

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**RAČUNOVODSKI IN DAVČNI VIDIK
POSLOVANJA Z OPREDMETENIMI
OSNOVNIMI SREDSTVI**

Ljubljana, november 2006

LILI KOTNIK

IZJAVA

Študentka Lili Kotnik izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof. dr. Marka Hočevarja in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 14. novembra 2006

Podpis: _____

KAZALO

1. UVOD.....	1
2. RAČUNOVODSKI IN DAVČNI IZKAZI.....	2
2.1. RAČUNOVODSKI IN DAVČNI IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA	2
2.2. BILANCA STANJA.....	3
2.2.1 Sredstva – aktivna stran bilance stanja.....	3
2.2.2 Opredmetena osnovna sredstva.....	4
2.3. RAZKRITJA K RAČUNOVODSKIM IZKAZOM, KI SE NANAŠAJO NA OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA	6
3. RAČUNOVODSKI VIDIK POSLOVANJA Z OPREDMETENIMI OSNOVNIMI SREDSTVI.....	7
3.1. OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA.....	8
3.1.1 Pripoznavanje in začetno računovodsko merjenje opredmetenih osnovnih sredstev	8
3.1.2 Prevrednotovanje (vrednotenje) opredmetenih osnovnih sredstev.....	10
3.1.3 Razdelitev opredmetenega osnovnega sredstva na sestavne dele.....	11
3.1.4 Popravila opredmetenih osnovnih sredstev in nadomestni deli.....	12
3.1.5 Kasnejša vlaganja v opredmetena osnovna sredstva.....	12
3.1.6 Opredmetena osnovna sredstva do 500 €.....	13
3.1.7 Nekratkoročna sredstva za prodajo (skupina za odtujitev)	14
3.1.8 Vlaganja v tuja opredmetena osnovna sredstva	14
3.2. STROŠKI AMORTIZACIJE.....	14
3.2.1 Metode amortiziranja	15
3.2.2 Amortizacijska osnova.....	16
3.2.3 Doba koristnosti sredstva	17
3.2.4 Amortizacijska stopnja	17
3.2.5 Odloženi davki pri amortizaciji	18
4. DAVČNI VIDIK POSLOVANJA Z OPREDMETENIMI OSNOVNIMI SREDSTVI.....	18
4.1. OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA.....	19
4.1.1 Prevrednotovanje (vrednotenje) opredmetenih osnovnih sredstev	19
4.1.2 Razdelitev opredmetenega osnovnega sredstva na sestavne dele.....	20
4.1.3 Popravila opredmetenih osnovnih sredstev.....	20
4.1.4 Opredmetena osnovna sredstva do 500 €.....	20
4.1.5 Nekratkoročna sredstva za prodajo (skupina za odtujitev)	21
4.2. STROŠKI AMORTIZACIJE.....	22
4.3. DAVČNE OLAJŠAVE ZA VLAGANJA, VKLJUČNO Z VLAGANJI V RAZISKAVE IN RAZVOJ	23
4.3.1 Davčne olajšave za vlaganja	24
4.3.2 Davčne olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj	24
4.4. POPRAVEK ODBITKA VSTOPNEGA DAVKA NA DODANO VREDNOST	25
5. PRAKTIČNI PRIMERI	26
5.1. PREVREDNOTENJE OPREDMETENEGA OSNOVNEGA SREDSTVA ZARADI OKREPITVE	27
5.2. RAZDELITEV OPREDMETENEGA OSNOVNEGA SREDSTVA NA SESTAVNE DELE	28
5.3. REDNA POPRAVILA OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV	29
5.4. KASNEJŠA VLAGANJA V OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA.....	31
5.4.1 Povečanje koristi opredmetenega osnovnega sredstva.....	31
5.4.2 Podaljšanje dobe koristnosti opredmetenega osnovnega sredstva.....	32
5.5. NEKRATKOROČNA SREDSTVA ZA PRODAJO (SKUPINA ZA ODTUJITEV).....	34
5.6. DOLOČANJE AMORTIZACIJE Z ENAKOMERNIM ČASOVNIM AMORTIZIRANJEM.....	34
5.6.1 Določanje amortizacije v primeru nakupa opreme	34
5.6.2 Določanje amortizacije v primeru nakupa nepremičnine skupaj z zemljiščem.....	36
5.7. ODLOŽENI DAVKI PRI AMORTIZACIJI.....	38
5.7.1 Obveznost za odloženi davek	38

5.7.2 Terjatev za odloženi davek.....	40
5.8. POPRAVEK ODBITKA VSTOPNEGA DDV.....	41
5.8.1 Popisni primanjkljaj – obremenimo lastna sredstva	41
5.8.2 Popisni primanjkljaj – obremenimo zaposlenega.....	42
6. SKLEP	42
LITERATURA.....	45
VIRI	46
PRILOGE	

1. UVOD

Računovodstvo osnovnih sredstev je v vseh podjetjih eden izmed glavnih sestavnih delov celotnega računovodstva, saj osnovna sredstva običajno predstavljajo razmeroma velik del sredstev v bilanci stanja, pravilnost njihovega vrednotenja in prenašanja vrednosti na poslovne učinke pa lahko močno vpliva na izkazovanje uspešnosti podjetja. Zemljišča, nepremičnine in oprema predstavljajo glavni vir sredstev prihodnjih zmožnosti storitev podjetja, zato so odločitve v zvezi z osnovnimi sredstvi zelo pomembne, saj vplivajo na zmožnost opravljanja dejavnosti podjetja v enakem oziroma večjem obsegu. Da bi podjetje lahko dosegalo zastavljene poslovne cilje v prihodnosti, mora računovodstvu osnovnih sredstev nameniti veliko pozornosti, pri tem pa se mora ravnati v skladu z računovodskimi pravili. Za ugotavljanje uspešnosti doseganja zastavljenih poslovnih ciljev podjetja konec vsakega poslovnega leta sestavijo računovodske izkaze s katerimi ugotavljajo dobiček. Za plačilo davka od dobička pa morajo podjetja sestaviti davčni obračun po davčni zakonodaji, ki se sicer opira na računovodske standarde, ni pa z njimi popolnoma usklajena. Zato morajo podjetja uskladiti poslovanje z opredmetenimi osnovnimi sredstvi z davčno zakonodajo.

