 - a) Že razdeljeni čisti dobiček za razdelitev
 - b) Še ne razdeljeni čisti dobiček za razdelitev
21. Nerazdeljeni čisti dobiček (17 + 18 – 19 – 20)
22. Čisti dobiček na investicijski kupon glede na število investicijskih kuponov na dan sestavitve bilance stanja

38.17. Postavke od 20 do 22 se izpolnjujejo le v letnem računovodskem izkazu.

38.18. Izkaz poslovnega izida prikazuje zneske v dveh stolpcih: v prvem uresničene podatke v obravnavanem obračunskem obdobju in v drugem uresničene v enakem prejšnjem obračunskem obdobju. Informacije za prejšnje obračunsko obdobje se ne preračunajo.

38.19. Postavka Prihodki od obresti zajema obračunane obresti od vseh terjatev in vrednostnih papirjev do dneva, na katerega se sestavi izkaz poslovnega izida; ob nakupu naložbe, v katero so že vračunane obresti, se prikažejo kot prihodek in v isti velikosti tudi kot odhodek.

38.20. Postavka Prihodki od dividend zajema

- obračunane nespremenljive dividende na prednostne delnice do dneva, na katerega se sestavi izkaz poslovnega izida; ob nakupu naložbe, v katero so že vračunane nespremenljive dividende, se prikažejo kot prihodek in v isti velikosti tudi kot odhodek;
- obračunane dividende od začetka obračunskega obdobja; dividenda se obračuna na dan prenehanja pravice do njenega izplačila.

38.21. Postavka Iztrženi dobički pri naložbah zajema vse pozitivne razlike med prodajno ceno prodanih naložb in njihovo nakupno ceno oziroma vrednostjo na zadnji dan obračunskega obdobja. V primeru čiste neiztržene izgube pri naložbah v prejšnjem obračunskem obdobju se kot nakupna cena upoštevajo vrednosti naložb na zadnji dan prejšnjega obračunskega obdobja.

Za vrednost iztrženih dobičkov pri naložbah se zmanjša vrednost neiztrženih dobičkov pri naložbah.

V primeru prodaje dela vrednostnih papirjev iste izdaje, kupljenih v različnih obdobjih, se neiztrženi dobiček pri naložbi spremeni v iztrženega v deležu, ki je enak deležu prodanih vrednostnih papirjev v vseh kupljenih iste izdaje (vrednotenje zalog vrednostnih papirjev po povprečnih cenah).

38.22. Postavka Drugi prihodki zajema druge prihodke vzajemnega sklada, med njimi tudi morebitna zmanjšanja vračunanih rezervacij in odpravo popravkov vrednosti naložb.

38.23. Postavka Odhodki v zvezi z družbo za upravljanje zajema opravnino (provizijo), obračunano družbi za upravljanje za obdobje od začetka obračunskega obdobja do dneva, na katerega se sestavi izkaz poslovnega izida.

38.24. Postavka Čiste neiztržene izgube pri naložbah zajema znesek, ki je v skladu s SRS 38.14 odhodek za poslovanje. V primeru čiste neiztržene izgube pri naložbah v prejšnjem obračunskem obdobju se kot nakupne cene upoštevajo vrednosti naložb na zadnji dan tega obračunskega obdobja.

38.25. Postavka Iztržene izgube pri naložbah zajema vse negativne razlike med prodajno ceno prodanih naložb in njihovo nakupno ceno oziroma vrednostjo na zadnji dan prejšnjega obračunskega obdobja.

38.26. Postavka Odhodki za oblikovanje rezervacij zajema vnaprej vračunane stroške tveganj v zvezi z obveznicami in delnicami z nespremenljivimi dividendami oblikovane rezervacije v obravnavanem obračunskem obdobju.

38.27. Postavka Odhodki za popravke vrednosti naložb zajema razliko med knjigovodsko vrednostjo posamezne naložbe in njeno ocenjeno iztržljivo vrednostjo.

38.28. Postavka Odhodki v zvezi s posredovanjem vrednostnih papirjev zajema stroške posredovanja pri nakupu in prodaji vrednostnih papirjev, ki se po zakonu lahko štejejo za stroške vzajemnega sklada.

38.29. Postavka Vsak drug odhodek, ki presega 5% vseh odhodkov, zajema posamezno vrsto odhodkov, katere znesek presega 5% vseh odhodkov.

38.30. Postavka Drugi odhodki zajema druge odhodke vzajemnega sklada, med njimi tudi izredne odhodke kot posledico prevrednotenja investicijskih kuponov.

38.31. Postavka Davek od dobička zajema obveznost za davek od dobička vzajemnega sklada.

38.32. Postavki Izenačevanje prihodka za prodane investicijske kupone in Izenačevanje prihodka za kupljene investicijske kupone zajemata povečanje dobička pri prodaji investicijskih kuponov in zmanjšanje dobička pri nakupu investicijskih kuponov.

c) Izkaz finančnega izida

38.33. Izkaz finančnega izida ima najmanj tele postavke:

- Začetno stanje denarnih sredstev vzajemnega sklada
- + Pritoki pri prodaji investicijskih kuponov vzajemnega sklada
- Odtoki pri nakupu investicijskih kuponov vzajemnega sklada
- + Prevrednotenje nerazdeljenega čistega dobička
- Dobiček, izplačan med obračunskim obdobjem
- = Čisti pritoki pri širitvi poslovanja
- + Pritoki pri prodaji naložb
- Odtoki pri nakupu naložb
- ± Sprememba rezervacij
- ± Sprememba terjatev, obveznosti in časovnih razmejitev
- ± Sprememba čistega neiztrženega dobička pri naložbi
- = Čisti pritoki pri upravljanju premoženja
- + Nerazdeljeni čisti dobiček
- = Končno stanje denarnih sredstev vzajemnega sklada

Vzajemni sklad lahko postavke v stopenjskem izkazu še bolj razčleni.

č) Dodatek k računovodskim izkazom

Uporabljene temeljne računovodske usmeritve

38.34. V zvezi z uporabljenimi temeljnimi računovodskimi usmeritvami pri sestavljanju računovodskih izkazov vzajemnega sklada je treba v dodatku

- a) opisati posebnosti vrednotenja premoženja vzajemnega sklada,
- b) opisati posebnosti vrednotenja vrednostnih papirjev, s katerimi se ne trguje na organiziranem trgu vrednostnih papirjev ali pa so nelikvidne oziroma je njihovo izplačilo odloženo, ter
- c) pojasniti posamezne rešitve in načine vrednotenja.

Pojasnila posameznih rešitev in vrednotenj

38.35. Pojasnila posameznih rešitev in vrednotenj morajo vsebovati vsaj

1. informacijo o številu investicijskih kuponov na koncu obdobja, na katero se nanašajo računovodski izkazi, in obrazložitev osnove za izračun povprečne vrednosti sredstev vzajemnega sklada;
2. informacijo o učinku skupnih ovrednotenj in vrsti naložb, pri katerih je bil ta način ovrednotenja uporabljen;
3. pregled uporabljenih instrumentov za zmanjšanje tveganja na področju tečajev in obresti;
4. podatek o zastavljenih vrednostnih papirjih;
5. pojasnilo o davčni stopnji in vplivu davkov na izkaz poslovnega izida;

6. informacijo o oblikovanju popravkov vrednosti naložb;
7. pojasnilo o načinu oblikovanja rezervacij;
8. informacijo o številu večjih nakupov ali večjih prodaj investicijskih kuponov;
9. specifikacijo drugih obveznosti v bilanci stanja;
10. informacijo o morebitnih dogodkih po dnevu, na katerega se sestavi bilanca stanja, ki vplivajo na razumevanje računovodskih izkazov;
11. učinek nakupov investicijskih kuponov pred razdelitvijo dobička in učinek prodaj investicijskih kuponov po njej ter nasprotno;
12. druga pojasnila na zahtevo pristojnih organov.

Izkaz premoženja

38.36. Izkaz premoženja vzajemnega sklada vsebuje pregled naložb v vrednostne papirje ali/in druge finančne instrumente, in sicer po

- številu za posameznega izdajatelja,
- kakovosti (glede na to, ali se z njimi trguje na organiziranem trgu vrednostnih papirjev ali ne) ter
- tržni vrednosti in odstotku v primerjavi z vsemi sredstvi vzajemnega sklada (10 največjih naložb).

Če terjatve in depoziti presegajo 20% naložb, jih je treba prikazati v posebnem pregledu.

Izkaz pomembnejših sprememb premoženja

38.37. Izkaz pomembnejših sprememb premoženja vsebuje nakupe ali/in prodaje vrednostnih papirjev, ki sodijo med deset največjih v prejšnjem obdobju.

d) Posebnosti prevrednotovanja

38.38. Delnice domačih izdajateljev, s katerimi se ne trguje na organiziranem trgu vrednostnih papirjev, se prevrednotujejo z indeksom rasti evra.

Prevrednotenje investicijskih kuponov in delnic domačih izdajateljev, s katerimi se ne trguje na organiziranem trgu, se ne opravlja, če se v prejšnjem koledarskem letu tečaj evra do tolarja poveča za manj kot 5,5%.

C. Opredelitve ključnih pojmov

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

- a) **Vzajemni sklad** je premoženje, ki se oblikuje z zbiranjem denarnih sredstev in njihovim naložbenjem (investiranjem) v prenosljive vrednostne papirje.
- b) **Upravljavec vzajemnega sklada - družba za upravljanje** je gospodarska družba, ki se ustanovi izključno za upravljanje vzajemnega sklada.
- c) **Kratkoročni vrednostni papirji (kratkoročne vrednostnice)** so vrednostni papirji, ki zapadejo v plačilo v letu dni od dneva izdaje.
- č) **Dolgoročni vrednostni papirji (dolgoročne vrednostnice)** so vrednostni papirji, ki zapadejo v plačilo po letu dni od dneva izdaje.

- d) **Dan prenehanja pravice do izplačila dividende** je prvi dan, ko kupci delnic niso več upravičeni do izplačila dividend.
- e) **Dnevni tečaj** je enotni borzni tečaj oziroma enotni tečaj, oblikovan na organiziranem prostem trgu.
- f) **Knjigovodska vrednost delnice** je znesek, ki se dobi, če se od celotnega kapitala podjetja odšteje njegov popravek, izkazan v bilanci stanja, razlika pa deli s številom izdanih delnic, zmanjšanim za število nevplačanih in lastnih delnic.
- g) **Nakupna cena** je cena enote vrednostnega papirja oziroma naložbe, po kateri jo vzajemni sklad plača. Vsebuje morebitni prometni davek, ne pa opravnine (provizije) borznega posrednika.
- h) **Prodajna cena** je cena enote vrednostnega papirja oziroma naložbe, ki jo vzajemni sklad doseže na trgu.
- i) **Skupno ovrednotenje** je ovrednotenje naložbe vzajemnega sklada, ki ga soglasno opravijo pooblaščen revizor, pooblaščen ocenjevalec vrednosti podjetij in upravitelj vzajemnega sklada.
- j) **Izenačenje prihodka** je izenačenje, potrebno pri nakupu investicijskih kuponov v obravnavanem obračunskem obdobju. Naložbenik (investitor) plača investicijski kupon po ceni, v kateri je poleg osnovnega kapitala zajet tudi sprotni dobiček vzajemnega sklada. Ta del plačila je torej treba zaradi vpliva na dobiček za razdelitev obravnavati posebej. Če naložbenik (investitor) udenari investicijski kupon, je v izplačilu poleg osnovnega kapitala zajet tudi sprotni dobiček. Ta del plačila je treba zaradi vpliva na dobiček za razdelitev obravnavati posebej.

Č. Pojasnila

38.40. Pojasnila iz SRS 24 - Oblike bilance stanja za zunanje poslovno poročanje -, SRS 25 - Oblike izkaza poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje - in SRS 31 - Računovodske rešitve v bankah - se uporabljajo tudi v vzajemnih skladih, če v teh pojasnilih ni določeno drugače.

38.41. Dnevne obrestne mere se izračunavajo na konformni način, če pogoji, ki jih določi izdajatelj pri izdaji obveznic, ne določajo drugače.

38.42. Dnevna vrednost naložbe s stalno donosnostjo se izračuna tako, da se nakupni oziroma tržni nominalni vrednosti naložbe najprej prišteje morebitno pogodbeno prevrednotenje od dneva nakupa, nato pa se ji prištejejo še pogodbeno določene obresti za obdobje od dneva nakupa oziroma zadnjega izplačila obresti do dneva, na katerega se sestavi računovodski izkaz. Pri pogodbeno določenem prevrednotenju z rastjo cen življenjskih potrebščin obravnavanega meseca se za dneve obravnavanega meseca uporablja stopnja, ki je izračunana kot dnevno povprečje rasti cen življenjskih potrebščin zadnjih treh mesecev.

38.43. Povprečno število delnic oziroma investicijskih kuponov se računa glede na dnevna stanja v obravnavanem obdobju.

38.44. Za uvrstitev vrednostnega papirja na borzni trg se šteje uvrstitev vrednostnega papirja na organiziran borzni trg. Za uvrstitev vrednostnega papirja na prosti trg se šteje uvrstitev vrednostnega papirja na organiziran prosti trg.

38.45. Pri ovrednotenju vrednostnega papirja s ceno na organiziranem borznem trgu ali s ceno na organiziranem prostem trgu se upošteva enotni borzni tečaj oziroma enotni tečaj prostega trga. Vrednostni papirji tujih izdajateljev se vrednotijo po najnižjem nakupnem tečaju na borzah in organiziranih prostih trgih, na katerih se z njimi trguje.

38.46. Če je v prospektu vzajemnega sklada predvidena možnost delitve dobička sredi obračunskega obdobja, mora vzajemni sklad pred tem sestaviti bilanco stanja, izkaz poslovnega izida in dodatek k računovodskim izkazom. Sestavna dela tega dodatka sta izkaz premoženja ter pojasnila posameznih rešitev in vrednotenj, če se razlikujejo od tistih v prejšnjem obračunskem obdobju.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

38.47. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 12. oktobra 2001. Minister za finance je dal soglasje k njemu. Vzajemni skladi ga začnejo uporabljati s 1. januarjem 2002. Z uveljavitvijo tega standarda preneha veljati SRS 38 - Računovodske rešitve v vzajemnih skladih (1993).

Slovenski računovodski standardi se objavijo v Uradnem listu RS. Veljati začnejo naslednji dan po objavi in se uporabljajo od 1. januarja 2002.

Št. 07/01

Ljubljana, dne 17. decembra 2001.

dr. Marjan Odar l. r.
Direktor
Slovenskega inštituta za revizijo

K slovenskim računovodskim standardom je dal soglasje minister za finance 17. decembra 2001 pod št. 302-118/01.

OBČINE

GORENJA VAS – POLJANE

5173. o začasnem financiranju potreb iz proračuna Občine Gorenja vas – Poljane v obdobju od 1. 1. 2001 do 31. 3. 2002

Na podlagi 32. in 33. člena zakona o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/99, 124/00 in 79/01) in 57. člena zakona o lokalni samoupravi (Uradni list RS, št. 72/93) je župan Občine Gorenja vas – Poljane sprejel

S K L E P

o začasnem financiranju potreb iz proračuna Občine Gorenja vas – Poljane v obdobju od 1. 1. 2001 do 31. 3. 2002

1. člen

Do sprejetja proračuna Občine Gorenja vas – Poljane za leto 2002 se začasno nadaljuje financiranje tistih nalog občinskega proračuna, ki so bile opredeljene v odloku o spremembi odloka o proračunu Občine Gorenja vas – Poljane za leto 2001.

2. člen

V obdobju začasnega financiranja se uporabljajo sredstva do višine, sorazmerne s porabljenimi sredstvi v enakem obdobju v proračunu za leto 2001.

3. člen

Po preteku začasnega financiranja se v tem obdobju plačane obveznosti vključijo v proračun leta 2002.

4. člen

Ta sklep začne veljati z dnem podpisa, uporablja pa se od 1. 1. 2002 dalje.

Gorenja vas, dne 11. decembra 2001.

Župan
Občine Gorenja vas – Poljane
Jože Bogataj l. r.

JESENICE

5174. Sklep o določitvi vrednosti točke po odloku o komunalnih taksah v Občini Jesenice za leto 2002

Na podlagi 1. člena odloka o komunalnih taksah v Občini Jesenice (Uradni list RS, št. 73/95, 30/97, 96/99 in 123/00) in 10. člena statuta Občine Jesenice (Uradni list RS, št. 2/01) je Občinski svet občine Jesenice na 34. seji dne 22. 11. 2001 sprejel

S K L E P

o določitvi vrednosti točke po odloku o komunalnih taksah v Občini Jesenice za leto 2002

1. člen

Vrednost točke iz 1. člena odloka o komunalnih taksah v Občini Jesenice (Uradni list RS, št. 73/95, 30/97, 96/99 in 123/00) za leto 2002 znaša 10,51 SIT.

2. člen

Ta sklep začne veljati z dnem objave v Uradnem listu Republike Slovenije in se uporablja od 1. 1. 2002 dalje.

Št. 417-276/01

Jesenice, dne 22. novembra 2001.

Župan
Občine Jesenice
Boris Bregant, univ. dipl. inž. str. l. r.

5175. Sklep o vrednosti točke za izračun nadomestila za uporabo stavbnega zemljišča na območju Občine Jesenice za leto 2002

V skladu s 56. členom zakona o stavbnih zemljiščih (Uradni list RS, št. 44/97) in na podlagi 61. člena zakona o stavbnih zemljiščih (Uradni list SRS, št. 18/84, 32/85, 33/89 in Uradni list RS, št. 24/92), 15. člena odloka o nadomestilu za uporabo stavbnega zemljišča (Uradni vestnik Gorenjske, št. 3/87, 21/88, Uradni list RS, št. 20/93, 105/00) ter 10. člena statuta Občine Jesenice (Uradni list RS, št. 2/01) in 101. člena poslovnika o delu občinskega sveta (Uradni list RS, št. 13/01) je Občinski svet občine Jesenice na redni 34. seji dne 22. 11. 2001 sprejel

S K L E P

o vrednosti točke za izračun nadomestila za uporabo stavbnega zemljišča na območju Občine Jesenice za leto 2002

1. člen

Vrednost točke za izračun nadomestila za uporabo stavbnega zemljišča na območju Občine Jesenice znaša za leto 2002 mesečno:

- v stanovanjskem in počitniškem tipu območja 0,0201 SIT,
- v poslovnem in proizvodnem tipu območja 0,0481 SIT.

2. člen

Ta sklep začne veljati naslednji dan po objavi v Uradnem listu Republike Slovenije, uporablja pa se od 1. 1. 2002 dalje.

Št. 352-12/01

Jesenice, dne 22. novembra 2001.

Župan
Občine Jesenice
Boris Bregant, univ. dipl. inž. str. l. r.

JURŠINCI

5176. Sklep o določitvi vrednosti točke za izračun nadomestila za uporabo stavbnega zemljišča na območju Občine Juršinci

Na podlagi 13. člena odloka o nadomestilu za uporabo stavbnih zemljišč (Uradni vestnik Občine Juršinci št. 3/00) in 16. člena statuta Občine Juršinci (Uradni vestnik Občine Juršinci, št. 1/99) je Občinski svet občine Juršinci na seji dne 13. 12. 2001 sprejel

S K L E P

o določitvi vrednosti točke za izračun nadomestila za uporabo stavbnega zemljišča na območju Občine Juršinci

1. člen

Vrednost točke za izračun nadomestila za uporabo stavbnega zemljišča na območju Občine Juršinci za leto 2002 znaša 0,65 SIT.

2. člen

Ta sklep začne veljati z dnem objave v Uradnem listu Republike Slovenije, uporablja pa se od 1. 1. 2002 dalje.

Št. 002-21/01

Juršinci, dne 13. decembra 2001.

Župan
Občine Juršinci
Alojz Kaučič l. r.

KRŠKO

5177. Sklep o vrednosti točke za obračun komunalnih taks v Občini Krško za leto 2002

Na podlagi 3. člena odloka o komunalnih taksah v Občini Krško (Uradni list RS, št. 16/97 in 67/98), izdam

S K L E P

o vrednosti točke za obračun komunalnih taks v Občini Krško za leto 2002

1

Vrednost točke za plačilo komunalnih taks znaša:

	SIT
- za območje naselij Krško in Leskovec	10
- za območje naselij Brestanica, Senovo in Kostanjevica	8
- za ostala območja	6

2

Ta sklep začne veljati z dnem objave v Uradnem listu Republike Slovenije, uporablja pa se od 1. januarja 2002 dalje.

Št. 423-04-25/01-0402

Krško, dne 11. decembra 2001.

Župan
Občine Krško
Franc Bogovič l. r.

KUNGOTA

5178. Odlok o spremembah in dopolnitvah odloka o proračunu Občine Kungota za leto 2001

Na podlagi določil zakona o financiranju občin (Uradni list RS, št. 80/94 in 56/98) in 57. člena o lokalni samoupravi (Uradni list RS, št. 72/93, 57/94, 14/95, 26/97, 70/97, 10/98) ter 7. člena statuta Občine Kungota (Uradni list RS, št. 16/99) in odloka o proračunu Občine Kungota za leto 2001 (Uradni list RS, št. 21/01) je Občinski svet občine Kungota na 21. redni seji, ki je bila dne 29. 11. 2001 na predlog župana sprejel

O D L O K

o spremembah in dopolnitvah odloka o proračunu Občine Kungota za leto 2001

1. člen

V odloku o proračunu Občine Kungota za leto 2001 (Uradni list RS, št. 21/01) se 2. člen spremeni tako, da se glasi:

"2. člen

Občinski proračun se določa v naslednjih zneskih:

	v SIT
A) Bilanca prihodkov in odhodkov:	
I. Skupaj prihodki	502,260.000,00
II. Skupaj odhodki	534,360.000,00
III. Proračunski presežek/primanjkljaj (I.-II.)	32,100.000,00
B) Račun finančnih terjatev in naložb:	
IV. Prejeta vračila danih posojil in prodaja kapitalskih deležev	-

	v SIT
V. Dana posojila in povečanje kapitalskih deležev	-
VI. Prejeta minus dana posojila in spremembe kapit. deležev	-
VII. Skupni presežek (primanjkljaj) (I. + IV.)-(II.+V.)	-
C) Račun financiranja:	
VIII. Zadolževanje proračuna	46,620.000,00
IX. Odplačilo dolga	14,520.000,00
X. Neto zadolževanje (VIII.-IX)	32,100.000,00
XI. Povečanje (zmanjšanje) sredstev na računih (III.+VI.+X.)	
XII. Stanje sredstev na računu konec preteklega leta (2000)	10,757.498,75
XIII. Povečanje ali zmanjšanje sredstev na računu	-

Pregled prihodkov in odhodkov občinskega proračuna in njihova prerazporeditev je zajeta v bilanci prihodkov in odhodkov."

2. člen

Ta odlok začne veljati naslednji dan po objavi v Uradnem listu RS.

Št. 2001-1

Kungota, dne 29. novembra 2001.

Župan
Občine Kungota
Jožef Karner, inž. grad. l. r.

5179. Spremembe in dopolnitve statuta Občine Kungota

Na podlagi 29. in 64. člena zakona o lokalni samoupravi (Uradni list RS, št. 72/93, 57/94, 14/95, 26/97, 70/97, 10/98, 74/98, 59/99 in 70/00) in 16. člena statuta Občine Kungota (Uradni list RS, št. 16/99) je Občinski svet občine Kungota na 21. redni seji dne 3. 12. 2001 sprejel

SPREMEMBE IN DOPOLNITVE STATUTA Občine Kungota

1. člen

V statutu Občine Kungota (Uradni list RS, št. 16/99) se v 9. členu za drugim odstavkom dodajo trije novi odstavki, ki se glasijo:

»Od upravljalca Centralnega registra prebivalstva lahko občina za potrebe izvajanja svojih nalog pridobiva naslednje podatke:

- enotno matično številko občana,
- ime in priimek,
- kraj rojstva,
- državljanstvo,
- stalno in začasno prebivališče,
- zakonski stan.

Osebnostne podatke iz prejšnjega odstavka lahko pridobi občina v pisni obliki, na magnetnih medijih, po elektronski pošti, za fizične osebe, ki imajo v občini stalno ali začasno prebivališče, pa tudi neposredno preko računalniške povezave.

Za pridobivanje osebnih podatkov iz drugega odstavka tega člena neposredno preko računalniške povezave, je potrebno dovoljenje pristojnega ministra. Pristojni minister dovoli neposredno povezavo preko računalnika, ko občina zagotovi tehnične in druge pogoje, s katerimi se zagotavlja zavarovanje osebnih podatkov.«

2. člen

V zadnji alineji 16. člena se črta besedica »ta«.

3. člen

V 30. členu se v zadnji alineji črta besedica »ta«.

4. člen

Črta se besedilo tretjega odstavka 79. člena in se nadomesti s besedilom:

»Odločitev o uvedbi samopriskpeva v občini oziroma delu občine, za katerega se bo samopriskpevek uvedel, je sprejeta, če je zanjo glasovala večina volivcev, ki so glasovali.«

5. člen

V prvem odstavku 89. člena se črta beseda »lahko«.

6. člen

V 92. členu se doda nov odstavek, ki glasi:

»Za uresničevanje posebnih skupnih potreb in interesov prebivalcev posameznih naselij, lahko občina pridobiva sredstva iz prostovoljnih prispevkov njihovih prebivalcev, podjetij, zavodov in drugih organizacij ter samopriskpevkov. Tako pridobljena sredstva je občina dolžna posebej evidentirati in porabiti v skladu z njihovim namenom.«

7. člen

V četrtem odstavku 93. člena se črta drugi stavek.

8. člen

Te spremembe in dopolnitve statuta začnejo veljati naslednji dan po objavi v Uradnem listu Republike Slovenije.

Št. 2001-2

Kungota, dne 3. decembra 2001.

Župan
Občine Kungota
Jožef Karner, inž. grad. l. r.

5180. Sklep o minimalni višini najemnine za uporabo nezazidanih stavbnih in kmetijskih zemljišč, ki so v lasti Občine Kungota

Na podlagi 7. in 16. člena statuta Občine Kungota (Uradni list RS, št. 16/01), na podlagi 1. člena sklepa o višini najemnine za uporabo nezazidanih stavbnih in kmetijskih zemljišč v Občini Kungota je Občinski svet občine Kungota na 21. redni seji dne 29. 11. 2001 sprejel

SKLEP

o minimalni višini najemnine za uporabo nezazidanih stavbnih in kmetijskih zemljišč, ki so v lasti Občine Kungota

1. člen

Minimalna višina najemnine za uporabo nezazidanih stavbnih in kmetijskih zemljišč, ki so v lasti Občine Kungota znaša 5 točk. Vse najemnine, ki presegajo vrednost 5 točk, se obračunajo po dejanskem obračunu.

2. člen

1 točka je 1 EUR. Najemnina se obračuna v tolarški protivrednosti EUR po srednjem tečaju Banke Slovenije na dan obračuna.

3. člen

Ta sklep začne veljati osmi dan po objavi v Uradnem listu Republike Slovenije.

Št. 032-01/51-2001

Kungota, dne 30. novembra 2001.

Župan
Občine Kungota
Jože Karner, inž. grad. l. r.

MORAVSKE TOPLICE

5181. Odlok o proračunu Občine Moravske Toplice za leto 2002

Na podlagi 29. člena zakona o lokalni samoupravi (Uradni list RS, št. 72/93 in dopolnitve), 29. člena zakona o javnih finančah (Uradni list RS, št. 79/99, 124/00 in 79/01) ter 16. člena statuta Občine Moravske Toplice (Uradni list RS, št. 11/99, 2/01) je Občinski svet občine Moravske Toplice na seji dne 11. 12. 2001 sprejel

O D L O K o proračunu Občine Moravske Toplice za leto 2002

1. člen

S tem odlokom se ureja sestava, priprava in izvrševanje proračuna Občine Moravske Toplice, upravljanje s premoženjem občine, poročstva občine, upravljanje dolgov občine, računovodstvo in proračunski nadzor.

Določbe tega odloka veljajo tudi za druge neposredne uporabnike sredstev občinskega proračuna in ožje dele občine – to so krajevne skupnosti.

Ta odlok ureja tudi zadolževanje ter dajanje poroštev javnih gospodarskih zavodov in javnih podjetij, katerih ustanovitelj je občina.

2. člen

Proračunska sredstva se uporabljajo za financiranje vseh izvornih in prenesenih funkcij občine in delovanje njihovih organov pri izvajanju teh nalog, ki so opredeljene v ustavi in z zakoni oziroma občinskimi odloki.

Pri trošenju oziroma porabi proračunskih sredstev so se vsi porabniki dolžni obnašati racionalno in gospodarno.

V proračunu občine so izkazani vsi prejemki, ki pripadajo občini, vključno s prejemki KS in vsi izdatki občine vključno z izdatki KS.

Pregled prihodkov proračuna občine in njihova razporeditev po namenih sta sestavni del tega odloka.

Sestavni del proračuna občine je račun financiranja.

Proračun občine sloni na proračunskih izhodiščih, ki so obvezni sestavni del proračuna občine. Sestavni del občinskega proračuna je tudi splošni del proračuna – odhodki, sestavljen po funkcionalni klasifikaciji po področjih proračunske porabe.

3. člen

Višina proračuna
Z odlokom o proračunu Občine Moravske Toplice za leto 2002 so predvideni:

Prihodki	1.136,207.000 SIT
– prihodki za pokrivanje primerne porabe v višini	570,049.000 SIT
– prihodki na podlagi javnih razpisov in kreditov	295,000.000 SIT
– namenski in drugi prihodki v višini	219,178.000 SIT
– prihodki KS iz naslova samoprispevka in drugi viri KS v višini	51,980.000 SIT
Izdatki	1.136,207.000 SIT
– za izvajanje temeljnih nalog občine v višini	438,272.000 SIT
– za izvajanje razvojnih in investicijskih nalog v višini	435,462.000 SIT
– za subvencije v strateških razvojnih panogah občine v višini	32,193.000 SIT
– poraba namenskih virov v višini	108,600.000 SIT
– poraba sredstev KS za izvajanje lastnih programov v višini	51,980.000 SIT
– odplačila kreditov	69,700.000 SIT

Splošni del proračuna na ravni podskupin kontov se določa v naslednjih zneskih:

A) Bilanca prihodkov in odhodkov	
Prihodki	1.037,207.000 SIT
– Prihodki in drugi prejemki proračuna	985,227.000 SIT
– Prihodki in drugi prejemki krajevnih Skupnosti	51,980.000 SIT
Odhodki	1.075,307.000 SIT
– Odhodki in drugi izdatki proračuna	1.023,327.000 SIT
– Odhodki in drugi izdatki krajevnih Skupnosti	51,980.000 SIT
Saldo bilance prihodkov in odhodkov	-38,100.000 SIT
B) Račun financiranja	
Zadolževanje	90,000.000 SIT
Odplačila kreditov	58,900.000 SIT
Saldo računa financiranja	+31,100.000 SIT
C) Račun finančnih terjatev in naložb	
Vračila danih posojil	9,000.000 SIT
Dana posojila	2,000.000 SIT
Saldo računa finančnih terjatev in naložb	+7,000.000 SIT

Globalna višina prihodkov in odhodkov opredeljenih v tem členu se spreminja z rebalansom letnega plana.

V okviru proračunskih izdatkov se oblikuje obvezna rezerva občine v višini 2,813.000 SIT. Ta sredstva se uporabljajo in razporejajo v skladu z 49. členom zakona o javnih finančah in statutom občine.

4. člen

Uporabniki proračuna lahko izvršujejo svoje naloge v mejah sredstev, ki so jim bila zagotovljena v občinskem proračunu za posamezno proračunsko leto in ne smejo prevzemati obveznosti, ki bi presegle odobrena sredstva v proračunu.

Sredstva proračuna se praviloma delijo enakomerno čez vsoto leto.

Med izvajanjem proračuna lahko župan, zaradi nižjih prilivov od načrtovanih, zniža mesečno porabo do višine, ki jo omogočajo dejanski prihodki. V tem primeru so prioritetni tisti uporabniki proračuna, ki imajo znotraj porabe tudi zagotavljanje sredstev za plače zaposlenih.

5. člen

Za izvrševanje proračuna je odgovoren župan občine.

Župan je pooblaščen:

- da odloča o uporabi tekoče proračunske rezerve,
- da odloča o prerazporeditvi porabe sredstev znotraj proračunskih postavk, če gre za porabo do višine 1 mio SIT v okviru temeljne porabe proračuna, oziroma 5 mio SIT v okviru investicijske porabe proračuna in odloča o razporejanju sredstev za že začete investicije, ki bodo zapadle v plačilo v naslednjih proračunskih letih v okviru sprejetega srednjeročnega programa investicij,
- da odloča o porabi nerazporejenih sredstev na postavkah znotraj posameznih segmentov za namene, ki so povezani z isto vsebino in jih prej ni bilo možno predvideti,
- da odloča o vlogah za sponzoriranje in donacije različnih prireditev do višine 200.000 SIT znotraj možnosti, ki jih dovoljuje proračunski namen oziroma tekoča proračunska rezerva,
- da odloča o pridobitvi oziroma odtujitvi premoženja občine v skladu s statutom občine,
- da daje soglasje k sklenitvi pravnega posla KS, ki presega 250.000 SIT,
- da odloča o izdaji soglasij in poročev za najem posojila javnih podjetij in javnih zavodov, katerih ustanovitelj je občina,
- sklepa pravne posle zamenjave kmetijskih in stavbnih zemljišč v lasti občine pod pogojem, da se vrednost občinskega premoženja ne znižuje,
- sklepa poroštvene pogodbe v skladu z aktom, ki ga sprejema občinski svet.

6. člen

Finančna služba občine je zadolžena za:

- sprotno spremljanje poslovanja in tekoče evidentiranje vseh poslovnih dogodkov,
- pripravo analiz in polletnih ter končnih realizacij proračuna,
- za pripravo odloka o zaključnem računu proračuna za preteklo leto ter premoženjsko bilanco občine do konca februarja naslednjega leta,
- za pomoč KS, zavodom, zvezam in drugim uporabnikom proračuna pri pripravi finančnih načrtov, sprotno evidentiranje poslovnih dogodkov in pravočasno pripravo zaključnih poročil,
- za izvajanje nadzora nad porabo sredstev vseh proračunskih porabnikov v skladu s sprejetim planom in opredeljenimi nameni,
- za izvrševanje nakazil in izplačil iz proračuna v skladu z veljavno zakonodajo.

7. člen

Tajnik občine je zadolžen za upravljanje z občinskim premoženjem v duhu dobrega gospodarja, ter spremlja in nadzira upravljanje s premoženjem KS.

Občinska služba za nadzor nad investicijami, katerih investitor je občina oziroma KS je dolžna spoštovati določila zakona o javnih naročilih in le-te izvajati v skladu s tem.

8. člen

Da bi župan, občinski svet, nadzorni svet in finančna služba občine lahko vključili potrebe posameznih porabnikov proračuna v tekoče financiranje in opravljali ustrezní nadzor, so le-ti dolžni v roku do konca oktobra tekočega leta za naslednje leto poslati ustrezne finančne načrte z obrazloženimi postavkami.

Kolikor posamezni uporabnik teh načrtov ne predloži pravočasno, se mu zagotovijo za naslednje leto le sredstva

višini porabe preteklega leta, brez sredstev za investicije in investicijsko vzdrževanje.

9. člen

Uporabniki proračuna morajo pri oddaji izvajalskih del in nabavi blaga spoštovati zakon o javnih naročilih s podzakonskimi predpisi in zakon o izvrševanju proračuna.

Amortizacijska sredstva se pri proračunskih porabnikih formirajo in trošijo v skladu s proračunskimi izhodišči Občine Moravske Toplice za posamezno proračunsko leto.

Za začetek izvajanja vseh investicij v občini in v KS morajo predhodno biti zagotovljena finančna sredstva oziroma zaprta finančna konstrukcija, ki je potrjena s strani župana občine. Za pogodbe in druga naročila proračunskih uporabnikov, ki nimajo tega soglasja, občina ne prevzema nobenih obveznosti.

Krajevne skupnosti se ne smejo zadolževati. Krajevne skupnosti naročajo blago in storitve le ob sopodpisu naročila s strani računovodje občinske uprave, računovodstvo pa vodi evidenco naročil KS. Za izvrševanje finančnega načrta KS so odgovorni predsedniki svetov KS.

Knjigovodska opravila za KS in administrativno tehnična opravila za organe KS opravlja občinska uprava, v okviru katere se izvaja tudi knjigovodstvo za zavode in javne gospodarske družbe katerih ustanovitelj je občina.

10. člen

Če se po sprejemu proračuna občine za tekoče leto sprejme odlok ali sklep občinskega sveta, na podlagi katerega nastopijo nove obveznosti za proračun, vključí župan te obveznosti v proračun in določi obseg izdatkov za ta namen v okviru večjih pričakovanih prihodkov ali zadolžitve oziroma z istočasnim zmanjšanjem drugih postavk proračuna.

V proračunu tekočega leta se najprej zagotovijo sredstva za pokrivanje že nastalih obveznosti iz prejšnjih let in odplačilo najetih kreditov v skladu z njihovim načrtom odplačevanja.

11. člen

Pogodbe, ki zahtevajo prenos plačilnih obveznosti v prihodnje proračunsko leto se lahko sklepajo le za namene, ki imajo že planirana določena sredstva v proračunu tekočega leta, ali je za njihovo vključitev sprejet ustrezen sklep ali stališče občinskega sveta.

12. člen

Občinsko premoženje je po tem odloku finančno in stvarno premoženje v lasti občine. Finančno premoženje so denarna sredstva, kapitalske naložbe, ovrednoteno premoženje v lasti občine, ki ga upravljajo javni zavodi in terjatve. Kapitalske naložbe so deleži v gospodarskih družbah in javnih podjetjih. Stvarno premoženje so nepremičnine in premičnine.

Premoženje javnih zavodov v lasti občine, se v njihovi bilanci vodi kot obveznost do občine oziroma kot sredstva prejeta v upravljanje.

Krajevna skupnost odgovarja za svoje obveznosti z vsem svojim premoženjem. Občina odgovarja za obveznosti KS subsidiarno, vendar ima pri tem prednostno pravico pobota s premoženjem KS.

Občina ne odgovarja za obveznosti društev in zvez na področju občine.

13. člen

Vsak proračunski porabnik je dolžan opravljati notranji nadzor nad porabo in namenskostjo sredstev.

Nadzor nad izvajanjem proračuna občine, finančnih načrtov krajevnih skupnosti, zavodov in zvez, ki so ustanovljena na občinski ravni, izvaja nadzorni odbor občine. Ta je dolžan opraviti vsakoletni nadzor nad proračunsko porabo in vsaj vsako drugo leto nad porabo in trošenjem sredstev ostalih proračunskih porabnikov.

14. člen

Do sprejetja akta o ustanovitvi sklada stavbnih zemljišč Občine Moravske Toplice opravlja dela povezana s stavbnimi zemljišči župan in o tem sproti obvešča občinski svet.

15. člen

Sestavni del bilanc prihodkov in odhodkov proračuna so tudi prihodki in odhodki ustvarjeni v času začasnega financiranja v tekočem letu 2002.

16. člen

Ta odlok začne veljati petnajsti dan po objavi v Uradnem listu RS in se uporablja od 1. 1. 2002.

Št. 403-02/01-5/1

Moravske Toplice, dne 11. decembra 2001.

Župan
Občine Moravske Toplice
Franc Cipot, univ. dipl. org., ek. l. r.

5182. Odlok o spremembah in dopolnitvah odloka o nadomestilu za uporabo stavbnega zemljišča v Občini Moravske Toplice

Na podlagi 58., 59., 60. in 61. člena zakona o stavbnih zemljiščih (Uradni list RS, št. 18/84, 32/85, 33/89) in 56. člena zakona o stavbnih zemljiščih (Uradni list RS, št. 44/97) ter 16. člena statuta Občine Moravske Toplice (Uradni list RS, št. 11/99 in 2/01) je Občinski svet občine Moravske Toplice na seji dne 11. 12. 2001 sprejel

O D L O K
o spremembah in dopolnitvah odloka
o nadomestilu za uporabo stavbnega zemljišča
v Občini Moravske Toplice

1. člen

V odloku o nadomestilu za uporabo stavbnega zemljišča v Občini Moravske Toplice (Uradni list RS, št. 22/98, 23/99 in 17/00) se spremeni besedilo prvega odstavka 16. člena tako, da glasi: »Začasno, do dokončne uskladitve površinskih stanj, se ne zaračunava nadomestilo za zazidano stavbno zemljišče iz 5. točke 7. člena, in sicer za teniška igrišča, odprte bazene, drsališča, golf in mini golf igrišča ter kampe in nadomestilo iz 7. točke 7. člena«.

2. člen

Ta odlok začne veljati petnajsti dan po objavi v Uradnem listu Republike Slovenije, uporablja pa se od 1. 1. 2002.

Št. 423-06/01-1

Moravske Toplice, dne 11. decembra 2001.

Župan
Občine Moravske Toplice
Franc Cipot, univ. dipl. org., ek. l. r.

5183. Sklep o vrednosti točke za izračun nadomestila za uporabo stavbnega zemljišča na območju Občine Moravske Toplice za leto 2002

Na podlagi 56. člena zakona o stavbnih zemljiščih (Uradni list RS, št. 44/97) in odloka o nadomestilu za uporabo stavbnega zemljišča v Občini Moravske Toplice (Uradni list RS, št. 22/98, 23/99 in 17/00) ter 16. člena statuta Občine Moravske Toplice (Uradni list RS, št. 11/99, 2/01) je Občinski svet občine Moravske Toplice na seji dne 11. 12. 2001 sprejel

S K L E P
o vrednosti točke za izračun nadomestila
za uporabo stavbnega zemljišča na območju
Občine Moravske Toplice za leto 2002

1

Vrednost točke za izračun nadomestila za uporabo stavbnega zemljišča na območju Občine Moravske Toplice za leto 2002 znaša 0,065 SIT.

2

Ta sklep začne veljati naslednji dan po objavi v Uradnem listu Republike Slovenije, uporablja pa se od 1. januarja 2002 dalje.

S pričetkom veljavnosti tega sklepa preneha veljati sklep o vrednosti točke za izračun nadomestila za uporabo stavbnega zemljišča na območju Občine Moravske Toplice (Uradni list RS, št. 10/01).

Št. 423-06/01-1

Moravske Toplice, dne 11. decembra 2001.

Župan
Občine Moravske Toplice
Franc Cipot, univ. dipl. org., ek. l. r.

5184. Sklep o povprečni gradbeni ceni in povprečnih stroških komunalnega urejanja stavbnih zemljišč v Občini Moravske Toplice za leto 2002

Na podlagi 12. in 20. člena pravilnika o enotni metodologiji za izračun prometne vrednosti stanovanjskih hiš in stanovanj ter drugih nepremičnin (Uradni list SRS, št. 8/87) in 16. člena statuta Občine Moravske Toplice (Uradni list RS, št. 11/99 in 2/01) je Občinski svet občine Moravske Toplice na seji dne 11. 12. 2001 sprejel

S K L E P
o povprečni gradbeni ceni in povprečnih stroških
komunalnega urejanja stavbnih zemljišč
v Občini Moravske Toplice za leto 2002

1

S tem sklepom se določa povprečna gradbena cena in povprečni stroški komunalnega urejanja stavbnih zemljišč v Občini Moravske Toplice.

2

Povprečna gradbena cena in povprečni stroški komunalnega urejanja stavbnih zemljišč v Občini Moravske Toplice, kot element za izračun prometne vrednosti stanovanj-

skih hiš oziroma stanovanj in drugih nepremičnin, znašajo v letu 2002:

- povprečna gradbena cena za kvadratni meter uporabne stanovanjske površine znaša 110.000 SIT;
- povprečni stroški komunalnega urejanja stavbnih zemljišč znašajo 15% gradbene vrednosti zgradbe oziroma objekta, od tega 10% za napravo kolektivne rabe in 5% za napravo individualne rabe.

3

Cena stavbnega zemljišča se določi v odstotku od povprečne gradbene cene iz 2. člena tega sklepa in znaša:

- v naselju Moravske Toplice 0,8%, kar znaša 880 SIT/m²,
- v ostalih naseljih Občine Moravske Toplice pa 0,6%, kar znaša 660 SIT/m².

4

Z dnem, ko začne veljati ta sklep, preneha veljati sklep o povprečni gradbeni ceni in povprečnih stroških komunalnega urejanja stavbnih zemljišč v Občini Moravske Toplice za leto 2000 (Uradni list RS, št. 17/00).

5

Ta sklep začne veljati naslednji dan po objavi v Uradnem listu Republike Slovenije, uporablja pa se od 1. 1. 2002 dalje.

Št. 350-01/01-4

Moravske Toplice, dne 11. decembra 2001.

Župan

Občine Moravske Toplice

Franc Cipot, univ. dipl. org., ek. l. r.

5185. Sklep o višini komunalnega prispevka v Občini Moravske Toplice

Na podlagi 42. člena zakona o stavbnih zemljiščih (Uradni list RS, št. 44/97) in 16. člena statuta Občine Moravske Toplice (Uradni list RS, št. 11/99 in 2/01) je Občinski svet občine Moravske Toplice na seji dne 11. 12. 2001 sprejel

S K L E P **o višini komunalnega prispevka** **v Občini Moravske Toplice**

1. člen

V Občini Moravske Toplice, razen ožjega naselja Moravske Toplice, za katerega je sprejet investicijski program, znaša komunalni prispevek za popolno komunalno opremo:

- za stanovanjske hiše, vikende, vinske kleti in poslovne prostore, razen turističnih, gostinskih in trgovskih lokalov 6.155 SIT/m² koristne površine, in sicer so stroški komunalne opreme za posamezne komunalne naprave naslednji:

	SIT/m ²
- kanalizacija	1.605
- vodovod	1.014
- električno omrežje	655
- ceste	2.881
Skupaj	6.155

- za gostinske, turistične in trgovske lokale 10.259 SIT/m² koristne površine prostorov, in sicer so stroški komunalne opreme za posamezne komunalne naprave naslednji:

	SIT/m ²
- kanalizacija	2.675
- vodovod	1.691
- električno omrežje	1.091
- ceste	4.802
- Skupaj	10.259

Za naselje Moravske Toplice:

skupina 100 - pridobivanje zemljišč	22,33 SIT/m ²
skupina 200 - priprava stavbnega zemljišča	20,77 SIT/m ²
skupina 300 - oprema stavbnega zemljišča	
komunalni objekti in naprave	
skupne rabe	
ceste in zunanje ureditve	1.004,44 SIT/m ²
zelene in rekreacijske površine	20,74 SIT/m ²
javna razsvetljava	168,62 SIT/m ²
kanalizacija za odvod	
meteorne vode	1.206,71 SIT/m ²
Skupaj - skupna raba	2.400,51 SIT/m ²
komunalni objekti in naprave	
individualne rabe	
vodovodno omrežje in naprave	438,12 SIT/m ²
kanalizacija za odvod odpadne vode	1.206,71 SIT/m ²
električno omrežje in naprave	353,12 SIT/m ²
PTT omrežje in naprave	319,47 SIT/m ²
Skupaj - individualna raba	2.317,42 SIT/m ²
Vse skupaj	4.761,03 SIT/m ²

2. člen

Komunalni prispevek se obračuna na območju, kjer so komunalne naprave že zgrajene, na območju, kjer so komunalne naprave v izgradnji in na območju, kjer je možno komunalne naprave izgraditi.

Komunalni prispevek predstavlja stroške izgradnje primarnih komunalnih vodov in kategoriziranih cest.

Od izračunane vrednosti komunalnega prispevka se odštevajo vsa prejšnja namenska plačila investitorja v izgradnjo komunalnih objektov in naprav po valorizirani vrednosti s povprečnim indeksom podražitve za ostalo nizkoizgradnjo, ki ga objavlja GZS združenje za gradbeništvo glede na čas od prvotnega plačila do sedanje odmere.

Investitor dokazuje vsa prejšnja plačila v izgradnjo komunalnih objektov in naprav s predložitvijo originalne dokumentacije o plačilih. V primeru nejasnosti, da se plačilo dejansko nanaša na predvideno bodočo gradnjo, se pridobi mnenje investitorja gradnje posameznega komunalnega objekta oziroma naprave ali področne krajevne skupnosti.

Za kmetijske gospodarske objekte se ne obračunava komunalni prispevek.

3. člen

Korekcijski faktorji za koristne površine so v skladu s standardi, razen:

- za stanovanjske hiše do 100 m ² stanovanjske površine	0,50
- kleti in skladišča ter industrijski objekti in garaže	0,30
- bivalni prostori v mansardi	0,75
- športni objekti, bazeni in podobno	0,10

Z ozirom na lokacijo objekta se upoštevajo naslednji korekcijski faktorji:

I. območje:	obsega ožje naselje Moravske Toplice, faktor $F=1$
II. območje:	obsega naselja Martjanci, Tešanovci, faktor $F=0,70$
III. območje:	obsega naselja Bogojina, Filovci, Ivanci, Mlajtinci, Lukačevci, Norsinci, Sebeborci, faktor $F=0,60$
IV. območje:	obsega naselja Berkovci, Prosenjakovci, Pordašinci, Motvarjevci, faktor $F=0,40$
V. območje:	obsega vsa ostala naselja. Za to območje se ne obračunava prispevek za kanalizacijo, faktor $F=0,40$, vikendi 0,50
VI. območje:	obsega območje izven ožjega naselja in velja za vinske kleti. Obračuna se samo elektrika in cesta, faktor $F=0,50$.

Individualne priključke od glavnega voda do objekta plača vsak investitor sam.

4. člen

Ta sklep velja za plačilo komunalnega prispevka na območju celotne Občine Moravske Toplice.

Brez potrdila, izdanega od Občine Moravske Toplice, o plačilu komunalnega prispevka, Upravna enota Murska Sobota ne sme izdati gradbenega dovoljenja.

5. člen

Komunalni prispevek se ne plača v primeru gradnje nadomestnega stanovanjskega ali poslovnega objekta, če je obstoječi objekt že ustrezno komunalno opremljen.

Oprostitev plačila prispevka iz prvega odstavka tega člena ne velja za gradnjo nadomestnega objekta, katerega obseg za več kot 20 m² presega tlorisno površino prostorov prejšnjega objekta.

Če novozgrajeni stanovanjski ali poslovni objekt za več kot 20 m² presega tlorisno površino prostorov prejšnjega objekta, plača investitor prispevek za komunalno opremljanje stavbnega zemljišča v sorazmerju s povečanjem tlorisnih stanovanjskih oziroma poslovnih površin.

Investitorji, kateri so deležni ugodnosti iz tega člena, morajo v roku dveh mesecev po pridobitvi uporabnega dovoljenja za novozgrajeni objekt, starega porušiti in odstraniti material ter okolico primerno urediti.

6. člen

V primeru, da pride do spremembe namembnosti stanovanjske hiše, vikenda, vinske kleti ali poslovnih prostorov v gostinski ali trgovski lokal, se plača pred izdajo uporabnega dovoljenja razlika komunalnega prispevka po 1. členu tega sklepa.

7. člen

Investitor mora pred pridobitvijo gradbenega dovoljenja plačati komunalni prispevek na transakcijski račun Občine Moravske Toplice, na podlagi odločbe pristojnega občinskega upravnega organa.

8. člen

Z začetkom veljavnosti tega sklepa preneha veljati sklep o višini komunalnega prispevka za leto 1997 (Uradni list RS, št. 11/97).

9. člen

Ta sklep začne veljati osmi dan po objavi v Uradnem listu Republike Slovenije.

Št. 420-01-01/01-25

Moravske Toplice, dne 11. decembra 2001.

Župan

Občine Moravske Toplice

Franc Cipot, univ. dipl. org., ek. l. r.

