

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**POVEZANOST POSLOVNE IN DAVČNE BILANCE V SLOVENIJI IN
NA HRVAŠKEM OD LETA 1991 DO 2010**

Ljubljana, julij 2012

HELENA GOJKOVIČ

IZJAVA O AVTORSTVU

Spodaj podpisana Helena Gojkovič, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, izjavljam, da sem avtorica magistrskega dela z naslovom Povezanost poslovne in davčne bilance v Sloveniji in na Hrvaškem od leta 1991 do danes, pripravljenega v sodelovanju s svetovalko prof. dr. Slavke Kavčič.

Izrecno izjavljam, da v skladu z določili Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah (Ur. l. RS, št. 21/1995 s spremembami) dovolim objavo magistrskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

S svojim podpisom zagotavljam, da

- je predloženo besedilo rezultat izključno mojega lastnega raziskovalnega dela;
- je predloženo besedilo jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem
 - poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam v magistrskem delu, citirana oziroma navedena v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, in
 - pridobila vsa dovoljenja za uporabo avtorskih del, ki so v celoti (v pisni ali grafični obliki) uporabljena v tekstu, in sem to v besedilu tudi jasno zapisala;
- se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Zakonu o avtorskih in sorodnih pravicah (Ur. l. RS, št. 21/1995 s spremembami);
- se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega magistrskega dela dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom.

V Ljubljani, dne _____

Podpis avtorice: _____

KAZALO

UVOD	1
1 POSLOVNI IN DAVČNI IZKAZI TER NJIHOVA POVEZANOST	5
1.1 Poslovni izkazi	5
1.2 Davčni izkazi.....	7
1.3 Povezanost računovodskih in davčnih izkazov v Veliki Britaniji, Nemčiji, Sloveniji in Hrvaški	8
1.3.1 Povezanost računovodskih in davčnih izkazov v Veliki Britaniji	8
1.3.2 Povezanost računovodskih in davčnih izkazov v Nemčiji.....	9
1.3.3 Povezanost računovodskih in davčnih izkazov v Sloveniji.....	10
1.3.4 Povezanost računovodskih in davčnih izkazov na Hrvaškem	11
2 POSLOVNI IN DAVČNI IZKAZ (BILANCA) V SLOVENIJI OD LETA 1991 DO DANES.....	11
2.1 Poslovni izkaz (bilanca) v Sloveniji od leta 1991	11
2.1.1 Merjenje postavk v bilanci stanja	12
2.1.1.1 Uvedba SRS (1993).....	12
2.1.1.2 Prehod na SRS (2001)	21
2.1.1.3 Prehod na SRS (2006)	26
2.1.1.4 Spremembe SRS (2006) v letu 2010	31
2.1.2 Merjenje postavk v izkazu poslovnega izida	32
2.1.2.1 Prehod na SRS (2001)	32
2.1.2.2 Prehod na SRS (2006)	38
2.1.2.3 Spremembe SRS (2006) v letu 2010	39
2.2 Davčni izkaz (obračun) v Sloveniji od leta 1991	39
2.2.1 Opredelitev posameznih postavk v davčnem izkazu	41
2.3 Povezanost poslovnega in davčnega izkaza v Sloveniji od leta 1991 do danes.....	43
2.3.1 Predstavitev primerjalne analize v Sloveniji	43
3 POSLOVNI IN DAVČNI IZKAZ NA HRVAŠKEM OD LETA 1991 DO DANES ...	52
3.1 Poslovni izkaz (bilanca) na Hrvaškem od leta 1991	52
3.1.1 Merjenje postavk v bilanci stanja	52
3.1.1.1 Uvedba MRS	52
3.1.1.2 Sprememba MRS v letu 2001	57
3.1.1.3 Uvedba Hrvaških standardov računovodskega poročanja (Hrvatski standardi financijskog izvještavanja) v letu 2008	59
3.1.2 Merjenje postavk v izkazu poslovnega izida	70
3.1.2.1 Uvedba MRS	70
3.1.2.2 Sprememba MRS v letu 2001	71
3.1.2.3 Uvedba HSFI v letu 2008	72

3.2 Davčni izkaz na Hrvaškem od leta 1991	75
3.2.1 Opredelitev posameznih postavk v davčnem izkazu	75
3.3 Povezanost poslovnega in davčnega izkaza na Hrvaškem	79
3.3.1 Predstavitev primerjalne analize na Hrvaškem	79
4 PRIKAZ POVEZANOSTI POSLOVNEGA IN DAVČNEGA IZIDA V	
PODJETJU Y d. o. o., ZA LETO 2010 V SLOVENIJI IN NA HRVAŠKEM	83
SKLEP	83
LITERATURA IN VIRI	87
PRILOGE	

UVOD

Opredeleitev problema. Med osrednje poslovne politike vsakega delujočega podjetja sodi politika dolgoročnega ustvarjanja stalnega dobička. Tako politiko je težko uresničiti v spremenljivih poslovnih razmerah, ko je trženje poslovnih učinkov nestalno, denarna enota nestabilna in podobno. V takih primerih so razmere ciklične, tudi dobiček je nestalen, posledici pa sta lahko manjši poslovni ugled in manjša vrednost podjetja. Da bi se podjetje temu izognilo, izbere tako usmeritev izdelovanja računovodskih izkazov, ki mu je v oporo pri uresničevanju stalnega poslovnega izida. Taka usmeritev je najbolj vidna v ustvarjanju tihih rezerv, ki uravnavajo omenjena poslovna nihanja. Lahko pa imamo, nasprotno, tudi politiko, ki teži k ciklični delitvi poslovnega izida. Ta ustreza trenutnim razmeram v poslovnih obdobjih. To je politika maksimalnega izkoriščanja tržnih priložnosti in dobičkov. Največkrat se srečamo z usmeritvami vrhovnega posloводства, ki stremi k uravnavanju nihanj ter k obstoju in razvoju podjetja. Zaradi take usmeritve bo računovodstvo pripravljalo letne računovodske izkaze, ki bodo posamezne, zlasti manjšinske lastnike odvrčali od pretiranega hlastanja po delitvi dobička. Taka težnja bi namreč ogrozila trajni obstoj podjetja. Vrhovno posloводство se tudi zaveda, da je dokončna sodba o politiki delitve poslovnega izida v rokah večinskih lastnikov (Koletnik & Koželj, 2005, str. 61).

Politika delitve poslovnega izida soustvarja tudi davčno politiko. Gre za politike davčnih olajšav, za zmanjšanje davkov ali za odlaganje davkov na poznejša leta. Vsako podjetje ima pravico, da v davčnih predpisih išče rešitve, ki bodo zanj najugodnejše (Koletnik & Koželj, 2005, str. 61).

Od mnogo vrst bilanc pripisujemo osrednji pomen poslovni in davčni bilanci. Eden od razlogov je v tem, da je njuno sestavljanje za podjetja praviloma predpisano z zakonom. Poslovno pravo je izvorno urejalo odnose med podjetniki, z oblikovanjem pravnega reda pa se je njegovo področje razširilo tudi na oblikovanje predpisov, ki omogočajo informacije za vse udeležence v podjetju. Kot najvišji cilj se pri tem pojavlja zaščita upnikov (Frick, 1992, str. 40).

Bilančna politika povezuje različne možnosti pri vključitvi bilančnih postavk, njihovem izkazovanju in vrednotenju ter poudarku posameznih bilančnih postavk, da bi jih izkoristila za doseganje določenih prednosti. Je sestavni del podjetniške politike. Predstavlja instrument za realizacijo podjetniških ciljev. Eden od njenih ciljev je zmanjšanje davčnih obremenitev. V okviru ciljev poslovne politike prihaja do konflikta interesov med njimi. Tipični konflikt med cilji, zlasti pri srednjih podjetjih, je v izkazovanju poslovnega izida za davčne potrebe in za potrebe vlagateljev kapitala (Tičar, 2000, str. 1259).

Za podrobnejše proučevanje vpliva davčnih pravil na računovodsko poročanje se uporablja metoda Lamba, Nobsa in Robertsa (1998, str. 173–188), s katero so ti avtorji našli dokaze,

da je mogoče ločiti anglosaksonske države (Veliko Britanijo in Združene države Amerike) od celinskih evropskih držav (Nemčije in Francije) na temelju razmeroma majhnega oziroma razmeroma velikega vpliva davčnih pravil na računovodsko poročanje. Lamb, Nobs in Roberts predlagajo, da se v posamezni državi proučijo davčna in računovodska pravila za izbrana računovodska področja ter da se ugotovi, ali:

- so davčna in računovodska pravila različna oziroma nepovezana (1. možnost);
- so davčna in računovodska pravila enaka (2. možnost);
- se zaradi pomanjkanja davčnih pravil za davčno poročanje uporabljajo računovodska pravila (3. možnost);
- se zaradi pomanjkanja natančnega (ali edinega) računovodskega pravila za računovodsko poročanje uporablja davčno pravilo (4. možnost) ali pa
- pri izbiri za računovodsko poročanje prevladuje davčno pravilo namesto »konfliktnega« računovodskega pravila (5. možnost).

Pri 1. možnosti povezave se davčna in računovodska pravila ter praksa razlikujejo, zato davčna pravila ne vplivajo na računovodsko poročanje. Preostale 4 možnosti vsebujejo različno stopnjo povezanosti davčnih in računovodskih pravil. O 2. možnosti govorimo, kadar ni posebne izbire pravil za davčno in računovodsko poročanje, saj so pravila enaka za oba namena. V takšnem primeru obstaja zelo majhna možnost, da bi davčni motiv vplival na izbiro računovodske usmeritve. Pri 3. možnosti so računovodska pravila natančnejša od davčnih, zato davčna praksa sledi računovodskim pravilom. Pri tej možnosti je treba upoštevati, da lahko davčni motiv prevladuje pri izbiri računovodskih pravil, kadar je teh več na izbiro, saj se zaradi pomanjkanja davčnih pravil izbrana računovodska usmeritev uporablja tudi za davčne namene. 4. in 5. možnost sta očiten primer vplivanja davčnih pravil na izbiro računovodske usmeritve. Pri 4. možnosti se zaradi odsotnosti natančnega (ali edinega) računovodskega pravila uporablja za računovodsko poročanje kar davčno pravilo, pri 5. možnosti pa za računovodsko poročanje kljub obstoječemu računovodskemu pravilu pri izbiri prevlada davčno pravilo (Klobučar, 2006, str. 36–37).

V Sloveniji obstaja tesna povezava med poslovno in davčno bilanco, saj z davčno bilanco za podjetje razumemo davčni izkaz, ki ga podjetja oblikujejo po Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb (Ur. l. RS, št. 117/2006, 59/2011, v nadaljevanju ZDDPO-2) in Slovenskih računovodskih standardih (v nadaljevanju SRS). Zavezanci za davek davčnemu organu predložijo davčni izkaz, ki vsebuje: bilanco stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz denarnih tokov in izkaz gibanja kapitala. V Sloveniji gre za razmerje med poslovno in davčno bilanco, v katerem poslovna bilanca v svoji osnovi predstavlja podlago za davčno bilanco, vendar davčni predpisi določajo, kako je treba poslovno bilanco preurediti v davčno bilanco. V okviru poslovnih bilanc, ki so opredeljene v SRS, obstajajo možnosti za različno bilanciranje pozicij aktive in pasive, kar se posledično kaže tudi v uspešnosti podjetja. Takšno bilanciranje je možno pri opredmetenih osnovnih sredstvih,

neopredmetenih dolgoročnih sredstvih, dolgoročnih finančnih naložbah, zalogah, terjatvah, izkazovanju rezervacij in časovnem razmejevanju (Čaplo, 2005, str. 10–11).

Računovodski izkazi so javnosti dostopni izdelki računovodstva, ki v določeni obliki načrtno in urejeno predstavljajo računovodske podatke in informacije. Namenjeni so za splošno in posebno informiranje.

Slovenski Zakon o gospodarskih družbah (Ur. l. RS, št. 60/2006, v nadaljevanju ZGD) določa tudi obliko bilance stanja in izkaza poslovnega izida; vsebino in obliko ter členitev izkaza denarnih tokov in izkaza gibanja kapitala prepušča ureditvi v SRS, ki jih skupaj s podrobnejšimi pravili v soglasju z ministrstvom za finance in ministrstvom za gospodarstvo določa Slovenski inštitut za revizijo. SRS pa morajo biti usklajeni tudi z vsebino smernic Evropske unije (zlasti z vsebino 4., 7. in 8. smernice).

Davčna politika je sestavina poslovne politike podjetja. Z njo podjetja usmerjajo odločitve glede doseganja ciljev na področju obdavčitve. Pri tem je cilj davčne politike doseči minimalno davčno obremenitev, ki je možna glede na omejitve. Upoštevati je treba tako pravne kot ekonomske omejitve. Na primer: s pravnega vidika je možno v določenem primeru izkazati minimalen ali celo ničeln poslovni izid, z ekonomskega pa tak izid ni sprejemljiv zaradi interesov lastnikov ali finančnih ciljev podjetja (Kokotec-Novak, 2002, str. 2).

Hrvaška za računovodenje uporablja Mednarodne računovodske standarde (v nadaljevanju MRS), ki so bili uveljavljeni z zakonom o računovodstvu. Hrvaški Odbor za standarde računovodskega poročanja je od leta 2000 sprotno prevajal in objavljajal MRS. Od leta 2000 in vse do konca leta 2005, ko je bil sprejet novi zakon o dobičku, se MRS niso ne prevajali in ne objavljali, zaradi tega ker hrvaška vlada ni imenovala novih članov v Odbor za standarde računovodskega poročanja, starim članom pa je mandat že potekel.

Davčna ureditev dohodka na Hrvaškem temelji na zakonu o davku od dobička (hrv. *zakon o porezu na dobit*), ki v 3. odstavku 1. člena ureja davčno osnovo. Podobno kot v slovenskem zakonu je opredeljeno, da se kot davčna osnova upošteva razlika med prihodki in odhodki, ugotovljena po računovodskih pravilih. V magistrskem delu raziskujem, kje in kakšna so pravila glede ugotavljanja davčne osnove ter kakšne so razlike v davčnih stopnjah v Sloveniji in na Hrvaškem.

Namen magistrskega dela. Namen magistrskega dela je ugotoviti možne povezave med poslovno in davčno bilanco ter opredeliti, na kateri stopnji razvoja je Slovenija ter kateri državi sledi pri razvoju strokovnih pravil za sestavo davčne in poslovne bilance. Podjetja pri sestavi poslovne bilance upoštevajo SRS. Njihov interes je prikazati čim več dobička, saj so od tega lahko odvisne njihove nagrade in zadovoljstvo lastnikov, na drugi strani pa so dolžni voditi poslovne knjige in druge predpisane evidence po veljavni zakonodaji. Pri tem je njihov cilj prikazati čim manj dobička v davčnih bilancah, saj od tega plačujejo davek od dobička.

Glavni namen magistrskega dela je ugotovitev razlik med poslovno in davčno bilanco ter konflikta interesov med strokovnjaki, ki določajo pravila za sestavljanje poslovne bilance, in strokovnjaki, ki določajo pravila za sestavljanje davčne bilance, v Sloveniji in na Hrvaškem.

Cilji magistrskega dela. Cilj magistrskega dela je proučiti literaturo o sestavljanju poslovne in davčne bilance ter na podlagi tega opredeliti posamezna vsebinska področja po postavkah, ki se v SRS in zakonodaji razlikujejo. Pri pripravi magistrskega dela zasledujemo več delnih ciljev:

1. cilj je ugotoviti povezanost poslovne in davčne bilance, posledično vpliv poslovne bilance na davčno in vpliv davčnih pravil na računovodsko poročanje, ter prednosti in slabosti (ne)povezanosti med vrstami poročanj.
2. cilj je analizirati uporabnost poslovne in davčne bilance za poslovno odločanje ter njuno vlogo pri poslovnih odločitvah.
3. cilj je ugotoviti vpliv stroke na oblikovanje računovodskih standardov in vpliv strokovnjakov na davčno zakonodajo, zlasti na sestavo davčne bilance.
4. cilj je analizirati pravila, ki jih morajo zavezcanci na Hrvaškem upoštevati pri sestavi poslovne bilance, in zakonodajo, ki jo morajo upoštevati pri sestavi davčne bilance. Proučevanje pravil za sestavo poslovne in davčne bilance na Hrvaškem pokaže, kje so odstopanja med davčno in poslovno bilanco ter kakšna je njuna povezanost.

Analiza poslovne in davčne bilance ter zakonodaje, ki določa oblikovanje ene in druge na Hrvaškem in v Sloveniji, pokaže, kje je povezanost večja ter kje so večje možnosti za prilagajanje ene in druge bilance interesom predvsem poslovodstva podjetja.

Metode dela. Pri izdelavi magistrskega dela uporabljamo več znanstvenoraziskovalnih metod, nekatere tudi kombiniramo. Pri tem se opiramo na ustrezno domačo in tujo literaturo, veljavno zakonodajo ter tudi na znanje, pridobljeno na podiplomskem študiju, in na znanje, pridobljeno s praktičnimi delovnimi izkušnjami. Za potrebe proučevanja smo

skladno z namenom in ciljem magistrskega dela, z razpoložljivimi orodji, po spletu, v knjižnici, ter tudi z neposrednimi stiki z nekaterimi institucijami, zbrali strokovno literaturo domačih in tujih avtorjev. Pri poglobljenem strokovnem študiju omenjenih, praviloma sekundarnih virov uporabljamo opisno (deskriptivno) metodo, saj opisujemo poslovno in davčno bilanco, kaj sta in komu služita, ter njuno povezanost.

Struktura magistrskega dela. Magistrsko delo je razdeljeno na 5 vsebinskih delov. Po uvodu, v katerem opredelimo probleme, cilje in namen ter metode dela, v 1. delu opisujemo poslovne in davčne izkaze ter njihovo povezanost. Poleg tega opredelimo, kaj razumemo z izrazom poslovni izkaz, in opisujemo, katero šolo poznamo v svetu, njuna predstavnika in na katero se naslanja Slovenija. V 2. delu predstavimo, kako so se spreminjali poslovni in davčni izkazi v Sloveniji od leta 1991, pri davčnem izkazu pa zakone, ki so veljali, pri poslovnem izkazu podrobno po SRS opredelimo spreminjanje gospodarskih kategorij. Kljub temu da je za davčni izkaz zelo pomemben izkaz poslovnega izida, opišemo tudi kategorije, opredeljene v bilanci stanja, saj le-te prav tako vplivajo na izkaz poslovnega izida in posledično na davčni izkaz. Nato v 3. poglavju predstavimo, kako sta se spreminjala poslovni in davčni izkaz na Hrvaškem, ter naredimo primerjavo med njima. V 4. poglavju s praktičnim primerom prikažemo, kje se kažejo razlike med poslovno in davčno bilanco v Sloveniji in Hrvaškem, podrobni izračuni in podatki so opredeljeni v prilogah. V sklepu povzamemo najpomembnejše ugotovitve in podam zaključno misel.

1 POSLOVNI IN DAVČNI IZKAZI TER NJIHOVA POVEZANOST

1.1 Poslovni izkazi

Računovodski izkazi so urejen prikaz učinka računovodskega obravnavanja podatkov in so zapis poslovnih dogodkov, ki so se zgodili v preteklosti.

Glavni namen računovodskih izkazov je dajanje pomembnih računovodskih informacij o poslovanju podjetja tistim, ki se zanimajo zanj, bodisi želijo vložiti vanj bodisi imajo drug interes. 4 glavni računovodski izkazi se uporabljajo za predstavitev računovodskih podatkov o poslovanju podjetja, to so: izkaz poslovnega izida, izkaz gibanja kapitala, bilanca stanja (izkaz stanja) in izkaz denarnih tokov (Needles & Powers, 2004, str. 22).

V Sloveniji morajo podjetja ob koncu leta sestaviti:

- izkaz stanja,
- izkaz poslovnega izida,
- izkaz gibanja kapitala,
- izkaz denarnih tokov in

- razlagalna računovodska pojasnila.

Računovodski izkazi kažejo:

- a) premoženjsko-finančno sliko v bilanci stanja ter
- b) sliko uspešnosti v izkazih poslovnega in finančnega izida.

Med njimi je tesna povezava, saj omogočajo vpogled v celovito gospodarsko podobo podjetja, ki se od ustanovitve dalje nenehno obnavlja, slabi in krepi (Koletnik & Koželj, 2005, str. 20).

Glavni namen bilance stanja je, da pokaže finančni položaj podjetja na določen datum, običajno je to konec leta. Pogosto se zato imenuje izkaz finančnega stanja podjetja na določen datum. Bilanca stanja odraža dva pogleda na podjetje, in sicer: kaj podjetje ima – leva stran bilance stanja kaže sredstva, ki jih ima podjetje v lasti – in kdo je lastnik sredstev – desna stran, ki kaže, kdo je financiral sredstva (vir sredstev, ali so bili to lastniki ali se je podjetje zadolžilo) (Needles & Powers, 2004, str. 22). To je mogoče izraziti z enačbo: $\text{sredstva} = \text{kapital} + \text{obveznosti}$ (Bendrey, Hussey & West, 2004, str. 142).

Izkaz poslovnega izida je temeljni računovodski izkaz, v katerem je resnično in pošteno prikazan poslovni izid za poslovno leto in medletna obdobja, za katera se sestavlja. Iz njega je mogoče izračunati kazalnike, ki pokažejo uspešnost v proučevanem obdobju. Sestavljen je za določeno obdobje, na koncu obdobja je v njem viden dobiček, dosežen v proučevanem obdobju (Bendrey et al., 2004, str. 127).

Izkaz denarnih tokov je temeljni računovodski izkaz, v katerem so resnično in pošteno prikazane spremembe stanja denarnih sredstev in njihovih ustreznikov za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se sestavlja. Če so na voljo ustrezni podatki o prejemkih in izdatkih, se sestavi po neposredni metodi. Če teh podatkov ni, se sestavi po posredni metodi, in sicer iz podatkov v dveh zaporednih bilancah stanja, podatkov v izkazu poslovnega izida in dodatnih podatkov za vmesno obdobje je treba izračunati podatke o pritokih in odtokih (Bendrey et al., 2004, str. 199).

Izkaz gibanja kapitala je temeljni računovodski izkaz, v katerem so resnično in pošteno prikazane spremembe sestavin kapitala za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se sestavlja. Lahko je sestavljen tako, da prikazuje le razdelitev čistega dobička kot sestavine kapitala oziroma poravnava čiste izgube kot odbitne postavke od kapitala ali vse sestavine kapitala, zajete v bilanco stanja, bodisi v skupinah bodisi posamično. Lahko ima obliko ločenih razpredelnic sprememb za vsako sestavino kapitala ali sestavljene razpredelnice sprememb vseh sestavin kapitala (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, Koželj & Odar, 2004, str. 447–448).

Čeprav so temeljni računovodski izkazi praviloma napravljeni predvsem zaradi ugotavljanja poslovne uspešnosti, ima v mnogih državah tudi davčna zakonodaja na njihovo pripravo velik vpliv. Prav vpliv davčne zakonodaje je vidik, ki najbolj jasno razlikuje posamezne računovodske sisteme. S tega vidika ločimo dve skrajnosti, to sta nemški in anglosaški sistem (Walton, Haller & Raffournier, 1998, str. 436). V državah, ki sledijo nemškemu modelu, računovodske odločitve močno vplivajo na davčni položaj. Da bi podjetja v teh državah zmanjšala davek, na splošno raje uporabljajo pri vrednotenju sredstev in obveznosti do virov sredstev ocene in metode, ki zmanjšujejo dobiček. Praviloma se uporabljajo z davčno zakonodajo dovoljene najvišje amortizacijske stopnje, rezervacije in odpisi pa so praviloma pretirano visoki (precenjeni) (Walton et al., 1998, str. 437).

V anglosaških državah, kjer računovodske obravnave transakcije niso podlaga za njeno davčno obravnavo, je ravno nasprotno: podjetja lahko namerno izkazujejo po računovodskih pravilih največji možni rezultat, saj s tem izpolnjujejo želje delničarjev, pri tem pa ne tvegajo davčne kazni. To je tudi eden izmed razlogov, da lahko pričakujemo, da je dobičkonosnost v ameriških ali britanskih podjetjih večja od dobičkonosnosti v nemških (Walton et al., 1998, str. 437). Navedeno pove, da tesna povezava med davčnim in poslovnim računovodstvom močno zmanjšuje možnost računovodske analize.

Treba je spomniti, da je praviloma davčna podlaga ugotovljena v računovodskih izkazih posameznih družb, ne glede na to, ali so to povezana podjetja, ki pripravljajo tudi skupinske (konsolidirane) računovodske izkaze, čeprav lahko v podjetjih v nekaterih državah pripravijo tudi skupinski davčni izkaz. Ta izkaz ne daje realne slike, saj v nekaterih državah davčni predpisi zahtevajo, da je treba skupinske davčne izkaze napraviti po pravilih, ki veljajo za podjetja v matični državi, kar zahteva nekatere prilagoditve (preračune) zato, da bi odpravili davčne učinke posameznih držav. Ta pa zlasti takrat, kadar je izkaz za poslovne namene podlaga tudi za davčni izkaz, izkrivlja sliko poslovanja celotne skupine, zlasti, če ni priloženih ustreznih razkritij. Zato imajo tako popravljene izkazi slabo informacijsko vrednost za uporabnike (Walton et al., 1998, str. 437).

1.2 Davčni izkazi

Priprava davčnega izkaza je posebno področje znotraj računovodstva. V velikem obsegu je davčni izkaz oblikovan na osnovi informacij iz finančnega računovodstva. Te informacije so prilagojene ali preoblikovane, tako da se skladajo z zakonskimi zahtevami. Na področju davčnega računovodstva je zelo pomembno davčno planiranje, ki analizira pričakovane davčne učinke za določene dogodke. Cilj tega je doseči minimalno davčno breme za podjetje (Meigs, Meigs & Meigs, 1995, str. 5).

Davčni dobiček je izkazan v davčni bilanci oziroma davčnem izkazu. Na njegovo višino poleg računovodskih pravil vpliva tudi zakonodaja. Davčni zavezanec lahko v določenem

obdobju izkazuje davčno izgubo, v davčni osnovi za obračun davka pa se upošteva le davčni dobiček, ki je opredeljen kot pozitivna razlika med ustvarjenimi davčno priznanimi prihodki in davčnimi odhodki, ki jih davčni zavezanec ustvari v tekočem obračunskem obdobju (Čebašek, 2005, str. 19).

Davčni izkaz je zelo podoben izkazu poslovnega izida, saj iz njega izhaja, razlike so le zaradi zakonodaje, ki opredeljuje, kateri prihodki ali odhodki, ki so zajeti v izkazu poslovnega izida, so delno priznani, v celoti priznani ali v celoti nepriznani. V Sloveniji izkaz poslovnega izida sestavimo po računovodskih pravilih, ki so opredeljeni v SRS, izid, ki ga dobimo, upoštevamo v davčnem izidu, pri katerem upoštevamo zakonska pravila, ki so opredeljena v ZDDPO.

1.3 Povezanost računovodskih in davčnih izkazov v Veliki Britaniji, Nemčiji, Sloveniji in Hrvaški

V tem poglavju predstavljam povezanost davčnega in računovodskega poročanja v Veliki Britaniji, Nemčiji, Sloveniji in Hrvaški. Veliko Britanijo sem izbrala kot predstavnico anglosaksonskih držav, za katere je značilno, da se računovodski izkazi sestavljajo po računovodskih načelih in pravilih neodvisno od davčnih pravil, za davčne namene pa veljajo posebna pravila. Nemčija je predstavnica celinskih evropskih držav, v katerih obstaja močna vez med davčnimi in računovodskimi izkazi. Na podlagi proučevanja povezanosti davčnih in računovodskih pravil v omenjenih državah ugotavljam, h kateremu modelu (anglosaksonskemu ali celinskemu) se glede na povezanost pravil nagiba Slovenija in h kateremu Hrvaška.

1.3.1 Povezanost računovodskih in davčnih izkazov v Veliki Britaniji

V Veliki Britaniji davčna pravila na računovodsko poročanje nimajo pomembnejšega vpliva. Metode vrednotenja, uporabljene za računovodsko poročanje, na splošno niso povezane z davčnim poročanjem, v računovodskih izkazih pa tudi ni treba izkazovati stroškov, da bi bili davčno priznani. Opredelitev davčnega dobička temelji na precedenčnem pravu (angl. *case law*) in v manjšem obsegu na podrobnem kodificiranem davčnem pravu (angl. *codified tax law*) (Eberhartinger, 1999, str. 107). Razlog za šibko povezanost davčnih in računovodskih izkazov v Veliki Britaniji je v močnem borznem trgovanju, kjer investitorji pričakujejo visoko kakovostne informacije o poslovanju podjetij (FEE Comparative Study on Conceptual Accounting Frameworks in Europe, 1997, str. 32). V zadnjem času so v Veliki Britaniji opazne nekatere spremembe v stališču glede povezanosti računovodskega in davčnega poročanja, kar nazorno kaže odločitev sodišča v primerih *Gallagher v. Jones* in *Johnston v. Britannia Airways Ltd* leta 1993, ki sta spodbudila k vse večji uporabi računovodskih standardov, saj sta se na njih sklicevala. Pred obravnavo teh dveh primerov se sodišče pri odločanju ni nikoli posebej sklicevalo na rešitve, uporabljene v računovodskih standardih. V angleški literaturi zasledimo, da na

splošno ni zaželeno, da bi davčni predpisi vplivali na odločitev glede izbire računovodskih usmeritev za računovodsko poročanje, kar imenujejo nevarnost usklajenosti (angl. *danger of conformity*) (Eberhartinger, 1999, str. 109–110).

Kljub temu da v Veliki Britaniji računovodski dobiček ni neposredno povezan z obdavčitvijo, se kot posledica precedenčnega prava šteje revidiran in potrjen računovodski izkaz kot najprimernejše izhodišče za izračun davčnega dobička (Eberhartinger, 1999, str. 108). Računovodski dobiček se ugotavlja po računovodskih standardih ob spoštovanju predpostavke o strogem upoštevanju nastanka poslovnega dogodka, po računovodskih pravilih ugotovljen dobiček se nato za davčne namene ustrezno prilagodi. Treba pa je poudariti, da davčna zakonodaja zahteva posebne prilagoditve za izračun davčnega dobička le za nekatere računovodske kategorije, pri opredelitvi drugih pa upošteva sodobno računovodsko prakso (Lamb, 1996, str. 940). To pomeni, da njihova velikost, izkazana v izkazu poslovnega izida za poslovne namene, velja tudi za davčne namene. Kljub temu lahko, teoretično gledano, precedenčno davčno pravo (angl. *tax case law*) pri opredelitvi teh računovodskih kategorij zavrne računovodsko prakso, kar se je zgodilo v primeru *Heather v. P.E. Consulting* (Žagar, 2000, str. 134).

1.3.2 Povezanost računovodskih in davčnih izkazov v Nemčiji

V Nemčiji govorimo o računovodskih izkazih (nem. *Handelsbilanz*), kadar sestavijo podjetja bilanco stanja in izkaz poslovnega izida po računovodskih predpisih (nem. *handelsrechtliche Vorschriften*); o davčnih izkazih (nem. *Steuerbilanz, Ertragsteuerbilanz*) pa, kadar pri sestavljanju upoštevajo še davčno zakonodajo, zlasti določila zakona o dohodnini in zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Hilke, 1995, str. 8–9).

Nemška pravna ureditev, za katero je značilna uporaba obširnih in natančnih pravil, vključenih v zakonodajo, ki ureja delovanje podjetij, temelji na rimskem pravu. Vpliv računovodske stroke na oblikovanje standardov računovodskega poročanja je veliko manjši kot v Veliki Britaniji, kjer podjetniško zakonodajo dopolnjujejo predpisi računovodske stroke. Za nemško računovodsko šolo je značilno konservativno pripoznavanje dobičkov, saj je predpostavka previdnosti postavljena pred predpostavko resničnega in poštenega prikaza poslovanja, ki bi ga morali zagotavljati računovodski izkazi (Klobučar, 2004, str. 31).

V Nemčiji je razmerje med računovodskimi in davčnimi izkazi opredeljeno z načelom vpliva računovodskega izkaza na davčni izkaz (nem. *Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, authoritative principle, congruence principle, principle of decisiveness*), kar označuje zelo močno, med državami Evropske unije celo najmočnejšo, povezanost računovodskega in davčnega poročanja (Eberhartinger, 1999, str. 97).

Danes nemška podjetja najprej sestavljajo računovodske izkaze, iz katerih nato ob upoštevanju davčnih predpisov izpeljejo davčne izkaze; zato lahko govorimo tudi o izpeljanih davčnih izkazih (nem. *derivative Steuerbilanz*) (Hilke, 1995, str. 8–9). Pri izpeljavi se upošteva tako imenovano načelo vpliva računovodskih izkazov na davčne izkaze, katerega pravna podlaga je razvidna iz prvega odstavka 5. člena EStG (Eberhartinger, 1999, str. 97).

V nekaterih primerih zasledimo tudi kršitev načela vpliva računovodskih izkazov na davčne izkaze (nem. *Durchbrechung des Massgeblichkeitsprinzips*), ko zahtevajo davčni predpisi pri sestavljanju davčnih izkazov drugačno vrednotenje in drugačno oblikovanje postavk kot pri sestavljanju računovodskih izkazov (Eberhartinger, 1999, str. 98).

1.3.3 Povezanost računovodskih in davčnih izkazov v Sloveniji

V Sloveniji obstaja precejšnja povezanost med računovodskim in davčnim poročanjem. Dobiček, ki ga davčni zavezanec ugotovi v davčnem izkazu, je popravljena razlika med ustvarjenimi prihodki in odhodki, ki jih davčni zavezanec ugotovi po računovodskih standardih. Prihodki in odhodki v izkazu poslovnega izida za poslovne namene se po ZDDPO v nekaterih primerih povečajo, v nekaterih zmanjšajo. Tako so računovodski izkazi podlaga za davčni izkaz, davčni predpisi pa določajo, kako je treba računovodske izkaze preurediti v davčni izkaz (Kokotec-Novak, 1996, str. 117). Čeprav se snovalci slovenskih računovodskih rešitev želijo otresti vpliva davčne zakonodaje, le-ta veže davčno poročanje na računovodsko poročanje, kar vpliva tudi na izkazovanje dobička v računovodskih izkazih (Klobučar, 2003, str. 63).

V preteklosti ločevanje med računovodskim in davčnim poročanjem v Sloveniji ni bilo tako izrazito, saj podjetja zaradi odsotnosti »pravih« lastnikov niso čutila potrebe po računovodskem poročanju. Podjetja so v računovodskih izkazih videla predvsem davčne izkaze (kar velja danes še vedno za manjša podjetja), kar je vplivalo tudi na oblikovanje računovodske politike. Podjetja so težila k izkazovanju čim manjšega dobička, saj so s tem zniževala davčno osnovo (Igličar & Hočevar, 1997, str. 31). Današnji lastniki podjetij pa se, kot vse večji uporabniki računovodskih izkazov, s tako naravnano računovodsko politiko verjetno ne bodo v celoti strinjali (Klobučar, 2003, str. 63).

Za podrobnejše proučevanje vpliva davčnih pravil na računovodsko poročanje se uporablja metoda Lamba, Nobsa in Roberts (1998, str. 173–188), s katero so ti avtorji našli dokaze, da je mogoče ločiti anglosaksonske države (Veliko Britanijo in Združene države Amerike) od celinskih evropskih držav (Nemčije in Francije) na temelju razmeroma majhnega oziroma razmeroma velikega vpliva davčnih pravil na računovodsko poročanje (Klobučar, 2006, str. 36–37).

1.3.4 Povezanost računovodskih in davčnih izkazov na Hrvaškem

Povezanost med računovodskim in davčnim izkazom je danes na Hrvaškem precejšnja, saj se dobiček, izkazan v davčnem izkazu, ugotovi po računovodskih standardih, popravljen za priznane, nepriznane in delno priznane prihodke in odhodke, ki so določeni v zakonu o davku od dohodkov. V preteklosti te povezave ni bilo, glavno vlogo pri sestavi izkazov so imela davčna pravila. Da bi podrobneje prikazali vpliv davčnih pravil na računovodsko poročanje, tako na Hrvaškem kot v Sloveniji uporabljamo metodo Lamba, Nobsa in Robertsa.

2 POSLOVNI IN DAVČNI IZKAZ (BILANCA) V SLOVENIJI OD LETA 1991 DO DANES

2.1 Poslovni izkaz (bilanca) v Sloveniji od leta 1991

Poslovni izkaz je v Sloveniji imenovan izkaz poslovnega izida. Napravljen je skladno z zakonodajo in SRS. Prvi SRS so bili sprejeti leta 1993, podjetja so jih začela uporabljati 1. 1. 1994, vsebovali so 32 standardov; tem so postopno sledili dodatni, ki jih je bilo v uporabi 38. Slovenski inštitut za revizijo, ki ima zakonska pooblastila za sprejemanje SRS, je k SRS (1993) sprejel 23 stališč in 14 pojasnil v zvezi z njihovo uporabo.

Od sprejetja SRS (1993) je tudi razvoj teorije v svetu skokovito napredoval. Za zadnje desetletje lahko rečemo, da je bil razvoj slovenske računovodske teorije ter s tem tudi SRS pod velikim in vodilnim vplivom angloameriške računovodske šole. Pod tem vplivom je prišlo tudi do korenitih in zelo pomembnih sprememb MRS (Slovenski računovodski standardi (2006), 2008, str. 5).

Strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo je leta 2001 sprejel SRS (2001), ki jih je sestavljalo 40 standardov, od sprejetja do konca leta 2005 pa še 18 pojasnil. SRS (2001) so v slovensko okolje računovodenja vpeljali podlago za merjenje postavk v računovodskih izkazih po pošteni vrednosti, kar je bilo zelo pomembno predvsem za javna podjetja, v zvezi s katerimi je treba upoštevati, da imajo predvsem lastniki vedno večji interes izkazovati resnično in pošteno stanje sredstev in tudi poslovnih izidov. SRS (2001) so sledili tudi teoretični zasnovi takratnih MRS, s katerimi so bili skoraj v celoti tudi usklajeni. Danes so v veljavi SRS (2006), ki so bili sprejeti leta 2005. Danes je v veljavi 6. izdaja SRS (2006), v kateri je glede na SRS (2006) sprejete leta 2005, kar precej sprememb. V nove izdaje SRS (2006) so vnesene vse do nove izdaje sprejeta dopolnila, zato so na enem mestu zbrane vse veljavne rešitve, saj je vsaka nova izdaja SRS (2006) neuradno prečiščeno besedilo (SRS, 2008, str. 6).

2.1.1 Merjenje postavk v bilanci stanja

Davčni izkaz je primerljiv z izkazom poslovnega izida, v katerem je kot razlika med prihodki in odhodki prikazan dobiček za poslovne namene. Vendar na prihodke in odhodke v izkazu poslovnega izida vpliva tudi vrednotenje sredstev in obveznosti do njihovih virov, zato izkaza poslovnega izida in spreminjanja postavk v njem od leta 1991 do danes ne moremo analizirati, če ne poznamo vrednotenja postavk v bilanci stanja.