Namen tega diplomskega dela je torej prikazati kako mora podjetje poslovati z opredmetenimi osnovnimi sredstvi, da bo pri doseganju zastavljenih poslovnih ciljev v skladu z zahtevami, ki jih določajo računovodski standardi in davčna zakonodaja.

Diplomsko delo je razdeljeno na pet poglavij. Prvemu, uvodnemu poglavju, sledi drugo, v katerem so predstavljeni računovodski in davčni izkaz poslovnega izida ter bilanca stanja oziroma umeščenost opredmetenih osnovnih sredstev v njej in njihova podrobnejša opredelitev. Sledijo še obvezna razkritja k računovodskim izkazom, ki se nanašajo na opredmetena osnovna sredstva.

V tretjem poglavju je prikazan računovodski vidik poslovanja z opredmetenimi osnovnimi sredstvi. Opisana so pravila, modeli, metode in postopki po katerih se mora podjetje ravnati, da posluje v skladu z računovodskimi standardi. Dodane opombe, pa bralca usmerijo na tisti praktični primer v petem poglavju, na katerem je prikazana obravnavana tema.

Sledi mu četrto poglavje, kjer je prikazan davčni vidik poslovanja z opredmetenimi osnovnimi sredstvi. V njem se med drugim srečamo s problematiko neusklajenosti davčne zakonodaje z računovodskimi standardi. Predstavljena je davčna olajšava ter pravila, ki jih mora podjetje upoštevati, če pri popisu opredmetenih osnovnih sredstev ugotovi primanjkljaj. Z enakim namenom kot v tretjem poglavju so tudi tu dodane opombe.

Medtem, ko sta tretje in četrto poglavje teoretične narave, pa je peto njuno čisto nasprotje, saj je celotno poglavje sestavljeno iz praktičnih primerov. Namen poglavja je prikazati tako računovodski kot tudi davčni vidik poslovanja z opredmetenimi osnovnimi sredstvi na primerih in tako doseči boljše razumevanje obravnavane teme. Petemu poglavju sledi šesto, sklepno poglavje.

2. RAČUNOVODSKI IN DAVČNI IZKAZI

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

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

V nadaljevanju tega poglavja so predstavljeni tisti izkazi, ki so pomembni za lažje razumevanje, kako posamezne kategorije oziroma odločitve, povezane z opredmetenimi osnovnimi sredstvi, ki jih podrobneje obravnavam v tretjem in četrtem poglavju, vplivajo na poslovni izid oziroma davčno osnovo. V tem poglavju tudi podrobneje predstavim sama opredmetena osnovna sredstva in razkritja, ki jih mora podjetje priložiti k računovodskim izkazom.

2.1. RAČUNOVODSKI IN DAVČNI IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA

Računovodski izkaz poslovnega izida je tisti temeljni izkaz, ki skupaj s pojasnili in razkritji opredeli dobiček podjetja v nekem poslovnem letu, ki je nato osnova za izračun davčnega dobička. Je temeljno obračunsko računovodsko poročilo, v katerem izkazujemo prihodke, odhodke in poslovni izid, ki ga je podjetje uresničilo v obračunskem obdobju (Turk et al., 2004, str. 384). Računovodski izkaz poslovnega izida nudi širšemu krogu uporabnikov informacije o poslovnem in finančnem položaju le-tega. Osnovna naloga davčnega izkaza poslovnega izida pa je, da na osnovi davčne zakonodaje ugotovimo dobiček, ki je osnova za obdavčitev (Kokotec-Novak, 1997, str. 129). Sestavljanje računovodskega izkaza poslovnega izida temelji neposredno na računovodskih predpisih, medtem ko sestavljanje davčnega izkaza poslovnega izida temelji na Zakonu o davku od dohodka pravnih oseb in posredno na računovodskih predpisih. Iz tega sledi, da sta izkaza med seboj povezana, saj zakon od podjetja zahteva, da za ugotavljanje dobička upošteva prihodke in odhodke, ki so ugotovljeni v računovodskem izkazu poslovnega izida, razen tistih prihodkov in odhodkov, ki so v zakonu izrecno drugače določeni (Čokelc et al., 2003, str. 4).

Računovodski izkaz poslovnega izida opredeljujemo kot razliko med prihodki in odhodki, ugotovljenih po računovodskih predpisih v obračunskem obdobju. Če so prihodki večji od odhodkov, govorimo o pozitivnem poslovnem izidu oziroma dobičku, če pa so prihodki manjši od odhodkov, govorimo o negativnem poslovnem izidu oziroma izgubi.

Podjetje se pri poslovanju z opredmetenimi osnovnimi sredstvi srečuje z več kategorijami, ki različno vplivajo na velikost odhodkov in s tem na velikost poslovnega izida. Kot primer

lahko na tem mestu izpostavim amortizacijsko stopnjo, s katero podjetja najpogosteje namensko vplivajo na poslovni izid. Če želi podjetje izkazati čim manjši poslovni izid, bo uporabilo čim večje amortizacijske stopnje; večje amortizacijske stopnje pa pomenijo večje odhodke in s tem manjši poslovni izid in obratno. Več o tem je napisano v tretjem poglavju tega diplomskega dela.

