

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

SPECIALISTIČNO DELO

**VPLIV VREDNOTENJA OSNOVNIH SREDSTEV NA
POSLOVNI IN DAVČNI IZID PODJETJA**

Ljubljana, 30.10.2007

LOLA NOVAKOVIĆ

IZJAVA

Študentka Lola Novaković izjavljam, da sem avtorica tega specialističnega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof. dr. Slavke Kavčič in skladno s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim objavo specialističnega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 30.10.2007

Podpis:

KAZALO VSEBINE

1 UVOD	1
1.1 PROBLEMATIKA IN NAMEN SPECIALISTIČNEGA DELA.....	1
1.2 CILJ RAZISKAVE	2
1.3 METODE DELA.....	3
2 OPREDELITEV OSNOVNIH SREDSTEV V SLOVENIJI	3
2.1 OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA.....	4
2.1.1 Razvrščanje opredmetenih osnovnih sredstev.....	4
2.1.2 Pripoznavanje opredmetenih osnovnih sredstev.....	7
2.1.3 Začetno računovodsko merjenje opredmetenih osnovnih sredstev.....	7
2.2 NEOPREDMETENA DOLGOROČNA SREDSTVA	10
2.2.1 Razvrščanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev.....	10
2.2.2 Pripoznavanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev.....	11
2.2.3 Začetno računovodsko merjenje neopredmetenih dolgoročnih sredstev.....	12
3 VREDNOTENJE OSNOVNIH SREDSTEV V SLOVENIJI	13
3.1 VREDNOTENJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV	15
3.1.1 Model nabavne vrednosti	15
3.1.2 Model prevrednotenja	16
3.1.3 Prevrednotenje zaradi oslabilve.....	18
3.1.4 Prevrednotenje zaradi odprave oslabilve	18
3.2 VREDNOTENJE NEOPREDMETENIH DOLGOROČNIH SREDSTEV	19
3.2.1 Model nabavne vrednosti	19
3.2.2 Model prevrednotenja	20
3.3 AMORTIZACIJA	21
3.3.1 Amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev.....	21
3.3.2 Amortizacija neopredmetenih dolgoročnih sredstev.....	25
4 VPLIV VREDNOTENJA OSNOVNIH SREDSTEV NA POSLOVNI IN DAVČNI IZID V SLOVENIJI	27
4.1 RAČUNOVODSKI IN DAVČNI IZKAZ	27
4.1.1 Izkaz poslovnega izida.....	27
4.1.2 Davčni izkaz	28
4.1.3 Povezanost poslovnega in davčnega izkaza.....	28
4.2 RAZLIKA MED IZKAZOM POSLOVNEGA IZIDA IN DAVČNIM IZKAZOM – ODLOŽENI DAVKI V SLOVENIJI.....	29
4.2.1 Odloženi davki.....	31
4.2.2 Terjatve in obveznosti iz naslova odloženih davkov.....	32
4.3 DAVČNA OBRAVNAVA OSNOVNIH SREDSTEV V SKLADU Z ZDDPO–1, 2006.....	33
4.3.1 Opredmetena osnovna sredstva.....	34
4.3.1.1 Vrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev.....	34
4.3.1.2 Razdelitev opredmetenega osnovnega sredstva na sestavne dele.....	35
4.3.1.3 Popravila opredmetenih osnovnih sredstev	35
4.3.1.4 Opredmetena osnovna sredstva do 500 evrov.....	36
4.3.1.5 Stroški razgradnje, odstranitve in obnovitve nahajališča.....	37
4.3.1.6 Donacije in državne podpore	37
4.3.2 Neopredmetena dolgoročna sredstva	37
4.3.2.1 Razvrstitev neopredmetenih sredstev.....	37
4.3.2.2 Prevrednotovanje neopredmetenih sredstev	38

4.3.2.3	<i>Organizacijski stroški</i>	38
4.3.3	<i>Amortizacija</i>	39
4.3.4	<i>Davčne olajšave za investicije v osnovna sredstva</i>	41
4.4	ODLOŽENI DAVKI PRI OSNOVNIH SREDSTVIH V SLOVENIJI	43
4.4.1	<i>Odbitne začasne razlike</i>	43
4.4.2	<i>Obdavčljive začasne razlike</i>	44
5	PRAKTIČNI PRIKAZ VPLIVA VREDNOTENJA OSNOVNIH SREDSTEV NA POSLOVNI IN DAVČNI IZID	44
5.1	PREDSTAVITEV PODJETJA ABC	45
5.2	OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA	46
5.2.1	<i>Prevrednotenje nepremičnin zaradi okrepitve</i>	46
5.2.2	<i>Prevrednotenje osnovnih sredstev zaradi oslabitve</i>	52
5.2.3	<i>Obračunana nižja amortizacija od davčno priznane</i>	58
5.2.4	<i>Obračunana amortizacija nad davčno priznano</i>	59
5.2.5	<i>Amortizacija drobnega inventarja</i>	60
5.3	NEOPREDMETENA DOLGOROČNA SREDSTVA	61
5.3.1	<i>Obračunana amortizacija nad davčno priznano</i>	61
5.4	UPORABA RAZLIČNIH METOD AMORTIZIRANJA	63
6	SKLEP	65
7	LITERATURA	67
8	VIRI	69
PRILOGE		

1 UVOD

1.1 PROBLEMATIKA IN NAMEN SPECIALISTIČNEGA DELA

Računovodstvo je dejavnost ugotavljanja, merjenja in posredovanja v denarni merski enoti izraženih pojavov, ki se nanašajo na poslovanje določenega poslovnega sistema. Zagotavlja informacije, ki omogočajo analizo preteklega poslovanja in tej podlagi sprejemanje odločitev o prihodnjem poslovanju (Arnold, Turley, 1996, str. 5).

Računovodstvo osnovnih sredstev je v podjetjih eden izmed glavnih sestavnih delov celotnega računovodstva, saj osnovna sredstva običajno predstavljajo razmeroma velik del sredstev v bilanci stanja, njihovo vrednotenje in prenašanje vrednosti na poslovne učinke pa lahko močno vpliva na izkazovanje uspešnosti podjetja. Zato je pomembno, kdaj jih podjetje zavede v svoje knjige in kako določi njihovo vrednost ter obračunava amortizacijo.

Zemljišča, nepremičnine in oprema predstavljajo glavni vir sredstev prihodnjih zmožnosti storitev podjetja, zato je njihovo vrednotenje za uporabnike izkazov zelo pomembno, saj predstavlja premoženje, ki bo podjetju na razpolago v prihodnosti in lahko kaže na nekatere pokazatelje bodoče likvidnosti in denarnih tokov (Schroeder, Clark, 1995, str. 307). Da bi podjetje lahko dosegalo zastavljene poslovne cilje v prihodnosti, mora računovodstvu osnovnih sredstev torej nameniti veliko pozornosti, pri tem pa se mora ravnati v skladu z računovodskimi pravili in veljavno zakonodajo.

Slovenski računovodski standardi so pravila stroke, ki so zakonsko določena, hkrati pa so to temeljna pravila in zahteve računovodenja. V skladu s SRS (2006) se sestavljajo tudi računovodski izkazi organizacij v Sloveniji.

Vstop Slovenije v Evropsko unijo je prinesel tudi uporabo obstoječega pravnega reda in zakonskih aktov EU. Uredba Evropskega parlamenta o obvezni uporabi Mednarodnih standardov računovodskega poročanja, ki je za poročanje po MSRP zavezovala samo podjetja, ki pripravljajo konsolidirane računovodske izkaze, njihovi vrednostni papirji pa kotirajo na borzah članic EU, je začela veljati pri nas v letu 2004. Večja mednarodna primerljivost računovodskih izkazov pa se ne dosega le z neposredno uporabo MSRP, ampak tudi posredno, tako da se nacionalni računovodski okviri približujejo rešitvam v MSRP. To nakazuje tudi prenova Slovenskih računovodskih standardov (odslej SRS). Ta izhaja iz temeljnega izhodišča, da morajo biti SRS (2006) skladni z zahtevami 4. in 7. direktive EU, hkrati pa naj bi bila zapisana pravila vrednotenja in merjenja računovodskih postavk enaka pravilom, ki jih določajo MSRP. S soglasjem ministra za finance oziroma Ministrstva za gospodarstvo Republike Slovenije veljajo prenovljeni SRS (2006) od 1. januarja 2006. Rešitve iz Mednarodnih računovodskih standardov se lahko uporabijo, če v SRS (2006) določeni problemi niso obravnavani ali v SRS (2006) ni predvidenih določenih postopkov za reševanje problemov, in če SRS (2006) to dopuščajo.

Področje osnovnih sredstev obravnavajo SRS 1–Opredmetena osnovna sredstva, SRS 2–Neopredmetena osnovna sredstva ter SRS 13–Stroški amortizacije. SRS obravnavajo pripoznavanje, odprave pripoznanj, začetno računovodsko merjenje osnovnih sredstev ter prevrednotovanje osnovnih sredstev.

Rezultat poslovanja z opredmetenimi osnovnimi sredstvi z računovodskega vidika se kaže v računovodskem izkazu poslovnega izida. Ta je osnova za sestavo davčnega izkaza poslovnega izida, sestavljenega na podlagi davčne zakonodaje, ki se sicer opira na računovodske standarde, ni pa z njimi popolnoma usklajena. Med določbami iz Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO–1, 2006) in smernicami iz SRS (2006) velikokrat prihaja do razhajanj. Zakon se sicer sklicuje na računovodske standarde v svojih določbah o davčni osnovi, in sicer pravi, da se za ugotavljanje dobička priznavajo prihodki in odhodki v zneskih, ugotovljenih v izkazu uspeha, na podlagi usmeritev iz računovodskih standardov. Vendar se v nekaterih primerih določbe v ZDDPO–1, 2006 ne ujemajo s predpisi. Do razlik prihaja med dovoljenimi prihodki in odhodki v davčni in poslovni bilanci. Tako so odhodki, povezani z opredmetenimi osnovnimi sredstvi, ki so zajeti v računovodskem izkazu poslovnega izida davčno priznani, razen tistih, ki so z zakonskimi določili upoštevani v omejenem obsegu oziroma jih sploh ni dovoljeno zajemati kot odhodke v davčnem obračunu.

Razlike med poslovnim dobičkom in osnovo davka od dobička so bile v preteklosti trajne. Določbe v prenovljenem Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO–1, 2006) pa določajo podlago za nastanek začasnih razlik med poslovnim izidom in davčno osnovo, in s tem pojav odloženih davkov. Začasne razlike, ki so odslej novost in so pomembne za obračun odloženih davkov, povzročajo, da je davčna obremenitev, glede na računovodski dobiček v posameznih obračunskih obdobjih, neenakomerna.

1.2 CILJ RAZISKAVE

Cilji specialističnega dela so naslednji:

- preučiti tujo in domačo strokovno literaturo glede obravnavanja osnovnih sredstev,
- predstaviti osnovne pojme povezane z osnovnimi sredstvi, kot jih opredeljujejo SRS (2006) in mednarodni standardi,
- predstaviti pripoznavanje osnovnih sredstev, načine njihovega vrednotenja, določanja stroškov amortizacije preko izbranih stopenj in izbranih metod amortiziranja, ki so v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi in mednarodnimi standardi ter vplivajo na poslovni izid podjetja,
- preučiti davčno zakonodajo v delu, ki obravnava področje osnovnih sredstev, ter s tem vpliva na davčni izid podjetja ter pojasniti razlike, do katerih prihaja pri obravnavi osnovnih sredstev za poslovne in davčne namene,

- na podlagi praktičnega primera pa je cilj simulativno prikazati, kako dejansko različni načini vrednotenja osnovnih sredstev vplivajo na poslovni in davčni izid podjetja.

1.3 METODE DELA

Za teoretični del specialističnega dela sem najprej preučila strokovno literaturo, zakone in predpise, ki urejajo davčno zakonodajo ter druge prispevke, objavljene v strokovnih revijah in zbirkah, ter prispevke in pojasnila na spletnih straneh. Uporabila sem tudi znanja, ki sem jih pridobila s študijem na Ekonomski fakulteti in dosedanje delovne izkušnje na področju računovodstva.

Pri preučevanju strokovne literature sem uporabila metodo deskripcije za podroben in objektivni opis predmetov specialističnega dela.

Pri praktičnem delu specialističnega dela pa sem uporabila analitični pristop. Na podlagi dejanskih podatkov v podjetju, sem ugotovila vpliv uporabe različnih metod vrednotenja osnovnih sredstev na poslovni in davčni izid tega podjetja. Pri praktičnem primeru sem izhajala iz dejansko uporabljenih metod v tem podjetju in primerjala poslovne in davčne izide v primeru uporabe drugih metod vrednotenja osnovnih sredstev.

Specialistično delo je razdeljeno na šest poglavij. Po prvem uvodnem poglavju sledi v drugem poglavju opredelitev opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev v skladu z SRS (2006), njihovo pripoznavanje, začetno računovodsko merjenje ter odpravljanje pripoznanj.

Tretje poglavje je namenjeno predvsem predstavitvi vrednotenja sredstev ter obračunavanju amortizacije.

Tretje poglavje opisuje razlike med računovodskim in davčnim dobičkom, ki povzročajo odložene davke. Predstavljen je davčnih vidik poslovanja z osnovnimi sredstvi, ter razlogi zaradi katerih lahko pri poslovanju z osnovnimi sredstvi prihaja do odloženih davkov.

Zadnje,šesto poglavje pa je namenjeno praktičnemu prikazu vpliva vrednotenja osnovnih sredstev na poslovni in davčni izid podjetja.

2 OPREDELITEV OSNOVNIH SREDSTEV V SLOVENIJI

Osnovna sredstva predstavljajo dolgoročna sredstva, ki imajo dobo uporabe daljšo od enega leta, so nabavljena z namenom uporabe pri opravljanju dejavnosti podjetja in niso namenjena nadaljnji prodaji. Zajemajo opredmetena in neopredmetena dolgoročna sredstva (Needles, Powers, 2004, str. 450, 475).

Osnovna sredstva imajo praviloma najdaljšo dobo uporabe med dolgoročnimi sredstvi in v poslovnih procesih postopoma prenašajo svojo vrednost na poslovne učinke. Glede na to, da se

uporabljajo več let, se v obdobju pridobitve evidentirajo kot sredstvo in ne kot strošek (Weygandt, 1995, str. 93).

Dolgoročna sredstva se lahko razvrstijo v naslednje kategorije (Needles, Powers, 2004, str. 452):

- opredmetena sredstva, ki predstavljajo dolgoročna sredstva, ki fizično obstajajo,
- naravna bogastva, ki predstavljajo dolgoročna sredstva, kupljena z namenom njihovega ekonomskega izkoriščanja oziroma črpanja naravnih virov, ki jih taka sredstva ponujajo in
- nematerialna sredstva, ki predstavljajo dolgoročna sredstva, ki fizično ne obstajajo, ampak njihova vrednost izhaja iz pravic ali prednosti, ki jih nudijo njihovemu lastniku.

V Sloveniji osnovna sredstva obravnavata SRS 1 – Opredmetena osnovna sredstva in SRS 2 – Neopredmetena dolgoročna sredstva. Ne smemo pozabiti tudi na določbe v ostalih standardih, ki so z njima povezani, in sicer SRS – 13, v katerem so opredeljeni stroški amortizacije, ki vplivajo na knjigovodsko vrednost osnovnih sredstev v bilanci stanja, ter SRS 24 – Oblike bilance stanja za zunanje poslovno poročanje.

2.1 OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA

Opredmetena osnovna sredstva uvrščamo med dolgoročna sredstva in so pogosto večinski del vseh sredstev podjetja. Njihova značilnost je običajno velika začetna vrednost in jih podjetja nabavljajo na podlagi dolgoročnih usmeritev in letnih načrtov nabav. Njihovo izkazovanje, vrednotenje in prenašanje njihove vrednosti v poslovne učinke vpliva na resničnost in poštenost izkazovanja sredstev v bilanci stanja in na poslovni izid.

2.1.1 Razvrščanje opredmetenih osnovnih sredstev

Opredmetena osnovna sredstva obravnava SRS 1 (2006), in sicer pravi, da so opredmetena osnovna sredstva, sredstva v lasti ali finančnem najemu, sredstva, ki se uporabljajo pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oziroma dajanju v najem ali za pisarniške namene ter sredstva, ki se bodo po pričakovanjih uporabljala v več kot v enem obračunskem obdobju.

Opredmetena osnovna sredstva obsegajo:

- zemljišča – prostor, kjer podjetje izvaja poslovno dejavnost, bodisi zato, da na njem stojijo zgradbe, oziroma da na njem neposredno izvaja svojo dejavnost (npr. kmetijstvo),
- zgradbe – objekti visoke gradnje (stavbe), nizke gradnje (ceste), vodne gradnje (jezi) in druga gradbena dela,
- proizvodna oprema – stroji, naprave, prevozna sredstva, orodja in druga oprema,
- druga oprema,
- biološka sredstva.

Opredmetena osnovna sredstva lahko razvrstimo v tri skupine:

- opredmetena osnovna sredstva v gradnji oziroma obdelavi,
- opredmetena osnovna sredstva, usposobljena za uporabo, ki so amortizljiva,
- opredmetena osnovna sredstva, ki se ne uporabljajo trajno, čeprav so še uporabna.

Pri razvrščanju opredmetenih osnovnih sredstev glede uporabe je pomembno, da se v poslovnih knjigah pri zgradbah in opremi ločeno izkazujejo stvari, ki se še gradijo ali izdelujejo od stvari, ki so že usposobljene za uporabo. Kot opredmetena osnovna sredstva v gradnji ali izdelavi se obravnavajo tudi nepremičnine, ki se še gradijo ali razvijajo za prihodnjo uporabo kot naložbene nepremičnine.

Kot novost pri ločenem prikazovanju sredstev SRS 1 (2006) v poglavju o razvrščanju opredmetenih osnovnih sredstev ne predvideva več ločenega izkazovanja opredmetenih osnovnih sredstev, ki se trajno ne uporabljajo, a so še uporabna. Sredstva, ki se trenutno ali začasno ne uporabljajo, še ne moremo opredeliti kot trajno neuporabna.

Prenovljeni SRS (2006) so prinesli nekatere novosti glede razvrščanja opredmetenih osnovnih sredstev in sicer pri:

- opredmetenih osnovnih sredstvih, ki se oddajajo v najem,
- pri usredstvenih stroških naložb v tuja osnovna sredstva in
- drobnem inventarju.

Naložbene nepremičnine predstavljajo osnovna sredstva, ki se oddajajo v poslovni najem in se ob izpolnjevanju pogojev za razvrstitev med naložbene nepremičnine obravnavajo po SRS 6 (2006). Glede na to, da je v SRS 1.26 (2006) izrecno določeno, da je potrebno vsako nepremičnino, ki se oddaja v poslovni najem pripoznati kot naložbeno nepremičnino, lahko rečemo, da oprema in druga osnovna sredstva, kljub morebitni oddaji v poslovni najem, ne predstavljajo naložbenih nepremičnin.

Stroški vlaganj v tuja opredmetena sredstva se po novem opredelijo kot osnovna sredstva, če izpolnjujejo pogoje za samostojno pripoznavanje opredmetenih sredstev oziroma delov teh sredstev. Vlaganja v tuja opredmetena osnovna sredstva predstavljajo opredmetena osnovna sredstva v primeru, da izpolnjujejo naslednje pogoje:

- sredstvo fizično obstaja,
- z njegovo uporabo bodo v podjetje pritekale bodoče gospodarske koristi,
- nabavno vrednost je mogoče zanesljivo izmeriti.

V primeru, da posamična nabavna vrednost sredstva ne presega 500 evrov, se podjetje lahko odloči, ali ga bo evidentiralo kot osnovno sredstvo ali kot material.

Če se podjetje odloči, da bo ta sredstva evidentiralo kot osnovna sredstva jih lahko izkazuje bodisi posamično kot osnovno sredstvo ali skupinsko kot drobni inventar. Glede na to, da SRS (2006) ne opredeljuje posebej drobnega inventarja, lahko sklepamo, da se med material lahko razvrsti vsako opredmeteno osnovno sredstvo, če njegova nabavna vrednost ne presega 500

evrov.

Med opredmetenimi osnovnimi sredstvi izkazujemo tudi opredmetena osnovna sredstva, pridobljena na podlagi finančnega najema (Hieng et al., 2004, str. 24).

Računovodski standardi praviloma govorijo o finančnem najemu, pri katerem se pomembna tveganja in pomembne koristi, povezani z lastništvom nad najetim opredmetenim osnovnim sredstvom, prenesejo na najemnika, če je izpolnjen eden od naslednjih pogojev (SRS 1.57, 2006):

- če iz najemne pogodbe nedvoumno izhaja, da se na koncu najema lastništvo nad sredstvom prenese na najemnika;
- najemnik ima možnost kupiti sredstvo po ceni, ki naj bi bila po pričakovanju precej nižja od poštene vrednosti na dan, ko to možnost lahko izrabi, na začetku najema pa je precej gotovo, da bo najemnik to možnost izrabil;
- trajanje najema se ujema z večjim delom dobe koristnosti sredstva, na koncu pa se lastništvo prenese ali ne;
- na začetku najema je sedanja vrednost najmanjše vsote najemnin večja ali enaka kot skoraj celotna poštena vrednost sredstva, ki je predmet najema;
- sklenjena je najemna pogodba, po kateri da najemodajalec v najem sredstvo, ki je zgrajeno ali izdelano izključno za potrebe najemnika in ima na koncu najema gospodarski pomen le zanj.

Znaki okoliščin, ki posamič ali skupaj vodijo do uvrstitve najema med finančne najeme, so tudi (Horvat, 2006, str. 17):

- če najemnik lahko odpove najem, najemodajalčeve izgube zaradi odpovedi bremenijo najemnika;
- dobički ali izgube zaradi spreminjanja poštene preostale vrednosti pripadajo najemniku in
- najemnik lahko podaljša najem v naslednje obdobje za najemnino, ki je bistveno manjša od tržne.

Vsi najemi, ki niso finančni, so poslovni. Pri poslovnem najemu najemnik sredstva ne izkazuje med osnovnimi sredstvi, temveč zgolj izkazuje stroške najemnin.

Nadomestni deli opredmetenih osnovnih sredstev se kupujejo za različne namene, zato se računovodsko obravnavajo skladno z njihovo dejansko namembnostjo. Nadomestni deli se ne morejo uporabljati samostojno. Kot opredmetena osnovna sredstva se praviloma obravnavajo le nadomestni deli večjih vrednosti, medtem ko se tisti, ki so namenjeni sprotnemu vzdrževanju ali imajo dobo koristnosti krajšo od enega leta, obravnavajo kot material za vzdrževanje. Med osnovnimi sredstvi se evidentirajo tudi tisti nadomestni deli, z vgraditvijo katerih se povečajo bodoče koristi sredstev ali se z njimi podaljša doba koristnosti sredstva.

2.1.2 Pripoznavanje opredmetenih osnovnih sredstev

Pri računovodskem spremljanju opredmetenih osnovnih sredstev je pomembno vprašanje opredelitev trenutka njihovega pripoznanja. Pojem pripoznavanje predstavlja določena merila oziroma sodila, ki jih mora neko sredstvo izpolniti, da ga je mogoče prikazati v bilanci stanja. Po SRS-jih se opredmeteno osnovno sredstvo pripozna v knjigovodskih evidencah in v bilanci stanja, če:

- je verjetno, da bodo pritekale prihodnje gospodarske koristi, povezane z njim,
- je mogoče njegovo nabavno vrednost zanesljivo izmeriti.

Verjetnost prihodnje gospodarske koristi pomeni, da bodo zaradi njegove uporabe pritekala v podjetje denarna sredstva ali drugi denarni ustrezniki, lahko pa gospodarske koristi predstavljajo tudi prihodki od prodaje osnovnega sredstva ali gospodarske koristi zaradi zamenjave za drugo sredstvo ali za poravnavo dolga.

Da je nabavno vrednost opredmetenega osnovnega sredstva mogoče zanesljivo izmeriti pomeni, da podjetje pri določanju nabavne vrednosti upošteva knjigovodske listine ali drugo dokumentacijo, s katero razpolaga.

V SRS 1.61 (2006) je določilo, da se sredstva za zagotavljanje varnosti ali varovanja okolja pripoznajo kot opredmeteno osnovno sredstvo, tudi če prihodnje gospodarske koristi ne pritekajo neposredno v podjetje. Primer takega osnovnega sredstva so na primer različne čistilne naprave.

Med osnovna sredstva ne moremo več uvrstiti osnovnih sredstev, ki so namenjena nadaljnji prodaji, saj po SRS (2006) predstavljajo nekratkoročna sredstva za prodajo v okviru kontov skupine 67.

Pripoznanje opredmetenega osnovnega sredstva se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja odpravi, če se osnovno sredstvo odtuji, ali če se od njegove uporabe ne pričakuje več prihodnjih gospodarskih koristi.

2.1.3 Začetno računovodsko merjenje opredmetenih osnovnih sredstev

Nabavna cena opredmetenega sredstva zajema vse stroške, ki so nujno potrebni, da se sredstvo usposobi za uporabo. Najlažje je nabavno ceno določiti v primeru nakupa sredstva pri dobavitelju, nakupni ceni se prištejejo še prevozniki, zavarovanje na poti, stroški montaže in drugi morebitni stroški ter tudi stroški obresti v času, dokler sredstvo ni usposobljeno za uporabo (Needles, Powers, 2004, str. 456).

Po SRS (2006) se opredmetena osnovna sredstva, ki izpolnjujejo pogoje za pripoznanje, ob začetnem pripoznanju vrednotijo po izvorni vrednosti, ki šteje za nabavno vrednost. Izvirna

vrednost je vrednost plačanih denarnih sredstev oziroma poštena vrednost nadomestila, danega v trenutku nakupa sredstev.

Podjetje lahko pridobi opredmeteno osnovno sredstvo na več načinov:

- nakup,
- lastna izdelava, izgradnja,
- brezplačna pridobitev,
- drugo.

Nabavna vrednost na začetku, ob aktiviranju osnovnega sredstva, je odvisna od načina pridobitve osnovnega sredstva.

Nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva pri nakupu je sestavljena iz naslednjih postavk:

- nakupna cena, zmanjšana za popust,
- uvozne in nevračljive nakupne dajatve (tudi vstopni DDV, v primeru da pravica do odbitka ni priznana),
- stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno usposobitvi za uporabo,
- stroški izposojanja do usposobitve z uporabo (lahko, ni pa obvezno),
- ocenjeni stroški razgradnje, odstranitve in obnovitve ter
- stroški preizkušanja delovanja.