2.1.1.1 Uvedba SRS (1993)

Podlaga za merjenje postavk v temeljnih računovodskih izkazih je izvirna vrednost. Postavke evidentiramo v znesku denarnih sredstev oziroma ustreznih nadomestkov, danih v trenutku menjave. Izvirna vrednost združuje nabavno ceno, morebitne uvozne dajatve, prevozne stroške, stroške prodaje in druge stroške, vezane na predmet menjave. Po pridobitvi sredstev ali dolga je dovoljeno le ohranjanje njihove realne vrednosti, kar dosežemo s postopki revalorizacije.

Ob upoštevanju načela previdnosti, po katerem je boljše imeti skrite dobičke kot skrito izgubo, bi morali sredstva evidentirati po manjši od dveh možnih vrednosti: njihovi nabavni vrednosti ali njihovi tržni vrednosti. Nabavna vrednost je večinoma jasna, z ugotovitvijo tržne vrednosti pa se pojavijo težave. Načelno velja, da je tržna vrednost enaka dnevni vrednosti, vendar je dnevna vrednost lahko večja ali manjša od vrednosti, ki bi jo lahko iztržili pri menjavi, to je čisti iztržljivi vrednosti. Bolj enostavna je torej evidenca po nabavni vrednosti (SRS, 1993, str. 11).

Načelo previdnosti zahteva evidentiranje dolgov po njihovi najvišji vrednosti. Tak sistem v zelo omejenem obsegu ali sploh ne dopušča uporabe načela poštene vrednosti (SRS, 1993, str. 11).

Opredmetena osnovna sredstva. Med opredmetena osnovna sredstva uvrščamo zemljišča, zgradbe, proizvodno in drugo opremo za opravljanje dejavnosti (razni stroji, delovna orodja, pohišstvo in podobno), osnovno čredo in večletne nasade. Opredmetena osnovna sredstva služijo opravljanju dejavnosti podjetja, njihova doba koristnosti je večja od 1 leta. Opredmetena sredstva z omejeno dobo koristnosti so t. i. amortizirljiva sredstva (Bajuk, 2002, str. 8).

Amortizacijo obračunavamo posamično, za vsako opredmeteno osnovno sredstvo posebej. Nabavno vrednost osnovnega sredstva pomnožimo z določeno amortizacijsko stopnjo. Da določimo amortizacijsko stopnjo, moramo najprej oceniti dobo koristnosti opredmetenega osnovnega sredstva. Ocenjujemo jo lahko z vidika pričakovanega fizičnega staranja

oziroma izrabe, tehničnega staranja, ekonomskega staranja in morebitnih drugih omejitev uporabe. Amortizacijo amortizirljivega opredmetenega osnovnega sredstva začnemo obračunavati 1. dan v mesecu, ki sledi mesecu, ko je bilo osnovno sredstvo usposobljeno za uporabo, in prenehamo obračunavati, ko je amortizirljivi znesek v celoti prenesen v stroške (Bajuk, 2002, str. 10).

Podjetje za lastne potrebe samostojno določi (SRS, 1993):

- metodo amortiziranja,
- letne amortizacijske stopnje,
- razdelitev letne amortizacije znotraj obdobja.

Občasno mora podjetje preverjati dobo koristnosti amortizirljivih sredstev ter amortizacijske stopnje pri spremembi dobe koristnosti preračunati za sedanja in bodoča obdobja, če so pričakovanja bistveno drugačna od prejšnjih ocen.

V Sloveniji ločimo obračun amortizacije za davčne in poslovne potrebe. Podjetje za poslovne potrebe samo določi znesek letne amortizacije, za davčne je predpisana z zakonom. Zakonsko določena amortizacija je lahko višja ali nižja od amortizacije v podjetju. Če je višja, za podjetje ni neposrednih posledic, posredno pa je, saj podjetje ni izrabilo možnosti manjše davčne osnove, ki bi bila posledica višje amortizacije. Če je nižja, je tisti del amortizacije podjetja, ki je višji od zakonsko določene amortizacije, obdavčen (SRS, 1993, str. 70).

V inflacijskih razmerah moramo konec obračunskega leta praviloma opraviti revalorizacijo z indeksom cen na drobno. Revaloriziramo posebej nabavne vrednosti in posebej popravke vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev. Razlika med rezultatom revalorizacije nabavne vrednosti in rezultatom revalorizacije popravka vrednosti je čisti učinek revalorizacije opredmetenih osnovnih sredstev, ki oblikuje revalorizacijski izid.

Revalorizirana nabavna vrednost opredmetenih osnovnih sredstev dolgoročno ne sme biti višja od nabavnih cen ali stroškov izgradnje ali izdelave enakih ali podobnih opredmetenih osnovnih sredstev in ne večja od zneska, nadomestljivega z amortizacijo (Bajuk, 2002, str. 12).

Neopredmetena sredstva. Med neopredmetena dolgoročna sredstva spadajo naložbe v pridobitev materialnih pravic ali dolgoročno vračunljivi stroški in izdatki podjetja, ki so povezani z njegovim poslovanjem. Med te prištevamo dolgoročno razmejene organizacijske stroške, dolgoročno razmejene stroške razvijanja, koncesije, patente, licence, blagovne znamke in dobro ime ter dolgoročno vračunljive stroške in izdatke podjetja. Z amortiziranjem začnemo 1. dan v mesecu, ki sledi mesecu, ko so bila sredstva aktivirana in končamo z iztekom ocenjene dobe koristnosti. Dobro ime moramo

amortizirati v 5 letih. Neodpisano vrednost neopredmetenih dolgoročnih sredstev in izhodišča, na osnovi katerih smo določili dobo koristnosti, moramo podrobno preverjati konec vsakega obračunskega obdobja. Če merila ne veljajo več, moramo neodpisano razliko prenesti med izredne odhodke. Če so merila še veljavna, vendar ni mogoče pričakovati, da bodo gospodarske koristi delovanja sredstva ustrezne za pokritje neodpisane vrednosti, moramo razliko pripisati amortizaciji. Ko je razlika že zajeta v stroških, je v naslednjih obdobjih ne moremo ponovno aktivirati (SRS 2.4., 1993, str. 24).

Revalorizacijo nabavne vrednosti in revalorizacijo popravkov vrednosti praviloma izvedemo na koncu obračunskega obdobja z določenim kazalnikom. Revalorizacijski učinki neopredmetenih dolgoročnih sredstev oblikujejo revalorizacijski izid (Bajuk, 2002, str. 17).

Finančne naložbe. Finančne naložbe so naložbe v druga podjetja z namenom pridobivanja prihodkov od financiranja in drugih koristi oziroma ohranjanja in povečevanja vrednosti vloženih sredstev. Ločimo dolgoročne naložbe, ki imajo rok iztržljivosti daljši od 1 leta, in kratkoročne, ki imajo rok iztržljivosti krajši od 1 leta. Dolgoročne finančne naložbe so sestavni del stalnih sredstev podjetja in jih obravnavamo kot dolgoročne terjatve do podjetja, v katerega smo vložili sredstva. Kratkoročne finančne naložbe so sestavni del gibljivih sredstev podjetja in jih obravnavamo kot terjatve iz financiranja. Kadar se spremenijo roki zapadlosti, lahko dolgoročne finančne naložbe postanejo kratkoročne in obratno (Bajuk, 2002, str. 19).

Med dolgoročne finančne naložbe štejemo naložbe v kapital drugih podjetij, dolgoročno dana posojila, dolgoročne terjatve iz poslovanja in naložbe v odkupljene lastne delnice (SRS, 1993, str. 28).

Naložbe v kapital drugih podjetij so lahko kupljene delnice, pridobljeni deleži in pridobljene celote kapitala drugih podjetij. Začetna nabavna vrednost tovrstnih naložb mora ustrezati znesku naloženih prostih denarnih sredstev na dan naložbe. Če gre za vlaganje obvladujočega podjetja v odvisno, je začetna nabavna vrednost naložbe enaka ustreznemu delu kapitala v odvisnem podjetju (Bajuk, 2002, str. 19).

Deleži v dobičku se lahko izkazujejo po kapitalski ali naložbeni metodi. Po kapitalski metodi moramo sestaviti skupinske računovodske izkaze. Ugotovljeni dobiček odvisnega podjetja izkaže obvladujoče podjetje kot povečanje kapitalske naložbe in hkrati povečanje prihodkov od financiranja. Če odvisno podjetje znesek dobička nakaže obvladujočemu podjetju, mora le-to zmanjšati vrednost kapitalske naložbe. Če ima odvisno podjetje izgubo, mora obvladujoče podjetje delež pripadajoče izgube obravnavati kot zmanjšanje dolgoročnih finančnih naložb in hkrati povečanje odhodkov financiranja. Po naložbeni metodi izkaže obvladujoče podjetje delež v dobičku le, če ga prejme v denarnem znesku. Ob izgubi odvisnega podjetja je priporočljivo, da obvladujoče podjetje preveri, ali

dolgoročna finančna naložba v odvisno podjetje izgublja vrednost, in oblikuje ustrezen popravek vrednosti dolgoročne finančne naložbe v breme odhodkov financiranja (Bajuk, 2002, str. 19).

Knjigovodska vrednost dolgoročnih finančnih naložb v vrednostnice ne sme presegati tržne vrednosti vrednostnic. Po računovodskem načelu previdnosti moramo naložbo ovrednotiti po nižji vrednosti. Če je tržna vrednost nižja od knjigovodske vrednosti, moramo zmanjšati knjigovodsko vrednost. Če ugotovimo, da finančna naložba izgublja vrednost, moramo narediti popravek vrednosti v breme odhodkov financiranja. Če se v istem obračunskem obdobju ta vrednost poveča, naredimo obratni postopek, če pa se popravljena finančna naložba poveča v naslednjih obračunskih obdobjih, naredimo popravek vrednosti naložbe in hkrati povečamo prihodke od financiranja. Odpis dolgoročne naložbe pa moramo narediti takoj, ko se pojavijo za to utemeljeni razlogi (Bajuk, 2002, str. 20).

Dolgoročna posojila imajo dobo vračanja daljšo od 1 leta. Namenjena so ohranjanju glavnice in pridobivanju prihodkov od financiranja. V inflacijskih razmerah pomeni prihodek od financiranja le dogovorjeni realni del obresti od posojil, revalorizacijski del oblikuje revalorizacijski izid podjetja. Posebej vodimo dana dolgoročna posojila doma in posebej posojila, dana v tujini. Ločeno vodimo posojila za odkup obveznic ter posojila za odkup drugih domačih in tujih vrednostnih papirjev. Zneskom danih posojil lahko pripisujemo obresti, odpisujemo pa obroke vračil in tista posojila, ki preidejo med kratkoročna posojila (Bajuk, 2002, str. 20).

Dolgoročne terjatve iz poslovanja so lahko blagovni krediti, dani doma ali v tujini, razni potrošniški krediti, dane varščine, terjatve iz finančnega najema in druge terjatve, katerih rok vračila je daljši od 1 leta. Nabavna vrednost dolgoročnih terjatev iz poslovanja so zneski iz ustrezne dokumentacije. Če za kakšno dolgoročno terjatev sumimo, da je ne bomo dobili vrnjene v rednih obrokih, jo vodimo kot sumljivo ali sporno terjatev in oblikujemo ustrezne popravke vrednosti. Obvezni so popravki vrednosti zaradi tečajnih razlik. V razmerah inflacije moramo revalorizirati dolgoročne terjatve iz poslovanja z določenim kazalnikom. Znesek tečajnih razlik in znesek revalorizacije oblikujeta revalorizacijski popravek, realni del obresti pa poveča prihodke od financiranja (Bajuk, 2002, str. 20).

Delež naložb v nakup lastnih delnic v delniški družbi je zakonsko omejen na 10 % osnovnega kapitala, s predpostavko, da je oblikovan sklad lastnih delnic. V družbah z omejeno odgovornostjo lahko odkupimo delež lastnega kapitala, če je delež kupljen z zneskom, ki presega osnovni kapital (Bajuk, 2002, str. 20).

Med kratkoročne finančne naložbe spadajo kratkoročne finančne naložbe v kapital drugih podjetij, dana kratkoročna posojila, razen blagovnih kreditov, kratkoročni depoziti in varščine ter kratkoročne naložbe v lastne delnice.

Nabavne vrednosti kratkoročnih finančnih naložb ustrezajo znesku naloženih denarnih ali drugih sredstev. Na osnovi predvidenih tveganj pri vračilu, tveganj pri tečajnih razlikah in vplivov drugih dejavnikov tveganja oblikujemo ustrezne popravke vrednosti (Bajuk, 2002, str. 21).

V inflacijskih razmerah kratkoročne finančne naložbe revaloriziramo, če je tako določeno v pogodbi. Če je revalorizirani znesek, izračunan na osnovi pogodbenih določil, višji od zneska, ki bi ga dobili pri izračunu z uporabo določenega kazalnika, povečamo za znesek razlike prihodke od financiranja, za ostali del oblikujemo revalorizacijski izid. Revalorizacijski izid oblikujemo tudi iz razlike, nastale pri uskladitvi knjigovodske vrednosti kratkoročnih finančnih naložb v vrednostne papirje s tržno ceno, če se je tržna cena povišala zaradi učinkov inflacije. Če so tržne vrednosti višje od vrednosti, ki jih dobimo pri izračunu z določenim kazalnikom, revaloriziramo kratkoročne finančne naložbe v vrednostne papirje zaradi upoštevanja načela manjše vrednosti le do manjšega od obeh zneskov. Kratkoročne finančne naložbe v vrednostne papirje, izražene v tuji valuti, revaloriziramo s kazalnikom rasti tečaja tuje valute od dneva pridobitve do konca obračunskega obdobja. Če je dobljena revalorizirana vrednost višja od tržne, po načelu manjše vrednosti, revaloriziramo le od vrednosti tržnih cen in oblikujemo revalorizacijski izid (Bajuk, 2002, str. 21).

Denarna sredstva. Denarna sredstva delimo na sredstva v blagajni in dobroimetja na računih pri drugih finančnih organizacijah (Bajuk, 2002, str. 25).

Denarna sredstva v domači valuti evidentiramo vedno po nominalni vrednosti, denarna sredstva v tuji valuti pa preračunavamo v domačo po srednjem tečaju Banke Slovenije na dan poslovnega dogodka (SRS 7.2., 1993, str. 43).

S poslovnofinančnega vidika pomeni pojem denarnih sredstev poleg denarnih sredstev v omenjenem smislu še druge ustreznike, ki jih lahko prištevamo med denarna sredstva ter se pojavijo med kratkoročnimi finančnimi naložbami, terjatvami in obveznostmi. Pri obravnavanju in razporejanju tovrstnih inštrumentov med ustreznike denarnih sredstev je ključnega pomena razpoložljivost sredstev za porabo, brez potrebe po pretvarjanju iz ene v drugo obliko. Taka denarna sredstva so izločena ali neizločena sredstva za posebne namene, ki jih lahko po potrebi uporabimo tudi za druge namene. To so: vezani depoziti na bankah, predvsem kratkoročno vezane vloge, vloge s krajšim odpovednim rokom, vloge na vpogled, splošno sprejemljive tuje valute, v unovčenje prejeti čeki in menice, devize s konvertibilno klavzulo ter vrednostni papirji, ki kotirajo na borzi in niso namenjeni dolgoročnim vlaganjem (Bajuk, 2002, str. 26).

Druga denarna sredstva s poslovnofinančnega vidika delimo na kratkoročna, ki spadajo med kratkoročne vezave, ter dolgoročna denarna sredstva, med katera spadajo sredstva,

namenjena investicijam v stalna sredstva, dolgoročne finančne naložbe in vrednostnice, ki jih ne moremo unovčiti na trgu vrednostnih papirjev ali temu niso namenjene (SRS 7.6., 1993, str. 44).

Terjatve. Terjatev je pravica do plačila dolga, dobave stvari ali opravljene storitve, ki temelji na premoženjskopравnih in drugih zakonskih razmerjih. Ločimo dane predujme za neopredmetena sredstva, dane predujme za opredmetena sredstva in terjatve, ki sestavljajo gibljiva sredstva podjetja. Slednje delimo na dolgoročne in kratkoročne terjatve ter dane predujme za zaloge. Po naravi terjatve ločimo: terjatve do kupcev in druge terjatve iz poslovanja, terjatve v zvezi z oblikovanjem kapitala, terjatve iz financiranja, ki se delijo na terjatve za obresti in terjatve za deleže iz dobička drugih podjetij, ter druge terjatve v zvezi s preoblikovanjem sredstev, med njimi so tudi terjatve iz prejetih čekov in menic (SRS 5.2., 1993, str. 36).

Začetno vrednost terjatev predstavljajo zneski iz ustreznih dokumentov. Kasneje lahko neposredno povečamo ali zmanjšamo zneske terjatev. Če pride do povečanja terjatve v istem obračunskem obdobju, kot je terjatev nastala, povečamo ustrezne prihodke od poslovanja ali financiranja, vsa povečanja v naslednjih obračunskih obdobjih knjižimo med izredne prihodke. Vsa zmanjšanja v istem obračunskem obdobju povečujejo odhodke od poslovanja ali financiranja, vsa zmanjšanja terjatev v naslednjih obračunskih obdobjih povečujejo izredne odhodke. Terjatve, za katere domnevamo, da ne bodo povečane v rednem roku ali niso poravnane in je rok zapadlosti že pretečen, uvrstimo med dvomljive ali sporne. Pri prodaji na kredit na osnovi izkušenj in bodočih pričakovanj določimo stopnjo spornih odplačil, s katero obračunamo zneske odpisa terjatev, ki jih evidentiramo na kontih popravkov vrednosti terjatev in kontih ustreznih stroškov. Po preteku obračunskega obdobja knjigovodsko stanje uskladimo z dejanskim. Terjatve do pravnih in fizičnih oseb v tujini preračunamo v domačo valuto po srednjem tečaju Banke Slovenije na dan nastanka terjatve. Konec obračunskega obdobja izračunamo tečajne razlike, ki tvorijo ustrezne prihodke ali odhodke financiranja (SRS 5.5., 1993, str. 37).

V razmerah inflacije revaloriziramo terjatve iz poslovanja s pogodbeno dogovorjenimi obrestmi, pri čemer revalorizacijski učinek in realne obresti povečujejo obstoječe terjatve ali oblikujejo posebne terjatve ter v celoti povečujejo prihodke od financiranja (SRS 5.13., 1993, str. 37).

Zaloge. Zaloge so opredmetena sredstva ki so namenjena porabi v proizvodnji blaga in storitev za prodajo, opredmetena sredstva, ki so v postopku proizvodnje in so namenjena za prodajo, ter opredmetena sredstva, ki so namenjena za prodajo. Vodimo zaloge materiala, drobnega inventarja in embalaže, zaloge nedokončane proizvodnje, polproizvodov in proizvodov ter zaloge trgovskega blaga (SRS, 1993, str. 34).

Zaloge materiala in surovin, zaloge drobnega inventarja z dobo trajanja do 1 leta, zaloge embalaže in zaloge nadomestnih delov vrednotimo po njihovi nabavni ceni, ki zajema nakupno ceno, zmanjšano za dane popuste, neposredne stroške nabave in uvozne dajatve. Neposredne stroške nabave vštujemo v izvirno vrednost na osnovi dokumentacije, lahko pa jih na osnovi izkušenj vračunamo kot predvidene stroške nabave, ki jih knjižimo v breme zalog in dobro pasivnih časovnih razmejitev. Iz dokumentacije ugotovimo dejansko vrednost stroškov nabave. Če se ta razlikuje od predvidene, uskladimo stanje ter napravimo ustrezne popravke v breme pasivnih razmejitev in dobro obveznosti do povzročiteljev, če so razlike nastale zaradi dobaviteljev, oziroma zmanjšamo ustrezne razlike, če so posledica dejavnikov v podjetju. Ob koncu obračunskega obdobja primerjamo celotne predvidene stroške nabave zaloge z dejansko nastalimi stroški nabave. Ugotovljene razlike evidentiramo na eni strani na kontih popravkov zalog, na drugi med časovnimi razmejitvami. Če so bili predvideni odvisni stroški nabave večji od dejanskih, prenašamo saldo v naslednje obračunsko obdobje. Zaloge trgovskega blaga vodimo, zlasti v maloprodajnih enotah, po prodajnih cenah z vključenim davkom na dodano vrednost. Na kontih popravkov vrednosti vodimo ustrezne razlike v ceni in davek na dodano vrednost. Knjigovodska vrednost zalog trgovskega blaga je torej nabavna cena (Bajuk, 2002, str. 29).

Kadar se tržne nabavne cene spreminjajo, lahko zaloge materiala, embalaže, nadomestnih delov in drobnega inventarja vodimo po eni izmed naslednjih 4 razpoložljivih metod: po metodah drsečih cen, tehtanih povprečnih cen, zaporednih cen oziroma FIFO in povratnih cen ter stalnih cen. Na koncu obračunskega obdobja vse zaloge ovrednotimo po eni izmed omenjenih metod, če so dobljeni zneski manjši od čiste iztržljive vrednosti. Če so večji, moramo vrednost zalog zmanjšati do čiste iztržljive vrednosti, odpise evidentiramo med odhodki poslovanja. Spremljamo gibanje nabavnih cen blaga na trgu. Če cene stalno padajo in predvidevamo, da bodo padale še naprej, moramo količino zalog preračunati na zadnjo, najnižjo vrednost, odpise pa evidentirati med poslovne odhodke (SRS, 1993, str. 34).

V inflacijskih razmerah moramo opraviti revalorizacijo predvsem takrat, ko zmanjšujemo zaloge po metodi zaporednih cen. Revaloriziramo do vrednosti, ki upošteva nabavne cene oziroma proizvodne stroške na enoto v zadnjem četrtletju, največ do vrednosti nabavnih cen, oziroma proizvodne stroške na koncu obračunskega obdobja. Če tedaj veljavnih nabavnih cen nimamo na razpolago, lahko zaloge revaloriziramo z indeksom cen. Zaloge, ki jih vodimo po ostalih metodah, preračunamo konec obračunskega obdobja na novo vrednost, ki ustreza tedaj veljavni ravni cen. Revalorizacijski učinki oblikujejo

revalorizacijski izid. Pri vrednotenju zalog poslovnih učinkov ima podjetje na razpolago 3 metode: metodo vrednotenja po proizvodnih stroških, metodo vrednotenja po zoženi lastni ceni in metodo vrednotenja po spremenljivih proizvodnih stroških (Bajuk, 2002, str. 30).

Kapital. Kapital pomeni lastniško financiranje podjetja. Z vidika podjetja pomeni obveznost do lastnikov, ki je ne moremo obravnavati kot dolg. Pojmujemo ga lahko na 2 načina. Finančno pojmovanje kapitala obravnava kapital kot čisto premoženje podjetja, njegovo vrednost moramo ohranjati. Stvarni kapital ga obravnava z vidika proizvodne zmogljivosti podjetja (Bajuk, 2002, str. 31).

Ločimo osnovni kapital, ki je lahko glede na vrsto podjetja delniški kapital, delež v kapitalu in vloga kapitala. Osnovni kapital povečujemo za zneske novovpisanih delnic, za pripisane novovplačane deleže in vloge kapitala. Nominalni znesek kapitala je vpisan v domači valuti, zato tudi začetne vrednosti, izražene v tuji valuti, preračunamo na domačo valuto po srednjem tečaju Banke Slovenije. Vse kasnejše tečajne razlike oblikujejo revalorizacijski izid. Delniški kapital vodimo ločeno za del kapitala iz prednostnih delnic in del kapitala iz navadnih delnic ter za del kapitala po posameznih izdajah delnic. Posebej vodimo odkupljene lastne delnice (Bajuk, 2002, str. 31).

Oblikovanje rezerv se določi v statutu delniške družbe, delničarji pa se lahko o tem dogovarjajo tudi sprotno. Rezerve kapitala se oblikujejo pri delitvi čistega dobička, zmanjšujejo pa se za poravnavo izgube, če izgube ne pokrijemo v 5 letih v breme izrednih odhodkov poslovanja podjetja. Sredstev rezerv ne moremo deliti med lastnike (Bajuk, 2002, str. 32).

Preneseni čisti dobiček je del nerazporejenega dobička preteklih let, prenesena izguba je del še neporavnane izgube iz poslovanja preteklih let. Preneseno izgubo praviloma pokrijemo iz izrednih odhodkov v 5 letih od nastanka izgube. Če v 5 letih izgube z rednim poslovanjem ne moremo pokriti, porabimo za pokritje sredstva rezerv, če je tudi teh premalo, jo krijemo iz drugih sestavin kapitala (Bajuk, 2002, str. 32).

Skladno s finančnim pojmovanjem kapitala moramo ohranjati vrednost kapitala. Obvezno moramo konec obračunskega obdobja vrednost kapitala revalorizirati z indeksom cen, s katerim se meri inflacija. Revaloriziramo vsako vrsto kapitala posebej, učinke revalorizacije knjižimo na konte revalorizacijskih popravkov. Glede na izkazane vrste kapitala imamo posebne konte revalorizacijskega popravka za osnovni kapital, za vplačane presežke kapitala, za rezerve, za preneseni dobiček in za preneseno izgubo. Upoštevati moramo, da pripadajo lastnikom kapitala poleg osnovnega tudi vse ostale vrste kapitala v razmerju z lastniškimi deleži (Bajuk, 2002, str. 32).

Obveznosti. Ločimo dolgoročne in kratkoročne obveznosti. Dolgoročne so tiste, katerih rok zapadlosti vračila je daljši od 1 leta. Ločimo dolgoročne obveznosti iz financiranja, med katere štejemo dolgoročno dobljena posojila in izdane dolgoročne vrednostne papirje ter dolgoročne obveznosti iz poslovanja, ki so predvsem dolgoročno dani krediti dobaviteljev za nabavljeno blago ali storitve (SRS, 1993, str. 53).

Nabavno vrednost dolgoročnih obveznosti predstavljajo zneski iz ustrezne dokumentacije. Kasneje lahko nabavno vrednost povečujemo za predpisane obresti, če je to pogodbeno dogovorjeno, zmanjšujemo jo z zneski odplačil in prenosi med kratkoročne obveznosti. Če se pri izdaji dolgoročnih obveznic pojavi presežek ali popust, ga odpisujemo sorazmerno z zapadlostjo glavnice v plačilo. Obračunane obresti od dolgoročnih obveznosti povečujejo odhodke financiranja. Dolgoročne obveznosti, izražene v tuji valuti, preračunamo v domačo valuto po srednjem tečaju Banke Slovenije na dan nastanka dogodka, kasneje ugotovljene tečajne razlike pa knjižimo med odhodke ali prihodke financiranja (Bajuk, 2002, str. 32).

V inflacijskih razmerah dolgoročne obveznosti revaloriziramo, če je to pogodbeno dogovorjeno. Revalorizacija, ugotovljena z indeksom rasti cen, je postavka črpanja revalorizacijskega izida, revalorizacija nad tem zneskom je odhodek financiranja. Dolgoročne obveznosti iz vrednostnih papirjev revaloriziramo le, če je to pogodbeno določeno, in z učinkom revalorizacije črpamo revalorizacijski izid. Dolgoročne obveznosti iz vrednostnih papirjev, ki so izražene v tuji valuti, preračunamo po srednjem tečaju na zadnji dan obračunskega obdobja in tečajno razliko izkažemo v revalorizacijskem izidu (Bajuk, 2002, str. 32).

Kratkoročne obveznosti so obveznosti iz financiranja in obveznosti iz poslovanja, z rokom zapadlosti v plačilo, krajšim od 1 leta. Kratkoročne obveznosti iz poslovanja so prejeti predujmi, kratkoročne obveznosti do dobaviteljev, druge kratkoročne obveznosti iz poslovanja, kratkoročne obveznosti, povezane z odhodki financiranja, kratkoročne obveznosti v zvezi z razdelitvijo poslovnega izida ter druge kratkoročne obveznosti, med katere spadajo tudi kratkoročne obveznosti na podlagi izdanih čekov in menic. Ločeno vodimo kratkoročne obveznosti po vrstah, kratkoročne obveznosti do domačih ali tujih pravnih oseb in kratkoročne obveznosti do podjetij v skupini, za katero delamo skupinsko bilanco (SRS, 1993, str. 54).

Začetne nabavne vrednosti kratkoročnih obveznosti so zneski iz ustrezne dokumentacije, kasneje pa lahko nabavne vrednosti povečamo. Če se to zgodi v istem obračunskem obdobju, bremenimo za zneske povišanja ustrezne stroške ali odhodke poslovanja, za zneske povišanja v naslednjih obračunskih obdobjih bremenimo izredne odhodke. Obratno, če se v istem poslovnem letu kratkoročne obveznosti zmanjšajo iz drugih razlogov, ne zaradi odplačil, zmanjšamo ustrezne stroške oziroma odhodke poslovanja oziroma izredne odhodke, če pride do zmanjšanja v naslednjih letih (SRS, 1993, str. 54).

Revalorizacijo kratkoročnih obveznosti iz poslovanja opravljamo, če je to pogodbeno dogovorjeno. Učinek revalorizacije ali z indeksom rasti cen, obrestmi ali tečajnimi razlikami izkazujemo kot odhodek financiranja. Kratkoročne obveznosti iz vrednostnih papirjev revaloriziramo, če je to določeno v sklepu o izdaji vrednostnega papirja, učinek revalorizacije je postavka črpanja revalorizacijskega izida. V tujih valutah izražene kratkoročne obveznosti iz vrednostnih papirjev preračunavamo po srednjem tečaju na dan bilance stanja in s tečajno razliko črpamo revalorizacijski izid (SRS, 1993, str. 54).

Dolgoročne rezervacije. Smiselno so dolgoročne rezervacije dolgoročne pasivne časovne razmejitve, vzpostavljene za obveznosti, ki bodo po pričakovanih nastopile šele čez več kot 1 leto, ali za tiste obveznosti, za katere sta nastanek in velikost negotova (SRS, 1993, str. 57).

Ločimo dolgoročne rezervacije zaradi dolgoročno odloženih prihodkov, zaradi dolgoročno vnaprej vračunanih stroškov, dolgoročne rezervacije v zvezi s proračunskimi dotacijami za osnovna sredstva, dolgoročne rezervacije, ki nastanejo na podlagi slabega imena in povečanja vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev, zaradi sprememb tržnih cen. Namen dolgoročno odloženih prihodkov je kritje stroškov, ki se bodo pojavili čez več kot 1 leto, zato ne morejo biti vključeni v tekoče prihodke. Dolgoročne rezervacije v zvezi s proračunskimi dotacijami za osnovna sredstva so v obliki nepovratnih sredstev, bodisi v denarni obliki bodisi v obliki opredmetenega osnovnega sredstva, namenjene izključno amortiziranju teh sredstev, in se skladno z amortizacijo postopno zmanjšujejo. Dolgoročne rezervacije na račun vnaprej vračunanih stroškov oblikujemo na osnovi večletnega predračuna in določimo tudi koeficient vračunavanja dolgoročne rezervacije med stroške. Po preteku roka, za katerega smo oblikovali rezervacijo, moramo za njen preostanek stornirati stroške oziroma odhodke, vračunane v zadnjem letu za isti namen (SRS, 1993, str. 58).

Konec obračunskega obdobja dolgoročne rezervacije v razmerah inflacije revaloriziramo z indeksom rasti cen in učinke obravnavamo kot postavko črpanja revalorizacijskega izida (SRS, 10.12, 1993, str. 58).

2.1.1.2 Prehod na SRS (2001)

V SRS (2001) je obdržanih precej računovodskih rešitev glede vrednotenja in izkazovanja gospodarskih kategorij, ki so bile sprejete v letu 1993. Kljub temu lahko rečemo, da so bili SRS (2001) »v teoretičnem in izvedbenem smislu revolucionarni ter so zahtevali tudi spremembo miselnosti oziroma so spremenili temeljni način obravnavanja in razumevanja računovodenja« (Odar, 2006, str. 5). Temeljna razloga za spremembe SRS (1993), ki so bile uresničene v SRS (2001), so navedene v predgovoru SRS (2001) in so (Odar, 2002, str. 5):

1. skokovito je napredovala teorija računovodenja,
2. spremenile so se razmere oziroma okolje, v katerih so poslovala slovenska podjetja; med temi so: nižja inflacija, Slovenija se je pridruževala Evropski uniji in globalizacija.

Vodilno načelo v SRS (2001) je sodoben način izkazovanja postavk v računovodskih izkazih, ki priporoča ter poudarja predvsem resnično in pošteno sliko stanja sredstev in obveznosti do njihovih virov ter poslovne in finančne izide po resnični in pošteni vrednosti. Da bi se čim bolj približali temu, je vodilna podlaga za merjenje postavk poštena vrednost, zato pa je upoštevano tudi načelo previdnosti. Poštena vrednost je denarni znesek ali njegov nadomestek, ki ga je mogoče dobiti pri menjavi med dobro obveščanima strankama pri premišljenem poslu. Za posamezne postavke SRS posebej določajo pošteno vrednost. V SRS (2001) pri kapitalu ni bistvenih sprememb, še vedno sta veljavna finančno pojmovanje kapitala in zahteva po ohranitvi vrednosti kapitala. Vendar revalorizacije ni več, vrednost kapitala ohranjamo s prevrednotovanjem kapitala.

Skladno z načelom izkazovanja po pošteni vrednosti uvajajo SRS (2001) pomembno vsebinsko spremembo pri obravnavanju postavk in računovodskih izkazov s prevrednotenjem. Nov sistem prevrednotovanja vrednosti dopušča prevrednotenje zaradi okrepitve ter zaradi oslabilte sredstev in obveznosti do virov sredstev. Za sredstva je prevrednotenje zaradi okrepitve dopustno, prevrednotenje zaradi oslabilte je obvezno. Pri dolgovih je obvezno prevrednotenje zaradi okrepitve, prevrednotenje zaradi oslabilte je dopustno. Pomembna novost je obvezno prevrednotenje finančnih, zlasti tržnih instrumentov, ki jih je bilo treba prevrednotiti vsaj na koncu obračunskega obdobja in prevrednotene vrednosti izkazati v bilancah stanja.

Splošno in posebno prevrednotenje. SRS (2001) na področju prevrednotenja uvajajo 2 nova pojma: splošno in posebno prevrednotenje. Splošno prevrednotenje je posledica spremembe kupne moči domače valute. V skladu s finančnim pojmovanjem kapitala je treba najprej ohraniti kupno moč kapitala, šele potem lahko ugotavljamo dobiček. Zato je bilo prevrednotenje kapitala na koncu obračunskega obdobja obvezno in se je opravilo, če se je razmerje tečaja evra do tolarja v prejšnjem koledarskem letu povečalo za več kot 5,5 %. Splošni prevrednotovalni popravek kapitala je bilo mogoče izkazati kot izredni odhodek. Možno pa ga je bilo pokriti iz posebnih prevrednotovalnih popravkov v zvezi z osnovnimi sredstvi in dolgoročnimi finančnimi naložbami, če je bil oblikovan z učinki prevrednotenja osnovnih sredstev in dolgoročnih finančnih naložb.

Posebno prevrednotenje je posledica spremembe cen gospodarskih kategorij. Opraviti ga je bilo mogoče ob koncu obračunskega obdobja ali med njim zaradi okrepitve ali oslabilte sredstev in dolgov.

Za prevrednotenje sredstev zaradi okrepitve je veljalo, da je dopustno v primerih, ko je bila na osnovi utemeljenih tržnih podatkov ugotovljena poštena vrednost sredstev večja od

knjižne vrednosti teh sredstev. Vrednost sredstev se je prevrednotila do višine poštene vrednosti, iz zneska razlike pa je bil oblikovan posebni prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi s temi sredstvi. Iz tako oblikovanega popravka je bilo mogoče kriti kasnejše oslabitve tistih sredstev, od katerih je bil oblikovan, in tudi razliko amortizacije, obračunane zaradi povečane prvotne vrednosti amortizirljivih sredstev. Pri okrepitvi sredstev gre za povečanje prihodnjih gospodarskih koristi iz sredstev, zato je posebni prevrednotovalni popravek prehodne narave, končni izid je odvisen od dejanskega iztržka iz delovanja teh sredstev.

Za dolgove je bilo določeno obvezno prevrednotenje zaradi okrepitve, če je bila poštena vrednost višja od knjižne. Ker gre za povečanje pričakovanega odtoka gospodarskih koristi, je bil posebni prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi z dolgovi, oblikovan iz zneska razlike do poštene vrednosti, prehodnega značaja. Realizira se pri dokončni poravnavi teh dolgov.

Prevrednotenje sredstev zaradi oslabitve pomeni zmanjšanje knjižne vrednosti sredstev, če knjigovodska vrednost sredstev presega njihovo nadomestljivo vrednost. Nadomestljiva vrednost sredstev je enaka čisti prodajni ceni sredstev ali njihovi vrednosti pri uporabi, odvisno od tega, katera je realnejša. Prevrednotenje sredstev zaradi oslabitve je obvezna, če ne pričakujemo, da bodo prihodnje koristi iz delovanja teh sredstev ustrezale njihovi knjigovodski vrednosti. Pričakovane prihodnje koristi določimo na osnovi diskotirane vrednosti ocenjenih denarnih tokov, ki naj bi jih ustvarili z delovanjem sredstev. Ocenjene prihodnje koristi so osnova za merjenje oslabitve sredstev, saj mora biti knjigovodska vrednost nadomeščena z realizacijo v enaki vrednosti prejetih denarnih sredstev. V nasprotnem primeru lahko pride do negativnega denarnega toka.

Prevrednotenje dolgov zaradi slabitve je dopustno. Z zneskom oblikujemo posebni prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi z dolgovi, ki je prehodnega značaja. Pri dokončni poravnavi dolga pa znesek razlike poveča prevrednotovalni poslovni oziroma finančni prihodek.

Opredmetena osnovna sredstva. SRS (2001) so uvedli 2 nova pogoja za pripoznavanje opredmetenih osnovnih sredstev: verjetnost, da bodo sredstva prinašala podjetju gospodarske koristi, in zanesljivost pri izmeri nabavne vrednosti (SRS (2001), 1.8, 2004, str. 24).

Novost pri opredmetenih osnovnih sredstvih v SRS (2001) je pojem opredmetena osnovna sredstva trajno zunaj uporabe in razporeditev sredstev, ki so sicer zaradi vrednosti do 500 evrov uvrščena med material, saj SRS določajo, da se lahko stvari drobnega inventarja, katerih posamična nabavna vrednost ne presega 100 evrov, razporedijo med material (SRS 1.23, 2004, str. 26).

Bistvena sprememba v SRS (2001) glede na SRS (1995) je tudi pri datumu začetka amortiziranja. Tako so se po novem morala sredstva začeti amortizirati 1. dne v mesecu, ki sledi mesecu, v katerem se je opredmeteno osnovno sredstvo začelo uporabljati za opravljanje dejavnosti. Novosti so tudi na področju razkritij, vendar za namen tega magistrskega dela to ni pomembno.

V SRS (2001) so tudi zelo obširna določila glede prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev. Loči 3 vrste prevrednotenja, in sicer: zaradi okrepitve, zaradi oslabitve in zaradi odprave oslabitve (SRS, 2004, str. 29).

Neopredmetena dolgoročna sredstva. Tako kot pri opredmetenih osnovnih sredstvih morata biti tudi pri dolgoročnih neopredmetenih sredstvih za njihovo pripoznavanje v knjigovodskih razvidih izpolnjena 2 pogoja, in sicer: verjetnost, da bo sredstvo prinašalo gospodarske koristi za podjetje in zanesljivost izmere njegove nabavne vrednosti (SRS 2.8., 2004, str. 34).

