Časovne razmejitve

dr. Barbara Mörec, preizkušeni računovodja
članica Komisije za SRS pri Slovenskem inštitutu za revizijo
izr. prof. dr. na Ekonomski fakulteti, Univerze v Ljubljani

Spletni seminar – Seminar za računovodje, 12.11.2026, CMEPIUS

EVROPSKA UNIJA

Erasmus+
Bogati življenja, širi obzorja.

Zakaj časovno razmejujemo?

Temeljna računovodska predpostavka: *upoštevanje nastanka poslovnih dogodkov.*

Poslovni dogodki se pripoznajo, ko se pojavijo, ne šele ob plačilu. Zapisujejo se v računovodske razvide in o njih se poroča v računovodskih izkazih obdobja, na katero se nanašajo.

Prihodke, stroške in odhodke pripišemo obdobju, na katero se nanašajo. Datum računa ali plačila pa je lahko v drugem obdobju.

Primer. Usposabljanje je bilo izvedeno decembra, račun pa prejmemo januarja.

Kako decembra izkažemo strošek, če računa še nismo prejeli?

Decembra pripoznamo strošek usposabljanja in v enakem znesku izkažemo pasivno časovno razmejitev (PČR).

(vir: Okvir SRS 2024, B.1 ter SRS 11.6 in 11.18.)

Prihodek in prejemek

Financer nam nameni 1.000 EUR za kritje decembrskih stroškov raziskave. Prispevek je brez protistoritve.

Kdaj prejmemo sredstva?	November	December	Januar
V istem obdobju kot nastanejo stroški	—	Nastane 1.000 EUR stroškov. Prejmemo namenska sredstva. Prihodek in prejemek.	—
Pred nastankom stroškov	Prejmemo 1.000 EUR za kritje decembrskih stroškov. Izkazujemo prejemek in PČR.	Nastane 1.000 EUR stroškov. PČR prenesemo med prihodke.	—
Po nastanku stroškov	—	Nastane 1.000 EUR stroškov. Pogoji za prihodek so izpolnjeni. Po pogojih financiranja terjatev še ni nastala. Evidentiramo prihodek in AČR.	Ko nastane terjatev, jo pripoznamo in odpravimo AČR. Ob nakazilu izkažemo prejemek in zapremo terjatev.

(modro označuje mesec, v katerem prejmemo denar)

V vseh treh primerih pripoznamo prihodek decembra. Razlikuje se mesec, v katerem prejmemo denar.

(vir: SRS 11.7–11.8, 11.10 in 11.18–11.19)

Strošek in izdatek

Raziskovalni zavod ima letno naročnino na dostop do raziskovalne baze podatkov. Mesečni strošek je 100 EUR. Primerjamo tri možnosti plačila za decembrski dostop.

Kdaj zavod plača?	November	December	Januar
V istem obdobju kot nastane strošek	—	Zavod uporablja dostop in ga plača. Izkaže 100 EUR stroška in 100 EUR izdatka.	—
Pred nastankom stroška	Zavod plača 100 EUR za decembrski dostop. Izkaže izdatek in AČR.	Zavod uporablja dostop. Iz AČR prenese 100 EUR med stroške naročnine.	—
Po nastanku stroška	—	Zavod uporablja dostop. Računa še ni prejel, zato vračuna 100 EUR stroška in izkaže PČR.	Ob prejemu računa odpravi PČR in izkaže obveznost do ponudnika. Ob plačilu izkaže izdatek.

(modro označuje mesec, v katerem zavod plača naročnino)

V vseh treh primerih strošek nastane decembra. Izdatek nastane v mesecu plačila.

(vir: SRS 11.5–11.6 in 11.18)

Vrste časovnih razmejitev

AČR – aktivne časovne razmejitve:

- izkazujemo jih med sredstvi: organizacija obvladuje sedanjo pravico, ki ji omogoča doseganje gospodarskih koristi.
- zajemajo:
  1) odložene stroške oziroma odložene odhodke,
  2) prehodno nezaračunane prihodke.

PČR – pasivne časovne razmejitve:

- izkazujemo jih na strani obveznosti do virov sredstev: organizacija ima zaradi preteklih dogodkov sedanjo obvezo za prenos gospodarskih virov.
- zajemajo:
  1) vnaprej vračunane stroške oziroma vnaprej vračunane odhodke,
  2) odložene prihodke.

Kratkoročne razmejitve se uporabljajo leto dni ali manj. Dolgoročne se uporabljajo več kot leto dni.

(vir: SRS 11.1–11.4 in 11.10)

AČR

Odloženi stroški oz. odloženi odhodki:

- Kot AČR začasno izkažemo na primer del zneska za že plačane ali zaračunane storitve, ki se nanaša na prihodnja obdobja. Med stroške oziroma odhodke ga vključimo v obdobju, na katero se nanaša. Zneskov, ki so že vključeni v nabavno vrednost drugega sredstva, ne izkazujemo med AČR.
- **Primer.** Oktobra plačamo 1.200 EUR zavarovalne premije za 12 mesecev od oktobra do septembra. Ob enakomernem kritju do 31. 12. pripoznamo 300 EUR stroškov, preostalih 900 EUR pa izkažemo kot AČR.

