

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

SPECIALISTIČNO DELO

VPLIV NOVIH SLOVENSКИH RAČUNOVODSKИH
STANDARDOV NA POSLOVNI IZID IN DAVČNI IZKAZ
PODJETJA

Ljubljana, maj 2003

MARTINA JAPELJ

IZJAVA

Študentka MARTINA JAPELJ izjavljam, da sem avtorica tega specialističnega dela, ki sem ga napisla pod mentorstvom prof. dr. MARKA HOČEVARJA in skladno s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim objavo specialističnega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 28. maja, 2003

MARTINA JAPELJ

Podpis: _____

V specialističnem delu uporabljam naslednje okrajšave:

FIFO first in, first out (metoda zaporednih – prvih cen)

MRS mednarodni računovodski standardi

ROE return on equity (donosnost kapitala)

SRS slovenski računovodski standardi

ZGD zakon o gospodarskih družbah

ZDPO zakon o davku od dobička pravnih oseb

KAZALO

1. UVOD	6
2. PRENOVA SLOVENSКИH RAČUNOVODSKIH STANDARDOV (SRS)	8
2.1. ZNAČILNOSTI STARIH SRS	8
2.1.1. POJMOVANJE KAPITALA PO STARIH SRS	8
2.1.2. INFLACIJA	9
2.1.3. NUJNOST PRENOVE IN OVIRE PRI GLOBALIZACIJI RAČUNOVODSTVA	9
2.1.4. OBDRŽATI SRS ALI PREVZETI MRS	12
2.1.5. SPREMEMBE SRS	13
2.2. VREDNOTENJE GOSPODARSKIH KATEGORIJ PO NOVIH SRS	13
2.2.1. IZVIRNA VREDNOST	14
2.2.2. DNEVNA VREDNOST	14
2.2.3. IZTRŽLJIVA ALI PORAVNALNA VREDNOST	15
2.2.4. SEDANJA VREDNOST	15
2.2.5. POŠTENA VREDNOST	15
2.2.6. NADOMESTLJIVA VREDNOST	16
2.3. PREVREDNOTOVANJE GOSPODARSKIH KATEGORIJ	17
2.3.1. NAČELO PREVIDNOSTI	17
2.3.2. NAČELO POŠTENE VREDNOSTI	18
2.3.3. SPLOŠNA PRAVILA PREVREDNOTOVANJA	19
2.4. VPLIV SPREMEMB SRS V SREDSTVIH IN OBVEZNOSTIH	23
2.4.1. OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA (SRS 1)	23
2.4.2. NEOPREDMETENA DOLGOROČNA SREDSTVA (SRS 2)	27
2.4.3. DOLGOROČNE FINANČNE NALOŽBE (SRS 3)	29
2.4.4. KRATKOROČNE FINANČNE NALOŽBE (SRS 6)	31
2.4.5. DENARNA SREDSTVA (SRS 7)	32
2.4.6. TERJATVE (SRS 5)	33
2.4.7. ZALOGE (SRS 4)	34
2.4.8. KAPITAL (SRS 8)	36
2.4.9. DOLGOROČNI IN KRATKOROČNI DOLGOVI (SRS 9 IN 11)	39
2.4.10. DOLGOROČNE REZERVACIJE (SRS 10)	40
2.5. VPLIV SPREMEMB SRS NA VSEBINO LETNEGA POROČILA PODJETJA	41
2.5.1. VSEBINA LETNEGA POROČILA	41
2.5.2. POSLOVNI TOK IN POSLOVNI IZID	42
2.5.3. VSEBINA POSLOVNEGA IZIDA	43
2.5.4. IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA	45
2.5.5. BILANČNI DOBIČEK	46
2.6. VPLIV SPREMEMB NOVIH SRS NA DAVČNI IZKAZ	47
2.6.1. DAVEK OD DOBIČKA V POVEZAVI Z NOVIMI SRS IN NEKATERE DILEME	47
2.6.2. PREVREDNOTENJE KAPITALA IN STALNIH SREDSTEV	48
2.6.3. PREVREDNOTENJE SREDSTEV IN DOLGOV	49
2.6.4. ODHODKI NA PODLAGI PORABLJENIH OZIROMA PRODANIH ZALOG	50
2.6.5. ZAČETEK OBRAČUNAVANJA AMORTIZACIJE	50
2.6.6. DROBNI INVENTAR	50
2.6.7. FINANČNI NAJEM	50
2.6.8. OBRESTI	51

2.6.9. IZREDNI PRIHODKI IN ODHODKI	51
--	----

3. PRAKTIČNI PRIMERI VPLIVA SPREMENB SRS NA DAVČNI IZKAZ..... 52

3.1. PRIMER PODJETJA A, KI IMA ENAKA STALNA SREDSTVA IN LASTNE VIRE..... 53

3.1.1. VPLIV POSLOVNIH DOGODKOV, EVIDENTIRANIH PO STARIH SRS, NA POSLOVNI IZID IN DAVČNI IZKAZ PODJETJA A	54
---	----

3.1.2. VPLIV POSLOVNIH DOGODKOV, EVIDENTIRANIH PO NOVIH SRS, NA POSLOVNI IZID IN DAVČNI IZKAZ PODJETJA A	58
--	----

3.2. PRIMER PODJETJA B, KI IMA VEČ STALNIH SREDSTEV KOT LASTNIH VIROV..... 62

3.2.1. VPLIV POSLOVNIH DOGODKOV, EVIDENTIRANIH PO STARIH SRS, NA POSLOVNI IZID IN DAVČNI IZKAZ PODJETJA B	63
---	----

3.2.2. VPLIV POSLOVNIH DOGODKOV, EVIDENTIRANIH PO NOVIH SRS, NA POSLOVNI IZID IN DAVČNI IZKAZ PODJETJA B	66
--	----

3.3. PRIMER PODJETJA C, KI IMA MANJ STALNIH SREDSTEV KOT LASTNIH VIROV..... 68

3.3.1. VPLIV POSLOVNIH DOGODKOV, EVIDENTIRANIH PO STARIH SRS, NA POSLOVNI IZID IN DAVČNI IZKAZ PODJETJA C	68
---	----

3.3.2. VPLIV POSLOVNIH DOGODKOV, EVIDENTIRANIH PO NOVIH SRS, NA POSLOVNI IZID IN DAVČNI IZKAZ PODJETJA C	70
--	----

4. SKLEP..... 71

5. LITERATURA 73

6. VIRI 75

7. PRILOGE 76

1. UVOD

Računovodski standardi so strokovna pravila računovodenja, po svoji ureditvi pa izhajajo iz kodeksa računovodskih načel. Z njihovo pomočjo gospodarski subjekti metodološko poenoteno ugotavljajo rezultate svojega poslovanja. Revalorizacija se je v Sloveniji pojavljala kot del obrestne mere in kot obračunska kategorija, povezana z vrednotenjem sredstev, dolgov in kapitala v bilanci stanja in kot taka tudi s poslovnim izidom in davkom iz dobička. Revalorizacija kot obračunska kategorija je imela svoje prednosti in slabosti.

V inflacijskih razmerah bi brez revalorizacije dolgoročnih sredstev in kapitala iz leta v leto prikazovali vse nižjo vrednost teh kategorij, ali povedano drugače, z revalorizacijo dolgoročnih sredstev in dolgov ter revalorizacijo kapitala se je preko črpanja revalorizacijskega izida po starih Slovenskih računovodskih standardih (SRS) izločal vpliv rasti cen. Z revalorizacijo kapitala se je zaradi razvrednotenja denarja prilagajala vrednost denarno izraženega čistega premoženja (Odar, 2000, str. 28) in na ta način omogočala primerljivost poslovnih izidov v časovnem zaporedju.

Slaba stran revalorizacije je vidna v primeru specifične strukture bilanc. Če je imelo podjetje več stalnih sredstev kot lastnih virov, je izkazovalo dobiček kot posledico presežka revalorizacije sredstev nad viri. Prav tako je podjetje lahko izkazovalo revalorizacijske prihodke iz naslova revalorizacije negativnega kapitala. Trdim tudi, da so podjetja nepravilno uporabljala revalorizacijo. Kljub temu, da so stari SRS predpisovali le obvezno revalorizacijo kapitala, so se avtomatično revalorizirala tudi osnovna sredstva, čeprav bi jih morala revalorizirati le do njihove tržne vrednosti. Z nepravilno uporabo revalorizacije se je lahko manipulativno vplivalo na revalorizacijske prihodke oziroma odhodke, posledično pa na davčno osnovo. Druga slaba stran revalorizacije je bilo tudi njeno nerazumevanje s strani tujcev, še posebno v primeru, ko se je z revalorizacijo oblikoval revalorizacijski prihodek (Kordež, 2000, str. 21).

Glavni cilj prenove SRS je bila odprava revalorizacije. Standardi dajejo večji pomen pošteni vrednosti sredstev in obveznosti. Prenovljeni SRS so bliže mednarodnim računovodskim standardom (MRS) in naši računovodski izkazi so tako primerljivejši s tujimi. Novi SRS uvajajo pojem prevrednotovanja, ki po vsebini nima enakega pomena kot revalorizacija. V nasprotju z revalorizacijo, ki naj bi pomenila avtomatično prilagajanje vrednosti sredstev in obveznosti v skladu z zmanjšanjem kupne moči domačega denarja, ima prevrednotovanje večjo izrazno moč. Splošno prevrednotovanje je res posledica spremembe kupne moči domače valute, torej na

neki način nadomešča revalorizacijo, posebno prevrednotovanje pa je posledica sprememb cen gospodarskih kategorij.

Cilj specialističnega dela je ugotoviti, kako in na kakšen način novi SRS vplivajo na poslovni izid in s tem na davčno osnovo podjetij v primerjavi s starimi SRS. Medtem ko je v starih SRS revalorizacijski izid vplival na davčno osnovo podjetja, ima prevrednotovanje drugačen vpliv. Pomeni lahko okrepitev ali oslabitev sredstev. Novi SRS na ta način vpeljujejo novo pojmovanje vrednotenja sredstev. Po starih SRS je bila temelj vrednotenja izvirna vrednost in zaradi predpostavke načela previdnosti je bila knjigovodska vrednost sredstev lahko prikazana v nasprotju z resnično in pošteno podobo stanja sredstev in obveznosti. Novi SRS dajejo večji pomen pošteni vrednosti, ki, povzeta po Mednarodnih računovodskih standardih, pomeni tisti znesek, za katerega lahko sredstvo zamenjamo, obveznost pa poravnamo med dobro obveščeni in voljnimi strankami v preišljenem poslu (Uradni list RS št. 107/2001). Pošteno vrednost lahko ocenijo preizkušeni ocenjevalci vrednosti ali ustrezni strokovnjaki v podjetju. Okrepitev sredstev bo kot posebni prevrednotovalni popravek vplivala na bilanco stanja, na poslovni izid pa bo vplivalo prevrednotovanje šele, ko bo sredstvo odtujeno. Oslabitev sredstev bo imela takojšen vpliv na poslovni izid v primeru, če sredstvo predhodno ni bilo okrepljeno.

Namen specialističnega dela je s simulacijo poslovnih dogodkov na primerih podjetij z različno strukturo stalnih sredstev in lastnih virov prikazati razlike v delovanju starih in novih SRS predvsem na poslovni izid in davčno osnovo podjetja. Nadalje je moj namen opozoriti na neuskkljenost davčnih predpisov z novimi SRS. Moje ugotovitve naj bi bile v pomoč lastnikom podjetij, menedžerjem, računovodjem in analitikom na finančnih trgih. Menedžerji bodo morali razumeti spremembe, ki so jih prinesli standardi, da bodo lahko sledili zahtevam računovodij in računovodski stroki, lastniki bodo lažje razumeli, kako spremembe vplivajo na izkazovanje dobičkov v njihovem podjetju, analitikom pa bodo moje ugotovitve olajšale primerjavo bilanc po novih SRS s podatki iz preteklih let.

Specialistično delo bo v prvem delu temeljilo na teoretičnih spoznanjih starih računovodskih standardov in novih računovodskih standardov, s poudarkom na spremembah v vseh računovodskih kategorijah. V praktičnem delu naloge pa bom s simulacijo poslovnih dogodkov na primerih podjetij z različno strukturo stalnih sredstev in lastnih virov prikazala vpliv starih in novih računovodskih standardov na poslovni izid in davčni izkaz podjetja.

2. PRENOVA SLOVENSКИH RAČUNOVODSKIH STANDARDOV (SRS)

SRS so obvezna pravila strokovnega ravnanja in podrobneje obravnavajo računovodska načela glede metod zajemanja in obdelovanja računovodskih podatkov, oblikovanja računovodskih informacij ter predstavljanja in hrambe računovodskih podatkov in informacij (Uvod v SRS, 1997, str.5). V nadaljevanju si pogledimo nekatere značilnosti starih SRS in vzrokov za njihovo spremembo.

2.1. Značilnosti starih SRS

Prvi SRS so bili zasnovani na kodeksu računovodskih načel, ki ga je računovodska stroka sprejela leta 1989 (Uvod v SRS, 1997, str. 3) na mednarodnih računovodskih standardih na 4. in 7. smernici Evropske skupnosti (Turk et al., 1996, str. 284). Sprejeti so bili leta 1999, uporabljati pa so se začeli 1. 1. 1994 (Odar, 2000a, str. 377-392). Takrat so morale organizacije opraviti lastninsko preoblikovanje, tako da so dobile natančno lastniško strukturo kapitala na pasivi bilance stanja (Koželj, 2000, str. 25).

2.1.1. Pojmovanje kapitala po starih SRS

Kapital je tista obveznost podjetja do virov sredstev, ki je ni moč obravnavati kot dolg. Izraža lastniško financiranje podjetja in je sestavljen iz deležev ali vpisanih delnic po njihovih nominalnih vrednostih, presežka kapitala in rezerv.

Po SRS so kapital denarna ali druga sredstva, ki jih lastniki vložijo v podjetje. Podjetje ustvari čisti dobiček, kadar je denarno izraženi znesek čistega premoženja ob koncu obračunskega obdobja večji od denarno izražene zneska čistega premoženja v začetku tega obdobja. Ohranjanje finančno pojmovanega kapitala se lahko meri v nominalnih denarnih enotah ali v enotah nespremenjene kupne moči denarja (Uvod v SRS, 1997, str. 9).

Stroka se je odločila za pojmovanje kapitala v enotah nespremenjene kupne moči denarja, ki jo merimo z indeksom cen življenjskih potrebščin. Revalorizacija je pravzaprav indeksacija, saj se vrednost premoženja prilagaja novi, manjši kupni moči denarja. Za nominalno merjenje kapitala se odločajo države z relativno nizko inflacijo (Odar, 1999, str. 54).

Podjetje ohranja kapital, če ima ob koncu obračunskega obdobja vsaj toliko kapitala kot na začetku tega obdobja. Vsak znesek nad ravnijo, potrebno za ohranjanje

kapitala, je čisti dobiček (Uvod v SRS, 1997, str. 9-10). Osnovni kapital se izkazuje v nominalnem znesku, ki je vpisan v sodnem registru, in se ne spreminja zaradi padanja kupne moči denarja. To slabost odpravlja revalorizacijski popravek kapitala (Odar, 1999, str. 55).

2.1.2. Inflacija

V inflacijskih razmerah se knjigovodske vrednosti preračunajo glede na novo kupno moč denarja na podlagi indeksa cen življenjskih potrebščin, in se nato primerjajo z dnevnimi vrednostmi. Pri sredstvih se upošteva manjša vrednost, pri obveznostih do virov sredstev pa v določenih primerih večja vrednost. Edino pri dolgovi knjigovodska vrednost ne more biti večja od dnevne vrednosti (Uvod v SRS, 1997, str. 11). Ta način obravnavanja sredstev in obveznosti do virov sredstev imenujemo načelo previdnosti (Čuček, 2001, str. 29).

V pogojih inflacije, nižje od 40 %, mora gospodarska družba učinke revalorizacije izkazovati v poslovnih knjigah in računovodskih izkazih. V razmerah hiperinflacije mora gospodarska družba uporabiti dodatne ukrepe; z indeksom cen življenjskih potrebščin mora revalorizirati prihodke in odhodke od meseca, v katerem so nastali, pa do konca poslovnega leta. Take učinke mora prikazati le v dodatnem računovodskem izkazu, ker je običajen izkaz uspeha v hiperinflaciji neuporaben.

Revalorizacija je obvezna le za kapital. Vsi učinki revalorizacije (razen v razmerah hiperinflacije) vplivajo na oblikovanje in črpanje revalorizacijskega izida, ki ga povečujejo učinki revalorizacije neodpisane vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih dolgoročnih sredstev, amortizacije, zalog, stroškov materiala, finančnih naložb. Revalorizacijski izid črpajo: revalorizacija finančnih naložb ali njihov revalorizacijski del obresti in njihove negativne tečajne razlike, revalorizacijske obresti od dolgoročnih obveznosti iz poslovanja ali njihove tečajne razlike ter celotni znesek kapitala, ki ohranja njegovo dotedanjo realno vrednost (Turk et al., 1996, str. 285-286).

2.1.3. Nujnost prenove in ovire pri globalizaciji računovodstva

Ker je v Srednji Evropi osrednja pozornost usmerjena na realno bilanco stanja, prevladujejo računovodske postavke, kot so previdnost, realizacija in izvirna nominalna vrednost. V ZDA in Veliki Britaniji so posojilodajalci v manjšini, saj se podjetja financirajo večinoma s prodajo vrednostnih papirjev. Investitorji prevzemajo večja tveganja, zato jim je pomemben realen izkaz uspeha. Prevladujejo

računovodske usmeritve, kot so stalnost, upravičenost in poštena predstavitev (Koletnik, 2000, str. 6-7).

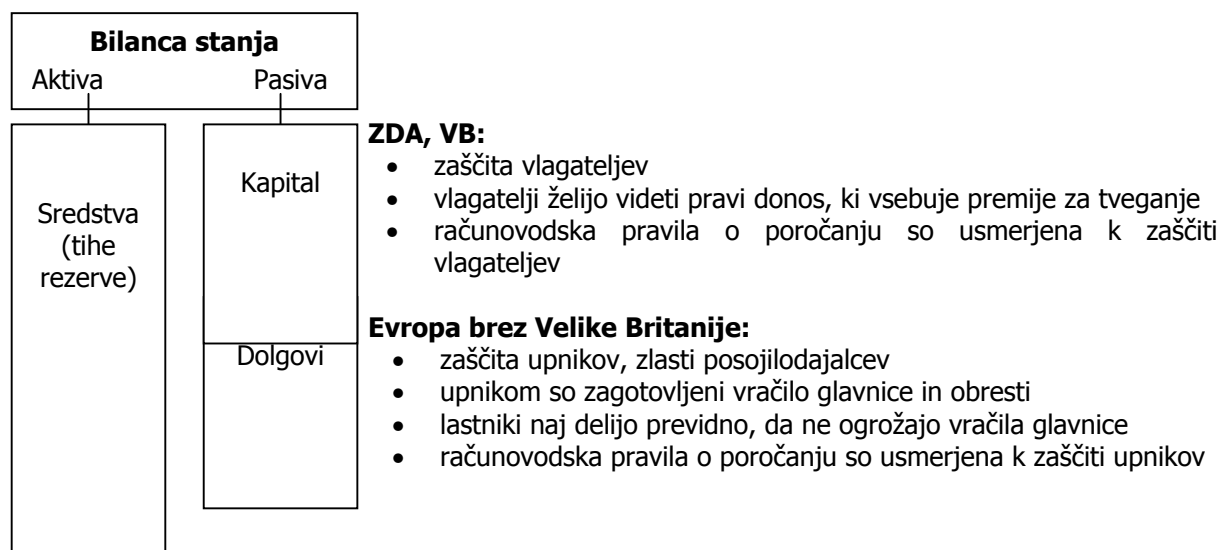
Države, ki so članice Evropske unije, še niso poenotile računovodskih standardov in pravil o računovodenju. S četrto, sedmo in osmo smernico Evropske skupnosti so poenotili pravila o računovodstvu v gospodarskih družbah v Evropi, vendar lahko vsaka članica še vedno upošteva svoje nacionalne posebnosti (Koletnik, 2000, str. 18).

V Evropi sta četrta in sedma smernica Evropske zveze¹ edini listini, ki predpisujeta oblike računovodskih izkazov, vendar sta zastareli in se tudi precej razlikujeta od MRS, ki jih izdaja Svet za mednarodne računovodske standarde (International Accounting Standards Committee, IASC). Računovodski izkazi, pripravljene na podlagi obeh smernic, ne izpolnjujejo zahtev Ameriške državne komisije za vrednostne papirje in borze (Securities and Exchange Commission, SEC). Evropska podjetja, ki želijo kotirati na kateri od svetovnih borz, morajo izdelati računovodske izkaze še po US GAAP (Odar, 2000a, str. 379-380).

Naj omenim še razlike oziroma dva pola pri računovodskih izkazih za poslovne in davčne potrebe. V državah, kjer prevladujejo pravila rimskega prava, se pravila iz poslovnega bilanciranja v veliki meri uporabljajo tudi pri davčnem bilanciranju. To načelo je prisotno v Nemčiji in Avstriji, manj pa v Franciji, Italiji in Španiji. V anglosaških državah je davčni izkaz neodvisen od poslovnega, saj ga pripravljajo neodvisno od davčnih pravil (Horvat, 2001, str. 19). Vzrok najdemo v načinu financiranja gospodarskih družb. V anglosaških državah se te financirajo iz virov na trgu kapitala, kjer investitorji niso dolgoročno zainteresirani za eno gospodarsko družbo, temveč iščejo vrednostne papirje z maksimalnimi donosi. Evropske gospodarske družbe pa se praviloma financirajo s kapitalom stalnih lastnikov in bančnimi posojili. Na sliki 1 prikazujem države z različnimi interesi pri oblikovanju, izkazovanju in razdeljevanju izida gospodarskih družb.

¹ Četrta smernica je bila sprejeta 25. julija 1978, sedma 13. junija 1983

Slika 1: Različni interesi pri oblikovanju, izkazovanju in razdeljevanje poslovnega izida gospodarskih družb



Vir: Horvat, 2001a

Mednarodna zveza računovodij ima vso avtonomijo pri izdelavi računovodskih izkazov (Koletnik, 2000, str. 12). Razvoj naj bi šel v smeri poenotenja pravil za računovodske izkaze, tako da bi bili sprejeti na vseh svetovnih kapitalskih trgih.

Evropska unija bi morala zaradi globalizacije in naraščajočega vpliva trga kapitala zagotoviti uskladitev računovodstva v okviru te zveze, kar pa zaradi vpliva zgodovinskih, kulturnih socialnoekonomskih razlik na različne računovodske rešitve ni lahko.

V zadnjem desetletju je razvoj slovenske računovodske teorije in SRS pod velikim vplivom anglo-ameriške računovodske šole, kar je vplivalo tudi na spremembo MRS. Nova teoretična spoznanja računovodske stroke spreminjajo in opuščajo nekatere klasične predpostavke, na katerih je temeljila zasnova računovodskih standardov (Odar, 2000a, str. 378).

2.1.4. Obdržati SRS ali prevzeti MRS

Sistematika MRS, ameriških (US GAAP) in angleških računovodskih standardov (UK GAAP) je drugačna od SRS (Odar, 2000a, str. 381)².

MRS so brez logičnega zaporedja, ker so nastali po potrebi. Le redki obdelujejo posamezno ekonomsko kategorijo (opredmetena osnovna sredstva) (Bregar, 1999, str. 6).

Najpomembnejši del standardov je uvod z osnovnimi pravili. SRS sistematično pokrivajo vsa področja računovodstva, kar je njihova prednost. MRS, UK GAAP in US GAAP pokrivajo ožja področja; praviloma jih sestavljajo le kategorijski standardi in standardi osnovnih oblik računovodskih izkazov. Nekateri menijo, da pravila notranjega računovodskega poročanja ne sodijo v SRS, ker jih tudi MRS nimajo in ker so usmerjena k zunanjemu poročanju. Poleg tega je v US GAAP in v UK GAAP hierarhija standardov natančno določena, SRS pa je skoraj ne poznajo (Odar, 2000a, str. 381-382).

Razlike so tudi v sami zasnovi standarda. MRS so sestavljeni predvsem iz primerjanih preglednic sprememb členov, ciljev, področij, opredeljevanja pojmov, vsebinskih poglavij in datuma uveljavitve. Posamezen SRS je sestavljen iz naslednjih sklopov:

- a) uvodnega dela
- b) sklopa podpoglavij o merjenju, konsolidaciji in revalorizaciji
- c) sklopa z razlagalnimi pojavi
- č) sklopa s potrebnimi pojasnili
- d) sklopa z datumom sprejetja (Bregar, 1999, str. 6).

