

**UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA**

DIPLOMSKO DELO

**VPLIV PRENOVLJENIH SLOVENSКИH RAČUNOVODSKIH STANDARDOV NA  
DAVČNO BILANCO**

Ljubljana, februar 2007

TANJA DEŽMAN

## **IZJAVA**

Študentka Tanja Dežman izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof. dr. Slavke Kavčič in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 01.02. 2007

Podpis:

|  |    |
|--|----|
| 1. UVOD .....  | 1  |
| 2. Opredelitev poslovnega in davčnega izkaza ter njuna povezanost .....                              | 2  |
| 2.1. Povezanost poslovnega in davčnega izkaza .....  | 2  |
| 2.2. Davčni izkaz .....  | 4  |
| 2.3. Pravna podlaga za obračun davka od dohodkov pravnih oseb v Sloveniji .....                      | 5  |
| 2.4. Slovenski računovodski standardi (SRS) .....  | 6  |
| 2.5. Poslovni izkaz .....  | 8  |
| 3. SPREMEMBE IN DOPOLNITVE SRS .....   | 9  |
| 3.1. Opredmetena osnovna sredstva .....  | 9  |
| 3.1.1. <i>Razporeditev nabavne vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva na sestavne dele</i> ..... | 10 |
| 3.1.2. <i>Stroški razgradnje, odstranitve in obnovitve nahajališča</i> .....                         | 11 |
| 3.1.3. <i>Prevrednotenje zaradi okrepitve</i> .....  | 12 |
| 3.1.4. <i>Metode amortiziranja</i> .....   | 16 |
| 3.1.5. <i>Opredmetena osnovna sredstva z nabavno vrednostjo do 500 EUR</i> .....                     | 16 |
| 3.1.6. <i>Nekratkoročna sredstva za prodajo</i> .....  | 16 |
| 3.1.7. <i>Donacije in državne podpore</i> .....  | 16 |
| 3.1.8. <i>Popravila večjih vrednosti</i> .....   | 17 |
| 3.1.9. <i>Finančni najem</i> .....   | 17 |
| 3.1.10. <i>Poslovni najem</i> .....  | 18 |
| 3.2. Neopredmetena sredstva .....  | 19 |
| 3.2.1. <i>Organizacijski stroški</i> .....   | 19 |
| 3.2.2. <i>Razvrstitev neopredmetenih sredstev</i> .....  | 20 |
| 3.2.3. <i>Pripoznanje neopredmetenega sredstva</i> .....   | 20 |
| 3.2.4. <i>Prevrednotovanje neopredmetenih sredstev</i> .....   | 21 |
| 3.2.5. <i>Vlaganja v tuja opredmetena osnovna sredstva</i> .....                                     | 21 |
| 3.3. Finančne naložbe .....  | 22 |
| 3.3.1. <i>Razvrstitev finančnih naložb</i> .....   | 22 |
| 3.3.2. <i>Začetno merjenje finančnih naložb</i> .....  | 24 |
| 3.3.3. <i>Kasnejše merjenje finančnih naložb</i> .....   | 24 |
| 3.3.4. <i>Vrednotenje finančnih naložb v odvisna podjetja</i> .....                                  | 27 |
| 3.3.5. <i>Varovanje pred tveganjem</i> .....   | 27 |
| 3.4. Zaloge .....  | 28 |
| 3.5. Terjatve .....  | 29 |
| 3.6. Naložbene nepremičnine .....  | 30 |
| 3.6.1. <i>Vrednotenje naložbenih nepremičnin</i> .....   | 31 |
| 3.7. Kapital .....   | 32 |
| 3.8. Dolgoročne rezervacije .....  | 33 |
| 3.9. Kratkoročne časovne razmejitev .....  | 34 |
| 3.10. Amortizacija .....   | 34 |
| 4. PREHOD NA SRS 2006 .....  | 35 |
| 4.1. Odloženi davek .....  | 37 |
| 5. SKLEP .....   | 38 |
| LITERATURA .....   | 40 |
| VIRI .....   | 41 |

# 1. UVOD

Finance delimo na zasebne in javne in sicer se zasebne finance ukvarjajo s finančno dejavnostjo zasebnih gospodarskih subjektov in temeljijo na pridobitnem načelu, kar pomeni, da želijo v okviru svoje dejavnosti ustvariti čim večji dobiček. Nasprotno pa velja za javne finance, ki v okviru finančne dejavnosti države in ostalega javnega sektorja temeljijo na zadovoljevanju človeških potreb v javnem sektorju. Da država lahko zadovoljuje javne potrebe, potrebuje finančna sredstva. Država finančna sredstva ustvari z gospodarsko dejavnostjo (nedavčni prihodki) ali pa jih pridobi na podlagi javnopravnih predpisov (davčni prihodki). Ravno področje davčnih prihodkov pa prinaša večne konflikte med državo in davkoplačevalci, saj tako eni kot drugi želijo imeti čim več oziroma dati čim manj. Država stremi k temu, da bi čimbolj napolnila svoj proračun in dosegala svoje cilje, davkoplačevalci pa seveda hočejo denar, ki so ga zaslužili obdržati zase oziroma ga porabiti v skladu s svojimi željami in cilji. Davčne prihodke država pridobiva od:

- prebivalstva, to so fizične oseba (dohodnina, davek na dediščine),
- pravnih oseb, ki se ukvarjajo s pridobitno dejavnostjo (davek od dohodkov pravnih oseb),
- skupnih virov in sicer sta davčna zavezanca tako prebivalstvo kot gospodarstvo (prispevki za socialno varnost, carine, davek na dodano vrednost).

Davek od dohodkov pravnih oseb v Sloveniji predstavlja le tri do štiri odstotke vseh javnih sredstev. Osnova za izračun davka od dohodkov pravnih oseb je podjetniški dobiček, ki ga lahko razberemo iz temeljnega računovodskega izkaza, to je izkaza poslovnega izida podjetja, katerega temeljna zakonska podlaga sta Zakon o gospodarskih družbah in Slovenski računovodski standardi. Osnova za ugotovitev davčnega dobička je računovodska politika, nadalje pa ga definira Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, ki določa davčno priznane prihodke in davčno priznane odhodke, ki dajo osnovo za izračun davčnega dobička, in sicer je v Sloveniji stopnja tega davka 25 %.

Dejstvo je, da sta v Sloveniji poslovni in davčni izkaz tesno povezana, saj je poslovni izkaz osnova za pripravo davčnega. Glede na spremembe in dopolnitve slovenskih računovodskih standardov, ki so osnova za pripravo davčnega izkaza, je cilj tega diplomskega dela prikazati, kako spremenjeni in dopolnjeni SRS vplivajo na davčni izkaz ter na davek od dohodkov pravnih oseb in nenazadnje tudi na prihodke države.

Spremembe in dopolnitve SRS so obsežne, zato bom v diplomski nalogi obravnavala tiste spremembe in dopolnitve, ki bodo bistveno vplivale na davčni izkaz. Diplomsko delo v prvem delu opredeljuje poslovni in davčni izkaz ter povezavo med njima. Sledijo spremembe in dopolnitve po posameznih računovodskih standardih, ki vplivajo na davčni izkaz, tako da so na koncu posameznega standarda predstavljene ugotovitve, kako spremembe in dopolnitve vplivajo na davčni izkaz. Diplomsko nalogo zaključujem s posebnostmi, katerim je potrebno nameniti večjo pozornost ob prehodu na nove SRS ter zaključnimi ugotovitvami.

## **2. Opredelitev poslovnega in davčnega izkaza ter njuna povezanost**

### **2.1. Povezanost poslovnega in davčnega izkaza**

Bilančno politiko nekateri pojmujejo tudi kot vedo o priložnostih v okviru predpisov in načel, ki urejajo sestavljanje računovodskih izkazov. Predpisi o bilanciranju vsebujejo vedno določeno ohlapnost in podjetje se lahko odloča med različicami pri izkazovanju in merjenju bilančnih postavk. Podjetje lahko denimo samostojno odloča o amortizacijskih stopnjah, vrednotenju zalog, o obdobju prenašanja dolgoročnih rezervacij med prihodke, obravnavi terjatev in še o mnogih drugih postavkah.

V praksi je zelo težko minimizirati davek od dobička, če ta cilj ni bil upoštevan predhodno že pri izdelavi poslovnega izkaza, kar dodatno potrjuje tezo o povezanosti poslovnega in davčnega izkaza. Z ustrežno bilančno politiko lahko odložimo davčno obveznost na kasnejše obdobje. S tem izboljšujemo tekočo plačilno sposobnost in zagotavljamo dodatne vire financiranja.

Dejstvo je, da med korporacijskim in davčnim pravom obstajajo različne medsebojne povezave. Podobno obstaja povezava tudi med poslovnimi in davčnimi izkazi podjetij, pri čemer seveda obstajajo med državami pomembne razlike.

Znana so različna razmerja med poslovno in davčno bilanco (Petkovič, 2004):

- davčna bilanca je sestavljena popolnoma neodvisno od poslovne bilance (ZDA in Velika Britanija),
- poslovna bilanca je hkrati davčna bilanca,
- poslovna bilanca v svoji osnovi predstavlja podlago za davčno bilanco, vendar davčni predpisi določajo, kako je treba poslovno bilanco preurediti v davčno bilanco (Avstrija, Nemčija).

Davčna bilanca je tista vrsta bilanc, ki temelji na pravnih podlagah za opredeljevanje davkov, medtem ko poslovne bilance temeljijo na podlagi podjetniško-poslovne zakonodaje (Kokotec Novak, 2006, str. 11).

V razmerju računovodstva in obdavčenja razlikujemo dve pomembni strukturi, in sicer neodvisno in odvisno. Neodvisna pomeni, da je opredelitev obdavčljivega dobička neodvisna od opredelitve računovodskega dobička. To pomeni, da organizacije oziroma podjetja lahko izberejo različno računovodsko politiko za poslovne in davčne namene in uporaba določenih davčnih olajšav ni povezana z njihovim upoštevanjem v poslovnih bilancah. Vendar pa tudi pri tej strukturi ne moremo govoriti o popolni neodvisnosti med računovodstvom in obdavčitvijo, zato kot bistvo te neodvisnosti razumemo svobodo organizacij, da uporabijo različne računovodske in davčne politike.

Odvisnost pomeni, da se poslovni izkazi prilagajajo davčnim in obratno. Ker je pričakovati minimiziranje plačila davkov, vodi ta odvisnost k izkazovanju nizkih dobičkov. Četudi

davčna pravila sledijo računovodskim, je računovodska politika glede izkazovanja dobička odločilno determinirana z vključitvijo davka na dobiček. V državah z odvisno strukturo so torej davčna pravila pretežno dominantna nad računovodskimi.

Omenjena različnost povezav med poslovno in davčno bilanco predstavlja velik problem pri harmonizaciji obdavčitve dobička v Evropi. Avtor Spengel (Spengel, 2003) ugotavlja, da se pri harmonizaciji določil glede opredeljevanja dobička, ki je osnova za obdavčitev, srečujemo z naslednjimi problemi (Kokotec Novak, 2006, str. 11,12):

- v posameznih državah EU obstajajo različna določila glede opredeljevanja dobička, ki so osnova za obdavčitev oziroma glede davčne bilance,
- v večini držav EU obstoja tesna povezava med poslovno bilanco in davčno bilanco, poslovna bilanca ima vpliv na davčno bilanco in obratno,
- zaradi mednarodnega razvoja računovodskih določil glede poslovnih bilanc bodo posledice tudi za davčne bilance oziroma določila glede opredeljevanja obdavčljivega dobička.

Za podrobnejše proučevanje vpliva davčnih pravil na računovodsko poročanje se uporablja metoda Lamba, Nobsa in Robertsja in sicer so ti avtorji našli dokaze, da je mogoče ločiti anglosaksonske države od kontinentalnih evropskih držav na temelju razmeroma majhnega oziroma velikega vpliva davčnih pravil na računovodsko poročanje. Avtorji predlagajo, da se v posamezni državi proučijo davčna in računovodska pravila za izbrana računovodska področja ter se ugotovi ali (Klobučar, 2004, str. 37):

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

Pri 1. možnosti povezave pravil se davčna in računovodska pravila ter praksa razlikujejo, zato davčna pravila ne vplivajo na računovodsko poročanje. Preostale štiri možnosti pa vsebujejo različno stopnjo povezanosti davčnih in računovodskih pravil.

Za ugotavljanje povezanosti davčnega in računovodskega poročanja so na podlagi zadostne pomembnosti v mednarodnih računovodskih standardih izbrana posamezna računovodska področja, na katerih prihaja do pomembnejših odmikov med davčnim in računovodskih poročanjem (Klobučar, 2004, str. 37, 38).

V Sloveniji obstaja tesna povezava med poslovno in davčno bilanco, saj pod davčno bilanco za organizacijo oziroma podjetje razumemo davčni izkaz, ki so ga organizacije oblikovale na podlagi Zakona o davku od dobička pravnih oseb, ki je veljal do konca leta 2004 oziroma v skladu z Zakonom o davku od dohodka pravnih oseb od 1. 1. 2005 dalje.

Pri ugotavljanju davčnega dobička se priznajo prihodki in odhodki, ki jih davčni zavezanec ugotovi v izkazu poslovnega izida na podlagi predpisov ali računovodskih standardov, razen prihodkov in odhodkov, za katere ZDDPO-1 predpisuje drugačen način ugotavljanja (Klobučar, 2004, str. 36).

V skladu z Zakonom o davčnem postopku davek od dohodkov pravnih oseb izračuna davčni zavezanec v davčnem obračunu. Davčni obračun je sestavljen iz izkaza poslovnega izida, bilance stanje in izkaza gibanja kapitala in drugih podatkov, ki so določeni v skladu z davčno zakonodajo.

Možnosti bilanciranja, ki so prisotne v poslovni bilanci, bodo imele posledice tudi v davčni bilanci. V okviru poslovnih bilanc, ki so opredeljene v SRS, obstajajo možnosti za različno bilanciranje pozicij aktive in pasive, kar se bo posledično kazalo tudi v uspešnosti podjetja. Takšno bilanciranje je možno tako na področju osnovnih sredstev v opredmeteni obliki kot na področju neopredmetenih dolgoročnih sredstev, nadalje pri vrednotenju dolgoročnih finančnih naložb, zalog, terjatev ter pri izkazovanju rezervacij in časovnemu razmejevanju (Kokotec Novak, 2006, str. 14).

## **2.2. Davčni izkaz**

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

Pri sestavljanju davčnega poslovnega izida gre predvsem za davčno politiko kot posebno vrsto politike, ki jo je mogoče uresničevati v okviru davčnih olajšav, zmanjšanja davkov ali kot odlaganje plačila davka na kasnejša obdobja (Jerič, 2003, str.123).

Pri sestavljanju davčnega poslovnega izida in optimiranja davčnih obveznosti moramo upoštevati tudi interese in pričakovanja lastnikov kapitala. Pomembni so prioritetni cilji lastnikov. Z veliko gotovostjo lahko trdimo, da je interes posameznika biti solastnik uspešnega podjetja. Posredovanje informacij lastnikom glede možnosti in načinov uresničevanja zastavljenih ciljev podjetja je pomembno tam, kjer ima pomembno vlogo tudi taktiziranje glede višine davčne obveznosti. Osnovna naloga davčnega izkaza je, da na njeni podlagi ugotavljamo davke, ki jih mora podjetje plačati od poslovnega izida ali premoženja. Poleg te osnovne naloge se na podlagi informacij iz davčnega izkaza lahko uresničijo cilji širše gospodarske politike (Hilke, 1995).

Pod davčno bilanco družbe razumemo davčni izkaz, ki so ga gospodarske družbe oblikovale v skladu z Zakonom o davku od dobička pravnih oseb. Omenjena pravna podlaga je veljala za sestavljanje davčne bilance do konca leta 2004. Od 1. 1. 2005 pa je pri sestavljanju davčne bilance gospodarskih družb potrebno upoštevati določila Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1-UPB2, Ul. št. 33/2006) in Zakona o davčnem postopku (ZDavP-1-UPB2, Ul. št. 21/2006). Ker je pri nas davčna bilanca gospodarskih družb v tesni povezavi s poslovno bilanco, je potrebno upoštevati osnovna načela za sestavljanje poslovne bilance gospodarskih družb, le-ta pa so podana v Zakonu o gospodarskih družbah in Slovenskih računovodskih standardih (Kokotec Novak, 2006, str. 14).