Po novem so sestavni del nabavne vrednosti tudi ocenjeni stroški razgradnje, odstranitve in obnovitve, ki se pripoznajo kot del nabavne vrednosti že ob pridobitvi sredstva in se amortizirajo v dobi koristnosti. Če podjetje torej oceni, da so ti stroški pomembni, za njihovo ocenjeno vrednost poveča nabavno vrednost sredstva in oblikuje dolgoročne rezervacije.

Opredmeteno osnovno sredstvo, ki je izdelano ali zgrajeno znotraj podjetja, nima neposredne nabavne cene. Vrednost tega osnovnega sredstva, tvorijo stroški, ki jih povzroči njegova zgraditev ali izdelava. Tu so vključeni tudi posredni stroški njegove izgradnje ali izdelave, kot so obresti od posojil, pridobljenih za izdelavo ali izgradnjo osnovnega sredstva. Nabavna vrednost osnovnega sredstva pa ne sme biti večja od vrednosti istovrstnih osnovnih sredstev, ki bi jih lahko podjetje kupilo na tržišču.

V kolikor je podjetje pridobilo opredmeteno osnovno sredstvo s pomočjo donacije ali državne pomoči, se prikaže po nabavni vrednosti oziroma po pošteni vrednosti, če prva ni znana. Oblikujejo se pasivne časovne razmejitev, ki služijo za pokrivanje stroškov amortizacije namensko prejetih sredstev in se porabljajo s prenašanjem stroškov amortizacije med poslovne prihodke.

Nabavna vrednost osnovnega sredstva, ki je pridobljeno z zamenjavo za drugo osnovno sredstvo, se izmeri na podlagi poštene vrednosti pridobljenega opredmetenega osnovnega sredstva.

Poštena vrednost predstavlja znesek, za katerega je mogoče zamenjati sredstvo med dobro obveščenima in voljnima strankama, ki sta medsebojno neodvisni in enakopravni.

V primeru, da menjalni posel nima trgovalne vsebine, ali da poštene vrednosti tako prejetega kot tudi danega sredstva ni mogoče zanesljivo izmeriti, se nabavna vrednost prejetega sredstva določi po knjigovodski vrednosti danega sredstva.

Opredmetena osnovna sredstva, pridobljena pri prevzemu drugega podjetja ali dela drugega podjetja, se evidentirajo po pošteni vrednosti na dan prevzema in se vključijo med že obstoječa osnovna sredstva.

Nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, pridobljenega s finančnim najemom, je enaka pošteni vrednosti ali sedanji vrednosti najmanjše vsote najemnin, če je ta manjša. Z najmanjšo vsoto najemnin razumemo znesek, ki ga najemnik plača ali plačuje med trajanjem najema ter od katerega so odšteti stroški za storitve in davki, ki jih je moral najemodajalec plačati, a jih bo dobil vrnjene. Pri izračunu sedanje vrednosti najmanjše vsote najemnin upoštevamo z najemom povezano obrestno mero, če jo je mogoče določiti, v nasprotnem primeru pa predpostavljamo obrestno mero za izposojanje, ki jo mora plačati najemnik.

Z najemom povezana obrestna mera je obrestna mera, ki na začetku najema povzroči, da je sedanja vrednost seštevka najmanjše vsote najemnin in nezajamčene preostale vrednosti enaka pošteni vrednosti v najem danega sredstva in vseh začetnih neposrednih stroškov najemodajalca. Pri najemu predpostavljena obrestna mera pa je obrestna mera, ki bi jo najemnik moral plačati za podoben najem (SRS 1, 2006).

Novi SRS (2006) dodajajo novo obravnavo osnovnih sredstev z veliko vrednostjo. V primeru, da je nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva velika, podjetje ugotovi, ali je to sestavljeno iz delov z različnimi dobami koristnosti in ali so pomembni v razmerju do celotne nabavne vrednosti. V tem primeru lahko to osnovno sredstvo razdeli na posamezne dele. Predvsem pride to v poštev pri nakupu zgradbe, pri kateri določeni deli, kot so streha, inštalacije, dvigala, peči in drugo predstavljajo dele zgradbe z različno dobo koristnosti.

Po prenovljenih SRS (2006) se predvideni stroški rednih pregledov oziroma popravil opredmetenih osnovnih sredstev obravnavajo kot deli opredmetenih osnovnih sredstev s krajšo dobo koristnosti. Kasneje nastali stroški v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi pa se obravnavajo kot:

- povečanje nabavne vrednosti, v primeru, da povečujejo bodoče koristi osnovnega sredstva ali
- zmanjšanje do takrat oblikovanega popravka vrednosti osnovnega sredstva, v primeru, da podaljšujejo dobo koristnosti osnovnega sredstva.

2.2 NEOPREDMETENA DOLGOROČNA SREDSTVA

2.2.1 Razvrščanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev

Neopredmetena dolgoročna sredstva predstavljajo sredstva, ki fizično ne obstajajo, vendar njihova vrednost izhaja iz dolgoročnih pravic ali ugodnosti, ki jih nudijo lastniku. Med neopredmetena sredstva uvrščamo dobro ime, patente, licence, blagovne znamke, zaščitne znamke, avtorske pravice, franšize, zakupne pravice, tehnologijo, vlaganja v najete nepremičnine in sezname poslovnih strank (Needles, Powers, 2004, str. 468).

V SRS 2 (2006) so neopredmetena dolgoročna sredstva opredeljena kot razpoznavna nedenarna sredstva, ki praviloma fizično ne obstajajo. Med neopredmetena sredstva vključujemo dolgoročno odložene stroške razvijanja, usredstvene stroške naložb v tuja opredmetena osnovna sredstva, naložbe v pridobljene pravice do industrijske lastnine in druge pravice.

Novost v SRS (2006) je tudi delitev neopredmetenih dolgoročnih sredstev na:

- neopredmetena dolgoročna sredstva s končnimi dobami koristnosti in
- neopredmetena dolgoročna sredstva z nedoločenimi dobami koristnosti.

Neopredmetena dolgoročna sredstva s končno dobo koristnosti se amortizirajo, medtem ko se neopredmetena dolgoročna sredstva z nedoločenimi dobami koristnosti in dobro ime ne amortizirajo, vendar je potrebno konec leta preveriti njihovo vrednost in jih oslabiti, če ne zadostujejo pogojem pripoznavanja.

Neopredmetena sredstva so praviloma razvrščena v skupino sredstev s končnimi dobami koristnosti. Računalniški programi so na primer odvisni od tehnološkega staranja, njihova doba koristnosti je običajno kratka in jo je praviloma mogoče oceniti.

Dolgoročno odloženi stroški razvijanja so stroški prenašanja ugotovitev raziskovanja ali znanja v načrt ali projekt proizvodnje novih proizvodov oziroma bistveno izboljšanje starih proizvodov ali storitev, preden se začne njihovo proizvodnje oziroma se začnejo prodajati na tržišču.

Usredstveni stroški naložb v tuja opredmetena osnovna sredstva na podlagi pogodb, se uvrščajo med neopredmetena sredstva, če ne izpolnjujejo pogojev za samostojno pripoznavanje opredmetenih osnovnih sredstev oziroma delov teh sredstev. Sem sodijo stroški, ki so potrebni za usposobitev, preurejanje in opremljanje najetega prodajnega prostora.

Naložbe v pridobljene dolgoročne pravice do industrijske lastnine so naložbe v koncesije, patente, licence, blagovne znamke in podobne pravice in ustvarjajo prihodnje gospodarske koristi (SRS 2.3, 2006).

V primeru, da neko osnovno sredstvo vsebuje tako opredmetene kot neopredmetene sestavine, se pri njegovem razvrščanju upošteva, katera sestavina je pomembnejša. V MRS 38.4 je naveden primer računalniškega programa, in sicer za računalniško obvladovan stroj, ki brez računalniškega programa ne more delovati, je računalniški program sestavni del stroja in se obravnava kot opredmeteno sredstvo.

Med neopredmetenimi osnovnimi sredstvi se izkazuje tudi dobro ime, ki predstavlja presežek nabavne vrednosti prevzetega podjetja ali dela prevzetega podjetja nad določljivo pošteno vrednostjo pridobljenih sredstev, zmanjšano za njegove dolgove in pogojne obveznosti.

V bilanci stanja se med neopredmetenimi dolgoročnimi sredstvi izkazujejo tudi dani predujmi za neopredmetena dolgoročna sredstva, medtem ko se knjigovodsko izkazujejo kot sestavni del terjatev.

Deleži v skupaj obvladovanih neopredmetenih sredstvih se obravnavajo posebej ter se izkazujejo in razvrščajo glede na vrsto skupaj obvladovanih neopredmetenih sredstev.

Neopredmetena sredstva, katerih posamična vrednost ne presega 500 evrov, se lahko štejejo kot strošek obdobja, v katerem se pojavijo.

2.2.2 Pripoznavanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev

O razpoznavnosti neopredmetenega dolgoročnega sredstva, razen dobrega imena, standard govori v primeru, ko sta izpolnjena naslednja pogoja:

- da je neopredmeteno dolgoročno sredstvo ločljivo, kar pomeni, da se lahko loči ali razdeli od podjetja ali se lahko proda, licencira, da v najem, prenese ali zamenja, in sicer posamič ali skupaj s povezanim sredstvom, pogodbo ali obveznostjo, ali
- da izhaja iz pogodbenih ali drugih pravic, ne glede na to, ali so te pravice prenosljive ali ločljive od podjetja ali drugih obveznosti in pravic.

Tako kot opredmetena osnovna sredstva, se tudi neopredmetena dolgoročna sredstva pripoznajo v bilancah in v knjigovodskih razvidih, če je verjetno, da bodo pritekale gospodarske koristi povezane z njim in je mogoče njegovo nabavno vrednost zanesljivo izmeriti. Verjetnost prihodnjih gospodarskih koristi, povezanih z neopredmetenim sredstvom, se oceni z uporabo utemeljenih in podprtih predpostavk, ki so najboljša ocena uprave (ravnateljstva) o gospodarskih okoliščinah v dobi koristnosti tega sredstva (SRS 2.11, 2006).

Neopredmetena dolgoročna sredstva, ki so ustvarjena znotraj podjetja, ne morejo biti pripoznana med sredstvi, kajti njihovo nabavno vrednost je izredno težko izračunati. Zato velja pravilo, da se kot neopredmetena dolgoročna sredstva lahko pripoznajo samo tista sredstva, ki so kupljena na trgu (Alexander, Nobes, 2001, str. 190).

SRS (2006) natančno opredeljuje katera, znotraj podjetja ustvarjena sredstva, ni mogoče pripoznati med neopredmetenimi sredstvi:

- v podjetju nastali stroški raziskovanja – obravnavajo se v obdobju, v katerem nastanejo kot stroški ali odhodki,
- v podjetju ustvarjene blagovne znamke, kolofoni, naslovi publikacij, sezname odjemalcev in vsebinsko podobne postavke ter
- v podjetju ustvarjeno dobro ime.

V podjetju nastali stroški razvijanja se pripoznajo kot neopredmeteno dolgoročno sredstvo le v primeru, če so izpolnjeni naslednji pogoji:

- izvedljivost strokovnega dokončanja projekta, tako da bo na voljo za prodajo ali za uporabo,
- namen dokončati projekt in ga potem prodati ali uporabljati,
- zmožnost prodati ali uporabljati projekt,
- verjetnost, da bodo pritekale prihodnje gospodarske koristi projekta (obstoj trga za učinke projekta ali za sam projekt, ali če se bo projekt uporabljal v podjetju, njegova koristnost),
- razpoložljivost tehničnih, finančnih in drugih dejavnikov za dokončanje razvijanja in za prodajo ali uporabo projekta in
- sposobnost zanesljivo določiti stroške, ki se pripisujejo neopredmetenemu dolgoročnemu sredstvu med njegovim razvijanjem.

Med neopredmetenimi sredstvi se ne izkazujejo več organizacijski stroški, ki so nastali pred začetkom proizvodnje ali opravljanja storitve. To pomeni, da jih ne bo mogoče več razmejevati oziroma usredstvoudati, temveč bodo razvrščeni med stroške ob svojem nastanku.

Pripoznanje neopredmetenega sredstva se odpravi ter izbriše iz knjigovodskega razvida in iz bilance stanja ob odtujitvi, ali kadar se od njegove uporabe in kasnejše odtujitve ne pričakujejo nikakršne gospodarske koristi (SRS 2.16, 2006).

2.2.3 Začetno računovodsko merjenje neopredmetenih dolgoročnih sredstev

Neopredmeteno sredstvo, ki izpolnjuje pogoje za pripoznanje, se ob začetnem pripoznanju ovrednoti po nabavni vrednosti. V nabavno vrednost se všttevajo tudi uvozne in nevračljive nakupne dajatve po odštetju trgovinskih in drugih popustov ter vsi neposredno pripisljivi stroški pripravljanja sredstva za predvideno uporabo. Nabavno vrednost lahko sestavljajo tudi obresti do nastanka neopredmetenega sredstva.

Neopredmeteno osnovno sredstvo lahko podjetje pridobi ločeno, kot del poslovne združitve, z državno podporo, z zamenjavo sredstev ali znotraj podjetja ustvari dobro ime.

Če podjetje pridobi neopredmeteno osnovno sredstvo ločeno, lahko običajno zanesljivo ugotovi njegovo nabavno vrednost – zlasti takrat, če je kupnina v obliki denarja ali drugih denarnih sredstev.

V primeru pridobitve neopredmetenega osnovnega sredstva kot del poslovne združitve se njegova nabavna vrednost določi na podlagi njegove poštene vrednosti na dan prevzema, če gre za prevzem. Objavljene tržne cene na delujočem trgu dajejo najzanesljivejšo meritev poštene vrednosti in običajno predstavljajo tudi ponujeno nakupno ceno. Če ponujene nakupne cene niso na voljo, potem je podlaga za ocenitev poštene vrednosti cena zadnjega podobnega posla pod pogojem, da se gospodarske razmere niso bistveno spremenile.

Podjetje lahko pridobi neopredmeteno osnovno sredstvo tudi z državno podporo ali donacijo. V SRS 2.18 (2006) je določeno, da se tako pridobljena neopredmetena sredstva izkazujejo po nabavni vrednosti, če ta ni znana, pa po pošteni vrednosti, povečani za vse izdatke, ki jih je mogoče neposredno pripisati k pripravi sredstva za njegovo predvideno uporabo.

Nabavno vrednost z zamenjavo pridobljenega neopredmetenega sredstva izmerimo po njegovi pošteni vrednosti. To ne velja v primeru, če menjalni posel nima trgovalne vsebine, ali če poštene vrednosti danega in poštene vrednosti prejetega sredstva ni mogoče izmeriti. V primeru, da se nabavna vrednost pridobljenega sredstva ne more izmeriti po pošteni vrednosti, se izmeri po knjigovodski vrednosti danega sredstva.

V SRS 2.19 (2006) je določeno, da nabavno vrednost neopredmetenega sredstva nastalega v podjetju sestavljajo stroški, ki jih povzroči njegova zgraditev ali izdelava in vsi posredni stroški njegove zgraditve ali izdelave, ki mu jih je mogoče pripisati. Lahko jo sestavljajo tudi stroški izposojanja v zvezi z njegovo pridobitvijo.

V bilanci stanja se izkazuje zgolj knjigovodska vrednost. To je vrednost, ki se pripozna potem, ko se od nabavne vrednosti odštejejo vsi nabrani amortizacijski popravki in nastale izgube zaradi oslabilte. V knjigovodskih razvidih pa se izkazuje podobno kot pri opredmetenih osnovnih sredstvih posebej (prevrednotena) nabavna vrednost, amortizacijski popravek vrednosti in nabrane izgube zaradi oslabilte.

Iz knjigovodskih razvidov oziroma iz bilanc izbrišemo neopredmeteno sredstvo ob odtujitvi ali v primeru, da od njegove uporabe ali kasnejše odtujitve ne pričakujemo več gospodarskih koristi. Ob odtujitvi prenesemo pozitivno razliko med čistim donosom in knjigovodsko vrednostjo odtujenega neopredmetenega sredstva med prevrednotovalne poslovne prihodke, negativno razliko pa med prevrednotovalne poslovne odhodke.

3 VREDNOTENJE OSNOVNIH SREDSTEV V SLOVENIJI

Osnovna sredstva so v večini podjetij ena od pomembnejših postavk v bilanci stanja,

vrednotenje teh pa lahko močno vpliva na izkazovanje uspešnosti podjetja. Nepremičnine in oprema predstavljajo glavni vir sredstev prihodnjih zmožnosti storitev podjetja. Njihovo vrednotenje je za uporabnike izkazov zelo pomembno, saj predstavlja premoženje, ki bo podjetju na razpolago v prihodnosti in lahko kaže na nekatere pokazatelje bodoče likvidnosti in denarnih tokov (Schroeder, Clark, 1995, str. 307).

V času dobe koristnosti opredmetenega osnovnega sredstva je potrebno večkrat oceniti, ali ima sredstvo pravilno preostalo vrednost (ali se je vmes zaradi različnih dejavnikov spremenila) in ali je pravilno vrednoteno. Oceniti je potrebno tudi neodpisano vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, v kolikor ga je potrebno prevrednotiti, če neodpisana vrednost ni iztržljiva. Podjetja imajo pri vrednotenju osnovnih sredstev na razpolago dva modela, in sicer model nabavne vrednosti in model prevrednotenja. Ta pravila predstavljajo precejšnje spremembe glede na prejšnje standarde, ki vplivajo tako na poslovni kot tudi davčni izkaz. Podjetje lahko osnovno sredstvo oslabi, okrepi ali oslabitev odpravi, pri čemer velja pravilo, da je oslabitev obvezna, okrepitev pa dovoljena.

8. točka Uvoda v SRS (2006) pravi, da je prevrednotenje sprememba prvotno izkazane vrednosti gospodarskih kategorij, razen v primerih, ki jih opredeljujejo posamezni standardi. Ali drugače, prevrednotenje je vsako ponovno ovrednotenje gospodarskih kategorij po njihovem začetnem pripoznanju. Prevrednotenje lahko povzroči povečanje knjigovodske vrednosti sredstev zaradi uporabe modela prevrednotenja ali pa zmanjšanje knjigovodske vrednosti sredstva zaradi oslabitve. To je potrebno zaradi sprememb cen, ki so pod posebnim in splošnim gospodarskim ter družbenim vplivom.

Posebni vplivi, kot so spremembe v ponudbi in povpraševanju ter tehnološke spremembe, lahko povzročijo pomembno zvišanje ali znižanje cen oziroma vrednosti gospodarskih kategorij.

Po modelu prevrednotenja bo podjetje na koncu poslovnega leta ali med njim prevrednotilo osnovna sredstva zato, da bo njihova knjigovodska vrednost enaka njihovi pošteni vrednosti. V ta namen bo ali:

- povečalo knjigovodske vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev zaradi prevrednotenja na pošteno vrednost ali
- zmanjšalo knjigovodsko vrednost opredmetenih osnovnih sredstev na njihovo pošteno vrednost.

V prvem primeru gre za povečanje pričakovanih prihodnjih gospodarskih koristi iz uporabe opredmetenih osnovnih sredstev, pri čemer se hkrati s povečanjem vrednosti sredstev poveča presežek iz prevrednotenja oziroma se pripoznajo prihodki. V drugem primeru pa gre za zmanjšanje pričakovanih prihodnjih gospodarskih koristi iz sredstev, ne da bi pri tem prišlo do njihove siceršnje spremembe zaradi nove naložbe ali umika naložbe vanje, pri čemer se z zmanjšanjem vrednosti sredstev povečajo prevrednotovalni poslovni odhodki.

Če se je pred tem pri istih sredstvih pojavil presežek iz naslova prevrednotenja, se zmanjšanje knjigovodske vrednosti najprej pokriva v okviru možnosti, ustvarjenih s presežkom

prevrednotenja. V kolikor ta ne zadošča, se lahko zmanjšanje pokriva le v breme prevrednotovalnih poslovnih odhodkov (SRS, 2006).

3.1 VREDNOTENJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV

3.1.1 Model nabavne vrednosti

Podjetja, ki bodo za merjenje in vrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev izbrala model nabavne vrednosti, bodo osnovna sredstva najprej ovrednotila po nabavni vrednosti ter od te obračunavala amortizacijo. V vseh tistih primerih, ko bo nadomestljiva vrednost opredmetenega osnovnega sredstva večja od njegove knjigovodske vrednosti, bodo vrednost sredstev tudi oslabila. Kot nadomestljiva vrednost se šteje poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje ali vrednost pri uporabi, odvisno od tega, katera je večja (SRS 1, 2006).

Poštena vrednost zmanjšana za stroške prodaje je znesek, ki ga je mogoče pridobiti s prodajo sredstva med dobro obveščenima in voljnima strankama, zmanjšan za stroške prodaje. Vrednost pri uporabi je sedanja vrednost prihodnjih denarnih tokov, ki bodo izhajali iz sredstva zaradi njegove stalne uporabe in ob njegovi odtujitvi na koncu dobe koristnosti.

Nadomestljivo vrednost je treba oceniti pri pomembnejših sredstvih. V primerih, ko to ni mogoče, mora podjetje ugotoviti nadomestljivo vrednost denar ustvarjajoče enote, ki ji sredstvo pripada. Denar ustvarjajoča enota je najmanjša določljiva skupina sredstev, ki ustvarjajo denarne pritoke v veliki meri neodvisno od denarnih pritokov drugih sredstev ali skupin sredstev. V standardih ni posebej določeno, katera opredmetena osnovna sredstva sodijo v denar ustvarjajoče enote. V večini podjetij so to lahko zaključene tehnološke celote, stroškovni nosilci ali pa tudi organizacijski deli podjetja. Za nekatera, predvsem manjša podjetja pa lahko trdimo, da je kar celo podjetje denar ustvarjajoča enota.

SRS 1.24 (2006) določa, da bodo morala podjetja po tem modelu razvidovati opredmeteno osnovno sredstvo po njegovi nabavni vrednosti, zmanjšani za amortizacijski popravek vrednosti in nabrano izgubo zaradi oslabitve.

Pri vrednotenju opredmetenih osnovnih sredstev po tem modelu so torej pomembni predvsem način in izvedba amortizacije ter oslabitev sredstev.

Za podjetja je zelo pomembno, da čim bolj natančno določijo amortizljive zneske, dobe koristnosti in preostale vrednosti sredstev. Namreč, vsi ti parametri vplivajo na izračunan strošek amortizacije in posledično na poslovni izid podjetja. Kljub temu pa podjetja še vedno posvečajo premalo pozornosti tej problematiki.

Podjetje mora ocenjevati, ali obstaja kašno znamenje oslabiljenosti sredstva. Pri tej oceni upošteva informacije iz zunanjih ali notranjih virov, kot so opisane v MRS 36.

Znamenja iz zunanjih virov informacij so lahko:

- zmanjšanje tržne vrednosti sredstva za več, kot je bilo pričakovano,
- pomembne spremembe v tehnološkem, tržnem, gospodarskem ali pravnem okolju, ki so se pojavile ali se bodo pojavile v bližnji prihodnosti,
- povečanje tržnih obrestnih mer ali drugih mer donosnosti naložb, ki vplivajo na nadomestljivo vrednost oziroma vrednost pri uporabi,
- knjigovodska vrednost čistih sredstev podjetja je večja od tržne vrednosti njenega kapitala.

Znamenja iz notranjih virov pa so:

- dokazi o zastarelosti ali fizični poškodovanosti sredstev,
- pričakovana sprememba obsega ali načina uporabe sredstva z neugodnim vplivom na podjetje, del teh sprememb so načrti ustavitve ali reorganizacije poslovanja, ki uporablja to sredstvo ali pričakovana odtujitev sredstva pred pričakovanim datumom,

Dokazi iz notranjega poročanja so lahko tudi pomembno večji izdatki za pridobitev sredstva ali kasnejše vzdrževanje glede na pričakovane izdatke, bistveno slabši denarni tokovi ali poslovni izid oziroma izguba, pritekajoča iz sredstva ter katera druga znamenja, ki bi lahko kazala na to, da bi sredstvo lahko bilo oslabiljeno.

3.1.2 Model prevrednotenja

Podjetja izberejo model prevrednotenja predvsem za vrednotenje zemljišč in nepremičnin, medtem ko za vrednotenje strojev in druge opreme uporabljajo model nabavne vrednosti, saj prevrednotenje sredstev na vrednost višjo od nabavne vrednosti ni možna. Pri strojih in drugi opremi pa je v večini primerov realna nova nabavna vrednost višja od prvotne nabavne vrednosti. Torej, vrednotenje opredmetenega osnovnega sredstva po modelu prevrednotenja pride v poštev le v tistih primerih, ko zunanji dejavniki (na primer zviševanje tržne vrednosti zemljišč) vplivajo na višjo vrednost sredstev.

Po modelu prevrednotenja se osnovna sredstva prevrednotijo na pošteno vrednost, se amortizirajo in slabijo.

Izhodišče za ocenjevanje o vrednotenju opredmetenih osnovnih sredstev je poštena vrednost sredstev, ki jo običajno ugotavljajo pooblaščen ocenjevalci vrednosti na način, ki temelji na mednarodnih standardih ocenjevanja vrednosti. Nanjo uporabljen način in uporabljene amortizacijske stopnje oziroma obračun amortizacije in prevrednotenja sredstev zaradi oslabitve, ne morejo vplivati (Odar, 2006a, str. 5).

Če bo podjetje za vrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev po njihovem začetnem pripoznanju izbralo model prevrednotenja, bo moralo opredmeteno osnovno sredstvo razvidovati po prevrednotenem znesku, ki je njegova poštena vrednost na dan prevrednotenja, zmanjšana za vsak kasnejši amortizacijski popravek vrednosti in kasnejše nabrane izgube

zaradi oslabitve.

Prevrednotenje mora biti dovolj redno, da se knjigovodska vrednost ne razlikuje bistveno od tiste, ki bi se ugotovila z uporabo poštene vrednosti na dan bilance stanja (SRS 1.26, 2006). Če se kako opredmeteno osnovno sredstvo prevrednoti, se mora prevrednotiti celotna skupina opredmetenih sredstev, v katero to sredstvo spada (SRS 1.29, 2006).

Kadar se opredmeteno osnovno sredstvo prevrednoti po modelu prevrednotenja, se na dan prevrednotenja njegova nabavna oziroma prevrednotena nabavna vrednost in amortizacijski popravek vrednosti prevrednotita, tako da se amortizacijski popravek vrednosti:

- bodisi prevrednoti sorazmerno s spremembo nabavne oziroma prevrednotene nabavne vrednosti sredstva, tako da je knjigovodska vrednost sredstva po prevrednotenju enaka prevrednotenemu znesku,
- bodisi izloči v breme nabavne oziroma prevrednotene nabavne vrednosti sredstva in se čisti znesek prevrednoti na prevrednoteni znesek.

Znesek preračuna v zvezi s prevrednotenjem ali izločitvijo amortizacijskega popravka vrednosti oblikuje del povečanja ali zmanjšanja knjigovodske vrednosti (SRS 1.28, 2006).