Pri sestavljanju davčnega izkaza poslovnega izida smo torej rekli, da podjetje izhaja iz računovodskega izkaza poslovnega izida oziroma iz računovodsko ugotovljenih prihodkov in odhodkov. Odhodki, ki so zajeti v računovodskem izkazu poslovnega izida, so vsi davčno priznani, razen tistih, ki so z zakonskimi določili upoštevani v omejenem obsegu oziroma jih sploh ni dovoljeno zajemati kot odhodke v davčnem obračunu. Za ugotavljanje dobička se torej priznajo le odhodki, ki so potrebni za pridobitev obdavčenih prihodkov (glej Prilogo 2) (Drobnič et al., 2004, str. 81). Eden izmed takšnih odhodkov, ki se v celoti davčno prizna, je tudi strošek amortizacije opredmetenih osnovnih sredstev, vendar samo pod določenimi pogoji, ki jih navaja zakon. Več o tem je napisano v četrtem poglavju.

2.2. BILANCA STANJA

Bilanca stanja je dvostranski temeljni računovodski izkaz, v katerem je resnično in pošteno prikazano stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se sestavlja, v določenem trenutku. Gre torej za statični računovodski izkaz, saj prikazuje sredstva in obveznosti do virov sredstev na določen dan. Sestavlja se za splošne ali posebne namene za potrebe zunanjega ali notranjega računovodskega poročanja, razčlenjenost postavk znotraj bilance stanja pa je odvisna od velikosti podjetja (Slovenski računovodski standard (v nadaljevanju SRS) 24, 2006).

Na aktivni (desni) strani bilance stanja je prikazano stanje sredstev, na pasivni strani pa v enakem znesku stanje obveznosti do virov sredstev. Iz aktivne strani je razvidno, kaj ima podjetje v gospodarskem lastništvu, iz pasivne pa, kdo je pravni lastnik teh sredstev. Med sredstvi se namreč izkazujejo tudi sredstva, vzeta v finančni najem, čeprav jih podjetje nima v pravnem lastništvu. Iz tega sledi, da moramo, če hočemo ugotoviti koliko sredstev ima podjetje v pravnem in koliko v gospodarskem lastništvu, proučevati aktivno in pasivno stran bilance stanja (Praktični vodič po računovodstvu, 2006).

2.2.1 Sredstva – aktivna stran bilance stanja

Sredstva nakazujejo gospodarske zmogljivosti podjetja, ki so nujno potrebne za njegovo delovanje. Praviloma so v pravnem ali vsaj gospodarskem lastništvu podjetja, saj z njimi uresničuje svoj gospodarski smoter ter svoje poslovne cilje. Glavna značilnost sredstev je, da bodo z vso verjetnostjo v prihodnje v povezavi z njimi pritekale gospodarske koristi (Turk et al., 2004, str. 89).

V 6. točki uvoda v SRS (2006) je zapisano: »Sredstva, ki jih podjetje pridobi s kapitalom ali dolgovi, imajo obliko stvari, pravic ali denarja; podjetje jih obvladuje in iz njih pričakuje gospodarske koristi. Te pritekajo na več načinov: podjetje

- a) uporablja sredstvo samo zase ali v povezavi z drugimi sredstvi pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev, ki jih prodaja;
- b) zamenja sredstvo za druga sredstva;
- c) uporabi sredstvo za poravnavo svojega dolga ali
- č) razdeli sredstvo med svoje lastnike.«

V bilanci stanja slovenskih podjetij so sredstva razčlenjena na *dolgoročna sredstva*, *kratkoročna sredstva* in *kratkoročne aktivne časovne razmejitve*, saj je taka razčlenitev predpisana s SRS (2006). Pri delitvi sredstev na kratkoročna in dolgoročna uporabljamo sodilo, ali je sredstva mogoče preoblikovati v denarna sredstva v obdobju, krajšem od enega leta ali ne.

Dolgoročna sredstva sestavljajo opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena sredstva, dolgoročne aktivne časovne razmejitve, naložbene nepremičnine, dolgoročne finančne naložbe, dolgoročne poslovne terjatve in odložene terjatve za davek.

Kratkoročna sredstva pa sestavljajo sredstva za prodajo, zaloge, kratkoročne poslovne terjatve, kratkoročne finančne naložbe, denarna sredstva in kratkoročne aktivne časovne razmejitve (glej Prilogo 1).

2.2.2 Opredmetena osnovna sredstva

Opredmetena osnovna sredstva so torej umeščena na aktivno stran bilance stanja med dolgoročna sredstva in so v SRS (2006) opredeljena kot sredstva v lasti ali finančnem najemu, ki se uporabljajo pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oziroma dajanju v najem ali za pisarniške namene ter se bodo po pričakovanjih uporabljala v več kot enem obračunskem obdobju.

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

- če iz najemne pogodbe nedvoumno izhaja, da se na koncu najema lastništvo nad sredstvom prenese na najemnika;
- najemnik ima možnost kupiti sredstvo po ceni, ki naj bi bila po pričakovanju precej nižja od poštene vrednosti na dan, ko to možnost lahko, na začetku najema pa je precej gotovo, da bo najemnik to možnost izrabil;
- trajanje najema se ujema z večjim delom dobe koristnosti sredstva, na koncu pa se lastništvo prenese ali ne;
- na začetku najema je sedanja vrednost najmanjše vsote najemnin večja ali enaka kot skoraj celotna poštena vrednost sredstva, ki je predmet najema;

- sklenjena je najemna pogodba, po kateri da najemodajalec v najem sredstvo, ki je zgrajeno ali izdelano izključno za potrebe najemnika in ima na koncu najema gospodarski pomen le zanj.

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

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

V primeru finančnega najema izkaže najemodajalec dano nepremičnino kot naložbeno nepremičnino in jo obravnava po SRS 6 (2006), dano premičnino pa kot dolgoročno terjatev do najemnikov. Po drugi strani pa najemnik sredstvo, vzeto v finančni najem, izkaže med svojimi opredmetenimi osnovnimi sredstvi. Nepremičnine, ki se gradijo ali razvijajo za prihodnjo uporabo kot naložbene nepremičnine, se do takrat obravnavajo kot opredmetena osnovna sredstva v gradnji ali izdelavi (SRS 1.62, 2006).

