

Pravila skrbnega računovodenja 4 (2016)

VRSTE POSLOVNEGA IZIDA IN DENARNEGA IZIDA

A. Uvod

Ta pravila urejajo vrste poslovnega izida in denarnega izida. Uporabljajo se pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju dobička različnih vrst, čistega dobička in izgube ter denarnih izidov (čistih prejemkov/čistih izdatkov) različnih vrst. Obdeluje

- a) razvrščanje poslovnega izida in denarnega izida,
- b) pripoznavanje poslovnega izida in denarnega izida,
- c) začetno merjenje poslovnega izida in denarnega izida,
- č) prevrednotovanje poslovnega izida in denarnega izida ter
- d) razkrivanje poslovnega izida in denarnega izida.

Povezan je predvsem s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 5, 9, od 12 do 16 in 21 ter pravili skrbnega računovodenja (PSR) 3.

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

B. Pravila

a) Razvrščanje poslovnega izida in denarnega izida

4.1. Poslovni izid je razlika med prihodki in odhodki v obračunskem obdobju. V pridobitnih organizacijah je presežek prihodkov nad odhodki dobiček, presežek odhodkov nad prihodki pa izguba; v nepridobitnih organizacijah pa označujemo razliko med prihodki in odhodki le kot presežek prihodkov oziroma odhodkov.

Denarni izid je razlika med prejemki in izdatki v obračunskem obdobju.

4.2. Obstajajo temeljne in druge vrste poslovnega izida (dobička ali izgube). Temeljne vrste poslovnega izida so poslovni izid iz prodaje, poslovni izid iz poslovanja, poslovni izid iz rednega delovanja, celotni poslovni izid (celotni dobiček ali celotna izguba) in čisti poslovni izid (čisti dobiček ali čista izguba).

Druge vrste poslovnega izida so predvsem prispevek za kritje, kosmati poslovni izid (kosmati dobiček ali kosmata izguba) iz poslovanja, kosmati poslovni izid iz prodaje, celotni poslovni izid, povečan za amortizacijo in odhodke za obresti, poslovni izid iz poslovanja, zmanjšan za prilagojene davke, celotni poslovni izid skupaj z odhodki za obresti, in dodana vrednost (dohodek). Pomembne so za notranje uporabnike, predvsem kot podatkovna podlaga za računovodsko analiziranje.

4.3. Obstajajo temeljne in druge vrste denarnega izida. Temeljne vrste denarnega izida so denarni izid iz prodaje, denarni izid iz poslovanja, denarni izid iz naložbenja, denarni izid iz financiranja in celotni denarni izid.

4.4. Skladno z notranjimi in zunanjimi potrebami sta poslovni izid in denarni izid izbrane vrste razčlenjena še na poslovne izide oziroma denarne izide posameznih področnih in območnih odsekov oziroma drugih organizacijskih oblik.

b) Pripoznavanje poslovnega izida in denarnega izida

4.5. Poslovni izid se v knjigovodskih razvidih in računovodskih izkazih ugotavlja s primerjanjem ustreznih pripoznanih prihodkov in odhodkov. V pridobitnih organizacijah je presežek prihodkov nad odhodki dobiček, presežek odhodkov nad prihodki pa izguba.

4.6. Denarni izid se v knjigovodskih razvidih in računovodskih izkazih ugotavlja s primerjanjem ustreznih pripoznanih prejemkov in izdatkov. Presežek prejemkov nad izdatki je pozitiven, presežek izdatkov nad prejemki pa negativen denarni izid.

c) Začetno računovodsko merjenje poslovnega izida in denarnega izida

4.7. Poslovni izid (dobiček ali izguba) iz prodaje je razlika med prihodki od prodaje in odhodki za prodajo.

Poslovni izid (dobiček ali izguba) iz poslovanja je razlika med poslovnimi prihodki in poslovnimi odhodki; od poslovnega izida iz prodaje se razlikuje za preostale poslovne prihodke in poslovne odhodke, med katerimi so tudi prevrednotovalni poslovni prihodki in prevrednotovalni poslovni odhodki.