PODČETRTEK

5186. Sklep o začasnem financiranju javne porabe Občine Podčetrtek za leto 2002

Na podlagi petega odstavka 57. člena zakona o lokalni samoupravi (Uradni list RS, št. 72/93, 57/94, 14/95, 26/97, 70/97, 10/98, 74/98 in 70/00), 33. člena zakona o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/99) ter 32. člena statuta Občine Podčetrtek (Uradni list RS, št. 49/99, 95/99 in 6/01) izdajam

S K L E P

o začasnem financiranju javne porabe Občine Podčetrtek za leto 2002

1. člen

Potrebe porabnikov sredstev javne porabe v Občini Podčetrtek se v letu 2002, do sprejetja proračuna, začasno financirajo po tem sklepu.

2. člen

V obdobju začasnega financiranja se financiranje funkcij občine ter njenih nalog ter drugih s predpiso določenih namenov nadaljuje na podlagi proračuna za leto 2001.

V obdobju začasnega financiranja se smejo uporabiti sredstva do višine, sorazmerne s porabljenimi sredstvi v enakem obdobju v proračunu za leto 2001.

3. člen

Prihodki in odhodki občinskega proračuna, doseženi v obdobju začasnega financiranja, so sestavni del proračuna Občine Podčetrtek za leto 2002.

4. člen

V obdobju začasnega financiranja se lahko nadaljuje izvajanje investicij, ki so bile vključene v proračun leta 2001.

5. člen

Obdobje začasnega financiranja po tem sklepu traja od 1. 1. 2002 do sprejetja proračuna Občine Podčetrtek za leto 2002 oziroma največ tri mesece, to je do 31. 3. 2002.

Z odločitvijo o začasnem financiranju Občine Podčetrtek za leto 2002, župan obvesti občinski svet ter nadzorni odbor.

6. člen

Ta sklep začne veljati naslednji dan po objavi v Uradnem listu Republike Slovenije, uporablja pa se od 1. 1. 2002.

Št. 40304-001/01

Podčetrtek, dne 5. decembra 2001.

Župan

Občine Podčetrtek

Marjan Drofenik, univ. dipl. inž. str. l. r.

PUCONCI**5187. Sklep o začasnem financiranju javne porabe Občine Puconci v letu 2002**

Na podlagi 57. člena zakona o lokalni samoupravi (Uradni list RS, št. 72/93, 6/94 – odl. US, 45/94 – odl. US, 57/94, 14/95, 20/95 – odl. US, 63/95 – obvezna razlaga, 9/96 – odl. US, 44/96 – odl. US, 26/97, 70/97, 10/98, 68/98 – odl. US, 74/98 in 59/99 – odl. US) in 16. ter 105. člena statuta Občine Puconci (Uradni list RS, št. 35/99) je župan dne 10. 12. 2001 sprejel

S K L E P**o začasnem financiranju javne porabe Občine Puconci v letu 2002**

1. člen

Do sprejetja proračuna Občine Puconci za leto 2002 se financiranje iz občinskega proračuna začasno nadaljuje na podlagi proračuna za leto 2001.

2. člen

V obdobju začasnega financiranja se financiranje funkcij občine in njihovih nalog ter drugih s predpisi določenih namenov nadaljuje na podlagi proračuna za preteklo leto do višine, sorazmerne s porabljenimi sredstvi v enakem obdobju v proračunu za preteklo leto.

V okviru začasnega financiranja se dovoljuje financiranje investicij v teku.

4. člen

Obdobje začasnega financiranja po tem sklepu traja največ tri mesece, to je do 31. 3. 2002.

5. člen

Sklep o začasnem financiranju Občine Puconci sprejme župan in o tem obvesti občinski svet in nadzorni odbor Občine Puconci.

6. člen

Ta sklep začne veljati naslednji dan po objavi v Uradnem listu RS, uporablja pa se od 1. 1. 2002.

Št. 40304-1/00

Puconci, dne 10. decembra 2001.

Župan

Občine Puconci

Ludvik Novak l. r.

ROGAŠKA SLATINA**5188. Odlok o dimnikarski službi na območju Občine Rogaška Slatina**

Na podlagi 1. člena zakona o dimnikarski službi (Uradni list SRS, št. 16/74 in Uradni list RS, št. 14/90), 26. člena zakona o varstvu okolja (Uradni list RS, št. 32/93 in 1/96), 3., 6., 7. in 32. člena zakona o gospodarskih javnih službah (Uradni list RS, št. 32/93) ter 16. člena statuta Občine Rogaška Slatina (Uradni list RS, št. 31/99 in 28/01) je Občinski svet občine Rogaška Slatina na 30. redni seji dne 28. 11. 2001 sprejel

O D L O K**o dimnikarski službi na območju Občine Rogaška Slatina**

I. SPLOŠNA DOLOČBA

1. člen

S tem odlokom, kot koncesijskim aktom Občina Rogaška Slatina, kot koncedent določa predmet koncesije, pogoje za podelitev koncesije, javna pooblastila, začetek in čas trajanja koncesije, območje izvajanje koncesije, način plačila koncesije, nadzor nad izvajanjem gospodarske javne službe, prenehanje koncesijskega razmerja, splošne pogoje izvajanja gospodarske javne službe, vrsto in obseg monopola, organ pooblaščen za sklenitev koncesijske pogodbe in drugo v zvezi s koncesijo za izvajanje obvezne lokalne službe pregledovanja, nadzorovanja in čiščenja kurilnih naprav, dimnih vodov in zračnikov.

II. PREDMET GOSPODARSKE JAVNE SLUŽBE

2. člen

Predmet koncesije je izvajanje gospodarske javne službe pregledovanja, nadzorovanja in čiščenja kurilnih naprav, dimnih vodov, prezračevalnih naprav in zračnikov, z namenom varstva zraka, zdravstvene in protipožarne zaščite (v nadaljevanju: dimnikarska služba).

3. člen

Izvajanje dimnikarske službe se zagotavlja na naslednjih napravah:

- male kurilne naprave na vse vrste goriv, kot jih določa uredba o emisiji snovi v zrak iz kurilnih naprav (Uradni list RS, št. 73/94, 51/98, 83/98, 105/00 in 50/01), kot so kurilna naprava, odvodnik dimnih plinov (dimnik, dimniški priključek-dimovod ali nadtlačni odvodnik),
- pomožne naprave, ki so povezane z obratovanjem kurilnih naprav kot so: naprave za pripravo goriva, naprave za čiščenje odpadnih plinov, naprave za dovod ostankov zgorevanja (pepela in ostankov goriva) iz kurilnih naprav ali iz prostora s kurilno napravo na deponijo,
- naprave za prezračevanje prostorov, v katerih so kurilne naprave in naprave za dovod zgorovalnega zraka in prostor s kurilno napravo ter naprave za prezračevanje vseh drugih prostorov, ki poteka na osnovi naravnega obtoka zraka.

4. člen

Izvajanje dimnikarske službe zajema:
– pregledovanje, nadzorovanje in čiščenje kurilnih naprav, dimnih vodov, prezračevalnih naprav in zračnikov;

- vodenje evidenc (kataster) o teh napravah;
- meritve emisij škodljivih snovi, ki onesnažujejo zrak iz kurilnih naprav iz 3. člena tega odloka;
- vodenje evidenc (kataster) virov onesnaževanja zraka;
- priprava mnenj k uporabi novih in rekonstrukciji obstoječih kurilnih naprav;
- čiščenje in antikorozijsko zaščito na kurilnih napravah in izžiganje katraskih oblog v odvodniku odpadnih plinov in veznih elementov.

5. člen

Roki in način čiščenja in pregledovanja kurilnih in prežračevalnih naprav ter dimnih vodov se določijo in opravljajo v skladu z zakoni in na njihovi podlagi sprejetimi podzakonskimi predpisi.

6. člen

V času od 1. junija do 30. septembra mora koncesionar opraviti letni strokovni pregled kurilnih naprav, dimnih vodov, dimnikov prezračevalnih naprav in drugih naprav v objektih.

Koncesionar mora o ugotovitvah pregleda iz prvega odstavka tega člena pisno seznaniti uporabnika naprav.

Koncesionar je za pregled iz prvega odstavka tega člena upravičen zaračunati ceno pregleda kurilnih, dimovodnih naprav in drugih naprav.

III. OBMOČJE

7. člen

Dejavnost gospodarske javne službe, ki je predmet koncesije po tem odloku, je opravljanje dimnikarske službe na celotnem območju Občine Rogaška Slatina.

IV. POGOJI, KI JIH MORA IZPOLNJEVATI KONCESIONAR

8. člen

Koncesionar mora za opravljanje dimnikarske dejavnosti izpolnjevati naslednje pogoje:

- da je fizična ali pravna oseba, registrirana v Republiki Sloveniji, za opravljanje dejavnosti, ki je predmet koncesije oziroma ima obrtno dovoljenje za opravljanje dejavnosti, ki je predmet koncesije,
- v primeru, da je koncesionar registriran kot družba predloži: sklep o vpisu družbe v sodni register, odločbo o izpolnjevanju pogojev za opravljanje dejavnosti; v primeru da je koncesionar organiziran kot samostojni podjetnik pa predloži priglasitveni list, obrtno dovoljenje in odločbo o izpolnjevanju pogojev za opravljanje dejavnosti,
- da ima izkušnje na področju dejavnosti, ki je predmet koncesije,
- da zagotovi, da bo izvajanje dejavnosti, ki je predmet koncesije, potekalo v okviru predpisanih standardov in normativov,
- da ni v postopku stečaja ali likvidacije,
- da predloži program izvajanja dimnikarske dejavnosti z vidika kadrov, organizacije del, strokovne opremljenosti, razvojnega in finančnega vidika za čas trajanja koncesije,
- da razpolaga z zadostnimi strokovnimi kadri in drugimi materialnimi sredstvi za izvajanje dejavnosti, ki so predmet koncesije,
- da izpolnjuje dodatne pogoje iz javnega razpisa.

V. POOBLASTILA KONCESIONARJA IN POGOJI ZA OPRAVLJANJE DEJAVNOSTI

9. člen

Koncesionar ima v okviru izvajanja javne službe naslednja pooblastila:

- pravico opravljanja dejavnosti, ki je predmet koncesije na območju Občine Rogaška Slatina,
- da zaračunava plačila za vse storitve dimnikarske službe uporabnikom dimnikarske službe,
- druga javna pooblastila v skladu z zakonom.

10. člen

Koncesionar izvaja javno službo pod naslednjimi pogoji:

- da kontinuirano in kvalitetno izvaja dejavnost iz 2. člena tega odloka na celotnem območju občine,
- da skrbi za strokovne kadre in tehnična sredstva,
- da omogoči koncedentu strokovni in finančni nadzor ter nadzor nad zakonitostjo dela,
- da redno predloži koncedentu letna poročila o poslovanju (bilanco stanja, bilanco uspeha in davčno napoved v primeru, da gre za samostojnega podjetnika), najkasneje do 15. marca,
- da vodi kataster emisij škodljivih snovi, ki onesnažujejo zrak v skladu s predpisi (kataster je last koncedenta),
- da koncedentu sproti pošilja zbrane podatke, ki so predmet katastra,
- da v roku 15 dni po zaključku kurilne sezone (od oktobra do maja) odda letno poročilo o meritvah emisij iz kurilnih naprav, ki z obratovanjem onesnažujejo zrak in o tem redno obvešča pristojni upravni organ in po potrebi tudi pristojne inšpekcijske službe,
- da dosledno upošteva tehnične, stroškovne, organizacijske in druge standarde ter normative za opravljanje koncesije.

VI. ZAČETEK IN ČAS TRAJANJA KONCESIJE

11. člen

Koncesija se deli za določen čas petih let.

Koncesionar začne izvajati koncesionarno gospodarsko javno službo, ki je predmet tega odloka takoj po podpisu koncesijske pogodbe ali najkasneje en mesec po podpisu. Koncesijska pogodba se lahko po njenem preteku podaljša za eno oziroma največ dve leti, pod pogoji določenimi v koncesijski pogodbi.

VII. FINANCIRANJE

12. člen

Za izvajanje dimnikarske službe pridobiva koncesionar finančna sredstva iz cene za opravljene storitve, ki jih zaračunava neposredno uporabnikom storitev dimnikarske službe.

Soglasje k predloženemu ceniku dimnikarskih storitev da Občinski svet občine Rogaška Slatina. Cenik storitev mora koncesionar predložiti ob vsaki spremembi koncedentu.

VIII. NAČIN PLAČILA KONCESIJE

13. člen

Koncesionar je dolžan vsako leto trajanja koncesije do konca marca plačati koncedentu za izvajanje javne službe po tem odloku plačilo za podeljeno koncesijo v višini 5

odstotkov od fakturirane vrednosti storitev, ustvarjene z izvajanjem dimnikarske službe v preteklem letu.

S koncesijsko pogodbo se lahko dogovori tekoče tri-mesečno ali polletno plačilo za podeljeno koncesijo v višini iz prejšnjega odstavka. Sredstva iz prvega odstavka tega člena so prihodek proračuna občine.

IX. NADZOR NAD IZVAJANJEM KONCESIJE

14. člen

Nadzor nad izvajanjem dejavnosti koncesije v imenu koncedenta opravlja občinska uprava.

Koncedent lahko po potrebi za nadzor pooblasti tudi druge pravne osebe.

15. člen

Koncesionar mora osebam, ki so pooblašene za nadzor omogočiti vpogled v poslovne knjige v smislu kontrole fakturirane realizacije od opravljenih storitev koncesionirane gospodarske javne službe.

Osebe, ki opravljajo nadzor morajo podatke o poslovanju koncesionarja, varovati kot poslovno skrivnost.

X. PRENEHANJE KONCESIJSKEGA RAZMERJA

16. člen

Razmerje med koncedentom in koncesionarjem preneha:

- s prenehanjem koncesijske pogodbe,
- z odvzemom koncesije.

17. člen

Koncesijska pogodba preneha po preteku časa, za katerega je bila sklenjena, z odpovedjo, ali z razdrtjem v skladu s pogoji določenimi s koncesijsko pogodbo.

18. člen

Koncedent lahko odvzame koncesijo koncesionarju ne glede na določila koncesijske pogodbe:

- če koncesionar ne začne z opravljanjem koncesije v za to določenem roku ter pod pogoji določenimi v 8. in 10. členu tega odloka,
- v primeru stečaja oziroma likvidacije koncesionarja,
- v primeru nespoštovanja veljavnih tehničnih, stroškovnih, organizacijskih, vzdrževalnih in drugih standardov in normativov za dejavnost.

Pogoje o odvzemu koncesije se natančno uredi s koncesijsko pogodbo.

XI. RAZPIS IN IZBOR KONCESIONARJA

19. člen

Koncedent pridobiva koncesionarja na podlagi javnega razpisa. Javni razpis objavi občinska uprava v Uradnem listu Republike Slovenije.

Za javni razpis za pridobitev koncesionarja se uporablja zakonodaja Republike Slovenije, kolikor s tem odlokom ali z drugim predpisom občine ni drugače določeno.

20. člen

Občinska uprava izda upravno odločbo o izbiri koncesionarja, ki se vroči vsem ponudnikom javnega razpisa. V postopku izbire koncesionarja imajo vsi kandidati, ki so sodelovali pri javnem razpisu položaj stranke.

21. člen

Z izbranim koncesionarjem sklene koncedent koncesijsko pogodbo, s katero pogodbeni stranki uredita medsebojna razmerja v zvezi z opravljanjem koncesionarne gospodarske javne službe.

Koncesijsko pogodbo sklene v imenu koncedenta župan Občine Rogaška Slatina.

XII. UPORABNIKI STORITEV

22. člen

Uporabniki imajo naslednje pravice in dolžnosti:

- pravico do rednih in kvalitetnih storitev dimnikarske službe,
- redno plačevati dimnikarske storitve,
- pritožbe na kakovost storitev,
- kadarkoli zahtevati katerokoli dimnikarsko storitev, ki je predmet javne službe,
- zahtevati in dobiti možnost vpogleda v kataster kurilnih, dimnovodnih, prezračevalnih naprav in ostalih evidenc, ki se nanašajo nanj,
- dovoliti prost dostop do naprav, ki se čistijo,
- prijaviti svoje naprave pooblašeni dimnikarski službi in nuditi koncesionarju potrebne podatke za vodenje katastra in drugih evidenc v zvezi z izvajanjem dimnikarske službe,
- obvestiti izvajalca dimnikarske službe o vsaki spremembi na kurilnih napravah in vrsti goriva, ki ima za posledico spremembo emisij v zrak,
- za nove in rekonstruirane naprave ter v skladu z veljavno zakonodajo, naročiti pri koncesionarju izdelavo strokovnega mnenja, t. i. prvega pregleda in prve meritve o primernosti le-teh.

Če uporabnik ne izpolnjuje pogojev iz prvega odstavka tega člena, je koncesionar dolžan o tem takoj obvestiti koncedenta in pristojni inšpektorat.

23. člen

Uporabniki kurilnih naprav, dimnih vodov in prezračevalnih naprav morajo skrbeti za to, da so te naprave pregledane in očiščene, v predpisanih rokih po pooblašeni dimnikarski službi ki opravlja dimnikarske storitve na območju Občine Rogaška Slatina.

Uporabniki morajo uporabljati storitve, ki so predmet koncesije na način in pod pogoji, določenimi z zakonom, pravilnikom in tem odlokom.

24. člen

Koncesionar mora najmanj 10 dni pred posameznim čiščenjem oziroma pregledom kurilnih naprav iz tega odloka o tem obvestiti uporabnika. Uporabnik se obvešča osebno z obiskom ali s pismenim obvestilom.

Uporabnik mora koncesionarju omogočiti čiščenje oziroma pregled naprav najkasneje po drugem prejetem obvestilu. Drugo obvestilo je koncesionar dolžan uporabniku vročiti osebno proti podpisu, s katerim uporabnik potrdi prejem drugega obvestila oziroma s priporočeno pošiljko po pošti.

25. člen

Če uporabnik koncesionarju ne omogoči čiščenja oziroma pregled naprav, sestavi koncesionar o tem zapisnik, ki ga podpiše tudi uporabnik in ga posreduje občinski upravi.

Če uporabnik odkloni podpis zapisnika se razlogi odklonitve vnesejo v zapisnik.

26. člen

Koncesionar je dolžan na vsakokratno zahtevo uporabnika opraviti storitev koncesionirane gospodarske javne službe v najkrajšem možnem času.

XIII. DRUGE DOLOČBE

27. člen

Če izvajalec dimnikarske službe pri izvajanju posameznih storitev ugotovi pomanjkljivosti na napravah, zaradi katerih je ogrožena varnost pred požarom, ogrožena zdravstvena varnost, je preveliko onesnaževanje okolja ali je ogrožena splošna varnost, je dolžan o pomanjkljivostih takoj obvestiti uporabnika in mu tudi določiti rok za odpravo le-teh. Po preteku roka je dolžan preveriti ali so pomanjkljivosti odpravljene. Kolikor niso odpravljene, mora koncesionar o tem takoj obvestiti koncedenta in pristojno inšpekcijsko službo.

28. člen

Koncedent ima poleg pravic, ki izhajajo iz zakona, na podlagi zakona izdanimi predpisi in tega odloka tudi pravico, da določi način zbiranja podatkov za vodenje katastra škodljivih emisij, ki čistijo zrak iz kurilnih naprav. Kataster je potrebno vzpostaviti v dveh letih po podpisu koncesijske pogodbe.

29. člen

Koncesionar mora v roku trideset dni po sklenitvi koncesijske pogodbe skleniti zavarovanje odgovornosti:

- za škodo, ki jo je zakrivil pri opravljanju ali v zvezi z opravljanjem te dejavnosti uporabnikom storitev dimnikarske službe ali drugim osebam,
- za škodo, ki jo lahko povzroči tretji osebi, državi ali Občini Rogaška Slatina, zaradi nevestnega izvajanja dimnikarske službe.

Pogodba o zavarovanju mora imeti klavzulo, da je zavarovanje sklenjeno v korist Občine Rogaška Slatina, kolikor pride do prenehanja koncesije po krivdi koncesionarja.

30. člen

Koncesionar lahko prenese koncesijo na drugega koncesionarja le s soglasjem koncedenta.

XIV. KAZENSKI DOLOČBI

31. člen

Če uporabnik, ki je fizična oseba ob drugem prejetem obvestilu koncesionarja o čiščenju oziroma pregledu naprav iz 3. člena tega odloka ne omogoči čiščenja oziroma pregleda, se za prekršek kot je določeno v drugem odstavku 24. člena tega odloka, kaznuje z denarno kaznijo 10.000 SIT.

32. člen

Če uporabnik, ki je pravna oseba, ob tretjem prejetem obvestilu koncesionarja o čiščenju oziroma pregledu naprav iz 3. člena tega odloka ne omogoči čiščenja oziroma pregleda, se kaznuje za prekršek z denarno kaznijo 96.000 SIT.

Z denarno kaznijo 30.000 SIT se kaznuje za prekršek iz prvega odstavka tega člena odgovorna oseba pravne osebe.

XV. PREHODNI IN KONČNI DOLOČBI

33. člen

Z dnem uveljavitve tega odloka prenehajo veljati vsi predpisi, ki jih je v zvezi z dimnikarsko dejavnostjo sprejela bivša občina Šmarje pri Jelšah.

34. člen

Ta odlok začne veljati petnajsti dan po objavi v Uradnem listu RS.

Št. 06202-09/01

Rogaška Slatina, dne 10. decembra 2001.

Župan
Občine Rogaška Slatina
mag. Branko Kidrič l. r.

**5189. Pravilnik o spremembah in dopolnitvah
pravilnika o dodeljevanju socialnih pomoči v
Občini Rogaška Slatina**

Na podlagi 16. člena statuta Občine Rogaška Slatina (Uradni list RS, št. 31/99) ter 99. člena zakona o socialnem varstvu (Uradni list RS, št. 54/92, 42/94, 1/99, 41/99, 36/00, 54/00 in 26/01) je Občinski svet občine Rogaška Slatina na 30. redni seji dne 28. 11. 2001 sprejel

**P R A V I L N I K
o spremembah in dopolnitvah
pravilnika o dodeljevanju socialnih pomoči
v Občini Rogaška Slatina**

1. člen

S tem pravilnikom se spreminja in dopolnjuje pravilnik o dodeljevanju socialnih pomoči v Občini Rogaška Slatina (Uradni list RS, št. 31/99).

2. člen

V 4. členu se drugi odstavek spremeni tako, da se glasi:

»Izjemoma, in sicer ob izredno težki materialni ogroženosti posameznika ali družine, v primerih težje bolezni v družini oziroma nesposobnosti za pridobitno delo, elementarni nesreči ali smrti, je mogoče dodeliti enkratno denarno pomoč tudi takrat, ko občan presega cenzus po 2. členu tega pravilnika, vendar ne več kot za 100%.«

3. člen

V 5. členu se prvi odstavek spremeni tako, da se glasi: »Višina enkratne denarne pomoči je najmanj 10.000 SIT in največ do višine denarne socialne pomoči po 33. členu zakona o socialnem varstvu, ki je lahko izjemoma povečana za 100% ob upoštevanju težkih socialnih razmer upravičenca.«

4. člen

V 6. členu se doda nova alineja, ki se glasi: »- se ugotovi, da bi si upravičenec lahko sam zagotovil sredstva za preživljanje.«

5. člen

Te spremembe in dopolnitve pravilnika začnejo veljati petnajsti dan po objavi v Uradnem listu RS.

Št. 06202-10/01

Rogaška Slatina, dne 10. decembra 2001.

Župan
Občine Rogaška Slatina
mag. Branko Kidrič l. r.

SLOVENSKE KONJICE**5190. Sklep o pomoči za novorojence**

Na podlagi 21. člena zakona o lokalni samoupravi (Uradni list RS, št. 72/93, 6/94 – odl. US, 45/94 – odl. US, 57/94, 14/95, 20/95 – odl. US, 63/95 – obv. razl., 73/95 – odl. US, 9/96 – odl. US, 39/96, 44/96 – odl. US, 26/97, 70/97, 10/98, 68/98 – odl. US, 74/98, 59/99 – odl. US in 70/00) in 16. člena statuta Občine Slovenske Konjice (Uradni list RS, št. 31/99 in 19/01) je Občinski svet občine Slovenske Konjice na 24. seji dne 5. 7. 2001 sprejel

S K L E P
o pomoči za novorojence

1. člen

Ta sklep ureja dodeljevanje enkratne pomoči staršem novorojencev z območja Občine Slovenske Konjice.

2. člen

Sklep določa:

- pogoje za pridobitev denarne pomoči,
- upravičence do denarne pomoči,
- višino denarne pomoči.

3. člen

Pravica do denarne pomoči velja za novorojenca pod pogojem, da je državljan Republike Slovenije in ima stalno prebivališče v Občini Slovenske Konjice.

4. člen

Starši novorojenca pridobijo pravico do pomoči, ko občinska uprava pridobi podatke o rojstvu otroka od pristojnega matičnega organa oziroma najkasneje v 60 dneh po rojstvu otroka.

5. člen

V primeru, da starša živita ločeno, je upravičenec do pomoči novorojencu tisti od staršev, pri katerem otrok živi oziroma drugi od staršev na podlagi pisnega sporazuma.

6. člen

Upravičenec prejme ob rojstvu otroka knjižno darilo in denarna sredstva v višini 30.000 SIT, ki se nakažejo na hranilno knjižico ali tekoči račun upravičenca.

7. člen

Ta sklep začne veljati dne 1. 1. 2002.

Št. 025-2/01-9201-24/7

Slovenske Konjice, dne 5. julija 2001.

Župan
Občine Slovenske Konjice
Janez Jazbec l. r.

SVETI ANDRAŽ V SLOVENSКИH GORICAH**5191. Sklep o začasnem financiranju Občine Sveti Andraž v Slovenskih goricah za leto 2002**

Na podlagi 57. člena zakona o lokalni samoupravi (Uradni list RS, št. 72/93, 57/94, 14/95, 26/97, 70/97, 10/98, 74/98 in 70/00) ter 33. člena zakona o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/99) je župan Občine Sveti Andraž v Slovenskih goricah dne 6. 12. 2001 sprejel

S K L E P
o začasnem financiranju Občine Sveti Andraž v Slovenskih goricah za leto 2002

1. člen

Do sprejetja proračuna Občine Sveti Andraž v Slovenskih goricah za leto 2002 se financiranje funkcij Občine Sveti Andraž v Slovenskih goricah ter njihovih nalog in drugih s predpisi določenih namenov začasno nadaljuje na podlagi proračuna Občine Sveti Andraž v Slovenskih goricah za leto 2002 in za iste programe kot v letu 2001.

2. člen

V obdobju začasnega financiranja se uporabljajo sredstva v višini, povprečnih mesečnih dvanajstin po proračunu za leto 2001.

3. člen

Po preteku začasnega financiranja se v tem obdobju plačane obveznosti vključijo v proračun za leto 2002.

4. člen

Obdobje začasnega financiranja po tem sklepu traja od 1. 1. 2002 do sprejetja proračuna Občine Sveti Andraž v Slovenskih goricah za leto 2002 oziroma največ tri mesece, to je do 31. 3. 2002.

Z odločitvijo o začasnem financiranju Občine Sveti Andraž v Slovenskih goricah za leto 2002, župan obvesti občinski svet ter nadzorni odbor.

5. člen

Ta sklep začne veljati naslednji dan po objavi v Uradnem listu Republike Slovenije, uporablja pa se od 1. januarja 2002.

Št. 002-03/01

Vitomarci, dne 6. decembra 2001.

Župan
Občine Sveti Andraž
v Slovenskih goricah
Franci Krepša l. r.

ŠKOCJAN**5192. Sklep o spremembah in dopolnitvah sklepa o določitvi cen vzgojno-varstvenih storitev v VVE pri Osnovni šoli Frana Metelka Škocjan**

Na podlagi 30. in 31. člena zakona o vrtcih (Uradni list RS, št. 12/96) in 7. člena pravilnika o plačilih staršev za programe v vrtcih (Uradni list RS, št. 44/96 in 1/98) ter

15. člena statuta Občine Škocjan (Uradni list RS, št. 37/99) je Občinski svet občine Škocjan na 30. redni seji dne 13. 11. 2001 sprejel

S K L E P

o spremembah in dopolnitvah sklepa o določitvi cen vzgojno-varstvenih storitev v VVE pri Osnovni šoli Frana Metelka Škocjan

1. člen

V sklepu o določitvi cen vzgojno-varstvenih storitev v VVE pri Osnovni šoli Frana Metelka Škocjan (Uradni list RS, št. 51/01) se v prvem odstavku 1. člena za četrto alineo doda peta, ki glasi:

“- za program kombiniranega oddelka vrtca na Bučki 58.979 SIT.”

2. člen

Te spremembe in dopolnitve sklepa začnejo veljati z dnem sprejema na občinskem svetu, objavi pa se v Uradnem listu Republike Slovenije.

Št. 64000-0046/01

Škocjan, dne 13. novembra 2001.

Župan
Občine Škocjan
Janez Povšič l. r.

ŽALEC

5193. Sklep o določitvi vrednosti točke za izračun nadomestila za uporabo stavbnega zemljišča

Na podlagi 24. člena statuta Občine Žalec (Uradni list RS, št. 37/99, 43/00, 37/01) je Občinski svet občine Žalec na seji dne 29. 11. 2001 sprejel

S K L E P

o določitvi vrednosti točke za izračun nadomestila za uporabo stavbnega zemljišča

I

Vrednost točke za izračun nadomestila za uporabo stavbnega zemljišča na območju Občine Žalec znaša 0,0670 SIT.

II

Sklep se objavi v Uradnem listu Republike Slovenije in velja od 1. 1. 2002 dalje do določitve nove vrednosti točke.

Št. 42008/0001/2001

Žalec, dne 29. novembra 2001.

Župan
Občine Žalec
Lojze Posedel, univ. dipl. ekon. l. r.

TREBNJE

5194. Sklep o ukinitvi zemljišča v splošni rabi

Na podlagi 29. člena zakona o lokalni samoupravi (Uradni list RS, št. 72/93, 57/94, 14/95, 26/97, 70/97, 10/98, 74/98, 70/00) in 19. člena statuta Občine Trebnje (Uradni list RS, št. 50/95, 80/98) je Občinski svet občine Trebnje na 24. redni seji dne 5. 12. 2001 sprejel

S K L E P

o ukinitvi zemljišča v splošni rabi

I

S tem sklepom se ukine status zemljišča v splošni rabi za parc. št. 1169/4, cesta v izmeri 205 m², vpisani v seznamu I k.o. Češnjevk.

II

Zemljišče, parc. št. 1169/4, cesta v izmeri 205 m² k.o. Češnjevk postane last Občine Trebnje in se vknjiži kot lastnina Občine Trebnje.

III

Ta sklep začne veljati z dnem objave v Uradnem listu Republike Slovenije.

Št. 46503-35/2001

Trebnje, dne 5. decembra 2001.

Župan
Občine Trebnje
Ciril Metod Pungartnik l. r.

5195. Sklep o ukinitvi zemljišča v splošni rabi

Na podlagi 29. člena zakona o lokalni samoupravi (Uradni list RS, št. 72/93, 57/94, 14/95, 26/97, 70/97, 10/98, 74/98, 70/00) in 19. člena statuta Občine Trebnje (Uradni list RS, št. 50/95, 80/98) je Občinski svet občine Trebnje na 24. redni seji dne 5. 12. 2001 sprejel

S K L E P

o ukinitvi zemljišča v splošni rabi

I

S tem sklepom se ukine status zemljišča v splošni rabi za parc. št. 2059/3, travnik v izmeri 274 m², vpisani v vložku XXXVII k.o. Bistrica.

II

Zemljišče, parc. št. 2059/3, travnik v izmeri 274 m² k.o. Bistrica postane last Občine Trebnje in se vknjiži kot lastnina Občine Trebnje.

III

Ta sklep začne veljati z dnem objave v Uradnem listu Republike Slovenije.

Št. 46503-26/2001

Trebnje, dne 5. decembra 2001.

Župan
Občine Trebnje
Ciril Metod Pungartnik l. r.

ZREČE**5196. Odlok o spremembi odloka o proračunu Občine Zreče za leto 2001**

Na podlagi 29. člena zakona o lokalni samoupravi (Uradni list RS, št. 72/93, 57/94, 14/95, 26/97, 70/97, 70/00), 45. člena zakona o financiranju občin (Uradni list RS, št. 80 / 94 in 56/98) in 16. člena statuta Občine Zreče (Uradni list RS, št. 28/99, 11/01) je Občinski svet občine Zreče na seji dne 10. 12. 2001 sprejel

O D L O K
o spremembi odloka o proračunu Občine Zreče za leto 2001

1. člen

V odloku o proračunu Občine Zreče za leto 2001 (Uradni list RS, št. 11/01 in 86/01), se v 2. členu prvi odstavek spremeni in glasi:

Proračun Občine Zreče za leto 2001 se določa v naslednjih zneskih:

- prihodki	721,463.023,98 SIT
- odhodki	731,463.023,98 SIT
- račun finančnih terjatev in naložb	-
- račun financiranja	10,000.000,00 SIT

2. člen

Ta odlok začne veljati naslednji dan po objavi v Uradnem listu Republike Slovenije.

Št. 405-02-09/01-2
Zreče, dne 10. decembra 2001.

Župan
Občine Zreče
Jože Košir l. r.

5197. Sklep o začasnem financiranju Občine Zreče v letu 2002

Na podlagi 33. člena zakona o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/99) in 29. člena statuta Občine Zreče (Uradni list RS, št. 28/99, 11/01) izdaja župan Občine Zreče

S K L E P
o začasnem financiranju Občine Zreče v letu 2002

1

V letu 2002 se financiranje funkcij Občine Zreče in njenih nalog začasno nadaljuje na podlagi proračuna Občine Zreče za leto 2001. Začasno financiranje traja do sprejema proračuna za leto 2002 oziroma najdlje do 31. marca 2002.

2

V obdobju začasnega financiranja se smejo uporabiti sredstva do višine, sorazmerne s porabljenimi sredstvi v enakem obdobju v proračunu za preteklo leto. Že sprejete obveznosti v skladu s sklepi občinskega sveta, se financirajo glede na plan.

3

Po preteku začasnega financiranja se v tem obdobju plačane obveznosti vključijo v proračun za leto 2002.

4

Ta sklep začne veljati naslednji dan po objavi v Uradnem listu RS in se uporablja do sprejema.

Št. 405-02-07/01
Zreče, dne 10. decembra 2001.

Župan
Občine Zreče
Jože Košir l. r.

5198. Sklep o uskladitvi vrednosti točke za komunalno takso v Občini Zreče za leto 2002

Na podlagi tretjega odstavka 2. člena odloka o komunalnih taksah v Občini Zreče (Uradni list RS, št. 37/97 in 54/99) in 16. člena statuta Občine Zreče (Uradni list RS, št. 28/99, 11/01) je Občinski svet občine Zreče na seji dne 10. 12. 2001 sprejel

S K L E P
o uskladitvi vrednosti točke za komunalno takso v Občini Zreče za leto 2002

1

Vrednost točke za izračun komunalne takse iz 2. člena odloka o komunalnih taksah znaša v Občini Zreče v letu 2002 14 tolarjev.

2

Ta sklep začne veljati naslednji dan po objavi v Uradnem listu RS in se uporablja od 1. 1. 2002.

Št. 423-04-02/96/01
Zreče, dne 10. decembra 2001.

Župan
Občine Zreče
Jože Košir l. r.

5199. Sklep o vrednosti točke za izračun davka od premoženja v Občini Zreče v letu 2002

Na podlagi odločbe ustavnega sodišča o razveljavitvi tretjega odstavka 22. člena zakona o financiranju občin (Uradni list RS, št. 61/99) in 16. člena statuta Občine Zreče (Uradni list RS, št. 28/99, 11/01) je Občinski svet občine Zreče na seji dne 10. 12. 2001 sprejel

SKLEP**o vrednosti točke za izračun davka od premoženja v Občini Zreče v letu 2002**

1

Vrednost točke za izračun davka od premoženja iz 1. in 2. točke 14. člena zakona o davkih občanov znaša v letu 2002 307,20 tolarjev.

2

Ta sklep začne veljati naslednji dan po objavi v Uradnem listu RS in se uporablja za izračun davka od premoženja v letu 2002.

Št. 422-05-01/96/01
Zreče, dne 10. decembra 2001.

Župan
Občine Zreče
Jože Košir l. r.

5200. Sklep o vrednosti točke za izračun nadomestila za uporabo stavbnega zemljišča za leto 2002

Na podlagi 22. člena zakona o financiranju občin (Uradni list RS, št. 80/94 in 56/98) in 16. člena statuta Občine Zreče (Uradni list RS, št. 28/99, 11/01), je Občinski svet občine Zreče na seji dne 10. 12. 2001 sprejel

SKLEP**o vrednosti točke za izračun nadomestila za uporabo stavbnega zemljišča za leto 2002**

I

Vrednost točke za izračun nadomestila za uporabo stavbnega zemljišča v Občini Zreče v letu 2002 za poslovne prostore znaša 0,1617 SIT/m², za stanovanjske prostore za leto 2002 pa 0,2775 SIT/m².

II

Nadomestilo za uporabo stavbnega zemljišča se plačuje polletno.

III

Ta sklep začne veljati naslednji dan po objavi v Uradnem listu Republike Slovenije.

Št. 420-08-03/01-6
Zreče, dne 10. decembra 2001.

Župan
Občine Zreče
Jože Košir l. r.

5201. Ugotovitveni sklep o višini povprečne gradbene cene koristne stanovanjske površine v Občini Zreče

Na podlagi 42. člena zakona o stavbnih zemljiščih (Uradni list RS, št. 44/97), 4. člena odloka o povprečni gradbeni ceni stanovanj, ceni za stavbna zemljišča in povprečnih stroških komunalnega urejanja stavbnih zemljišč v letu 2000 (Uradni list RS, št. 67/00) in 16. člena statuta Občine Zreče (Uradni list RS, št. 28/99, 11/01) je Občinski svet občine Zreče na seji dne 10. 12. 2001 sprejel

**UGOTOVITVENI SKLEP
o višini povprečne gradbene cene koristne stanovanjske površine v Občini Zreče**

I

Povprečna gradbena cena za m² koristne stanovanjske površine, zmanjšane za povprečne stroške urejanja in vrednost stavbnega zemljišča znaša na dan 1. 1. 2002 za območje Občine Zreče 121.900 SIT/m².

II

Ta sklep začne veljati naslednji dan po objavi v Uradnem listu Republike Slovenije.

Št. 015-03-06/01
Zreče, dne 10. decembra 2001.

Župan
Občine Zreče
Jože Košir l. r.

MINISTRSTVA

5202. Odredba o dostavi podatkov za odmero dohodnine za leto 2001

Na podlagi 34. in 115. člena zakona o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 18/96, 87/97, 82/98, 91/98, 108/99 in 97/01) ter 377. člena zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (Uradni list RS, št. 106/99, 72/00 in 124/00) izdaja minister za finance

O D R E D B O o dostavi podatkov za odmero dohodnine za leto 2001

1. S to odredbo se določajo vsebina, oblika, način in roki dostave podatkov, ki jih morajo pravne in druge osebe, zasebniki, državni in drugi organi in organi lokalnih skupnosti (v nadaljevanju: izplačevalci) ter upravljalci vzajemnih pokojninskih skladov, pokojninske družbe in zavarovalnice kot izvajalci pokojninskih načrtov (v nadaljevanju: izvajalci) dostaviti pristojnemu davčnemu organu in zavezancem za dohodnino.

2. Oblika dostave podatkov

2.1. Podatki se pošljejo na enem od naslednjih računalniških medijev:

– PC diskete ali zgoščenke (CD) ki imajo naslednje lastnosti:

. diskete velikost 3.5" (1,44MB),

. zapisano v ASCII kodi,

. v datoteki imena **VIR.DAT** za podatke vseh virov dohodnine, razen vira 41,

. v datoteki imena **VIR41.DAT** za podatke vira 41 o prodaji vrednostnih papirjev in drugih deležev v kapitalu,

. v datoteki **VIRPN1.DAT** za podatke o vplačanih premijah prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja na osebne račune zavarovancev,

. v datoteki **VIRPN2.DAT** za podatke o vplačanih premijah prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja delodajalca za zaposlene,

. vsak zapis je predpisane dolžine, ki je določen v posameznem tabelaričnem prikazu individualnih oziroma zbirnih podatkov pri posamezni vrsti podatkov, in ga zaključujeta dva posebna znaka CR ter LF;

– magnetni trak, ki ima naslednje lastnosti:

. 9-sledni zapis znakov,

. gostota zapisa 1600 bpi,

. koda zapisa ASCII ali EBCDIC,

. ne sme imeti znamke (NO LABEL),

. brez blokiranja, to pomeni, da je en blok en zapis (record), ki je določen v posameznem tabelaričnem prikazu individualnih oziroma zbirnih podatkov pri posamezni vrsti podatkov ali blokirano, pri čemer pa mora biti faktor blokiranja napisan na vidni nalepki traku,

. zaključek podatkov označite z oznako EOF,

. razdalja od začetka traku do "start marke Alu-folija" naj ne bo manjša od 7m, da je možno trak avtomatično vpeti v magnetno tračno enoto.

Na nosilec računalniških podatkov je potrebno čitljivo vpisati:

– naziv in naslov izplačevalca oziroma izvajalca,
– število zapisov, vključno z zapisom kontrolnih vsot in
– vse izbrane, v tej točki našete, lastnosti nosilca podatkov.

Nosilcu podatkov se priloži na papirju izpisano prvo in zadnjo stran izpisane vsebine računalniškega medija. Ta izpis mora biti popolna kopija računalniških podatkov, brez posebnih oblikovnih dodatkov, ki ga potrdi odgovorna oseba izplačevalca oziroma izvajalca.

Opomba: Davčna uprava Republike Slovenije bo za izplačevalce, ki bodo podatke VIR.DAT, VIR41.DAT in VIRPN2.DAT za odmero dohodnine za leto 2001 predložili na računalniških medijih, pripravila program za vnos podatkov za odmero dohodnine. Program bo mogoče dobiti v izpostavi pristojnega davčnega urada v zameno za prazne PC diskete v mesecu decembru 2001.

2.2. ali na obrazcu:

Pošiljanje podatkov na obrazcu je možno le za vire dohodnine, razen za vir 41, in za podatke o vplačanih premijah prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja (VIRPN2.DAT). Vsebina in oblika obrazcev je razvidna iz točke 3.2.2.3 in 3.4.2.3.3.

2.3. Način pošiljanja podatkov

Izplačevalec oziroma izvajalec lahko pošlje podatke na različnih medijih, vendar so podatki enega vira dohodnine oziroma premij prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja (v nadaljevanju: premij PDZ) lahko zajeti le na eni vrsti medija. Izplačevalec oziroma izvajalec mora vse navedene podatke poslati hkrati.

V primeru pošiljanja podatkov enega posameznega vira dohodnine oziroma premij PDZ na več disketah je potrebno te podatke stisniti (komprimirati). Diskete morajo biti označene z zaporedno številko in z načinom stiskanja.

Pri pošiljanju popravkov podatkov na računalniškem mediju je potrebno posredovati vse podatke v okviru popravljenega vira dohodnine oziroma premij PDZ in ne le popravljenega zapise.

3. Vsebina poslanih podatkov

3.1. Splošne zahteve

3.1.1. Podatke je potrebno označiti z davčno številko zavezanca, izplačevalca oziroma izvajalca ter s prvimi 20 znaki zavezančevega priimka in imena oziroma naziva v skladu s predpisano strukturo tabelaričnega prikaza individualnih in zbirnih podatkov za posamezno vrsto podatkov. Za enolično označevanje tujcev se uporabi davčna številka.

3.1.2. Zaradi kontrole celovitosti zajetih podatkov je potrebno zbrane podatke zaključiti z zbirnimi zapisi, ki ne vsebujejo identifikacijskih podatkov, temveč le seštevke posameznih polj iz individualnih zapisov.

Natančnejši opis strukture zapisa je razviden iz tabelaričnega prikaza zbirnih podatkov pri posamezni vrsti podatkov.

3.2. Kontrolni podatki za vse vire dohodnine, razen vira 41

3.2.1. Kontrolne podatke za vse vire dohodnine, razen za vir 41, so dolžni posredovati vsi izplačevalci osebnih prejemkov in dohodkov ter obveznosti, ki so jih v obdobju od 1. 1. do 31. 12. 2001 izplačali posameznim fizičnim osebam, razen če ni s to odredbo drugače določeno.

Podatke o nadomestilih pošlje izplačevalec, ki jih je obračunal in izplačal ne glede na to, ali bremenijo njegova sredstva ali pa so mu bila refundirana.

3.2.2. Podrobna vsebina in opis poslanih podatkov

3.2.2.1. Tabelarični prikaz individualnih podatkov za vse vire dohodnine, razen za vir 41

Zap. št.	Pozicija		Dolžina	Porav- nava	Opis polja
	od	do			
1	1	2	2	L	Zadnji dve številki letnice leta, za katero navajamo osebne prejemke in dohodke ter obveznosti
2	3	17	15	L	Davčna številka izplačevalca (levo poravnana in dopolnjena s presledki)
3	18	22	5	D	Zaporedna številka zapisa z vodilnimi ničlami
4	23	35	13	L	Davčna številka zavezanca (levo poravnana in dopolnjena s presledki)
5	36	55	20	L	Prvi znaki priimka in imena
6	56	59	4		Šifra izpostave pristojnega davčnega urada, kjer ima delavec stalno oziroma začasno bivališče (glej 3.2.2.3)
7	60	61	2	L	Oznaka vrste osebnega prejemka in dohodka (glej 3.2.2.4)
8	62	73	12	*	Bruto znesek
9	74	85	12	*	Normirani odhodki oziroma stroški in zmanjšanje osnove
10	86	97	12	*	Znesek akontacije dohodnine, plačan v RS
11	98	109	12	*	Znesek akontacije dohodnine, plačan v tujini
12	110	121	12	*	Prispevki za socialno varnost
13	122	133	12	*	Samoprispevek (neobvezni podatek)

* V prvih enajst znakov polja zneska se vpiše celi del zneska desno poravnano v tolarjih brez stotinov, samo številke brez posebnih znakov, 12. znak je prazen.

Podatke enega vira osebnih prejemkov oziroma dohodkov iste osebe se izpiše v enem zapisu, tako da je v primeru, ko ima ista oseba izplačila različnih virov, potrebno izpolniti ustrezno število zapisov, razen če ni s to odredbo drugače določeno.

3.2.2.2. Tabelarični prikaz zbirnih podatkov za vse vire dohodnine, razen za vir 41

Zap. št.	Pozicija		Dolžina	Porav- nava	Opis polja
	od	Do			
1	1	2	2	L	Zadnji dve številki letnice leta, za katero navajamo osebne prejemke in dohodke ter obveznosti
2	3	17	15	L	Davčna številka izplačevalca (levo poravnana in dopolnjena s presledki)
3	18	22	5	D	Zaporedna številka zapisa – nadaljuje se oštevilčenje predhodnih zapisov
4	23	35	13	L	Prazno
5	36	55	20	L	Prazno
6	56	59	4		Prazno
7	60	61	2	L	Oznaka vrste osebnega prejemka in dohodka
8	62	73	12	*	Vsota bruto zneskov
9	74	85	12	*	Vsota priznanih normiranih odhodkov oziroma stroškov in zmanjšanj osnov
10	86	97	12	*	Vsota zneskov akontacij dohodnine, plačanih v RS
11	98	109	12	*	Vsota zneskov akontacij dohodnine, plačanih v tujini
12	110	121	12	*	Vsota prispevkov za socialno varnost
13	122	133	12	*	Vsota samoprispevkov

Sumarni zapis mora obstojati v okviru vsakega izplačevalca za vsako vrsto osebnega prejemka oziroma dohodka in mora vsebovati seštevke posameznih zneskov v individualnih zapisih

3.2.2.3. Obrazec Povzetek obračuna osebnih prejemkov oziroma dohodkov ter obveznosti za vse vire dohodnine, razen za vir 41:

Datum izpisa: ___/___/___										
Naziv izplačevalca: _____						Davčna številka izplačevalca: □□□□□□□□				
Naslov izplačevalca: _____						Matična številka izplačevalca: □□□□□□□□□□				
Povzetek obračuna osebnih prejemkov oz. dohodkov, izplačanih v obdobju od 1.1. do 31.12. 2001 v tolarjih brez stotinov										
Zap. št.	Davčna številka	Priimek in ime (prvih 20 znakov)	Šifra izpostave biv.	Vrsta os. prejem. oz. dohodka	Znesek	Normirani odhodki oz. stroški in zmanjšanje osnove	Akontacija dohodnine		Prispevki za socialno varnost	Samoprispevek
				Oznaka opis			v RS	v tujini		
3	4	5	6	7	8	9	10a	10b	11	12
	XXXXX	SKUPAJ *	xxx							

* seštevke za vsako vrsto osebnega prejemka oz. dohodka

Oblika in način obrazca sta določena tako, da bo možno podatke iz tega obrazca vnesti v računalnik. Z zaporedno številko je potrebno opremiti tudi vrstice seštevke (SKUPAJ). Teh vrstic je toliko, kolikor vrst izplačil je bilo izplačanih fizičnim osebam. Pravilnost vsebine izpolnjenih obrazcev potrjuje odgovorna oseba izplačevalca.

3.2.2.4. Šifre izpostav davčnih uradov:

1101 Ajdovščina

0302 Brežice

0403 Celje

0804 Cerknica

1205 Črnomelj

0806 Domžale

0907 Dravograd

1008 Gornja Radgona

0809 Grosuplje

1510 Hrastnik

1111 Idrija

1312 Ilirska Bistrica

0613 Izola

0714 Jesenice

0815 Kamnik

0516 Kočevje

0617 Koper

0718 Kranj

0319 Krško

0420 Laško

0921 Lenart

1022 Lendava

0823 Litija

0824 Ljubljana Bežigrad

0825 Ljubljana Center

0826 Ljubljana Moste-Polje

0827 Ljubljana Šiška

0828 Ljubljana Vič-Rudnik

1029 Ljutomer

0830 Logatec

0964 Maribor

1234 Metlika

1635 Mozirje

1036 Murska Sobota

1137 Nova Gorica

1238 Novo mesto

1439 Ormož

0640 Lucija

1341 Postojna

1442 Ptuj

0943 Radlje ob Dravi

0744 Radovljica

0945 Ravne na Koroškem

0546 Ribnica

0347 Sevnica

0648 Sežana

0949 Slovenj Gradec

0950 Slovenska Bistrica

0451 Slovenske Konjice

0452 Šentjur pri Celju

0753 Škofja Loka

0454 Šmarje pri Jelšah

1155 Tolmin

1556 Trbovlje

1257 Trebnje

0758 Tržič

1659 Velenje

0860 Vrhnika

1561 Zagorje ob Savi

0462 Žalec

0099 neznana

3.2.2.5. Tabela vrst osebnih prejemkov in dohodkov ter obveznosti prikazuje vrste osebnih prejemkov in dohodkov ter obveznosti ter določa način izpolnjevanja posameznih polj izpisa glede na vrsto osebnega prejemka in dohodka ter obveznosti.

V posamezni vrstici individualnih zapisov se obvezno izpolni prvih 8 polj. V vrsticah seštevkov mora biti polje davčna številka prazno. Izpolnjevanje ostalih polj je odvisno od vrste osebnega prejemka in dohodka ter obveznosti.

