

Slovenski računovodski standard 22 (2016)

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. 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 ter
- č) razkrivanje postavk v izkazu denarnih tokov za zunanje poslovne potrebe.

Glede vrednotenja v izkaz denarnih tokov zajetih postavk je povezan predvsem s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 7, 20 in 21.

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 izkazov denarnih tokov za zunanje poslovne potrebe

22.1. 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.

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

22.3. V izkazu denarnih tokov so izkazani denarni tokovi v obdobju, nastali pri poslovanju (podbilanca A), investiranju (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.

22.4. Izkaz denarnih tokov ima obliko zaporednega izkaza.

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

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

22.6. Po različici I so potrebne v izkazu denarnih tokov najmanj te 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 zaposlenec v dobičku

Izdatki za dajatve vseh vrst

Drugi izdatki pri poslovanju

c) Pozitivni ali negativni denarni izid pri poslovanju (a + b)

B. Denarni tokovi pri investiranju

a) Prejemki pri investiranju

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

Prejemki od odtujitve neopredmetenih sredstev

Prejemki od odtujitve opredmetenih osnovnih sredstev

Prejemki od odtujitve naložbenih nepremičnin

Prejemki od odtujitve finančnih naložb

b) Izdatki pri investiranju

Izdatki za pridobitev neopredmetenih sredstev

Izdatki za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev

Izdatki za pridobitev naložbenih nepremičnin

Izdatki za pridobitev finančnih naložb

c) Pozitivni ali negativni denarni izid pri investiranju (a + b)

C. Denarni tokovi pri financiranju

a) Prejemki pri financiranju

Prejemki od vplačanega kapitala

Prejemki od povečanja finančnih obveznosti

b) Izdatki pri financiranju

Izdatki za dane obresti, ki se nanašajo na financiranje

Izdatki za vračila kapitala
Izdatki za odplačila finančnih obveznosti
Izdatki za izplačila dividend in drugih deležev v dobičku

c) Pozitivni ali negativni denarni izid pri financiranju ($a + b$)

Č. Končno stanje denarnih sredstev

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

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

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

- iz poslovnih knjig organizacije (za denarne tokove pri poslovanju, investiranju in financiranju) ali
- 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 čistih obratnih sredstev, časovnih razmejitev, rezervacij in odloženih davkov v obdobju ter
- iz poslovnih knjig organizacije (za denarne tokove pri investiranju in financiranju).

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

22.9. 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) Pozitivni ali negativni denarni izid pri poslovanju (a + b)

B. Denarni tokovi pri investiranju

a) Prejemki pri investiranju

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

b) Izdatki pri investiranju

- Izdatki za pridobitev neopredmetenih sredstev
- Izdatki za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev
- Izdatki za pridobitev naložbenih nepremičnin
- Izdatki za pridobitev finančnih naložb

c) Pozitivni ali negativni denarni izid pri investiranju (a + b)

C. Denarni tokovi pri financiranju

a) Prejemki pri financiranju

- Prejemki od vplačanega kapitala
- Prejemki od povečanja finančnih obveznosti

b) Izdatki pri financiranju

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

c) Pozitivni ali negativni denarni izid pri financiranju (a + b)

Č. Končno stanje denarnih sredstev

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

+

y) Začetno stanje denarnih sredstev

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

22.10. 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 čistih obratnih sredstev, časovnih razmejitev, rezervacij in odloženih davkov v obdobju ter

b) iz poslovnih knjig organizacije (za denarne tokove pri investiranju in financiranju).

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

22.11. 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.

22.12. Ker so iz izkaza denarnih tokov po različici II podobno kot po različici I izključeni pritoki in odtoki, ki očitno niso povezani s prejemi 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 investiranje in financiranje brez posredovanja denarnih sredstev;
- povečanje nevplačanega vpisanega kapitala, povezano s hkratnim povečanjem osnovnega kapitala, kar pomeni navidežno investiranje in financiranje brez posredovanja denarnih sredstev; ter
- druge pomembnejše spremembe na strani investiranja in financiranja brez posredovanja denarnih sredstev.

22.13. 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.

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

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

22.15. 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 nedenarne postavke ter tiste postavke, pri katerih so denarni učinki denarni tokovi pri investiranju in financiranju. Poleg tega je treba upoštevati tudi spremembe čistih obratnih sredstev v obdobju (in časovnih razmejitev) poslovnih postavk bilance stanja.

22.16. 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) Pozitivni ali negativni denarni izid pri poslovanju a + b + c)

Postavke denarnih tokov pri investiranju (podbilanca B), pri financiranju (podbilanca C) in v denarnem izidu (podbilanca Č) so enake izkazanim v različici II izkaza denarnih tokov iz SRS 22.9.

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

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

22.19. Izkaz denarnih tokov za medletno obdobje je zgoščen, mora pa zajemati najmanj vsako skupino in podskupino po SRS 22.6, 22.9. oziroma 22.16. iz zadnjega letnega izkaza denarnih tokov ter izbrana pojasnila, ki jih zahteva ta standard.

**č) Razkrivanje postavk v izkazu denarnih tokov
za zunanje poslovne potrebe**

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

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

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

22.23. Organizacijam se priporoča, da razkrijejo zneske denarnih tokov, ki izhajajo iz poslovanja, investiranja in financiranja, po področnih in območnih odsekih.

C. Opredelitve ključnih pojmov

22.24. 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 dezinvestiranjem povezane spremembe sredstev v obračunskem obdobju in se uporabljajo pri posrednem ugotavljanju prejemkov.
- č) **Odtoki** so z definciranjem ali 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) **Investiranje** (naložbenje) 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 organizacije, 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 organizacije, 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

22.25. Izkaz denarnih tokov vsebuje pomembne informacije za odločanje pri poslovanju, financiranju in investiranju. 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 dezinvestiranja (v ožjem pomenu), zmanjšajo pa zaradi poslovanja, investiranja (v ožjem pomenu) ali definciranja (v ožjem pomenu).

22.26. Pri posamezni skupini sredstev (npr. neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev) se kot povečanje (izdatki) štejejo plačane nabavne vrednosti na novo pridobljenih sredstev, kot zmanjšanje (prejemki) pa prejeta plačila za vrednosti odtujenih sredstev.

22.27. 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).

22.28. Spremembe pri kapitalu se izkazujejo posebej kot njegovo povečanje ali zmanjšanje. Pri tem se štejejo kot postavke kapitala vpoklicani kapital, kapitalske rezerve, rezerve, 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.

22.29. Sprememba revalorizacijskih rezerv in rezerv, nastalih zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti se v izkazu denarnih tokov ne izkazuje, ker ni povezana s prejemki in izdatki. Tudi neudenarjeni 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, investiranju in financiranju. Za vpliv sprememb tečajev na obstoječa denarna sredstva popravljamo začetno stanje denarnih sredstev.

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

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

22.31. 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 26 – Oblike izkaza finančnega izida za zunanje poslovno poročanje (2006).