

Slovenski računovodski standard 26 (2006)

OBLIKE IZKAZA DENARNIH TOKOV 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 denarnih tokov za zunanje poslovne potrebe,
- b) osnovno razčlenjevanje postavk v izkazu denarnih tokov za zunanje poslovne potrebe,
- c) prilagojeno razčlenjevanje postavk v izkazu denarnih tokov za zunanje poslovne potrebe,
- č) uskupinjevanje izkazov denarnih tokov za zunanje poslovne potrebe in
- d) razkrivanje postavk v izkazu denarnih tokov za zunanje poslovne potrebe.

Ta standard se opira predvsem na mednarodne računovodske standarde (MRS) 1, 7, 14 in 34 (2004). Glede vrednotenja v izkazu denarnih tokov zajetih postavk je povezan predvsem 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 (2006).

B. Standard

a) Razvrščanje izkazov denarnih tokov za zunanje poslovne potrebe

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

26.2. Izkaz denarnih tokov se lahko sestavi po neposredni metodi (v tem standardu različici I) ali po posredni metodi (v tem standardu različici II).

26.3. V izkazu denarnih tokov so izkazani denarni tokovi v obdobju, nastali pri poslovanju (podbilanca A), naložbenju (podbilanca B) in financiranju (podbilanca C). Denarni izid v obdobju ter začetno in končno stanje denarnih sredstev v obdobju so izkazani v podbilanci Č.

26.4. Izkaz denarnih tokov ima obliko zaporednega izkaza.

b) Osnovno razčlenjevanje postavk v izkazu denarnih tokov za zunanje poslovne potrebe

26.5. Ta standard daje prednost neposredni metodi sestavljanja izkaza denarnih tokov (različici I), podjetje pa izbere tisto, ki bolj ustreza njegovim možnostim zagotavljanja podatkov.

26.6. Po različici I so potrebne v izkazu denarnih tokov najmanj tele postavke:

A. Denarni tokovi pri poslovanju

a) Prejemki pri poslovanju

Prejemki od prodaje proizvodov in storitev
Drugi prejemki pri poslovanju

b) Izdatki pri poslovanju

Izdatki za nakupe materiala in storitev
Izdatki za plače in deleže zaposlenecv v dobičku
Izdatki za dajatve vseh vrst
Drugi izdatki pri poslovanju

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

B. Denarni tokovi pri naložbenju

a) Prejemki pri naložbenju

Prejemki od dobljenih obresti in deležev v dobičku drugih, ki se nanašajo na naložbenje
Prejemki od odtujitve neopredmetenih sredstev
Prejemki od odtujitve opredmetenih osnovnih sredstev
Prejemki od odtujitve naložbenih nepremičnin
Prejemki od odtujitve dolgoročnih finančnih naložb
Prejemki od odtujitve kratkoročnih finančnih naložb

b) Izdatki pri naložbenju

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

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

C. Denarni tokovi pri financiranju

a) Prejemki pri financiranju

Prejemki od vplačanega kapitala
Prejemki od povečanja dolgoročnih finančnih obveznosti
Prejemki od povečanja kratkoročnih finančnih obveznosti

b) Izdatki pri financiranju

Izdatki za dane obresti, ki se nanašajo na financiranje
Izdatki za vračila kapitala
Izdatki za odplačila dolgoročnih finančnih obveznosti
Izdatki za odplačila kratkoročnih finančnih obveznosti
Izdatki za izplačila dividend in drugih deležev v dobičku

c) Prebitek prejemkov pri financiranju ali prebitek izdatkov pri financiranju (a + b)

Č. Končno stanje denarnih sredstev

x) Denarni izid v obdobju (seštevek prebitkov Ac, Bc in Cc)
+
y) Začetno stanje denarnih sredstev

Vsi izdatki so v izkazu denarnih tokov izkazani kot negativne postavke.

26.7. Pri neposredni metodi (različici I) se podatki za postavke (prejemke in izdatke) izkaza denarnih tokov pridobijo

a) iz poslovnih knjig podjetja (za denarne tokove pri poslovanju, naložbenju in financiranju) ali

- b) – z dopolnjevanjem postavk poslovnih prihodkov in poslovnih odhodkov (brez prevrednotovalnih) ter finančnih prihodkov iz poslovnih terjatev in finančnih odhodkov iz poslovnih obveznosti (brez prevrednotovalnih) iz izkaza poslovnega izida s spremembami obratnih sredstev, časovnih razmejitev, rezervacij in odloženih davkov v obdobju ter
- iz poslovnih knjig podjetja (za denarne tokove pri naložbenju in financiranju).