### **2.3. Pravna podlaga za obračun davka od dohodkov pravnih oseb v Sloveniji**

Pravna podlaga za sestavljanje davčne bilance je Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1). S tem zakonom se uvaja obveznost plačevanja davka od dohodkov pravnih oseb. Zavezanci za plačilo davka so pravne osebe domačega in tujega prava pa tudi združenje oseb po tujem pravu, ki je brez pravne osebnosti in ni zavezanec po Zakonu o dohodnini. Zavezanci za davek pa niso Republika Slovenija, samoupravne lokalne skupnosti in Banka Slovenije. Zavezanci kot so društva, zavodi, ustanove, verske skupnosti, politične stranke in sindikati, ki so ustanovljeni za opravljanje nepridobitne dejavnosti so oproščeni davka. Vendar pa oprostitev ne velja v primeru, ko se zavezanci ukvarjajo tudi s pridobitno dejavnostjo, ti morajo plačati davek od dohodkov, ki so jih dosegli z opravljanjem pridobitne dejavnosti (Stanovnik, 2006, str. 39).

Vse od leta 1994 je plačevanje davka od dobička pravnih oseb urejal Zakon o davku od dobička pravnih oseb (ZDDPO). Slovenija je v letu 1994 prešla iz pravil računovodenja iz Zakona o računovodstvu na pravila po SRS, kar je botrovalo tudi sistemski spremembi zakona, ki se nato vse do konca leta 2004 ni bistveno spreminjal, razen konec leta 2002, ko je ustavno sodišče razveljavilo določbe 12. člena. Slovenija je nato leta 2004 sprejela davčno reformo tudi na področju obdavčitve pravnih oseb, ki je stopila v veljavo leta 2005. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1) je prinesel mnogo novosti z namenom povečati efektivne stopnje obdavčitve pravnih oseb ter implementacijo direktiv EU.

Poleg Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb se pri obračunu upoštevajo še naslednji predpisi:

- pravilnik o izvajanju Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb,
- pravilnik o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb,
- pravilnik o določanju primerljivih tržnih cen,
- pravilnik o priznani obrestni meri,
- Zakon o ekonomskih conah,
- Zakon o davčnem postopku, od 336. do 366. člena,
- uredba o povračilu stroškov v zvezi z delom in drugih dohodkov, ki se ne všttevajo v davčno osnovo.



Davek od dohodkov pravnih oseb spada med neposredne davke, saj se odmeri in pobira od oseb, ki jih bremeni. Dodatno pa omenjeni davek uvrščamo med obvezne dajatve, za katere velja načelo samoobdavčitve, kar pomeni, da podjetje samo sestavi in predloži davčni obračun in izpolni obveznost ugotovljeno v davčnem obračunu in ga skupaj z izkazom poslovnega izida, bilanco stanja in drugo dokumentacijo predloži davčnemu organu do 31. marca za preteklo davčno obdobje. Davčna osnova je dobiček ugotovljen v davčnem izkazu, in sicer se od ustvarjenih prihodkov odštejejo davčno priznani odhodki, nato osnovo povečamo za davčne olajšave iz preteklih let, za uveljavljanje katerih nismo izpolnili vseh predpisanih pogojev. Sledijo davčne olajšave in izračun končne osnove za davek, od katere se odšteje znesek davka plačanega v tujini in akontacije davka plačane med letom. Tako obračunan oziroma plačan davek je prihodek proračuna.

#### **2.4. Slovenski računovodski standardi (SRS)**

Pomembnejše področje, na katerem se je morala Slovenija uskladiti z EU, so tudi računovodski standardi. Po klasifikaciji EU področje revidiranja in računovodenja ureja zakonodaja o računovodskem poročanju, ki je del notranjega trga EU. V zadnjem desetletju je bil razvoj računovodske teorije pod velikim vplivom anglo-ameriške šole. Posebnost v ZDA in Veliki Britaniji se kaže v tem, da so posojilodajalci v manjšini, ker se podjetja večinoma financirajo s prodajo vrednostnih papirjev, kar pomeni, da investitorji prevzemajo večja tveganja in potrebujejo realen izkaz uspeha. Vse to je vplivalo tudi na spremembo MSR. Nova teoretična spoznanja računovodske stroke so zaradi vplivov prostega pretoka kapitala in potreb uporabnikov po poštenih računovodskih izkazih začela opuščati nekatere klasične predpostavke, na katerih je temeljila zasnova računovodskih standardov. EU je morala zaradi globalizacije in naraščanja vpliva trga kapitala zagotoviti uskladitev računovodstva. EU ni mogla zagotoviti visoke stopnje preglednosti in primerljivosti poročanja o finančnem položaju vseh javnih družb Skupnosti, kar je pogoj za oblikovanje povezanega kapitalskega trga, ki naj bi deloval uspešno, tekoče in učinkovito. Zato je bila dne 19. 07. 2002 sprejeta uredba št. 1606/2002, ki z dopolnjenim pravnim okvirjem rešuje omenjeni problem javnih družb. Uredba naj bi prispevala k uspešnemu in stroškovno učinkovitemu delovanju kapitalskega trga, zagotovitvi varstva vlagateljev in ohranitvi zaupanja v finančne trge. Uredba utrjuje prost pretok kapitala na notranjem trgu in pomaga družbam Skupnosti, da enakovredno tekmujejo za finančna sredstva, ki so na voljo na kapitalskih trgih Skupnosti in tudi na svetovnih kapitalskih trgih. Za konkurenčnost kapitalskih trgov Skupnosti je pomembno, da standardi, ki se v Evropi uporabljajo za pripravo računovodskih izkazov, dosežejo konvergenco z mednarodnimi računovodskimi standardi, ki se lahko uporabljajo globalno, za čezmejne transakcije ali kotacijo na borzi kjer koli v svetu.

V EU so temeljna pravila računovodenja urejena predvsem s 4. in 7. direktivo, v Sloveniji pa z Zakonom o gospodarskih družbah, ki poleg delovanja podjetij določa tudi način računovodskega spremljanja, merjenja in vrednotenja posameznih kategorij in izdelavo računovodskih izkazov. Zaradi sprememb direktiv EU je bilo potrebno spremeniti tudi določbe Zakona o gospodarskih družbah (ZGD) ter Slovenske računovodske standarde (SRS),

ki podrobneje opredeljujejo pravila na področju računovodenja, saj le-te ne smejo biti v nasprotju z direktivami. SRS temeljijo na ZGD zato jih je potrebno uskladiti s spremembami, ki zahtevajo, da se Slovenski računovodski standardi uskladijo z mednarodnimi računovodskimi standardi (MSRP) tako, da bodo temeljna pravila vrednotenja in merjenja postavk v računovodskih izkazih enaka tistim v MSRP. Poenostavljeno povedano, morajo biti v prenovljenih SRS pravila merjenja postavk v računovodskih izkazih taka, da bi bil v hipotetičnem smislu ter v praksi poslovni izid oziroma bilanca stanja ugotovljena po SRS ali MSRP popolnoma enak. Spremembe in dopolnitve SRS so bile sprejete 16. 12. 2005 oziroma 20. 12. 2006, ko sta jih potrdila minister za gospodarstvo in minister za finance, objavljene v Uradnem listu Republike Slovenije številka 118/2005, dne 27. 12. 2005 in se uporabljajo od 01. 01. 2006. Prenovljene SRS bodo uporabljale predvsem majhne gospodarske družbe, saj morajo podjetja, ki kotirajo na borzi in so po Zakonu o gospodarskih družbah dolžna sestavljati skupinske računovodske izkaze skladno z uredbo EU 1606/2002 s 01. 01. 2006 uporabljati MSRP. Le-te pa lahko uporabljajo tudi druge gospodarske družbe, ki se po sklepu skupščine za to prostovoljno odločijo. Banka Slovenija se je določila, da morajo banke preiti na MSRP s 1. januarjem 2006, Agencija za zavarovalni nadzor pa, da morajo zavarovalnice pričeti uporabljati MSRP s 1. januarjem 2007.

SRS so pravila o strokovnem ravnanju na področju računovodenja, ki jih oblikuje Slovenski Inštitut za revizijo. Temelji računovodskih standardov segajo v leto 1972, ko sta bila sprejeta Kodeks računovodskih načel in Kodeks poklicne etike računovodij. Oblikovanje SRS je spodbudil 5. člen Zakona o računovodstvu iz leta 1989, ki je vrhovno strokovno organizacijo pooblastil, da namesto države, ki je dotlej z zakoni in drugimi predpisi urejala računovodenje, samostojno ter skladno z razvojem stroke v svetu in z domačimi dosežki oblikuje svoje strokovne standarde. V Sloveniji so takšno smer razvijanja strokovnih standardov nadaljevali Zakon o gospodarskih družbah in Zakon o revidiranju ter drugi zakoni, ki se sklicujejo nanju (SRS 2006, 2005, str. 1).

Na osnovi dolgoletnih izkušenj, kodeksa in Zakona o računovodenju ter pridobljenih strokovnih znanj in spoznanj doma in v tujini so bili oblikovani prvi SRS. V letih 1990 in 1991 je bilo v javni razpravi sprejetih prvih 30 SRS, naslednje leto pa še dva. Do leta 2001 pa je bilo v uporabi že 38 standardov. SRS so bili sprejeti leta 1993, podjetja pa so jih začela uporabljati 1. januarja 1994. Istočasno s sprejetjem SRS je nastal Zakon o gospodarskih družbah in sicer je bil sprejet 27. maja 1993 (UL RS, št. 30/93 z dne 10. junij 1993) ter začel veljati 22. julija istega leta.

Na podlagi poglobljene strokovne razprave je strokovni svet Inštituta v letu 2001 sprejel nove SRS, ki so obsegali 40 standardov, nato pa od sprejetja do konca leta 2004 sprejel še 15 pojasnil SRS. SRS 2001 so tako v slovensko okolje računovodenja vpeljali podlago za merjenje postavk v računovodskih izkazih po pošteni vrednosti, kar je bilo zelo pomembno predvsem za javne družbe, v zvezi s katerimi je treba upoštevati, da imajo lastniki vedno večji interes izkazovati resnično in pošteno stanje sredstev in tudi poslovnih izidov. SRS so sledili tudi teoretični zasnovi takratnih mednarodnih računovodskih standardov (MRS) in z njimi

niso bili v nasprotju. Celotno več, trdimo lahko, da so bili SRS 2001 skoraj v celoti usklajeni s takratnimi MRS in so temeljili na enakih teoretskih izhodiščih (Odar, 2005, str. 2, 3).

Strokovni svet Inštituta je že leta 2004 obravnaval potrebne spremembe ureditve računovodenja v Sloveniji in ocenil, da je zaradi vključitve Slovenije v EU in tudi zaradi razvoja računovodske stroke v Sloveniji treba spremeniti in dopolniti SRS (Odar, 2005, str. 2).

Zadnja prenova SRS je prinesla torej sinhronizacijo s 4. in 7. direktivo EU in določbami MSRP, tako da so temeljna pravila vrednotenja in merjenja postavk v računovodskih izkazih enaka tako v SRS kot v MSRP.

Že drugič spremenjeni in dopolnjeni SRS objavljeni v UL RS 118/06, temeljijo na Zakonu o gospodarskih družbah. Državni zbor je RS je že v decembru 2004 s sprejetjem Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o gospodarskih družbah (ZGD-H) v pravni red Slovenije prenesel nekatere direktive vezane na računovodsko poročanje ter ne glede na neposredno veljavnost tudi uredbe EU vezane na mednarodne računovodske standarde. Zaradi spremenjenih in dopolnjenih standardov je že v letu 2005 potekala strokovna obravnava nujnih sprememb Zakona o gospodarskih družbah. Glede na določene težave in nejasnosti je bil novi ZGD-1 objavljen šele 19. 04. 2006 v Uradnem listu št. 42/06 in stopil v veljavo petnajsti dan po objavi.

Ker SRS temeljijo na domačem kodeksu računovodskih načel, je v njih zajeto področje precej širše od področja, ki ga za zdaj obravnavajo mednarodni standardi računovodskega poročanja. Splošni računovodski standardi izhajajo iz zaporedja, po katerem so obravnavana računovodska načela in jih je 30. Poleg splošnih računovodskih standardov obstajajo še posebni slovenski računovodski standardi od SRS 31 naprej, ki obravnavajo posebnosti računovodenja v organizacijah posameznih vrst in posebnosti računovodenja v primerih, ko niso upoštevane temeljne računovodske predpostavke, na katerih so zasnovani splošni SRS; na primer posebnosti na plačilih zasnovanega računovodenja in računovodenja v organizacijah s časovno omejenim delovanjem (SRS 2006, 2005, str. 2).

Posamezen slovenski računovodski standard je lahko povezan z več mednarodnimi standardi računovodskega poročanja in direktivami EU, posamezen mednarodni standard računovodskega poročanja ali posamezna direktiva EU pa upoštevana v več slovenskih računovodskih standardih. Za nekatera področja, ki jih urejajo slovenski računovodski standardi, ni mednarodnih standardov računovodskega poročanja (SRS 2006, 2005, str. 3).

## **2.5. Poslovni izkaz**

Od mnogih vrst izkazov pripisujemo osrednji pomen poslovnemu in davčnemu izkazu. Eden od razlogov je tudi v tem, da je nujno sestavljanje za podjetja praviloma predpisano z zakonom. Sestavljanje poslovnega izkaza temelji na predpisih bilanciranja in ovrednotenja

poslovnega in davčnega prava pa tudi drugih področij, ki so pomembna za poslovni izkaz, na primer davčni izkaz (Frick, 1992, str. 40).

Temeljni namen računovodskega poročanja je nuditi različnim uporabnikom informacije, ki jih potrebujejo za sprejemanje svojih odločitev. Zunanji uporabniki niso dnevno vključeni v procese poslovanja gospodarskih družb tako kot notranji uporabniki, zato njihove odločitve temeljijo na podlagi izkazov, ki jih pripravlja poslovodstvo (Porter, Norton, 1998, str.54).

V poslovni bilanci je resnično in pošteno prikazan poslovni izid za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se sestavlja. V Sloveniji imamo poseben računovodski standard, in sicer SRS 25, v katerem je določena oblika izkaza poslovnega izida za zunanje poročanje. Podjetje s svojo računovodsko usmeritvijo izbira med prvo ali drugo različico tega izkaza ter jo nato uporablja več let zapored. Podlaga za standard 25 je predvsem v 4. in 7. direktivi EU ter Zakonu o gospodarskih družbah.

Izkaz poslovnega izida je standardiziran in je poleg bilance stanja obvezni sestavni del letnega zaključnega poročila. Bilanca stanja predstavlja premoženje in finančni položaj na presečni datum, izkaz poslovnega izida pa služi ugotavljanju poslovnega izida in predstavitvi dohodkovnega položaja. Najbolj pomembna naloga izkaza poslovnega izida je predstavitev sestavnih delov in strukture poslovnega izida. Izkaz poslovnega izida mora biti predstavljen tako jasno in pregledno, da lahko z vpogledom dobimo predstavo o dejanskih razmerjih med prihodki in z njimi povezanimi stroški ter ustrezno sliko v podjetju (Koželj, 2002, str. 16).

### **3. SPREMEMBE IN DOPOLNITVE SRS**

Kot že napisano v Sloveniji obstaja tesna povezanost med poslovnim in davčnim izkazom, saj je poslovni izkaz podlaga za pripravo davčnega in je torej vpliv vrednotenja gospodarskih kategorij na davčni izkaz velik. Vrednotenje gospodarskih kategorij pa določajo SRS, ki so bili spremenjeni in dopolnjeni. Spremembe in dopolnitve po posameznih standardih, kot so opredmetena in neopredmetena osnovna sredstva, finančne naložbe, naložbene nepremičnine ter dolgoročne aktivne razmejitev bistveno vplivajo tudi na davčni izkaz, zato bodo le-te gospodarske kategorije v nadaljevanju podrobneje obravnavane. Potrebno je poudariti, da se poleg naštetih standardov spremenili tudi drugi, vendar pa te spremembe ne bodo bistveno ali sploh ne bodo vplivale na davčni izkaz. Poleg spremenjenih standardov se je seveda spremenil oziroma dopolnil tudi kotni okvir za gospodarske družbe, prav tako pa sta se prilagodila tudi temeljna računovodska izkaza bilanca stanja in izkaz poslovnega izida.