Na mednarodnih kapitalskih trgih sta dolgoročno možni le dve varianti: računovodski izkazi v svetovnem merilu bodo morali slediti MRS (pod močnim vplivom ameriških) ali pa ameriškim računovodskim standardom (Odar, 2000a, str. 381).

² UK GAAP IN US GAAP kakor tudi MRS so predstavniki anglo ameriške računovodske šole. Računovodska poročila naj bi po njenem prepričanju bila osnova za sprejemanje odločitev investorjev predvsem na kapitalskih trgih. Načelo previdnosti je obravnavano kot eno izmed tistih, ki daje uporabnikom računovodskih poročil koristne informacije. Ni pa to prednostno načelo, saj je v ospredje postavljena resnična in poštena podoba podjetja. Druga šola je konservativna računovodska šola, kamor se uvrščajo Nemčija, Japonska in smernice Evropske zveze. Uporabniki želijo informacije o sposobnosti podjetja za doseganje dobičkov, izpolnjevanje obveznosti in neomejeno poslovanje. Načelo previdnosti je prednostno računovodsko načelo, ki so mu bolj ali manj podrejena vsa druga načela. Ti računovodski šoli se torej ločita po pojmovanju previdnosti. So pa od druge polovice devetdesetih let za računovodsko stroko značilne težnje poenotenja, tako da med njima izginjajo ločnice (Čuček, 2001, str. 32).

Stroka se je odločila spremeniti in dopolniti SRS s teoretičnimi spoznanji in rešitvami iz MRS. Uporaba MRS je možna le za dopolnilno poročanje, saj so MRS precej ohlapni in nesprejemljivi glede rešitev, predvsem glede vrednotenja posameznih kategorij.

2.1.5. Spremembe SRS

V letu 2001 je bil sprejet nov Zakon o gospodarskih družbah (ZGD), ki ureja osnove vodenja podjetja, evidentiranja in poročanja. Zaradi spremembe ZGD so se morali spremeniti tudi SRS, ki so sledili spremembam, ki so že bile zapisane v ZGD in pa seveda zahtevam prilagajanja mednarodnemu poslovanju. Sam ZGD zahteva od podjetji, da v svojih izkazih prikazujejo realne podatke o poslovanju.

SRS so bili sprejeti tudi z upoštevanjem določenih vsebin, ki jih dopolnjujejo spremembe v preostali zakonodaji, ki pa še ni bila sprejeta (tu mislim predvsem na nov zakon o dohodnini, zakon o davčnem postopku in zakon o davku na dobiček pravnih oseb). Menim, da bo šele takrat vidna realna podoba o uporabnosti in kvaliteti SRS.

Naj poudarim, da je s stališča poslovanja gospodarskih družb nujno potrebno, da je vsa zakonodaja, ki je vezana na poslovanje, poslovno odločanje in poročanje, usklajena. Samo pod takšnimi pogoji lahko podjetniki sprejemajo pravilne odločitve in vnaprej vedo za posledice svojih odločitev.

Spremembe, ki so posledica novih SRS, se kažejo tako pri vrednotenju in izkazovanju sredstev, kot tudi pri vrednotenju in izkazovanju obveznosti do virov sredstev. Spremembe so tudi pri skupinah stroškov in vsebini ter obliki poslovnih izkazov.

2.2. Vrednotenje gospodarskih kategorij po novih SRS

Podlaga za merjenje postavk v računovodskih izkazih je veliko, razlaga pa jih uvod v SRS. Sredstva praviloma merimo po nabavni vrednosti v zneskih plačane gotovine v trenutku nabave ali po pošteni vrednosti nadomestila, danega v trenutku nabave za pridobljeno sredstvo. Dolgove merimo v zneskih, prejetih v zameno za obveznosti, ali tudi v zneskih gotovine, ki jih bo podjetje po pričakovanju moralo plačati za poravnavo dolgov (Odar 2001, str. 16). V nadaljevanju navajam nekaj pomembnejših osnov za merjenje postavk v računovodstvu.

2.2.1. Izvirna vrednost

Merjenje računovodskih postavk po izvirni vrednosti izhaja iz načela, da je treba pri izmenjavi med strankami pridobljeno sredstvo ovrednotiti po izvirni vrednosti, po kateri je bilo nabavljeno, tj. po nabavni vrednosti. Nabavna vrednost je znesek plačane gotovine ali gotovinskih ustreznikov v trenutku nabave. Dolgovi so obravnavani v zneskih, prejetih v zamenjavo za obveznosti, pa tudi v zneskih gotovine ali gotovinskih ustreznikov, ki jih bo podjetje po pričakovanju moralo plačati za poravnavo dolga (Odar, 2001, str. 16).

Pri materialu, trgovskemu blagu in nabavljenih storitvah so izvirne vrednosti nabavne cene, ki poleg nakupne cene, ki jo plačamo dobavitelju, obsega še uvozne dajatve, prevozne in druge direktne stroške nabave, kar pomeni, da se nabavna in nakupna cena oz. nabavna in nakupna vrednost razlikujejo.

Nabavna vrednost in nakupna vrednost pri opredmetenih osnovnih sredstvih in neopredmetenih dolgoročnih sredstvih sta enaki vsem zneskom, ki jih je mogoče neposredno pripisati njihovi usposobitvi za delovanje v poslovnih procesih.

Pri polproizvodih, proizvodih in opravljenih storitvah se izvirne vrednosti merijo po proizvajalnih stroških in so precej "raztegljive", saj jih merimo s spremenljivimi proizvajalnimi stroški do zožene lastne cene.

2.2.2. Dnevna vrednost

Dnevna vrednost sredstva je znesek plačane gotovine ali gotovinskih ustreznikov, ki bi jih bilo treba plačati, če bi v sedanosti kupili isto ali istovrstno sredstvo. Dnevno vrednost bi lahko imenovali tudi nadomestitveno vrednost, to je znesek, po katerem bo računovodsko obravnavana enaka količina ali enaka količinska enota, ki bo nadomestila staro količino ali količinsko enoto.

Dnevna vrednost je tudi sopomenka tržne vrednosti. Teoretično ni sporen način ugotavljanja njene velikosti za sredstva, za katera obstaja popoln trg, ki zagotavlja te podatke vsak dan.

Praktični problemi pa so trije (Odar, 2001a, str. 17):

- Predpostavka popolnega trga je uporabna le za nekatere postavke, za nekatere pa trga sploh ni.

- Dnevne vrednosti na določen dan so torej uresničene vrednosti in tu trčimo na načelo pripoznavanja prihodkov.
- Pri nekaterih dolgoročnih sredstvih se lahko pojavi vprašanje, ali je uporaba dnevnih vrednosti smiselna, saj ima podjetje ta sredstva v lasti dalj časa; za taka sredstva pa je pomembnejša nadomestitvena vrednost, ki praviloma ni povezana z dnevno vrednostjo.

2.2.3. Iztržljiva ali poravnalna vrednost

Pri iztržljivi vrednosti gre za določitev vrednosti poravnave v razponu dnevnih vrednosti, kadar te obstajajo, ali vrednosti, po katerih bi se poslovni dogodki lahko zgodili. Iztržljivo vrednost lahko opredelimo ko uresničljivo dnevno vrednost (Odar 2001, str. 17). Čista iztržljiva vrednost je možna pri materialu ali blagu v zalogi in je iztržljiva vrednost, zmanjšana za ocenjene stroške dokončanja oz. stroške prodaje. Čista prodajna vrednost je znesek, ki ga prejmemo s prodajo sredstva v poslu med dobro obveščanima strankama, zmanjšan za stroške prodaje. Je enaka pošteni vrednosti, to je znesku, za katerega je mogoče sredstvo zamenjati med dobro obveščeni strankami v preišljenem poslu.

2.2.4. Sedanja vrednost

Sedanja vrednost je diskontirana vrednost prihodnjih čistih denarnih tokov. Gre za izračunljivo vrednost, ki izhaja iz predpostavke in določitve uresnitve poslovnega dogodka, izraženega v sedanji vrednosti (Odar, 2001, str. 18). To je ob upoštevanju časa izračunana predvidena sedanja vrednost denarnih tokov. Pri tem gre za dve neznanki; prva je pričakovana uresničena vrednost, druga pa diskontiranje te vrednosti na vrednost v sedanjosti. Ker gre za dve neznanki, ju je treba oceniti. Ocena je odvisna od opredelitve tveganja tako glede diskontne mere kakor tudi glede prihodnjih čistih denarnih tokov. Načrtovanje prihodnjih čistih denarnih tokov (vsaj nekaterih) izhaja iz podatkov v računovodskih izkazih. To so podatki iz preteklosti. Če so napačni, je napačna tudi ugotovljena sedanja vrednost.

2.2.5. Poštena vrednost

SRS so pravila upoštevanja podlag za merjenje postavk v računovodskih izkazih po pošteni vrednosti prevzeli iz mednarodnih standardov. Poštena vrednost je znesek, za katerega je sredstvo mogoče zamenjati oziroma obveznost poravnati med dobro obveščeni in voljnima strankama v preišljenem poslu (Odar 2001, str. 18).

V primerih, ko nadomestilo za sredstvo in dolg ni prejeta ali dano v denarju, je treba pošteno vrednost finančnega sredstva meriti po pošteni vrednosti prejetega ali danega nadomestila (Odar, 2002b, str. 52).

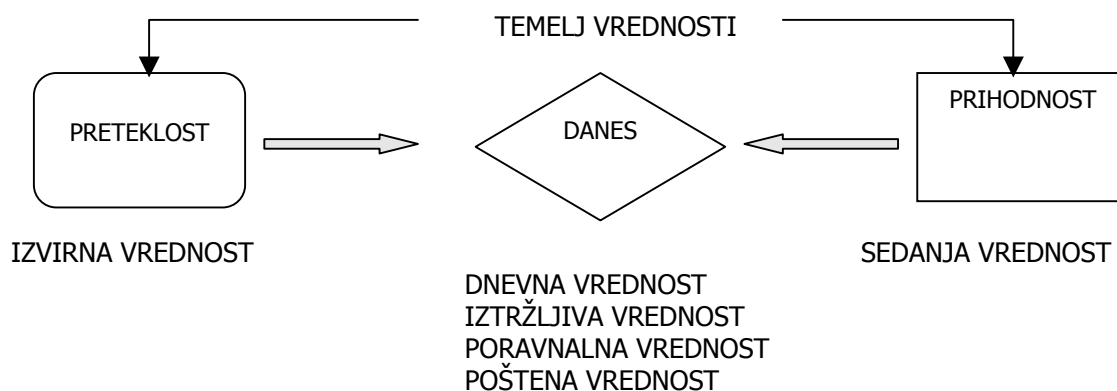
2.2.6. Nadomestljiva vrednost

Nadomestljiva vrednost je opredeljena kot čista prodajna vrednost ali vrednost pri uporabi, odvisno od tega, katera je večja. Čista prodajna vrednost je prodajna cena, zmanjšana za znesek stroškov odtujitve takega sredstva. Vrednost pri uporabi je sedanja vrednost ocenjenega presežka prihodnjih prejemkov nad izdatki, za katerega se pričakuje, da se bo pojavil pri nadaljnji uporabi sredstva in iz njegove odtujitve ob koncu njegove dobe koristnosti. Ocenjevanje vrednosti pri uporabi obsega (Zupančič, 2002, str. 35):

- Ocenitev prejemkov in izdatkov, ki bodo izhajali iz nadaljnje uporabe sredstva in iz njegove končne odtujitve.
- Uporabo ustrezne diskontne mere pri teh prihodnjih denarnih tokovih.

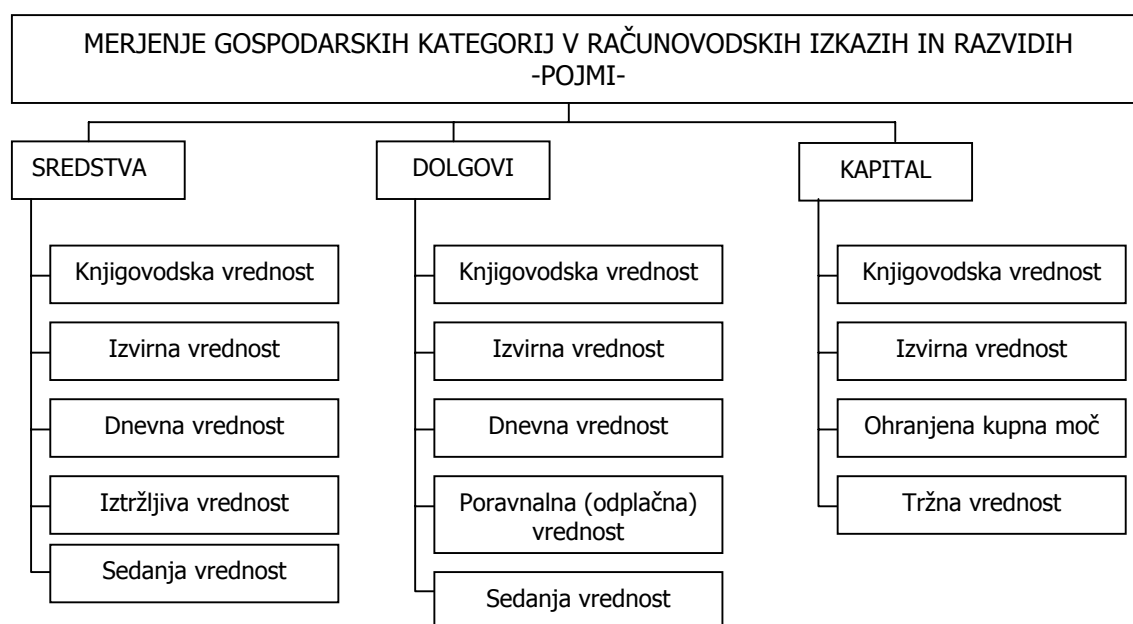
Na sliki 2 ponazarjam vrednost ekonomskih kategorij v času, na sliki 3 pa merjenje gospodarskih kategorij v računovodskih izkazih in razvidih.

Slika 2: Vrednost v času



Vir: Mayr, 2002a

Slika 3: Merjenje gospodarskih kategorij



Vir: Mayr, 2002

2.3. Prevrednotovanje gospodarskih kategorij

Načelo previdnosti temelji na zaščiti upnikov - večja ko je razlika med vrednostjo sredstev in dolgov, tem večji je manevrski prostor upnikov, saj bo podjetje možno izgubo najprej krilo iz kapitala, šele nato iz dolgov, ki ustrezajo terjatvam upnikov (Čuček, 2001, str. 30).

Hiter razvoj finančnih trgov zahteva vedno več kakovostnih informacij, ki jim statično računovodstvo ne more več slediti. V ospredje prodira načelo poštene vrednosti. V nadaljevanju navajam značilnosti načela previdnosti in načela poštene vrednosti

2.3.1. Načelo previdnosti

Načelo previdnosti je eno temeljnih načel statičnega računovodstva. Pri izkazovanju gospodarskih kategorij spoštuje naslednja načela:

- Načelo manjše vrednosti sredstev, pri katerem primerjamo izvirno vrednost sredstva in pošteno vrednost na dan bilanciranja ter ga prikažemo po manjši izmed obeh.
- Načelo večje vrednosti dolgov zahteva, da primerjamo izvirno vrednost dolga in obveznosti za poplačilo dolga na dan bilanciranja ter ga izkažemo po večji izmed obeh.

- Načelo neenakosti (imparitete) zahteva različno knjigovodsko priznavanje odhodkov in prihodkov. Dobička ni možno izkazati, če ta ni tržno potrjen, treba je izkazati vse možne izgube. Podjetje lahko izkaže dobiček šele, kadar so v bilanci zajeti vsi dogodki, ki nakazujejo možnost bodočih izgub.

Gospodarske kategorije so na dan bilanciranja prikazane po pošteni vrednosti, ki je lahko manjša, velikokrat pa tudi večja od izvirne vrednosti. V tem je tudi vzrok morebitne okrepitve ali oslabitve gospodarskih kategorij, ki jih izkazujejo prevrednotovalni učinki. Če se učinki upoštevajo v poslovnem izidu tekočega leta, govorimo o popolni uporabi načela poštene vrednosti, kadar pa se učinek prevrednotovanja upošteva v posebnem popravku kapitala, govorimo o delni uporabi načela poštene vrednosti.

Upoštevati je treba posledice vrednotenja gospodarskih kategorij po pošteni vrednosti. Pri gospodarskih kategorijah, s katerimi se ne trguje na trgu, je poštena vrednost težko določljiva, kar pokaže dvom o zanesljivosti merjenja. Dobra stran vrednotenja po pošteni vrednosti je vsekakor primerljivost med istovrstnimi gospodarskimi kategorijami, pridobljenimi v različnih obdobjih. Upoštevanje poštene vrednosti poveča nihanje dobička v posameznih letih, vendar sama menim, da je ekonomski dobiček podjetja bolj realen kot prilagojen, ker bolj ščiti lastnike podjetja in vlagatelje kapitala.

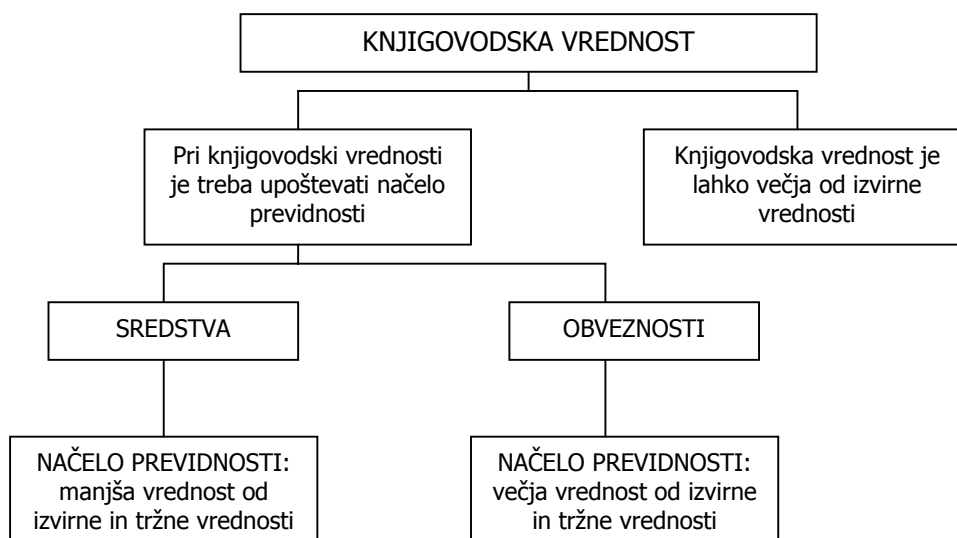
2.3.2. Načelo poštene vrednosti

Načelo poštene vrednosti zahteva, da se gospodarske kategorije izkazujejo po vrednostih, ki še niso bile realizirane. Tu gre za radikalno spremembo, ki pa je v praksi nekoliko omiljena, saj je možno okrepitev sredstev izkazovati v posebni postavki kapitala, v poslovni izid pa preide, ko je dejansko realizirana.

Strinjam se z ugotovitvijo (Čuček, 2001, str. 31), da morajo računovodski izkazi odsevati ekonomske razmere, ki jih v razvitih ekonomijah v veliki meri predstavljajo finančni trgi. Da bi dosegli ta cilj, je treba gospodarske kategorije izkazovati po pošteni vrednosti, priznane izgube in dobičke pa obravnavati v okviru poslovnega izida tekočega leta. Zagotoviti je treba tudi obsežna razkritja, ki lastnikom in potencialnim investitorjem zagotavljajo zadostne informacije, da lažje sprejmejo odločitve o investiranju in možnem tveganju.

Na sliki št. 4 prikazujem uporabo načela previdnosti pri prikazovanju knjigovodske vrednosti gospodarskih kategorij.

Slika 4: Načela previdnosti



Vir: Čuček, 2001

2.3.3. Splošna pravila prevrednotovanja

V 8. točki uvoda v SRS, (Ur.list RS, št.107/2001, str. 11366), je prevrednotovanje opredeljeno kot sprememba prvotno izkazane vrednosti gospodarskih kategorij. Po tej opredelitvi je prevrednotovanje vsako ponovno ovrednotenje gospodarskih kategorij po njihovem začetnem pripoznanju. Ne gre le za nadomestitev besede revalorizacija, ki so jo uporabljali stari SRS, ampak za vsebinske spremembe.

Cene se spreminjajo zaradi posebnih in splošnih gospodarskih in družbenih vplivov. Posebni vplivi, kot so spremembe v ponudbi in povpraševanju ter tehnološke spremembe, lahko povzročajo pomembno zvišanje ali znižanje posameznih cen ne glede na druge cene. Poleg tega lahko splošni vplivi povzročijo spremembo vrednosti evra.

Standardi določajo značilnosti in razloge za splošno in posebno prevrednotovanje gospodarskih kategorij.

Splošno prevrednotenje - posledica spremembe kupne moči domače valute, merjene v evrih

Prevrednotenje, ki je posledica spremembe kupne moči domače valute, merjene v evrih, je splošno prevrednotenje in se opravi na koncu poslovnega leta le pri kapitalu. To je skladno s finančnim pojmovanjem kapitala, po katerem se čisti dobiček za

posamezno obračunsko obdobje pripozna le po zagotovitvi ohranitve kupne moči kapitala. Na ta način SRS ohranjajo finančno pojmovanje kapitala. Sprememba kupne moči domače valute se izraža na podlagi njenega razmerja do evra. Takšen preračun je nujen, da po konverziji kapitala iz domače valute v evro ne bi prišlo do zmanjšanja kapitala, ki ne bi bil pojasnjen v izkazu poslovnega izida za isto poslovno leto (Odar, 2001, str. 19).

Splošno prevrednotovanje kapitala se opravi, če se v prejšnjem koledarskem letu tečaj evra do tolarja poveča za več kot 5,5 %. Prevrednotovalna razlika, ki se pojavi zaradi padanja kupne moči domače valute, povečuje splošni prevrednotovalni popravek osnovnega kapitala, kapitalskih rezerv, rezerv iz dobička in prenesenega čistega dobička oz. izgube. Ta razlika se krije v breme prevrednotovalnega popravka poslovnega izida, ki je izredni odhodek. Lahko pa se krije tudi iz prevrednotovalnega popravka posameznih opredmetenih osnovnih sredstev in dolgoročnih finančnih naložb, če se nanaša na postavke, pri katerih ni mogoče pričakovati trajne oslabitve (Ur. list RS, št. 107/2001).

Posebno prevrednotovanje - posledica sprememb cen gospodarskih kategorij

Posebno prevrednotovanje opravljamo pri sredstvih, ki se jim spreminjajo cene in se opravi med letom ali konec leta (Koželj 2001, str. 26). Prevrednotenje se opravi zaradi :

- Okrepitev sredstev in dolgov, ki poveča njihovo do tedaj izkazano knjigovodsko vrednost. To pomeni, da se povečajo pričakovane prihodnje gospodarske koristi sredstev oziroma da se povečajo pričakovani odlivi zaradi okrepitve dolgov.
- Oslabitev sredstev in dolgov, ki zmanjša njihovo do tedaj izkazano vrednost in s tem posledično zniža pričakovane prihodnje gospodarske koristi iz sredstev in pričakovane odlive obveznosti do dolžnikov.

Prevrednotovanje sredstev zaradi njihove okrepitve

- Prevrednotovanje sredstev zaradi okrepitve je potrebno, kadar so utemeljeni tržni podatki, ki omogočajo povečanje knjigovodske vrednosti zemljišč, zgradb, opreme in finančnih instrumentov. V takih primerih se povečajo knjigovodske vrednosti teh postavk in bilančna postavka posebnega prevrednotovalnega popravka kapitala (Odar 2002, str. 58).
- Prevrednotovanje zaradi okrepitve je dopustno oziroma možno, kar pomeni, da se bodo podjetja sama odločala, ali bodo v računovodskih izkazih povečevala sredstva zaradi okrepitve.

- Zaradi okrepitve se lahko prevrednotujejo le opredmetena osnovna sredstva, ne morejo pa se prevrednotovati neopredmetena dolgoročna sredstva.
- Prevrednotovanje zaradi okrepitve je možno pri dolgoročnih finančnih naložbah in kratkoročnih finančnih naložbah, ni pa možno pri zalogah, terjatvah, denarnih sredstvih in kratkoročnih časovnih razmejitvah.

Kdaj se odločiti za prevrednotovanje zaradi okrepitve?