Pri modelu prevrednotenja lahko pride do povečanja ali zmanjšanja knjigovodske vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva.

V primeru povečanja knjigovodske vrednosti zaradi prevrednotovanja, se to povečanje odraža neposredno v kapitalu kot povečanje kapitala za presežek iz prevrednotenja. V poslovnem izidu se pripozna samo v primeru, če in v kolikor odpravi zmanjšanje iz prevrednotenja istega sredstva, ki je bilo prej pripoznano v poslovnem izidu (Praznik, 2005, str. 1).

V primeru zmanjšanja knjigovodske vrednosti zaradi prevrednotovanja, se to zmanjšanje pripozna direktno v poslovnem izidu, razen v primeru, ko je bil predhodno že oblikovan presežek iz prevrednotenja za to sredstvo in se zmanjšanje najprej pripozna v breme presežka iz prevrednotenja do njegove višine.

Uvod v SRS (2006) v nadaljevanju opredeli primere, kdaj se poveča knjigovodska vrednost zaradi prevrednotenja na pošteno vrednost. To se lahko izvede ob predpostavki, da obstajajo utemeljeni podatki, ki omogočajo povečanje vrednosti naslednjih sredstev:

- zemljišč,
- zgradb,
- opreme,
- naložbenih nepremičnin,
- neopredmetenih sredstev,
- finančnih sredstev.

Presežek iz prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev se ob odtujitvi tega prenese na preneseni poslovni izid in se evidentira samo v bilanci stanja, ne pa tudi v izkazu poslovnega izida. Podjetje lahko prenese presežek iz prevrednotenja v celoti ob odtujitvi ali izločitvi iz uporabe, lahko pa del presežka prenese, tudi ko to sredstvo uporablja, in sicer v višini

obračunane amortizacije. V takem primeru je preneseni del presežka razlika med amortizacijo prevrednotene nabavne vrednosti in amortizacijo izvorne vrednosti tega opredmetenega sredstva.

3.1.3 Prevrednotenje zaradi oslabitve

Uvod v SRS (2006) določa, da se sredstvo oslabi, če njegova knjigovodska vrednost presega njegovo nadomestljivo vrednost. Kot nadomestljiva vrednost se šteje poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje ali vrednosti pri uporabi, odvisno od tega, katera je večja. Ker vrednosti pri uporabi običajno ni mogoče ugotoviti za vsako posamezno osnovno sredstvo, standardi dopuščajo, da se ta lahko ugotavlja tudi za denar ustvarjajočo enoto.

Do oslabitve sredstva bo prišlo vedno, ko bo podana ocena, da je prišlo do zmanjšanja prihodnjih gospodarskih koristi iz tega sredstva, ne glede na to, kateri model uporabljamo za pripoznavanje sredstev v bilanci stanja. Pri obeh modelih pride do oslabitve, če ugotovimo, da knjigovodska vrednost presega njegovo nadomestljivo vrednost. Verjetnost, da bo ugotovljena nadomestljiva vrednost nižja od poštene vrednosti, je manjša pri modelu prevrednotenja, saj bo podjetje v primeru, da knjigovodska vrednost presega pošteno vrednost, knjigovodsko vrednost že prej zmanjšalo na pošteno vrednost (Praznik, 2005a, str. 3).

Izguba zaradi oslabitve opredmetenega osnovnega sredstva, ki jo merimo po modelu nabavne vrednosti, se pripozna v izkazu poslovnega izida. Izguba zaradi oslabitve opredmetenega osnovnega sredstva, ki se meri po modelu prevrednotenja, neposredno bremeni najprej presežek iz prevrednotenja, razliko nad zneskom presežka iz prevrednotenja pa pripoznamo v izkazu poslovnega izida.

Pri oslabitvi moramo biti pozorni najprej na to, od kdaj je sredstvo oslabiljeno. To storimo tako, da vrednost sredstev povežemo s prihodnjimi gospodarskimi koristmi, ki naj bi jih sredstvo prinašalo. Za večino opredmetenih osnovnih sredstev lahko vzamemo za izhodišče, da sredstva v dobi koristnosti prenašajo svojo vrednost med stroške. Če so pričakovani denarni pritoki, ki jih sredstvo lahko ustvari, večji od vseh denarnih odtokov tega sredstva, potem sredstvo ni oslabiljeno, saj je izpolnjen pogoj, da je sredstvo »udenarjeno«. To velja tudi za denar ustvarjajoče enote. Ker pa nekatera sredstva oziroma denar ustvarjajoče enote sredstev ustvarjajo pozitivne denarne tokove, druga pa negativne, moramo slednja prevrednotiti, zaradi oslabitve njihovega primanjkljaja pa ni možno poračunati s presežki denarnih tokov pri drugih sredstvih. Zato mora podjetje, če želi ugotavljati oslabitve denar ustvarjajočih enot, najprej določiti, katera opredmetena osnovna sredstva sodijo vanje (Odar, 2006, str. 49).

3.1.4 Prevrednotenje zaradi odprave oslabitve

Prevrednotenje zaradi odprave oslabitve zahteva podobno utemeljitev kot prevrednotenje zaradi okrepitve ali oslabitve. Izgube zaradi oslabitve, ki so pripoznane pri opredmetenih osnovnih sredstvih v prejšnjih obdobjih, je potrebno razveljaviti samo takrat, ko se je spremenila ocena,

uporabljena za ugotovitev nadomestljive vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva, potem ko je bila pripoznana zadnja izguba zaradi oslabitve. V takšnih primerih je potrebno knjigovodsko vrednost sredstva povečati na njegovo nadomestljivo vrednost. Takšno povečanje razveljavi izgubo zaradi oslabitve. Vendar pri razveljavitvi izgube zaradi oslabitve opredmetenega osnovnega sredstva povečana knjigovodska vrednost ne sme presežati knjigovodske vrednosti, ki bi bila ugotovljena, če pri njem ne bi bila pripoznana izguba zaradi oslabitve v prejšnjih letih, razen če bi bilo takšno povečanje posledica prevrednotenja (SRS 1.34, 2006).

Razveljavitev izgube zaradi oslabitve opredmetenega osnovnega sredstva, merjene po modelu nabavne vrednosti, se pripozna v izkazu poslovnega izida. Če se razveljavitev izgube zaradi oslabitve meri po modelu prevrednotenja, jo je treba pripisati neposredno presežku iz prevrednotenja. Če je bila izguba zaradi oslabitve istega prevrednotenega sredstva pripoznana v izkazu poslovnega izida, moramo takšno izgubo zaradi oslabitve prav tako pripoznati v izkazu poslovnega izida (SRS 1.34, 2006).

Različne možnosti vrednotenja osnovnih sredstev in njihove učinke lahko na koncu strnjeno prikažemo v tabeli 1.

Tabela 1: Prevrednotovanje osnovnih sredstev in njegovi učinki

Prevrednotenje / Metoda	Model nabavne vrednosti	Model prevrednotenja – če obstaja presežek iz prevrednotenja	Model prevrednotenja – ko ni presežka iz prevrednotenja
Okrepitev	Ni dopustno	Povečanje presežka	Povečanje presežka
Oslabitev	Odhodek obdobja	Zmanjšanje presežka, razlika je odhodek obdobja	Odhodek obdobja
Odprava oslabitve	Prihodek obdobja	Prihodek v višini predhodne oslabitve, za razliko povečamo presežek	Prihodek v višini predhodne oslabitve, za razliko povečamo presežek

Vir: Povzeto po SRS (2006)

3.2 VREDNOTENJE NEOPREDMETENIH DOLGOROČNIH SREDSTEV

Novost v SRS 2 (2006) je, da se neopredmetena osnovna sredstva lahko prevrednotujejo tudi po modelu poštene vrednosti, česar SRS 2 (2001) niso dopuščali. SRS 2.28 (2006) torej določa, da mora podjetje za merjenje po pripoznanju neopredmetenega sredstva za svojo računovodsko usmeritev izbrati ali model nabavne vrednosti ali model prevrednotenja.

3.2.1 Model nabavne vrednosti

Po modelu nabavne vrednosti je treba neopredmetena sredstva s končnimi dobami koristnosti razvidovati po njihovih nabavnih vrednostih, zmanjšanih za amortizacijski popravek vrednosti in nabrano izgubo zaradi oslabitve. Neopredmetena sredstva z nedoločeno dobo koristnosti pa se ne

amortizirajo, temveč samo slabijo. Neopredmetena sredstva se zaradi odprave slabitve praviloma ne prevrednotujejo.

Knjigovodska vrednost neopredmetenih sredstev se mora zmanjšati, če presega njihovo nadomestljivo vrednost in se pojavi izguba zaradi oslabitve. Oslabitev se opravi ne glede na to, kateri model vrednotenja podjetje izbere.

Pri ocenjevanju nadomestljive vrednosti se kot pri opredmetenih osnovnih sredstvih upoštevajo znamenja iz zunanjih in notranjih virov informacij ter načelo bistvenosti. Podjetje samo presodi, ali obstaja kako znamenje, da je sredstvo oslabljeno. Načelo oslabitve izhaja iz denarnih tokov, in sicer se sredstvo oslabi v primeru, ko se pričakuje, da bodo koristi od sredstev nižje, kot je bilo prvotno pričakovano. Načelo bistvenosti pomeni, da je treba preverjati nadomestljivo vrednost pri pomembnejših neopredmetenih sredstvih.

Opređeljena sta dva načina ugotavljanja nadomestljive vrednosti; nadomestljiva vrednost je opredeljena kot:

- čista prodajna vrednost, to je vrednost, ki jo je mogoče pridobiti s prodajo sredstva, zmanjšana za stroške prodaje in
- vrednost pri uporabi, ki je ocenjena na podlagi bodočih denarnih tokov.

Podjetje mora vsako leto preverjati oslabitev dobrega imena v poslovni združitvi, neopredmetenih sredstev z nedoločenimi dobami koristnosti in neopredmetenih sredstev, ki se še ne uporabljajo. To ugotovi tako, da na dan sestavitve računovodskih izkazov primerja njihove knjigovodske vrednosti z njihovimi nadomestljivimi vrednostmi.

3.2.2 Model prevrednotenja

V primeru, da podjetje izbere metodo prevrednotenja, se neopredmetena dolgoročna sredstva prevrednotujejo na pošteno vrednost, pod pogojem, da zanje obstaja delujoči trg. Če se neko neopredmeteno sredstvo vrednoti po modelu prevrednotenja, je potrebno tudi vsa ostala neopredmetena sredstva v skupini vrednotiti po tem modelu, razen v primeru, ko zanje ne obstaja delujoči trg.

Po tem modelu mora podjetje neopredmeteno sredstvo prikazovati po prevrednotenem znesku. To je njegova poštena vrednost na dan prevrednotenja, zmanjšana za vsak kasnejši amortizacijski popravek in kasnejše izgube zaradi oslabitve.

Prevrednotenje neopredmetenih sredstev se mora opravljati dovolj redno, da ni bistvenih razlik med knjigovodsko vrednostjo, izkazano v bilanci stanja na določen dan, in njegovo pošteno vrednostjo na isti dan.

Če kljub delujočemu trgu poštene vrednosti prevrednotenega neopredmetenega sredstva ni mogoče ugotoviti, se to izkaže po knjigovodski vrednosti, ki je prevrednotena vrednost na dan njegovega zadnjega prevrednotenja ob upoštevanju delujočega trga, zmanjšana za kasnejši amortizacijski popravek in kasnejše nabrane izgube zaradi oslabitve.

Prevrednotenje neopredmetenega sredstva zaradi okrepitve poveča njegovo nabavno vrednost in se izkaže neposredno v kapitalu, kot presežek iz prevrednotenja. Ob izločitvi sredstva iz uporabe ali ob njegovi odtujitvi se presežek iz prevrednotenja neopredmetenih sredstev prenese neposredno na preneseni čisti dobiček, vendar se ta prenos evidentira le v bilanci stanja, ne pa tudi v izkazu poslovnega izida.

Presežek iz prevrednotenja se lahko delno ali tudi v celoti iztrži, če se sredstvo uporablja v podjetju in se zmanjšuje za obračunano amortizacijo tega neopredmetenega sredstva. V takšnem primeru je del presežka razlika med amortizacijo na podlagi prevrednotene nabavne vrednosti sredstva in amortizacijo na podlagi njegove izvirne vrednosti.

Pričakovati je, da se podjetja tega modela ne bodo uporabljala v veliki meri.

3.3 AMORTIZACIJA

Osnovna sredstva se z ustvarjanjem prihodkov v podjetju skozi svojo dobo koristnosti izrabijo ali izčrpajo. Za to, da to izrabo pravilno prikažemo v računovodskih izkazih, uporabimo amortizacijo. Knjigovodska vrednost osnovnega sredstva se torej zmanjšuje z amortizacijo, pri čemer je potrebno paziti, da knjigovodska vrednost ne presega vrednosti sredstva, ki se lahko nadomesti z zneski amortizacije med njegovo uporabo ali s čisto iztržljivo vrednostjo ob njegovi prodaji.

Amortizacija ima dvojni učinek, ki ga je potrebno upoštevati, in sicer zmanjšuje vrednost sredstva v bilanci stanja in predstavlja odhodek v izkazu poslovnega izida. Nima pa obračun amortizacije neposrednega vpliva na denarne tokove, saj višje obračunani stroški amortizacije ne privedejo do višje prodajne cene proizvodov, oziroma do višjih prejemkov iz naslova prodaje.

Strošek amortizacije obravnava Slovenski računovodski standard 13 (2006) – Stroški amortizacije. V uvodu standarda je opredeljena njegova uporaba. Uporablja se pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju amortizacije opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev. Za neopredmetena dolgoročna sredstva je amortizacija opredeljena tudi v SRS 2 (2006) – Neopredmetena dolgoročna sredstva.

3.3.1 Amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev

Predmet amortizacije so amortizljiva sredstva, ki izpolnjujejo naslednje pogoje:

- se bodo po pričakovanjih uporabljala v obdobju, daljšem od enega poslovnega leta;
- imajo omejeno dobo koristnosti in
- so namenjena uporabi pri proizvodnji ali dobavi proizvodov in storitev, se posojajo drugim za plačilo ali so predvidena za druge namene.

Stroškov amortizacije ne obračunavamo za naslednja sredstva (Zupančič, 2002, str. 81):

- zemljišča in naravna bogastva,
- opredmetena osnovna sredstva do njihovega prenosa v uporabo,
- opredmetena osnovna sredstva kulturnega, zgodovinskega ali umetniškega pomena,
- spodnji ustroj železniških prog, cest, letališč in podobnega ter
- druga opredmetena osnovna sredstva, katerih uporaba ni časovno omejena.

Za sredstva, ki se ne amortizirajo, se predpostavlja, da se bo nabavna vrednost pokrila s prihodki od njihove prodaje.

Zemljišča imajo neomejeno dobo koristnosti in se zato ne amortizirajo, izjema so le nekatera zemljišča, kot so na primer kamnolomi in odlagališča odpadkov, za katere se meni, da imajo omejeno dobo koristnosti in se amortizirajo. Amortizacijska osnova za taka zemljišča se določi na enak način kot za druga opredmetena osnovna sredstva.

Med sredstvi, za katere se amortizacija ne obračunava, ni več sredstev ki so trajno izven uporabe, saj je v SRS 13.31 (2006) določeno, da je potrebno amortizacijo obračunavati tudi v primeru, da se sredstvo ne uporablja več ali je izločeno iz uporabe, dokler ni v celoti amortizirano. Iz tega razloga SRS 1 (2006) nima več določbe o prekinitvi obračunavanja amortizacije zaradi višje sile.

Začetek amortiziranja opredmetenih osnovnih sredstev se začne prvi dan naslednjega meseca, ko je sredstvo razpoložljivo za uporabo (SRS 1.22, 2006), to je usposobljeno za opravljanje dejavnosti, pri tem pa ni pomembno, ali se sredstvo dejansko uporablja ali ne.

Amortizacija se obračunava toliko časa, da se nadomesti celoten znesek amortizacijske osnove, ki je bila osnova za obračun. Ko se vrednost nadomesti, amortizacije ne obračunavamo več, kljub temu da osnovno sredstvo še vedno uporabljamo, saj računovodski standardi ne dovoljujejo obračunavanja amortizacije odpisanih amortizljivih sredstev.

Amortizacija se po SRS 1.54 (2006) preneha obračunavati za sredstva, ki so opredeljena kot nekratkoročna sredstva za prodajo ali so uvrščena v skupino za prodajo oz. odtujitev v okviru zalog.

Po SRS (2006) se amortizacija osnovnih sredstev obračunava posamično. To pomeni, da mora podjetje za vsako sredstvo posebej opredeliti dobo koristnosti in amortizacijsko osnovo ter izbrati primerno metodo amortiziranja in to nato dosledno uporabljati. Izjema so opredmetena osnovna sredstva, katerih posamična nabavna vrednost po dobaviteljevem računu ali pogodbi ne presega tolarske protivrednosti 500 evrov, saj se ta lahko izkazujejo skupinsko kot drobni inventar.

Amortizacijske stopnje se določijo glede na predvideno dobo koristnosti posameznega opredmetenega osnovnega sredstva. Pri določanju amortizacijske stopnje in s tem odločanju o razporejanju stroškov sredstev v dobi koristnosti, se podjetje srečuje z različnimi dejavniki, kot so (Porter, Northon, 2001, str. 377):

- dejavniki fizičnega izrabljanja, ki je lahko posledica velike obremenjenosti sredstev v procesu proizvodnje ali posledica dolgotrajne uporabe in izpostavljenosti različnim vplivom,
- dejavniki tehničnega zastaranja, ki so posledica novejših modelov proizvodov na trgu ali novejših tehnologij in
- politika vzdrževanja in popravil sredstev v podjetju, ki omogoča uporabo sredstev v daljšem časovnem obdobju in zato počasnejše amortiziranje.

Po SRS (2006) je doba koristnosti opredmetenega osnovnega sredstva odvisna od:

- *pričakovanega fizičnega izrabljanja* – dotrajanost zaradi starosti, uporabe, utrujenost in obremenitev materiala, izpostavljenost klimatskim pogojem, pomanjkljivo vzdrževanje opreme;
- *pričakovanega tehničnega staranja* – premalo izkoriščena zmogljivost, spremembe v konstrukciji, učinkovitost oz. neučinkovitost;
- *pričakovanega gospodarskega staranja* – zmanjšanje povpraševanja, povečanje stroškov, problematika varstva okolja ter
- *pričakovanih zakonskih in drugih omejitev uporabe* – sprememba predpisov.

Kot doba koristnosti posameznega sredstva se upošteva tista, ki je glede na posameznega izmed naštetih dejavnikov najkrajša, saj le tako omogočimo realni prikaz obrabe sredstva. Ocena dobe koristnosti je predvsem stvar presoje, ki temelji na podlagi preteklih izkušenj podjetja z določenimi sredstvi.

Pri kamnolomih sta za določitev dobe koristnosti pomembni predvsem količina koristnega materiala in dinamika njegovega izkoriščanja, pri odlagališčih odpadkov pa zmogljivost (prostornina) in dinamika polnjenja (Zupančič, 2006, str. 33).

Za realistično izkazovanje vrednosti sredstev je podjetje dolžno preverjati dobo koristnosti za poslovno leto predvsem pri pomembnejših sredstvih. V primeru, da se zaradi spremenjenih okoliščin preostala doba spremeni, je potrebno dobo koristnosti ustrezno skrajšati ali podaljšati in temu primerno prilagoditi amortizacijsko stopnjo.

Za dosledno razporejanje zneska amortizacije sredstva v njegovi dobi koristnosti je mogoče uporabljati različne metode:

- metoda enakomernega časovnega amortiziranja,
- metoda padajočega amortiziranja ali
- metoda proizvedenih enot.

Metoda **enakomernega časovnega amortiziranja** pomeni, da je strošek amortizacije enak vsako obračunsko obdobje.

Metoda **padajočega amortiziranja** je primernejša za tista osnovna sredstva, ki imajo v začetni dobi koristnosti večje donose kot ob koncu dobe koristnosti. Po tej metodi se letna amortizacija vsako leto manjša.

Najpogostejši metodi padajočega časovnega amortiziranja, ki se uporabljata sta:

- metoda padajoče osnove in
- metoda vsote letnih števil.

Pri metodi padajoče osnove se upoštevajo enake letne amortizacijske stopnje, ki so praviloma dvakrat večje kot pri metodi enakomernega časovnega amortiziranja, osnova za obračun pa je vsakokratna knjigovodska vrednost.

Pri metodi vsote letnih števil se uporablja spremenljiva amortizacijska stopnja, ki se z leti zmanjšuje. Amortizacijska stopnja je vsako leto določena z razmerjem med številom preostalih let življenjske dobe in vsoto vseh števil življenjske dobe.

Pri **metodi proizvedenih enot** se amortizacija obračunava glede na dejansko uporabo v posameznem obdobju na podlagi pričakovane uporabe ali učinkov sredstev. Letna stopnja amortizacije se nato izračuna na podlagi dejanskih ur njegove uporabe ali s količino proizvedenih enot oziroma opravljenih storitev.

Pri metodi naraščajočega amortiziranja, katere uporabo SRS (2006) ne dopuščajo več, pa se zneski amortizacije iz leta v leto povečujejo. Uporaba te metode bi bila upravičljiva le v primeru, ko na primer delavci strojev še ne poznajo dovolj dobro in njihove zmogljivosti pri začetni uporabi ne bi bile dovolj izrabljene.

Ne glede na to, katero metodo obračunavanja amortizacije podjetje uporabi, je skupna amortizacija v dobi koristnosti sredstva enaka, razlikuje se le letni znesek amortizacije. Možna izbira metode amortiziranja pa je lahko povezana z naslednjimi dejavniki (Porter, Norton, 2001, str. 380–381):

- enostavnost – za izračunavanje in evidentiranje je najenostavnejša metoda enakomernega časovnega amortiziranja,
- poročanje delničarjem – običajno podjetje želi prikazati najvišje možne neto dobičke, zato bo izbralo metodo enakomernega časovnega amortiziranja,
- primerljivost – podjetje izbere enako metodo, ki jo uporabljajo podjetja v isti panogi oziroma sorodna podjetja,
- managerjevi bonus zaslužki – v primeru, da je managerjev zaslužek odvisen od neto dobička, bo podjetje običajno izbralo metodo enakomernega časovnega amortiziranja,
- tehnološka konkurenčnost – v primeru, da se tehnologija hitro spreminja, naj bi podjetje razmišljalo o metodi padajočega amortiziranja,
- poročanje notranji finančni službi – podjetje običajno izbere metodo padajočega amortiziranja z namenom prikazati čim manjši obdavčljivi dobiček.

SRS (2006) določajo, da mora podjetje izbrati tisto metodo amortiziranja, ki najbolj ustreza pričakovanemu vzorcu uporabe bodočih gospodarskih koristi od amortizljivega sredstva

(Korošec, Laurič, 2003, str. 25). Če vzorca pojavljanja gospodarskih koristi od osnovnega sredstva ni mogoče zanesljivo ugotoviti, se uporabi metoda enakomernega časovnega amortiziranja.

Metodo, ki jo podjetje izbere, mora dosledno uporabljati enako v vseh obračunskih obdobjih, do spremembe lahko pride le v primeru spremenjenih okoliščin. Podjetje mora za vsako poslovno leto tudi preverjati ustreznost metode amortiziranja.

Podjetje samostojno določa letne amortizacijske stopnje glede na dobo koristnosti posameznih osnovnih sredstev. Amortizacijska stopnja pri enakomernem časovnem amortiziranju predstavlja razmerje med vrednostjo, ki se v posameznih letih prenaša v poslovne učinke (popravek vrednosti sredstva) in amortizacijsko osnovo (nabavna vrednost).

Amortizacijska osnova je nabavna vrednost osnovnega sredstva, popravljena za prevrednotenja na pošteno vrednost. Pri uporabi metode padajočega amortiziranja je lahko osnova tudi vsakokratna neodpisana vrednost.

Amortiziranje opredmetenih osnovnih sredstev, ki jih ima podjetje v finančnem najemu mora biti usklajeno z amortiziranjem drugih podobnih sredstev. V primeru, da ni zagotovila, da bo podjetje po preteku pogodbe sredstva prevzelo v last, je ta sredstva potrebno dokončno amortizirati najkasneje do preteka pogodbe o finančnem najemu.

V skladu s SRS 1.11 (2006) podjetje pri začetnem pripoznavanju opredmetenega sredstva z veliko nabavno vrednostjo ugotovi, ali je to sestavljeno iz delov z različnimi dobami koristnosti, ki so pomembni v razmerju do celotne nabavne vrednosti, in evidentira posamezne dele.

V primeru delitve osnovnega sredstva na posamezne dele, je za vsak del določena drugačna doba koristnosti in je s tem omogočeno, da se nekateri sestavni deli amortizirajo hitreje kot preostalo sredstvo. Na primer, pri razdelitvi zgradbe na sestavne dele je v tem primeru rešeno vprašanje investicijskega vzdrževanja, saj se vsi pomembnejši deli zgradbe lahko amortizirajo ločeno v krajšem času kot sama zgradba.

Stroški amortizacije se prevrednotijo, če pride do spremembe prvotno ocenjene dobe koristnosti sredstva na podlagi spremenjenih okoliščin. Skrajšanje prvotno predvidene dobe koristnosti poveča, skrajšanje prvotno predvidene dobe koristnosti pa zmanjša že obračunane stroške amortizacije v obravnavanem poslovnem letu. V tem primeru gre za spremembo računovodske ocene in ne za spremembo računovodske usmeritve, kar pomeni, da sprememba amortizacije ni vezana na pretekla obdobja in se ne smatra kot napaka.

3.3.2 Amortizacija neopredmetenih dolgoročnih sredstev

Amortizacija neopredmetenih dolgoročnih sredstev predstavlja razporejanje njihove nabavne vrednosti skozi obdobje uporabe, ko ta podjetju prinašajo koristi. Pojavi se vprašanje, ali naj bi se neopredmetena sredstva amortizirala glede na zakonsko določeno veljavnost ali glede na dejansko uporabnost sredstva, pri čemer je potrebno upoštevati tisto dobo, ki je krajša. Na primer, patent ima zakonsko dobo veljavnosti 20 let, vendar lahko dejansko zaradi novih

proizvodov ali tehnologije za podjetje ni uporaben toliko časa. Pri amortizaciji neopredmetenih dolgoročnih sredstev je torej potrebno upoštevati obdobje, v katerem v podjetje pritekajo koristi od uporabe tega sredstva (Porter, Norton, 2001, str. 393).

Novi SRS (2006) uvajajo novost pri razvrščanju neopredmetenih dolgoročnih sredstev na sredstva s končno dobo koristnosti, ki se amortizirajo in na sredstva z nedoločeno dobo koristnosti ter dobro ime, ki se samo slabijo.