Vrsta osebnega prejemka oziroma dohodka (oznaka opisa)	Vsebina polj zapisa					Samo- prispevek
	Znesek	Normirani odhodki oz. stroški in zmanjšanje osnove	Akontacija dohodnine		Prispevki za socialno varnost	
			v RS	v tujini		
7	8	9	10a	10b	11	12
9 premije prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja, ki jih plačuje delodajalec po ZPIZ-1	Y		Y		Y	
10 plače, nadomestilo plače in povračila stroškov	x		Y	Y	y	y
11 stimulacije in bonitete	x					
12 regres	x		y		y	y
13 odpravnine ob upokojitvi, jubilejne nagrade in enkratne solidarnostne pomoči ter drugi prejemki iz delovnega razmerja	x		y		y	
15 nadomestilo, izplačano pri drugih izplačevalcih, in veteranski dodatek	x		y		y	y
16 drugi prejemki, vključno z nagradami in podobnimi prejemki	x		y	y		
19 prejemki, doseženi z opravljanjem storitev in poslov po pogodbah in na drugih podlagah	x	y	y	y		y
20 prejemki učencev in študentov	x	y	y			
34 dobiček, dosežen pri pravnih osebah in zasebnikih (53. čl. ZD)	x	y	y	y		y
35 dobiček, dosežen pri pravnih osebah in zasebnikih (54. čl. ZD)	x	y	y			y
51 dohodek, dosežen z udeležbo pri dobičku v RS (razen osebnih družb)	x		y			y
52 dohodek, dosežen z udeležbo pri dobičku osebnih družb v RS	x		y			y
54 obresti na posojila nad revalorizacijskimi obrestmi	x		y	y		y
55 dohodki, doseženi z oddajanjem v najem pravnim osebam in zasebnikom	x	y	y	y		y
61 dohodki iz avtorskih pravic	x	y	y	y		y
62 dohodki iz izumov, znakov razlikovanja in tehničnih izboljšav	x	y	y	y		y

Pomen znakov v tabeli:

x – podatek je obvezen

y – podatek je obvezen, vendar se dopušča, da ima vrednost 0

prazno – podatek je prepovedan

Opomba:

Za zavezanca, katerim delodajalec delno ali v celoti plačuje premije v prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje po zakonu o pokojninskem in invalidskem zavarovan-

ju (v nadaljevanju: ZPIZ-1), se vpisujejo podatki pod oznako 09. V stolpec 8 se vpiše le znesek premij, ki presega najvišji možni znesek premij, ki se davčno prizna kot olajšava po ZPIZ-1. V stolpec 10a se vpiše od zneska iz stolpca 8 obračunani in plačani davek od osebnih prejemkov. Prispevki za socialno varnost za zavezanca, ki so vključeni v pokojninski načrt, ki ga financira delodajalec v skladu z določbami 303. do 305 člena ZPIZ-1, obračunani od osnove iz stolpca 8, se vpišejo v stolpec 11.

V primeru, da pokojninski načrt, ki ga financira delodajalec, ni oblikovan skladno z navedenimi členi ZPIZ-1, se v stolpec 11 vpišejo obračunani prispevki za socialno varnost od celotnega zneska premij, ki jih je plačal delodajalec. Če delodajalec plačuje premije le do višine zneska, ki se davčno prizna kot olajšava, se stolpca 8 in 10a ne izpolnita, od teh premij obračunani prispevki za socialno varnost pa se vpišejo v stolpec 11.

Za zavezanca, napotnega na delo v tujino na podlagi delovnega razmerja, sklenjenega v Republiki Sloveniji, se v vsakem primeru pošljejo podatki o bruto plači, ki bi jo prejel za enaka dela v Republiki Sloveniji, če z državo, v katero je napoten, ni sklenjen sporazum (pogodba) o izogibanju dvojnemu obdavčevanju dohodka in premoženja.

V primeru, da je sporazum (pogodba) s tako državo sklenjen, se upoštevajo določbe sporazuma (pogodbe). Če je s sporazumom določeno, da se plača delavca obdavči v celoti v tuji državi ter oprosti plačila davka v Republiki Sloveniji (Nemčija, Italija), se tega podatka ne pošlje. Kadar je po sporazumu (pogodbi) zavezanec kljub obdavčitvi plače v

tujini dolžan napovedati plačo tudi v Republiki Sloveniji, se pošlje podatek o plači, ki bi jo prejel za enako delo v Republiki Sloveniji, ter sorazmerni del v tujini plačanega davka (Avstrija, Švica, Rusija). Če je bil od tega dela plače obračunani davek v RS višji kot v tujini, je bil dolžan delodajalec to razliko davka ugotoviti mesečno in davek odtegniti že med letom. Poračun davka se vpiše v stolpec 10a.

Za zavezanca, ki je prejel jubilejno nagrado, odpravnino ob upokojitvi ali solidarnostno pomoč v višini, ki je preseгла znesek, določen z uredbo o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih prejemkov, ki se pri ugotavljanju davčne osnove priznavajo kot odhodek (Uradni list RS, št. 72/93, 43/94, 62/94, 7/95 in 5/98), se pod oznako jubilejne nagrade, odpravnine ob upokojitvi ali solidarnostne pomoči vpiše le razlika prejemka nad višino, določeno z omenjeno uredbo.

3.2.2.6. Izgled obvestila o celoletnih osebnih prejemkih in dohodkih ter obveznostih, ki ga mora delavcu oziroma prejemniku osebnega prejemka oziroma dohodka obvezno izročiti izplačevalec osebnih prejemkov oziroma dohodkov:

Datum izpisa: __/__/__								
Naziv izplačevalca _____								
Naslov izplačevalca: _____								
Povzetek obračuna osebnih prejemkov oz. dohodkov, izplačanih v obdobju od 1.1. do 31.12. 2001 za osebo:								
Davčna številka: _____				Priimek in ime: _____				
Šifra izp. bivanja: _____				Naslov: _____				
v tolarjih brez stotinov								
Datum plačila davka	Vrsta os.prejemka oziroma dohodka		Znesek	Normirani odhodki oz. stroški in zmanjšanje osnove	Akontacija dohodnine		Prispevki za socialno varnost	Samoprispe- vek
	Oznaka in opis				v RS	v tujini		
	7		8	9	10a	10b	11	12
XXXXX	SKUPAJ							
	SKUPAJ**							

* seštevek za vsako vrsto osebnega prejemka oz.dohodka

** seštevek vseh osebnih prejemkov in dohodkov

Opomba: V to tabelo se obvezno vpiše oznaka vrste osebnega prejemka in dohodka (dvomestna števila) iz tabele pod točko 3.2.2.5.

Podatki v izpisu morajo biti identični podatkom, ki jih izplačevalec posreduje davčnemu organu.

Za delavce, ki so bili poslani na delo v tujino na podlagi delovnega razmerja, sklenjenega v Republiki Sloveniji, se izpišejo podatki o akontaciji dohodnine v ustrezno rubriko skladno z navodilom pod opombo pri točki 3.2.2.5 te odredbe.

3.3. Kontrolni podatki za vir 41 – dobiček iz kapitala, dosežen s prodajo vrednostnih papirjev in drugih deležev v kapitalu

3.3.1. Kontrolne podatke za vir 41 so dolžni posredovati pooblaščenici udeleženci trga vrednostnih papirjev in druge pravne osebe, ki so opravljale prenose imetništva vrednostnih papirjev oziroma drugih deležev v kapitalu, in sicer za vse prenose imetništva vrednostnih papirjev in drugih deležev v kapitalu razen tistih, kjer je bil pravni temelj sklep o dedovanju ali drug pravni posel v zvezi s smrtjo; sodna odločba (sklep o sodni izvršbi) ali upravna izvršba (sklep o prisilni izterjavi).

3.3.2. Poslani podatki morajo vsebovati vse prenose imetništva vrednostnih papirjev in drugih deležev v kapitalu posamezne fizične osebe v obdobju med 1. 1. 2001 in 31. 12. 2001.

3.3.3. Podrobna vsebina in opis poslanih podatkov

3.3.3.1. Tabelarični prikaz individualnih podatkov –

vir 41

Zap. št.	Pozicija		Dolžina	Poravnava	Opis polja
	od	do			
1	1	2	2		Zadnji dve številki letnice leta, za katero se navajajo prenosi imetništva vrednostih papirjev oz. izplačila drugih deležev v kapitalu
2	3	17	15	L	Davčna številka izplačevalca (levo poravnana in dopolnjena s presledki)
3	18	23	6	D	Zaporedna številka zapisa z vodilnimi ničlami
4	24	36	13	L	Davčna številka zavezanca (levo poravnana in dopolnjena s presledki)
5	37	56	20	L	Prvi znaki priimka in imena
6	57	58	2		Oznaka dohodka (41)
7	59	60	2		Vrsta kapitala; dovoljene vrednosti: 01 – vrednostni papir 02 – delež v kapitalu 03 – točke vzajemnega sklada
8	61	65	5	L	Vrsta vrednostnega papirja – koda
9	66	83	18	L	Prvi znaki naziva pravne osebe izdajatelja, če gre za vrednostne papirje, ki niso predmet organiziranega trga oziroma izplačevalca drugih deležev v kapitalu oziroma vpiše se opis prenosa imetništva (npr. prodaja, posoja) iz drugih pravnih poslov sklenjenih na organiziranem in neorganiziranem trgu
10	84	91	8		Datum pridobitve vrednostnega papirja oz. drugih deležev v kapitalu (LLLLMMDD: leto, mesec, dan)
11	92	101	10	D	Količina nabavljenega vrednostnega papirja
12	102	113	12	D	Nabavna cena -znesek v stotinah brez predznaka
13	114	121	8		Datum prodaje vrednostnega papirja oz. drugih deležev v kapitalu (LLLLMMDD: leto, mesec, dan)
14	122	131	10	D	Količina prodanega vrednostnega papirja
15	132	143	12	D	Prodajna cena -znesek v stotinah brez predznaka

3.3.3.2. Tabelarični prikaz zbirnih podatkov – vir 41

Zap. št.	Pozicija		Dolžina	Poravnava	Opis polja
	Od	Do			
1	1	2	2		Zadnji dve številki letnice leta, za katero se navajajo prenosi imetništva vrednostih papirjev oz. izplačila drugih deležev v kapitalu
2	3	17	15		Davčna številka izplačevalca (levo poravnana in dopolnjena s presledki)
3	18	23	6	D	Zaporedna številka zapisa z vodilnimi ničlami - nadaljuje se oštevilčenje predhodnih zapisov
4	24	36	13		Prazno
5	37	56	20		Prazno
6	57	58	2		Oznaka dohodka (41)
7	59	60	2		Prazno
8	61	65	5		Prazno
9	66	83	18		Prazno
10	84	91	8		Prazno
11	92	101	10	D	Vsota količin nabavljenega vrednostnega papirja iz vseh zapisov
12	102	113	12	D	Vsota zneskov nabavne cene iz vseh zapisov
13	114	121	8		Prazno
14	122	131	10	D	Vsota količin prodanega vrednostnega papirja iz vseh zapisov
15	132	143	12	D	Vsota zneskov prodajne cene iz vseh zapisov

3.3.3.3. Tabelarni prikaz zahtev za individualne podatke - vir 41

Zap.št.	Pozicija		Dolžina	Poravnava	Vrsta kapitala			
	Od	Do			Vse	Vrednostni papir	Delež v kapitalu	Vzajemni sklad
1	1	2	2		X			
2	3	17	15		X			
3	18	23	6	D	X			
4	24	36	13	L	X			
5	37	56	20	L	X			
6	57	58	2		X			
7	59	60	2		X			
8	61	65	5	L		X	Y	Y
9	66	83	18	L	X			
10	84	91	8		Y			
11	92	101	10	D		Y Deset celih mest		Y Šest celih in štiri decimalna mesta
12	102	113	12	D	Y	Cena za eno delnico	Cena deleža	Cena za eno točko
13	114	121	8		Y			
14	122	131	10	D	X	Deset celih mest	Šest celih in štiri decimalna mesta	Šest celih in štiri decimalna mesta
15	132	143	12	D		Y Cena za eno delnico	X Cena prodanega dela deleža	X Cena za eno točko

Pomen znakov v tabeli:

X - podatek je obvezen

Y - podatek je potreben, vendar se dopušča, da ima vrednost 0 oziroma prazno

Prazno - podatek je prepovedan

3.4. Kontrolni podatki o vplačanih premijah prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja po pokojninskih načrtih iz 297. člena ZPIZ-1

3.4.1. Kontrolni podatki o vplačanih premijah prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja na osebne račune zavarovancev

3.4.1.1. Kontrolne podatke o vplačanih premijah prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja so dolžni posredovati vsi upravljalci vzajemnih pokojninskih skladov, pokojninske družbe in zavarovalnice, ki zbirajo premije prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja in vodijo osebne račune zavarovancev.

3.4.1.2. Poslani podatki morajo vsebovati podatke o vplačanih premijah prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja na osebnih računih zavarovancev v obdobju od 1. 1. 2001 do 31. 12. 2001. Če je premijo prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja vplačeval delno ali v celoti delodajalec, mora izvajalec pokojninskega načrta ločeno posredovati tudi podatke o premijah, ki jih je vplačal delodajalec.

3.4.1.3. Podrobna vsebina in opis poslanih podatkov

3.4.1.3.1. Tabelarni prikaz individualnih podatkov o vplačanih premijah prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja na osebnih računih zavarovancev

Zap. št.	Pozicija		Dolžina	Porav- nava	Opis polja
	od	do			
1	1	2	2	L	Zadnji dve številki letnice leta, za katero se navajajo podatki o vplačanih premijah prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja
2	3	10	8	L	Davčna številka izvajalca
3	11	15	5	D	Zaporedna številka zapisa z vodilnimi ničlami
4	16	23	8	L	Davčna številka zavarovanca
5	24	43	20	L	Prvi znaki priimka in imena zavarovanca
6	44	44	1	L	Način plačila premije; dovoljene vrednosti: 1 - mesečno 2 - polletno 3 - letno
7	45	52	8	L	Datum vstopa zavarovanca v prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje v obliki LLLLMMDD *
8	53	60	8	L	Datum vplačila premije prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja zavarovanca v obliki LLLLMMDD
9	61	70	10	D**	Znesek vplačane premije prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja zavarovanca
10	71	78	8	L	Davčna številka delodajalca
11	79	98	20	L	Prvi znaki naziva delodajalca
12	99	99	1	L	Način plačila premije; dovoljene vrednosti: 1 - mesečno 2 - polletno 3 - letno
13	100	107	8	L	Datum vstopa delodajalca v prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje v obliki LLLLMMDD *
14	108	115	8	L	Datum vplačila premije prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja delodajalca v obliki LLLLMMDD
15	116	125	10	D**	Znesek vplačane premije prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja delodajalca
16	126	133	8	L	Datum izstopa v obliki LLLLMMDD

* datum pridobitve pravic zavarovanca iz prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja

** znesek se vpiše v SIT brez stotinov z vodilnimi ničlami

3.4.1.3.2. Tabelarni prikaz zbirnih podatkov o vplačanih premijah prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja na osebnih računih zavarovancev. Za vsakega delodajalca mora biti na koncu podatkov dodan po en zbirni zapis. Poleg zbirnih podatkov se v zbirnem zapisu nahaja še oznaka pokojninskega načrta, številka posebnega denarnega računa in davčna številka delodajalca, na katerega se nanaša zbirni zapis.

Zap. št.	Pozicija		Dolžina	Porav- nava	Opis polja
	od	do			
1	1	2	2	L	Zadnji dve številki letnice leta, za katero se navajajo podatki o vplačanih premijah prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja
2	3	10	8	L	Davčna številka izvajalca
3	11	15	5	D	Zaporedna številka zapisa z vodilnimi ničlami – nadaljuje se oštevilčenje predhodnih zapisov.
4	16	60	45	L	Oznaka pokojninskega načrta
5					
6					
7					
8					
9	61	70	10	D**	Vsota zneskov vplačanih premij prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja zavarovanca
10	71	78	8	L	Davčna številka delodajalca
11	79	115	37	L	Številka posebnega denarnega računa
12					
13					
14					
15	116	125	10	D**	Vsota zneskov vplačanih premij prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja delodajalcev (delodajalca)
16	126	133	8	-	prazno

** znesek se vpiše v SIT brez stotinov z vodilnimi ničlami

3.4.2. Kontrolni podatki o vplačanih premijah prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja, ki jih financira delodajalec

3.4.2.1. Kontrolne podatke o premijah prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja, ki jih financira delodajalec, so dolžni posredovati vsi delodajalci, ki v korist zaposlenih delno ali v celoti vplačujejo premije prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja.

3.4.2.2. Poslani podatki morajo vsebovati podatke o vplačanih premijah prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja, ki jih je vplačal delodajalec v korist delojemalcev v obdobju od 1. 1. 2001 do 31. 12. 2001.

Za isto obdobje morajo biti poslani tudi podatki v višini obračunanih obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za zavarovanca za obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje (15,50% prispevek delavca in 8,85% delodajalca, skupaj 24,35% od osnove za obračun prispevkov za socialno varnost).

3.4.2.3. Podrobna vsebina in opis poslanih podatkov

3.4.2.3.1. Tabelarni prikaz individualnih podatkov o vplačanih premijah prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja, ki jih financira delodajalec (VIRPN2).

Zap. št.	Pozicija		Dolžina	Porav- nava	Opis polja
	od	do			
1	1	2	2	L	Zadnji dve številki letnice leta, za katero se navajajo podatki o vplačanih premijah prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja
2	3	10	8	L	Davčna številka delodajalca
3	11	15	5	D	Zaporedna številka zapisa z vodilnimi ničlami
4	16	35	20	L	Prvi znaki naziva delodajalca
5	36	36	1	L	Način plačila premije; dovoljene vrednosti: 1 - mesečno 2 - polletno 3 - letno
6	37	44	8	L	Datum vstopa delodajalca v prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje (LLLLMMDD)*
7	45	52	8	L	Davčna številka zavarovanca – delojemalca
8	53	72	20	L	Prvi znaki priimka in imena zavarovanca – delojemalca
9	73	80	8	L	Datum vplačila premije prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja delodajalca (LLLLMMDD)
10	81	90	10	D**	Znesek vplačane premije prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja delodajalca
11	91	100	10	D**	Znesek obračunanih obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za zavarovanca za obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje (15,5% + 8,85%)
12	101	108	8	L	Datum izstopa v obliki LLLLLMMDD

* datum pridobitve pravic zavarovanca iz prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja

** znesek se vpiše v SIT brez stotinov z vodilnimi ničlami

3.4.2.3.2. Tabelarni prikaz zbirnih podatkov o premijah prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja, ki jih je vplačal delodajalec. Poleg zbirnih podatkov se v zbirnem zapisu nahaja še oznaka pokojninskega načrta in številka posebnega denarnega računa.

Zap. št.	Pozicija		Dolžina	Porav- nava	Opis polja
	Od	Do			
1	1	2	2	L	Zadnji dve številki letnice leta, za katero se navajajo podatki o vplačanih premijah prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja
2	3	10	8	L	Davčna številka delodajalca
3	11	15	5	D	Zaporedna številka zapisa z vodilnimi ničlami – nadaljuje se oštevilčenje predhodnih zapisov
4	16	44	29	L	Oznaka pokojninskega načrta
5					
6					
7	45	72	28	L	Številka posebnega denarnega računa
8					
9	73	80	8	D	Število zaposlenih na dan vstopa delodajalca v prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje z vodilnimi ničlami.
10	81	90	10	**	Vsota zneskov vplačanih premij prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja delodajalca
11	91	100	10	**	Vsota zneskov obračunanih obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za zavarovanca za obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje.
12	101	108	12	L	prazno

3.4.2.3.3. Izgled obrazca za prikaz individualnih podatkov o vplačanih premijah prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja, ki jih financira delodajalec (VIRPN2).

Datum izpisa: ___ / ___ / ___								
Naziv delodajalca: _____					Davčna številka delodajalca: □□□□□□□□			
Naslov delodajalca: _____					Matična številka delodajalca: □□□□□□□□□□			
Oznaka pokojninskega načrta: _____								
Številka posebnega denarnega računa izvajalca pokojninskega načrta: _____								
Povzetek vplačanih premij prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja (PDPZ) za zavarovanca po pokojninskem načrtu, ki ga je financiral delodajalec v obdobju od 1.1. do 31.12. 2001								
v tolarjih brez stotinov								
Zap. št.	Način plačila premije	Datum vstopa delodajalca v PDPZ	Davčna številka zavarovanca	Priimek in ime zavarovanca (prvih 20 znakov)	Datum plačila premije	Znesek vplačane premije	Znesek obračunanih obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za zavarovanca	Datum izstopa delodajalca iz PDPZ
	XXXXX		XXXXXXXXX	XXXXXXXXXXXXXXXX	*	**	**	

* število zaposlenih na dan vstopa delodajalca v PDZ

** seštevek vseh zneskov vplačanih premij in obračunanih obveznih prispevkov iz predhodnih vrstic

4. Podatki se pošljejo oziroma dostavijo izpostavi pristojnega davčnega urada, na območju katerega ima izplačevalec oziroma izvajalec sedež.

Izplačevalec pokojnin (oznaka 14) in izplačevalci nadomestil (oznaka 15), izplačanih iz proračunskih sredstev in sredstev zavodov:

- Ministrstvo za delo, družino in socialne zadeve,
- Ministrstvo za zdravje,
- Ministrstvo za obrambo,
- Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije,

- Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije,
- Zavod Republike Slovenije za zaposlovanje,

morajo podatke v isti obliki kot preteklo leto poslati neposredno Glavnemu uradu Davčne uprave Republike Slovenije na naslov: RRC Računalniške storitve d.d., Ljubljana, Jadranska 21.

Na isti naslov pošljejo podatke tudi organizacije, ki imajo koncesijo za posredovanje dela študentom in dijakom (oznaka 20).

V primerih statusnih sprememb izplačevalcev zaradi združitve (pripojitve, spojitve) in preoblikovanja predloži po-

datke o izplačilih zavezancem za dohodnino ustrezni pravni naslednik.

Za podjetja v stečaju ali likvidaciji, kjer ni pravnega nasledstva, pošlje podatke stečajni ali likvidacijski upravitelj.

V primerih prenehanja obstoja izplačevalca iz drugih razlogov pošlje podatke pravna oziroma fizična oseba, pri kateri se hranijo poslovne knjige in knjigovodska dokumentacija, v roku enega meseca po prenehanju.

Pravne osebe in zasebniki, ki niso izplačevali osebnih prejemkov oziroma dohodkov fizičnim osebam, morajo o tem predložiti davčnemu organu pisno izjavo.

Podatki se pošljejo tako davčnemu organu kot zavezancem za dohodnino najkasneje do 31. 1. 2002.

5. Ta odredba začne veljati naslednji dan po objavi v Uradnem listu Republike Slovenije.

Št. 416-104/01

Ljubljana, dne 18. decembra 2001.

Minister
za finance
mag. Anton Rop l. r.

5203. Odredba o obrazcu napovedi za odmero dohodnine za leto 2001 in o načinu predlaganja obrazca napovedi za odmero davka od dohodkov iz dejavnosti

Na podlagi 105. člena, tretjega odstavka 109. člena in 120. člena zakona o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 18/96, 87/97, 82/98, 91/98, 108/99 in 97/01) izdaja minister za finance

O D R E D B O
o obrazcu napovedi za odmero dohodnine za leto 2001 in o načinu predlaganja obrazca napovedi za odmero davka od dohodkov iz dejavnosti

1. člen

Zavezanci za dohodnino po zakonu o dohodnini (Uradni list RS, št. 71/93, 7/95 in 44/96) vložijo napoved za odmero dohodnine na obrazcu, ki je sestavni del te odredbe.

Obrazcu napovedi za odmero dohodnine je priloženo navodilo za vpis podatkov.

Zavezanci, katerim se davek od dohodkov iz dejavnosti odmeri na podlagi napovedi, lahko vložijo napoved za odmero davka od dohodkov iz dejavnosti na obrazcu, objavljenem v odredbi o obrazcu napovedi za odmero dohodnine za leto 2000, obrazcu napovedi za odmero davka od dohodkov iz dejavnosti, obrazcu za obračun davka od dohodkov iz dejavnosti in obrazcu napovedi za odmero davka od dobička iz kapitala od prodaje vrednostnih papirjev in drugih deležev v kapitalu (Uradni list RS, št. 122/00), ali na magnetnem mediju (PC-diskete). Navodilo za izpolnitev napovedi za odmero davka od dohodkov iz dejavnosti v računalniški obliki je v prilogi, ki je sestavni del te odredbe.

Priloge, navedene na zadnji strani obrazca napovedi za odmero davka od dohodkov iz dejavnosti, mora skupaj z magnetnim medijem dostaviti tudi zavezanec, ki vlaga napoved za odmero davka od dohodkov iz dejavnosti na magnetnem mediju.

2. člen

Obrazec za odmero dohodnine mora biti tiskan na ekološkem papirju 80 gr v obliki formata A3, zgibanega v format A4. Zgornji rob širine 5 mm na prvi in zadnji strani obrazca in besedilo morata biti tiskana v barvi Pantone Blue 072 U ter raster v odtenku 15% navedenega barvnega tiska.

3. člen

Ta odredba začne veljati naslednji dan po objavi v Uradnem listu Republike Slovenije.

Št. 416-103/01
Ljubljana, dne 18. decembra 2001.

mag. Anton Rop l. r.
Minister
za finance

Navodilo za predložitev podatkov iz obrazca napovedi za odmero davka od dohodkov iz dejavnosti v računalniški obliki

1. Zavezanec lahko predloži podatke napovedi davka od dohodkov iz dejavnosti skupaj z nekaterimi kontrolnimi podatki iz prilog tudi na magnetnih medijih (PC disketah).
2. Zavezanec predloži disketo na izpostavo pristojnega davčnega urada. Nosilcu podatkov se priloži:
 - na papirju izpisano napoved in kontrolne podatke iz prilog napovedi. Priložene izpise potrdi zavezanec enako kot originalne obrazce napovedi,
 - vse priloge, ki so navedene na obrazcu napovedi za davek iz dejavnosti.

Opomba: Davčna uprava Republike Slovenije bo za zavezance, ki bodo podatke napovedi in kontrolnih podatkov iz prilog predložili na računalniških medijih, pripravila program za vnos podatkov in pripravo disket in izpisov. Program bo mogoče dobiti na izpostavi pristojnega davčnega urada v zameno za prazne PC diskete v februarju 2002.

- 2.1. Magnetni medij (PC disketa) mora imeti naslednje lastnosti:
- diskete velikost 3.5" (1,44MB), formatirane v MS-DOS formatu,
 - zapisano v ASCII kodi,
 - v datoteki imena **NAPDN.DAT** za podatke napovedi davka od dohodkov iz dejavnosti,
 - v datoteki imena **NAPDP.DAT** za kontrolne podatke iz prilog napovedi,
 - vsak zapis je predpisane dolžine, ki je določen v posameznem tabelaričnem prikazu pri posamezni vrsti podatkov, in ga zaključujeta dva posebna znaka CR ter LF.

Vsak zapis v datoteki NAPDN.DAT mora imeti ustrezen zapis tudi v datoteki NAPDP.DAT. Če za zavezanca ni podatkov, naj bodo v zapisu datoteke le prvi trije podatki, v nadaljevanju zapisa pa ničle.

Na nosilec računalniških podatkov je potrebno čitljivo vpisati:

- Oznako NAPD, iz katere je razvidno, da gre za napovedi za davek od dohodkov iz dejavnosti.
- Matična ali davčna številka in firma ali ime zavezanca.

Podrobna vsebina in opis poslanih podatkov

Tabelarni prikaz individualnih podatkov napovedi za odmero davka od dohodkov iz dejavnosti (datoteka NAPDN.DAT)

Zap. št.	Pozicija		Dolžina	Porav- nava	Opis polja
	Od	do			
1	1	4	4	L	Leto, za katero navajamo podatke napovedi davka od dohodkov iz dejavnosti
2	5	12	8	L	Davčna številka zavezanca
3	13	19	7	L	Matična številka obrata
4	20	27	8	L	Opravična številka
5	28	35	8	L	Datum pričetka obdobja, za katero se oddaja napoved (LLLLMMDD: leto, mesec, dan)
6	36	43	8	L	Datum konca obdobja, za katero se oddaja napoved (LLLLMMDD: leto, mesec, dan)
7	44	44	1	L	Sistem vodenja poslovnih knjig (1-enostavno knj., 2-dvostavno knj. ali 3-evidenca prejetih in izdanih listin – vpiši štev.)
8	45	46	2	L	Odločba DURS po 15. členu Zakona o ekonomskih conah (DA/NE)
9	47	58	12	*	2. Prihodki od prodaje
10	59	70	12	*	4.+ Povečanje zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje
11	71	82	12	*	5.- Zmanjšanje zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje
12	83	94	12	*	6. Drugi prihodki
13	95	106	12	*	8. PRIHODKI (2 +4-5+6)
14	107	118	12	*	9. ODHODKI (10+22+23)
15	119	130	12	*	10. Odhodki poslovanja (14+15+16+17+18+19+20+21)
16	131	142	12	*	11. Stroški ali nabavna vrednost materiala in blaga
17	143	154	12	*	12.+Zmanjšanje zalog materiala in blaga
18	155	166	12	*	13. -Povečanje zalog materiala in blaga
19	167	178	12	*	14. Stroški porabljenega materiala in prodanega blaga (11+12 ali 11–13)
20	179	190	12	*	15. Stroški storitev brez stroškov reprezentance
21	191	202	12	*	16. Stroški reprezentance v višini 70% teh stroškov
22	203	214	12	*	17. Stroški dela delavcev brez obveznosti delodajalca
23	215	226	12	*	18. Amortizacija
24	227	238	12	*	19. Dolgoročne rezervacije stroškov do 70% teh stroškov
25	239	250	12	*	20. Obračunani prispevki za socialno varnost zavezanca iz in na zavarovalno osnovo
26	251	262	12	*	21. Drugi stroški in odhodki v zvezi z zavezancem (tudi obveznosti delodajalca v zvezi s stroški dela)
27	263	274	12	*	22. Odhodki financiranja (obresti in drugi)
28	275	286	12	*	23. Drugi odhodki (izredni odhodki)
29	287	298	12	*	24. DOBIČEK (8-9)
30	299	310	12	*	25. IZGUBA (9-8)
31	311	322	12	*	26. IZPLAČILA IZ DOBIČKA (27+28)

32	323	334	12	*	27. za humanitarne, kulturne, znanstvene, vzgojnoizobraževalne, športne, ekološke in religiozne namene v višini do 0,3% ustvarjenih prihodkov
33	335	346	12	*	28. za politične organizacije
34	347	358	12	*	29. DAVČNA OSNOVA I (24-26)
35	359	370	12	*	30. POVEČANJE DAVČNE OSNOVE (31+32)
36	371	382	12	*	31. Razlika v obrestih (1.in 2.odstavek 27.člena ZDDPO*)
37	383	394	12	*	32. Neporabljeni znesek znižane davčne osnove po 47. členu ZDoh** ter znesek neupravičeno koriščene olajšave po 48. členu ZDoh in 20. členu ZEC**
38	395	406	12	*	33. ZMANJŠANJE DAVČNE OSNOVE (34+35)
39	407	418	12	*	34. Iz tujine prenešen že obdavčeni dobiček (29. člen ZDDPO)
40	419	430	12	*	35. Neporabljene, že obdavčene dolgoročne rezervacije stroškov (31. člen ZDDPO)
41	431	442	12	*	36. DAVČNA OSNOVA II (29+30-33)
42	443	454	12	*	37. IZGUBA (25-30+33)
43	455	466	12	*	38. Pokrivanje izgube iz preteklih let
44	467	478	12	*	39. UVELJAVLJAM ZNIŽANJE DAVČNE OSNOVE (40+41+41a+41b)
45	479	483	5	L	40. stopnja vlaganj – decimalna številka 2+3 (dve celi in 3 decimalna mesta) brez vmesne decimalne vejice – npr 10% se vpiše 10000
46	484	495	12	*	40.Vlaganja lastnih sredstev v nabavo, rekonstrukcijo in modernizacijo osnovnih sredstev v višini% (do 10%) (47.člen ZDoh)
47	496	507	12	*	41. Do 40% investiranega zneska v opredmetena osnovna sredstva (48. čl. ZDoh)
48	508	519	12	*	41a. Olajšava po 3. odstavku 20. člena ZEC
49	520	531	12	*	41b. Olajšava po 2. odstavku 47. člena ZPOOSRP****
50	532	534	3	D	42. – olajšave za novo zaposlene delavce in pripravnike (50. čl. ZDoh, 1.odst.) – število
51	535	538	4	D	42. – olajšave za novo zaposlene delavce in pripravnike (50. čl. ZDoh, 1.odst.) – čas zaposlitve – meseci
52	539	542	4	D	42. – olajšave za novo zaposlene delavce in pripravnike (50. čl. ZDoh, 1.odst.) – čas zaposlitve – dnevi
53	543	554	12	*	42. – olajšave za novo zaposlene delavce in pripravnike (50. čl. ZDoh, 1.odst.) – bruto plača oz. nagrada
54	555	557	3	D	42a. olajšave za zaposlene po 4. odstavku 20. člena ZEC - število
55	558	561	4	D	42a. olajšave za zaposlene po 4. odstavku 20. člena ZEC – čas zaposlitve – meseci
56	562	565	4	D	42a. olajšave za zaposlene po 4. odstavku 20. člena ZEC – čas zaposlitve – dnevi
57	566	577	12	*	42a. olajšave za zaposlene po 4. odstavku 20. člena ZEC - bruto plača oz. nagrada
58	578	580	3	D	43. olajšave za učence po učni pogodbi (50. člen ZDoh, 4.odst.) – število
59	581	584	4	D	43. olajšave za učence po učni pogodbi (50. člen ZDoh, 4.odst.) – čas zaposlitve – meseci

60	585	588	4	D	43. olajšave za učence po učni pogodbi (50. člen ZDoh, 4.odst.) – čas zaposlitve – dnevi
61	589	600	12	*	43. olajšave za učence po učni pogodbi (50. člen ZDoh, 4.odst.) - bruto plača oz. nagrada
62	601	603	3	D	44. olajšave za invalidne osebe s 100% tel.okvaro in gluhoneme osebe (50. člen ZDoh, 3. odst.) - število
63	604	607	4	D	44. olajšave za invalidne osebe s 100% tel.okvaro in gluhoneme osebe (50. člen ZDoh, 3. odst.) – čas zaposlitve – meseci
64	608	611	4	D	44. olajšave za invalidne osebe s 100% tel.okvaro in gluhoneme osebe (50. člen ZDoh, 3. odst.) – čas zaposlitve - dnevi
65	612	623	12	*	44. olajšave za invalidne osebe s 100% tel.okvaro in gluhoneme osebe (50. člen ZDoh, 3. odst.) - bruto plača oz. nagrada
66	624	626	3	D	45. olajšave za druge invalidne osebe (50. člen ZDoh, 3.odst.) – število
67	627	630	4	D	45. olajšave za druge invalidne osebe (50. člen ZDoh, 3.odst.) – čas zaposlitve – meseci
68	631	634	4	D	45. olajšave za druge invalidne osebe (50. člen ZDoh, 3.odst.) – čas zaposlitve – dnevi
69	635	646	12	*	45. olajšave za druge invalidne osebe (50. člen ZDoh, 3.odst.) - bruto plača oz. nagrada
70	647	648	2	D	46. Zavezanec je invalidna oseba s 100% telesno okvaro in gluhonema oseba (51. člen ZDoh) (DA/NE)
71	649	650	2	D	47. Zavezanec je druga invalidna oseba (51. člen ZDoh) (DA/NE)
72	651	651	1	D	48. za katero leto uveljavlja olajšavo za pričetek opravljanja dejavnosti na demografsko ogroženem področju (0 ali 1-5)
73	652	659	8	L	48. datum pričetka poslovanja (LLLLMMDD: leto, mesec, dan)
74	660	662	3	D	50. Delavci – št.zaposlenih, izračunanih iz št.dni zaposlitve
75	663	666	4	D	50. Delavci – skupni čas zaposlenih v odmernem letu – mesecev
76	667	670	4	D	50. Delavci – skupni čas zaposlenih v odmernem letu – dni
77	671	673	3	D	51. Pripravniki – št. zaposlenih, izračunanih iz št. dni zaposlitve
78	674	677	4	D	51. Pripravniki – skupni čas zaposlenih v odmernem letu – mesecev
79	678	681	4	D	51. Pripravniki – skupni čas zaposlenih v odmernem letu – dni
80	682	684	3	D	52. Invalidne osebe – št.zaposlenih, izračunanih iz št.dni zaposlitve
81	685	688	4	D	52. Invalidne osebe – skupni čas zaposlenih v odmernem letu – mesecev
82	689	692	4	D	52. Invalidne osebe – skupni čas zaposlenih v odmernem letu – dni
83	693	695	3	D	53. Invalidne osebe s 100% tel. okv., gluhoneme osebe – št.zaposlenih, izračunanih iz št.dni zaposlitve

84	696	699	4	D	53. Invalidne osebe s 100% tel. okv., gluhoneme osebe – skupni čas zaposlenih v odmernem letu – mesecev
85	700	703	4	D	53. Invalidne osebe s 100% tel. okv., gluhoneme osebe – skupni čas zaposlenih v odmernem letu – dni
86	704	706	3	D	54. Učenci in študenti na praksi – št.zaposlenih, izračunanih iz št.dni zaposlitve
87	707	710	4	D	54. Učenci in študenti na praksi – skupni čas zaposlenih v odmernem letu – mesecev
88	711	714	4	D	54. Učenci in študenti na praksi – skupni čas zaposlenih v odmernem letu – dni
89	715	717	3	D	55. Učenci po učni pogodbi – št.zaposlenih, izračunanih iz št.dni zaposlitve
90	718	721	4	D	55. Učenci po učni pogodbi – skupni čas zaposlenih v odmernem letu – mesecev
91	722	725	4	D	55. Učenci po učni pogodbi – skupni čas zaposlenih v odmernem letu – dni
92	726	728	3	D	56. Po pogodbi o delu – št.zaposlenih, izračunanih iz št.dni zaposlitve
93	729	732	4	D	56. Po pogodbi o delu – skupni čas zaposlenih v odmernem letu – mesecev
94	733	736	4	D	56. Po pogodbi o delu – skupni čas zaposlenih v odmernem letu – dni
95	737	756	20	L	57. Delitev dobička po pogodbi o tujem vlaganju, št. pogodbe
96	757	764	8	L	57. Delitev dobička po pogodbi o tujem vlaganju, datum pogodbe (LLLLMMDD: leto, mesec, dan)
97	765	770	6	D	58. Domači vlagatelj ___% (3 cela mesta in tri decimalna; brez vmesne decimalne vejice)
98	771	776	6	D	59. Tuji vlagatelj ___% (3 cela mesta in tri decimalna; brez vmesne decimalne vejice)
99	777	816	40	L	Na žiro račun, odprt pri banki _____
100	817	846	30	L	Pod številko _____
101	847	886	40	L	Na žiro račun, odprt pri banki _____
102	887	916	30	L	Pod številko _____
103	917	956	40	L	Na žiro račun, odprt pri banki _____
104	957	986	30	L	Pod številko _____
105	987	1026	40	L	Na žiro račun, odprt pri banki _____
106	1027	1056	30	L	Pod številko _____
107	1057	1064	8	L	So mi bili v obdobju od ___ (LLLLMMDD: leto, mesec, dan)
108	1065	1072	8	L	Do ___ (LLLLMMDD: leto, mesec, dan)
109	1073	1084	12	*	Nakazani prejemki v višini _____

* V znake polja zneskov se vpiše celi del zneska desno poravnano, z vpisanimi vodilnimi ničlami, v tolarjih brez stotinov

Vse številke (razen številke žiro računa) so desno poravnane, z vpisanimi vodilnimi ničlami.

Vsi teksti so levo poravnani.

Vsi datumi so v obliki LLLLLMMDD (leto, mesec, dan)

Tabelarični prikaz individualnih podatkov prilog napovedi davka iz dejavnosti (datoteka NAPDP.DAT)

Zap. št.	Pozicija		Dolžina	Porav- nava	Opis polja
	od	Do			
1	1	4	4	L	Leto, za katero navajamo kontrolne podatke iz prilog napovedi davka od dohodkov iz dejavnosti
2	5	12	8	L	Davčna številka zavezanca
3	13	19	7	L	Matična številka obrata
4	20	31	12	*	popisni list osnovnih sredstev - revalorizirana nabavna vrednost - skupaj
5	32	43	12	*	popisni list osnovnih sredstev – revalorizirani popravek vrednosti - skupaj
6	44	55	12	*	popisni list osnovnih sredstev - neodpisana vrednost -
7	56	67	12	*	popisni list: zaloge lastnega materiala - skupna vrednost
8	68	79	12	*	popisni list: zaloge trgovskega blaga - skupna vrednost
9	80	91	12	*	popisni list: zaloge polproizvodov in nedokončane proizvodnje - skupna vrednost
10	92	103	12	*	popisni list: zaloge proizvodov - skupna vrednost
11	104	115	12	*	popisni list: gotovina v blagajni - skupna vrednost
12	116	128	12	*	popisni list: denarna sredstva na žiro računu - skupna vrednost
13	128	139	12	*	popisni list: vrednostni papirji - skupna vrednost
14	140	151	12	*	popisni list: terjatve do kupcev in dobaviteljev - skupna vrednost
15	152	163	12	*	popisni list: obveznosti do kupcev in dobaviteljev - skupna vrednost
16	164	175	12	*	popisni list: stanje dolžnih zneskov konec leta – glavnica

* V znake polja zneskov se vpiše celi del zneska desno poravnano, z vpisanimi vodilnimi ničlami, v tolarjih brez stotinov

IZPOLNI IZPOSTAVA DAVČNEGA URADA.

Datum prejema napovedi: _____

Zaporedna številka iz seznama prejetih napovedi: _____

Šifra izpostave davčnega urada:

Pred izpolnjevanjem preberite priložena navodila.

NAPOVED ZA ODMERO DOHODNINE za leto 2001

Jezikovna varianta: (1 slov., 2 slov.-ital., 3 slov.-madž.)

OSEBNI PODATKI

Priimek in ime: _____

Naslov bivališča: naselje, ulica, hišna številka: _____

Poštna številka, ime pošte: _____

Podatke vpisujte s tiskanimi črkami.

Davčna številka:

Datum rojstva: leto mesec dan

Številka upravičenca/-nke pri ZPIZ-u:

A) PODATKI O DOHODKIH ZAVEZANCA/-NKE

A) I. Osební prejemki

Zneske vpisujte v tolarjih brez stotinov.

Prejemek		Znesek	Akontacija dohodnine		Prispevki za socialno varnost	Obračunana neplačana akontacija dohodnine
Oznaka	Vrsta		v RS	v tujini		
7		8	10a	10b	11	13
09	premije prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja, ki jih plačuje delodajalec po ZPIZ-1			X X X X X X		X X X X X
10	plača, nadomestilo plače in povračila stroškov					X X X X X
11	stimulacije in bonitete		X X X X X X	X X X X X X	X X X X X	X X X X X
12	regres			X X X X X X		X X X X X
13	odpravnine ob upokojitvi, jubilejne nagrade in enkratne solidarnostne pomoči ter drugi prejemki iz delovnega razmerja			X X X X X X		X X X X X
14	pokojnina in nadomestila, izplačana pri ZPIZ-u			X X X X X X		
15	nadomestilo, izplačano pri drugih izplačevalcih, in veteranski dodatek			X X X X X X		
16	drugi prejemki, vključno z nagradami in podobnimi prejemki				X X X X X	X X X X X
17	plača iz tujine					X X X X X
18	pokojnina iz tujine					

A) II. Drugi prejemki in dohodki

Oznaka	Prejemek oziroma dohodek Vrsta	Znesek	Normirani ali dejanski odhodki oz. stroški in zmanjšanje osnove	Akontacija dohodnine		Prispevki za socialno varnost
				v RS	v tujini	
7		8	9	10a	10b	11
19	prejemki, doseženi z opravljanjem storitev in poslov po pogodbah in na drugih podlagah					X X X X X
20	prejemki učencev/-nk in študentov/-tk, prejeti preko študentskih ali mladinskih organizacij				X X X X X	X X X X X
21	katastrski dohodek kmetijskih in gozdnih zemljišč, zmanjšan za oprostitev, olajšave in pristojbine		X X X X X		X X X X X	
DOHODKI IZ DEJAVNOSTI		X X X X X X X X X	X X X X X		X X X X X	X X X X X
31	dobiček (40. člen ZD)					
32	dobiček (53. člen ZD), dosežen pri fizičnih osebah					
33	dobiček (54. člen ZD), dosežen pri fizičnih osebah				X X X X X	
34	dobiček (53. člen ZD), dosežen pri pravnih osebah in zasebnikih					
35	dobiček (54. člen ZD), dosežen pri pravnih osebah in zasebnikih				X X X X X	
36	dobiček, ugotovljen na podlagi davčnega obračuna		X X X X X		X X X X X	X X X X X
DOBIČEK IZ KAPITALA			X X X X X		X X X X X	X X X X X
41	dosežen s prodajo nepremičnin, vrednostnih papirjev in drugih deležev v kapitalu		X X X X X		X X X X X	X X X X X
42	dosežen s prodajo delnic oz. deležev v kapitalu iz tretjega odstavka 136. člena ZD		X X X X X		X X X X X	X X X X X
DOHODKI IZ PREMOŽENJA			X X X X X		X X X X X	X X X X X
51	udeležba pri dobičku v RS (razen pri osebnih družbah)		X X X X X		X X X X X	X X X X X
52	udeležba pri dobičku osebnih družb v RS		X X X X X		X X X X X	X X X X X
53	udeležba pri dobičku v tujini		X X X X X			X X X X X
54	obresti na posojila		X X X X X			X X X X X
55	dohodki, doseženi z oddajanjem v najem pravnim osebam in zasebnikom					X X X X X
56	dohodki, doseženi z oddajanjem v najem fizičnim osebam					X X X X X
57	dohodki, doseženi z oddajanjem v najem po skrbniku za posebne primere (peti odstavek 93. člena ZD)				X X X X X	X X X X X
DOHODKI IZ PREMOŽENJSKIH PRAVIC						X X X X X
61	dohodki iz avtorskih pravic					X X X X X
62	dohodki iz izumov, znakov razlikovanja in tehničnih izboljšav					X X X X X

* Zavezanec/-nke za davek od dohodka iz dejavnosti, razen zavezanec/-nk pod oznakami od 32 do vključno 36, obkrožijo oznako 31. Zavezanec/-nke, ki vpisujejo podatke pod oznakami 41, 56 in 57, obkrožijo to oznako.

A) III. Prejemki in drugi dohodki, ki izvirajo iz več let, oziroma dohodki za dela, ki jih je zavezanec/-nka ustvarjal/-a dalj kot eno leto

Prejemek oz. dohodek, prejet za čas			Znesek	Normirani ali dejanski odhodki oz. stroški in zmanjšanje osnove	Prispevki za socialno varnost
Oznaka	od meseca leta	do meseca leta			
	5	6	8	9	11

B) UVELJAVLJAM ZMANJŠANJE OSNOVE ZA:

B) I.

Oznaka	Opis	Znesek
1	sredstva, vložena v vrednostne papirje, katerih izdajatelj je Republika Slovenija in katerih vračilni rok je daljši od 12 mesecev	
2	sredstva, porabljena za nakup ali gradnjo stanovanjske hiše ali stanovanja za rešitev stanovanjskega problema zavezanca/-nke, za vzdrževanje teh objektov in odpravo arhitekturnih in komunikacijskih ovir za invalida v teh objektih	
3	sredstva, ki jih lastnik/-ica naravne znamenitosti ali kulturnega spomenika vloži v njegovo vzdrževanje v letu, za katero se dohodnina odmerja, na podlagi dokumentacije izvajalca del, s katerim je strokovna organizacija za varstvo naravne in kulturne dediščine soglašala in na podlagi njene ugotovitve, da so izvedena dela prispevala k ohranjanju naravovarstvenih ali spomeniških lastnosti nepremičnine, ter sredstva, vložena v nakup likovnih del, leposlovnih knjig ter plošč umetniške vrednosti; če davčni organ dvomi, da gre za takšne predmete, da o tem mnenje minister za kulturo	
4	prispevke in premije, namenjene za povečanje socialne varnosti zavezanca/-nke na področjih pokojninskega in invalidskega zavarovanja, zdravstvenega varstva in zaposlovanja, plačane pravnim osebam s sedežem na območju Republike Slovenije, ter znesek sredstev, vloženi v nakup zdravil, zdravstvenih in ortopedskih pripomočkov	
5	sredstva za nakup učbenikov in druge strokovne literature ter programske opreme	
6	plačane zneske za šolnine zavezanca/-nke (n.pr. glasbeno, jezikovno, podiplomsko izobraževanje, pridobitev vozniškega dovoljenja itd.)	
7	plačane prostovoljne denarne prispevke in vrednost daril v naravi za humanitarne, kulturne, izobraževalne, znanstvene, raziskovalne, športne, ekološke in religiozne namene, kadar so izplačani osebam, ki so v skladu s posebnimi predpisi organizirane za opravljanje takšne dejavnosti, ter navedeni prispevki oziroma darila, izplačana invalidskim organizacijam	
8	plačani znesek sredstev, ki jih zavezanec/-nka v skladu s pogodbo nameni za izgradnjo ali obnovo objektov komunalne infrastrukture, ki se gradijo na podlagi veljavnih upravnih dovoljenj	
9	plačane članarine političnim strankam in sindikatom	
10	sredstva, vložena v deleže in delnice pravnih oseb, ki so namenjena izključno razvoju znanosti in tehnologije	
11	znesek sredstev, ki jih lastnik/-ica vloži v obnovo denacionaliziranega premoženja do višine valorizirane zmanjšane vrednosti denacionaliziranega premoženja v primerjavi z vrednostjo premoženja ob podržavljenju	
12	znesek vplačil v denarju za delnice in za vložke gospodarskih družb ter za deleže zadrug, vpisanih v sodni register v Republiki Sloveniji	
13	sredstva, vložena v nakup proizvodov, ki zmanjšujejo porabo pitne vode, električne energije in so tudi po drugih kriterijih, ki jih je določila Vlada Republike Slovenije, prijaznejši do okolja	

B) II.

Oznaka	Opis	Znesek
1	plačane zneske samopriskpevka, uvedenega v skladu s predpisi o samopriskpevku	
2	invalidnost s 100% telesno okvaro, zaradi katere mi je bila priznana pravica do tuje nege in pomoči na podlagi odločbe Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije, centra za socialno delo ali občinskega upravnega organa, pristojnega za varstvo borcev in vojaških invalidov	obkrožite DA
3	prejemke iz naslova plačila za začasno ali občasno opravljanje dela učencev/-nk in študentov/-tk, prejetih preko študentskih ali mladinskih organizacij, ki opravljajo dejavnost posredovanja dela na podlagi pogodbe o koncesiji v skladu s predpisi na področju zaposlovanja	obkrožite DA
4	znesek z odločbo davčnega organa odmerjenega posebnega prispevka za popotresno obnovo in spodbujanje razvoja Posočja, plačanega v letu 2001	

5	plačane premije za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje po ZPIZ-1	oznaka	datum vstopa v zavarovanje	datum izstopa iz zavarovanja	način plačila premije*	znesek plačanih premij v SIT
	pokojninski načrt					

* način plačila premije: 1 – mesečno, 2 – polletno, 3 – letno

B) III. Uveljavljam posebno olajšavo za vzdrževane družinske člane

Priimek in ime	DAVČNA ŠTEVILKA	Leto rojstva	Sorodstveno razmerje	2. odstavek 10. čl. (50%)	Čas vzdrževanja		Znesek določenih lastnih sredstev	Znesek prispevkov za preživljanje oziroma preživitina
					od meseca	do meseca		
1	2	3	4	5	6	7	8	9
*								
*								
*								
*								
*								
*								
*								
*								

Sorodstveno razmerje: **A** otrok oziroma posvojeneč/-nka **C** zakonec **E** drugi člani kmetijskega gospodinjstva
B vnuk/-inja **D** starši oziroma posvojitelji **F** pastorek/-rka

* Če ima vzdrževani družinski član lastna sredstva, ki podlegajo obdavčitvi (dobiček od prodaje vrednostnih papirjev, najemnina), davčni organ pa še ni izdal odmerne odločbe do oddaje te napovedi, zavezanec obkroži zvezdico pred primkom in imenom vzdrževanega družinskega člana.