Poslovodstvo oziroma uprava se mora o prevrednotovanju zaradi okrepitve odločiti sama. Odločitev o tem mora biti dolgoročna, spremeniti jo je mogoče le izjemoma. Opredelitev, katera sredstva naj bi se prevrednotovala mora biti zapisana v pravilniki o računovodenju. Pred odločitvijo je seveda treba poznati posledice take odločitve (Odar, 2002a, str. 59). Navajam prednosti prevrednotovanja sredstev:

- Z izkazovanjem sredstev po pošteni vrednosti se izboljša izrazna moč računovodskih izkazov in uporabnikom računovodskih izkazov zagotavlja resnično in pošteno podobo o stanju sredstev.
- Prevrednotovanje zaradi okrepitve vpliva tudi na izboljšanje bonitete podjetja, izračunavanje čiste vrednosti premoženja in omogoča najetje posojil (hipoteke).

Glede prevrednotovanja dolgoročnih finančnih naložb zaradi okrepitve SRS 3 dopuščajo učinek prevrednotovanja prikazovati v posebnem prevrednotovalnem popravku kapitala ali pa v prihodkih, treba pa je upoštevati tudi pravila konsolidacije.³ Odar (2002, str. 59) je mnenja, da se bodo podjetja odločala za prikazovanje učinka zaradi okrepitve v prihodkih, kar pomeni višji poslovni izid, ki pa mu ne bo nujno sledil denarni tok.

Podjetja, ki imajo veliko kratkoročnih finančnih naložb in večji del prihodkov ustvarjajo s financiranjem, se bodo v večji meri odločala za prevrednotovanje zaradi okrepitve. Na ta način oblikovani prevrednotovalni popravek kapitala bo povzročil povečanje izrazne moči bilance stanja, saj oblikovani popravek kapitala iz kratkoročnih finančnih naložb predstavlja še nerealizirane dobičke iz kratkoročnih finančnih naložb.

³ SRS 3.26 pravi, da obvladujoče podjetje v svojih računovodskih izkazih vrednoti dolgoročne finančne naložbe v kapital odvisnih in pridruženih podjetij, ki so zajete v skupinske računovodske izkaze, po kapitalski metodi, tako da se letno povečujejo za tisti del čistega dobička odvisnih podjetij, ki pripada obvladujočemu podjetju. Za učinek prevrednotovanja se poveča prevrednotovalni popravek kapitala.

Prevrednotovanje sredstev zaradi njihove oslabitve

Splošno pravilo, ki bi ga morali upoštevati pri oslabitvi sredstev, je, da oslabitev ne sme omogočati ustvarjanja skritih izgub in skritih rezerv. Do oslabitve lahko pride pri vseh sredstvih, če njihova knjigovodska vrednost presega nadomestljivo vrednost. Izguba zaradi oslabitve se evidentira med prevrednotovalnimi poslovnimi odhodki, razen če se pred tem pri istih sredstvih zaradi okrepitve pojavi poseben prevrednotovalni popravek kapitala, ki omogoča njegovo črpanje. Oslabitev sredstev je po SRS obvezna.

Kdaj se odločiti za oslabitev sredstev in kako jo izvesti?

Na oslabitev sredstev vplivajo zunanji in notranji dejavniki. Naj poudarim, da je načrtovanje, ugotavljanje in spremljanje notranjih dejavnikov v pristojnosti posloводства, in sicer od nabave osnovnih sredstev in ves čas, dokler so ta v uporabi. Posloводство mora imeti jasno vizijo gospodarjenja s sredstvi.

Splošno pravilo, ki bi ga morali upoštevati pri oslabitvi sredstev, je, da oslabitev ne sme omogočiti ustvarjanja skritih izgub, pa tudi ne skritih dobičkov (Odar 2002, str. 64).

Kot izhodišče, kdaj je opredmeteno in neopredmeteno osnovno sredstvo oslabljeno, moramo upoštevati njegovo značilnost: ta sredstva v dobi koristnosti prenašajo svojo vrednost med stroške. Če so prihodnji denarni prilivi, ki jih to sredstvo ustvari, pozitivni v primerjavi s stroški, ne moremo govoriti o oslabitvi sredstva in obratno.

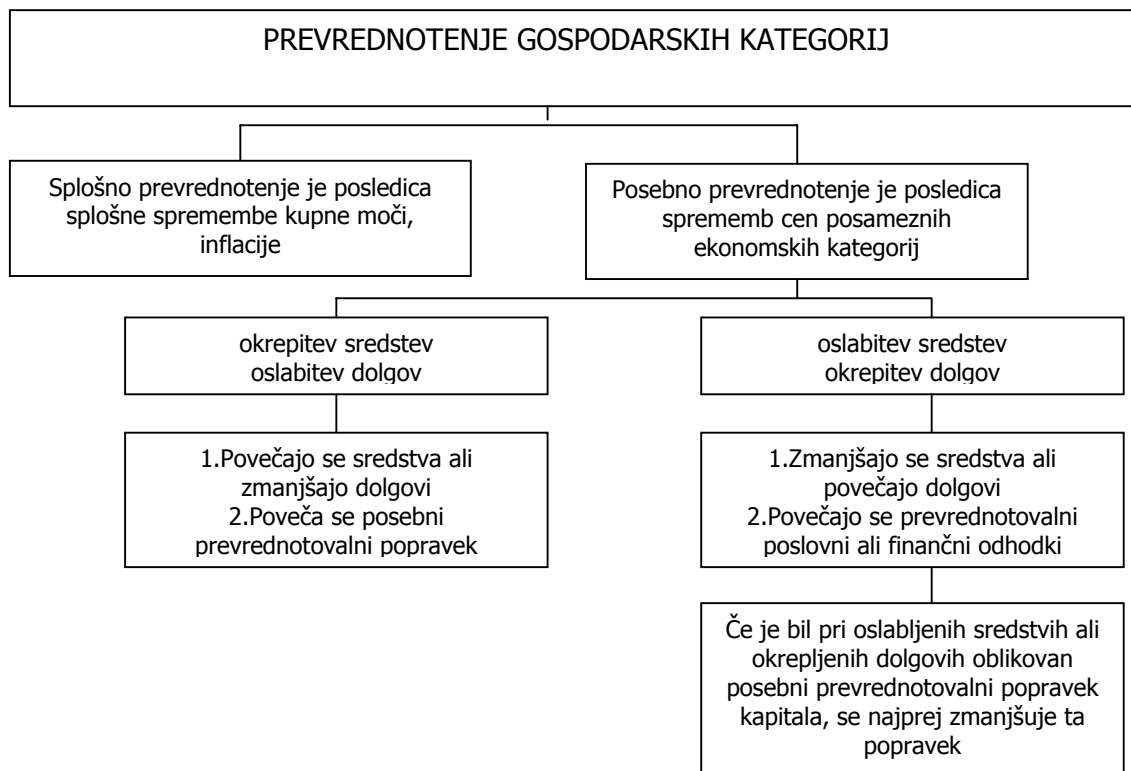
Terjatve, kratkoročne naložbe in zaloge imajo zelo kratek čas usredstvenja, trgi za kratkoročna sredstva so bolj razviti, zato je ugotavljanje oslabitve lažje.

Prav tako ni težav glede odločitve o oslabitvi pri dolgoročnih finančnih naložbah, katerih vrednost se ugotavlja na trgu. Težava nastane pri tistih dolgoročnih finančnih instrumentih, katerih vrednost je treba oceniti. In zopet smo pri notranjih in zunanjih vplivih na ocenjevanje denarnih tokov.

Podjetja bodo oslabitev sredstev ugotavljala predvsem za pomembnejša osnovna sredstva, pri osnovnih sredstvih manjše vrednosti pa se je smiselno osredotočiti na planiranje realne dobe koristnosti, amortizacijskih stopenj in izkoriščenosti sredstev (Odar, 2002, str. 67).

Na sliki 5 prikazujem vzroke in posledice prevrednotovanja gospodarskih kategorij

Slika 5: Prevrednotenje gospodarskih kategorij



Vir: Mayr, 2001

2.4. Vpliv sprememb SRS v sredstvih in obveznostih

2.4.1. Opredmetena osnovna sredstva (SRS 1)

Prenovljeni SRS prinašajo na področju opredmetenih osnovnih sredstev več novosti in novih izrazov. Najpomembnejša vsebinska novost so pravila prevrednotovanja, predpisana razkritja in poglavje o uskupinjevanju.

Opredmetena dolgoročna sredstva so sredstva v lasti ali finančnem najemu, služijo proizvodnji blaga in storitev, dajanju v najem za te namene, pričakovana doba koristnosti je daljša od enega leta. Dodana sta dva nova pogoja za pripoznavanje:

- verjetnost, da bodo sredstva prinašala podjetju gospodarske koristi
- zanesljivost pri izmeri nabavne vrednosti.

Opredmetena dolgoročna sredstva so tudi sredstva v gradnji ali izdelavi, opredmetena osnovna sredstva v uporabi in po novem tudi opredmetena osnovna sredstva trajno zunaj uporabe ⁴.

Razvidi opredmetenih osnovnih sredstev v gradnji ali izdelavi, opredmetenih osnovnih sredstev zunaj uporabe morajo biti ločeni. Posebej ločimo deleže opredmetenih osnovnih sredstev, ki so v lasti več oseb.

Novost so obvezna razkritja⁵ opredmetenih osnovnih sredstev. Vsa podjetja so dolžna razkriti z zakonom določene podatke in informacije v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi.

Začetno pripoznavanje opredmetenih osnovnih sredstev

V nabavno vrednost opredmetenih osnovnih sredstev vključimo nakupno ceno, stroške usposobitve za uporabo in davek na dodano vrednost, ki ga ne dobimo vrnjenega od države. Novost v SRS 1 je ovrednotenje opredmetenega osnovnega sredstva, pridobljeno z donacijo ali državno podporo. Tako pridobljena sredstva štejemo med dolgoročne rezervacije. Izkazuje se po nabavni vrednosti, če ni znana, pa po pošteni vrednosti. Amortizacijo izkazujemo ločeno, stroški amortizacije zmanjšujejo dolgoročne rezervacije v dobro prihodkov.

Če opredmetena osnovna sredstva pridobimo s prevzemom drugega podjetja, ki je prenehalo obstajati kot samostojna pravna oseba, so nabavne vrednosti takih sredstev dotedanje knjigovodske vrednosti. Če v podjetje investiramo več ali manj, kot je njegovo čisto premoženje, lahko dobro ali slabo ime iz tega naslova obravnavamo kot povečanje ali zmanjšanje vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev.

⁴ To ne pomeni, da so osnovna sredstva neuporabna, temveč so trajno neuporabna za podjetje, ker ne služijo opravljanju dejavnosti podjetja in mu ne prinašajo koristi. Taka sredstva se ne amortizirajo, lahko pa opravimo prevrednotovanje zaradi oslabitve in iz tega naslova izkažemo poslovne odhodke.

⁵ Za posamezne kategorije opredmetenih osnovnih sredstev so potrebna razkritja: a) podlag za merjenje, uporabljenih pri ugotavljanju nabavne vrednosti; b) nabavne vrednosti in nabranega popravka vrednosti na začetku in koncu obračunskega obdobja; c) sprememb knjigovodske vrednosti od začetka do konca obračunskega obdobja (zaradi pridobitev, prekvalifikacij, odtujitev, amortizacije, prevrednotenja). V računovodskih izkazih se razkrivajo: a) obstoj in znesek pravnih omejitev ter opredmetenega osnovnega sredstva, zastavljenega kot jamstvo za dolgove; b) računovodske usmeritve, uporabljene pri ocenjevanju stroškov obnavljanja prostora, v katerem so opredmetena sredstva; c) znesek stroškov graditve in izdelave opredmetenega sredstva; č) znesek finančnih obveznosti zaradi nakupa. Če se opredmeteno osnovno sredstvo izkaže po prevrednoteni vrednosti, se razkrivajo: a) podlaga za prevrednotenje; b) datum zadnjega prevrednotenja; c) sodelovanja neodvisnega cenilca; č) knjigovodska vrednost prevrednotenega opredmetenega sredstva.

Za opredmetena osnovna sredstva, vzeta v finančni najem, veljajo enake zakonitosti kot doslej, standardi ga le bolj natančno vsebinsko opredelijo.

Amortizacija

Prenovljeni standardi določajo začetek amortiziranja sredstev prvega dne v mesecu, ki sledi mesecu, v katerem smo opredmeteno sredstvo začeli uporabljati za opravljanje dejavnosti.

Po novih standardih zaradi prevrednotovanja lahko nastanejo tri amortizacijske osnove:

- nabavna vrednost, ki je enaka izvorni nabavni vrednosti povečani za dodatna vlaganja
- nabavna vrednost, povečana za znesek prevrednotovanja zaradi okrepitve, če se prevrednotovalna razlika iz naslova prevrednotovanja zaradi okrepitve uporablja za splošno prevrednotovanje kapitala
- nabavna vrednost, zmanjšana za znesek prevrednotovanja zaradi oslabitve (Zupančič, 2002, str. 41).

Če se prevrednotovalna razlika iz naslova prevrednotovanja zaradi okrepitve uporablja za kritje amortizacije, se obračunana amortizacija od razlike med povečano nabavno vrednostjo in nabavno vrednostjo pred prevrednotovanjem vračuna v breme prevrednotovalnega popravka kapitala in ne v breme stroškov.

Prevrednotenje zaradi njihove okrepitve ali oslabitve se izraža v amortizacijski osnovi praviloma v naslednjem obračunskem obdobju in ne v povečanju ali zmanjšanju obračunanih stroškov amortizacije.

Prevrednotovanje opredmetenih osnovnih sredstev

Prevrednotovanje je lahko posledica sprememb cen gospodarskih kategorij na trgu, opravimo pa ga lahko zaradi okrepitve, oslabitve ali odprave oslabitve. Med prevrednotenje ne štejemo opravljene amortizacije ali dodatnih vlaganj v osnovna sredstva. Prevrednotenje zaradi okrepitve je dopustno, zaradi oslabitve pa obvezno.

Okrepitev opredmetenih osnovnih sredstev

Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev zaradi okrepitve je povečanje knjigovodskih vrednosti do višine poštene vrednosti sredstev. S tem se povečata nabavna vrednost in popravek vrednosti na eni ter posebni prevrednotovalni

popravek kapitala v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi na drugi strani. Tako oblikovan popravek lahko kasneje porabimo za kritje razlik, nastalih zaradi oslabitve enakih sredstev, in tudi za amortizacijo teh sredstev, če jo opravljamo. Lahko pa posebni prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi uporabimo za kritje zneskov razlik, nastalih pri splošnem prevrednotenju kapitala, če izhaja posebni prevrednotovalni popravek iz opredmetenih osnovnih sredstev, pri katerih ni pričakovati trajne oslabitve.

Zaradi prevrednotovanja se torej poveča tudi nabavna vrednost prevrednotenega osnovnega sredstva, s tem pa tudi amortizacijska osnova. SRS 13 pravi, da se prevrednotovanje zaradi okrepitve oz. oslabitve izraža v spremenjeni amortizacijski osnovi praviloma v naslednjem obračunskem obdobju. Kako pa se obravnava obračunana amortizacija od razlike med nabavno vrednostjo in prevrednotenjem, pa je odvisno od namena uporabe posebnih prevrednotovalnih popravkov kapitala, ki izhajajo iz prevrednotovanja opredmetenih osnovnih sredstev (Zupančič 2002, str. 34).

Če posebne prevrednotovalne popravke uporabimo za kritje kasnejše oslabitve teh sredstev, pri amortizirajočih se sredstvih pa tudi za kritje obračunane amortizacije, se obračunana amortizacija od razlike med nabavno in prevrednoteno vrednostjo ne obravnava kot strošek amortizacije, temveč se pokriva v breme posebnega prevrednotovalnega popravka kapitala, ki je nastal zaradi prevrednotenja pri opredmetenem osnovnem sredstvu.

Če pa posebne prevrednotovalne popravke kapitala v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi "porabimo" za kritje splošnega prevrednotenja kapitala, se obračunana amortizacija od razlike med nabavno vrednostjo, povečano zaradi prevrednotenja, in nabavno vrednostjo pred prevrednotenjem obravnava kot strošek amortizacije.

Oslabitev opredmetenih osnovnih sredstev

Opredmetena osnovna sredstva se morajo oslabiti, če njihova knjigovodska vrednost presega njihovo nadomestljivo vrednost.

Vzroki za oslabitev sredstev izhajajo iz MRS 36, mišljeni pa so predvsem zunanji viri informacij⁶.

⁶ Primer: v nekem obdobju bodo nastale pomembne spremembe v tehnološkem, tržnem ali pravnem okolju in pojavili se bodo notranji viri informacij kot pričakovane pomembne spremembe obsega in načina sedanje ali prihodnje uporabe sredstva z neugodnim vplivom na podjetje (Zupančič, 2001, str. 36).

Računovodsko pomeni oslabitev zmanjšanje knjigovodske vrednosti in se šteje kot prevrednotovalni poslovni odhodek v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi in ne kot povečanje stroška amortizacije. Če oslabimo opredmeteno osnovno sredstvo, ki pa smo ga predhodno okrepili in že povečali prevrednotovalni popravek kapitala, tega porabimo, preden se za razliko poveča prevrednotovalni odhodek.

Zaradi prevrednotenja se nabavna vrednost prevrednotenega osnovnega sredstva zmanjša in zato se zmanjša tudi strošek amortizacije v preostali dobi koristnosti.

Prevrednotovanje opredmetenih osnovnih sredstev zaradi odprave oslabitve

Pri odpravi izgube zaradi oslabitve opredmetenega osnovnega sredstva se poveča njegova knjigovodska vrednost, hkrati pa se poveča prevrednotovalni poslovni prihodek v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi, razen če je bil pri njegovi prejšnji oslabitvi prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi z osnovnimi sredstvi porabljen. V tem primeru je treba prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi s temi sredstvi ponovno povečati (Zupančič, 2002, str. 37).

2.4.2. Neopredmetena dolgoročna sredstva (SRS 2)

Opredelitev in vrste neopredmetenih dolgoročnih sredstev

Opredelitev neopredmetenih dolgoročnih sredstev izhaja iz MRS 38. Opredeljena so kot sredstvo, ki je v podjetju za proizvodnjo ali preskrbovanje proizvodov oziroma opravljanje ali preskrbovanje storitev, dajanje v najem, fizično pa ne obstaja.

Pogoja za pripoznanje sredstva kot neopredmetenega dolgoročnega sredstva sta:

- verjetnost, da bodo prihodnje gospodarske koristi, povezane z njim, pritekale v podjetje,
- možnost, da se njegova nabavna vrednost zanesljivo izmeri.

Neopredmetena dolgoročna sredstva so:

- naložbe v pridobljene dolgoročne pravice do industrijske lastnine (patenti, licence, blagovne znamke in podobne pravice;
- dolgoročno odloženi stroški, kot so organizacijski stroški, preden se začne proizvodnjo ali opravljanje storitev, stroški razvijanja, podobni dolgoročno razmejeni stroški, usredstveni stroški naložb v tuja opredmetena osnovna sredstva, ki so opravljene po pogodbi

- naložbe v dobro ime prevzetega podjetja.

V podjetju nastali stroški raziskovanja, ustvarjene blagovne znamke in ustvarjeno dobro ime se ne pripoznajo kot neopredmetena dolgoročna sredstva. Dani predujmi za neopredmetena dolgoročna sredstva se knjigovodsko izkazujejo kot terjatve.

Zmanjševanje vrednosti dolgoročno odloženih stroškov

Novost v SRS 2 je, da se zmanjševanje vrednosti dolgoročno odloženih stroškov praviloma izkazuje na temeljnem kontu. Zmanjševanje vrednosti je neposredno preko kontov nabavne vrednosti brez uporabe kontov popravkov vrednosti. Ker se med dolgoročno odložene stroške uvrščajo tudi stroški, pri katerih je odpisovanje vrednosti strošek amortizacije, se neposredno odpisujejo prek kontov nabavne vrednosti le odloženi stroški, katerih zmanjševanje ne povzroči stroška amortizacije (Zupančič, 2002, str. 40).

Prevrednotovanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev

Neopredmetena dolgoročna sredstva se zaradi okrepitve ne prevrednotujejo, ker običajno ne deluje trg za ta sredstva, na katerem bi bilo mogoče dobiti zadostne dokaze o njihovi pošteni vrednosti (Ur. list SRS št. 107, str. 11384).

SRS 2 obravnava prevrednotovanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev, nabavljenih v tujini, kadar dolg do tujine na koncu poslovnega leta še ni poravnan, in kupljenih neopredmetenih dolgoročnih sredstev, kadar je dolg izražen v domači valuti, med pogodbenimi strankami pa je dogovorjeno prevrednotenje, da bi se ohranila vrednost sredstev. Preračunana vrednost dolga se pripiše neopredmetenemu dolgoročnemu sredstvu. Praviloma se neopredmetena dolgoročna sredstva zaradi oslabitve ne prevrednotujejo (Zupančič, 2002, str. 40).

Amortizacija neopredmetenih dolgoročnih sredstev

Neopredmeteno dolgoročno sredstvo se amortizira v dobi koristnosti; dobro ime v petih letih, dobo koristnosti pa je mogoče z utemeljitvami podaljšati za (največ) toliko, da doseže 20 let. Sredstvo se prične amortizirati, ko je na voljo za uporabo. Uporabljen metoda amortiziranja mora odsevati vzorec pojavljanja gospodarskih koristi, če to ni mogoče ugotoviti, se uporabi metoda enakomernega časovnega amortiziranja.

2.4.3. Dolgoročne finančne naložbe (SRS 3)

Razvrščanje dolgoročnih finančnih naložb

Na področju finančnih naložb je veliko novosti in sprememb zaradi prilagoditve MRS, zato se zahteva ločevanje med finančnimi instrumenti, ki jih je podjetje pridobilo za trgovanje, in tistimi, ki jih uporablja za doseganje donosov ali drugih koristi v poslovanju. Razmejevanje finančnih naložb je pomembno, saj z vlaganjem sredstev v naložbene nepremičnine povečujemo finančne in ne poslovne prihodke. Te naložbe ne sodelujejo v proizvodnem procesu in tako ne prenašajo svoje vrednosti na proizvode oziroma storitve. Kot take se tudi ne amortizirajo. Od njihove razvrstitve sta torej odvisna vrednotenje in poslovni izid podjetja.

Prevrednotovanje dolgoročnih kapitalskih naložb zaradi okrepitve (SRS 3.26)

Prevrednotenje zaradi okrepitve lahko opravimo pri dolgoročnih finančnih naložbah v vrednostne papirje in z njimi povezanimi finančnimi instrumenti, če je njihova knjigovodska vrednost manjša od dokazane poštene vrednosti pred odštetjem stroškov posla.

Poštena vrednost je dokazana, če:

- je objavljena cena na borzi vrednostnih papirjev
- lahko denarne tokove utemeljeno oceni neodvisna agencija
- obstaja model vrednotenja, v katerem so vložki podatkov dokazljivi, saj prihajajo z delujočega trga.

Knjigovodska vrednost takšnih finančnih naložb se lahko poveča do poštene vrednosti. V tem primeru je treba za razliko povečati prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami.

Dolgoročne finančne naložbe v podjetja, z vrednostnimi papirji katerih se ne trguje na borznem ali prostem trgu, se lahko prevrednotujejo zaradi okrepitve kot posledice spremembe vrednosti evra. Za učinek prevrednotenja povečamo prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami.

Poseben prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami povečamo tudi s prevrednotenjem dolgoročnih finančnih naložb obvladujočega podjetja v odvisna in pridružena podjetja v skupini, za katera sestavljamo skupinsko bilanco. Po kapitalski metodi prevrednotimo naložbe tako, da

jih letno povečamo za deleže čistega dobička odvisnih in pridruženih podjetij in jih znižujemo za dejansko prejete deleže od dobička. V obvladujočem podjetju se lahko odločimo, da za znesek povečanj iz deležev v čistem dobičku ne povečujemo posebnega prevrednotovalnega popravka kapitala, ampak povečamo prihodke od financiranja.

Prevrednotovanje dolgoročnih naložb v posojila zaradi okrepitve (SRS 3.27)

Prevrednotenje zaradi okrepitve opravimo tudi za dana dolgoročna posojila, ki niso v posesti za trgovanje, za dolgoročne dolžniške vrednostne papirje, ki jih imamo v posesti do zapadlosti, in za druge vrednostne papirje, katerih poštena vrednost ni dokazljiva. Prevrednotenje opravimo po metodi veljavne obrestne mere do višine izračunane odplačne vrednosti, če ta presega knjigovodsko vrednost. Za učinek prevrednotenja povečamo posebni prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami.

Podjetje lahko uvrsti dolgoročne finančne naložbe v vrednostne papirje med dolgoročne finančne naložbe v vrednostne papirje do zapadlosti, če ni nobenih zakonskih ali pravnih omejitev za vrednostne papirje, ki so predmet dolgoročne finančne naložbe in če podjetje v tekočem letu ali dveh preteklih letih ni prodalo ali preneslo pomembnega dela teh vrednostnih papirjev.