(vir: SRS 11.5 in 11.18)

AČR

Prehodno nezaračunani prihodki:

- Prihodek je že utemeljeno pripoznan v poslovnem izidu, čeprav ga še ni bilo mogoče zaračunati in plačilo še ni bilo prejeto. Ko nastane terjatev ali prejmemo plačilo, AČR odpravimo.
- **Primer.** Decembra nastane 1.000 EUR upravičenih projektnih stroškov. Državna podpora krije celotni znesek. Predpostavimo, da so pogoji za pripoznanje prihodka iz državne podpore izpolnjeni, a po določilih financiranja terjatev nastane šele januarja. Decembra izkažemo 1.000 EUR prihodkov in 1.000 EUR AČR. Januarja pripoznamo terjatev in odpravimo AČR.

(vir: SRS 11.8, 11.10, 11.18 in 11.26)

PČR

Vnaprej vračunani stroški oz. vnaprej vračunani odhodki:

- Strošek ali odhodek je že nastal in bremeni dejavnost, zaloge ali poslovni izid, račun oziroma odtok sredstev pa sledi pozneje. »Vnaprej« pomeni, da strošek vračunamo po opravljeni storitvi, še preden prejmemo račun.
- **Primer.** Fakulteta decembra vračuna stroške usposabljanja študentov, ki so ga zunanji izvajalci že izvedli, in izkaže PČR. Januarja ob prejemu računa odpravi PČR in izkaže obveznost do izvajalca.

(vir: SRS 11.6 in 11.18)

PČR

Odloženi prihodki:

- Odloženi prihodki so že prejeti ali v določenih primerih že zaračunani zneski, ki se nanašajo na prihodnja obdobja. Do pripoznanja prihodka jih izkazujemo kot PČR. Mednje sodijo tudi vnaprej prejete namenske podpore in donacije za kritje določenih stroškov. Te podpore in donacije prenesemo med poslovne prihodke, ko nastanejo stroški, ki jih krijejo.
- **Primer.** Raziskovalni zavod decembra prejme 1.000 EUR namenske donacije za kritje stroškov januarske raziskave. Decembra izkaže prejemek in PČR. Januarja, ko nastanejo stroški, ki jih donacija krije, prenese ustrezni znesek iz PČR med poslovne prihodke.
- Pri podporah in donacijah za pridobitev amortizirljivih osnovnih sredstev prenos iz PČR med poslovne prihodke sledi obračunani amortizaciji.
- **Primer.** Za opremo z nabavno vrednostjo 50.000 EUR prejmemo 20.000 EUR podpore in jo izkažemo kot PČR. Podpora krije 40 % nabavne vrednosti (20.000 / 50.000). Ob letni amortizaciji 10.000 EUR zato iz PČR med poslovne prihodke prenesemo 4.000 EUR (40 % × 10.000 EUR).

(vir: SRS 11.7, 11.18–11.19 in 11.26–11.27)

Preverjanje na dan bilance stanja

- **Preverimo podlago in znesek:** pri AČR utemeljimo izkazani znesek, pri PČR preverimo, ali izkazani znesek ustreza obvezi in ne vsebuje skritih rezerv.
- **Popravimo znesek, če se izkaže, da je previsok ali prenizek:** popravek evidentiramo pri stroških, odhodkih oziroma prihodkih, na katere se razmejitev nanaša.
- **Razmejitev porabimo samo za postavko, za katero smo jo pripoznali.** Pripoznanje odpravimo, ko je razmejitev porabljena ali zanjo ni več podlage.
- **Primer.** Za decembrsko usposabljanje študentov je fakulteta vračunala 1.200 EUR stroškov. Pred sestavitvijo izkazov iz evidence izvedenih ur in dogovorjene cene ugotovi, da strošek znaša 1.000 EUR. Na dan 31. 12. zmanjša PČR in stroške usposabljanja za 200 EUR. Po popravku v izkazih izkazuje 1.000 EUR stroškov usposabljanja in 1.000 EUR PČR.

(vir: SRS 11.15–11.17 in 11.20)

Kaj razkrijemo?

Splošno pravilo po SRS 11: Organizacije, ki niso zavezane reviziji, razkrijejo zakonsko določene informacije in podatke. Organizacije, ki so zavezane reviziji, poleg tega za vsako pomembno vrsto časovnih razmejitev posebej razkrijejo:

- razloge za oblikovanje razmejitev,
- metode, pomembne predpostavke in ocene, uporabljene pri njihovem vrednotenju.

Ponazoritev razkritja. Fakulteta je oblikovala 1.000 EUR PČR za praktično usposabljanje študentov, izvedeno do 31. 12., za katero še ni prejela računov. Znesek je ocenila na podlagi evidentiranih ur usposabljanja in dogovorjene cene na uro.

(vir: SRS 11.21–11.22)