

Slovenski računovodski standard 10 (2016)

REZERVACIJE

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju rezervacij. Obdeluje

- a) razvrščanje rezervacij,
- b) pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj rezervacij,
- c) začetno računovodsko merjenje rezervacij,
- č) prevrednotovanje rezervacij ter
- d) razkrivanje rezervacij.

Povezan je predvsem s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 11, 13, 14, 15, 20, 21 in 23.

Standard (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvami ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) ter Uvodom v slovenske računovodske standarde in okvirom SRS (2016).

B. Standard

a) Razvrščanje rezervacij

10.1. Rezervacije se oblikujejo za sedanje obveze, ki izhajajo iz obvezujočih preteklih dogodkov in se bodo po predvidevanjih poravnale v obdobju, ki ni z gotovostjo določeno, ter katerih zneske za njihovo poravnavo je mogoče zanesljivo oceniti. Obravnavati jih je mogoče kot dolgove v širšem pomenu, ker se razlikujejo od kapitala kot obveznosti do lastnikov.

Organizacije, ki so mikro družbe in organizacije, ki niso družbe in niso podvržene obvezni reviziji, lahko sklenejo, da ne bodo obračunavale rezervacij za jubilejne nagrade in za odpravnine ob upokojitvi.

10.2. Namen rezervacij je v obliki vnaprej vračunanih stroškov oziroma odhodkov zbrati zneske, ki bodo v prihodnosti omogočili pokritje takrat nastalih stroškov oziroma odhodkov. Med takšne rezervacije spadajo na primer rezervacije za reorganizacijo, za pričakovane izgube iz kočljivih pogodb, za jubilejne nagrade in za odpravnine ob upokojitvi.

10.3. Rezervacije za pokrivanje prihodnjih stroškov oziroma odhodkov, ki se bodo po pričakovanju pojavili v prihodnosti, se oblikujejo z enkratno ali večkratno obremenitvijo ustreznih stroškov ali odhodkov.

10.4. Pogojne obveznosti se ne obravnavajo kot rezervacije.

b) Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj rezervacij

10.5. Rezervacije se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripoznavajo, če a) obstaja zaradi preteklega dogodka sedanja obveza (pravna ali posredna); b) je verjetno, to je bolj možno kot ne, da bo pri poravnavi obveze potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo pritekanje gospodarskih koristi, in c) je mogoče znesek obveze zanesljivo izmeriti.

Bolj možno kot ne pomeni, da obstaja verjetnost, večja od 50 %, da obveza organizacije obstaja. Če je bolj možno kot ne, da sedanja obveza ne obstaja, organizacija razkrije pogojno obveznost. Organizacija samo razkrije pogojno obveznost tudi v skrajno redkih primerih, ko ni možno zanesljivo oceniti zneska obveze.

10.6. Rezervacije se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripoznavajo z vračunavanjem ustreznih stroškov oziroma odhodkov, če je verjetno, da bodo v prihodnosti nastajali takšni stroški oziroma odhodki in je potrebna rezervacija za njih pokrivanje.

10.7. Pripoznanje rezervacij v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja se odpravi, kadar so že izrabljene nastale možnosti, zaradi katerih so bile rezervacije oblikovane, ali pa ni več potrebe po njih.

10.8. 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 rezervacij za dana jamstva ob prodaji proizvodov ali opravitvi storitev, ki so bile oblikovane v breme poslovnih odhodkov.

10.9. Organizacija določi v svojem aktu računovodske usmeritve za pripoznavanje rezervacij.

c) Začetno računovodsko merjenje rezervacij

10.10. Znesek, pripoznan kot rezervacija, je najboljša ocena izdatkov, potrebnih za poravnavo na dan bilance stanja obstoječe, praviloma dolgoročne obveze. Pri doseganju najboljše ocene rezervacije se upoštevajo tveganja in negotovosti, ki neizogibno spremljajo dogodke in okoliščine. Rezervacija je zato enaka sedanji vrednosti izdatkov, ki so po pričakovanju potrebni za poravnavo obveze.

10.11. Dobiček iz pričakovane odtujitve sredstev se pri merjenju rezervacije ne upošteva. Če se pričakuje, da bo nekatere ali vse izdatke, potrebne za poravnavo rezervacije, povrnili 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.