#### **3.1. Opredmetena osnovna sredstva**

Opredmetena osnovna sredstva so bila praktično že usklajena z MSRP, pa vendar so bile sprejete nekatere dopolnitve in spremembe predvsem pri prevrednotevanju osnovnih sredstev. Opredmeteno osnovno sredstvo je sredstvo, ki ga imamo v lasti ali finančnem najemu. Uporabljamo ga pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev ter dajanju v najem za te

namene, pričakovana doba koristnosti pa je daljša od enega leta. Med opredmetena osnovna sredstva spadajo: zemljišča, zgradbe, proizvodjalna oprema, druga oprema in biološka sredstva.

### *3.1.1. Razporeditev nabavne vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva na sestavne dele*

Ena od sprememb standarda, ki bo vplivala na poslovni izid ter ugotavljanje davčne osnove, je povezana z razčlenitvijo nabavne vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev. Celotno nabavno vrednost opredmetenih osnovnih sredstev z veliko nabavno vrednostjo je potrebno razporediti na njegove sestavne dele in obračunati vsakega posebej, če imajo sestavni deli sredstva različne dobe koristnosti ali vzorce uporabe in so le-ti pomembni v razmerju do celotne nabavne vrednosti opredmetenega sredstva. Iz tega sledi, da bo eno osnovno sredstvo, razdeljeno na več sestavnih delov, lahko imelo več dob koristnosti, kar pripelje do različnih amortizacijskih stopenj ter davčno priznanih stroškov amortiziranja. To pravilo naj bi veljalo za pomembna sredstva, ki jih bo podjetje uporabljalo v več kot enem obračunskem obdobju, npr. zgradbe.

Družba mora v svojih računovodskih pravilih oziroma pravilniku določiti, da se bodo opredmetena osnovna sredstva večjih vrednosti razporedila na različne sestavne dele, in sicer morajo biti v pravilniku opredeljena temeljna pravila razporeditve opredmetenega osnovnega sredstva na sestavne dele. Sestavne dele opredmetenih osnovnih sredstev lahko delimo na: sestavne dele z različnimi dobami koristnosti, ocenjene vrednosti velikih popravil (remontov) in ocenjenih vrednosti rednih pregledov.

#### Zgled 1: Razporeditev osnovnega sredstva na sestavne dele

Družba investira v novo poslovno stavbo za 100.000.000,00 SIT in namerava stavbo uporabljati 40 let (letna amortizacijska stopnja je 2,5 %). Družba je ocenila, da bo potrebno stavbno pohištvo (okna, vrata, ...) ter inštalacijo in dvigala zamenjati po 10 letih, ocenjena vrednost pa je 20.000.000,00 SIT (letna amortizacijska stopnja je 10 %). Po 10 letih bo družba opravila zamenjavo stavbnega pohištva, inštalacije in dvigal, za izdatke pa se bo povečala vrednost poslovne stavbe.

Izračuni (Vir: Odar, 2006, str. 3):

|   |             |
|---|-------------|
| pridobitev OOS  | 100.000.000 |
| določitev amortizacijske osnove in stopnje:           |             |
| - stavbno pohištvo, dvigala, inštalacije; am.st. 10 % | 20.000.000  |
| - preostali del OOS; am. st. 2,5%                     | 80.000.000  |
| obračun amortizacije po prvem letu                    |             |
| - stavbno pohištvo, dvigala, inštalacije              | 2.000.000   |
| - preostali del OOS                                   | 2.000.000   |
| knjigovodska vrednost po desetih letih                |             |
| - stavbno pohištvo, dvigala, inštalacije              | 0           |

|  |            |
|--|------------|
| - preostali del OOS                      | 60.000.000 |
| vlaganja v OOS                           |            |
| - stavbno pohištvo, dvigala, inštalacije | 22.000.000 |
| - preostali del OOS                      | 60.000.000 |
| obračun amortizacije v enajstem letu     |            |
| - stavbno pohištvo, dvigala, inštalacije | 2.200.000  |
| - preostali del OOS                      | 2.000.000  |

Razdelitev opredmetenega osnovnega sredstva na sestavne dele bo vplivala na davčno osnovo z drugačno, praviloma večjo amortizacijo, saj je smisel razdelitve prav v tem, da se posamezni deli opredmetenega osnovnega sredstva amortizirajo hitreje od drugih, ker se prej izrabijo oziroma jih je potrebno prej zamenjati (Hieng, 2006, str. 8).

Pojasnilo DURS, št. 4200-126/2006, 25. 07. 2006: Pri amortiziranju enega opredmetenega osnovnega sredstva se uporabljajo različne amortizacijske stopnje, od katerih so lahko ene višje, druge pa nižje od stopenj iz 26. člena ZDDPO-1. Glede davčnega obravnavanja amortizacije se zastavlja vprašanje, ali se upošteva seštevek amortizacije vseh delov skupaj (ne glede na različne stopnje) ali amortizacija posameznega dela. Najvišja davčno priznana letna amortizacijska stopnja za gradbene objekte znaša 5 odstotkov. Če se na primer iz nabavne vrednosti zgradbe izloči vrednost dvigala in se amortizacija dvigala obračuna po stopnji 10 %, amortizacija preostale zgradbe pa po stopnji 2 %, je vprašanje :

- 1) ali se davčno prizna amortizacija zgradbe v celoti, amortizacija dvigala pa le v višini 5 % od nabavne vrednosti;
- 2) se davčno prizna amortizacija zgradbe in dvigala, če v seštevku ne presega 5 % nabavne vrednosti zgradbe kot celote, seveda ob izpolnjenemu pogoju, da je amortizacija obračunana po metodi enakomernega časovnega amortiziranja.

Davčna uprava RS v tem pojasnilu določa, da dokler v ZDDPO-1 ne bodo določene drugačne amortizacijske stopnje, se za opredmetena osnovna sredstva velike nabavne vrednosti amortizacija za davčne namene prizna največ do zneska obračunanega z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja in največ po stopnji iz četrtega odstavka 26. člena ZDDPO-1 (v višini največ 5 %). Torej se bo opredmeteno osnovno sredstvo velike nabavne vrednosti kljub (računovodski) razdelitvi na dele še vedno obravnavalo kot eno opredmeteno osnovno sredstvo in je z davčnega vidika pomemben le znesek amortizacije vseh delov skupaj, torej točka 2.

### *3.1.2. Stroški razgradnje, odstranitve in obnovitve nahajališča*

Novost standarda se nanaša na dodatne stroške, ki se bodo lahko usredstvi in amortizirali. Nabavno vrednost bodo poleg nakupne vrednosti ter uvoznih in nevračljivih dajatev sestavljali tudi stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno k njegovi usposobitvi, in sicer gre za stroške razgradnje, odstranitve, obnovitve nahajališča in podobne stroške. Družbe bodo morale za ocenjeni znesek omenjenih stroškov glede na SRS 10.43 oblikovati rezervacije. Oblikovane rezervacije se bodo porabile za pokrivanje obveznosti, ki bodo nastale praviloma

na koncu uporabe sredstva zaradi razgradnje, odstranitve ali obnove mesta. Poleg tega pa je črtano tudi določilo, če se opredmeteno osnovno sredstvo zaradi višje sile poškoduje, se v času popravil ne amortizira.

Omenjeni ocenjeni usredstveni stroški lahko vplivajo oziroma bodo povečevali stroške amortizacije ter posledično zniževali davčno osnovo ter ne bodo obremenjevali poslovnega izida in davčne osnove v trenutku, ko bodo nastali izdatki.

Nabavna vrednost nepremičnin in opreme vključuje tudi začetno oceno stroškov razgradnje, odstranitve in obnove 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 s prvim odstavkom 16. člena ZDDPO-1 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. V primeru da se ob oblikovanju rezervacije povečuje nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva (SRS 10, 2006, točka 10.43.) in ne stroški oziroma odhodki. Po črki zakona torej podlage za vštetevanje 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 neuskkljenost (Pojasnilo DURS, 2006, št. 4200-126/2006).

### *3.1.3. Prevrednotenje zaradi okrepitve*

Naslednja sprememba je pri ugotavljanju poštene vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev, ki se zaradi okrepitve lahko prevrednotijo, če je njihova dokazana poštena vrednost večja od knjigovodske.

Kar se tiče merjenja pripoznavanju opredmetenega osnovnega sredstva, mora družba za svojo računovodsko usmeritev izbrati ali model nabavne vrednosti ali model prevrednotenja ter izbrano usmeritev uporabljati za celotno skupino opredmetenih osnovnih sredstev. Model nabavne vrednosti opredeljuje, da je treba opredmeteno osnovno sredstvo razvidovati po njegovi nabavni vrednosti, zmanjšani za amortizacijski popravek in nabrano izgubo zaradi oslabitev (SRS 1, 2006).

Večina družb bo za vrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev izbrala model nabavne vrednosti ter v primeru ugotovitve, da je nadomestljiva vrednost višja od knjigovodske vrednosti sredstev, vrednost sredstev tudi oslabila.

Model prevrednotenja je aktualen v primerih, ko zunanji dejavniki vplivajo na višjo vrednost sredstev. Potrebno je omeniti, da dejavniki, ki izvirajo iz družbe, ne morejo vplivati na prevrednotenje sredstev zaradi okrepitve, saj je izhodišče za ocenjevanje prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev tržna vrednost sredstev, ter obračun amortizacije in

prevrednotenje sredstev zaradi oslabitve nanjo ne morejo vplivati. Model prevrednotenja je smotrno uporabiti za prevrednotenje zemljišč in nepremičnin. V večini primerov družbe za stroje in opremo ne bodo izbrale modela prevrednotenja, saj prevrednotenje sredstev na višjo nabavno vrednost ni možna, ker je ponavadi realna nova nabavna vrednost sredstev nižja od prvotne nabavne vrednosti.

Poštena vrednost se ugotovi na podlagi tržne, ki jo ugotovijo pooblaščen ocenjevalci vrednosti, prej pa jo je lahko ugotovilo podjetje, če je imelo s pravilnikom določen način ocenjevanja, ki je temeljil na slovenskih poslovno-finančnih standardih.

SRS 1.28 določa, da kadar se opredmeteno osnovno sredstvo prevrednoti po modelu prevrednotenja, se na dan prevrednotenja njegova nabavna vrednost oziroma prevrednotena nabavna vrednost in amortizacijski popravek vrednosti prevrednotita, tako da se amortizacijski popravek vrednoti:

- bodisi prevrednoti sorazmerno s spremembo nabavne vrednosti 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 za prevrednoteni znesek.

Če se knjigovodska vrednost poveča zaradi prevrednotenja, se povečanje prizna neposredno kapitalu kot presežek iz prevrednotenja, ki se lahko neposredno prenese na zadržani čisti dobiček, ko je presežek iztržen. Celotni presežek se lahko iztrži ob odstranitvi ali odtujitvi sredstva. Presežek iz prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev kot sestavni del kapitala se prenese na poslovni izid, ko je priznanje sredstva odpravljeno. Dopolnitev modela prevrednotenja določa, da se učinek iz prevrednotenja sredstev prenese neposredno na kapitalske rezerve sorazmerno z zneskom obračunane amortizacije (od razlike med povečano nabavno vrednostjo osnovnega sredstva in nabavno vrednostjo pred prevrednotenjem), preostali del prevrednotenja pa se prenese na kapitalske rezerve ob odpravi priznavanja opredmetenega sredstva. Prenos iz presežka iz prevrednotenja v preneseni poslovni izid se ne opravi v izkazu poslovnega izida.

Zgled 2: Prevrednotenje opredmetenega osnovnega sredstva zaradi okrepitve

Družba zgradbe vrednoti po modelu prevrednotenja ter jih amortizira po amortizacijski stopnji 5 %. Vrednost zgradbe je ocenil pooblaščen ocenjevalec vrednosti nepremičnin na 19 milijonov. Družba je pravilniku o računovodstvu tudi določila, da bo presežek iz prevrednotenja prenašala na preneseni poslovni izid v skladu z obračunano amortizacijo od prevrednotene vrednosti zgradb.



| <b>z.št.</b> | <b>vsebina</b>                                  | <b>konto</b> | <b>v breme</b> | <b>v dobro</b> |
|--------------|---|--------------|----------------|----------------|
| 1.           | zgradba   | 023          | 16.000.000     |                |
|              | popravek vrednosti zgradbe zaradi amortiziranja | 035          |                | 2.000.000      |
| 2.           | izločitev v breme nabavne vrednosti             | 035          | 2.000.000      |                |
|              |   | 023          |                | 2.000.000      |
| 3.           | prevrednotenje zaradi okrepitve                 | 023          | 5.000.000      |                |
|              |   | 951          |                | 5.000.000      |
| 4.           | obračun amortizacije                            | 431          | 950.000        |                |
|              |   | 035          |                | 950.000        |
| 5.           | prenos presežka iz prevrednotenja v preneseni   | 951          | 250.000        |                |
|              | poslovni izid                                   | 934          |                | 250.000        |

Vir: Odar, 2006, str. 6.

Navedena sprememba zmanjšuje poslovni izid zaradi povečanih stroškov amortizacije, učinek prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev pa neposredno povečuje kapital in ne prihodke. Na amortizacijsko osnovo bo vplival tudi izbrani način knjiženja povečanja nabavne vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva. Potrebno je omeniti, da se bo model prevrednotenja praviloma uporabljal za zemljišča, ki pa se ne amortizirajo. Vseeno pa bo sprememba pri nekaterih davčnih zavezcih pomembno vplivala na določitev davčne osnove, posebej v primerih, ko bo družba presežek iz prevrednotenja prenesla v poslovni izid šele pri odtujitvi prevrednotenega sredstva.

Po modelu nabavne vrednosti je strošek amortizacije praviloma davčno priznan, odhodek na podlagi oslabitve pa šele, ko je sredstvo prodano ali kako drugače odtujeno oziroma ko je odpravljeno njegovo pripoznanje. Enako pa za davčno obravnavo stroška amortizacije in odhodka na podlagi oslabitve velja tudi po modelu prevrednotenja. Prevrednotenje na pošteno vrednost pa se prizna neposredno v kapitalu in v naslednjih letih najprej povzroči, da se davčna osnova najprej zmanjša zaradi večje davčno priznane amortizacije, ki se obračuna od prevrednotene nabavne vrednosti, kasneje oziroma ob odtujitvi pa se poveča, ko se odpravljene presežek iz prevrednotenja prenese v poslovni izid (preneseni čisti dobiček) in hkrati v šteje v davčno osnovo.

SRS 1 (2006) pri modelu prevrednotenja dopušča dve možnosti:

- a) da se prevrednotita nabavna vrednost in amortizacijski popravek vrednosti ali
- b) da se prevrednoti neodpisana vrednost, ki postane nova osnova za amortizacijo.

V obeh primerih je treba zaradi spremembe osnove za obračun amortizacije amortizacijsko stopnjo preračunati oziroma prilagoditi ocenjeni dobi koristnosti sredstva, vendar je potrebna prilagoditev v drugem primeru praviloma bistveno večja, zaradi česar amortizacijska stopnja lahko preseže stopnjo iz 26. člena ZDDPO-1. V skladu s prvim odstavkom 26. člena ZDDPO-1 se amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev

kot odhodek prizna največ do zneska obračunanega z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja in najvišje letne amortizacijske stopnje. Pogoji, da je amortizacija davčno priznan odhodek, je, da je amortizacija (za davčne namene) obračunana po metodi enakomernega časovnega amortiziranja in največ po stopnjah predpisanih s četrtem odstavkom 26. člena ZDDPO-1 v celotnem amortizacijskem obdobju opredmetenega osnovnega sredstva in neopredmetenega dolgoročnega sredstva. Posledica metode enakomernega časovnega amortiziranja je stalni znesek amortizacije v vsej dobi koristnosti sredstva, če se preostala vrednost sredstva ne spremeni. Trditve, da je treba v obeh navedenih primerih, pod a) in b), zaradi spremembe osnove za obračun amortizacije amortizacijsko stopnjo preračunati oziroma prilagoditi ocenjeni dobi koristnosti sredstva, držijo za obračunavanje amortizacije za poslovne namene. Vendar pa s spremembo prvega odstavka 26. člena ZDDPO-1 amortizacija za davčne namene ni več vezana na obračunano amortizacijo za poslovne namene. Iz navedenega izhaja: ne glede na to, kako bo davčni zavezanec za poslovne namene obračunaval amortizacijo, če bo sredstva prevrednotil na način, ki je naveden pod a) ali b), 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. Pri tem je treba dodati, da 26. člena ZDDPO-1 posebej ne določa osnove za obračun amortizacije (oziroma se pri tem sklicuje na računovodske standarde – tretji odstavek 26. člena), to pomeni, da se glede tega upoštevajo določbe računovodskih standardov (Pojasnilo DURS, št. 4200-126/2006).