Uveljavljam razliko do celotne višine posebne olajšave za vzdrževane družinske člane, za katere je posebno olajšavo uveljavljal/-a v svoji napovedi v tabeli B) III.

zavezanec/-nka (priimek in ime) DAVČNA ŠTEVILKA:

Za preživljanje otroka (otrok)

prispevam na podlagi sodne odločbe (sporazuma, dogovora o preživljanju), št. z dne

Otrok(-a, -ci) mi je (sta, so mi) zaupan(-a, -i) po sodni odločbi: **obkrožite DA**

Preveč plačano dohodnino mi vrnite na tekoči račun, številka , ki je odprt

pri (šifra banke oziroma hranilnice)

V/Na dne Podpis zavezanca/-nke:

5204. Odredba o zahtevanih izkoristkih za nove toplovodne ogrevalne kotle na tekoče ali plinasto gorivo

Na podlagi 68. in 126. člena energetskega zakona (Uradni list RS, št. 79/99 in 8/00) ter 2. člena zakona o tehničnih zahtevah za proizvode in o ugotavljanju skladnosti (Uradni list RS, št. 59/99, 31/00 in 54/00) izdaja minister za okolje in prostor

O D R E D B O**o zahtevanih izkoristkih za nove toplovodne ogrevalne kotle na tekoče ali plinasto gorivo*****1. člen**

Ta odredba določa zahteve po minimalnem izkoristku za nove toplovodne ogrevalne kotle za ogrevanje na tekoče ali plinasto gorivo z nazivno toplotno močjo večjo od 4 do vključno 400 kW (v nadaljnjem besedilu: toplovodni ogrevalni kotli).

2. člen

Izrazi v tej odredbi imajo naslednji pomen:

– toplovodni ogrevalni kotel je sestavljen iz kotla in gorilnika in je namenjen prenosu toplote, sproščene pri zgorevanju, na vodo;

– naprava je:

– kotel, na katerega se namesti gorilnik

– ali

– gorilnik, ki se namesti na kotel;

– nazivna toplotna moč (izražena v kW) je najvišja v trajnem pogonu koristno oddana toplota v časovni enoti, kot jo zagotavlja proizvajalec ob doseganju deklariranega izkoristka kotla;

– izkoristek (izražen v %) je razmerje med toplotnim tokom, dovedenim kotlovski vodi, in zmnožkom kurilnosti goriva pri konstantnem tlaku in porabe goriva, izražene v količini goriva na časovno enoto;

– delna obremenitev (izražena v %) je razmerje med dejansko toplotno močjo, kadar kotel obratuje v intervalih, oziroma med toplotno močjo, manjšo od nazivne, in nazivno toplotno močjo;

– povprečna temperatura kotlovske vode je aritmetična sredina temperatur vode na vstopu v kotel in izstopu iz njega;

– standardni kotel je kotel, kateremu je mogoče glede na konstrukcijo omejiti povprečno temperaturo kotlovske vode;

– dodatni kotel ali back-kotel je naprava, namenjena ogrevanju sistema za centralno ogrevanje, ki se ga vgradi v odprt kamin, kot del sistema, ki ga sestavljata dodatni kotel in plinska kurjava;

– nizkotemperaturni kotel je kotel, ki lahko trajno deluje s temperaturo izstopne vode od 35 do 40 °C, pri čemer lahko v določenih okoliščinah pride do kondenzacije, vključno s kondenzacijskimi kotli na tekoča goriva;

– kondenzacijski kotel je kotel, ki je konstruiran tako, da trajno kondenzira večji del vodne pare v dimnih plinih; v

tej odredbi se med kondenzacijske kotle štejejo le plinski kondenzacijski kotli,

– kotel za vgradnjo v bivalni prostor je kotel z nazivno toplotno močjo manjšo od 37 kW, namenjen za ogrevanje bivalnega prostora, v katerem je vgrajen, s prenosom toplote z ohišja kotla, z odprto ekspanzijsko posodo, in za pripravo sanitarne tople vode z naravnim obtokom. Ti kotli morajo imeti na ohišju jasno oznako, da so namenjeni za vgradnjo v bivalni prostor.

3. člen

(1) Določbe te odredbe ne veljajo za:

– toplovodne kotle s kombinirano ali mešano kurjavo, ki so kurjeni z različnimi gorivi, vključno s tistimi, v katerih je mogoče kuriti tudi trdna goriva;

– naprave za neposredno pripravo sanitarne tople vode;

– kotle, konstruirane za kurjavo z gorivi, katerih lastnosti se bistveno razlikujejo od običajnih tekočih in plinastih goriv na trgu (industrijski odpadni plini, bioplin, in podobno);

– kuhlalnike in naprave, namenjene predvsem ogrevanju posameznega prostora, v katerem so nameščene, in sekundarno za pripravo tople vode za potrebe centralnega ogrevanja in sanitarne tople vode,

– naprave z nazivno toplotno močjo manjšo od 6 kW z naravnim obtokom, namenjene izključno za pripravo sanitarne tople vode;

– posamično izdelane kotle.

(2) V primeru kotlov z dvojno funkcijo, to je ogrevanja prostorov in priprave sanitarne tople vode, zahtevani minimalni izkoristki iz prvega odstavka 5. člena te odredbe veljajo samo za funkcijo ogrevanja.

4. člen

(1) V promet je dovoljeno dati le toplovodne ogrevalne kotle in naprave, ki izpolnjujejo zahteve te odredbe in imajo oznako skladnosti po določbah 7. člena te odredbe. Ta oznaka potrjuje skladnost z vsemi določbami te odredbe, vključno s postopki za ugotavljanje skladnosti, določenimi v 7. in 8. členu te odredbe.

(2) Toplovodni ogrevalni kotli smejo začeti obratovati le, če izpolnjujejo zahteve po minimalnih izkoristkih iz prvega odstavka 5. člena te odredbe.

(3) Ne glede na določbe iz prejšnjih odstavkov je dovoljena uporaba dodatnih kotlov in kotlov za vgradnjo v bivalni prostor, če njihov izkoristek pri nazivni toplotni moči in pri 30% delni obremenitvi ni za več kot 4% pod zahtevami prvega odstavka 5. člena te odredbe za standardne ogrevalne kotle.

(4) Toplovodni ogrevalni kotli morajo izpolnjevati tudi zahteve vseh ostalih tehničnih predpisov, ki se nanje nanašajo.

5. člen

(1) Toplovodni ogrevalni kotli morajo izpolnjevati zahteve po minimalnih izkoristkih pri:

– nazivni toplotni moči, to je pri delovanju pri nazivni toplotni moči P_n , izraženi v kW, pri povprečni temperaturi kotlovske vode 70 °C, in

– delni obremenitvi, to je pri delovanju pri 30% nazivne toplotne moči, pri povprečni temperaturi kotlovske vode, ki je odvisna od tipa kotla.

Zahtevani izkoristki, ki jih morajo izpolnjevati kotli, so navedeni v naslednji tabeli:

* Ta odredba vsebinsko povzema direktivo 96/57/ES o zahtevah za energijsko učinkovitost električnih gospodinjstkih hladilnikov in zamrzovalnikov ter njihovih kombinacij

Tip kotla	Območje moči toplotne moči	Izkoristek pri nazivni toplotni moči		Izkoristek pri delni obremenitvi	
		kW	povprečna temperatura kotlovske vode v °C	zahtevani izkoristek, izražen v %	povprečna temperatura kotlovske vode v °C
standardni kotli	4 .. 400	70	≥ 84,0 + 2,0 log Pn	≥ 50	≥ 80,0 + 3,0 log Pn
nizkotemperaturni kotli*	4 .. 400	70	≥ 87,5 + 1,5 log Pn	40	≥ 87,5 + 1,5 log Pn
kondenzacijski kotli	4 .. 400	70	≥ 91,0 + 1,0 log Pn	**30	≥ 97,0 + 1,0 log Pn

* vključno s kondenzacijskimi kotli na tekoča goriva

** temperatura vode na vstopu v kotel (temperatura povratka)

(2) Minister, pristojen za energetiko, objavi v Uradnem listu Republike Slovenije v soglasju z ministrom, pristojnim za trg, seznam slovenskih standardov katerih uporaba ustvarja domnevo o skladnosti proizvoda z zahtevami te odredbe.

6. člen

(1) Sistem označevanja, ki natančno prikazuje energetsko učinkovitost kotlov se uporablja za kotle, katerih izkoristki presegajo zahteve iz prvega odstavka prejšnjega člena te odredbe. Če je izkoristek kotla pri nazivni toplotni moči in pri delni obremenitvi enak zahtevani vrednosti za standardne kotle ali večji od nje, se kotel označi z eno zvezdico (*), kot je določeno v 2. točki Priloge I, ki je sestavni del te odredbe. Če je izkoristek kotla pri nazivni moči in pri delni obremenitvi za tri odstotne točke ali več višji od zahtevane vrednosti za standardne kotle, se kotel označi z dvema zvezdicama (**). Za vsak nadaljnji korak v višini treh odstotnih točk pri izkoristku pri nazivni toplotni moči in pri delni obremenitvi se dodeli dodatna zvezdica, kot to določa Priloga II, ki je sestavni del te odredbe.

(2) Drugih oznak, ki bi jih bilo mogoče zamenjati z oznakami, navedenimi v prvem odstavku tega člena, ni dovoljeno uporabljati.

7. člen

(1) Za kotle se domneva, da ustrezajo zahtevam po minimalnem izkoristku, določenim v prvem odstavku 5. člena te odredbe, če ustrezajo standardom navedenim v seznamu standardov katerih uporaba ustvarja domnevo o skladnosti proizvoda z odredbo o zahtevanih izkoristkih za nove toplovodne ogrevalne kotle na tekoče ali plinasto gorivo. Taki kotli morajo biti označeni z oznakami skladnosti, kot je to določeno v 1. točki Priloge I, priložena pa jim mora biti tudi izjava o skladnosti.

(2) Skladnost serijsko proizvajanih kotlov se potrjuje z:

- preverjanjem izkoristka tipa kotla v skladu z modulom B, opisanim v Prilogi III, ki je sestavni del te odredbe,
- izjavo o skladnosti odobrenega tipa v skladu z moduli C, D ali E, opisanimi v Prilogi IV, ki je sestavni del te odredbe.

(3) Minister, pristojen za energetiko, po uradni dolžnosti z odločbo prizna veljavnost izjav o skladnosti in znakov skladnosti, izdanih v tujini, če so izpolnjeni pogoji iz drugega odstavka 18. člena zakona o tehničnih zahtevah za proizvode in o ugotavljanju skladnosti. Za ugotavljanje doseganja zahtevanega izkoristka pri kotlih na plinasto gorivo se uporabljajo postopki za ugotavljanje skladnosti z varnostnimi zahtevami, določenimi v odredbi o plinskih napravah (Uradni list RS, št. 105/00).

(4) Če so naprave na trgu dostopne ločeno, morajo biti označene z oznako skladnosti in imeti priloženo izjavo o skladnosti, v kateri morajo biti navedeni parametri, pri kate-

rih se po sestavi doseže izkoristke, zahtevane v prvem odstavku 5. člena te odredbe.

(5) Oznaka skladnosti z zahtevami tega in drugih tehničnih predpisov, ki urejajo dodelitev oznake skladnosti, ter ostali napisi, določeni v Prilogi I, morajo biti pritrjeni na kotel na vidnem mestu ter morajo biti lahko berljivi in neizbrisni. Na te naprave ni dovoljeno pritrjevati drugih oznak, ki bi jih tretja oseba glede pomena ali videza lahko zamenjala z oznako skladnosti. Kakršne koli druge oznake se sme pritrjiti na kotle in naprave pod pogojem, da s tem ni zmanjšana vidnost in berljivost oznake skladnosti.

(6) Če pristojni inšpekcijski organ ugotovi, da je bila oznaka skladnosti pritrjena neupravičeno, mora dobavitelj odpraviti neskladnosti, da bo kotel ustrezal oznaki skladnosti, in popraviti kršitev pod pogoji, ki jih določa zakon o tehničnih zahtevah za proizvode in o ugotavljanju skladnosti. Če neskladnost ni odpravljena, mora pristojni inšpekcijski organ ustrezno ukrepati, tako da omeji ali prepove promet z zadevnim izdelkom. Informacija o vsakem ukrepu, ki ga po prejšnjem odstavku izvede pristojni inšpekcijski organ, mora biti takoj posredovana ministru, pristojnemu za energetiko in ministru, pristojnemu za trg. Njena vsebina mora biti na voljo ostalim inšpekcijskim organom, ki jih to zadeva.

(7) Minister, pristojen za obveščanje, v skladu z veljavnimi predpisi in mednarodnimi sporazumi takoj obvesti komisijo EU o ukrepih za umik, prepoved prodaje, namestitve, uporabe ali omejitev prostega pretoka proizvodov, ki ne izpolnjujejo zahtev ter navede razloge za takšno odločitev.

8. člen

(1) Organi, ki so vključeni v postopke ugotavljanja skladnosti po določbah te odredbe, smejo izvajati določene naloge le na podlagi odločbe, izdane po 12. členu zakona o tehničnih zahtevah za proizvode in o ugotavljanju skladnosti.

(2) Odločbo iz prejšnjega odstavka se lahko izda organu za ugotavljanje skladnosti le, če izpolnjuje minimalne kriterije, določene v Prilogi V, ki je sestavni del te odredbe. Za organe, ki izpolnjujejo zahteve določene v seznamu standardov katerih uporaba ustvarja domnevo o skladnosti proizvoda z odredbo zahtevanih izkoristkih za nove toplovodne ogrevalne kotle na tekoče ali plinasto gorivo, se šteje, da izpolnjujejo tudi zahteve, določene v Prilogi V.

(3) Odločbo iz prvega odstavka tega člena se lahko prekliche, če se ugotovi, da organ ne izpolnjuje več kriterijev iz drugega odstavka tega člena.

9. člen

(1) Za nove toplovodne ogrevalne kotle se ta odredba začne uporabljati šest mesecev po uveljavitvi te odredbe.

(2) Do 30. novembra 2002 je dovoljen promet z napravami in začetek obratovanja naprav, ki ne ustrezajo zahtevam te odredbe in so bile na dan uveljavitve te odredbe na

ozemlju Republike Slovenije, če ustrezajo zahtevam drugih tehničnih predpisov, ki zanje veljajo.

10. člen

Nadzor nad izvajanjem določil te odredbe na trgu opravlja Tržna inšpekcija Republike Slovenije, določbe glede učinkovite rabe energije pa Republiška energetska inšpekcija.

11. člen

Določba sedmega odstavka 7. člena se začne uporabljati z dnem pristopa Republike Slovenije k Evropski uniji ali z uveljavitvijo ustreznega mednarodnega sporazuma z Evropsko unijo.

12. člen

Ta odredba začne veljati petnajsti dan po objavi v Uradnem listu Republike Slovenije.

Št. 311-56/01

Ljubljana, dne 7. decembra 2001.

Minister
za okolje in prostor
mag. Janez Kopač l. r.

PRILOGA I

OZNAKA SKLADNOSTI IN DODATNE OZNAKE

1. Oznaka skladnosti

Oznaka skladnosti je sestavljena iz črk CE, kot so prikazane spodaj.



- če je oznaka CE povečana ali pomanjšana, morajo razmerja ostati enaka kot na gornji sliki;
- različni deli oznake CE morajo imeti v grobem enako navpično dimenzijo, ki ne sme biti manjša od 5 mm.

2. Dodatne oznake k oznaki skladnosti so:

- zadnji dve številki leta, v katerem je bila oznaka skladnosti pritrjena;
- oznaka energetske učinkovitosti, dodeljena po 6. členu te odredbe, ki jo prikazuje naslednji simbol: ★

PRILOGA II

DODELITEV OZNAKE ENERGETSKE UČINKOVITOSTI

Zahtevani izkoristki morajo biti izpolnjeni za nazivno toplotno moč in delno obremenitev $0,3 \cdot P_n$

Oznaka	Zahtevani izkoristki pri nazivni toplotni moči P_n in pri povprečni temperaturi kotlovske vode 70 °C v %	Zahtevani izkoristki pri delni obremenitvi $0,3 P_n$ in pri povprečni temperaturi kotlovske vode $\geq 50\text{ °C}$ v %
★	$\geq 84 + 2 \log P_n$	$\geq 80 + 3 \log P_n$
★★	$\geq 87 + 2 \log P_n$	$\geq 83 + 3 \log P_n$
★★★	$\geq 90 + 2 \log P_n$	$\geq 86 + 3 \log P_n$
★★★★	$\geq 93 + 2 \log P_n$	$\geq 89 + 3 \log P_n$

PRILOGA III**Modul B: Preskus tipa**

1. Ta modul opisuje del postopka, s katerim organ za ugotavljanje skladnosti potrdi in preskusi, da reprezentativni vzorec predvidene proizvodnje izpolnjuje ustrezne zahteve odredbe.
2. Vlogo za tipski pregled vloži dobavitelj pri organu po lastni izbiri.

Vloga mora vsebovati:

- naziv in naslov proizvajalca ter, če vlogo vlaga pooblaščen zastopnik, naziv in naslov zastopnika;
- pisno izjavo, da enaka vloga ni bila vložena pri drugem organu;
- tehnične dokumente, kot so opisani v 3. točki tega modula.

Ob vlogi mora biti organu na voljo vzorec proizvoda predvidene proizvodnje, v nadaljevanju "vzorec". Organ lahko za izvedbo postopkov ugotavljanja skladnosti zahteva dodatne vzorce.

3. Tehnični dokumenti morajo omogočiti oceno skladnosti naprave z zahtevami odredbe. Za to morajo, kolikor je to potrebno, prikazovati konstrukcijo, način proizvodnje in delovanje naprave. Poleg tega mora glede na potrebe vsebovati:

- splošen opis vzorca;
- konstrukcijske in delavniške risbe ter diagrame sestavnih delov, sklopov, električnih povezav itd.;
- opise in pojasnila, potrebna za razumevanje risb in diagramov ter delovanja izdelka;
- seznam standardov iz seznama standardov katerih uporaba ustvarja domnevo o skladnosti proizvoda z odredbo zahtevanih izkoristkih za nove toplovodne ogrevalne kotle na tekoče ali plinasto gorivo, ki so bili upoštevani v celoti ali delno, ter opis tehničnih rešitev za izpolnitev osnovnih zahtev te odredbe v primerih, kjer standardi iz 5. člena te odredbe niso bili upoštevani.
- rezultate konstrukcijskih izračunov, opravljenih preskušanj itd.;
- testna poročila.

4. Organ za ugotavljanje skladnosti mora:

- preučiti tehnično dokumentacijo, preveriti, ali je bil vzorec izdelan v skladu z dokumentacijo, in določiti dele, ki so bili konstruirani po ustreznih določenih standardov iz drugega odstavka 5. člena te odredbe, ter dele, ki so bili konstruirani brez upoštevanja ustreznih določil omenjenih standardov;
- opraviti potrebne preglede in preskušanja, da ugotovi, ali rešitve, ki jih je proizvajalec uporabil pri delih, kjer ni upošteval standardov iz drugega odstavka 5. člena te odredbe, izpolnjujejo osnovne zahteve te odredbe;
- opraviti potrebne preglede in preskušanja, da ugotovi, ali so bili standardi, ki jih je uporabil proizvajalec, res uporabljeni;
- z vlagateljem uskladiti kraj, kjer bodo opravljeni pregledi in potrebna preskušanja.

5. Če vzorec izpolnjuje zahteve te odredbe, organ za ugotavljanje skladnosti vlagatelju izda tipski certifikat. Certifikat vsebuje naziv in naslov proizvajalca, zaključke preskusa ter potrebne podatke za identifikacijo odobrenega tipa.

Certifikatu je priložen seznam bistvenih delov tehnične dokumentacije, katerih kopijo shrani organ.

Če organ zavrne izdajo tipskega certifikata dobavitelju, mora priložiti podrobno pojasnilo razlogov za zavrnitev.

Priložen mora biti pravni poduk glede pritožbe.

6. Vlagatelj mora organ za ugotavljanje skladnosti, ki hrani tehnično dokumentacijo za tipski certifikat, obvestiti o vseh spremembah na odobreni napravi, če te spremembe lahko vplivajo na skladnost z osnovnimi zahtevami ali na pogoje uporabe naprave. V takem primeru mora naprava dobiti dodaten certifikat, ki ga organ za ugotavljanje skladnosti izda kot dodatek k osnovnemu tipskemu certifikatu.
7. Vsak organ za ugotavljanje skladnosti mora drugim sporočiti potrebne informacije o izdajah in preklicih tipskih certifikatov in dodatkov k njim.
8. Skupaj z obvestili lahko organ za ugotavljanje skladnosti drugim pošlje tudi kopije tipskih certifikatov in/ali dodatkov. Aneksi certifikatov morajo biti na voljo drugim organom za ugotavljanje skladnosti.
9. Dobavitelj mora ob tehnični dokumentaciji hraniti tudi kopije tipskega certifikata in njegovih dodatkov vsaj deset let po prenehanju proizvodnje zadevnega izdelka.

PRILOGA IV

Modul C: Skladnost z vzorcem

1. Ta modul opisuje del postopka, v katerem dobavitelj zagotovi in izjavi, da so naprave skladne z vzorcem, opisanim v preskusnem certifikatu in da izpolnjujejo zahteve te odredbe, ki zanje veljajo. Proizvajalec mora pritrditi oznako skladnosti na vsako napravo in pripraviti pisno izjavo o skladnosti.
2. Proizvajalec mora zagotoviti, da proizvodni proces zagotavlja skladnost izdelkov z vzorcem, kot je opisan v tipskem certifikatu, in zahtevam po izkoristku iz te odredbe.
3. Dobavitelj mora hraniti kopijo izjave o skladnosti vsaj deset let od zaključka proizvodnje zadevnega izdelka.
4. Organ za ugotavljanje skladnosti, ki ga proizvajalec izbere, mora opraviti preverjanje izdelka v naključnih intervalih. Ustrezen končni izdelek, ki ga na kraju izdelave prevzame organ za ugotavljanje skladnosti, pregledajo in na njem izvedejo preskušanja, določena v ustreznem standardu ali standardih, navedenih v drugem odstavku 5. člena te odredbe, ali enakovredna preskušanja, s katerimi preverijo skladnost izdelka z zahtevami ustreznega tehničnega predpisa. V primeru, da eden ali več izdelkov ne ustreza, mora organ za ugotavljanje skladnosti ustrezno ukrepati.

Modul D: Zagotavljanje kakovosti proizvodnje

1. Ta modul opisuje postopek, po katerem proizvajalec, ki izpolnjuje zahteve 2. točke, zagotavlja in izjavlja, da so zadevne naprave skladne z vzorcem, opisanim v tipskem certifikatu, in izpolnjujejo zahteve te odredbe. Proizvajalec na vsako napravo pritrdi oznako skladnosti in pripravi pisno izjavo o skladnosti. Oznaki skladnosti je dodan identifikacijski simbol organa za ugotavljanje skladnosti, odgovornega za preverjanja po 4. točki tega modula.
2. Proizvajalec mora izvajati potrjen sistem kakovosti proizvodnje, končne kontrole naprav in preskušanja, kot je to določeno v 3. točki tega modula. Sistem kakovosti se preverja po določenih iz 4. točke tega modula.

3. Sistem kakovosti

- 3.1 Proizvajalec vloži pri organu za ugotavljanje skladnosti po lastni izbiri vlogo za oceno sistema kakovosti za zadevne naprave.

Vloga mora vsebovati:

- vse potrebne informacije za predvideno kategorijo naprave;
- dokumente o sistemu kakovosti;
- tehnično dokumentacijo odobrenega tipa in kopijo tipskega certifikata.

- 3.2 Sistem kakovosti mora zagotavljati skladnost naprav z vzorcem, opisanim v tipskem certifikatu, in zahtevam te odredbe, ki zanje veljajo.

Vsi elementi, zahteve in določila, ki jih sprejme proizvajalec, morajo biti sistematično in urejeno dokumentirana v obliki pisne politike, postopkov in navodil. Dokumenti sistema kakovosti morajo omogočati jasen pregled nad programi, načrti, navodili in zapisniki o kakovosti.

Sistem mora vsebovati predvsem ustrezen opis:

- ciljev kakovosti ter organizacijske strukture, odgovornosti in pristojnosti vodstva za kakovost naprav;
- uporabljenih tehnik, postopkov in sistematičnih dejavnosti pri proizvodnji, kontroli kakovosti in zagotavljanju kakovosti;
- preverjanj in preskušanj, izvedenih pred proizvodnjo, med njo ali po njej, ter pogostost, s katero bodo opravljana;
- zapisnikov o kakovosti, kot so na primer poročila o pregledih ali testni rezultati, kalibracijski rezultati, potrdila o usposobljenosti osebja itd.;
- načina nadzora doseganja ustrezne kakovosti naprav in dejanskega delovanja sistema kakovosti.

- 3.3 Organ za ugotavljanje skladnosti mora oceniti sistem kakovosti, da ugotovi, ali izpolnjuje zahteve, navedene v točki 3.2 tega modula. Pri tem mora predpostaviti skladnost s tistimi zahtevami glede sistemov kakovosti, ki uveljavljajo ustrezeni standard. V skupini presojevalcev mora biti vsaj en član, ki ima izkušnje s presojo ustrezne tehnologije. Postopek presoje vključuje tudi obisk proizvodnih prostorov proizvajalca.

Organ za ugotavljanje skladnosti mora svojo odločitev sporočiti proizvajalcu. Obvestilo mora vsebovati ugotovitve pregleda in oceno presoje, izrečeno na podlagi ugotovitev.

- 3.4 Proizvajalec mora izpolnjevati obveznosti, ki izhajajo iz sistema kakovosti, kakršen je bil odobren, in ga vzdrževati na ustrezno učinkoviti ravni.

Proizvajalec ali njegov pooblaščen zastopnik morata organ za ugotavljanje skladnosti, ki je odobril sistem kakovosti, obveščati o vseh načrtovanih spremembah sistema kakovosti.

Organ za ugotavljanje skladnosti mora oceniti načrtovane spremembe in odločiti, ali bo spremenjeni sistem kakovosti še vedno zadovoljeval zahteve iz točke 3.2 tega modula, ali pa je potrebna ponovna presoja.

Organ za ugotavljanje skladnosti mora o svoji odločitvi obvestiti proizvajalca. Obvestilo mora vsebovati ugotovitve pregleda in oceno presoje na njihovi podlagi.

4. Nadzor organa za ugotavljanje skladnosti

- 4.1 Namen nadzora je zagotoviti, da proizvajalec izpolnjuje svoje obveznosti, ki izhajajo iz odobrenega sistema kakovosti.
 - 4.2 Proizvajalec mora pristojnemu organu omogočiti inšpekcijski dostop do proizvodnih, kontrolnih, testnih in skladiščnih prostorov ter mu zagotoviti vse potrebne informacije, predvsem pa:
 - dokumente sistema kakovosti;
 - tehnično dokumentacijo;
 - zapisnike o kakovosti, kot so na primer poročila o pregledih ali testni rezultati, kalibracijski rezultati, potrdila o usposobljenosti osebja itd.
 - 4.3 Organ za ugotavljanje skladnosti mora periodično opraviti presoje, s katerim preveri, ali proizvajalec vzdržuje in uporablja sistem kakovosti, in proizvajalcu posredovati poročilo o presoji.
 - 4.4 Poleg tega lahko organ za ugotavljanje skladnosti nenapovedano obiše proizvajalca. Med takimi obiski lahko organ opravi preskušanja ali zahteva njihovo izvedbo, da preveri, ali sistem kakovosti ustrezno deluje; po potrebi mora organ proizvajalcu predati poročilo o obisku in poročilo o preskušanju, če je bilo to opravljeno.
5. Proizvajalec mora za potrebe nacionalnih organov hraniti vsaj deset let po koncu proizvodnje zadevnega izdelka:
- dokumente, navedene v drugi alineji točke 3.1;
 - dokumente o spremembah, navedene v drugem odstavku točke 3.4;
 - odločbe in poročila organa za ugotavljanje skladnosti, navedene v zadnjem odstavku točke 3.4 in v točkah 4.3 in 4.4.
6. Vsak organ za ugotavljanje skladnosti mora druge organe za ugotavljanje skladnosti obveščati o izdanih in preklicanih odobritvah sistemov kakovosti.

PRILOGA V**Minimalni kriteriji pri pooblašcanju organov za ugotavljanje skladnosti**

1. Direktor in osebje organa, odgovornega za izvajanje preskušanj, ne smejo biti vključeni v fazo konstruiranja, proizvodnje, dobave ali montaže naprav, ki jih pregledujejo, ali biti pooblaščeni zastopniki proizvajalca. Pri konstrukciji, izdelavi, trženju ali vzdrževanju tovrstnih kotlov in naprav ne smejo biti vključeni neposredno ali kot pooblaščeni zastopniki. To ne izključuje izmenjave tehničnih informacij med proizvajalci in organom.
2. Osebje organa mora opravljati preskušanja z najvišjo mero profesionalnosti in tehnične strokovnosti, brez pritiskov ali spodbud, predvsem finančnih, ki bi lahko vplivali na oceno rezultatov pregledov, predvsem s strani oseb ali skupin, ki imajo interes pri rezultatih preverjanj.
3. Organ mora imeti na voljo potrebno osebje in opremo, ki jim omogočajo ustrezno izvedbo administrativnih in tehničnih nalog, povezanih s preverjanjem; poleg tega morajo imeti dostop do opreme, potrebne za posebna preverjanja.
4. Osebje, odgovorno za preglede mora:
 - imeti ustrezno strokovno in tehnično izobrazbo;
 - ustrezno poznati zahteve preskušanj, ki jih izvaja, in ustrezne izkušnje pri preskušanjih;
 - znati sestaviti certifikate, zapisnike in poročila, potrebne za potrditev rezultatov preskušanj.
5. Zagotovljena mora biti nepristranskost inšpekcijskega osebja. Njihovi dohodki ne smejo biti odvisni od števila izvedenih preskušanj ali njihovih rezultatov.
6. Organ mora skleniti zavarovanje odgovornosti, razen če odgovornost prevzame država v skladu z zakonom, ali je država sama neposredno odgovorna za preskušanja.
7. Osebje organa mora biti zavezano k varovanju poslovnih skrivnosti (razen pri stikih z uradnimi državnimi organi države, v kateri opravlja dejavnost) po tej odredbi.

5205. Odredba o zahtevah za energijsko učinkovitost električnih gospodinjskih hladilnikov in zamrzovalnikov ter njihovih kombinacij

Na podlagi 68. in 126. člena energetskega zakona (Uradni list RS, št. 79/99 in 8/00) ter 2. člena zakona o tehničnih zahtevah za proizvode in o ugotavljanju skladnosti (Uradni list RS, št. 59/99, 31/00 in 54/00) izdaja minister za okolje in prostor

O D R E D B O

o zahtevah za energijsko učinkovitost električnih gospodinjskih hladilnikov in zamrzovalnikov ter njihovih kombinacij*

I. SPLOŠNE DOLOČBE

1. člen

S to odredbo se določajo zahteve za energijsko učinkovitost električnih gospodinjskih hladilnikov in zamrzovalnikov ter njihovih kombinacij.

Odredba se nanaša na nove gospodinjske hladilnike, omare za shranjevanje zamrznjene hrane, zamrzovalnike in njihove kombinacije, ki so napajani iz električnega omrežja (v nadaljnjem besedilu: hladilni aparati).

Odredba se ne nanaša na hladilne aparate, ki lahko uporabljajo druge vire energije (na primer baterije), ter gospodinjske hladilne aparate, delujoče na absorpcijskem principu, ter aparate, proizvedene po posebnem naročilu oziroma po posebnih specifikacijah.

2. člen

Hladilne aparate je dovoljeno dati v promet samo, če je poraba električne energije zadevnega aparata nižja ali enaka največji dovoljeni porabi električne energije za njegov razred, kot se izračuna po postopku, določenem v Prilogi I, ki je sestavni del te odredbe.

Za zagotovitev zahtev iz prejšnjega odstavka je odgovoren dobavitelj hladilnega aparata.

3. člen

V tej odredbi uporabljeni izrazi imajo naslednji pomen:

- Dobavitelj je proizvajalec, njegov zastopnik s sedežem v Republiki Sloveniji, če proizvajalec nima sedeža v Republiki Sloveniji, uvoznik oziroma druga oseba, ki je dala izdelek v promet ali omogočila njegovo uporabo;
- Dati v promet pomeni prvič, odplačno ali brezplačno, dobaviti proizvod v Republiki Sloveniji;
- Oznaka CE, pomeni jamstvo za to, da proizvod, ki je z njim označen, skladen z zakonodajo EU. Ob izpolnjevanju pogojev ga namesti na proizvod proizvajalec sam.

II. DAJANJE V PROMET IN OBRATOVANJE

4. člen

Hladilni aparati se smejo dati v promet ali uporabljati:

- če izpolnjujejo zahteve te odredbe,
- če dobavitelj potrdi izpolnjevanje zahtev te odredbe z izjavo o skladnosti,
- če so označeni, kot je določeno s to odredbo.

* Ta odredba vsebinsko povzema direktivo 96/57/ES o zahtevah za energijsko učinkovitost električnih gospodinjskih hladilnikov in zamrzovalnikov ter njihovih kombinacij

Dajanje v promet hladilnih aparatov, ki izpolnjujejo vse zahteve te odredbe, kar izpričujejo z oznako CE, se ne sme prepovedovati, omejevati, ali ovirati. Dokler ni dokazil o nasprotjem, se hladilne aparate, opremljene z oznako CE po določbah Priloge III, ki je sestavni del te odredbe, obravnava kot ustrezne vsem zahtevam te odredbe.

V primeru, ko za hladilne aparate veljajo tudi drugi predpisi, ki prav tako določajo pritrditve oznake CE, mora oznaka CE pomeniti, da ti hladilni aparati ustrezajo tudi zahtevam drugih predpisov, razen ko obstajajo dokazila o nasprotjem.

V primeru, ko en ali več predpisov omogočajo proizvajalcu, da v prehodnem obdobju sam izbere, katera določila bo uporabil, mora oznaka CE sporočati, da hladilni aparat izpolnjuje skladnost izključno s tistimi predpisi, ki jih je upošteval proizvajalec. V tem primeru mora biti seznam predpisov naveden v dokumentih, sporočilih ali navodilih, priloženih hladilnemu aparatu, kot to zahtevajo predpisi.

Minister, pristojen za energetiko, objavi v Uradnem listu Republike Slovenije v soglasju z ministrom, pristojnim za trg, seznam slovenskih standardov katerih uporaba ustvarja domnevo o skladnosti proizvoda z zahtevami te odredbe.

III. POSTOPEK UGOTAVLJANJA SKLADNOSTI

5. člen

Postopki ugotavljanja skladnosti in zahteve, ki se nanašajo na označevanje hladilnih aparatov z oznako CE, so določeni v Prilogi II, ki je sestavni del te odredbe.

Dobavitelj mora za vse hladilne aparate, ki so v skladu s to odredbo, podati izjavo o skladnosti. Izjava o skladnosti mora biti na vpogled inšpekcijskim organom pri dobavitelju.

Izjava o skladnosti mora vsebovati dovolj podatkov, da zagotavlja identifikacijo za vse električne aparate, na katere se nanaša. Če veljajo za hladilne aparate tudi drugi predpisi, lahko dobavitelj izda samo eno izjavo o skladnosti, v kateri potrdi, da izdelek ustreza vsem ustreznim predpisom.

Izjava o skladnosti in navodila za uporabo, vzdrževanje ali montažo morajo biti v slovenščini. Kopija izjave o skladnosti mora biti priložena vsakemu izdelku.

IV. OZNAČEVANJE SKLADNOSTI Z OZNAKO CE

6. člen

Ko so hladilni aparati dani v promet, morajo biti opremljeni z oznako CE, ki je sestavljena iz črk CE. Oblika, ki mora biti uporabljena, je prikazana v Prilogi III. Oznaka CE mora biti razločno vidna, čitljiva in neizbrisljiva ter stalno pritrjena na hladilnem aparatu in po potrebi tudi na embalažo.

Na hladilne aparate ni dovoljeno pritrjevati drugih oznak, ki bi jih tretja oseba zaradi pomena in videza lahko zamenjala z oznako CE. Pod pogojem, da ostane oznaka CE vidna in čitljiva, se sme na aparat, njegovo embalažo, navodila ali dokumente pritrčiti tudi druge oznake.

V. NADZOR NAD IZVAJANJEM ODREDBE

7. člen

V primeru, ko obstaja razlog za dvom v upravičenost uporabe oznake CE, lahko pristojna inšpekcijska organa iz 11. člena te odredbe zahtevata, da dobavitelj predloži dokazila iz Priloge II zaradi ugotavljanja izpolnjevanja zahtev te odredbe. Pristojni inšpekcijski organ lahko v primeru dvoma

pridobi na stroške inšpekcije poročilo o ugotovljeni porabi električne energije, ki ga izda organ za ugotavljanje skladnosti. V primeru, da na podlagi poročila pristojni inšpekcijski organ ugotovi, da dobavitelj ne izpolnjuje zahtev te odredbe, plača dobavitelj vse stroške za pridobitev takšnega poročila.

Če se ugotovi, da je bila oznaka CE pritrjena neupravičeno, mora proizvajalec hladilnega aparata, njegov predstavnik s sedežem v Sloveniji ali oseba, odgovorna za dajanje aparatov promet, odpraviti neskladnosti in odpraviti kršitev skladno z določili te odredbe.

Če neskladnost ni odpravljena, mora inšpekcijski organ ukreniti vse potrebno, da skladno s prvim odstavkom 11. člena omeji ali prepove dajanje v promet oziroma trgovanje s tovrstnimi izdelki ali zagotovita njihov umik s trga.

8. člen

Vsaka odločba, ki vsebuje omejitev dajanja hladilnega aparata v promet in je sprejeta na podlagi določb te odredbe, mora biti natančno utemeljena in izvajana skladno z zakonom o splošnem upravnem postopku (Uradni list RS, št. 80/99 in 70/00). Prizadeti stranki mora biti odločitev nemudoma sporočena, hkrati z informacijo o pravnih sredstvih, ki so ji na voljo, vključno z roki za njihovo uporabo.

9. člen

Minister, pristojen za trg, v soglasju z ministrom, pristojnim za energetiko, določi organe za ugotavljanje skladnosti v Republiki Sloveniji.

Pred izdajo odločbe o določitvi organa za ugotavljanje skladnosti iz prejšnjega člena minister, pristojen za trg, v sodelovanju s Slovansko akreditacijo, pri organu za ugotavljanje skladnosti ugotovi izpolnjevanje zahtev za izvajanje nalog.

Organi, ki so vključeni v postopke ugotavljanja skladnosti, morajo pred začetkom opravljanja postopkov zadostiti minimalnim kriterijem, ki so določeni v Prilogi IV, ki je sestavni del te odredbe in imeti odločbo v skladu z 12. členom zakona o tehničnih zahtevah za proizvode in o ugotavljanju skladnosti.

Organe, navedene v prvem odstavku tega člena, lahko minister pristojen za priglaševanje, priglasijo Komisiji EU, državam članicam EU in Evropskega gospodarskega prostora.

Če organ za ugotavljanje skladnosti ne izpolnjuje več kriterijev, določenih v Prilogi IV, mora pristojni minister priglasitev umakniti in o tem takoj obvestiti Komisijo EU in države članice EU po predpisanem postopku.

Organ za ugotavljanje skladnosti mora zahteve izpolnjevati trajno. Če jih v času določitve preneha izpolnjevati, se odločba preklicuje. Zoper odločbo o preklicu ni pritožbe, možen pa je upravni spor.

Šteje se, da organ za ugotavljanje skladnosti izpolnjuje zahteve v smislu prejšnjega odstavka, če je bila njegova usposobljenost za delovanje predhodno preverjena po pravilih akreditacije v skladu z zakonom oziroma podzakonskimi akti.

10. člen

Organi za ugotavljanje skladnosti, izdajo izjave o skladnosti na podlagi zahteve stranke. Medsebojna vprašanja v zvezi s pridobitvijo in vzdrževanjem izjav o skladnosti uredita organ za ugotavljanje skladnosti in stranka s pisno pogodbo.

11. člen

Izvajanje nadzora v prometu po tej odredbi opravljata Tržni in Energetski inšpektorat Republike Slovenije. Posa-

mezni inšpektorat lahko aparate, ki ne izpolnjujejo zahtev te odredbe, umakne iz prodaje, prepove prodajo ali omeji pretok aparatov.

Informacija o ukrepih, ki jih izvede pristojni inšpekcijski organ v skladu s prvim odstavkom tega člena, mora biti takoj posredovana ministru, pristojnem za industrijo, če se nanaša na omejitev dajanja hladilnih aparatov v promet oziroma odreditev njihovega umika iz prometa. Njena vsebina mora biti na voljo inšpekcijskim in ostalim državnim organom, ki jih to zadeva.

Informacija o ukrepih iz prejšnjega odstavka mora biti takoj posredovana ministru, pristojnemu za obveščanje Komisije ES.

12. člen

V Republiki Sloveniji veljajo izjave o skladnosti in znaki skladnosti, izdani v tujini, če so bili izdani v skladu z mednarodnimi pogodbami, ki jih je sklenila Republika Slovenije. Te izjave o skladnosti in znaki skladnosti morajo ustrezati zahtevam te odredbe. Dobavitelj mora priskrbeti ustrezen prevod izjav o skladnosti v slovenščino.

Minister, pristojen za energetiko, lahko z odločbo, izdano na predlog ali po uradni dolžnosti, prizna veljavnost izjav o skladnosti in znakov skladnosti, izdanih v tujini, če ti izkazujejo skladnost s to odredbo in če je bilo ugotovljeno da organi, ki so sodelovali v postopku ugotavljanja skladnosti izpolnjujejo minimalne kriterije iz Priloge IV.

Organ, pristojen za učinkovito rabo energije, vodi evidenco vrst veljavnih izjav o skladnosti in znakov skladnosti kakor tudi organov za ugotavljanje skladnosti. Evidenca je javna knjiga.

VI. PREHODNE IN KONČNE DOLOČBE

13. člen

Določila te odredbe glede dajanja v promet novih hladilnih aparatov, izdelave tehnične dokumentacije in izjav o skladnosti se začnejo uporabljati šest mesecev po objavi v Uradnem listu Republike Slovenije.

Določila te odredbe glede dajanja v promet hladilnih aparatov, ki so na dan objave te odredbe že na zalogi pri trgovcu v Republiki Sloveniji, se začnejo uporabljati dvanajst mesecev po objavi odredbe.

Določbe 6. in 7. člena te odredbe, Prilog II in III, ki se nanašajo na fizično pritrjevanje oznake CE na izdelek ter določbe četrtega in petega odstavka 9. člena ter tretjega odstavka 11. člena, začnejo veljati z dnem pristopa Republike Slovenije k Evropski uniji ali z uveljavitvijo ustreznega mednarodnega sporazuma z Evropsko unijo.

14. člen

Ta odredba začne veljati petnajsti dan po objavi v Uradnem listu Republike Slovenije.

Št. 311-58/01

Ljubljana, dne 7. decembra 2001.

Minister
za okolje in prostor
mag. Janez Kopač l. r.

PRILOGA I

NAČIN IZRAČUNA NAJVEČJE DOVOLJENE PORABE ELEKTRIČNE ENERGIJE HLADILNEGA APARATA
IN NAČIN PREVERJANJA SKLADNOSTI

Poraba električne energije hladilnega aparata (lahko je izražena v kWh v 24 urah) je odvisna od razreda aparata (npr. hladilnik z nizkotemperaturnimi prostori, zamrzovalnik in drugi), njegovega volumna in od energijske učinkovitosti njegove konstrukcije (debelina izolacije, učinkovitosti kompresorja, itd.) ter razlike med temperaturo ambienta in temperaturo znotraj aparata. Zato mora biti pri določitvi standardov energijske učinkovitosti določena toleranca za glavne notranje faktorje, pomembne za porabo energije (npr. razred in prostornina aparata). Zato se največja dovoljena poraba električne energije hladilnega aparata definira z linearno odvisnostjo od prostornine aparata, z določeno enačbo za vsak posamezni razred aparatov.

Za izračun največje dovoljene porabe električne energije nekega aparata se najprej ugotovi pripadajoči razred aparata po naslednjem seznamu:

Razred	Opis
1	Hladilnik brez nizkotemperaturnega prostora ⁽¹⁾
2	Hladilnik/ohlajevalnik s prostori v katerih je temperatura 5°C in/ali 12°C
3	Hladilnik z nizkotemperaturnim prostorom brez zvezdice
4	Hladilnik z nizkotemperaturnim prostorom (*)
5	Hladilnik z nizkotemperaturnim prostorom (**)
6	Hladilnik z nizkotemperaturnim prostorom (***)
7	Hladilnik z nizkotemperaturnim prostorom (****)
8	Zamrzovalnik hrane, zamrzovalna omara
9	Zamrzovalnik hrane, zamrzovalna skrinja
10	Hladilnik/zamrzovalnik z več kot dvojimi vrati ali drugi aparati, ki zgoraj niso naštet.

(1) vsi prostori s temperaturo – 6°C ali nižjo	

Ker imajo hladilniki več prostorov z različnimi temperaturami, kar vpliva na porabo električne energije, je največja dovoljena poraba energije v praksi definirana kot funkcija prilagojene prostornine, ki je ponderirana vsota prostornin različnih prostorov

Za potrebe tega predpisa je prilagojena prostornina (V_{adj}) hladilnega aparata definirana kot:

$$V_{adj} = \sum V_c \times W_c \times F_c \times C_c$$

$$(25 - T_c)$$

$$W_c = \frac{\quad}{20}$$

$$20$$

pri tem je T_c konstrukcijska temperatura vsakega prostora (v °C),

V_c je neto prostornina podane vrste prostora v aparatu in F_c je faktor, ki je enak 1,2 za prostor »brez nabranega ledu« in 1 za ostale prostore,

$C_c = 1$ za hladilne aparate iz normalnega (N) in subnormalnega (SN) klimatskega razreda

$C_c = X_c$ za hladilne aparate iz subtropskega (ST) klimatskega razreda

$C_c = Y_c$ za hladilne aparate iz tropskega (T) klimatskega razreda.

Vrednosti ponderirnih koeficientov X_c in Y_c za različne tipe prostorov so naslednje:

Tabela ponderirnih koeficientov X_c in Y_c glede na temperaturo prostora		
	X_c	Y_c
Prostor spodnji (kletni)	1,25	1,35
Prostor za svežo hrano	1,20	1,30
Prostor z 0 ⁰ C	1,15	1,25
prostor brez zvezdic	1,15	1,25
Nizkotemperaturni prostor z 1 zvezdico (*)	1,12	1,20
Nizkotemperaturni prostor z 2 zvezdicama (**)	1,08	1,15
Nizkotemperaturni prostor s 3 (***) in 4 (****) zvezdicami	1,05	1,10

Prilagojena prostornina in neto prostornina sta izraženi v litrih.

Največja dovoljena poraba električne energije (E_{max} izražena v kWh v 24 urah, računana na dve decimaliki) za tip aparata s prilagojeno prostornino (V_{adj}) je definirana z naslednjimi enačbami za vsak razred aparata

Razred	Opis	E_{max} (kWh/24 h)
1	Hladilnik brez nizkotemperaturnega prostora	$(0,207 \times V_{adj} + 218) / 365$
2	Hladilnik/ohlajevalnik s prostori, v katerih je temperatura 5 ⁰ C in/ali 12 ⁰ C	$(0,207 \times V_{adj} + 218) / 365$
3	Hladilnik z nizkotemperaturnim prostorom brez zvezdice	$(0,207 \times V_{adj} + 218) / 365$
4	Hladilnik z nizkotemperaturnim prostorom (*)	$(0,557 \times V_{adj} + 166) / 365$
5	Hladilnik z nizkotemperaturnim prostorom (**)	$(0,402 \times V_{adj} + 219) / 365$
6	Hladilnik z nizkotemperaturnim prostorom (***)	$(0,573 \times V_{adj} + 206) / 365$
7	Hladilnik z nizkotemperaturnim prostorom (****)	$(0,697 \times V_{adj} + 272) / 365$
8	Zamrzovalnik hrane, zamrzovalna omara	$(0,434 \times V_{adj} + 262) / 365$
9	Zamrzovalnik hrane, zamrzovalna skrinja	$(0,480 \times V_{adj} + 195) / 365$

Za hladilnike/ohlajevalnike z več kot dvojnimi vrati, ali druge aparate, ki zgoraj niso navedeni, je največja dovoljena poraba električne energije (E_{max}) določena s temperaturo in številom zvezdic prostora z najnižjo temperaturo, kot sledi:

Temperatura najhladnejšega prostora	Razred	E_{max} (kWh/24 h)
$> -6^{\circ}C$	1/2/3	$(0,207 \times V_{adj} + 218) / 365$
$\leq -6^{\circ}C$ (*)	4	$(0,207 \times V_{adj} + 218) / 365$
$\leq -12^{\circ}C$ (**)	5	$(0,207 \times V_{adj} + 218) / 365$
$\leq -18^{\circ}C$ (***)	6	$(0,557 \times V_{adj} + 166) / 365$
$\leq -18^{\circ}C$ (****)	7	$(0,402 \times V_{adj} + 219) / 365$

Postopki preskusov za preverjanje, ali aparat ustreza zahtevam glede porabe električne energije po tej odredbi.

Če je poraba električne energije hladilnega aparata, predloženega v potrditev, nižja ali enaka $E_{max} + 15\%$ (največja dovoljena poraba električne energije za njegov razred aparata, kot je definirano zgoraj plus 15%), se aparat certificira kot skladen z zahtevano porabo električne energije po tem predpisu. V primeru, da je poraba višja kot $E_{max} + 15\%$, je treba izmeriti porabo dodatnih treh aparatov. Če je izračunana aritmetična srednja vrednost porabe električne energije teh treh aparatov nižja ali enaka $E_{max} + 10\%$, se aparat certificira kot skladen z zahtevano porabo električne energije po tem predpisu. Če pa aritmetična srednja vrednost presega $E_{max} + 10\%$, se mora ugotoviti, da aparat ne ustreza zahtevam glede porabe električne energije po tej odredbi.

Definicije

Izrazi, uporabljeni v tej Prilogi, ustrezajo definicijam v evropskem standardu EN 153 iz julija 1995, definiranih s strani Evropskega komiteja za standardizacijo CEN.

PRILOGA II

POSTOPEK UGOTAVLJANJA SKLADNOSTI (MODUL A)

1. Tu je opisan postopek, s katerim proizvajalec ali njegov pooblaščen zastopnik s sedežem v Sloveniji, ki izvršuje obveze, določene v točki 2, zagotavlja in izjavlja, da hladilni aparat izpolnjuje ustrezne zahteve te odredbe. Proizvajalec mora pritrditi oznako CE na vsak hladilni aparat, ki ga proizvede, ter sestaviti pisno izjavo o skladnosti.

2. Proizvajalec mora izdelati tehnično dokumentacijo, katere vsebina je določena v 3. točki. Tehnična dokumentacija mora biti pri njem ali njegovem pooblaščenem zastopniku, s sedežem v Sloveniji, na voljo ustreznim organom nadzora iz 11. člena še najmanj tri leta po prenehanju proizvodnje tovrstnega hladilnega aparata.