Nabavne vrednosti neopredmetenih dolgoročnih sredstev so v SRS (2001) določene natančneje. V nabavno vrednost prištevamo, poleg stroškov, definiranih v SRS (1995), še uvozne in nevračljive nakupne dajatve. Pri pridobitvi neopredmetenega dolgoročnega sredstva z zamenjavo je nabavna vrednost njegova poštena vrednost. Če gre za zamenjavo za delnice ali druge vrednostne papirje, vzamemo za nabavno vrednost pošteno vrednost neopredmetenega dolgoročnega sredstva ali pošteno vrednost danih vrednostnih papirjev, odvisno od tega, katero lahko določimo natančneje. Z državno podporo pridobljena neopredmetena dolgoročna sredstva izkazujemo po nabavni vrednosti, če je znana, sicer po pošteni. Nabavno vrednost neopredmetenih dolgoročnih sredstev, nastalih v podjetju, tvorijo stroški izdelave in obresti morebitnih posojil za ta namen (SRS, 2004, str. 34).

Prevrednotovanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev opravljamo le zaradi oslabitve. Prevrednotenja zaradi okrepitve in zaradi odprave oslabitve ni, ker običajno ni trga neopredmetenih dolgoročnih sredstev, zato ni zanesljivih podatkov o poštenih vrednostih. Prevrednotenje zaradi oslabitve moramo opraviti na koncu obračunskega obdobja, če knjigovodska vrednost neopredmetenih sredstev presega njihovo nadomestljivo vrednost, ki je čista vrednost sredstev pri uporabi, ki jo dobimo iz sedanje vrednosti bodočih prejemkov in izdatkov od delovanja sredstva. V primeru oslabitve ima podjetje posledično prevrednotovalne poslovne odhodke, saj se neopredmeteno osnovno sredstvo, ki je bilo oslabiljeno, amortizira od nižje osnove, kar pomeni, da je nižji strošek amortizacije (SRS, 2004, str. 35).

Več novosti je tudi na področju razkritij.

Finančne naložbe. Na področju finančnih naložb je bilo s SRS (2001) uvedenih veliko novosti, ki pomenijo uskladitev SRS z MRS. To je tudi eden izmed razlogov, da je SRS 3

(2001), v katerem so opredeljene dolgoročne finančne naložbe, v primerjavi s SRS 3 (1995) veliko bolj obširen. Podrobneje so opredeljeni razvrščanje dolgoročnih finančnih naložb, pripoznavanje in odpravljanje, začetno računovodsko merjenje, prevrednotovanje, uskupinjevanje in razkrivanje. Popolna novost za slovenski prostor je opredelitev ključnih pojmov na področju dolgoročnih finančnih naložb, med katere sodijo finančni instrument, izpeljani finančni instrument, različna vrsta tveganj itn. (SRS, 2004, str. 40).

Pomembna novost je razmejevanje med finančnimi instrumenti, ki smo jih pridobili za trgovanje, in tistimi, ki smo jih pridobili zaradi doseganja prihodkov ali drugih koristi pri poslovanju, ter nepremičninami, ki so v posesti za trgovanje ali dane v finančni najem in od njih pričakujemo donose, dolgoročnimi finančnimi naložbami v plemenite kovine, drage kamne, umetniška dela ter drugo iztržljivo blago, ki niso namenjeni trgovanju (SRS, 2004, str. 41).

Zaloge. Kot za vsa sredstva podjetja so tudi za zaloge opredeljeni pogoji za njihovo knjigovodsko pripoznavanje. Pripoznajo se, če je verjetno priteknanje gospodarskih koristi, povezanih z njimi, in je njihovo nabavno vrednost mogoče zanesljivo izmeriti. Sicer pa je SRS 4 med tistimi, pri katerih je v letu 2001 v primerjavi z letom 1995 najmanj sprememb

Terjatve. Novost so odložene terjatve za davek, ki so zneski davka iz dobička, ki bodo povrnjeni v prihodnjih obdobjih glede na: odbitnečasne razlike, prenos neizrabljenih davčnih izgub v naslednja obdobja in prenos neizrabljenih davčnih dobropisov v naslednja obdobja. Pripoznajo se, če je verjetno, da bodočasne razlike odpravljene v predvidljivi prihodnosti in da bo v prihodnosti na razpolago predvidljivi dobiček, s katerim bo mogoče izrabitičasne razlike ter uporabiti neizrabljene davčne izgube in dobropise (SRS 5.15, 2004, str. 56).

Pripoznavanje terjatev kot sredstva v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja se odpravi, če se ne obvladujejo več nanjo vezane pogodbene pravice: ne obvladujejo pa se, če se pravice do koristi, podrobno določene v pogodbi, izrabijo, če ugasnejo ali če se odstopijo (SRS, 2004, str. 57).

Kapital. SRS 8 (2001) je sicer veliko bolj obširen kot SRS 8 (1993), vendar so bistvene spremembe, ki lahko vplivajo na izkaz poslovnega izida predvsem pri prevrednotenju, kar smo že predstavili. Podrobneje so določeni tudi pogoji za pripoznavanje kapitala. Tako se osnovni kapital pripozna ob pojavitvi denarnih ali stvarnih vložkov ter terjatev do vpisnikov, kjer pa je odločilen vpisani kapital, in ne znesek odobrenega kapitala. Vpisane, a še ne vplačane delnice so sestavni del osnovnega kapitala; enako velja za lastne delnice. Kapitalska rezerva se pripozna ob prvi prodaji delnic oziroma ob vpisu kapitala. Pri ponovni prodaji odkupljenih lastnih delnic lahko razlike v prodajni ceni vplivajo le na finančne prihodke oziroma finančne odhodke. Kapitalska rezerva se pojavlja tudi v družbi z omejeno odgovornostjo. Rezerve iz dobička se pripoznajo, ko je sprejet sklep o njihovem

oblikovanju. Preneseni čisti dobiček iz prejšnjih let se pripozna, ko je sprejet sklep o delitvi dobička posameznega poslovnega leta ter so iz njega izločeni zneski za poravnavo preteklih izgub, deleži prinašalcev kapitala in zneski za rezerve. Prenesena čista izguba iz prejšnjih let se pripozna, ko je po sprejetem sklepu o njeni poravnavi z nabranimi drugimi sestavinami kapitala, predvsem z rezervami in dobičkom kasnejših poslovnih let, še vedno ni mogoče poravnati v celoti. Pripoznanje posamezne sestavine celotnega kapitala se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja odpravi, kadar je utemeljeno porabljena (SRS, 2004, str. 74).

Tako kot za nekatere druge postavke pasivne strani bilance stanja velja tudi za dolgoročne dolgove, kratkoročne dolgove in dolgoročne rezervacije, da so podrobneje opredeljeni pogoji za pripoznavanje in odpravo pripoznavanja, vendar spremembe ne vplivajo bistveno na postavke izkaza poslovnega izida. Omenili bi le dolgoročne rezervacije, ki se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripoznajo, 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) če je mogoče znesek obveze zanesljivo izmeriti, porablja pa se lahko samo za postavke, za katere so bile prvotno pripoznane.

2.1.1.3 Prehod na SRS (2006)

Ker je bilo treba opisane spremembe, ki so jih prinesli SRS (2006), obvezno upoštevati že ob prehodu na njihovo uporabo, je razumljivo, da je bilo zaradi njih treba uskladiti tudi stanje računovodskih postavk na dan 1. januarja 2006. Na začetku je moralo podjetje opredeliti, katere računovodske usmeritve je bilo treba spremeniti, če se je zanje odločilo (Hieng, 2006, str. 14).

Ob prehodu na SRS (2006) je bilo treba (Hieng, 2006, str. 15):

- v dobro prenesenega poslovnega izida odpraviti slabo ime;
- v dobro kapitalskih rezerv prenesti splošni prevrednotovalni popravek kapitala, oblikovan v preteklosti;
- izbrati model merjenja opredmetenih osnovnih sredstev in njihovo vrednost, če izberemo model prevrednotenja, preračunati;
- zmanjšati preneseni poslovni izid in nabavno vrednost opredmetenih osnovnih sredstev, prodanih in vzetih (nazaj) v finančni najem, če smo v preteklih letih na tej podlagi povečali nabavno oziroma neodpisano vrednost teh sredstev in priznali prihodke v poslovnem izidu; znesek zmanjšanja je enak znesku povečanja nabavne vrednosti in prihodkov, zmanjšanemu za že obračunano amortizacijo;
- zmanjšati preneseni poslovni izid in nabavno vrednost opredmetenih osnovnih in neopredmetenih sredstev za znesek v preteklih letih pripisanih revalorizacijskih obresti

- in tečajnih razlik, zmanjšanih za že obračunano amortizacijo; po SRS 1 takšni pripisi niso več dovoljeni, zato je povečanje nabavne vrednosti na tej podlagi treba odpraviti;
- prerazvrstiti opredmetena osnovna sredstva med naložbene nepremičnine, zanje izbrati model merjenja in jih, če se odločimo za model poštene vrednosti, preračunati prek prenesenega poslovnega izida;
 - izbrati računovodsko usmeritev glede razvrstitve opredmetenih osnovnih sredstev z nabavno vrednostjo do 500 evrov med opredmetena osnovna sredstva oziroma material in jih v skladu z izbrano usmeritvijo bodisi obdržati med opredmetenimi osnovnimi sredstvi bodisi odpraviti njihovo pripoznanje (če jih bomo opredelili kot material) v breme prenesenega poslovnega izida;
 - po potrebi prerazvrstiti naložbe v tuja opredmetena osnovna sredstva iz neopredmetenih sredstev med opredmetena in preveriti ocenjeno pričakovano dobo koristnosti;
 - med neopredmetenimi sredstvi poiskati tista, ki nimajo določljive dobe koristnosti (zlasti dobro ime), in jih po potrebi oslabiti;
 - finančne naložbe razvrstiti v opisane 4 skupine in jih v skladu z razvrstitvijo prevrednotiti na večjo tržno vrednost (borzno ceno), če jih doslej nismo krepili; učinek prevrednotenja vpliva bodisi na preneseni poslovni izid bodisi na presežek iz prevrednotenja;
 - zaradi predpisane opustitve kapitalske metode merjenja finančnih naložb prevrednotiti finančne naložbe v odvisna in pridružena podjetja, izbrati model merjenja in po njem naložbo ovrednotiti (po nabavni ali po pošteni vrednosti);
 - oblikovati predpisane rezervacije in odpraviti tiste, ki niso več dovoljene.

Opredmetena osnovna sredstva. Pri začetnem računovodskem merjenju opredmetenih osnovnih sredstev je v SRS (2006) dodano, da če je nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva velika, se razporedi na njegove dele. Če imajo ti deli različne dobe koristnosti in/ali vzorce uporabe, pomembne v razmerju do celotne nabavne vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva, se obravnava vsak del posebej. Kot primer lahko opredelimo hišo, pri kateri se lahko streha posebej amortizira, saj je življenjska doba praviloma za polovico manjša kot velja za hišo (SRS 1.11., 2006, str. 31).

Razlika se pojavi v SRS 1.47, v katerem je opredeljeno, da se lahko opredmeteno osnovno sredstvo, katerega posamična nabavna vrednost po dobaviteljem obračunu ne presega 500 evrov, izkazuje skupinsko kot drobní inventar. Stvari drobnega inventarja, katerih posamična nabavna vrednost po dobaviteljem obračunu ne presega 500 evrov (prej je bilo opredeljeno 100 evrov), se lahko razporedijo med material (SRS 1.47., 2006, str. 38).

Neopredmetena sredstva. V SRS 2 (2006) so že pri opredelitvi dodane dolgoročne aktivne časovne razmejitve.

V standardu, ki določa razvrščanje neopredmetenih sredstev, je dodano, da je neopredmeteno sredstvo razpoznavno nedenarno sredstvo, ki praviloma fizično ne obstaja. Praviloma se pojavlja kot neopredmeteno dolgoročno sredstvo (SRS 2.1., 2006, str. 41). Prav tako je dodana opredelitev dolgoročnih časovnih razmejitev, ki so dolgoročno odloženi stroški. Poleg tega je dodano, da se neopredmetena sredstva razvrščajo na tista s končnimi in nedoločenimi dobami koristnosti (SRS 2.4. in 2.5., 2006, str. 41 in 42).

V standardu, ki določa pripoznavanje in odpravljanje priznanj neopredmetenih sredstev, je dodana opredelitev, da neopredmeteno sredstvo, razen dobrega imena, izpolnjuje sodilo razpoznavnosti, če a) je ločljivo, to pomeni, da se lahko loči ali razdeli od podjetja in proda, prenese, licencira, da v najem ali zamenja, in sicer posamič ali skupaj s povezano pogodbo, sredstvom ali obveznostjo; ali b) izhaja iz pogodbenih ali drugih pravnih pravic, ne glede na to, ali so te pravice prenosljive ali ločljive od podjetja ali od drugih pravic in obveznosti (SRS 2.9., 2006, str. 42).

Finančne naložbe. SRS 3 opredeljuje finančne naložbe namesto dolgoročnih finančnih naložb. Glede na to se uporabljajo tudi opredelitve v nadaljnjem pripoznavanju in opredeljevanju. Dodan je člen 3.3., v katerem je opredeljeno, da so finančne naložbe v kapital drugih podjetij naložbe v kapitalske inštrumente. V SRS 3.5. je določeno, da so finančne naložbe naložbe v izpeljane finančne inštrumente. Prav tako je novost, da so finančna sredstva, izmerjena po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, praviloma kratkoročne finančne naložbe (SRS 3.11., 2006, str. 50).

Nove opredelitve se nanašajo na prevrednotenje finančnih naložb, in sicer od SRS 3.20. do 3.22., v katerih je določeno: Po začetnem pripoznanju je treba izmeriti finančna sredstva po pošteni vrednosti, brez odštetja stroškov posla, ki se utegnejo pojaviti ob prodaji ali drugačni odtujitvi. Potem so naštet še primeri, v katerih to ne velja. Poleg tega je določeno, da je poštena vrednost dokazana, če jo je mogoče zanesljivo izmeriti, pogoj za to je cena na delujočem trgu vrednostnih papirjev ali model vrednotenja, pri katerem so vložki podatkov vanj dokazani, ker prihajajo z delujočega trga.

Zaloge. Kot material se lahko šteje tudi drobni inventar z dobo koristnosti do 1. leta, lahko pa tudi tisti z dobo koristnosti več kot 1. leto, če njegova posamična nabavna cena ne presega 500 evrov (SRS 4.2., 2006, str. 61). V SRS (2001) je bila omejitev 100 evrov.

S SRS 2006 je ukinjena metoda LIFO (metoda obratnozaporednih cen, najprej porabimo zaloge, ki so bile dobavljene nazadnje, angl. *last in first out*), in sicer v SRS 4.16. ni vključena.

Terjatve. V SRS 5.15. je določeno, da so terjatve za odloženi davek (prej odložene terjatve za davek) zneski davka iz dobička, ki bodo povrnjeni v prihodnjih obdobjih glede na a) odbitne začasne razlike; b) prenos neizrabljenih davčnih izgub v naslednja obdobja; c) prenos neizrabljenih davčnih izgub v naslednja obdobja in č) prenos neizrabljenih davčnih dobropisov v naslednja obdobja. V SRS 5.16. je dodano, da se terjatve za odloženi davek ne priznavajo, če izhajajo iz začetno pripoznanih sredstev ali obveznosti v poslovnem dogodku, ki v času svojega nastanka ne vpliva niti na obdavčljivi dobiček (davčno izgubo), razen če gre za poslovno združitev v smislu točke 10. Uvoda v SRS (2006).

Naložbene nepremičnine. Prej so bile v SRS 6 opredeljene kratkoročne finančne naložbe. Tako da so v SRS 6 sedaj novosti glede razvrščanja, pripoznavanja, začetnega merjenja, prevredotenja, uskupinjevanja in razkrivanja naložbenih nepremičnin.

Denarna sredstva. V SRS (2006) je vsaka vrsta denarnih sredstev opredeljena v svojem členu, od 7.2. do 7.4.

Dolgoročni dolgovi. V 1. členu SRS 9 (2006) je dodano, da se kot posebna vrsta dolgoročnih dolgov obravnavajo obveznosti za odloženi davek. Dodan je tudi člen 9.15., ki določa, kdaj se obveznosti za odloženi davek pripoznajo in kakšne so pri njem izjeme. Prav tako je dodan člen 9.22., ki določa, da se obveznost za odloženi davek ne diskontira. Obveznosti in terjatve za odloženi davek se pobotajo, če in le če ima podjetje zakonsko izterljivo pravico pobotati odmerjene terjatve za odloženi davek in odmerjene obveznosti za odloženi davek ter terjatve in obveznosti za odloženi davek nanašajo na davek iz dobička, ki pripada isti davčni oblasti.

Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitev. Namesto dolgoročnih rezervacij je SRS 10 spremenjen v rezervacije, poleg tega so mu dodane opredelitve dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev. V členu 10.21. je dodano, da se rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitev ne prevrednotujejo.

Kratkoročni dolgovi. Nov je člen 11.21., ki določa, da se kratkoročni dolgovi praviloma merijo po odplačni vrednosti po metodi efektivnih obresti.

Kratkoročne časovne razmejitev. V 23. členu SRS 12 (2006) je dodano, da se odloženi odhodki pretvorijo v obračunane odhodke, ko se vključijo v izkaz poslovnega izida. Nezaračunani odhodki ugasnejo, ko se oblikuje ustrezna obveznost, oziroma se poravnajo.

Vrste poslovnega izida in denarnega izida. V SRS (2001) je bil opredeljen finančni izid, ki ga je zamenjal denarni izid, tako je v celotnem SRS 19 namesto finančnega izida opredeljen denarni izid.

Tabela 1: Prikaz sprememb nazivov posameznih kategorij v bilanci stanja in izkazu poslovnega izida

IZ SRS (2001)	V SRS (2006)
-	Naložbene nepremičnine
-	Dolgoročne poslovne terjatve
-	Sredstva (skupine za odtujitev) za prodajo
Dobroimetje pri bankah, čeki in gotovina	Denarna sredstva
-	Presežek iz prevrednotenja
Aktivne časovne razmejitve	Kratkoročne aktivne časovne razmejitve
Dolgoročna sredstva	Stalna sredstva
-	Odložena terjatev za davek
Kratkoročna sredstva	Gibljava sredstva
Izredni prihodki	Drugi prihodki
Izredni odhodki	Drugi odhodki
-	Odloženi davki
Finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev	Finančni prihodki iz danih posojil
Finančni prihodki iz kratkoročnih terjatev	Finančni prihodki iz poslovnih terjatev
Rezervacije	Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve

Vir: SRS 2001, 2001, str. 179–181; SRS 2006, 2006, str. 188–191.

V 1. členu SRS 24 (2006) je na novo opredeljeno, da je izkaz stanja računovodski izkaz, v katerem je resnično in pošteno prikazano stanje sredstev in obveznosti do njihovih virov v določenem trenutku (prej tega ni bilo) (na koncu poslovnega leta ali medletnega obdobja), za katero se sestavlja (prej je bilo napisano le, da se izkaz sestavi za poslovno leto in medletna obdobja).

Odloženi davek. Preračun začetnega stanja posameznih računovodskih kategorij v letu 2006 je vplival tudi na odloženi davek. Po pojasnilu 1 k SRS 19 Pripoznavanje terjatev in obveznosti za odloženi davek se te v knjigovodskih razvidih in računovodskih izkazih pripoznajo le za pomembne (bistvene) zneske. Šteje se, da je znesek pomemben, če bi opustitev njegovega pripoznanja lahko vplivala na poslovne odločitve uporabnikov, temelječe na računovodskih izkazih. Naravo in stopnjo pomembnosti opredeli podjetje v svojih aktih. V prilogah k računovodskim izkazom razkrije, da nepomembni zneski terjatev in obveznosti za odloženi davek niso pripoznani. Terjatve in obveznosti za odloženi davek praviloma izračunavamo (še)le konec leta (na podlagi razlik med knjigovodskimi in davčnimi vrednostmi sredstev in obveznosti); izjemoma jih ob prehodu na nove standarde izračunamo in izkažemo (že) v začetnem stanju leta 2006.

Obveznosti za odloženi davek so nastale na 2 podlagah (Hieng, 2006, str. 17):

- Na podlagi **povečanja prenesenega poslovnega izida**, ki ga je podjetje v 3 letih, torej postopoma, vštelo v davčno osnovo. Povečanje prenesenega poslovnega izida je najkasneje v 3 letih všteto v davčno osnovo, kar pomeni, da znesek povečanega prenesenega poslovnega izida vsebuje tudi odloženi davek, ki ga je bilo treba plačati v letu, ko je znesek všteto v davčno osnovo. Zato je napačno, da bi ob preračunu začetnega stanja preneseni poslovni izid povečali za celotni znesek prevrednotenja sredstev, ne da bi upoštevali, da je vanj všteto tudi odloženi davek. Ob upoštevanju slednjega pa je treba znesek odloženega davka izločiti in pripoznati kot odloženo obveznost za davek.
- Na podlagi **presežka iz prevrednotenja**, ki je postopoma ali šele ob prodaji, odtujitvi oziroma odpravi pripoznanja sredstva (opredmetenega osnovnega sredstva, neopredmetenega sredstva, finančne naložbe ...) povečal (preneseni) poslovni izid (mimo poslovnega izida tekočega obdobja). Presežek iz prevrednotenja, ki ga je podjetje po stanju 1. 1. 2006 pripoznalo na podlagi preračuna posameznih računovodskih postavk, natančneje na podlagi preračuna opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih sredstev (če se je odločilo za merjenje po modelu prevrednotenja) in finančnih naložb (če jih je razvrstilo v finančne naložbe za prodajo), je vplival na poslovni izid šele ob amortizaciji oziroma prodaji, drugačni odtujitvi ali odpravi pripoznanja sredstev. Poudariti je treba, da je vpliv na poslovni izid različen.

2.1.1.4 Spremembe SRS (2006) v letu 2010

Po 9. odstavku 54. člena Zakona o gospodarskih družbah (v nadaljevanju ZGD-1) SRS v zasnovi ne smejo biti v nasprotju z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (v nadaljevanju MSRP). V letu 2009 je prišlo do precejšnjih sprememb MRS, zato je strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo sprejel sklep, da je treba spremeniti in dopolniti tudi SRS (Odar, 2010, str. 9).

Spremembe in dopolnitve SRS 1 Opredmetena osnovna sredstva. 1. člen SRS 1 (2006) je v celoti dopolnjen in usklajen z opredelitvijo iz MRS 16, gre za jasno zapisano pravilo, da so opredmetena osnovna sredstva poleg tistih, ki jih ima podjetje v lasti ali finančnem najemu, tudi tista, ki jih na drug način obvladuje in uporablja pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oziroma dajanju v najem ali za pisarniške namene, ter jih bo po pričakovanih uporabljal v te namene več kot v 1 obračunskem obdobju (Odar, 2010, str. 9).

Spremembe SRS 2 Neopredmetena sredstva in aktivne časovne razmejitev. Spremembe SRS 2 bodo lahko vplivale na velikost ugotavljanja dobrega imena in s tem lahko tudi na znesek davčno priznanih odhodkov zaradi prevrednotenja iz oslabitve dobrega imena (Odar, 2010, str. 10).

Spremembe in dopolnitve SRS 8 Kapital. Spremenjeni SRS 8.6. dopolnjuje opredelitev nove vrste kapitalskih rezerv, ki se oblikujejo na podlagi potrjene prisilne poravnave v znesku zmanjšanja obveznosti, ki ni bil uporabljen za pokrivanje prenesene izgube (Odar, 2010, str. 11).

2.1.2 Merjenje postavk v izkazu poslovnega izida

Standard, ki opredeljuje odhodke v letu 1993, je povezan z računovodskima načeloma 92 in 95, v letu 2001 pa so prenovljeni SRS v skladu z načeli od 92 do 95. Že iz tega je razvidno, da prenovljeni SRS podrobneje opredeljujejo odhodke. Poleg tega je odpravljena revalorizacija, ker se s SRS (2001) pojavi prevrednotenje, in tudi zato je veliko novosti. Poleg vsebinskih sprememb se prav tako pojavljajo tudi novosti pri nazivih, kot na primer namesto razločevanja je razvrščanje, splošni stroški nabave so posredni stroški nabave. V nadaljevanju je posebna pozornost namenjena vsebinskim področjem, ki vplivajo na izkaz oziroma na opredelitve, ki lahko, če jih podjetje ima, spremenijo izid.

2.1.2.1 Prehod na SRS (2001)

Odhodki. V SRS (1993) je določena revalorizacija odhodkov, ki je v SRS (2001) ni, ker je ukinjena, in sicer: Kadar se v inflacijskih razmerah vodijo zaloge proizvodov in nekončane proizvodnje pa tudi zaloge trgovskega blaga in materiala po metodi drsečih povprečnih cen, tehtanih povprečnih cen ali fifo, se na koncu obračunskega obdobja v njem prodane količine preračunajo na novi znesek, ki ustreza novi poprečni ravni njihovih cen. Če se uporablja metoda LIFO, se taki odhodki praviloma ne revalorizirajo (SRS 17.12., 1993, str. 90).

Učinki pri revaloriziranju odhodkov poslovanja po SRS 17.12 so postavke oblikovanja revalorizacijskega izida, ki po pobotanju z vsemi črpanji oblikujejo revalorizacijski popravek kapitala kot sestavino celotnega kapitala. Zato mora podjetje pojasniti uporabljeno metodo (SRS 17.13., 1993, str. 90).

Kot odhodek financiranja se pri finančnih posojilih in kreditih obravnavajo le realne obresti. Tisti del obresti in tečajnih razlik, ki se nanaša na revalorizacijo dobljenih posojil in kreditov, se obravnava kot sestavni del črpanja revalorizacijskega izida po SRS 17.13. (SRS 17.14., 1993, str. 90).

V hiperinflacijskih razmerah je treba dodatno k revalorizaciji po SRS od 17.12 do 17.14 preračunati znesek odhodkov v izraze kupne moči domače valute ob koncu obračunskega obdobja. Dodatni preračun se nanaša na obdobje od meseca nastanka odhodkov do konca obračunskega obdobja, pri čemer se uporabijo ustrezni indeksi cen na malo. Na enak način se preračunajo tudi primerjalni podatki za prejšnje obdobje. Izidi takšnega preračuna se ne

vpišejo v poslovne knjige, temveč služijo za izdelavo ustreznega dodatka k uradnemu izkazu uspeha (SRS 17.15., 1993, str. 90).

Pri razčlenjevanju odhodkov (SRS (1993)), ki se v SRS (2001) imenuje razvrščanje odhodkov, so v SRS (2001) dodane naslednje opredelitve:

Odhodki so zmanjšanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki zmanjšanj sredstev (na primer zalog blaga zaradi prodaje) ali povečanj dolgov (na primer zaradi zaračunanih obresti); prek poslovnega izida vplivajo na velikost kapitala (SRS 17.1., 2004, str. 128).

Kot posebna vrsta izrednih odhodkov se šteje neporavnana izguba iz prejšnjih poslovnih let, ki se poravna z odpisom obveznosti ali s prejetimi dotacijami v obravnavanem poslovnem letu. Nov je prav tako SRS 17 b) Pripoznavanje odhodkov, ki vsebuje naslednje opredelitve:

Poslovni odhodki se pripoznajo, ko se stroški ne zadržujejo več v vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje oziroma ko je trgovsko blago prodano. Stroški, ki se ne morejo zadrževati v zalogah proizvodov in nedokončani proizvodnji, so ob svojem nastanku že pripoznani kot poslovni odhodki. Prevrednotovalni poslovni odhodki se pripoznajo, ko je opravljeno ustrezno prevrednotenje. Deleži zaposlencev v razširjenem dobičku se pripoznajo pred sestavitvijo računovodskih izkazov za posamezno poslovno leto (SRS 17.12., 2004, str. 128).

Finančni odhodki se pripoznajo ob obračunu ne glede na plačila, ki so povezana z njimi. Izredni odhodki se pripoznajo, ko so izpolnjeni pogoji zanje (SRS 17.13 in 17.14., 2004, str. 28).

Poleg tega je v SRS 2001 nova opredelitev začetnega računovodskega merjenja odhodkov, s katero je določeno, da se v medletnih poročilih za pripoznavanje odhodkov upoštevajo iste računovodske usmeritve kot v letnih računovodskih izkazih; odhodki, ki se pojavljajo neenakomerno, se v medletnih poročilih pripoznavajo ali odlagajo, če in samo če je ustrezno, da se pripoznavajo ali odlagajo tudi na koncu poslovnega leta.

Postopki merjenja odhodkov, ki se uporabljajo pri sestavljanju medletnih poročil, se načrtujejo, da se zagotovi zanesljivost iz njih izhajajočih informacij; na splošno se pri sestavljanju medletnih poročil metode ocenjevanja uporabijo večkrat kot pri sestavljanju letnih računovodskih izkazov (SRS 15.15., 2004, str. 128).

Namesto revalorizacije, ki je opredeljena v SRS (1993), se v SRS (2001) pojavi prevrednotovanje odhodkov, ki je sprememba njihove knjigovodske vrednosti; kot prevrednotenje se ne šteje sprememba njihove knjigovodske vrednosti pri uporabi

običajnih metod obračunavanja. Praviloma se opravi na koncu poslovnega leta. Pojavi se kot prevrednotenje odhodkov zaradi spremenjenih ocen.

Prevrednotovanje odhodkov se lahko pojavlja pri poslovnih odhodkih in finančnih odhodkih ter v zvezi s splošnim prevrednotenjem kapitala.

Prevrednotenje poslovnih odhodkov že na temeljnem kontu odhodkov v zvezi s prodanimi proizvodi in opravljenimi storitvami zajema posledke prevrednotenja stroškov amortizacije, stroškov materiala in stroškov dela skupaj z deleži v zvezi z opravljenim delom v razširjenem dobičku. Prevrednotovalni poslovni odhodki pa se dodatno pojavljajo v zvezi z oslabitvijo opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih dolgoročnih sredstev, zalog, poslovnih terjatev in usredstvenih kratkoročnih časovnih razmejitev ali v zvezi z okrepitvijo udogovljenih (pasivnih) kratkoročnih časovnih razmejitev in dolgoročnih rezervacij.

Prevrednotenje finančnih odhodkov zajema prevrednotovalne finančne odhodke v zvezi z oslabitvijo dolgoročnih finančnih naložb in kratkoročnih finančnih naložb ter okrepitvijo dolgoročnih dolgov in kratkoročnih dolgov.

Posebna vrsta odhodkov je prevrednotovalni popravek poslovnega izida, ki skladno s finančnim pojmovanjem kapitala ohrani njegovo kupno moč, merjeno v evrih. V izkazu poslovnega izida se izkazuje kot izredni odhodek (SRS 17.25. in 17.29., 2004, str. 130).

V SRS (2001) je opredeljeno uskupinjevanje odhodkov, ki zelo natančno opredeljuje, kako se izkazujejo posamezne postavke, če se sestavlja izkaz poslovnega izida za podjetja, ki sestavljajo skupinske izkaze, ker so povezana. Glede na SRS (1993), vsebuje SRS (2001) podrobnejše opredelitve, kako se kaj izkazuje.

Če so v izvornih izkazih poslovnega izida upoštevanih podjetij odhodki izraženi v valuti, ki se razlikuje od poročevalne valute obvladujočega podjetja, jih je treba prevesti v poročevalno valuto obvladujočega podjetja po povprečnem srednjem tečaju Banke Slovenije v poslovnem letu, če niso na razpolago natančnejši datumi. Razlika, ki je posledica prevedbe po takšnem tečaju, in ne po tečaju na koncu poslovnega leta, se prenese v uskupinjevalni popravek kapitala (SRS 17.31., 2004, str. 130).

V SRS (1993) je glede valute pri odhodkih v skupinskem izkazu uspeha opredeljeno, da če se v skupinski izkaz uspeha uvrščajo postavke odhodkov podjetij, ki delujejo v drugih državah, jih je treba najprej prevesti v izraze domače valute po deviznih tečajih, ki so veljali v času nastanka odhodkov, ali po tečajih, ki so približno enaki tedanjim dejanskim tečajem. Razlike, ki so posledica prevajanja odhodkov po takšnih tečajih in ne po tečajih ob koncu obračunskega obdobja, je treba upoštevati pri popravkih izkazanega celotnega kapitala v skupinski bilanci stanja (SRS 17.16., 1993, str. 90).

Novo je razkrivanje odhodkov v SRS (2001).

Prihodki. Prihodki so povečanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki povečanj sredstev (na primer denarja ali terjatev zaradi prodaje blaga) ali zmanjšanj dolgov (na primer zaradi opustitve njihove poravnave). Prek poslovnega izida vplivajo na velikost kapitala (SRS 18.1., 2004, str. 133).

V SRS (2001) je nov standard za pripoznavanje prihodkov, ki določa da se prihodki pripoznajo, če je povečanje gospodarskih koristi v obračunskem obdobju povezano s povečanjem sredstva ali z zmanjšanjem dolga in je to povečanje mogoče zanesljivo izmeriti. Prihodki in povečanja sredstev oziroma zmanjšanja dolgov se torej pripoznavajo hkrati (SRS 18.12., 2004. str. 134).

Poslovni prihodki se pripoznajo, ko se upravičeno pričakuje, da bodo vodili do prejemkov, če ti niso uresničeni že ob nastanku (SRS 18.13., 2004, str. 134).

Kadar ob prodaji proizvoda ali opravitvi storitve ni mogoče oceniti končnega možnega datuma zapadlosti v plačilo, se pripoznanje prihodkov odloži in se odloženi prihodki izkazujejo na kontih udolgovljenih (pasivnih) kratkoročnih časovnih razmejitev. V takih primerih se prihodki izkažejo šele ob prejemu denarja. Kadar ni dvomov o končnem poplačilu, se prihodki pripoznajo v celoti ob prodaji, tudi če se gotovinsko plačilo opravi na obroke (SRS 18.14., 2004, str. 134).

Kadar obstaja dvom o velikosti prihodkov iz kakega posla, se prihodki ne pripoznajo, dokler se dvom ne odpravi. Če obstaja verjetnost, da se bodo stroški nedvoumno določili in nadomestili v sorazmerju z velikostjo posla, se lahko odložijo in prikažejo med usredstvenimi (aktivnimi) kratkoročnimi časovnimi razmejitvami ter kasneje poravnajo s prihodki (SRS 18.15., 2004, str. 134).

Finančni prihodki se pripoznajo ob obračunu ne glede na prejemke, če ne obstaja utemeljen dvom o njihovi velikosti, zapadlosti v plačilo in plačljivosti. Če tak dvom obstaja, se pripoznanje finančnih prihodkov odloži, odloženi finančni prihodki pa se izkazujejo na kontih popravkov vrednosti ustreznih terjatev (SRS 18.16., 2004, str. 134).

Izredni prihodki se pripoznajo, ko so izpolnjeni pogoji zanje (SRS 18.17., 2004, str. 134).

Novo je prav tako prevrednotovanje prihodkov, pri katerem je določeno naslednje:

Prevrednotenje prihodkov je sprememba njihove knjigovodske vrednosti; kot prevrednotenje se ne šteje sprememba njihove knjigovodske vrednosti pri uporabi

običajnih metod obračunavanja. Praviloma se opravi na koncu poslovnega leta. Pojavi se kot prevrednotenje prihodkov zaradi spremembe ocen.

Prevrednotujejo se lahko poslovni prihodki in finančni prihodki (SRS 18.26. –18.29., 2004, str. 136).

V SRS (2001) je standard, ki je namenjen opredelitvi postavk pri podjetjih, ki sestavljajo skupinske izkaze, obsežnejši, podrobneje opredeljuje po postavkah, kako mora biti določena stvar prikazana, poleg tega je dodan še standard o razkrivanju prihodkov, ki ga v SRS (1993) ni.

Izkaz poslovnega izida. Po SRS (1993) se je imenoval izkaz uspeha, ki se je s SRS (2001) preimenoval v izkaz poslovnega izida. V SRS (2001) sta izkazu poslovnega izida namenjena 2 standarda, tako da so posamezne sestavine v izkazu opredeljene podrobneje. Standarda, ki opredeljujeta izkaz v SRS (2001) sta SRS 19 in SRS 25.

V letu 1993 so bile v SRS določene 3 oblike izkaza uspeha, glede na SRS (2001) je I. različica v SRS (1993) s SRS (2001) različica II. Različica II v SRS (1993) je v SRS (2001) različica I, poleg tega so stroški v SRS (2001) opredeljeni podrobneje. Ker sta v SRS (2001) 2 standarda namenjena izkazu poslovnega izida, podrobneje opisujemo le dodatne opredelitve, ki vplivajo na izid.

SRS 19 (2002) določa vrste poslovnega izida in finančnega izida. Poslovni izid (dobiček ali izguba) je razlika med prihodki in odhodki v obračunskem obdobju (SRS, 19.1., 2004, str. 140). Presežek prihodkov nad odhodki je dobiček, presežek odhodkov nad prihodki pa izguba (SRS, 19.5., 2004, str. 141). V davčni bilanci je izid odvisen od razlike med davčno priznanimi prihodki in odhodki. Presežek davčno priznanih prihodkov nad davčno priznanimi odhodki je dobiček v davčnem obračunu, presežek davčno priznanih odhodkov nad davčno priznanimi prihodki je izguba v davčnem obračunu.

Poleg opredelitve poslovnega izida je v tem standardu opredeljeno prevrednotovanje poslovnega in finančnega izida, ki ga v SRS (1993) ni bilo. Prevrednotovalni popravek poslovnega izida (dobička ali izgube) je čisti dobiček, za katerega je treba povečati kapital, da bi ohranili prvotno kupno moč v razmerah spreminjanja kupne moči domače valute. Razlikovati je torej treba poslovni izid pred odbitkom prevrednotovalnega popravka poslovnega izida in poslovni izid po odbitku prevrednotovalnega popravka poslovnega izida. Prvi je nominalni poslovni izid, drugi pa realni poslovni izid (SRS, 2004, 19.13., str. 142).

Poslovni izid (dobiček ali izguba) pred obdavčitvijo je le računovodski poslovni izid, ki se praviloma razlikuje od obdavčljivega poslovnega izida v istem poslovnem letu in se ugotavlja po davčnih predpisih. 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 (SRS 19.14., 2004, str. 142).

Poznamo razlike med računovodskim poslovnim izidom in obdavčljivim poslovnim izidom, ki so stalne ali začasne narave. Za prevrednotenje 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 SRS, se uvaja prevrednotenje davka iz dobička. Obračunani davek iz dobička (imenovan tudi odhodek za davek) po takšnem prevrednotenju ni enak davku iz dobička, odmerjenemu po davčnih predpisih za isto leto, temveč je ustrezen prikazanemu računovodskemu poslovnemu letu za isto leto. Obračunani davek iz dobička je enak odmerjenemu davku iz dobička in odloženi obveznosti za davek iz dobička, ki jo bo treba poravnati v prihodnjih obdobjih glede na obdavčljive začasne razlike (SRS 19.14., 2004, str. 142).

Odmerjeni davek za obravnavano poslovno leto in prejšnja poslovna leta se, če še ni poravnana, pripozna kot odmerjena obveznost za davek. Če že plačani znesek v obravnavanem poslovnem letu in prejšnjih poslovnih letih preseže odmerjeni davek za ta obdobja, se presežek pripozna kot odmerjena terjatev za davek. Korist v zvezi z davčno izgubo, prenesena v prejšnje poslovno leto za povrnitev odmerjenega davka prejšnjih obdobj, se pripozna kot odmerjena terjatev za davek (SRS 19.15., 2004, str. 143).

