

Slovenski računovodski standard 11 (2016)

ČASOVNE RAZMEJITVE

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju kratkoročnih in dolgoročnih aktivnih oziroma pasivnih časovnih razmejitev kot posebnih vrst terjatev oziroma dolgov. Obdeluje

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

Povezan je predvsem s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 2, 5, 10, 12, 14, 15, 20 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 časovnih razmejitev

11.1. Časovne razmejitve so lahko aktivne (usredstvene) ali pasivne (udolgovljene). 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. Vključujejo odložene prihodke in stroške oziroma odhodke, vnaprej vračunane stroške oziroma odhodke in prehodno nezaračunane prihodke kot posebne vrste terjatev oziroma dolgov.

11.2. Časovne razmejitve so terjatve in druga sredstva ter obveznosti, ki se bodo po predvidevanjih pojavili v roku, za katerega so oblikovane 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.

Časovne razmejitve, ki se bodo uporabljale v letu dni, se opredelijo kot kratkoročne, tiste ki se bodo uporabljale v daljšem obdobju, pa se opredelijo kot dolgoročne.

11.3. Aktivne časovne razmejitve zajemajo odložene stroške oziroma odložene odhodke ter nezaračunane prihodke, ki se izkazujejo posebej in razčlenjujejo na pomembnejše vrste.

11.4. Pasivne časovne razmejčitve zajemajo vnaprej vračunane stroške oziroma vnaprej vračunane odhodke in odložene prihodke, ki se izkazujejo posebej in razčlenjujejo na pomembnejše vrste.

11.5. Odloženi stroški oziroma 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. Odloženi stroški oziroma odloženi odhodki nastajajo tudi ob nabavi nekaterih storitev in v nekaterih drugih primerih. Njihova posebna vrsta so vrednotnice, kot so poštne znamke, koleki in tako naprej, ki se sicer hranijo v blagajni in se izkazujejo med kratkoročnimi aktivnimi časovnimi razmejitvami.

11.6. Vnaprej vračunani stroški oziroma vnaprej vračunani odhodki nastajajo na podlagi enakomernega obremenjevanja dejavnosti ali poslovnega izida pa tudi zalog s pričakovanimi stroški, ki se še niso pojavili.

11.7. 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 šteli kot dobljeni predujmi.

Med odložene prihodke se uvrščajo tudi državne podpore in donacije, prejete za pridobitev osnovnih sredstev oziroma za pokrivanje določenih stroškov. Namenjene so za pokrivanje stroškov amortizacije teh sredstev oziroma določenih stroškov in se porabljajo s prenašanjem med poslovne prihodke. Le-te so praviloma dolgoročnega značaja.

Brezpogojne državne podpore, ki se nanašajo na biološka sredstva, ovrednotena po pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, se prenesejo med poslovne prihodke obdobja, na katero se nanašajo. Pogojne državne podpore, ki se nanašajo na biološka sredstva, izmerjena po pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, se prenašajo med poslovne prihodke, ko so pogoji v zvezi z njimi izpolnjeni.

11.8. 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 zaračunati.

11.9. Pogojne terjatve ali pogojne obveznosti se ne obravnavajo kot aktivne časovne razmejitve oziroma pasivne časovne razmejitve. Organizacija jih spremlja v zunajbilančnih razvidih.

b) Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj časovnih razmejitev

11.10. Postavka aktivnih 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 pasivnih 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.

11.11. Aktivne časovne razmejitve in pasivne časovne razmejitve se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripoznajo, če in kolikor se sme predpostavljati, da bodo v času za katerega so oblikovane, zares nastali takšni prihodki in stroški oziroma odhodki.

11.12. Pri nobeni postavki vnaprej vračunanih stroškov oziroma vnaprej vračunanih odhodkov se ob njenem nastanku ne sme predpostavljati, da bodo dejanski stroški manjši od zneska, ki ga je utemeljeno mogoče pričakovati v času, za katerega so oblikovane. Pri nobeni postavki odloženih prihodkov se ob njenem nastanku ne sme predpostavljati, da bodo dejanski prihodki večji od odloženih prihodkov ali da se bodo stroški, ki jih bodo morali pokrivati, pojavljali tudi v obdobju kasnejšem od roka, za katerega so oblikovane.

11.13. Pri nobeni postavki odloženih stroškov oziroma odloženih odhodkov se ob njenem nastanku ne sme predpostavljati, da bodo dejanski stroški, ki jih je utemeljeno mogoče pričakovati v roku, za katerega so oblikovane, večji od odloženega zneska ali da se bodo pojavljali po roku, za katerega so oblikovane. Pri nobeni postavki 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.

11.14. Pasivne časovne razmejitve v zvezi z državnimi podporami in donacijami, prejetimi za pridobitev osnovnih sredstev, se oblikujejo za zneske državnih podpor ali donacij, s katerimi so bila osnovna sredstva nepovratno oziroma brezplačno pridobljena.

11.15. Pripoznanja časovnih razmejitev v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja se odpravijo, kadar so že izrabljene nastale možnosti ali pa ni več potrebe po časovnih razmejitvah.

11.16. Pasivne časovne razmejitve se lahko uporabljajo samo za postavke, za katere so bile prvotno pripoznane.

c) Začetno računovodsko merjenje časovnih razmejitev

11.17. Realnost postavk aktivnih časovnih razmejitev mora biti na dan bilance stanja utemeljena, postavke pasivnih časovnih razmejitev pa ne smejo skrivati rezerv. Njihovo spravljjanje v realne okvire popravi dotedanje stroške oziroma odhodke in prihodke, v zvezi s katerimi so se prvotno pojavile.