Doba koristnosti je opredeljena kot obdobje, v katerem se pričakuje, da bo sredstvo na voljo podjetju za uporabo ali bo podjetje proizvedlo določeno število proizvodnih ali podobnih enot. Dejavniki, ki vplivajo na določanje dobe koristnosti, so enaki kot pri opredmetenih osnovnih sredstvih. Standard zahteva pregled dobe koristnosti in metode amortiziranja neopredmetenih sredstev vsako leto in ne le občasno. Doba koristnosti se mora spremeniti v primeru, da se ocenjena doba koristnosti neopredmetenega sredstva pomembno razlikuje od končne dobe koristnosti. Metoda amortiziranja pa, če se pomembno spremeni pričakovani vzorec pridobivanja gospodarskih koristi. Takšne spremembe se obravnavajo kot spremembe računovodskih ocen in vplivajo na obračunano amortizacijo obravnavanega in tudi na naslednja obračunska obdobja.

V SRS (2006) je nekaj posebnih določil glede obračunavanja amortizacije neopredmetenih sredstev, drugače pa veljajo enaka predpisana pravila glede amortiziranja, kot veljajo za opredmetena sredstva.

Neopredmetena dolgoročna sredstva s končno dobo koristnosti se začnejo amortizirati, v mesecu, ko so na razpolago za uporabo in ne šele naslednji mesec, kot velja za opredmetena sredstva. Amortizacija se preneha obračunavati ko so sredstva razvrščena med nekratkoročna sredstva za prodajo ali v skupino za odtujitev, ter ko je odpravljeno njihovo pripoznanje.

Amortizljiv znesek takšnega sredstva moramo premišljeno razporediti v najboljše ocenjeni dobi njegove koristnosti, pri čemer ta ne sme presegati dobe pravne pravice (to je pravica za obvladovanje prihodnjih gospodarskih koristi za določeno obdobje). Odstopanje od tega je dovoljeno samo v primeru, če je mogoče pravno pravico obnoviti, ali če je obnovev res gotova.

Uporabljena metoda amortiziranja odseva vzorec pojavljanja gospodarskih koristi iz neopredmetenega sredstva s končno dobo koristnosti. Če vzorca ni mogoče zanesljivo ugotoviti, se uporabi metoda enakomernega časovnega amortiziranja. Amortizacija, obračunana za vsako obračunsko obdobje, se pripozna kot strošek oziroma poslovni odhodek tega obdobja (SRS, 2006).

Neopredmetena sredstva z nedoločenimi dobami koristnosti se ne amortizirajo, ampak slabijo. Podjetje mora poleg možne slabitve ugotavljati, ali določeni dogodki in okoliščine še kažejo na nedoločeno dobo koristnosti. V nasprotnem primeru se doba koristnosti spremeni v končno, in se taka sprememba obravnava kot sprememba računovodske ocene.

4 VPLIV VREDNOTENJA OSNOVNIH SREDSTEV NA POSLOVNI IN DAVČNI IZID V SLOVENIJI

4.1 RAČUNOVODSKI IN DAVČNI IZKAZ

Z vidika pravne podlage ločimo med računovodskimi in davčnimi izkazi. Podjetja izdelujejo računovodske izkaze na podlagi poslovne zakonodaje, za potrebe države pa izdelujejo davčne izkaze po davčni zakonodaji (Kokotec Novak, 1996, str. 109).

Temeljne računovodske izkaze sestavljajo izkaz stanja (bilanca stanja), izkaz poslovnega izida, izkaz gibanja kapitala, izkaz denarnega izida in pojasnila (razkritja) k računovodskim izkazom. Njihovi uporabniki so sedanji in možni vlagatelji, zaposlenci, posojilodajalci, kupci, dobavitelji in drugi dajalci blagovnih kreditov, vlada in njihovi organi ter javnost (Odar, 2006, str. 7).

V nadaljevanju sta predstavljena samo izkaz poslovnega izida in davčni izkaz, ker sta pomembna za lažje razumevanje, kako posamezne kategorije oziroma odločitve, povezane z osnovnimi sredstvi, vplivajo na poslovni izid oziroma davčno osnovo.

4.1.1 Izkaz poslovnega izida

Računovodski izkaz poslovnega izida je tisti temeljni izkaz, ki skupaj s pojasnili in razkritji opredeli dobiček podjetja v nekem poslovnem letu, ki je nato osnova za izračun davčne osnove. Je temeljno obračunsko računovodsko poročilo, v katerem izkazujemo prihodke, odhodke in poslovni izid, ki ga je podjetje uresničilo v obračunskem obdobju (Turk et al., 2004, str. 384). Računovodski izkaz poslovnega izida nudi širšemu krogu uporabnikov informacije o poslovnem in finančnem položaju podjetja.

Računovodski izkaz poslovnega izida opredeljujemo kot razliko med prihodki in odhodki, ugotovljeni po računovodskih predpisih v obračunskem obdobju. Če so prihodki večji od odhodkov, govorimo o pozitivnem poslovnem izidu, oziroma dobičku, če pa so prihodki manjši od odhodkov, govorimo o negativnem poslovnem izidu, oziroma izgubi. Nanj lahko gledamo kot na povzetek učinkovitosti in uspešnosti delovanja organizacije.

Podjetje se pri poslovanju z osnovnimi sredstvi srečuje z več kategorijami, ki različno vplivajo na velikost odhodkov in s tem na velikost poslovnega izida. Kot primer lahko na tem mestu izpostavim amortizacijsko stopnjo, s katero podjetja najpogosteje namensko vplivajo na poslovni izid. Če želi podjetje izkazati čim manjši poslovni izid, bo uporabilo čim večje amortizacijske stopnje; večje amortizacijske stopnje pa pomenijo večje odhodke in s tem manjši poslovni izid in obratno.

4.1.2 Davčni izkaz

Davčni izkaz je posebno računovodsko poročilo, ločeno od drugih, posreduje se samo ustrezni davčni inštituciji in ni javen (Meigs, Meigs, Meigs, 1995, str. 7). Osnovna naloga davčnega izkaza poslovnega izida je, da na osnovi davčne zakonodaje ugotovimo dobiček, ki je osnova za obdavčitev (Kokotec Novak, 1997, str. 129).

Sestavljanje davčnega izkaza poslovnega izida temelji na Zakonu o davku od dohodka pravnih oseb in posredno na računovodskih predpisih. Iz tega sledi, da sta izkaza med seboj povezana, saj zakon od podjetja zahteva, da za ugotavljanje dobička upošteva prihodke in odhodke, ki so ugotovljeni v računovodskem izkazu poslovnega izida, razen tistih prihodkov in odhodkov, ki so v zakonu izrecno drugače določeni (Čokelc et al., 2003, str. 4).

Pri sestavljanju davčnega izkaza poslovnega izida torej podjetje izhaja iz računovodskega izkaza poslovnega izida, oziroma iz računovodsko ugotovljenih prihodkov in odhodkov. Odhodki, ki so zajeti v računovodskem izkazu poslovnega izida, so vsi davčno priznani, razen tistih, ki so z zakonskimi določili upoštevanji v omejenem obsegu oziroma jih sploh ni dovoljeno zajemati kot odhodke v davčnem obračunu. Za ugotavljanje dobička se torej priznajo le odhodki, ki so potrebni za pridobitev obdavčenih prihodkov (Drobnič et al., 2004, str. 81).

4.1.3 Povezanost poslovnega in davčnega izkaza

Lamb, Nobes in Roberts so na področju ugotavljanja medsebojnih vplivov davčnih in računovodskih pravil naredili precejšen korak. Razvili so poseben model merjenja stopnje povezanosti davčnega in računovodskega poročanja, na podlagi katerega lahko vsako državo razvrstimo v eno izmed petih kategorij (Nobes, 2003, str. 8):

- **Nepovezanost** - Davčno in računovodsko poročanje nista povezana; naslanjata se na uporabo različnih predpisov in pravil. V tem primeru se davčna in računovodska pravila ter praksa razlikujejo, zato davčna pravila ne vplivajo na računovodsko poročanje, in obratno: računovodska pravila ne vplivajo na davčno poročanje.
- **Identičnost** - Računovodska poročila se hkrati uporabljajo tudi za davčne namene. V tem primeru ni na voljo posebne izbire za davčno in računovodsko poročanje, saj so pravila enaka za oba namena. V takšnem primeru obstaja zelo majhna možnost, da bi davčni motiv vplival na izbiro računovodske usmeritve.
- **Vodilna vloga računovodstva** - Zaradi pomanjkanja davčnih pravil se za obe vrsti poročanj uporabljajo računovodska pravila. V tem primeru so računovodska pravila natančnejša od davčnih, zato davčna praksa sledi računovodskim pravilom. To dopušča možnost, da lahko davčni motiv prevladuje pri izbiri računovodskih usmeritev, kadar je teh na izbiro več, saj se bo izbrana računovodska usmeritev zaradi pomanjkanja davčnih pravil uporabljala tudi za davčne namene.
- **Vodilna vloga davčnih pravil** - Zaradi pomanjkanja računovodskih pravil se za obe vrsti poročanj uporabljajo davčna pravila.

- **Prevlada davčnih pravil** – Davčna pravila se kljub obstoju nasprotujočih računovodskih pravil uporablja za obe vrsti poročanj.

Vpliv razmerij med davčnimi in računovodskimi pravili na davčno in računovodsko poročanje je preučevala tudi Knobbe Keukova. Razlike v obeh vrstah poročanj označuje kot razlike med poslovno in davčno bilanco, in sicer so razlike naslednje (Knobbe Keuk, 1993, str. 17):

- davčno bilanco lahko sestavimo popolnoma neodvisno od poslovnih bilanc, saj davčni predpisi v celoti določajo, kako ugotovimo osnovo za davek;
- poslovna bilanca je hkrati davčna;
- poslovna bilanca je v svoji osnovi podlaga za davčno bilanco, davčni predpisi pa podrobneje določajo, kako je treba poslovno bilanco preurediti za davčne potrebe.

V Sloveniji je v veljavi zadnja možnost, kar pomeni, da je po ZDDPO–1, 2006 davčna osnova, ki je podlaga za odmero davka od dobička, vezana na celotni poslovni izid, ugotovljen na podlagi računovodskih standardov, pri tem pa na področju priznavanja prihodkov, odhodkov in pokrivanja izgub iz preteklih let določa precej popravkov. Posledica drugačne obravnave določenih poslovnih dogodkov so razlike med računovodskim in obdavčljivim dobičkom (Jerman, 2005, str. 12).

4.2 RAZLIKA MED IZKAZOM POSLOVNEGA IZIDA IN DAVČNIM IZKAZOM – ODLOŽENI DAVKI V SLOVENIJI

Davčna zakonodaja se pri določilih za namene davčnega poročanja in izdelave davčnih izkazov sicer usmerja na uporabo računovodskih standardov, vendar pa v praksi spoštovanje davčnih pravil na eni strani in spoštovanje računovodskih pravil na drugi strani, vodi do razlik med računovodskim in davčnim dobičkom oziroma davčno osnovo.

Razlike med računovodskim in davčnim dobičkom nastajajo zaradi dveh vzrokov (Žuran, 2006, str. 6):

- nekateri poslovni dogodki so vključeni samo v obračun računovodskega dobička, ne pa v obračun davčnega oziroma so vključeni samo v obračun davčnega dobička, ne pa tudi v obračun računovodskega – to so stalne razlike, ki se ne bodo povrnila ali izginile v naslednjih obdobjih,
- nekateri poslovni dogodki so vključeni tako v obračun računovodskega dobička kot tudi v obračun davčnega, vendar v različnih obdobjih – to sočasne razlike, ki se imajo namen povrnila oziroma izginiti v naslednjih obdobjih.

Razlike med davčnim in računovodskim dobičkom so po naravi lahko:

- stalne,
- časne,
- časovnouslyklajevalne.

Stalne razlike nastanejo kot posledica tega, da so nekateri poslovni dogodki vključeni samo v obračun računovodskega dobička, ne pa tudi v obračun davčnega dobička in obratno, da so vključeni v davčni obračun dobička, ne pa v računovodski obračun dobička. Stalne razlike povzročajo tisti odhodki, ki jih davčni zakon ne priznava kot odhodke v davčnem izkazu, in tisti prihodki, ki so trajno neobdavčljivi.

Gre za odhodke, ki jih zavezanci ne morejo uveljaviti v davčnem obračunu za potrebe znižanja davčne osnove. Zakonodajalec z navajanjem davčno nepriznanih odhodkov ščiti davčno osnovo in preprečuje, da se davčna osnova zavezanca praviloma zaradi neposlovnih razlogov ne bi znižala, kar bi po eni strani pomenilo manjše javnofinančne prihodke in po drugi strani tudi neenakomernost obdavčitve med zavezanci (Jerman, 2005, str. 162).

ZDDPO–1, 2006 določa, da so obdavčljivi vsi prihodki, razen tistih, ki jih določa zakon. V zakonu so opredeljeni tisti prihodki, ki so neobdavčeni in povzročajo stalne razlike.

Stalne razlike se ne povrnejo ali izginejo v prihodnjih obdobjih in so dokončne (Žuran, 2005, str. 6). Zaradi tega tudi nimajo davčnih učinkov in se jih računovodsko ne izkazuje.

Časovnousklajevalne razlike so razlike, ki nastanejo pri nekaterih prihodkih in odhodkih, zaradi upoštevanja enega obdobja pri obdavčljivem in drugega obdobja pri računovodskem dobičku. Pojavijo se v enem obdobju in odpravijo v naslednjih obdobjih. V veljavnih MRS je pojem časovnousklajevalnih razlik nadomeščen s pojmom začasne razlike, ki je definiran širše in natančneje (Hieng, 2004, str. 131).

Začasne razlike se pojavljajo kot posledica določb v davčnih predpisih, po katerih se odhodki in prihodki v davčno osnovo vključujejo v drugih davčnih obdobjih, kot pa so izkazani v izkazu poslovnega izida za poslovne namene. Začasne razlike so razlike med davčno vrednostjo posameznega sredstva (obveznosti) in njegovo knjigovodsko vrednostjo v bilanci stanja.

Začasne razlike so bile pri nas do pred kratkim še nepoznane, saj davčna zakonodaja ni omogočala upoštevanja posameznih računovodskih kategorij enega obdobja v davčnih izkazih drugega. Edine izjeme so bile možnosti prenosa davčnih izgub v naslednja davčna obdobja ter vključevanje obračunanih prihodkov od udeležbe v dobičku odvisnih podjetij. Razlike med računovodskim in obdavčljivim dobičkom so bile zato praviloma stalne.

V odvisnosti od tega, ali začasne razlike povzročajo terjatve do države za manjše plačilo davka v prihodnosti oziroma obveznosti do države za večje plačilo davka v prihodnosti, so začasne razlike lahko:

- *Obdavčljive začasne razlike*: so začasne razlike, katerih posledica so obdavčljivi zneski, ki se prištejejo pri ugotavljanju obdavčljivega dobička (davčne izgube) v prihodnjih obdobjih, ko se knjigovodska vrednost sredstva povrne ali se knjigovodska vrednost obveznosti poravna. Pri obdavčljivih začasnih razlikah je odhodek v davčnem obračunu izkazan prej kot v izkazu poslovnega izida, oziroma prihodek v davčnem obračunu kasneje kot v izkazu poslovnega izida. Take začasne razlike predstavljajo za zavezanca zmanjšano bodočo korist in s tem obveznost za odložene davke.

- *Odbitne začasne razlike*: sočasne razlike, katerih posledica so zneski, ki se odštejejo pri ugotavljanju obdavčljivega dobička (davčne izgube) v prihodnjih obdobjih, ko se knjigovodska vrednost sredstva povrne ali se knjigovodska vrednost obveznosti poravna. Pri odbitnih začasnih razlikah je odhodek v davčnem obračunu izkazan kasneje kot v izkazu poslovnega izida, oziroma prihodek v davčnem obračunu prej kot v izkazu poslovnega izida. Takečasne razlike predstavljajo za zavezanca bodočo korist in s tem terjatev za odložene davke.

Odbitnečasne razlike v računovodskih izkazih za leto 2006 nastanejo na podlagi:

- oslabitve sredstev oziroma okrepitve dolgov,
- oblikovanja popravkov vrednosti,
- rezervacije,
- davčne izgube,
- davčne olajšave,
- amortizacije, ki presega davčno dovoljeno.

Obdavčljivečasne razlike v računovodskih izkazih za leto 2006 nastanejo na podlagi:

- amortizacije drobnega inventarja,
- okrepitve sredstev oziroma oslabitve dolgov,
- iz naslova poslovnih združitvev.

Večinačasnih razlik ima vpliv na poslovni izid (z njimi povezane spremembe terjatev oziroma obveznosti za odložene davke se evidentirajo kot prihodki oziroma odhodki za odložene davke), z izjemo naslednjih:

- časna razlika iz naslova okrepitev sredstev oziroma oslabitve dolgov, ki se evidentira na prevrednotovalnem popravku kapitala; tudi odloženi davki iz tega naslova se pripoznajo z vplivom na prevrednotovalni popravek kapitala,
- časna razlika iz naslova poslovnih združitvev (ob uporabi nakupne metode); odloženi davki iz tega naslova se pripoznajo z vplivom na dobro ime.

V nadaljevanju so natančneje predstavljene samo tistečasne razlike, ki nastajajo pri poslovanju z osnovnimi sredstvi.

4.2.1 Odloženi davki

Odloženi davek je znesek davka na dohodek pravnih oseb, ki ga bo podjetje plačalo ali pa dobilo povrnjenega v prihodnjih davčnih obdobjih. Poudarek je na tem, da poslovni dogodki, ki so povzročili odloženi davek, nastanejo v sedanjem oziroma so že nastali v preteklih obračunskih obdobjih (Jerman, 2005, str. 1).

Nastane zaradi razlik med davčnimi vrednostmi sredstev (obveznosti) ter njihovimi knjigovodskimi vrednostmi, prenesenimi v naslednja obračunska obdobja. Odloženi davki so

nasprotje od odmerjenih davkov, ki jih je za obravnavano obračunsko obdobje treba poravnati glede na obdavčljivi dobiček v njem (Turk, 2000, str. 399).

Odloženi davki prikazujejo realno stanje podjetja glede davčnih posledic, povezanih s posameznimi sredstvi in obveznostmi v bližnji prihodnosti. Dobiček, ugotovljen po davčni zakonodaji, se mnogokrat razlikuje od dobička, ugotovljenega na podlagi računovodskih standardov in načel. Zaradi tega čisti dobiček, izkazan v računovodskih izkazih, ni v smiselnem razmerju z dobičkom pred obdavčitvijo. V nekaterih primerih lahko davek iz dobička privede celo do čiste izgube. Zaradi tega se tudi v naših računovodskih izkazih uveljavlja načelo med obdobjnega razporejanja davka. Po njem se stroški za davek izkazani v računovodskih izkazih izračunajo na podlagi poslovnih računovodskih izkazov in ne na podlagi davčnih računovodskih izkazov. Obračunani davek iz dobička (odhodek za davek) je enak odmerjenemu davku iz dobička in odloženi obveznosti za davek iz dobička, ki jo bo potrebno poravnati v prihodnjih obdobjih (Holmes et al., 2005, str. 228).

Z odloženimi davki se podjetje izogne temu, da bi bil njegov poslovni izid nižji samo zaradi tega, ker davčni predpisi začasno ne priznajo določenega odhodka. Na drugi strani se podjetju ne more več pripetiti, da bi bil čisti poslovni izid višji, ker je v določenemu letu uporabiločasne razlike iz prejšnjih let.

Za odložene davke bi lahko trdili, da so interdisciplinarno področje, saj zahtevajo na eni strani dobro poznavanje računovodskih standardov in na drugi strani dobro poznavanje veljavne davčne zakonodaje.

4.2.2 Terjatve in obveznosti iz naslova odloženih davkov

Odložene obveznosti za davek so zneski davka od dohodkov, ki jih bo potrebno poravnati v naslednjih davčnih obdobjih in nastanejo kot posledica obdavčljivih začasnih razlik. Odložene terjatve za davek so zneski davka od dohodkov, ki bodo v naslednjih davčnih obdobjih povrnjeni in nastanejo zaradi odbitnih začasnih razlik.

Terjatve in obveznosti iz naslova odloženih davkov se izračunajo tako, da sečasne razlike pomnožijo z davčno stopnjo, za katero se pričakuje, da se bo uporabljala v obdobju njihove uporabe, in na podlagi davčnih stopenj ter davčne zakonodaje, ki je bila uzakonjena oziroma skoraj uzakonjena na dan bilance stanja.

Terjatve in obveznosti za odloženi davek se v knjigovodskih razvidih in računovodskih izkazih pripoznajo samo za pomembne (bistvene) zneske. V standardih je znesek opredeljen kot pomemben, če bi opustitev njegovega pripoznanja lahko vplivala na poslovne odločitve uporabnikov, ki temeljijo na računovodskih izkazih. Višina terjatev in obveznosti za odložene davke naj ustreza davčnim zneskom, od katerih podjetje na dan bilance stanja pričakuje povrnitev ali plačilo v zvezi s svojimi sredstvi in obveznostmi.

Pri pripoznavanju odloženih obveznosti velja, da se pripoznajo vse obdavčljive začasne razlike, razen (Žuran, 2006, str. 18):

- obveznosti, ki izhajajo iz naslova dobrega imena, katerega amortizacija ni davčno priznan odhodek,
- obveznosti, ki nastajajo na podlagi začetnega pripoznanja sredstva ali obveznosti v poslu, ki ni poslovna združitev, in v času posla ne vpliva niti na računovodski niti na obdavčljivi dobiček,
- obveznosti, ki nastajajo iz nerazdeljenih dobičkov od naložbe, v kateri ima podjetje možnost nadzorovati trenutek uporabe razlike in je verjetno, da se spreobrnjenje razlike ne bo zgodilo v predvideni prihodnosti.

Odložene terjatve za davek se pripoznajo za odbitne začasne razlike, neizkoriščene davčne izgube in neizkoriščene davčne olajšave, če je verjetno, da bo v prihodnjih obdobjih na razpolago obdavčljivi dobiček, s katerim se bodo odložene terjatve uporabile. To pa ne velja za (Bohorič, 2006, str. 35):

- slabo ime, ki se obravnava kot odloženi prihodek,
- začetno pripoznanje sredstva ali obveznosti v poslu, ki ni poslovna združitev, in v času posla ne vpliva niti na računovodski niti na obdavčljivi dobiček.

Tako terjatve za davek kot tudi obveznosti se v bilanci stanja izkazujejo ločeno od drugih terjatev in obveznosti in se ne diskontirajo.

Pri evidentiranju terjatev za odloženi davek naj poudarim samo še to, da je v skladu s Pojasnilom 1 k SRS 19 – Pripoznavanje terjatev in obveznosti za odloženi davek potrebno upoštevati, da se terjatve za odloženi davek pripoznajo samo pod pogojem, da je verjetno, da bo v prihodnosti realiziran obdavčljiv dobiček, v breme katerega bo možno terjatve za odloženi davek uporabiti. Verjetnost obstaja, če ima podjetje obdavčljive začasne razlike, če teh ni dovolj, pa morajo obstajati prepričljivi drugi dokazi, da bo dovolj prihodnjega obdavčljivega dobička. V tem primeru je potrebno razkriti naravo dokaza, ki utemeljuje bodoče obdavčljive dobičke (Jeran, 2005, str. 36).

4.3 DAVČNA OBRAVNAVA OSNOVNIH SREDSTEV V SKLADU Z ZDDPO–1, 2006

Glede na to, da sem pri praktičnem prikazu vpliva različnih metod vrednotenja osnovnih sredstev na poslovni in davčni izkaz podjetja izhajala iz poslovanja podjetja v letu 2006, sem se pri davčni obravnavi poslovanja z osnovnimi sredstvi osredotočila na ZDDPO–1, ki je veljal za poslovno leto 2006.

Novi Zakon o davku od dohodka pravnih oseb, ki je stopil v veljavo s 1 .1 .2007 (ZDDPO–2, Uradni list RS, št. 117/2006), je prinesel precej sprememb v primerjavi z Zakonom o davku od dohodkov pravnih oseb ZDDPO–1, 2006. V nadaljevanju so povzete samo tiste bistvene spremembe, ki se nanašajo na področje osnovnih sredstev.

4.3.1 Opredmetena osnovna sredstva

4.3.1.1 Vrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev

Podjetje mora za merjenje po pripoznanju opredmetenega osnovnega sredstva izbrati model nabavne vrednosti ali model prevrednotenja, kar pa v času uporabe opredmetenega osnovnega sredstva pomembno vpliva na davčno osnovo.

Po *modelu nabavne vrednosti* se opredmeteno osnovno sredstvo amortizira in oslabi, če njegova knjigovodska vrednost preseže nadomestljivo vrednost.

Strošek amortizacije je praviloma davčno priznan, odhodek na podlagi oslabitve pa šele, ko je sredstvo prodano ali kako drugače odtujeno, oziroma ko je odpravljeno njegovo pripoznanje.

Po *modelu prevrednotenja* pa se opredmeteno osnovno sredstvo prevrednoti na pošteno vrednost, amortizira in oslabi, če njegova prevrednotena knjigovodska vrednost presega nadomestljivo vrednost.

Prevrednotenje na pošteno vrednost se prizna neposredno v kapitalu kot presežek iz prevrednotenja. Prevrednotenje najprej povzroči zmanjšanje davčne osnove zaradi večje davčno priznane amortizacije, ki se obračunava od prevrednotene nabavne vrednosti, v primeru odtujitve oziroma odprave pripoznanja sredstva pa povzroči povečanje davčne osnove, ko se odpravljene presežek iz prevrednotenja prenese v preneseni poslovni izid in hkrati v šteje tudi v davčno osnovo.

Oslabitev se pri modelu prevrednotenja obravnava kot odhodek le v primeru, ko presega že oblikovani in v kapitalu pripoznani presežek iz prevrednotenja na večjo pošteno vrednost. Če presežka iz prevrednotenja ni, se oslabitev v celoti pripozna kot odhodek, ki pa je davčno priznan šele ob odtujitvi osnovnega sredstva.

SRS 1.28 (2006) pri modelu prevrednotenja dopušča dve možnosti:

- da se prevrednotita nabavna vrednost in amortizacijski popravek vrednosti,
- da se prevrednoti knjigovodska vrednost (potem ko nabavno vrednost in amortizacijski popravek med seboj pobotamo).

Če se prevrednotita nabavna vrednost in amortizacijski popravek vrednosti, se amortizacijska stopnja ob nespremenjeni dobi koristnosti praviloma ne spremeni bistveno, tako da tudi z davčnim priznavanjem amortizacije v naslednjih letih verjetno ne bo težav.