26.8. Pri uporabi neposredne metode (različice I) mora podjetje o vseh vrstah denarnih tokov poročati tako, da razkrije vse glavne (pomembne) vrste kosmatih prejemkov in izdatkov.

26.9. Po različici II so v izkazu denarnih tokov potrebne najmanj te postavke:

A. Denarni tokovi pri poslovanju

a) Postavke izkaza poslovnega izida

Poslovni prihodki (razen za prevrednotenje) in finančni prihodki iz poslovnih terjatev

Poslovni odhodki brez amortizacije (razen za prevrednotenje) in finančni odhodki iz poslovnih obveznosti

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

b) Spremembe čistih obratnih sredstev (in časovnih razmejitev, rezervacij ter odloženih terjatev in obveznosti za davek) poslovnih postavk bilance stanja

Začetne manj končne poslovne terjatve

Začetne manj končne aktivne časovne razmejitve

Začetne manj končne odložene terjatve za davek

Začetna manj končna sredstva (skupine za odtujitev) za prodajo

Začetne manj končne zaloge

Končni manj začetni poslovni dolgovi

Končne manj začetne pasivne časovne razmejitve in rezervacije

Končne manj začetne odložene obveznosti za davek

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

B. Denarni tokovi pri naložbenju

a) Prejemki pri naložbenju

Prejemki od dobljenih obresti in deležev v dobičku drugih, ki se nanašajo na naložbenje

Prejemki od odtujitve neopredmetenih sredstev

Prejemki od odtujitve opredmetenih osnovnih sredstev

Prejemki od odtujitve naložbenih nepremičnin

Prejemki od odtujitve dolgoročnih finančnih naložb

Prejemki od odtujitve kratkoročnih finančnih naložb

b) Izdatki pri naložbenju

Izdatki za pridobitev neopredmetenih sredstev

Izdatki za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev

Izdatki za pridobitev naložbenih nepremičnin

Izdatki za pridobitev dolgoročnih finančnih naložb

Izdatki za pridobitev kratkoročnih finančnih naložb

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

C. Denarni tokovi pri financiranju

a) Prejemki pri financiranju

Prejemki od vplačanega kapitala

Prejemki od povečanja dolgoročnih finančnih obveznosti

Prejemki od povečanja kratkoročnih finančnih obveznosti

b) Izdatki pri financiranju

Izdatki za dane obresti, ki se nanašajo na financiranje

Izdatki za vračila kapitala

Izdatki za odplačila dolgoročnih finančnih obveznosti

Izdatki za odplačila kratkoročnih finančnih obveznosti

Izdatki za izplačila dividend in drugih deležev v dobičku

c) Prebitek prejemkov pri financiranju ali prebitek izdatkov pri financiranju (a + b)

Č. Končno stanje denarnih sredstev

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

+

y) Začetno stanje denarnih sredstev

Vsi izdatki so v izkazu denarnih tokov izkazani kot negativne postavke.

26.10. Pri posredni metodi (različici II) se podatki za postavke (prejemke in izdatke) izkaza denarnih tokov pridobijo

a) z dopolnjevanjem postavk poslovnih prihodkov in poslovnih odhodkov (brez prevrednotovalnih) ter finančnih prihodkov iz poslovnih terjatev in finančnih odhodkov iz poslovnih obveznosti (brez prevrednotovalnih) iz izkaza poslovnega izida s spremembami obratnih sredstev, časovnih razmejitev, rezervacij in odloženih davkov v obdobju ter

b) iz poslovnih knjig podjetja (za denarne tokove pri naložbenju in financiranju).

Podatki o denarnih tokovih pri naložbenju in denarnih tokovih pri financiranju, pridobljeni po posredni metodi, naj se ne bi razlikovali od podatkov o teh denarnih tokovih, pridobljenih po neposredni metodi.