Vsi najemi, ki niso finančni, so poslovni. Pri poslovnem najemu pa najemodajalec izkazuje v najem dana sredstva kot svoja opredmetena osnovna sredstva. Najemnik pa izkazuje zgolj stroške najemnin.

Za opredmetena osnovna sredstva, ki se v bilanci stanja prikazujejo po knjigovodski vrednosti kot razliki med nabavno vrednostjo in popravkom vrednosti, je značilno, da sodelujejo v večih poslovnih procesih, pri čemer ohranjajo svojo prvotno obliko, svojo vrednost pa postopoma prenašajo na proizvode ali storitve.

Med opredmetena osnovna sredstva po SRS 1.2 (2006) štejemo:

- zemljišča,
- zgradbe,
- proizvodjalno in drugo opremo in
- biološka sredstva (osnovna čreda in večletni nasadi).

Zemljišče daje podjetju prostor za njegovo poslovno dejavnost, bodisi zato, da na njem stojijo zgradbe, bodisi zato, da na njem neposredno opravlja svojo dejavnost (denimo v kmetijstvu, rudarstvu).

Z *zgradbami* mislimo na objekte visoke gradnje (na primer skladišča, tovarne, upravne zgradbe), nizke gradnje (na primer ceste, telefonski vodi), vodne gradnje (na primer jezovi, vodni kanali) in rudarska dela gradbenega značaja (na primer vhod do vrtine).

Z *opremo* razumemo stroje, naprave in napeljave, sredstva prevoza in zvez, instrumente, orodja, inventar, laboratorijsko in drugo opremo. Stroji so lahko energetske ali delovne; energetske stroje proizvajajo ali pretvarjajo energijo, delovni pa obdelujejo, predelujejo ali

dodelujejo delovne predmete na različne tehnološke načine. Tudi naprave so lahko energetske, proizvodjalne ali prevozne (Turk, Melavc, 2001, str. 97).

Z *biološkimi sredstvi* mislimo na osnovno čredo in večletne nasade. Osnovna čreda obsega vso čredo, razen črede v pitanju. Sestavlja jo plemenska in delovna čreda. Večletni nasadi imajo biološko dobo trajanja daljšo od enega leta. Sem štejemo sadovnjake, vinograde, hmeljišča in druge večletne nasade.

2.3. RAZKRITJA K RAČUNOVODSKIM IZKAZOM, KI SE NANAŠAJO NA OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA

Za vsa podjetja so obvezna razkritja k računovodskim izkazom, ki jih kot takšna navaja zakon o gospodarskih družbah. Za podjetja, ki so zavezana k reviziji, pa so obvezna še nekatera dodatna razkritja, kot jih zahtevajo slovenski računovodski standardi. Ta razkritja so predpisana za vse pomembne zadeve. Naravo in stopnjo pomembnosti pa opredeli podjetje v svojih aktih.

Razkritja, ki se nanašajo na opredmetena osnovna sredstva, so opredeljena v SRS 1 (2006) – Opredmetena osnovna sredstva in SRS 13 (2006) – Stroški amortizacije in so v skladu s SRS 24 (2006) – Oblike bilance stanja za zunanje poslovno poročanje, v katerem so opredeljena razkritja za vse gospodarske kategorije, ter s SRS 25 (2006) – Oblike izkaza poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje.

Za posamezne kategorije opredmetenih osnovnih sredstev so potrebna razkritja (SRS 1.42, 2006):

- podlag za merjenje, uporabljenih pri ugotavljanju prevrednotene nabavne vrednosti;
- nabavne vrednosti oziroma prevrednotene nabavne vrednosti, nabranega amortizacijskega popravka vrednosti in nabrane izgube zaradi oslabitve na začetku in koncu obračunskega obdobja;
- sprememb knjigovodske vrednosti od začetka do konca obračunskega obdobja zaradi pridobitev, prekvalifikacij, odtujitev, amortizacije in/ali prevrednotenja. To pomeni, da morajo podjetja sestaviti preglednico gibanja osnovnih sredstev, ki vsebuje stanje na začetku leta po knjigovodski vrednosti, vse spremembe med letom in končno vrednost prav tako po knjigovodski vrednosti.

Poleg tega pa morajo podjetja v računovodskih izkazih razkriti še (SRS 1.43, 2006):

- obstoj in znesek pravnih omejitev ter opredmetena osnovna sredstva, zastavljena kot jamstvo za dolgove;
- računovodske usmeritve, uporabljene pri ocenjevanju stroškov razgradnje, odstranitve in obnovitve prostora, v katerem so opredmetena osnovna sredstva;
- znesek stroškov graditve in izdelave opredmetenih osnovnih sredstev ter
- znesek finančnih obvez za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev.

Za merjenje po pripoznavanju opredmetenega osnovnega sredstva mora podjetje za svojo računovodsko usmeritev izbrati ali model nabavne vrednosti ali model prevrednotenja. Če izbere slednjega, mora razkriti (SRS 1.44, 2006):

- dan, na katerega je bilo opravljeno prevrednotenje;
- podlago, uporabljeno pri prevrednotovanju;
- datum predzadnjega prevrednotenja;
- sodelovanje pooblaščenega ocenjevalca vrednosti;
- knjigovodsko vrednost, ki bi bila pripoznana, če bi se prevrednoteno sredstvo izkazovalo po modelu nabavne vrednosti.

V primeru, da pride do pripoznanja izgub zaradi oslabitve ali razveljavitve izgube zaradi oslabitve, se razkrijejo razlogi in učinki oslabitve oziroma razveljavitve oslabitve (SRS 1.45, 2006).

