

Slovenski računovodski standard 10 (2006)

REZERVACIJE IN DOLGOROČNE PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju dolgoročno odloženih prihodkov in dolgoročno vnaprej vračunanih stroškov oziroma odhodkov kot posebnih vrst praviloma dolgoročnih obveznosti. Povezan je z računovodskima načeloma 74 in 75 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

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

Ta standard se opira predvsem na mednarodne računovodske standarde (MRS) 1, 10, 16, 19, 26 in 37 ter 4. in 7. direktivo Evropske unije. Povezan je predvsem s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 12, 14, 17, 18, 24 in 27.

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 rezervacij in dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev

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 velikost je mogoče zanesljivo oceniti. Obravnavati jih je mogoče kot dolgove v širšem pomenu, ker se razlikujejo od kapitala kot obveznosti do lastnikov.

10.2. Med dolgoročnimi pasivnimi časovnimi razmejitvami se izkazujejo odloženi prihodki, ki bodo v obdobju, daljšem od leta dni, pokrili predvidene odhodke. Med dolgoročno 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.

Brezpogojne državne podpore, ki se nanašajo na biološko sredstvo, ovrednoteno po pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, se prenesejo med poslovne prihodke, ko postanejo izterljive. Pogojne državne podpore, ki se nanašajo na biološko sredstvo, izmerjeno po pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, se prenašajo med poslovne prihodke, ko so pogoji v zvezi z njimi izpolnjeni.

10.3. 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 pokojnine, za jubilejne nagrade in za odpravnine ob upokojitvi.

10.4. 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.

10.5. Pogojne dolgoročne obveznosti se ne obravnavajo kot rezervacije.

b) Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj rezervacij in dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev

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

10.7. 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.

10.8. Dolgoročne 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.

10.9. 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.

10.10. 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.

10.11. Podjetje določi v svojem aktu računovodske usmeritve za pripoznavanje rezervacij.

c) Začetno računovodsko merjenje rezervacij in dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev

10.12. 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. Vrednost rezervacije mora biti enaka sedanji vrednosti izdatkov, ki so po pričakovanju potrebni za poravnavo obveze.

10.13. Dobiček iz pričakovane odtujitve sredstev se pri merjenju rezervacije ne upošteva. Če se pričakuje, da bo nekatere ali vse izdatke, potrebne za poravnavo rezervacije, povrnila druga stranka, se povračila pripoznajo, kadar in zgolj kadar je njihov prejem res gotov, če se poravna obveza; povračilo se obravnava kot posebno sredstvo, njegov znesek pa ne sme presegati zneska rezervacije.

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

Rezervacije pa se ne pripoznavajo za izgube iz prihodnjega poslovanja.

10.15. 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.

10.16. Za dolgoročno odlaganje prihodkov in za dolgoročno vnaprejšnje vračunavanje stroškov oziroma odhodkov se praviloma izdelata večletni predračun oblikovanja in črpanja ustrezne postavke dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev ali rezervacije ter na tej podlagi opredelijo deli poslovnih prihodkov ali poslovnih odhodkov posameznih vrst, ki se vračunavajo v vsakem poslovnem letu. Predračun se na koncu poslovnega leta preveri ter po potrebi dopolni ali spremeni.

10.17. 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 pa 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.

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

10.19. 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.

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

č) Prevrednotovanje in merjenje sprememb rezervacij in dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev

10.21. Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve se ne prevrednotujejo.

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

10.23. Rezervacije za določen namen se v skladu s SRS 10.22 povečajo, če po predvidevanjih ne omogočajo pokritja ustreznih stroškov v prihodnjih letih. Za ta primanjkljaj je treba povečati njihovo knjigovodsko vrednost in ustrezne odhodke.

10.24. Rezervacije za določen namen se v skladu s SRS 10.22 zmanjšajo, če po predvidevanjih presegajo pokritje ustreznih stroškov v prihodnjih letih. Za ta presežek je treba zmanjšati njihovo knjigovodsko vrednost in povečati ustrezne prihodke.

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

d) Uskupinjevanje rezervacij in dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev

10.26. Skupinska bilanca stanja se sestavi, kot da bi šlo za eno samo podjetje. Rezervacije v njej zajemajo rezervacije obvladujočega podjetja in odvisnih podjetij pa tudi sorazmerni del rezervacij skupaj obvladovanih podjetij. Povzete so iz posamičnih bilanc stanja upoštevanih podjetij na podlagi dodatnih podatkov in morebitnih potrebnih prilagoditev. Smiselno enako velja za dolgoročne pasivne časovne razmejitve.