Iz povedanega izhaja, da morajo podjetja posvetiti veliko pozornost razvrstitvi naložb glede na namen, posedovanje in odtujitev (Odar, 2001a, str. 45).

Prevrednotenje zaradi oslabitve

Prevrednotenje zaradi oslabitve opravimo za dolgoročne finančne naložbe v lastniške in dolžniške vrednostne papirje v posesti do zapadlosti in za finančne instrumente povezane z njimi, če je poštena vrednost pred odštetjem stroškov morebitne odtujitve nižja od knjigovodske vrednosti.

Če pri danih dolgoročnih posojilih, ki niso v posesti za trgovanje, dolgoročnih vrednostnih papirjih v posesti do zapadlosti in pri drugih dolgoročnih finančnih naložbah poštena vrednost ni dokazljiva, opravimo prevrednotenje zaradi oslabitve, če je odplačna vrednost, izračunana po metodi veljavne obrestne mere, nižja od knjigovodske vrednosti. Prevrednotovalna razlika zmanjša posebni prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami. Če popravek še ni oblikovan, pa prevrednotovalna razlika povečuje finančne odhodke in tako vpliva na poslovni izid.

Novost v SRS je pobotanje prevrednotenja inštrumentov za varovanje pred tveganjem in pred tveganjem varovane postavke. SRS govorijo o varovanju pred tveganjem poštene vrednosti, denarnih tokov in finančnih naložb v podjetja v tujini. Pri varovanju poštene vrednosti se dobiček ali izguba zaradi prevrednotenja inštrumentna za varovanje poštene vrednosti pripiše prevrednotovalnim finančnim odhodkom oziroma prihodkom. Pri varovanju pred tveganjem denarnih tokov za uspešni del dobička ali izgube povečamo prevrednotovalne prihodke ali odhodke financiranja v zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami. Pri varovanju čistih finančnih naložb v podjetja v tujini za del dobička ali izgube od varovalnega inštrumenta, ki je opredeljen kot uspešen pri varovanju pred tveganjem, povečamo prevrednotovalne prihodke ali odhodke financiranja v zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami.

2.4.4. Kratkoročne finančne naložbe (SRS 6)

Prevrednotovanje kratkoročnih finančnih naložb zaradi okrepitve (SRS 6.24)

SRS 6 določa, da se lahko kratkoročne finančne naložbe zaradi okrepitve prevrednotijo v zvezi z lastniškimi vrednostnimi papirji in dolžniškimi vrednostnimi papirji v posesti za prodajo ter z drugimi z njimi povezanimi finančnimi inštrumenti, če njihova dokazana poštena vrednost pred odštetjem stroškov posla, ki utegnejo nastati ob prodaji ali drugačni odtujitvi, presega njihovo knjigovodsko vrednost.

Poštena vrednost je dokazana ali z objavljeno ceno na delujočem trgu vrednostnih papirjev ali z ustreznim modelom vrednotenja, ki vsebuje podatke iz delujočega trga vrednostnih papirjev.

Knjigovodska vrednost takšnih kratkoročnih finančnih naložb se lahko poveča do poštene vrednosti. V takem primeru je treba za razliko povečati prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi s kratkoročnimi finančnimi naložbami.

Kratkoročne finančne naložbe v tista podjetja, z vrednostnimi papirji katerih se ne trguje na borznem ali prostem trgu, se zaradi okrepitve ne prevrednotujejo.

Ker posebni prevrednotovalni popravek kratkoročnih finančnih naložb pomeni še ne iztrženi dobiček v zvezi z vrednostnimi papirji in drugimi kratkoročnimi finančnimi naložbami, imajo taki računovodski izkazi veliko izrazno moč (Odar, 2001a, str. 47).

Prevrednotovanje kratkoročnih finančnih naložb v posesti do zapadlosti zaradi okrepitve (SRS 6.25)

Prevrednotovanje zaradi okrepitve lahko opravimo tudi za dana kratkoročna posojila, ki niso v posesti za trgovanje, za dolžniške in druge vrednostne papirje, pri katerih ne moremo dokazati poštene vrednosti.

Posebni prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi s kratkoročnimi finančnimi naložbami povečamo tudi za znesek razlike od prevrednotenja zaradi okrepitve do višine odplačne vrednosti, izmerjene na podlagi metode veljavne obrestne mere.

Prevrednotovanje kratkoročnih finančnih naložb zaradi oslabitve (SRS 6.26 in 6.27)

Prevrednotenje zaradi oslabitve opravimo pri kratkoročnih finančnih naložbah v kapital drugih podjetij do višine dokazane poštene vrednosti, pri kratkoročnih finančnih naložbah v dolgove drugih do višine, z metodo veljavne obrestne mere izmerjene odplačne vrednosti. Prevrednotovalne razlike zaradi oslabitve črpamo iz posebnih prevrednotovalnih popravkov kapitala v zvezi s kratkoročnimi finančnimi naložbami, če smo jih predhodno oblikovali iz naslova okrepitev. Če so prevrednotovalni popravki kapitala izčrpani, povečamo prevrednotovalne poslovne odhodke v zvezi s kratkoročnimi finančnimi naložbami.

Če ugotovimo spremenjeno stanje prej oslabljenih kratkoročnih finančnih naložb, odpravimo prevrednotovanje zaradi oslabitev. Razliko izkažemo med posebnimi prevrednotovalnimi popravki kapitala v zvezi s kratkoročnimi finančnimi naložbami. Če smo za razliko od prej opravljene oslabitve povečali posebne prevrednotovalne odhodke, moramo najprej zmanjšati prej nastale odhodke.

Za pobotanje prevrednotenja inštrumentov za varovanje pred tveganjem varovane postavke veljajo smiselno enaka določila kot za dolgoročne finančne naložbe.

2.4.5. Denarna sredstva (SRS 7)

Novost v SRS 7 je, da prejete čeke in druge takoj vnovčljive vrednostne papirje razvršča med denarna sredstva in ne več med terjatve. Za izdane čeke in druge takoj vnovčljive vrednostnice neposredno zmanjšamo denarna sredstva.

Knjižni denar, razpoložljiv za takojšnjo uporabo, in depoziti na odpoklic so po novem opredeljeni kot dobroimetje pri bankah in drugih ustreznih finančnih ustanovah,

vezane depozite pa še vedno izkazujemo med kratkoročnimi ali dolgoročnimi finančnimi naložbami.

Prevrednotovanje denarnih sredstev

Prevrednotovanje denarnih sredstev je sprememba njihove knjigovodske vrednosti in se lahko opravi ob koncu poslovnega leta ali med njim. Potrebno je le v primeru denarnih sredstev, izraženih v tujih valutah, če se po prvem pripoznanju spremeni valutni tečaj. Tečajna razlika, ki nastane pri tem, poveča ali zmanjša prvotno izkazano vrednost in se v poslovnem izidu izkaže kot redni finančni odhodek ali prihodek in ne prevrednotovalni finančni prihodek oziroma prevrednotovalni finančni odhodek. Valutni tečaj je mišljen kot srednji tečaj Banke Slovenije, iz utemeljenih razlogov pa se lahko uporabi tudi ustrezní tečaj poslovne banke (Uradni list št. 107/2001, str. 11418).

2.4.6. Terjatve (SRS 5)

Pri razvrščanju terjatev se novosti nanašajo na naslednje kategorije:

- odložene terjatve za davek
- prejete vrednostne papirje za poravnavo terjatev
- izpeljane finančne inštrumente, s katerimi je mogoče terjatve varovati pred tveganji.

Z odloženimi terjatvami za davek so mišljene terjatve do države iz naslova preveč plačanih davkov in terjatve do tistih, ki morajo prispevati k pokrivanju izgube. Gre za terjatve, ki so posledica razlike med računovodskim dobičkom in obdavčljivim dobičkom. Predvideva se prevrednotenje obdavčljivega dobička zaradi uskladitve z računovodskim dobičkom. Prevrednotenje pomeni odložene terjatve ali odložene obveznosti. Davčna zakonodaja pri nas še ni urejena tako, da bi sedanje razlike med računovodskim in obdavčljivim dobičkom vplivale na plačila davka iz dobička v prihodnosti. Dovoljeno je pripoznavanje odloženih terjatev za davek zaradi prenosa neizkoriščenih davčnih izgub.

Dani predujmi se v bilanci stanja po novem izkazujejo v povezavi s stvarmi, za katere so bili dani, na primer predujmi za opredmetena osnovna sredstva so del opredmetenih osnovnih sredstev, predujmi za zaloge so del zalog.

Kot kratkoročne terjatve se izkazujejo že zapadle, a ne plačane dolgoročne terjatve v bilanci stanja.

Prejeti čeki, menice in druge vrednostnice za plačilo terjatev, ki jih lahko takoj realiziramo, so po novih standardih del denarnih sredstev, druge vrednostnice s kasnejšim rokom vnovčljivosti pa štejemo med kratkoročne finančne naložbe.

Pripoznanje terjatev

S pripoznanjem terjatev sta določena dva pogoja: verjetnost, da bodo v zvezi s terjatvijo pritekale gospodarske koristi in da je mogoče izvorno vrednost zanesljivo izmeriti.

Prevrednotenje terjatev

Prevrednotenje terjatev opravimo predvsem zaradi oslabitve ali odprave oslabitve. Prevrednotenje zaradi oslabitve opravimo, kadar knjigovodska vrednost presega pošteno oziroma odplačno vrednost terjatve. Tudi prenovljeni standardi dovoljujejo izračun stopnje odpisov terjatev iz naslova prodaje na kredit. V ta namen oblikujemo ustrezni konto popravka vrednosti, zmanjšanje terjatev pa izkažemo med poslovnimi prevrednotovalnimi odhodki v zvezi s terjatvami.

Prevrednotovanje terjatev zaradi odprave oslabitve opravimo, če poštena vrednost presega knjigovodsko vrednost terjatve. Po navadi je tako prevrednotenje potrebno pri usklajevanju ocenjenih odpisov terjatev iz prodaje na kredit z dejanskim stanjem. Za popravke zmanjšamo prevrednotovalne odhodke iz naslova oslabitve, če so že porabljeni, pa za razliko povečamo prevrednotovalne prihodke.

Terjatve v tuji valuti prevrednotimo zaradi spremembe tečaja valute. Zaradi spremembe kupne moči lahko prevrednotimo terjatve, če je to pogodbeno dogovorjeno. Razlike zaradi prevrednotenja v obeh primerih povečujejo redne finančne prihodke ali odhodke (Hieng, 2001, str. 53).

2.4.7. Zaloge (SRS 4)

Razvrščanje in pripoznavanje zalog

Kot material se lahko šteje drobni inventar z življenjsko dobo do enega leta in drobni inventar z življenjsko dobo nad enim letom, katerega tolarska protivrednost je manjša od 100 evrov. Pogoji za pripoznavanje materiala v zalogi je, da lahko

pričakujemo gospodarske koristi in da lahko nabavno vrednost materiala v zalogi zanesljivo izmerimo.

Podjetje se lahko odloči, da zaloge nedokončane proizvodnje, storitev in končnih proizvodov v začetku ovrednoti s proizvajalnimi stroški⁷, vendar takšno vrednotenje ne po naših ne po mednarodnih računovodskih standardih ni dopustno.

Od običajnega vrednotenja zalog poslovnih učinkov so možni odmiki:

- navzgor (metoda zožene lastne cene)⁸
- navzdol (metoda spremenljivih stroškov)⁹.

Pomembna novost, ki so jo prinesli spremenjeni standardi, je, da lahko podjetje v vrednost količinske enote nedokončane proizvodnje in proizvodov všteje tudi obresti od posojil, s katerimi podjetje financira proizvodnjo. Mišljena je proizvodnja, ki traja daljše obračunsko obdobje.

Pri porabi zalog je priporočljiva metoda zaporednih cen (FIFO)¹⁰, saj v tem primeru ob predpostavkah spreminjanja cen ni treba popravljati knjigovodskih postavk preostalih zalog saj so ovrednotene po zadnjih cenah. Pri drugih metodah vrednotenja zalog, mora podjetje konec obračunskega obdobja prevrednotiti stroške materiala po metodi FIFO. Presežki in primanjkljaji zalog materiala nad normalnimi se obračunajo z ustreznimi poslovnimi odhodki obračunskega obdobja (Koželj, 2001a, str. 51).

Prevrednotenje zalog

Prevrednotenja zaradi okrepitve praviloma ne opravljamo, zaradi oslabitve pa se zaloge prevrednotujejo kadar konec obračunskega obdobja knjigovodska vrednost zalog presega tržno vrednost. S tržno vrednostjo je mišljena nadomestitvena vrednost, razen če ne presega čiste iztržljive vrednosti. Razlika zaradi oslabitve bremeni prevrednotovalne poslovne odhodke obratnih sredstev.

⁷ Proizvajalni stroški so neposredni stroški materiala, neposredni stroški dela, drugi neposredni stroški in posredni proizvajalni stroški.

⁸ Metoda vrednotenja poslovnih učinkov po zoženi lastni ceni dovoljuje v vrednost poslovnih učinkov vračunati vse v obračunskem obdobju nastale stroške razen neposrednih stroškov prodaje in financiranja.

⁹ Podjetje v tem primeru v vrednost zalog poslovnih učinkov vračuna le spremenljive neposredne stroške in spremenljivi del splošnih proizvajalnih stroškov.

¹⁰ Metoda FIFO = first in, first out pomeni, da se tiste količinske zaloge, ki so nabavljene prej, tudi prej oddane v proizvodnjo. Oddajo obračunamo po prvih cenah, končno zalogo pa po zadnjih.

Razkritja

Podjetja zavezana reviziji, morajo poleg zakonsko predpisanih razkritij razkriti še:

- računovodske usmeritve pri vrednotenju zalog, obračunavanju stroškov
- knjigovodsko vrednost in čisto iztržljivo vrednost
- razlike v zalogah, ugotovljene pri popisu
- vrednost zalog, ki jih je podjetje zastavilo kot jamstvo za svoje obveznosti.

2.4.8. Kapital (SRS 8)

Sprememba ZGD¹¹ in prenovljeni SRS so pri kapitalu prinesli veliko novosti. Največ novosti je v zvezi z rezervami, ki naj bi jih gospodarske družbe v prvi vrsti namenjale za poravnavo izgube, kar kaže, da je v zakonodajo vnešena predpostavka previdnosti, ki ureja poslovanje gospodarskih družb. Tveganje za vračila terjatev upnikom se bistveno zmanjša (Odar, 2001b, str. 59).

Kapitalske rezerve (SRS 8.6)

Formirajo se iz vplačanih presežkov kapitala; zneskov, ki presegajo nominalni znesek izdanih zamenljivih delnic, ki jih družba pridobi z delniško nakupno opcijo¹²; dodatno vplačanih zneskov družbenikov z namenom povečanja pravic iz deležev; drugih vplačil družbenikov, utemeljenih s statutom, in zneskov, pridobljenih z umikom deležev iz osnovnega kapitala. Do zmanjšanja kapitalskih rezerv bo v praksi prišlo le redko, ena izmed možnosti je vrnitev poznejših vplačil družbenikom (Odar, 2001b, str. 60).

Rezerve iz dobička (SRS 8.7)

Rezerve iz dobička so zadržani del čistega dobička iz prejšnjih let za pokritje možnih izgub v prihodnosti. Rezerve iz dobička sestavljajo zakonske rezerve, rezerve za lastne deleže, statutarne rezerve in druge rezerve iz dobička. Uprava ima večje pristojnosti, saj že pri sestavi letnega poročila namensko razdeli večji del dobička poslovnega leta.

¹¹ Sedmo poglavje ZGD na novo opredeljuje postavke kapitala, pravila pri pripoznavanju, vrednotenju in razporejanju.

¹² Delniška nakupna opcija - možnost nakupa delnic v prihodnosti po ceni, višji od današnje tržne (motivacija menedžmentu, da se tržna cena delnice v prihodnosti dvigne nad opsijsko ceno).

Splošno prevrednotovanje (SRS 8.10)

Skladno s finančnim pojmovanjem kapitala moramo konec poslovnega leta opraviti splošno prevrednotovanje vseh postavk kapitala zaradi sprememb kupne moči domače valute. Prevrednotovanje opravimo, kadar se tečaj evra v primerjavi s tolarjem v prejšnjem koledarskem letu poveča za več kot 5,5 %. Učinki prevrednotenja oblikujejo splošne prevrednotovalne popravke kapitala v zvezi z vrsto kapitala, ki ga prevrednotujejo, razlike pa bremenijo prevrednotovalni popravek poslovnega izida, ki je izredni odhodek.

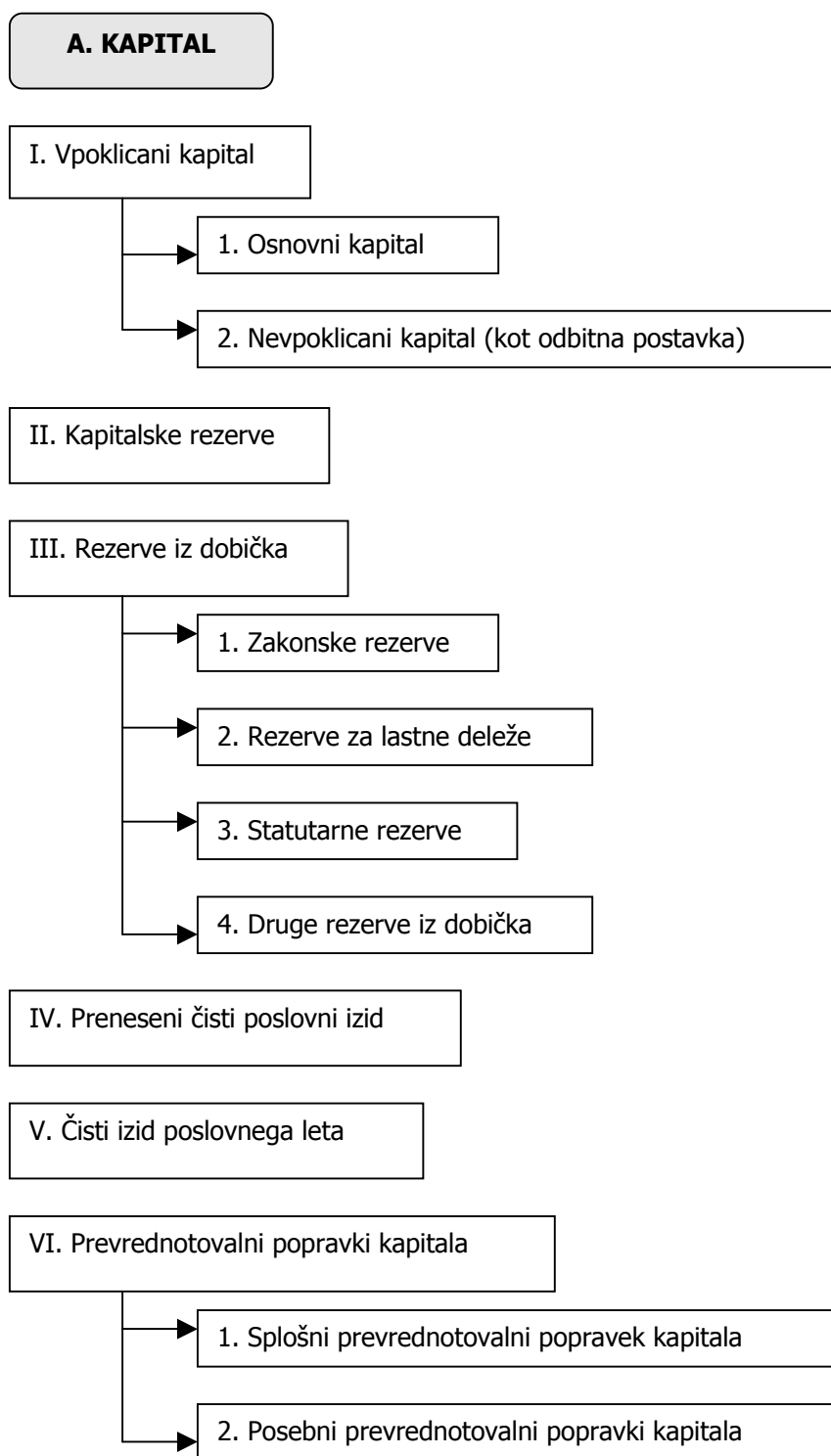
Posebno prevrednotovanje (SRS 8.11.)

Posebni prevrednotovalni popravek kapitala je po svoji vsebini popravek vrednosti (okrepitev) opredmetenih osnovnih sredstev, dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb, ki ga črpamo za nastale razlike pri oslabitvah v zvezi z gospodarskimi kategorijami, ki so ga oblikovale. Po svoji vsebini je tudi popravek vrednosti (oslabitev) dolgoročnih in kratkoročnih obveznosti, ki omogoča kasnejše pokritje okrepitve istih gospodarskih kategorij. Posebne prevrednotovalne popravke črpamo tudi za amortizacijo razlike med prevrednotovalno in izvirno vrednostjo, če gre za amortizirajoča se sredstva.

Posamezne sestavine kapitala se lahko prevrednotijo tudi zaradi prenašanja zneskov med njimi¹³. Na sliki št. 6 prikazujem razvrščanje kapitala po kategorijah.

¹³ Primer: prenešeno izgubo iz prejšnjih let v posameznem letu lahko poravnamo z zmanjšanjem rezerv ali zmanjšanjem tedanjega dobička in z njim povezanega splošnega prevrednotovalnega popravka kapitala (Ur.list 107/2001, str. 11426)

Slika 6: Razvrščanje kapitala



Vir: Odar, 2001b

2.4.9. Dolgoročni in kratkoročni dolgovi (SRS 9 in 11)

Kratkoročni dolgovi

Standardi uvajajo ločevanje med dolgovi, ki jih bodo podjetja poravnala ob zapadlosti v plačilo, in dolgovi, ki jih bodo imela za trgovanje. Skladno s sporazumom z upniki povečanja terjatev povečujejo ustrezne poslovne ali finančne odhodke, zmanjšanja kratkoročnih dolgov pa poslovne in finančne odhodke. Isto načelo velja za povečanja in zmanjšanja v naslednjem poslovnem letu. Povečanja in zmanjšanja so iz naslova kasnejših popustov, vračil prodanega blaga, reklamacij in naknadno ugotovljenih napak. Izrednih odhodkov in prihodkov iz tega naslova ni več.

Kratkoročni dolgovi, izraženi v tuji valuti, se praviloma preračunajo na srednji tečaj Banke Slovenije, iz utemeljenih razlogov pa se lahko uporabljajo ustrezni tečaji poslovnih bank (Hieng, 2001a, str. 68).

Za razliko od kratkoročnih terjatev učinkov prevrednotovanja kratkoročnih dolgov, izraženih v tujih valutah, in kratkoročnih dolgov, za katere je med pogodbenimi strankami dogovorjeno prevrednotovanje, ne pripisujemo neposredno opredmetenim osnovnim sredstvom in neopredmetenim dolgoročnim sredstvom, temveč se na ta način povečajo redni finančni odhodki.

Dolgoročni dolgovi

Med dolgoročnimi dolgovi moramo posebej evidentirati dolgove, prevzete od drugih oseb (dolgovi za trgovanje), izpeljane finančne instrumente (blagovne in finančne pogodbe, pogodbe o finančni menjavi obrestne mere), izpeljane finančne instrumente za varovanje pred tveganji, odložene obveznosti za davke.

Odložene obveznosti za davke so obveznosti, ki nastanejo zaradi prevrednotenja davka od dobička kot posledice obdavčljivih začasnih razlik med računovodskim in obdavčljivim dobičkom. Ugotovijo se na podlagi zneska, ki bo po pričakovanjih plačan državi.

Ker po davčnih predpisih poznamo le stalne razlike, začasni pa ne, praviloma ni podlage za razlikovanje med odmerjenim davkom po davčnih predpisih in odhodkom za davek (Hieng, 2002a, str. 211).

Pri pripoznavanju in odpravljanju pripoznanj dolgoročnih dolgov v standardih najdemo dve novosti. Zaradi stečaja ali likvidacije podjetja se dolgoročni finančni

dolgovi podjetja obravnavajo kot kratkoročni, kratkoročni pa se ob utemeljenih razlogih obravnavajo kot dolgoročni (Hieng, 2001a, str. 67).

Pri prevrednotovanju dolgoročnih dolgov SRS 9 določa, da se spremembe dolgoročnih dolgov, ki se nanašajo na pridobljeno opredmeteno osnovno sredstvo ali neopredmeteno dolgoročno sredstvo, lahko evidentirajo v nabavni vrednosti teh sredstev in ne v rednih finančnih odhodkih. Novost je povezana s SRS 1 in 2, ki v poglavju o prevrednotovanju opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev določata, da se pogodbeno dogovorjeno prevrednotenje dolga v domači valuti zaradi ohranitve vrednosti in preračun dolga do tujine zaradi spremembe tečaja tuje valute na koncu poslovnega leta lahko pripišeta opredmetenemu in neopredmetenemu dolgoročnemu sredstvu.