V drugem primeru pa knjigovodska vrednost postane nova osnova za amortizacijo, kar bo verjetno, kljub njenemu prevrednotenju, ob nespremenjeni dobi koristnosti zahtevalo večji popravek oziroma prilagoditev amortizacijske stopnje. V primeru, da bo amortizacijska stopnja presegla predpisano, presežni znesek amortizacije (začasno) ne bo davčno priznan (Hieng, 2006, str. 9–10).

ZDDPO–2, 2007 uvaja novosti pri določanju prihodkov in odhodkov za ugotavljanje davčne osnove, in sicer naj bi se v največji možni meri sledilo prihodkom in odhodkom, izkazanim v

poslovni bilanci. Po predhodnem zakonu (ZDDPO–1, 2006) so bila prevrednotenja sredstev na nižje vrednosti priznana kot odhodek šele ob prodaji ali drugačni odtujitvi sredstva, po novem zakonu (ZDDPO–2, 2007) pa ta prevrednotenja znižujejo davčno osnovo v obračunanem znesku, oziroma ko se evidentirajo. Pri prevrednotenju osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev se odhodki priznajo v obračunani višini, če je obračunana v skladu z določbami MSRP oziroma SRS (2006).

Novost v ZDDPO–2, 2007 je tudi glede prenašanja presežka iz prevrednotenja v preneseni poslovni izid in v davčno osnovo, in sicer zakon odločitve o tem, kdaj se prenese v davčno osnovo, ne prepušča več davčnemu zavezancu, temveč določa, da se mora ta presežek iz prevrednotenja pri sredstvih, ki se amortizirajo, prenašati v davčno osnovo v davčnem obdobju v enakem znesku, kakor je obračunan znesek amortizacije od prevrednotenega dela teh sredstev v tem davčnem obdobju.

4.3.1.2 Razdelitev opredmetenega osnovnega sredstva na sestavne dele

Smisel razdelitve opredmetenega osnovnega sredstva na sestavne dele je v tem, da se posamezni deli osnovnega sredstva amortizirajo hitreje od drugih, ker se prej izrabijo oziroma jih je treba prej zamenjati. Če podjetje razdeli opredmeteno osnovno sredstvo na sestavne dele, to vpliva na davčno osnovo, in sicer jo zmanjšuje zaradi večjega stroška amortizacije.

Glede davčnega priznavanja amortizacije, obračunane po različnih stopnjah, bi se sicer lahko pojavilo vprašanje, ali se amortizacija takega dela davčno prizna v obračunani velikosti, čeprav amortizacijska stopnja morda presega predpisano stopnjo iz 26. člena ZDDPO–1, 2006. Ker pa deli opredmetenih osnovnih sredstev niso samostojna sredstva, temveč so le njihove sestavine, z davčnim priznavanjem ne bi smelo biti težav, če skupni znesek amortizacije vseh delov ne preseže zneska amortizacije po predpisani stopnji iz 26. člena ZDDPO–1, 2006 (Hieng, 2006, str. 8), če pa ga, potem lahko govorimo o (začasno) davčno nepriznanem strošku amortizacije.

4.3.1.3 Popravila opredmetenih osnovnih sredstev

Po SRS 1.16 (2006) se predvideni zneski stroškov rednih pregledov oziroma popravil opredmetenih osnovnih sredstev obravnavajo kot deli opredmetenih osnovnih sredstev. V tem primeru veljajo enaka določila glede obračunavanja amortizacije kot pri sestavnih delih, se pravi, da je potrebno za davčne namene obravnavati amortizacijo sredstva kot seštevek obeh. In le če seštevek obeh presega znesek, izračunan po predpisani stopnji iz 26. člena ZDDPO–1, 2006, lahko govorimo o (začasno) davčno nepriznanem strošku amortizacije.

4.3.1.4 Opredmetena osnovna sredstva do 500 evrov

Preden se podjetje odloči, ali bo opredmetena osnovna sredstva, katerih posamična vrednost ne presega 500 evrov, izkazovalo posamično kot osnovna sredstva, skupinsko kot drobni inventar ali kot material, je dobro, da pretehta, kakšne davčne posledice bo imelo glede na posamezno odločitev.

Če se podjetje ukvarja z dejavnostjo, pri kateri uporablja pretežno osnovna sredstva manjših vrednosti in jih nabavlja časovno neenakomerno, je verjetno bolj smiselno ta sredstva izkazovati kot osnovna sredstva in jih amortizirati glede na predvideno dobo koristnosti. S tem se stroški amortizacije razporedijo enakomerno skozi celotno dobo uporabe tega sredstva, kar je vsekakor smiselno, saj nenazadnje ta sredstva sodelujejo pri ustvarjanju prihodkov v več obračunskih oziroma davčnih obdobjih. Če pa sredstva evidentira kot drobni inventar in v letu nabave kot strošek izkaže njihovo celotno vrednost, ima sicer v letu njihove nabave višje stroške, vendar pa ima v preostalih letih iz uporabe teh sredstev le prihodke in nič stroškov. To pomeni, da ima v letu nabave sredstev nižjo davčno osnovo, v preostalih letih uporabe pa višjo, kot bi jo imelo, če bi sredstva izkazovalo kot osnovna sredstva.

V zvezi z osnovnimi sredstvi, ki jih podjetje evidentira kot strošek materiala, se lahko pojavi tudi vprašanje davčnega priznavanja stroškov, ki so povezani z uporabo teh osnovnih sredstev v naslednjih obračunskih obdobjih. Če je namreč osnovno sredstvo obravnavamo kot strošek, to sredstvo ni evidentirano niti v registru osnovnih sredstev niti kot drobni inventar, zato je dokazovanje povezanosti stroška, ki se pojavi v dobi njegove uporabe (na primer stroški popravila), s tem sredstvom oteženo. Podjetje sicer lahko vodi pomožno evidenco osnovnih sredstev, ki jih je z vidika stroškov obravnavalo kot material oziroma stroške materiala, vendar bi bilo v tem primeru vseeno, če bi takšna sredstva ob njihovi nabavi evidentiralo kot drobni inventar in se izognilo vprašanju povezanosti dodatnih stroškov z obstoječimi sredstvi drobnega inventarja.

V primeru, da se podjetje odloči, da bo sredstva, katerih posamična nabavna vrednost ne presega 500 evrov, izkazovalo kot opredmetena osnovna sredstva, se ravna po petem odstavku 26. člena ZDDPO–1, 2006. Ta določa, da se pri opredmetenem osnovnem sredstvu, katerega doba uporabnosti je daljša od enega leta in katerega posamična nabavna vrednost ne presega 500 evrov, kot odhodek ob prenosu v uporabo prizna odpis celotne nabavne vrednosti. To pomeni, da se podjetju za davčne namene kot odhodek prizna odpis celotne nabavne vrednosti, čeprav podjetje za poslovne namene sredstva ni v celoti odpisalo in bo na primer za poslovne namene obračunalo amortizacijo po stopnjah iz tega člena ali po morebitnih drugih stopnjah. Lahko pa bo tudi za davčne namene obračunavalo amortizacijo na način in po stopnjah iz tega člena in tako obračunana amortizacija bo davčno priznan odhodek. Ne glede na to, kako bo podjetje za poslovne namene obračunavalo amortizacijo, se za davčne namene prizna ali odpis celotne nabavne vrednosti ob prenosu v uporabo ali pa obračun amortizacije po stopnjah in na način, kakor je določeno v 26. členu ZDDPO–1, 2006 (Pojasnilo DURS, 2006, št. 4200-49/2006).

4.3.1.5 Stroški razgradnje, odstranitve in obnovitve nahajališča

Nabavna vrednost nepremičnin in opreme vključuje tudi začetno oceno stroškov razgradnje, odstranitve in obnovitve nahajališča. Ker gre pri tem za sedanje obveze, ki se bodo poravnale v prihodnosti, se povečanje nabavne vrednosti prepozna kot dolgoročna rezervacija, ki bo porabljena, ko bodo stroški nastali. Glede na to, da rezervacija ni oblikovana v breme stroškov oziroma odhodkov, je v skladu z ZDDPO–1, 2006, ne bo treba vključiti v davčno osnovo, saj določba določa, da se pri ugotavljanju davčne osnove oziroma priznavanju prihodkov in odhodkov oblikovanje rezervacij ne upošteva. Po črki zakona torej podlage za vštevanje tovrstnih rezervacij v davčno osnovo ni. Ker pa je ocenjeni znesek stroškov v okviru povečane nabavne vrednosti vključen v osnovo za davčno priznano amortizacijo opredmetenega osnovnega sredstva, se lahko razbere, da zakonodajalec ni bil pozoren na to časovno neuskklajenost (Pojasnilo DURS, 2006, št. 4200-126/2006).

4.3.1.6 Donacije in državne podpore

Donacije in državne podpore za pridobitev osnovnih opredmetenih sredstev se ne odštevajo od nabavne vrednosti, ampak se vštevajo med dolgoročno odložene prihodke in se porabljajo skladno z obračunano amortizacijo. Pojasnilo DURS, št. 4200-123/2006, navaja, da subvencije ne povečujejo davčne osnove prejemnikov subvencij. Prejete subvencije se evidentirajo med dolgoročne pasivne časovne razmejitev in se prenašajo med poslovne prihodke tistega poslovnega leta, v katerem se pojavljajo stroški oziroma odhodki za pokrivanje katerih so oblikovane.

4.3.2 Neopredmetena dolgoročna sredstva

4.3.2.1 Razvrstitev neopredmetenih sredstev

Pomembne so spremembe v zvezi z amortiziranjem neopredmetenih sredstev, in sicer jih je potrebno razvrstiti na tista s končnimi dobami koristnosti in na tista, ki imajo nedoločeno dobo koristnosti. Neopredmetena sredstva s končnimi dobami koristnosti se amortizirajo, neopredmetena sredstva z nedoločenimi dobami koristnosti pa se ne amortizirajo, temveč je potrebno najmanj ob koncu poslovnega leta preveriti njihovo vrednost ter jih oslabiti, če ne zadostujejo več pogojem pripoznavanja. Opisano pa različno vpliva na davčno osnovo, saj se amortizacija prizna kot davčni odhodek, oslabitev sredstva pa se prizna kot davčni odhodek šele, ko je sredstvo odtujeno oziroma njegovo pripoznanje odpravljeno.

Med neopredmetena sredstva z nedoločenimi dobami koristnosti spada dobro ime, ki se je v preteklosti lahko amortiziralo v petih letih in se je davčno priznavalo, po novem pa ga je potrebno prevrednotiti zaradi oslabitve, ta pa se davčno prizna šele, ko bo pripoznavanje dobrega imena odpravljeno. Določila trenutno veljavnega ZDDPO-ja glede amortizacije dobrega imena z

davčnega vidika niso povsem jasna, saj 1. in 4. odstavek 26. člena opredeljuje amortizacijo dobrega imena kot davčni odhodek do zneska, obračunanega z metodo enakomernega časovnega amortiziranja, in uporabo 10 % amortizacijske stopnje kot najvišje letne davčno priznane amortizacijske stopnje. Navedeni zakon pa se nato v 3. odstavku istega člena sklicuje na uporabo vsebine slovenskih računovodskih standardov glede amortiziranja sredstev in pričetka obračunavanja amortizacije, ti pa amortiziranja ne dovoljujejo, dopuščajo le prevrednotenje dobrega imena zaradi oslabitve. Glede amortizacije dobrega imena je Davčna Uprava RS izdala naslednje pojasnilo:

V skladu z 11. členom ZDDPO–1, ki ureja temelje za določanje davčne osnove, je davčna osnova dobiček, ki je presežek prihodkov nad odhodki, določenimi s tem zakonom. Za ugotavljanje dobička – če ZDDPO–1 ne določa drugače – se priznajo prihodki in odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida, na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenih računovodskih standardov. Do konca leta 2005 se je v skladu s SRS 2 (2002) dobro ime amortiziralo in tako je tudi v ZDDPO–1, ki je začel veljati dne 21. 4. 2004, določeno, da se kot odhodek prizna amortizacija, obračunana z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja, in sicer največ po stopnji 10 odstotkov. Ker se z Zakonom o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 108/05 – ZDDPO–1B), ki je začel veljati 1. januarja 2006, določba v zvezi z dobrim imenom ni spremenila, kljub spremenjenim določbam v SRS (2006) in uporabi MSRP pri sestavljanju računovodskih poročil, se do spremembe ZDDPO–1 kot odhodek v zvezi s slabitvijo dobrega imena prizna znesek, ki ni višji od 10 odstotkov obračunane amortizacije dobrega imena (Pojasnilo DURS, 2006, št. 4200-99/2006).

4.3.2.2 Prevrednotovanje neopredmetenih sredstev

Tako kot pri opredmetenih osnovnih sredstvih, so tudi pri neopredmetenih sredstvih spremembe v zvezi s prevrednotovanjem. Neopredmetena se torej lahko prevrednotujejo na pošteno vrednost, če zanje obstaja delujoči trg, po novem je dovoljena okrepitev, oslabitev kot tudi odprava oslabitve neopredmetenih sredstev. Posledica prevrednotenja zaradi okrepitve je povečanje knjigovodske vrednosti in neposredno povečanje posebnega prevrednotovalnega popravka kapitala, ta pa se lahko neposredno prenese v kapitalske rezerve, ko je pripoznavanje takih sredstev odpravljeno. Ker je model prevrednotovanja na pošteno vrednost pri neopredmetenih sredstvih enak kot pri opredmetenih osnovnih sredstvih, bo tudi davčni učinek enak. V Sloveniji je taka praksa sicer dokaj redka, vseeno pa se lahko izpostavi primer emisijskih dovolilnic, s katerimi se trguje na njihovo pošteno vrednost.

4.3.2.3 Organizacijski stroški

Organizacijski stroški, ki so v podjetju nastali pred začetkom proizvodnje ali opravljanja storitve, se po novih SRS (2006) ne uvrščajo med neopredmetena sredstva. To pomeni, da bodo ti stroški takoj povečali poslovni izid in davčno osnovo ter jih ne bo mogoče razmejevati oziroma usredstvomati.

4.3.3 Amortizacija

Prenovljeni ZDDPO–1, 2006, ne obravnava več priznavanje amortizacije za opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena dolgoročna sredstva v obračunanem znesku; kar pomeni, da novi zakon dopušča upoštevanje vseh stroškov amortizacije sredstev v njihovi celotni amortizacijski dobi. Posledica tega je, da se bodo stroški amortizacije v poslovne in davčne namene razlikovali.

Podjetja lahko uporabljajo različne metode obračunavanja amortizacije za poslovne in davčne namene. Ko se podjetje odloča o metodi amortizacije za poslovne namene izbere tisto metodo, ki pravilno razporedi nabavno vrednost sredstva v njegovi dobi koristnosti, medtem ko se pri odločanju uporabe amortizacijske metode za davčne namene odloča za tisto metodo, ki najbolj znižuje davčno obveznost podjetja v obdobju dobe koristnosti sredstva, kar pomeni, da podjetja za davčne namene izbirajo metodo padajočega časovnega amortiziranja, ki omogoča nižjo davčno obveznost v začetnih dobi uporabe sredstva (Porter, Norton, 2001, str. 380).

Slovenska davčna zakonodaja za davčne namene dovoljuje le metodo enakomernega časovnega amortiziranja, zato se podjetja odločajo za to metodo tako za poslovne kot za davčne namene.

Opredmeteno osnovno sredstvo se začne amortizirati prvi dan naslednjega meseca, ko je razpoložljivo za uporabo, vendar pa so pri obračunavanju amortizacije in priznavanju stroškov z davčnega vidika nastajali problemi predvsem pri nepremičninah oziroma njihovem pridobivanju dovoljenj za uporabo. Nepremičnina, ki nima uporabnega dovoljenja, ni usposobljena za uporabo, zato tudi obračunavanje amortizacije ne bo možno oziroma ne bo davčno priznано.

Problem glede pričetka amortiziranja zgradb odpravlja novi ZDDPO–2, 2007. Zakon namreč določa, da za začetek amortiziranja zgradb in objektov ni več potrebno pridobiti uporabnega dovoljenja za te nepremičnine, temveč se amortizacija lahko začne obračunavati v naslednjem mesecu, po začetku uporabe nepremičnine. Edini problem, ki lahko nastane v obdobju pred pridobitvijo uporabnega dovoljenja je, da podjetje v primeru delovnih nesreč zaposlencev ali drugih primerih od zavarovalnice ne more uveljavljati morebitnih odškodninskih zahtevkov.

Prihodki in odhodki pri prodaji ali odtujitvi še ne dokončno amortiziranega sredstva se upoštevajo tako, da ne pride do njihovega dvakratnega upoštevanja ali celo do neupoštevanja. To pomeni, da v mesecu prodaje sredstvu zadnjikrat obračunamo amortizacijo. Po prodaji sredstva to še knjigovodsko likvidiramo tako, da zapremo konto popravka vrednosti sredstva in konto, na katerem vodimo to sredstvo po neto vrednosti.

Amortizacija dokončno amortiziranega sredstva se ne prizna kot odhodek, tudi v primeru, ko se to sredstvo še naprej uporablja za opravljanje dejavnosti.

SRS 13.11 (2006), ki je vsebinsko povezan tudi s SRS 1.18 (2006) in 2.24 (2006), določa, da je ob sestavljanju končnih obračunov amortizacije za vsako poslovno leto pri pomembnejših postavkah treba preverjati dobo koristnosti opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev ter glede na to preračunati amortizacijske stopnje, če so pričakovanja bistveno drugačna

od ocen. Taka sprememba, ki mora biti ustrezno utemeljena glede na bistvene spremembe okoliščin, na katerih je temeljila prvotna ocena dobe koristnosti sredstva, se obravnava kot sprememba računovodske ocene po prvem odstavku 9. točke Uvoda v SRS (2006). Učinek spremembe ocenjene dobe koristnosti pa vpliva na obračunano amortizacijo v tekočem obdobju in v vsakem prihodnjem obdobju v preostali dobi koristnosti sredstva.

Na podlagi navedenega se sprememba amortizacijske stopnje, ki je posledica utemeljene spremembe prvotno ocenjene dobe koristnosti, ne šteje za spremembo metode enakomernega časovnega amortiziranja, zato se tako obračunana amortizacija prizna tudi za davčne namene. Vendar pa je tudi ob povečanju amortizacijske stopnje, ki je posledica skrajšanja prvotno ocenjene dobe koristnosti, takšno povečanje omejeno z višino najvišje letne amortizacijske stopnje za posamezno vrsto sredstev (Pojasnilo DURS, 2007, št. 4200-25/2007).

Najvišje letne amortizacijske stopnje po določbah ZDDPO–1, 2006, znašajo za:

- gradbene objekte 5 %,
- opremo, vozila, razen za osebne avtomobile, in mehanizacijo 25 %,
- osebne avtomobile 12,5 %,
- računalnike in računalniško opremo 50 %,
- večletne nasade 10 %,
- osnovno čredo 20 %,
- druga vlaganja 10 %,
- dobro ime 10 %.

Zavezancu, ki je pričel z amortizacijo opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev pred dnem začetka uporabe tega zakona, se kot odhodek prizna amortizacija teh opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev do dokončne amortizacije v višini, ki je v skladu s 15., 16. in 17. členom Zakona o davku od dobička pravnih oseb.

Novost v Slovenskih računovodskih standardih je, da imajo nekatera zemljišča, kot so na primer kamnolomi in odlagališča odpadkov, omejeno dobo koristnosti in se v skladu z računovodskimi standardi amortizirajo za poslovne namene ter tudi za davčne namene v skladu z prvim odstavkom 26. člena ZDDPO–1, 2006. Ker pa v zakonu ni izrecno določena posebna najvišja amortizacijska stopnja, je DURS izdal pojasnilo, v katerem predlaga, da se zemljišča, ki imajo omejeno dobo koristnosti, lahko obravnavajo kot druga vlaganja, za katera je določena 10-odstotna najvišja letna amortizacijska stopnja za davčne namene (Pojasnilo DURS, 2006, št. 4200-173/2006-2).

Novosti, ki jih je prinesel ZDDPO–2, 2007, se glede amortizacije osnovnih sredstev nanašajo na nekoliko spremenjene najvišje letne amortizacijske stopnje, na priznavanje odhodkov iz naslova oslabitve dobrega imena in na amortizacijo, obračunano od dela nabavne vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev na podlagi ocene stroškov razgradnje, odstranitve in obnovitve mesta.

Spremenjene najvišje letne amortizacijske so naslednje:

- za gradbene objekte, vključno z naložbenimi nepremičninami, je stopnja znižana s 5 % na 3 %,
- dodana je stopnja za dele gradbenih objektov, vključno z naložbenimi nepremičninami v višini 6 %
- za opremo, vozila in mehanizacijo je stopnja s 25 % znižana na 20 % (ta stopnja se uporablja tudi za osebne avtomobile, ki je po ZDDPO–1, 2006 posebej določena v višini 12,5 %),
- za dele opreme in opremo za raziskovalno dejavnost je stopnja 33,3 %.

Odhodki iz prevrednotenja zaradi slabitve dobrega imena se priznajo v obračunanem znesku, vendar največ v višini 20 % začetno izkazane vrednosti dobrega imena. Če obračunan znesek oslabitve dobrega imena preseže znesek, ki se prizna kot odhodek, se ta prizna v naslednjih davčnih obdobjih, tako da ta preneseni znesek skupaj z odhodki iz prevrednotenja zaradi oslabitve dobrega imena v tekočem davčnem obdobju ne preseže zneska, ki ustreza 20 % začetno izkazane vrednosti dobrega imena.

Amortizacija, obračunana od dela nabavne vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev na podlagi ocene stroškov razgradnje, odstranitve in obnovitve mesta, ki poveča nabavno vrednost sredstva in povzroči oblikovanje rezervacij, je davčno priznana le v višini 50 %.

4.3.4 Davčne olajšave za investicije v osnovna sredstva

Zavezanec po ZDDPO–1, 2006, lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove v višini 10 % investiranega zneska v opremo, razen v osebna motorna vozila ter razen v pohištvo in pisarniško opremo brez računalniške opreme, in neopredmetena dolgoročna sredstva, vendar največ v višini davčne osnove, če gre za investicije v opremo in neopredmetena dolgoročna sredstva v Sloveniji.

Zvišala pa se je tudi splošna olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj, in sicer z 10 % na 20 %, vendar največ do višine davčne osnove. Tovrstna vlaganja v raziskave in razvoj pa obsegajo notranje raziskovalno-razvojne dejavnosti zavezanca in nakup raziskovalno-razvojnih storitev, pri čemer je določeno, da te storitve nudijo druge osebe, tudi povezane osebe ter druge javne ali zasebne raziskovalne organizacije.

Zmanjšanje davčne osnove lahko zavezanec uveljavlja tudi v primeru investicij v osnovna sredstva, ki so pridobljena na podlagi finančnega najema.

Kljub tem določilom zakona pa je v prehodnih odločbah zakona zapisano, da velja za leti 2006 in 2007 spremenjena splošna olajšava, in sicer 20 % za investiranje v opredmetena osnovna sredstva, razen v osebna motorna vozila, in neopredmetena dolgoročna sredstva, vendar največ v višini davčne osnove, če gre za investicije v opremo in neopredmetena dolgoročna sredstva v Sloveniji, kar je še ena ugodnost za davčne zavezanec.

Ena večjih sprememb je, da se uvaja nova olajšava za določena področja države, in sicer t. i. regijska razvojna davčna olajšava, ki jo lahko uveljavlja davčni zavezanec kot zmanjšanje davčne osnove v višini 30 % zneska vlaganj v raziskave in razvoj, če ima ta sedež ali opravlja dejavnost

na tistih področjih države, ki ima bruto domači proizvod (v nadaljevanju: BDP) na prebivalca nižji od povprečja države do 15 % in do 40 %, če ima sedež ali opravlja dejavnost v tistih delih države, kjer je BDP na prebivalca nižji od povprečja države za več kot 15 %.

V obeh primerih pa je zgornja meja davčna osnova. Če želi davčni zavezanec koristiti tovrstne olajšave, mora vlaganja v raziskave in razvoj opredeliti v poslovnem načrtu ali v posebnem razvojnem projektu oziroma programu. Določeno je tudi pooblastilo vladi, da z uredbo določi shemo za izvajanje regijske olajšave.

V končnih določbah oziroma v prvem odstavku 19. člena ZDDPO–1B je podan začetek uporabe regijske olajšave. Ta se prične uporabljati s 1. januarjem tistega leta, po katerem je to potrdila Evropska komisija, veljati pa začne z dnem njene potrditve pri Evropski komisiji. V drugem odstavku pa je podana dolžnost ministra za finance, da v Uradnem listu objavi dan uveljavitve in dan začetka uporabe regijske olajšave.

Novost v ZDDPO–2, 2007 glede koriščenja davčnih olajšav za investicije v osnovna sredstva je ta, da zakon od leta 2007 dalje omogoča uveljavljanje olajšav le za vlaganja v notranje raziskovalno-razvojne dejavnosti in za nakup raziskovalno-razvojnih storitev v višini 20 %, ter uveljavljanje regijske olajšave za zavezanca, ki opravljajo dejavnost na manj razvitih področjih države v višini 30 % oziroma 40 % zneska vlaganj v raziskave in razvoj, kot je veljalo že po ZDDPO–1, 2006. Če se vlaganja v raziskave in razvoj nepovratno financirajo iz sredstev proračuna RS oziroma proračuna EU, zavezanec olajšave ne more uveljavljati.

Če zavezanec proda oziroma odtuji ali prenese izven Slovenije opredmeteno osnovno sredstvo oziroma neopredmeteno dolgoročno sredstvo, za katero je izkoristil davčno olajšavo, prej kot v treh letih po letu, za katerega je izkoristil davčno olajšavo, mora za znesek izkoriščene davčne olajšave povečati davčno osnovo, in sicer v letu prodaje oziroma odtujitve ali prenosa sredstva. Zmanjšanje davčne osnove zaradi neizkoriščenega dela davčne olajšave iz preteklih davčnih obdobj je dovoljeno največ do višine davčne osnove davčnega obdobja.

Za odtujitev sredstva se šteje tudi prenehanje zavezanca, pri prenehanju s stečajem oziroma likvidacijo pa začetek stečajnega postopka oziroma postopka likvidacije. V primeru finančnega najema se za odtujitev šteje, če najemojemalec izgubi pravico uporabe opredmetenega osnovnega sredstva. Za odtujitev sredstva se ne šteje, če gre za prenos dejavnosti, zamenjavo kapitalskih deležev, združitve in delitve.

V primeru, da davčni zavezanec davčne olajšave v obračunskem obdobju ni izkoristil, ker davčne osnove ni imel ali je ni imel dovolj, lahko to neizkoriščeno olajšavo koristi in s tem zmanjšuje davčno osnovo v naslednjih petih davčnih obdobjih, pri čemer velja pravilo, da se davčna osnova najprej zmanjša za neizkoriščen del davčne olajšave starejšega datuma.