V primeru, da niti proizvajalec niti njegov pooblaščen zastopnik nimata sedeža v Sloveniji, mora oseba, ki daje hladilne aparate v promet v Sloveniji, prevzeti obvezo hranjenja tehnične dokumentacije in kopijo izjave o skladnosti ter ju imeti na razpolago zaradi inšpekcije.

3. Tehnična dokumentacija mora omogočati ocenitev skladnosti hladilnega aparata z zahtevami te odredbe. Kjer je to smiselno za tako ocenitev, mora pokrivati fazo konstruiranja, proizvodnje in uporabe hladilnega aparata ter vsebuje:

- ime in naslov proizvajalca,
- splošen opis modela, zadosten za nedvoumno identifikacijo,
- podatke, vključno z relevantnimi načrti, glede osnovnih konstrukcijskih značilnosti modela s posebnim poudarkom na postavkah, ki v znatni meri vplivajo na njegovo porabo električne energije, kot so dimenzije, volumen (volumni), karakteristike kompresorja, posebne značilnosti itd.,
- navodilo za uporabo,
- rezultate meritev porabe električne energije kot je to zahtevano v t. 5,
- detajle glede skladnosti teh meritev v primeri z zahtevami po porabi električne energije, določenimi v Prilogi I.

4. Tehnična dokumentacija, ki je pripravljena zaradi drugih slovenskih tehničnih predpisov, se lahko uporablja, če zadošča zahtevam te Priloge.

5. Proizvajalci hladilnih aparatov so odgovorni, da ugotovijo porabo električne energije vsakega hladilnega aparata, obravnavanega v odredbi, na način, kot je to zahtevano v evropskem standardu EN 153, ter morajo tudi ugotoviti ustreznost aparata zahtevam iz 2. člena odredbe.

6. Proizvajalec ali njegov pooblaščen zastopnik v Sloveniji mora hraniti kopijo izjave o skladnosti s tehnično dokumentacijo.

7. Proizvajalec mora sprejeti vse potrebne ukrepe, da bo proizvodni proces zagotavljal skladnost hladilnih aparatov s tehnično dokumentacijo iz točke 2 ter z ustreznimi zahtevami odredbe.

PRILOGA III

OZNAČEVANJE SKLADNOSTI

Oznaka skladnosti mora vsebovati inicialki CE naslednje oblike:



V primeru zmanjšanja ali povečanja oznake CE se morajo razmerja z zgornje skice obdržati. Različne komponente oznake CE morajo imeti trajno enake vertikalne mere, ne manjše kot 5 mm.

PRILOGA IV

MINIMALNI KRITERIJI, JIH JE POTREBNO UPOŠTEVATI PRI DOLOČANJU ORGANOV ZA UGOTAVLJANJE SKLADNOSTI

Za organe, ki izpolnjujejo ocenjevalne kriterije, ki so navedeni v ustreznih evropskih standardih, se domneva, da izpolnjujejo naslednje kriterije. Predhodna akreditacija se šteje kot pomembno sredstvo pri dokazovanju, da so ti kriteriji izpolnjeni.

1. Direktor in odgovorno strokovno osebje organa, ki opravlja preskuse za preverjanje, ne smejo biti vključeni v fazo razvoja, konstruiranja, proizvodnje, dobave, trženja, montaže ali vzdrževanja hladilnih aparatov, ki jih pregledujejo. Ne smejo biti vključeni niti neposredno niti kot pooblaščen zastopniki proizvajalca. To ne izključuje možnosti za izmenjavo tehničnih informacij med proizvajalcem in organom.
2. Strokovno osebje organa mora opraviti preskuse za preverjanje z največjo stopnjo strokovne poštenosti in tehničnega znanja, in se nanj ne sme vršiti pritiskov in nagovarjanj, zlasti ne gmotnih, kar bi lahko vplivalo na njegovo presojo ali na rezultate pregleda, zlasti ne strani oseb ali skupin, ki jih zanimajo rezultati preverjanj.
3. Organ mora imeti na voljo ustrezno strokovno usposobljeno osebje ter potrebno tehnično opremo, da lahko strokovno opravlja administrativne in tehnične naloge, ki so v zvezi s preverjanjem; imeti mora tudi dostop do opreme, ki je potrebna za specialno preverjanje.
4. Strokovno osebje, ki je odgovorno za preskušanje, mora:
 - biti tehnično in poklicno usposobljeno z ustrezno prakso,
 - imeti zadovoljivo znanje o zahtevah za preskuse, ki jih opravlja, in imeti ustrezne izkušnje s takimi preskusi,
 - biti sposobno sestaviti certifikate, zapise in poročila, ki so potrebna za overjanje opravljenih preskusov.
5. Zagotovljeno mora biti, da je osebje za preverjanje nepristransko. Ne sme se jih nagrajevati po številu opravljenih preskusov ali po rezultatih teh preskusov.
6. Organ se mora zavarovati za jamstvo.
7. Osebje organa mora varovati poslovno tajnost vseh podatkov, do katerih je prišlo med opravljanjem svojih nalog (razen do pristojnih upravnih državnih organov) po tej odredbi ali po kakršnihkoli določenih drugih zakonov oz. podzakonskih aktov, ki veljajo v Republiki Sloveniji.

5206. Odredba o dopolnitvah odredbe o varnosti strojev

Na podlagi 2. člena zakona o tehničnih zahtevah za proizvode in o ugotavljanju skladnosti (Uradni list RS, št. 59/99, 31/00 in 54/00) izdaja ministrica za gospodarstvo

O D R E D B O
o dopolnitvah odredbe o varnosti strojev

1. člen

V odredbi o varnosti strojev (Uradni list RS, št. 52/00 in 57/00) se za prvim odstavkom 16. člena doda besedilo, ki se glasi:

‘Do pristopa Republike Slovenije k EU ali do uveljavitve ustreznega mednarodnega sporazuma z EU, lahko minister, pristojen za industrijo, v skladu z 12. členom zakona o tehničnih zahtevah in o ugotavljanju skladnosti, z odločbo imenuje zainteresirane usposobljene institucije, da kot preskusni laboratorij in certifikacijski organ opravljajo preskuse in naloge iz 1. točke prvega odstavka 11. člena in druge ter tretje alinee 2. točke prvega odstavka 11. člena te odredbe. Imenovanje se nanaša samo na vrste strojev in varnostnih komponent, ki jih v vlogi navede zainteresirana institucija, in sicer za izdajanje certifikatov o preskusu tipa, ter potrdil o ustreznosti za tehnično dokumentacijo. Listine, ki jih izdajo imenovane institucije, imajo veljavo listin, ki se zahtevajo v skladu s to odredbo na ozemlju Republike Slovenije. Medsebojna vprašanja v zvezi s pridobitvijo in vzdrževanjem listin, ki se izdajo na podlagi tega imenovanja, uredita imenovana institucija in stranka s pisno pogodbo.’

2. člen

V prvem odstavku 17. člena se dodata novi 8. in 9. točka, ki se glasita:

‘8. odredba o obveznem atestiranju kotalnih ležajev (Uradni list SFRJ, št. 62/83 in 85/87)

9. Pravilnik o tehničnih normativih za livarsko industrijo (Uradni list SFRJ, št. 11/80)’.

3. člen

Ta odredba začne veljati petnajsti dan po objavi v Uradnem listu Republike Slovenije.

Št. 617-20/00

Ljubljana, dne 12. decembra 2001.

dr. Tea Petrin l. r.
Ministrica
za gospodarstvo

5207. Pravilnik o elementih za oblikovanje odkupne cene kravjega mleka

Na podlagi tretjega odstavka 2. člena uredbe o ureditvi trga z mlekom in mlečnimi izdelki (Uradni list RS, št. 111/00) izdaja minister za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano

P R A V I L N I K
o elementih za oblikovanje odkupne cene kravjega mleka

1. člen

(vsebina pravilnika)

Ta pravilnik določa elemente, na podlagi katerih se oblikuje odkupna cena kravjega mleka (v nadaljnjem besedilu: mleko).

2. člen

(pomen izrazov)

V tem pravilniku uporabljeni izrazi imajo naslednji pomen:

- proizvajalec mleka je vsaka fizična ali pravna oseba, ki proizvaja mleko in ga oddaja odkupovalcem mleka;
- odkupovalec mleka je vsaka fizična ali pravna oseba, ki od proizvajalca kupi mleko z namenom toplotne obdelave ali predelave v mlečne izdelke ali z namenom nadaljnje prodaje drugi fizični ali pravni osebi, ki mleko toplotno obdelala ali predela v mlečne izdelke.

3. člen

(elementi odkupne cene mleka)

Odkupna cena mleka se oblikuje na podlagi naslednjih elementov:

- sestave mleka, ki jo določata vsebnost mlečne maščobe in vsebnost beljakovin, ugotovljenih v zadnjem mesecu;
- higienske kakovosti mleka, ki jo določata geometrijsko povprečje skupnega števila mikroorganizmov (v nadaljnjem besedilu: SŠMO), ugotovljeno na podlagi opravljenih analiz v zadnjih dveh mesecih, in geometrijsko povprečje števila somatskih celic (v nadaljnjem besedilu: ŠSC), ugotovljeno na podlagi opravljenih analiz v zadnjih treh mesecih;
- ugotovljene zmrziščne točke mleka;
- ugotovljene temperature mleka v zbiralnici ob prevzemu mleka.

4. člen

(osnovna odkupna cena mleka)

Proizvajalec in odkupovalec mleka se dogovorita o višini osnovne odkupne cene za mleko, ki vsebuje:

- 3,70% mlečne maščobe;
- 3,15% beljakovin;
- do 100.000 SŠMO/ml;
- do 400.000 ŠSC/ml.

5. člen

(dodatki in odbitki k odkupni ceni mleka)

Odkupovalec mleka in proizvajalec mleka se dogovorita o odbitkih oziroma dodatkih k odkupni ceni mleka za oddano mleko:

- ki ne vsebuje minimalno 3,2% mlečne maščobe oziroma minimalno 2,8% beljakovin;
- ki vsebuje več kot oziroma manj kot 100.000 SŠMO/ml;
- ki vsebuje več kot oziroma manj kot 400.000 ŠSC/ml;
- glede na ugotovljeno temperaturo mleka v zbiralnici ob prevzemu mleka.

Glede na ugotovljeno zmrziščno točko odkupovalec mleka obračuna proizvajalcu mleka odbitek k odkupni ceni mleka v višini:

- 1,5% za oddano mleko z zmrziščno točko od -0,514 °C do -0,510 °C;
- 2,5% za oddano mleko z zmrziščno točko od -0,509 °C do -0,505 °C;
- 3,5% za oddano mleko z zmrziščno točko od -0,504 °C do -0,493 °C;
- 50% za oddano mleko z zmrziščno točko nad -0,493 °C.

6. člen

(obračun odkupne cene mleka)

Odkupovalec mleka obračuna proizvajalcu mleka odkupljeno mleko glede na:

- osnovno odkupno ceno mleka iz 4. člena tega pravilnika;
- ugotovljene elemente odkupne cene iz 3. člena tega pravilnika;
- dodatke in odbitke k odkupni ceni mleka iz 5. člena tega pravilnika;
- določila pogodbe iz 7. člena tega pravilnika.

7. člen

(pogodba med proizvajalcem in odkupovalcem mleka)

Proizvajalec in odkupovalec mleka skleneta pogodbo o odkupu mleka, s katero podrobneje opredelita način obračunavanja odkupne cene mleka v skladu s tem pravilnikom, zlasti pa:

- osnovno odkupno ceno mleka iz 4. člena tega pravilnika;
- dodatke in odbitke k odkupni ceni mleka iz prvega odstavka 5. člena tega pravilnika;
- plačilo stroškov odvzema in analiz vzorcev mleka.

8. člen

(veljavnost pravilnika)

Ta pravilnik začne veljati naslednji dan po objavi v Uradnem listu Republike Slovenije, uporabljati pa se začne s 1. januarjem 2002.

Št. 321-06-6/01

Ljubljana, dne 7. novembra 2001.

Minister
za kmetijstvo, gozdarstvo
in prehrano
mag. Franc But l. r.

DRUGI DRŽAVNI ORGANI IN ORGANIZACIJE

5208. Poročilo o gibanju plač za oktober 2001

Statistični urad Republike Slovenije objavlja na podlagi zakona o državni statistiki (Uradni list RS, št. 45/95 in 9/01)

POROČILO o gibanju plač za oktober 2001

Povprečna mesečna bruto plača na zaposleno osebo v Sloveniji za oktober 2001 je znašala 219.182 SIT in je bila za 2,4 odstotka višja kot septembra 2001.

Povprečna mesečna neto plača na zaposleno osebo v Sloveniji za oktober 2001 je znašala 137.799 SIT in je bila za 2,4 odstotka višja kot septembra 2001.

Povprečna mesečna bruto plača za obdobje avgust 2001 - oktober 2001 je znašala 216.550 SIT.

Indeks povprečne mesečne bruto plače za oktober 2001 na november 2000 - oktober 2001 znaša 103,9.

Št. 941-15-21/2001

Ljubljana, dne 18. decembra 2001.

Generalni direktor
Statističnega urada RS
Tomaž Banovec l. r.

VLADA

5209. Uredba o avtonomnem ukrepu določitve carinskega kontingenta pri uvozu določenega blaga

Na podlagi prvega odstavka 9. člena zakona o carinski tarifi (Uradni list RS, št. 66/00) ter v zvezi z drugim odstavkom 3. člena uredbe o natančnejših pogojih za določitev avtonomnih ukrepov znižanja ali ukinitve carinskih stopenj (Uradni list RS, št. 120/00) izdaja Vlada Republike Slovenije

UREDBO**o avtonomnem ukrepu določitve carinskega kontingenta pri uvozu določenega blaga**

1. člen

(1) Pri uvozu blaga, navedenega v Prilogi 1 k tej uredbi, ki je njen sestavni del, se v okviru carinskega kontingenta, kot je določen v tem členu, lahko uporabljajo carinske stopnje v višini, kot so določene v tej prilogi. Carinski kontingent lahko koristijo pravne osebe s sedežem v Republiki Sloveniji, ki so pogodbeni predstavniki proizvajalca posamezne blagovne znamke cestnih vozil.

(2) Carinski kontingent, ki ga lahko koristi posamezna pravna oseba iz prejšnjega odstavka, se določi v višini:

1. dela vrednosti izvoza cestnih vozil iz prvega odstavka tega člena, ki predstavlja povečanje vrednosti in je rezultat operacij sestavljanja v Republiki Sloveniji in vgradnje delov s poreklom iz Republike Slovenije,

2. vrednosti blaga slovenskega porekla, izvoženega tujemu podjetju – proizvajalcu posamezne blagovne znamke cestnega vozila ali njegovemu dobavitelju sklopov za vozila in

3. dela vrednosti ponovno izvoženega blaga tujemu podjetju – proizvajalcu posamezne blagovne znamke cestnega vozila ali njegovemu dobavitelju sklopov za vozila, ki predstavlja povečanje vrednosti na začasno uvoženem blagu kot rezultat operacij predelave, dodelave ali sestavljanja v Republiki Sloveniji in na osnovi katere je pridobljeno blago pridobilo slovensko poreklo.

(3) Za proizvajalca posamezne blagovne znamke cestnih vozil iz prvega odstavka tega člena se šteje tuje podjetje – proizvajalec vozil, kateremu se izvaža blago, ne glede na to, ali se izvaža direktno proizvajalcu, njegovemu kooperantu, njegovemu pooblaščenemu zastopniku oziroma koncesionarju. Potrdilo o poslovni povezavi izda podjetje – proizvajalec posamezne blagovne znamke cestnih vozil.

(4) Za blago slovenskega porekla iz 1. do 3. točke drugega odstavka tega člena se šteje blago, ki ustreza kriterijem, določenim z 11.a do 14.b členom carinskega zakona (Uradni list RS, št. 1/95, 28/95 in 32/99) ter 13. do

35. členom uredbe za izvajanje carinskega zakona (Uradni list RS, št. 46/99, 103/99, 112/00 in 40/01).

(5) Seznam blaga za izvoz iz 2. in 3. točke drugega odstavka tega člena tujim podjetjem, proizvajalcem posamezne blagovne znamke cestnih vozil, je v Prilogi 2 k tej uredbi in je njen sestavni del. Minister, pristojen za ekonomske odnose s tujino, lahko izda predpis o spremembi in dopolnitvi priloge iz tega odstavka.

(6) Carinska uprava Republike Slovenije vodi evidenco o višini carinskega kontingenta in njegovi izkoriščenosti po posameznih tujih blagovnih znamkah po četrtem odstavku tega člena.

(7) Minister, pristojen za ekonomske odnose s tujino, predpiše navodilo za uveljavljanje pravic po tem členu.

(8) V carinski kontingent za tekoče leto, se vštevata tudi višina carinskega kontingenta iz preteklega leta, določena v skladu z drugim odstavkom tega člena, ki v preteklem letu ni bila izkoriščena.

2. člen

Pri uvozu oziroma izvozu blaga po določbah te uredbe se v enotno carinsko listino (ECL) v skladu s 94. členom uredbe za izvajanje carinskega zakona (Uradni list RS, št. 46/99, 103/99, 112/00 in 40/01) v polje 39 vpiše naslednje štirimestno šifro:

- 4001 – pri uvozu blaga iz priloge 1
- 4002 – pri izvozu blaga iz priloge 2.

3. člen

V carinski kontingent za leto 2002 se vštevata tudi višina carinskega kontingenta, določena v skladu z uredbo o avtonomnem ukrepu določitve carinskega kontingenta pri uvozu določenega blaga (Uradni list RS, št. 121/00), ki v letu 2001 ni bila izkoriščena.

4. člen

Z dnem, ko začne veljati ta uredba, preneha veljati uredba o avtonomnem ukrepu določitve carinskega kontingenta pri uvozu določenega blaga (Uradni list RS, št. 121/00).

5. člen

Ta uredba začne veljati 1. januarja 2002.

Št. 424-32/2000-3

Ljubljana, dne 13. decembra 2001.

Vlada Republike Slovenije

dr. Janez Drnovšek l. r.
Predsednik

PRILOGA 1

Tarifna oznaka	Poimenovanje	Carinska stopnja v okviru kontingenta
1	2	3
8701	Traktorji, (razen traktorjev iz tar. št. 8709)	
8701 10 00	- Traktorji, ki se upravljajo stoje (brez sedeža)	9.6
8701 20	- Cestni vlačilci za polpriklopnike:	
8701 20 10	- - novi	16.2
8701 90	- Drugi:	
	- - kmetijski vlačilci (razen takih brez sedeža, za katerimi se hodi) in gozdarski traktorji, na kolesih:	
	- - - novi, z močjo motorja:	
8701 90 11	- - - - do vključno 18 kW	6
8701 90 20	- - - - več kot 18 kW, do vključno 37 kW	6
8701 90 25	- - - - nad 37 kW, do vključno 59 kW	6
8702	Motorna vozila za prevoz deset ali več oseb, všteti voznika	
8702 10	- Z batnim motorjem z notranjim zgorevanjem na vžig s kompresijo (dieselskim ali poldieselskim):	
	- - s prostornino cilindrov nad 2.500 cm ³ :	
8702 10 11	- - - nova	16.2
	- - s prostornino cilindrov do vključno 2.500 cm ³ :	
8702 10 91	- - - nova	10.2
8702 90	- Druga:	
	- - z batnim motorjem z notranjim izgorevanjem in vžigom s svečko:	
	- - - s prostornino cilindrov nad 2.800 cm ³ :	
8702 90 11	- - - - nova	16.2
	- - - s prostornino cilindrov do vključno 2.800 cm ³ :	
8702 90 31	- - - - nova	10.2
8702 90 90	- - z drugimi motorji	6
8703	Avtomobili in druga motorna vozila, konstruirana predvsem za prevoz ljudi (razen vozil iz tar. št. 8702), vključno z motornimi vozili za kombinirani prevoz ljudi in blaga (tipa "karavan", "kombi" itd.) in dirkalnimi avtomobili	
	- Druga vozila z batnim motorjem in vžigom s svečko, razen z rotacijskimi batnimi motorji:	
8703 21	- - s prostornino cilindrov do vključno 1000 cm ³ :	
8703 21 10	- - - nova	10.2
8703 22	- - s prostornino cilindrov nad 1000 cm ³ do vključno 1500 cm ³ :	
8703 22 10	- - - nova	10.2
8703 23	- - s prostornino cilindrov nad 1500 cm ³ do vključno 3000 cm ³ :	
	- - - nova:	
8703 23 19	- - - - druga	10.2
8703 24	- - s prostornino cilindrov nad 3000 cm ³ :	
8703 24 10	- - - nova	10.2
	- Druga vozila z batnim motorjem z notranjim zgorevanjem na vžig s kompresijo (dieselskim ali poldieselskim):	
8703 31	- - s prostornino cilindrov do vključno 1500 cm ³ :	
8703 31 10	- - - nova	10.2
8703 32	- - s prostornino cilindrov nad 1500 cm ³ do vključno 2500 cm ³ :	
	- - - nova:	
8703 32 19	- - - - druga	10.2
8703 33	- - s prostornino cilindrov nad 2500 cm ³ :	
	- - - nova:	
8703 33 19	- - - - druga	10.2
8703 90	- Druga:	
8703 90 10	- - z električnimi motorji	10.2
8703 90 90	- - druga	10.2

Tarifna oznaka	Poimenovanje	Carinska stopnja v okviru kontingenta
1	2	3
8704	Motorna vozila za prevoz blaga	
8704 10	- Samorazkladalna (dumperji - prekucniki), konstruirana za delo izven cestnega omrežja:	
8704 10 90	- - druga	9
	- Druga z batnim motorjem z notranjim zgorevanjem na vžig s kompresijo (dieselskim ali poldieselskim):	
8704 21	- - bruto mase do vključno 5 t:	
8704 21 10	- - - posebej prirejena za transport visokoradioaktivnih snovi	9
	- - - druga:	
	- - - - z motorji s prostornino cilindrov nad 2.500 cm ³ :	
8704 21 31	- - - - nova	12
	- - - - z motorji s prostornino cilindrov do vključno 2.500 cm ³ :	
8704 21 91	- - - - nova	10.2
8704 22	- - bruto mase nad 5 do vključno 20 t:	
8704 22 10	- - - posebej prirejena za transport visokoradioaktivnih snovi	9
	- - - druga:	
8704 22 91	- - - - nova	12
8704 23	- - bruto mase nad 20 t:	
8704 23 10	- - - posebej prirejena za transport visokoradioaktivnih snovi	9
	- - - druga:	
8704 23 91	- - - - nova	12
	- Druga z batnim motorjem z notranjim zgorevanjem na vžig s svečko:	
8704 31	- - bruto mase do vključno 5 t:	
8704 31 10	- - - posebej prirejena za transport visoko radioaktivnih snovi	9
	- - - druga:	
	- - - - z motorji s prostornino cilindrov nad 2.800 cm ³ :	
8704 31 31	- - - - nova	13.2
	- - - - z motorji s prostornino cilindrov do vključno 2.800 cm ³ :	
8704 31 91	- - - - nova	10.2
8704 32	- - bruto mase nad 5 t:	
8704 32 10	- - - posebej prirejena za transport visokoradioaktivnih snovi	9
	- - - druga:	
8704 32 91	- - - - nova	13.2
8704 90 00	- Druga	10.2
8705	Motorna vozila za posebne namene (npr.: samonakladalna vozila za prevoz vozil z okvarami, vozila z dvigali, gasilska vozila, vozila z vgrajenimi betonskimi mešalniki, vozila za čiščenje cest, vozila za škropljenje ali posipavanje, mobilne delavnice, mobilne radiološke enote), razen motornih vozil, ki so konstruirana predvsem za prevoz potnikov ali blaga	
8705 10 00	- Vozila z dvigali	9
8705 20 00	- Mobilni vrtni stolpi	9
8705 30 00	- Gasilska vozila	9
8705 40 00	- Vozila z vgrajenimi betonskimi mešalniki	9
8705 90	- Druga:	
8705 90 10	- - samonakladalna vozila za prevoz poškodovanih vozil	9
8705 90 30	- - vozila z betonskimi črpalkami	9
8705 90 90	- - druga	9

Tarifna oznaka	Poimenovanje	Carinska stopnja v okviru kontingenta
1	2	3
8711	Motorna kolesa (tudi mopedi), kolesa in podobna vozila s pomožnim motorjem, z bočno prikolico ali brez nje; bočne prikolice	
8711 10 00	- Z batnim motorjem in prostornino cilindrov do vključno 50 cm ³	9.6
8711 20	- Z batnim motorjem in prostornino cilindrov nad 50 cm ³ do vključno 250 cm ³ :	
8711 20 10	- - skuterji	9.6
	- - drugo, s prostornino cilindrov:	
8711 20 91	- - - nad 50 cm ³ , do vključno 80 cm ³	9.6
8711 20 93	- - - nad 80 cm ³ , do vključno 125 cm ³	9.6
8711 20 98	- - - nad 125 cm ³ , do vključno 250 cm ³	9.6
8711 30	- Z batnim motorjem in prostornino cilindrov nad 250 cm ³ do vključno 500 cm ³ :	
8711 30 10	- - s prostornino cilindrov nad 250 cm ³ do vključno 380 cm ³	9.6
8711 30 90	- - s prostornino cilindrov nad 380 cm ³ do vključno 500 cm ³	9.6
8711 40 00	- Z batnim motorjem in prostornino cilindrov nad 500 cm ³ do vključno 800 cm ³	9.6
8711 50 00	- Z batnim motorjem in prostornino cilindrov nad 800 cm ³	9.6
8711 90 00	- Drugo	9.6
8716	Priklopniki in polpriklopniki; druga vozila, nesamovozna; njihovi deli	
8716 10	- Priklopniki in polpriklopniki za bivanje ali kampiranje:	
8716 10 10	- - zložljivi	8.4
	- - drugi, z maso:	
8716 10 91	- - - do vključno 750 kg	8.4
8716 10 94	- - - od 750 kg do vključno 1600 kg	8.4
8716 10 96	- - - od 1600 kg do vključno 3500 kg	8.4
8716 10 99	- - - nad 3.500 kg	8.4
	- Drugi priklopniki in polpriklopniki za prevoz blaga:	
8716 31 00	- - priklopniki-cisterne in polpriklopniki-cisterne za prevoz tekočin:	8.4
8716 39	- - drugi:	
8716 39 10	- - - posebej prirejeni za prevoz visokoradioaktivnih snovi	9
	- - - drugi:	
	- - - - novi:	
8716 39 30	- - - - - polprikolice	8.4
	- - - - - drugi:	
8716 39 51	- - - - - enoosni	8.4
8716 39 59	- - - - - drugi	8.4
8716 40 00	- Drugi priklopniki in polpriklopniki	8.4
8716 80 00	- Druga vozila	7.2

PRILOGA 2

Tarifna oznaka	Poimenovanje
1	2
3208	Premazna sredstva (barve in laki) na osnovi sintetičnih polimerov ali kemično modificiranih naravnih polimerov, dispergiranih ali raztopljenih v nevodnem mediju; raztopine, definirane v 4. opombi v tem poglavju
3208 10	- Na osnovi poliestrov:
3208 10 10	- - raztopine, kot so določene v 4. opombi k temu poglavju
3208 10 90	- - druge
3208 20	- Na osnovi akrilnih ali vinilnih polimerov:
3208 20 10	- - raztopine, kot so določene v 4. opombi k temu poglavju
3208 20 90	- - druge
3208 90	- Drugo:
	- - raztopine, kot so določene v 4. opombi k temu poglavju:
3208 90 11	- - - poliuretan iz 2,2'-(tert-butilamino)dietanola in iz 4,4'-metilendicikloheksil diizocianata, v obliki raztopine v N,N-dimetilacetamida, ki vsebuje 48 mas.% ali več polimerov
3208 90 13	- - - kopolimer parakrezola in divinilbenzena, v obliki raztopine v N,N-dimetilacetamida, ki vsebuje 48 mas.% ali več polimerov
3208 90 19	- - - druge
	- - drugo:
3208 90 91	- - - na osnovi sintetičnih polimerov
3208 90 99	- - - na osnovi kemično spremenjenih naravnih polimerov
3214	Kiti (steklarski, za cepljenje idr.), smolni ometi, druge tesnilne mase, polnila za pleskarsko-barvarska dela; preparati za površinsko obdelavo fasad, notranjih zidov, tal, stropov in podobno, ki niso ognjevarni
3214 90 00	- Drugo
3506	Pripravljena lepila in druga pripravljena sredstva za lepljenje, ki niso navedena in ne zajeta na drugem mestu; proizvodi, ki so primerni za uporabo kot lepila ali sredstva za lepljenje, pripravljene za prodajo na drobno končnemu porabniku brez predhodnega pakiranja v manjšo embalažo kot lepila in sredstva za lepljenje v pakiranjih do vključno 1 kg neto mase
	- Drugo:
3506 91 00	- - sredstva za lepljenje na osnovi polimerov iz tar. št. od 3901 do 3913 ali na osnovi kavčuka
3810	Preparati za dekapiranje kovinskih površin; talila in drugi pomožni preparati za spajkanje in varjenje; praški in paste za spajkanje in varjenje, ki so sestavljeni iz kovin in drugih materialov; preparati, ki se uporabljajo kot jedra ali obloge za elektrode ali varilne palice
3810 10 00	- Preparati za dekapiranje kovinskih površin; praški in paste, ki so sestavljeni iz kovin in drugih materialov, za spajkanje ali varjenje
3810 90	- Drugo:
3810 90 10	- - preparati, ki se uporabljajo kot jedra ali prevleke za varilne elektrode in palice
3810 90 90	- - drugo
3917	Cevi, tulci in pribor zanje (na primer: spojnice, kolena, prirobnice) iz plastičnih mas
	- Druge cevi in tulci:
3917 39	- - druge:
	- - - brezšivne, razrezane na dolžine, ki so večje od največje dimenzije prečnega preseka, površinsko obdelane ali neobdelane, toda drugače neobdelane:
3917 39 12	- - - - iz proizvodov dobljenih s kondenzacijo ali preureditveno polimerizacijo, kemično modificiranih ali nemedificiranih
3917 39 15	- - - - iz proizvodov adicijske polimerizacije
3917 39 19	- - - - drugo
	- - - drugo:
3917 39 91	- - - - z dodanim priborom za uporabo v civilnem letalstvu
3917 39 99	- - - - drugo

Tarifna oznaka	Poimenovanje
1	2
3918	Talne obloge iz plastičnih mas, samolepilne ali ne, v zvitkih ali v ploščah; tapete za stene ali strope, definirane z 9. opombo v tem poglavju
3918 90 00	- Iz drugih plastičnih mas
3920	Druge plošče, listi, filmi, folije in trakovi iz plastičnih mas, ki nimajo celičaste strukture, neojačeni, nelaminirani, brez podloge, ali ki niso kombinirani z drugimi materiali
3920 99	- Iz drugih plastičnih mas: - - iz drugih plastičnih mas: - - - iz proizvodov dobljenih s kondenzacijo ali preureditveno polimerizacijo, kemično modificiranih ali nemedificiranih:
3920 99 21	- - - - polimidni listi ali trakovi, neprevlečeni, ali pa prevlečeni ali prekriti le s plastiko
3920 99 28	- - - - drugo - - - iz proizvodov adicijske polimerizacije:
3920 99 51	- - - - listi polivinilfluorida
3920 99 53	- - - - membrane za izmenjavo ionov iz fluoriranega plastičnega materiala, namenjene za uporabo v kloroalkalnih elektrolitskih celicah
3920 99 55	- - - - biaksialno usmerjen film polivinilalkohola, ki vsebuje 97 mas.% ali več polivinilalkohola, neprevlečen in debeline, ki ne presega 1 mm
3920 99 59	- - - - drugo
3920 99 90	- - - drugo
3921	Druge plošče, listi, filmi, folije in trakovi iz plastičnih mas
3921 12 00	- Celičaste strukture: - - iz polimerov viniklorida
3921 13	- - iz poliuretanov:
3921 13 10	- - - gibkih
3921 13 90	- - - drugih
3921 90	- Drugo: - - iz proizvodov dobljenih s kondenzacijo ali preureditveno polimerizacijo, kemično modificiranih ali nemedificiranih: - - - iz poliestrov:
3921 90 11	- - - - valoviti listi in plošče
3921 90 19	- - - - drugo
3921 90 30	- - - iz fenolnih smol - - - iz amino smol: - - - - laminirani:
3921 90 41	- - - - - laminirani proizvodi, izdelani pod visokim pritiskom z dekorativno površino na eni ali na obeh straneh
3921 90 43	- - - - - drugi
3921 90 49	- - - - drugi
3921 90 55	- - - drugi
3921 90 60	- - iz proizvodov adicijske polimerizacije
3921 90 90	- - drugo
3926	Drugi proizvodi iz plastičnih mas in proizvodi iz drugih materialov iz tar. št. 3901 do 3914
3926 90	- Drugo:
3926 90 10	- - za tehnične namene, za uporabo v civilnem letalstvu - - drugo:
3926 90 50	- - - perforirana vedra in podobni predmeti, ki se uporabljajo za precejanje (filtriranje) vode pri dotoku v drenažo - - - drugo:
3926 90 91	- - - - narejeni iz plošč ali folij
3926 90 99	- - - - drugo

Tarifna oznaka	Poimenovanje
1	2
4008	Plošče, listi, trakovi, palice (debeline nad 5 mm) in profili iz vulkaniziranega kavčuka (gume), razen iz trde gume
	- Iz celularne gume:
4008 11 00	- - plošče, listi in trakovi
4008 19 00	- - drugo
	- Iz necelularne gume:
4008 21	- - plošče, listi in trakovi:
4008 21 10	- - - talne obloge in predpražniki
4008 21 90	- - - drugo
4008 29	- - drugo:
4008 29 10	- - - profili, rezani po meri, za uporabo v civilnem letalstvu
4008 29 90	- - - drugo
4009	Cevi iz vulkaniziranega kavčuka (gume), razen iz trde gume, s priborom ali brez njega (npr. spojnice, kolena, prirobnice)
	- Neojačene in nekombinirane z drugimi materiali:
4009 11 00	- - Brez pribora
4009 12	- - S priborom:
4009 12 10	- - - ustrezne za prenos plinov ali tekočin, za uporabo v civilnem letalstvu
4009 12 90	- - - druge
	- Ojačene ali kombinirane samo s kovino:
4009 22	- - S priborom:
4009 22 10	- - - ustrezne za prenos plinov ali tekočin, za uporabo v civilnem letalstvu
4009 22 90	- - - druge
	- Ojačene ali kombinirane samo s tekstilnimi materiali:
4009 31 00	- - Brez pribora
4009 32	- - S priborom:
4009 32 10	- - - ustrezne za prenos plinov ali tekočin, za uporabo v civilnem letalstvu
4009 32 90	- - - druge
	- Ojačene ali kombinirane z drugimi materiali:
4009 42	- - S priborom:
4009 42 10	- - - ustrezne za prenos plinov ali tekočin, za uporabo v civilnem letalstvu
4009 42 90	- - - druge
4010	Trakovi ali jermeni iz vulkaniziranega kavčuka (gume) za transport ali transmisijo
	- Transportni trakovi in jermeni:
4010 11 00	- - ojačani zgolj s kovino
4010 12 00	- - ojačani zgolj s tekstilnimi materiali
4010 13 00	- - ojačani zgolj s plastičnimi materiali
4010 19 00	- - drugi
	- Transmisijski jermeni ali trakovi:
4010 31 00	- - neskončni transmisijski jermeni trapezastega preseka (V-jermeni), V-rebrasti, obsega več kot 60 cm, vendar ne več kot 180 cm
4010 32 00	- - neskončni transmisijski jermeni trapezastega preseka (V-jermeni), razen V-rebrastih, obsega več kot 60 cm, vendar ne več kot 180 cm
4010 33 00	- - neskončni transmisijski jermeni trapezastega preseka (V-jermeni), V-rebrasti, obsega več kot 180 cm, vendar ne več kot 240 cm
4010 34 00	- - neskončni transmisijski jermeni trapezastega preseka (V-jermeni), razen V-rebrastih, obsega več kot 180 cm, vendar ne več kot 240 cm
4010 35 00	- - neskončni sinhroni jermeni, obsega več kot 60 cm, vendar ne več kot 150 cm
4010 36 00	- - neskončni sinhroni jermeni, obsega več kot 150 cm, vendar ne več kot 198 cm
4010 39 00	- - drugi

Tarifna oznaka	Poimenovanje
1	2
4011	Nove zunanje pnevmatične gume (plašči)
4011 10 00	- Za osebne avtomobile (vključno za avtodome in dirkalne avtomobile)
4011 20	- Za avtobuse ali tovornjake:
4011 20 10	- - z indeksom obremenitve do vključno 121
4011 20 90	- - z indeksom obremenitve nad 121
4011 40	- Za motorna kolesa:
4011 40 20	- - za kolesa s premerom platišča do vključno 33 cm
4011 40 80	- - druge
4013	Notranje gume (zračnice)
4013 10	- Za osebne avtomobile (vključno za avtodome in dirkalne avtomobile), avtobuse in tovornjake:
4013 10 10	- - za osebne avtomobile (vključno za avtodome in dirkalne avtomobile)
4013 10 90	- - za tovornjake in avtobuse
4013 20 00	- Za dvokolesa
4013 90	- Druge:
4013 90 10	- - za motorna kolesa
4013 90 90	- - druge
4016	Drugi izdelki iz vulkaniziranega kavčuka (gume), razen iz trdega vulkaniziranega kavčuka (gume)
	- Drugo:
4016 91 00	- - talne obloge, pregrinjala in predpražniki
4016 93	- - tesnila:
4016 93 10	- - - za tehnične namene, ki se uporabljajo v civilnem letalstvu
4016 93 90	- - - drugo
5512	Tkanine, ki vsebujejo po masi 85 % ali več rezanih sintetičnih vlaken
	- Ki vsebujejo po masi 85 % ali več rezanih poliestrskih vlaken:
5512 11 00	- - nebeljene ali beljene
5512 19	- - druge:
5512 19 10	- - - tiskane
5512 19 90	- - - druge
	- Ki vsebujejo po masi 85 % ali več rezanih akrilnih ali modakrilnih vlaken:
5512 21 00	- - nebeljene ali beljene
5512 29	- - druge:
5512 29 10	- - - potiskane
5512 29 90	- - - druge
	- Druge:
5512 91 00	- - nebeljene ali beljene
5512 99	- - druge:
5512 99 10	- - - potiskane
5512 99 90	- - - druge
5515	Druge tkanine iz rezanih sintetičnih vlaken
	- Iz rezanih poliestrskih vlaken:
5515 11	- - v mešanici pretežno ali samo z rezanimi vlakni iz viskoznega rayona:
5515 11 10	- - - nebeljene ali beljene
5515 11 30	- - - tiskane
5515 11 90	- - - druge
5515 12	- - v mešanici pretežno ali samo z umetnimi ali sintetičnimi filamenti:
5515 12 10	- - - nebeljene ali beljene

Tarifna oznaka	Poimenovanje
1	2
5515 12 30	- - - potiskane
5515 12 90	- - - druge
5515 13	- - v mešanici pretežno ali samo z volno ali fino živalsko dlako: - - - v mešanici pretežno ali zgolj s mikano volno ali fino živalsko dlako:
5515 13 11	- - - - nebeljene ali beljene
5515 13 19	- - - - druge - - - v mešanici pretežno ali zgolj s česano volno ali fino živalsko dlako:
5515 13 91	- - - - nebeljene ali beljene
5515 13 99	- - - - druge
5515 19	- - druge:
5515 19 10	- - - nebeljene ali beljene
5515 19 30	- - - potiskane
5515 19 90	- - - druge - Iz rezanih akrilnih ali modakrilnih vlaken:
5515 21	- - v mešanici pretežno ali samo z umetnimi ali sintetičnimi filamentami:
5515 21 10	- - - nebeljene ali beljene
5515 21 30	- - - tiskane
5515 21 90	- - - druge
5515 22	- - v mešanici pretežno ali samo z volno ali fino živalsko dlako: - - - v mešanici pretežno ali zgolj s mikano volno ali fino živalsko dlako:
5515 22 11	- - - - nebeljene ali beljene
5515 22 19	- - - - druge - - - v mešanici pretežno ali zgolj s česano volno ali fino živalsko dlako:
5515 22 91	- - - - nebeljene ali beljene
5515 22 99	- - - - druge
5515 29	- - druge:
5515 29 10	- - - nebeljene ali beljene
5515 29 30	- - - potiskane
5515 29 90	- - - druge - Druge tkanine:
5515 91	- - v mešanici pretežno ali samo z umetnimi ali sintetičnimi filamentami:
5515 91 10	- - - nebeljene ali beljene
5515 91 30	- - - potiskane
5515 91 90	- - - druge
5515 92	- - v mešanici ali samo z volno ali fino živalsko dlako: - - - v mešanici pretežno ali zgolj s mikano volno ali fino živalsko dlako (grebenano):
5515 92 11	- - - - nebeljene ali beljene
5515 92 19	- - - - druge - - - v mešanici pretežno ali zgolj s česano volno ali fino živalsko dlako:
5515 92 91	- - - - nebeljene ali beljene
5515 92 99	- - - - druge
5515 99	- - Druge:
5515 99 10	- - - nebeljene ali beljene
5515 99 30	- - - potiskane
5515 99 90	- - - druge
5516	Tkanine iz rezanih umetnih vlaken - Ki vsebujejo po masi 85 % ali več rezanih umetnih vlaken:
5516 11 00	- - nebeljene ali beljene
5516 12 00	- - barvane

Tarifna oznaka	Poimenovanje
1	2
5516 13 00	- - iz raznobarvne preje
5516 14 00	- - tiskane - Ki vsebujejo po masi pod 85 % rezanih umetnih vlaken v mešanici pretežno ali samo z umetnimi ali sintetičnimi filamenti:
5516 21 00	- - nebeljene ali beljene
5516 22 00	- - barvane
5516 23	- - iz raznobarvne preje:
5516 23 10	- - - jacquard tkanine širine 140 cm ali več (blago za žimnice)
5516 23 90	- - - druge
5516 24 00	- - tiskane - Ki vsebujejo po masi pod 85 % rezanih umetnih vlaken v mešanici pretežno ali samo z volno ali fino živalsko dlako:
5516 31 00	- - nebeljene ali beljene
5516 32 00	- - barvane
5516 33 00	- - iz raznobarvne preje
5516 34 00	- - tiskane - Ki vsebujejo po masi pod 85 % rezanih umetnih vlaken v mešanici pretežno ali samo z bombažem:
5516 41 00	- - nebeljene ali beljene
5516 42 00	- - barvane
5516 43 00	- - iz preje različnih barv
5516 44 00	- - tiskane - Druge:
5516 91 00	- - nebeljene ali beljene
5516 92 00	- - barvane
5516 93 00	- - iz preje različnih barv
5516 94 00	- - tiskane
5602	Klobučevina, vključno z impregnirano, prevlečeno ali laminirano
5602 10	- Iglana klobučevina in tkanine, koprenaste vlaknovine ("stich-bonded"): - - neimpregnirana, neprevlečena, neprekrta ali nelaminirana: - - - iglana klobučevina:
5602 10 11	- - - - iz jute ali drugih ličnatih tekstilnih likastih vlaken iz tar.št. 5303
5602 10 19	- - - - iz drugih tekstilnih surovin - - - koprenaste ("stich-bonded") vlaknovine:
5602 10 31	- - - - iz volne ali fine živalske dlake
5602 10 35	- - - - iz grobe živalske dlake
5602 10 39	- - - - iz drugih tekstilnih surovin
5602 10 90	- - impregnirana, prevlečena, prekrta ali laminirana - Druga klobučevina, neimpregnirana, neprevlečena, neprekrta ali nelaminirana:
5602 21 00	- - iz volne ali fine živalske dlake
5602 29	- - iz drugih tekstilnih surovin:
5602 29 10	- - - iz grobe živalske dlake
5602 29 90	- - - iz drugih tekstilnih surovin
5602 90 00	- Drugo
5603	Netkani tekstil, vključno impregniran, prevlečen, prekrit ali laminiran - Iz umetnih ali sintetičnih filamentov iz 54. poglavja:
5603 11	- - z maso 25 g/m ² ali manj:
5603 11 10	- - - prevlečen ali prekrit
5603 11 90	- - - drug

Tarifna oznaka	Poimenovanje
1	2
5603 12	- - z maso nad 25 g/m ² do vključno 70 g/m ² :
5603 12 10	- - - prevlečen ali prekrit
5603 12 90	- - - drug
5603 13	- - z maso nad 70 g/m ² do vključno 150 g/m ² :
5603 13 10	- - - prevlečen ali prekrit
5603 13 90	- - - drug
5603 14	- - z maso nad 150 g/m ² :
5603 14 10	- - - prevlečen ali prekrit
5603 14 90	- - - drug
	- Drug:
5603 91	- - z maso 25 g/m ² ali manj:
5603 91 10	- - - prevlečen ali prekrit
5603 91 90	- - - drug
5603 92	- - z maso nad 25 g/m ² do vključno 70 g/m ² :
5603 92 10	- - - prevlečen ali prekrit
5603 92 90	- - - drug
5603 93	- - z maso nad 70 g/m ² do vključno 150 g/m ² :
5603 93 10	- - - prevlečen ali prekrit
5603 93 90	- - - drug
5603 94	- - z maso nad 150 g/m ² :
5603 94 10	- - - prevlečen ali prekrit
5603 94 90	- - - drug
5801	Tkanine z zankasto oz. lasasto površino in tkanine iz ženijske preje, razen tkanin iz tar.št. 5802 ali 5806
5801 10 00	- Iz volne ali fine živalske dlake
	- Iz bombaža:
5801 21 00	- - tkanine z nerazrezanimi zankami po votku
5801 22 00	- - rebrasti žamet (tkanine z razrezanimi zankami po votku)
5801 23 00	- - druge tkanine z razrezanimi zankami po votku
5801 24 00	- - tkanine z nerazrezanimi zankami po osnovi
5801 25 00	- - tkanine z razrezanimi zankami po osnovi
5801 26 00	- - ženijske tkanine
	- Iz umetnih ali sintetičnih vlaken:
5801 31 00	- - tkanine z nerazrezanimi zankami po votku
5801 32 00	- - rebrasti žamet (tkanine z razrezanimi zankami po votku)
5801 33 00	- - druge tkanine z razrezanimi zankami po votku
5801 34 00	- - tkanine z nerazrezanimi zankami po osnovi
5801 35 00	- - tkanine z razrezanimi zankami po osnovi
5801 36 00	- - ženijske tkanine
5801 90	- Iz drugih tekstilnih surovin:
5801 90 10	- - lanene
5801 90 90	- - druge
5806	Ozke tkanine, razen proizvodov iz tar.št. 5807; ozki materiali, ki so sestavljeni samo iz osnove, katere niti so med seboj zlepljene, preje ali vlaken (bolduk)
	- Druge ozke tkanine:
5806 31 00	- - bombažne
5806 32	- - iz umetnih ali sintetičnih vlaken:
5806 32 10	- - - zarobljene
5806 32 90	- - - druge

Tarifna oznaka	Poimenovanje
1	2
5902	Kord tkanine za avtomobilске plašče iz preje iz najlona, poliestra ali viskozneга rajona, velike trdnosti
5902 10	- Iz najlona in drugih poliamidov:
5902 10 10	- - impregnirane z gumo
5902 10 90	- - druge
5902 20	- Iz poliestrov:
5902 20 10	- - impregnirane z gumo
5902 20 90	- - druge
5902 90	- Druge:
5902 90 10	- - impregnirane z gumo
5902 90 90	- - druge
5903	Tekstilni materiali, impregnirani, premazani, prevlečeni ali prekriti ali laminirani s plastičnimi masami, razen tistih iz tar.št. 5902
5903 10	- S poli(vinilkloridom):
5903 10 10	- - impregnirane
5903 10 90	- - premazane, prevlečene ali laminirane
5903 20	- S poliuretanom:
5903 20 10	- - impregnirane
5903 20 90	- - premazane, prevlečene ali laminirane
5903 90	- Druge:
5903 90 10	- - impregnirane
	- - premazane, prevlečene ali laminirane:
5903 90 91	- - - s celuloznimi derivati ali drugimi plastičnimi snovmi, s tkanino na licu
5903 90 99	- - - druge
6001	Plišasti materiali, vključno z dolgolasastimi in materiali z zankasto površino, pleteni ali kvačkani
6001 10 00	- Materiali z dolgolasasto površino (nad 5 mm)
	- Materiali z zankasto površino:
6001 21 00	- - iz bombaža
6001 22 00	- - iz umetnih ali sintetičnih vlaken
6001 29	- - iz drugih tekstilnih surovin:
6001 29 10	- - - iz volne ali fine živalske dlake
6001 29 90	- - - drugi
	- Drugi:
6001 91	- - iz bombaža:
6001 91 10	- - - nebeljene ali beljene
6001 91 30	- - - barvane
6001 91 50	- - - iz raznobarvnih prej
6001 91 90	- - - tiskane
6001 92	- - iz umetnih ali sintetičnih vlaken:
6001 92 10	- - - nebeljene ali beljene
6001 92 30	- - - barvane
6001 92 50	- - - iz raznobarvnih prej
6001 92 90	- - - tiskane
6001 99	- - iz drugih tekstilnih surovin:
6001 99 10	- - - iz volne ali fine živalske dlake
6001 99 90	- - - drugi

Tarifna oznaka	Poimenovanje
1	2
6813	Frikcijski material in izdelki iz frikcijskega materiala (npr. plošče, valji, trakovi, segmenti, koluti, podstavki, obloge), nemontirani, za zavore, sklopke ali podobno, na bazi azbesta, drugih mineralnih materialov ali celuloze, pa tudi kombinirani s tekstilom ali drugimi materiali
6813 10	- Zavorne obloge in ploščice:
6813 10 10	- - na bazi azbesta ali drugih mineralnih substanc, za uporabo v civilnem letalstvu
6813 10 90	- - druge
6813 90	- Drugo:
6813 90 10	- - na bazi azbesta ali drugih mineralnih substanc, za uporabo v civilnem letalstvu
6813 90 90	- - drugo
7007	Varnostno steklo iz kaljenega ali plastnega stekla
	- Kaljeno varnostno steklo:
7007 11	- - velikosti in oblik, primernih za vgraditev v vozila, letala, vesoljske ladje ali plovila:
7007 11 10	- - - velikosti in oblike, ustrezne za vgradnjo v motorna vozila
7007 11 90	- - - drugo
7007 19	- - drugo:
7007 19 10	- - - emajlirano
7007 19 20	- - - barvano v masi, neprozorno, plakirano ali s plastjo za absorbcijo ali refleksijo
7007 19 80	- - - drugo
	- Plastno varnostno steklo:
7007 21	- - velikosti in oblik, primernih za vgraditev v vozila, letala, vesoljske ladje ali plovila:
7007 21 10	- - - vetrobranska stekla, neuokvirjena, za uporabo v civilnem letalstvu
	- - - drugo:
7007 21 91	- - - - velikosti in oblike, ustrezne za vgradnjo v motorna vozila
7007 21 99	- - - - drugo
7007 29 00	- - drugo
7009	Steklena ogledala, z okvirom ali brez njega, vključno tudi vzvratna ogledala
7009 10 00	- Vzvratna ogledala (ogledala za vozila)
	- Drugo:
7009 91 00	- - brez okvirja
7009 92 00	- - v okvirju
7307	Pribor (fitingi) za cevi (npr.: spojnice, kolena, oglavki) iz železa ali jekla
	- Drug, iz nerjavnega jekla:
7307 22	- - kolena, loki in oglavki z navojem:
7307 22 90	- - - spojnice in kolena
7315	Verige in njihovi deli, iz železa ali jekla
	- Členaste verige in njihovi deli:
7315 11	- - valjaste verige:
7315 11 10	- - - ki se uporabljajo za kolesa in motorna kolesa
7315 11 90	- - - druge
7315 12 00	- - druge verige
7315 19 00	- - deli
7315 20 00	- Verige zoper drsenje
	- Druge verige:
7315 81 00	- - z ojačanimi členki (razpanske)
7315 82	- - druge, z varjenimi členki:
7315 82 10	- - - katerih sestavni členi imajo največji prečni prerez do vključno 16 mm

