

Slovenski računovodski standard 19 (2006)

VRSTE POSLOVNEGA IZIDA IN DENARNEGA IZIDA

A. Uvod

Ta standard ureja vrste poslovnega izida in denarnega izida. Uporablja se pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju dobička različnih vrst, čistega dobička in izgube ter čistih prejemkov različnih vrst. Povezan je z računovodskim načelom 104 (Kodeks računovodskih načel, 1995). 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,
- d) uskupinjevanje poslovnega izida in denarnega izida ter
- e) razkrivanje poslovnega izida in denarnega izida.

Ta standard se opira predvsem na mednarodne računovodske standarde (MRS) 1, 7, 8, 12 in 14 ter 4. in 7. direktivo Evropske unije. Povezan je predvsem s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 5, 9, od 13 do 18 in 25.

Standard (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvami ključnih pojmov (poglavjem C), pojasniloma (poglavjem Č) in Uvodom v slovenske računovodske standarde (2006).

B. Standard

a) Razvrščanje poslovnega izida in denarnega izida

19.1. Poslovni izid (dobiček ali izguba) je razlika med prihodki in odhodki v obračunskem obdobju. Denarni izid (prebitok prejemkov ali izdatkov) je razlika med prejemki in izdatki v obračunskem obdobju.

19.2. Obstajajo temeljne in druge vrste poslovnega izida (dobička ali izgube). Temeljne vrste poslovnega izida so poslovni izid (dobiček ali izguba) iz prodaje, poslovni izid (dobiček ali izguba) iz celotnega poslovanja, poslovni izid (dobiček ali izguba) iz rednega delovanja, celotni poslovni izid (celotni dobiček ali celotna izguba), celotni poslovni izid (celotni dobiček ali celotna izguba) in čisti poslovni izid (čisti dobiček ali čista izguba). Pomembne so za zunanje in notranje uporabnike. Druge vrste poslovnega izida so prispevek za kritje, kosmati poslovni izid (kosmati dobiček ali kosmata izguba) iz celotnega poslovanja, celotni poslovni izid (celotni dobiček ali celotna izguba) skupaj s finančnimi odhodki, celotni poslovni izid (celotni dobiček ali celotna izguba) skupaj z deleži zaposlencev v njem ter razširjeni dobiček in dohodek (dodana vrednost). Pomembne so za notranje uporabnike, zato se podrobneje opredeljujejo v samem podjetju.

19.3. Obstajajo temeljne in druge vrste denarnega izida (prebitka prejemkov ali izdatkov). Temeljne vrste denarnega izida so denarni izid (prebitok prejemkov ali

izdatkov) iz prodaje, denarni izid (prebitek prejemkov ali izdatkov) iz celotnega poslovanja, denarni izid (prebitek prejemkov ali izdatkov) iz naložbenja, denarni izid (prebitek prejemkov ali izdatkov) iz financiranja in celotni denarni izid (celotni prebitek prejemkov ali izdatkov).

19.4. Skladno z notranjimi in zunanjimi potrebami sta poslovni izid (dobiček ali izguba) in denarni izid (prebitek prejemkov ali izdatkov) 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

19.5. Poslovni izid (dobiček ali izguba) se v knjigovodskih razvidih in računovodskih izkazih ugotavlja s primerjanjem ustreznih pripoznanih prihodkov in odhodkov. Presežek prihodkov nad odhodki je dobiček, presežek odhodkov nad prihodki pa izguba.

19.6. Denarni izid (prebitek prejemkov ali izdatkov) se v knjigovodskih razvidih in računovodskih izkazih ugotavlja s primerjanjem ustreznih pripoznanih prejemkov in izdatkov. Presežek prejemkov nad izdatki je prebitek prejemkov, presežek izdatkov nad prejemki pa prebitek izdatkov.

c) Začetno računovodsko merjenje poslovnega izida in denarnega izida

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

Poslovni izid (dobiček ali izguba) iz celotnega 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. Zajema a) čisti poslovni izid obračunskega obdobja; b) spremembe presežka iz prevrednotenja neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev; c) spremembe presežka iz prevrednotenja finančnih sredstev, razpoložljivih za prodajo; č) dobičke in izgube, ki izhajajo iz prevedbe računovodskih izkazov podjetij v tujini (prevedbenih valutnih razlik); d) druge sestavine vseobsegajočega donosa.