Če davčni zavezanec koristi olajšavo za investicije v osnovna sredstva v kasnejših davčnih obdobjih, mora v primeru odtujitve osnovnega sredstva pred potekom treh let ravno tako za izkoriščeno davčno olajšavo povečati davčno osnovo oz. za to sredstvo ne sme koristiti olajšave. Rok treh let v tem primeru začne teči v tistem davčnem obdobju, ko davčni zavezanec olajšave ni izkoristil ali jo je delno izkoristil, ker ni imel ali ni imel dovolj davčne osnove.

Ena večjih ugodnosti za davčne zavezance je tudi črtanje določbe, ki prepoveduje razporejanje dobička za udeležbo v dobičku pred potekom treh let po letu uveljavitve olajšav iz naslova investicij. Prehodna določba 17. člena ZDDPO–1, 2006 v svojem petem odstavku namreč določa, da se bo tistim zavezancem, ki jim po 1. 1. 2006 še teče triletni rok po starem zakonu, ta rok ustavil. To pomeni, da sedaj lahko davčni zavezanci razdelijo dobiček, ne da bi morali zaradi tega povečevati davčno osnovo za izkoriščene olajšave.

4.4 ODLOŽENI DAVKI PRI OSNOVNIH SREDSTVIH V SLOVENIJI

4.4.1 Odbitne začasne razlike

Odbitne začasne razlike pri osnovnih sredstvih se v letu 2006 lahko pojavijo iz oslabitve sredstev, iz amortizacije in iz naslova prenosljivih davčnih olajšav (Žuran, 2006, str. 50).

Računovodski standardi predpisujejo, da je potrebno knjigovodsko vrednost opredmetenega osnovnega sredstva zmanjšati, kadar ta presega pošteno vrednost. Oslabitev sredstev predstavlja prevrednotovalni poslovni odhodek, ki pa v letu oslabitve ni davčno priznan, temveč je priznan šele v letu prodaje ali odtujitve sredstva. Iz tega naslova pride do odbitne začasne razlike in se oblikujejo terjatve za odloženi davek.

Do odbitnih začasnih razlik lahko pride tudi v primeru, če podjetje v obračunskem obdobju ne izkoristi davčne olajšave za investicije v celoti in jo v skladu z ZDDPO–1, 2006 lahko prenaša v naslednja davčna obdobja (5 let) in s tem zmanjšuje davčno osnovo. Preneseni del olajšave predstavlja še neveljavljeni davčni dobropis, kar pomeni njegov prenos v naslednje obdobje ter s tem terjatve za odloženi davek.

Vendar je potrebno poudariti, da se glede na določbe v točki SRS 5.18 (2006) terjatve za odloženi davek za davčne dobropise pripoznajo, če je verjetno, da bo na razpolago prihodnji obdavčljivi dobiček, ki ga bo mogoče obremeniti za neizrabljene davčne dobropise.

Pri osnovnih sredstvih lahko prihaja do odbitnih začasnih razlik v primeru obračunane amortizacije v znesku, ki presega davčno dovoljene stroške amortizacije. Za leto 2006 se amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev po ZDDPO–1, 2006 kot odhodek prizna največ do zneska, obračunanega z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja, ter najvišje letne amortizacijske stopnje.

V primeru, ko podjetje za poslovne namene obračuna amortizacijo v višjem/nizjem znesku, kot je davčno priznana, ali kadar uporablja drugačno metodo amortiziranja, prihaja do odloženih davkov. Če podjetje uporablja za poslovne namene metodo amortiziranja, drugačno od enakomernega časovnega amortiziranja, je glede na dobo koristnosti sredstva za davčne namene potrebno izračunati letne amortizacijske stopnje, ki ustrezajo metodi enakomernega časovnega amortiziranja. Razlike med amortizacijo za poslovne namene in amortizacijo, izračunano po davčno dovoljeni metodi v letu 2006, povzročijo terjatve oziroma obveznosti za odloženi davek (Jerman, 2005, str. 11).

4.4.2 Obdavčljive začasne razlike

Do obdavčljivih začasnih razlik v letu 2006 lahko prihaja na podlagi amortizacije drobnega inventarja, iz okrepitve sredstev in za amortizacijo, ki je nižja od davčno dovoljene (Žuran, 2006, str. 35).

Za davčne namene se pri drobnem inventarju kot odhodek prizna odpis celotne nabavne vrednosti takoj ob prenosu v uporabo, medtem ko se za poslovne namene drobni inventar lahko amortizira skupinsko ali pa se razvrsti med opredmetena osnovna sredstva in se amortizira posamično. V tem primeru amortizacijska stopnja znaša manj kot 100 % (Jerman, 2005, str. 11). V letu nabave drobnega inventarja je podjetje res plačalo manj davka, vendar bo zaradi tega obveznost večja v prihodnosti. Zato mora podjetje v višini predpisanega odstotka začasne razlike oblikovati obveznost za odloženi davek. Obveznost se bo postopoma zmanjševala, vse dokler ne bosta davčna in knjigovodska vrednot opreme izenačeni.

Novi SRS (2006) dovoljujejo izkazovanje obveznosti za odloženi davek, kadar se gospodarske kategorije prevrednotijo na višjo pošteno vrednost ter se učinek prevrednotenja pripozna v kapitalu. Prevrednotenje osnovnih sredstev na višjo vrednost predstavlja potencialni bodoči dobiček, ki bo ob realizaciji obdavčen. Presežek iz prevrednotenja ne povečuje davčne osnove, predstavlja pa obveznost za odloženi davek zaradi obdavčljivih začasnih razlik – v primeru odtujitve sredstva v prihodnosti povečamo davčno osnovo.

Okoliščine, ki vodijo do tega dobička, so vzpostavljene že danes, in zato je potrebno pripoznati bodoče davčne posledice sedanjih poslovnih dogodkov. Ker se davčne posledice poslovnih dogodkov računovodsko obravnavajo enako kot sami dogodki, se v takem primeru tudi obveznosti za odloženi davek pripoznajo znotraj kapitala, in sicer kot zmanjšanje presežka iz prevrednotenja (Jerman, 2005, str. 15).

Spremenjeni ZDDPO–1, 2006 dopušča, da podjetje za poslovne namene obračunava amortizacijo po nižjih stopnjah, kot so v zakonu predpisane najvišje dovoljene. V tem primeru se podjetje samo odloči, ali bo za davčne namene uporabilo obračunano amortizacijo ali najvišjo dovoljeno.

V primeru, da se podjetje odloči, da za davčne namene obračunava amortizacijo po najvišjih dovoljenih amortizacijskih stopnjah, za poslovne namene pa uporablja nižje stopnje, mora za davčne namene voditi posebne evidence osnovnih sredstev in obračunavati odložene davke.

5 PRAKTIČNI PRIKAZ VPLIVA VREDNOTENJA OSNOVNIH SREDSTEV NA POSLOVNI IN DAVČNI IZID

Namen praktičnega primera je prikazati, kako različno vrednotenje osnovnih sredstev, obračunavanje amortizacije in ostalo poslovanje z osnovnimi sredstvi lahko vpliva na poslovni in davčni izkaz.

Pri prikazu praktičnega primera sem izhajala iz podatkov podjetja ABC za leto 2006.

5.1 PREDSTAVITEV PODJETJA ABC

Podjetje ABC je delniška družba, ki samostojno deluje od leta 1995. Glede na kriterije ZGD spada med srednje delniške družbe.

Glavna dejavnost podjetja je opravljanje prevozov potnikov na mestnih in medkrajevnih rednih linijah in je v letu 2006 predstavljala 71 % vseh doseženih prihodkov iz prodaje. Poleg tega pa podjetje opravlja tudi občasne ter posebne linijske prevoze. Ostale dejavnosti pa zajemajo tudi vzdrževanje in popravila vozil, reklamiranje na avtobusih in drugo.

Osnovni kapital podjetja znaša 148.042 tisoč SIT in je razdeljen na 148.042 navadnih delnic z nominalno vrednostjo 1.000 SIT. Podjetje ima večinskega lastnika, katerega delež v kapitalu znaša 99,14 % celotnega kapitala podjetja. Ob koncu leta 2006 je imelo podjetje 86 zaposlencev, med katerimi predstavljajo vozniki avtobusov kar 74 %, kar je tipično za prometno dejavnost.

Na 31. 12. 2006 izkazuje podjetje ABC za 1.063.244 tisoč SIT premoženja. V lasti ima 928.633 tisoč SIT dolgoročnih sredstev, in sicer za 12.863 tisoč SIT neopredmetenih dolgoročnih sredstev, za 249.912 tisoč SIT zemljišč in zgradb, druge opreme in predujmov za pridobitev osnovnih sredstev v višini 613.157 tisoč SIT ter za 44.401 tisoč SIT dolgoročnih finančnih naložb. Odložene terjatve za davek v višini 8.300 so oblikovane iz naslova rezervacij.

Kratkoročna sredstva v znesku 132.793 tisoč SIT vključujejo: zaloge v višini 6.023 tisoč SIT, kratkoročne finančne naložbe v višini 28.459 tisoč SIT in kratkoročne poslovne terjatve v znesku 84.719 tisoč SIT. Konec poslovnega leta je imelo podjetje na računih 13.592 tisoč SIT denarja, aktivne časovne razmejitve so 1.818 tisoč SIT.

Kapital je izkazan v višini 834.680 tisoč SIT, dolgoročne rezervacije so oblikovane v znesku 40.621 tisoč SIT. Kratkoročne finančne in poslovne obveznosti znašajo 224.169 tisoč SIT ter pasivne časovne razmejitve 47.985 tisoč SIT.

Podjetje ABC je v letu 2006 realiziralo 873.041 tisoč SIT čistih prihodkov iz prodaje na domačem in tujem trgu. Drugi prihodki iz poslovanja so bili realizirani v višini 37.264 tisoč SIT. Finančnih in drugih prihodkov je bilo za 27.887 tisoč SIT.

Stroški blaga, materiala in storitev so v letu 2006 znašali 342.683 tisoč SIT, stroški dela 410.781 tisoč SIT, amortizacija osnovnih sredstev je bila obračunana v višini 110.470 tisoč SIT, prevrednotovalni poslovni odhodki osnovnih in obratnih sredstev pa so znašali 971 tisoč SIT. Drugih poslovnih odhodkov je bilo za 57.346 tisoč SIT, finančnih in drugih odhodkov pa za 1.444 tisoč SIT.

Poslovno leto je podjetje zaključilo z dobičkom v znesku 52.199 tisoč SIT.

5.2 OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA

Nepremičnine, ki jih ima v lasti, služijo izključno opravljanju dejavnosti in glede na to, da se je podjetje odločilo za vrednotenje osnovnih sredstev po modelu nabavne vrednosti in so nepremičnine relativno nove, v letu 2006 ni izvedlo cenitve nepremičnin.

V praktičnem prikazu v nadaljevanju sem zato izhajala iz predpostavljene ocenjene vrednosti nepremičnin in prikazala, kakšni bi bili učinki prevrednotenja nepremičnin v primeru različnih poštenih vrednosti. Poleg prevrednotenja so prikazani tudi učinki različnih metod amortiziranja in uporabe različno visokih stopenj amortizacije.

5.2.1 Prevrednotenje nepremičnin zaradi okrepitve

Prevrednotenje osnovnih sredstev zaradi okrepitve se izvede v primeru, ko se podjetje odloči za vrednotenje osnovnih sredstev po modelu prevrednotenja, medtem ko pri uporabi modela nabavne vrednosti krepitev sredstev ni dopustna.

V primeru 1 in primeru 2 so prikazani učinki prevrednotenja nepremičnin v podjetju po modelu prevrednotenja, če bi bila tržna vrednost nepremičnin 1. 1. 2006 višja od knjigovodske vrednosti.

Glede na to, da v podjetju niso izvedli cenitve osnovnih sredstev sem pri prikazu prevrednotenja sredstev zaradi okrepitve izhajala iz predpostavke o tržni vrednosti nepremičnin. Poleg tega izhajam iz predpostavke, da se presežek iz prevrednotenja prenaša na poslovni izid, v skladu z obračunano amortizacijo od prevrednotene vrednosti.

Predpostavljam, da je pooblaščen ocenjevalec vrednosti nepremičnine ocenil v višini 10 % nad neodpisano vrednostjo. Podjetje uporablja za gradbene objekte amortizacijo v višini 4 % – 5 % letno.

Tabela 2: Knjigovodske vrednosti nepremičnin na 1. 1. 2006 v TSIT

	Nabavna vrednost	Popravek vrednosti	Neodpisana vrednost	Amortizacijska stopnja
Zemljišče	25.407	0	25.407	0 %
Gradbeni objekti	205.702	27.256	178.446	4 %
Drugi objekti	4.402	2.366	2.036	5 %
	235.511	29.622	205.889	

Vir: Register osnovnih sredstev podjetja ABC za leto 2005

V primeru 1 je prikazano povečanje knjigovodske vrednosti sredstev na način, da se povečata tako amortizacijski popravek sredstva kot tudi njegova nabavna vrednost. V primeru 2 pa je prikazano povečanje knjigovodske vrednosti sredstev, ko se nabavna vrednost najprej zmanjša za dosedanji amortizacijski popravek.

Primer 1: Povečanje knjigovodske vrednosti s povečanjem tako nabavne vrednosti kot dosedanjega popravka vrednosti osnovnega sredstva za 10 %. Prevrednotenje na pošteno vrednost je prikazano v tabeli 3.

Tabela 3: Povečanje knjigovodske vrednosti nepremičnin na pošteno vrednost v TSIT

	Prevrednotene vrednosti			Znesek prevrednotenja		
	Nabavna vrednost	Popravek vrednosti	Neodpisana vrednost	Nabavna vrednost	Popravek vrednosti	Presežek iz prevred.
zemljišče	27.948	0	27.948	2.541	0	2.541
gradbeni objekti	226.272	29.982	196.291	20.570	2.726	17.845
drugi objekti	4.842	2.603	2.240	440	237	204
	259.062	32.584	226.478	23.551	2.962	20.589

Vir: Register osnovnih sredstev za leto 2006, lastni izračun

Pri povečanju knjigovodske vrednosti na pošteno vrednost se:

- knjigovodska vrednost nepremičnin in popravek vrednosti (glej tabelo 2) se povečata za 10 %, razlika predstavlja presežek iz prevrednotenja:

$$\text{povečanje nabavne vrednosti} \quad 235.511 * 0,1 = \quad 23.551 \text{ tisoč SIT}$$

$$\text{povečanje popravka vrednosti} \quad 29.622 * 0,1 = \quad 2.962 \text{ tisoč SIT}$$

$$\text{razlika je presežek iz prevrednotenja} \quad 23.551 - 2.962 = \quad 20.589 \text{ tisoč SIT}$$

- obračuna se amortizacija od prevrednotene vrednosti gradbenih in drugih objektov:

$$\text{amortizacijska stopnja 4 \%} \quad 226.272 * 0,04 = \quad 9.051 \text{ tisoč SIT}$$

$$\text{amortizacijska stopnja 5 \%} \quad 4.842 * 0,05 = \quad 242 \text{ tisoč SIT}$$

$$\text{skupaj amortizacija} \quad 9.051 + 242 = \quad 9.293 \text{ tisoč SIT}$$

- presežek iz prevrednotenja se prenese v preneseni poslovni izid v znesku amortizacije od zneska prevrednotenja nabavne vrednosti gradbenih in drugih objektov:

$$\text{znesek prevrednotenja} \quad 20.570 * 0,04 = \quad 823 \text{ tisoč SIT}$$

$$\text{znesek prevrednotenja} \quad 440 * 0,05 = \quad 22 \text{ tisoč SIT}$$

$$\text{skupaj prenos presežka} \quad 823 + 22 = \quad 845 \text{ tisoč SIT}$$

- presežek iz prevrednotenja v letu oblikovanja ni vključen v davčni obračun, bo pa vključen ob prodaji oz. odtujitvi sredstva, zaradi tega podjetje oblikuje obveznost za odloženi davek, ki se poročuna s popravkom vrednosti presežkov iz prevrednotenja:

$$\text{Obveznost za odloženi davek} = \text{presežek iz prevrednotenja} * \text{davčna stopnja}$$

$$\text{Obveznost za odloženi davek} = \quad 20.589 * 0,25 = \quad 5.147 \text{ tisoč SIT}$$

Tabela 4: Prikaz knjiženja prevrednotenja zaradi okrepite v TSIT

Zap.št.	Vsebina	Konto	V breme	V dobro
1.	Povečanje knjigovodske vrednosti - nabavne vrednosti - popravek vrednosti - presežek iz prevrednotenja	022, 023 035 950, 951	23.551	2.962 20.589
2.	Obračun amortizacije - strošek amortizacije - popravek vrednosti	431 035	9.293	9.293
3.	Prenos presežka iz prevrednotenja	950, 951 934	845	845
4.	Obveznost za odloženi davek - obveznost za davek - presežek iz prevrednotenja	988 813	5.147	5.147

Vir: Lastni izračun

Amortizacijska stopnja je razmerje med vrednostjo, ki se v posameznih letih prenaša v poslovne učinke in amortizacijsko osnovo (Zupančič, 2006, str. 50). Prilagojeno amortizacijsko stopnjo izračunamo:

$$\frac{\text{knjigovodska vrednost : preostala doba koristnosti}}{\text{nabavna vrednost}} \times 100$$

Amortizacijska stopnja se ob nespremenjeni dobi koristnosti po prevrednotenju praktično ne spremeni, saj ostaja razmerje med knjigovodsko in nabavno vrednostjo enako, zato preračuna amortizacijske stopnje ni potrebno opraviti.

V tabeli 5 je prikazan učinek povečanja knjigovodske vrednosti na pošteno vrednost na poslovni in davčni izkaz podjetja.

Tabela 5: Prikaz vpliva na poslovni in davčni izkaz podjetja ABC v TSIT

	Pred prevrednotenjem	Po prevrednotenju	Razlika
1. Vpliv na poslovni izkaz			
- Obračunana amortizacija	8.448	9.293	845
- Dobiček pred obdavčenjem	64.900	64.055	845
2. Vpliv na davčni izkaz			
- Davčna osnova	48.809	49.654	845
- Odmerjen davek	12.202	12.414	212

Vir: Lastni izračun

Primer 2: Povečanje knjigovodske vrednosti nepremičnin, na način, da podjetje najprej izloči popravke vrednosti osnovnih sredstev v breme nabavne vrednosti sredstva in čisti znesek prevrednoti na pošteno vrednost. Prevrednotene vrednosti nepremičnin so prikazane v tabeli 6.

Tabela 6: Povečanje knjigovodske vrednosti nepremičnin na pošteno vrednost v TSIT

	Nabavna vrednost po izločitvi popravka vrednosti	Prevrednotena nabavna vrednost	Znesek prevrednotenja
zemljišče	25.407	27.948	2.541
gradbeni objekti	178.446	196.291	17.845
drugi objekti	2.036	2.240	204
	205.889	226.478	20.589

Vir: Lastni izračun

Pri povečanju knjigovodske vrednosti nepremičnin na pošteno vrednost se:

1. najprej izloči amortizacijski popravek vrednosti v dobro nabavne vrednosti v višini 29.622 tisoč SIT

$$\text{nova nabavna vrednost} \quad 235.511 - 29.622 = 205.889 \text{ tisoč SIT}$$

2. nabavna vrednost se poveča na pošteno vrednost za 10 %:

$$\text{nova knjigovodska vrednost} \quad 205.889 * 0,1 = 226.478 \text{ tisoč SIT}$$

3. obračuna se amortizacija od prevrednotene vrednosti gradbenih in drugih objektov, pri čemer je potrebno prilagoditi amortizacijsko stopnjo, kajti neodpisana vrednost postane nova osnova za amortizacijo in zahteva ob nespremenjeni dobi koristnosti večji popravek vrednosti (Romana Hieng, str. 219); prikaz izračuna prilagojene amortizacijske stopnje je prikazan v tabeli 7,
4. presežek iz prevrednotenja se prenese v preneseni poslovni izid v znesku amortizacije od zneska prevrednotenja nabavne vrednosti gradbenih in drugih objektov; izračun prenosa presežka je prikazan v tabeli 7, stolpec 7,
5. presežek iz prevrednotenja v letu oblikovanja in vključen v davčni obračun, bo pa vključen ob prodaji oz. odtujitvi, zaradi tega podjetje oblikuje obveznost za odloženi davek, ki se poračuna s popravkom vrednosti presežkov iz prevrednotenja:

$$\text{Obveznost za odloženi davek} = \text{presežek iz prevrednotenja} \times \text{davčna stopnja}$$

$$\text{Obveznost za odloženi davek} = 20.589 * 0,25 = 5.147 \text{ tisoč SIT}$$

Tabela 7: Izračun prilagojene stopnje amortizacije in prenos presežka v TSIT

	Knjigovod. vrednost	Prevrednotena knjigovodska vrednost	preostala doba	Amortizac. stopnja*	Amortizac.	Znesek prevred.	Prenos presežka iz prevred.
	1	2	3	$4=(2:3):3 \times 100$	$5=2 \times 4$	$6=2-1$	$7=6 \times 4$
objekt1	154.850	170.335	20,9170	4,78 %	8.143	15.485	740
objekt2	6.905	7.596	24,9170	4,01 %	305	691	28
objekt3	15.654	17.219	20,9170	4,78 %	823	1.565	75
objekt4	1.036	1.140	24,7500	4,04 %	46	104	4
objekt5	373	410	5,0000	20,00 %	82	37	7
objekt6	1.287	1.416	16,7500	5,97 %	85	129	8
objekt7	377	415	19,6667	5,08 %	21	38	2
	180.482	198.530			9.505	18.048	864

Vir: Lastni izračun

Tabela 8: Računovodsko evidentiranje prevrednotenja zaradi okrepitve v TSIT

Zap. št.	Vsebina	Konto	V breme	v dobro
1.	Izločitev amortizacijskega popravka vrednosti - nabavna vrednost - popravek vrednosti	022 035	29.622	29.622
2.	Povečanje nabavne vrednosti - nabavna vrednost - presežek iz prevrednotenja	022, 023 950, 951	20.589	20.589
3.	Obračun amortizacije - strošek amortizacija gradbenih objektov - popravek vrednosti	431 035	9.505	9.505
4.	Prenos presežka iz prevrednotenja - v breme presežka - v dobro presežka	950, 951 934	864	864
5.	Obveznost za odloženi davek - obveznost za davek	988 813	5.147	5.147

Vir: Lastni izračun

V tabeli 9 so prikazani učinki povečanja knjigovodske vrednosti nepremičnin na poslovni in davčni izkaz podjetja.

Tabela 9: Prikaz vpliva na poslovni in davčni izkaz podjetja ABC v TSIT

	Pred prevrednotenjem	Po prevrednotenju	Razlika
1. Vpliv na poslovni izkaz			
- Obračunana amortizacija	8.448	9.505	1.057
- Dobiček pred obdavčenjem	64.900	63.843	1.057
2. Vpliv na davčni izkaz			
- davčna osnova	48.809	49.866	1.057
- odmerjen davek	12.202	12.467	265

Vir: Lastni izračun

Zaradi prilagoditve amortizacijskih stopenj so se te povečale in presegle najvišje letne amortizacijske stopnje, ki so opredeljene v 26. členu ZDDPO–1, 2006. Pojavi se vprašanje, kako je višja amortizacijska stopnja obravnavana z davčnega vidika.

V ta namen je DURS izdal pojasnilo, v katerem navaj, da je v primeru povečanja knjigovodske vrednosti na pošteno vrednost zaradi spremembe osnove za obračun amortizacije, amortizacijsko stopnjo potrebno preračunati oziroma prilagoditi ocenjeni dobi koristnosti sredstva, vendar se te stopnje uporabijo samo za obračun amortizacije za poslovne namene. S spremembo prvega odstavka 26. člena ZDDPO–1, 2006 amortizacija za davčne namene ni več

vezana na obračunano amortizacijo za poslovne namene, kar pomeni, da ne glede na to, kako bo davčni zavezanec za poslovne namene obračunaval amortizacijo, se bo za davčne namene priznal znesek amortizacije, obračunane po enaki amortizacijski stopnji, kakor jo je uporabljal pred prevrednotenjem, vendar ne višji od stopnje iz četrtega odstavka 26. člena ZDDPO–1, 2006. Poleg tega še navaja, da je amortizacija tudi od povečane vrednosti sredstva davčno priznan odhodek, če bo obračunana po istih amortizacijskih stopnjah kot pred prevrednotenjem (DURS, 2006, št. 4200-126/2006).

Iz navedenega pojasnila lahko razberemo, da je v primeru prilagoditve amortizacijskih stopenj morebitni presežek amortizacije začasno nepriznan odhodek in bo priznan šele ob odtujitvi oziroma drugačni odpravi pripoznanja sredstva.

V tem primeru mora podjetje zagotoviti ločene podatke za poslovne in davčne namene, da bo ob odpravi pripoznanja sredstva lahko kot davčni odhodek uveljavljala do takrat davčno nepriznani strošek amortizacije (Hieng, 2006, str. 220).

Izračun obračunanega zneska amortizacije za poslovne in davčne namene je prikazan v tabeli 10.

Tabela 10: Izračun davčno priznanega zneska amortizacije gradbenih in drugih objektov v TSIT

	Prevrednot. knjigovod. vrednost	Prilagojena amortizac. stopnja	Davčno priznana amortizac. stopnja	Obračunana amortizacija	Davčno priznana amortizacija	Davčno nepriznana amortizac.
objekt1	170.335	4,78 %	4 %	8.143	6.813	1.330
objekt2	7.596	4,01 %	4 %	305	304	1
objekt3	17.219	4,78 %	4 %	823	689	134
objekt4	1.140	4,04 %	4 %	46	46	0
objekt5	410	20,00 %	5 %	82	21	62
objekt6	1.416	5,97 %	5 %	85	71	14
objekt7	415	5,08 %	5 %	21	21	0
	198.530			9.505	7.964	1.542

Vir: Register osnovnih sredstev podjetja ABC za leto 2006, lastni izračun

Iz izračuna lahko vidimo, da bi imelo podjetje v tem primeru za 1.542 tisoč SIT nepriznanih odhodkov iz naslova preveč obračunane amortizacije in s tem višjo davčno osnovo. Glede na to, da gre v tem primeru za začasno nepriznane odhodke iz naslova preveč obračunane amortizacije, nastane odbitna začasna razlika in odložena terjatev za davek.