Tarifna oznaka	Poimenovanje
1	2
7315 82 90	- - - katerih sestavni členi imajo največji prečni prerez več kot 16 mm
7315 89 00	- - druge
7315 90 00	- Drugi deli
7318	Vijaki, matice, tirni vijaki (tirfoni), vijaki s kavljem, kovice, klini za natezanje, razcepke, podložke (vključno vzmetne podložke) in podobni izdelki, iz železa ali jekla
	- Izdelki z navojem:
7318 15	- - drugi vijaki, sorniki, s svojimi maticami ali podložkami ali brez njih:
7318 15 10	- - - vijaki, izdelani s struženjem iz palic, profilov ali žice, s polnim prerezom debeline do vključno 6 mm
	- - - drugi:
7318 15 20	- - - - za pritrdjevanje sestavnega materiala na železniške tire
	- - - - drugi:
	- - - - - brez glave:
7318 15 30	- - - - - iz nerjavnega jekla
	- - - - - drugi, z natezno trdnostjo:
7318 15 41	- - - - - - manj kot 800 MPa
7318 15 49	- - - - - - 800 MPa ali več
	- - - - - z glavo:
	- - - - - z ravno ali križno zarezo:
7318 15 51	- - - - - - iz nerjavnega jekla
7318 15 59	- - - - - - drugi
	- - - - - - vijaki s šesterokotno glavo brez zareze:
7318 15 61	- - - - - - iz nerjavnega jekla
7318 15 69	- - - - - - drugi
	- - - - - - šesterokotni sorniki:
7318 15 70	- - - - - - iz nerjavnega jekla
	- - - - - - drugi, z natezno trdnostjo:
7318 15 81	- - - - - - - manj kot 800 MPa
7318 15 89	- - - - - - - 800 MPa ali več
7318 15 90	- - - - - - drugi
7318 16	- - matice:
7318 16 10	- - - izdelane s struženjem iz palic, profilov ali žice, polnega prereza, s premerom odprtine do vključno 6 mm
	- - - druge:
7318 16 30	- - - - iz nerjavnega jekla
	- - - - druge:
7318 16 50	- - - - - samozaporne matice
	- - - - - druge, z notranjim premerom:
7318 16 91	- - - - - - do vključno 12 mm
7318 16 99	- - - - - - več kot 12 mm
7318 19 00	- - drugo
	- Izdelki brez navoja:
7318 21 00	- - vzmetne podložke in druge varnostne podložke
7318 22 00	- - druge podložke
7318 23 00	- - kovice
7318 24 00	- - zatiči in razcepke
7318 29 00	- - drugo

Tarifna oznaka	Poimenovanje
1	2
7320	Vzmeti in peresa, iz železa ali jekla
7320 10	- Listnate vzmeti in peresa zanje:
	- - toplo oblikovani:
7320 10 11	- - - ploščate (laminirane) vzmeti in peresa zanje
7320 10 19	- - - drugi
7320 10 90	- - drugi
7320 20	- Spiralaste vzmeti:
7320 20 20	- - toplo oblikovane
	- - druge:
7320 20 81	- - - tlačne navite vzmeti
7320 20 85	- - - natezne navite vzmeti
7320 20 89	- - - druge
7320 90	- Druge:
7320 90 10	- - ploščate spiralne vzmeti
7320 90 30	- - krožnikaste (obročne) vzmeti
7320 90 90	- - druge
7325	Drugi liti izdelki iz železa ali jekla
	- Drugi:
7325 99	- - drugi:
7325 99 10	- - - iz tempranega litega železa
7325 99 90	- - - drugi
7326	Drugi železni ali jekleni izdelki
	- Odkovki in stiskanci, brez nadaljnje obdelave:
7326 19	- - drugi:
7326 19 10	- - - kovani v odprti matrici
7326 19 90	- - - drugo
7326 90	- Drugi:
7326 90 10	- - škatlice za njuhanec, cigaretnice, kozmetične škatlice in pudrnice in podobni žepni artikli
7326 90 30	- - lestve in stopnice
7326 90 40	- - palete in podobni podesti za prekladanje blaga
7326 90 50	- - koluti za kable, cevi in podobno
7326 90 60	- - nemehanični ventilatorji, žlebovi, strešniki, kljuke in podobni izdelki, ki se uporabljajo v gradbeništvu
7326 90 70	- - perforirana vedra in podobni izdelki iz pločevine, ki se uporabljajo za filtriranje vode pri vstopu v drenažo
7326 90 80	- - priključki (konektorji) za optična steklena vlakna
	- - drugi izdelki iz železa in jekla:
7326 90 91	- - - kovani v odprti matrici
7326 90 93	- - - utopno kovani
7326 90 95	- - - sintrani
7326 90 97	- - - drugi
7410	Bakrene folije (tudi tiskane ali s podlago iz papirja, kartona, plastične mase ali podobnih podložnih materialov), debeline do vključno 0,15 mm (brez vštete podlage)
	- S podlago:
7410 21 00	- - iz rafiniranega bakra

Tarifna oznaka	Poimenovanje
1	2
7616	Drugi izdelki iz aluminija
	- Drugo:
7616 99	- - drugo:
7616 99 10	- - - viliti
7616 99 90	- - - drugo
8201	Ročno orodje; rezače, lopate, krampi, kopače, motike, vile, grablje; sekire, vinjeki in podobno rezilno orodje; škarje vseh vrst (razen škarij z ušesi za prste); kose, srpi, kline za travo, škarje za živo mejo, klini za klanje debel in drugo orodje, ki se uporablja v kmetijstvu, hortikulturi ali gozdarstvu
8201 10 00	- Rezače in lopate
8201 20 00	- Vile
8201 30 00	- Krampi, kopače, motike in grablje
8201 40 00	- Sekire, vinjeki in podobno rezilno orodje
8201 50 00	- Škarje, ki se uporabljajo z eno roko (vključno škarje za žico)
8201 60 00	- Škarje za živo mejo, škarje za obrezovanje vej in podobne škarje, ki se uporabljajo z obema rokama
8201 90 00	- Drugo ročno orodje, ki se uporablja v kmetijstvu, hortikulturi ali gozdarstvu
8202	Ročne žage; listi za žage vseh vrst (vključno z listi za žage za vrezovanje, prerezovanje ter listi žag brez zob)
8202 10 00	- Ročne žage
8202 20 00	- Listi za tračne žage
	- Krožni listi za žage, vključno žagasta rezkala:
8202 31 00	- - z delovnim delom iz jekla
8202 39 00	- - drugo, vključno z deli
8202 40 00	- Rezilne verige za žage
	- Drugi listi za žage:
8202 91 00	- - ravni listi za žage, za obdelavo kovin
8202 99	- - drugi:
	- - - z jekleno delovno površino:
8202 99 11	- - - - za obdelavo kovin
8202 99 19	- - - - za obdelavo drugih materialov
8202 99 90	- - - z delovno površino iz drugih materialov
8203	Pile, rašple, klešče (vključno klešče za rezanje); pincete, škarje za rezanje kovin, sekala za cevi, sekala za svornike, klešče za vrtanje in podobno ročno orodje
8203 10 00	- Pile, rašple in podobno orodje
8203 20	- Klešče (vključno klešče za rezanje), pincete in podobno orodje:
8203 20 10	- - pincete
8203 20 90	- - drugo
8203 30 00	- Škarje za rezanje kovin in podobno orodje
8203 40 00	- Sekala za cevi, sekala za svornike, klešče za vrtanje in podobno orodje
8204	Navadni in francoski ključi za vijake, ročni (vključno z momentnimi ključi); izmenljivi vložki za ključne, z držajem ali brez njega
	- Navadni in francoski ključi za vijake, ročni:
8204 11 00	- - nenastavljivi
8204 12 00	- - nastavljivi
8204 20 00	- Izmenljivi vložki za ključne z držajem ali brez njega

Tarifna oznaka	Poimenovanje
1	2
8205	Ročno orodje in priprave (vključno s stekloreškimi diamanti), ki niso navedeni in ne zajeti na drugem mestu; spajkalne plamenke; primeži, vpenjala in podobno, razen pribora in delov za obdelovalne stroje; nakovala; prenosne kovačnice; brusi s stojali na ročni ali nožni pogon
8205 10 00	- Orodje za vrtanje, narezovanje in vrezovanje navojev
8205 20 00	- Kladiva in kovaška kladiva
8205 30 00	- Obliči, dleta (ravna in polkrožna) in podobno orodje za obdelavo lesa
8205 40 00	- Izvijači
	- Drugo ročno orodje in priprave (vključno s stekloreškimi diamanti):
8205 51 00	- - priprave za gospodinjstvo
8205 59	- - drugo:
8205 59 10	- - - orodje za zidarje, cementarje, gipsarje in pleskarje
8205 59 30	- - - orodje za zakovičenje in spenjanje (s kartušami) itd.
8205 59 90	- - - drugo
8205 60 00	- Spajkalne plamenke
8205 70 00	- Primeži, vpenjala in podobno
8205 80 00	- Nakovala; prenosne kovačnice; brusi s stojali na ročni ali nožni pogon
8205 90 00	- Garniture predmetov iz dveh ali več prej omenjenih podštevil
8206 00 00	Orodje iz dveh ali več tar.št. 8202 do 8205, v garniturah za prodajo na drobno končnemu porabniku brez predhodnega pakiranja v manjšo embalažo
8207	Izmenljiva orodja za ročne obdelovalne priprave na mehanični pogon ali brez njega ali za obdelovalne stroje (npr.: za stiskanje, kovanje, vtiskovanje, prerezovanje, narezovanje in vrezovanje navojev, vrtanje, povečevanje odprtine s struganjem, prevlačenje, rezkanje), vključno z matricami za izvlačenje ali iztiskanje kovine, in orodja za vrtanje kamna in zemlje
	- Orodje za vrtanje kamna in zemlje:
8207 13 00	- - z delovnim delom iz sintranih kovinskih karbidov
8207 19	- - drugo, vključno z deli:
8207 19 10	- - - z delovnim delom iz diamanta ali aglomeriranega diamanta
8207 19 90	- - - drugo
8207 20	- Matrice za vlečenje ali iztiskanje kovin:
8207 20 10	- - z delovno površino iz diamanta ali aglomeriranega diamanta
8207 20 90	- - z delovno površino iz drugih materialov
8207 30	- Orodje za stiskanje, kovanje ali prebijanje (štancanje):
8207 30 10	- - za obdelavo kovin
8207 30 90	- - drugo
8207 40	- Orodje za izdelavo notranjih in zunanjih navojev:
	- - za obdelavo kovin:
8207 40 10	- - - orodje za izdelavo notranjih navojev
8207 40 30	- - - orodje za izdelavo zunanjih navojev
8207 40 90	- - drugo
8207 50	- Orodje za vrtanje, razen za vrtanje kamna in zemlje:
8207 50 10	- - z delovno površino iz diamanta ali aglomeriranega diamanta
	- - z delovno površino iz drugih materialov:
8207 50 30	- - - zidarski svedri
	- - - drugo:
	- - - - za obdelavo kovin, z delovno površino:
8207 50 50	- - - - - iz sintranih kovinskih karbidov
8207 50 60	- - - - - iz hitroreznega jekla
8207 50 70	- - - - - iz drugih materialov
8207 50 90	- - - - drugo

Tarifna oznaka	Poimenovanje
1	2
8207 60	- Orodje za razširjanje odprtih s povrtanjem (rajbla), grezenjem (razvrtala), s posnemanjem:
8207 60 10	- - z delovno površino iz diamanta ali aglomeriranega diamanta
	- - z delovno površino iz drugih materialov:
	- - - vrtalna grezila:
8207 60 30	- - - - za obdelavo kovin
8207 60 50	- - - - druga
	- - - posnematna:
8207 60 70	- - - - za obdelavo kovin
8207 60 90	- - - - druga
8207 70	- Orodje za rezkanje:
	- - za obdelavo kovin, z delovno površino:
8207 70 10	- - - iz sintranih kovinskih karbidov
	- - - iz drugih materialov:
8207 70 31	- - - - vretenastega tipa
8207 70 35	- - - - polžasto
8207 70 38	- - - - drugo
8207 70 90	- - drugo
8207 80	- Orodje za struženje:
	- - za obdelavo kovin, z delovno površino:
8207 80 11	- - - iz sintranih kovinskih karbidov
8207 80 19	- - - iz drugih materialov
8207 80 90	- - drugo
8207 90	- Drugo izmenljivo orodje:
8207 90 10	- - z delovno površino iz diamanta ali aglomeriranega diamanta
	- - z delovno površino iz drugih materialov:
8207 90 30	- - - izvijači
8207 90 50	- - - orodje za rezkanje zobnikov
	- - - drugo, z delovno površino:
	- - - - iz sintranih kovinskih karbidov:
8207 90 71	- - - - - za obdelavo kovin
8207 90 78	- - - - - drugo
	- - - - - iz drugih materialov:
8207 90 91	- - - - - za obdelavo kovin
8207 90 99	- - - - - drugo
8208	Noži in rezila, za stroje ali mehanične priprave
8208 10 00	- Za obdelavo kovin
8208 20 00	- Za obdelavo lesa
8208 30	- Za kuhinjske priprave ali za stroje, ki se uporabljajo v živilski industriji:
8208 30 10	- - krožni noži
8208 30 90	- - drugi
8208 40 00	- Za stroje v kmetijstvu, hortikulturi in gozdarstvu
8208 90 00	- Drugi
8301	Žabice in ključavnice (na ključ, šifro ali električne) iz navadnih kovin; zapirala in okovje z zapirali, ki imajo vgrajene ključavnice, iz navadnih kovin; ključi katerega koli navedenih izdelkov iz navadnih kovin
8301 20 00	- Ključavnice za motorna vozila

Tarifna oznaka	Poimenovanje
1	2
8302	Okovje, pribor (fitingi) in podobni izdelki iz navadnih kovin, za pohištvo, vrata, stopnišča, okna, rolete, karoserije, sedlarsko blago, kovčke, skrinje, škatle in podobno; obešalniki za klobuke, konzole ipd.; koleščki (za pohištvo ipd.), s pritrdilnimi elementi iz navadnih kovin; avtomatična zapirala za vrata, iz navadnih kovin
8302 30 00	- Drugo okovje, pribor (fitingi) in podobni izdelki za motorna vozila
8407	Batni motorji z notranjim zgorevanjem, na vžig s svečkami, z izmeničnim ali vrtilnim gibanjem bata
8407 10	- Letalski motorji:
8407 10 10	- - za uporabo v civilnem letalstvu
8407 10 90	- - drugi
	- Pogonski motorji za plovila:
8407 21	- - izvenkrmni motorji:
8407 21 10	- - - s prostornino do vključno 325 cm ³
	- - - s prostornino nad 325 cm ³ :
8407 21 91	- - - - z močjo do vključno 30 kW
8407 21 99	- - - - z močjo nad 30 kW
8407 29	- - drugi:
8407 29 20	- - - z močjo do vključno 200 KW
8407 29 80	- - - z močjo nad 200 KW
	- Batni motorji z izmeničnim gibanjem bata, za pogon vozil iz 87. poglavja:
8407 31 00	- - s prostornino do vključno 50 cm ³
8407 32	- - s prostornino nad 50 do vključno 250 cm ³ :
8407 32 10	- - - s prostornino nad 50 cm ³ , do vključno 125 cm ³
8407 32 90	- - - s prostornino nad 125 cm ³ , do vključno 250 cm ³
8407 33	- - s prostornino nad 250 do vključno 1000 cm ³ :
8407 33 10	- - - za industrijsko sestavljanje: traktorjev s pedalnim vodenjem iz tar. št. 8701 10; motornih vozil iz tar. št. 8703, 8704 in 8705
8407 33 90	- - - drugi
8407 34	- - s prostornino nad 1000 cm ³ :
8407 34 10	- - - za industrijsko sestavljanje: pedalno vodenih traktorjev iz tar. podšt. 8701 10; motornih vozil iz tar. št. 8703; motornih vozil iz tar. št. 8704 z motorji s prostornino do vključno 2.800 cm ³ ; motornih vozil iz tar. št. 8705
	- - - drugi:
8407 34 30	- - - - rabljeni
	- - - - novi, s prostornino:
8407 34 91	- - - - - do vključno 1.500 cm ³
8407 34 99	- - - - - nad 1.500 cm ³
8407 90	- Drugi motorji:
8407 90 10	- - s prostornino do vključno 250 cm ³
	- - s prostornino nad 250 cm ³ :
8407 90 50	- - - za industrijsko sestavljanje: pedalno vodenih traktorjev iz tar. podšt. 8701 10; motornih vozil iz tar. št. 8703; motornih vozil iz tar. št. 8704 z motorjem prostornine do vključno 2.800 cm ³ ; motornih vozil iz tar. št. 8705
	- - - drugi:
8407 90 80	- - - - z močjo do vključno 10 KW
8407 90 90	- - - - z močjo nad 10 KW
8408	Batni motorji z notranjim zgorevanjem, na vžig s kompresijo (dieselski ali poldieselski motorji)
8408 10	- Pogonski motorji za plovila:
	- - rabljeni:
8408 10 11	- - - za morska plovila in tar. številke od 8901 do 8906, vlačilce iz tar. podštevilke 8904 00 10 in bojne ladje iz tar. podštevilke 8906 00 10
8408 10 19	- - - drugi
	- - novi, z močjo:
	- - - do vključno 15 KW:
8408 10 22	- - - - za morska plovila in tar. številke od 8901 do 8906, vlačilce iz tar. podštevilke 8904 00 10 in bojne ladje iz tar. podštevilke 8906 00 10
8408 10 24	- - - - drugi
	- - - nad 15 KW do vključno 50 KW:

Tarifna oznaka	Poimenovanje
1	2
8408 10 26	- - - - za morska plovila in tar. številc od 8901 do 8906, vlačilce iz tar. podštevilke 8904 00 10 in bojne ladje iz tar. podštevilke 8906 00 10
8408 10 28	- - - - drugi
	- - - nad 50 kW do vključno 100 kW:
8408 10 31	- - - - za morska plovila in tar. številc od 8901 do 8906, vlačilce iz tar. podštevilke 8904 00 10 in bojne ladje iz tar. podštevilke 8906 00 10
8408 10 39	- - - - drugi
	- - - nad 100 kW do vključno 200 kW:
8408 10 41	- - - - za morska plovila in tar. številc od 8901 do 8906, vlačilce iz tar. podštevilke 8904 00 10 in bojne ladje iz tar. podštevilke 8906 00 10
8408 10 49	- - - - drugi
	- - - nad 200 kW do vključno 300 kW:
8408 10 51	- - - - za morska plovila in tar. številc od 8901 do 8906, vlačilce iz tar. podštevilke 8904 00 10 in bojne ladje iz tar. podštevilke 8906 00 10
8408 10 59	- - - - drugi
	- - - nad 300 kW do vključno 500 kW:
8408 10 61	- - - - za morska plovila in tar. številc od 8901 do 8906, vlačilce iz tar. podštevilke 8904 00 10 in bojne ladje iz tar. podštevilke 8906 00 10
8408 10 69	- - - - drugi
	- - - nad 500 kW do vključno 1000 kW:
8408 10 71	- - - - za morska plovila in tar. številc od 8901 do 8906, vlačilce iz tar. podštevilke 8904 00 10 in bojne ladje iz tar. podštevilke 8906 00 10
8408 10 79	- - - - drugi
	- - - nad 1000 kW do vključno 5000 kW:
8408 10 81	- - - - za morska plovila in tar. številc od 8901 do 8906, vlačilce iz tar. podštevilke 8904 00 10 in bojne ladje iz tar. podštevilke 8906 00 10
8408 10 89	- - - - drugi
	- - - nad 5000 kW:
8408 10 91	- - - - za morska plovila in tar. številc od 8901 do 8906, vlačilce iz tar. podštevilke 8904 00 10 in bojne ladje iz tar. podštevilke 8906 00 10
8408 10 99	- - - - drugi
8408 20	- Motorji za pogon vozil iz 87. poglavja:
8408 20 10	- - za industrijsko sestavljanje: pedalno vodenih traktorjev iz tar. št. 8701 10; motornih vozil iz tar. št. 8703; motornih vozil iz tar. št. 8704 z motorjem s prostornino do 2.500 cm ³ ; motornih vozil iz tar. št. 8705
	- - drugi:
	- - - za kmetijske ali gozdarske traktorje na kolesih, z močjo:
8408 20 31	- - - - do vključno 50 kW
8408 20 35	- - - - od 50 kW do vključno 100 kW
8408 20 37	- - - - nad 100 kW
	- - - za druga vozila iz poglavja 87, z močjo:
8408 20 51	- - - - do vključno 50 kW
8408 20 55	- - - - od 50 kW do vključno 100 kW
8408 20 57	- - - - od 100 kW do vključno 200 kW
8408 20 99	- - - - nad 200 kW
8408 90	- Drugi motorji:
8408 90 10	- - za uporabo v civilnem letalstvu
	- - drugi:
8408 90 21	- - - za tirno vleko
	- - - drugi:
8408 90 29	- - - - rabljeni
	- - - - novi, z močjo:
8408 90 31	- - - - - do vključno 15 kW
8408 90 33	- - - - - od 15 kW do vključno 30 kW
8408 90 36	- - - - - od 30 kW do vključno 50 kW
8408 90 37	- - - - - od 50 kW do vključno 100 kW
8408 90 51	- - - - - od 100 kW do vključno 200 kW
8408 90 55	- - - - - od 200 kW do vključno 300 kW
8408 90 57	- - - - - od 300 kW do vključno 500 kW
8408 90 71	- - - - - od 500 kW do vključno 1.000 kW

Tarifna oznaka	Poimenovanje
1	2
8408 90 75	- - - - od 1.000 kW do vključno 5.000 kW
8408 90 99	- - - - nad 5.000 kW
8409	Deli, ki so primerni izključno ali pretežno za motorje iz tar. št. 8407 ali 8408
8409 10	- Za letalske motorje:
8409 10 10	- - za motorje za uporabo v civilnem letalstvu
8409 10 90	- - drugi
	- Drugi:
8409 91 00	- - primerni izključno ali pretežno za batne motorje z notranjim zgorevanjem na vžig s svečko
8409 99 00	- - drugi
8412	Drugi pogonski stroji in motorji
	- Hidravlično gnani stroji in motorji:
8412 21	- - z linearnim gibanjem (cilindri):
	- - - drugi:
8412 21 99	- - - - drugi
8413	Črpalke za tekočine, z merilnimi napravami ali brez njih, elevatorji za tekočine
	- Črpalke z merilnimi napravami ali predvidene za delovanje z merilnimi napravami:
8413 19	- - druge:
8413 19 10	- - - za uporabo v civilnem letalstvu
8413 19 90	- - - druge
8413 30	- Črpalke za gorivo, mazalne in hladilne medije batnih motorjev z notranjim zgorevanjem:
8413 30 10	- - za uporabo v civilnem letalstvu
	- - druge:
8413 30 91	- - - črpalke za vbrzgovanje goriva
8413 30 99	- - - druge
	- Deli:
8413 91	- - črpalke:
8413 91 90	- - - drugi
8414	Zračne ali vakuumske črpalke, zračni ali plinski kompresorji in ventilatorji; ventilacijske ali recirkulacijske nape z vgrajenim ventilatorjem, vključno s tistimi, ki imajo filtre
8414 40	- Zračni kompresorji, vgrajeni na šasiji priklopnika:
8414 40 10	- - z zmogljivostjo do vključno 2m ³ /min
8414 40 90	- - z zmogljivostjo nad 2 m ³ /min
	- Ventilatorji:
8414 51	- - namizni, talni, stenski, okenski, stropni ali strešni ventilatorji, z vgrajenim elektromotorjem moči do vključno 125 W:
8414 51 10	- - - za uporabo v civilnem letalstvu
8414 51 90	- - - drugi
8414 59	- - drugi:
8414 59 10	- - - za uporabo v civilnem letalstvu
	- - - drugi:
8414 59 30	- - - - osni ventilatorji
8414 59 50	- - - - centrifugalni ventilatorji
8414 59 90	- - - - drugi ventilatorji
8414 90	- Deli:
8414 90 90	- - drugi
8415	Klimatske naprave z ventilatorjem na motorni pogon in elementi za spreminjanje temperature in vlažnosti, vključno s stroji, pri katerih vlažnosti ni mogoče posebej regulirati
8415 10	- Okenski ali stenski, v enem kosu ali deljeni (split sistemi):
8415 10 10	- - v enem kosu
8415 10 90	- - deljeni (split sistemi)
8415 20 00	- Vrste, ki se uporabljajo za osebno rabo, v motornih vozilih
	- Drugo:
8415 81	- - z vgrajeno hladilno enoto in regulacijskim ventilom za hlajenje ali gretje (povratna toplotna črpalka):
8415 81 10	- - - za uporabo v civilnem letalstvu

Tarifna oznaka	Poimenovanje
1	2
8415 81 90	- - - drugo
8415 82	- - drugo, z vgrajeno hladilno enoto:
8415 82 10	- - - za uporabo v civilnem letalstvu
8415 82 80	- - - drugo
8415 83	- - brez vgrajene hladilne enote:
8415 83 10	- - - za uporabo v civilnem letalstvu
8415 83 90	- - - drugo
8415 90	- Deli:
8415 90 10	- - klimatizacijskih naprav iz tar. podšt. 8415 81, 8415 82 ali 8415 83, za uporabo v civilnem letalstvu
8415 90 90	- - drugi
8419	Stroji, naprave in laboratorijska oprema (vključno električno ogrevani) (brez peči in pečic in druge opreme iz tar. št. 8514), za obdelavo materiala s spremembo temperature, kot je ogrevanje, kuhanje, žganje, destilacija, rektifikacija, sterilizacija, pasterezacija, parjenje, sušenje, izhlapevanje, vplinjevanje, kondenzacija ali hlajenje, razen gospodinjstvih strojev in naprav; pretočni in akumulacijski grelniki za vodo, neelektrični
8419 90	- Deli:
8419 90 80	- - drugo
8421	Centrifuge, vključno sušilne centrifuge; naprave in aparati za filtriranje in čiščenje tekočin ali plinov - Naprave in aparati za filtriranje in čiščenje tekočin:
8421 21	- - za filtriranje in čiščenje vode:
8421 21 10	- - - za uporabo v civilnem letalstvu
8421 21 90	- - - druge
8421 22 00	- - za filtriranje in čiščenje pijač, razen vode
8421 23	- - filtri za olje ali gorivo, za motorje z notranjim zgorevanjem:
8421 23 10	- - - za uporabo v civilnem letalstvu
8421 23 90	- - - drugi
8421 29	- - druge:
8421 29 10	- - - za uporabo v civilnem letalstvu
8421 29 90	- - - druge - Naprave in aparati za filtriranje in čiščenje plinov:
8421 31	- - filtri za vsesani zrak za motorje z notranjim zgorevanjem:
8421 31 10	- - - za uporabo v civilnem letalstvu
8421 31 90	- - - drugi
8421 39	- - druge:
8421 39 10	- - - za uporabo v civilnem letalstvu
8421 39 30	- - - - naprave in aparati za filtriranje ali očiščevanje zraka - - - - naprave in aparati za filtriranje ali čiščenje drugih plinov:
8421 39 51	- - - - - s tekočim procesom
8421 39 71	- - - - - s katalitičnim procesom
8421 39 98	- - - - - drugi
8456	Stroji za obdelovanje materialov vseh vrst z odvzemanjem materiala z laserjem ali drugim svetlobnim ali fotonskim snopom, ultrazvokom, elektroerozijo, elektrokemičnim postopkom, elektronskim snopom, ionskim snopom ali snopom plazme (razen tistih iz tar. št. 8515)
8456 10	- Z laserjem, drugim svetlobnim ali fotonskim snopom:
8456 10 10	- - ki se uporablja v izdelavi polprevodniških rezin ali naprav
8456 10 90	- - drugi
8456 20 00	- Z ultrazvokom
8456 30	- Z elektroerozijo:
8456 30 11	- - numerično krmiljeni:
8456 30 19	- - - žični
8456 30 90	- - - drugi
8456 91 00	- Drugi:
8456 91 00	- - aparati za suho jedkanje polprevodnikov
8456 99	- - drugi:

Tarifna oznaka	Poimenovanje
1	2
8456 99 10	- - - stroji za odzemanje, ki delujejo na osnovi ionskega snopa za proizvodnjo ali popravilo mask in mrežic za oblike na polprevodniških napravah
8456 99 30	- - - aparati za odstranjevanje ali čiščenje polprevodnikov
8456 99 50	- - - aparati za suho jedkanje oblik na podlage prikazovalnikov iz tekočih kristalov (LCD)
8456 99 80	- - - drugi
8457	Centri za strojno obdelavo, stroji, izdelani po principu standardnih enot (z eno postajo) in prenašalni stroji z več postajami, za obdelavo kovin
8457 10	- Centri za strojno obdelavo:
8457 10 10	- - horizontalni
8457 10 90	- - drugi
8457 20 00	- Stroji, izdelani po principu standardnih enot (z eno postajo)
8457 30	- Prenášalni stroji z več postajami (obdelovanec se premika):
8457 30 10	- - numerično krmiljeni
8457 30 90	- - drugi
8458	Stružnice (vključno stružni centri) za odstranjevanje kovin
	- Horizontalne stružnice:
8458 11	- - numerično krmiljene:
8458 11 20	- - - stružni centri
	- - - avtomatske stružnice:
8458 11 41	- - - - z enim vretenom
8458 11 49	- - - - z več vreteni
8458 11 80	- - - druge
8458 19	- - druge:
8458 19 20	- - - stružni centri
8458 19 40	- - - avtomatske stružnice
8458 19 80	- - - druge
	- Druge stružnice:
8458 91	- - numerično krmiljene:
8458 91 20	- - - stružni centri
8458 91 80	- - - druge
8458 99 00	- - druge
8459	Obdelovalni stroji za obdelavo kovin z odzemanjem materiala (vključno s stroji z delovnimi enotami na vodilih), z vrtnjem, povečevanjem odprtin (s struženjem ali rezkanjem), z rezkanjem, vrezovanjem ali narezovanjem navojev, razen stružnic iz tar. št. 8458
8459 10 00	- Stroji z delovnimi enotami na vodilih
	- Drugi stroji za vrtnje s svedrom:
8459 21 00	- - numerično krmiljeni
8459 29 00	- - drugi
	- Drugi kombinirani stroji za obdelavo odprtin z vrtnjem in rezkanjem:
8459 31 00	- - numerično krmiljeni
8459 39 00	- - drugi
8459 40	- Drugi stroji za povečevanje odprtin:
8459 40 10	- - numerično krmiljeni
8459 40 90	- - drugi
	- Konzolni rezkalni stroji:
8459 51 00	- - numerično krmiljeni
8459 59 00	- - drugi
	- Drugi rezkalni stroji:
8459 61	- - numerično krmiljeni:
8459 61 10	- - - orodni rezkalni stroji
8459 61 90	- - - drugi
8459 69	- - drugi:
8459 69 10	- - - orodni rezkalni stroji
8459 69 90	- - - drugi
8459 70 00	- Drugi stroji za vrezovanje ali narezovanje navojev

Tarifna oznaka	Poimenovanje
1	2
8460	Obdelovalni stroji za čiščenje, ostrenje, brušenje, honanje, lepanje, poliranje ali drugačno dodelavo kovin, sintranih kovinskih karbidov ali kermetov z brusi, abrazivi ali z izdelki za poliranje, razen strojev za izdelavo zobnikov z rezanjem, brušenjem ali dodelavo zobnikov iz tar. št. 8461 - Stroji za ravno brušenje, pri katerih se pozicioniranje v kateri koli osi lahko nastavi s točnostjo najmanj 0,01 mm:
8460 11 00	- - numerično krmiljeni
8460 19 00	- - drugi - Drugi brusilni stroji, pri katerih se pozicioniranje v kateri koli osi lahko nastavi s točnostjo najmanj 0,01 mm:
8460 21	- - numerično krmiljeni: - - - za cilindrične površine:
8460 21 11	- - - - stroji za notranje brušenje
8460 21 15	- - - - brezkončni brusilni stroji (centreless)
8460 21 19	- - - - drugi
8460 21 90	- - - drugi
8460 29	- - drugi: - - - za cilindrične površine:
8460 29 11	- - - - za notranje brušenje
8460 29 19	- - - - drugi
8460 29 90	- - - drugi - Stroji za ostrenje orodij ali rezil:
8460 31 00	- - numerično krmiljeni
8460 39 00	- - drugi
8460 40	- Stroji za honanje ali lepanje:
8460 40 10	- - numerično krmiljeni
8460 40 90	- - drugi
8460 90	- Drugi:
8460 90 10	- - opremljeni z mikrometričnim sistemom za nastavitvev, pri katerem se lega katere koli osi lahko nastavi do natančnosti najmanj 0,01 mm
8460 90 90	- - drugi
8461	Obdelovalni stroji za obdelavo kovin, sintranih kovinskih karbidov ali kermetov z odvzemanjem materiala: s skobljanjem, z izdelavo utorov, vlečenjem, rezanjem zobnikov, brušenjem zobnikov ali dodelavo zobnikov, z žaganjem, z odrezovanjem in drugimi postopki, ki niso na drugem mestu navedeni in ne zajeti
8461 20 00	- Kratkogibni skobeljniki
8461 30	- Stroji za posnemanje:
8461 30 10	- - numerično krmiljeni
8461 30 90	- - drugi
8461 40	- Stroji za izdelavo zobnikov z rezanjem, brušenjem ali dodelavo zobnikov: - - stroji za izdelavo zobnikov z rezanjem (vključno z brušenjem): - - - za izdelavo cilindričnih zobnikov:
8461 40 11	- - - - numerično krmiljeni
8461 40 19	- - - - drugi - - - za rezanje drugih zobnikov:
8461 40 31	- - - - numerično krmiljeni
8461 40 39	- - - - drugi - - stroji za dodelavo zobnikov: - - - opremljeni z mikrometričnim sistemom nastavitve, pri katerem se lahko lega katere koli osi nastavi z natančnostjo vsaj 0,01 mm:
8461 40 71	- - - - numerično krmiljeni
8461 40 79	- - - - drugi
8461 40 90	- - - drugi
8461 50	- Strojne žage in drugi stroji za odrezovanje: - - stroji za žaganje:
8461 50 11	- - - cirkularne žage
8461 50 19	- - - drugi
8461 50 90	- - stroji za odrezovanje
8461 90 00	- Drugi

Tarifna oznaka	Poimenovanje
1	2
8462	Obdelovalni stroji (vključno s stiskalnicami) za obdelavo kovin s prostim kovanjem ali kovanjem v kalupih; obdelovalni stroji (vključno s stiskalnicami) za obdelavo kovin z upogibanjem, prepogibanjem, ravnanjem, uravnavanjem, prerezovanjem ali izrezovanjem, za rezanje s striženjem; stiskalnice za obdelavo kovin ali kovinskih karbidov, ki niso zgoraj navedene
8462 10	- Stroji za kovanje ali kovanje v kalupih (vključno s stiskalnicami) in kladiva:
8462 10 10	- - numerično krmiljeni
8462 10 90	- - drugi
8462 21	- Stroji za upogibanje, prepogibanje, ravnanje in poravnavanje (vključno s stiskalnicami):
8462 21	- - numerično krmiljeni:
8462 21 10	- - - drugi:
8462 21 10	- - - - za obdelovanje ploščatih izdelkov
8462 21 80	- - - - drugi
8462 29	- - drugi:
8462 29 10	- - - drugi:
8462 29 10	- - - - za obdelavo ploščatih izdelkov
8462 29 91	- - - - drugi:
8462 29 91	- - - - - hidravlični
8462 29 98	- - - - - drugi
8462 31 00	- Škarje za striženje (vključno s stiskanjem), razen kombiniranih strojev za štančanje in rezanje s striženjem:
8462 31 00	- - numerično krmiljene
8462 39	- - druge:
8462 39 10	- - - za obdelavo ploščatih izdelkov
8462 39 10	- - - druge:
8462 39 91	- - - - hidravlične
8462 39 99	- - - - druge
8462 41	- Stroji za štančanje ali zarezovanje (vključno s stiskalnicami), tudi kombinirani stroji za štančanje in rezanje s striženjem:
8462 41	- - numerično krmiljeni:
8462 41 10	- - - za obdelavo ploščatih izdelkov
8462 41 90	- - - drugi
8462 49	- - drugi:
8462 49 10	- - - za obdelavo ploščatih izdelkov
8462 49 90	- - - drugi
8462 91	- Drugi:
8462 91	- - hidravlične stiskalnice:
8462 91 10	- - - stiskalnice za stiskanje kovinskih praškov s sintranjem ali stiskalnice za stiskanje odpadnih kovin v bale
8462 91 50	- - - drugi:
8462 91 50	- - - - numerično krmiljeni
8462 91 90	- - - - drugi
8462 99	- - drugi:
8462 99 10	- - - stiskalnice za livarske kovinske praške s sintranjem ali stiskalnice za kompresijo odpadnih kovin v bale
8462 99 50	- - - drugi:
8462 99 50	- - - - numerično krmiljeni
8462 99 90	- - - - drugi
8463	Drugi stroji za obdelavo kovin, sintranih kovinskih karbidov ali kermetov, brez odzemanja materiala
8463 10	- Stroji za vlečenje palic, cevi, profilov, žic ipd.:
8463 10 10	- - stroji za vlečenje žice
8463 10 90	- - drugi
8463 20 00	- Stroji za valjanje navojev
8463 30 00	- Stroji za obdelavo in predelavo žice
8463 90 00	- Drugi

Tarifna oznaka	Poimenovanje
1	2
8466	Deli in pribor, ki so izključno ali pretežno primerni za uporabo s stroji iz tar. št. 8456 do 8465, vključno z držali za obdelovance in orodje, samoodpiralnimi glavami za rezanje navojev, razdelilnimi glavami in drugimi specialnimi dodatnimi napravami za obdelovalne stroje; držala za katero koli vrsto orodja, ki se pri delu držijo v roki
8466 10	- Držala za orodje in samoodpiralne glave za rezanje navojev: - - držala za orodje:
8466 10 10	- - - nasadilna, elastična in cevasta držala - - - druga:
8466 10 31	- - - - za stružnice
8466 10 39	- - - - druga
8466 10 90	- - samoodpiralne glave za rezanje
8466 20	- Držala za obdelovance:
8466 20 10	- - pomožna orodja za pritrjevanje posebnih naprav; kompleti standardnih pomožnih orodij za pritrjevanje - - druga:
8466 20 91	- - - za stružnice
8466 20 99	- - - druga
8466 30 00	- Razdelilne glave in druge specialne dodatne naprave za obdelovalne stroje - Drugo:
8466 91	- - za stroje iz tar. št. 8464: - - - drugo:
8466 91 20	- - - - iz litega železa ali litega jekla
8466 91 95	- - - - drugo
8466 92	- - za stroje iz tar. št. 8465:
8466 92 20	- - - iz litega železa ali litega jekla
8466 92 80	- - - drugo
8466 93	- - za stroje iz tar. št. 8456 do 8461:
8466 93 95	- - - drugo
8466 94	- - za stroje iz tar. št. 8462 in 8463:
8466 94 10	- - - za stroje iz tar. podšt. 8462 21 05 ali 8462 29 05
8466 94 90	- - - drugo
8477	Stroji za obdelavo gume ali plastične mase ali za izdelavo izdelkov iz teh materialov, ki niso navedeni in ne zajeti na drugem mestu v tem poglavju
8477 10	- Stroji za brizgalno vlivanje v kalupe:
8477 10 10	- - oprema za kapsuliranje pri sestavi polprevodniških naprav
8477 10 90	- - drugo
8477 20 00	- Ekstruderji
8477 30 00	- Stroji za oblikovanje s pihanjem
8477 40 00	- Stroji za oblikovanje z vakuumom in drugi stroji za termično oblikovanje - Drugi stroji za oblikovanje:
8477 51 00	- - za oblikovanje ali protektiranje plaščev ali za oblikovanje zračnic
8477 59	- - drugi: - - - drugi:
8477 59 10	- - - - stiskalnice
8477 59 80	- - - - drugi
8477 80	- Drugi stroji: - - stroji za proizvodnjo penastih izdelkov:
8477 80 11	- - - stroji za proizvodnjo reaktivnih rezin
8477 80 19	- - - drugi - - drugi:
8477 80 91	- - - oprema za manjšanje velikosti
8477 80 93	- - - mešalniki in mesilniki
8477 80 95	- - - stroji za rezanje, cepljenje in lupljenje
8477 80 99	- - - drugi
8477 90	- Deli: - - drugi:
8477 90 10	- - - iz litega železa ali litega jekla
8477 90 80	- - - drugi

Tarifna oznaka	Poimenovanje
1	2
8479	Stroji in mehanske naprave s posebnimi funkcijami, ki niso navedeni in ne zajeti na drugem mestu v tem poglavju
8479 10 00	- Stroji za graditev ulic, cest, visoko in nizko gradnjo ali podobna javna dela
8479 20 00	- Stroji za ekstrakcijo ali pripravo živalskih ali rastlinskih masti ali olj
8479 30	- Stiskalnice za proizvodnjo ivernih plošč ali vlaknenih plošč iz lesa ali drugega lesnatega materiala ter drugi stroji za obdelovanje lesa ali plute:
8479 30 10	- - stiskalnice
8479 30 90	- - drugi
8479 40 00	- Stroji za izdelavo vrvi ali kablov
8479 50 00	- Industrijski roboti, ki niso navedeni in ne zajeti na drugem mestu
8479 60 00	- Hladilci zraka na osnovi izparevanja
	- Drugi stroji in mehanske naprave:
8479 81 00	- - za obdelovanje kovin, vključno z napravami za navijanje električne žice
8479 82 00	- - stroji za mešanje, gnetenje, drobljenje, mletje, sejanje, rešetanje, homogeniziranje ali emulgiranje
8479 89	- - drugo:
8479 89 10	- - - naslednji izdelki, ki se uporabljajo v civilnem letalstvu: hidropnevmatske baterije; mehanski sprožilci za usmerjanje sile na turbini (za usmerjanje povratnega pritiska); posebno projektirane toaletne enote; vlažilci in sušilci zraka; servo mehanizmi, neelektrični; neelektrični starter motorji; pnevmatski starterji za turbo reaktivce, turbo propelerje in druge plinske turbine; neelektrični brisalci vetrobranskih stekel; neelektrični regulatorji propelerja
	- - - drugo:
8479 89 30	- - - - samohodno hidravlično rudarsko stropno podporje
8479 89 60	- - - - centralni mazalni sistemi
8479 89 65	- - - - aparati za rast in izvlačenje monokristalov za polprevodnike
8479 89 70	- - - - aparati za epitakso depozicijo na polprevodnikih
8479 89 73	- - - - aparati za mokro jedkanje, razvijanje, guljenje ali čiščenje polprevodniških rezin in podlag prikazovalnikov na tekoče kristale
8479 89 98	- - - - drugo
8479 90	- Deli:
8479 90 10	- - za uporabo v civilnem letalstvu
	- - drugi:
8479 90 50	- - - strojev iz tar. podšt. 8479 89 65, 8479 89 70, 8479 89 73, 8479 89 77 ali 8479 89 79
	- - - drugi:
8479 90 92	- - - - iz litega železa in litega jekla
8479 90 97	- - - - drugi
8480	Livarski okvirji za livarne kovin; modelne plošče; modeli za kalupe, kalupi za kovino (razen kalupov za ingote), kovinske karbide, steklo, mineralne materiale, gumo in plastične mase
	- Kalupi za kovino ali kovinske karbide:
8480 49 00	- - drugi
8481	Pipe, ventili in podobne naprave za cevovode, kotle, rezervoarje, velike posode in podobno, vključno z redukcijskimi ventili in termostatsko krmiljenimi ventili
8481 10	- Ventili za zmanjšanje pritiska:
8481 10 05	- - kombinirani s filtri ali naoljevalci
8481 20	- Ventili za oljnihidravlične ali pnevmatske prenose:
8481 20 10	- - ventili za upravljanje oljnihidravlično poganjanih prenosov
8481 20 90	- - ventili za upravljanje pnevmatsko poganjanih prenosov
8481 30	- Nepovratni ventili:
8481 30 99	- - drugi
8481 90 00	- Deli
8482	Kotalni ležaji
8482 10	- Kroglični ležaji:
8482 10 10	- - z največjim zunanjim premerom do vključno 30 mm
8482 10 90	- - drugi
8482 50 00	- Drugi valjni ležaji

Tarifna oznaka	Poimenovanje
1	2
8483	Transmisijske gredi (vključno odmične gredi in kolenaste gredi) in ročice; ohišja za ležaje in drsni ležaji; zobniki, zobniški in frikcijski prenosniki; navojna vretena s kroglicami ali valji; menjalniška ohišja in drugi menjalniki hitrosti, vključno pretvorniki navora; vztrajniki, jermenice in vrvenice (vključno s tistimi za škripčevja); sklopke in gredne vezi (vključno križni in kardanski zglobi)
8483 10	- Transmisijske gredi (vključno odmične gredi in kolenaste gredi) in ročice:
8483 10 10	- - za uporabo v civilnem letalstvu
	- - druge:
	- - - odmične in kolenaste gredi in ročice:
8483 10 41	- - - - iz litega železa ali litega jekla
8483 10 51	- - - - odprto utopno kovane
8483 10 57	- - - - druge
8483 10 60	- - - kolenasti valji
8483 10 80	- - - druge
8483 20	- Ohišja za ležaje z vdelanimi kotalnimi ležaji:
8483 20 10	- - ki se uporabljajo v zračnem in vesoljskem prometu
8483 20 90	- - drugo
8483 30	- Ohišja za ležaje brez vdelanih kotalnih ležajev; drsni ležaji:
8483 30 10	- - za uporabo v civilnem letalstvu
	- - drugo:
	- - - ohišja ležajev:
8483 30 31	- - - - za kotalne ležaje
8483 30 39	- - - - druga
8483 30 90	- - - drsni ležaji
8483 40	- Zobniki in zobniški prenosi, kolesja drugačna od zobatih, zobnikov za verige in drugih elementov prenosov prikazanih ločeno; navojna vretena s kroglicami ali valji; menjalniki in drugi prenosi hitrosti, vključno s pretvorniki navora:
8483 40 10	- - za uporabo v civilnem letalstvu
	- - drugo:
	- - - zobniki in zobniški prenosi (razen tornih prestav):
8483 40 82	- - - - čelni in spiralni
8483 40 83	- - - - stožčasti in stožčasto čelni
8483 40 84	- - - - polžasti
8483 40 85	- - - - drugo
8483 40 92	- - - navojna vretena s kroglicami ali valji
	- - - menjalniki in drugi prenosi hitrosti:
8483 40 94	- - - - menjalniki
8483 40 96	- - - - drugo
8483 40 98	- - - drugo
8483 50	- Vztrajniki, jermenice in vrvenice (vključno s tistimi za škripčevja):
8483 50 10	- - škripci za uporabo v civilnem letalstvu
	- - drugi:
8483 50 91	- - - iz litega železa ali litega jekla
8483 50 99	- - - drugi
8483 60	- Sklopke in gredne vezi (vključno križni in kardanski zglobi):
8483 60 10	- - za uporabo v civilnem letalstvu
	- - druge:
8483 60 91	- - - iz litega železa ali litega jekla
8483 60 99	- - - druge
8483 90	- Zobata kolesja, zobniki za verige in drugi elementi prenosov prikazani ločeno; deli:
8483 90 10	- - za uporabo v civilnem letalstvu
	- - drugi:
8483 90 30	- - - ohišij ležajev
	- - - drugi:
8483 90 92	- - - - iz litega železa ali litega jekla
8483 90 98	- - - - drugi

Tarifna oznaka	Poimenovanje
1	2
8484	Tesnila iz kovinskih listov, kombinirana z drugim materialom, ali iz dveh ali več plasti kovine; garniture tesnil, različne po sestavi materiala, v vrečkah, ovitkih ali podobnih pakiranjih; mehanska tesnila
8484 10	- Tesnila iz kovinskih listov, kombinirana z drugim materialom ali iz dveh ali več plasti kovine:
8484 10 10	- - za uporabo v civilnem letalstvu
8484 10 90	- - druga
8484 20 00	- Mehanska tesnila
8484 90	- Drugo:
8484 90 10	- - za uporabo v civilnem letalstvu
8484 90 90	- - drugo
8485	Deli strojev brez električnih priključkov, izolatorjev, tuljav, kontaktov ali drugih električnih delov, ki niso navedeni in ne zajeti na drugem mestu v tem poglavju
8485 90	- Drugi:
8485 90 10	- - iz nekovnega litega železa
8485 90 30	- - iz kovnega litega železa
	- - železni ali jekleni:
8485 90 51	- - - iz litega jekla
8485 90 53	- - - iz odprto utopno kovanega železa ali jekla
8485 90 55	- - - iz zaprto utopno kovanega železa ali jekla
8485 90 59	- - - drugi
8485 90 80	- - drugi
8501	Elektromotorji in električni generatorji (razen generatorskih agregatov)
8501 10	- Motorji z močjo do 37,5 W:
	- - drugi:
8501 10 91	- - - univerzalni motorji na izmenični ali enosmerni tok
8501 10 93	- - - motorji na izmenični tok
8501 10 99	- - - motorji na enosmerni tok
	- Drugi enosmerni motorji; generatorji enosmernege toka:
8501 31	- - z močjo do vključno 750 W:
8501 31 90	- - - drugi
8501 32	- - z močjo nad 750 W do vključno 75 kW
	- - - drugi:
8501 32 91	- - - - z močjo nad 750 W do vključno 7,5 kW
8501 32 99	- - - - z močjo nad 7,5 kW do vključno 75 kW
8501 40	- Drugi izmenični motorji, enofazni:
	- - drugi:
8501 40 91	- - - z močjo do vključno 750 W
8501 40 99	- - - z močjo nad 750 W
8503 00	Deli, ki so izključno ali pretežno primerni za uporabo s stroji iz tar. št. 8501 ali 8502
8503 00 10	- Nemagnetni varnostni obroči
	- Drugo:
8503 00 91	- - iz litega železa ali litega jekla
8503 00 99	- - drugo
8504	Električni transformatorji, statični pretvorniki (npr. usmerniki) in indukcijske tuljave
8504 10	- Predstikalne naprave za žarnice na razelektrenje:
8504 10 10	- - za uporabo v civilnem letalstvu
	- - druge:
8504 10 91	- - - indukcijske tuljave, povezane ali nepovezane s kondenzatorjem
8504 10 99	- - - druge
	- Transformatorji s tekočim dielektrikom:
8504 21 00	- - z močjo do vključno 650 kVA
8504 22	- - z močjo nad 650 kVA do vključno 10.000 kVA:
8504 22 10	- - - nad 650 kVA, do vključno 1.600 kVA
8504 22 90	- - - nad 1.600 kVA, do vključno 10.000 kVA
8504 23 00	- - z močjo nad 10.000 kVA
	- Drugi transformatorji:

