

Slovenski računovodski standard 17 (2006)

ODHODKI

A. Uvod

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

Kot posebno vrsto odhodkov obravnava tudi deleže zaposlencev v dobičku in prevrednotovalne odhodke, ne obravnava pa odhodkov za davek iz dobička.

Ta standard se opira predvsem na mednarodne računovodske standarde (MRS) 1, 2, 8, 11, 14, 17 in 19 (2004) ter 4. in 7. direktivo Evropske unije. Povezan je predvsem s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 10, od 12 do 16, 19 in 25.

Standard (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvami ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) in Uvodom v slovenske računovodske standarde (2006).

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 druge 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.

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 sredstvi in obratnimi sredstvi zaradi njihove oslabitve, če zmanjšanje njihove vrednosti ni krito s presežkom iz prevrednotenja kapitala iz njihove predhodne okrepitve.

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 s finančnimi naložbami zaradi njihove oslabitve, če zmanjšanje njihove vrednosti ni krito s presežkom iz prevrednotenja 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. Druge odhodke sestavljajo neobičajne postavke (izredni odhodki) in ostali odhodki, ki zmanjšujejo poslovni izid.

b) Pripoznavanje odhodkov

17.10. 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.

17.11. 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.

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

c) Začetno računovodsko merjenje odhodkov

17.13. Pri običajnem vrednotenju zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje po proizvodjalnih stroških se upoštevajo poslovni odhodki, sestavljeni iz proizvodjalnih stroškov, ki se ne zadržujejo več v teh zalogah, pa tudi v obračunskem obdobju obračunani stroški nakupovanja in stroški prodajanja ter stroški skupnih služb.

17.14. Pri enakomernem proizvodjanju 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.

17.15. Pri enakomernem prodajanju in neenakomernem proizvodjanju se v krajših obdobjih dosega normalnejši poslovni izid, če se zaloge proizvodov in nedokončane proizvodnje vrednotijo po spremenljivih proizvodjalnih stroških. V takem primeru so poslovni odhodki sestavljeni iz spremenljivih proizvodjalnih in spremenljivih

neproizvajalnih stroškov prodanih količin ter stalnih stroškov, obračunanih v obračunskem obdobju.

17.16. V okviru obeh skrajnih odmikov od normalnejšega vrednotenja zalog, ki sta prikazana v SRS 17.14 in 17.15, 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.

17.17. 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 tehtanih povprečnih cen, tudi metodi drsečih povprečnih cen, ali zaporednih cen (fifo). Če se uporabljajo stalne (ocenjene, standardne) cene, se upošteva tudi sorazmerni del odmikov.

17.18. 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 sredstva ali zaloge.

17.19. 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.

17.20. 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.

17.21. 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

17.22. 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.

17.23. Prevrednotovanje odhodkov se lahko pojavlja pri poslovnih odhodkih in pri finančnih odhodkih.

17.24. 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 sredstev, zalog in poslovnih terjatev.

17.25. Prevrednotenje finančnih odhodkov zajema prevrednotovalne finančne odhodke v zvezi z oslavitvijo finančnih naložb.

d) Uskupinjevanje odhodkov

17.26. 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 izvernih izkazov poslovnega izida upoštevanih podjetij na podlagi dodatnih podatkov in prilagoditev, ki se nanašajo na prevedbo v predstavitveno valuto obvladujočega podjetja, na izločitev, če se nanašajo na notranje obračune v skupini, in na druga prevrednotenja zaradi uskupinjenja.

17.27. Če so v izvernih izkazih poslovnega izida upoštevanih podjetij odhodki izraženi v valuti, ki se razlikuje od predstavitvene valute obvladujočega podjetja, jih je treba prevesti v predstavitveno 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.

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

17.29. 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.

17.30. Odhodke za amortizacijo je treba pri uskupinjevanju vsako leto povečati za amortizacijo čistega dobička, vštetega v nabavno vrednost amortizirljivega sredstva, in za toliko odpraviti začetno zmanjšanje njegove neodpisane vrednosti ob uskupinjenju; če so odhodki za amortizacijo všteti med proizvodjalne stroške prodanih količin, med stroške prodaje in med stroške splošnih služb, je treba pri uskupinjevanju te postavke ustrezno povečati.

17.31. 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 izvernih izkazih poslovnega izida upoštevanih podjetij ni upoštevana. Če so odhodki za amortizacijo všteti med proizvodjalne stroške prodanih količin, med stroške prodaje in med stroške splošnih služb, je treba pri uskupinjevanju te postavke ustrezno povečati.

17.32. Oslabitev uskupinjevalnega dobrega imena, ki se je pojavilo pri prvem uskupinjenju, se všteje med uskupinjene prevrednotovalne poslovne odhodke.

17.33. 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 izvernih izkazov poslovnega izida upoštevanih podjetij.

17.34. Med uskupinjene finančne odhodke je treba poleg zneskov iz izvernih izkazov poslovnega izida upoštevanih podjetij zajeti tudi uskupinjevalne razlike, ki se pojavljajo pri finančnih naložbah, terjatvah, dolgoročnih dolgovi in kratkoročnih dolgovi.

17.35. Pri prevedbi vsote odhodkov iz izvernih izkazov poslovnega izida upoštevanih podjetij v uskupinjene odhodke se ob utemeljenih razlogih lahko pojavljajo še izključitve in vključitve iz drugih razlogov.

e) Razkrivanje odhodkov

17.36. 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.

17.37. Posebej je treba razkriti metodo merjenja odhodkov.

17.38. 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.

17.39. 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.

C. Opredelitve ključnih pojmov

17.40. 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.

Č. Pojasnila

17.41. V obravnavanem obračunskem obdobju opravljen odpis dvomljivih in spornih terjatev je prevrednotovalni odhodek. Zmanjšanje vrednosti zalog ali vrednost ugotovljenega primanjkljaja ob popisu je popravek ustreznih stroškov oziroma rednih odhodkov.

17.42. Oslabitev opredmetenega osnovnega sredstva in primanjkljaj ob popisu sta prevrednotovalni poslovni odhodek.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

17.43. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 17. novembra 2005. K njemu sta dala soglasje minister za finance in minister za gospodarstvo. Podjetja, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati s 1. januarjem 2006, preostala podjetja pa s prvim poslovnim letom, ki se začne po tem datumu.

Podjetja z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 17 – Odhodki (2002).