Odložena obveznost za davek se pripozna za vse obdavčljive začasne razlike, razen če se te pojavijo iz dobrega imena, pri katerem se pri obračunu davka amortizacija ne odšteje, ali začetnega pripoznanja sredstva ali obveznosti v poslu, ki ni poslovna združitev, in v času posla ne vpliva niti na računovodski niti na obdavčljivi dobiček. Odložena terjatev za davek se pripozna za vse odbitne začasne razlike, če je verjetno, da se bo pojavil razpoložljivi obdavčljivi dobiček, v breme katerega bo mogoče uporabiti odbitne začasne razlike, razen če odložena terjatev za davek izhaja iz slabega imena, ki je obravnavano kot odloženi prihodek, ali začetnega pripoznanja sredstva ali obveznosti v poslu, ki ni poslovna združitev, in ob času posla ne vpliva niti na računovodski niti na obdavčljivi dobiček. Odložena terjatev za davek se pripozna za prenos neizrabljenih davčnih izgub in neizrabljenih davčnih dobropisov v naslednje poslovno leto, če je verjetno, da bo v prihodnje na razpolago obdavčljivi dobiček, s katerim bo mogoče pokriti neizrabljene davčne izgube in neizrabljene davčne dobropise (SRS 19.16., 2004, str. 143).

Obveznosti za davek (terjatev 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 povrnjena oziroma obveznost poravnana, so zasnovane na davčnih stopnjah, veljavnih na dan bilance stanja. V merjenju odloženih obveznosti za davek in odloženih terjatev za davek se kažejo davčne posledice, izhajajoče iz pričakovanega načina povrnitve oziroma poravnave knjigovodske vrednosti sredstev in dolgov podjetja na dan bilance stanja. Odložene terjatve za davek in obveznosti za davek se ne razobrestijo (diskontirajo) (SRS 19.17., 2004, str. 143).

Pri ugotavljanju obdavčljive začasne razlike in odbitne začasne razlike je treba poznati davčno vrednost sredstva oziroma dolga. Davčna vrednost sredstva je znesek, ki se pri obračunu davka odšteje od vsake obdavčljive gospodarske koristi, ki priteče v podjetje, kadar se z njo povrne knjigovodska vrednost sredstev; če gospodarska korist ni obdavčljiva, je davčna vrednost sredstva enaka njegovi knjigovodski vrednosti. Davčna vrednost dolga je njegova knjigovodska vrednost, zmanjšana za znesek, ki se bo odštel pri obračunu davka glede na ta dolg v prihodnjih obračunskih obdobjih (SRS 19.18., 2004, str. 143).

2.1.2.2 Prehod na SRS (2006)

Merjenje postavk v izkazu poslovnega izida. Pri pregledu SRS od leta 1991 ugotavljamo, da se ni spreminjala le vsebina, kot sta uvedba revalorizacije s SRS (1993) in nato uvedba prevrednotenja s SRS (2001), ampak so se spreminjali tudi nazivi določenih postavk, kot je sprememba izrednih odhodkov in prihodkov v druge prihodke in odhodke ipd., ki so prav tako pomembni oziroma ki jih je treba upoštevati pri računovodskem poročanju. Poleg tega so se spremenili konti pri lizingu, če smo jih spremenili, toda pri vsaki spremembi je treba zagotoviti primerljivost poslovnih izkazov med leti, kot je opredeljeno v uvodu v SRS.

Odhodki. S SRS (2006) so se izredni odhodki preimenovali v druge odhodke, za katere velja, da jih sestavljajo neobičajne postavke (izredni odhodki) in ostali odhodki, ki zmanjšujejo poslovni izid.

Prihodki. V SRS (2006) so namesto izrednih prihodkov opredeljeni drugi prihodki, ki jih sestavljajo neobičajne postavke (izredni prihodki) in ostali prihodki, ki povečujejo poslovni izid.

Kot v naslednjem poglavju podrobneje opredelimo, davčna osnova temelji na razliki med prihodki in odhodki, ki so ugotovljeni po SRS, tako da je z davčnega vidika pomemben izkaz poslovnega izida, vendar se moramo, ker na izkaz poslovnega izida vpliva vrednotenje gospodarskih kategorij v bilanci stanja, posvetiti tudi vrednotenju gospodarskih kategorij v bilanci stanja, v kateri za vsako kategorijo pri uvedbi novega SRS opredelimo vrednosti, po katerih se vrednotijo, ter novosti (prevrednotenje okrepitev, oslabitev), ki vplivajo na izkaz poslovnega izida in posledično na davčni izkaz (obračun).

2.1.2.3 Spremembe SRS (2006) v letu 2010

Dopolnitve SRS 19 Vrste poslovnega izida. Kot nova vrsta poslovnega izida je v SRS 19.7 opredeljen celotni vseobsegajoči donos, ki vsebuje vse spremembe kapitala v obdobju, razen tistih, ki so posledice poslov z lastniki. Zajema čisti poslovni izid obračunskega obdobja, spremembe presežka iz prevrednotenja neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev, spremembe presežka iz prevrednotenja finančnih sredstev, razpoložljivih za prodajo, dobičke in izgube, ki izhajajo iz prevedbe računovodskih izkazov podjetij v tujini (prevedbenih valutnih razlik), ter druge sestavine (Odar, 2010, str. 11).

Spremembe SRS 25 Oblike izkaza poslovnega izida za zunanje računovodsko poročanje

V SRS 25 je uveden nov izkaz – izkaz vseobsegajočega donosa. Vpeljava izkaza vseobsegajočega donosa je povzročila predvsem spremembe SRS 24 Oblike izkaza poslovnega izida za zunanje računovodsko poročanje in SRS 27 Oblike izkaza gibanja kapitala za zunanje računovodsko poročanje. Ker pa na izid (dobiček ali izgubo) ne vpliva, ga ne obravnavamo podrobneje.

2.2 Davčni izkaz (obračun) v Sloveniji od leta 1991

V Sloveniji je bil davek od dobička pravnih oseb uveden leta 1991 – v 1. delu davčne reforme. Zakon o davku od dobička pravnih oseb iz leta 1991 je urejal 4 temeljna področja obdavčevanja dobička: opredelitev davčnih zavezancev, davčne osnove, davčne stopnje ter način obračunavanja in plačevanja davka. Opredelitev davčne osnove je temeljila na takrat veljavnem zakonu o računovodstvu (v nadaljevanju ZRač). Leta 1993 je bil sprejet ZGD, s katerim so bila na novo urejena statusna vprašanja gospodarskih družb ter določila o obveznosti vodenja poslovnih knjig in izdelovanja letnih poročil ob upoštevanju računovodskih standardov. ZGD se je začel uporabljati leta 1994, hkrati pa je bil v okviru teh sprememb sprejet tudi ZDDPO (Pernek et al., 1999, str. 227, 228).

ZDDPO je bil noveliran leta 1995, 1996 in 2002. Leta 1996 je bil sprejet zakon o davčnem postopku (v nadaljevanju ZDavP), ki je z dnem začetka uporabe razveljavil procesne določbe ZDDPO, z njim se je uredilo vse v zvezi s pobiranjem in plačevanjem davkov (Drobnič et al., 2004, str. 13). Zaradi vstopa Slovenije v Evropsko unijo je bila nujna sprememba ZDDPO. Davčna reforma je prinesla ZDDPO-1, ki ureja obdavčitev dobička in drugih obdavčljivih dohodkov pravnih oseb. Novi zakon je stopil v veljavo 1. 1. 2005, nekatere določbe pa že 1. 5. 2004 in je prinesel 2 ključni spremembi: 1. se kaže v integraciji smernic Evropske unije, ki jih je bilo z vidika skladnosti treba integrirati v davčni sistem Slovenije, 2. pa se v večji efektivni stopnji obdavčitve pravnih oseb (Jerman, 2005, str. 81). Na slednje kaže že sprememba imenovanja obdavčitve – davek od dohodkov namesto davek od dobička. To pomeni razširitev obdavčitve na večje število zavezancev in vštevanje vedno več dohodkov v davčno osnovo (Mlakar, 2004, str. 82). Zakon je tako razširil krog obdavčitve davčnih virov, ki jih dosegajo nerezidenti v Sloveniji, bistveno strožje so opredeljeni davčno nepriznani odhodki, širi se obveznost obračuna davčnega odtegljaja, bistveno se zmanjšuje obseg davčnih olajšav, nominalna davčna stopnja je ostala nespremenjena (Jerman, 2004, str. 67). 1. 1. 2007 je začel veljati ZDDPO-2, s katerim se je davčna stopnja zniževala in v letu 2010 je dosegla 20 %, odpravila se je večina dvojnih obdavčitev, ukinjene so bile investicijske in nekatere olajšave za zaposlovanje. Osnova pri določanju davčne osnove so računovodski standardi, zato se davčna osnova približuje davčnemu dobičku (Šircelj, 2006, str. 23).

1. 1. 2003 je začel veljati Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o davku od dobička pravnih oseb (Ur. l. RS, št. 14/2003; v nadaljevanju ZDDPO-C), ki uvaja dodatne omejitve glede priznavanja davčnih odhodkov. V njem so temeljna določila glede obdavčenja dobička pravnih oseb, poleg splošnih določb so opredeljeni davčni zavezanci, davčne oprostitve, davčna osnova, davčna stopnja, davčne olajšave in kazenske določbe.

Zakon določa, da se pri ugotavljanju davčnega dobička priznavajo prihodki in odhodki v zneskih, ki jih davčni zavezanec ugotovi v izkazu poslovnega izida po predpisih ali računovodskih standardih, razen prihodkov in odhodkov, za katere ZDDPO predpisuje drugačen način ugotavljanja. Dodatne določbe glede obdavčitve dobička so vsebovane še v Pravilniku o davčno nepriznanih odhodkih davčnega zavezanca (Ur. l. RS, št. 3/2003), ki natančneje opredeljuje merila za presojo v zakonu predpisanih zahtev, ki jih morajo izpolnjevati odhodki, da se lahko obravnavajo kot davčno priznani, ter v Pravilniku o obrazcu za obračun davka od dobička pravnih oseb in načinu predlaganja obrazca davčnemu organu (Ur. l. RS, št. 21/2003), v katerem sta opredeljeni shema davčnega izkaza in metodologija za izpolnjevanje obrazca (Klobučar, 2003, str. 62).

Trenutno veljavno zakonsko podlago za obdavčitev dobička predstavlja ZDDPO-2, ki je bil sprejet leta 2006 in se uporablja od 1. 1. 2007 dalje. Poleg omenjenega zakona je bil sprejet tudi nov zakon o davčnem postopku (Ur. l. RS, št. 117/2006; v nadaljevanju Zdav-

2), ki med drugim ureja način in postopek plačevanja davka od dohodkov pravnih oseb ter na ta način dopolnjuje zakonske določbe ZDDPO-2.

2.2.1 Opredelitev posameznih postavk v davčnem izkazu

V nadaljevanju podrobneje opredeljujemo delno priznane, nepriznane prihodke in odhodke, zaradi katerih prihaja do razlik med izkazom, sestavljenim po SRS, in izkazom, ki upošteva ZDDPO.

Davčna osnova. Osnova za davek je dobiček, ki se ugotovi po določbah ZDDPO-2. Za ugotavljanje dobička se praviloma priznajo prihodki in odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida oziroma letnem poročilu, ki ustreza izkazu poslovnega izida ter prikazuje prihodke, odhodke in izid, na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenimi računovodskimi standardi, razen v primerih, ko ZDDPO-2 določa drugače (Bohorič & Svilar, 2008, str. 13). Davčna osnova je dobiček, ugotovljen po računovodskih predpisih, to je razlika med prihodki in odhodki pred obračunom davka od dobička, povečana in zmanjšana po zakonu (ZDDPO-2, 5. Člen, 1. odstavek). V nadaljevanju navajamo postavke, ki so vzrok za razlike med obdavčljivim računovodskim dobičkom.

Priznavanje odhodkov. Za ugotavljanje dobička se priznajo odhodki, potrebni za pridobitev obdavčenih prihodkov. Odhodki, ki niso potrebni za pridobitev prihodkov, so odhodki, za katere glede na dejstva in okoliščine izhaja, da:

- niso neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti in niso posledica opravljanja dejavnosti;
- imajo značaj zasebnosti;
- niso skladni z običajno poslovno prakso.

Odhodki niso skladni z običajno poslovno prakso, če niso običajni pri poslovanju v posamezni dejavnosti glede na pretekle in druge izkušnje ter primerjavo z drugimi dejavnostmi, dejstvi in okoliščinami, razen odhodkov, nastalih zaradi izrednih in ne pogostih dogodkov, kot so naravne nesreče, ali zaradi drugih izrednih in ne pogostih dogodkov (Bohorič & Svilar, 2008, str. 20).

Nepriznani odhodki. Davčno nepriznani odhodki so (Bohorič & Svilar, 2008, str. 21):

- a) odhodki za pokrivanje izgub iz preteklih let;
- b) stroški, ki se nanašajo na zasebno življenje;
- c) stroški prisilne izterjave davkov ali drugih dajatev;
- d) kazni, ki jih izreče pristojni organ;
- e) davki, ki jih je plačal družbenik kot fizična oseba;

- f) davek na dodano vrednost, ki ga zavezanec po zakonu, ki ureja davek na dodano vrednost, ni uveljavil kot odbitek vstopnega davka, čeprav je imel to pravico po zakonu, ki ureja davek na dodano vrednost;
- g) obresti: od nepravočasno plačanih davkov ali drugih dajatev; od posojil, prejetih od oseb, ki imajo sedež, kraj dejanskega delovanja posloводства ali prebivališče v državah, razen držav članic EU, v katerih je splošna oziroma povprečna nominalna stopnja obdavčitve dobička nižja od 12,5 % in je država objavljena na posebnem seznamu;
- h) donacije;
- i) podkupnine in druge oblike premoženjskih koristi, dane fizičnim ali pravnim osebam zato, da nastane oziroma ne nastane določen dogodek, ki drugače ne bi, kot da se hitreje ali ugodneje opravi ali se opusti določeno dejanje.

Delno priznani odhodki. Med odhodke, ki so delno priznani, sodijo:

- **Rezervacije:** kot odhodek se priznajo v znesku, ki ustreza 50 % oblikovanih rezervacij za dana jamstva ob prodaji proizvodov ali opravi storitev; reorganizacija, rezervacije za pričakovane izgube iz kočljivih pogodb; pokojnine in odpravnine ob upokojitvi (Bohorič & Svilar, 2008, str. 16).
- **Prevrednotenje in odpis terjatev:** kot odhodek se priznata v obračunanih zneskih, vendar znesek teh odhodkov v davčnem obdobju ne sme presežati nižjega od naslednjih zneskov: a) zneska, ki je enak aritmetični sredini v preteklih 3 davčnih obdobjih dejansko odpisanih terjatev pod predpisanimi pogoji, ali b) zneska, ki predstavlja 1 % obdavčljivih prihodkov davčnega obdobja (Bohorič & Svilar, 2008, str. 18).
- **Stroški reprezentance:** se priznajo kot odhodki v višini 50 %; mednje spadajo: a) stroški za pogostitev, zabavo in darila (z logotipom ali brez) ob poslovnih stikih zavezanca s poslovnimi partnerji ter b) stroški nadzornega sveta oziroma drugega organa, ki opravlja zgolj funkcijo nadzora (Bohorič & Svilar, 2008, str. 21).
- **Obresti od presežka posojil – tanka kapitalizacija:** se ne priznajo kot odhodki obresti od posojil, razen pri posojilojemalcih bankah in zavarovalnicah, ki so prejeta od delničarja oziroma družbenika, ki ima kadarkoli v davčnem obdobju neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % delnic ali deležev v kapitalu ali glasovalnih pravic v zavezancu, če kadarkoli v davčnem obdobju ta posojila presegajo 4-kratnik v letu 2008, do leta 2010 6-kratnik, v letu 2011 5-kratnik (Bohorič & Svilar, 2008, str. 21).
- **Amortizacija:** se kot odhodek prizna v obračunanem znesku z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja ob upoštevanju najvišje letne amortizacijske stopnje, po posameznih skupinah osnovnih sredstev (Bohorič & Svilar, 2008, str. 22).
- **Davčna izguba in pokrivanje davčne izgube:** pri zmanjšanju davčne osnove na račun davčnih izgub iz preteklih davčnih obdobj se davčna osnova najprej zmanjša za davčno izgubo starejšega datuma (Bohorič & Svilar, 2008, str. 23).

- **Prevrednotenje finančnih naložb:** kot odhodek se priznajo v obračunanih zneskih, v primeru, če so izmerjeni po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, drugače se ne priznajo (Bohorič & Svilar, 2008, str. 18).
- **Prevrednotenje dobrega imena:** kot odhodki iz prevrednotenja se pripozna oslabitev dobrega imena v obračunanem znesku, vendar največ do zneska, ki ustreza 20 % začetno izkazane vrednosti dobrega imena (Bohorič & Svilar, 2008, str. 19).

Priznavanje prihodkov. Pri določanju davčne osnove se prejete dividende oziroma drugi deleži iz dobička, vključno z dohodki, ki so podobni dividendam, ter prihodki iz opravljanja dejavnosti, ki ni pridobitna, in dejanski ali sorazmerni stroški te dejavnosti in prihodki zaradi odpisa dolgov v postopku prisilne poravnave izvzamejo iz davčne osnove prejemnika (Bohorič & Svilar, 2008, str. 19). Poleg tega se pri določanju davčne osnove zavezanca, ki ustvari dobiček od odsvojitve lastniških deležev, 50 % tega dobička izvzame iz davčne osnove zavezanca (Bohorič & Svilar, 2008, str. 19).

2.3 Povezanost poslovnega in davčnega izkaza v Sloveniji od leta 1991 do danes

2.3.1 Predstavitev primerjalne analize v Sloveniji

Da bi ugotovili, kako vplivajo davčna pravila na računovodsko poročanje v Sloveniji, za izbrana računovodska področja proučimo veljavna slovenska računovodska in davčna pravila, saj so se tako davčna kot računovodska pravila v zadnjih nekaj letih precej spremenila. V Sloveniji so se spremenili ZGD, SRS in zakon o davku od dobička pravnih oseb, ki je ga je 1. 1. 2005 zamenjal ZDDPO, ki je bil prenovljen s 1. 1. 2007. Z metodo Lamba, Nobsa in Roberts (1998, str. 173–188) ugotavljamo stopnjo povezanosti pravil. Prav tako ti avtorji predlagajo, da se v posamezni državi proučijo davčna in računovodska pravila za izbrana računovodska področja ter da se ugotovi, ali (Klobučar, 2004, str. 37):

- so davčna in računovodska pravila različna oziroma nepovezana (1. možnost),
- so davčna in računovodska pravila enaka (2. možnost),
- se zaradi pomanjkanja davčnih pravil za davčno poročanje uporabljajo računovodska pravila (3. možnost),
- se zaradi pomanjkanja natančnega (ali edinega) računovodskega pravila za računovodsko poročanje uporablja davčno pravilo (4. možnost) ali pa
- pri izbiri za računovodsko poročanje prevladuje davčno pravilo namesto »konfliktnega« računovodskega pravila (5. možnost).

Pri 1. možnosti povezave pravil se davčna in računovodska pravila ter praksa razlikujejo, zato davčna pravila ne vplivajo na računovodsko poročanje. Preostale 4 možnosti vsebujejo različno stopnjo povezanosti davčnih in računovodskih pravil. O 2. možnosti govorimo, kadar ni posebne izbire pravil za davčno in računovodsko poročanje, saj so

pravila enaka za oba namena. V takšnem primeru obstaja zelo majhna možnost, da bi davčni motiv vplival na izbiro računovodske usmeritve. Pri 3. možnosti so računovodska pravila natančnejša od davčnih pravil, zato davčna praksa sledi računovodskim pravilom. Pri tej možnosti je treba upoštevati, da lahko davčni motiv prevladuje pri izbiri računovodskih pravil, kadar je teh več na izbiro, saj se bo zaradi pomanjkanja davčnih pravil izbrana računovodska usmeritve uporabljala tudi za davčne namene. 4. in 5. možnost sta očitni primeri vplivanja davčnih pravil na izbiro računovodske usmeritve. Pri 4. možnosti zaradi odsotnosti natančnega (ali edinega) računovodskega pravila uporabljamo za računovodsko poročanje kar davčno pravilo, pri 5. pa za računovodsko poročanje kljub obstoječemu računovodskemu pravilu pri izbiri prevlada davčno pravilo (Klobučar, 2006, str. 36–37).

Možne povezave pravil za davčno in računovodsko poročanje so prikazane v Tabeli 2:

Tabela 2: Možne povezave pravil za davčno in računovodsko poročanje

Možnost 1	Davčna in računovodska pravila so različna (nepovezana).	Različna pravila za davčno in računovodsko poročanje (ali različne možnosti).
Možnost 2	Davčna in računovodska pravila so enaka.	Enakost med posameznimi pravili za davčno in računovodsko poročanje.
Možnost 3	Za davčno in računovodsko poročanje se uporabljajo računovodska pravila.	Za računovodsko poročanje se uporablja računovodsko pravilo oz. možnost. Zaradi pomanjkanja davčnega pravila se računovodsko pravilo uporablja tudi za davčne namene.
Možnost 4	Za davčno in računovodsko poročanje se uporabljajo davčna pravila.	Zaradi pomanjkanja natančnega (ali edinega) računovodskega pravila pa se davčno pravilo oz. možnost uporablja tudi za računovodsko poročanje.
Možnost 5	Davčno pravilo pri izbiri prevladuje.	Za davčno in računovodsko poročanje uporabimo davčno pravilo namesto »konfliktnega« računovodskega pravila.

Vir: N. Klobučar Mitrovič, Vpliv davčnih pravil na računovodsko poročanje, Prosojnice predavanj pri predmetu Davčno in računovodsko svetovanje, 2008, str. 10.

Za Slovenijo ugotavljamo, da prevladuje 3. možnost povezave pravil. Če upoštevamo, da lahko na posameznih računovodskih področjih, za katera je značilna 3. možnost, pri

izbranih računovodskih usmeritvah zaradi nejasne opredelitve računovodskih pravil ali možnosti izbire računovodskih metod prevlada davčni motiv, kot na primer pri odločitvi glede usredstvenja stroškov obresti, oslabitve sredstev, obravnavanja najema in vrednotenja zalog, je Slovenija glede vpliva davkov na računovodsko poročanje do leta 2005 bliže celinskim evropskim državam (Klobučar, 2004, str. 48). Premik k večji neodvisnosti davčnih in računovodskih pravil je zaslediti tudi v Sloveniji, saj je z uporabo ZDDPO prišlo do premika k 1. možnosti povezave pravil na področju oslabitve sredstev in priznavanja dolgoročnih rezervacij (Klobučar, 2004, str. 50).

Lamb, Nobes in Roberts (1998, str. 173–188) so pri ugotavljanju povezanosti davčnih in računovodskih pravil opredelili naslednja računovodska področja:

- pripoznavanje in vrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev,
- stroški amortizacije,
- finančni in poslovni najem,
- nekonsolidacijsko dobro ime,
- izkazovanje dolgoročnih pogodb,
- vrednotenje zalog,
- oblikovanje dolgoročnih rezervacij,
- izkazovanje državnih podpor,
- sprememba računovodskih usmeritev in popravek bistvenih napak,
- stroški razvijanja in raziskovanja,
- evidentiranje poslovanja v tuji valuti,
- stroški obresti,
- področje poslovanja podjetij v skupini,
- stroški pokojnin,
- davčno nepriznani odhodki.

Pripoznavanje in vrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev. Za pripoznavanje in vrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev ugotavljamo, da je v vseh državah začetno pripoznavanje sredstev enako za računovodske in davčne namene, do razlik pa prihaja pri prevrednotovanju sredstev. V Sloveniji so prenovljeni računovodski standardi med drugimi uvedli pravila prevrednotovanja opredmetenih osnovnih sredstev in drugačno obravnavanje učinkov prevrednotenja. Če podjetje ugotovi, da dokazana poštena vrednost sredstva presega njegovo knjigovodsko vrednost, se sredstvo lahko okrepi. Okrepitev opredmetenih osnovnih sredstev ne vpliva takoj na poslovni izid in s tem na višino davčne osnove. Učinek prevrednotenja kot neke vrste neiztrženi dobiček se namreč začasno evidentira kot prevrednotovalni popravek kapitala in povečanje neodpisane vrednosti osnovnega sredstva, na poslovni izid pa vpliva šele ob prodaji ali drugačni odtujitvi sredstva. Oslabitev sredstev pa se po računovodskih standardih obravnava kot prevrednotovalni poslovni odhodek, razen če ni bilo sredstvo pred oslabitvijo okrepljeno in se znesek okrepitve zadržuje na prevrednotovalnem popravku kapitala. V takem primeru se najprej zmanjša posebni

prevrednotovalni popravek kapitala, odhodki pa so le morebitna razlika. Ker je oslabitev sredstev po standardih obvezna, bili odhodki iz prevrednotenja zaradi oslabitve po zakonu o davku od dobička pravnih oseb davčno priznani odhodki, seveda če so realni (Hieng, 2003, str. 178), po novem ZDDPO, ki se uporablja od 1. 1. 2005, pa se odhodki iz prevrednotenja pripoznajo šele ob prodaji ali drugačni odtujitvi sredstva (ZDDPO-1, 17. člen).

SRS (2006) določajo, da se sredstvo ob začetnem pripoznavanju ovrednoti po nabavni vrednosti. Če se knjigovodska vrednost sredstva poveča zaradi prevrednotenja, se povečanje prizna neposredno v kapitalu kot presežek iz prevrednotenja. Če pa se knjigovodska vrednost sredstva zmanjša zaradi prevrednotenja, se zmanjšanje pripozna v poslovnem izidu.

Glede začetnega vrednotenja velja 3. možnost povezave pravil, glede prevrednotenja pa velja:

- Do leta 2005: ZDDPO posebnih določil glede vrednotenja in pripoznavanja sredstev ni navajal (3. možnost), je pa lahko davčni motiv precej vplival na izbiro računovodskih usmeritev (na primer na odločitev za oslabitev).
- Od 1. 1. 2005 do 31. 12. 2006 (ZDDPO-1 in ZDDPO-1-UPB2, 17. člen): Odhodki zaradi prevrednotenja se priznajo šele ob prodaji ali drugačni odtujitvi sredstva (1. možnost).
- Od 1. 1. 2007 dalje: Ni podrobnejših določil glede odhodkov zaradi prevrednotenja – torej veljajo določila SRS (2006) (3. možnost); presežek iz prevrednotenja na višje poštene vrednosti se pri amortizirljivih sredstvih prenaša v preneseni poslovni izid in v davčno osnovo sorazmerno z obračunano amortizacijo po 33. členu ZDDPO-2 od prevrednotenega dela teh sredstev (ZDDPO-2, 15. člen) (1. možnost).
- Od 1. 1. 2006 dalje: Pri odtujitvi amortizirljivega sredstva se pri ugotavljanju kapitalskih dobičkov kot prihodkov za davčne namene upošteva davčna vrednost teh sredstev in ne knjigovodska (kot davčna vrednost velja nabavna vrednost, zmanjšana za amortizacijo v zneskih, kakor so bili upoštevani kot odhodek pri obračunu davka) (Pojasnilo DURS, št. 4200-49/2006; ZDDPO-2, 33. člen) (1. možnost).

Stroški amortizacije. Eno izmed najpodrobneje davčno opredeljenih področij je vsekakor priznavanje stroškov amortizacije.

Z vidika davčne zakonodaje je področje priznavanja stroškov amortizacije v Sloveniji, podobno kot v drugih državah, eno najpodrobneje opredeljenih. Čeprav najdemo v računovodskih standardih določbo, da davčna zakonodaja ne sme vplivati na višino izbranih amortizacijskih stopenj (SRS 13.31), pa je ni mogoče zanemariti 15. člen ZDDPO opredeljuje, da se amortizacija v davčnem izkazu prizna kot odhodek v obračunanem znesku, vendar največ do zneska, obračunanega z uporabo metode enakomernega

časovnega amortiziranja in najvišjih letnih amortizacijskih stopenj (ZDDPO, 2003), ki jih davčni zavezanec lahko uporabi, da se mu strošek amortizacije v celoti prizna kot davčni odhodek. Ker davčna zakonodaja ne dopušča začasnih razlik, ki bi lahko nastale, ker bi se stroški amortizacije v računovodskih izkazih ugotavljali glede na poslovne razmere, za davčne namene pa po predpisanih najvišjih stopnjah, tisti del amortizacije, ki presega davčno dovoljeni letni znesek, pomeni dokončno izgubljeno pravico do uveljavljanja davčnih odhodkov. Še vedno je nerešeno tudi vprašanje davčnega priznavanja amortizacije, ki je obračunana skupinsko (Hieng, 2003, str. 177). Tudi po prenovljenih standardih se namreč amortizacija drobnega inventarja iste vrste ali podobnega namena, katerega posamična nabavna vrednost ne presega 500 EUR, lahko obračuna skupinsko (SRS 1.43.), po 16. členu ZDDPO oziroma 26. členu ZDDPO-1 pa se kot davčni odhodek prizna le amortizacija, obračunana posamično. Davčno omejeno velikost amortizacije in zahtevo po posamičnem vrednotenju lahko označimo kot primer 5. možnosti povezave pravil. Res pa je, da v Sloveniji davčna pravila ne opredeljujejo niti amortizirljivih sredstev, amortizirljive osnove, ocenjene preostale vrednosti niti začetka obračunavanja amortizacije, temveč usmerjajo davčne zavezance k uporabi računovodskih standardov, kar je značilnost 3. možnosti povezave pravil (Klobučar, 2004, str. 41).

Davčna pravila pa na področju amortizacije posebej izpostavljajo:

- Do 1. 1. 2006: Strošek amortizacije se je priznal kot davčni odhodek le v obračunanem znesku, največ do zneska, izračunanega z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja in najvišje letne amortizacijske stopnje, ki jo je določal ZDDPO. Ker zakon ni dopuščal začasnih razlik, je tisti del amortizacije, ki je presegal davčno dovoljeni letni znesek, predstavljal dokončno izgubljeno pravico do uveljavljanja davčnih odhodkov, zato so podjetja računovodsko poročanje podrejela davčni zakonodaji (5. možnost).
- Od 1. 1. 2006 do 31. 12. 2006 (ZDDPO-1-UPB2, 26. člen): Amortizacija za davčne namene ni bila več vezana na obračun amortizacije za poslovne namene (možnost uporabe odloženih davkov). Amortizacijske stopnje za davčne namene so bile lahko tudi višje od stopenj za poslovne namene. To določilo je veljalo in še vedno velja le za sredstva, ki so se začela amortizirati v letu 2006 (1. možnost) (Pojasnilo DURS, 4. 7. 2007). Tudi v tem obdobju davčni znesek amortizacije ni smel biti višji od zneska, ugotovljenega z uporabo najvišjih davčno dovoljenih stopenj, navedenih v 26. členu, in metode enakomernega časovnega amortiziranja.
- Od 1. 1. 2007 dalje: Nove amortizacijske stopnje in nove opredelitve skupin amortizirljivih sredstev (amortiziranje delov sredstev in naložbenih nepremičnin). Po 33. členu ZDDPO-2 se amortizacija za davčne namene lahko upošteva le do »obračunanega« zneska v računovodskih izkazih, vendar največ do zneska, ugotovljenega z uporabo najvišjih davčno dovoljenih stopenj in metode enakomernega časovnega amortiziranja. To pomeni, da amortizacija za davčne namene ne more biti

višja od amortizacije za poslovne namene (in seveda ne višja od davčno dogovorjenega zneska).

- Od 1. 1. 2006 dalje (velja še vedno): Če za davčne namene obračunana amortizacija preseže znesek, ki bi bil obračunan z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja in najvišjih amortizacijskih stopenj, se presežni znesek amortizacije kot odhodek prizna v naslednjih davčnih obdobjih, tako da se za davčne namene amortizacija obračunava na davčno dovoljeni način do dokončnega amortiziranja oziroma od odtujitve oziroma odprave evidentiranja amortizirljivega sredstva (1. možnost) (Klobučar Mirovič, 2008, str. 14).

Poslovni najem in finančni najem. Zaradi pomanjkanja davčnih pravil se za davčne namene v Sloveniji upoštevata računovodska opredelitev ter računovodsko obravnavanje poslovnega in finančnega najema (3. možnost).

Opredelitev finančnega in poslovnega najema podrobno obravnava SRS, davčna zakonodaja pa posebnih določil za to področje ne navaja (3. možnost) (Klobučar Mirovič, 2008, str. 15).

Nekonsolidacijsko dobro ime. Zaradi novih davčnih pravil bodo verjetno tudi slovenska podjetja za računovodsko poročanje uporabljala davčno predpisano najvišjo amortizacijsko stopnjo. Novi davčni predpisi namreč stroške amortiziranja dobrega imena priznavajo v celoti le, če je doba koristnosti najmanj 10 let, računovodski standardi pa predvidevajo dobo 5 let (5. možnost) (Klobučar, 2004, str. 43).

- Do 1. 1. 2006: Dobro ime se je amortiziralo. Za davčne namene je bila doba koristnosti najmanj 10 let, računovodski standardi pa so predvidevali 5-letno dobo (5. možnost).
- Od 1. 1. 2006 do 31. 12. 2006: SRS 2006: Dobro ime se ne amortizira, ampak se prevrednotuje zaradi oslabitve. 26. člen ZDDPO-1-UPB2: Amortizacija dobrega imena se prizna kot davčni odhodek do zneska, obračunanega z metodo enakomernega časovnega amortiziranja in uporabo 10-odstotne amortizacijske stopnje kot najvišje letne davčno priznane amortizacijske stopnje. Pojasnilo DURS, št. 4200-99/2006: Do spremembe zakona se kot odhodek v zvezi z oslabitvijo dobrega imena prizna znesek, ki ni višji od 10 % obračunane amortizacije dobrega imena (1. možnost).
- Od 1. 1. 2007 dalje: SRS 2006: Dobro ime se ne amortizira, ampak se prevrednotuje zaradi oslabitve. ZDDPO-2, 23. člen: Odhodki zaradi oslabitve dobrega imena se priznajo v obračunanem znesku, vendar največ do zneska, ki ustreza 20 % začetno izkazane vrednosti dobrega imena. Če prevrednotenje preseže ta znesek, se preseženi znesek prizna v naslednjih davčnih obdobjih, vendar je treba ponovno paziti na limit 20 % (1. možnost) (Klobučar Mirovič, 2008, str. 16).

Izkazovanje dolgoročnih pogodb. Če je mogoče izid dolgoročne pogodbe oceniti s precejšnjo gotovostjo, se v Sloveniji izkazuje po metodi stopnje dokončnosti del. Zaradi

pomanjkanja davčnih pravil se dovoljena računovodska metoda uporablja tudi za davčne namene. V Sloveniji se za davčne namene od 1. 1. 2007 (ZDDPO-2, 20. člen) oblikovana rezervacija za pričakovane izgube iz kočljivih pogodb prizna kot odhodek v znesku, ki ustreza 50 % oblikovane rezervacije (1. možnost) (Klobučar Mirovič, 2008, str. 16).

Vrednotenje zalog. Področje vrednotenja zalog je zanimivo zlasti v času rasti cen, saj metoda porabe zalog po povratnih cenah (metoda LIFO) povečuje stroške zalog, kar vodi k izkazovanju manjšega dobička. V Sloveniji davčna zakonodaja podrobnejših določb glede dovoljenih metod porabe zalog ne navaja, zato se lahko za davčne namene uporabljajo vse tovrstne metode, ki so v skladu s SRS (3. možnost).

Področje pripoznavanja in razvrščanja stroškov v Sloveniji podrobneje obravnava SRS 4, davčna zakonodaja pa le navaja, da se med davčnimi odhodki pripoznavajo stroški materiala in odhodki iz prodaje zalog izdelkov v obračunanem znesku v skladu s sprejeto metodo obračunavanja. Če davčni zavezanec metodo obračunavanja spremeni, mora pojasniti razloge za spremembo in v davčnem izkazu prikazati vrednostni učinek spremembe (14. člen ZDDPO, zavezanec ne sme spreminjati izbrane metode porabe zalog najmanj 5 let; 24. člen ZDDPO-1). Iz zakona ni razvidno, da bi vrednostni učinek spremembe kakor koli vplival na izračun davčno priznanih odhodkov, saj se mednje všttevajo dejanski odhodki na podlagi uporabljene metode, to pa so odhodki, ugotovljeni po SRS (3. možnost povezave pravil) (Klobučar, 2004, str. 44).

Metoda LIFO v času inflacije zvišuje stroške zalog, kar vodi k nižjemu izkazovanju dobička. V Sloveniji so za računovodsko poročanje dovoljene različne metode porabe zalog.

V Sloveniji SRS od 1. 1. 2006 metode LIFO več ne dovoljujejo, davčna zakonodaja pa podrobnejših določil glede dovoljenih metod porabe zalog ne navaja, zato se lahko za davčne namene uporabljajo vse metode, dovoljene v računovodskih standardih (3. možnost).

Oblikovanje dolgoročnih rezervacij. Za področje dolgoročnih rezervacij na račun dolgoročno odloženih prihodkov je bila v Sloveniji značilna 3. možnost povezave pravil, saj davčna zakonodaja podrobnejših določb glede oblikovanja in priznavanja teh rezervacij ne navaja. Davčna določba glede velikosti priznavanja dolgoročnih rezervacij na račun dolgoročno vnaprej vračunanih stroškov pa odločilno vpliva na izbiro, ali bomo danes oblikovali dolgoročno rezervacijo in danes zmanjšali davčno osnovo v velikosti 50 % bodočih stroškov (ZDDPO, 23. člen) ali pa rezervacij sploh ne bomo oblikovali in zmanjšali davčno osnovo za celotni znesek stroškov ob njihovem nastanku. Ker davčna določba odpira vprašanje smiselnosti oblikovanja dolgoročnih rezervacij, kar je v nasprotju z vsebino računovodskih standardov, po katerih davčna zakonodaja ne bi smela vplivati na vrednotenje računovodskih kategorij, področje dolgoročnih rezervacij na račun dolgoročno

vneprej vračunanih stroškov za zdaj označujemo kot 5. možnost povezave pravil. 1. 1. 2005 pa se je začel uporabljati 16. člen ZDDPO, ki je omogočal uveljavljanje stroškov oziroma prihodkov šele ob njihovem dejanskem nastanku in ga označujemo kot 1. možnost povezave pravil (Klobučar, 2004, str. 45).

V Sloveniji je bila od 1. 1. 2005 za področje dolgoročnih rezervacij na račun dolgoročno odloženih prihodkov značilna 3. možnost povezave pravil. Omejitev višine priznavanja dolgoročnih rezervacij na račun dolgoročno vneprej vračunanih stroškov pa je odločilno vplivala na izbiro, ali bomo danes oblikovali dolgoročno rezervacijo in danes zmanjšali davčno osnovo v višini 50 % bodočih stroškov ali pa rezervacij sploh ne bomo oblikovali in zmanjšali davčno osnovo za celotni znesek stroškov ob njihovem nastanku (5. možnost).

Od 1. 1. 2005 do 31. 12. 2006 ZDDPO pri ugotavljanju davčne osnove oblikovanja rezervacij ni upošteval, razen nekaterih izjem (banke, zavarovalnice ...) (1. možnost).