1. Izračun odmerjenega davka oz. obveznosti za davek od dohodka:

Davčna osnova pred prevrednotenjem	49.866 tisoč SIT
+ Davčno nepriznana amortizacija	1.542 tisoč SIT
<hr/>	
= Davčna osnova	51.408 tisoč SIT
Odmerjeni davek (25 % od davčne osnove)	<u>12.852 tisoč SIT</u>

2. Izračun odložene terjatve za davek:

Davčno nepriznana amortizacija x 0,25* \Rightarrow 1.542 x 0,25 = 386 tisoč SIT

3. Izračun odhodka za davek:

Odmerjen davek – odložen davek \Rightarrow 12.852 – 386 = 12.466 tisoč SIT

4. Izračun čistega poslovnega po obdavčenju:

Računovodski dobiček – odhodek za davek

\Rightarrow 63.843 – 12.466 = 51.377 tisoč SIT

Tabela 11: Računovodsko evidentiranje terjatve za odloženi davek v TSIT

Zap. št.		Konto	V breme	V dobro
1.	Terjatev za odloženi davek	090 813	386	386

Vir: Lastni izračun

Tabela 12: Prikaz vpliva odloženih davkov na poslovni in davčni izkaz podjetja ABC v TSIT

	Pred odloženimi davki	Po odloženih davkih	Razlika
1. Vpliv na računovodske izkaze			
- Terjatev za odloženi davek	0	386	386
- Dobiček pred obdavčenjem	63.843	64.229	-386
2. Vpliv na davčni izkaz			
- davčna osnova	49.866	51.408	1.542
- odmerjen davek	12.467	12.852	385

Vir: Lastni izračun

5.2.2 Prevrednotenje osnovnih sredstev zaradi oslabitve

Tudi pri izračunu prevrednotenja sredstev zaradi oslabitve izhajam iz predpostavke o tržni vrednosti sredstev na podlagi cinitve, in sicer predpostavljam, da je pooblaščen ocenjevalec vrednosti nepremičnin ocenil, da je poštena vrednost nepremičnin podjetja nižja za 5 % od knjigovodske vrednosti.

Primer 1: Zmanjšanje knjigovodske vrednosti nepremičnin, tako da podjetje zmanjša tako nabavno vrednost, kot dosedanji popravek vrednosti sredstev. Prevrednotene vrednosti nepremičnin so prikazane v tabeli 13.

Tabela 13: Zmanjšanje knjigovodske vrednosti na pošteno vrednost v TSIT

	Oslabitev na 1.1.06			Znesek oslabitve		
	Nabavna vrednost	Popravek vrednosti	Neodpisana vrednost	Nabavna vrednost	Popravek vrednosti	Neodpisana vrednost
zemljišče	24.137	0	24.137	1.270	0	1.270
gradbeni objekti	195.417	25.893	169.524	10.285	1.363	8.922
drugi objekti	4.182	2.248	1.934	220	118	102
	223.735	28.141	195.595	11.776	1.481	10.294

Vir: Register osnovnih sredstev podjetja ABC za leto 2006 in lastni izračun

Pri zmanjšanju knjigovodske vrednosti na pošteno vrednost se:

- knjigovodska vrednost nepremičnin in popravek vrednosti zmanjšata za 5 %, razlika predstavlja prevrednotovalne odhodke:

zmanjšanje nabavne vrednosti	$235.511 * 0,05 =$	11.776 tisoč SIT
zmanjšanje popravka vrednosti	$29.622 * 0,05 =$	1.481 tisoč SIT
prevrednotovalni odhodki	$11.776 - 1.481 =$	10.294 tisoč SIT

- obračuna se amortizacija od prevrednotene vrednosti gradbenih in drugih objektov:

amortizacijska stopnja 4 %	$195.417 * 0,04 =$	7.817 tisoč SIT
amortizacijska stopnja 5 %	$4.182 * 0,05 =$	209 tisoč SIT
skupaj amortizacija	$7.817 + 209 =$	8.026 tisoč SIT

Tabela 14: Računovodsko evidentiranje prevrednotenja zaradi oslabitve v TSIT

Zap. št.	Vsebina	Konto	V breme	V dobro
1.	Zmanjšanje knjigovodske vrednosti			
	- nabavne vrednosti	022, 023		11.776
	- popravek vrednosti	035	1.481	
	- prevrednotovalni odhodki	720	10.294	
2.	Obračun amortizacije			
	- strošek amortizacije	431	8.026	
	- popravek vrednosti	035		8.026

Vir: Lastni izračun

V tabeli 15 so prikazani učinki prevrednotenja nepremičnin na poslovni in davčni izkaz podjetja.

Tabela 15: Prikaz vpliva na poslovni in davčni izkaz podjetja ABC v TSIT

	Pred oslabitvijo	Po oslabitvi	Razlika
1. Vpliv na poslovni izkaz			
- Obračunana amortizacija	8.448	8.026	-422
- Dobiček pred obdavčenjem	64.900	65.322	422
2. Vpliv na davčni izkaz			
- davčna osnova	48.809	49.231	422
- odmerjen davek	12.202	12.308	106

Vir: Lastni izračun

Glede na to, da so prevrednotovalni odhodki iz naslova zmanjšanja knjigovodske vrednosti osnovnih sredstev začasno davčno nepriznani, ti predstavljajo odbitne začasne razlike in se iz tega naslova oblikujejo terjatve za odložene davke.

1. Izračun odmerjenega davka oz. obveznosti za davek od dohodka:

Davčna osnova pred oslabitvijo	49.231 tisoč SIT
+ Davčno nepriznani prevrednotovalni odhodki	10.294 tisoč SIT
= Davčna osnova	59.525 tisoč SIT
Odmerjeni davek (25 % od osnove)	<u>14.881 tisoč SIT</u>

2. Izračun odložene terjatve za davek:

$$\text{Davčno nepriznani prevred.odhodki} \times 0,25^* \Rightarrow 10.294 \times 0,25 = \underline{2.574 \text{ tisoč SIT}}$$

3. Izračun odhodka za davek:

$$\text{Odmerjen davek} - \text{odložen davek} \Rightarrow 14.881 - 2.574 = \underline{12.307 \text{ tisoč SIT}}$$

4. Izračun čistega poslovnega po obdavčenju:

$$\begin{aligned} &\text{Računovodski dobiček} - \text{odhodek za davek} \\ &\Rightarrow 65.322 - 12.307 = \underline{53.015 \text{ tisoč SIT}} \end{aligned}$$

Tabela 16: Računovodsko evidentiranje terjatve za odloženi davek v TSIT

Zap. št.		Konto	V breme	V dobro
1.	Terjatev za odloženi davek	090 813	2.574	2.574

Vir: Lastni izračun

V tabeli 17 so prikazani vplivi obračunanih odloženih davkov na poslovni in davčni izkaz podjetja.

Tabela 17: Prikaz vpliva odloženih davkov na poslovni in davčni izkaz podjetja ABC v TSIT

	Pred odloženimi davki	Po odloženih davkih	Razlika
1. Vpliv na računovodske izkaze			
- Terjatve za odloženi davek	0	2.574	2.574
- Dobiček pred obdavčenjem	65.322	67.896	2.574
2. Vpliv na davčni izkaz			
- davčna osnova	49.231	59.525	10.294
- odmerjen davek	12.308	14.881	2.573

Vir: Lastni izračun

Primer 2: Zmanjšanje knjigovodske vrednosti sredstev na pošteno vrednost, tako da se najprej izloči popravke vrednosti osnovnih sredstev v breme nabavne vrednosti sredstva in se čisti znesek prevrednoti na pošteno vrednost. Prevrednotene vrednosti nepremičnin so prikazane v tabeli 18.

Tabela 18: Zmanjšanje knjigovodske vrednosti nepremičnin na pošteno vrednost v TSIT

	Knjigovodska vrednost	Knjigovodska vrednost po oslabitvi	Znesek oslabitve
zemljišče	25.407	24.137	1.270
gradbeni objekti	178.446	169.524	8.922
drugi objekti	2.036	1.934	102
	205.889	195.595	10.294

Vir: Register osnovnih sredstev podjetja ABC za leto 2006 in lastni izračun

Pri zmanjšanju knjigovodske vrednosti nepremičnin na pošteno vrednost se:

1. najprej izloči amortizacijski popravek vrednosti v dobro nabavne vrednosti v višini 29.622 tisoč SIT:
2. nabavna vrednost se zmanjša na pošteno vrednost za 5 %, zmanjšanje predstavlja prevrednotovalne odhodke:

$$\text{zmanjšanje knjigovodske vrednosti } 205.889 * 0,05 = 10.294 \text{ tisoč SIT}$$
3. obračuna se amortizacija od prevrednotene vrednosti gradbenih in drugih objektov, pri čemer je potrebno prilagoditi amortizacijsko stopnjo, kajti neodpisana vrednost postane nova osnova za amortizacijo in zahteva ob nespremenjeni dobi koristnosti večji popravek vrednosti (Romana Hieng, str. 219); prikaz izračuna prilagojene amortizacijske stopnje je prikazan v tabeli 19.

Tabela 19: Obračun amortizacije po prilagojenih stopnjah amortizacije v TSIT (izračun prilagojenih stopenj je podan že v tabeli 7)

	Prevrednotena knjigovodska vrednost	Amort. stopnja	Amortizacija	Zmanjšana nabavna vrednost brez odprave popravka vrednosti	Davčno priznana amortizacija
	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3=1x2</i>	<i>4</i>	<i>5=4x2</i>
objekt1	147.108	4,78 %	7.033	170.067	8.131
objekt2	6.560	4,01 %	263	6.582	264
objekt3	14.871	4,78 %	711	17.775	850
objekt4	984	4,04 %	40	994	40
objekt5	354	20,00 %	71	2.358	472
objekt6	1.223	5,97 %	73	1.460	87
objekt7	358	5,08 %	18	364	19
	171.458		8.209	199.599	9.862

Vir: Obračun amortizacije za leto 2006 in lastni izračun

Glede upoštevanja stopenj amortizacije v primeru zmanjšanja knjigovodske vrednosti na način, da se prvotno odpravi popravek vrednosti sredstva v dobro nabavne vrednosti, je DURS izdal pojasnilo in sicer pravi:

»Če bo davčni zavezanec oslabil sredstva za poslovne namene, menimo, da se mora tudi osnova za obračun amortizacije znižati (v skladu z drugim odstavkom 17. člena ZDDPO–1, 2006 se odhodki zaradi slabitev sredstev ne priznajo, priznajo se šele ob prodaji ali drugačni odtujitvi sredstva), amortizacijske stopnje pa se zaradi predpisanega enakomernega časovnega amortiziranja ne smejo spremeniti, drugače amortizacija ne bo davčno priznan odhodek. Če bi se za znesek prevrednotenja odpravil amortizacijski popravek v breme nabavne vrednosti, bi se spremenila (znižala) amortizacijska osnova še za znesek odpravljenega popravka vrednosti, to pomeni, da bi se ob enaki amortizacijski stopnji podaljšala doba amortiziranja, zato menimo, da bi se v teh primerih amortizacija za davčne namene lahko še dalje obračunavala od prevrednotene nabavne vrednosti, ki ne bi bila znižana za do tedaj obračunani amortizacijski popravek« (Pojasnilo DURS, 2006, št. 4200-126/2006).

Obračunana amortizacija kljub prilagojenim amortizacijskim stopnjam ne presega davčno priznanih stroškov amortizacije v skladu z ZDDPO–1, 2006, zato je v celoti davčno priznana.

Tabela 20: Računovodsko evidentiranje prevrednotenja zaradi oslabitve v TSIT

Zap. št.	Vsebina	Konto	V breme	V dobro
1.	Izločitev popravka vrednosti			
	- nabavna vrednost	021		29.622
	- popravek vrednosti	035	29.622	
2.	Zmanjšanje knjigovodske vrednosti			
	- nabavna vrednost	021, 022		10.294
	- prevrednotovalni odhodki	720	10.294	
3.	Obračun amortizacije			
	- strošek amortizacije	431	8.209	
	- popravek vrednosti	035		8.209

Vir: Lastni izračun

Tabela 21: Prikaz vpliva na poslovni in davčni izkaz podjetja ABC v TSIT

	Pred oslabitvijo	Po oslabitvi	Razlika
1. Vpliv na poslovni izkaz			
- Obračunana amortizacija	8.448	8.209	-239
- Dobiček pred obdavčenjem	64.900	65.139	239
2. Vpliv na davčni izkaz			
- davčna osnova	48.809	49.048	239
- odmerjen davek	12.202	12.262	60

Vir: Lastni izračun

Odloženo terjatev za davek je potrebno izračunati samo za davčno nepriznane prevrednotovalne odhodke iz naslova oslabitve sredstev.

1. Izračun odmerjenega davka oz. obveznosti za davek od dohodka:

Davčna osnova pred oslabitvijo	49.048 tisoč SIT
+ Davčno nepriznani prevrednotovalni odhodki	10.294 tisoč SIT
= Davčna osnova	59.342 tisoč SIT
Odmerjeni davek (25 % od osnove)	<u>14.836 tisoč SIT</u>

2. Izračun odložene terjatve za davek:

Davčno nepriznani prevred.odhodki x 0,25 \Rightarrow 10.294 x 0,25 = 2.574 tisoč SIT

3. Izračun odhodka za davek:

Odmerjen davek – odložen davek \Rightarrow 14.836 – 2.574 = 12.262 tisoč SIT

4. Izračun čistega poslovnega po obdavčenju:

Računovodski dobiček – odhodek za davek
 \Rightarrow 65.139 – 12.262 = 52.877 tisoč SIT

Tabela 22: Računovodsko evidentiranje terjatve za odloženi davek v TSIT

Zap. št.		Konto	V breme	V dobro
1.	Terjatev za odloženi davek	090 813	2.574	2.574

Vir: Lastni izračun

Tabela 23: Prikaz vpliva odloženih davkov na poslovni in davčni izkaz podjetja ABC v TSIT

	Pred odloženimi davki	Po odloženih davkih	Razlika
1. Vpliv na računovodske izkaze			
- Terjatve za odloženi davek	0	2.574	2.574
- Dobiček pred obdavčenjem	65.139	67.713	2.574
2. Vpliv na davčni izkaz			
- davčna osnova	49.048	59.342	10.294
- odmerjen davek	12.262	14.836	2.574

Vir: Lastni izračun

5.2.3 Obračunana nižja amortizacija od davčno priznane

Podjetje je v septembru 2006 kupilo avtobus v višini nabavne vrednosti 60.503 tisoč SIT. Pričakovana doba koristnosti avtobusa je 12 let in podjetje za poslovne in za davčne namene amortizacijo obračunava po stopnji 8,33 %.

V tabeli 24 so predstavljeni učinki uporabe amortizacijske stopnje za davčne namene po predpisani davčni stopnji, to je 12,5 %.

Avtobus se prične amortizirati v oktobru 2006, torej se v letu 2006 amortizira 3 mesece, nato 12 mesecev do leta 2014 oziroma do leta 2017, ko se obračuna samo še za 9 mesecev.

Tabela 24: Amortizacija za poslovne in davčne namene v TSIT

	Nabavna vrednost	Amortizacija za poslovne namene	Knjigovodska vrednost	Amortizacija za davčne namene	Davčna vrednost	Odložena obveznost za davek
	1	2=1*8,33 %	3	4=1*12,5 %	5	6=(3-5)*25 %
1	60.503	1.260	59.243	1.891	58.612	158
2	60.503	5.040	54.203	7.563	51.049	788
3	60.503	5.040	49.163	7.563	43.487	1.419
4	60.503	5.040	44.123	7.563	35.924	2.050
5	60.503	5.040	39.083	7.563	28.361	2.681
6	60.503	5.040	34.044	7.563	20.798	3.311
7	60.503	5.040	29.004	7.563	13.235	3.942
8	60.503	5.040	23.964	7.563	5.672	4.573
9	60.503	5.040	18.924	5.672	0	4.731
10	60.503	5.040	13.884	0	0	3.471
11	60.503	5.040	8.844	0	0	2.211
12	60.503	5.040	3.804	0	0	951
13	60.503	3.804	0	0	0	0

Vir: Obračun amortizacije za leto 2006 in lasten izračun

Spremenjeni ZDDPO–1, 2006 dopušča, da podjetje za poslovne namene obračunava amortizacijo po nižjih stopnjah, kot so predpisane. V tem primeru se podjetje samo odloči, ali bo za davčne namene uporabilo obračunano amortizacijo ali najvišjo dovoljeno. V zadnjem primeru mora za davčne namene voditi posebne evidence osnovnih sredstev in obračunavati odložene davke.

Amortizacija za davčne namene je večja od amortizacije za poslovne namene, zato bo podjetje pripoznalo odloženo obveznost za davek. Če bo podjetje avtobus uporabljalo vseh 12 let, kolikor je njegova pričakovana doba koristnosti, od osmega leta dalje ne bo več imelo stroška amortizacije za davčne namene, medtem ko bo amortizacijo za poslovne namene obračunavalo še naprej. Za poslovne namene obračunana amortizacija po osmem letu uporabe davčno ni priznana in bi bil znesek davka večji, kot bi bil glede na poslovni izid, kar pa ne bi bilo pravilno, saj bi temeljil zgolj na večji davčni obveznosti, ne pa na večjem poslovnem izidu. To anomalijo odpravi odloženi davek in sicer ga bo podjetje obračunalo konec vsakega leta.

Odloženo obveznost za davek izračunamo na podlagi razlike med knjigovodsko in davčno vrednostjo sredstva, pomnoženo s stopnjo davka od dohodka v višini 25 %.

5.2.4 Obračunana amortizacija nad davčno priznana

V tem primeru izhajam iz podatkov prejšnjega primera, le da je pričakovana doba koristnosti avtobusa krajša, to je 5 let. Podjetje bo torej za poslovne namene amortizacijo obračunavalo po stopnji 20 %. Za davčne namene pa bo amortizacijo obračunavalo po predpisani stopnji 12,5 %.

Tabela 25: Amortizacija za poslovne in davčne namene v TSIT

	Nabavna vrednost	Amortizacija za poslovne namene	Knjigovodska vrednost	Amortizacija za davčne namene	Davčna vrednost	Odložena terjatev za davek
	1	$2=1*20\%$	3	$4=1*12,5\%$	5	$6=(3-5)*25\%$
1	60.503	3.025	57.478	1.891	58.612	284
2	60.503	12.101	45.377	7.563	51.049	1.418
3	60.503	12.101	33.277	7.563	43.487	2.552
4	60.503	12.101	21.176	7.563	35.924	3.687
5	60.503	12.101	9.075	7.563	28.361	4.821
6	60.503	9.075	0	7.563	20.798	5.199
7	60.503			7.563	13.235	3.309
8	60.503			7.563	5.672	1.418
9	60.503			5.672	0	0

Vir: Obračun amortizacije za leto 2006 in lastni izračun

Glede na to, da je za poslovne namene uporabljena višja davčna stopnja, kot je dovoljeno po ZDDPO–1, 2006 je knjigovodska vrednost osebnega avtomobila vsa leta nižja kot davčna vrednost in prihaja do odbitnih začasnih razlik, in s tem do terjatev za odloženi davek. Izračunajo se kot razlika med knjigovodsko in davčno vrednostjo, pomnoženo s stopnjo davka od dohodka.

Podjetje obračunava amortizacijo za poslovne namene samo prvih pet let, v davčnem obračunu pa jo uveljavlja po dovoljenih stopnjah osem let. Odložena terjatev za davek se od šestega leta naprej zmanjšuje, vse dokler ni sredstvo amortizirano tudi za davčne namene (Hieng, 2006, str. 22).

Odbitne začasne razlike bodo povrnjene, v kolikor bo podjetje obdržalo avtomobil po preteku dobe koristnosti oziroma v primeru prodaje ali drugačne odtujitve ob poteku dobe koristnosti. V primeru prodaje osnovnega sredstva po preteku dobe koristnosti bodo v davčnem izkazu celotni prihodki od prodaje všteti v davčno osnovo, ker bo knjigovodska vrednost v tistem trenutku že enaka nič. Prihodki pa se bodo zmanjšali za davčno vrednost sredstva ob prodaji, ki jo je v davčnem obračunu potrebno vključiti med odhodke. To pa pomeni, da bi bil obračunan davek v tem primeru za 5.199 tisoč SIT ($20.798*0,25$) manjši, kot bi bil glede na dejanski poslovni izid. Odprava terjatev za odloženi davek pa odhodek poveča za natanko isti znesek, kar zagotavlja, da je odhodek za davek v smiselnem razmerju s poslovnim izidom.

5.2.5 Amortizacija drobnega inventarja

Podjetje je v letu 2006 kupilo za 726 tisoč SIT drobnih sredstev in jih je evidentiralo med osnovna sredstva. Za poslovne in davčne namene obračunava amortizacijo po letni stopnji 25 %. V nadaljevanju sem predstavila učinke 100 % odpisa drobnega inventarja ob nabavi za davčne namene.

Tabela 26: Obračun amortizacije za poslovne namene za leto 2006 v TSIT

		Nabavna Vrednost	Pričetek amortiziranja	Amortizacijska stopnja	Meseci obračuna amortizacije	Znesek amortizacije
1	sredstvo1	132	1.3.2006	25 %	9	25
3	sredstvo2	216	1.5.2006	25 %	7	32
4	sredstvo3	116	1.6.2007	25 %	6	15
5	sredstvo4	121	1.7.2006	25 %	5	13
6	sredstvo5	141	1.8.2006	25 %	4	12
		726				95

Vir: Register osnovnih sredstev podjetja ABC za leto 2006

Za davčne namene se lahko pri drobnem inventarju že ob prenosu v uporabo kot odhodek prizna odpis celotne nabavne vrednosti, torej se prizna 100 % odpis. Pri računovodenju za poslovne namene pa se taka sredstva lahko uvrstijo med drobni inventar in se amortizirajo skupinsko ali pa se razvrstijo in amortizirajo posamično kot opredmeteno osnovno sredstvo, v tem primeru je amortizacijska stopnja manj kot 100 % (Jerčan, 2005, str. 11).

Tabela 27: Izračun odložene obveznosti za odloženi davek v TSIT

	Nabavna vrednost	Amortizacija za poslovne namene	Knjigovodska vrednost	Amortizacija za davčne namene	Davčna vrednost	Odložena obveznost za davek
	1	$2=1*25\%$	3	$4=1*100\%$	5	$6=(3-5)*25\%$
1	726	95	631	726	0	158
2	726	182	449	0	0	112
3	726	182	268	0	0	67
4	726	182	86	0	0	22
5	726	86	0	0	0	0

Vir: Lastni izračun

Za davčne namene podjetje prenese celotno vrednost opreme med stroške že prvo leto, medtem ko se bo v poslovnih izkazih amortizacija teh sredstev pojavljala še v prihodnjih obdobjih in bo zmanjševala samo poslovni izid. V letu 2006 bi podjetje res plačalo manj davka, vendar bo zaradi tega obveznost večja v prihodnosti. Zato mora podjetje v višini predpisanega odstotka začasne razlike oblikovati obveznost za odloženi davek. Obveznost v letu 2006 znaša 158 tisoč SIT in se bo v obdobju treh let postopoma zmanjševala, vse dokler ne bosta davčna in knjigovodska vrednot opreme izenačeni.

5.3 NEOPREDMETENA DOLGOROČNA SREDSTVA

5.3.1 Obračunana amortizacija nad davčno priznana

Podjetje je v letu 2006 investiralo v računalniške programe in izdelavo spletnega mesta v višini 5.119 tisoč SIT. Neopredmetena dolgoročna sredstva podjetje amortizira po stopnji 20 %, kar

presega dovoljene amortizacijske stopnje v skladu z ZDDPO-1, 2006. Davčno priznana stopnja za druga vlaganja znaša 10 %.

Podjetje je v davčnem izkazu izločilo stroške preveč obračunane amortizacije in za davčne namene ni upoštevalo davčno priznanega zneska amortizacije.

V tabeli 28 sem predstavila učinke različnega evidentiranja amortizacije za davčne in poslovne namene.

Tabela 28: Obračunana amortizacija za poslovne namene v letu 2006

		Nabavna vrednost	Pričetek amort.	Amortizacijska stopnja	Meseci amortiziranja	Znesek amortizacija
1	sredstvo1	50	1.8.2006	20 %	5	4
3	sredstvo2	5.017	1.10.2006	20 %	3	251
4	sredstvo3	52	1.12.2006	20 %	1	1
		5.119				256

Vir: Obračun amortizacije podjetja ABC za leto 2006

Glede na to, da obračunana amortizacija presega davčno dovoljeno amortizacijo, je v tabeli 29 prikazana razlika med davčno in poslovno amortizacijo, in s tem razliko med davčno in knjigovodsko vrednostjo, ki je podlaga za oblikovanje odložene terjatve za davek.

Tabela 29: Izračun odložene terjatve za davek v TSIT

	Nabavna vrednost	Amortizacija za poslovne namene	Knjigovodska vrednost	Amortizacija za davčne namene	Davčna vrednost	Odložena terjatev za davek
	1	2=1*20 %	3	4=1*10 %	5	6=(3-5)*25 %
1	5.119	256	4.863	128	4.991	32
2	5.119	1.024	3.839	512	4.479	160
3	5.119	1.024	2.815	512	3.967	288
4	5.119	1.024	1.792	512	3.455	416
5	5.119	1.024	768	512	2.943	544
6	5.119	768	0	512	2.432	608
7	5.119			512	1.920	480
8	5.119			512	1.408	352
9	5.119			512	896	224
10	5.119			512	384	96
11	5.119			384	0	0

*Vir:*Lastni izračun

Tudi v tem primeru veljajo enake predpostavke, kot so že opisane v predhodnem poglavju (5.2.4 Obračunana amortizacija nad davčno priznana). Za leto 2006 bi odložena terjatev za davek znašala 32 tisoč SIT.

5.4 UPORABA RAZLIČNIH METOD AMORTIZIRANJA

V tabeli 30 in 31 sem prikazala učinke različne uporabe metod amortiziranja. Za podlago pri izračunu sem uporabila v letu 2006 kupljen avtobus z nabavno vrednostjo 60.505 tisoč SIT, dobo koristnosti 12 let in uporabljeno amortizacijsko stopnjo 8,33 %.

Zaradi lažjega izračuna sem izhajala iz predpostavke, da se sredstvo amortizira celo leto 2006.

Pri uporabi **metode padajočega časovnega amortiziranja** sem pri izračunu stopnje amortizacije izhajala iz metode vsote letnih števil.