V zvezi s stroški amortizacije morajo podjetja, ki niso zavezana k reviziji, razkriti samo zakonsko določene informacije in podatke, preostala podjetja pa morajo za vse pomembne zadeve (naravo in stopnjo pomembnosti sama opredelijo v svojih aktih) oziroma skupine amortizirljivih sredstev razkriti (SRS 13.27, 2006):

- podlage za vrednotenje, uporabljene pri določanju zneskov, s katerimi se izkazujejo amortizirljiva sredstva;
- uporabljene metode amortiziranja;
- upoštevane dobe koristnosti ali amortizacijske stopnje;
- kosmati znesek vrednosti amortizirljivih sredstev in z njimi povezan popravek vrednosti.

3. RAČUNOVODSKI VIDIK POSLOVANJA Z OPREDMETENIMI OSNOVNIMI SREDSTVI

Računovodstvo osnovnih sredstev je v vseh podjetjih eden izmed glavnih sestavnih delov celotnega računovodstva, saj osnovna sredstva običajno predstavljajo razmeroma velik del sredstev v bilanci stanja, pravilnost njihovega vrednotenja in prenašanja vrednosti na poslovne učinke pa lahko močno vpliva na izkazovanje uspešnosti podjetja. Zemljišča, nepremičnine in oprema predstavljajo glavni vir sredstev prihodnjih zmožnosti storitev podjetja. Njihovo vrednotenje je za uporabnike izkazov zelo pomembno, saj predstavlja premoženje, ki bo podjetju na razpolago v prihodnosti in lahko kaže na nekatere pokazatelje bodoče likvidnosti in denarnih tokov (Schroeder, Clark, 1995, str. 307). Tudi odločitve v zvezi z osnovnimi sredstvi (pripoznavanje, vrednotenje, vzdrževanje, popravila, kasnejša vlaganja, odtujitve...) so zelo pomembne, saj vplivajo na zmožnost opravljanja dejavnosti podjetja v enakem oziroma večjem obsegu. Da bi podjetje lahko dosegalo zastavljene poslovne cilje v prihodnosti, mora računovodstvu osnovnih sredstev nameniti veliko pozornosti. Pri obravnavanju poslovanja z opredmetenimi osnovnimi sredstvi z računovodskega vidika sem se opirala na Uvod v SRS (2006), SRS 1 (2006) – Opredmetena osnovna sredstva in SRS 13 (2006) – Stroški amortizacije.

3.1. OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA

3.1.1 Pripoznavanje in začetno računovodsko merjenje opredmetenih osnovnih sredstev

Opredmeteno osnovno sredstvo se v bilanci stanja in poslovnih knjigah pripozna, če je verjetno, da bodo v prihodnosti pritekale gospodarske koristi, povezane z njim, in če je mogoče njegovo nabavno vrednost zanesljivo izmeriti. Podjetje pa lahko opredmeteno osnovno sredstvo pridobi za zagotavljanje varnosti ali varovanja okolja. Takšne pridobitve sicer ne povečajo neposredno prihodnjih gospodarskih koristi obstoječih opredmetenih osnovnih sredstev, a utegnejo biti potrebne, da bi podjetje pridobivalo prihodnje gospodarske koristi iz drugih svojih sredstev. Tudi takšna sredstva je treba pripoznati kot opredmetena osnovna sredstva, saj omogočajo prihodnje gospodarske koristi iz sredstev, povezanih z njimi, ki bodo pritekale v podjetje in bodo večje, kot bi bile, če do takšnih pridobitev sploh ne bi prišlo. Pripoznanje pa se odpravi ob odtujitvi ali če od njegove uporabe ali odtujitve ni več pričakovati prihodnjih gospodarskih koristi (SRS 1, 2006).

V poslovnih knjigah se opredmeteno osnovno sredstvo izkazuje posebej z nabavno oziroma prevrednoteno nabavno vrednostjo, posebej z amortizacijskim popravkom vrednosti in posebej z nabrano izgubo zaradi oslabitve. V bilanci stanja pa se izkazuje zgolj knjigovodska vrednost, ki je znesek, s katerim se sredstvo izkaže po odštetju vseh nabranih amortizacijskih popravkov vrednosti in nabranih izgub zaradi oslabitve.

Nabavna vrednost je znesek denarnih sredstev ali denarnih ustreznikov ali pa poštena vrednost drugih nadomestil, plačana oziroma dana za pridobitev sredstva v času njegove nabave ali gradnje ali, kjer je primerno, znesek, pripisan k temu sredstvu ob začetnem pripoznanju. Prevrednotena nabavna vrednost je zaradi prevrednotenja spremenjena nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, ki se meri po modelu prevrednotenja (SRS 1.46, 2006).

Opredmeteno osnovno sredstvo se ob začetnem pripoznanju ovrednoti po nabavni vrednosti. Kaj je vključeno v nabavno vrednost opredmetenega osnovnega sredstva pa je odvisno od načina pridobitve le-tega. Pridobimo ga lahko z nakupom, z lastno izgradnjo ali izdelavo, z zamenjavo, z državno podporo ali donacijo, s prevzemom drugega podjetja ali dela drugega podjetja in s finančnim najemom.

V primeru *nakupa opredmetenega osnovnega sredstva* njegovo nabavno vrednost sestavljajo (SRS 1.10, 2006):

- nakupna cena, zmanjšana za vse trgovinske in druge popuste,
- uvozne in nevračljive dajatve (sem sodi tudi davek na dodano vrednost, če se ta ne povrne),
- stroški, ki jih je mogoče neposredno pripisati njegovi usposobitvi za nameravano uporabo (zlasti stroški dovoza in namestitve),

- lahko tudi stroški izposojanja¹ v zvezi s pridobitvijo opredmetenega osnovnega sredstva do njegove usposobitve za uporabo, predvsem če nastaja dlje, kot traja obračunsko obdobje.

V primeru *lastne izgradnje ali izdelave opredmetenega osnovnega sredstva* njegovo nabavno vrednost sestavljajo:

- stroški, ki jih povzroči zgraditev ali izdelava tega sredstva,
- posredni stroški zgraditve ali izdelave tega sredstva, ki mu jih je mogoče pripisati,
- lahko tudi stroški izposojanja za njegovo zgraditev ali izdelavo in usposobitev za uporabo, predvsem če nastaja dlje, kot traja obračunsko obdobje.