Od 1. 1. 2007 dalje 20. člen ZDDPO-2 določa, da se rezervacija, oblikovana po SRS, prizna kot odhodek v znesku, ki ustreza 50 % oblikovane rezervacije, če gre za naslednje rezervacije: za dana jamstva ob prodaji proizvodov ali opravi storitev, za reorganizacijo, za pričakovane izgube iz kočljivih pogodb, za pokojnine, za jubilejne nagrade in za odpravnine ob upokojitvi. Odprava in poraba rezervacij, ki niso bile priznane kot odhodek, se v davčnem obdobju upošteva na način, da:

- se iz davčne osnove izvzamejo prihodki iz odprave ali porabe rezervacij v delu, v katerem oblikovanje rezervacij ni bilo priznано kot odhodek; in
- se priznajo odhodki iz porabe rezervacij v delu, v katerem oblikovanje rezervacij ni bilo priznано kot odhodek (1. možnost).

Od 1. 1. 2007 dalje (Pojasnilo DURS, 2007): Rezervacije, oblikovane po SRS(2006) oziroma MSRP, ki v 20. členu niso izrecno naštetе, so davčno priznane v celoti (3. možnost) (Klobučar Mirovič, 2008, str. 20).

Izkazovanje državnih podpor. V Sloveniji so od 1. 1. 2006 računovodska in davčna pravila predvidevala postopno izkazovanje prihodkov in stroškov, ki izhajajo iz državnih podpor (državne podpore so se evidentirale začasno med dolgoročnimi rezervacijami in se prenašale med poslovne prihodke skladno z amortiziranjem ustreznih opredmetenih osnovnih sredstev) (2. možnost).

Od 1. 1. 2006 dalje se po SRS (2006) državne podpore za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev vštеvajo med dolgoročne odložene prihodke (tj. med dolgoročne pasivne časovne razmejitev in ne več med dolgoročne rezervacije, saj se po SRS 10 (2006) rezervacije oblikujejo le na račun vneprej vračunanih stroškov oziroma odhodkov, ne oblikujejo pa se več na račun dolgoročno odloženih prihodkov) ter se porabljajo skladno z

obračunano amortizacijo. V davčni zakonodaji ni podrobnejših določil, sledi se SRS (3. možnost) (Klobučar Mirovič, 2008, str. 21).

Stroški raziskovanja in razvijanja. Za računovodsko poročanje se stroški raziskovanja pripoznavajo kot odhodek v obdobju nastanka, stroške razvijanja pa je pod določenimi pogoji dovoljeno usredstviti. Podobno izkazovanje stroškov raziskovanja in stroškov razvijanja navajajo tudi SRS (2006), in sicer SRS 2.12. in 2.13., davčna pravila pa zgolj najvišjo davčno priznano letno amortizacijsko stopnjo za amortiziranje stroškov razvijanja (ZDDPO, 17. člen oziroma ZDDPO-1, 26. člen), ki jo je v računovodskih izkazih smiselno upoštevati, da se strošek amortizacije prizna v celoti kot davčni odhodek (5. možnost). Na drugih področjih stroškov raziskovanja in razvijanja se za davčne namene upoštevajo računovodska pravila (3. možnost).

V Sloveniji se za računovodsko poročanje stroški raziskovanja pripoznavajo kot odhodek v obdobju nastanka, stroške razvijanja pa je pod določenimi pogoji dovoljeno usredstviti (SRS (2006)), davčna pravila pa navajajo najvišjo davčno priznano letno amortizacijsko stopnjo za amortiziranje stroškov razvijanja (včasih 5. možnost; danes, ko so dovoljene tudi začasne razlike, 1. možnost). Na drugih področjih teh stroškov se za davčne namene sledi računovodskim pravilom (3. možnost). Davčna zakonodaja navaja tudi olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj (Klobučar Mirovič, 2008, str. 21).

Stroški obresti. V Sloveniji je za računovodsko poročanje dovoljeno usredstviti stroške obresti od posojil za pridobitev sredstev (1. možnost) (Klobučar, 2004, str. 47).

Sprememba računovodskih usmeritev in popravek bistvenih napak. V Sloveniji od 1. 1. 2006 dalje velja, da se s SRS (2006) sprememba računovodskih usmeritev in popravek bistvenih napak opravi s preračunavanjem primerjalnih zneskov sredstev, dolgov in vseh vpletenih sestavin kapitala za nazaj, odstopanja se običajno popravijo v prenesenem poslovnem izidu (kot da do odstopanj v preteklem obdobju sploh ne bi bilo prišlo).

Po 11a. členu ZDDPO-1-UPB2 in 14. členu ZDDPO-2 se pri ugotavljanju davčne osnove zneski, ki predstavljajo razlike zaradi sprememb računovodskih usmeritev in popravkov napak, pri obdavčljivih prihodkih in davčno priznanih odhodkih, za katere se preračuna preneseni čisti poslovni izid ali druge sestavine kapitala, vključijo v davčno osnovo, in sicer, da povečujejo oziroma zmanjšujejo davčno osnovo v obdobju spremembe računovodske usmeritve in popravkov napak (1. možnost) (Klobučar Mirovič, 2008, str. 22).

3 POSLOVNI IN DAVČNI IZKAZ NA HRVAŠKEM OD LETA 1991 DO DANES

3.1 Poslovni izkaz (bilanca) na Hrvaškem od leta 1991

Na Hrvaškem so zaradi potrebe po izboljšanju, razvoju ter napredovanju računovodstva in računovodskih usmeritev leta 2008 uvedli svoje nacionalne računovodske standarde (hrv. *Hrvatske standarde financijskog izvještavanja*, v nadaljevanju HSFI), ki so v veljavi še danes. Oblikoval in sprejel jih je Odbor za standarde računovodskega poročanja, in sicer 28. 2. 2008. Objavljeni so bili v Narodnih novinah št. 30/08 kot uradni okvir računovodskega poročanja za mala in srednja podjetja. Pred letom 2008 sploh niso imeli svojih nacionalnih računovodskih standardov, zato so uporabljali neposredno MRS/MSRP. Oblikovanje HSFI je spodbudil hrvaški zakon o računovodstvu. HSFI urejajo sestavljanje, predstavljanje in objavljanje računovodskih poročil za podjetja, ki niso zavezana uporabljati MRS/MSRP, vendar so zavezana uporabljati hrvaški zakon o računovodstvu. Predvsem so prilagojeni potrebam malih in srednjih podjetij, ki prevladujejo v hrvaškem gospodarstvu.

3.1.1 Merjenje postavk v bilanci stanja

3.1.1.1 Uvedba MRS

V okvirnih navodilih za pripravljane in predstavljanje računovodskih izkazov so v MRS opredeljena naslednja upoštevanja:

Upoštevanje sredstev. Sredstvo upoštevamo v bilanci stanja, če je verjetno, da se bodo podjetju v prihodnosti zaradi njega povečale gospodarske koristi, samo sredstvo pa ima ceno ali vrednost, ki jo je mogoče zanesljivo izmeriti (MRS, 1994, str. 62).

Upoštevanje dolgov. Dolg upoštevamo v bilanci stanja, če je verjetno, da bo s poravnavo sedanje obveznosti prišlo do zmanjšanja tistih dejavnikov podjetja, ki omogočajo gospodarske koristi, in da je znesek pri njeni poravnavi mogoče zanesljivo izmeriti (MRS, 1994, str. 62).

V nadaljevanju podrobneje predstavimo standarde, ki so v letu 2008 opredeljeni tudi v HSFI, ki so bili uporabljeni pri vrednotenju posameznih kategorij v praktičnem primeru.

Poleg upoštevanja je v MRS opredeljeno merjenje – kot postopek ugotavljanja denarno izraženih količin, s katerimi upoštevamo in vnašamo prvine računovodskih izkazov v bilanco stanja in izkaz uspeha. V računovodskih izkazih uporabljamo različne podlage, ki so lahko: izvirne vrednosti, dnevne vrednosti, iztržljiva (poravnalna) vrednost ter sedanja vrednost (MRS, 1994, str. 64).

Pojmovanje kapitala. Večina podjetij pri pripravljanju svojih računovodskih izkazov sprejema finančno pojmovanje kapitala (MRS, 1994, str. 65).

MRS 4 Obračunavanje amortizacije. V tem standardu je poleg metod amortiziranja določeno, da je amortizirljivi znesek sredstva treba strogo dosledno razporediti v vsako obračunsko obdobje dobe koristnosti posameznega sredstva in da je treba izbrano metodo amortiziranja dosledno uporabljati iz enega obračunskega obdobja v drugega, razen če spremenjene okoliščine opravičujejo spremembo metode amortiziranja (MRS, 1994, str. 83).

MRS 13 Predstavljanje kratkoročnih sredstev in kratkoročnih obveznosti. Po tem standardu morajo postavke, ki so vključene med kratkoročna sredstva, zajemati: gotovino in dobroimetje, vrednostne papirje, ki jih podjetje ne namerava zadržati in jih je mogoče unovčiti v vsakem trenutku, terjatve do kupcev in druge terjatve, ki bodo po pričakovanju poravnane v enem letu po datumu bilance stanja, zaloge, predujme za nakup kratkoročnih sredstev ter nevračunane (časovno razmejene) stroške (MRS, 1994, str. 154).

MRS 2 Zaloge. Zaloge so sredstva, namenjena prodaji v rednem poslovanju; v postopku proizvodnje, ki je namenjeno taki prodaji; v obliki materialov, ki bodo porabljeni pri proizvodnji ali opravljanju storitev. Vrednost zalog obsega nabavno vrednost, stroške pretvarjanja ter druge stroške, ki se pojavljajo pri spravljaju zalog na njihovo sedanje mesto in v njihovo sedanje stanje. Nabavna vrednost zalog obsega kupno ceno, carino in druge dajatve (razen tistih, ki jih bo podjetje kasneje dobilo povrnjene od davčnih organov), prevozne stroške, stroške pretovarjanja in druge stroške, ki jih je mogoče neposredno pripisati pridobljenemu trgovskemu blagu, materialom ali storitvam. Trgovinski popusti, drugi popusti in druge podobne postavke se pri ugotavljanju nabavne vrednosti odštejejo. Zaloge morajo biti ovrednotene po izvorni vrednosti ali čisti iztržljivi vrednosti, in sicer po manjši izmed njiju. Čista iztržljiva vrednost je ocenjena prodajna cena, dosežena v rednem poslovanju, zmanjšana za ocenjene stroške dokončanja in ocenjene stroške, potrebne za to, da pride do prodaje. Zaloge blaga, ki običajno ni zamenljivo med seboj, ter proizvedenih proizvodov in opravljenih storitev, namenjenih določenim projektom, se morajo obračunavati po metodi predmetno povezanih cen.

Vrednost zalog, razen tistih, ki so opredeljene zgoraj, se mora obravnavati po metodi FIFO ali metodi tehtanih povprečnih cen, poleg njiju je dovoljena drugačna rešitev, in sicer uporaba metode LIFO. Ko so zaloge prodane, se njihov knjigovodski znesek pripozna kot odhodek obdobja, v katerem je bil ustrezen prihodek obračunan (Spremenjeni MRS, 1994, str. 7).

MRS 16 Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema). Na Hrvaškem urejajo amortizacijo po MRS in ustreznih zakonih. Najpomembnejši so: MRS

16 Nepremičnine, stroji in oprema, MRS 4 Amortizacija ter Pravilnik o amortizaciji, v katerem je v 1. členu določeno, da so amortizirljiva tista sredstva, katerih posamični strošek nabave je večji od 1.000 kun, doba koristi pa daljša od 1 leta.

Opredmetena osnovna sredstva so opredmetena sredstva, ki jih ima podjetje:

- a) da jih uporablja pri proizvodnji proizvodov ali opravljanju storitev, daje v najem drugim ali uporablja za administrativne namene ter
- b) jih bo po pričakovanju uporabljalo v več kot samo 1 obdobju, ter so pogosto večinski del celotnih sredstev podjetja, zato je njihova predstavitev v računovodskih izkazih pomembna.

Poleg tega določitev, ali je nabavna vrednost sredstvo ali strošek, lahko pomembno vpliva na poročanje o izidih poslovanja v podjetju. Posamezno opredmeteno osnovno sredstvo (zemljišče, zgradbo oziroma opremo) je treba pripoznati kot sredstvo, če:

- a) je verjetno, da bodo prihodnje gospodarske koristi, povezane s tem sredstvom, pritekale v podjetje; in
- b) je nabavno vrednost sredstva za podjetje mogoče zanesljivo izmeriti.

Zemljišča in zgradbe so ločena sredstva ter se za računovodske namene obravnavajo posebej, celo če so pridobljena skupaj. Zemljišče ima navadno neomejeno dobo koristnosti in se ne amortizira. Zgradbe imajo omejeno dobo koristnosti in so zato amortizirljiva sredstva. Povečanje vrednosti zemljišča, na katerem stoji zgradba, ne vpliva na določitev dobe koristnosti zgradbe (Spremenjeni MRS, 1994, str. 86).

Opredmeteno osnovno sredstvo, ki izpolnjuje pogoje za pripoznanje kot sredstvo, se ob začetku izmeri po svoji nabavni vrednosti. Nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva obsega njegovo nakupno ceno, tudi uvozne carine in nevračljive nakupne dajatve, ter tudi vse pripisane stroške usposabljanja sredstva za njegovo načrtovano uporabo; pri določanju nakupne cene odštejemo vse trgovinske in druge popuste.

Sredstva se začnejo amortizirati 1. dan naslednjega meseca, ko se začno uporabljati v proizvodnji, prodaji, pri ponujanju storitev ali v administrativne namene. Hrvaška podjetja so po zakonu o računovodstvu pri urejanju amortizacije samostojna, vendar morajo biti usmeritve v skladu z MRS. Izbrano usmeritev morajo dosledno uresničevati iz obdobja v obdobje, amortizacijska usmeritev, ki vpliva na davčno osnovo, pa mora upoštevati tudi določbe Pravilnika o amortizaciji. Po eni od poglavitnih določb tega pravilnika mora podjetje dolgotrajno premoženje amortizirati po linearni metodi amortizacije in pri tem upoštevati najvišje dovoljene amortizacijske stopnje. Amortizirljivi znesek opredmetenega osnovnega sredstva je treba strogo dosledno razporediti na celotno dobo njegove koristnosti. Doba koristnosti sredstva se opredeli s pričakovano koristnostjo za podjetje.

Poslovodska usmeritev v zvezi s sredstvi v podjetju lahko vključuje odstranitev sredstev po določenem času ali po izrabi določenega obsega gospodarskih koristi, zbranih v sredstvu. Zato je doba koristnosti sredstva lahko krajša od njegove uporabne dobe. Ocena dobe koristnosti posameznega opredmetenega sredstva je stvar presoje, ki temelji na izkušnji podjetja s podobnimi sredstvi (Spremenjeni MRS, 1994, str. 65).

Revaloriziranje. Računovodski sistem na Hrvaškem nima natančno določenega pravila za revalorizacijo premoženja, zato jo je mogoče izpeljati za nedoločeno časovno obdobje, poleg tega pa uporabljati različne indekse revalorizacije (Mrša, 2000, str. 23). V podjetju lahko za obračun revalorizacije uporabijo indeks rasti cen industrijskih proizvodov, indeks rasti cen na drobno ali kateri drugi indeks. Če pri revalorizaciji uporabimo splošni indeks rasti cen, se spremenita nabavna vrednost sredstva in popravek vrednosti tega sredstva (Srdarev, 2003, str. 39). Prav tako je v MRS določeno, da če se knjigovodska vrednost sredstva poveča zaradi revalorizacije, se povečanje prizna kapitalu kot revalorizacijski presežek. Revalorizacijsko povečanje pa se prizna kot prihodek, če stornira revalorizacijsko zmanjšanje istega sredstva, ki je bilo prej pripoznano kot odhodek (Spremenjeni MRS, 1994, str. 65).

Ko govorimo o opredmetenih osnovnih sredstvih, revalorizacija lahko pomeni tudi prevrednotenje, ki je prilagajanje neto knjigovodske vrednosti pošteni vrednosti teh sredstev. Poštena vrednost je tista, ki jo je dobro obveščen kupec pripravljen ponuditi za določeno sredstvo v resni kupoprodajni pogodbi. Tržno vrednost sredstva ocenijo poklicno usposobljeni ocenjevalci (Brkanić & Ratković, 2002, str. 15). To pove, da z revalorizacijo neto knjigovodsko vrednost sredstva, ki ga revaloriziramo, povečamo za razliko do poštene vrednosti, na strani virov sredstev pa se v istem znesku oblikujejo revalorizacijske rezerve.

Pošteno vrednost v praksi razumemo takole (Lončar-Galek, 1999, str. 106):

- a) Poštena vrednost zemljišča in zgradb je po navadi njihova tržna vrednost, ki se določi z ocenitvijo, to pa opravijo poklicno usposobljeni ocenjevalci.
- b) Poštena vrednost naprav in opreme je prav tako njihova tržna vrednost, ugotovljena s cenitvijo, vendar morajo zanjo obstajati dokazi.

Kako pogosto se sredstvo revalorizira, je odvisno od tega, kako pogosto se spreminja njegova poštena vrednost (Lončar-Garek, 1999, str. 106).

MRS 12 Obračunavanje davkov iz dobička. Odhodke za davke v posameznem obdobju je treba vključiti v ugotavljanje čistega dobička podjetja. Davke iz dobička, ki se nanašajo na posamezno postavko, obračunano v breme ali dobro lastniškega kapitala, moramo obračunati tako kot postavko, na katero se nanašajo, in znesek razkriti. V bilanci stanja podjetja je treba stanje razmejenih davkov prikazati ločeno od lastniškega kapitala. Davke, ki se nanašajo na prejšnje obdobje in so podjetju vrnjeni zaradi kasnejšega upoštevanja davčne izgube, je treba vnesti v ugotavljanje čistega dobička tistega obdobja, v katerem omenjena izguba nastane. V bilanco stanja je treba zneske, ki bodo podjetju vrnjeni, vendar jih še ni prejelo, vključiti kot terjatve (MRS, 1994, str. 142).

Pri obračunavanju davčnih učinkov je treba odhodke za davke v posameznem obdobju ugotoviti na podlagi obračunavanja davčnih učinkov, pri čemer uporabljamo metodo časovno razmejenih zneskov davkov ali metodo dolžnih zneskov davka. Uporabljeno metodo je treba razkriti (MRS, 1994, str. 149).

Praviloma moramo izbrano metodo obračunavanja davčnih učinkov uporabiti pri vseh časovnouslyklajevalnih razlikah. Kljub temu je možno, da odhodki za davke v obravnavanem obdobju ne vsebujejo davčnih učinkov nekaterih časovnouslyklajevalnih razlik, če obstajajo utemeljeni dokazi, da omenjene časovnouslyklajevalne razlike ne bodo odpravljene še precej časa (vsaj naslednja 3 leta). Poleg tega ne sme kazati, da bi se omenjene časovnouslyklajevalne razlike lahko odpravile tudi po tem obdobju. Razkriti je treba znesek neobračunanih časovnouslyklajevalnih razlik, tako vsakokratnih kot tudi nabranih (kumulativnih) (MRS, 1994, str. 150).

V nadaljevanju je v MRS 12 opredeljeno, kaj vse je treba razkriti pri obračunavanju davkov iz dobička. Opredeljeni so tudi možni prihranki na račun davka, ki izhaja iz davčne izgube in ga lahko podjetje upošteva pri ugotavljanju obdavčljivega dobička ali čistega dobička (MRS, 1994, str. 150).

MRS 17 Obračunavanje najemov. Najem je v MRS 17 opredeljen kot dogovor, s katerim najemodajalec prenese na najemnika v zameno za plačilo najemnine pravico do uporabe opredmetenega osnovnega sredstva za dogovorjen čas. Najem začnemo obračunavati na dan pogodbe ali datum, na katerega pogodbene stranke spremljajo glavne določbe o najemu, velja prvi izmed njiju. Ločimo finančni in poslovni najem. Poleg tega poznamo še nepreklicni najem (MRS, 1994, str. 183).

Razvrstitev najemov v tem standardu je zasnovana na obsegu, v katerem tveganja in koristi, povezani z lastništvom opredmetenega osnovnega sredstva, ki je predmet najema, bremenijo najemodajalca ali najemnika (MRS, 1994, str. 185).

Poleg naštetih področij, ki jih obravnavajo MRS, so še: obračunavanje pokojnin v računovodskih izkazih delodajalcev; obračunavanje državnih podpor in razkrivanje

državne pomoči; obračunavanje učinkov sprememb deviznih tečajev; obračunavanje poslovnih združenj; aktiviranje stroškov izposojanja; razkrivanje povezanih strank; obračunavanje in poročanje pokojninskih projektov ter poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih, bank in o deležih v skupnih podvigih (MRS, 1994, str. 4).

3.1.1.2 Sprememba MRS v letu 2001

V MRS (2001) je 41 standardov, prej jih je bilo 31. Razlog je v tem, da sta v nekaterih primerih iz 1 standarda v letu 2001 nastala 2, in sicer so spremembe naslednje: MRS 3 Skupinski (konsolidirani) računovodski izkazi je nadomeščen z MRS 27 Skupinski računovodski izkazi in obračunavanje finančnih naložb v odvisna podjetja ter MRS 28 Obračunavanje finančnih naložb v pridružena podjetja; MRS 4 Obračunavanje amortizacije je nadomeščen z MRS 16 Opredmetena osnovna sredstva, MRS 22 Poslovne združitve in MRS 38 Neopredmetena sredstva; MRS 5 Informacije, ki jih je treba razkriti v računovodskih izkazih, je nadomeščen z MRS 1 Predstavljanje računovodskih izkazov; MRS 6 Izkaz denarnih tokov je nadomeščen z MRS 15 Informacije, ki odsevajo učinke spreminjanja cen; MRS 9 Obračunavanje raziskovalnega in razvojnega delovanja je nadomeščen z MRS 38 Neopredmetena sredstva; MRS 13 Predstavljanje kratkoročnih sredstev in kratkoročnih dolgov je nadomeščen z MRS 1, poleg tega se je spremenil naziv MRS 7, in sicer je bil prej Izkaz denarnih tokov, z MRS (2001) pa je Izkaz finančnega izida (finančnih tokov). V MRS (2001) so naslednji novi standardi: MRS 32 Finančni inštrumenti – razkrivanje in predstavljanje, MRS 33 Čisti dobiček na delnico, MRS 34 Medletno računovodsko poročanje, MRS 35 Ustavljeno poslovanje, MRS 36 Oslabitev sredstev, MRS 37 Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva, MRS 38 Neopredmetena sredstva, MRS 39 Finančni inštrumenti – pripoznavanje in merjenje, MRS 40 Naložbene nepremičnine ter MRS 41 Kmetijstvo.

Glede pripoznavanja in vrednotenja sredstev, dolgov in kapitala so enaka pravila, torej v letu 2001 ni prišlo do sprememb, prav tako so enake podlage za merjenje. Poleg tega je določeno, da računovodski izkazi prikazujejo vrednostno izražene učinke poslov in drugih poslovnih dogodkov, tako da jih združujejo v večje skupine glede na njihove gospodarske značilnosti. Te večje skupine se imenujejo sestavine računovodskih izkazov. Sestavine, ki so neposredno povezane z ugotavljanjem finančnega položaja v bilanci stanja, so sredstva, dolgovi in kapital (Mednarodni računovodski standardi (2001), 2001, str. 62).

V MRS (2001) je dodan standard 41 Kmetijstvo, ki se je začel uporabljati 1. 1. 2003.

MRS 41 predpisuje računovodsko obravnavanje, predstavljanje računovodskih izkazov in razkritja, povezane s kmetijsko dejavnostjo. Kmetijska dejavnost je uravnavanje biološkega preobražanja živih živali in rastlin (bioloških sredstev) v podjetju za prodajo, v kmetijske pridelke ali v dodatna biološka sredstva.

Podjetje pripozna biološko sredstvo ali kmetijski pridelek, kadar in zgolj kadar obvladuje sredstvo na podlagi dogodkov v preteklosti; je verjetno, da bodo prihodnje gospodarske koristi, povezane s sredstvom, pritekale v podjetje; in je pošteno vrednost ali nabavno ceno sredstva mogoče zanesljivo izmeriti (MRS, 2001, str. 1140).

Če pri začetnem pripoznanju biološkega sredstva tržno določene cene ali vrednosti niso na razpolago, druge ocenitve poštene vrednosti pa so spoznane kot očitno nezanesljive MRS 41 zahteva, da podjetje izmeri biološko sredstvo po nabavni vrednosti, zmanjšani za vso nabrano amortizacijo in vse nabrane izgube zaradi oslabitve. Ko postane poštena vrednost takšnega biološkega sredstva zanesljivo izmerljiva, jo mora podjetje izmeriti in zmanjšati za ocenjene stroške v trenutku prodaje. V vseh primerih izmeri podjetje kmetijski pridelek ob njegovi pospravitvi po pošteni vrednosti, zmanjšani za ocenjene stroške v trenutku prodaje. Poleg tega MRS 41 zahteva, da se sprememba poštene vrednosti biološkega sredstva, zmanjšane za ocenjene stroške v trenutku njegove prodaje, vključi v čisti poslovni izid obdobja, v katerem se pojavi. V kmetijski dejavnosti sprememba fizičnih lastnosti žive živali ali rastline neposredno poveča ali zmanjša gospodarske koristi za podjetje (MRS, 2001, str. 1133).

Ta standard velja za obravnavanje s kmetijsko dejavnostjo povezanih bioloških sredstev; kmetijskih pridelkov ob pospravitvi in državnih podpor, prejetih za kmetijsko dejavnost. Kmetijska dejavnost obsega različne vrste dejavnosti, na primer živinorejo, gozdarstvo, pospravljanje letnih ali večletnih pridelkov, gojitev sadovnjakov in nasadov, cvetličarstvo in vodogojstvo (tudi ribogojstvo). Brezpogojno državno podporo, ki se nanaša na biološko sredstvo, izmerjeno po pošteni vrednosti, zmanjšani za ocenjene stroške v trenutku prodaje, je treba pripoznati kot prihodek, kadar in zgolj kadar postane državna podpora izterljiva. Če je državna podpora pogojna in zahteva, da se podjetje ne ukvarja z določeno kmetijsko dejavnostjo, mora podjetje pripoznati državno podporo kot prihodek, kadar in zgolj kadar so pogoji v zvezi z njo izpolnjeni (MRS, 2001, str. 1139–1144).

MRS 2 Zaloge. V tem standardu so spremembe, ki se nanašajo na zaloge kmetijskih in gozdarskih proizvodov ter kmetijskih pridelkov, črtana je osnovna čreda, poleg tega se za podrobnosti glede bioloških sredstev sklicujejo oziroma nas napotijo na MRS 41. Poleg omenjenega je dodana opredelitev stroškov kmetijskih pridelkov iz bioloških sredstev, pri čemer se standard prav tako sklicuje na MRS 41 in povzame opredelitve iz omenjenega standarda (MRS, 2001, str. 1156).

MRS 16 Opredmetena osnovna sredstva. V tem standardu je določeno, da se ne uporablja za biološka sredstva, povezana s kmetijsko dejavnostjo, in nas za podrobnosti napoti na MRS 41, poleg tega so črtani gozdovi in obnovljivi naravni viri iz MRS 16.

MRS 17 Najemi. V tem standardu je opredeljeno, da se za podrobne opredelitve, ki se nanašajo na najemodajalce in najemnike bioloških sredstev ter njihovim razkrivanjem uporablja MRS 41.

MRS 20 Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči, MRS 36 Oslabitev sredstev ter MRS 40 Naložbene nepremičnine se glede obračunavanja in začetnega pripoznavanja sklicujejo na MRS 41 (MRS, str. 1151).

3.1.1.3 Uvedba Hrvaških standardov računovodskega poročanja (Hrvatski standardi finansijskog izvještavanja) v letu 2008

HSFI obravnavajo računovodske izkaze, predvsem računovodske izkaze za zunanje poročanje, ter so posebej prilagojeni potrebam srednjih in malih podjetij, ki so prevladujoča v hrvaškem gospodarstvu. Njihov namen je predpisati osnovo za sestavljanje in predstavljanje računovodskih izkazov, pomagati revizorjem pri oblikovanju mnenja, ali so računovodski izkazi skladni s HSFI, ter pomagati uporabnikom računovodskih izkazov pri razlaganju podatkov in informacij, ki so podane v računovodskih izkazih.

HSFI so sestavljeni iz 3 delov: okvira za uporabo HSFI, HSFI od 1 do 17 ter pojmovnika. Okvir za uporabo HSFI pojasnjuje in opredeljuje namen standardov ter to, kaj se z njimi ureja, ureditev standardov, kdo je za standarde odgovoren, komu so namenjeni, temeljne predpostavke standardov ter kakovostne značilnosti računovodenja, pripoznavanje in merjenje gospodarskih kategorij, predhodne določbe ter tudi datum pripoznavanja in merjenje gospodarskih kategorij, predhodne določbe ter tudi datum veljavnosti standardov. V uvodnem delu HSFI so navedene tudi definicije osnovnih računovodskih kategorij, kot so sredstva, obveznosti, kapital, prihodki, odhodki in dobiček. V HSFI so opredeljeni splošni standardi, kar pomeni, da ne obravnavajo posebnosti računovodenja v organizacijah posebnih vrst. V veljavi je 17 HSFI, ki se vsi opirajo na MRS/MSRP in smernice Evropske unije, v SRS jih je več, ker se le-ti opirajo tudi na splošno računovodsko teorijo.

V 2. delu so naštet in obrazloženi vsi HSFI:

- HSFI 1 Računovodski izkazi,
- HSFI 2 Skupinski (konsolidirani) računovodski izkazi,
- HSFI 3 Računovodske politike, spremembe računovodskih ocen in napake,
- HSFI 4 Dogodki, nastali po datumu bilance stanja,
- HSFI 5 Dolgoročna neopredmetena sredstva,
- HSFI 6 Dolgoročna opredmetena sredstva,
- HSFI 7 Vlaganja v nepremičnine,
- HSFI 8 Dolgoročna sredstva, namenjena prodaji, in prenehanje poslovanja,
- HSFI 9 Finančna sredstva,

- HSFI 10 Zaloge,
- HSFI 11 Terjatve,
- HSFI 12 Kapital,
- HSFI 13 Obveznosti,
- HSFI 14 Časovne razmejitve,
- HSFI 15 Prihodki,
- HSFI 16 Odhodki,
- HSFI 17 Kmetijstvo.

HSFI posebej ne obravnavajo naslednjih računovodskih področij: vrste poslovnega izida in denarnega izida, računovodsko predračunavanje in računovodski predračuni, knjigovodske listine, poslovne knjige, računovodsko nadziranje in nadziranje računovodenja, računovodsko analiziranje (računovodsko proučevanje), računovodsko informiranje, dolgovi, stroški, denarna sredstva in rezervacije. Prav tako posebej ne obravnavajo prevrednotovanja (ne predstavlja podpoglavja standarda), temveč je pri nekaterih standardih prevrednotovanje zajeto ali pri merjenju gospodarske kategorije ali pri pripoznavanju gospodarske kategorije. Navajajo merjenje in ugotavljanje denarno izraženih velikosti v katerih se pripoznavajo gospodarske kategorije v bilanci stanja in v izkazu poslovnega izida (Narodne novine, 2008). HSFI navaja naslednja načela: previdnost, doslednost predstavljanja, pomembnost in povzemanje. Načelo previdnosti pomeni previdnost vključevanja stopnje razumevanja pri pripoznavanju v negotovih razmerah, na način, da sredstva in prihodki niso precenjeni, obveznost in odhodki pa niso podcenjeni. Med drugim načelo previdnosti tudi ne dopušča ustvarjanja skritih rezerv, namernega podcenjevanja sredstev ali prihodkov in namernega precenjevanja obveznosti ali odhodkov.

Sredstva se po HSFI merijo z naslednjimi vrednostmi:

- izvirno vrednostjo, ki je znesek plačanih denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov ali pa poštena vrednost nadomestila, danega v trenutku nakupa, da podjetje pride do sredstev;
- dnevno vrednostjo, ki je znesek denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, ki bi jih bilo treba plačati, če bi v sedanosti kupili enaka ali enakovredna sredstva;
- pošteno vrednostjo, ki je znesek, za katerega je mogoče zamenjati sredstvo ali s katerim je mogoče poravnati obveznost ali za katerega je mogoče zamenjati izdan kapitalni instrument med dobro obveščenima in voljnima strankama v poslu, v katerem sta medsebojno neodvisni in enakopravni;
- sedanjo vrednostjo, ki je diskontirana vrednost presežka prihodnjih prejemkov nad izdatki, ustvarjenega po pričakovanju z določenimi sredstvi ali določenim sredstvom pri običajnem poslovanju podjetja.

Pri merjenju dolgov HSFI opredeljujejo naslednje vrednosti:

- izvorna vrednost, ki pomeni znesek, prejet v zameno za nastanek obveznosti, v nekaterih primerih znesek denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, ki jih bo podjetje po pričakovanih moralo plačati za poravnavanje dolgov v običajnem poslovanju;
- dnevna vrednost, ki je nediskontirani znesek denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, potrebnih za sprotno poravnavanje dolgov;
- sedanja vrednost, ki je diskontirani znesek prihodnjih izdatkov, ki naj bi bili potrebni za poravnavanje dolgov (obveznosti v HSFI) v običajnem poslovanju.

Neopredmetena dolgoročna sredstva. Med neopredmetena dolgoročna sredstva spadajo stroški za razvoj podjetja, patenti, licence, koncesije, blagovne znamke, programska oprema, ribolovne pravice, franšize in ostale pravice, dobro ime, predujmi za nematerialna sredstva in druga nematerialna sredstva. Pri dolgoročnih neopredmetenih sredstvih morata biti za njihovo pripoznavanje v knjigovodskih razvidih izpolnjena 2 pogoja, in sicer: verjetnost, da bo sredstvo prinašalo gospodarske koristi za podjetje, in zanesljivost izmere njegove nabavne vrednosti (HSFI 5.5., 2008).

Na kontih popravkov vrednosti vodimo zbirne (kumulativne) zneske amortizacije. Amortiziranje začnemo, ko je sredstvo razpoložljivo za uporabo (HSFI, 5.29., 2008). Neodpisano vrednost neopredmetenih dolgoročnih sredstev, ki imajo določeno dobo koristnosti, in izhodišča, na osnovi katerih smo določili dobo koristnosti, moramo podrobno preverjati konec vsakega obračunskega obdobja. Če se pričakovana doba koristnosti razlikuje od že določene, moramo dobo koristnosti spremeniti (metoda amortizacije se mora spremeniti). Če so merila še veljavna, vendar ni mogoče pričakovati, da bodo gospodarske koristi delovanja sredstva ustrezale pokritju neodpisane vrednosti, moramo razliko pripisati amortizaciji (HSFI 5.32., 2008).

Podjetje lahko izbira med stroškovnim modelom ali modelom prevrednotenja. Če se odloči za model prevrednotenja, ga mora uporabljati za vsa ostala neopredmetena sredstva. Če se knjigovodska vrednost neopredmetenih sredstev poveča, kar je posledica prevrednotenja, se le-to pripozna kot postavka v kapitalu – prevrednotovalne rezerve, ki jo nato pripozna kot prihodek (HSFI 5.23., 2008).

Opredmetena osnovna sredstva. Med opredmetena osnovna sredstva uvrščamo: zemljišča, zgradbe, naprave in opremo, orodje, električno opremo, pohištvo in vozila ter biološka sredstva.

Opredmetena osnovna sredstva pripoznamo, če sta izpolnjena naslednja pogoja: verjetnost, da bodo sredstva prinašala podjetju gospodarske koristi in zanesljivost pri izmeri nabavne vrednosti. Dologoročna opredmetena osnovna sredstva se začetno vrednotijo po nabavni vrednosti, ki vključuje: nabavno ceno, v katero so poleg vrednosti po dobaviteljevem računu vključene uvozne dajatve, vse stroške, ki jih lahko neposredno pripišemo opredmetenemu osnovnemu sredstvu, in začetne ocene stroškov, ki bodo potrebni za odstranitev opredmetenega osnovnega sredstva (HSFI 6.18.–6.19., 2008).

Znesek amortizacije se pripozna kot odhodek v obračunskem obdobju. Amortizacijo amortizirljivega opredmetenega osnovnega sredstva začnemo obračunavati, ko je osnovno sredstvo usposobljeno za uporabo, in prenehamo obračunavati, ko je amortizirljivi znesek v celoti prenesen v stroške ali prej v primeru prodaje osnovnega sredstva (HSFI 6.42.–6.45., 2008).

Pri obračunavanju amortizacije se lahko uporabljajo različne metode amortiziranja, ki so lahko enakomerno oziroma linearno časovno amortiziranje, progresivno oziroma rastoče časovno amortiziranje, regresivno oziroma padajoče časovno amortiziranje ali funkcionalno amortiziranje. Linearna metoda amortizacije predstavlja enak znesek amortizacije skozi celotno dobo amortiziranja. Regresivna metoda predstavlja vedno nižji znesek amortiziranja v času življenjske dobe osnovnega sredstva, kar posledično pomeni, da je na začetku amortiziranja znesek amortizacije najvišji, nato se znižuje. Funkcionalna metoda pomeni, da se sredstvo amortizira glede na pričakovano uporabo (HSFI 6.47., 2008).

Občasno mora podjetje preverjati dobo koristnosti amortiziranih sredstev in amortizacijske stopnje pri spremembi dobe koristnosti preračunati za sedanje in bodoče obdobje, če so pričakovanja bistveno drugačna od prejšnjih ocen (HSFI 6.49., 2008).

Če se knjigovodska vrednost opredmetenih osnovnih sredstev zaradi prevrednotenja zmanjša, je le-to znižanje treba pripoznati kot odhodek. Toda najprej se pripozna kot prevrednotovalna rezerva, ki se izkazuje v kapitalu, potem se pogleda izid, ki je ustvarjen pri opredmetenem osnovnem sredstvu, in se nato pripozna kot odhodek ali prihodek (HSFI 6.37., 2008).

Zaloge. Zaloge so kratkoročna materialna lastnina.

Vodimo zaloge surovin in drugih materialov, iz katerih nastane končni izdelek, rezervnih delov in drugih materialov, ki niso vključeni v vsebino končnih izdelkov, polizdelkov, končnih izdelkov, trgovskega blaga in kratkoročnih bioloških sredstev. Vrednotenje zaloge je opredeljeno enako kot v Sloveniji, razlika je v primeru, ko se tržne nabavne cene spreminjajo ter lahko zaloge materiala, embalaže, nadomestnih delov in drobnega

inventarja vodimo po 1 izmed 2 razpoložljivih metod: FIFO ali tehtano povprečje stroškov (HSFI 10., 2008), in ne po 4 metodah, kot je opredeljeno v SRS.

Finančna sredstva. Finančno sredstvo se v bilanci stanja pripozna, kadar postane ena od pogodbenih stvari, na katero se sklicujejo pogodbeni pogoji inštrumenta (so nanjo vezane pogodbene pravice), in so možne kot naslednje vrste premoženja:

- a) delnice in deleži v odvisnih podjetjih;
- b) posojila povezanim podjetjem;
- c) deleži v kapitalu;
- d) naložbe v vrednostne papirje;
- e) dani krediti in depoziti ter
- f) druga finančna sredstva.