Poslovni izid (dobiček ali izguba) iz rednega delovanja je razlika med seštevkom poslovnih prihodkov in finančnih prihodkov ter seštevkom poslovnih odhodkov in finančnih odhodkov.

Celotni poslovni izid (celotni dobiček ali celotna izguba) je razlika med seštevkom vseh prihodkov in seštevkom vseh odhodkov.

Čisti poslovni izid (čisti dobiček ali čista izguba) je razlika med celotnim poslovnim izidom, obračunanim davkom iz dobička kot deležem države v njem in odloženimi davki. To je poslovni izid, s katerim je mogoče razpolagati po odbitku obračunanega davka ter po pribitku oziroma odbitku za obračunane odložene davke.

Celotni vseobsegajoči donos so spremembe kapitala v obdobju, razen tistih, ki so posledica poslov z lastniki. Vsebinsko ga lahko razdelimo na čisti poslovni izid obračunskega obdobja ter na drugi vseobsegajoči donos obračunskega obdobja. Celotni vseobsegajoči donos tako zajema a) čisti poslovni izid obračunskega obdobja; b) spremembe revalorizacijskih rezerv iz prevrednotenja neopredmetenih sredstev; c) spremembe rezerv, nastalih zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti pri finančnih sredstvih, razpoložljivih za prodajo; č) dobičke in izgube, ki izhajajo iz prevedbe računovodskih izkazov organizacij v tujini (prevedbenih valutnih razlik); d) druge sestavine vseobsegajočega donosa.

4.8. Prispevek za kritje kot razširjeni poslovni izid (dobiček ali izguba) iz prodaje je razlika med prihodki od prodaje in spremenljivimi stroški prodanih količin. Če ga zmanjšamo za stalne stroške v prodanih količinah in druge poslovne odhodke ter povečamo za druge poslovne prihodke, dobimo poslovni izid (dobiček ali izgubo) iz poslovanja. Lahko pa iz prispevka za kritje iz prodaje organizacije pokrivamo stalne stroške stopenjsko tako, da jih odštevamo postopoma v zaporedju, od tistih, ki so neposredni na ravni posameznih proizvodov, preko neposrednih za višje ravni delovanja (npr. skupine proizvodov, stroškovna mesta, področje delovanja) do stalnih stroškov poslovanja, ki so neposredni le na ravni organizacije kot celote.

Kosmati poslovni izid od prodaje (kosmati dobiček ali kosmata izguba) je razlika med čistimi prihodki od prodaje in proizvodnimi stroški prodanih proizvodov in storitev oziroma nabavno vrednostjo prodanega trgovskega blaga. Če ga povečamo za druge poslovne prihodke, dobimo kosmati poslovni izid iz poslovanja. Kosmati poslovni izid (kosmati dobiček ali kosmata izguba) iz poslovanja je razlika med poslovnimi prihodki ter proizvodnimi stroški prodanih proizvodov in storitev skupaj z nabavno vrednostjo prodanega trgovskega blaga; na odhodkovni strani je zajet tudi ustrezni del prevrednotovalnih odhodkov. Z njim je treba pokriti še posredne stroške nakupovanja (če niso zajeti v proizvodnih stroških), neposredne in posredne stroške prodajanja in posredne stroške splošnih služb, ki prav tako zajemajo tudi ustrezni del prevrednotovalnih odhodkov, šele razlika pa je poslovni izid iz poslovanja.

Celotni poslovni izid (celotni dobiček ali celotna izguba) skupaj z odhodki za obresti kot razširjeni celotni poslovni izid je razlika med seštevkom vseh prihodkov in seštevkom poslovnih, drugih in finančnih odhodkov, razen odhodkov za obresti.