Vendar pa nabavna vrednost tako pridobljenega opredmetenega osnovnega sredstva ne more biti večja od nabavne vrednosti sredstva v primeru nakupa.

V nabavno vrednost opredmetenega osnovnega sredstva pa lahko vključimo še:

- pri nepremičninah in opremi, začetno oceno stroškov razgradnje, odstranitve in obnovitve nahajališča ob pridobitvi ter stroške, ki se pojavijo v obdobju uporabe za namene, druge kot je proizvodnja zalog, in
- stroške preizkušanja delovanja sredstva, zmanjšane za morebitni postranski čisti izkupiček (na primer iz prodaje vzorcev, izdelanih na stopnji preizkušanja opreme). Upošteva se lahko le čisti izkupiček od prodaje proizvodov, ki nastanejo med spravljanjem sredstva na njegovo mesto in v primerno stanje (SRS 1.50, 2006).

Kadar gre za *pridobitev opredmetenega osnovnega sredstva z zamenjavo* za kako drugo nedenarno sredstvo ali za sredstvo, ki je deloma denarno in deloma nedenarno, se nabavna vrednost določi glede na pošteno vrednost² pridobljenega (prejetega) opredmetenega osnovnega sredstva. Če pa menjalni posel nima trgovalne vsebine ali pa če poštena vrednosti tako prejetega kot tudi danega sredstva ni mogoče zanesljivo izmeriti, se nabavna vrednost prejetega sredstva določi po knjigovodski vrednosti danega sredstva.

Pri *pridobitvi opredmetenega osnovnega sredstva z državo podporo ali donacijo* se sredstvo izkazuje po nabavni vrednosti, če ta ni znana, pa po pošteni vrednosti. Donacije in državne podpore se ne odštevajo od njihove nabavne vrednosti ampak se vštevajo med dolgoročne odložene prihodke in se porabljajo skladno z obračunano amortizacijo.

Opredmeteno osnovno sredstvo, pridobljeno s prevzemom drugega podjetja ali dela drugega podjetja, se izkazuje po pošteni vrednosti na dan prevzema.

Nabavna vrednost *opredmetenega osnovnega sredstva, pridobljenega s finančnim najemom*, je enaka pošteni vrednosti ali sedanji vrednosti najmanjše vsote najemnin, če je ta manjša. Z

¹ Stroški izposojanja so opredeljeni kot obresti in drugi stroški, ki nastajajo v podjetju v zvezi z izposojanjem finančnih sredstev za pridobitev opredmetenega osnovnega sredstva (SRS 1.46, 2006).

² 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 obveščenima in voljnima strankama v poslu, v katerem sta medsebojno neodvisni in enakopravni (Horvat, 2006, str. 15).

najmanjšo vsoto najemnin razumemo znesek, ki ga najemnik plača ali plačuje med trajanjem najema ter od katerega so odšteti stroški za storitve in davki, ki jih je moral najemodajalec plačati, a jih bo dobil vrnjene, in sicer pri najemniku skupaj z vsemi zneski, za katere jamči najemnik, z njim povezana stranka ali pa kaka druga neodvisna stranka. Pri izračunu sedanje vrednosti najmanjše vsote najemnin upoštevamo z najemom povezano obrestno mero, če jo je mogoče določiti, v nasprotnem primeru pa predpostavljamo obrestno mero za izposojanje, ki jo mora plačati najemnik. Z najemom povezana obrestna mera je obrestna mera, ki na začetku najema povzroči, da je sedanja vrednost seštevka najmanjše vsote najemnin in nezajamčene preostale vrednosti enaka pošteni vrednosti v najem danega sredstva in vseh začetnih neposrednih stroškov najemodajalca. Pri najemu predpostavljena obrestna mera pa je obrestna mera, ki bi jo najemnik moral plačati za podoben najem (SRS 1, 2006).

3.1.2 Prevrednotovanje (vrednotenje) opredmetenih osnovnih sredstev

Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev je sprememba njihove knjigovodske vrednosti zaradi uporabe modela prevrednotenja in zmanjšanje njihove knjigovodske vrednosti zaradi oslabitve (SRS 1.25, 2006).

SRS 1.24 (2006) določa, da mora podjetje za merjenje po pripoznanju opredmetenega osnovnega sredstva izbrati ali model nabavne vrednosti ali model prevrednotenja in izbrano računovodsko usmeritev uporabljati dosledno za celotno skupino opredmetenih osnovnih sredstev.

Podjetja izberejo model prevrednotenja predvsem za vrednotenje zemljišč in nepremičnin, medtem ko za vrednotenje strojev in druge opreme uporabljajo model nabavne vrednosti, saj prevrednotenje sredstev na vrednost višjo od nabavne vrednosti ni možna. Pri strojih in drugi opremi pa je v večini primerov realna nova nabavna vrednost višja od prvotne nabavne vrednosti. Torej, vrednotenje opredmetenega osnovnega sredstva po modelu prevrednotenja pride v poštev le v tistih primerih, ko zunanji dejavniki (na primer zviševanje tržne vrednosti zemljišč) vplivajo na višjo vrednost sredstev. Izhodišče za ocenjevanje o vrednotenju opredmetenih osnovnih sredstev je tržna vrednost sredstev. Nanjo uporabljen način in uporabljene amortizacijske stopnje oziroma obračun amortizacije in prevrednotenje sredstev zaradi oslabitve, ne morejo vplivati (Odar, 2006, str. 5).

Po *modelu nabavne vrednosti* je treba opredmeteno osnovno sredstvo razvidovati po njegovi nabavni vrednosti, zmanjšani za amortizacijski popravek vrednosti in nabrano izgubo zaradi oslabitve. Podjetja, ki izberejo ta model, in to ga večina, najprej vrednotijo osnovna sredstva po nabavni vrednosti, obračunavajo amortizacijo in v primerih, ko je nadomestljiva vrednost sredstva višja od knjigovodske vrednosti, vrednost sredstva oslabijo. Kot nadomestljiva vrednost se šteje poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje ali vrednost pri uporabi, odvisno od tega, katera je večja (SRS 1, 2006).