Ta finančna sredstva so razvrščena v 4 skupine, in sicer (HSFI 9.3.–9.4., 2008):

- a) finančna sredstva, katerih spremembe poštene vrednosti se pripoznajo v poslovnem izidu;
- b) naložbe, ki so v lasti do zapadlosti;
- c) posojila in terjatve ter
- d) finančna sredstva, razpoložljiva za prodajo.

Finančno sredstvo se v bilanci stanja pripozna v trenutku, ko nastanejo pogodbene obveznosti za stranko, ki bo pridobila določene instrumente. Redni nakup finančnih sredstev se pripozna na dan sklenitve posla ali poravnave dolga. Za datum rednega nakupa se šteje datum, na katerega se izvajalec zavezuje, da bo kupil ali prodal določeno premoženje. Datum poravnave je datum, ko je instrument v lasti podjetja, ki ga je kupilo, ali dan, ko je podjetje dostavilo sredstvo (HSFI, 9.17., 2008). Omenjene opredelitve glede pripoznavanja in razvrstitve so prav tako opredeljene v HSFI 15 Prihodki (15.8.).

Finančna sredstva se začetno vrednotijo po pošteni vrednosti, ki je povečana za stroške transakcije, razen za sredstva, katerih spremembe poštene vrednosti se pripoznajo v poslovnem izidu. V začetno merjenje sredstev, katerih vrednosti se pripoznajo v poslovnem izidu, se ne vključujejo stroški transakcij, ampak so ti pripoznani kot odhodki obdobja. Transakcijski stroški so stroški, ki so neposredno povezani z nakupom, izdajo ali prodajo finančnih sredstev. Poleg tega jih razvrstimo v eno od naštetih kategorij (HSFI 9.18.–9.19., 2008):

- a) finančna sredstva, katerih spremembe poštene vrednosti se pripoznajo v poslovnem izidu,
- b) naložbe, ki so v posesti do zapadlosti,
- c) posojila in terjatve ali

d) finančna sredstva, razpoložljiva za prodajo.

Druga finančna sredstva moramo na vsak dan bilance stanja izmeriti po pošteni vrednosti, brez odbitkov za stroške posla. Spremembe poštene vrednosti se pripoznajo pri:

- a) sredstvih, razpoložljivih za prodajo, neposredno v kapitalu (prevrednotenja),
- b) drugem finančnem premoženju kot prihodek ali odhodek v izkazu poslovnega izida.

Kadar finančne instrumente, ki smo jih merili po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, ne moremo več meriti po pošteni vrednosti, jih vrednotimo po nabavni (knjigovodski) vrednosti. Ta finančna sredstva se prerazvrstijo v skupino razpoložljivih za prodajo. Na vsakem od naslednjih datumov, na katerih se bo sestavljala bilanca stanja, bo treba (HSFI 9.22.–9.24., 2008):

- a) posojila in terjatve ter
- b) naložbe v posesti do zapadlosti, merjenih po odplačni vrednosti po metodi efektivne obrestne mere, vsako spremembo pripoznati v izkazu poslovnega izida.

Terjatve. Terjatve so na premoženjskopравnih in drugih razmerjih zasnovane pravice zahtevati od določene osebe plačilo dolga, dobavo stvari ali opravo storitev.

Terjatve so neizpeljana finančna sredstva z določenimi (fiksni) ali določljivimi (dogovorjenimi) plačili, ki ne kotirajo na delujočem trgu, razen tistih: a) ki so namenjena prodaji takoj ali v bližnji prihodnosti, so v posesti za trgovanje in so ob začetnem pripoznanju ovrednotena po pošteni vrednosti prek poslovnega izida; b) ki so ob začetnem pripoznanju določena kot sredstva, razpoložljiva za prodajo; ali c) v katerih ne bodo povrnjene skoraj vse njihove začetne naložbe, razlog ni poslabšanje stanja kredita, in so razvrščena kot sredstva, razpoložljiva za prodajo. Delnice, pridobljene v skupini sredstev (na primer delnice v skupnih investicijskih skladih ali drugih podobnih), niso terjatev (HSFI 11.4., 2008).

Pri terjativah ločimo dolgoročna in kratkoročna sredstva. Prav tako se v računovodskih izkazih za vsako postavko terjatev razkrije znesek:

- a) terjatev do rednih kupcev,
- b) terjatev do povezanih podjetij,
- c) terjatev do podjetij, s katerimi želijo sodelovati, in
- d) drugih terjatev.

Terjatve se pripoznajo kot sredstva, če to ustreza opredelitvi sredstev. Podjetnik bo priznal terjatev v bilanci stanja takrat, in samo takrat, ko podjetje postane eden od pogodbenih strank ter sprejme in upošteva pogodbeno določila in pogoje (HSFI 11.21.–11.22., 2008).

Terjatev preneha veljati, ko je izpolnjen eden izmed naslednjih naštetih primerov: ko preneha izpolnjevati merila pri opredelitvi sredstev in ko preneha veljati sporazum, ki je bil podlaga za nastanek terjatev, se terjatev proda, je terjatev odpisana, zastarala ali kako drugače odstranjena (HSFI 11.38., 2008).

Terjatve lahko nastanejo kot posledica različnih dejavnosti podjetja, kot so (HSFI 11.19., 2008):

- a) prodaja končnih izdelkov,
- b) prodaja trgovskega blaga,
- c) opravljanje storitev,
- d) lizing nepremičnin in
- e) prodaja osnovnih sredstev.

Terjatev se začetno vrednoti po pošteni vrednosti, ki je znesek, za katerega je mogoče zamenjati sredstvo ali s katerim je mogoče poravnati obveznosti med dobro obveščenima in medsebojno neodvisnima strankama. Kasneje lahko pride do povečanja ali zmanjšanja zneskov terjatev. Poleg tega pri terjatvah ločimo amortizirani znesek finančnega sredstva, metodo efektivne obrestne mere, bruto vlaganje v najem, neto vlaganje v najem, tečajno pretvorbo in obrestno mero, zadržano v najemu. Če pride do povečanja terjatve v istem obračunskem obdobju, kot je terjatev nastala, se to kaže v izkazu poslovnega izida (HSFI 11.21.–11.22., 2008).

Vsa zmanjšanja v istem obračunskem obdobju se kažejo v izkazu poslovnega izida, toda za njihovo zmanjšanje moramo imeti objektivne dokaze. Nepristranski dokazi, na podlagi katerih terjatev lahko oslabimo, so lahko:

- a) pomembne finančne težave dolžnikov,
- b) kršitve pogodbe, kot so zamude ali zamude pri plačilih, ali
- c) zaradi pojava možnosti, da bo posojilojemalec šel v stečaj ali postopek druge finančne reorganizacije.

Na vsak dan bilance stanja podjetnik oceni, ali obstajajo nepristranski dokazi o oslabitvi posameznih zahtevkov. Terjatve, za katere domnevamo, da ne bodo povečane v rednem roku ali niso poravnane in je rok zapadlosti že pretečen, uvrstimo med dvomljive ali sporne terjatve (HSFI 11..23., 2008).

Odhodki se pripoznajo v poslovnem izidu, če se terjatev odpravi zato, ker je prizadeta njena vrednost. Na vsak dan bilance stanja podjetnik oceni, ali obstajajo nepristranski dokazi o oslabitvi vrednosti posamezne terjatve. Prevrednotenje terjatev se prav tako opravi, če obstajajo objektivni dokazi o oslabitvi terjatev, znesek izgube pri prevrednotenju se izmeri kot razlika med knjigovodsko vrednostjo in ocenjeno vrednostjo prihodnjih denarnih tokov pri merjenju terjatev. Knjigovodsko vrednost terjatev je treba zmanjšati bodisi neposredno (na kontu terjatev) bodisi z uporabo ločenega konta. Znesek izgube se pripozna v poslovnem izidu. Pri terjatvah, ki so bile prej pripoznane kot prihodek, in se naknadno ugotovi, da jih je treba prevrednotiti navzdol (njihovo vrednost zmanjšati), se oslabitev pripozna kot odhodek, ne popravlja pa se prvotno pripoznanih prihodkov (HSFI 11.30.–11.32., 2008).

Če obstajajo objektivni dokazi o oslabitvi, se znesek izgube izmeri kot razlika med knjigovodsko vrednostjo in ocenjeno vrednostjo prihodnjih denarnih tokov. Pri terjatvah, ki so bile prej pripoznane kot prihodek, vendar pride do oslabitve, se oslabitev pripozna kot odhodek, ne popravlja pa se prvotno pripoznanih prihodkov (HSFI 11.33.–11.34., 2008).

Kapital. Kapital je preostanek premoženja podjetja po odštetju vseh njegovih obveznosti (HSFI 12.24., 2008).

Če se knjigovodska vrednost opredmetenih osnovnih sredstev zaradi prevrednotenja poveča, se to pripozna neposredno v kapitalu kot prevrednotovalne rezerve. Vendar se povečanje iz prevrednotenja pripozna kot prihodek le, ko se odpravi prej oblikovani odhodek iz prevrednotenja istega sredstva (HSFI 12.26., 2008).

Kapital je po HSFI lasten vir financiranja sredstev in se izračunava kot ostanek sredstev v podjetju po odbitku vseh njegovih obveznosti (HSFI 12.4., 2008).

HSFI kapital obravnava kot celotni kapital, in ga ne deli na celotni in osnovni. Celotni kapital je sestavljen iz: vpoklicanega kapitala, kapitalske rezerve, presežka iz prevrednotenja, rezerve iz dobička, prenesenega čistega dobička ali prenesene izgube iz prejšnjih let in dobička ali izgube tekočega leta. Delniški kapital je izražen v denarni vrednosti ter predstavlja znesek, ki ga investitor vloži v podjetje in registrira na sodišču (HSFI 12.5.–12.7., 2008, str. 13).

HSFI urejajo vrste kapitala ali obseg kapitala, vključno z: vloženim in zasluženim kapitalom, presežkom iz prevrednotenja, tečajno razliko, tekočimi in odloženimi davki, spremembami računovodskih usmeritev in popravki napak iz prejšnjih obdobj. V primeru odkupa lastnih instrumentov (lastne delnice ali delnice) se dobički in izgube iz tega odkupa pripoznanjo v kapitalskih rezervah (HSFI 12.23.–12.30, 2008).

Če se sredstvo prevrednoti in je to prevrednotenje vključeno v davčno osnovo v naslednjem obdobju, je to treba pripoznati kot odloženo obveznost za davek in pomeni zmanjšanje prevrednotovalne rezerve. Tečajne razlike pri opredmetenih osnovnih sredstvih se pripoznajo kot presežek iz prevrednotenja (HSFI 12.42.–12-43., 2008).

Povečanje ali zmanjšanje presežka iz prevrednotenja se pripozna neposredno v kapitalu, ko (HSFI 12.47., 2008):

- so neto tečajne razlike razvrščene kot kapital, ter je njihovo usklajevanje na začetku in koncu obdobja;
- je vsota odmerjenega in odloženega davka za postavke, ki jim je zaračunan ali odobren kapital;
- se za finančna sredstva, razpoložljiva za prodajo znesek dobička ali izgube pripozna v kapitalu; za znesek dobička in izgube, ki je izključen iz kapitala, se pripozna v poslovnem izidu (HSFI 12.47., 2008).

Obveznosti. Obveznost se pripozna, ko je verjetno, da bo zaradi poravnave obstoječe obveznosti prišlo do odliva sredstev iz poslovanja, in ko je znesek za poravnavo mogoče zanesljivo izmeriti (HSFI 13.8., 2008).

Odmerjeni davek za tekoče in preteklo obdobje se pripozna kot obveznost v znesku, ki ni bil plačan. Ločimo dolgoročne in kratkoročne obveznosti. Poleg pri obveznosti poznamo finančno obveznost, ki je vsaka obveznost, ki je:

- a) **pogodbena obveznost**, kjer se zamenja denar ali drugo finančno sredstvo z drugim podjetjem ali
- b) **je pogodba**, ki bo poravnana ali pa se lahko poravna z lastnimi lastniškimi inštrumenti.

Rezervacije so obveznosti z negotovo zapadlostjo in/ali zneskom (HSFI 13.7.–13.13., 2008).

Pravna obveznost je obveznost, ki izhaja iz:

- a) pogodbe,
- b) zakona in
- c) drugih pravnih predpisov.

Posredna obveznost je obveznost, ki izhaja iz poslovanja podjetja, če (HSFI 13.14.–13.16., 2008):

- a) s prakso ali objavo usmeritev ali dovolj natančno izjavo podjetje kaže strankam, da bo sprejelo odgovornost za plačilo, in

- b) je kot rezultat delovanja podjetnika upravičeno pričakovanje drugih strank, da bo odgovornost realizirana.

Potencialne obveznosti so (HSFI 13.14.–13.16., 2008):

- a) morebitne obveznosti, ki izhajajo iz preteklih dogodkov, katerih realizacija bo potrjena, če se pojavijo ali ne bodoči poslovni dogodki, ki niso pod nadzorom podjetja;
- b) sedanja obveza, ki izhaja iz preteklih dogodkov, ki niso bili priznani kot obveznost, ter da ni verjetno, da bo izpolnjevanje teh obveznosti zahtevalo zmanjšanje sredstev.

Časovne razmejitve. Časovne razmejitve se pripoznajo v računovodskih izkazih, in sicer (HSFI 14.17.–14.19, 2008):

- Vnaprej plačani odhodki, ki se pripoznajo kot sredstva, kadar se nanašajo na zneske, izplačane v tekočem obdobju, stroški pa se nanašajo na prihodnja obdobja (na primer izplačilo zavarovalne premije).
- Nezaračunani prihodki se pripoznajo kot sredstvo, kadar se nanašajo na prihodke, ki so povezani s trenutnim obdobjem, vendar še niso izpolnjena merila za pripoznanje terjatev (na primer: ni izdan račun). Začasne razlike so razlike med knjigovodsko vrednostjo sredstev ali obveznosti v bilanci stanja in njihovo davčno osnovo. Začasne razlike so lahko za: obdavčljivečasne ali odbitnečasne razlike. HSFI 14 se uporablja pri priznavanju in vrednotenju časovnih razlik v finančnem poročilu.
- Časovne razlike so lahko tudi aktivne časovne razmejitve, ki so vnaprej plačani stroški (odloženi stroški) in vnaprej plačni prihodki (nezaračunani prihodki).

Časovne razmejitve, ki se nanašajo na vnaprej plačane stroške, se začetno vrednotijo po znesku, ki je vnaprej plačan. Prihodki, ki še niso zapadli, so na začetku izmerjeni po pošteni vrednosti oziroma po vrednosti oziroma znesku, ki pričakujejo, da ga bodo prejeli s prodajo proizvoda ali opravljeno storitvijo. Časovne razmejitve, ki se nanašajo na odloženo plačilo obveznosti, so na začetku izmerjene po pošteni vrednosti od pričakovanega izdatka ali obveznosti. Odloženi prihodki se na začetku izmerijo v višini prejetih plačil ali priznanih terjatev. Odložene terjatve in obveznosti za davek se morajo meriti po davčnih stopnjah, če se pričakuje, da se bodo uporabljale, ko bo sredstvo pridobljeno ali obveznosti poravnane. Odložene terjatve in obveznosti za davek se navadno merijo z uporabo davčnih stopenj (in davčne zakonodaje), ki so bile sprejete na dan bilance stanja (HSFI 14.25.–14.29., 2008).

Odložena obveznost za davek se pripozna za vse obdavčljive začasne razlike, razen če se pojavi iz: a) začetnega pripoznanja dobrega imena, ali b) dobrega imena, za katerega oslabitev ali amortizacija ni priznana za davčne namene, ali c) začetnega pripoznanja sredstev ali obveznosti v transakciji, ki ni bila poslovna združitev, in v času, ko posel ne vpliva na računovodski dobiček in ne na obdavčljivi dobiček (davčno izgubo).

Za obdavčljive začasne razlike, povezane z naložbami v odvisna podjetja, hčerinska in pridružena podjetja ter skupna vlaganja, so odložene obveznosti za davek priznane, razen v delu, ko sta izpolnjena oba od naslednjih pogojev (HSFI 14.24., 2008):

- a) da je investitor sposoben obvladovati čas, v katerem bodo odpravljene začasne razlike, in
- b) je verjetno, da začasne razlike ne bodo odpravljene v predvidljivi prihodnosti.

Kmetijstvo. HSFI 17 se uporablja za merjenje, priznavanje in razkrivanje bioloških sredstev in kmetijskih proizvodov v računovodskih izkazih (HSFI 17.6., 2008).

Kmetijska dejavnost je preoblikovanje bioloških sredstev v kmetijske proizvode, ki so namenjeni za prodajo ali za dodatna biološka sredstva. Biološka sredstva so sredstva, živali in rastline, vključno z: drevesi v nasadih, trajnimi nasadi, osnovno čredo in drugo. Kmetijski izdelki so: les, volna, mleko, sadje in tako naprej (HSFI 17.3.–17.5., 2008). Rešitve glede vrste, bioloških sredstev njihovega vrednotenja in evidentiranja so enake kot v MSRP.

Denarna sredstva. V HSFI denarna sredstva niso podrobneje opredeljena oziroma urejena v nobenem standardu. Kaj je denar in kaj so denarni ustrezniki, je opredeljeno le v HSFI 1 Računovodski izkazi, v katerem je navedeno, da spada pod denar gotovina (denar v blagajni) in depoziti na vpogled ter da spadajo pod denarne ustreznike kratkoročna visoko likvidna vlaganja, ki se lahko hitro oziroma v bližnji prihodnosti (ne dlje kot v 3 mesecih) pretvorijo v vnaprej znani znesek denarnih sredstev in pri katerih je tveganje spremembe vrednosti nepomembno.

Rezervacije. HSFI rezervacij posebej ne ureja, ampak najdemo nekatere določbe v zvezi z rezervacijami v HSFI 13 Obveznosti, v katerem je zapisana definicija rezervacij, pripoznavanja rezervacij, odpravljanja pripoznanj rezervacij v okviru obveznosti ter tudi merjenje rezervacij in razkrivanje rezervacij v okviru obveznosti. Rezervacija je definirana kot sedanja obveza, katere čas in/ali znesek poravnave sta negotova. Poleg tega rezervacije pripoznamo, če obstaja zaradi preteklega dogodka sedanja obveznost, če je verjetno, da bo pri poravnavi obveznosti potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo pritekanje gospodarskih koristi, in če je mogoče znesek obveznosti zanesljivo izmeriti.

Najem. V HSFI 15 Prihodki je opredeljeno, da je najem dogovor, s katerim najemodajalec prenese na najemnika v zameno za plačilo pravico do uporabe lastnine v dogovorjenem roku, ter da ločimo a) finančni najem (ki je najem, s katerim se v veliki meri prenesejo vsa tveganja in koristi, povezane z lastništvom sredstva: lastništvo se lahko prenese, ni pa nujno) ter b) poslovni najem (ki je vsak najem, ki ni finančni najem).

Državna pomoč. V HSFI 15 je opredeljeno, da je državna pomoč pomoč, ki ima za cilj zagotovitev gospodarske koristi posameznemu podjetju, ki izpolnjuje določene pogoje.

3.1.2 Merjenje postavk v izkazu poslovnega izida

3.1.2.1 Uvedba MRS

V okvirnih navodilih za pripravljanje in predstavljanje računovodskih izkazov so v MRS opredeljena naslednja upoštevanja:

Upoštevanje prihodkov. V izkazu uspeha upoštevamo prihodke, če je povečanje prihodnjih gospodarskih koristi povezano s povečanjem posameznega sredstva ali zmanjšanjem posameznega dolga in ga je mogoče zanesljivo izmeriti. Dejansko to pomeni, da poteka upoštevanje prihodkov istočasno z upoštevanjem povečanj sredstev ali zmanjšanj dolgov (na primer čisto povečanje sredstev, ki je posledica prodaje blaga ali storitev, ali zmanjšanje dolga, ki je posledica opustitve njegove izterjave) (MRS, 1994, str. 63).

Upoštevanje odhodkov. V izkazu uspeha upoštevamo odhodke, če pride do zmanjšanja prihodnjih gospodarskih koristi, ki je povezano z zmanjšanjem posameznega sredstva ali povečanjem posameznega dolga, ki ga je mogoče zanesljivo izmeriti (MRS, 1994, str. 63).

Prihodki. Prihodki so kosmati pritoki gospodarskih koristi (pritoki gotovine, terjatev ali drugih nadomestil) v obdobju, ki se pojavljajo med rednim delovanjem podjetja, če povzročajo povečanja kapitala, ki se razlikujejo od povečanj iz novih vplačil prinašalcev kapitala. Prihodke od prodaje proizvodov je treba pripoznati, ko so izpolnjeni naslednji pogoji:

- a) podjetje prenese na kupca pomembna tveganja in koristi, povezane z lastništvom proizvodov;
- b) podjetje ne obdrži več niti toliko sodelovanja pri poslovanju, kolikor se ga običajno povezuje z lastništvom, niti dejanskega odločanja o prodanih proizvodih;
- c) znesek prihodkov je mogoče zanesljivo izmeriti;
- d) verjetno je, da bodo gospodarske koristi, ki so povezane s poslom, pritekale v podjetje;
- e) stroške, ki so nastali ali bodo nastali v zvezi s poslom, je mogoče zanesljivo izmeriti.

Če je mogoče zanesljivo oceniti izid posla, ki vključuje opravljanje storitev, se s poslom povezani prihodki pripoznajo glede na stopnjo njegove dokončnosti na dan bilance stanja. Izid posla je mogoče zanesljivo oceniti, če so izpolnjeni naslednji pogoji:

- a) znesek prihodkov je mogoče zanesljivo izmeriti;
- b) verjetno je, da bodo gospodarske koristi, povezane s poslom, pritekale v podjetje;
- c) stopnjo dokončnosti posla na dan bilance stanja je mogoče zanesljivo izmeriti ter
- d) stroške, ki so se pojavili v zvezi s poslom, in stroške za dokončanje posla je mogoče zanesljivo izmeriti.

Če izida posla, katerega del je opravljanje storitev, ni mogoče zanesljivo oceniti, je treba prihodke pripoznati le do obsega pripoznanih odhodkov, ki so nadomestljivi (Spremenjeni MRS, 1994, str. 85).

MRS 18 se uporablja pri obračunavanju prihodkov, ki izhajajo iz teh poslov, in poslovnih dogodkov:

- a) prodaje proizvodov,
- b) opravljanja storitev ter
- c) uporabe sredstev podjetja, ki prinašajo obresti, licenčnine in dividende.

Prihodki se morajo meriti po pošteni vrednosti prejetih nadomestil ali terjatev. Poštena vrednost je znesek, za katerega je sredstvo mogoče zamenjati med dobro obveščenim in voljnim kupcem ter dobro obveščenim in voljnim prodajalcem v premišljenem poslu (Spremenjeni MRS, 1994, str. 87).

Če uporabljajo sredstva podjetja druga podjetja, je treba prihodke, ki jih prinašajo obresti, licenčnine in dividende, pripoznati, če izpolnjujejo pogoje glede pritekanja gospodarskih koristi in zanesljivosti merjenja. Prihodki se pripoznavajo na naslednjih podlagah (Spremenjeni MRS, 1994, str. 89):

- a) obresti se pripoznavajo na temelju sorazmerja časa, ki upošteva učinkovit donos sredstva;
- b) licenčnine se pripoznavajo na temelju vračunavanja skladno z vsebino ustreznega sporazuma;
- c) dividende pa se pripoznavajo, ko je uveljavljena delničarjeva pravica do plačila.

3.1.2.2 Sprememba MRS v letu 2001

Pri pripoznavanju ter vrednotenju prihodkov in odhodkov so opredelitve nespremenjene. Razlike se pojavijo le pri obravnavanju prihodkov in kmetijstva, kar pomeni tiste, ki se nanašajo na MRS 41.

Sestavine, ki so neposredno povezane z ugotavljanjem uspešnosti v izkazu poslovnega izida (uspeha), so prihodki in odhodki.

MRS 18 Prihodki. Pri opredelitvi začetnega pripoznavanja ter sprememb poštene vrednosti bioloških sredstev in kmetijskih pridelkov se sklicuje na MRS 41.

3.1.2.3 Uvedba HSFI v letu 2008

Odhodki. Odhodki pomenijo zmanjšanje gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki odliva ali dotrajanosti sredstev ali ustvarjanju obveznosti, kar ima za posledico zmanjšanje kapitala, razen kapitala v zvezi z delitvijo deležev v kapitalu (HSFI 16.3., 2008).

Odhodki se pripoznajo v poslovnem izidu, ko pride do zmanjšanja prihodnjih gospodarskih koristi v obračunskem obdobju, ki izhajajo iz zmanjšanja sredstev ali povečanja dolga in jih je mogoče zanesljivo izmeriti. To pomeni, da se priznavanje odhodkov pojavi hkrati s priznavanjem povečanja obveznosti oziroma zmanjšanja sredstev. V HSFI je navedeno, da če odhodek ne izpolnjuje več napisanih kriterijev, se odpravi njegovo pripoznavanje. Odhodki, ki temeljijo na neposredni povezavi med nastalimi stroški in ustvarjenimi prihodki, se pripoznajo v poslovnem izidu. Ta proces se običajno imenuje soočenje odhodkov s prihodki, ki vključuje sočasno ali skupno pripoznavanje prihodkov in odhodkov, ki izhajajo iz istih transakcij ali drugih dogodkov, kot na primer odhodki, ki se ob prodaji proizvodov kažejo kot zmanjšanje nabavne vrednosti prodanega blaga, ker le-to prenesemo med odhodke, poleg tega se v istem času pripozna kot prihodek od prodaje izdelkov (HSFI 16.11.–16.12., 2008).

HSFI 16 je treba uporabiti za objavo in predstavitev odhodkov v računovodskih izkazih podjetja, ki uporabljajo HSFI. Nanaša se na stroške, ki so povezani s poslovnim procesom ter so razvrščeni kot:

- a) poslovni odhodki,
- b) finančni odhodki,
- c) nerealizirani odhodki in
- d) drugi, izredni odhodki.

V izkazu poslovnega izida bodo med poslovne odhodke uvrščene naslednje gospodarske kategorije:

- a) materialni stroški:
 - stroški surovin in materiala,
 - nabavna vrednost prodanega blaga,
 - drugi stroški (storitve);

- b) stroški za zaposlene:
 - stroški plač,
 - davek od dohodka, socialne varnosti, pokojnine in drugi prispevki;
- c) amortizacijo;
- d) oslabitev osnovnih sredstev;
- e) oslabitev kratkoročnih sredstev;
- f) rezervacije za tveganja in stroške;
- g) drugi stroški poslovanja.

Odhodke ne pripoznamo, ko le-ti ne izpolnjujejo meril za pripoznavanje (HSFI 16.14.–16.15., 2008).

Prihodki. Prihodki so povečanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki priliva ali povečanja sredstev ali zmanjšanja obveznosti, kadar ti pritoki vplivajo na povečanje kapitala, razen za povečanja kapitala, ki nastanejo zaradi dodatnega vplačila delničarjev ali solastnikov. Prihodki iz rednega poslovanja podjetja nastanejo pri prodaji blaga ali opravljanju storitev, so tudi obresti, licenčnine in dividende. Vključujejo tudi druge postavke, ki ustrezajo definiciji pripoznavanja prihodkov (HSFI 15.3.–15.5., 2008).

Prihodki se pripoznajo, ko je verjetno, da se bodo zaradi njih v prihodnje povečale gospodarske koristi podjetja, in ko jih je mogoče zanesljivo izmeriti. Navedeno je tudi, da se, če prihodek ne izpolnjuje več zgoraj zapisanih kriterijev, odpravi njihovo pripoznanje. Prihodki in povečanje sredstev oziroma zmanjšanje dolgov se pripoznajo hkrati. V HSFI je poleg splošne opredelitve pripoznavanja prihodkov posebej opredeljeno pripoznavanje prihodkov po vrstah, torej je posebej obravnavano pripoznavanje poslovnih prihodkov, finančnih prihodkov in nerealiziranih prihodkov. Prihodki od prodaje proizvodov se pripoznajo, ko so izpolnjeni naslednji pogoji (HSFI 5.24.–15.25., 2008):

- ko se pri poslovanju na kupca prenesejo vsa pomembna tveganja in koristi, vključno z lastništvom blaga;
- ko je mogoče znesek prihodkov zanesljivo izmeriti;
- ko je verjetno, da bodo gospodarske koristi, povezane s poslom, glede prodaje proizvodov pritekale v podjetje; ter
- ko je stroške, ki so nastali ali bodo nastali v zvezi s transakcijo prodaje proizvodov, mogoče zanesljivo izmeriti; v primeru pripoznavanja prihodkov, pri katerih se pojavi negotovost glede poravnania dolga, se neizterljivi znesek ali znesek, za katerega obstaja verjetnost, da ne bodo poravnani, pripozna kot odhodek.

Prihodki od obresti, licenčnine in dividende se pripoznajo, ko:

- je verjetno, da bodo gospodarske koristi, povezane s posli in dogodki, pritekale v podjetje, ter

- je mogoče znesek prihodkov zanesljivo izmeriti.

HSFI 15 temelji na naslednjih merilih (HSFI 15.43.–15.44., 2008):

- obresti se pripoznajo z uporabo efektivne obrestne mere;
- licenčnine bodo priznane na podlagi nastanka poslovnega dogodka;
- dividende se pripoznajo, ko je delničar upravičen do izplačila dividend.

V HSFI je določeno, kako se merijo prihodki (splošno) in prihodki iz pogodb, navedeno je tudi, v kakšni obliki je honorar ter da se prihodki, ki izhajajo iz poslovnega dogodka, običajno določijo sporazumno med podjetjem in kupcem ali uporabnikom sredstev.

HSFI 15 vsebuje načela, postopke, metode, pripoznavanje in razkrivanje prihodkov. Vključuje prihodke, ki nastanejo zaradi poslov in poslovnih dogodkov ter so razvrščeni kot:

- a) poslovni prihodki;
- b) finančni prihodki;
- c) nerealizirani prihodki in
- d) drugi, izredni prihodki.

Prihodki se morajo meriti po pošteni vrednosti prejetega nadomestila ali terjatve. Prihodki iz pogodb o gradbenih delih se merijo po pošteni vrednosti. Poštena vrednost je vrednost, s katero je mogoče sredstva zamenjati ali poravnati dolg med dobro obveščanima, voljnima in nepovezanima strankama v premišljenem poslu. Vlaganje v nepremičnine predstavlja nepremičnina, ki jo imamo z namenom, da bi prinašala najemnino, ali pri kateri se pričakuje, da se bo njena vrednosti povečala, ali oboje. Odprava oslabitev opredmetenih in neopredmetenih sredstev, razen dobrega imena, se pripozna kot prihodki v izkazu poslovnega izida.

Odprava oslabitve opredmetenih in neopredmetenih sredstev, ki se prevrednotijo, se obravnava na način, da je povečanje presežka iz prevrednotenja priznано kot del kapitala (HSFI 15.49., 2008). Ko se finančno sredstvo ali finančna obveznost pripozna po pošteni vrednosti, se spremembe poštene vrednosti pripoznajo v poslovnem izidu, razen za finančna sredstva, ki so razpoložljiva za prodajo, katerih spremembe se kažejo v kapitalu. Dodatno povečanje poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje dolgoročnih sredstev v posesti za prodajo, se pripoznajo v poslovnem izidu največ do vrednosti, za katero je bil prej priznani odhodek (HSFI 15.22.–15.52, 2008).

Prihodke je treba prenehati pripoznavati, ko ne izpolnjujejo več meril za pripoznavanje (HSFI 15.71., 2008).

3.2 Davčni izkaz na Hrvaškem od leta 1991

Reforma hrvaškega računovodskega sistema je zahtevala približanje in usklajevanje hrvaškega računovodstva z računovodstvom držav z razvitim tržnim gospodarstvom. To je pomenilo zamenjavo celotnih zakonskih računovodskih regulativ z računovodskimi standardi. Tako je na Hrvaškem zakon o računovodstvu, ki je začel veljati leta 1993, vse do konca leta 2007 določal, da se vodijo poslovne knjige podjetij in se na njihovi podlagi sestavljajo računovodski izkazi neposredno po MRS/MSRP (Žager, 1999, str. 238–239). Leta 2006 je zakon o računovodstvu uvedel poseben odbor za računovodske standarde, katerega pristojnost je med drugim določanje, koliko se kak MRS/MSRP sploh uporablja v praksi. Začeli so torej preverjati pristojnost in uporabo MRS/MSRP v praksi. Pojavilo se je vprašanje ali je hrvaško računovodstvo sploh dobro (Koželj, 2006, str. 89). Torej so se že začeli pojavljati prvi dvomi o neposredni uporabi MRS/MSRP, saj vse pričakovane koristi niso v celoti zanimive za vsa hrvaška podjetja. Te koristi so bolj zanimive za večja podjetja in nasploh za podjetja, ki so vpletena v mednarodno gospodarstvo, ne pa za mala in srednja podjetja. Zaradi potrebe po izboljšanju, razvoju ter napredovanju računovodstva in računovodskih politik so leta 2008 uvedli svoje nacionalne računovodske standarde, HSFI, ki so v veljavi še danes. Sprejel jih je hrvaški Odbor za standarde računovodskega poročanja in sicer 28. 2. 2008. Objavljeni so bili v Narodnih novinah št. 30/08 kot uradni okvir računovodskega poročanja za mala in srednja podjetja. Oblikovanje HSFI je spodbudil hrvaški zakon o računovodstvu, zanje je pooblaščen Odbor za standarde računovodskega poročanja, temeljijo pa tako na domači računovodski praksi in teoriji ter na MRS/MSRP kakor tudi na smernicah Evropske unije. Za njih so značilni dinamičnost oziroma prilagajanje zahtevam stroke, posodobitev, dopolnjenost ter, kot že omenjeno, tudi prilagojenost tako MRS/MSRP kakor tudi smernicah Evropske unije (Narodne novine, 2008).

3.2.1 Opredelitev posameznih postavk v davčnem izkazu

Hrvaški zakon o davku iz dobička je razdeljen na več poglavij, ki obravnavajo:

- zavezanca za davek in davčno obveznost,
- davčno osnovo,
- možnosti zmanjšanja davčne osnove,
- možnosti povečanja davčne osnove,
- davčno osnovo v primeru transfernih cen,
- davčno osnovo v primeru davčne izgube,
- davčno osnovo v primeru prehoda davčnega zavezanca od ureditve davka od dohodkov na ureditev davka iz dobička,

- davčne olajšave oprostitve in spodbude,
- davčno stopnjo,
- obdobje ugotavljanja davčne obveznosti,
- obračunavanje in plačevanje davka,
- vračunavanje davka, plačanega v tujini,
- davčni odtegljaj,
- letno davčno napoved,
- uporabo drugih predpisov ter
- kazenske določbe.

V nadaljevanju podrobneje opredeljujemo le tiste postavke, ki se nanašajo na delno priznane in nepriznane prihodke ali odhodke, zaradi katerih prihaja do razlik med izkazom, sestavljenim po HSFI, in izkazom, ki upošteva določbe zakona o davku od dobička.

Davčna osnova. Davčna osnova je dobiček, ugotovljen po računovodskih predpisih, to je razlika med prihodki in odhodki pred obračunom davka od dobička, povečana in zmanjšana po zakonu (Zakona o davku od dobička, 5. člen, 1. odstavek).

Prihodki se ugotavljajo kot kosmato povečanje gospodarskih koristi za dobavljene proizvode, opravljene storitve in podobno v obliki prilivov ali povečanj sredstev ali zmanjšanj obveznosti, ki neposredno vodijo k povečanju kapitala v opazovanem davčnem obdobju. S povečanjem kapitala so izenačena tudi vsa neposredna povečanja dobička in vseh drugih oblik kapitala (razen prevrednotovalnih rezerv in ustreznih rezerv za vrednostne uskladitve finančnih sredstev (1. odstavek 9. člena pravilnika o davku od dobička) ter dobički iz odtujitev delnic in kapitalskih deležev (Pravilnik o davku od dobička, 9. člen, 3. odstavek).

Odhodki se ugotavljajo kot zmanjšanje gospodarskih koristi v obliki odlivov ali črpanja sredstev ali nastajanja obveznosti, ki neposredno vodijo k zmanjšanju kapitala zaradi povečanja prihodkov (Pravilnik o davku od dobička, 11. člen, 1. odstavek).

Davčna osnova domačega davčnega zavezanca je dobiček, ki je bil dosežen v državi in tujini (načelo neomejene davčne obveznosti; 2. odstavek 5. člena zakona o davku od dobička). Davčna osnova tujega davčnega zavezanca je dobiček, ki je dosežen samo v državi (načelo omejene davčne obveznosti; 3. odstavek 5. člena zakona o davku od dobička). Kot davčna osnova se šteje tudi dobiček, dosežen pri likvidaciji, prodaji, spremembi pravne oblike in razdelitvi davčnega zavezanca (Zakon o davku od dobička, 5. člen, 4. odstavek). Zakon predpisuje možnosti zmanjšanja in povečanja davčne osnove (Mijatović, 2006, str. 71).