Pri okrepitevi sredstev se po določbah SRS 1 (2006) povečanje vrednosti sredstev prizna neposredno v kapitalu kot presežek iz prevrednotenja. Amortizacija, tudi od povečane vrednosti sredstva, bo davčno priznan odhodek, če bo obračunana po istih amortizacijskih stopnjah kakor pred prevrednotenjem. Znesek presežka iz prevrednotenja (oziroma prevrednotevalnega popravka kapitala po določbah drugega odstavka 11.a člena ZDDPO-1) pa bo moral biti vključen v davčno osnovo v tistem letu, v katerem bo zavezanec znesek presežka iz prevrednotenja prenesel v preneseni poslovni izid (po določbah SRS 1, točka 1.32., v času uporabe sredstva, najpozneje pa ob odtujitvi ali izločitvi sredstva iz uporabe). Če bo davčni zavezanec oslabil sredstva za poslovne namene, se mora tudi osnova za obračun amortizacije znižati (v skladu z drugim odstavkom 17. člena ZDDPO-1 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 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, št. 4200-126/2006).

#### *3.1.4. Metode amortiziranja*

Glede metod amortiziranja je potrebno poudariti, da je črtana metoda rastočega časovnega amortiziranja, vendar pa sprememba ne bo neposredno vplivala na davčno osnovo, saj je davčno priznana le metoda enakomernega amortiziranja. Pri amortiziranju je potrebno omeniti tudi, da se opredmeteno osnovno sredstvo začne amortizirati prvi dan naslednjega meseca, ko je razpoložljivo za uporabo. Takšna določba je že veljala v starih SRS, 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 priznano.

#### *3.1.5. Opredmetena osnovna sredstva z nabavno vrednostjo do 500 EUR*

Opredmeteno osnovno sredstvo katerega posamična nabavna vrednost po dobaviteljevem obračunu ne presega 500 EUR, se lahko izkazuje skupinsko kot drobni inventar. Stvari drobnega inventarja, katerih posamična nabavna vrednost po dobaviteljevem obračunu ne presega 500 EUR, se lahko razporedijo med material. Omenjeno določbo je potrebno povezati s določbo 5. odstavka 26.člena ZDDPO, ki pravi, da se pri opredmetenem osnovnem sredstvu, katerega doba koristnosti je daljša od enega leta in katerega posamična vrednost ne presega tolarske protivrednosti 500 EUR kot odhodek ob prenosu v uporabo, prizna odpis celotne nabavne vrednosti, zaradi česar na tej podlagi ne bo prihajalo do razlik med računovodsko in davčno vrednostjo sredstev (Odar, 2006, str. 7).

Seveda pa podjetje lahko obdrži opredmetena osnovna sredstva s posamično nabavno vrednostjo do 500 EUR med opredmetenimi osnovnimi sredstvi, za davčne namene pa amortizacijo po predpisanih stopnjah ali pa celotno nabavno vrednost upošteva kot davčno priznani odhodek (Hieng, 2006, str. 9).

#### *3.1.6. Nekratkoročna sredstva za prodajo*

Po novem naj se ne bi amortizirala tista opredmetena osnovna sredstva, ki jih družba ne uporablja in jih namerava odtujiti v naslednjih dvanajstih mesecih, dodatno pa je potrebno razporediti nekratkoročna sredstva za prodajo. Ker se omenjana sredstva ne amortizirajo, bo sprememba vplivala na povečanje poslovnega izida in povečanje davčne osnove.

#### *3.1.7. 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, 15.06.2006 navaja, da subvencije ne povečujejo davčne osnove prejemnikov subvencij. Prejete subvencije se evidentirajo med dolgoročne pasivne časovne razmejitve in se prenašajo med poslovne

prihodke tistega poslovnega leta, v katerem se pojavljajo stroški oziroma odhodki za pokrivanje katerih so oblikovane.

### *3.1.8. Popravila večjih vrednosti*

Posamezna opredmetena osnovna sredstva je potrebno vzdrževati in v rokih, ki jih običajno določijo proizvajalci sredstev, opraviti tudi redna popravila (remont). Ko obveznost rednih popravil predstavlja pomembno vrednost v razmerju do vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva, je izdatke za redna popravila potrebno oceniti in razdeliti vrednost opredmetenega osnovnega sredstva na sestavne dele z upoštevanjem ocenjene vrednosti rednih popravil.

Predvideni zneski stroškov rednih pregledov oziroma popravil opredmetenih osnovnih sredstev se obravnavajo kot deli opredmetenih osnovnih sredstev. Iz nabavne vrednosti sredstva se izloči predvideni znesek potreben za pokritje stroškov rednih pregledov in popravil večjih vrednosti in se amortizira po stopnji, ki zagotavlja, da bo ocenjeni znesek nadomeščen do časa, ko bodo dejanski stroški pregleda oziroma popravila nastali. Stroški ob nastanku ne bodo bremenili poslovnega izida tekočega obdobja, temveč bodo zmanjšali amortizacijski popravek pregledanega oziroma popravljenega opredmetenega osnovnega sredstva. Glede davčne obravnave amortizacije se lahko opremo na pojasnilo DURS-a, ki pravi, da se amortizacija za davčne namene prizna največ do zneska obračunanega z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja in največ po stopnji iz četrtega odstavka 26. člena ZDDPO-1. Torej se bo opredmeteno osnovno sredstvo kljub (računovodski) razdelitvi na stroške rednih pregledov in popravil še vedno obravnavalo kot eno opredmeteno osnovno sredstvo in je z davčnega vidika pomemben le znesek amortizacije celotnega opredmetenega osnovnega sredstva. Preostalo vrednost opredmetenega osnovnega sredstva mora podjetje ugotoviti vsaj na koncu vsakega poslovnega leta, v poslovnih knjigah pa je potrebno ločeno prikazovati nabavno vrednost, amortizacijski popravek vrednosti in nabrano izgubo zaradi oslabitve.

### *3.1.9. Finančni najem*

Razvrstitev najemov temelji na obsegu prenosa tveganj in koristi in jih na tej podlagi razvrstimo na poslovne in finančne najeme. Finančni najem je najem, pri katerem se pomembna tveganja in pomembne koristi povezane z lastništvom prenesejo na najemnika, pri poslovnem najemu pa do takega prenosa ne pride. Pri razvrščanju najemov je pomembna vsebina pogodbe in ne njena oblika oziroma poimenovanje. Zaradi dvomov glede razvrstitve najemov novi SRS podrobnejše določajo, kdaj gre za finančni najem.

Po SRS 1.58 gre za finančni najem, če je izpolnjen eden od pogojev:

- na koncu najema se lastništvo nad sredstvom prenese na najemnika; pogoj je izpolnjen, če to nedvoumno izhaja iz pogodbe;
- najemnik ima možnost kupiti sredstvo po ceni, ki naj bi bila po pričakovanju precej manjša od poštene vrednosti na dan, ko to možnost lahko izrabi, na začetku najema pa je precej gotovo, da jo bo 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 enaka najmanj poštenu vrednosti najetega sredstva, na koncu se lastništvo lahko prenese ali pa ne;
- najeta sredstva so tako posebne narave, da jih lahko brez večjih sprememb uporablja samo najemnik.

Najemnik sredstvo vzeto v finančni najem pripozna kot opredmeteno osnovno sredstvo in kot dolg v znesku, ki je na začetku najema enak poštenu vrednosti v najem vzetega sredstva ali sedanji vrednosti najmanjše vsote najemnin, če je ta manjša. Sredstva vzeta v finančni namen se izkazujejo ločeno od drugih. V vrednost sredstva se všteva tudi stroški, ki nastanejo pri sklepanju pogodbe o najemu. Najemnik najemnino obravnava kot vračilo dolga in strošek oziroma finančni odhodek. Sredstva vzeta v finančni najem se lahko amortizira, če so sredstva v SRS definirana kot amortizljiva. Davčna zakonodaja finančni najem obravnava kot promet blaga, kar pomeni, da se za predmet najema v celoti in enkratno obračuna davek na dodano vrednost. Osnova za davek na dodano vrednost predstavlja celotno pogodbeno vrednost, to je neto nabavna vrednost predmeta finančnega najema, obračunane obresti ter stroški vodenja finančnega najema. Najemnik obresti in stroške vodenja glede na anuitetni načrt mesečno prenaša med stroške in odhodke za obresti ter posredno zmanjšuje popravek vrednosti dolgoročne obveznosti iz finančnega najema. Najemnik lahko za investicijo v osnovna sredstva uveljavlja tudi investicijsko olajšavo, ki znižuje davčno osnovo in posledično davke od dobička. Višina investicijske olajšave znaša 20 % in se lahko poveča za dodatnih 10 % pri investiranju v opremo ter še dodatnih 10 %, če gre za investicijo razvojno-raziskovalne narave, torej skupaj največ 40 %.

Najemodajalec najemniku financira nakup sredstva, posel financiranja pa mu zaračunava z mesečnimi obroki. V svojih poslovnih knjigah najemodajalec sredstva, ki jih je dal v finančni najem pripozna kot terjatev v vrednosti, ki je enaka čisti naložbi v najem. Najemnino obravnava kot vračilo glavnice in finančni prihodek, ki je zaslužek za njegovo naložbo.

Na kratko pri finančnem najemu najemodajalec ohranja pravno lastništvo, ki predstavlja nekakšno zavarovanje terjatev vse do poplačila celotnega finančnega najema, po drugi strani pa najemnik nosi vse pravice in obveznosti iz naslova uporabe sredstva vzetega v finančni najem.

### *3.1.10. Poslovni najem*

Pri poslovnem najemu gre za obliko najema, kjer najemnika zanima le uporaba in ne nakup predmeta najema, in sicer ima načeloma najemnik po pretečeni pogodbeni dobi pravico do odkupa po tržni ceni, drugače pa ga vrne najemodajalcu. Tveganja in koristi povezana s predmetom najema ostanejo pri najemodajalcu.

Sredstva dana v poslovni namen najemodajalec izkazuje med opredmetenimi osnovnimi sredstvi (premičnine) ali naložbenimi nepremičninami (nepremičnine). Prihodki od najemnin

se pripoznavajo med prihodki enakomerno med trajanjem najema. Stroški neposredno povezani s poslovnim najemom, ki nastajajo pri najemodajalcu, se všteto v knjigovodsko vrednost sredstva in se med trajanjem najema prenašajo med odhodke in se ne amortizirajo. Predmet poslovnega najema, ki se vrednosti po modelu nabavne vrednosti se amortizira v skladu z računovodskim usmeritvami, v primeru, da se meri po modelu prevrednotenja, pa se ne amortizira.

Najemnine pri najemniku se pripoznajo kot strošek, praviloma enakomerno med trajanjem najema. Ostali stroški povezani s finančnim najemom pa se pripoznajo kot stroški v obdobju, ko nastanejo, ne glede na njihovo velikost. Najemnik najetega sredstva ne izkaže med svojimi opredmetenimi osnovnimi sredstvi, prav tako pa po končanem najemu ne postane lastnik sredstva.

Davčna zakonodaja obravnava poslovni najem kot promet storitev. Najemodajalec DDV obračuna skladno z izdanimi računi za vsako posamezno najemnino, najemnik pa si lahko odbija vstopni DDV.

Pomembno je poudariti, da pravica do uveljavljanja vstopnega DDV in davčne olajšave ne velja v primeru financiranja osebnih motornih vozil in plovil; izjema so seveda taxi podjetja, rent-a-car podjetja in ostala podjetja, kjer osebna vozila nastopajo kot izrazito večinska osnovna sredstva.

### **3.2. Neopredmetena sredstva**

Neopredmeteno osnovno sredstvo je nedenarno sredstvo, ki fizično ne obstaja in se praviloma pojavlja kot dolgoročno sredstvo. Pogoja za priznavanje neopredmetenega sredstva:

- obstaja verjetnost, da bodo pritekale gospodarske koristi povezane z njim in
- je mogoče njegovo nabavno vrednost zanesljivo izmeriti.

Med neopredmetena sredstva uvrščamo: naložbe v pridobljene dolgoročne pravice do industrijske lastnine in druge pravice ter v dobro ime prevzetega podjetja, dolgoročno odložene stroške razvijanja, usredstvene stroške naložb v tuja opredmetena osnovna sredstva. Po novem so dolgoročne aktivne razmejitve dolgoročno odloženi stroški razvijanja in drugi dolgoročni stroški. Davčno je med neopredmetenimi sredstvi in dolgoročnimi aktivnimi časovnimi razmejitvami razlika v tem, da se slednje ne amortizirajo temveč se prenašajo v stroške v dobi, na katero se razmejitev nanaša.

#### *3.2.1. Organizacijski stroški*

Črtana je določba, da se organizacijski stroški, ki so nastali pred začetkom proizvodnje ali opravljanja storitve 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.

### *3.2.2. 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, neopredmetana 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 pred spremembo lahko amortiziralo v petih letih in se je davčno priznavalo, po novem pa ga je potrebno prevrednotiti zaradi oslabitve, le-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, le-ti pa amortiziranja ne dovoljujejo, dopuščajo le prevrednotenje dobrega imena zaradi oslabitve. Ravno zaradi omenjene situacije pa 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 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, št. 4200-99/2006).

### *3.2.3. Pripoznanje neopredmetenega sredstva*

Vsekakor je potrebno omeniti tudi pojasnilo 2 k Uvodu v SRS, ki določa: pripoznanje neopredmetenega dolgoročnega sredstva se skladno s SRS 2 odpravi ter izbriše iz knjigovodskih razvidov in bilance stanja ob odtujitvi ali če se od njegove uporabe in kasnejše

odtujitve ne pričakujejo nikakršne gospodarske koristi. Razlika med čisto prodajno vrednostjo in knjigovodsko vrednostjo odtujenega neopredmetenega dolgoročnega sredstva se prenese med prevrednotevalne poslovne odhodke oziroma prihodke. Skladno z vsemi SRS se pripoznanje posameznih sredstev odpravi takrat, kadar podjetje sredstev ne obvladuje več in iz njih ne pričakuje gospodarskih koristi. Prenehanje obvladovanja sredstev in pričakovanja gospodarskih koristi iz njih je posledica različnih okoliščin, za katere se v SRS uporabljajo različni pojmi, na primer odtujitev, prodaja, odpis, primanjkljaj ob popisu, izraba, odstop in prenehanje pogodbenih pravic, sredstva se trajno ne uporabljajo in drugi. Vsem uporabljenim pojmom je skupno dejstvo, da je podjetje sredstvo prodalo ali odtujilo na drug način. Posledično se s pojmom prodaja ali drugačna odtujitev sredstev v smislu SRS misli vsaka odprava pripoznanja sredstev, ki je posledica prenehanja obvladovanja gospodarskih koristi iz sredstev. Potrebno je opozoriti na določbe 30. do 40. člena ZDDPO-1, ki predpisuje pravila obdavčitve pri prenosu dejavnosti, zamenjavi kapitalskih deležev, združitvah in delitvah. Družbe zaradi navedenih zakonskih določb ne bodo obdavčene, če bodo izpolnjevale zakonsko predpisane pogoje in sicer družba ne bo obdavčena, če bo za davčne potrebe prevzemala sredstva po njihovih prejšnjih knjigovodskih vrednostih, torej družba tudi ne bi bila upravičena do davčno priznanih odhodkov iz slabitve dobrega imena (Odar, 2006, str. 9)

#### *3.2.4. 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. Prevrednotenje zaradi okrepitev je potrebno redno opravljati, tako da se na dan bilance stanja vrednost sredstev ne bi bistveno razlikovala od njihove poštene vrednosti. Posledica prevrednotenja zaradi okrepitev je povečanje knjigovodske vrednosti in neposredno povečanje posebnega prevrednotovalnega popravka kapitala, le-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 bo taka praksa sicer dokaj redka, vseeno pa se lahko izpostavi primer emisijskih dovolilnic, s katerimi se bo trgovalo na njihovo pošteno vrednost.