Prevrednotovanje dolgoročnih dolgov zaradi okrepitve je obvezno, zaradi oslabitve pa dopustno. Učinki prevrednotenja dolgov zaradi okrepitve se pripoznajo kot prevrednotovalni finančni odhodki, učinki prevrednotenja zaradi oslabitve pa kot posebni prevrednotovalni popravki kapitala v zvezi z dolgoročnimi dolgovi. Učinki prevrednotenja zaradi odprave oslabitve se evidentirajo kot zmanjšanje prevrednotovalnih popravkov kapitala v zvezi z dolgoročnimi dolgovi.

Ko dolgoročni dolg v celoti poravnamo, se posebni prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi z dolgom prenese med prevrednotovalne finančne prihodki v zvezi z dolgovi.

2.4.10. Dolgoročne rezervacije (SRS 10)

Oblikovanje dolgoročnih rezervacij mora temeljiti na preteklih poslovnih dogodkih. Standard 10 izrecno navaja pogoje za pripoznavanje dolgoročnih rezervacij:

- zaradi preteklega poslovnega dogodka obstaja sedanja pravna ali posredna obveznost
- verjetno je, da bo pri poravnavi obveznosti potreben odliv dejavnikov, ki omogočajo pritekanje gospodarskih koristi
- znesek obveznosti je mogoče zanesljivo izmeriti.

Če kateri koli od teh pogojev ni izpolnjen, za tako obveznost ni dovoljeno oblikovati dolgoročne rezervacije. Novost, ki so jo prinesli SRS v zvezi z dolgoročnimi rezervacijami, je, da se skladno z MRS ne smejo oblikovati dolgoročne rezervacije za investicijsko vzdrževanje, temveč stroški investicijskega vzdrževanja bremenijo stroške obdobja, v katerem nastanejo.

Zaradi padca kupne moči denarja se dolgoročne rezervacije na koncu obračunskega obdobja ne prevrednotijo, se pa popravijo tako, da je njihova vrednost enaka sedanji vrednosti izdatkov, to je izdatkov na zadnji dan obračunskega obdobja (Štrekelj, 2001, str. 71).

Če na koncu obračunskega obdobja znesek dolgoročnih rezervacij ne omogoča pokritja ustreznih stroškov, se za primanjkljaj dolgoročnih rezervacij povečajo njihova knjigovodska vrednost in finančni odhodki. Če so dolgoročne rezervacije oblikovane v previsokem znesku glede na dejanske stroške, se za presežek zmanjša njihova knjigovodska vrednost in se povečajo finančni prihodki.

2.5. Vpliv sprememb SRS na vsebino letnega poročila podjetja

V tabeli 1 za boljše razumevanje prikazujem primerjavo izrazov v poslovnem poročilu glede na stare in nove standarde:

Tabela 1: Primerjava izrazov v poslovnem poročilu

STARI	NOVI
revalorizacija	prevrednotovanje
izkaz uspeha	izkaz poslovnega izida
izkaz finančnih tokov	izkaz finančnega izida
prikaz razdelitve čistega dobička ali poravnavanja izgube	izkaz gibanja kapitala
konsolidiranje	uskupinjevanje
konsolidirani računovodski izkazi	skupinski računovodski izkazi

Vir: SRS, Ur. list RS 107/2001

2.5.1. Vsebina letnega poročila

Izkazi podjetja so del letnega poročila gospodarske družbe. Sestava letnega poročila je odvisna od velikosti gospodarske družbe. Merilo razvrščanja gospodarskih družb na velike, srednje in majhne so število zaposlenih, čisti prihodki od prodaje v zadnjem poslovnem letu in vrednost aktive ob koncu poslovnega leta. Največ slovenskih podjetij se uvršča med majhne gospodarske družbe, katerih letna poročila bom uporabila v praktičnem delu naloge. Letno poročilo majhnih gospodarskih družb je sestavljeno iz:

- Bilance stanja
- Izkaza poslovnega izida
- Priloge s pojasnili k izkazu.

Majhne gospodarske družbe, z vrednostnimi papirji katerih se trguje na organiziranem trgu in ki so vključene v konsolidirane računovodske izkaze, pripravijo tudi:

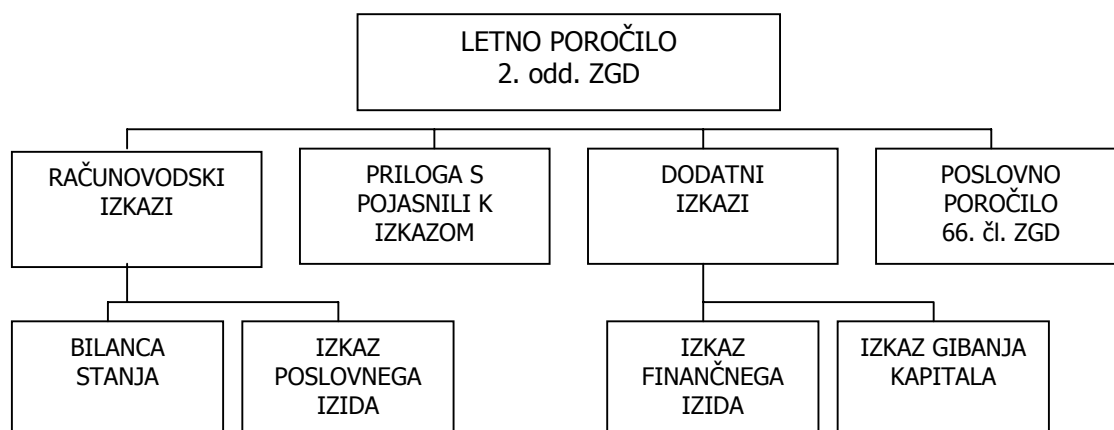
- Izkaz gibanja kapitala
- Izkaz finančnega izida
- Letno poslovno poročilo.

Ko sestavljamo letno poročilo, moramo upoštevati naslednja načela:

- jasnost in preglednost
- resničnost in poštenost prikaza premoženja in obveznosti družbe, njenega finančnega položaja ter poslovnega izida.

V spodnji sliki prikazujem sestavo letnega poročila.

Slika 7: Letno poročilo



Vir: SRS, Ur. list RS št. 107/2001

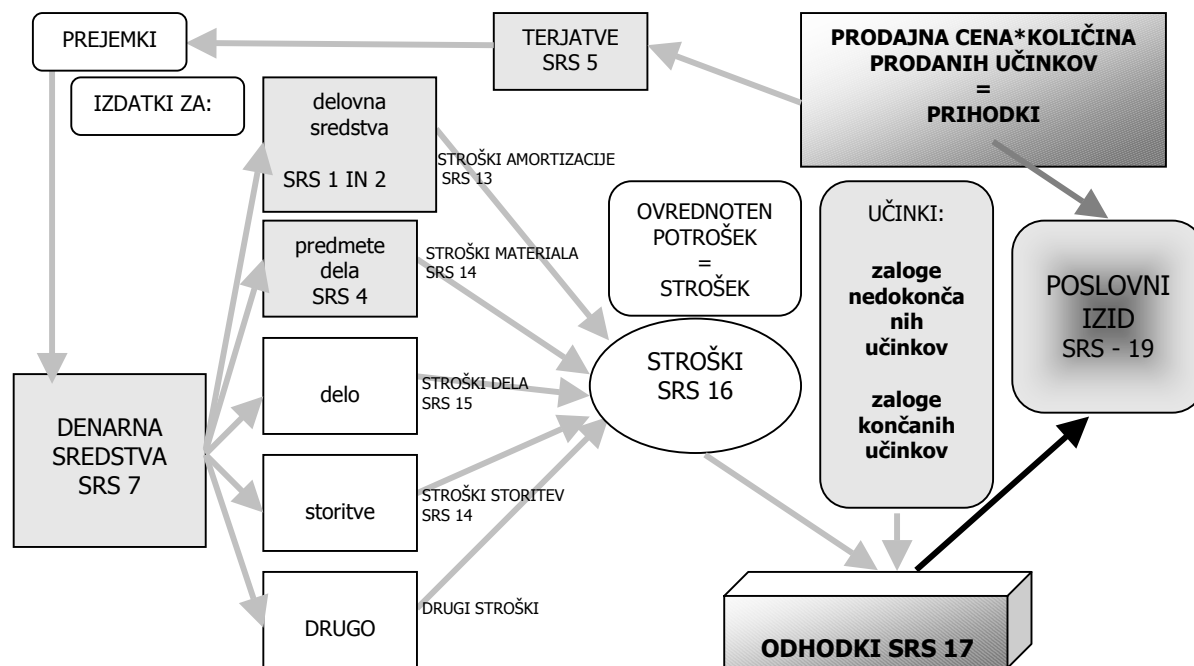
2.5.2. Poslovni tok in poslovni izid

Ključne vrste poslovnega izida so:

- dobiček
- izguba
- bilančni dobiček.

Vrsta dobička je seveda odvisna od vsebine prihodkov in odhodkov, v spodnji sliki pa prikazujem povezavo poslovnega toka s poslovnim izidom glede na opredelitve v SRS.

Slika 8: Poslovni tok v povezavi s SRS



Vir: Mayr, 2002a

2.5.3. Vsebina poslovnega izida

Čisti prihodki od prodaje so vrednosti prodanih količin, zmanjšane za popuste ob prodaji.

Sprememba vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje je razlika med njihovo vrednostjo ob koncu poslovnega obdobja in njihovo vrednostjo na začetku poslovnega obdobja. Če je njihova vrednost na koncu obdobja večja, ima sprememba pozitiven predznak, v nasprotnem primeru pa negativni.

Drugi usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve so proizvodi, ki jih ustvari podjetje, ali storitve, ki jih opravi podjetje in jih nato razporedi med svoja opredmetena ali neopredmetena dolgoročna sredstva. To niso sestavni del zalog ali ponovno stroškov ali poslovnih odhodkov. Ker z usredstvenimi lastnimi proizvodi ali storitvami ne prikazujemo dobička, jih s kontov stroškov po stroškovnih nosilcih prenesemo na ustrezne konte opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih dolgoročnih sredstev zalog ali časovnih razmejitev mimo prihodkov in odhodkov.

Prevrednotovalni poslovni prihodki so poslovni prihodki od razlike po prevrednotenju opredmetenih osnovnih sredstev navzgor. Ta razlika se je do odtujitve sredstev izkazovala na kontu posebnih prevrednotovalnih popravkov kapitala.

Prevrednotovalni poslovni odhodki so odhodki zaradi oslabitve sredstev in kritja razlike po prevrednotenju poslovnih sredstev navzdol, razen pri opredmetenih osnovnih sredstvih, pri katerih je možno tako razliko kriti v breme posebnih prevrednotovalnih popravkov kapitala, če so bila ista sredstva prej prevrednotena navzgor.

Prevrednotovalni finančni prihodki so finančni prihodki od razlike po prevrednotenju dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb navzgor ter dolgoročnih in kratkoročnih dolgov navzdol. Ta razlika se do odtujitve takšnih gospodarskih kategorij izkazuje na kontu posebnih prevrednotovalnih popravkov kapitala.

Prevrednotovalni finančni odhodki so finančni odhodki zaradi okrepitve dolgoročnih in kratkoročnih dolgov ter oslabitve dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb. Če so bile te gospodarske kategorije že prej prevrednotene, se razlika seveda pokrije iz ustvarjenega posebnega prevrednotovalnega popravka kapitala.

Prevrednotovalni popravek poslovnega izida je znesek zmanjšanja dobička zaradi splošnega prevrednotenja kapitala zaradi ohranitve kupne moči, merjene v evrih.

Kosmati dobiček iz prodaje je razlika med čistimi prodajnimi prihodki in nabavno vrednostjo ali proizvodnimi stroški prodanih količin, seveda če so prihodki večji od nabavne vrednosti prodanih količin.

Kosmata izguba iz prodaje je razlika med čistimi prodajnimi prihodki in nabavno vrednostjo prodanih količin, če so prihodki manjši od nabavne vrednosti prodanih količin.

Dobiček iz poslovanja je razlika med poslovnimi prihodki in poslovnimi odhodki, če so prvi večji od drugih.

Izguba iz poslovanja je razlika med poslovnimi prihodki in odhodki, če so drugi večji od prvih.

Dobiček iz rednega delovanja je razlika med rednimi prihodki in rednimi odhodki, če so prvi večji od drugih.

Izguba iz rednega delovanja je razlika med rednimi prihodki in rednimi odhodki, če so prvi manjši od drugih.

Čista izguba iz rednega delovanja je seštevek izgube iz rednega delovanja in obračunanega davka iz dobička iz tega delovanja.

Izredni dobiček je razlika med izrednimi prihodki in izrednimi odhodki, če so prvi večji od drugih.

Izredna izguba je razlika med izrednimi prihodki in izrednimi odhodki, če so prvi manjši od drugih.

Čisti dobiček poslovnega leta je razlika med vsemi prihodki ter vsemi odhodki, prevrednotovalnim popravkom poslovnega izida in davki iz dobička, če so prvi večji od drugih.

Čista izguba poslovnega leta je razlika med vsemi prihodki ter vsemi odhodki, prevrednotovalnim popravkom poslovnega izida in davki iz dobička, če so prvi manjši od drugih.

Kosmati donos od poslovanja so poslovni prihodki, povečani za povečanje vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje ali zmanjšani za zmanjšanje vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje.

Osnovni čisti dobiček navadnih delničarjev je čisti dobiček, ki ne pripada prednostnim delničarjem.

Območni odseki so sestavni deli podjetja, ki poslujejo na zemljepisnih območjih v posameznih državah ali skupinah držav, primernih okoliščinam njegovega delovanja.

Področni odseki so sestavni deli podjetja, ki izdelujejo skupine sorodnih proizvodov oziroma opravljajo skupine sorodnih storitev, ki se prodajajo predvsem kupcem zunaj podjetja (Ur. list RS št. 107/2001, str. 11535).

2.5.4. Izkaz poslovnega izida

Vsebino poslovnega izida podrobno opredeljuje 7. poglavje ZGD. Uporaba bilančne sheme, ki jo predpisuje 62. člen ZGD, je obvezna. Odpravljena je francoska različica

izkaza poslovnega izida, SRS na prvo mesto postavljajo angloameriško različico, na drugo pa nemško. Razlika med njima je vsebinska. Angloameriška je usmerjena k poslovnim potrebam, nemška pa k narodnogospodarskim analizam. Podjetja, ki se odločijo za izkaz poslovnega izida po nemški metodi, morajo v prilogi pojasniti stroške po funkcionalnih skupinah, kot so nabavna vrednost prodanega blaga in proizvodjalni stroški prodanih proizvodov, stroški prodaje in stroški splošnih dejavnosti, vse z vštetimi ustreznimi stroški amortizacije.

Podjetja, ki se odločijo za angloameriško različico izkaza poslovnega izida, morajo v prilogi pojasniti stroške po vrstah, kot so nabavna vrednost prodanega blaga in materiala, stroški porabljenega materiala, stroški storitev, plač, socialnih zavarovanj, amortizacije, prevrednotovalnih poslovnih odhodkov pri neopredmetenih dolgoročnih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih ter prevrednotovalnih poslovnih odhodkov pri obratnih sredstvih.

Izkaz poslovnega izida prikazuje zneske v dveh stolpcih, v prvem podatke v obravnavanem obračunskem obdobju, v drugem podatke v enakem prejšnjem obračunskem obdobju. Glede na pojasnilo Inštituta za revizijo k SRS 25 se podatki iz prejšnjega obdobja ne preračunavajo po novih SRS, ampak se glede na izkazovanje smiselno izkazujejo v postavkah prihodkov in odhodkov ter poslovnih izidov zdaj veljavne sheme izkaza poslovnega izida. Pri tem podjetja upoštevajo pravilo pomembnosti, izkazani poslovni izidi za preteklo obdobje se zato ne spremenijo (Odar, 2002a, str. 172).

2.5.5. Bilančni dobiček

Bilančni dobiček je tisti del dobička poslovnega leta oziroma preteklih let, o porabi katerega odloča skupščina ali družbenik. ZGD v 228. členu predpisuje porabo bilančnega dobička.

Slika 9: Shema delitve bilančnega dobička

Čisti dobiček se najprej nameni za :
1. za kritje prenesene izgube 2. za oblikovanje zakonskih rezerv 3. za oblikovanje rezerv za lastne deleže 4. za oblikovanje statutarnih rezerv
= OSTANEK ČISTEGA DOBIČKA Nameni se za:
Oblikovanje drugih rezerv iz dobička
= DEL BILANČNEGA DOBIČKA IZ TEKOČEGA LETA Poveča se za:
+ prenešeni dobiček + zmanjšanje rezerv
= BILANČNI DOBIČEK

Vir: ZGD, str. 250

2.6. Vpliv sprememb novih SRS na davčni izkaz

Ker davčna zakonodaja ni sledila sprememenjenim računovodskim standardom, navajam nekaj dilem, ki se pojavljajo v praksi.

2.6.1. Davek od dobička v povezavi z novimi SRS in nekatere dileme

Naj v začetku pripomnim, da Zakon o davku od dobička pravnih oseb ni bil spremenjen in tako ni šel v korak s spremembami SRS. Novi SRS tako prehitvevajo davčno zakonodajo in prinašajo precej novosti in dilem.

Naj kot primer navedem prevrednotovanje osnovnih sredstev, ki je vezano na nadomestljivo vrednost. Če je nadomestljiva vrednost manjša od knjigovodske, moramo sredstva oslabiti. Če sredstvo prej ni bilo okrepljeno, pomeni razlika prevrednotovalni poslovni odhodek. Oslabitev sredstev temelji na ocenjeni vrednosti, o kateri je vedno mogoče razpravljati ali celo podvomiti o njegovi objektivnosti. Torej, ali je prevrednotovalni odhodek davčno priznan odhodek v celoti ali ne?

Dilema nastane tudi zaradi novosti, da se med osnovna sredstva prištevajo le tista, ki se bodo neposredno uporabljala za opravljanje dejavnosti. Vsa preostala sredstva, ki so namenjena trgovanju, pomenijo finančno naložbo oziroma terjatev. Če govorimo o

finančni naložbi, po zakonu o davku iz dobička pravnih oseb (ZDPO) seveda nimamo pravice do olajšave po 39. členu tega zakona.

Ali je podjetje v primeru, ko se naknadno odloči, da nepremičnino, ki je bila prvotno namenjena za trgovanje in je v poslovnih knjigah evidentirana kot naložbena nepremičnina, prenese med lastne nepremičnine, upravičeno do davčne olajšave po 39. členu ZDPO?

2.6.2. Prevrednotenje kapitala in stalnih sredstev

Novi SRS bodo različno vplivali na poslovni izid in z njim na davčno osnovo posameznega podjetja. Temeljna značilnost starih SRS je bila revalorizacija kapitala in dolgoročnih naložb z indeksom drobnoprodajnih cen. Revalorizacija skupaj z revalorizacijskim delom obresti se je opravljala preko posebne revalorizacijske podbilance, ki je povečevala ali zmanjševala poslovni izid. Ali bo prišlo do velikega vpliva na poslovni izid podjetja, je predvsem odvisno od sestave bilance stanja in od pokritja dolgoročnih sredstev s kapitalom in dolgoročnimi rezervacijami. Če ima podjetje ti dve kategoriji približno izravnani, potem prenovljeni SRS ne bodo vplivali na izkaz uspeha, saj so se po starih standardih revalorizirali dolgoročne naložbe in kapital z enakim odstotkom, zaradi česar vpliva na izkaz uspeha ni bilo.

Če bo po novih standardih prišlo do prevrednotenja osnovnih sredstev navzgor, bo to vplivalo na bilanco stanja kot povečanje bilančne vsote in na realnejše izkazovanje vrednosti premoženja. Vpliva na izkaz uspeha pa okrepitev sredstev ne bo imelo.

Splošna ugotovitev o vplivu novih SRS glede na prevrednotenje kapitala, stalnih sredstev in dolgov je:

Podjetja, ki imajo več kapitala in dolgoročnih rezervacij kot osnovnih sredstev in dolgoročnih finančnih naložb (Kordež, 2002, str. 3), bodo po novih standardih izkazovala večji dobiček kot do sedaj. Nominalno ugotovljeni dobiček so namreč morali zmanjšati za revalorizacijo tistega dela kapitala, s katerim so financirali kratkoročno aktivo. Če so presežek kapitala vložili v finančne naložbe, ki prinašajo recimo 10 odstotno donosnost, so bile kot dobiček izkazane samo obresti nad stopnjo inflacije, z revalorizacijskim delom pa se je pokrila revalorizacija ali realno ohranjanje vrednosti kapitala. Po novih standardih bodo v takem primeru kot dobiček izkazane celotne obresti.

V podjetjih, kjer je del dolgoročnih naložb financiran tudi s tujimi viri, bo situacija taka: Tuji viri so praviloma dolgoročna posojila, pri čemer se je po starih standardih inflacijski del obresti pokrili z revalorizacijo dolgoročnih sredstev. Po novih SRS do tega ne bo prišlo, zaradi česar bo izračunan dobiček manjši. Če ima podjetje za 200 enot dolgoročnih naložb, kapitala pa za 100 enot, spremenjeni SRS ob predpostavki 7 % inflacije znižajo donosnost kapitala za 7 % (po starih SRS bi bili revalorizacijski prihodki 7 enot, $ROE = (\text{čisti dobiček} * 100/\text{kapital}) = 700/100 = 7$). Torej bi lahko rekli, da je po novih standardih dobiček izkazan nerealno. Posredno lahko osnovna sredstva, financirana s posojili, poleg redne amortizacije dodatno "amortiziramo" tudi s stopnjo inflacije.

2.6.3 Prevrednotenje sredstev in dolgov

Če sredstva in dolgove prevrednotimo zaradi ohranitve vrednosti, torej zaradi dogovorjene revalorizacije in tečajnih razlik, se učinki takega prevrednotenja takoj pokažejo v poslovnem izidu kot redni finančni prihodki oziroma odhodki, ki imajo takojšen vpliv na poslovni izid in davčno osnovo podjetja. Izjemo dopušča le SRS 9.25, ki določa, da se lahko splošno prevrednotenje dolga pripiše nabavni vrednosti opredmetenega oziroma neopredmetenega dolgoročnega sredstva, ki je bilo pridobljeno z dolgom. V takem primeru se vpliv prevrednotenja dolga na poslovni izid in s tem na davčno osnovo odloži na čas, ko bo nanju vplivala zaradi povečane nabavne vrednosti sredstva tudi povečana obračunana amortizacija (Hieng, 2002, str. 7).

Oslabitev sredstev zaradi zmanjšanja pričakovanih prihodnjih gospodarskih koristi vpliva na davčno osnovo direktno kot prevrednotovalni poslovni odhodki, okrepitev sredstev (razen tistih, ki se po SRS ne smejo okrepiti¹⁴) kot posebni prevrednotovalni popravek kapitala pa vpliva na davčno osnovo šele ob prodaji oziroma odtujitvi sredstva. Takrat se preostali - po zmanjšanju za ustrezni del amortizacije - prevrednotovalni popravek kapitala prenese v prevrednotovalne poslovne prihodke in s tem se povečuje dobiček oziroma se zmanjšuje izguba od prodaje.

Kako pa vpliva na davčno osnovo prevrednotenje dolgov? Okrepitev dolga povečuje prevrednotovalne finančne odhodke in zmanjšuje poslovni izid ter davčno osnovo in takoj povečuje davčno osnovo. Oslabitev dolga se do njihovega poplačila zadržuje na kontu posebnega prevrednotovalnega popravka kapitala in se šele ob poplačilu obveznosti prenese med finančne prihodke, torej ne povečuje davčne osnove takoj.

¹⁴ Po SRS se ne smejo okrepiti neopredmetena dolgoročna sredstva, terjatve iz poslovanja in zaloge.

2.6.4. Odhodki na podlagi porabljenih oziroma prodanih zalog

Stari SRS so predpisovali obvezno uskladitev knjigovodske vrednosti zalog s tržnimi, če so bile te manjše od knjigovodskih, dopuščali so revalorizacijo, če je bila knjigovodska vrednost zalog manjša od tržne. Učinki usklajevanja vrednosti zalog so vplivali na poslovni izid.

Po novem SRS 4.21 mora podjetje obvezno oslabiti knjigovodske vrednosti zalog, če te presegajo tržno vrednost, okrepitev zalog pa ni dopustna. SRS 4.20 dopušča prevrednotenje zalog na podlagi spremenjene metode obračuna zalog in njihove porabe (če namesto metode FIFO uporabimo drugo metodo, lahko končno stanje zalog ovrednotimo po metodi zaporednih cen). To prevrednotenje, na podlagi katerega se zmanjšajo stroški oziroma odhodki in se poveča vrednost zalog, vpliva na povečanje poslovnega izida in s tem tudi na davčno osnovo.