Če pa podjetje izbere *model prevrednotenja*, mora opredmeteno osnovno sredstvo razvidovati po prevrednotenem znesku, ki je njegova poštena vrednost na dan prevrednotenja, zmanjšana

za vsak kasnejši amortizacijski popravek vrednosti in kasnejše nabrane izgube zaradi oslabitve. Prevrednotenje mora biti dovolj redno, da se knjigovodska vrednost ne razlikuje bistveno od tiste, ki bi se ugotovila z uporabo poštene vrednosti na dan bilance stanja (SRS 1.26, 2006).

Pošteno vrednost zemljišč, zgradb in tudi opreme izmerimo na podlagi tržne vrednosti, ki jo ugotavljajo pooblaščen ocenjevalci vrednosti na način, ki temelji na mednarodnih standardih ocenjevanja vrednosti (Horvat, 2006, str. 17). SRS 1.28 (2006) določa, da kadar se opredmeteno osnovno sredstvo prevrednoti po modelu prevrednotenja, se na dan prevrednotenja njegova nabavna oziroma prevrednotena nabavna vrednost in amortizacijski popravek vrednosti prevrednotita, tako da se amortizacijski popravek vrednosti:

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

Znesek preračuna v zvezi s prevrednotenjem ali izločitvijo amortizacijskega popravka vrednosti oblikuje del povečanja ali zmanjšanja knjigovodske vrednosti.

Pri tem se postavi vprašanje, kateri model (a ali b) uporabiti v posameznih primerih uporabe modela prevrednotenja. Veljalo naj bi naslednje pravilo (Odar, 2006, str. 5):

- sorazmerno prevrednotenje nabavne vrednosti in popravka vrednosti se praviloma uporablja v vseh tistih primerih, kadar se sredstvo prevrednoti z uporabo nekega indeksa, metode in
- izločitev amortizacijskega popravka v breme nabavne vrednosti pa se uporablja predvsem pri zgradbah³.

Če se opredmeteno osnovno sredstvo prevrednoti, se mora prevrednotiti celotna skupina opredmetenih osnovnih sredstev, v katero spada (Horvat, 2006, str. 17).

3.1.3 Razdelitev opredmetenega osnovnega sredstva na sestavne dele

Če je nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva velika, se razporedi na njegove sestavne dele. Če imajo ti deli različne dobe koristnosti (na primer pri stavbi imajo zagotovo različne dobe koristnosti dvigala, streha, inštalacije,...) ali vzorce uporabe, pomembne v razmerju do celotne nabavne vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva, se obračuna vsak del posebej (Horvat, 2006, str. 16). To pomeni, da lahko za eno opredmeteno osnovno sredstvo določimo različne dobe koristnosti in načine amortiziranja, seveda pa moramo v takšnem primeru razdeliti tudi nabavno vrednost osnovnega sredstva na več funkcionalnih delov. SRS 1.11 (2006) določa, da se navedeno pravilo uporablja le pri pomembnih sredstvih;

³ Glej praktični primer, poglavje 5.1.

to je osnovnih sredstvih z veliko nabavno vrednostjo. Na podlagi teh določb lahko pričakujemo, da bodo na sestavne dele razdeljene predvsem zgradbe, veliki stroji v industriji in še vrsta drugih specifičnih opredmetenih osnovnih sredstev velikih vrednosti. Pri tem pa je treba omeniti, da bo moralo podjetje samo oceniti in v svojih računovodskih pravilih (na primer v pravilniku o računovodstvu) določiti, da bo osnovna sredstva velikih vrednosti (samo določi, kateri so kriteriji za določitev, da gre za velike vrednosti) razporedila na različne sestavne dele (v pravilniku je treba določiti temeljna pravila razporeditve opredmetenega osnovnega sredstva na sestavne dele)⁴ (Odar, 2006, str. 2-3).

3.1.4 Popravila opredmetenih osnovnih sredstev in nadomestni deli

Medtem, ko se popravila ali vzdrževanje opredmetenih osnovnih sredstev, ki so namenjena (je namenjeno) obnavljanju ali ohranjanju prihodnjih gospodarskih koristi, navadno pripoznajo kot stroški oziroma poslovni odhodki, pa se predvideni zneski stroškov rednih pregledov oziroma popravil opredmetenih osnovnih sredstev obravnavajo kot deli opredmetenih osnovnih sredstev (SRS 1.16, 2006). Marsikatero opredmeteno osnovno sredstvo je treba v okviru vzdrževalnih del tudi vzdrževati in opraviti redna popravila (remonte) v rokih, ki jih običajno določijo proizvajalci sredstev. V primerih, ko so redna popravila (remonti) obvezna in predstavljajo pomembno vrednost v razmerju do vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva, je treba oceniti izdatke rednih popravil in razdeliti vrednost opredmetenega osnovnega sredstva na sestavne dele z upoštevanjem ocenjene vrednosti rednih popravil⁵ (Odar, 2006, str. 3-4).

Nadomestni deli se kupujejo in z njimi zamenjujejo deli opredmetenih osnovnih sredstev za različne namene, ki so pogosto odvisni tudi od tehničnih okoliščin delovanja, zato se računovodsko obravnavajo v skladu z dejansko namembnostjo. Nadomestne dele večjih vrednosti praviloma obravnavamo kot opredmetena osnovna sredstva, ki se amortizirajo ne glede na začetek uporabe, nadomestne dele, ki se uporabljajo pri enem samem osnovnem sredstvu, pa amortiziramo v dobi koristnosti tega sredstva. Nadomestne dele, namenjene popravilom ali vzdrževanju, obravnavamo kot material za vzdrževanje, ki ga ob nabavi prenesemo v vrednost zalog materiala, po vgraditvi pa njihovo vrednost zmanjšamo v breme stroškov materiala (SRS 1.48, 2006).