Izračun stopnje amortizacije:

- vsota števil dobe uporabnosti $\Rightarrow 1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11+12=78$
- v 12 letih je potrebno amortizirati $78/78$ sredstva, vendar prvo leto $12/78$
- amortizacijska stopnja za prvo leto $12/78 = 15,38 \%$
amortizacijska stopnja za drugo leto $11/78 = 14,10 \%$ in tako naprej

Tabela 30: Uporaba metode padajočega časovnega amortiziranja v TSIT

leto	Nabavna vrednost	Enakomerno časovno amortiziranje		Padajoče časovno amortiziranje		Razlika
		Odstotek amortizac.	Znesek amortizacije	Odstotek amortizac.	Znesek amortizacije	Znesek amortizacije
1	60.503	8,33 %	5.040	15,38 %	9.308	4.268
2	60.503	8,33 %	5.040	14,10 %	8.532	3.492
3	60.503	8,33 %	5.040	12,82 %	7.757	2.717
4	60.503	8,33 %	5.040	11,54 %	6.981	1.941
5	60.503	8,33 %	5.040	10,26 %	6.205	1.165
6	60.503	8,33 %	5.040	8,97 %	5.430	390
7	60.503	8,33 %	5.040	7,69 %	4.654	-386
8	60.503	8,33 %	5.040	6,41 %	3.878	-1.162
9	60.503	8,33 %	5.040	5,13 %	3.103	-1.937
10	60.503	8,33 %	5.040	3,85 %	2.327	-2.713
11	60.503	8,33 %	5.040	2,56 %	1.551	-3.489
12	60.503	8,33 %	5.064	1,28 %	776	-4.288

Vir: Obračun amortizacije za leto 2006, lastni izračun

V primeru uporabe metode padajočega časovnega amortiziranja bi imelo podjetje v prvih šestih letih obračunano amortizacijo višjo kot pri uporabi enakomernega časovnega amortiziranja. Iz tega naslova bi imelo v letu 2006 za 4.268 tisoč SIT višje stroške amortizacije, kar bi pomenilo nižji poslovni izid in nižjo osnova za davek od dohodka v tem znesku.

Pri **metodi proizvedenih enot** se amortizacija izračuna na podlagi pričakovane uporabe ali učinkov sredstev. V primeru amortizacije prevoznega sredstva pri izračunu uporabimo pričakovane prevožene kilometre.

Izračun amortizacije na enoto:

- pričakovani prevoženi kilometri na leto 150 tisoč km
- pričakovani prevoženi kilometri v celotni dobi uporabe $150 \cdot 12 = 1.800$ tisoč km

- amortizacija na enoto \Rightarrow nabavna vrednost/pričakovani km
 $\Rightarrow 60.503/1.800 = \underline{33,61277778}$

Tabela 31: Uporaba metode proizvedenih enot v TSIT

leto	Nabavna vrednost	Enakomerno časovno amortiziranje		Metoda proizvedenih enot			Razlika
		Odstotek amort.	Znesek amort.	Amort. na km	Prevoženi kilometri	Znesek Amort.	Znesek Amort.
	1	2	3	4	5	6=4x5	7
1	60.503	8,33 %	5.040	33,613	195	6.554	1.515
2	60.503	8,33 %	5.040	33,613	143	4.807	-233
3	60.503	8,33 %	5.040	33,613	180	6.050	1.010
4	60.503	8,33 %	5.040	33,613	145	4.874	-166
5	60.503	8,33 %	5.040	33,613	130	4.370	-670
6	60.503	8,33 %	5.040	33,613	186	6.252	1.212
7	60.503	8,33 %	5.040	33,613	155	5.210	170
8	60.503	8,33 %	5.040	33,613	165	5.546	506
9	60.503	8,33 %	5.040	33,613	145	4.874	-166
10	60.503	8,33 %	5.040	33,613	100	3.361	-1.679
11	60.503	8,33 %	5.040	33,613	160	5.378	338
12	60.503	8,33 %	5.064	33,613	96	3.227	-1.837

Vir: Lastni izračun

Letna amortizacija se izračuna kot zmnožek amortizacije na enoto in dejansko opravljenimi kilometri.

Na podlagi primerjave lahko vidimo, da bi imelo podjetje pri uporabi metode proizvedenih enot skozi celotno dobo uporabe avtobusa obračunano v nekaterih letih nižjo, v drugih pa višjo amortizacijo kot pri uporabi enakomernega časovnega amortiziranja, kar bi vplivalo na višji ali nižji poslovni rezultat tistega leta in s tem na višjo ali nižjo davčno osnovo. Za leto 2006 bi bila obračunana amortizacija po metodi proizvedenih enot za 1.515 tisoč SIT višja, kar bi pomenilo nižji poslovni izid in nižjo osnovo za davek od dohodka v tem znesku.

V tabeli 35 je prikazana primerjava v obračunu amortizacije glede na davčno priznani znesek amortizacije in obračunano amortizacijo z metodo proizvedenih enot in metodo padajočega amortiziranja.

Tabela 35: Primerjava stroškov amortizacije v TSIT

leto	Nabavna vrednost	odstotek	davčna amortizac.	Metoda proizv. enot	Razlika	Metoda padajočega amort.	Razlika
1	60.503	12,50 %	7.563	6.554	-1.008	9.308	1.745
2	60.503	12,50 %	7.563	4.807	-2.756	8.532	969
3	60.503	12,50 %	7.563	6.050	-1.513	7.757	194
4	60.503	12,50 %	7.563	4.874	-2.689	6.981	-582
5	60.503	12,50 %	7.563	4.370	-3.193	6.205	-1.358
6	60.503	12,50 %	7.563	6.252	-1.311	5.430	-2.133
7	60.503	12,50 %	7.563	5.210	-2.353	4.654	-2.909
8	60.503	12,50 %	7.563	5.546	-2.017	3.878	-3.685
9	60.503	12,50 %	7.563	4.874	-2.689	3.103	-4.460
10	60.503	12,50 %	7.563	3.361	-4.202	2.327	-5.236
11	60.503	12,50 %	7.563	5.378	-2.185	1.551	-6.012
12	60.503	12,50 %	7.563	3.227	-4.336	776	-6.787

Vir: Lasten izračun

V primeru uporabe metode proizvedenih enot, je poslovna amortizacija skozi celotno dobo koristnosti sredstva nižja od davčne amortizacije. Če bi podjetje za davčne namene odločilo obračunavati davčno dovoljeno amortizacijo, bi lahko iz tega naslova oblikovalo odloženo obveznost za davek, za leto 2006 bi znašala 252 tisoč SIT:

razlika med davčno in poslovno amortizacijo = 1.008 tisoč SIT

davčna stopnja = 25 %

odložena obveznost za davek = 252 tisoč SIT

Pri uporabi metode padajočega amortiziranja pa bi bila poslovna amortizacija v prvih treh letih višja od davčno priznanih stroškov amortizacije, kar pomeni, da v davčnih izkazih poslovna amortizacija ni v celoti davčno priznan strošek in mora podjetje oblikovati odloženo terjatev za davek, ki bi za leto 2006 znašala 436 tisoč SIT:

Razlika med davčno in poslovno amortizacijo = 1.745 tisoč SIT

Davčna stopnja = 25 %

Odložena terjatev za davek = 436 tisoč SIT

6 SKLEP

Opredmetena osnovna sredstva so sredstva v lasti ali finančnem najemu, ki se uporabljajo pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oziroma dajanju v najem ali za pisarniške namene ter se bodo po pričakovanjih uporabljala v več kot enem obračunskem obdobju. Neopredmeteno sredstvo pa je v standardu opredeljeno kot razpoznavno nedenarno sredstvo, ki praviloma fizično ne obstaja.

Osnovna sredstva se v bilanci stanja in poslovnih knjigah pripoznajo, če je verjetno, da bodo v prihodnosti pritekale gospodarske koristi, povezane z njim, in če je mogoče njegovo nabavno vrednost zanesljivo izmeriti.

Za vrednotenje osnovnih sredstev imajo podjetja na razpolago model nabavne vrednosti in model prevrednotenja, ki ga izberejo predvsem za vrednotenje zemljišč in nepremičnin. Po modelu nabavne vrednosti se opredmeteno osnovno sredstvo amortizira in oslabi, če njegova knjigovodska vrednost preseže nadomestljivo vrednost. Po modelu prevrednotenja pa se opredmeteno osnovno sredstvo prevrednoti na pošteno vrednost, amortizira in oslabi, če njegova prevrednotena knjigovodska vrednost presega nadomestljivo vrednost. Strošek amortizacije je praviloma davčno priznan, odhodek na podlagi oslabitve pa šele, ko je sredstvo prodano ali kako drugače odtujeno, oziroma ko je odpravljeno njegovo pripoznanje.

Opredmeteno osnovno sredstvo se začne amortizirati prvi dan naslednjega meseca, potem ko je razpoložljivo za uporabo, neopredmeteno dolgoročno sredstvo pa že v istem mesecu, ko je razpoložljivo za uporabo. Podjetje mora za vsako osnovno sredstvo, ki se amortizira, določiti metodo amortiziranja, amortizacijsko osnovo in dobo koristnosti sredstva. V primeru, da podjetje za poslovne namene obračuna amortizacijo po drugačnih stopnjah, kot jih predpisuje ZDDPO-1, 2006 mora za razliko oblikovati terjatve ali obveznosti iz odloženih davkov.

Rezultat poslovanja z opredmetenimi osnovnimi sredstvi z računovodskega vidika se kaže v računovodskem izkazu poslovnega izida, ki je osnova za sestavo davčnega izkaza poslovnega izida. Odhodki, povezani z opredmetenimi osnovnimi sredstvi, ki so zajeti v računovodskem izkazu poslovnega izida, so vsi davčno priznani razen tistih, ki so z zakonskimi določili upoštevani v omejenem obsegu oziroma jih sploh ni dovoljeno zajemati kot odhodke v davčnem obračunu.

Zaradi drugačnega priznavanja odhodkov v davčni bilanci prihaja do razlik med računovodskim in davčnim dobičkom, in sicer so te razlike lahko stalne aličasne. Stalne razlike povzročajo tisti odhodki, ki jih davčni zakon ne priznava kot odhodke v davčnem izkazu, in tisti prihodki, ki so trajno neobdavčljivi. Začasne razlike se pojavljajo zaradi vključevanja odhodkov in prihodkov v davčno osnovo v drugih davčnih obdobjih, kot pa so izkazani v izkazu poslovnega izida za poslovne namene. Obdavčljivečasne razlike predstavljajo za zavezanca bodočo korist, in s tem terjatev za odložene davke, odbitnečasne razlike pa predstavljajo za zavezanca zmanjšano bodočo korist, in s tem obveznost za odložene davke.

Odbitnečasne razlike pri osnovnih sredstvih se v letu 2006 lahko pojavijo iz oslabitve sredstev, iz amortizacije in iz naslova prenosljivih davčnih olajšav. Do obdavčljivihčasnih razlik v letu 2006 lahko prihaja na podlagi amortizacije drobnega inventarja, iz okrepitve sredstev in za amortizacijo, ki je nižja od davčno dovoljene.

Računovodstvo osnovnih sredstev je v podjetjih eden izmed glavnih sestavnih delov celotnega računovodstva, saj osnovna sredstva običajno predstavljajo razmeroma velik del sredstev v bilanci stanja, njihovo vrednotenje in prenašanje vrednosti na poslovne učinke pa

lahko močno vpliva na izkazovanje uspešnosti podjetja. Zato je pomembno, kdaj jih podjetje zavede v svoje knjige in kako določi njihovo vrednost ter obračunava amortizacijo.

7 LITERATURA

1. Alexaner David, Nobes Christopher: Financial Accounting. An international introduction. London, Pearson Education, 2001. str.187–219.
2. Arnold John, Turley Stuart: Accounting for Management Decisions. London: Prentice Hall, 1996. 481 str.
3. Bohorič Maja: Davčni obračun in letno poročilo za leto 2005 za gospodarske družbe. Gradivo za seminar. Ljubljana, januar 2006. 42 str.
4. Čokelc Stanko, Kokotec-Novak Majda, Repovž Leon: Davčno računovodstvo in davčno svetovanje. Maribor : Pravna fakulteta, 2003. 324 str.
5. Drobnič Nada et al.: Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb: Uvodna pojasnila. Ljubljana : GV Založba, 2004. 269 str.
6. Hieng Romana: Vpliv SRS (2006) in sprememb zakona o davku od dohodkov pravnih oseb na davčno osnovo. IKS, Ljubljana, 33(2006), 6, str. 7–24.
7. Hieng Romana et al.: Računovodstvo. Slovenski računovodski standardi. Gradivo za izobraževanje. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2004. 162 str
8. Hieng Romana: Računovodski vidik odloženih davkov. Zbornik referatov 7. letne konference računovodij Slovenskega inštituta za revizijo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2004. str. 129–147
9. Holmes Geoffrey et al.: Interpretacija poslovnih poročil in računovodskih izkazov. Ljubljana : GV Založba, 2005. 452 str.
10. Horvat Tatjana: Pomembnejše spremembe Slovenskih računovodskih standardov – 1.del. Davčno-finančna praksa, Maribor, 7(2006), 3, str. 14–18.
11. Jerman Saša: Poglobljena obravnava odloženih davkov. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2005. 41 str.
12. Jerman Saša: Davčno nepriznani stroški po ZDDPO-1 ter potrebne spremembe. Zbornik referatov, Računovodstvo za notranje potrebe podjetij. Ljubljana : LM Veritas, 2005a, str. 161–178
13. Kokotec Novak Majda: Davčne bilance v Evropi s posebnim poudarkom na primerjalnem prikazu nemške davčne bilance. Zbornik referatov 12. posvetovanja Društva računovodskih in finančnih delavcev Maribor. Maribor : Društvo računovodskih in finančnih delavcev Maribor, 1997, str. 129–141.
14. Kokotec Novak Majda: Davčno računovodstvo in davčna politika podjetja. Zbornik 28. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Portorož : Društvo ekonomistov Slovenije, 1996, str. 107–119.
15. Knobbe Keuk Brigitte: Bilanz und Unternehmenssteuerrecht. Köln : Otto Schmidt, 1993. 1099 str.

16. Korošec Laurič Simona: Ocenjevanje vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev za namene računovodskega poročanja. Magistrsko delo. Maribor: Poslovno ekonomska fakulteta v Mariboru. 2003, 80 str.
17. Lamb Marion, Nobes Christopher, Roberts Alan: International Variations in the Connections between Tax and Financial Reporting. Accounting and Business Research, London, 1988, 3, str. 173–188.
18. Meigs Robert F., Meigs Walter B., Meigs Mary A.: Financial Accounting. 8. izdaja. New York : McGraw-Hill, 1995. 685 str.
19. Needles E. Belverd, Powers Marian: Financial Accounting. Boston, New York, Houghton Mifflin Company. 2004, str. 448–494.
20. Nobes Christopher: A Conceptual Framework for Taxable Income of Businesses and How to Apply it under IFRS. London : University of Reading, 2003. 74 str.
21. Odar Marjan: Primerjalna analiza poslovne in davčne bilance po uveljavitvi prenovljenih SRS. 11. strokovno posvetovanje o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2005, str. 53–67.
22. Odar Marjan: Pomembnejše spremembe v SRS (2006), prehod in davčne posledice. Gradivo za seminar. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2006. 15 str.
23. Odar Marjan: Računovodstvo. Mednarodni računovodski standard 36 (Oslabitev sredstev). Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva revizor. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2006a, str. 1–18.
24. Odar Marjan: Merjenje in vrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev in naložbenih nepremičnin po SRS 2006 z zgledi. Zbornik referatov 9. letne konference računovodij slovenskega inštituta za revizijo. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2006, str. 43–62.
25. Odar Marjan: Pomembnejše spremembe v SRS (2006), prehod in davčne posledice. Gradivo za seminar. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2006. 15 str.
26. Porter A.Gary, Norton L. Curtis: Financa Accounting, The Impact on Decision Markers. ZDA: Harkourt, 2001. str. 374–416
27. Praznik Bojan: Prevrednotenje sredstev v skladu z računovodskimi standardi (praktični primeri). 9. strokovno srečanje revizorjev, Radenci, 8. do 9. september 2005: Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2005. str. 65–83.
28. Romana Hieng: Pojasnila DURS v zvezi z obdavčitvijo dobička pravnih oseb. IKS 9-10/06. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev, 2006. str. 217–222
29. Schroeder Richard G., Clark Myrtle: Accounting Theory: Text and Readings. New York : John Wiley & Sons, 1995. 837 str.
30. Turk Ivan: Pojemovnik računovodstva, financ in revizije. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2000. 1083 str.
31. Turk Ivan et al.: Finančno računovodstvo. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2004. 814 str.
32. Turk Ivan et al.: Spremembe in dopolnitve slovenskih računovodskih standardov. Ljubljana: Revizor 16(2005), 7/8, str. 58–194.
33. Zupančič Vera: Opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitev ter naložbene nepremičnine v SRS 1, 2, 6 in 13 (2006). IKS 9-10/06. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev, 2006. str. 7–74.
34. Žuran Mihaela: Poglobljena obravnava odloženih davkov. Ljubljana : Slovenski inštitut za

revizijo, 2005. 41 str.

35. Weygandt, Jerry J., D. E. Keiso. 1995. Financial accounting. New York: John Wiley & Sons.
36. Žuran Mihaela: Presoja možnosti izkazovanja odloženih davkov glede na davčna določila in računovodske standarde. Magistrsko delo. Maribor : Ekonomsko-poslovna fakulteta v Mariboru, 2006. 147 str.

8 VIRI

1. Letno poročilo za leto 2006 podjetja ABC
2. Obračun davka od dobička pravnih oseb za leto 2006 podjetja ABC
3. Register osnovnih sredstev podjetja ABC za leto 2005 in 2006
4. Obračun amortizacije podjetja ABC za leto 2006
5. Slovenski računovodski standardi 2006 (Uradni list RS, št. 118/2005).
6. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb ZDDPO-1 (Uradni list RS, št. 33/06).
7. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb ZDDPO-2 (Uradni list RS, št. 117/2006).
8. Pojasnilo DURS št. 4200-49/2006: Davčno priznavanje stroškov amortizacije za leti 2005 in 2006. Davčni urad Republike Slovenije, 2006
9. Pojasnilo DURS št. 4200-99/2006: Dobro ime-amortizacija dobrega imena ter uporaba SRS in MSRP od 1.1.2006 dalje. Davčni urad Republike Slovenije, 2006.
10. Pojasnilo DURS št. 4200-173/2006: Amortizacija zemljišč z omejeno dobo koristnosti. Davčni urad Republike Slovenije, 2006
11. Pojasnilo DURS št. 4200-25/2007: Davčno priznavanje amortizacije ob spremembi amortizacijskih stopenj. Davčni urad Republike Slovenije, 2007
12. Pojasnilo DURS št. 4210-118/2007: Davčna olajšava za vlaganja v nepremičnine v letih 2005, 2006 in 2007. Davčni urad Republike Slovenije, 2007
13. Pojasnilo DURS št. 4200-126/2006: Davčna obravnava posameznih gospodarskih kategorij. Davčni urad Republike Slovenije, 2006
14. Pojasnilo DURS. Št. 4200-123/2006: Davčna obravnava državnih subvencij, prejetih za pridobitev osnovnih sredstev. Davčni urad Republike Slovenije, 2006

PRILOGE

Priloga 1: Bilanca stanja podjetja ABC na 31.12.2006

Priloga 2: Izkaz uspeha podjetja ABC za obdobje od 1.1.2006 - 31.12.2006

Priloga 3: Obračun davka od dohodka podjetja ABC za leto 2006

Priloga 4: Seznam uporabljenih kontov iz kontnega načrta za gospodarske družbe in zadruga

Priloga 1: Bilanca stanja podjetja ABC na 31.12.2006

	SREDSTVA	1.063.244
A.	DOLGOROČNA SREDSTVA	928.633
I.	Neopredmetena sredstva in dolgoročne AČR	12.863
1.	<i>Dolgoročne premoženjske pravice</i>	<i>12.120</i>
3.	<i>Predujmi za neopredmetena sredstva</i>	<i>743</i>
II.	Opredmetena osnovna sredstva	863.069
1.	<i>Zemljišča</i>	<i>37.407</i>
2.	<i>Zgradbe</i>	<i>212.505</i>
3.	<i>Druge naprave in oprema</i>	<i>596.679</i>
4.	<i>Predujmi za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev</i>	<i>16.478</i>
IV.	Dolgoročne finančne naložbe	44.401
1.	<i>Dolgoročne finančne naložbe, razen posojil</i>	<i>44.401</i>
VI.	Odložene terjatve za davek	8.300
B.	KRATKOROČNA SREDSTVA	132.793
II.	Zaloge	6.023
III.	Kratkoročne finančne naložbe	28.459
IV.	Kratkoročne poslovne terjatve	84.719
V.	Denarna sredstva	13.592
C.	KRATKOROČNE AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	1.818
	Zabilančna sredstva	3.155
	OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV	1.063.244
A.	KAPITAL	834.680
I.	Vpoklicani kapital	148.042
II.	Kapitalske rezerve	226.956
III.	Rezerve iz dobička	202.765
IV.	Presežek iz prevrednotenja	16.468
V.	Peneseni čisti poslovni izid	188.250
VI.	Čisti poslovni izid poslovnega leta	52.199
B.	REZERVACIJE IN DOLGOROČNE PČR	40.943
C.	DOLGOROČNE OBVEZNOSTI	4.907
III.	Odložene obveznosti za davek	4.907
Č.	KRATKOROČNE OBVEZNOSTI	134.729
II.	Kratkoročne finančne obveznosti	45.289
III.	Kratkoročne poslovne obveznosti	89.440
D.	KRATKOROČNE PČR	47.985
	Zabilančne obveznosti	3.155

Priloga 2: Izkaz uspeha podjetja ABC za obdobje od 1.1.2006 - 31.12.2006

1.	ČISTI PRIHODKI OD PRODAJE	873.041
4.	DRUGI POSLOVNI PRIHODKI	37.264
	KOSMATI DONOS	910.305
	POSLOVNI ODHODKI	871.848
5.	STROŠKI BLAGA, MATERIALA IN STORITEV	342.683
	<i>a) Stroški porabljenega materiala</i>	<i>218.095</i>
	<i>b) Stroški storitev</i>	<i>124.588</i>
6.	STROŠKI DELA	410.781
	<i>a) Stroški plač</i>	<i>293.049</i>
	<i>b) Stroški socialnih zavarovanj</i>	<i>21.364</i>
	<i>c) stroški pokojninskih zavarovanj</i>	<i>32.860</i>
	<i>č) Drugi stroški dela</i>	<i>63.508</i>
7.	ODPISI VREDNOSTI	111.441
	<i>a) Amortizacija</i>	<i>110.470</i>
	<i>b) Prevred.poslovni odh. pri osnovnih sredstvih</i>	<i>136</i>
	<i>c) Prevred.poslov.odh.pri obratnih sred.</i>	<i>835</i>
8.	DRUGI POSLOVNI ODHODKI	6.943
10.	FINANČNI PRIHODKI IZ DANIH POSOJIL	1.117
11.	FINANČNI PRIHODKI IZ POSLOVNIH TERJATEV	762
13.	FINANČNI ODHODKI IZ FINANČNIH OBVEZNOSTI	1.411
14.	FINANČNI ODHODKI IZ POSLOVNIH OBVEZNOSTI	31
15.	DRUGI PRIHODKI	26.008
16.	DRUGI ODHODKI	2
	CELOTNI DOBIČEK	64.900
17.	DAVEK IZ DOBIČKA	12.202
18.	ODLOŽENI DAVKI	-499
19.	ČISTI POSLOVNI IZID OBRAČUNSKEGA OBDOBJA	52.199

Priloga 3: Obračun davka od dohodka podjetja ABC za leto 2006

1.	PRIHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	938.193
2.	Popravek prihodkov na raven davčno priznanih prihodkov-zmanjšanje	2.280
2.2.	Zmanjš.prih.za odpravo in porabo že obdavčenih rezervacij	2.280
4.	DAVČNO PRIZNANI PRIHODKI	935.913
5.	ODHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	873.293
6.	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov-zmanjšanje	11.922
6.5	Zmanjšanje odh.za oblikovane rezervacij na račun dolgoročno vnaprej vračunanih stroške oz. odhodke	3.145
6.7	Zmanjšanje odhodkov za odhodke prevrednotenja sredstev in dolgov	727
6.14.3	Stroški ugodnosti, ki jih delavcem zagotavlja delodajalec	1.745
6.21	Nepriznani odhodki za donacije	1.529
6.22	Drugi odhodki, ki se ne priznajo v skladu z 20. členom	1.832
6.23	Nepriznani odhodki v višini 50% reprezentance	947
6.24	Nepriznani odhodki v višini 50% stroškov nadzornega sveta	168
6.33	Nepriznani odhodki za druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo	1.829
7.	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov-povečanje	4.512
7.1.	Povečanje odhodkov za porabo rezervacij	4.512
8.	DAVČNO PRIZNANI ODHODKI	865.883
9.	RAZLIKA meda davčno priznanimi prihodki in odhodki	70.030
12.	Povečanje davčne osnove za predhodno uveljavljene davčne olajšave	609
12.1	Izkoriščena davčna olajšava za investicije, zaradi prodaje pred 3 leti...	609
13.	DAVČNA OSNOVA	70.639
15.	Zmanjšanje davčne osnove	21.830
15.3	Olajšava za investirani znesek v opremo in neopredmetena dolgoročna sredstva	14.780
15.8	Olajšava za zaposlovanje invalidov	5.588
15.10	Olajšava za donacije	810
15.11	Izplačila političnim strankam in reprezentativnim sindikatom	652
16.	OSNOVA ZA DAVEK	48.809
17.	DAVEK OD DOBIČKA	12.202

Priloga 4: Seznam uporabljenih kontov iz kontnega načrta za gospodarske družbe in zadruga

RAZRED 0 – DOLGOROČNA SREDSTVA

02 – Nepremičnine

- 022 – Zemljišča, vrednotena po modelu prevrednotenja
- 023 – Zgradbe, vrednotene po modelu prevrednotenja

03 – Popravek in oslabitev vrednosti nepremičnin

- 035 – Popravek vrednosti zgradb zaradi amortiziranja

09 – Odložene terjatve za davek

- 090 – Terjatve za odloženi davek iz odbitnih začasnih razlik

RAZRED 4 – STROŠKI

43 – Amortizacija

- 431 – Amortizacija zgradb

RAZRED 7 – ODHODKI IN PRIHODKI

Odhodki

72 – Prevrednotovalni poslovni odhodki

- 720 – Prevrednotovalni poslovni odhodki v zvezi z neopredmetenimi sredstvi in opredmetenimi osnovnimi sredstvi

RAZRED 8 – POSLOVNI IZID

81 – Razporeditev dobička

- 813 – Prihodki (odhodki) iz naslova odloženega davka

RAZRED 9 – KAPITAL, DOLGOROČNE OBVEZNOSTI (DOLGOVI) IN DOLGOROČNE REZERVACIJE

93 – Čisti dobiček ali čista izguba

- 934 – Prenos iz presežka iz prevrednotenja

95 – Presežek iz prevrednotenja

- 950 – Presežek iz prevrednotenja zemljišč
- 951 – Presežek iz prevrednotenja zgradb

98 – Dolgoročne poslovne obveznosti

- 988 – Obveznosti za odloženi davek