2.6.5. Začetek obračunavanja amortizacije

Prenovljeni SRS 1 in 2 predpisujejo začetek amortiziranja osnovnega sredstva s prvim dnem naslednjega meseca, potem ko se je začelo uporabljati za opravljanje dejavnosti, za katero je namenjeno. Neopredmetena dolgoročna sredstva pa postanejo predmet amortizacije z dnem, ko so na voljo za uporabo. Po starih SRS se je amortizacija pričela obračunavati s prvim dnem meseca po usposobitvi opredmetenega osnovnega sredstva za uporabo.

2.6.6. Drobni inventar

Glede na novi SRS 1.43 se lahko direktno med stroške materiala prenese osnovno sredstvo, z dobo koristnosti daljšo od enega leta in s posamično nabavno vrednostjo do 100 evrov.

2.6.7. Finančni najem

Kadar v finančni najem dajemo osnovna sredstva, ki prvotno niso bila nabavljena, da bi se oddala v najem, temveč jih je podjetje uporabljalo za opravljanje svoje dejavnosti, je treba paziti, kdaj in koliko prihodkov od najema prištevamo med finančne prihodke. Če poštena vrednost osnovnega sredstva presega knjigovodsko, hkrati pa je diskontirana vrednost najmanjše vsote najemnin enaka ali večja kot poštena vrednost, se naložba oziroma terjatev za v najem dano sredstvo izkaže po manjši od njiju, torej po pošteni vrednosti. Ker poštena vrednost presega

knjigovodsko, je treba razliko takoj (pri finančnem najemu gre za odtujitev sredstev) pripoznati kot prevrednotovalni poslovni prihodek. Če bi bilo sredstvo pred oddajo v finančni najem okrepljeno, bi prav tako ob odtujitvi, tj. finančnem najemu, morali učinke prevrednotenja zaradi okrepitve pripoznati kot poslovne prihodke (Hieng, 2002, str. 13).

Tudi v primeru povratnega najema, (podrobneje ga opisuje MRS 17), ko prodajalec, kasnejši najemnik sredstva, ki ga je bodisi kupil bodisi proizvedel, sredstvo proda, kupec, tj. najemodajalec, pa mu ga na podlagi pogodbe o poslovnem ali finančnem najemu vrne, pride do vpliva na izid poslovanja, zlasti z razliko v stroških amortizacije in najemnine (če gre za poslovni najem) ter z razliko v stroških financiranja (Hieng, 2002b, str. 54).

2.6.8. Obresti

Novost glede obresti je v določbi SRS 18.16, po kateri se finančni prihodki pripoznajo ob obračunu ne glede na prejemke. Vendar le, če ni utemeljenega dvoma o njihovi zapadlosti, zapadlosti v plačilo in plačljivosti. Če obstaja tak dvom, se pripoznanje finančnih prihodkov odloži, odloženi finančni prihodki pa se izkazujejo na kontu popravkov vrednosti terjatev. Po SRS 18.55 se šteje, da je dvom o plačilu obresti utemeljen, dokler ni plačana glavnica (Hieng, 2002, str. 14).

2.6.9. Izredni prihodki in odhodki

Novost glede evidentiranja izrednih prihodkov in odhodkov najdemo v SRS 17.50 in 18.50, ki določata, da se postavke iz prejšnjih obdobj, ki so posledica napak ali pomanjkljivosti pri sestavljanju računovodskih izkazov za prejšnja obdobja, ne štejejo za izredne odhodke ali prihodke, temveč za redne poslovne oziroma finančne prihodke ali odhodke. S to določbo SRS se odpravlja dvom o davčno priznanih odhodkih glede na izkazovanje v računovodskih razvidih obdobja, na katero se bi morala nanašati (Hieng, 2002, str. 15).

Slika 10: Povezava SRS z izkazi

BILANCA STANJA		IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA	OBRÄČUN DAVKA OD DOBIČKA
AKTIVA	PASIVA		
Sredstva	Obveznosti	PRIHODKI SRS - 18	DAVČNI PRIHODKI -
SRS - 1 OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA	SRS - 9 DOLGOROČNI DOLGOVI	-	DAVČNI ODHODKI +/- POVEČANJA ZMANJŠANJA
SRS - 2 NEOPREDMETENA DOLGOROČNA SREDSTVA	SRS - 10 DOLGOROČNE REZERVACIJE	ODHODKI SRS - 17	DAVČNIH PRIHODKOV ALI ODHODKOV -
SRS - 3 DOLGOROČNE FINANČNE NALOŽBE	SRS - 11 KRATKOROČNI DOLGOVI	=	OLAJŠAVE =
SRS - 4 ZALOGE	SRS - 12 KRATKOROČNE ČASOVNE REZMEJITVE	IZID (dobiček ali izguba) SRS 19	DAVČNA OSNOVA * % DAVKA =
SRS - 5 TERJATVE		-	DAVEK -
SRS - 6 KRATKOROČNE FINANČNE NALOŽBE	Kapital SRS - 8		ZMANJŠANJE DAVKA =
SRS - 7 DENARNA SREDSTVA		DAVEK OD DOBIČKA	DAVEK OD DOBIČKA
POVEČANJE ZMANJŠANJE SREDSTEV ZA IZID	POVEČANJE ALI ZMANJŠANJE KAPITALA ZA IZID	=	
		ČISTI DOBIČEK IZGUBA (IZID)	

Vir: Mayr, 2002a

3. PRAKTIČNI PRIMERI VPLIVA SPREMENB SRS NA DAVČNI IZKAZ

V nadaljevanju bom na primerih treh podjetji z različno strukturo stalnih sredstev in lastnih virov prikazala vpliv novih standardov na poslovni izid in davčni izkaz podjetja. Izhajala bom iz postavk bilance stanja na dan 1.1. v letu, nato pa bom s poslovnimi dogodki, kjer je najbolj viden vpliv sprememb SRS na izid podjetja izdelala bilanco uspeha (izkaz poslovnega izida) po starih standardih in nato še po novih. Na podlagi izkaza poslovnega izida in obračuna davka od dobička bom ugotovila razlike v poslovnem izidu po starih in novih SRS.

Pri revalorizaciji sredstev in virov sredstev bom uporabljala 7 % revalorizacijsko stopnjo. Vsi zneski v poslovnih dogodkih so v tolarjih in brez davka na dodano vrednost.

Začetna stanja, evidentiranja poslovnih dogodkov in izkaz izida na podlagi starih SRS je vsebinsko prilagojen kontnemu načrtu po novih SRS.

V nalogi ni upoštevan Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o davku iz dobička pravnih oseb (ZDDPO-C), Ur. list 108, 12. 12. 2002, 17. člen (spremembe davčno priznanih amortizacijskih stopenj in odstotek davčne olajšave).

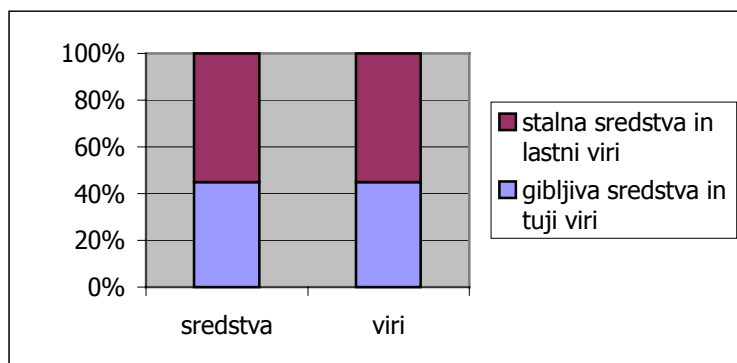
3.1. Primer podjetja A, ki ima enaka stalna sredstva in lastne vire

Kot prvi primer prikaza vpliva sprememb SRS na poslovni izid in davek od dobička bom simulirala na primeru podjetja A, ki ima v strukturi bilance stanja stalna sredstva enaka lastnim virom (bilanca stanja, priloga 1). Pri taki strukturi bilance stanja bom lahko prikazala vpliv knjiženja poslovnih dogodkov, ki po novih SRS vplivajo na poslovni izid in davčni izkaz, učinek revalorizacije po starih standardih in njena opustitev po novih standardih pa je nevtralen.

Podjetje je registrirano za veleprodajo otroške opreme znane italijanske blagovne znamke in za oddajanje lastnih premočnin in nepremičnin v najem. V strukturi celotnih sredstev predstavlja 55 % stalnih sredstev, v strukturi stalnih sredstev je 81,8 % nepremičnin (poslovni prostor v industrijski coni), 18,2 % pa ostala oprema.

V strukturi obveznosti do virov sredstev je 55 % lastnih virov, in 45 % tujih virov.

Graf 1: Struktura sredstev in virov sredstev podjetja A, v odstotkih



Vir: Bilanca stanja podjetja A, priloga 1

3.1.1. Vpliv poslovnih dogodkov, evidentiranih po starih SRS, na poslovni izid in davčni izkaz podjetja A

a.) Poslovni dogodki

Predpostavke: letna rast življenjskih potrebščin je 7 %, na novo vplačanega kapitala med letom ni.

1. Revalorizacija kapitala, knjigovodska vrednost 1. 1. = 48.864.000 SIT.

Komentar: Stari SRS 8 je poznal finančno pojmovanje kapitala, ki pomeni kapital, ki je enak čistim sredstvom ali čistemu premoženju podjetja. Ohranjanje realne vrednosti finančnega kapitala se je merilo v enotah nespremenljive kupne moči. V inflacijskih razmerah je bil za merilo določen indeks rasti cen življenjskih potrebščin. V našem primeru bomo povečali vrednost kapitala na stanje 31. 12. za 7 %

2. Amortizacija poslovnega prostora, knjigovodska vrednost 1. 1.= 40.024.000 SIT, amortizacijska stopnja 5 %.

3. Revalorizacija amortizacije poslovnega prostora.

4. Revalorizacija nepremičnine.

5. Začetno stanje na kontu 04 nabavna vrednost opreme je 9.500.000, na kontu 05 popravek vrednosti pa 634.000, sedanja knjigovodska vrednost je 8.866.000 SIT.

Komentar: Na podlagi cenitve ugotovimo, da je primerljiva tržna vrednost opreme, v primerjavi s knjigovodsko vrednostjo nižja za 20 %. V SRS 1.11 je določeno, da mora podjetje, kadar pride na trgu do zmanjšanja nabavnih cen opredmetenih osnovnih sredstev, temu ustrezno zmanjšati tudi v knjigah izkazano nabavno vrednost in popravek vrednosti z enakim odstotkom. Za zmanjšanje vrednosti je treba dodatno obračunati amortizacijo.

6. 1. 1. nabavimo tovorni avto, nabavna cena je 7.000.000 SIT. Osnovno sredstvo je s 1. 1. usposobljeno za uporabo, kupljeno pa je bilo z namenom dajanja v poslovni najem. Najemno pogodbo bomo sklenili s 1.7. istega leta.

7. Amortiziramo tovorni avto, amortizacijska stopnja je 20 %, avto je 6. 1. usposobljen za uporabo.

Komentar: Skladno s SRS 1.9 je pričetek amortizacije s prvim dnevom naslednjega meseca, ko je osnovno sredstvo usposobljeno za uporabo. V našem primeru je pričetek amortizacije 1. 2.

8. Revalorizacija amortizacije.
9. Revalorizacija poslovnih prostorov.
10. 1. 1. nabavimo 5 stolov, nabavna cena 100 EUR, in jih sočasno damo v uporabo. Nabavna cena v SIT je 112.000. Stole evidentiramo med opredmetena osnovna sredstva - drobni inventar.
Komentar: Po standardu 1.22 se kot opredmetena osnovna sredstva, usposobljena za uporabo, šteje tudi drobni inventar, katerega doba uporabnosti je daljša od leta dni, posamična vrednost pa ne presega 500 EUR.
11. Amortiziramo na novo nabavljeno opremo, amortizacijska stopnja je 33,3 %, pričetek amortizacije je od 1.2. dalje.
12. Revaloriziramo amortizacijo opreme.
13. Revaloriziramo opremo, revalorizacijska stopnja je 7 %.
14. Obračunamo zamudne obresti za dano posojilo, glavnica 2.000.000 SIT, 12 mesecev, letna obrestna mera zamudnih obresti je 21 %. Glavnica je zapadla in še ni plačana. Izračunane obresti so 421.000 SIT.
Komentar: Za obračun zamudnih obresti 1. 1. izstavimo račun, obresti evidentiramo med terjatve in prihodke od financiranja. Obstaja sicer dvom, da glavnica ne bo plačana, vendar zadeve še nismo predložili v tožbo.
15. V tekočem poslovnem letu po primerjavi stanj z dobaviteljem ugotovimo manjkajoči račun za opravljeno storitev v višini 200.000 SIT.
Komentar: Račun evidentiramo kot izredni odhodek preteklih let, davčno pa odhodek ni priznan, ker ni evidentiran v obdobju, na katerega se nanaša
- 16.1. 1. dobimo obračun obresti za posojilo za nabavo tovornega avtomobila v znesku 400.000 SIT. Obresti evidentiramo med odhodke financiranja.
- 17.2. 1. nabavimo za 9.000.000 SIT blaga. Podjetje vodi zaloge blaga po metodi FIFO.
18. V obdobju od 1.1- 30.12. prodamo za 16.000.000 SIT blaga. Nabavna vrednost prodanega blaga je 8.000.000 SIT.

19. Razknjiženje zalog po nabavni vrednosti.

20. Ker med letom ni bilo nabav na dan 31.12 . revaloriziramo zalogo blaga v znesku 1.000.000 SIT.

Komentar: Skladno s SRS 4.12 podjetje v primeru, ko vodi zaloge blaga po metodi FIFO zaloge po potrebi revalorizira, še posebno, če podjetje dalj časa ni imelo novih nabav.

21. Zapiranje kontov revalorizacije in prenos v revalorizacijski izid.

b.) Knjiženje poslovnih dogodkov po starih SRS

Tabela 2: Poslovni dogodki po starih SRS, v SIT

zap. št.	vsebina	konto	v breme	v dobro	osnova za izračun	rev.	padec tržne cene	amortizacija
1.	revalorizacija kapitala	94		3.420.480	48.864.000	7,0%		
		28	3.420.480					
2.	amortizacija nepremičnin	05		2.001.200	40.024.000			5,0%
		43	2.001.200					
3.	revalorizacija amortizacije	438	140.084			7,0%		
		28		140.084				
4.	revalorizacija nepremičnine	02	2.661.596			7,0%		
		28		2.661.596				
5.	padec tržne cene opreme	43	1.773.200		9.500.000		20,0%	20,0%
		040	1.900.000					
		05		126.800	634.000			
6.	nabava avtomobila	04	7.000.000					
		97		7.000.000				
7.	amortizacija avtomobila	43	1.283.333		7.000.000	7,0%		20,0%
		05		1.283.333				
8.	revalorizacija amortizacije	438	89.833					
		28		89.833				
9.	revalorizacija avtomobila	04	400.167					
		28		400.167				
10.	nabava drobnega inventarja	04	112.000					
		220		112.000				
11.	amortizacija stolov	43	34.188			7,0%		33,3%
		05		34.188				
12.	revalorizacija amortizacije	438	2.393					
		28		2.393				
13.	revalorizacija stolov	04	5.447					
		28		5.447				
14.	obračun zamudnih obresti	12	421.000					
		78		421.000				
15.	izredni odhodki	48	200.000					
		220		200.000				
16.	obresti od kredita za nakup avtomobila	74	400.000					
		26		400.000				
17.	nabava blaga	66	9.000.000					
		22		9.000.000				
18.	prodaja blaga	12	16.000.000					
		76		16.000.000				
19.	razknjiženje zaloge	66		8.000.000				
		71	8.000.000					
20.	revalorizacija zaloge	66	70.000		1.000.000	7,0%		
		28		70.000				
21.	revalorizacijski izid	28		50.960				
		74	50.960					

c.) Ugotovitev revalorizacijskega izida

Tabela 3: Revalorizacijski izid, v SIT

zap.št.	vsebina	konto	v breme	v dobro
1.	revalorizacija kapitala	28	3.420.480	
3.	revalorizacija amortizacije	28		140.084
4.	revalorizacija nepremičnine	28		2.661.596
5.	revalorizacija amortizacije	28		89.833
6.	revalorizacija opreme	28		400.167
7.	revalorizacija amortizacije	28		2.393
8.	revalorizacija opreme	28		5.447
9.	revalorizacija zalog	28		70.000
10.	zapiranje konta in prenos v revalorizacijske odhodke	28		50.960

d.) Izkaz uspeha 1. 1 do 31. 12. (priloga 2, stolpec 4)

V izkazu uspeha ugotovim:

- Aop 125 dobiček iz poslovanja 2.475.769 SIT
- Aop 152 dobiček iz rednega delovanja 2.445.809 SIT
- Aop 087 celotni dobiček 2.445.809 SIT
- Aop 090 čisti dobiček 2.445.809 SIT.

e.) Davek iz dobička pravnih oseb (priloga 3)

Davčna osnova I znaša 2.645.809 SIT in je povečana za znesek iz dodatnih podatkov -davčno nepriznani odhodki. Zaradi investicij v letu bi lahko upoštevali 40 % davčnih olajšav v znesku 2.844.800 SIT, vendar jih glede na davčno osnovo II ne moremo izkoristiti v celoti. Davčne osnove III zaradi izkoriščenih davčnih olajšav ni, davčne obveznosti za to ne ugotovim.

3.1.2. Vpliv poslovnih dogodkov, evidentiranih po novih SRS, na poslovni izid in davčni izkaz podjetja A

Kapitala ne prevrednotimo, ker je rast evro: tolar manjša od 5,5 %, nepremičnine in opreme prav tako ne prevrednotimo, ker knjigovodska vrednost ustreza iztržljivi vrednosti.

a.) Poslovni dogodki

1. Amortizacija nepremičnine, knjigovodska vrednost 1. 1. = 40.024.000 SIT, amortizacijska stopnja 5 %.

2. Prevrednotenje opreme

Komentar: Ker ugotovimo, da je knjigovodska vrednost opreme za 20 % višja od dokazane poštene vrednosti, opremo oslabimo za 20 %; začetna stanja na kontih (poenostavljeni podatki): 04 nabavna vrednost opreme: 9.500.000; 05 popravek vrednosti zaradi amortizacije: 634.000 SIT.

Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev zaradi oslabitve zmanjša njihovo knjigovodsko vrednost na nadomestljivo vrednost. Takšno zmanjšanje je izguba zaradi oslabitve in se šteje (če osnovno sredstvo prej ni bilo okrepljeno) kot prevrednotovalni poslovni odhodek. Zaradi prevrednotenja se nabavna vrednost prevrednotene opreme zmanjša, zato bodo tudi stroški amortizacije v preostali dobi koristnosti tega sredstva manjši.

3. 1. 1. nabavimo tovorni avto, nabavna cena 7.000.000 SIT, nabavimo ga z namenom dajanja v poslovni najem, najemno pogodbo sklenemo 1. 7.

4. Od posojilodajalca prejmemo obračun obresti 400.000 SIT za nabavljeno osnovno sredstvo.

Komentar: SRS 9.25 dopušča, da se lahko spremembe dolgoročnega dolga, ki se nanašajo na pridobljeno osnovno sredstvo pripišejo osnovnemu sredstvu, zato obresti evidentiramo v nabavno vrednost osnovnega sredstva.

5. Amortiziramo avto. Amortizacijska stopnja je 20 %.

Komentar: SRS 1.23 določa, da se opredmeteno osnovno sredstvo prične amortizirati prvi dan naslednjega meseca potem, ko se je začelo uporabljati za opravljanje dejavnosti, za katero je namenjeno. V našem primeru je bilo osnovno sredstvo nabavljeno z namenom dajanja v najem, zato je pričetek amortizacije 1. 8., to je prvi dan naslednjega meseca, ko ga damo v poslovni najem.

6. 1.1. nabavimo 5 stolov, nabavna cena 100 EUR. Istočasno jih damo v uporabo. Nabavna cena v SIT je 112.000,00.

Komentar: Skladno z novim SRS 1.43 opredmeteno osnovno sredstvo z dobo koristnosti, daljšo od enega leta, katerega posamična nabavna vrednost ne presega 100 EUR, lahko evidentiramo direktno v stroške .

7. Obračun zamudnih obresti za dano posojilo, glavnica 2.000.000 SIT, 12 mesecev, letna obrestna mera zamudnih obresti je 21 %. Glavnica je zapadla in še ni plačana. Izračunane obresti znesejo 421.000 SIT.

Komentar: Ker obstaja dvom o poplačilu glavnice nam SRS 18.22 dopušča, da obresti ne evidentiramo takoj v prihodke, temveč jih izkažemo kot popravek vrednosti terjatev.

8. V tekočem poslovnem letu po primerjavi stanj z dobaviteljem ugotovimo manjkajoči račun za opravljeno storitev v višini 200.000 SIT.

Komentar: SRS 17.50 določa, da se ugotovljene napake oz. postavke iz prejšnjih obdobj v števanje v redne odhodke, s tem pa tudi v davčno priznane odhodke.

9. 2. 1. nabavimo za 9.000.000 SIT blaga. Podjetje vodi zaloge po metodi FIFO.

10. V obdobju od 1. 1 – 31. 12. prodamo za 16.000.000 SIT blaga. Nabavna vrednost prodanega blaga je 8.000.000 SIT.

11. Na dan 31.12. je knjigovodska vrednost zaloge blaga 1.000.000 SIT. Ugotovimo, da je primerljiva tržna vrednost blaga 1.400.180 SIT.

Komentar: Novi SRS 4.21 predpisuje obvezno oslabitev knjigovodske vrednosti zalog, če ta presega tržno, okrepitev zalog pa praviloma ni dopustna. Torej naših zalog ne prevrednotimo.

b.) Evidentiranje poslovnih dogodkov po novih SRS

Tabela 4: Poslovni dogodki po novih SRS, v SIT

zap. št.	vsebina	konto	v breme	v dobro	osnova za izračun	oslabitev	amortizacija
1.	amortizacija nepremičnin	05		2.001.200	40.024.000		5,0%
		43	2.001.200				
2.	20% oslabitve opreme	0402		1.900.000	9.500.000	20,0%	
		0502	126.800		634.000		
		72	1.773.200				
3.	nabava tovornega avta	04	7.000.000				20,0%
		98		7.000.000			
4.	obresti za posojilo za avto	04	400.000				
		27		400.000			
5.	amortizacija avta s 1.8.	43	616.667				
		05		616.667			
6.	nabava stolov	40	112.000				
		22		112.000			
7.	obračun zamudnih obresti	12	421.000				
		129		421.000			
8.	račun za opravljeno storitev za preteklo leto	41	200.000				
		22		200.000			
9.	nabava blaga	660	9.000.000				
		22		9.000.000			
10.	prodaja blaga	12	16.000.000				
		76		16.000.000			
		70	8.000.000				
		660		8.000.000			

c.) Izkaz poslovnega izida od 1. -1. do 31. 12 (priloga 2, stolpec 5)

Aop 125 dobiček iz poslovanja 3.296.933 SIT

Aop 151 dobiček iz rednega delovanja 3.296.933 SIT

Aop 164 celotni dobiček 3.296.933 SIT

Aop 167 čisti dobiček 3.172.000 SIT

d.) V obračunu davka iz dobička (priloga 3) ugotavljam v primeru evidentiranja poslovnih dogodkov po novih SRS višjo davčno osnovo I in II. Vzroke za to navajam v nadaljevanju naloge pod točko f. Davčno olajšavo za investicije v osnovna sredstva lahko izkoristimo v celoti, plačamo 25 % davka od davčne osnove III 124.233 SIT.

e.) Primerjava izkaza poslovnega izida (stari in novi standardi)

Tabela 5: Ugotovljene razlike v izkazu poslovnega izida med starimi in novimi SRS, v SIT

zap. št.	postavka v izkazu poslovnega izida	stari SRS	novi SRS	razlika
1.	dobiček iz poslovanja	2.475.769	3.296.933	-821.164
2.	dobiček iz rednega delovanja	2.445.809	3.296.933	-851.124
3.	celotni dobiček	2.445.809	3.296.933	-851.124
4.	davek iz dobička	0	124.233	-124.233
5.	čisti dobiček poslovnega leta	2.445.809	3.172.000	-726.191

f.) Pojasnilo ugotovljenih razlik

Vse postavke iz tabele 5 so po starih SRS nižje kot po novih SRS. Vzrok je v revalorizaciji amortizacije in datumu pričetka amortiziranja osnovnih sredstev. Po novih SRS smo tovorni avto pričeli amortizirati pol leta kasneje, takrat ko smo sklenili najemno pogodbo in se je osnovno sredstvo pričelo uporabljati za dejavnost, za katero je bilo nabavljeno, zaradi tega je tudi nižji strošek amortizacije.