26.11. V izkazu denarnih tokov, sestavljenem po posredni metodi (različici II), se denarni tokovi pri poslovanju predstavljajo tako, da kažejo razkrite poslovne prihodke in odhodke ter finančne prihodke iz poslovnih terjatev in finančne odhodke iz poslovnih obveznosti skupaj z davki iz izkaza poslovnega izida ter spremembe obratnih sredstev, časovnih razmejitev, rezervacij ter odloženih davkov iz bilance stanja.

26.12. Ker so iz izkaza denarnih tokov 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 denarnih tokov se zaradi primerjave podatki izkazujejo v dveh stolpcih: v prvem uresničeni v obravnavanem obračunskem obdobju in v drugem uresničeni v prejšnjem obračunskem obdobju.

26.14. Denarni tokovi pri poslovanju, naložbenju in financiranju so v izkazu denarnih tokov, ne glede na različico, predstavljeni v nepobotanih zneskih. Posamezne vrste prejemkov in izdatkov je mogoče medsebojno pobotati, če so zneski posameznih vrst kosmatih prejemkov in izdatkov nepomembni.

c) Prilagojeno razčlenjevanje postavk v izkazu denarnih tokov za zunanje poslovne potrebe

26.15. Po skrajšani različici II izkaza denarnih tokov je mogoče prihodke vseh vrst pobotati z odhodki vseh vrst brez amortizacije, tako da se namesto teh postavk pri denarnih tokovih pri poslovanju pojavlja nova postavka poslovni izid pred obdavčitvijo. Pri tem je treba poslovni izid pred obdavčitvijo skupaj z davki iz dobička prilagoditi za amortizacijo in druge nederne postavke ter tiste postavke, pri katerih so denarni učinki denarni tokovi pri naložbenju in financiranju. Poleg tega je treba upoštevati tudi spremembe čistih obratnih sredstev v obdobju (in časovnih razmejitev) poslovnih postavk bilance stanja.

26.16. Skrajšana različica II izkaza denarnih tokov mora vsebovati najmanj te postavke denarnih tokov pri poslovanju:

A. Denarni tokovi pri poslovanju

a) Čisti poslovni izid

Poslovni izid pred obdavčitvijo

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

b) Prilagoditve za

amortizacijo (+)

prevrednotovalne poslovne prihodke (-)

prevrednotovalne poslovne odhodke (+)

finančne prihodke brez finančnih prihodkov iz poslovnih terjatev (-)

finančne odhodke brez finančnih odhodkov iz poslovnih obveznosti (+)

c) Spremembe čistih obratnih sredstev (in časovnih razmejitev, rezervacij ter odloženih terjatev in obveznosti za davek) poslovnih postavk bilance stanja

Začetne manj končne poslovne terjatve

Začetne manj končne aktivne časovne razmejitve

Začetne manj končne odložene terjatve za davek

Začetna manj končna sredstva (skupine za odtujitev) za prodajo

Začetne manj končne zaloge

Končni manj začetni poslovni dolgovi

Končne manj začetne pasivne časovne razmejitve in rezervacije

Končne manj začetne odložene obveznosti za davek

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

Postavke denarnih tokov pri naložbenju (podbilanca B), pri financiranju (podbilanca C) in v denarnem izidu (podbilanca Č) so enake izkazanem v različici II izkaza denarnih tokov iz SRS 26.9.«

26.17. Osnovno razčlenjevanje postavk v izkazu denarnih tokov se prilagodi velikosti podjetja, poročanju po odsekih in medletnemu poročanju.

26.18. Izkaz denarnih tokov za poročanje po področnih in območnih odsekih v podjetju je omejen le na denarne tokove pri poslovanju.

26.19. Izkaz denarnih tokov za medletno obdobje je zgoščen, mora pa zajemati najmanj vsako skupino in podskupino po SRS 26.6, 26.9 oziroma 26.16 iz zadnjega letnega izkaza denarnih tokov ter izbrana pojasnila, ki jih zahteva ta standard.

č) Uskupinjevanje izkazov denarnih tokov za zunanje poslovne potrebe

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

d) Razkrivanje postavk v izkazu denarnih tokov za zunanje poslovne potrebe

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

26.22. Družba mora razkriti sestavine denarnih sredstev ter predstaviti uskladitev zneskov v svojem izkazu denarnih tokov z ustreznimi postavkami, vključenimi v bilanco stanja.

26.23. Denarne tokove iz prejetih ali danih obresti in dividend je treba razvrstiti in razkriti kot denarne tokove pri poslovanju, naložbenju in financiranju.