11.18. Zneski vnaprej vračunanih stroškov oziroma 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.

11.19. Predračuni stroškov, ki se vračunavajo vnaprej, se praviloma sestavljajo za celotno poslovno leto, za krajša obdobja pa le izjemoma pri tistih stroških, ki bodo predvidoma tudi nastajali v krajših obdobjih.

11.20. 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.

11.21 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.

11.22. 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.

11.23. Odloženi stroški oziroma odloženi odhodki se pojavljajo v okviru vračunanih stroškov oziroma vračunanih odhodkov. Vnaprej vračunani stroški oziroma 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. 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. Nezaračunani prihodki ugasnejo, čim se oblikuje ustrezna terjatev oziroma se prejme plačilo.

11.24. 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 časovnega razmejevanja.

Odloženi odhodki se pretvorijo v obračunane odhodke, ko se vključijo v izkaz poslovnega izida. Nezaračunani odhodki ugasnejo, ko se oblikuje ustrezna obveznost, oziroma se poravnajo.

11.25. Pasivne časovne razmejitve na račun odloženih prihodkov se prenašajo med poslovne prihodke tistega poslovnega leta, v katerem se pojavljajo stroški oziroma odhodki, za pokrivanje katerih so oblikovane.

č) Prevrednotovanje časovnih razmejitev

11.26. Časovne razmejitve se ne prevrednotujejo.

Ob sestavljanju računovodskih izkazov pa je potrebno preverjati realnost in upravičenost njihovega oblikovanja.

d) Razkrivanje časovnih razmejitev

11.27. 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.

11.28. Za vsako vrsto 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.

11.29. Pri vsaki vrsti časovnih razmejitev se razkrije razlika med njenim načrtovanim oblikovanjem in črpanjem ter njenim uresničenim oblikovanjem in črpanjem v posameznem poslovnem letu.

C. Opredelitve ključnih pojmov

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

- a) **Odloženi stroški** so zneski izdatkov ali stroškov, ki bodo šele kasneje kot stroški vplivali na vrednost nastajajočih poslovnih učinkov kot stroškovnih nosilcev.
- b) **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) **Vnaprej vračunani stroški** so stroški, ki so že razporejeni po poslovnih učinkih kot stroškovnih nosilcih, čeprav bodo nastali v prihodnosti.
- č) **Vnaprej vračunani odhodki** so odhodki, ki že vplivajo na poslovni izid, čeprav bodo nastali v prihodnosti.
- d) **Odloženi prihodki** so prihodki, ki še ne vplivajo na poslovni izid.
- e) **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) organizacija 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) **Pogojno sredstvo** je možno sredstvo, ki izhaja iz preteklih dogodkov in katerega obstoj je odvisen od (ne)pojavitve enega ali več negotovih prihodnjih dogodkov, ki ga (jih) organizacija ne obvladuje v celoti.

Č. Pojasnila

11.31. 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 razpečevanju v obračunskem mesecu.

11.32. 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).

11.33. Funkcionalne stopnje za vnaprejšnje vračunavanje stroškov ali kratkoročno odloženih stroškov se pri kakovostno in vrednostno enotnem proizvodjanju in prodajanju uporabljajo glede na količine, sicer pa le glede na vrednosti.

11.34. 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. 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).

11.35. Državne podpore so zneski, ki jih dobi organizacija od države ali lokalne skupnosti neposredno iz proračuna, prek organov države ali lokalne skupnosti oziroma prek drugih uporabnikov proračunskih sredstev za določene namene. Kot državne podpore se ne štejejo zneski, pridobljeni v poslih med izplačevalci javnih sredstev in organizacijo, ki jih ni mogoče razlikovati od njegovih običajnih komercialnih poslov. Odloženi prihodki iz naslova dobljenih državnih podpor za pridobitev osnovnih sredstev se porabljajo skladno z obračunano amortizacijo. Pasivne časovne razmejitve iz naslova prejetih državnih podpor za pokrivanje drugih stroškov se porabljajo skladno s pojavljanjem stroškov, za pokrivanje katerih so bile prejete.

Pogojne državne podpore, ki se nanašajo na biološko sredstvo, ovrednoteno po pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, se, odvisno od vrste pogojev, pod katerimi so dane, prenašajo med poslovne prihodke

- a) v poslovnih letih, v katerih se izpolnjujejo ti pogoji, in dokler se izpolnjujejo, ali
- b) po preteku celotnega obdobja, za katero so bile prejete, če so izpolnjeni ti pogoji.

11.36. Donacije so denarni zneski, pravice ali stvari, ki jih organizacija dobi od fizičnih ali pravnih oseb brez obveznosti vračila in se ne nanašajo na plačila za stvari oziroma storitve, ki jih je organizacija prodala tem osebam. Časovne razmejitve, oblikovane na podlagi donacij, prejetih za pridobitev osnovnih sredstev, se porabljajo skladno z obračunano amortizacijo, časovne razmejitve 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.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

11.37. 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 2 - Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve (2006) v delu, ki se nanaša na dolgoročne aktivne časovne razmejitve, SRS 10 - Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve (2006) v delu, ki se nanaša na dolgoročne pasivne časovne razmejitve in SRS 12 – Kratkoročne časovne razmejitve (2006).