10.12. Če se sklene kočljiva pogodba, se del obveznosti, določen v pogodbi, ki presega gospodarske koristi iz pogodbe, pripozna in izmeri kot rezervacija.

Rezervacije se ne pripoznavajo za izgube iz prihodnjega poslovanja, za katere ne obstajajo sedanje obveze.

10.13. 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. Rezervacije se pripoznajo po sprejetju načrta reorganizacije, ko se začne ta načrt uresničevati ali ko so prizadeti obveščeni, da bo reorganizacija izpeljana.

10.14. 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 vanj niso prenesene izrabljene rezervacije za njihovo pokrivanje. Edina izjema so 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.

10.15. Rezervacije za dana jamstva ob prodaji proizvodov ali opravitvi storitev se uskladijo na koncu obračunskega obdobja z zmanjšanjem ali povečanjem poslovnih odhodkov na znesek ocenjenih obveznosti iz danih jamstev, ki bodo nastale v naslednjih obračunskih obdobjih.

10.16. Knjigovodska vrednost rezervacij je enaka njihovi izvirni vrednosti, zmanjšani za porabljene zneske, dokler se ne pojavi potreba po njihovem povečanju ali zmanjšanju.

č) Prevrednotovanje in merjenje sprememb rezervacij

10.17. Rezervacije se ne prevrednotujejo.

10.18. Na koncu obračunskega obdobja se zaradi spremembe ocen rezervacije popravijo tako, da je njihova vrednost enaka sedanji vrednosti izdatkov, ki so po predvidevanjih potrebni za poravnavo obveze.

10.19. Rezervacije za določen namen se v skladu s SRS 10.18. povečajo, če po predvidevanjih ne omogočajo pokritja ustreznih stroškov v prihodnjih letih. Za ta primanjkljaj je treba povečati njihovo knjigovodsko vrednost in ustrezne odhodke.

10.20. Rezervacije za določen namen se v skladu s SRS 10.18. zmanjšajo, če po predvidevanjih presegajo pokritje ustreznih stroškov v prihodnjih letih. Za ta presežek je treba zmanjšati njihovo knjigovodsko vrednost in povečati ustrezne prihodke.

10.21. Po koncu obdobja, za katero je bila oblikovana rezervacija, se njen celotni neporabljeni del prenese med ustrezne prihodke.

10.22. Aktuarski dobički in izgube iz naslova odpravnin ob upokojitvi se ne pripoznavaajo v poslovnem izidu, ampak neposredno v kapitalu v okviru rezerv, nastalih zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti.

d) Razkrivanje rezervacij

10.23. Organizacije, ki niso zavezane reviziji, morajo razkrivati samo zakonsko določene informacije in podatke, preostale organizacije 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 organizacija v svojih aktih.

10.24. Za vsako vrsto 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.

10.25. Pri vsaki vrsti rezervacij se razkrije razlika med njenim načrtovanim oblikovanjem in črpanjem ter njenim uresničenim oblikovanjem in črpanjem v posameznem poslovnem letu.

10.26. Pri vsaki vrsti rezervacij se razkrivajo informacije o izpostavljenosti različnim vrstam tveganja in način varovanja pred njimi.

C. Opredelitve ključnih pojmov

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

- a) **Rezervacija** je sedanja obveza, katere čas in/ali znesek poravnave sta negotova.
- b) **Obveznost** je sedanja obveza, ki izhaja iz preteklih dogodkov in katere poravnava bo po pričakovanju v prihodnosti povzročila odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi.
- c) **Obvezujoč dogodek** je dogodek, ki povzroči pravno ali posredno obvezo, zaradi katere organizacija nima nobene druge stvarne možnosti, kot da takšno obvezo 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 objavljanjem usmeritev ali dovolj natančnimi sprotnimi 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, presegaajo gospodarske koristi, ki se pričakujejo od nje.
- g) **Reorganiziranje** je program, ki ga načrtuje in obvladuje uprava (poslovodstvo) ter pomembno spreminja a) področje poslovanja oziroma b) način vodenja poslovanja.

Č. Pojasnila

10.28. Rezervacije se razlikujejo od drugih obveznosti, ker so negotove glede časa nastanka ali velikosti prihodnjih izdatkov za poravnavo.

10.29. Če sedanja 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.