26.24. Družbam se priporoča, da razkrijejo zneske denarnih tokov, ki izhajajo iz poslovanja, naložbenja in financiranja, po področnih in območnih odsekih.

C. Opredelitve ključnih pojmov

26.25. 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 in se uporabljajo pri posrednem ugotavljanju prejemkov.
- č) **Odtoki** so z definciranjem ali naložbenjem (investiranjem) povezane spremembe sredstev v obračunskem obdobju in se uporabljajo pri posrednem ugotavljanju izdatkov.
- d) **Poslovanje** je ustvarjanje proizvodov in storitev ter njihovo prodajanje s pomočjo prvin poslovnega procesa.
- e) **Naložbenje (investiranje)** je spreminjanje velikosti denarnih sredstev v obračunskem obdobju v nedenarna. V ožjem pomenu ne vključuje poslovnih terjatev, zalog in aktivnih časovnih razmejitev, ki se upoštevajo pri posrednem ugotavljanju prejemkov pri poslovanju.
- f) **Financiranje** je spreminjanje velikosti sredstev v obračunskem obdobju zaradi spreminjanja velikosti kapitala oziroma dolgov. V ožjem pomenu ne vključuje sprememb velikosti kapitala zaradi čistega poslovnega izida v obračunskem obdobju, sprememb

velikosti poslovnih dolgov ter sprememb velikosti pasivnih časovnih razmejitev in rezervacij, ki se upoštevajo pri posrednem ugotavljanju prejemkov pri poslovanju.

- g) **Denarna sredstva** so gotovina v blagajni, knjižni denar na računih pri banki, denar na poti in denarni ustrezniki. Gre za širše obravnavanje denarnih sredstev, po katerem so med denarna sredstva vključeni tudi denarni ustrezniki. Denarna sredstva so podrobneje obravnavana v SRS 7.
- h) **Denarni ustrezniki** so tiste naložbe, ki jih je mogoče hitro oziroma v bližnji prihodnosti pretvoriti v vnaprej znan znesek denarnih sredstev in pri katerih je tveganje spremembe vrednosti nepomembno.
- i) **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.
- j) **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.

Č. Pojasnila

26.26. Izkaz denarnih tokov vsebuje pomembne informacije za odločanje pri poslovanju, 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 poslovanja, novega financiranja (v ožjem pomenu) ali raznaložbenja (v ožjem pomenu), zmanjšajo pa zaradi poslovanja, naložbenja (v ožjem pomenu) ali definciranja (v ožjem pomenu).

26.27. Pri posamezni skupini sredstev se kot povečanje (izdatki) štejejo plačane nabavne vrednosti na novo pridobljenih postavk, kot zmanjšanje (prejemki) pa prejeta plačila za vrednosti odtujenih postavk.

26.28. Pri posamezni skupini dolgov se kot povečanje (prejemki) štejejo pridobitve novih posojil in podobnega, kot zmanjšanje (izdatki) pa njihova odplačila. Povečanje dolga zaradi pridobljenega sredstva, brez posredovanja denarnih sredstev, se ne šteje kot prejemek (na primer finančni najem ali nakup sredstva z odlogom plačila).

26.29. Spremembe pri kapitalu 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.

26.30. Sprememba presežka iz prevrednotenja gospodarskih kategorij se v izkazu denarnih tokov ne izkazuje, ker ni povezana s prejemki in izdatki. Tudi neudenarljivi dobički in izgube, ki izhajajo iz sprememb deviznih tečajev, niso povezani s prejemki in izdatki ter niso denarni tokovi. Vendar pa je treba zaradi uskladitve denarnih sredstev na začetku in na koncu obdobja vpliv sprememb deviznih tečajev na obstoječa devizna denarna sredstva predstaviti ločeno od denarnih tokov pri poslovanju, naložbenju in financiranju. Za vpliv sprememb tečajev na obstoječa denarna sredstva popravljamo začetno stanje denarnih sredstev.

26.31. V izkazu denarnih tokov so odbitne postavke (to je postavke, ki pomenijo zmanjšanje denarnih sredstev) izkazane v oklepaju ali z znakom –; vsekakor je treba v besedilu pojasniti njihovo vsebino.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

26.32. 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 26 – Oblike izkaza finančnega izida za zunanje poslovno poročanje (2002).