#### *3.2.5. Vlaganja v tuja opredmetena osnovna sredstva*

Po SRS 2.48.b so neopredmetena sredstva tudi usredstveni stroški naložb v tuja opredmetena osnovna sredstva na podlagi pogodb, če ne izpolnjujejo pogojev za samostojno pripoznavanje opredmetenih osnovnih sredstev oziroma delov teh sredstev. Torej se vlaganja v tuja opredmetena sredstva npr. tista, ki imajo naravo investicij, kot so napeljave centralne kurjave, talne obloge, predelne stene in podobno, opredelijo kot opredmetena osnovna sredstva, če izpolnjujejo določene pogoje:

- sredstvo fizično obstaja,
- z njegovo uporabo bodo v podjetje pritekale bodoče gospodarske koristi,



- nabavno vrednost je mogoče zanesljivo izmeriti.

Te pogoje izpolnjujejo vsa materialna vlaganja v tuja opredmetena sredstva, zato se računovodsko in davčno obravnavajo kot opredmetena osnovna sredstva (Hieng, 2006, str. 10).

### **3.3. Finančne naložbe**

Dolgoročne naložbe so naložbe podjetja v drugo podjetje za dobo daljšo od enega leta. Namen naložb je, da njihovi donosi dolgoročno povečujejo finančne prihodke. Razvrščamo jih na: dolgoročna posojila, dolgoročne naložbe v lastne delnice in deleže, dolgoročne naložbe v druge delnice, naložbene nepremičnine, naložbe v plemenite kovine, drage kamne in dolgoročne naložbe v druge vrednostnice.

Poleg dolgoročnih pa imamo tudi kratkoročne naložbe, ki se od dolgoročnih razlikujejo le po vračilnem roku, in sicer le-ta ne sme biti daljši od 12 mesecev. Med kratkoročne naložbe spadajo: kratkoročno dana posojila, kratkoročne naložbe v lastne delnice in deleže, kratkoročne naložbe v druge delnice, kupljene za prodajo, prejete menice, kratkoročne naložbe v deleže, kupljene za prodajo in kratkoročne naložbe v druge vrednostnice, kupljene za prodajo.

Kratkoročne in dolgoročne naložbe obravnava standard 3, ki pa prinaša tudi največ sprememb in dopolnitev. Ena od njih je tudi, da sta obe vrsti finančnih naložb sedaj obravnavani v enem standardu. Glavni razlog sprememb in dopolnitev finančnih naložb je posledica sprememb in dopolnitev MRS 32 – razkrivanje in predstavljanje finančnih inštrumentov ter MRS 39 – pripoznavanje in merjenje finančnih inštrumentov, ki so bile sprejete po letu 2001.

#### *3.3.1. Razvrstitev finančnih naložb*

Pomembna novost je dosledna razvrstitev finančnih naložb pri začetnem pripoznavanju in bo vplivala na kasnejša merjenja in prevrednotenja ter posledično na pripoznanje v poslovnem izidu, ki bo imelo davčni efekt. Finančne naložbe se razvrščajo na:

- finančna sredstva, izmerjena po pošteni vrednosti prek poslovnega izida,
- finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo,
- finančne naložbe v posojila ali
- za prodajo razpoložljiva finančna sredstva.

Finančno sredstvo izmerjeno po pošteni vrednosti prek poslovnega izida je finančno sredstvo, ki izpolnjuje kateregakoli od naslednjih pogojev:

- je uvrščeno kot v posesti za trgovanje; finančno sredstvo je v posesti za trgovanje, če je pridobljeno ali prevzeto predvsem za prodajo ali ponovni nakup v kratkem obdobju ali pa je del portfelja pripoznanih finančnih inštrumentov, ki se obravnavajo skupaj in za katere obstajajo dokazi o nedavnem kratkoročnem prinašanju dobičkov;

- je izpeljani inštrument (razen izpeljani inštrument, ki je predvideni ali dejanski inštrument za varovanje pred tveganjem);
- je v vsako finančno sredstvo, ki ga kot tako opredeli podjetje, če zanj obstaja delujoči trg ali če je njegovo vrednost mogoče zanesljivo izmeriti.

Finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo so neizpeljana finančna sredstva z določenimi ali določljivimi plačili in določeno zapadlostjo v plačilo, ki jih podjetje nedvoumno namerava in zmore posedovati do zapadlosti v plačilo, razen tistih,

- ki jih po začetnem pripoznanju označi kot izmerjene po pošteni vrednosti preko poslovnega izida,
- ki jih označi razpoložljive za prodajo ter
- ki ustrezajo opredelitvi posojil.

Finančnih sredstev ni mogoče razvrstiti med finančna sredstva v posesti do zapadlosti v plačilo, če je bil v tekočem poslovnem letu ali v prejšnjih dveh poslovnih letih prodan ali prerazvrščen več kot nepomemben znesek finančnih naložb v posesti do zapadlosti v plačilo pred zapadlostjo; izjema so prodaje ali prerazvrstitve, ki so tako blizu datumu zapadlosti v plačilo ali datumu odpoklica finančnega sredstva, da spremembe tržne obrestne mere ne morejo pomembno vplivati na pošteno vrednost finančnega sredstva.

Posojila so neizpeljana finančna sredstva z določenimi ali določljivimi plačili, ki ne kotirajo na delujočem trgu, razen:

- tistih, ki jih podjetje namerava prodati takoj ali v kratkem obdobju, tistih, ki se razvrstijo kot v posesti za trgovanje, in tistih, ki jih podjetje po začetnem pripoznanju opredeli kot izmerjena po pošteni vrednosti prek poslovnega izida;
- tistih, ki jih podjetje po začetnem pripoznanju opredeli kot razpoložljiva za prodajo.

Za prodajo razpoložljiva sredstva so tista neizpeljana finančna sredstva, ki so razvrščena kot razpoložljiva za prodajo ali ki niso razvrščena kot:

- posojila,
- finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo ali
- finančna sredstva izmerjena po pošteni vrednosti preko poslovnega izida.

Pri razvrstitvi finančnih sredstev gre za novost, ki je bila sicer na nek način določena že v SRS 1, vendar imajo novi SRS veliko večji pomen pri razvrstitvi. Od razvrstitve finančnih naložb po začetnem pripoznavanju je namreč odvisno tudi kasnejše merjenje in vrednotenje, kar pa vpliva tudi na davčno osnovo zaradi pripoznavanja finančnih prihodkov presežka iz prevrednotenja pri merjenju finančnih naložb po pošteni vrednosti in tudi zaradi prevrednotenja sredstev zaradi oslavitve in davčnega pripoznavanja odhodkov prevrednotenja. Potrebno je poudariti, da po začetnem pripoznavanju in razvrstitvi finančnih naložb v eno od skupin finančnih naložb, finančnih naložb praviloma kasneje ne more prerazporediti (Odar, 2006, str. 10,11).

### 3.3.2. Začetno merjenje finančnih naložb

Novost pri začetnem pripoznavanju je določba, da se pri obračunavanju običajnega nakupa finančnega sredstva v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja tako finančno sredstvo pripozna bodisi z upoštevanjem datuma trgovanja bodisi datuma poravnave. Enako pa velja tudi za obračunavanje prodaje finančnega sredstva (SRS 3.9). Nabavno vrednost finančnega inštrumenta bodo povečevali tudi stroški pridobitve oziroma stroški posla, kar pa ne velja za finančna sredstva izmerjena po pošteni vrednosti preko poslovnega izida. Pri teh finančnih sredstvih bodo stroški posla neposredno obremenjevali poslovni izid obdobja v katerem bodo nastali. To so davčno priznani odhodki, ki pri navedenih sredstvih ne morejo biti usredstveni.

Pripoznano finančno sredstvo, ki je finančna naložba, je potrebno izmeriti po pošteni vrednosti. Poštena vrednost je znesek, za katerega je mogoče zamenjati sredstvo ali s katerim je mogoče poravnati obveznosti ali za katerega je mogoče zamenjati podeljen kapitalski inštrument med dobro obveščenicima in voljnima strankama v poslu, v katerem sta medsebojno neodvisni in enakopravni.

### 3.3.3. Kasnejše merjenje finančnih naložb

Kasnejše merjenje in prevrednotenje dolgoročnih finančnih naložb je torej odvisno od njihove razvrstitve. Po začetnem pripoznavanju je potrebno izmeriti finančna sredstva in tudi izpeljane finančne inštrumente, ki so finančna sredstva, po pošteni vrednosti, brez odštevanja stroškov posla, ki se utegnejo pojaviti ob prodaji ali drugačnih odtujitvi razen (Odar, 2006, str. 11):

- posojil in terjatev, ki se izmerijo o odplačni vrednosti po metodi efektivnih obresti,
- finančnih naložb v posesti do zapadlosti v plačilo, ki se izmerijo po odplačni vrednosti po metodi efektivnih obresti in
- finančnih naložb v kapitalske inštrumente, za katere je objavljena cena na delujočem trgu in katerih poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti, ter v izpeljane finančne inštrumente, ki so povezani s takimi finančnimi naložbami in jih je treba poravnati z njimi; take finančne naložbe se izmerijo po nabavni vrednosti.

Dodatna novost so pravila pripoznavanja dobička in izgub zaradi kasnejših merjenj in prevrednotenj finančnih naložb. Pripoznani dobiček ali izguba iz spremembe poštene vrednosti finančnega sredstva, ki ni del razmerja pri varovanju vrednosti, se pripozna:

- preko finančnih prihodkov ali odhodkov za finančna sredstva razvrščena po pošteni vrednosti prek poslovnega izida,
- v kapitalu kot presežek iz prevrednotenja v zvezi s finančnimi sredstvi razpoložljivimi za prodajo, razen izgub zaradi prevrednotenja zaradi oslabitve in preračunov finančnih sredstev izraženih v tujih valutah, dokler se za finančno sredstvo ne odpravi pripoznanje pri finančnem sredstvu, ki je razpoložljivo za prodajo; takrat je prej pripoznani nabrani dobiček ali izgubo treba pripoznati v poslovnem izidu obdobja.

Pri finančnih sredstvih, ki se izkazujejo po odplačani vrednosti, se dobiček ali izguba pripozna v poslovnem izidu, ko je tako sredstvo prevrednoteno zaradi oslabitve ali je zanj odpravljeno pripoznanje.

Zgled 3 (Vir: Odar, 2006, str. 12): Finančne naložbe razporejene in izmerjene po pošteni vrednosti prek poslovnega izida

|    |   |                   |                     |                    |
|----|---|-------------------|---------------------|--------------------|
| 1. | Nakup delnic<br>(100 delnic po 10.000 SIT)                              | 171<br>285        | 1.000.000           | 1.000.000          |
| 2. | Plačilo kupljenih delnic  | 285<br>110        | 1.000.000           | 1.000.000          |
| 3. | Prevrednotenje delnic na pošteno vrednost<br>(100 delnic po 12.000 SIT) | 171<br>778        | 200.000             | 200.000            |
| 4. | Prevrednotenje delnic na pošteno vrednost<br>(100 delnic po 10.200 SIT) | 171<br>747        | -180.000<br>180.000 |                    |
| 5. | Prodaja delnic (60 delnic po 13.000 SIT)                                | 165<br>171<br>778 | 780.000             | 612.000<br>138.000 |
| 6. | Prodaja delnic (30 delnic po 9.500 SIT)                                 | 165<br>171<br>747 | 285.000<br>21.000   | 306.000            |

Zgled 4 (Vir: Odar, 2006, str. 12): Finančne naložbe razporejene med za prodajo razpoložljiva finančna sredstva in izmerjene po pošteni vrednosti

|    |   |                          |                     |                    |
|----|---|--------------------------|---------------------|--------------------|
| 1. | Nakup delnic<br>(100 delnic po 10.000 SIT)                              | 067<br>285               | 1.000.000           | 1.000.000          |
| 2. | Plačilo kupljenih delnic  | 285<br>110               | 1.000.000           | 1.000.000          |
| 3. | Prevrednotenje delnic na pošteno vrednost<br>(100 delnic po 12.000 SIT) | 067<br>954               | 200.000             | 200.000            |
| 4. | Prevrednotenje delnic na pošteno vrednost<br>(100 delnic po 9.000 SIT)  | 067<br>954               | -300.000<br>300.000 |                    |
| 5. | Prodaja delnic (60 delnic po 13.000 SIT)                                | 165<br>067<br>954<br>778 | 780.000<br>-60.000  | 540.000<br>180.000 |
|    |   | 165                      | 240.000             |                    |

|    |   |     |         |         |
|----|---|-----|---------|---------|
| 6. | Prodaja delnic (30 delnic po 8.000 SIT) | 067 |         | 270.000 |
|    |   | 954 | -30.000 |         |
|    |   | 747 | 60.000  |         |

Bistvena sprememba glede na stare SRS je, da se spremembe v pošteni vrednosti vseh tistih finančnih sredstev, ki so razvrščena v finančna sredstva in izmerjena po pošteni vrednosti, poračunajo prek finančnih prihodkov in odhodkov. Omenjena sprememba bo bistveno vplivala na ugotavljanje davčne osnove predvsem zaradi določb 17. člena ZDDPO-1, po katerem se oslabitev (znižanje poštene vrednosti) davčno ne prizna kot odhodek oziroma se pripozna šele ob prodaji, odtujitvi ali odsvojitvi finančne naložbe. Gre za nelogično in strokovno neutemeljeno zakonsko določbo, ki bo posledično negativno vplivala na razvoj kapitalskega trga in širše lahko tudi na položaj slovenskih podjetij ter njihovo zmanjšano konkurenčno sposobnost na trgih EU. Ta določba ZDDPO-1 bo vplivala na poslovanje družb, ki ji bodo seveda ustrezno prilagodile svoje poslovanje. Vsekakor pa je v tej zvezi verjetno najboljši nasvet, da družbe razvrstijo večino finančnih naložb med za prodajo razpoložljive finančne naložbe. Potrebno je poudariti, da je za naložbe, za katere obstaja tržna cena in so razporejene v skupino za prodajo, možno, da družba za posamično naložbo ugotovi negativen presežek iz prevrednotenja, dodatno pa obravnavana razporeditev finančnih naložb ne vpliva na ugotavljanje davčne osnove, dokler družba finančnih naložb ne odsvoji oziroma odtuji (Odar, 2006, str. 12,13).

Z davčnega vidika je pomembno predvsem merjenje oziroma vrednotenje finančnih naložb po njihovem pripoznanju, zato ga v nadaljevanju opredeljujem po posameznih skupinah finančnih naložb.

Finančne naložbe v posesti za trgovanje se merijo po pošteni vrednosti preko poslovnega izida in se na dan bilance stanja prevrednotijo na večjo ali manjšo vrednost, dobički in izgube, nastali pri preračunu, pa vplivajo na poslovni izid. Zneski preračunov na večjo pošteno vrednost povečujejo davčno osnovo, zneski preračunov na manjšo pošteno vrednost pa kot odhodki na podlagi prevrednotenja niso davčno priznani oziroma bodo priznani šele ob prodaji finančnega sredstva ali odtujitvi oziroma, ko bo odpravljeno njegovo pripoznanje.

Finančne naložbe v posojila se izmerijo po odplačni vrednosti po metodi efektivnih obresti, ki se obračunavajo v dobro poslovnega izida v času črpanja posojila in povečujejo davčno osnovo. Glede na 1. točko prvega odstavka 23. člena ZDDPO-1 se morebitna oslabitev ali kasnejši odpis danega posojila davčno ne priznata, ker ne gre za terjatev, ki bi bila vključena v prihodke.

Finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo se izmerijo po odplačni vrednosti po metodi efektivnih obresti, ki se obračunajo v dobro poslovnega izida v času do zapadlosti v plačilo in povečujejo davčno osnovo. Morebitna oslabitev ni davčno priznan odhodek, vendar pa se prizna ob unovčenju oziroma odpravi pripoznanja finančne naložbe.

Finančne naložbe, razpoložljive za prodajo, se merijo po pošteni vrednosti. Dobiček iz spremembe poštene vrednosti se pripozna v kapitalu kot presežek iz prevrednotenja. V primeru, da je izguba posledica trajne oslabitve in ne le kratkoročnega padca poštene vrednosti finančnega sredstva, se pripozna kot finančni odhodek.

Na davčno osnovo torej dobički iz izgube zaradi spremembe poštene vrednosti ne vplivajo oziroma bodo vplivali šele takrat, ko bo finančno sredstvo prodano ali drugače odtujeno oziroma bo odpravljeno njegovo pripoznanje. Odhodki na podlagi oslabitve niso davčno priznani oziroma bodo priznani ob odtujitvi oziroma odpravi pripoznanja finančnega sredstva. Če finančni naložbi v kapitalski inštrument ni mogoče izmeriti poštene vrednosti, se meri po nabavni vrednosti, zmanjšani za izgubo zaradi oslabitve. Le-ta pa ni davčno priznana oziroma bo davčno priznana šele, ko bo finančna naložba prodana ali odtujena ali bo njeno pripoznanje odpravljeno.

Finančne naložbe v odvisna in pridružena podjetja se lahko obravnavajo po nabavni vrednosti ali pa kot finančna sredstva razvrščena v eno od štirih skupin. Vendar pa je pri razvrščanju v skupino finančnih sredstev smiselna razvrstitev v skupino finančnih sredstev namenjenih trgovanju ali v skupino finančnih sredstev razpoložljivih za prodajo. V primeru, da se bo podjetje odločilo za merjenje po nabavni ceni, bo vrednost cene, razen v primeru trajne oslabitve, ostala nespremenjena ne glede na poslovanje odvisnega ali pridruženega podjetja. Če pa bo naložba razvrščena v katerokoli drugo skupino finančnih sredstev, se bo le-ta merila po pravilih, ki veljajo za skupino in tudi vpliv na davčno osnovo bo enak, kot je opisano zgoraj po posameznih skupinah.

#### *3.3.4. Vrednotenje finančnih naložb v odvisna podjetja*

Po novih SRS ne bo več dopustno vrednotiti dolgoročne finančne naložbe v odvisna, obvladovana in pridružena podjetja po kapitalski metodi. Naložbe se bodo tako vrednotile po nabavni, izjemoma po pošteni vrednosti, in sicer v primerih, ko bodo naložbe razporejene med finančne naložbe po pošteni vrednosti preko poslovnega izida. Primernejša je uporaba modela nabavne vrednosti, ki določa, da se prihodki pripoznajo z nakazilom udeležbe v dobičku. Taki prihodki so glede na 18. člen ZDDPO-1 davčno priznani.

#### *3.3.5. Varovanje pred tveganjem*

Družbe, ki bodo prepoznale instrumente za varovanje pred tveganjem in z njimi povezanimi pred tveganjem varovanimi sredstvi, morajo dobiček ali izgubo obračunati in pripoznati neposredno po MRS 39.89 do 39.102. Sprejem take računovodske usmeritve bo vplival na davčni položaj družbe, saj SRS in ZDDPO-1 sledita ideji, da se prihodki pripoznajo, ko ni več negotovosti glede njihove uresničitve.

### 3.4. Zaloge

Zaloge so praviloma sredstva v opredmeteni obliki, ki bodo porabljena pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oziroma proizvajanju za prodajo ali prodana v okviru rednega poslovanja. Ob pridobitvi zalog materiala in surovin, trgovskega blaga, drobnega inventarja in embalaže se le-te ovrednoti po nabavni ceni, ki je sestavljena iz nakupne cene, nakupnih dajatev ter neposrednih stroškov nabave. Tekom poslovnega leta se nabavne vrednosti zalog materiala, trgovskega blaga, drobnega inventarja in embalaže ponavadi spreminjajo (menjava dobaviteljev, inflacija, ...), zato je ključnega pomena njihovo vrednotenje. Najpomembnejša vsebinska novost je prav na področju vrednotenja zalog, saj se ukinja uporaba metode povratnih cen oziroma metoda LIFO, še vedno pa se uporabljajo naslednje metode vrednotenja zalog:

- metoda zaporednih cen oziroma FIFO metoda,
- metoda tehtanih povprečnih cen in
- metoda drsečih povprečnih cen.

Z metodo LIFO je bilo smiselno voditi zaloge predvsem v razmerah, ko so se cene zelo hitro in drastično spreminjale (visoka inflacija), čas držanja materiala in proizvodov na zalogi pa je bil daljši. S to metodo so bili stroški in posledično odhodki višji, vplačani davki od dobička nižji in v podjetju ostane več denarja. Omenjena metoda torej vpliva na izkazovanje nižjega dobička in kaže nerealno oceno uspešnosti poslovanja podjetja. V slovenskem gospodarstvu je v zadnjem obdobju rast splošne ravni cen minimalna, zato ne obstaja več potreba po uporabi LIFO metode.

Vendar pa je z davčnega vidika potrebno upoštevati 24. člen ZDDPO-1, po katerem se porabljene oziroma prodane zaloge priznajo kot odhodek v obračunskem znesku v skladu z izbrano metodo vrednotenja zalog, vendar pa podjetje izbrane metode ne sme spreminjati najmanj 5 let, to obdobje pa se šteje od zadnje spremembe metode vrednotenja zalog od uveljavitve novega ZDDPO s prvega januarja 2005, če je podjetje s tem datumom spremenilo metodo vrednotenja.

V okviru zalog pa prenovljeni standardi poudarjajo nadomestljivo vrednost. To je vrednost zalog, ki bi jo imeli v trenutku ponovne nabave. O nadomestljivi vrednosti pa ne moremo govoriti v primerih, ko so zaloge poškodovane, v celoti ali delno zastarele ali se njihove prodajne vrednosti znižajo ter se tako povečajo stroški dokončanja do njihove prodaje. Če knjigovodska vrednost materiala in proizvodov presega njihovo čisto iztržljivo vrednost (vrednost, ki jo dosežemo na trgu, zmanjšana za stroške prodaje), je nadomestljivo vrednost potrebno odpisati do ugotovljene čiste iztržljive vrednosti.

Novi SRS urejajo tudi evidentiranje zalog kmetijske in gozdarske dejavnosti, ki prej ni bilo urejeno, ter določajo, da se vse spremembe čiste iztržljive vrednosti zalog pripoznajo v poslovnem izidu obračunskega obdobja, v katerem je do sprememb prišlo.

Dodatno pa je urejeno tudi evidentiranje zalog blaga in sicer se vse spremembe poštene vrednosti zalog trgovskega blaga, zmanjšane za stroške prodaje, pripoznajo v obdobju, v katerem so nastale. Odpisi se opravijo pri vsaki postavki ali skupini postavk zalog posebej v breme prevrednotovalnih poslovnih odhodkov, kar vpliva na zmanjšanje davčne osnove. Omenjeni določili še natančneje urejata knjigovodsko spremljanje zalog kmetijske, gozdarske in trgovinske dejavnosti ter tako vplivata na prikaz poštene in realne evidence zalog.

### **3.5. Terjatve**

Terjatve so na premoženjskopравnih in drugih razmerjih zasnovane pravice zahtevati od določene osebe plačilo blaga, dobavo ali opravilo storitve. Mednje spadajo tudi terjatve povezane s finančnimi prihodki, terjatve od prodaje opredmetenih osnovnih sredstev ter terjatve od prodaje neopredmetenih dolgoročnih sredstev. Najpogostejše so terjatve do kupcev, lahko pa so tudi terjatve do dobaviteljev, do zaposlencev, uporabnikov finančnih naložb, do udeležencev pri razporejanju poslovnega izida, do financerjev. Vendar pa med poslovne terjatve ne štejemo dolgoročne in kratkoročne finančne naložbe. Glede na zapadlost v plačilo delimo terjatve na kratkoročne in dolgoročne, in sicer kratkoročne zapadejo v plačilu v roku krajšem od enega leta, dolgoročne pa v roku daljšem od enega leta. Novost pri kratkoročnih terjativah pa je, da mednje sodijo tudi terjatve z rokom zapadlosti daljšim od leta dni, če je tudi poslovni cikel v podjetju daljši od leta dni.

Posebna vrsta dolgoročnih terjatev so terjatve za odloženi davek. To so zneski davka od dobička, ki bodo povrnjeni v prihodnjih obdobjih. Pripoznajo se ob verjetnosti, da bo nastal razpoložljivi obdavčljivi dobiček. Terjatve za odloženi davek izhajajo iz odbitnih začasnih razlik, prenosov neizrabljenih davčnih izgub in neizrabljenih davčnih dobropisov v naslednja obdobja.

Spremenila se je opredelitev, kdaj se terjatev izkaže kot dvomljiva. Dvomljiva terjatev je terjatev, za katero se domneva, da ne bo poravnana oziroma ne bo poravnana v celotnem znesku. Razlika s prejšnjo opredelitvijo je v tem, da je za dvomljivo terjatev veljala terjatev neporavnana v rednem roku.

Novosti pri obravnavanju SRS se odražajo pri določilih o merjenju terjatev in odloženih davkih. Standard 5 določa, da se terjatve praviloma merijo po odplačni vrednosti po metodi veljavnih obresti (efektivnih obresti), prej po dejanskih obrestih. Odplačna vrednost je znesek, s katerim se terjatev izmeri ob začetnem pripoznavanju, zmanjšan za odplačilo glavnice, povečan oziroma zmanjšan za nabrano odplačilo razlike med začetnim in v plačilo zapadlim zneskom ter zmanjšan zaradi oslabitve oziroma nederarljivosti. Omeniti pa je potrebno dve izjemi, in sicer terjatve pomembnih vrednosti, ki se ne obrestujejo, se diskontirajo s povprečno obrestno mero, ki jo v primerljivih poslih dosega podjetje. Terjatve, ki pa se obrestujejo, a se dejanska oziroma dogovorjena obrestna mera pomembno ne razlikuje od efektivne obrestne mere, se izkažejo po začetni prepoznavni vrednosti, zmanjšani zaradi odplačil in oslabitev. Terjatve za odloženi davek se ne diskontirajo.



V primeru obstoja nepristranskih dokazov, da je prišlo pri terjatvi, izkazani po odplačani vrednosti, do izgube zaradi oslabitve, se izguba izmeri kot razlika med knjigovodsko vrednostjo terjatve in sedanjo vrednostjo pričakovanih prihodnjih denarnih tokov, ki so razobresteni (diskontirani) po efektivni obrestni meri terjatve (to je po efektivni obrestni meri izračunani pri začetnem pripoznavanju). Knjigovodsko vrednost terjatve je treba zmanjšati neposredno ali z uporabo konta popravka vrednosti. Vrednost izgube bremeni prevrednotovalne poslovne odhodke v zvezi s terjatvami. Prenovljeni SRS ne urejajo bistveno drugače prevrednotovanje terjatev, drugače pa je z obdavčitvijo po ZDDPO. Kot že omenjeno 17. člen ZDDPO davčno ne pripoznava odhodkov zaradi oslabitve oziroma neudelarljivosti terjatev do njihove izterjave oziroma odprave pripoznanja (Odar, 2005, str. 9).

### **3.6. Naložbene nepremičnine**

Standard 6 je popolnoma nov standard, ki obravnava le naložbene nepremičnine, ki so bile prej obravnavane v standardu 3 kot posebna vrsta dolgoročnih finančnih naložb. Omenjeni standard obravnava MRS 40 – naložbene nepremičnine.

Naložbena nepremičnina je tista, ki jo podjetje poseduje, da bi mu prinašala najemnino oziroma povečevala vrednost dolgoročne naložbe. Naložbeno nepremičnino ima lahko podjetje v lasti ali pa v finančnem najemu. O naložbenih nepremičninah govorimo, če so dane v poslovni najem, če pa so dane v finančni najem, se izkazujejo kot terjatev (Hieng, 2006, str. 11).

Med naložbene nepremičnine spadajo:

- zemljišča, posedovana za povečanje vrednosti dolgoročne naložbe in ne za prodajo v bližnji prihodnosti v rednem poslovanju;
- zemljišča, za katera podjetje ni določilo prihodnje uporabe;
- zgradbe v lasti ali finančnem najemu, oddane v enkratni ali večkratni poslovni najem;
- prazne zgradbe, posedovane za oddajo v enkratni ali večkratni poslovni najem.

Med naložbene nepremičnine pa ne moremo uvrstiti nepremičnin, ki jih ima podjetje za uporabo pri proizvodnji, dobavljanju blaga ali storitev ali za pisarniške namene, po tem se tudi razlikujejo od nepremičnin kot opredmetenih osnovnih sredstev. Naložbene nepremičnine niso namenjene kratkoročni prodaji. V primeru, da so zgrajene za prodajo se obravnavajo kot zaloge. Podjetje mora za nepremične, ki se gradijo ali razvijajo za prihodnjo uporabo kot naložbene nepremičnine, vendar v tistem trenutku še ne ustrezajo opredelitvi naložbene nepremičnine, uporabljati SRS 1 (SRS 6.24).

Nepremičnina se lahko delno uporablja kot opredmeteno osnovno sredstvo, delno pa kot naložbena nepremičnina in sicer v primeru, če en del nepremičnine služi opravljanju dejavnosti podjetja, drugi del pa se oddaja v poslovni najem. Glede razvrstitve nepremičnine v takem primeru je potrebna presoja, in sicer se SRS 6.3 sklicuje na MRS 40.7 do 40.13.

### 3.6.1. Vrednotenje naložbenih nepremičnin

Naložbena nepremičnina se na začetku ovrednoti po nabavni vrednosti, ki jo sestavljajo nakupna cena in stroški, ki jih je možno pripisati neposredno nakupu nepremičnine. Za svojo računovodsko usmeritev v zvezi z nadaljnjim merjenjem naložbene nepremičnine mora podjetje izbrati ali model nabavne vrednosti ali model poštene vrednosti ter jo uporabljati za vse naložbene nepremičnine.

Po modelu nabavne vrednosti se naložbena nepremičnina meri enako kot opredmeteno osnovno sredstvo, torej se amortizira in oslabi, če njegova knjigovodska vrednost presega že nadomestljivo vrednost. Odhodek na podlagi oslabitve nepremičnine se davčno ne prizna. Glede priznavanja amortizacije pri naložbenih nepremičninah, ki se vrednotijo po modelu nabavne vrednosti, Davčna uprava RS podaja pojasnilo št. 4200-128/2006, 21. 07. 2006:

26. člen ZDDPO-1 obravnava priznavanje amortizacije kot odhodek. V prvem odstavku tega člena je določeno, da se kot odhodek prizna amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev, in to največ do zneska, obračunanega z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja, predpisuje pa tudi najvišje letne amortizacijske stopnje, ki se priznajo pri obračunavanju amortizacije. V tretjem odstavku istega člena zakona je določeno tudi, da sredstva, ki se amortizirajo in začetek obračunavanja amortizacije, določajo predpisi in računovodski standardi. Najvišje letne amortizacijske stopnje so predpisane v četrtem odstavku 26. člena ZDDPO-1. Glede na to, da zadeva prvi odstavek 26. člena samo amortizacijo, ki se obračunava od opredmetenih osnovnih sredstev in od neopredmetenih dolgoročnih sredstev, ne vključuje pa amortizacije od naložbenih nepremičnin, tretji odstavek istega člena pa določa, da sredstva, ki se amortizirajo in začetek obračunavanja amortizacije določajo predpisi in računovodski standardi, je potrebno glede priznavanja amortizacije od naložbenih nepremičnin kot odhodka smiselno upoštevati splošne določbe 11. in 20. člena ZDDPO-1. Prav tako sem mnenja, da mora na podlagi teh splošnih določb glede na določilo SRS 6 (2006) podjetje pri merjenju naložbenih nepremičnin po modelu nabavne vrednosti upoštevati določila iz SRS 1 (2006) glede začetka obračunavanja amortizacije, glede izbire metode amortiziranja in glede drugega, kar je obravnavano v tem standardu. Glede priznavanja višine amortizacije (najvišje letne amortizacijske stopnje) pa je smiselno upoštevati tudi določbe četrtega odstavka 26. člena ZDDPO-1. Na podlagi poprej navedenega sledi, da veljajo stroški amortizacije od naložbenih nepremičnin, ki se oddajajo v poslovni najem, po določilih prvega odstavka 20. člena in četrtega odstavka 26. člena ZDDPO-1, za davčno priznan odhodek, če so obračunani največ po 5-odstotni letni amortizacijski stopnji.