Zmanjšanje davčne osnove. Davčna osnova se zmanjša za (Zakona o davku od dobička, 6. člen):

- **prihodke od dividend in deležev v dobičku** – davčna osnova se zmanjšuje na podlagi prejetih dividend in deležev v dobičku, ki izhajajo iz kapitalskih deležev podjetnika (Pravilnik o davku od dobička, 12. člen);
- **prihodke od vrednostnih uskladitev delnic in deležev** (nerealizirane dobičke), če so bili všteti v davčno osnovo – pravilnika o davku od dobička ne opredeljuje nerealiziranih dobičkov, temveč se določajo negativno, to je, da se kot nerealizirani dobički štejejo vsi tisti dobički, ki niso realizirani; pravilnika o davku od dobička opredeljuje realizirane dobičke kot uresničeno vrednost nad vrednostjo pridobitve (prevrednoteno vrednost pridobitve); dobički, doseženi pri prodaji lastnih delnic in deležev v dobičku, se ne obdavčujejo (Pravilnik o davku od dobička, 13. člen);
- **prihodke od udenarjenih odpisanih terjatev**, ki so bile v prejšnjih davčnih obdobjih vštete v davčno osnovo, a niso izvzete iz nje kot davčno priznani odhodek;
- **vsoto amortizacije**, ki ni bila davčno priznana v prejšnjih obdobjih do vrednosti, predpisanih z zakonom – letne amortizacijske stopnje se določajo glede na amortizacijsko dobo posameznih skupin osnovnih sredstev ter znašajo
 - za zgradbe in ladje, ki so večje od 1.000 BRT, (20 let) 5 %,
 - za osnovno čredo in osebne avtomobile (5 let) 20 %,
 - za neopredmetena dolgoročna sredstva, opremo, vozila, razen za osebne avtomobile, in za mehanizacijo (4 leta) 25 %,
 - za računalnike, računalniško opremo in programe, mobilne telefone in opremo za računalniško omrežje (2 leti) 50 %,
 - za druga (neomejena) sredstva (10 let) 10 % (5. odstavek 12. člena zakona o davku od dobička); letne amortizacijske stopnje je mogoče podvojiti (Zakon o davku od dobička, 12. člen, 6. odstavek);
- **znesek plač in prispevkov na plače novih zaposlencev** v davčnem obdobju – davčna osnova se zmanjša za znesek plač in prispevkov na plače novih zaposlencev v obravnavanem davčnem obdobju, izplačanih do dneva predložitve napovedi za davek od dobička; pravico do zmanjšanja davčne osnove je mogoče izrabljati 1 leto od dneva zaposlitve novih zaposlencev; če gre za zaposlovanje novih zaposlencev z ugotovljeno invalidnostjo, je izjemoma mogoče to pravico izrabljati 3 leta od dneva njihove zaposlitve (Pravilnik o davku od dobička, 14. člen, 1., 6. in 7. odstavek);
- **stroške raziskovanja in razvijanja** – z raziskovanjem je mišljeno izvirno in načrtovano preizkušanje, začeto zaradi pridobivanja novih znanstvenih in tehničnih spoznanj in razumevanja, ki zajema temeljno raziskovanje in uporabnostno raziskovanje; z razvijanjem je mišljeno sistematično delo, zasnovano na izidih znanstvenega raziskovanja in praktičnih izkušenj, katerega cilj je nastanek novih materialov, proizvodov in ureditev ter uvajanje novih procesov, rešitev in storitev ali pomembnih izboljšav obstoječih (Pravilnik o davku od dobička, 15. člen, 1. odstavek); s stroški raziskovanja in razvijanja so mišljeni zlasti zneski za plače zaposlencev, materialni stroški raziskovanja in razvijanja, stroški storitev, uporabljenih pri raziskovanju, stroški amortizacije nepremičnin, patentov in licenc ter podobni stroški (Pravilnik o davku od dobička, 15. člen, 2. odstavek);

- **stroške šolanja in strokovnega izpopolnjevanja zaposlencev** – s stroški šolanja in strokovnega izpopolnjevanja zaposlencev so mišljeni
- stroški šolanja na osnovnih, srednjih, višjih in visokih šolah ter fakultetah in vseh drugih izobraževalnih institucijah v državi in tujini;
- stroški strokovnega izpopolnjevanja udeležencev seminarjev, tečajev in kongresov, specializacije in drugih oblik izpopolnjevanja v državi in tujini;
- stroški strokovne literature v papirni ali elektronski obliki (1. odstavek 19. člena pravilnika o davku od dobička); v primeru šolanja in strokovnega izpopolnjevanja zunaj kraja stalnega ali običajnega bivališča zaposlencev se s stroški šolanja razumejo tudi stroški prevoza in nastanitve do zneska dejanskih stroškov ter zneski dnevnic, če so povezane s poslovanjem (Pravilnik o davku od dobička, 19. člen, 2. odstavek);
- **odhodke prejšnjih obdobj** – z odhodki prejšnjih davčnih obdobj se za potrebe zmanjšanja davčne osnove razumejo pogojno nepriznani odhodki, ki so bili všteti v davčno osnovo v prejšnjih obdobjih, v tekočem davčnem obdobju pa so bili izpolnjeni pogoji za njihovo pripoznavanje (Pravilnik o davku od dobička, 20. člen; Mijatović, 2006, str. 72).

Povečanje davčne osnove. Davčna osnova se poveča za (Zakon o davku od dobička, 7. člen):

- **odhodke zaradi vrednostnih uskladitev delnic in deležev** (nerealizirane izgube), če so bili izkazani med odhodki – z nerealiziranimi izgubami se razume uskladitev vrednosti pod vrednostjo pridobitve; pri stečaju se šteje kot vrednostna uskladitev realizirana izguba, ki se davčno prizna (Pravilnik o davku od dobička, 21. člen);
- **znesek amortizacije nad predpisanim zneskom** – če je nabavna vrednost posameznega osnovnega sredstva večja od 400.000 kun, se davčna osnova poveča za znesek davčno nepriznane amortizacije v davčnem obdobju amortiziranja osnovnih sredstev; ne priznajo se stroški amortiziranja osnovnih sredstev, ki ne koristijo delovanju podjetja (Pravilnik o davku od dobička, 22. člen);
- **70 % stroškov reprezentance** (pogostitev, daril, stroškov dopusta, športa, rekreacije, najema avtomobila, plovila, letala, počitniških hiš), ki so se pojavili pri poslovnem razmerju s poslovnimi sodelavci;
- **30 % stroškov motornih vozil za osebni prevoz zaposlencev** (lastnih ali vzetih v najem; osebnih avtomobilov, plovil, helikopterjev, letal in podobnih) če se na podlagi uporabe sredstev za osebni prevoz ne določa plača – v te stroške niso všteti stroški zavarovanja, obresti, z nabavo sredstva povezane obresti ter plačani davek za cestna motorna vozila in plovila (Pravilnik o davku od dobička, 25. člen, 1. odstavek);
- **izvzetja in skrita izplačila** – davčna osnova se poveča za zneske izvzetij in skritih izplačil v zvezi z zasebnim življenjem delničarjev in zaposlenih v podjetju, če se taki stroški ne obdavčujejo z davkom od dohodka; z izvzemanjem se razume dajanje proizvodov in storitev zaposlenim v podjetju za osebne namene in z njimi povezanimi osebami ali za druge namene, ki niso povezani s poslovanjem (zabavo, počitek, šport,

rekreacijo in podobno), skupaj z ustreznim davkom na dodano vrednost; s skritim izplačilom dobička se razume zmanjšanje ali onemogočanje povečanja sredstev davčnega zavezanca na podlagi razmerja zaposlenih v podjetju in samega podjetja, če ni predvideno in urejeno z notranjimi določbami podjetja o razdelitvi dobička in tudi ne opravljeno na podlagi odločitve ustreznih organov podjetja o razdelitvi dobička (Pravilnik o davku od dobička, 26. člen);

- **stroške prisilne izterjave** – kot stroški prisilne izterjave se štejejo izključno stroški, ki so nastali pri prisilni izterjavi davkov in drugih javnih dajatev (na primer stroški hranjenja, pristojbine in podobno), davki in druge javne dajatve, ki so predmet prisilne izterjave, pa ne (Pravilnik o davku od dobička, 27. člen);
- **stroške kazni** – kot stroški kazni se štejejo vse kazni, ki jih izrekajo ustrezni upravni in sodni organi (Pravilnik o davku od dobička, 28. člen);
- **ugodnosti in druge premoženjske koristi**, dane fizičnim ali pravnim osebam, da bi nastal ali ne nastal neki dogodek;
- **darila (donacije) in sponzorstva v zneskih, ki presegajo predpisane** – davčna osnova se poveča za darila v naravi ali denarju, ki so dana v državi za kulturne, znanstvene, vzgojno-izobraževalne, zdravstvene, humanitarne, športne, verske, ekološke in druge splošno koristne namene združenjem in drugim osebam, ki izvajajo našete dejavnosti v skladu s predpisi, če presegajo 2 % prihodkov, doseženih v prejšnjem letu; kot darila se ne štejejo sponzorstva, če je nasprotna storitev reklama za podjetje, proizvod ali znak sponzorja ali darovalca (Pravilnik o davku od dobička 30. člen v povezavi s 7. odstavkom 7. člena Zakona o davku od dobička; Mijatović, 2006, str. 74).

3.3 Povezanost poslovnega in davčnega izkaza na Hrvaškem

3.3.1 Predstavitev primerjalne analize na Hrvaškem

Za opredelitev povezave med davčnim in poslovnim izidom smo izbrali metodo Lamba, Nobsa in Roberta (1998, str. 173–188), s katero so ti avtorji našli dokaze, da je mogoče ločiti anglosaksonske države (Veliko Britanijo in Združene države Amerike) od celinskih evropskih držav (Nemčije in Francije) na temelju razmeroma majhnega oziroma razmeroma velikega vpliva davčnih pravil na računovodsko poročanje. Tako je mogoče za Hrvaško sklepati, da je do leta 2008 prevladoval davčni motiv, kar posledično pomeni, da je bila bolj podobna Nemčiji in Franciji, kasneje, od leta 2008 z uvedbo HSFI, je bolj podobna Veliki Britaniji, ker je vpliv davčnih pravil na računovodsko poročanje majhen. Podrobneje po posameznih postavkah opredelimo v nadaljevanju.

Vrednotenje osnovnih sredstev. Od 1. 1. 2005 zakon o davku od dobička ni opredeljeval posebnih določil glede vrednotenja in pripoznavanja osnovnih sredstev, podrobnosti so določene v HSFI 5 in 6 (3. možnost).

Strošek amortizacije. Davčna pravila na Hrvaškem, ki so določena v zakonu o davku od dobička, ki velja od 1. 1. 2005, določajo metodo amortizacije, vrsto obračunavanja amortizacije (posamična, ki je določena v 2. odstavku 12. člena zakona o davku od dobička), definicijo za dolgoročno opredmetena in neopredmetena osnovna sredstva, opredeljujejo sredstva, ki se ne amortizirajo, letne amortizacijske stopnje, podvojitev amortizacijskih stopenj, opredeljujejo znesek amortizacije, ki se, če je nižji, tak priznava v celoti, opredeljujejo začetek priznavanja amortizacije za davčne namene, do kdaj se obračunava amortizacija prodanega ali kako drugače odtujenega dolgoročnega sredstva. Prav tako zakon določa, kako se priznava amortizacija za prevrednoteno osnovno sredstvo, posebej je opredeljena amortizacija za avtomobile in druga sredstva, ki se uporabljajo za osebni prevoz, določen je čas evidentiranja osnovnega sredstva.

HSFI ne opredeljujejo amortizacije v posebnem standardu, kot je to v SRS, opredelitve glede pripoznavanja amortizacije so v HSFI 5, v katerem so opredeljena dolgoročno neopredmetena sredstva, podrobno v členu 5.29., v katerem je določen začetek pripoznavanja amortizacije (ko je razpoložljiva za uporabo), metoda amortizacije naj bi bila prilagojena porabi sredstva, poleg tega sta opredeljeni metoda amortiziranja in možnost spremembe metode amortiziranja, določeno je le, da se sredstva, ki imajo neomejeno dobo koriščenja ne amortizirajo.

Poleg tega so v HSFI 6, v katerem so opredeljena dolgoročno opredmetena osnovna sredstva, v členih 6.39.–6.48. določeni skupinsko amortiziranje, postopek amortiziranja, čas amortiziranja, začetek amortizacije, metode amortiziranja (navaja jih 3 v HSFI 6.47.) in njihova opredelitev ter možnost spremembe metode amortiziranja.

V členu 7 v zakonu o davku od dobička je določeno, da se le v nekaterih primerih prizna znesek amortizacije, ki je višji od predpisane v tem zakonu, tako se od 5. možnosti z uvedbo HSFI na Hrvaške približujejo 1. možnosti, amortizacijske stopnje za poslovne namene so bile lahko nižje, kot so določene stopnje, ki so davčno priznane, pomembna je življenjska doba sredstva.

Poslovni in finančni najem. Finančni in poslovni najema podrobno obravnava HSFI, davčna zakonodaja posebnih določil za to področje ne navaja (3. možnost).

Dobro ime. Od 1. 1. 2005 se dobro ime, ki je uvrščeno med druga osnovna sredstva, amortizira 10 let. Po HSFI 2.72. je določena doba 5 let (5. možnost).

Izkazovanje dolgoročnih pogodb. Od 1. 1. 2005 v zakonu o davku od dobička ni posebnih določb glede možnosti oblikovanja rezervacij za pričakovane izgube, ki nastanejo iz dolgoročnih pogodb, posebne opredelitve so v HSFI, ki veljajo od 1. 1. 2008. Zaradi pomanjkanja davčnih pravil se uporabljajo računovodska tudi za davčne namene (3. možnost).

Vrednotenje zalog. Na Hrvaškem so, tako kot v Nemčiji in Veliki Britaniji, za računovodsko poročanje dovoljene različne metode porabe zalog. Na Hrvaškem to področje podrobneje obravnava HSFI 10, davčna zakonodaja je od 1. 1. 2005 le navajala, da se zaloge pripoznajo kot odhodek, ko so porabljene ali prodane, prav tako je določena omejitev priznanih odhodkov zalog v primeru primanjkljaja (Zakon o davku od dobička, 10. člen /3. možnost).

Oblikovanje dolgoročnih rezervacij. Na Hrvaškem je od 1. 1. 2005 v zakonu o davku od dobička določeno, da se pripoznane rezervacije za odpravnine, stroške obnavljanja naravnih bogastev, stroške v poroštvenih rokih, stroške začelih sodnih sporov v zneskih, ki so predpisani, na primer rezervacije pri bankah, pripoznajo največ do zneska, ki ga predpisuje Hrvaška narodna banka (5. možnost). Od 1. 1. 2008 so v HSFI 15 in 16 opredeljene rezervacije za oblikovanje pri prihodkih in odhodkih, približujejo se 1. možnosti.

Izkazovanje državnih podpor. Davčne olajšave in oprostitve so v zakonu o davku od dobička obravnavane v 21.–23. členu, v katerih so opredeljene olajšave in oprostitve za davčne zavezance na območjih pod posebnim državnim varstvom, gorsko-planinskih območjih in območju mesta Vukovarja. Določeni so pogoji, ki morajo biti izpolnjeni, ter odstotek davka, ki je lahko namesto 20 % znižan na 15 %, ali je lahko celo oproščen plačila davka. V HSFI ni posebne opredelitve državnih podpor, zato se uporabljajo davčna pravila za poročanje (4. možnost). Zaradi pomanjkanja natančnega (ali edinega) računovodskega pravila pa se davčno pravilo oziroma možnost uporablja tudi za računovodsko poročanje.

Stroški raziskovanja in razvijanja. V HSFI ni posebnih opredelitev za stroške raziskovanja in razvijanja, v zakonu o davku od dobička je v 26. členu opredeljeno, kateri pogoji morajo biti izpolnjeni za priznanje stroškov za raziskovanje in razvoj, le-to je določeno z nižjo stopnjo davka, ter čas (v letih), ko nižjo stopnjo lahko uporabljajo (4. možnost).

Sprememba računovodskih usmeritev in popravek bistvenih napak. Na Hrvaškem od 1. 1. 2008 dalje velja, da se s HSFI 3 sprememba računovodskih usmeritev in popravek bistvenih napak opravita s preračunavanjem primerjalnih zneskov sredstev, dolgov in vseh vpletenih sestavin kapitala za nazaj, običajno v prenesenem poslovnem izidu, v zakonu o davku od dobička, ki velja od 1. 1. 2005, je v 35. členu opredeljena samo prijava sprememb, tako da je s HSFI 1. možnost namesto 5. možnosti, ki je veljala pred 1. 1. 2008.

Združitev ugotovitev. Na Hrvaškem je pred letom 2008 prevladovala 5. možnost, kar pomeni, da je bil vpliv davčnih pravil na računovodsko poročanje največji, saj je na izbiro računovodskih metod pomembno vplival davčni motiv. Hrvaški sistem je bil podoben, kot

je v Nemčiji, kjer prevladujeta 4. in 5. možnost. V letu 2008 je bil z uvedbo HSFI narejen premik k 1. možnosti, ki je bolj podoben ureditvi v Veliki Britaniji.

4 PRIKAZ POVEZANOSTI POSLOVNEGA IN DAVČNEGA IZIDA

V PODJETJU Y d. o. o., ZA LETO 2010 V SLOVENIJI IN NA HRVAŠKEM

Podjetje Y je organizirano kot družba z omejeno odgovornostjo in je mikro podjetje, ki se ukvarja z gradbeno dejavnostjo (predstavitev podjetja je v Prilogi 1). Pri prikazu poslovnega izida smo se odločili za I. različico, za vrednotenje postavk je podjetje upoštevalo 67. člen ZGD-1. Iz njega je razvidno, da se razlikuje med državama, razlike izhajajo iz opredelitev v zakonih, saj v Sloveniji velja ZDDPO-2, na Hrvaškem pa zakon o davku od dobička. Prva razlika se kaže pri amortizacijskih stopnjah, ki so v Sloveniji in na Hrvaškem različno določene; čisti dobiček v Sloveniji je zaradi nižjih amortizacijskih stopenj višji za 1.972 evrov kot na Hrvaškem, kar je razvidno iz izkaza poslovnega izida (izkaz poslovnega izida v Sloveniji in na Hrvaškem je v Prilogi 2), kjer so stopnje višje, kar povzroča višje amortizacijske stroške in posledično nižji čisti dobiček (razlika med amortizacijskimi stopnjami je razvidna iz registra osnovnih sredstev in ponazoritev knjiženj, od Priloge 3 od Priloge 9). Poleg te se razlike, ki izhajajo iz različne zakonodaje, kažejo predvsem pri izračunu davčnega dobička, v katerem so stroški reprezentance (na Hrvaškem so 70-odstotno davčno priznani, v Sloveniji 50-odstotno) ter rezervacij (pri oblikovanju in odpravi rezervacij na Hrvaškem ni omejitev, v Sloveniji so 50-odstotno davčno priznane) za dana jamstva (oblikovanje) različno davčno priznani, skupna razlika med davčno priznanimi prihodki in odhodki znaša kar 5.411 evrov, kar pomeni, da bi bila na Hrvaškem davčna osnova višja kot v Sloveniji za omenjen znesek. Podrobne opredelitve in izračuni so v Prilogi 2, v kateri sta podrobno opredeljena poslovni in davčni izid. V Prilogi 12 je razvidna različna obdavčitev plač med Slovenijo in Hrvaško, ki je v magistrskem delu nisem obravnavala. Razlika, ki se pojavi med Hrvaško in Slovenijo, izhaja tudi iz obravnavanja odloženih davkov, pri katerem so za izračunavanje terjatev in obveznosti za odložene davke pomembne zgoljčasne razlike, medtem ko stalne razlike ne povzročajo odloženih davkov (Jerman, 2007, str. 2). Kadar odloženi davek vsebinsko predstavlja večje plačilo davka v prihodnjih obdobjih, govorimo o pripoznavanju obveznosti za odloženi davek. Kadar pa odloženi davek vsebinsko predstavlja manjše plačilo davka v prihodnjih obdobjih, govorimo o terjatvah za odloženi davek (Jerman, 2007, str. 2).

SKLEP

Od leta 1991 in vse do danes so se računovodska in davčna pravila v Sloveniji in na Hrvaškem spreminjala. Spremembe v Sloveniji so predstavljene v 2. poglavju tega magistrskega dela, v katerem je opisano vrednotenje posameznih postavk v bilanci stanja in izkazu poslovnega izida, kot so opredeljene v SRS. Vpliv sprememb SRS prikažemo tako, da za vsako spremembo SRS opredelimo, kako je vplivala na vrednotenje

posameznih postavk v bilanci stanja in izkazu poslovnega izida ter katera pravila vplivajo na poslovne izkaze. Prvi SRS so začeli veljati od leta 1993, nato so se spremenili v letu 2001 in še v letu 2006. SRS (2001) so poudarjali resnično in pošteno sliko stanja sredstev in obveznosti do njihovih virov ter poslovne in finančne izide po resnični in pošteni vrednosti, saj so ti izkazi za poslovodstvo bolj uporabni.

Vse od leta 1993 je zakon o računovodstvu na Hrvaškem določal, da se računovodski izkazi sestavljajo neposredno po MRS/MSRP, tako so bile do reforme računovodskega sistema računovodske informacije nezanesljive in predvsem neprimerljive ter so bile le seštevki netočnih informacij in podatkov, ki za poslovodstvo in predvsem javnost niso bile uporabne. Nato je bil leta 2006 ustanovljen Odbor za standarde računovodskega poročanja, ki je začel dvomiti o neposredni uporabi MRS/MSRP, ki so bili po njegovem mnenju bolj primerni za večja podjetja, zato je zaradi potrebe po izboljšanju leta 2008 uvedel hrvaške nacionalne računovodske standarde, HSFI, ki so v veljavi še danes. Z njimi je bilo na Hrvaškem narejenih veliko sprememb saj so HSFI poudarjajo, da morajo računovodski izkazi izražati realno sliko o uspešnosti poslovanja, finančnega položaja, da morajo biti zanesljivi in mednarodno primerljivi, saj je bila želja Hrvaške vključitev v sodobne gospodarske tokove. V magistrskem delu tako kot za Slovenijo tudi za Hrvaško opredelimo vrednotenje posameznih postavk v bilanci stanja in izkazu poslovnega izida, najprej uporabimo opredelitve iz MRS, kasneje še iz HSFI, kar je razvidno iz 3. poglavja.

Kljub enakemu izhodišču se je slovensko računovodstvo razvijalo drugače kot hrvaško, poleg tega je med njima kar nekaj podobnosti, sploh če primerjamo HSFI in SRS (2006), v katerih so opredelitve posameznih vrednotenj kategorij v izkazih (bilanci stanja in izkazu poslovnega izida).

Z metodo Lamba, Nobsa in Robertsa ugotavljamo, da je bilo tudi veliko sprememb zakonodaje, saj se Slovenija in Hrvaška iz ureditve, v kateri ima velik vpliv zakonodaja, približujeta sistemu, v kateremu se vse bolj tudi za davčni izkaz uporabljajo računovodska pravila, predvsem pri pripoznavanju sredstev in obveznosti do virov sredstev. Na Hrvaškem velja, da se iz ureditve, v kateri je bil vpliv zakonodaje velik, predvsem z zakoni in pravilniki (za amortizacijo, obliko in sestavo izkazov in podobno), približujejo ureditvi, v kateri ima vse večji vpliv stroka. To je razvidno že pri opredelitvi zakona, v kateri je davčni izid izpeljan iz izida, ki je pridobljen v poslovni bilanci, v kateri so uporabljena pravila iz HSFI. Za Slovenijo velja, da je vse od leta 2003 pri izbiri računovodskih pravil lahko prevladoval davčni motiv, kasneje, v letih 2006 in 2007, pride do spremembe, ker davčna pravila na računovodsko poročanje ne vplivajo.

Tako Hrvaška kot Slovenija se približujeta ureditvi, ki velja za Veliko Britanijo, ki je predstavnica anglosaksonskih držav.

V 4. poglavju magistrskega dela uporabimo praktični primer podjetja Y d. o. o., pri katerem so razvidne razlike med hrvaškima in slovenskima izkazoma, predvsem so te razlike posledica davčne zakonodaje, saj so se pojavile zaradi davčnega obravnavanja prihodkov in odhodkov, ki so izhajali iz različnega pripoznavanja stroškov reprezentance in rezervacij ter amortizacijskih stopenj, ki so v Sloveniji opredeljeni v ZDDPO-2, na Hrvaškem pa v zakonu o davku od dobička.

Izkaz poslovnega izida in davčni izkaz sta si zelo podobna. Ker je zakonodaja tista, ki opredeljuje prihodke in odhodke z davčnega vidika ter določa katere določbe vplivajo na davčni izid, se med njima pojavijo razlike, saj so poslovni izkazi sestavljeni po SRS, izid v davčnem izkazu je sestavljen po ZDDPO-2. Zaradi tega dejstva so razvidne razlike, ker je že oblikovanje in odpravljanje rezervacij za dana jamstva, ki jih uporabimo v primeru, davčno le 50 odstotkov priznано, v poslovnih izkazih pa v celoti, prav tako so stroški reprezentance v davčnih izkazih le 50 % priznani, v poslovnih izkazih pa v celoti. Te določbe oziroma omejitve v zakonodaji vplivajo na manjše priznavanje odhodkov in posledično na višji davčni izid, od katerega se plačuje davek. Poleg vpliva na odhodke ima sama odprava rezervacij za dana jamstva vpliv na prihodke, ki so z davčnega vidika 50-odstotno priznani, s poslovnega vidika pa v celoti, kar prav tako vpliva na to, da je davčni izid, od katerega se plačuje davek, višji. Na Hrvaškem izkaz poslovnega izida sestavimo po računovodskih pravilih, ki so opredeljena v HSFI, izid, ki ga dobimo v davčnem izkazu, je po davčnih pravilih na Hrvaškem na podlagi zakona o davku od dobička. Poslovni izkaz in davčni izkaz se tako kot v Sloveniji razlikujeta zaradi zakonskih omejitev, in sicer so stroški reprezentance 70 % priznani z davčnega vidika, poslovno pa v celoti. Ker razlike med davčnimi in računovodskimi izkazi nastanejo zaradi davčno priznanih, delno priznanih in nepriznanih prihodkov ali odhodkov, smo v davčnem izkazu opredelili le prihodke in odhodke, ki so različno opredeljeni glede na računovodska pravila.

Poleg razlik, ki se pojavijo med davčnim in poslovnim izidom v Sloveniji in na Hrvaškem, sta si poslovna in davčna bilanca med državama različni, predvsem zaradi drugačne zakonodaje. Med poslovno in davčno bilanco v Sloveniji in na Hrvaškem prihaja do razlik zaradi različnih stopenj za amortizacije osnovnih sredstev, ki je v Sloveniji določena v ZDDPO-2, na Hrvaškem pa v zakonu o davku od dobička. Med izidoma je razlika zaradi različnega pripoznavanja rezervacij za dana jamstva, ki so v Sloveniji 50 % davčno priznane, na Hrvaškem te omejitve ni, in zaradi pripoznavanja stroškov reprezentance, ki so v Sloveniji 50 % priznani, na Hrvaškem pa je ta odstotek višji, in sicer 70. Kljub razlikam so si pravila glede vrednotenja in pripoznavanja posameznih kategorij v poslovnih bilancah enaka, med njima ni bilo vsebinskih razlik, nastanejo le zaradi drugačnega števila standardov in zato, ker je vrednotenje posameznih kategorij drugače razporejeno. Hrvaška je s HSFI naredila velik korak naprej, saj so HSFI bolj kot MRS prilagojeni hrvaškemu gospodarstvu, v katerem prevladujejo srednja in mala podjetja.

Poleg tega s primerjavo med računovodskimi in davčnimi izkazi ugotavljamo, da se pravila za oblikovanje računovodskih izkazov in davčnih izkazov med seboj razlikujejo, zaradi strokovnjakov, ki le-te pripravljajo. Tako da je mogoče sklepati, da obstajata 2 ciljni skupini: na eni strani so strokovnjaki, ki sestavljajo in sprejemajo pravila, katerih cilj je sestaviti izkaze, ki so mednarodno primerljivi, ter kažejo pošteno stanje sredstev in obveznosti do njihovih virov, na drugi strani so strokovnjaki, ki določajo davčna pravila ter katerih cilj je obračunati in pobrati čim več davkov.

LITERATURA IN VIRI

1. Abramović, K., Broz Tomac, S., Cutvarić, M., Čevizović, I., Dražić Lutlisky, I., Glasnović, B., Gulin, D., Hladika, M., Leko, S., Mamić, S., Ivana-Milčić, I., Mrša, J., Oluić, A., Perčević, H., Pokrovac, I., Sever, S., Sirovica, K., Smrekar, N., Sohora, Bukovac, M., Tadijančević, S., Tušek, B., Vašiček, V., Zuber, M., Žager, K., & Žager, L. (2008). Primjena hrvatskih standarda financijskog izvještavanja. *Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika*. Najdeno 28. oktobra 2010 na spletnem naslovu <http://www.rif.hr/pdf/publikacije/Izdanja%202008/HSFI.pdf>
2. Bajuk, N. (2002) *Poskus analize delovanja SRS iz leta 1993 in leta 2002* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
3. Bendrey, M., Hussey, R., & West C. (2004). *Essentials of Financial Accounting in Business*. London: Thomson Learning.
4. Brkanić, S., & Ratković, T. (2002). *Godišnji obračun troškova amortizacije za 2001. godinu*. Zagreb: Računovodstvo, revizija i financije.
5. Eberhartinger, E. (1999). The Impact of Tax Rules on Financial Reporting in Germany, France, and the UK. *The International Journal of Accounting*, 34(1), 93-119.
6. *FEE Comparative Study on Conceptual Accounting Frameworks in Europe*. (1997). Bruxelles: Federation des experts comptables Europeens.
7. Hrvatski standardi financijskog izvještavanja. *Narodne novine* št. 109/07.
8. Hrvatski standardi financijskog izveštavanja (HSFI). (2009). *Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika*. Najdeno 20. julija 2009 na spletnem naslovu <http://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/338481.html>
9. Jerman, S. (2007). *Odloženi davki*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
10. Klobučar, N. (2003). *Vpliv davčnih pravil na računovodsko poročanje* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
11. Koletnik, F. (2006). *Proučevanje (analiziranje) računovodskih izkazov*. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
12. Koletnik, F., & Koželj, S. (2005). *Redni in posebni računovodski izkazi*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
13. Koželj, S. (2006). Srečanje s predstavniki Hrvatske zajednice računovođa i financijskog djelatnika. V: *IKS-revija za računovodstvo in finance* (str. 89–90). Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
14. Lamb, M. (1996). *The relationship between accounting and taxation – The United Kingdom*. The European Accounting Review.
15. Lončar-Galek, D. (1999). *Oblikovanje računovodstvenih politika za potrebe procjene i vrijednostnog usklađivanja dugotrajne imovine*. Zagreb: Hrvatski računovođa.
16. *Mednarodni računovodski standardi 1991/1992*. (1993). Ljubljana: Služba družbenega knjigovodstva v Republiki Sloveniji: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
17. *Mednarodni računovodski standardi*. (1995). Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.

18. *Međunarodni računovodstveni standardi* (2000). Zagreb: Računovodstvo, revizija i financije.
19. Mrša, J. (2000). *Sustavi vrednovanja imovine i dugova u računovodstvu*. Zagreb: Računovodstvo, revizija i financije.
20. Needles, B. E. & Powers, M. (2004). *Financial Accounting*. Boston: Houghton Mifflin Company, str. 760
21. Nobes, C., & Parker, R. (1998). *Comparative international accounting* (5th Edition). Harlow: Financial Times/Prentice Hall.
22. Novak, E. (2009). *Primerjava Slovenskih računovodskih standardov in hrvaških standardov računovodskega poročanja* (diplomsko delo). Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
23. *Primerljivost računovodskih izkazov, Spremenjeni mednarodni računovodski standardi 1993 (1994)*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo: Zveza računovodij finančnikov in revizorjev Slovenije.
24. Podjetje Y, d. o. o. (2010). *Letno poročilo podjetja Y. d. o. o.* (interno gradivo). Ljubljana: Podjetje Y, d.o.o.
25. Pravilnik o porezu na dobit. *Narodne novine*, št. 1/05, 14/05.
26. Pravilnik o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja. *Narodne novine* št. 38/08, 12/09, 130/10.
27. Prusnik, M. (2006). *Spremembe določb Zakona o dohodnini o obdavčitvi dividend, kapitalskih dobičkov, obresti in dohodkov iz vzajemnih skladov*. (str. 7–24) V: IKS-revija za računovodstvo in finance. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, (str. 7–24)
28. *Slovenski računovodski standardi 1993*. (1993). Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
29. *Slovenski računovodski standardi 2001 (3. Izdaja)*. (2004 julij). Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
30. *Slovenski računovodski standardi 2006 (4. Izdaja)*. (2008 november). Slovenski inštitut za revizijo. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
31. *Spremenjeni Mednarodni računovodski standardi. (2001)* (2001). Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
32. Srdarev, M. (2003). *Razlike med Slovenskimi in Hrvaškim računovodstvom v vrednotenju opredmetenih osnovnih sredstev* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta
33. Stanovnik, T. (1998). *Javne finance*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
34. Walton, P., Haller, A., & Raffournier, B. (1998). *International accounting*. Boston: International Thomson Business press.
35. Wolfgang, H. (1995). *Bilanzpolitik: mit Aufgaben und Lösungen*. Wiesbaden: Gabler.
36. Zakon o davčnem postopku (2006). *Uradni list RS*. Najdeno 16. marca 2009 na spletnem naslovu <http://www.uradni-list.si/1/content?id=76409&part=&highlight=zakon+o+dav%C4%8Dnem+postopku>

37. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (2007). *Uradni list RS*. Najdeno 16. marca 2009 na spletnem naslovu <http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?urlid=2006117&stevilka=5014>
38. Zakon o gospodarskih družbah (2009). *Uradni list RS*. Najdeno 16. marca 2009 na spletnem naslovu <http://www.uradni-list.si/1/content?id=85726&part=&highlight=Pravilnik+o+pripravi+premo%C5%BEenjske+bilance>
39. Zakon o računovodstvu. (1993). *Narodne novine*. Najdeno 29. julija 2009 na spletnem naslovu <http://www.infolex.hr/htm/48992.htm>
40. Zakon o računovodstvu. *Narodne novine* št. 109/07
41. Zakon o porezu na dobit. (2005). *Narodne novine*. Najdeno 29. julija 2009 na spletnem naslovu <http://www.infolex.hr/htm/48992.htm>
42. Zakon o porezu na dobit. *Narodne novine* št. 127/00, 163/03.
43. Zuber, M. (2009). Prvi put u Hrvatskoj financijski izvještaji. *Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika*. Najdeno 29. julija 2009 na spletnem naslovu <http://www.orkis.hr/Hrvatski-standardi-financijskog-izvjestavanja/16936.aspx>
44. Žager, K., & Žager, L. (1999). *Analiza financijskog izvještavanja*. Zagreb: Masmedia.

PRILOGE

KAZALO PRILOG

Priloga 1: Predstavitev podjetja.....	1
Priloga 2: Skrajšana različica, ter bruto bilanca v Sloveniji in na Hrvaškem	1
Priloga 3: Register opredmetenih osnovnih sredstev v podjetju Y d. o. o. v Sloveniji.....	9
Priloga 4: Register opredmetenih osnovnih sredstev v podjetju Y d.o.o. na Hrvaškem	10
Priloga 5: Register neopredmetenih osnovnih sredstev v podjetju Y d. o. o. v Sloveniji	11
Priloga 6: Register neopredmetenih osnovnih sredstev v podjetju Y. d. o. o. na Hrvaškem	12
Priloga 7: Register drobnega inventarja v podjetju Y, d. o. o., v Sloveniji.....	13
Priloga 8: Register opredmetenih osnovnih sredstev v podjetju Y, d. o. o., na Hrvaškem	13
Priloga 9: Ponazoritev knjiženj v bilanco stanja	14
Priloga 10: Seznam rezervacij podjetja Y, d. o. o., 31. 12. 2009	15
Priloga 11: Seznam rezervacij podjetja Y, d. o. o., 31. 12. 2010	16
Priloga 12: Obračun plače za podjetje Y, d. o. o. 31. 12. 2010.....	17

Priloga 1: Predstavitev podjetja

Podjetje Y je organizirano kot družba z omejeno odgovornostjo in je mikro podjetje, ki se ukvarja z gradbeno dejavnostjo. Ustanovljeno je bilo leta 1991 in je takrat je zaposlovalo 3 ljudi, tako kot danes. Pri svoji dejavnosti, ki je dobava in montaža dvigal, večinoma uporablja storitve podizvajalcev. Slovi po tem, da so njegova dvigala kakovostna in prilagojena posameznemu kupcu. Znano je po tem, da se prilagodi vsakemu kupcu posebej, saj na podlagi njegovih želja dobavi in montira dvigalo, poleg tega ponuja tudi servis dvigal, ki ga kupci zelo radi uporabljajo. Nenehno skrbi za dober glas, saj ponavadi naročila dobi od kupcev, ki so jih priporočile stranke, ki so pri njem naročile dvigalo.

Priloga 2: Skrajšana različica poslovnega in davčnega izida v Sloveniji in na Hrvaškem, opredelitev razlik ter bruto bilanca in izkaz poslovnega izida za podjetje Y d.o.o. v Sloveniji in na Hrvaškem

Pri prikazu poslovnega izida sem se odločila za I različico, za vrednotenje postavk je podjetje upoštevalo 67. člen ZGD-1.

Tabela1: Izkaz poslovnega izida za podjetje Y d.o.o. za obdobje od 1.1. do 31.12.2010 v Sloveniji in na Hrvaškem

Izkaz poslovnega izida za podjetje d.o.o. za obdobje od 01.01. do 31.12.2010	EUR	
	Slovenija	Hrvaška
ČISTI PRIHODKI OD PRODAJE	430.250	430.250
DRUGI POSLOVNI PRIHODKI	23.705	23.705
KOSMATI DONOS OD POSLOVANJA	453.955	453.955
POSLOVNI ODHODKI	427.196	428.609
Odpisi vrednosti	17.263	18.153
Amortizacija	17.263	18.153
Drugi poslovni odhodki	15.929	15.929
Rezervacije	9.085	9.085
Drugi stroški	6.844	6.844
DOBIČEK IZ POSLOVANJA	26.759	25.869
FINANČNI PRIHODKI	286	286
FINANČNI ODHODKI	2.281	2.281
DRUGI PRIHODKI	13	13
DRUGI ODHODKI	18.398	18.398
CELOTNI DOBIČEK	6.379	5.489
DAVEK IZ DOBIČKA	57	1.139
ČISTI DOBIČEK OBRAČUNSKEGA OBDOBJA	6.322	4.350

Vir: Letno poročilo podjetja Y d.o.o., za Hrvaško sem sama dodala.

Za lažjo primerjavo med poslovnim izidom na Hrvaškem in v Sloveniji so v prvem stolpcu vpisani podatki podjetja Y za Slovenijo, v drugem so podatki podjetja Y na Hrvaškem. Čisti prihodki od prodaje so doseženi od dobave in montaže dvigal ter so enaki na Hrvaškem in v Sloveniji. Čeprav je stopnja davka na dodano vrednost različna, izhajam iz enake neto vrednosti, ker se tako pojavijo le tiste razlike, ki izhajajo iz računovodskih predpisov in zakonodaje. Podrobnosti so razvidne iz tabele 3, v kateri opredelim celotno bruto bilanco podjetja iz katere nato oblikujem izkaz poslovnega izida.

Amortizacija

Stroški amortizacije vključujejo amortizacijo opredmetenih in neopredmetenih osnovnih sredstev po metodi enakomernega časovnega amortiziranja. V Sloveniji podjetje uporablja amortizacijske stopnje, ki so določene kot najvišje davčno priznane v ZDDPO in so podrobno predstavljene v poglavju 2.2.1., ker so opredeljene posameznih postavk v davčnem izkazu.

Na Hrvaškem uporabljajo amortizacijske stopnje določene v Zakonu od dobička in predstavljene v poglavju 3.2.1. – Opredeljene posameznih postavk v davčnem izkazu. Za lažjo oziroma bolj razumljivo predstavlo sem med vključim, registre osnovnih sredstev in bruto bilanco, v primeru uporabim maksimalno določene stopnje amortizacije, ki so opredeljene v Zakonu od dobička.

Razlike med slovenskim izkazom poslovnega izida in hrvaškim se pojavijo zaradi amortizacijskih stopenj, ki so za opredmetena sredstva na Hrvaškem višje zato so tudi stroški višji. Za lažjo primerjavo spremenim le stroške amortizacije za leto 2010 zato razlika znaša 1.412,00 EUR. Na Hrvaškem so višji stroški, poleg tega se pojavi razlika pri drobnem inventarju, v katerega so v Sloveniji vključeni mobiteli. Na hrvaškem so v Zakonu od dobička v 12. poglavju določene amortizacijske stopnje in sicer za telefone in vlaganje v njih 50% (4. točka 5 odstavka 12. člena Zakona od dobička, 2005), v Sloveniji je stopnja 100%.

Razlika je prav tako pri neopredmetenih osnovnih sredstvih, pri katerih velja na Hrvaške, da so v Zakonu na dobiček so v 12. poglavju določene amortizacijske stopnje in sicer za gradbene objekte in vlaganje v njih 10% (5. točka 3. odstavka 12. člena Zakona na dobiček, 2005), tako kot v Sloveniji, toda v Sloveniji je tudi 20-odstotna stopnja, ki je na Hrvaškem ni. Podrobnosti obračuna amortizacije so razvidne iz tabel 2 -7, v registru osnovnih sredstev za Slovenijo in Hrvaško posebej po posamezni skupini osnovnih sredstev.