10.30. Kot rezervacije se pripoznajo le tiste 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.

10.31. Pogoj za pripoznanje rezervacije je obveza, pri katere poravnavi mora biti verjeten odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi.

V redkih primerih, na primer v sodnem postopku, ni nujno jasno, ali ima organizacija sedanjo obvezo. V takšnih primerih je treba šteti, da pretekli dogodek povzroči sedanjo obvezo, če je ob upoštevanju vseh razpoložljivih dokazov bolj možno kot ne (obstaja verjetnost, večja od 50 %), da na dan bilance stanja obstaja sedanja obveza. Organizacija pripozna rezervacijo za takšno sedanjo obvezo, če je zadoščeno v SRS 10.5. opredeljenim drugim dvem sodilom (b in c) za pripoznavanje.

10.32. Pri oblikovanju rezervacij se predpostavlja dosledna razsodnost glede verjetnosti tako prihodnjih stroškov kakor prihodnje izgube (v primerih kočljivih pogodb). Pri ocenjevanju negotovosti se upoštevajo izkušnje v podobnih okoliščinah in mnenja strokovnjakov.

Če je organizacija ravnala v skladu s prejšnjim odstavkom, se šteje, da je velikost rezervacij zanesljivo ocenjena.

10.33. Obstoječe obveznosti razgradnje, ponovne vzpostavitve in podobne obveznosti, tudi zaradi sprememb diskontne mere, ter učinki njihovih sprememb se prištejejo k nabavni vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva, na katerega se takšne obveznosti nanašajo, ali odštejejo od nje in amortizirajo v dobi koristnosti. Rezervacije se ponovno izmerijo na dan bilance stanja.

10.34. Rezervacije se oblikujejo tudi za dolgoročna zaslužke, kot so jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi. Ti dolgoročni zaslužki imajo naravo vnaprej določenih pravic.

10.35. Organizacija na bilančni presečni dan ugotovi in v izkazu poslovnega izida pripozna prihodke oziroma odhodke v zvezi s preračunom rezervacij za odpravnine ob upokojitvi iz naslova:

- zneska dodatno oblikovanih rezervacij za stroške sprotnega službovanja v zvezi z odpravninami za tekoče leto,
- zneska povečanja ali zmanjšanja že oblikovanih rezervacij v primeru uvedbe ali spremembe programa (sprememba stroškov preteklega službovanja),
- obračunane obresti v zvezi z rezervacijami (kot dodaten strošek rezervacij) in
- učinke vseh omejitev ali skrčenj rezervacij za odpravnine ob upokojitvi.

Aktuarski dobički in izgube iz naslova odpravnin ob upokojitvi se ne pripoznavajo v poslovnem izidu, ampak neposredno v kapitalu v okviru rezerv, nastalih zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti. Rezerve, nastale zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti iz tega naslova so lahko tudi negativne. Rezerve oblikovane iz tega naslova se odpravijo v preneseni poslovni izid, ko je pripoznanje rezervacij za odpravnine ob upokojitvi odpravljeno.

10.36. Organizacija na bilančni presečni dan ugotovi in v izkazu poslovnega izida pripozna prihodke oziroma odhodke v zvezi s preračunom rezervacij za jubilejne nagrade:

- zneska dodatno oblikovanih rezervacij za stroške sprotnega službovanja v zvezi z jubilejnimi nagradami za tekoče leto,
- znesek povečanja ali zmanjšanja že oblikovanih rezervacij v primeru uvedbe ali spremembe programa (sprememba stroškov preteklega službovanja),
- obračunane obresti v zvezi z rezervacijami (kot dodaten strošek rezervacij),
- učinke vseh omejitev ali skrčenj rezervacij za jubilejne nagrade, in
- aktuarske dobičke in izgube iz naslova jubilejnih nagrad.

Rezervacije se pri porabljanju zmanjšujejo neposredno za nastale obveznosti v zvezi s stroški oziroma odhodki, za katere so bile oblikovane. Zato se pri porabljanju rezervacij stroški ali odhodki ne pojavljajo več v izkazu poslovnega izida.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

10.37. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji XX. xxxxx 2015. K njemu sta dala soglasje minister, pristojen za finance in minister, pristojen za gospodarstvo. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati s 1. januarjem 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 10 – Dolgoročne rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitev (2006).