Ker smo po novih SRS drobni inventar manjše vrednosti evidentirali direktno v stroške, obresti za dvomljive glavnice pa med popravke vrednosti terjetev, vpliva na poslovni izid in davčni izkaz iz tega naslova ni.

Ker smo po starih SRS stalna sredstva in lastne vire revalorizirali z istim odstotkom, v strukturi bilance stanja pa so stalna sredstva in lastni viri skoraj enaki, vpliva revalorizacije po starih SRS in odprave revalorizacije po novih SRS ni, oziroma je malenkostna.

3.2. Primer podjetja B, ki ima več stalnih sredstev kot lastnih virov

Drugi primer prikaza vpliva sprememb SRS na davčni izkaz bom simulirala na primeru podjetja B, ki ima v strukturi bilance stanja 2,7 krat več stalnih sredstev kot lastnih virov (priloga 4). Podjetje je bilo prvotno registrirano za opravljanje poslovnih storitev, glede na tržne potrebe predvsem pa zaradi neizkoriščenosti lastnih nepremičnin se je dodatno registriralo za oddajanje lastnih nepremičnin in premičnin v najem.

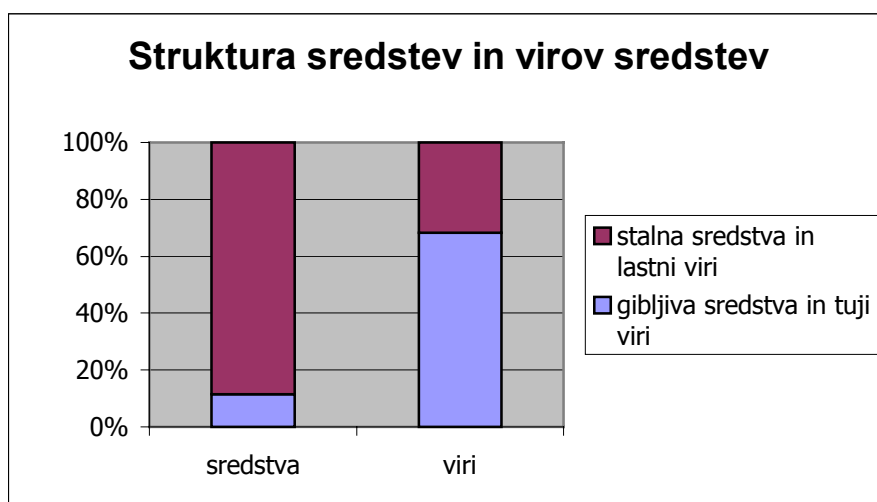
Število poslovnih dogodkov sem omejila samo na revalorizacijo stalnih sredstev in lastnih virov, ker želim na tem primeru prikazati, da pri taki strukturi stalnih sredstev

in lastnih virov prihaja do velikega vpliva sprememb SRS na poslovni izid podjetja v delu revalorizacije kapitala iz stalnih sredstev oziroma pri prevrednotenju stalnih sredstev in kapitala.

V strukturi celotnih sredstev predstavlja kar 88 % stalnih sredstev, od tega 60 % dolgoročne finančne naložbe v obliki delnic podjetij, ki še ne kotirajo na organiziranem trgu, 39 % nepremičnine - zemljišča blizu industrijske cone Moste v Ljubljani, 1 % pa oprema (računalniki). Stalna sredstva so v manjši meri financirana z lastnimi viri.

V strukturi obveznosti do virov sredstev je 32 % lastnih virov, 36 % kratkoročnih posojil in 32 % pa obveznosti iz poslovanja. Strukturo sredstev in virov sredstev prikazujem v spodnjem grafu.

Graf 2: Struktura sredstev in virov sredstev, v odstotkih



Vir: Bilanca stanja podjetja B, priloga 5

3.2.1. Vpliv poslovnih dogodkov, evidentiranih po starih SRS, na poslovni izid in davčni izkaz podjetja B

a.) Poslovni dogodki

Predpostavke: letna rast življenjskih potrebščin je 7 %, na novo vplačanega kapitala, med letom ni bilo.

1. Revalorizacija kapitala, knjigovodska vrednost 1.1. = 63.673.000 SIT

Komentar: Stari SRS 8 je poznal finančno pojmovanje kapitala, ki pomeni kapital, ki je enak čistim sredstvom ali čistemu premoženju podjetja.

Ohranjanje realne vrednosti finančnega kapitala se je merilo v enotah nespremenljive kupne moči. V inflacijskih razmerah je bil kot mera določen indeks rasti cen življenjskih potrebščin. V našem primeru bomo povečali vrednost kapitala na stanje 31. 12. za 7 %

2. Revalorizacija zemljišč – knjigovodska vrednost 1. 1. = 69.804.000 SIT.

Komentar: Tržna vrednost zemljišč, ki se nahajajo blizu industrijske cone Moste raste, zato sem skladno s SRS 1 vrednost zemljišča na dan stanja 31. 12. povečala za 7 %. Zemljišča se skladno s SRS 1.23 ne amortizirajo.

3. Revalorizacija naložb - knjigovodska vrednost 1. 1.=106.983.000 SIT.

Komentar: Podjetje ima finančne naložbe v domača podjetja, katerih delnice ne kotirajo na borzi, podjetje beleži visoko rast prihodkov. Skladno s SRS 3.13 sem dolgoročne finančne naložbe v kapital revalorizirala z indeksom cen življenjskih potrebščin.

4. Amortizacija opreme, amortizacijska stopnja je 33,3 %. Začetno stanje na kontu 04 nabavna vrednost opreme je 1.500.000 SIT, na kontu 05 popravek vrednosti pa 474.000 SIT, sedanja knjigovodska vrednost je 1.026.000 SIT.

5. Revalorizacija amortizacije.

6. Revalorizacija opreme.

7. Zapiranje kontov revalorizacije in prenos v revalorizacijski izid.

8. Izstavimo račun za opravljeno storitev 5.000.000 SIT.

Tabela 6: Knjiženja poslovnih dogodkov po starih SRS, v SIT

zap. št.	vsebina	konto	v breme	v dobro	osnova za izračun	rev.	amortizacija
1.	revalorizacija kapitala	94		4.457.110	63.673.000	7,0%	
		28	4.457.110				
2.	revalorizacija zemljišč	02	4.886.280		69.804.000	7,0%	
		28		4.886.280			
3.	revalorizacija naložb	06	7.488.810		106.983.000	7,0%	
		28		7.488.810			
4.	amortizacija opreme	43	341.658		1.026.000		33,3%
		05		341.658			
5.	revalorizacija amortizacije	438	23.916			7,0%	
		28		23.916			
6.	revalorizacija opreme	04	47.904			7,0%	
		28		47.904			
7.	revalorizacijski izid	28	7.989.800				
		78		7.989.800			
8.	račun za opravljeno storitev	12	5.000.000				
		76		5.000.000			

Tabela 7: Ugotovitev revalorizacijskega izida, v SIT

zap.št.	stanje konta	konto	v breme	v dobro
1.	revalorizacija kapitala	28	4.457.110	
2.	revalorizacija zemljišč	28		4.886.280
3.	revalorizacija naložb	28		7.488.810
4.	revalorizacija amortizacije	28		23.916
5.	revalorizacija opreme	28		47.904
6.	zapiranje konta in prenos v revalorizacijske prihodke		7.989.800	

b.) Izkaz poslovnega izida (priloga 6, stolpec 4)

V izkazu poslovnega izida iz predpostavk navedenih poslovnih dogodkov ugotovim:

- Aop 125 dobiček iz poslovanja 4.634.426 SIT
- Aop 152 dobiček iz rednega delovanja 12.624.226 SIT
- Aop 164 celotni dobiček 12.624.226 SIT
- Aop 166 stolpec davek od dobička 3.156.057 SIT (12.624.226*25 %)
- Aop 167 čisti dobiček 9.468.169 SIT (12.624.226 minus 3.156.226)

Zaradi enostavnih poslovnih dogodkov obračun davka od dobička ni priložen.

3.2.2. Vpliv poslovnih dogodkov, evidentiranih po novih SRS, na poslovni izid in davčni izkaz podjetja B

a.) Poslovni dogodki

Predpostavke: letna rast življenjskih potrebščin je 7 %, letna rast EUR : tolar 5 %, na novo vplačanega kapitala med letom ni bilo.

Ker je letna rast evro : tolar nižja od 5,5 % na letni ravni, splošnega prevrednotenja kapitala po SRS 8.28 ne opravimo.

Na podlagi cenitve pooblaščenega cenilca je knjigovodska vrednost zemljišča enaka dokazani pošteni vrednosti, zato skladno s SRS 1.27 prevrednotenja ne opravimo.

Podjetje B ima dolgoročne finančne naložbe v kapital podjetij, katerih delnice ne kotirajo na borzi, zato nimamo primerljive tržne vrednosti naložb in jih skladno s SRS 3.26 ne prevrednotimo.

1. Amortizacija opreme, amortizacijska stopnja je 33,3 %, knjigovodska vrednost opreme je enaka primerljivi tržni vrednosti, zato prevrednotenja ne opravimo.
2. Izstavimo račun za storitve 5.000.000 SIT.

Tabela 8: Poslovni dogodki po novih SRS, v SIT

zap. št.	vsebina	konto	v breme	v dobro	osnova za izračun	amort. stopnja
1.	amortizacija opreme	43	341.658		1.026.000	33%
		05		341.658		
2.	realizacija	12	5.000.000			
		76		5.000.000		

b) Izkaz poslovnega izida po novih SRS (priloga 6, stolpec 5)

V izkazu poslovnega izida ugotavljam:

- Aop 125 dobiček iz poslovanja 4.658.342 SIT
- Aop 152 dobiček iz rednega delovanja 4.658.342 SIT
- Aop 164 celotni dobiček 4.658.342 SIT
- Aop 166 davek iz dobička 1.264.585 SIT (4.658.342*25 %)
- Aop 167 čisti dobiček 3.393.757 SIT (4.658.342 minus 1.264.585)

Zaradi enostavnih poslovnih dogodkov, obračuna davka od dobička ne prilagam.

Tabela 9: Ugotovljene razlike v izkazu izida na podlagi knjiženja po starih in novih SRS, v SIT

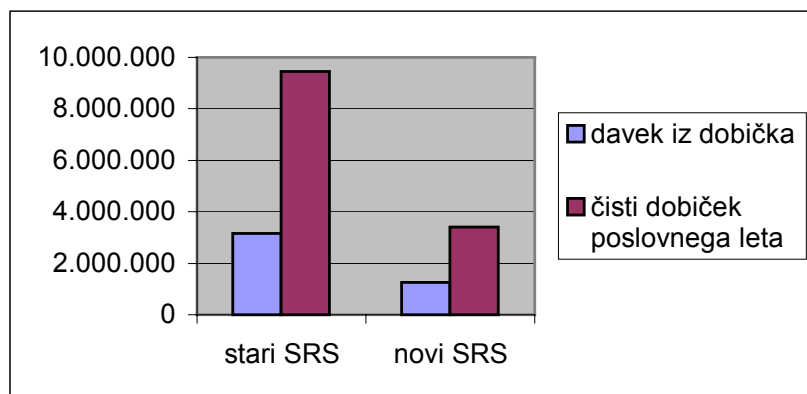
zap. št.	postavka v izkazu poslovnega izida	stari SRS	novi SRS	razlika
1.	dobiček iz poslovanja	4.634.426	4.658.342	-23.916
2.	dobiček iz rednega delovanja	12.624.226	4.658.342	7.965.884
3.	celotni dobiček	12.624.226	4.658.342	7.965.884
4.	davek iz dobička	3.156.057	1.264.585	1.891.472
5.	čisti dobiček poslovnega leta	9.468.169	3.393.757	6.074.412

c.) Pojasnilo ugotovljenih razlik

Dobiček iz poslovanja po starih SRS je nižji zaradi revalorizacije amortizacije, ki so jo novi SRS opustili. Postavke od 2 do 5 so po starih SRS občutno višje kot po novih SRS. Vzrok najdemo v revalorizaciji kapitala in stalnih sredstev. Zaradi značilne strukture v bilanci stanja (več stalnih sredstev kot lastnih virov) se to v revalorizacijski podbilanci izraža kot presežek revalorizacijskih prihodkov nad odhodki (priloga 6, stolpec 4, aop 131), kar posledično povečuje dobiček iz rednega delovanja, celotni dobiček in davek iz dobička. V obračunu po starih standardih je podjetje plačalo 3.156.057 SIT davka od dobička, po novih standardih ugotavljam 1.264.585 SIT davka iz dobička.

V grafu 3 prikazujem vpliv novih SRS na višino čistega dobička in davka od dobička .

Graf 3: Primerjava čistega dobička in davka od dobička po starih in novih SRS, v SIT



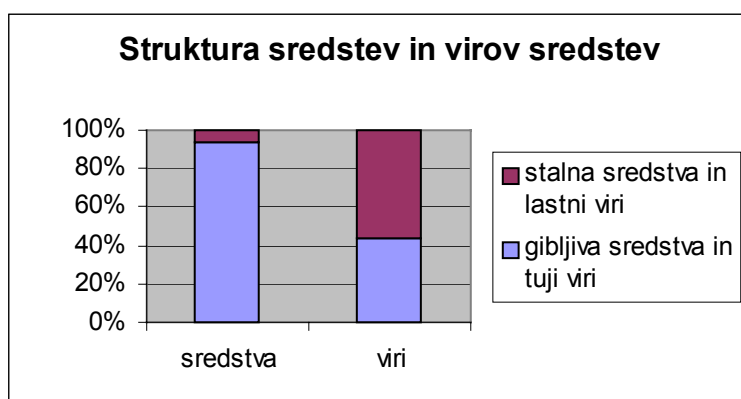
Vir: podatki iz zaporedne 4 in 5 tabela 9

3.3. Primer podjetja C, ki ima manj stalnih sredstev kot lastnih virov

V naslednjem primeru bom prikazala vpliv sprememb SRS na poslovni izid in na davek od dobička na primeru podjetja C, ki ima v strukturi bilance stanja manj stalnih sredstev kot lastnih virov (bilanca stanja priloga 7). Podjetje je registrirano kot trgovina na debelo z barvami in laki.

V strukturi celotnih sredstev je 6,7 % stalnih sredstev (oprema), 93,3 % pa predstavljajo gibljiva sredstva. V strukturi obveznosti do virov sredstev je 56,3 % lastnih virov in 43,7 % tujih virov. Strukturo sredstev in virov sredstev prikazujem v spodnjem grafu.

Graf. 4: Struktura sredstev in virov sredstev podjetja C, v SIT



Vir: Bilanca stanja podjetje C, priloga št. 7

V nadaljevanju se bom osredotočila le na poslovne dogodke, ki izhajajo iz začetne bilance stanja (priloga 7).

3.3.1. Vpliv poslovnih dogodkov, evidentiranih po starih SRS, na poslovni izid in davčni izkaz podjetja C

a.) Poslovni dogodki

Predpostavke: letna rast življenjskih potrebščin je 7 %, na novo vplačanega kapitala in ostalih poslovnih dogodkov med letom ni bilo.

1. Revalorizacija kapitala, knjigovodska vrednost 1. 1. = 53.349.000 SIT

Komentar: izvedemo obvezno revalorizacijo kapitala z 7 % revalorizacijsko stopnjo .

2. Amortiziramo del opreme s sedanjo knjigovodsko vrednostjo 1. 1.=6.360.000 SIT, amortizacijska stopnja 33,3 %.

3. Revalorizacija amortizacije.
4. Revalorizacija opreme.
5. Zapiranje kontov revalorizacije in prenos v revalorizacijski izid.
6. Izstavimo račun za storitve 7.000.000 SIT.

Tabela 10: Knjiženje poslovnih dogodkov po starih SRS, v SIT

zap. št.	vsebina	konto	v breme	v dobro	osnova za izračun	rev.	amortizacija
1.	revalorizacija kapitala	94		3.734.430	53.349.000	7,0%	
		28	3.734.430				
2.	amortizacija dela opreme	43	2.117.880		6.360.000		33,3%
		05		2.117.880			
3.	revalorizacija amortizacije	438	148.252			7,0%	
		28	0	148.252			
4.	revalorizacija opreme	04	296.948				
		28		296.948			
5.	revalorizacijski izid	28		3.289.230			
		74	3.289.230				
6.	realizacija	12	7.000.000				
		76		7.000.000			

b.) Ugotovitev revalorizacijskega izida

Tabela 11: Ugotovitev revalorizacijskega izida, v SIT

zap.št.	stanje konta	konto	v breme	v dobro
1.	revalorizacija kapitala	28	3.734.430	
2.	revalorizacija amortizacije opreme	28		148.252
3.	revalorizacija opreme	28		296.948
4.	revalorizacijski izid	28		3.289.230

c.) Poslovni izid podjetja (priloga 8, stolpec 4)

- Aop 125 iz poslovanja 4.733.868 SIT
- Aop 152 dobiček iz rednega delovanja 1.444.638 SIT
- Aop 164 celotni dobiček 1.444.638 SIT
- Aop 166 davek iz dobička 361.159 SIT (1.444.638*25 %)
- Aop 167 čisti dobiček 1.083.479 SIT (1.444.638 minus 361.159)

3.3.2. Vpliv poslovnih dogodkov, evidentiranih po novih SRS, na poslovni izid in davčni izkaz podjetja C.

a.) Poslovni dogodki

Knjiženje ob enakih predpostavkah: kapitala ne prevrednotimo, ker je rast evro:tolar manjša kot 5,5 %, povečanja kapitala med letom ni bilo, del stalnih sredstev v poslovnih knjigah je enaka iztržljivi vrednosti, zato sredstev ne prevrednotimo.

1. Amortizacija opreme, amortizacijska stopnja 33,3 %, stanje 1. 1.=6.360.000 SIT,
2. Izstavimo račun za opravljene storitve 7.000.000 SIT

Tabela 12: Knjiženje poslovnih dogodkov podjetja C po novih SRS, v SIT

zap. št.	vsebina	konto	v breme	v dobro	osnova za izračun	amort. stopnja
1.	amortizacija opreme	43	2.117.880		6.360.000	33%
		05		2.117.880		
2.	realizacija	12	7.000.000			
		76		7.000.000		

b.) Poslovni izid (priloga 8, stolpec 5)

- Aop 125 dobiček iz poslovanja 4.882.120 SIT,
- Aop 152 dobiček iz rednega delovanja 4.882.120 SIT
- Aop 164 celotni dobiček 4.882.120 SIT
- Aop 166 stolpec 5 davek od dobička 1.220.530 SIT ($4.882.120 * 25 \%$)
- Aop 167 stolpec 5 čisti dobiček 3.661.590 SIT ($4.882.120 \text{ minus } 1.220.120$)

Tabela 13: Primerjava postavk izkaza poslovnega izida po starih in novih SRS, v SIT

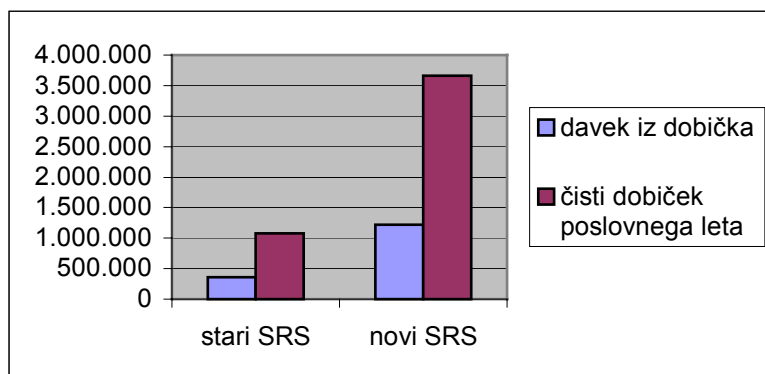
zap. št.	postavka v izkazu poslovnega izida	stari SRS	novi SRS	razlika
1.	dobiček iz poslovanja	4.733.868	4.882.120	148.252
2.	dobiček iz rednega delovanja	1.444.638	4.882.120	3.437.482
3.	celotni dobiček	1.444.638	4.882.120	3.437.482
4.	davek od dobička	361.159	1.220.530	859.371
5.	čisti dobiček poslovnega leta	1.083.479	3.661.590	2.578.111

c.) Pojasnilo ugotovljenih razlik

Vse postavke iz tabele 13 so po starih SRS nižje od postavk po novih SRS. Dobiček iz rednega delovanja in celotni dobiček sta po novih standardih občutno višja, ker sredstev in virov sredstev nismo revalorizirali. Novi standardi tako kapitalsko močnim

podjetjem sicer povečujejo donosnost, vendar tudi davek od dobička. V spodnjem grafu prikazujem primerjavo davka od dobička in čisti dobiček po starih in novih SRS.

Graf 5: Primerjava davka od dobička in čistega dobička, v SIT



Vir: podatki iz zaporedne 4 in 5 tabele 13

4. SKLEP

Iz navedenih simulacij poslovnih dogodkov ugotavljam velik vpliv spremenjenih SRS na poslovni izid in davčni izkaz podjetja. Zaradi odprave revalorizacije kapitala in stalnih sredstev je poslovni izid v veliki meri odvisen od sestave sredstev in obveznosti do njihovih virov v posameznih podjetjih.

Na podlagi bilanc stanj podjetij z različno strukturo stalnih sredstev in lastnih virov, ugotavljam naslednji vpliv spremenjenih SRS:

Če ima podjetje približno enaki strukturi stalnih sredstev in lastnih virov, potem vpliv novi SRS na izkaz uspeha ni izrazit. Po starih standardih smo stalna sredstva in lastne vire prevrednotili z istim odstotkom, zaradi česar vpliva na izkaz uspeha ni bilo. Po novih standardih prevrednotenje lahko opravimo, (ni obvezno) če so seveda osnovna sredstva podvrednotena. Razlika se ne kaže v izkazu uspeha in s tem v davku iz dobička ampak v večji bilančni vsoti podjetja.

Podjetja z več stalnimi sredstvi kot lastnimi viri po novih SRS ugotavljajo slabši poslovni izid, saj so po starih SRS izkazovala revalorizacijske prihodke iz naslova presežka revalorizacije stalnih sredstev nad lastnimi viri.

Pri podjetju, ki ima več lastnih virov kot stalnih sredstev v simulaciji knjiženj po novih SRS ugotavljam večji dobiček kot po starih SRS. Po starih SRS je podjetje s presežkom revalorizacije kapitala nad revalorizacijo stalnih sredstev ugotavljalo

revalorizacijske odhodke in s tem zniževalo poslovni izid, s tem pa tudi davčno osnovo.

Kapitalsko močna podjetja tako z novimi SRS verjetno niso povsem zadovoljna, saj bi bil poslovni izid pri upoštevanju rasti življenjskih stroškov bistveno manjši. Ob branju bilanc je nujno potrebno upoštevati razkritja k računovodskih izkazom, saj le na ta način ugotovimo, da rast oziroma zmanjšanje dobička ni nujno posledica boljših ali slabših rezultatov. V Sloveniji smo v letu 2002 beležili 7,2 % inflacijo, to dejstvo pa precej izniči pričakovane učinke novih SRS.

Po novih SRS bodo podjetja, ki imajo osnovna sredstva financirana s tujimi viri v drugačnem položaju, saj s posojili osnovno sredstvo lahko prevrednotijo za prevrednotenje posojila. Na ta način osnovno sredstvo, financirano s posojili poleg redne amortizacije praktično dodatno amortizirajo s stopnjo inflacije.

Seveda bodo novi SRS vplivali na poslovni izid podjetja tudi z vidika prevrednotenja sredstev in dolgov. Zato bo na poslovni izid precej vplivalo dejstvo, ali imajo podjetja v poslovnih knjigah sredstva in dolgove evidentirane po pošteni vrednosti ali ne.

Kot sem že omenila, zakon o davku od dobička pravnih oseb ni sledil spremembam novih SRS, zato se tudi v moji nalogi pojavljajo nekatere dileme s stališča davčno priznanih odhodkov (prevrednotovalni poslovni odhodki).