Tarifna oznaka	Poimenovanje
1	2
8504 31	-- z močjo do vključno 1 kVA:
8504 31 10	--- za uporabo v civilnem letalstvu --- drugi:
	---- merilni transformatorji:
8504 31 31	---- za merjenje napetosti
8504 31 39	---- drugi
8504 31 90	---- drugi
8504 32	-- z močjo nad 1 kVA do vključno 16 kVA:
8504 32 10	--- za uporabo v civilnem letalstvu --- drugi:
8504 32 30	---- merilni transformatorji
8504 32 90	---- drugi
8504 33	-- z močjo nad 16 kVA do vključno 500 kVA:
8504 33 10	--- za uporabo v civilnem letalstvu
8504 33 90	--- drugi
8504 34 00	-- z močjo nad 500 kVA
8504 40	- Statični pretvorniki:
8504 40 10	-- za uporabo v civilnem letalstvu -- drugi:
8504 40 20	--- vrst, ki se uporabljajo skupaj s telekomunikacijskimi aparati, s stroji za avtomatsko obdelavo podatkov in njihovimi enotami --- drugi:
8504 40 50	---- polikristalni polprevodniški usmerniki ---- drugi:
8504 40 93	---- polnilniki akumulatorjev ---- drugi:
8504 40 94	----- usmerniki ----- razsmerniki:
8504 40 96	----- z zmogljivostjo do vključno 7,5 kVA
8504 40 97	----- z zmogljivostjo nad 7,5 kVA
8504 40 99	----- drugi
8504 50	- Druge indukcijske tuljave:
8504 50 10	-- za uporabo v civilnem letalstvu -- druge:
8504 50 30	--- vrst, ki se uporabljajo skupaj s telekomunikacijskimi aparati in za napajanje strojev za avtomatsko obdelavo podatkov in njihovih enot
8504 50 80	--- druge
8504 90	- Deli:
	-- transformatorjev in indukcijskih tuljav:
8504 90 05	--- elektronski sklopi strojev iz tar. podšt. 8504 50 30 --- drugo:
8504 90 11	---- feritna jedra
8504 90 18	---- drugo -- statičnih pretvornikov:
8504 90 91	--- elektronski sklopi strojev iz tar. podšt. 8504 40 20
8504 90 99	--- drugo
8505	Elektromagneti; trajni magneti in izdelki, ki so namenjeni, da po magnetenju postanejo trajni magneti; vpenjalne glave, vpenjalne naprave in podobna držala za obdelovance na osnovi elektromagnetov ali trajnih magnetov; elektromagnetne sklopke in zavore; elektromagnetne dvigalne glave
	- Trajni magneti in izdelki, ki so namenjeni, da po magnetenju postanejo trajni magneti:
8505 11 00	-- kovinski
8505 19	-- drugi:
8505 19 10	--- trajni magneti iz aglomeriranega ferita
8505 19 90	--- drugi
8505 20 00	- Elektromagnetne sklopke in zavore
8505 30 00	- Elektromagnetne dvigalne glave
8505 90	- Drugo, vključno z deli:
8505 90 10	-- elektromagneti

Tarifna oznaka	Poimenovanje
1	2
8505 90 30	- - elektromagnetna ali trajnomagnetna vpenjala, sponke in podobna držala
8505 90 90	- - deli
8507	Električni akumulatorji, vključno s separatorji zanje, pravokotni ali ne, vključno s kvadratnimi
8507 10	- Svinčevi akumulatorji za zagon batnih motorjev:
8507 10 10	- - za uporabo v civilnem letalstvu
	- - drugi:
	- - - z maso do vključno 5 kg:
8507 10 31	- - - - s tekočim elektrolitom
8507 10 39	- - - - drugi
	- - - z maso nad 5 kg:
8507 10 81	- - - - s tekočim elektrolitom
8507 10 89	- - - - drugi
8507 20	- Drugi svinčevi akumulatorji:
8507 20 10	- - za uporabo v civilnem letalstvu
	- - drugi:
	- - - vlečni akumulatorji:
8507 20 31	- - - - s tekočim elektrolitom
8507 20 39	- - - - drugi
	- - - drugi:
8507 20 81	- - - - s tekočim elektrolitom
8507 20 89	- - - - drugi
8511	Električna oprema za vžiganje in zaganjanje motorjev z notranjim zgorevanjem, ki se vžigajo s svečko ali kompresijo (npr.: vžigalni magneti, dinamomagnetni, vžigalne tuljave, vžigalne svečke, ogrevalne svečke, električni zaganjalniki); generatorji (npr. diname in alternatorji) in reglerji zanje
8511 10	- Vžigalne svečke:
8511 10 10	- - za uporabo v civilnem letalstvu
8511 10 90	- - druge
8511 20	- Vžigalni magneti; dinamomagnetni; magnetni vztrajniki:
8511 20 10	- - za uporabo v civilnem letalstvu
8511 20 90	- - drugi
8511 30	- Razdelilniki; vžigalne tuljave:
8511 30 10	- - za uporabo v civilnem letalstvu
8511 30 90	- - drugi
8511 40	- Električni zaganjalniki in stroji z dvojnim namenom (električni zaganjalniki-generatorji):
8511 40 10	- - za uporabo v civilnem letalstvu
8511 40 90	- - drugi
8511 50	- Drugi generatorji:
8511 50 10	- - za uporabo v civilnem letalstvu
8511 50 90	- - drugi
8511 80	- Druga oprema:
8511 80 10	- - za uporabo v civilnem letalstvu
8511 80 90	- - druga
8511 90 00	- Deli
8512	Električna oprema za razsvetljavo in signalizacijo (razen izdelkov iz tar. št. 8539), vetrobranski brisalci, naprave za odmrznitev in naprave za razmeglitev, za dvokolesa in motorna vozila
8512 10 00	- Oprema za razsvetljavo in vizualno signalizacijo za dvokolesa
8512 20 00	- Druga oprema za razsvetljavo in vizualno signalizacijo
8512 30 00	- Oprema za zvočno signalizacijo
8512 40 00	- Vetrobranski brisalci, naprave za odmrznitev in naprave za razmeglitev
8512 90 00	- Deli

Tarifna oznaka	Poimenovanje
1	2
8515	Stroji in aparati za mehko in trdo spajkanje ali varjenje, električni (vključno z električno segrevalnim plinom), laserski ali na principu druge svetlobe ali fotonskega snopa, ultrazvoka, elektronskega snopa, magnetnih impulzov ali plazemskega obloka, vključno s tistimi, s katerimi se lahko reže; električni stroji in aparati za vroče brizganje kovin ali kermetov (razen tistih iz tar. št. 8456)
	- Stroji in aparati za mehko ali trdo spajkanje:
8515 11 00	- - spajkalniki in pištole za mehko spajkanje
8515 19 00	- - drugi
	- Stroji in aparati za električno uporovno varjenje kovin:
8515 21 00	- - avtomatski ali polavtomatski
8515 29	- - drugi:
8515 29 10	- - - za čelno varjenje
8515 29 90	- - - drugi
	- Stroji in aparati za varjenje kovin z električnim oblokom (vključno plazemski oblok):
8515 31 00	- - avtomatski in polavtomatski
8515 39	- - drugi:
	- - - za ročno varjenje s prekritimi elektrodami, skupaj s priborom za rezanje ali varjenje in dobavljeno skupaj z:
8515 39 13	- - - - transformatorji
8515 39 18	- - - - generatorji ali rotacijskimi pretvorniki ali statičnimi pretvorniki, usmerniki ali usmerjevalnimi napravami
8515 39 90	- - - drugi
8515 80	- Drugi stroji in aparati:
8515 80 05	- - vezalci žic vrst, ki se uporabljajo pri proizvodnji polprevodniških naprav
	- - drugi:
	- - - za obdelavo kovin:
8515 80 11	- - - - za varjenje
8515 80 19	- - - - drugi
	- - - drugi:
8515 80 91	- - - - za uporovno varjenje plastičnih mas
8515 80 99	- - - - drugi
8515 90	- Deli:
8515 90 10	- - za stroje iz tar. podšt. 8515 80 05
8515 90 90	- - drugi
8516	Električni pretočni ali akumulacijski grelniki vode in potopni grelniki; električni aparati za ogrevanje prostorov in električne naprave za ogrevanje tal; elektrotermični aparati za urejanje las (npr. aparati za sušenje las, aparati za kodranje las idr.) in aparati za sušenje rok; električni likalniki; druge gospodinjske elektrotermične naprave; električni grelni upori, razen tistih iz tar. št. 8545
8516 80	- Električni grelni upori:
8516 80 10	- - montirani v preprosto izolirano ohišje z električnim priključkom, uporabljeni za odmrzovanje ali odtajanje, za uporabo v civilnem letalstvu
	- - drugi:
8516 80 91	- - - vgrajeni v izoliranem ohišju
8516 80 99	- - - drugi
8532	Električni kondenzatorji, konstantni, spremenljivi ali nastavljivi (vnaprej nastavljeni)
8532 10 00	- Konstantni kondenzatorji, namenjeni za uporabo v tokokrogih s frekvenco 50/60 Hz, s kompenzacijo jalove moči najmanj 0,5 kVAR (močnostni kondenzatorji)
	- Drugi konstantni kondenzatorji:
8532 21 00	- - tantalski
8532 22 00	- - aluminijški elektrolitski
8532 23 00	- - keramični, enoplastni
8532 24 00	- - keramični, večplastni
8532 25 00	- - s papirnim ali plastičnim dielektrikom
8532 29 00	- - drugi
8532 30 00	- Spremenljivi ali nastavljivi (vnaprej nastavljeni kondenzatorji)
8532 90 00	- Deli

Tarifna oznaka	Poimenovanje
1	2
8533	Električni upori (vključno z reostati in potenciometri), razen grelnih uporov
8533 10 00	- Stalni ogljeni upori, kompozitni ali naparjeni - Drugi stalni upori:
8533 21 00	- - za moč do vključno 20 W
8533 29 00	- - drugi
8533 31 00	- Spremenljivi žični upori, vključno z reostati in potenciometri:
8533 39 00	- - za moč do vključno 20 W
8533 40	- - drugi
8533 40	- Drugi spremenljivi upori, vključno z reostati in potenciometri:
8533 40 10	- - za moč do vključno 20 W
8533 40 90	- - drugi
8533 90 00	- Deli
8534 00	Tiskana vezja
8534 00 11	- Ki vsebujejo le vezi in priključki:
8534 00 19	- - večslojna tiskana vezja
8534 00 90	- - druga
8534 00 90	- Z drugimi pasivnimi elementi
8536	Električni aparati za vkloppljanje in izkloppljanje ali za zaščito električnih tokokrogov ali za povezavo z električnimi tokokrogi ali znotraj njih (npr.: stikala, releji, varovalke, dušilni elementi motečih valov, vtiči in vtičnice, okovi žarnic in razdelilne omarice), za napetosti do vključno 1.000 V
8536 10	- Varovalke:
8536 10 10	- - za tokove do vključno 10 A
8536 10 50	- - za tokove od 10 A do vključno 63 A
8536 10 90	- - za tokove nad 63 A
8536 20	- Avtomatski odklopniki tokokrogov:
8536 20 10	- - za tokove do vključno 63 A
8536 20 90	- - za tokove nad 63 A
8536 30	- Drugi aparati za zaščito električnih tokokrogov:
8536 30 10	- - za tokove do vključno 16 A
8536 30 30	- - za tokove od 16 A do vključno 125 A
8536 30 90	- - za tokove nad 125 A
8536 41	- Releji :
8536 41 10	- - za napetost do vključno 60 V:
8536 41 90	- - - za tokove do vključno 2 A
8536 49 00	- - - za tokove nad 2 A
8536 50	- - drugi
8536 50 11	- Druga stikala:
8536 50 15	- - druga:
8536 50 19	- - - za napetosti do vključno 60 V:
8536 50 80	- - - - pritisna stikala
8536 50 11	- - - - vrtljiva stikala
8536 50 15	- - - - druga
8536 50 19	- - - - druga
8536 61	- Okovi žarnic, vtiči in vtičnice:
8536 61 10	- - okovi žarnic:
8536 61 90	- - - z Edisonovim navojem
8536 69	- - - drugi
8536 69 10	- - drugi:
8536 69 30	- - - za koaksialne kable
8536 69 90	- - - za tiskana vezja
8536 90	- - drugi
8536 90 01	- Drugi aparati:
8536 90 10	- - predpripravljeni elementi za električna vezja
8536 90 20	- - vezni in kontaktni elementi za žice in kable
8536 90 85	- - kontaktno polje za rezine
8536 90 85	- - drugi

Tarifna oznaka	Poimenovanje
1	2
8538	Deli, ki so izključno ali pretežno namenjeni za uporabo z aparati iz tar. št. 8535, 8536 ali 8537
8538 90	- Drugi: - - za rezinske sonde iz tar. podšt. 8536 90 20:
8538 90 11	- - - elektronski sklopi
8538 90 19	- - - drugi
8538 90 91	- - drugi: - - - elektronski sklopi
8538 90 99	- - - drugi
8539	Električne žarnice z nitko in električne žarnice na razelektrenje, vključno zaprte reflektorske žarnice z naperjenim zrcalom, ultravijolične in infrardeče žarnice; obločnice
8539 10	- Zaprte reflektorske žarnice z naperjenim zrcalom (sealed beam lamp units):
8539 10 10	- - za uporabo v civilnem letalstvu
8539 10 90	- - druge - Druge žarnice z nitko, brez ultravijoličnih in infrardečih žarnic:
8539 21	- - volframove halogenske:
8539 21 30	- - - ki se uporabljajo za motorna kolesa ali druga motorna vozila - - - druge, za napetosti:
8539 21 92	- - - - nad 100 V
8539 21 98	- - - - do vključno 100 V
8539 22	- - druge, z močjo do vključno 200 W in za napetosti nad 100 V:
8539 22 10	- - - reflektorske svetilke
8539 22 90	- - - druge
8539 29	- - druge:
8539 29 30	- - - ki se uporabljajo za motorna kolesa ali druga motorna vozila - - - druge, za napetosti:
8539 29 92	- - - - nad 100 V
8539 29 98	- - - - do vključno 100 V - Žarnice na razelektrenje, razen ultravijoličnih žarnic:
8539 31	- - fluorescenčne, s termokatodo:
8539 31 10	- - - z dvojnimi podnožjem
8539 31 90	- - - druge
8539 32	- - žarnice, napolnjene s parami živega srebra ali natrija in kovinsko - halogenske žarnice:
8539 32 10	- - - napolnjene s parami živega srebra
8539 32 50	- - - napolnjene s parami natrija
8539 32 90	- - - kovinsko - halogenske
8539 39 00	- - druge - Ultravijolične in infrardeče žarnice; obločnice:
8539 41 00	- - obločnice
8539 49	- - druge
8539 49 10	- - - ultravijolične žarnice
8539 49 30	- - - infrardeče žarnice
8539 90	- Deli:
8539 90 10	- - podnožja žarnice
8539 90 90	- - drugo
8544	Izolirana žica (vključno z lakirano žico ali elektrolitsko oksidirano žico), kabli (vključno s koaksialnimi kabli) in drugi izolirani električni vodniki, s konektorjem ali brez njega; kabli iz optičnih vlaken, izdelani iz posamično oplaščenih vlaken, kombinirani z električnimi vodniki ali ne, s konektorjem ali brez njega - Žica za navijanje:
8544 11	- - bakrena:
8544 11 10	- - - lakirana ali emajlirana
8544 11 90	- - - druga
8544 19	- - druga:
8544 19 10	- - - lakirana ali emajlirana
8544 19 90	- - - druga
8544 20 00	- Koaksialni kabli in drugi koaksialni električni vodniki
8544 30	- Kompleti vodnikov za vžig in drugi kompleti vodnikov za vozila, letala ali ladje:
8544 30 10	- - za uporabo v civilnem letalstvu

Tarifna oznaka	Poimenovanje
1	2
8544 30 90	- - drugi - Drugi električni vodniki, za napetost do vključno 80 V:
8544 41	- - s konektorji:
8544 41 10	- - - ki se uporabljajo za telekomunikacije
8544 41 90	- - - drugi
8544 49	- - drugi:
8544 49 20	- - - ki se uporabljajo za telekomunikacije
8544 49 80	- - - drugi - Drugi električni vodniki, za napetost nad 80 V do vključno 1000 V:
8544 51	- - s konektorji:
8544 51 10	- - - ki se uporabljajo v telekomunikacijah
8544 51 90	- - - drugi
8544 59	- - drugi:
8544 59 10	- - - žica in kabli, s premerom posamičnega žičnega vodnika nad 0,51 mm
	- - - drugi:
8544 59 20	- - - - za nazivno napetost 1.000 V
8544 59 80	- - - - za nazivno napetost nad 80 V, vendar manj kot 1.000 V
8544 60	- Drugi električni vodniki, za napetost nad 1.000 V:
8544 60 10	- - z bakrenimi vodniki
8544 60 90	- - z drugimi vodniki
8544 70 00	- Kabli iz optičnih vlaken
8609 00	Zabojniki (vključno z zabojniki za transport tekočin), specialno konstruirani in opremljeni za enega ali več načinov prevoza
8609 00 10	- Za prevoz radioaktivnih snovi, zaščiteni s protiradiacijsko prevleko
8609 00 90	- Drugi
8701	Traktorji, (razen traktorjev iz tar. št. 8709)
8701 20	- Cestni vlačilci za polpriklopnike:
8701 20 10	- - novi
8701 20 90	- - rabljeni
8702	Motorna vozila za prevoz deset ali več oseb, všteti voznika
8702 10	- Z batnim motorjem z notranjim zgorevanjem na vžig s kompresijo (dieselskim ali poldieselskim): - - s prostornino cilindrov nad 2.500 cm ³ :
8702 10 11	- - - nova
8702 10 19	- - - rabljena
	- - s prostornino cilindrov do vključno 2.500 cm ³ :
8702 10 91	- - - nova
8702 10 99	- - - rabljena
8702 90	- Druga: - - z batnim motorjem z notranjim izgorevanjem in vžigom s svečko: - - - s prostornino cilindrov nad 2.800 cm ³ :
8702 90 11	- - - - nova
8702 90 19	- - - - rabljena
	- - - s prostornino cilindrov do vključno 2.800 cm ³ :
8702 90 31	- - - - nova
8702 90 39	- - - - rabljena
8702 90 90	- - z drugimi motorji
8703	Avtomobili in druga motorna vozila, konstruirana predvsem za prevoz ljudi (razen vozil iz tar. št. 8702), vključno z motornimi vozili za kombinirani prevoz ljudi in blaga (tipa "karavan", "kombi" itd.) in dirkalnimi avtomobili
8703 10	- Vozila, konstruirana za vožnjo po snegu; specialna vozila za prevoz ljudi na terenih za golf in podobna vozila:
8703 10 11	- - vozila, konstruirana posebej za potovanje po snegu, z batnim motorjem z notranjim zgorevanjem in vžigom s kompresijo (dieselskim in poldieselskim) ali z batnim motorjem z notranjim izgorevanjem in z vžigom s svečko

Tarifna oznaka	Poimenovanje
1	2
8703 10 18	- - druga - Druga vozila z batnim motorjem in vžigom s svečko, razen z rotacijskimi batnimi motorji:
8703 21	- - s prostornino cilindrov do vključno 1000 cm ³ :
8703 21 10	- - - nova
8703 21 90	- - - rabljena
8703 22	- - s prostornino cilindrov nad 1000 cm ³ do vključno 1500 cm ³ :
8703 22 10	- - - nova
8703 22 90	- - - rabljena
8703 23	- - s prostornino cilindrov nad 1500 cm ³ do vključno 3000 cm ³ :
	- - - nova:
8703 23 11	- - - - avtodomi
8703 23 19	- - - - druga
8703 23 90	- - - - rabljena
8703 24	- - s prostornino cilindrov nad 3000 cm ³ :
8703 24 10	- - - nova
8703 24 90	- - - rabljena - Druga vozila z batnim motorjem z notranjim zgorevanjem na vžig s kompresijo (dieselskim ali poldieselskim):
8703 31	- - s prostornino cilindrov do vključno 1500 cm ³ :
8703 31 10	- - - nova
8703 31 90	- - - rabljena
8703 32	- - s prostornino cilindrov nad 1500 cm ³ do vključno 2500 cm ³ :
	- - - nova:
8703 32 11	- - - - avtodomi
8703 32 19	- - - - druga
8703 32 90	- - - - rabljena
8703 33	- - s prostornino cilindrov nad 2500 cm ³ :
	- - - nova:
8703 33 11	- - - - avtodomi
8703 33 19	- - - - druga
8703 33 90	- - - - rabljena
8703 90	- Druga:
8703 90 10	- - z električnimi motorji
8703 90 90	- - druga
8704	Motorna vozila za prevoz blaga
8704 10	- Samorazkladalna (dumperji - prekucniki), konstruirana za delo izven cestnega omrežja:
8704 10 10	- - z batnim motorjem z notranjim zgorevanjem s kompresijskim vžigom (dieselskim ali poldieselskim) ali z vžigom s svečko
8704 10 90	- - druga - Druga z batnim motorjem z notranjim zgorevanjem na vžig s kompresijo (dieselskim ali poldieselskim):
8704 21	- - bruto mase do vključno 5 t:
8704 21 10	- - - posebej prirejena za transport visokoradioaktivnih snovi
	- - - druga:
	- - - - z motorji s prostornino cilindrov nad 2.500 cm ³ :
8704 21 31	- - - - - nova
8704 21 39	- - - - - rabljena
	- - - - z motorji s prostornino cilindrov do vključno 2.500 cm ³ :
8704 21 91	- - - - - nova
8704 21 99	- - - - - rabljena
8704 22	- - bruto mase nad 5 do vključno 20 t:
8704 22 10	- - - posebej prirejena za transport visokoradioaktivnih snovi
	- - - druga:
8704 22 91	- - - - nova
8704 22 99	- - - - rabljena
8704 23	- - bruto mase nad 20 t:
8704 23 10	- - - posebej prirejena za transport visokoradioaktivnih snovi
	- - - druga:

Tarifna oznaka	Poimenovanje
1	2
8704 23 91	- - - - nova
8704 23 99	- - - - rabljena - Druga z batnim motorjem z notranjim zgorevanjem na vžig s svečko:
8704 31	- - bruto mase do vključno 5 t:
8704 31 10	- - - posebej prirejena za transport visoko radioaktivnih snovi - - - druga:
	- - - - z motorji s prostornino cilindrov nad 2.800 cm ³ :
8704 31 31	- - - - - nova
8704 31 39	- - - - - rabljena - - - - z motorji s prostornino cilindrov do vključno 2.800 cm ³ :
8704 31 91	- - - - - nova
8704 31 99	- - - - - rabljena
8704 32	- - bruto mase nad 5 t:
8704 32 10	- - - posebej prirejena za transport visokoradioaktivnih snovi - - - druga:
8704 32 91	- - - - nova
8704 32 99	- - - - rabljena
8704 90 00	- Druga
8705	Motorna vozila za posebne namene (npr.: samonakladalna vozila za prevoz vozil z okvarami, vozila z dvigali, gasilska vozila, vozila z vgrajenimi betonskimi mešalniki, vozila za čiščenje cest, vozila za škropljenje ali posipavanje, mobilne delavnice, mobilne radiološke enote), razen motornih vozil, ki so konstruirana predvsem za prevoz potnikov ali blaga
8705 10 00	- Vozila z dvigali
8705 20 00	- Mobilni vrtni stolpi
8705 30 00	- Gasilska vozila
8705 40 00	- Vozila z vgrajenimi betonskimi mešalniki
8705 90	- Druga:
8705 90 10	- - samonakladalna vozila za prevoz poškodovanih vozil
8705 90 30	- - vozila z betonskimi črpalkami
8705 90 90	- - druga
8706 00	Šasije z vdelanimi motorji, za motorna vozila iz tar. št. 8701 do 8705 - Šasije za traktorje iz tar. št. 8701; šasije za motorna vozila iz tar. št. 8702, 8703 ali 8704, z motorjem z notranjim zgorevanjem s kompresijskim vžigom (dieselskim ali poldieselskim), s prostornino cilindrov nad 2.500 cm ³ ali z vžigom s svečko, s prostornino cilindrov nad 2.800 cm ³ :
8706 00 11	- - za vozila iz tar. št. 8702 ali 8704
8706 00 19	- - druge - druge:
8706 00 91	- - za vozila iz tar. št. 8703
8706 00 99	- - druge
8707	Karoserije (vključno kabine) za motorna vozila iz tar. št. 8701 do 8705
8707 10	- Za vozila iz tar. št. 8703:
8707 10 10	- - za industrijsko sestavljanje
8707 10 90	- - druge
8707 90	- Druge:
8707 90 10	- - za industrijsko sestavljanje: traktorjev iz tar. podštevil 8701 10 in 8701 90; vozil iz tar. št. 8704, z batnim motorjem z notranjim zgorevanjem s kompresijskim vžigom (dieselskim ali poldieselskim), s prostornino cilindrov do vključno 2.500 cm ³ , ali z vžigom s svečko, s prostornino cilindrov do vključno 2.800 cm ³ ; motornih vozil za posebne namene iz tar. št. 8705
8707 90 90	- - druge
8708	Deli in pribor za motorna vozila iz tar. št. 8701 do 8705
8708 10	- Odbijači in njihovi deli:
8708 10 10	- - za industrijsko sestavljanje: vozil iz tar. št. 8703; vozil iz tar. št. 8704, z batnim motorjem z notranjim zgorevanjem s kompresijskim vžigom (dieselskim ali poldieselskim), s prostornino cilindrov do vključno 2.500 cm ³ , ali z vžigom s svečko, s prostornino cilindrov do vključno 2.800 cm ³ ; vozil iz tar. št. 8705

Tarifna oznaka	Poimenovanje
1	2
8708 10 90	- - drugi - Drugi deli in pribor karoserij (tudi za kabine):
8708 21	- - varnostni pasovi:
8708 21 10	- - - za industrijsko sestavljanje: vozil iz tar. št. 8703; vozil iz tar. št. 8704, z motorji z notranjim zgorevanjem s kompresijskim vžigom (dieselskimi ali poldieselskimi), s prostornino cilindrov do vključno 2.500 cm ³ , ali z vžigom s svečko, s prostornino cilindrov do vključno 2.800 cm ³ ; vozil iz tar. št. 8705
8708 21 90	- - - drugi
8708 29	- - drugo:
8708 29 10	- - - za industrijsko sestavljanje: traktorjev iz tar. podštevil 8701 10 in 8701 90; vozil iz tar. št. 8703; vozil iz tar. št. 8704, z motorji z notranjim zgorevanjem s kompresijskim vžigom (dieselskimi ali poldieselskimi), s prostornino cilindrov do vključno 2.500 cm ³ , ali z vžigom s svečko, s prostornino cilindrov do vključno 2.800 cm ³ ; vozil iz tar. št. 8705
8708 29 90	- - - drugo - Zavore in servozavore in njihovi deli:
8708 31	- - montirane zavorne obloge na nosilcu:
8708 31 10	- - - za industrijsko sestavljanje: traktorjev iz tar. podštevil 8701 10 in 8701 90, iz tar. podšt. 8701 10; vozil iz tar. št. 8703; vozil iz tar. št. 8704, z motorji z notranjim zgorevanjem s kompresijskim vžigom (dieselskimi ali poldieselskimi), s prostornino cilindrov do vključno 2.500 cm ³ , ali z vžigom s svečko, s prostornino cilindrov do vključno 2.800 cm ³ ; vozil iz tar. št. 8705
8708 31 91	- - - - za diskaste zavore
8708 31 99	- - - - druge
8708 39	- - drugo:
8708 39 10	- - - za industrijsko sestavljanje: traktorjev iz tar. podštevil 8701 10 in 8701 90; vozil iz tar. št. 8703; vozil iz tar. št. 8704 z motorji z notranjim zgorevanjem s kompresijskim vžigom (dieselskimi ali poldieselskimi) s prostornino cilindrov do vključno 2.500 cm ³ , ali z vžigom s svečko, s prostornino cilindrov do vključno 2.800 cm ³ ; vozil iz tar. št. 8705
8708 39 90	- - - drugo
8708 40	- Menjalniki:
8708 40 10	- - za industrijsko sestavljanje: traktorjev iz tar. podštevil 8701 10 in 8701 90; vozil iz tar. št. 8703; vozil iz tar. št. 8704, z motorji z notranjim zgorevanjem s kompresijskim vžigom (dieselskimi ali poldieselskimi), s prostornino cilindrov do 2.500 cm ³ , ali z vžigom s svečko, s prostornino cilindrov do 2.800 cm ³ ; vozil iz tar. št. 8705
8708 40 90	- - drugi
8708 50	- Pogonske gredi z diferencialom, tudi tiste, ki imajo druge transmisijske komponente:
8708 50 10	- - za industrijsko sestavljanje: vozil iz tar. št. 8703; vozil iz tar. št. 8704, z motorjem z notranjim zgorevanjem s kompresijskim vžigom (dieselskim ali poldieselskim), s prostornino cilindrov do vključno 2.500 cm ³ , ali z vžigom s svečko, s prostornino cilindrov do vključno 2.800 cm ³ ; vozil iz tar. št. 8705
8708 50 90	- - druge
8708 60	- Gredi (razen pogonskih) in njihovi deli:
8708 60 10	- - za industrijsko sestavljanje: vozil iz tar. št. 8703; vozil iz tar. št. 8704, z motorjem z notranjim zgorevanjem s kompresijskim vžigom (dieselskim ali poldieselskim), s prostornino cilindrov do vključno 2.500 cm ³ , ali z vžigom s svečko, s prostornino cilindrov do vključno 2.800 cm ³ ; vozil iz tar. št. 8705
8708 60 91	- - - iz kovanega jekla v zaprtem utopu, (angl. closed-die forged steel)
8708 60 99	- - - druge
8708 70	- Kolesa, njihovi deli in pribor:
8708 70 10	- - za industrijsko sestavljanje: traktorjev iz tar. podštevil 8701 10 in 8701 90; vozil iz tar. št. 8703; vozil iz tar. št. 8704, z motorjem z notranjim zgorevanjem s kompresijskim vžigom (dieselskim ali poldieselskim), s prostornino cilindrov do vključno 2.500 cm ³ , ali z vžigom s svečko, s prostornino cilindrov do vključno 2.800 cm ³ ; vozil iz tar. št. 8705
8708 70 50	- - drugo:
8708 70 50	- - - aluminijasta kolesa; deli in pribor za kolesa, iz aluminija
8708 70 91	- - - pesto kolesa v obliki zvezde, vlivana v celem, jeklena ali železna
8708 70 99	- - - drugo

Tarifna oznaka	Poimenovanje
1	2
8708 80	- Obesni blažilniki:
8708 80 10	- - za industrijsko sestavljanje: vozil iz tar. št. 8703; vozil iz tar. št. 8704, z motorjem z notranjim zgorevanjem s kompresijskim vžigom (dieselskim ali poldieselskim) s prostornino cilindrov do vključno 2.500 cm ³ , ali z vžigom s svečko, s prostornino cilindrov do vključno 2.800 cm ³ ; vozil iz tar. št. 8705
8708 80 90	- - drugi
	- Drugi deli in pribor:
8708 91	- - hladilniki:
8708 91 10	- - - za industrijsko sestavljanje: traktorjev iz tar. podštevil 8701 10 in 8701 90; vozil iz tar. št. 8703; vozil iz tar. št. 8704, z motorjem z notranjim zgorevanjem s kompresijskim vžigom (dieselskim ali poldieselskim), s prostornino cilindrov do vključno 2.500 cm ³ , ali z vžigom s svečko, s prostornino cilindrov do vključno 2.800 cm ³ ; vozil iz tar. št. 8705
8708 91 90	- - - drugi
8708 92	- - izpušni lonci in izpušne cevi:
8708 92 10	- - - za industrijsko sestavljanje: traktorjev iz tar. podštevil 8701 10 in 8701 90; vozil iz tar. št. 8703; vozil iz tar. št. 8704, z motorjem z notranjim zgorevanjem s kompresijskim vžigom (dieselskim ali poldieselskim), s prostornino cilindrov do vključno 2.500 cm ³ , ali z vžigom s svečko, s prostornino cilindrov do vključno 2.800 cm ³ ; vozil iz tar. št. 8705
8708 92 90	- - - drugo
8708 93	- - vklopno-izklopne sklopke in njihovi deli:
8708 93 10	- - - za industrijsko sestavljanje: traktorjev iz tar. podštevil 8701 10 in 8701 90; vozil iz tar. št. 8703; vozil iz tar. št. 8704, z motorjem z notranjim zgorevanjem s kompresijskim vžigom (dieselskim ali poldieselskim), s prostornino cilindrov do vključno 2.500 cm ³ , ali z vžigom s svečko, s prostornino cilindrov do vključno 2.800 cm ³ ; vozil iz tar. št. 8705
8708 93 90	- - - drugo
8708 94	- - volani, krmilni drogovi in krmilni mehanizmi:
8708 94 10	- - - za industrijsko sestavljanje: vozil iz tar. št. 8703; vozil iz tar. št. 8704, z motorjem z notranjim zgorevanjem s kompresijskim vžigom (dieselskim ali poldieselskim), s prostornino cilindrov do vključno 2.500 cm ³ , ali z vžigom s svečko, s prostornino cilindrov do vključno 2.800 cm ³ ; vozil iz tar. št. 8705
8708 94 90	- - - drugi
8708 99	- - drugo:
	- - - za industrijsko sestavljanje: traktorjev iz tar. podštevil 8701 10 in 8701 90; vozil iz tar. št. 8703; vozil iz tar. št. 8704, z motorjem z notranjim zgorevanjem s kompresijskim vžigom (dieselskim ali poldieselskim), s prostornino cilindrov do vključno 2.500 cm ³ , ali z vžigom s svečko, s prostornino cilindrov do vključno 2.800 cm ³ ; vozil iz tar. št. 8705:
8708 99 11	- - - - zračne blazine s sistemom za napihovanje
8708 99 19	- - - - drugo
	- - - - drugo:
8708 99 30	- - - - varnostne zapore proti vrtenju
8708 99 50	- - - - drugi torzijski drogovi
	- - - - drugo:
8708 99 92	- - - - - iz kovanega jekla v zaprtem utopu (kalupu), (angl. closed-die forged steel)
8708 99 98	- - - - - drugo
8711	Motorna kolesa (tudi mopedi), kolesa in podobna vozila s pomožnim motorjem, z bočno prikolicco ali brez nje; bočne prikolice
8711 10 00	- Z batnim motorjem in prostornino cilindrov do vključno 50 cm ³
8711 20	- Z batnim motorjem in prostornino cilindrov nad 50 cm ³ do vključno 250 cm ³ :
8711 20 10	- - skuterji
	- - drugo, s prostornino cilindrov:
8711 20 91	- - - nad 50 cm ³ , do vključno 80 cm ³
8711 20 93	- - - nad 80 cm ³ , do vključno 125 cm ³
8711 20 98	- - - nad 125 cm ³ , do vključno 250 cm ³
8711 30	- Z batnim motorjem in prostornino cilindrov nad 250 cm ³ do vključno 500 cm ³ :
8711 30 10	- - s prostornino cilindrov nad 250 cm ³ do vključno 380 cm ³
8711 30 90	- - s prostornino cilindrov nad 380 cm ³ do vključno 500 cm ³
8711 40 00	- Z batnim motorjem in prostornino cilindrov nad 500 cm ³ do vključno 800 cm ³
8711 50 00	- Z batnim motorjem in prostornino cilindrov nad 800 cm ³
8711 90 00	- Drugo

Tarifna oznaka	Poimenovanje
1	2
8714	Deli in pribor vozil iz tar. št. 8711 do 8713
	- Za motorna kolesa (tudi mopede):
8714 11 00	- - sedeži
8714 19 00	- - drugi
8714 20 00	- Za invalidske vozičke
	- Drugi za vozila iz tar. št. 87.12:
8714 91	- - okvirji in vilice ter njihovi deli:
8714 91 10	- - - okvirji
8714 91 30	- - - sprednje vilice
8714 91 90	- - - deli
8714 92	- - platišča in napere koles:
8714 92 10	- - - platišča
8714 92 90	- - - napere
8714 93	- - pesta, razen pest z zavoro in zavor za pesta, in prosta verižna kolesa:
8714 93 10	- - - pesta brez zaviralnih naprav ali prostih verižnih koles
8714 93 90	- - - prosta verižna kolesa
8714 94	- - zavore, vključno pesta z zavoro in zavore za pesta, in njihovi deli:
8714 94 10	- - - pesta z zavoro in zavore za pesta
8714 94 30	- - - druge zavore
8714 94 90	- - - deli
8714 95 00	- - sedeži
8714 96	- - pedala in prestave v pestu ter njihovi deli:
8714 96 10	- - - pedala
8714 96 30	- - - prestave v pestu
8714 96 90	- - - deli
8714 99	- - drugo:
8714 99 10	- - - ročice
8714 99 30	- - - prtljažniki
8714 99 50	- - - prednje in zadnje verižne prestave ("derailleur" menjalniki)
8714 99 90	- - - drugo; deli
8716	Priklopniki in polpriklopniki; druga vozila, nesamovozna; njihovi deli
8716 10	- Priklopniki in polpriklopniki za bivanje ali kampiranje:
8716 10 10	- - zložljivi
	- - drugi, z maso:
8716 10 91	- - - do vključno 750 kg
8716 10 94	- - - od 750 kg do vključno 1600 kg
8716 10 96	- - - od 1600 kg do vključno 3500 kg
8716 10 99	- - - nad 3.500 kg
8716 20 00	- Samonakladalni ali samorazkladalni priklopniki in polpriklopniki za kmetijske namene
	- Drugi priklopniki in polpriklopniki za prevoz blaga:
8716 31 00	- - priklopniki-cisterne in polpriklopniki-cisterne za prevoz tekočin:
8716 39	- - drugi:
8716 39 10	- - - posebej prirejeni za prevoz visokoradioaktivnih snovi
	- - - drugi:
	- - - - novi:
8716 39 30	- - - - polprikolice
	- - - - drugi:
8716 39 51	- - - - - enoosni
8716 39 59	- - - - - drugi
8716 39 80	- - - - rabljeni
8716 40 00	- Drugi priklopniki in polpriklopniki
8716 80 00	- Druga vozila
8716 90	- Deli:
8716 90 10	- - šasije
8716 90 30	- - karoserije
8716 90 50	- - osi
8716 90 90	- - drugi deli

Tarifna oznaka	Poimenovanje
1	2
9025	Hidrometri in podobni merilniki, termometri, pirometri, barometri, higrometri (vlagomeri) in psihrometri, tudi kombinacije teh instrumentov, z možnostjo registriranja ali brez nje - Termometri in pirometri, ki niso kombinirani z drugimi instrumenti:
9025 11	- - tekočinski, za direktno odčitavanje:
9025 11 10	- - - za uporabo v civilnem letalstvu - - - drugi:
9025 11 91	- - - - klinični ali veterinarski termometri
9025 11 99	- - - - drugi
9025 19	- - drugi:
9025 19 10	- - - za uporabo v civilnem letalstvu - - - drugi:
9025 19 91	- - - - elektronski
9025 19 99	- - - - drugi
9025 80	- Drugi instrumenti:
9025 80 15	- - za uporabo v civilnem letalstvu - - drugi:
9025 80 20	- - - barometri, ki niso v sklopu z drugimi instrumenti - - - drugi:
9025 80 91	- - - - elektronski
9025 80 99	- - - - drugi
9025 90	- Deli in pribor:
9025 90 10	- - za uporabo v civilnem letalstvu
9025 90 90	- - drugi
9026	Instrumenti in aparati za merjenje ali kontrolo pretoka, nivoja, tlaka ali drugih spremenljivih veličin pri tekočinah ali plinih (npr. merilniki pretoka, kazalniki nivoja, manometri, merilniki količine toplote), razen instrumentov in aparatov iz tar. št. 9014, 9015, 9028 ali 9032
9026 10	- Za merjenje ali kontrolo pretoka ali nivoja tekočine:
9026 10 10	- - za uporabo v civilnem letalstvu - - drugi:
	- - - elektronski:
9026 10 51	- - - - merilniki pretoka
9026 10 59	- - - - drugi - - - drugi:
9026 10 91	- - - - merilniki pretoka
9026 10 99	- - - - drugi
9026 20	- Za merjenje ali kontrolo tlaka:
9026 20 10	- - za uporabo v civilnem letalstvu - - drugi:
9026 20 30	- - - elektronski - - - drugi:
9026 20 50	- - - - spiralni ali kovinski tlačni merilniki z membrano
9026 20 90	- - - - drugi
9026 80	- Drugi instrumenti in aparati:
9026 80 10	- - za uporabo v civilnem letalstvu - - drugi:
9026 80 91	- - - elektronski
9026 80 99	- - - drugi
9026 90	- Deli in pribor:
9026 90 10	- - za uporabo v civilnem letalstvu
9026 90 90	- - drugi

Tarifna oznaka	Poimenovanje
1	2
9029	Števci vrtljajev, števci proizvodnje, taksimetri, kilometrski števci, števci korakov in podobno; kazalniki hitrosti in tahometri, razen tistih, ki se uvrščajo v tar. št. 9014 in 9015; stroboskopi
9029 10	- Števci vrtljajev, števci proizvodnje, taksimetri, kilometrski števci, števci korakov in podobno:
9029 10 10	- - električni ali elektronski števci obratov, za uporabo v civilnem letalstvu
9029 10 90	- - drugi
9029 20	- Kazalniki hitrosti in tahometri; stroboskopi:
	- - kazalniki hitrosti in tahometri:
9029 20 10	- - - za uporabo v civilnem letalstvu
	- - - drugi:
9029 20 31	- - - - kazalniki hitrosti za vozila
9029 20 39	- - - - drugi
9029 20 90	- - stroboskopi
9029 90	- Deli in pribor:
9029 90 10	- - za števec vrtljajev, kazalnike hitrosti in tahometre, za uporabo v civilnem letalstvu
9029 90 90	- - drugi
9032	Instrumenti in aparati za avtomatsko regulacijo ali krmiljenje
9032 10	- Termostati:
9032 10 10	- - za uporabo v civilnem letalstvu
	- - drugi:
9032 10 30	- - - elektronski
	- - - drugi:
9032 10 91	- - - - z električno sprožilno napravo
9032 10 99	- - - - drugi
9032 20	- Manostati (regulatorji pritiska):
9032 20 10	- - za uporabo v civilnem letalstvu
9032 20 90	- - drugi
	- Drugi instrumenti in aparati:
9032 81	- - hidravlični ali pnevmatski:
9032 81 10	- - - za uporabo v civilnem letalstvu
9032 81 90	- - - drugi
9032 89	- - drugi:
9032 89 10	- - - za uporabo v civilnem letalstvu
9032 89 90	- - - drugi
9032 90	- Deli in pribor:
9032 90 10	- - za uporabo v civilnem letalstvu
9032 90 90	- - drugi
9401	Sedeži (razen tistih iz tar. št. 94.02), vključno s tistimi, ki se lahko spremenijo v ležišča, in njihovi deli
9401 20 00	- Sedeži za motorna vozila
9401 90	- Deli:
9401 90 10	- - sedežev, ki se uporabljajo v letalih
	- - drugi:
9401 90 30	- - - iz lesa
9401 90 80	- - - drugi
9613	Vžigalniki za cigarete in drugi vžigalniki, vključno z mehničnimi ali električnimi, in njihovi deli, razen kremenov in stenjev
9613 80 00	- Drugi vžigalniki

5210. Uredba o načinu delitve količin blaga v okviru carinskih kvot

Na podlagi drugega odstavka 8. člena zakona o kmetijstvu (Uradni list RS, št. 54/00) ter v zvezi s 3. členom zakona o ratifikaciji Marakeškega sporazuma o ustanovitvi Svetovne trgovinske organizacije in v njegovem okviru Sporazuma o postopkih za izdajanje uvoznih dovoljenj (Uradni list RS, št. 10/95 – mednarodne pogodbe) izdaja Vlada Republike Slovenije

UREDBO
o načinu delitve količin blaga v okviru carinskih kvot

I. SPLOŠNE DOLOČBE**1. člen**

Ta uredba ureja način delitve količin blaga, ki se uvaža v okviru carinskih kvot, določenih v sporazumih o prosti trgovini in drugih mednarodnih sporazumih, ki jih je Republika Slovenija ratificirala ali se uporabljajo začasno.

2. člen

Za namene te uredbe imajo navedeni izrazi naslednji pomen:

1. "blago" pomeni kmetijske in živilske izdelke, ki se uvrščajo od 1. do 24. poglavja kombinirane nomenklature;
2. "vlagatelj" pomeni pravno osebo ali samostojnega podjetnika posameznika s sedežem v Republiki Sloveniji;
3. "uvoz" pomeni sprostitev blaga v prosti promet, kakor tudi katerikoli drug carinski postopek, pri katerem nastane carinski dolg.

3. člen

Količine blaga v okviru carinskih kvot (v nadaljnjem besedilu: količine blaga) se delijo po naslednjih metodah:

- prednostna obravnava po vrstnem redu prispelih zahtevkov (prvi ima prednost) ali
- dražba pravic do uvoza blaga v okviru carinskih kvot.

Za delitev količin blaga je pristojna Agencija Republike Slovenije za kmetijske trge in razvoj podeželja (v nadaljnjem besedilu: agencija).

II. PREDNOSTNA OBRAVNAVA PO VRSTNEM REDU PRISPelih ZAHTEVKOV**4. člen**

Za blago, ki je predmet delitve na podlagi prednostnega obravnavanja po vrstnem redu prispelih zahtevkov, agencija izda potrdilo, da je količina blaga, ki jo vlagatelj zahtevka želi uvoziti, še na razpolago.

Potrdila se izdajajo sproti na podlagi vloženih zahtevkov, dokler carinska kvota ni izčrpana. Če je skupna količina blaga na podlagi vloženih zahtevkov večja od posamezne carinske kvote, na katero se nanašajo, se vlagateljem, ki istočasno vložijo zahtevke, razdeli sorazmerni del glede na zahtevane količine.

Rok veljavnosti potrdila je 10 dni od dneva izdaje potrdila. Uvoz dodeljene količine blaga na podlagi izdanega potrdila je možen naslednji dan od datuma izdaje potrdila.

V primeru neopravljenega uvoza dodeljene količine blaga je imetnik potrdila dolžan v roku 3 dni po preteku roka veljavnosti potrdila vrniti agenciji originalno potrdilo z izjavo o neizkoriščenosti kvote.

V primeru delno izkoriščene dodeljene količine blaga je imetnik potrdila dolžan v roku 3 dni po opravljenem carinskem postopku posredovati agenciji kopijo enotne carinske listine in izjavo o dejanski izkoriščenosti dodeljene količine blaga.

5. člen

Zahtevek za izdajo potrdila o obstoju razpoložljive količine blaga v okviru posamezne carinske kvote vložijo vlagatelj pri agenciji na obrazcu, ki ustreza vzorcu iz priloge 1 k tej uredbi, ki je njen sestavni del.

Zahtevek za izdajo potrdila iz prejšnjega odstavka se vložijo posebej za vsako količino blaga, ki se uvozi naenkrat. Zahtevku mora biti priložen račun ali predračun, iz katerega je razvidna količina blaga, ki jo namerava vlagatelj uvoziti naenkrat.

III. DRAŽBE PRAVIC DO UVOZA BLAGA V OKVIRU CARINSKIH KVOT**6. člen**

Ministrstvo, pristojno za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano, objavi razpis za celotno carinsko kvoto ali del kvote, upošteva razmere na trgu zadevnega blaga.

Objava razpisa mora vsebovati naslednje podatke:

- blago po tarifnih oznakah kombinirane nomenklature,
 - količine blaga, ki so predmet razpisa,
 - roki za zbiranje ponudb.
- Razdelitev mora biti končana najmanj dva meseca pred iztekom leta.

Prispele ponudbe obravnava in razdeli agencija.

7. člen

Ponudbo za nakup pravice do uvoza blaga v okviru posamezne carinske kvote po sistemu dražbe pravic do uvoza blaga v okviru carinskih kvot, se vložijo pri agenciji na obrazcu, ki ustreza vzorcu iz priloge 2, ki je sestavni del te uredbe.

Vsak ponudnik lahko za razpisano količino vložijo največ tri ponudbe z različnimi ponudbenimi cenami in količinami.

Po preteku roka za vložitev ponudbe, ki je določen z razpisom, le-te ni mogoče niti spremeniti, niti umakniti.

Pri delitvi po sistemu dražbe pravice do uvoza v okviru kvot, pošlje agencija ponudniku obvestilo o dodeljeni količini blaga v roku 8 dni od končane izbire.

Če izbrani ponudnik ne vplača zneska iz tretjega odstavka 9. člena te uredbe, se razpoložljiva količina dodeli naslednjemu oziroma naslednjim najugodnejšim ponudnikom.

8. člen

Dodeljevanje carinskih kvot se začne pri najvišji ponudbeni ceni in poteka po padajočem vrstnem redu ponujenih cen.

V primeru, da je zahtevkov več kot razpoložljivih količin, se pri najnižji ponudbeni ceni, ki se še upošteva, po potrebi količina, ki se bo delila, sorazmerno zmanjša. Če je dodeljena količina manjša kot najmanjša količina v ponudbi, lahko ponudnik ne glede na določbo tretjega odstavka prejšnjega člena, umakne svojo ponudbo.

Če se z dražbo ne izčrpa vsa razpisana količina carinske kvote, se za preostalo količino še enkrat izvede razpis za dražbo. Razpis se lahko ponovi samo enkrat.

9. člen

Cena za izdražbeno količino ustreza ceni v ponudbi.

Znesek za izdražbeno količino je potrebno vplačati v 30 dneh od izdaje obvestila iz 7. člena te uredbe, na žiro račun, ki je naveden na obrazcu iz priloge 2. Ponudnik pošlje agenciji potrdilo o izvršenem plačilu.

Po plačilu celotnega zneska za izdražbeno količino izda agencija ponudniku potrdilo o dodeljeni količini blaga, s katerim določi tudi rok, do katerega je mogoče uvoziti dodeljeno količino blaga.

Agencija objavi rezultate o izbiri najugodnejših ponudnikov (cene in količine za posamezno blago) v Uradnem listu Republike Slovenije.

IV. POOBLASTILA

10. člen

Vlagatelj oziroma ponudnik lahko na podlagi potrdila agencije uvozi blago sam ali pa pooblasti drugo osebo. Oseba, ki jo je vlagatelj oziroma ponudnik pooblastil za izpeljavo posla, se mora na zahtevo carinskega organa izkazati s pisnim pooblastilom vlagatelja. Iz pooblastila mora biti jasno razvidno, ali gre za posredno ali neposredno zastopanje.

V. SPREMLJANJE REALIZACIJE

11. člen

Carinska uprava Republike Slovenije spremlja realizacijo uvoza blaga po tej uredbi in o tem mesečno poroča

ministrstvu, pristojnemu za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano, agenciji ter ministrstvu, pristojnemu za ekonomske odnose s tujino.

VI. KAZENSKA DOLOČBA

12. člen

Z denarno kaznijo od 1,000.000 do 10,000.000 SIT se za prekršek kaznuje pravna oseba, kateri je bila dodeljena carinska kvota po metodi dražbe pravic do uvoza v okviru carinskih kvot, če v skladu z določbami drugega odstavka 9. člena te uredbe ni predložila potrdila o plačilu zneska za izdražbeno količino v predvidenem roku.

Z denarno kaznijo od 1,000.000 do 5,000.000 SIT se kaznuje posameznik, ki stori prekršek v zvezi s samostojnim opravljanjem dejavnosti in kateremu je bila dodeljena carinska kvota po metodi dražbe pravic do uvoza v okviru carinskih kvot v skladu z določbami drugega odstavka 9. člena te uredbe, pa ni predložil potrdila o plačilu zneska za izdražbeno količino v predvidenem roku.

Z denarno kaznijo od 50.000 do 300.000 SIT se za prekršek iz prvega odstavka kaznuje tudi odgovorna oseba pravne osebe.

VII. VELJAVNOST

13. člen

Ta uredba začne veljati naslednji dan po objavi v Uradnem listu uporabljati pa se začne 1. januarja 2002.

Št. 424-06/2001-1

Ljubljana, dne 13. decembra 2001.