Celotni poslovni izid, povečan za amortizacijo in odhodke za obresti (ali čisti poslovni izid, povečan za amortizacijo, odhodke za obresti in davke) je razlika med seštevkom vseh prihodkov in seštevkom odhodkov, razen amortizacije in odhodkov za obresti. Od poslovnega izida iz poslovanja, povečanega za amortizacijo, se tako opredeljen poslovni izid razlikuje za morebitne finančne in druge prihodke, druge odhodke ter tisti del finančnih odhodkov, ki se ne nanaša na obresti.

Poslovni izid iz poslovanja, zmanjšan za prilagojene davke, je razlika med poslovnimi prihodki in poslovnimi odhodki, zmanjšana za davke, izračunane na podlagi tako dobljene razlike.

Dodana vrednost (dohodek) je razlika med seštevkom vseh prihodkov in seštevkom vseh odhodkov razen plač in povračil, ki pripadajo zaposlenim v okviru poslovnih odhodkov, razen obresti in drugih nadomestil, ki pripadajo posojilodajalcem in kreditorjem v okviru odhodkov, ter razen davkov, ki pripadajo državi. To je poslovni izid, ki se deli a) zaposlenim s plačami in povračili; b) posojilodajalcem in kreditorjem z obrestmi in drugimi nadomestili; c) lastnikom z dividendami in drugimi vrstami nadomestil; č) organizaciji z oblikovanjem rezerv in zadržanim čistim dobičkom ter d) državi z davki.

4.9. Denarni izid iz poslovanja je razlika med prejemki in izdatki pri poslovanju.

Denarni izid iz investiranja je razlika med prejemki od razpustitve investiranja in izdatki za investiranje.

Denarni izid iz financiranja je razlika med prejemki od financiranja in izdatki za financiranje.

Celotni denarni izid je razlika med vsemi prejemki in vsemi izdatki.

4.10. Pri ugotavljanju poslovnega izida ali denarnega izida po področnih odsekih in območnih odsekih oziroma drugih organizacijskih oblikah je treba omejiti podatke, ki so potrebni pri izračunu.

4.11. Posebna vrsta poslovnega izida (dobička ali izgube) v delniških družbah je tudi popravljeni čisti poslovni izid za navadne delnice. Od celotnega čistega poslovnega izida je manjši za del, ki pripada prednostnim delnicam ter popravljen še za učinek, ki ga povzročijo po plačilu davka vse morebitne dividende za potencialne (možnostne) navadne delnice, obresti, pripoznane v obračunskem obdobju za potencialne navadne delnice, in vse druge morebitne spremembe prihodkov ali odhodkov, izhajajoče iz zamenjave potencialnih navadnih delnic.

č) Prevrednotovanje poslovnega izida in denarnega izida

4.12. Poslovni izid (dobiček ali izguba) v vsakem primeru zajema zaradi prevrednotovalnih prihodkov in prevrednotovalnih odhodkov spremenjene prvotne knjigovodske vrednosti prihodkov in odhodkov, obračunane po običajnih metodah.

4.13. Poslovni izid (dobiček ali izguba) pred obdavčitvijo (celotni poslovni izid) je le računovodski poslovni izid, ki se praviloma razlikuje od obdavčljivega poslovnega izida (davčne osnove) v istem poslovnem letu in se ugotavlja v skladu z davčnimi predpisi. Nekatere razlike med računovodskim poslovnim izidom in obdavčljivim poslovnim izidom so stalne narave, ker se lahko glede na davčne predpise zajemajo v davčno osnovo tudi postavke, ki se obravnavajo kot odhodki, ali ker se glede na davčne predpise davčna osnova zmanjšuje tudi za postavke, ki niso odhodki. Za prevrednotenje pa so pomembne začasne razlike, ko je obdavčljivi dobiček pripoznan v drugem poslovnem obdobju kot računovodski dobiček. Da bi bil čisti dobiček kljub temu v smiselnem razmerju z dobičkom pred obdavčitvijo, to je z računovodskim dobičkom, ugotovljenim po Slovenskih računovodskih standardih, se uvaja prevrednotenje davka iz dobička za zneske odloženega davka. Odhodek za davek (prihodek od davka) je znesek, ki vpliva na čisti poslovni izid v posameznem obdobju ter vključuje obračunani in odloženi davek. Odhodek za davek ni odhodek v smislu SRS 15. Prihodek od davka ni prihodek v smislu SRS 16. Čisti poslovni izid (čisti dobiček ali čista izguba) je tako razlika med celotnim poslovnim izidom in odhodkom za davek (prihodkom od davka) kot vsoto obračunanega in odloženega davka.