Rezervacije

V izkazu poslovnega izida so prikazane rezervacije, za katere priložim seznam (tabela) . Rezervacije so zaradi danih jamstev v garancijskem roku, saj podjetje z vsako stranko podpiše pogodbo za dvigalo, v kateri je opredeljen garancijski rok za dana jamstva, ki je določen v višini 5% od pogodbene vrednosti.

V tabeli 2 prikažem popravke gospodarskih kategorij za preoblikovanje izkaza poslovnega izida v davčni izid v Sloveniji in na Hrvaškem.

Tabela 2: Izračun davčnega dobička za podjetje Y d.o.o. v Sloveniji in na Hrvaškem

Izračun davčnega dobička	EUR	
	SLOVENIJA	HRVAŠKA
PRIHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	454.253,87	454.253,87
povečanje prihodkov	0	0
zmanjšanje prihodkov	11.852,63	0
<i>izvzem prihodkov iz odprave ali porabe že obdavčenih ali delno obdavčenih rezervacij</i>	11.852,63	0
DAVČNO PRIZNANI PRIHODKI	442.401,24	454.253,87
ODHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	447.874,73	449.287,50
povečanje odhodkov	0,00	0
zmanjšanje odhodkov	5.757,95	729,25
<i>zmanjšanje odhodkov v znesku 50 odstotkov oblikovanih rezervacij, ki niso davčno pr.</i>	4.542,53	0
<i>nepriznani odhodki v višini 50 odstotkov stroškov reprezentance (Hrvaška 70%)</i>	1.215,42	729,25
DAVČNO PRIZNANI ODHODKI	442.116,78	448.558,25
RAZLIKA med davčno priznanimi prihodki in odhodki	284,46	5.695,62
DAVČNA OSNOVA	284,46	5.695,62
OSNOVA ZA DAVEK	284,46	5.695,62
DAVEK (20%)	56,89	1.139,12

Vir: Obračun davka od dohodka za podjetje Y d.o.o., za Hrvaško sem sama dodala.

Izid v davčni bilanci (obračunu) izhaja iz razlike med prihodki in odhodki ugotovljenimi po računovodskih predpisih oziroma v izkazu poslovnega izida, ki je nato zmanjšan za davčno nepriznane ali delno priznane odhodke.

Rezervacije

V davčni bilanci so prihodki, ki so ugotovljeni po računovodskih predpisih, nato sem jih zmanjšala za davčno delno priznane prihodke in sicer zaradi odprave obdavčenih rezervacij, ki so v ZDDPO-2 priznani 50-odstotno, seznam oblikovanih rezervacij dodam v tabeli 7, v katerih je seznam za leto 2009, ki smo jih v letu 2010 odpravili, ker je garancijski rok potekel in so vplivali na višino prihodkov. V tabeli 9 je pomembna tabela za leto 2010, ker so razvidne rezervacije, ki jih oblikujem in posledično vplivajo na višino odhodkov. Tukaj se med Slovenijo in Hrvaško pojavijo razlike, saj na Hrvaškem teh omejitev ni, je le določeno v katerem primeru se oblikujejo in sicer v 2. odstavku 11. člena Zakona na dobiček je določeno, da se oblikujejo za dana jamstva v garancijskem roku, glede velikosti priznavanja ni omejitev, zato jih priznam v celoti.

Reprezentanca

Razlike med bilanci se pojavijo tudi zaradi stroškov reprezentance, ki so v Sloveniji priznani 50-odstotno podrobneje je opisano v poglavju 2.2.1. na Hrvaškem pa 70-odstotno podrobneje je opredeljeno v poglavju 3.2.1. v katerem so naštetih davčno priznani in delno priznani prihodki in odhodki.

Odloženi davek

Odloženi davek bi lahko opredelili kot znesek davka, ki ga bo zavezanec poravnal (plačal) ali pa bo zavezancu povrnjen v prihodnjem(ih) davčnem(ih) obdobju(ih) (Jerman, 2007, str. 1)

Učinki pripoznavanja terjatev in obveznosti za odloženi davek niso enoznačni. Na splošno velja, da se davčne posledice poslov in drugih poslovnih dogodkov (ki se kažejo v terjatvah in obveznostih za odloženi davek) izkažejo na enak način kot se izkaže sam poslovni dogodek, na katerega je vezana terjatev ali obveznost za odloženi davek. Zato se vse terjatve in obveznosti za odloženi davek, povezane s posli in drugimi poslovnimi dogodki, pripoznanimi v izkazu poslovnega izida, pripoznajo v izkazu poslovnega izida. To velja za vse začasne razlike, ki izhajajo iz časovno usklajevalnih razlik iz poslovnih dogodkov, pri katerih gre za priznavanje prihodkov in odhodkov v davčnem obračunu v drugem davčnem obdobju, kot pa so poslovni dogodki pripoznani v izkazu poslovnega izida (odhodki zaradi slabitev, rezervacije, amortizacija, itd.). Terjatve in obveznosti za odloženi davek, povezane s posli in drugimi poslovnimi dogodki, pripoznanimi neposredno v kapitalu, se pripoznajo neposredno v kapitalu (na primer obveznosti za odloženi davek, če se sredstva prevrednotijo, pri obračunu davka pa ni ustreznih prilagoditev). To velja na primer pri prevrednotenju finančnih naložb, razpoložljivih za prodajo, kjer se za učinek prevrednotenja poveča presežek iz prevrednotenja in ne poslovni izid. Kadar odloženi davek vsebinsko predstavlja večje plačilo davka v prihodnjih obdobjih, govorimo o pripoznavanju obveznosti za odloženi davek. Kadar pa odloženi davek vsebinsko predstavlja manjše plačilo davka v prihodnjih obdobjih, govorimo o terjatvah za odloženi davek (Jerman, 2007, str. 6).

Tabela 3: Bruto bilanca podjetja Y d.o.o.
Bruto bilanca - Analitika 3

Konto	Naziv	SLOVENIJA		HRVAŠK	
		Saldo DB	Saldo KR	Saldo DB	Saldo KR
OO1	Usredstveni stroški naložb v tuja opredm.osnovna sredstva	17.966,62		17.966,62	
OO8	Popravek vrednosti neopredmetenih sredstev		2.514,46		
OO	NEOPREDMETENA SREDSTVA	15.452,16		15.452,16	
O4000	Oprema in nadomestni deli	71.900,21		71.900,21	
O4001	Umetniška dela	2.000,00		2.000,00	
O4006	Oprema in nadom. deli - lizing	19.211,72		19.211,72	
O40	Oprema in nadomestni deli	93.111,93		93.111,93	
O41	Drobni inventar	622,65		622,65	
O4	OPREMA IN DRUGA OPREDMETENA OS.SREDSTVA	93.734,58		93.734,58	
O50	Popravek vrednosti opreme in nadomestnih delov		20.808,69		
O51	Popravek vrednosti drobnega inventarja		622,65		
O5	POPRAVEK IN OSL.VREDNOSTI DI		21.431,34		
O84	Dane dolgoročne varščine	3.441,09		3.441,09	
O8	DOLGOROČNE POSLOVNE TERJATVE	3.441,09		3.441,09	
O	DOLGOROČNA SREDSTVA	91.196,49		91.196,49	
109	Denar na poti	633,97		633,97	
10	DENARNA SREDSTVA V BLAGAJNI	633,97		633,97	
110	Denarna sredstva na ŽR in TR	40.562,04		40.562,04	
11	DOBROIMETJE PRI BANKAH	40.562,04		40.562,04	
120	Kratkoročne terjatve do kupcev v državi	35.495,94		35.495,94	
121	Kratkoročne terjatve do kupcev v tujini	1.897,00		1.897,00	
12	KRATKOROČNE TERJATVE DO KUPCEV	37.392,94		37.392,94	
132	Kratkoročni predujmi, dani za zaloge materiala	3.449,60		3.449,60	
13	DANI KRATKOROČNI PREDUJMI IN VARŠČINE	3.449,60		3.449,60	
160	Kratkoročne terjatve za vstopni DDV	4.803,51		4.803,51	
161	Kratkoročne terjatve za davek od dohodkov	2.565,07		2.565,07	
165	Ostale kratkoročne terjatve	1.844,15		1.844,15	
16	DRUGE KRATKOROČNE TERJATVE	9.212,73		9.212,73	
182	Kratkoročna posojila dana drugim	18.301,70		18.301,70	
18	KRATKOROČNA POSOJILA	18.301,70		18.301,70	
190	Kratkoročno odloženi stroški oziroma odhodki	986		986	
195	DDV od prejetih predujmov	2.603,93		2.603,93	
19	KRATKOROČNE AKTIVNE ČAS. RAZMEJITVE	3.589,93		3.589,93	
1	KRATKOROČNA SREDSTVA, RAZEN ZALOG	113.142,91		113.142,91	
220	Kratkoročne obveznosti do dob. v državi		22.700,19		
221	Kratkoročne obveznosti do dob. v tujini		67.163,70		
22	KRATKOROČNE OBVEZNOSTI		89.863,89		
230	Prejeti kratkoročni predujmi		127.862,78		
23	PREJETI KRATKOROČNI PREDUJMI		127.862,78		
251	Kratkoročne obveznosti za čiste plače		1.788,31		
253	Kratkoročne obveznosti za prispevke iz kosmat. plač		570,15		
254	Kratkoročne obveznosti za davke iz kos. plač		197,54		
255	Kratkoročne obveznosti za druge prejemke		996,76		
25	KRATKOROČNE OBVEZNOSTI DO DRUGIH		1.559,24		
260	Obveznosti za obračunani DDV		12.446,68		
262	Obveznosti za prispevke izplačevalca		419,7		
264			56,89		

26	OBVEZNOSTI DO DRŽAVNIH IN DRUGIH INŠTITUCIJ		12.923,27	
272	Kratkoročna posojila, dobljena pri bankah		4.000,00	
27	KRATKOROČNE FINANČNE OBVEZNOSTI		4.000,00	
282	Kratkoročne obveznosti v zvezi z odtegljaji		23,85	
285	Ostale kratkoročne poslovne obveznosti		399,4	
28	DRUGE KRATKOROČNE OBVEZNOSTI		423,25	
290	Vnaprej vračunani stroški oziroma odhodki		256,26	
291	Kratkoročno odloženi prihodki		56.000,00	
29	KRATKOROČNE PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE		56.256,26	
2	KRATKOROČNE OBVEZNOSTI (DOLGOVI)		292.888,69	2
400	Stroški materiala	3.338,83		3.338,83
402		5.794,91		5.794,91
403		435,06		435,06
404	Odpis drobnega inventarja in embalaže	95,93		95,93
406	Stroški pisarniškega materiala in strok.literature	467,31		467,31
407		3.640,47		3.640,47
40	STROŠKI MATERIALA	13.772,51		13.772,51
410	Stroški storitev pri ustvarjanju proizvodov	84.146,12		84.146,12
411		7.286,20		7.286,20
412	Stroški v zvezi z vzdrževanjem	1.224,44		1.224,44
413	Najemnine	11.383,97		11.383,97
414	Povračila stroškov zaposlencev v zvezi z delom	7.027,48		7.027,48
415	Stroški plačilnega prometa in bančnih storitev	6.399,93		6.399,93
416	Stroški intelektualnih in osebnih storitev	2.716,00		2.716,00
41700	Stroški reprezentance (50 % davčno priznani)	2.430,83		2.430,83
41701	Stroški reklam	7.188,73		7.188,73
417		9.619,56		9.619,56
418	Stroški storitev fizičnih oseb, ki ne opr. dejavnosti	1.224,51		1.224,51
419	Stroški drugih storitev	5.214,68		5.214,68
41	STROŠKI STORITEV	136.242,89		136.242,89
430	Amortizacija neopredmetenih sredstev	1.845,48		1.796,66
432	Amortizacija opreme in nadomestnih delov	14.794,74		16.207,52
433	Amortizacija drobnega inventarja	622,65		149,11
43	AMORTIZACIJA	17.262,87		18.153,29
441	Rez.za dana jamstva - 50 % NEPRIZNANO	9.085,06		9.085,06
44	REZERVACIJE	9.085,06		9.085,06
470	Plače zaposlencev	30.225,64		30.225,64
471	Nadomestila plač zaposlencev	81,41		81,41
473	Regres za letni dopust	7.342,75		7.342,75
474	Delodajalčevi prispevki od plač	4.898,51		4.898,51
47	STROŠKI DELA	42.530,31		42.530,31
481	Okoljske dajatve	1,98		1,98
483	Štipendije dijakom in študentom	6.333,91		6.333,91
489	Ostali stroški (članarine, takse)	507,73		507,73
48	DRUGI STROŠKI	6.843,62		6.843,62
4	STROŠKI	225.737,26		226.627,68
650	Vrednost blaga po obračunih dobaviteljev	147.625,39		147.625,39
65	OBRAČUN NABAVE BLAGA	147.625,39		147.625,39
6	ZALOGE PROIZVODOV, BLAGA	147.625,39		147.625,39
710	Nabavna vrednost prodanih posl. učinkov	201.458,69		201.458,69
71	POSLOVNI ODHODKI	201.458,69		201.458,69

740	Odhodki iz posojil, prejetih od družb v skupini	1.259,78		1.259,78
743	Odhodki iz drugih finančnih obveznosti	1.000,50		1.000,50
746	Odhodki iz drugih poslovnih obveznosti	20,89		20,89
74	FINANČNI ODHODKI IZ FINANČNIH NALOŽB	2.281,17		2.281,17
752	Odhodki iz vrednotenja naložbenih nepremičnin	18.396,75		18.396,75
754	Druge neobičajne postavke	0,72		0,72
757	Drugi odhodki	0,13		0,13
75	DRUGI FINANČNI ODHODKI	18.397,60		18.397,60
760	Prihodki od prodaje proizvodov na domačem trgu		430.249,91	
766	Prihodki od odprave rezervacij – 50 % NEPRIZNANO		23.705,26	
76	POSLOVNI PRIHODKI		453.955,17	
775	Finančni prihodki iz posojil, dani drugim		285,83	
77	FINANČNI PRIHODKI		285,83	
787	Drugi prihodki		12,86	
78	DRUGI FINANČNI PRIHODKI		12,86	
7	ODHODKI IN PRIHODKI		232.116,40	
800	Dobiček ali izguba pred obdavčitvijo	6.379,14		5.488,72
80	DOBIČEK ALI IZGUBA PRED OBDAVČITVIJO	6.379,14		5.488,72
810	Davek od dohodka leto 2010	56,89		1.139,00
815	Čisti dobiček poslovnega leta		6.322,25	
81	RAZPOREDITEV DOBIČKA		6.265,36	
829	Prenos neuporabljenega dela čistega dobička	6.322,25		4.349,72
82	RAZPOREDITEV ČISTEGA DOBIČKA	6.322,25		4.349,72
8	POSLOVNI IZID	6.436,03		5.488,72
902	Osnovni kapital kapitalski deleži		7.500,00	
90	VPOKLICANI KAPITAL		7.500,00	
910	Vplačani presežki kapitala		0,04	
91	KAPITALSKE REZERVE		0,04	
930	Preneseni čisti dobiček iz prejšnjih let		844,91	
932	Neuporabljeni del čistega dobička poslovnega leta		7.693,01	
93	ČISTI DOBIČEK ALI ČISTA IZGUBA		8.537,92	
964	Rezervacije za dana jamstva		13.952,81	
96	REZERVACIJE IN DOL. PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE		13.952,81	
976	Dolgoročna posojila, dobljena pri fizičnih osebah		20.617,98	
97	DOLGOROČNE FINANČNE OBVEZNOSTI		20.617,98	
984	Dolgoročni dolgovi iz finančnega najema		8.524,24	
98	DOLGOROČNE POSLOVNE OBVEZNOSTI		8.524,24	
994	Garancije in depoziti	43.347,06		43.347,06
999	Drugi pasivni zunajbil. konti		43.347,06	
99	ZUNAJBILANČNI KONTI			
9	KAPITAL, DOLGOROČNE OBVEZNOSTI		59.132,99	

Vir: Letno poročilo podjetja Y d. o. o., za Hrvško sem sama dodala.

Tabela 4: Izkaz poslovnega izida za Y d. o. o. za obdobje od 1.1. do 31.12.2010 v Sloveniji in na Hrvaškem

Izkaz poslovnega izida za podjetje y d. o. o. za obdobje od 1. 1. do 31. 12. 2010	EUR	
	Slovenija	Hrvaška
ČISTI PRIHODKI OD PRODAJE	430.250	430.250
Čisti prihodki od prodaje na domačem trgu	423.096	423.096
Čisti prihodki od prodaje proizvodov in storitev, razen najemnin	42.251	42.251
Čisti prihodki od prodaje blaga in materiala	380.845	380.845
Čisti prihodki od prodaje na trgu EU	1.897	1.897
Čisti prihodki od prodaje proizvodov in storitev	1.897	1.897
Čisti prihodki od prodaje na trgu izven EU	5.257	5.257
Čisti prihodki od prodaje proizvodov in storitev	5.257	5.257
DRUGI POSLOVNI PRIHODKI	23.705	23.705
KOSMATI DONOS OD POSLOVANJA	453.955	453.955
POSLOVNI ODHODKI	427.196	428.609
Stroški blaga, materiala in storitev	351.474	351.474
Nabavna vrednost prodanega blaga in materiala	201.459	201.459
Stroški porabljenega materiala	13.772	13.772
<i>stroški materiala</i>	4.337	4.337
<i>stroški energije</i>	5.759	5.759
<i>drugi stroški materiala</i>	3.640	3.640
Stroški storitev	136.243	136.243
<i>transportne storitve</i>	7.286	7.286
<i>najemnina</i>	11.384	11.384
<i>povračila stroškov zaposlencem v zvezi z delom</i>	7.027	7.027
<i>drugi stroški storitev</i>	110.546	110.546
Stroški dela	42.530	42.530
Stroški plač	30.226	30.226
Stroški pokojninskih zavarovanj	2.693	2.693
Stroški drugih socialnih zavarovanj	2.205	2.205
Drugi stroški dela	7.406	7.406
Odpisi vrednosti	17.263	18.153
Amortizacija	17.263	18.153
Drugi poslovni odhodki	15.929	15.929
Rezervacije	9.085	9.085
Drugi stroški	6.844	6.844
DOBIČEK IZ POSLOVANJA	26.759	25.869
FINANČNI PRIHODKI	286	286
<i>Finančni prihodki od obresti</i>	0	0
Finančni prihodki iz danih posojil	286	286
Finančni prihodki iz posojil, danih drugim	286	286
Finančni prihodki iz poslovnih terjatev	0	0
Finančni prihodki iz poslovnih terjatev do drugih	0	0
FINANČNI ODHODKI	2.281	2.281
<i>Finančni odhodki za obresti</i>	0	0
Finančni odhodki iz finančnih obveznosti	2.260	2.260
Finančni odhodki od posojil, prejetih od bank	1.260	1.260
Finančni odhodki iz drugih finančnih obveznosti	1.000	1.000
Finančni odhodki iz poslovnih obveznosti	21	21
Finančni odhodki iz obveznosti do dobaviteljev in meničnih obveznosti	0	0
Finančni odhodki iz drugih poslovnih obveznosti	21	21
DRUGI PRIHODKI	13	13
Drugi finančni prihodki in ostali prihodki	13	13

DRUGI ODHODKI	18.398	18.398
CELOTNI DOBIČEK	6.379	5.489
DAVEK IZ DOBIČKA	57	1.139
ČISTI DOBIČEK OBRAČUNSKEGA OBDOBJA	6.322	4.350

Vir: Letno poročilo podjetja Y d. o. o., za Hrvaško sem sama dodala.

Priloga 3: Register opredmetenih osnovnih sredstev v podjetju Y d. o. o. v Sloveniji

Register OS na dan 31. 12. 2010 v podjetju Y, d. o. o., v Sloveniji

Invent. št.	Naziv	Konto	Am.sk.	Dat.nab.	Nabavna vred.	Popravek vred.-SKUPAJ	Neodpis vred.
1	Stol	04000	20	10.6.2008	428,45	214,21	
2	Miza P-76	04000	20	1.9.2008	189,50	85,30	
3	Miza P-65	04000	20	1.9.2008	189,51	85,30	
4	Omara	04000	20	1.9.2008	247,47	111,30	
5	Predalčnik J-136	04000	20	1.9.2008	185,41	83,43	
6	Predalčnik J-136	04000	20	1.9.2008	185,41	83,43	
7	Stol pis. Enjoy	04000	20	9.9.2008	396,00	178,20	
8	Pohištvo pisar. komplet	04000	20	2.9.2008	1.625,00	731,21	
9	Omara A-128	04000	20	18.9.2008	86,37	38,87	
10	Računalnik Pchand z monitorjem	04000	50	26.12.2008	467,50	467,50	
11	Računalnik, prenosni HP Pavilion	04000	50	26.12.2008	625,00	624,98	
12	Dvigalo	04000	20	31.5.2009	17.475,00	5.533,75	11.
12_01	Pločevina	04000	20	30.6.2009	27,04	8,10	
12_02	Izdelava nadstreška- stekl. storitve	04000	20	12.8.2009	436,11	116,31	
12_03	Gradbena dela	04000	20	28.5.2009	4.506,55	1.427,08	3.
13	Zamrzovalna omara	04000	20	21.8.2009	613,58	163,67	
						4.600,00	29.
14	Avto, osebni Mercedes-Benz ML	04000	20	23.4.2010	34.500,00		
15	Kabina	04000	20	6.5.2010	1.995,00	232,75	1.
16	Sesalec Roomba 555	04000	20	20.5.2010	646,52	75,43	
17	Računalnik PCX EXIES KKM3	04000	50	3.6.2010	620,00	155,00	4.
18	Stroj vrtalni PLD 160	04000	20	28.10.2010	739,20	24,64	
19	Pohištvo za pisarno	04000	20	11.11.2007	1.809,86	0,00	1.
20	Kuhinja	04000	20	29.12.2007	3.335,83	0,00	3.
21	Tovorno vozilo	04060	20	30.9.2009	19.211,72	5.768,22	13.
22	Stroj pralno sušilni	04000	20	3.5.2001	569,90	0,00	

SKUPAJ	91.111,93	20.808,68	60.7
---------------	-----------	-----------	------

Priloga 4: Register opredmetenih osnovnih sredstev v podjetju Y d.o.o. na Hrvaškem

Register OS na dan 31.12.2010 v podjetju Y na Hrvaškem

Invent.št.	Naziv	Konto	Am.sk.	Dat.nab.	Nabavna vred.	Popravek vred.-SKUPAJ	Neodpisana vred.
1	Stol	4000	0,25	10.6.2008	428,45	235,63	
2	Miza P-76	4000	0,25	1.9.2008	189,50	94,78	
3	Miza P-65	4000	0,25	1.9.2008	189,51	94,78	
4	Omara	4000	0,25	1.9.2008	247,47	123,67	
5	Predalčnik J-136	4000	0,25	1.9.2008	185,41	92,70	
6	Predalčnik J-136	4000	0,25	1.9.2008	185,41	92,70	
7	Stol, pis. Enyoy	4000	0,25	9.9.2008	396,00	198,00	
8	Pohištvo, pisar. komplet	4000	0,25	2.9.2008	1.625,00	812,46	
9	Omara A-128	4000	0,25	18.9.2008	86,37	43,19	
10	Računalnik Pchand z monitorjem	4000	0,5	26.12.2008	467,50	467,50	
11	Računalnik prenosni, HP Pavilion	4000	0,5	26.12.2008	625,00	624,98	
12	Dvigalo	4000	0,25	31.5.2009	17.475,00	6.407,50	11.
12_01	Pločevina	4000	0,25	30.6.2009	27,04	9,45	
12_02	Izdelava nadstreška - stekl. storitve	4000	0,25	12.8.2009	436,11	138,12	
12_03	Gradbena dela	4000	0,25	28.5.2009	4.506,55	1.652,41	2.
13	Zamrzovalna omara	4000	0,25	21.8.2009	613,58	194,35	
14	Avto, osebni Mercedes-Benz ML	4000	0,2	23.4.2010	34.500,00	4.600,00	29.
15	Kabina	4000	0,25	6.5.2010	1.995,00	290,94	1.
16	Sesalec Roomba 555	4000	0,25	20.5.2010	646,52	94,28	
17	Računalnik PCX EXIES KKM3	4000	0,5	3.6.2010	620,00	155,00	
18	Stroj, vrtni PLD 160	4000	0,25	28.10.2010	739,20	30,80	
19	Pohištvo za pisarno	4000	0,25	11.11.2007	1.809,86	0,00	1.
20	Kuhinja	4000	0,25	29.12.2007	3.335,83	0,00	3.
21	Stroj, pralno-sušilni	4000	0,25	3.5.2001	569,90	0,00	

SKUPAJ	71.900,21	16.453,23	55.446,98
---------------	------------------	------------------	------------------

V Zakonu na dobiček, ki velja na Hrvaškem, je glede amortizacijske stopnje določeno da je za zgradbe in ladje, ki so večje od 1.000 BRT (20 let), 5% za osnovno čredo in osebne avtomobile (5 let) 20% za neopredmetena dolgoročna sredstva, opremo, vozila, razen za osebne avtomobile, in za mehanizacijo (4 leta) 25% za računalnike, računalniško opremo in programe, mobilne telefone in opremo za računalniško omrežje (2 leti) 50%, za druga (neomejena) sredstva (10 let) 10%.

RAZLIKA	2298,25	Od začetka amortiziranja
	1412,77	Za leto 2010

Priloga 5: Register neopredmetenih osnovnih sredstev v podjetju Y d. o. o. v Sloveniji

Register OS 31. 12. 2010 v podjetju Y, d. o. o., v Sloveniji

Naziv	Konto	Am.sk.	Dat.nab.	Nabavna vred.	Popravek vred.	Neodpisana vred.	AM letu
Elektroinstalacijska dela in montaža AT-kanala	OO100	20	2.9.2008	488,02	219,56	268,46	9
Vlaganja v skladiščni prostor	OO100	10	3.8.2009	1.166,40	155,52	1.010,88	11
Plinska napeljava in centralno ogrevanje	OO100	10	19.8.2009	4.749,60	633,28	4.116,32	47
Izdelava novega tlaka	OO100	10	20.8.2009	2.800,00	373,29	2.426,71	28
Instalacijska dela	OO100	10	31.8.2009	1.471,92	196,30	1.275,62	14
Dimnik	OO100	10	31.8.2009	158,40	21,12	137,28	1
Elektroinstalacije	OO100	10	7.9.2009	2.281,37	285,15	1.996,22	22
Polaganja kamna in keramike	OO100	10	8.9.2009	2.000,00	250,04	1.749,96	20
Dobava in montaža plin. G-4	OO100	10	15.9.2009	107,61	13,49	94,12	1
Barvanje salona	OO100	10	25.9.2009	1.314,50	164,26	1.150,24	13
Beljenje pisarne	OO100	10	25.7.2009	1.428,80	202,45	1.226,35	14

SKUPAJ	17.966,62	2.514,46	15.452,16	1.84
---------------	------------------	-----------------	------------------	-------------

Priloga 6: Register neopredmetenih osnovnih sredstev v podjetju Y. d. o. o. na Hrvaškem

Register OS 31. 12. 2010 v podjetju Y, d. o. o., na Hrvaškem

Naziv	Konto	Am.sk.	Dat.nab.	Nabavna vred.	Popravek vred. do leta 2010	Popravek vrednosti skupaj	Amortizac letu 2010
Elektroinstalacijska dela in montaža A- kanala	OO100	10	2.9.2008	488,02	121,96	170,76	
Vlaganja v skladiščni prostor	OO100	10	3.8.2009	1.166,40	38,88	155,52	1
Plinska napeljava in centralno ogrevanje	OO100	10	19.8.2009	4.749,60	158,32	633,28	4
Izdelava novega tlaka	OO100	10	20.8.2009	2.800,00	93,29	373,29	2
Instalacijska dela	OO100	10	31.8.2009	1.471,92	49,11	196,30	1
Dimnik	OO100	10	31.8.2009	158,40	5,28	21,12	
Elektroinstalacije	OO100	10	7.9.2009	2.281,37	57,01	285,15	2
Polaganja kamna in keramike	OO100	10	8.9.2009	2.000,00	50,04	250,04	2
Dobava in montaža plin. G-4	OO100	10	15.9.2009	107,61	2,73	13,49	
Barvanje salona	OO100	10	25.9.2009	1.314,50	32,81	164,26	1
Beljenje pisarne	OO100	10	25.7.2009	1.428,80	59,57	202,45	1
SKUPAJ				17.966,62	669,00	2.465,66	1.7

V Zakonu na dobiček so v 12. poglavju določene amortizacijske stopnje, in sicer so za telefone in vlaganje v njih določene 50% (4. točka, 5 odstavka 12. člena, Zakona na dobiček, 2005).

Priloga 7: Register drobnega inventarja v podjetju Y, d. o. o., v Sloveniji

Register OS 31. 12. 2010 v podjetju Y, d. o. o., v Sloveniji

Naziv	Konto	Am.sk.	Dat.nab.	Nabavna vred.	Popravek vred.	Neodpisana vred.
Mobitel Nokia 3210	O4100	100	31.5.2010	232,65	232,65	0,
Mobitel Nokia 7321	O4100	100	31.7.2010	390,00	390,00	0,

SKUPAJ **622,65** **622,65** **0,**

Priloga 8: Register opredmetenih osnovnih sredstev v podjetju Y, d. o. o., na Hrvaškem

Register OS 31. 12. 2010 v podjetju Y, d. o. o., na Hrvaškem

Naziv	Konto	Am.sk.	Dat.nab.	Nabavna vred.	Popravek vred.	Neodpisana vred.
Mobitel Nokia 3210	O4100	50	31.5.2010	232,65	67,86	164,79
Mobitel Nokia 7321	O4100	50	31.7.2010	390,00	81,25	308,75

SKUPAJ **622,65** **149,11** **473,54**

V Zakonu na dobiček so v 12. poglavju določene amortizacijske stopnje in sicer so za telefone in vlaganje v njih določene 50% (4. točka 5 odstavka 12. člena Zakona na dobiček, 2005)

Priloga 9: Ponazoritev knjiženj v bilanco stanja

SKUPAJ AMORIZACIJA PO BILANCI SLOVENIJA

KTO	NAZIV	SALDO DEBET	SALDO KREDIT
430	Amortizacija neopredmetenih sredstev	1.845,48	
432	Amortizacija opreme in nadomestnih delov	14.794,74	
433	Amortizacija drobnega inventarja	622,65	

POPRAVEK VREDNOSTI

050	Popravek vrednosti opreme in nadomestnih delov		20.808,69
051	Popravek vrednosti drobnega inventarja		622,65
008	Popravek vrednosti neopredmetenih sredstev		2.514,46

SKUPAJ AMORIZACIJA PO BILANCI HRVAŠKA

KTO	NAZIV	SALDO DEBET	SALDO KREDIT
430	Amortizacija neopredmetenih sredstev	1.796,66	
432	Amortizacija opreme in nadomestnih delov	16.207,52	
433	Amortizacija drobnega inventarja	149,11	

	POPRAVEK VREDNOSTI	SALDO DEBET	SALDO KREDIT
050	Popravek vrednosti opreme in nadomestnih delov		23.106,94
051	Popravek vrednosti drobnega inventarja		149,11
008	Popravek vrednosti neopredmetenih sredstev		15.500,96
			2465,66

Priloga 10: Seznam rezervacij podjetja Y, d. o. o., 31. 12. 2009

REZERVACIJA ZA DANA JAMSTVA LETO 2009 PRILOGA K BILANCI

NAZIV PARTNERJA	DOK.	MES	LETO	OPIS_DOKUMENT	KONČNI OBRAČUN	POGODBA	JAMSTVO
AA	040-09	6	2009	Hidravlično dvigalo	76.000,00	76.000,00	2 leti
AB	021-09	3	2009	Hidr. vert. dvižna naprava	20.196,00	20.196,00	2 leti
AC	033-09	4	2009	Hidr. vert. dvižna naprava	19.766,00	19.766,00	2 leti
AČ	012-09	10	2009	Hidr. vert. dvižna naprava	146.250,00	146.250,00	3 leta
AD	050-09	8	2009	Invalidna dvižna ploščad	27.000,00	27.000,00	2 leti
AE	034-09	4	2009	Stopniščno poševno dvigalo	2.500,00	2.500,00	1 leto
AF	048-09	8	2009	Končna situacija	128.430,00	128.430,00	3 leta
AG	013-09	8	2009	Končna situacija	43.450,00	43.450,00	3 leta
AH	046-09	8	2009	Hidr. vert. dvižna naprava	5.000,00	5.000,00	2 leti
AI	057-09	9	2009	Invalidna dvižna ploščad	18.279,00	18.279,00	3 leta
AJ	047-09	8	2009	Malotovorni električno dvigalo	14.679,59	14.679,59	2 leti
AK	073-09	12	2009	Hidravlično dvigalo	15.000,00	15.000,00	2 leti
AL	080-09	12	2009	Hidravlično dvigalo	20.000,00	20.000,00	2 leti
AM	081-09	12	2009	Hidravlično dvigalo	14.000,00	14.000,00	2 leti
AN	070-09	11	2009	Hidravlično dvigalo	20.909,61	20.909,61	3 leta

V 11. členu Zakona na dobiček so določbe glede rezervacij za stroške v garancijskem roku, ni omejitve glede velikosti priznavanja rezervacij, kar posledično pomeni, da so priznane 100-odstotno. Iz tega sklepam, da je velikost rezervacij, oblikovanih za poslovne namene, identična velikosti za davčne namene. Oblikovanje rezervacij se na Hrvaškem knjži na konta 453/953, odprava rezervacij pa na konta 953/782. V Sloveniji so konti 441/964 in 964/766. V Sloveniji je v ZDDPO-2 v 20. členu opredeljeno, da so rezervacije 50-odstotno davčno priznane.

REZERVACIJA ZA DANA JAMSTVA LETO 2009 ČRPAJJE V LETU 2010

NAZIV PARTNERJA	DOK.	POGODBA	JAMSTVO	TEH.PREVZEM	REZERVACIJE	ČRPAJJE
AA	040-09	76.000,00	2 leti	15.6.2009	3.800,00	0,00
AB	021-09	20.196,00	2 leti	4.3.2009	1.009,80	1.009,80
AC	033-09	19.766,00	2 leti	23.4.2009	988,3	988,30
AČ	012-09	146.250,00	3 leta	10.9.2009	7.312,50	6.244,75
AD	050-09	27.000,00	2 leti	22.8.2009	1.350,00	1.350,00
AE	034-09	2.500,00	1 leto	22.4.2009	125,00	125,00
AF	048-09	128.430,00	3 leta	5.8.2009	6.421,50	6.421,50

AG	013-09	43.450,00	3 leta	25.9.2009	2.172,50	2.172,50
AH	046-09	5.000,00	2 leti	1.12.2009	250,00	250,00
AI	057-09	18.279,00	3 leta	30.9.2009	913,95	913,95
AJ	047-09	14.679,59	2 leti	26.8.2009	733,98	733,98
AK	073-09	15.000,00	2 leti	1.12.2009	750,00	750,00
AL	080-09	20.000,00	2 leti	18.12.2009	1.000,00	1.000,00
AM	081-09	14.000,00	2 leti	18.12.2009	700,00	700,00
AN	070-09	20.909,61	3 leta	24.12.2009	1.045,48	1.045,48

SKUPAJ	28.573,01	23.705,26
---------------	------------------	------------------

DAV. PRIZ.	11.852,63
-------------------	------------------

Priloga 11: Seznam rezervacij podjetja Y, d. o. o., 31. 12. 2010

REZERVACIJE ZA DANA JAMSTVA LETO 2010 PRILOGA K BILANCI

NAZIV PARTNERJA	DOK.	MES	LETO	OPIS_DOKUMENT	KONČNI OBRAČUN	POGODBA	JAMSTVO	TEH.P
BA, S. P.	051-10	3	2010	hidravlično dvigalo		13.220	3 LETA	
BB	019-10	4	2010	hidravlično dvigalo		18.500,00	3 LETA	
BC	299-10	4	2010	hidravlično dvigalo		39999,6	2 LETI	1
BČ	053-10	4	2010	hidravlično dvigalo		15590	3 LETA	
BD	133-10	3	2010	hidravlično dvigalo		16450	3 LETA	14.20.
BE, D. O. O.	060-10	8	2010	hidravlično dvigalo		12992	3 LETA	2
BF	064-10	9	2010	hidravlično dvigalo		14000	3 LETA	2
BG, S. P.	068-10	12	2010	hidravlično dvigalo		17000	3 LETA	3

SKUP

DAV. I

Priloga 12: Obračun plače za podjetje Y, d. o. o. 31. 12. 2010

Tabela 5: Plačna lista delavca XY na Hrvaškem

Opis postavke	Zneski v KN
SKUPNI STROŠEK PLAČE:	8.289,76
- prispevek za zdravstveno zavarovanje	1.060,98
- prispevek za zaposlitev	120,24
- prispevki za poškodbe pri delu in bolezni	35,37
SKUPNI prispevki NA plačo:	1.216,59
BRUTO PLAČA:	7.073,18
- prispevek MIO 1 stopnja	1.414,64
- prispevek MIO 2 stopnja	
SKUPNI prispevki IZ plače:	1.414,64
DOHODEK	5.658,54
<i>Osební odbitek:</i>	1.800,00
- davčna stopnja 12%	432,00
- davčna stopnja 25%	64,64
- davčna stopnja 40%	0,00
SKUPNI davek	496,64
Davek (12%)	59,60
Skupni davek in davek	556,24
NETO (ČISTA) PLAČA	5.102,31

Vir: Kalkulator za izračun neto plače, 2011.

Pri obračunu plač za osnovo izberem bruto plačo na posameznega delavca v slovenskem podjetju, ki jo spremenim iz EUR v KN, za lažji preračun vzamem tečaj 1:7, nato na podlagi Zkona na dohodek fizičnih oseb izračunam čisto plačo in davke, ter jo nato pomnožim s tri in dobim skupni znesek, poleg tega za osnovo vzamem le plače za december 2010, tako da se razlike nanašajo le na plačo v decembru. Ker izhajam iz bruto plače, se skupni stroški ne spremenijo, ampak le struktura plače, oziroma je razvidno pri isti bruto plači, koliko gre zaposlenim ter koliko gre za prispevke in davke. Potem sem te zneske pretvorim nazaj v EUR in jih vpišem v bruto bilanco na Hrvaškem. Pri izračunu ugotovljam, da so zneski stroška za čisto plačo na Hrvaškem višji kot v Sloveniji, kar posledično pomeni, da zaposleni dobijo več denarja na svoje račune, poleg tega so prispevki in davki na Hrvaškem nižji, kot v Sloveniji, in sicer v Sloveniji plačujemo 400 EUR davkov, za tri zaposlene skupaj, na delavca približno 130 EUR več, in prispevkov na plače več kot le-ti znašajo na Hrvaškem.

Priloga 13: Seznam uporabljenih kratic

HSFI – Hrvaški standardi računovodskega poročanja (hrv. *Hrvatski standardi
financijskog izvještavanja*)

SRS – Slovenski računovodski standardi

FIFO – metoda zaporednih cen (angl. *first in first out*)

MRS – Mednarodni računovodski standardi

MSRP – Mednarodni standardi računovodskega poročanja

ZRač – Zakon o računovodstvu

ZGD – Zakon o gospodarskih družbah

ZDDPO – Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb

LIFO – metoda obratnozaporednih cen (angl. *last in first out*)

DURS – Davčni urad Republike Slovenije