Vlada Republike Slovenije

dr. Janez Drnovšek l. r.
Predsednik

Priloga 1

MINISTRSTVO ZA KMETIJSTVO, GOZDARSTVO IN PREHRANO
Agencija Republike Slovenije za kmetijske trge in razvoj podeželja
 Dunajska 160
 1000 Ljubljana

ZAHTEVK
ZA IZDAJO POTRDILA O RAZPOLOŽLJIVI KOLIČINI BLAGA
V OKVIRU POSAMEZNE CARINSKE KVOTE

PO UREDBI _____ in Prilogi

iz države _____ Šifra v polju 39 ECL _____ (Uradni list RS, št .
 _____ / _____)

1. Vlagatelj zahtevka:

Firma: _____
 Sedež: _____
 Matična številka: _____ Davčna številka: _____

2. Specifikacija blaga po tarifnih oznakah*:

Zap. št.	Tarifna oznaka (osem ali deset mestna)	Poimenovanje blaga po carinski tarifi	Zahtevana količina	Predvideni datum uvoza
1				
2				
3				
4				
5				
6				
7				
8				
9				
10				

*Op.: V kolikor je poimenovanj več, seznam priložiti zahtevku.

3. Zahtevku, ki mora biti kolkovan z upravnimi koleki, mora biti priložen predračun ali račun, iz katerega je razvidna količina in vrsta blaga, ki jo namerava vlagatelj uvoziti naenkrat.

4. Informacije o vlagatelju oz. koristniku blaga:

Tel. št. vlagatelja: _____ Št. faxes vlagatelja: _____

Elektronski naslov vlagatelja: _____@_____

V _____, dne ___/___/____
vlagatelja:

Ime in priimek odgovorne osebe

M.P.

Podpis:

Priloga 2

MINISTRSTVO ZA KMETIJSTVO, GOZDARSTVO IN PREHRANO
Agencija Republike Slovenije za kmetijske trge in razvoj podeželja
 Dunajska 160
 1000 Ljubljana

PONUDBA
ZA DODELITEV DOLOČENE KOLIČINE BLAGA
 V OKVIRU POSAMEZNE CARINSKE KVOTE

PO UREDBI _____ in Prilogi

iz države _____ Šifra v polju 39 ECL _____ (Uradni list RS, št .
 _____ / _____)

1. Ponudnik zahtevka:

Firma: _____
 Sedež: _____
 Matična številka: _____ Davčna številka: _____

2. Specifikacija blaga po tarifnih oznakah*:

Zap . št.	Tarifna oznaka (osem ali deset mestna)	Poimenovanje blaga po carinski tarifi	Ponudba za količino	Ponudba v SIT na enoto mere
1				
2				
3				
4				
5				
6				
7				
8				
9				
10				

*Op.: V kolikor je poimenovanj več, seznam priložiti zahtevku.

3. Ponudnik je seznanjen, da v primeru dodelitve izdražene količine vplača izdraženi znesek v roku 30 dni po dokončnosti obvestila na žiro račun "Izvrševanje proračuna Republike Slovenije" št. 50100 – 630 – 000 – 0010014.

4. Ponudba za dodelitev določene količine blaga v okviru posamezne carinske kvote mora biti kolkovana z upravnimi koleki.

5. Informacije o ponudniku oz. koristniku blaga:

Tel. št. ponudnika: _____ Št. faxes ponudnika: _____

Elektronski naslov ponudnika: _____@
_____/____

V _____, dne /____

Ime in priimek odgovorne osebe ponudnika:

M.P.

Podpis:

5211. Uredba o ukrepih kmetijske strukturne politike programa razvoja podeželja 2000–2006 (SAPARD)

Na podlagi 5. in 126. člena zakona o kmetijstvu (Uradni list RS, št. 54/00) in v zvezi z zakonom o ratifikaciji večletnega sporazuma o financiranju med Komisijo Evropskih skupnosti v imenu Evropske skupnosti in Vlado Republike Slovenije (Uradni list RS, št. 19/01 - mednarodne pogodbe) izdaja Vlada Republike Slovenije

UREDBO

o ukrepih kmetijske strukturne politike programa razvoja podeželja 2000–2006 (SAPARD)

1. člen

Ta uredba določa:

– ukrepe in namene kmetijske strukturne politike in politike razvoja podeželja skladno s programom razvoja podeželja 2000-2006 (v nadaljnjem besedilu: program SAPARD),

– upravičence in pogoje za pridobitev sredstev,
– finančne določbe in postopek pridobitve sredstev,
– spremljanje, poročanje in nadzor nad izvajanjem ukrepov iz te uredbe.

I. UKREPI

2. člen

Za izvajanje programa SAPARD in za doseganje ciljev, opredeljenih v tem programu, se dodelijo nepovratna sredstva (v nadaljnjem besedilu: sredstva) za:

1. naložbe v kmetijska gospodarstva,
2. naložbe v predelavo in trženje kmetijskih in ribiških proizvodov,
3. gospodarsko diverzifikacijo na kmetiji,
4. razvoj in izboljšanje infrastrukture na podeželju,
5. tehnično pomoč.

3. člen

Na predlog ministra, pristojnega za kmetijstvo in prehrano (v nadaljnjem besedilu: minister), Vlada Republike Slovenije v skladu s programom SAPARD in vsakoletnim sporazumom o financiranju med Komisijo Evropskih skupnosti in Vlado Republike Slovenije določi višino sredstev za posamezne namene in obdobje izvajanja obveznosti plačil ter spremembe določb te uredbe, kadar je to primerno.

II. NAMENI

4. člen

Za naložbe v kmetijska gospodarstva se dodelijo sredstva za naložbe v gospodarska poslopja, v opremo gospodarskih poslopij in za nakup kmetijske mehanizacije na področju priraje in predelave mleka ter mesa iz proste reje, v skladu s predpisanimi zahtevami na veterinarsko-sanitarnem področju ter na področju varovanja okolja in zaščite živali, za naslednje namene:

1. kmetijska pridelava:

a) naložbe s področja novogradnje ali obnove hlevov, vključno s pripadajočo opremo za krave molznice in mlečno drobnico ter za rejo mesne govede, drobnice in prašičev s pripadajočo opremo za krmljenje, molžo in izločke,

b) naložbe v spremljajoče objekte na kmetijskem gospodarstvu za krmo, izločke in odpadne vode,

c) naložbe v samostojna skladišča za krmo s pripadajočo opremo za potrebe lastne pridelave krme,

d) nakup specialne kmetijske mehanizacije v območjih z omejenimi dejavniki za kmetijstvo, ki je vezan na projekt posodobitve kmetijskega gospodarstva v zgornjih točkah a), b) in c);

2. kmetijska predelava:

a) naložbe s področja novogradnje ali obnove objektov na kmetijah, vključno s pripadajočimi napravami in opremo za skladiščenje, dodelavo in predelavo, ki se na kmetijskem gospodarstvu izvajajo kot dopolnilna dejavnost:

I) predelava mleka:

– novogradnja in obnova predelovalnih objektov in prostorov,

– hladilna oprema,

– oprema za prodajo surovega mleka,

– oprema za nove tehnologije in postopke za predelavo in izboljšanje kvalitete proizvodov,

– nove proizvodne linije za pestrejšo ponudbo izdelkov.

II) predelava mesa:

– novogradnja in obnova predelovalnih objektov ter prostorov,

– novogradnja in obnova objektov ter prostorov, namenjenih klanju živali na kmetijskem gospodarstvu,

– hladilna oprema,

– oprema za nove tehnologije in postopke za predelavo in izboljšanje kvalitete proizvodov,

– nove proizvodne linije za pestrejšo ponudbo izdelkov.

5. člen

Naložbe v predelavo in trženje kmetijskih in ribiških proizvodov so namenjene sektorjem predelave mesa, rib in mleka za sofinanciranje:

– nove tehnološke opreme, vključno z računalniško opremo in programi,

– adaptacij proizvodnih objektov.

Cilji dodelitve sredstev iz prejšnjega odstavka so:

– prilagajanje obratov predpisanim zahtevam na veterinarsko-sanitarnem področju, na področju zaščite živali in na področju varovanja okolja,

– povečanje konkurenčnosti in tržne prodornosti na domačih in tujih trgih,

– racionalizacija proizvodnega procesa,

– zmanjšanje negativnih učinkov proizvodnje na okolje,

– izboljšanje proizvodnega procesa preko uvajanja notranjih kontrolnih in analiznih sistemov.

6. člen

Za gospodarsko diverzifikacijo na kmetiji se dodelijo sredstva za naslednje namene:

1. turizem na kmetiji:

a) izgradnja ali obnova prostorov in nakup opreme za opravljanje turistične dejavnosti na kmetijah z nastanitvijo, in sicer za:

– sobe in apartmaje za goste,

– spremljajoče prostore za goste,

– prostore za rekreacijo in prosti čas za potrebe gostov,

– prostore za potrebe gostov s posebnimi zahtevami (invalidi, otroci);

b) izgradnja ali obnova prostorov in nakup opreme za opravljanje turistične dejavnosti na kmetijah brez nastanitve, in sicer za spremljajoče prostore za goste;

2. domača obrt na kmetiji:

a) izgradnja ali obnova prostorov in nabava opreme za opravljanje domače obrti na kmetijah:

- ureditev oziroma preureditev delavnice v obstoječih ali novih objektih,
- nakup opreme, potrebne za opravljanje domače obrti,
- ureditev in oprema razstavnega in prodajnega prostora ter skladiščnih prostorov.

7. člen

Za razvoj in izboljšanje infrastrukture na podeželju se dodelijo sredstva za naslednje namene:

1. ureditev cestne podeželske infrastrukture:
 - novogradnje in rekonstrukcije lokalnih cest in javnih poti,
 - ureditev in izgradnja tematskih poti za izboljšanje turistične infrastrukture (učne, gozdne, jahalne, kolesarske in pohodniške poti);
2. ureditev vodne infrastrukture na podeželju za prekrbo s pitno vodo:
 - iskanje novih vodnih virov,
 - posodobitev obstoječih vodovodnih sistemov,
 - novogradnja vodovodnih sistemov.

8. člen

Za ukrep tehnične pomoči, ki je namenjen podpori ukrepom iz 4., 5., 6. in 7. člena te uredbe, se dodelijo sredstva za naslednje namene:

- zagotavljanje človeških in materialnih virov za učinkovito spremljanje izvajanja in za nadzor nad programom SAPARD,
- študije in analize trenutnega stanja na posameznih področjih ukrepov iz programa SAPARD,
- pripravo informacijskega in propagandnega gradiva ter organizacijo konferenc, delavnic in sestankov, na katerih bodo potencialni upravičenci obveščeni o možnostih, ki jih nudi program SAPARD.

III. UPRAVIČENCI IN POGOJI ZA PRIDOBITEV SREDSTEV

9. člen

Upravičenci za dodelitev sredstev iz 4. člena te uredbe so kmetijska gospodarstva, ki izpolnjujejo naslednje splošne pogoje:

- biti morajo vpisana v evidenco kmetijskih gospodarstev, ki jo vodi ministrstvo, pristojno za kmetijstvo in prehrano (v nadaljnjem besedilu: ministrstvo),
- v uporabi morajo imeti vsaj 8 ha primerljivih kmetijskih površin, v skladu s predpisi o dedovanju kmetijskih zemljišč, od tega mora imeti v primeru fizičnih oseb nosilec kmetijskega gospodarstva vsaj polovico zemljišč v svoji lasti,
- predložiti morajo izdelan poslovni načrt investicije v skladu z metodologijo Kmetijske svetovalne službe ali v skladu s predpisi o enotni metodologiji za izdelavo programov za javna naročila investicijskega značaja, in sicer za čas trajanja investicije ter še za nadaljnji dve leti,
- investicija mora biti ekonomsko upravičena in mora prispevati k izboljšanju konkurenčnosti pridelave (interna stopnja donosnosti mora biti več kot 8%), kar mora biti razvidno iz poslovnega načrta,
- predložiti morajo dokazila o finančnem stanju upravičenca,
- predložiti morajo soglasje pristojne veterinarske službe o skladnosti s predpisanimi zahtevami s področja veterinarsko-sanitarnih pogojev,
- ob zaključku investicije morajo biti izpolnjene vse predpisane zahteve na veterinarsko-sanitarnem področju ter področju varstva okolja in zaščite živali,

- predložiti morajo potrdilo ministrstva, pristojnega za okolje in prostor oziroma drugega ustreznega organa, o skladnosti investicije z zahtevami, predpisanimi s predpisi o varstvu okolja,

- zagotavljati morajo kmetijsko površino za porabo gnojevke ali gnoja, in sicer za rejo prašičev največ 2 glavi velike živine/ha (v nadaljnjem besedilu: GVŽ/ha) in za rejo govedi in drobnice največ 2,5 GVŽ/ha,

- presegati ne smejo 250 GVŽ živinorejske proizvodnje (1 GVŽ je 500 kg),

- vsaj še 5 let po prejetju sredstev morajo spremljati rezultate gospodarjenja na kmetiji po FADN metodologiji,

- predložiti morajo vso potrebno gradbeno dokumentacijo in vsa ustrezna pridobljena dovoljenja,

- če glede na obseg investicije v okviru dovoljenj iz prejšnje alineje ni obvezna pridobitev presoje vplivov na okolje (v nadaljnjem besedilu: PVO), morajo predložiti strokovno oceno ministrstva, pristojnega za okolje, iz katere je razvidno, ali investicija in na kakšen način povzroča obremenitev okolja (v primeru, da investicija predstavlja obremenitev okolja, mora strokovna ocena vsebovati tudi ukrepe za njeno preprečevanje ali zmanjšanje),

- zagotoviti morajo, da so gradbeni ukrepi izvedeni v skladu s predpisi o graditvi objektov, urejanju prostora in varstvu okolja,

- v primeru predelave mleka ali mesa morajo imeti registrirano dopolnilno dejavnost oziroma morajo zagotoviti, da bodo najpozneje eno leto po zaključku investicije registrirali dopolnilno dejavnost pri ustreznem upravnem organu.

V primeru, da je kmetijsko gospodarstvo kmetija, mora nosilec kmetijskega gospodarstva izpolnjevati naslednje pogoje:

- več kot 50% delovnega časa mora porabiti na svojem kmetijskem gospodarstvu, kar mora biti razvidno iz poslovnega načrta,

- biti mora mlajši od 40 let,

- imeti mora status kmeta,

- končano mora imeti vsaj srednjo poklicno kmetijsko šolo oziroma glede na proizvodno usmeritev drugo srednjo poklicno šolo.

Poleg izpolnjevanja splošnih pogojev iz prvega in drugega odstavka tega člena morajo biti za posamezne namene izpolnjeni še naslednji pogoji:

- v primeru priraje mleka in mesa drobnice morajo biti kmetijska gospodarstva na območjih z omejenimi možnostmi za kmetijsko dejavnost,

- v primeru prašičereje:

- a) morajo biti kmetijska gospodarstva na območjih, ki se ne štejejo za območja z omejenimi možnostmi za kmetijsko dejavnost,

- b) upravičenec mora zagotoviti vsaj 35% doma pridelane krme,

- v primeru predelave mleka ali mesa mora imeti nosilec dopolnilne dejavnosti na kmetiji najmanj IV. stopnjo izobrazbe ustrezne živilske smeri ali ustrezen tečaj kmetijske svetovalne službe o potrebnem znanju za posamezno dejavnost in mora voditi poslovne knjige in evidence v skladu s predpisi o poslovnih knjigah in drugih davčnih evidencah,

- vrednost nakupa kmetijske hribovske mehanizacije ne sme presegati 35% celotne investicijske vrednosti projekta.

10. člen

Upravičenci za dodelitev sredstev iz 5. člena te uredbe so pravne in fizične osebe ali njihove registrirane skupine in združenja, ki so registrirani za opravljanje dejavnosti iz ene izmed naslednjih skupin:

– proizvodnja, predelava in konzerviranje mesa in proizvodnja mesnih izdelkov,

– predelava in konzerviranje rib, proizvodnja ribjih izdelkov,

– predelava mleka in proizvodnja mlečnih izdelkov.

Upravičenci iz prejšnjega odstavka morajo izpolnjevati naslednje pogoje:

– ob zaključku investicije morajo biti izpolnjene vse predpisane zahteve na veterinarsko-sanitarnem področju ter področju varstva okolja in zaščite živali,

– predložiti morajo investicijski program v skladu s predpisi o enotni metodologiji za izdelavo programov za javna naročila investicijskega značaja, iz katerega mora biti razvidno, da je investicija ekonomsko upravičena in da pomembno prispeva k izboljšanju konkurenčnosti (interna stopnja donosnosti mora biti več kot 12%),

– predložiti morajo dokazila o finančnem stanju upravičenca,

– predložiti morajo kopije vsaj triletnih pogodb s kmetijskimi gospodarstvi o odkupu,

– predložiti morajo soglasje pristojne veterinarske službe o skladnosti s predpisanimi zahtevami na veterinarsko-sanitarnem področju,

– predložiti morajo potrdilo ministrstva, pristojnega za okolje in prostor oziroma drugega ustreznega organa, o skladnosti investicije z zahtevami, določenimi s predpisi o varstvu okolja,

– živilski obrat mora biti vpisan v register, ki ga vodi pristojna veterinarska služba,

– predložiti morajo vso potrebno gradbeno dokumentacijo in pridobljena vsa ustrezná dovoljenja,

– če glede na obseg investicije v okviru dovoljenj iz prejšnje alinee ni obvezna pridobitev PVO, morajo predložiti strokovno oceno ministrstva, pristojnega za okolje, iz katere je razvidno, ali investicija in na kakšen način povzroča obremenitev okolja (v primeru, da investicija predstavlja obremenitev okolja, mora strokovna ocena vsebovati tudi ukrepe za njeno preprečevanje ali zmanjšanje),

– zagotoviti morajo, da so gradbeni ukrepi izvedeni v skladu s predpisi o graditvi objektov, urejanju prostora in varstvu okolja.

11. člen

Upravičenci za dodelitev sredstev iz 6. člena te uredbe so kmetije, ki izpolnjujejo naslednje pogoje:

– biti morajo na območjih, določenih z regionalnimi projekti: "Vinske turistične ceste Slovenije" ali z drugimi regionalnimi razvojnimi programi podeželja, ki jih odobri ministrstvo,

– biti morajo vpisana v evidenco kmetijskih gospodarstev, ki jo vodi ministrstvo,

– z investicijo lahko zagotovijo skupno največ 20 ležišč ali 50 sedežev,

– pri investicijah v ureditev prostorov za rekreacijo in prosti čas gostov (savna, fitness, bazen in teniško igrišče) morajo imeti zagotovljenih vsaj 10 ležišč,

– predložiti morajo izdelan poslovni načrt investicije v skladu z metodologijo Kmetijske svetovalne službe, in sicer za čas trajanja investicije ter še za nadaljnji dve leti (v poslovnem načrtu mora biti zajeta tudi osnovna dejavnost),

– predložiti morajo dokazila o finančnem stanju upravičenca,

– registrirano morajo imeti dopolnilno dejavnost oziroma morajo zagotoviti, da bodo najpozneje eno leto po zaključku investicije registrirali dopolnilno dejavnost pri ustreznem upravnem organu,

– predložiti morajo potrdilo ministrstva, pristojnega za okolje in prostor oziroma drugega ustreznega organa, o

skladnosti investicije z zahtevami, določenimi s predpisi o varstvu okolja,

– v primeru turističnih kmetij morajo izpolnjevati minimalne pogoje, določene s predpisi o minimalnih tehničnih pogojih, ki se nanašajo na poslovne prostore, opremo in naprave ter o pogojih glede minimalnih storitev v posameznih vrstah gostinskih obratov, pri sobodajalcih na kmetijah,

– v primeru domače obrti morajo izpolnjevati minimalne pogoje, določene s predpisi o minimalnih tehničnih in drugih pogojih za opravljanje obrtnih in obrti podobnih dejavnosti, ter s predpisi o minimalnih sanitarno-zdravstvenih pogojih poslovnih prostorov, funkcionalnega zemljišča, drugih zunanjih površin, opreme, naprav in delavcev v obrtni obratovalnici,

– predložiti morajo vso potrebno gradbeno dokumentacijo in pridobljena vsa ustrezná dovoljenja,

– če glede na obseg investicije v okviru dovoljenj iz prejšnje alinee ni obvezna pridobitev PVO, morajo predložiti strokovno oceno ministrstva, pristojnega za okolje, iz katere je razvidno, ali investicija in na kakšen način povzroča obremenitev okolja (v primeru, da investicija predstavlja obremenitev okolja, mora strokovna ocena vsebovati tudi ukrepe za njeno preprečevanje ali zmanjšanje),

– zagotoviti morajo, da so gradbeni ukrepi izvedeni v skladu s predpisi o graditvi objektov, urejanju prostora in varstvu okolja,

– poslovne knjige in evidence morajo voditi v skladu s predpisi o poslovnih knjigah in drugih davčnih evidencah.

Nosilec kmetijskega gospodarstva mora biti lastnik ali zakupnik kmetije in se mora za svoj račun ukvarjati s kmetijsko dejavnostjo.

12. člen

Upravičenci za dodelitev sredstev iz 7. člena te uredbe so občine, ki izpolnjujejo naslednje pogoje:

– biti morajo na območjih, določenih z regionalnimi razvojnimi programi podeželja (razen regionalnega programa "Vinske turistične ceste Slovenije"), ki jih odobri ministrstvo,

– investicija mora biti v skladu s prioriteto v regionalnem razvojnem programu podeželja,

– predložiti morajo investicijski program v skladu s predpisi o enotni metodologiji za izdelavo programov za javna naročila investicijskega značaja,

– predložiti morajo potrdilo ministrstva, pristojnega za okolje in prostor oziroma drugega ustreznega organa, o skladnosti investicije z zahtevami, predpisanimi s predpisi o varstvu okolja,

– predložiti morajo vso potrebno gradbeno dokumentacijo in pridobljena vsa ustrezná dovoljenja,

– če glede na obseg investicije v okviru dovoljenj iz prejšnje alinee ni obvezna pridobitev PVO, morajo predložiti strokovno oceno ministrstva, pristojnega za okolje, iz katere je razvidno, ali investicija in na kakšen način povzroča obremenitev okolja (v primeru, da investicija predstavlja obremenitev okolja, mora strokovna ocena vsebovati tudi ukrepe za njeno preprečevanje ali zmanjšanje), zagotoviti morajo, da so gradbeni ukrepi izvedeni v skladu s predpisi o graditvi objektov, urejanju prostora in varstvu okolja,

– predložiti morajo soglasje ministrstva, pristojnega za finance, v skladu s predpisi o financiranju občin.

13. člen

Izvajalci storitev za namene iz 8. člena te uredbe so pravne ali fizične osebe, ki so registrirane za:

- opravljanje raziskovalne dejavnosti,
- opravljanje založniške in tiskarske dejavnosti,
- druge poslovne dejavnosti.

IV. FINANČNE DOLOČBE

14. člen

Sredstva za naložbe na kmetijska gospodarstva se upravičencu dodelijo za sofinanciranje stroškov investicije, na podlagi plačanih računov ali potrjenih in plačanih gradbenih situacij.

Višina dodeljenih sredstev za naložbe na kmetijska gospodarstva znaša 50% priznane investicijske vrednosti na območjih z omejenimi dejavniki za kmetijstvo in 40% na ostalih območjih.

Najvišja priznana investicijska vrednost na upravičenca znaša 80,000.000 SIT na območjih z omejenimi dejavniki za kmetijstvo in 100,000.000 SIT na ostalih območjih. V primeru nakupa kmetijske mehanizacije znaša najvišja priznana investicijska vrednost 8,000.000 SIT za posamezni stroj.

Sredstva za naložbe na kmetijska gospodarstva se dodelijo samo, če najnižji znesek dodeljenih sredstev za investicijo ni nižji od 3,000.000 SIT.

Upravičenec lahko v programskem obdobju (2000-2006) za naložbe v kmetijsko gospodarstvo pridobi največ 40,000.000 SIT sredstev.

Sredstva za naložbe na kmetijska gospodarstva se ne dodelijo za:

- investicije, katerih rezultat je povečanje proizvodnje brez zagotovljenih prodajnih možnosti,
- nakup živali,
- investicije na kmetijskih gospodarstvih, ki jih sestavljajo izključno gozdovi,
- investicije upravičencev, zoper katere je začel postopek prisilne poravnave ali stečajni postopek,
- investicije upravičencev, ki nimajo naslova oziroma sedeža v Republiki Sloveniji.

15. člen

Sredstva za naložbe v predelavo in trženje kmetijskih in ribiških proizvodov se upravičencu dodelijo za sofinanciranje stroškov investicije v višini 35% priznane investicijske vrednosti na podlagi plačanih računov ali potrjenih in plačanih gradbenih situacij.

Najvišja priznana investicijska vrednost znaša 571,000.000 SIT oziroma najvišja višina dodeljenih sredstev za investicijo znaša 200,000.000 SIT.

Sredstva se dodelijo samo, če znesek dodeljenih javnih sredstev za investicijo ni nižji 5,000.000 SIT.

Sredstva za naložbe v predelavo in trženje kmetijskih in ribiških proizvodov se ne dodelijo za:

- investicije, katerih rezultat je povečanje proizvodnje brez zagotovljenih prodajnih možnosti,
- investicije v novogradnje,
- investicije na ravni trgovine,
- investicije upravičencev, zoper katere je začel postopek prisilne poravnave ali stečajni postopek,
- investicije upravičencev, ki nimajo naslova oziroma sedeža v Republiki Sloveniji.

16. člen

Sredstva za gospodarsko diverzifikacijo na kmetiji se upravičencu dodelijo za sofinanciranje stroškov investicije v višini 50% priznane investicijske vrednosti na podlagi plačanih računov ali potrjenih in plačanih gradbenih situacij.

Pri investiciji v turistično kmetijo znaša najvišja priznana investicijska vrednost 73,300.000 SIT oziroma znaša najvišja višina dodeljenih sredstev za investicijo 36,650.000 SIT.

Pri investiciji v domačo obrt znaša najvišja priznana investicijska vrednost 21,000.000 SIT oziroma znaša najvišja

višina dodeljenih sredstev za investicijo 10,500.000 SIT.

Sredstva za gospodarsko diverzifikacijo na kmetiji se dodelijo samo, če znesek dodeljenih sredstev za investicijo ni nižji od 2,000.000 SIT.

Upravičenec lahko v programskem obdobju (2000-2006) za gospodarsko diverzifikacijo na kmetiji pridobi največ 47,250.000 SIT sredstev.

Sredstva za gospodarsko diverzifikacijo na kmetiji se ne dodelijo za:

- investicije v prostore za zasebno rabo kmetov,
- investicije v gostinsko dejavnost na kmetijah, ki presegajo dopolnilno dejavnost na kmetiji.

17. člen

Sredstva za razvoj in izboljšanje infrastrukture na podeželju se upravičencu dodelijo za sofinanciranje stroškov investicije v višini 75% priznane investicijske vrednosti na podlagi plačanih računov ali potrjenih in plačanih gradbenih situacij. Pri investicijah v vodno oskrbo, kjer neto sedanja vrednost investicije presega celotne stroške za 25% ali več, višina dodeljenih sredstev znaša 50% priznane investicijske vrednosti.

Pri investiciji v cestno infrastrukturo znaša najvišja priznana investicijska vrednost 47,400.000 SIT oziroma najvišja višina dodeljenih sredstev za investicijo znaša 35,550.000 SIT.

Pri investiciji v tematske poti znaša najvišja priznana investicijska vrednost 7,350.000 SIT oziroma najvišja višina dodeljenih sredstev za investicijo znaša 5,512.500 SIT.

Pri investiciji v vodno infrastrukturo znaša najvišja priznana investicijska vrednost 93,000.000 SIT oziroma najvišja višina dodeljenih sredstev za investicijo znaša 69,750.000 SIT.

Sredstva za razvoj in izboljšanje infrastrukture na podeželju se dodelijo samo, če znesek dodeljenih sredstev ni nižji od 1,500.000 SIT.

Upravičenec lahko v programskem obdobju (2000-2006) za razvoj in izboljšanje infrastrukture na podeželju pridobi največ 110,000.000 SIT sredstev.

Sredstva za razvoj in izboljšanje infrastrukture na podeželju se upravičencem ne dodelijo za:

- investicije v cestno infrastrukturo, ki po predpisih o javnih cestah ne spadajo med občinske ceste,
- izgradnjo vodovodne infrastrukture za oskrbo mest s pitno vodo iz območij regionalnih razvojnih projektov podeželja,
- izgradnjo izključno pomožnih objektov pri cestni infrastrukturi.

18. člen

Sredstva za tehnično pomoč se upravičencu dodelijo v višini 100% opravičljivih stroškov.

19. člen

Upravičencu se, poleg primerov iz 14., 15., 16. in 17. člena te uredbe, sredstva ne dodelijo za:

- nakup ali zakup zemljišč in obstoječih zgradb, ne glede na to, ali se po zakupu lastništvo prenese na zakupnika,
- nakup rabljene opreme in kmetijske mehanizacije,
- plačilo v naravi,
- plačilo davkov, carin in dajatev pri uvozu,
- stroške poslovanja, vključno s stroški vzdrževanja in najema,
- bančne stroške, stroške garancij in podobne stroške,

– stroške konverzije, stroške in tečajne izgube v zvezi z evro računom SAPARD,

– stroške javne uprave (splošni upravni stroški, najemnine in plače zaposlenih v dejavnostih upravljanja, izvajanja, spremljanja in nadzora),

– stroške za plačilo storitev arhitektov, inženirjev in svetovalcev, študij izvedljivosti in ekonomske upravičenosti, nakup patentov in licenc za pripravo oziroma izvajanje projekta, ki so neposredno povezani z ukrepom, ki presegajo 12% vseh upravičenih stroškov projekta,

– izdatke pri projektih, ki so nastali zaradi pristojbin za uporabo in kotizacij pred dokončanjem projekta, pa ti zneski niso bili odšteti od upravičenih stroškov,

– za naložbe izven območja Republike Slovenije,

– stroške promocije za ukrepe iz 4., 5., 6. in 7. člena te uredbe.

20. člen

Upravičenci lahko pridobijo sredstva za isto investicijo samo iz enega ukrepa.

Sredstev se ne dodeli upravičencu, ki je za isti namen, kot ga navaja v vlogi za pridobitev sredstev programa SAPARD, že prejel javna sredstva Republike Slovenije ali sredstva Evropske skupnosti.

21. člen

Upravičenec mora zagotoviti razliko sredstev med dodeljenimi sredstvi in dejansko vrednostjo investicije.

Pri izračunu deležev in zneskov odobrenih sredstev se upoštevajo priznani stroški investicije. Seznam opravičljivih stroškov se objavi v javnem razpisu kot priloga.

Upravičenec ne sme pričeti z izvedbo investicije oziroma ne sme pričeti z deli pred izdajo odločbe o dodelitvi sredstev.

22. člen

Upravičenec je upravičen do dodelitve sredstev iz programa SAPARD, če zagotovi, da se investicija ne bo bistveno spreminjala še naslednjih pet let po zadnjem izplačilu sredstev, razen v primeru višje sile.

Bistvene spremembe investicije so investicije, ki:

– vplivajo na naravo investicije ali pogoje izvajanja ali dajejo gospodarski družbi ali javni instituciji neupravičeno prednost in

– so posledica spremembe v naravi lastništva infrastrukturnega objekta ali prenehanja ali spremembe kraja sofinanciranja proizvodne dejavnosti.

Za višjo silo se šteje, če nastanejo in dokler trajajo okoliščine, ki jih ni bilo mogoče predvideti in katerih posledic ni mogoče odvrniti (potres, udar strele, samovžig, plaz in poplava).

O bistvenih spremembah iz tega člena mora upravičenec nemudoma obvestiti Agencijo Republike Slovenije za kmetijske trge in razvoj podeželja (v nadaljnjem besedilu: agencija).

23. člen

Če se v skladu s predpisi o javnih naročilih upravičenec ne šteje za naročnika, mora upravičenec za stroške vseh storitev, dobav in del pridobiti najmanj tri ponudbe. Izvirniki ponudb morajo biti vključeni v poročilo o izdatkih in morajo biti na voljo za revizijo in pregled na kraju samem.

Če se upravičenec v skladu s predpisi o javnih naročilih šteje za naročnika, mora predložiti dokazilo, da je bil postopek iz prejšnjega odstavka izveden v skladu s tem predpisom.

24. člen

Poreklo blaga, storitev, gradbenih del ter opreme in materialov, ki postanejo sestavni del investicije, mora biti v celoti iz držav članic Evropske skupnosti ali iz desetih držav kandidatk.

O poreklu blaga, storitev, gradbenih del, opreme in materiala morata imeti upravičenec ali izvajalec ustrezno dokazilo.

25. člen

Če je upravičenec pridobil sredstva po tej uredbi na podlagi neresničnih podatkov oziroma je sredstva porabil v nasprotju z določili odločbe o dodelitvi sredstev in pogodbe iz 32. člena te uredbe, mora upravičenec ta sredstva vrniti v roku 8 dni od dneva zahtevka za vračilo, skupaj z zakonitimi zamudnimi obrestmi od dneva prejema sredstev.

Upravičenec iz prejšnjega odstavka za dobo dveh let oziroma pri naložbah v predelavo in trženje kmetijskih in ribiških proizvodov za dobo treh let od dneva vročitve zahtevka za vračilo sredstev ne more pridobiti novih sredstev iz naslova ukrepov kmetijske politike.

26. člen

Upravičenec ne sme odtujiti investicije, razen investicij v infrastrukturo na podeželju, pred potekom petih let po zaključku investicije in investicije ne sme uporabljati v nasprotju z namenom dodeljenih sredstev.

Upravičenec mora za investicijo voditi predpisano dokumentacijo, določeno z javnim razpisom za posamezen ukrep in to dokumentacijo hraniti še pet let po prejemu potrjila agencije o zaključku investicije.

V. VLOGA IN POSTOPEK

27. člen

Sredstva po tej uredbi se upravičencem dodelijo na podlagi javnega razpisa, ki ga v Uradnem listu Republike Slovenije objavi agencija.

V objavljenem javnem razpisu se določijo podrobnejši pogoji in postopki za dodelitev sredstev upravičencem.

28. člen

Za upravičence uveljavljajo sredstva nosilci kmetijskih gospodarstev. V primeru, da so upravičenci kmetije, morajo nosilci kmetijskih gospodarstev vlogi iz drugega odstavka tega člena priložiti pooblastilo morebitnih solastnikov kmetijskega gospodarstva. V primeru, da upravičenci niso kmetijska gospodarstva, pa sredstva uveljavljajo zastopniki upravičencev.

Sredstva se uveljavljajo z vlogo, ki jo vlagatelji pošljejo na agencijo, in sicer priporočeno po pošti. V javnem razpisu se določi obrazec vloge, ki mora biti v skladu z ukrepom, ki je predmet javnega razpisa. Na ovojnici vloge mora vlagatelj označiti čas oddaje vloge po pošti, ki mora biti enak označbi časa, ki je naveden na potrdilu pošte o priporočeni pošiljki. Agencija mora poslati vlagatelju potrdilo o prejemu vloge.

Vloge na javni razpis se obravnavajo po vrstnem redu oddaje vlog po pošti oziroma po vrstnem redu popolnosti vlog do porabe sredstev za posamezen ukrep.

Če imata dve ali več vlog na ovojnicah enako označbo časa oddaje po pošti, mora agencija zahtevati od vlagateljev potrdilo o oddaji vloge po pošti. Če se tudi na ta način ne da ugotoviti vrstnega reda vlaganja vlog po pošti, se v prisotnosti vlagateljev izvede žrebanje za prvo vlogo, potem pa po vrstnem redu za druge vloge.

29. člen

Pravočasnost in popolnost vloge se ugotovi v skladu s pravili javnega razpisa.

Nepopolna vloga se mora dopolniti v roku 15 dni od dneva vročitve zahteve za dopolnitev. Na ovojnici zahtevane dopolnitve mora biti označen čas oddaje vloge po pošti, ki mora biti enak označbi časa, ki je naveden na potrdilu pošte o priporočenih pošiljki.

Nepravočasne vloge, vloge, ki jih je vložil neupravičen vlagatelj, in vloge, ki niso popolne v skladu z zahtevami javnega razpisa, se s sklepom zavržejo.

Zoper sklep iz prejšnjega odstavka je dovoljena pritožba na ministrstvo v roku 15 dni od dneva vročitve sklepa vlagatelju.

Če vsebina vloge zahteva posebno strokovno znanje, lahko o vlogi poda mnenje tudi zunanji strokovnjak z ustreznim strokovnim znanjem.

30. člen

Pred izdajo odločbe o dodelitvi sredstev se mora preveriti verodostojnost vloge.

Med izvedbo investicije, v primeru vmesnih izplačil sredstev ter v primeru, da upravičenec nepravčasno izvaja obveznosti, določene v pogodbi iz 32. člena te uredbe, se še pred izplačilom na zahtevo agencije opravi inšpekcijski pregled na kraju samem. Zahtevi za inšpekcijski pregled na kraju samem se priloži dokumentacijo upravičenca, pri katerem se opravlja pregled.

Ob koncu izvedbe investicije se na zahtevo agencije opravi inšpekcijski pregled na kraju samem. Zahtevi za inšpekcijski pregled na kraju samem se priloži vso dokumentacijo, ki jo je upravičenec posredoval agenciji v času od zadnjega pregleda do konca izvedbe investicije.

Zahtevo za inšpekcijski pregled investicije na kraju samem lahko agencija poda še pet let po zaključku investicije. Pregled se opravi na vzorcu 5–10% vseh izplačanih vlog, izbranih na podlagi analize tveganja.

Inšpekcijski pregled investicije na kraju samem se mora opraviti na podlagi prijave o morebitnih nepravilnostih pri vlagatelju ali pri upravičencu.

Vloge za dodelitev sredstev mora agencija hraniti še pet let od dneva, ko je bilo izvršeno končno izplačilo sredstev upravičencu.

31. člen

Sredstva za investicije se upravičencu dodelijo v skladu z odločbo o dodelitvi in višini sredstev, ki jo izda direktor agencije.

Zoper odločbo iz prejšnjega odstavka je v roku 15 dni od dneva vročitve odločbe dovoljena pritožba na ministrstvo. Pritožba se pošlje na agencijo in sicer priporočeno po pošti.

32. člen

O medsebojnih pravicah in obveznostih agencija in upravičenec skleneta pogodbo, ki določa zlasti:

- pravice in obveznosti glede porabe dodeljenih sredstev in
- pravice in obveznosti glede hranjenja in dostopa do dokumentacije.

VI. SPREMLJANJE, POROČANJE IN NADZOR

33. člen

Ministrstvo spremlja, ocenjuje in nadzira izvajanje ukrepov kmetijske strukturne politike in pri tem opravlja zlasti naslednje naloge:

– vzpostavi sistema zbiranja finančnih in statističnih podatkov o napredovanju programa SAPARD in pošilja podatke nadzornemu odboru SAPARD in Komisiji Evropskih skupnosti,

– pripravlja predloge sprememb in dopolnitev programa SAPARD (po opravljenem posvetovanju z agencijo in pridobljenem soglasju nadzornega odbora SAPARD),

– pripravlja letna poročila o izvajanju programa SAPARD,

– ocenjuje izvajanje programa SAPARD,

– obvešča javnost o programu SAPARD in o vlogi Komisije Evropskih skupnosti pri izvajanju programa SAPARD.

34. člen

Za spremljanje in nadzor nad izvajanjem programa SAPARD Vlada Republike Slovenije ustanovi nadzorni odbor SAPARD.

V nadzorni odbor SAPARD imenuje Vlada Republike Slovenije predstavnike:

– ministrstva, pristojnega za kmetijstvo in prehrano, ministrstva, pristojnega za finance, ministrstva, pristojnega za gospodarstvo, ministrstva, pristojnega za okolje in prostor ter Službe Vlade Republike Slovenije za evropske zadeve,

– Kmetijsko gozdarske zbornice Slovenije, Gospodarske zbornice Slovenije in Sindikata kmetov Slovenije,

– Agencije Republike Slovenije za regionalni razvoj,

– Agencije Republike Slovenije za kmetijske trge in razvoj podeželja.

Pri delu nadzornega odbora SAPARD sodelujejo kot svetovalci tudi predstavniki Komisije Evropskih skupnosti.

35. člen

Nadzorni odbor SAPARD:

– proučuje in spremlja učinkovitost in kvaliteto izvajanja programa SAPARD,

– daje soglasje na vsebino programa SAPARD ali priporočila glede prilagoditev programa SAPARD, vključno z materialnimi in finančnimi indikatorji za spremljanje pomoči,

– odobri vsako spremembo programa SAPARD,

– odobri izbirne kriterije za vsak posamezni ukrep v roku šestih mesecev po dodelitvi sredstev državi,

– odobri letno poročilo o izvajanju programa SAPARD in zaključno poročilo, ki se pošljeta Komisiji Evropskih skupnosti,

– odobri vsak pregled vsebinske spremembe sklepa Komisije Evropskih skupnosti o dodelitvi sredstev Evropske skupnosti,

– predlaga agenciji ustrezne spremembe, ki naj zagotovijo doseganje postavljenih ciljev.

Nadzorni odbor SAPARD lahko preko ministrstva predlaga Komisiji Evropskih skupnosti spremembe ali popravke programa SAPARD, z namenom učinkovitejšega doseganja ciljev.

Nadzorni odbor SAPARD sprejme poslovnik o načinu dela.

Nadzorni odbor SAPARD lahko zahteva od agencije dokumentacijo in podatke, ki se nanašajo na postopke v zvezi z dodelitvijo sredstev po tej uredbi.

Administrativna in strokovna dela za nadzorni odbor SAPARD opravlja ministrstvo.

VII. PREHODNE IN KONČNE DOLOČBE

36. člen

Do 10. maja 2002 se za namene iz 6. člena te uredbe vsa kmetijska gospodarstva štejejo za kmetije, če izpolnjujejo druge pogoje za dodelitev sredstev za gospodarsko diverzifikacijo na kmetiji.

37. člen

Z uveljavitvijo te uredbe odbor za spremljanje in nadzor izvajanja ukrepov kmetijske strukturne politike iz 24. člena uredbe o ukrepih kmetijske strukturne politike programa razvoja podeželja 2000-2006 (SAPARD; Uradni list RS, št. 114/00) nadaljuje z delom kot nadzorni odbor SAPARD iz 34. člena te uredbe

38. člen

Z uveljavitvijo te uredbe preneha veljati uredba o ukrepih kmetijske strukturne politike programa razvoja podeželja 2000-2006 (SAPARD; Uradni list RS, št. 114/00).

39. člen

Ta uredba začne veljati naslednji dan po objavi v Uradnem listu Republike Slovenije.

Št. 403-21/2001-1
Ljubljana, dne 13. decembra 2001.

Vlada Republike Slovenije

dr. Janez Drnovšek l. r.
Predsednik

Popravek

V sklepu o določitvi cene posameznih programov za predšolsko vzgojo Vrtcev Brezovica, objavljenem v Uradnem listu RS, št. 104-5092/01 z dne 19. 12. 2001, se 1. člen pravilno glasi:

Cena posameznih programov za predšolsko vzgojo znašajo mesečno na otroka:

	Cena programa
I. starostna skupina	66.300
II. starostna skupina	58.400
mala šola	58.400
krajši program 4-6 ur	50.400
odbitek od hrane	300
strošek rezervacije	550

Župan
Občine Brezovica
Drago Stanovnik l. r.

Popravek

V odloku o ustanovitvi javnega komunalnega podjetja Komunala Ribnica, objavljenem v Uradnem listu RS, št. 88-4504/01 z dne 9. 11. 2001, se druga alineja drugega odstavka 22. člena pravilno glasi:

– 5 let delovnih izkušenj v stroki, od tega vsaj 4 leta na vodilnih delovnih mestih.

Uredništvo

VSEBINA

VLADA

5209. Uredba o avtonomnem ukrepu določitve carinskega kontingenta pri uvozu določenega blaga 11728
5210. Uredba o načinu delitve količin blaga v okviru carinskih kvot 11770
5211. Uredba o ukrepih kmetijske strukturne politike programa razvoja podeželja 2000–2006 (SAPARD) 11776

MINISTRSTVA

5202. Odredba o dostavi podatkov za odmero dohodnine za leto 2001 11689
5203. Odredba o obrazcu napovedi za odmero dohodnine za leto 2001 in o načinu predlaganja obrazca napovedi za odmero davka od dohodkov iz dejavnosti 11700
5204. Odredba o zahtevanih izkoristkih za nove toplotne ogrevalne kotle na tekoče ali plinasto gorivo 11711
5205. Odredba o zahtevah za energijsko učinkovitost električnih gospodinskih hladilnikov in zamrzovalnikov ter njihovih kombinacij 11720
5206. Odredba o dopolnitvah odredbe o varnosti strojev 11726
5207. Pravilnik o elementih za oblikovanje odkupne cene kravjega mleka 11726

DRUGI DRŽAVNI ORGANI IN ORGANIZACIJE

5172. Slovenski računovodski standardi 11305
5208. Poročilo o gibanju plač za oktober 2001 11727

OBČINE

- GORENJA VAS – POLJANE
5173. o začasnem financiranju potreb iz proračuna Občine Gorenja vas – Poljane v obdobju od 1. 1. 2001 do 31. 3. 2002 11673
- JESENICE
5174. Sklep o določitvi vrednosti točke po odloku o komunalnih taksah v Občini Jesenice za leto 2002 11673
5175. Sklep o vrednosti točke za izračun nadomestila za uporabo stavbnega zemljišča na območju Občine Jesenice za leto 2002 11673
- JURŠINCI
5176. Sklep o določitvi vrednosti točke za izračun nadomestila za uporabo stavbnega zemljišča na območju Občine Juršinci 11674
- KRŠKO
5177. Sklep o vrednosti točke za obračun komunalnih taks v Občini Krško za leto 2002 11674
- KUNGOTA
5178. Odlok o spremembah in dopolnitvah odloka o proračunu Občine Kungota za leto 2001 11674
5179. Spremembe in dopolnitve statuta Občine Kungota 11675
5180. Sklep o minimalni višini najemnine za uporabo nezazidanih stavbnih in kmetijskih zemljišč, ki so v lasti Občine Kungota 11675
- MORAVSKE TOPLICE
5181. Odlok o proračunu Občine Moravske Toplice za leto 2002 11676

5182. Odlok o spremembah in dopolnitvah odloka o nadomestilu za uporabo stavbnega zemljišča v Občini Moravske Toplice 11678
5183. Sklep o vrednosti točke za izračun nadomestila za uporabo stavbnega zemljišča na območju Občine Moravske Toplice za leto 2002 11678
5184. Sklep o povprečni gradbeni ceni in povprečnih stroških komunalnega urejanja stavbnih zemljišč v Občini Moravske Toplice za leto 2002 11678
5185. Sklep o višini komunalnega prispevka v Občini Moravske Toplice 11679
- PODČETRTEK
5186. Sklep o začasnem financiranju javne porabe Občine Podčetrtek za leto 2002 11680
- PUCONCI
5187. Sklep o začasnem financiranju javne porabe Občine Puconci v letu 2002 11681
- ROGAŠKA SLATINA
5188. Odlok o dimnikarski službi na območju Občine Rogaška Slatina 11681
5189. Pravilnik o spremembah in dopolnitvah pravilnika o dodeljevanju socialnih pomoči v Občini Rogaška Slatina 11684
- SLOVENSKE KONJICE
5190. Sklep o pomoči za novorojence 11685
- SVETI ANDRAŽ V SLOVENSКИH GORICAH
5191. Sklep o začasnem financiranju Občine Sveti Andraž v Slovenskih goricah za leto 2002 11685
- ŠKOCJAN
5192. Sklep o spremembah in dopolnitvah sklepa o določitvi cen vzgojno-varstvenih storitev v VVE pri Osnovni šoli Frana Metelka Škocjan 11685
- ŽALEC
5193. Sklep o določitvi vrednosti točke za izračun nadomestila za uporabo stavbnega zemljišča 11686
- TREBNJE
5194. Sklep o ukinitvi zemljišča v splošni rabi 11686
5195. Sklep o ukinitvi zemljišča v splošni rabi 11686
- ZREČE
5196. Odlok o spremembi odloka o proračunu Občine Zreče za leto 2001 11687
5197. Sklep o začasnem financiranju Občine Zreče v letu 2002 11687
5198. Sklep o uskladitvi vrednosti točke za komunalno takso v Občini Zreče za leto 2002 11687
5199. Sklep o vrednosti točke za izračun davka od premoženja v Občini Zreče v letu 2002 11687
5200. Sklep o vrednosti točke za izračun nadomestila za uporabo stavbnega zemljišča za leto 2002 11688
5201. Ugotovitveni sklep o višini povprečne gradbene cene koristne stanovanjske površine v Občini Zreče 11688
- POPRAVKI
- Popravek sklepa o določitvi cene posameznih programov za predšolsko vzgojo Vrčev Brezoviča 11782
- Popravek odloka o ustanovitvi javnega komunalnega podjetja Komunala Ribnica 11782

Zakonik začne veljati
1. januarja 2002

OBLIGACIJSKI ZAKONIK

z uvodnimi pojasnili prof. dr. Marka Ilešiča,
tabelarnim pregledom in stvarnim kazalom

Izšla je druga izdaja Obligacijskega zakonika. V uvodnih pojasnilih prof. dr. Marko Ilešič posebej opozarja na vse nove rešitve, ki jih prinaša zakonik v primerjavi z Zakonom o obligacijskih razmerjih. Vsem pravnikom in drugim, ki morajo dobro poznati določbe OZ, bo pri vsakdanjem iskanju odgovorov na pravna vprašanja dragocen tudi vsebinski in tabelarni pregled več kot 1000 zakonskih členov. Pri vsakem posebej je označeno, kako je bil posamezen obligacijskopравни institut urejen doslej.

Stvarno kazalo presega golo računalniško razvrščanje besed, saj so med gesli tudi mnogi latinski izrazi, ki jih pravniki uporabljajo v svoji govorici.

Pri naročilu več kot 30 knjig priznavamo 10-odstotni popust.

Cena: broširana izdaja	6480 SIT z DDV	10564
vezana izdaja	7344 SIT z DDV	10565

N A R O Č I L N I C A

Uradni list Republike Slovenije, Slovenska 9, 1000 Ljubljana
<http://www.uradni-list.si>

Naročite po faksu: **01/425 14 18**

S tem nepreklicno naročam

**- OBLIGACIJSKI ZAKONIK z uvodnimi pojasnili
in stvarnim kazalom**

- 10564 broširana izdaja 6480 SIT z DDV

Štev. izvodov _____

- 10565 vezana izdaja 7344 SIT z DDV

Štev. izvodov _____

Naročeno knjigo mi pošljite na naslov

Davčna številka naročnika _____

Davčni zavezanec DA NE _____

Firma - ime naročnika _____

Sektor - oddelek _____

Ulica in številka _____

Kraj _____

Datum _____

Podpis pooblaščen osebe _____

ISSN 1318-0576



917713181057017

Izdajatelj Služba Vlade RS za zakonodajo - Direktor dr. Matjaž Nahtigal - Založnik Uradni list RS, d.o.o. - Direktor in odgovorni urednik Marko Polutnik - Priprava Uradni list RS d.o.o., Tisk Tiskarna SET, d.d., Vevče - Akontacija naročnine za leto 2001 je 20.000 SIT (brez davka), pri ceni posameznega Uradnega lista RS je vračunan 8% DDV - Naročnina za tujino je 60.000 SIT - Reklamacije se upoštevajo le mesec dni po izidu vsake številke - Uredništvo in uprava Ljubljana, Slovenska 9 - Poštni predal 379 - Telefon tajništvo 425 14 19, računovodstvo 200 18 60, prodaja 200 18 38, preklici 425 02 94, naročnine 425 23 57, telefaks 425 14 18, uredništvo 425 73 08, uredništvo (javni razpisi ...) 200 18 66, uredništvo - telefaks 425 01 99 - Internet <http://www.uradni-list.si> - uredništvo e-pošta: objave@uradni-list.si - Žiro račun 50100-601-273770