19.8. Prispevek za kritje kot razširjeni poslovni izid (dobiček ali izguba) iz prodaje je razlika med prihodki od prodaje in spremenljivimi stroški prodanih količin; z njim je treba pokriti še stalne stroške (v prodanih količinah); šele ko ga dopolnimo z drugimi poslovnimi prihodki in poslovnimi odhodki, dobimo poslovni izid (dobiček ali izgubo) iz celotnega poslovanja.

Kosmati poslovni izid (kosmati dobiček ali kosmata izguba) iz celotnega 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), posredne stroške prodajanja in posredne stroške skupnih služb, ki prav tako zajemajo tudi ustrezni del prevrednotovalnih odhodkov; neposredni stroški prodajanja so pri tem odšteti od poslovnih prihodkov, šele razlika pa je poslovni izid iz celotnega poslovanja.

Celotni poslovni izid (celotni dobiček ali celotna izguba) skupaj s finančnimi odhodki kot razširjeni celotni poslovni izid je razlika med seštevkom vseh prihodkov in seštevkom poslovnih in drugih odhodkov; z njim je treba pokriti še finančne odhodke, šele razlika pa je poslovni izid (dobiček ali izguba).

Celotni poslovni izid skupaj z deleži zaposlencev v njem kot prehodni celotni poslovni izid je razlika med seštevkom vseh prihodkov in seštevkom vseh odhodkov, med katerimi ni deležev zaposlencev v dobičku. To je poslovni izid, iz katerega zaposlenci lahko dobijo deleže iz naslova dela.

Dohodek (dodana vrednost) kot na novo ustvarjena vrednost je razlika med seštevkom vseh prihodkov in seštevkom vseh odhodkov razen plač in povračil, ki pripadajo zaposlencem 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) zaposlencem s plačami in povračili; b) posojilodajalcem in kreditorjem z obrestmi in drugimi nadomestili; c) lastnikom z dividendami in drugimi vrstami nadomestil; č) podjetju z oblikovanjem rezerv in zadržanim čistim dobičkom ter d) državi z davki.

19.9. Denarni izid (prebitek prejemkov ali izdatkov) iz poslovanja je razlika med prejemki in izdatki pri poslovanju.

Denarni izid (prebitek prejemkov ali izdatkov) iz naložbenja je razlika med prejemki od razpustitve naložbenja in izdatki za naložbenje.

Denarni izid (prebitek prejemkov ali izdatkov) iz financiranja je razlika med prejemki od financiranja in izdatki za financiranje.

Celotni denarni izid (celotni prebitek prejemkov ali izdatkov) je razlika med vsemi prejemki in vsemi izdatki. Prebitek izdatkov se lahko pojavi, le če se prejemkom prišteje začetno stanje denarnih sredstev.

19.10. Pri ugotavljanju poslovnega izida (dobička ali izgube) ali denarnega izida (prebitka prejemkov ali izdatkov) po področnih odsekih in območnih odsekih oziroma drugih organizacijskih oblikah je treba omejiti podatke, ki so potrebni pri izračunu.

19.11. Posebna vrsta poslovnega izida (dobička ali izgube) je tudi čisti dobiček za navadne delnice. Od celotnega čistega dobička je manjši za del, ki pripada prednostnim delnicam, popravljen še za učinek, ki ga povzročijo po plačilu davka vse

morebitne dividende za možnostne navadne delnice, obresti, pripoznane v obračunskem obdobju za možnostne navadne delnice, in vse druge morebitne spremembe prihodkov ali odhodkov, izhajajoče iz zamenjave možnostnih navadnih delnic.

č) Prevrednotovanje poslovnega izida in denarnega izida

19.12. 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.

19.13. Poslovni izid (dobiček ali izguba) pred obdavčitvijo 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 pomembnečasne 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 17. Prihodek od davka ni prihodek v smislu SRS 18. 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.

19.14. 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.

19.15. Odloženi davek vključuje zneske obveznosti za odloženi davek, ki jih obravnava SRS 9 – Dolgoročni dolgovi – in zneske terjatev za odloženi davek, ki jih obravnava SRS 5 – Terjatve.