4.14. Obračunani davek za obravnavano poslovno leto in prejšnja poslovna leta se, če še ni poravnan, pripozna kot obračunana obveznost za davek. Če že plačani znesek v obravnavanem poslovnem letu in prejšnjih poslovnih letih preseže obračunani davek za ta obdobja, se presežek pripozna kot obračunana terjatev za davek.

4.15. Odloženi davek vključuje zneske odloženih obveznosti za davek in zneske odloženih terjatev za davek, kar natančneje opredeljuje točka B.7 Uvoda v SRS in okvira SRS.

4.16. Obveznosti za davek (terjatve za davek) za obravnavano poslovno leto in pretekla poslovna leta se ugotovijo na podlagi zneska, za katerega se pričakuje, da bo plačan davčnim oblastem (povrnjen od davčnih oblasti), ob uporabi davčnih stopenj (in davčnih predpisov), veljavnih na dan bilance stanja. Odložene terjatve za davek in odložene obveznosti za davek se izmerijo po davčnih stopnjah, za katere se pričakuje, da se bodo uporabljale v poslovnem letu, ko bo terjatev za odloženi davek povrnjena oziroma obveznost za odloženi davek poravnana, zasnovanih na davčnih stopnjah in davčnih predpisih, uveljavljenih do dneva bilance stanja. V merjenju obveznosti za odloženi davek in terjatev za odloženi davek se kažejo davčne posledice, izhajajoče iz pričako-

vanega načina povrnitve oziroma poravnave knjigovodske vrednosti sredstev in dolgov organizacije na dan bilance stanja. Terjatve za odloženi davek in obveznosti za odloženi davek se ne razobrestijo (diskontirajo).

4.17. Pri denarnem izidu prevrednotovanje ne prihaja v poštev.

d) Razkrivanje poslovnega izida in denarnega izida

4.18. Poslovni izid (dobiček ali izguba oziroma presežek prihodkov/odhodkov) se predstavi v izkazu poslovnega izida kot obveznem sestavnem delu računovodskih izkazov vseh organizacij, denarni izid pa v izkazu denarnih tokov kot obveznem sestavnem delu računovodskih izkazov določenih vrst organizacij.

4.19. Poslovni izid področnega ali območnega odseka oziroma drugih organizacijskih oblik se razkrije v skladu z zakonskimi zahtevami.

Poslovni izid odseka je razlika med njegovimi prihodki in odhodki. Prihodki odseka so prihodki, o katerih se poroča v izkazu poslovnega izida organizacije in ki jih je mogoče pripisati neposredno odseku, ter ustrezni del prihodkov organizacije, ki ga je mogoče utemeljeno razporediti na odsek ne glede na to, ali izhaja iz prodaj zunanjim odjemalcem ali iz poslov z drugimi odseki v isti organizaciji. Odhodki odseka so odhodki, ki izhajajo iz njegovega poslovanja in jih je mogoče pripisati neposredno odseku, ter ustrezni del odhodkov organizacije, ki ga je mogoče utemeljeno razporediti na odsek ne glede na to, ali izhaja iz prodaj zunanjim odjemalcem ali iz poslov z drugimi odseki iste organizacije.