Po modelu poštene vrednosti se naložbene nepremičnine izmeri po pošteni vrednost. Poštena vrednost naložbene nepremičnine se izmeri na podlagi tržne vrednosti na dan bilance stanja, ki jo običajno ugotavljajo pooblaščen ocenjevalci vrednosti na način, ki temelji na mednarodnih standardih ocenjevanja vrednosti (SRS 6.13).

Dobiček ali izgubo, ki bo izhajala iz spremembe poštene vrednosti naložbene nepremičnine, pa bo treba pripoznati v poslovnem izidu obdobja, v katerem se pojavi. Ta določba SRS bo posledično seveda vplivala tudi na ugotovitev ter določitev davčne osnove. V teh primerih je potrebno ponovno opozoriti na strokovno neupravičene in neutemeljene določbe 17. člena ZDDPO-1, ko povečanje nabavne vrednosti iz prevrednotenja na pošteno vrednost zaradi okrepitve povečuje davčno osnovo, zmanjšanje, ki pa je tudi posledica tržnih dejavnikov, na katere pa družba nima vpliva, pa se davčno pripozna šele pri odtujitvi sredstva. Dodaten problem bo vrednotenje naložbenih nepremičnin po pošteni vrednosti, saj se le-te slabijo in ne amortizirajo, torej bo v teh primerih nastopil problem davčnega priznavanja vrednotenja na nižjo pošteno vrednost (Odar, 2005, str. 7).

### **3.7. Kapital**

Kapital v vsakdanji rabi ima različne pomene, v računovodstvu pa kapital pomeni trajen vir sredstev oziroma del virov sredstev oziroma del pasive bilance stanja. Kapital so tisti viri sredstev, ki so jih v podjetje vplačali ali vložili ustanovitelji ter se povečuje ali zmanjšuje z uspešnim oziroma neuspešnim poslovanjem podjetja. Potrebno pa je opozoriti, da se kapital ne zmanjšuje s prodajo delnic ali deležev podjetja, ampak gre samo za menjavo lastništva kapitala.

Celotni kapital podjetja je njegova obveznost do lastnikov, ki zapade v plačilo, če podjetje preneha delovati, pri čemer se velikost kapitala popravi glede na tedaj dosegljivo ceno čistega premoženja. Opredeljen je z zneski, ki so jih vložili lastniki ter z zneski, ki so se pojavili pri poslovanju in pripadajo lastnikom. Zmanjšujejo ga izguba pri poslovanju in dvigi (izplačila) (SRS 8.1).

Glede na SRS 8.2 celotni kapital sestavljajo:

- vpoklicni kapital,
- kapitalske rezerve,
- rezerve iz dobička,
- preneseni čisti dobiček iz prejšnjih let,
- prenesena čista izguba iz prejšnjih let ,
- prevrednoteni popravek kapitala in
- prehodno še nerazdeljeni dobiček ali še nepravilna čista izguba poslovnega leta.

Osnovni kapital se glede na vrsto podjetja uporablja kot delniški kapital, kapital z deleži ali kapitalska vloga, ter se deli na osnovni in nevpoklicni osnovni kapital. Nevpoklicni kapital je odbitna postavka od osnovnega kapitala, torej je osnovni kapital zmanjšan za nevpoklicni kapital.

Spremembe SRS so prinesle precej skrajšan standard 8, ki ne bo več obravnaval splošnega prevrednotovanja, na novo pa določa pravila odprave presežka iz prevrednotenja. SRS 8.21 določa, da je prevrednotenje kapitala sprememba njegove knjigovodske vrednosti; kot prevrednotenje pa se ne šteje vračunavanje novih vplačil, izplačil ali zneskov, ki izhajajo iz sprotnega čistega dobička oziroma izgube. Opravi se na koncu poslovnega leta ali med njim,

na novo pa se pojavi le kot posebno prevrednotenje kapitala. Posebni prevrednotovalni popravek kapitala se pojavi zaradi okrepitve opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih dolgoročnih sredstev in finančnih naložb ter ga je potrebno izkazovati ločeno glede na nastanek. Vpliv spremenjenih SRS na poslovni in davčni izkaz v zvezi z navedenimi sredstvi je opisan že pri posameznem standardu.

### **3.8. Dolgoročne rezervacije**

Standard 10 po novem obravnava rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitev in je vsebinsko usklajen s pravili pripoznavanja in merjenja rezervacij skladno s MRS 37 – Rezervacije. Dodatno je tudi jasno definirano razmejevanje med rezervacijami in časovnimi razmejitvami.

Rezervacije se oblikujejo za sedanje obveze, ki se bodo po predvidevanjih na podlagi obvezujočih preteklih dogodkov pojavile v obdobju, ki ni z gotovostjo določeno in katerih velikost je mogoče zanesljivo oceniti. Obravnavamo jih lahko kot dolgove v širšem pomenu, ker se razlikujejo od kapitala kot obveznosti do lastnikov (SRS 10.1).

Namen rezervacij je v obliki vnaprej vračunanih stroškov oziroma odhodkov zbrati zneske, ki bodo v prihodnosti omogočili pokritje takrat nastalih stroškov oziroma odhodkov. Med rezervacije spadajo: rezervacije za reorganizacijo, za pričakovane izgube iz kočljivih pogodb, za pokojnine, za jubilejne nagrade in za odpravnine ob upokojitvi (SRS 10.3).

Novost v standardu je obveznost oblikovanja rezervacij za jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi. Pri tem gre za obvezo podjetja do njegovih zaposlenih, ki temelji na pretečenih letih zaposlitve posameznikov in jo je mogoče tudi zanesljivo izmeriti.

Med dolgoročnimi pasivnimi razmejitvami se izkazujejo odloženi prihodki, ki bodo v obdobju daljšem od leta dni pokrili predvidene odhodke. Med dolgoročno odložene prihodke se uvrščajo tudi državne podpore in donacije prejete za pridobitev osnovnih sredstev oziroma za pokrivanje določenih stroškov. Namenjene so za pokrivanje stroškov amortizacije teh sredstev oziroma določenih stroškov in se porabljajo s prenašanjem med poslovne prihodke (SRS 10.2). Mednje pa uvrščamo tudi odložene prihodke na različnih podlagah, npr. na podlagi prejetih šolnin, ki se nanašajo na obdobje daljše od enega leta, na podlagi odstopljenih prispevkov za socialno varnost v invalidskih podjetjih, na podlagi odstopljenih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje od prejemkov zaposlenih invalidov, ki v posameznem podjetju presegajo kvoto po Zakonu o zaposlovanju in zaposlitveni rehabilitaciji invalidov... Kot je razvidno iz definicije se po novem odloženi prihodki izkazujejo v okviru pasivnih časovnih razmejitev in se bodo prenesli v poslovni izid, ko se bodo pojavili stroški oziroma odhodki, ki se na razmejene prihodke nanašajo (Hieng, 2006 str. 13).

Davčno gledano je razlika med rezervacijami in dolgoročnimi pasivnimi razmejitvami pomembna. Ob oblikovanju v breme stroškov oziroma v odhodkov rezervacije niso davčno

priznani odhodki, odloženi prihodki pa se ne všttevajo v davčno osnovo. Davčno priznane bodo šele porabljene rezervacije, odloženi prihodki pa se bodo všttevali v davčno osnovo, ko bodo preneseni v poslovni izid (Hieng, 2006, str. 13).

Pomembna novost je, da slabega imena, ki nastane pri pripojitvi prevzete družbe, v poslovnih knjigah ne izkazujemo, saj se razlika med plačanim zneskom in pošteno večjo vrednostjo sredstev in dolgov prevzete družbe pripozna kot prihodek. Z davčnega vidika bo potrebno upoštevati tudi določbe 30. do 47. člena ZDDPO-1, ki opredeljujejo pravila obdavčitve pri prenosu dejavnosti, zamenjavi kapitalskih deležev, združitvah in delitvah, vendar pa družbe zaradi navedenih zakonskih določb pri prevzemih ne bodo obdavčene ob izpolnjevanju zakonsko predpisanih pogojev. Navedena sprememba pa bo vplivala na ugotovitev poslovnega ter posledično davčnega izida, saj bodo morale družbe zaradi navedenih zakonskih določb in določb SRS obračunavati odložene davke.

### **3.9. Kratkoročne časovne razmejitve**

Kratkoročne časovne razmejitve so terjatve in druga sredstva ter obveznosti, ki se bodo po predvidevanjih pojavili v letu dni in katerih nastanek je verjeten, velikost pa zanesljivo ocenjena; terjatve in obveznosti se nanašajo na znane ali še ne znane pravne oziroma fizične osebe, do katerih bodo tedaj nastale prave terjatve in dolgovi, s sredstvi pa so mišljeni proizvodi ali storitve, ki jih bodo bremenili.

Časovne razmejitve, ki se bodo uporabljale v letu dni, se opredelijo kot kratkoročne in obravnavajo v skladu s standardom, časovne razmejitve, ki se bodo uporabljale v obdobju daljšem od leta dni, pa se opredelijo kot dolgoročne ter se obravnavajo v skladu s SRS 2 in 10 (SRS 12.1).

V povezavi s SRS 12 je treba opozoriti na »tehnično« razliko, saj naj bi se po spremenjenem standardu vsi prihodki pripozani v trenutku nastanka, v primeru obstoja odhodkov, povezanih s pripoznanimi prihodki pa bo treba izkazati rezervacijo stroškov.

### **3.10. Amortizacija**

Amortiziranje je razporejanje vrednosti amortizljivega sredstva na zneske, v katerih ga v ocenjeni dobi njegove koristnosti postopoma zapušča, ki praviloma pomenijo stroške (SRS 13.26).

Stroški amortizacije so zneski nabavne vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev, ki v posameznih obračunskih obdobjih prehajajo iz teh sredstev v nastajajoče poslovne učinke (SRS 13.1).

Enako kot v starih SRS se metoda amortiziranja dosledno uporablja iz obračunskega obdobja v obračunsko obdobje. Uporabljeno metodo amortiziranja je potrebno pregledati vsaj ob koncu vsakega poslovnega leta, v primeru da se pričakovani vzorec uporabe bodočih

gospodarskih koristi, izvirajočih iz amortizljivega sredstva, bistveno spremeni, je treba spremeniti metodo amortiziranja, tako da ustreza spremenjenemu vzorcu. Po novem ni več potrebno učinkov omenjene spremembe metode amortiziranja izmeriti in opisati v sporočilu o spremembi in razlogih zanjo, ampak se takšna sprememba obravnava kot sprememba računovodske ocene.

Potrebno je omeniti, da spremenjeni standard v okviru časovnega amortiziranja ne dopušča več metode rastočega časovnega amortiziranja, ampak le enakomerno in padajoče amortiziranje.

Natančneje je opredeljen način amortiziranja osnovnih sredstev, saj so po novem opredeljena naslednja določila:

- Zemljišča in zgradbe so ločljiva sredstva in se obravnavajo posebej, celo če so pridobljena skupaj. Razen nekaterih zemljišč, kot so kamnolomi in odlagališča odpadkov, imajo zemljišča neomejeno dobo koristnosti, zato se ne amortizirajo. Če so v nabavno vrednost sredstev všteti stroški razgradnje, odstranitve in obnove prostora, na katerem se ta nahajajo, se njihov stroškovni del amortizira v obdobju pridobivanja koristi iz teh stroškov.
- Amortizacija sestavnih delov opredmetenih osnovnih sredstev se obravnava posebej. Sestavni deli opredmetenih osnovnih sredstev se za obračun amortizacije lahko razporedijo v skupine. Posebej se amortizira tudi preostanek sredstva, ki ga sestavljajo tisti deli sredstva, ki sami po sebi niso pomembni.
- Amortizacijo je treba obračunavati, tudi če se sredstvo ne uporablja več ali je izločeno iz uporabe, dokler ni v celoti amortizirano (SRS 13.30 in SRS 13.31).

Naštete spremembe bodo vplivale na poslovni izkaz, prav tako pa tudi na davčnega v smislu, da bodo stroški amortizacije povečevali odhodke in posledično zmanjševali poslovni in davčni izid.

Omeniti je potrebno tudi novost glede začetka obračunavanja amortizacije, in sicer se sredstvo začne amortizirati prvi dan naslednjega meseca, ko je razpoložljivo za uporabo, ne glede na to, če se sredstvo tudi dejansko uporablja. Novost bo vplivala na znesek obračunane amortizacije ter tudi na davčno osnovo.

#### **4. PREHOD NA SRS 2006**

Nekatere opisne novosti v SRS 2006 bo obvezno upoštevati že ob prehodu na njihovo uporabo in je iz tega naslova razumljivo, da bo zaradi njih treba uskladiti stanje računovodskih postavk na dan 1. januarja 2006. Začetno stanje tega leta bo potrebno preračunati tako, da bodo računovodske postavke razvrščene po novih pravilih in ovrednotene glede na izbrane računovodske usmeritve. Koraki, ki jih je ob prehodu na SRS potrebno opraviti so:

- v dobro prenesenega poslovnega izida opraviti slabo ime;

- v dobro kapitalskih rezerv prenesti splošni prevrednotovalni popravek kapitala, oblikovan v preteklosti;
- izbrati model merjenja opredmetenih osnovnih sredstev in njihovo vrednost, če izberemo model prevrednotenja, preračunati;
- zmanjšati preneseni poslovni izid in nabavno vrednost opredmetenih osnovnih sredstev, prodanih in vzeti nazaj v finančni najem, če smo v preteklih letih na tej podlagi povečali nabavno oziroma neodpisano vrednost teh sredstev in priznali odhodke v poslovnem izidu; pri tem je znesek zmanjšanja enak znesku povečanja nabavne vrednosti in prihodkov, zmanjšanemu za že obračunano amortizacijo;
- zmanjšati preneseni poslovni izid in nabavno vrednost opredmetenih osnovnih in neopredmetenih sredstev za znesek v preteklih letih pripisanih revalorizacijskih obresti in tečajnih razlik, zmanjšanih za že obračunano amortizacijo;
- prerazvrstiti opredmetena osnovna sredstva med naložbene nepremičnine, zanje izbrati model vrednotenja in jih v primeru izbire modela poštene vrednosti le-to preračunati preko poslovnega izida;
- izbrati računovodsko usmeritev glede razvrstitve opredmetenih osnovnih sredstev z nabavno vrednostjo do 500 EUR med opredmetena osnovna sredstva oziroma material in jih v skladu z izbrano usmeritvijo bodisi obdržati med opredmetenimi osnovnimi sredstvi bodisi opraviti njihovo pripoznanje v breme prenesenega poslovnega izida;
- po potrebi prerazvrstiti naložbe v tuja opredmetena osnovna sredstva iz neopredmetenih sredstev med opredmetena in preveriti ocenjeno pričakovano dobo koristnosti;
- med neopredmetenimi sredstvi poiskati tista, ki imajo določljive dobe koristnosti (zlasti dobro ime) in jih po potrebi oslabiti;
- finančne naložbe razvrstiti v opisane štiri skupine in jih v skladu z razvrstitvijo prevrednotiti na večjo tržno vrednost (borzno ceno), če jih doslej nismo krepili, učinek prevrednotenja pa vpliva bodi za preneseni poslovni izid bodisi na presežek iz prevrednotenja;
- zaradi opustitve kapitalske metode merjenja finančnih naložb prevrednotiti finančne naložbe v odvisna in pridružena podjetja, izbrati model merjenja in v skladu z njim naložbo ovrednotiti (po nabavni ali pošteni vrednosti);
- oblikovati predpisane rezervacije in odpraviti tiste, ki niso več dovoljene (Hieng, 2006, str. 14).