10.27. Če so v posamičnih bilancah stanja upoštevanih podjetij knjigovodske vrednosti rezervacij in dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev izražene v valuti, ki se razlikuje od predstavitvene valute obvladujočega podjetja, jih je treba prevesti v predstavitveno valuto obvladujočega podjetja po srednjem tečaju Banke Slovenije na dan bilance stanja.

10.28. Če se pri prvem uskupinjenju pri rezervacijah in dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitvah odvisnega podjetja pojavijo preračunane pozitivne ali negativne razlike, se uskupinjene rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve ustrezno popravijo, kar vpliva tudi na pojavitev uskupinjevalnega dobrega imena oziroma presežka v uskupinjenem poslovnem izidu. Razlike pri tako popravljenih rezervacijah, ki sicer niso razvidne iz posamičnih bilanc stanja odvisnih podjetij, se obračunajo v skupinskih računovodskih izkazih na enak način kot knjigovodsko izkazani zneski.

10.29. Če se rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve oblikujejo v zvezi s poslovnimi razmerji do drugih podjetij v skupini, jih je treba izločiti iz skupinskih izkazov, kar prek uskupinjenih poslovnih prihodkov oziroma poslovnih odhodkov vpliva na uskupinjeni čisti dobiček in nato na uskupinjeni preneseni čisti dobiček.

10.30. Pri prevedbi vsote rezervacij in dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev iz posamičnih bilanc stanja uskupinjenih podjetij v uskupinjene rezervacije in dolgoročne

ne pasivne časovne razmejitve se ob utemeljenih razlogih pojavljajo še izključitve in vključitve iz drugih razlogov.

e) Razkrivanje rezervacij in dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev

10.31. Podjetja, ki niso zavezana reviziji, morajo razkrivati samo zakonsko določene informacije in podatke, preostala podjetja 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 podjetje v svojih aktih.

10.32. Za vsako vrsto rezervacij in dolgoročnih pasivnih 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.

10.33. Pri vsaki vrsti rezervacij in dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev se razkrije razlika med njenim načrtovanim oblikovanjem in črpanjem ter njenim uresničnim oblikovanjem in črpanjem v posameznem poslovnem letu.

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

10.35. V zvezi z uskupinjevanjem rezervacij in dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev se pojasnjuje nastanek morebitnih uskupinjevalnih razlik.

C. Opredelitve ključnih pojmov

10.36. 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 ni nobene druge stvarne možnosti, kot da se takšna obveza 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, presegajo gospodarske koristi, ki se pričakujejo od nje.
- g) **Reorganiziranje** je program, ki ga načrtuje in obvladuje uprava (ravnateljstvo) ter pomembno spreminja a) področje poslovanja oziroma b) način vodenja poslovanja.
- h) **Dolgoročno vnaprej vračunani stroški** so stroški, ki so že razporejeni po poslovnih učinkih kot stroškovnih nosilcih, čeprav bodo nastali v prihodnosti.
- i) **Dolgoročno vnaprej vračunani odhodki** so odhodki, ki so že upoštevani v poslovnem izidu, čeprav bodo nastali v prihodnosti.

Č. Pojasnila

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

10.38. 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.

10.39. Kot rezervacije se pripoznajo le tiste praviloma dolgoročne 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.

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

10.41. Podjetja, ki so do 31. decembra 2001 oblikovala rezervacije za velika popravila, in podjetja, ki so oblikovala rezervacije za sanacijo virov obremenjevanja okolja z nevarnimi odpadki v otvoritveni bilanci stanja za leto 1994, porabljajo te rezervacije za namene, za katere so jih oblikovala.

10.42. Pri oblikovanju rezervacij se predpostavlja dosledna razsodnost glede verjetnosti tako prihodnjih stroškov kakor prihodnje izgube. Pri ocenjevanju negotovosti se upoštevajo izkušnje v podobnih okoliščinah in mnenja strokovnjakov.

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

10.43. 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 ali odštejejo od nje in amortizirajo v dobi koristnosti. Rezervacije se ponovno izmerijo na dan bilance stanja.

10.44. Rezervacije se oblikujejo tudi za dolgoročne zasluzke, kot so jubilejne nagrade in odpravnine pri upokojitvi, ter za pokojnine. Pri razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju teh rezervacij se upoštevata MRS 19 – Zasluzki zaposlencev – in MRS 26 – Obračunavanje in poročanje pokojninskih programov.

10.45. Državne podpore so zneski, ki jih dobi podjetje 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 pa se ne štejejo zneski, pridobljeni v poslih med izplačevalci javnih sredstev in podjetjem, ki jih ni mogoče razlikovati od njegovih običajnih trgovinskih poslov. Državne podpore za pridobitev osnovnih sredstev se porabljajo skladno z obračunano amortizacijo. Dolgoročne časovne razmejitve iz 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.

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

10.47. 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 10 – Dolgoročne rezervacije (2002).