5. LITERATURA

1. Čuček Renata: Prehod od načela previdnosti k načelu poštene vrednosti. Revizor, Ljubljana, 2001, 1, str.28 - 43.
2. Hieng Romana: Terjatve in dolgovi v prenovljenih SRS 5. IKS - revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, XVIII, 2001, str. 53 – 68.
3. Hieng Romana: Vpliv sprememb SRS na davčni izkaz. Zbornik referatov 3. davčne konference Slovenskega inštituta za revizijo. Ljubljana, 2002, str. 5-16.
4. Hieng Romana: Odhodki in prihodki. IKS - revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, XXIX, 9 - 10, 2002a, str. 211.
5. Hieng Romana: 5.Letna konferenca preizkušenih računovodij. Zbornik referatov, Ljubljana, Slovenski inštitut za revizijo, 2002b, str. 49 - 70.
6. Horvat Tatjana: Ovire pri globalizaciji računovodstva. Finance, Ljubljana 2001, 56, str. 19.
7. Koletnik Franc: Harmonizacija računovodstva v evropski zvezi. 15. Posvetovanje o računovodstvu, davščinah in financah. Društvo računovodij, finančnikov in revizorjev Maribor. Maribor 2000, str. 5 - 26.
8. Kordež Bine: O odpravi revalorizacije. Okrogla miza Bančnega vestnika: Odprava revalorizacije - argumenti za ali proti. Bančni vestnik, Ljubljana, 49 (2000), 10, str.21 - 22.
9. Kordež Bine: Stare bilance boljše od novih. Finance, 2002, 39, str. 3.
10. Koželj Stanko: Spreminjanje in prenavljanje sedanjih slovenskih računovodskih standardov. Denar, Ljubljana, 10, 2000, 17, str. 25 - 27.
11. Koželj Stanko: Prevrednotovanje nekaterih gospodarskih kategorij po novem.IKS - revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, XXVIII, 2001, str.25 - 27.
12. Koželj Stanko: Novosti v SRS 4-zaloge. IKS - revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, XVIII, 2001a,12, str. 50 - 52.

13. Mayr Branko: Prevrednotenje in davek od dobička. Finance, Ljubljana, 2001, 44, str.17.
14. Mayr Branko: Prevrednotovanje premoženja - zmote in pravila.Podjetnik, november 2002, str.76.
15. Mayr Branko: Prenovljeni slovenski računovodski standardi. Davčno - finančna praksa, Maribor, III, 2002a, 1, str.31 - 36.
16. Mayr Branko: Izkaz poslovnega izida z bilančnim dobičkom. Zbornik referatov, 4. Kongres računovodskih servisov, Portorož, 2002b, str.31 - 42.
17. Odar Marjan: Indeksacija in revalorizacija v računovodstvu. Revizor, Ljubljana, 10 1999), 2, str. 49 - 60.
18. Odar Marjan: Nekatero zmote in nerazumevanje revalorizacije. Okrogla miza Bančnega vestnika:Odprava revalorizacije-argumenti za ali proti. Bančni vestnik, Ljubljana, 49 (2000), 10, str. 27 - 28.
19. Odar Marjan: Prenova slovenskih računovodskih standardov. Zbornik referatov 32. Simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji, Portorož: Koordinacijski odbor Zveze ekonomistov Slovenije in Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2000a, str. 377 - 392.
20. Odar Marjan: Najpomembnejše spremembe uvoda v Slovenske računovodske standarde. IKS - revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, XVIII, 2001, 12, str. 13 - 23.
21. Odar Marjan: Finančne naložbe po novem (SRS 3 in 6). IKS - revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, XVIII, 2001a, 12, str. 43 - 49.
22. Odar Marjan: Novosti v SRS 8-kapital. IKS, revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 2001b, XVIII, 12, str. 59 - 63.
23. Odar Marjan: Problemi povezani z vrednotenjem sredstev po SRS, in nekatere možne rešitve. Revizor, Ljubljana, 2002,2, str. 49 - 71.
24. Odar Marjan: Kako novi SRS vplivajo na izkaz dobička. Finance, Ljubljana, 2002a, 172, str. 18.

25. Odar Marjan: Problemi, povezani z vrednotenjem sredstev po SRS, in nekatere možne rešitve. Revizor, Ljubljana, 2/02,2002b, str. 49 – 71.
26. Štrekelj Vlado: Dolgoročne rezervacije. IKS, revija za računovodstvo in finance, XXVIII, Ljubljana,12, 2001, str. 69.
27. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Koželj Stanko, Kokotec-Novak Majda: Finančno računovodstvo, Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1996, 406 str.,13 pril.
28. Zupančič Vera: Osnovna sredstva v prenovljenih SRS 1.2 in 13.5. Letna konferenca preizkušenih računovodij, zbornik referatov Ljubljana, 2002, str. 35 - 48.

6. VIRI

1. Slovenski računovodski standardi. Ljubljana, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1999.
2. Slovenski računovodski standardi (Uradni list RS št. 107/2001).
3. Mednarodni računovodski standardi 2001, IASB Publications Department, London, United Kingdom.
4. Zakon o gospodarskih družbah (vključno z novelo ZGD-F), GV Založba, Ljubljana 2001.
5. Uradni list RS 108/2002, str. 12912 - 12913

7. PRILOGE

PODJETJE A

- Priloga 1 Bilanca stanja na dan 1.1.
- Priloga 2 Izkaz poslovnega izida po starih in novih SRS
- Priloga 3 Davčni izkaz po starih SRS
- Priloga 4 Davčni po novih SRS

PODJETJE B

- Priloga 5 Bilanca stanja na dan 1.1.
- Priloga 6 Izkaz poslovnega izida po starih in novih SRS

PODJETJE C

- Priloga 7 Bilanca stanja na dan 1.1.
- Priloga 8 Izkaz poslovnega izida po starih in novih SRS

PODJETJE A

PRILOGA 1

BILANCA STANJA na dan 1.1. v SIT			
1.	2.	3.	4.
konto	vsebina	aop	
	SREDSTVA (002+022+047)	001	88.822.000
	A. STALNA SREDSTVA (003+009+017)	002	48.890.000
	I. Neopredmetena dolgoročna sredstva	003	
	II. Opredmetena osnovna sredstva (0110+011+013+017)	009	48.890.000
del 02	1. Zemljišče	010	
del 02	2. Zgradbe	011	40.024.000
del 04,05	3. Druge naprave in stroji	013	8.866.000
	III. Dolgoročne finančne naložbe	017	
	B. GIBLJIVA SREDSTVA (023+029+041+046)	022	39.932.000
	I. Zaloge	023	8.574.000
65,66	1. Trgovsko blago	027	
del 13	2. Predujmi za zaloge	028	8.574.000
	II. Poslovne terjatve	029	27.542.000
	1. Kratkoročne poslovne terjatve	035	27.542.000
del 12	2. Kratkoročne poslovne terjatve do kupcev	036	27.542.000
	III. Kratkoročne finančne naložbe	041	
10,11	IV. Dobroimetje pri bankah, čeki in gotovina	046	3.816.000
	C. AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	047	
99	Zabilančna sredstva	048	
	OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV (050+067+068+082)	049	88.822.000
	A KAPITAL (051+054+055+060-061+062-063+064)	050	46.864.000
	I. Vpoklicani kapital (052)	051	17.025.000
	1. Osnovni kapital	052	17.025.000
	II. Kapitalske rezerve	054	
	III. Rezerve iz dobička	055	
	IV. Preneseni čisti dobiček	060	21.916.000
	V. Prenesena čista izguba	061	
	VI. Čisti dobiček poslovnega leta	062	
	VII. Čista izguba poslovnega leta	063	
	VIII. Prevrednotovalni popravki kapitala	064	7.923.000
	1. Splošni prevrednotovalni popravek kapitala	065	7.923.000
	B. REZERVACIJE	067	
	C. FINANČNE IN POSLOVNE OBVEZNOSTI (069+075)	068	41.911.000
	I. Dolgoročne finančne in poslovne obveznosti	069	
	II. Kratkoročne finančne in poslovne obveznosti (075+077+078)	075	41.911.000
	1. Kratkoročne finančne obveznosti do bank	077	13.327.000
	2. Kratkoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev	078	26.587.000
	3. Druge kratkoročne finančne in poslovne obveznosti	081	1.997.000
	D. PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	082	47.000
	Zabilančne obveznosti	083	

PRILOGA 2

PODATKI IZ IZKAZA POSLOVNEGA IZIDA v obdobju od 1.1. do 31.12. V SIT				
1.	2.	3.	4.	5.
konto	vsebina	aop	stari SRS	novi SRS
	A. ČISTI PRIHODKI OD PRODAJE	090	16.000.000	16.000.000
del 76	I. Čisti prihodki od prodaje proizvodov in storitev na tujem trgu	095	16.000.000	16.000.000
	B. POVEČANJE VREDNOSTI ZALOG PROIZVODOV IN NEDOKONČANE PROIZVODNJE	097		
	C. ZMANJŠANJE VREDNOSTI ZALOG PROIZVODOV IN NEKOKONČANE PROIZVODNJE	098		
	Č. USREDSTVENI LASTNI PROIZVODI IN LASTNE STORITVE	099		
	D. SUBVENCije, DOATICIJE IN DRUGI PRIHODKI, KI SO POVEZANI S POSLOVNIMI UČINKI	100		
	E. DRUGI POSLOVNI PRIHODKI	101		
	F. KOSMATI DONOS OD POSLOVANJA	102	16.000.000	16.000.000
	G. POSLOVNI ODHODKI	103	13.524.231	12.703.067
	I. Stroški blaga, materiala in storitev	104	8.000.000	8.312.000
del 70	1. Nabavna vrednost prodanega blaga in materiala	105	8.000.000	8.000.000
	2. Stroški porabljenega materiala	106		112.000
	3. Stropki storitev	110		200.000
	II. Stroški dela	115		
	III. Odpisi vrednosti	120	5.324.231	4.391.067
43	1. Amortizacija osnovnih sredstev	121	5.324.231	2.617.867
	2. Prevrednotovalni poslovni odhodki osnovnih sredstev	122		1.773.200
	3. Prevrednotovalni poslovni odhodki obratnih sredstev	123		
	IV. Drugi poslovni odhodki	124	200.000	
	H. DOBIČEK IZ POSLOVANJA	125	2.475.769	3.296.933
	I. IZGUBA IZ POSLOVANJA	126		
	J. FINANČNI PRIHODKI	127	421.000	
	K. FINANČNI ODHODKI	141	450.960	
	I. Prevrednotovalni finančni odhodki	142	50.960	
	II. Finančni odhodki za obresti	146	400.000	
	L. DAVEK IZ DOBIČKA IZ REDNEGA DELOVANJA	151		
	M. ČISTI DOBIČEK IZ REDNEGA DELOVANJA	152	2.445.809	3.296.933
	N. ČISTA IZGUBA IZ REDNEGA DELOVANJA	153		
	O. IZREDNI PRIHODKI	154		
	P. IZREDNI ODHODKI	157		
	R. DOBIČEK ZUNAJ REDNEGA DELOVANJA	160		
	S. IZGUBA ZUNAJ REDNEGA DELOVANJA	161		

	Š. DAVEK IZ DOBIČKA ZUNAJ REDNEGA DELOVANJA	162		124.233
	T. DRUGI DAVKI	163		
	U. CELOTNI DOBIČEK	164	2.445.809	3.296.933
	V. CELOTNA IZGUBA	165		
	Z. DAVKI SKUPAJ	166		124.233
	Ž. ČISTI DOBIČEK OBRAČUNSKEGA OBDOBJA	167	2.445.809	3.172.700
	X. ČISTA IZGUBA OBRAČUNSKEGA OBDOBJA	168		

PRILOGA 3

OBRAČUN DAVKA OD DOBIČKA PRAVNIH OSEB		
obdobje 1.1. do 31.12. v SIT		
zap. št.	elementi	znesek
1.	prihodki (aop102+127 stolpec 4)poslovnega izida podjetja A	16.421.000
2.	odhodki (aop 104+120+124+142-davčno nepriznani odhodki)	13.775.191
3.	davčna osnova I.(zap.1 manj zap. 2)	2.645.809
4.	davčna osnova II.(zap. 3) ker ni zmanjšanj ali povečanj davčne osnove po ZDPO	2.645.809
5.	investiran znesek (40% od 7.000.000 investicij)	2.645.809
6.	davčna osnova III (zap.5 manj zap.6)	0
7.	davek (zapl. 6*25%)	0
DODATNI PODATKI		
1.	davčno nepriznani odhodki	200.000

PRILOGA 4

OBRAČUN DAVKA OD DOBIČKA PRAVNIH OSEB		
obdobje 1.1. do 31.12. v SIT		
zap. št.	elementi	znesek
1.	prihodki (aop102+127 stolpec 4)poslovnega izida podjetja A	16.000.000
2.	odhodki (aop 104+120+124+142-davčno nepriznani odhodki)	12.703.067
3.	davčna osnova I.(zap.1 manj zap. 2)	3.296.933
4.	davčna osnova II.(zap. 3) ker ni zmanjšanj ali povečanj davčne osnove po ZDPO	3.296.933
5.	investiran znesek (40% od 7.000.000 investicij)	2.800.000
6.	davčna osnova III (zap.5 manj zap.6)	496.933
7.	davek (zapl. 6*25%)	124.233
DODATNI PODATKI		
1.	davčno nepriznani odhodki	0

PODJETJE B

PRILOGA 5

BILANCA STANJA na dan 1.1. v SIT			
1.	2.	3.	4.
konto	vsebina	aop	
	SREDSTVA	001	200.924.000
	A.STALNA SREDSTVA	002	177.813.000
	I. Neopredmetena dolgoročna sredstva	003	
	II. Opredmetena osnovna sredstva	009	70.830.000
del 02	1. Zemljišče	010	69.804.000
del 02	2. Zgradbe	011	
del 04,05	3. Druge naprave in stroji	013	1.026.000
	III. Dolgoročne finančne naložbe	017	106.983.000
	1. Deleži in druge dolgoročne finančne terjatve	020	106.983.000
	B. GIBLJIVA SREDSTVA	022	23.066.000
	I. Zaloge	023	0
65,66	1. Trgovsko blago	027	
del 13	2. Predujmi za zaloge	028	
	II. Poslovne terjatve	029	12.328.000
	1. Kratkoročne poslovne terjatve	035	12.328.000
del 12	2. Kratkoročne poslovne terjatve do kupcev	036	12.328.000
	III. Kratkoročne finančne naložbe	041	761.000
10,11	IV. Dobroimetje pri bankah, čeki in gotovina	046	9.977.000
	C. AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	047	45.000
99	Zabilančna sredstva	048	
	OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV	049	200.924.000
	A KAPITAL	050	63.673.000
	I. Vpoklicani kapital	051	2.100.000
	1. Osnovni kapital	052	2.100.000
	II. Kapitalske rezerve	054	
	III. Rezerve iz dobička	055	
	IV. Preneseni čisti dobiček	060	56.294.000
	V. Prenesena čista izguba	061	
	VI. Čisti dobiček poslovnega leta	062	
	VII. Čista izguba poslovnega leta	063	
	VIII. Prevrednotovalni popravki kapitala	064	5.279.000
	1. Splošni prevrednotovalni popravek kapitala	065	5.279.000
	B. REZERVACIJE	067	
	C. FINANČNE IN POSLOVNE OBVEZNOSTI	068	136.984.000
	I. Dolgoročne finančne in poslovne obveznosti	069	1.884.000
	II. Kratkoročne finančne in poslovne obveznosti	075	135.100.000
	1. Kratkoročne finančne obveznosti do bank	077	
	2. Kratkoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev	078	61.652.000
	3. Druge kratkoročne finančne in poslovne obveznosti	081	73.448.000
	D. PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	082	267.000
	Zabilančne obveznosti	083	

PRILOGA 6

PODATKI IZ IZKAZA POSLOVNEGA IZIDA v obdobju od 1.1. do 31.12. v SIT				
1.	2.	3.	4.	5.
konto	vsebina	aop	stari SRS	novi SRS
	A. ČISTI PRIHODKI OD PRODAJE (095)	090	5.000.000	5.000.000
del 76	I.Čisti prihodki od prodaje proizvodov in storitev na tujem trgu	095	5.000.000	5.000.000
	B. POVEČANJE VREDNOSTI ZALOG PROIZVODOV IN NEDOKONČANE PROIZVODNJE	097		
	C. ZMANJŠANJE VREDNOSTI ZALOG PROIZVODOV IN NEKOKONČANE PROIZVODNJE	098		
	Č. USREDSTVENI LASTNI PROIZVODI IN LASTNE STORITVE	099		
	D. SUBVENCije, DOATICIJE IN DRUGI PRIHODKI, KI SO POVEZANI S POSLOVNIMI UČINKI	100		
	E. DRUGI POSLOVNI PRIHODKI	101		
	F. KOSMATI DONOS OD POSLOVANJA (090+097-098+099 do 101)	102	5.000.000	5.000.000
	G. POSLOVNI ODHODKI (104+120+124)	103	365.574	341.658
	I. Stroški blaga, materiala in storitev (105+106+110)	104		
del 70	1.Nabavna vrednost prodanega blaga in materiala	105		
	2. Stroški porabljenega materiala	106		
	3. Stroški storitev	110		
	II. Stroški dela	115		
	III. Odpisi vrednosti (121+122+123)	120	365.574	341.658
43	1. Amortizacija osnovnih sredstev	121	365.574	341.658
	2. Prevrednotovalni poslovni odhodki osnovnih sredstev	122		
	3. Prevrednotovalni poslovni odhodki obratnih sredstev	123		
	IV. Drugi poslovni odhodki	124		
	H. DOBIČEK IZ POSLOVANJA (102-103)	125	4.634.426	4.658.342
	I. IZGUBA IZ POSLOVANJA	126		
	J. FINANČNI PRIHODKI (131)	127	7.989.800	
	1. Drugi finančni prihodki iz deležev	131	7.989.800	
	K. FINANČNI ODHODKI	141		
	I. Prevrednotovalni finančni odhodki	142		
	II. Finančni odhodki za obresti	146		
	L. DAVEK IZ DOBIČKA IZ REDNEGA DELOVANJA	151		
	M. ČISTI DOBIČEK IZ REDNEGA DELOVANJA (125+127-126-141-151)	152	12.624.226	4.658.342
	N. ČISTA IZGUBA IZ REDNEGA DELOVANJA	153		
	O. IZREDNI PRIHODKI	154		
	P. IZREDNI ODHODKI	157		

	R. DOBIČEK ZUNAJ REDNEGA DELOVANJA	160		
	S. IZGUBA ZUNAJ REDNEGA DELOVANJA	161		
	Š. DAVEK IZ DOBIČKA ZUNAJ REDNEGA DELOVANJA	162	3.156.056	1.264.585
	T. DRUGI DAVKI	163		
	U. CELOTNI DOBIČEK (125+127-126-141+160-161)	164	12.624.226	4.658.342
	V. CELOTNA IZGUBA	165		
	Z. DAVKI SKUPAJ (151+162+163)	166	3.156.056	1.264.585
	Ž. ČISTI DOBIČEK OBRAČUNSKEGA OBDOBJA (164-166)	167	9.468.170	3.393.757
	X. ČISTA IZGUBA OBRAČUNSKEGA OBDOBJA	168		

PODJETJE C

PRILOGA 7

BILANCA STANJA na dan 1.1. v SIT			
1.	2.	3.	4.
konto	vsebina	aop	
	SREDSTVA	001	94.637.000
	A.STALNA SREDSTVA	002	6.360.000
	I. Neopredmetena dolgoročna sredstva	003	
	II. Opredmetena osnovna sredstva	009	6.360.000
del 02	1. Zemljišče	010	
del 02	2. Zgradbe	011	
del 04,05	3. Druge naprave in stroji	013	6.360.000
	III. Dolgoročne finančne naložbe	017	0
	1. Deleži in druge dolgoročne finančne terjatve	020	
	B. GIBLJIVA SREDSTVA	022	88.277.000
	I. Zaloge	023	32.668.000
65,66	1. Trgovsko blago	027	32.668.000
del 13	2. Predujmi za zaloge	028	
	II. Poslovne terjatve	029	47.911.000
	1. Kratkoročne poslovne terjatve	035	47.911.000
del 12	2. Kratkoročne poslovne terjatve do kupcev	036	47.911.000
	III. Kratkoročne finančne naložbe	041	236.000
10,11	IV. Dobroimetje pri bankah, čeki in gotovina	046	7.462.000
	C. AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	047	
99	Zabilančna sredstva	048	
	OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV	049	94.637.000
	A KAPITAL	050	53.349.000
	I. Vpoklicani kapital	051	17.417.000
	1. Osnovni kapital	052	17.417.000
	II. Kapitalske rezerve	054	
	III. Rezerve iz dobička	055	240.000
	IV. Preneseni čisti dobiček	060	31.479.000
	V. Prenesena čista izguba	061	
	VI. Čisti dobiček poslovnega leta	062	
	VII. Čista izguba poslovnega leta	063	
	VIII. Prevrednotovalni popravki kapitala	064	4.213.000
	1. Splošni prevrednotovalni popravek kapitala	065	4.213.000
	B. REZERVACIJE	067	
	C. FINANČNE IN POSLOVNE OBVEZNOSTI	068	41.288.000
	I. Dolgoročne finančne in poslovne obveznosti	069	
	II. Kratkoročne finančne in poslovne obveznosti	075	41.288.000
	1. Kratkoročne finančne obveznosti do bank	077	
	2. Kratkoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev	078	41.288.000
	3. Druge kratkoročne finančne in poslovne obveznosti	081	
	D. PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	082	
	Zabilančne obveznosti	083	

PRILOGA 8

PODATKI IZ IZKAZA POSLOVNEGA IZIDA v obdobju od 1.1. do 31.12. v SIT				
1.	2.	3.	4.	5.
konto	vsebina	aop	stari SRS	novi SRS
	A. ČISTI PRIHODKI OD PRODAJE (095)	090	7.000.000	7.000.000
del 76	I.Čisti prihodki od prodaje proizvodov in storitev na tujem trgu	095	7.000.000	7.000.000
	B. POVEČANJE VREDNOSTI ZALOG PROIZVODOV IN NEDOKONČANE PROIZVODNJE	097		
	C. ZMANJŠANJE VREDNOSTI ZALOG PROIZVODOV IN NEKOKONČANE PROIZVODNJE	098		
	Č. USREDSTVENI LASTNI PROIZVODI IN LASTNE STORITVE	099		
	D. SUBVENCIJE, DOATICIJE IN DRUGI PRIHODKI, KI SO POVEZANI S POSLOVNIMI UČINKI	100		
	E. DRUGI POSLOVNI PRIHODKI	101		
	F. KOSMATI DONOS OD POSLOVANJA (090+097-098+099 do 101)	102	7.000.000	7.000.000
	G. POSLOVNI ODHODKI (104+120+124)	103	2.266.132	2.117.880
	I. Stroški blaga, materiala in storitev (105+106+110)	104		
del 70	1.Nabavna vrednost prodanega blaga in materiala	105		
	2. Stroški porabljenega materiala	106		
	3. Stroški storitev	110		
	II. Stroški dela	115		
	III. Odpisi vrednosti (121+122+123)	120	2.266.132	2.117.880
43	1. Amortizacija osnovnih sredstev	121	2.266.132	2.117.880
	2. Prevrednotovalni poslovni odhodki osnovnih sredstev	122		
	3. Prevrednotovalni poslvni odhodki obratnih sredstev	123		
	IV. Drugi poslovni odhodki	124		
	H. DOBIČEK IZ POSLOVANJA (102-103)	125	4.733.868	4.882.120
	I. IZGUBA IZ POSLOVANJA	126		
	J. FINANČNI PRIHODKI (131)	127	0	
	I. Drugi finančni prihodki iz deležev	131		
	K. FINANČNI ODHODKI (142)	141	3.289.230	
	I. Prevrednotovalni finačni odhodki	142	3.289.230	
	II. Finančni odhodki za obresti	146		
	L. DAVEK IZ DOBIČKA IZ REDNEGA DELOVANJA	151		
	M. ČISTI DOBIČEK IZ REDNEGA DELOVANJA (125+127-126-141-151)	152	1.444.638	4.882.120
	N. ČISTA IZGUBA IZ REDNEGA DELOVANJA	153		
	O. IZREDNI PRIHODKI	154		
	P. IZREDNI ODHODKI	157		

	R. DOBIČEK ZUNAJ REDNEGA DELOVANJA	160		
	S. IZGUBA ZUNAJ REDNEGA DELOVANJA	161		
	Š. DAVEK IZ DOBIČKA ZUNAJ REDNEGA DELOVANJA	162	361.159	1.264.585
	T. DRUGI DAVKI	163		
	U. CELOTNI DOBIČEK (125+127-126-141+160-161)	164	1.444.638	4.882.120
	V. CELOTNA IZGUBA	165		
	Z. DAVKI SKUPAJ (151+162+163)	166	361.159	1.220.530
	Ž. ČISTI DOBIČEK OBRAČUNSKEGA OBDOBJA (164-166)	167	1.083.479	3.661.590
	X. ČISTA IZGUBA OBRAČUNSKEGA OBDOBJA	168		