Posebej je potrebno opozoriti na določbi 15. točke uvoda k SRS 2006, da ne smemo razdeliti opredmetenih osnovnih sredstev na pomembne sestavne dele, če takšne usmeritve niso sprejeli že v času veljavnosti starih standardov. Novo usmeritev smemo oziroma moramo uporabljati samo pri novih nabavah.

Podjetje bo glede na izbrano metodo vrednotenja gospodarskih kategorij prevrednotilo posamezne računovodske postavke v otvoritvenem stanju. Torej se mora podjetje najprej odločiti, katero računovodsko usmeritev bo v bodoče uporabljalo in nato po potrebi preračunati začetna stanja. Razlike nastale pri preračunu bodo vplivale bodisi na preneseni

poslovni izid bodisi na druge sestavine kapitala oziroma na presežek iz prevrednotenja. Vpliv preračunov bo enak, kot če bi računovodske postavke vrednotili na enak način v preteklosti. Preračunov zaradi oslabilte praviloma ne bi smelo biti, saj so že stari standardi določali, da knjigovodske vrednosti ne smejo presegati nadomestljivih oziroma tržnih vrednosti. Primeri obveznega prevrednotenja računovodskih postavk so opredeljeni v 15. točki uvoda v SRS 2006, in sicer je potrebno prevrednotiti sredstva, če njihove knjigovodske vrednosti ne ustrezajo na novo predpisanim računovodskim usmeritvam glede merjenja. Iz tega sledi, da začetnih stanj sredstev ni potrebno preračunati, če njihova vrednost ustreza izbrani računovodski usmeritvi, čeprav je bil učinek prevrednotenja teh sredstev v preteklosti izkazan drugače, kot bi bil po novih pravilih.

Za davčne namene je v zvezi s preходом in preračunom računovodskih postavk po stanju 1. januarja 2006 je potrebno upoštevati 14. člen prehodnih in končnih določb Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, ki pravi:

- 1) Pri ugotavljanju davčne osnove oziroma pripoznavanju prihodkov in odhodkov se zneski, ki pomenijo razlike (primeroma zaradi odprave, vrednotenja sredstev in obveznosti) zaradi spremenjenega načina sestavljanja računovodskih poročil, pri prehodih, določenih z zakonom, ki ureja gospodarske družbe oziroma drugim zakonom, ki določa prehod na spremenjen način sestavljanja računovodskih poročil, vključujejo v davčno osnovo, razen zneskov, ki pomenijo razlike, ki se v teh prehodih izkazujejo na prevrednotovalnem popravku kapitala. Zneski iz prvega stavka tega odstavka se vključijo v davčno osnovo, tudi če se ne preračunavajo za druge namene.
- 2) Zavezanec lahko zneske iz prvega odstavka tega člena vključuje v davčno osnovo v treh davčnih obdobjih, in sicer v prvem letu najmanj eno tretjino.
- 3) Pri vključevanju v davčno osnovo po tem členu se prihodki in odhodki upoštevajo na način, da ne pride do njihovega neupoštevanja ali dvakratnega upoštevanja (ZDDPO-1B, čl. 14).

Torej je potrebno vse razlike zaradi preračunov ob prehodu všteti v davčno osnovo, razen tistih, ki se bodo pokazale v presežku iz prevrednotenja. Upoštevati pa je potrebno, da se razlike vštevajo v davčno osnovo ob upoštevanju davčnih pravil glede obdavčenih prihodkov in davčno priznanih odhodkov, in sicer se bodo preračuni lahko vključili v davčni obračun najkasneje v treh letih.

#### **4.1. Odloženi davek**

Preračun otvoritvenega stanja posameznih računovodskih kategorij bo vplival tudi na odloženi davek. Praviloma bodo posledice preračuna odložene obveznosti za davek, odložene terjatve pa le izjemoma (Hieng, 2006, str. 17).

Terjatve za odloženi davek se v knjigovodskih razvidih in računovodskih izkazih pripozna za pomembne (bistvene) zneske. Znesek je pomemben, če bi opustitev njegovega pripoznanja



lahko vplivala na poslovne odločitve uporabnikov, ki temeljijo na računovodskih izkazih (Pojasnilo 1 k SRS).

Obveznosti za odloženi davek bodo nastale v dveh podlagah:

- na podlagi povečanja prenesenega poslovnega izida, ki ga bo podjetje v treh letih vštelo v davčno osnovo, kar pomeni, da znesek povečanega prenesenega poslovnega izida vsebuje tudi odloženi davek, ki ga bo potrebno plačati v letu, ko bo znesek vštet v davčno osnovo;
- na podlagi presežka iz prevrednotenja, ki bo postopoma ali šele ob prodaji, odtujitvi oziroma odpravi pripoznanja sredstva predvsem pri opredmetenih osnovnih sredstvih, neopredmetenih sredstvih in finančnih naložb (razvrščenih med finančne naložbe za prodajo) povečal preneseni poslovni izid (Hieng, 2006, str. 17).

## 5. SKLEP

Vstop Slovenije v EU je prinesel obveznost uskladitve slovenske zakonodaje z evropsko tudi na področju, ki se nanaša na računovodenje. Tendence v razvoju računovodstva narekujejo vedno večjo usmerjenost v prikazovanje prihodnjih in trenutnih ekonomskih pozicij v podjetju. Prenova SRS je bila potrebna zaradi vsebinske uskladitve s mednarodnimi standardi računovodskega poročanja. Torej SRS 2006 so večinoma usklajeni z MSRP in evropskimi direktivami vendar pa je njihova posebnost v tem, da obravnavajo precej širše področje, kot ga za zdaj uporabljajo MSRP. SRS so relevantni predvsem za gospodarske družbe, uporabljajo pa jih lahko tudi druga podjetja, državne ustanove in zavodi skladno s predpisanim zakonom.

Spremembe direktiv EU so vplivale tudi na spremembe temeljnega zakona o delovanju podjetij, in sicer je to Zakon o gospodarskih družbah, ki v osmem poglavju določa način računovodskega vrednotenja in spremljanja poslovanja ter način vrednotenja in merjenja posameznih kategorij kot tudi izdelavo letnega poročila.

Skladno s spremenjenimi in dopolnjenimi SRS se je spremenil tudi poslovni izkaz. Kot že omenjeno je v Sloveniji poslovni izkaz v tesni povezavi z davčnim, saj je poslovni izkaz podlaga za davčnega. Pravni okvir za izdelavo davčnega obračuna predstavlja Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, vendar pa zakon podaja le splošne okvire glede izdelave davčnega obračuna, detajle pa prepušča računovodski stroki ter dodatnim predpisom in pravilnikom. Izkaz poslovnega izida pa ni enak obdavčljivemu poslovnemu izidu, in sicer predstavljajo razliko med njima davčno priznani prihodki in odhodki ter davčne olajšave. Iz negativnega poslovnega izida lahko pridemo na pozitivni davčni izid in obratno. Iz opisanega lahko povzamemo, da bodo spremembe in dopolnitve SRS vplivale tudi na davčno osnovo.

Skladno s 3. odstavkom 11. člena ZDDPO-1 se za ugotavljanje davčnega dobička priznajo prihodki in odhodki ugotovljeni v izkazu poslovnega izida oziroma letnemu poročilu, ki ustreza izkazu poslovnega izida in prikazuje prihodke in odhodke ter izid, na podlagi zakona

in v skladu z njim uvedenimi računovodskimi standardi. Iz navedenega lahko sledi, da so prihodki in odhodki ugotovljeni na podlagi SRS tudi davčno priznani, razen v primerih, ko ZDDPO-1 za davčne potrebe določa drugačno pripoznavanje prihodkov in odhodkov.

Ravno zaradi sprememb SRS je državni zbor RS sprejel spremembe in dopolnitve ZDDPO-1B, s katerimi je uredil davčne posledice, ki jih ima računovodska obravnava sprememb računovodskih usmeritev in popravkov napak na davčno osnovo. In sicer je v 14. členu zakona določeno, da se zneski, ki predstavljajo razlike zaradi sprememb računovodskih usmeritev in popravkov napak vključijo v davčno osnovo, razen zneskov, ki se pri teh prehodih izkazujejo na prevrednotovalnem popravku kapitala.

Kljub spremembam in dopolnitvam Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb pa so glede obravnavanja določenih postavk še vedno razhajanja oziroma nejasnosti v povezavi med SRS in Zakonom o davku od dohodkov pravnih oseb, zato je Davčna uprava RS podala nekatera pojasnila. Prav tako pa je Slovenski inštitut za revizijo izdal dodatna pojasnila glede izvajanja in obravnavanja pri nekaterih standardih.

Priprava računovodskih izkazov za leto 2006 bo otežena oziroma bo potrebno več truda za uskladitev zaradi sprememb SRS in ZDDPO, kot tudi zaradi uvedbe nove valute. Spremembe in dopolnitve SRS po posameznih kategorijah različno vplivajo na davčni izkaz v generalnem je težko reči ali gre za ugoden ali neugoden vpliv, saj so postavke in uporaba določb SRS za vsako posamezno podjetje različne glede na dejavnost, ki jo opravlja.

## LITERATURA

1. Čok Mitja et al.: Javne finance v Sloveniji. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2006, str. 39-44.
2. Frick Wilhlem: Bilanzierung nach der Rechnungslegungsreform mit Fallbeispielen. Zweite Ausgabe. Wien : Ueberreter, 1992. 379 str.
3. Hieng Romana: Predmet: Davki. Davčni izkaz (obračun davka od dohodkov pravnih oseb). Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva preizkušeni računovodja.. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2006, str. 2.
4. Hieng Romana et al.: Gradiva za posvetovanja o novostih pri obravnavanju in knjiženju poslovnih dogodkov v gospodarskih družbah in zadrugah po SRS 2006. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2006, str. 5-57.
5. Hieng Romana: Vpliv SRS 2006 in sprememb Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb na davčno osnovo. IKS, Ljubljana : 2006, 6, str. 7-24.
6. Hilke Wolfgang: Bilanzpolitik mit Aufaben und Loesungen. Wiesbaden : Gabler, 1995. 312 str.
7. Hočevar Marko et al.: Praktični vodič po računovodstvu. Ljubljana : Verlag Dashöfer, založba d.o.o., 2004-2006.
8. Horvat Tatjana: Vpliv prenovljenih računovodskih standardov na poslovni izid podjetij. Ljubljana : Davčno finančna praksa, 2005, str. 17-20.
9. Jeman Saša: Seminar: Pomembnejše spremembe v SRS (2006), prehod in davčne posledice. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2006, 23 str.
10. Jerman Saša: Predmet: Gospodarsko in davčno pravo. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb. Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva.. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2005, str. 70-72.
11. Jerič Vesna: Davčni odhodki v Sloveniji in Hrvaški. Naše gospodarstvo, Ljubljana : 2003, 1-2, str. 121-131.
12. Klobučar Nada: Vpliv davčnih pravil na računovodsko poročanje. Revija Revizor, Ljubljana : 2004, 6, str. 25-38.
13. Kokotec Novak Majda: Predmet: računovodstvo.Vpliv poslovne bilance na davčno bilanco pri različnih gospodarskih subjektih (gospodarske družbe, podjetniki posamezniki, banke, zavarovalnice, zadruge, društva, zavodi) in načrtovanje davkov. Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva preizkušeni računovodja. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2006, str 12-15.
14. Koželj Stanko: Predmet: računovodstvo in davki. Oblike izkaza stanja, izkaza poslovnega izida in izkaza finančnega izida za zunanje poslovno poročanje. Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva preizkušeni računovodja. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2002, 20 str.
15. Koželj Stanko: Predmet: računovodstvo. Bilanca stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz finančnega izida in IV. direktive Evropske Unije.Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva preizkušeni računovodja. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2006, 18 str.

16. Margaret Lamb, Christopher Nobes, Alan Roberts: International Variations in Connections Between Tax and Financial Reporting. Accounting and Business Research, 1998, 3, str. 173-188.
17. Mięgs Robert F., Mięgs Walter B., Mięgs Mary A.: Financial accounting. Eight Edition. New York : McFraw-Hill, 1995, 685 str.
18. Odar Marjan: Spremembe slovenskih računovodskih standardov in davčne posledice. 9. kongres slovenskih davčnih svetovalcev. Ljubljana : Društvo davčnih svetovalcev Slovenije, 2005, str. 1-10.
19. Odar Marjan: Primerjalna analiza poslovne in davčne bilance po uveljavitvi prenovljenih SRS. Zbornik referatov. 11. strokovno posvetovanje o sodobnih vidikih analiza poslovanja in organizacije. Ljubljana : Zveza ekonomistov Slovenije, 2005, str. 53-67.
20. Odar Marjan: Prenova slovenskih računovodskih standardov. 9. kongres slovenskih davčnih svetovalcev. Ljubljana : Društvo davčnih svetovalcev Slovenije, 2005. str. 79-91.
21. Odar Marjan: Seminar: Pomembnejše spremembe v SRS (2006), prehod in davčne posledice. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2006, 15 str.
22. Odar Marjan et al.: Prehod s starih slovenskih računovodskih standardov (2001) na nove (2006) in davčne posledice prehoda. IKS, Ljubljana : 2006, 5, str. 7-16.
23. Porter Gary A., Norton Curtis L.: Financial Accounting: The Impact on Decision Makers. Second Edition. New York : The Dryden Press, 1998, 797 str.
24. Turk Ivan et al.: Spremembe in dopolnitve slovenskih računovodskih standardov. IKS, Ljubljana : 2005, 7, str.7-70.
25. Vežjak Blanka: Pomembnejše spremembe v SRS (2006), na področju terjatev in obveznosti, rezervacij, prihodkov in odhodkov ter računovodskih izkazov. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2006, 8 str.

## VIRI

1. Davčna obravnava posameznih gospodarskih kategorij, Davčni urad Republike Slovenije. [URL:[http://www.durs.gov.si/si/davki\\_predpisi\\_in\\_pojasnila/davek\\_od\\_dohodkov\\_pravni\\_h\\_oseb\\_pojasnila/davcna\\_osnova/odhodki/davcna\\_obravnav\\_posameznih\\_gospodarskih\\_kategorij/](http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_od_dohodkov_pravni_h_oseb_pojasnila/davcna_osnova/odhodki/davcna_obravnav_posameznih_gospodarskih_kategorij/)]
2. Dobro ime-amortizacija dobrega imena ter uporaba SRS in MSRP od 1.1.2006 dalje, Davčni urad Republike Slovenije. [URL:[http://www.durs.gov.si/si/davki\\_predpisi\\_in\\_pojasnila/davek\\_od\\_dohodkov\\_pravni\\_h\\_oseb\\_pojasnila/davcna\\_osnova/odhodki/dobro\\_ime\\_amortizacija\\_dobrega\\_imena\\_ter\\_u\\_poraba\\_srs\\_in\\_msrp\\_od\\_1\\_1\\_2006\\_dalje/](http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_od_dohodkov_pravni_h_oseb_pojasnila/davcna_osnova/odhodki/dobro_ime_amortizacija_dobrega_imena_ter_u_poraba_srs_in_msrp_od_1_1_2006_dalje/)]
3. Amortizacija naložbenih nepremičnin kot davčno priznan odhodek, Davčni urad Republike Slovenije. [URL:[http://www.durs.gov.si/si/davki\\_predpisi\\_in\\_pojasnila/davek\\_od\\_dohodkov\\_pravni\\_h\\_oseb\\_pojasnila/davcna\\_osnova/odhodki/amortizacija\\_nalozbenih\\_nepremicnin\\_kot\\_davcno\\_priznan\\_odhodek](http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_od_dohodkov_pravni_h_oseb_pojasnila/davcna_osnova/odhodki/amortizacija_nalozbenih_nepremicnin_kot_davcno_priznan_odhodek)]
4. Petkovič Dejan: Praksa in storitve v Sloveniji. Iteo relacije, 2004. [URL:<http://www.relacije.com/clanek.php?niceid=praksa-in-storitve-v-sloveniji>].

5. Pravilnik o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 18/2006)
6. Slovenski računovodski standardi (Uradni list RS, št. 118/2005)
7. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1-UPB2), (Uradni list RS, št. 33/2006)
8. Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 42/2006)