4.20. V zvezi z ustavitvijo poslovanja se najprej razkrije pojavitev prvega izmed tehle dogodkov: a) sklene se zavezujoča pogodba o prodaji skoraj vseh sredstev, prisojenih ustavljenemu poslovanju, ali b) organ upravljanja sprejme podroben formalni načrt ustavljanja in ga objavi. Nato se razkrijejo poslovni izid (dobiček ali izguba) ter prihodki in odhodki iz rednega delovanja, ki jih je mogoče pripisati ustavljenemu poslovanju v obravnavanem obračunskem obdobju, pa tudi denarni izid, ki ga je mogoče pripisati ustavljenemu poslovanju v obravnavanem obračunskem obdobju.

4.21. Organizacija obvezno razkrije sestavine odhodka za davek, ki so zlasti: a) znesek odhodka za davek iz obračunanega davka; b) skupni znesek na novo pripoznanih in odpravljenih odloženih terjatev in odloženih obveznosti za davek, ki vplivajo na odhodek (prihodek) za odloženi davek; c) razlika v odhodku (prihodku) iz odloženega davka zaradi spremembe davčnih stopenj ali drugih sprememb davčnih predpisov; č) znesek prihodka iz odloženega davka, ki se pripozna in ki izvira iz predhodno ne pripoznane davčne izgube, davčnega dobropisa ali začasne razlike iz prejšnjih obdobj; ter d) znesek odhodka za odloženi davek, ki izhaja iz odpisa predhodno pripoznane odložene terjatve za davek.

4.22. Posebej je treba razkriti tudi zneske odloženih terjatev in odloženih obveznosti za davek, ki ne vplivajo na poslovni izid organizacije in ki se nanašajo in obračunajo a) v breme ali v dobro kapitala ter b) v breme ali v dobro dobrega imena.

4.23. V zvezi z obračunanim in odloženim davkom je treba razkriti in pojasniti tudi:

- a) razmerje med odhodkom za davek ter računovodskim poslovnim izidom,
- b) znesek odbitnih začasnih razlik, neizrabljenih davčnih izgub in davčnih dobropisov, za katere niso pripoznane odložene terjatve za davek,

- c) za vsako vrsto odbitnih začasnih razlik in za vsako vrsto neizrabljenih davčnih izgub in neizrabljenih davčnih dobropisov znesek pripoznanih terjatev za odloženi davek ter
- č) znesek morebitnih obdavčljivih začasnih razlik, za katere niso pripoznane obveznosti za odloženi davek.

C. Opredelitve ključnih pojmov

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

- a) **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.
- b) **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.
- c) **Ustavljeno poslovanje** je ustavljena dejavnost organizacije, ki a) jo organizacija v skladu z načrtom odpravi v celoti, po delih (na primer z razprodajo sredstev in poravnavo dolgov tega dela) ali z opustitvijo; b) je samostojen pomembnejši program področja ali območja poslovanja ter c) se razlikuje po delovanju in za namene računovodskega poročanja.

Č. Pojasnili

4.25. Poslovni izid (dobiček ali izguba) iz poslovanja, prispevek za kritje in kosmati poslovni izid (kosmati dobiček ali kosmata izguba) iz celotnega poslovanja se lahko ugotavljajo tudi na količinsko enoto poslovnega učinka.

4.26. Celotni poslovni izid (celotni dobiček ali celotna izguba) skupaj z odhodki za obresti se ugotavlja tako, da se dobiček poveča oziroma izguba zmanjša za odhodke za obresti, kar je razširjeni celotni poslovni izid, ki bi ga organizacija dosegla, če ne bi bila financirana s posojili in krediti.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

4.27. Ta pravila je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji XX. xxxxx 2015. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, jih začnejo uporabljati s 1. januarjem 2006, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 19 – Vrste poslovnega izida in denarnega izida (2006).