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

19.17. Pri denarnem izidu (prebitku prejemkov ali izdatkov) prevrednotovanje ne prihaja v poštev.

d) Uskupinjevanje poslovnega izida in denarnega izida

19.18. Skupinski izkaz poslovnega izida (dobička ali izgube) se sestavi, kot da bi šlo za eno samo podjetje. Poslovni izid v njem zajema poslovni izid obvladujočega podjetja in uskupinjenih odvisnih podjetij. Povzema se iz posamičnih izkazov poslovnega izida uskupinjenih podjetij na podlagi dodatnih podatkov in prilagoditev, izraženih v uskupinjenih odhodkih in uskupinjenih prihodkih. Zaradi takšnih prilagoditev se poslovni izid razlikuje od seštevka poslovnih izidov v posamičnih izkazih poslovnega izida uskupinjenih podjetij.

19.19. Če je v posamičnih izkazih poslovnega izida (dobička ali izgube) uskupinjenih podjetij poslovni izid izražen v valuti, ki se razlikuje od predstavitvene valute obvladujočega podjetja, je preveden vanjo že s prevedbo prihodkov in odhodkov v njih oziroma z opredeljevanjem uskupinjenih odhodkov in uskupinjenih prihodkov.

19.20. Uskupinjeni poslovni izid (uskupinjeni dobiček ali uskupinjena izguba) lahko povzroča dodatne razlike med vsoto obračunanega davka iz dobička in vsoto odmerjenega davka iz dobička po posamičnih računovodskih izkazih uskupinjenih podjetij ter med uskupinjenim obračunanim davkom iz dobička in uskupinjenim odmerjenim davkom iz dobička. Zato se pri uskupinjevanju pojavita tudi dodatna obveznost za odloženi davek in dodatna terjatev za odloženi davek, ki nista razvidni iz posamičnih računovodskih izkazov uskupinjenih podjetij. Za obračunavanje davkov iz uskupinjevalnih postopkov se uporablja povprečna stopnja davka iz dobička v skupini.

19.21. Pri uskupinjenem denarnem izidu (uskupinjenem prebitku prejemkov ali izdatkov) je treba na podoben način kot pri poslovnoizidnih tokovih izločiti prejemke in izdatke med podjetji v skupini.

e) Razkrivanje poslovnega izida in denarnega izida

19.22. Poslovni izid (dobiček ali izguba) se predstavi v izkazu poslovnega izida kot obveznem sestavnem delu računovodskih izkazov vseh podjetij, denarni izid (prebitek prejemkov ali izdatkov) pa v izkazu denarnih tokov kot obveznem sestavnem delu računovodskih izkazov določenih vrst podjetij.

19.23. Poslovni izid (dobiček ali izguba) 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 podjetja in ki jih je mogoče pripisati neposredno odseku, ter ustrezni del prihodkov podjetja, 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 istem podjetju. Odhodki odseka so odhodki, ki izhajajo iz njegovega poslovanja in jih je mogoče pripisati neposredno odseku, ter ustrezni del odhodkov podjetja, ki ga je mogoče utemeljeno razporediti na odsek ne glede na to, ali izhaja iz prodaj zunanjim odjemalcem ali iz poslov z drugimi odseki istega podjetja.

19.24. V zvezi z ustavitvijo poslovanja se najprej razkrije pojavitev prvega izmed tehle dogodkov: a) sklene se zavezujoča pogodba o prodaji skoraj vseh sredstev, pri-

sojenih 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 (prebitek prejemkov ali izdatkov), ki ga je mogoče pripisati ustavljenemu poslovanju v obravnavanem obračunskem obdobju.

19.25. Podjetje 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 terjatev in obveznosti za odloženi 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 terjatve za odloženi davek.

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

19.27. 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 terjatve za odloženi 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

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

- a) **Področni odsek** je prepoznaven sestavni del podjetja, 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 podjetja, 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 podjetja, ki a) jo podjetje 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

19.29. Poslovni izid (dobiček ali izguba) iz celotnega 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.

19.30. Celotni poslovni izid (celotni dobiček ali celotna izguba) skupaj s finančnimi odhodki se ugotavlja tako, da se dobiček poveča za finančne odhodke, kar je razširjeni celotni poslovni izid, ki bi ga podjetje doseglo, če ne bi bilo financirano s posojili in krediti, oziroma izguba zmanjša za finančne odhodke, kar je zoženi celotni poslovni izid, ki bi ga podjetje doseglo, če ne bi bilo financirano s posojili in krediti.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

19.31. 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 19 – Vrste poslovnega izida in finančnega izida (2002).