3.1.5 Kasnejša vlaganja v opredmetena osnovna sredstva

Pripoznavanje kasnejših vlaganj v opredmetena osnovna sredstva je odvisno od učinka, ki ga imajo ti stroški na osnovno sredstvo.

Če stroški, povezani z opredmetenim osnovnim sredstvom, povečujejo prihodnje koristi sredstva v primerjavi s prvotno ocenjenimi, potem ti stroški povečujejo nabavno vrednost tega opredmetenega osnovnega sredstva in posledično vplivajo tudi na obračun amortizacije, kar

⁴ Glej praktični primer, poglavje 5.2.

⁵ Glej praktični primer, poglavje 5.3.

se odraža v povečanju stroška amortizacije, spremembi amortizacijske osnove in amortizacijske stopnje. Ti stroški oziroma vlaganja, naprimer, omogočajo kvalitetnejšo in cenejšo proizvodnjo, povečanje zmogljivosti, povečanje uporabne površine itd⁶ (Praktični vodič po računovodstvu, 2006).

Stroški, ki pa omogočajo podaljšanje prvotno opredeljene dobe koristnosti opredmetenega osnovnega sredstva, pa najprej zmanjšajo do takrat obračunani amortizacijski popravek njegove vrednosti (SRS 1.15, 2006). Kot primer lahko, denimo, navedemo generalno popravilo tovornega vozila, stroja, zamenjava strešne kritine itd⁷.

3.1.6 Opredmetena osnovna sredstva do 500 €

Po SRS 1.47 (2006) lahko podjetje opredmeteno osnovno sredstvo, katerega posamična nabavna vrednost po dobaviteljevem obračunu ne presega 500 evrov, izkazuje skupinsko kot drobnni inventar, drobnni inventar s posamično nabavno vrednostjo do 500 evrov pa kot material.

Glede na to, da standardi pojma drobnni inventar vsebinsko ne opredeljujejo, lahko sklepamo, da se osnovna sredstva, katerih posamična vrednost ne presega 500 evrov, izkazujejo v poslovnih knjigah posamično kot osnovna sredstva, skupinsko kot drobnni inventar ali kot material. Izbira je torej prepuščena podjetju. Najbolj enostavno je takšno osnovno sredstvo evidentirati kot drobnni inventar, katerega vrednost se v celoti všteva v strošek amortizacije v letu nabave, ali pa kot material, katerega vrednost v celoti preide med stroške materiala v letu nabave. Vendar pa je pri tem potrebno upoštevati vsaj slednje (Perme, 2006):

- če podjetje opravlja takšno dejavnost, pri kateri uporablja pretežno osnovna sredstva z visoko posamično vrednostjo in le manjše število osnovnih sredstev, katerih posamična vrednost ne presega 500 evrov, vsekakor lahko evidentira sredstva manjših vrednosti kot drobnni inventar ali celo kot strošek materiala, saj mu pretežni del stroškov amortizacije predstavlja amortizacija osnovnih sredstev velikih vrednosti;
- če pa se podjetje ukvarja z dejavnostjo, pri kateri uporablja pretežno osnovna sredstva manjših vrednosti, ta sredstva pa nabavlja časovno neenakomerno (na primer osnovna sredstva, ki jih uporablja gostinski lokal, kjer gre pretežno za večje število osnovnih sredstev manjših vrednosti, ki se nabavljajo oziroma nadomeščajo v večjih količinah vsakih nekaj let), je vredno razmisliti o tem, ali ne bi bilo bolj smiselno teh sredstev izkazovati kot osnovna sredstva in jih amortizirati glede na predvideno dobo njihove uporabe. S tem podjetje doseže, da se stroški amortizacije razporedijo enakomerno na daljše časovno obdobje oziroma skozi celotno dobo uporabe tega sredstva.

⁶ Glej praktični primer, poglavje 5.4.1.

⁷ Glej praktični primer, poglavje 5.4.2.

3.1.7 Nekratkoročna sredstva za prodajo (skupina za odtujitev)

Nekratkoročna sredstva (skupina za odtujitev) za prodajo so nekratkoročna sredstva (skupina za odtujitev), za katerih (katere) knjigovodsko vrednost se utemeljeno predvideva, da bo poravnana predvsem s prodajo v naslednjih dvanajstih mesecih, in ne z nadaljno uporabo. Takšno sredstvo se izmeri po knjigovodski vrednosti ali pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, in sicer po tisti, ki je manjša. Preden se sredstvo opredeli kot nekratkoročno sredstvo za prodajo, se zahteva tudi preverjanje oslabitve. Če knjigovodska vrednost ne presega poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, oslabitev ni potrebna (Praktični vodič po računovodstvu, 2006). Ko se sredstvo opredeli kot nekratkoročno sredstvo za prodajo se preneha amortizirati⁸.

3.1.8 Vlaganja v tuja opredmetena osnovna sredstva

Vlaganja v tuja opredmetena osnovna sredstva (vendar le v tista, ki imajo naravo investicij, kot na primer vlaganja v napeljavo centralne kurjave, talne obloge, predelne stene itd.) se opredelijo kot opredmetena osnovna sredstva, če izpolnjujejo naslednje pogoje:

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

Materialna vlaganja v tuja opredmetena osnovna sredstva praviloma našteje pogoje izpolnjujejo, zato jih obravnavamo kot opredmetena osnovna sredstva.

Če pa usredstveni stroški naložb v tuja opredmetena osnovna sredstva ne izpolnjujejo pogojev za samostojno pripoznavanje opredmetenih osnovnih sredstev oziroma delov teh sredstev, jih obravnavamo kot neopredmetena sredstva (Hieng, 2006, str. 10).

3.2. STROŠKI AMORTIZACIJE

Stroški amortizacije so zneski nabavne vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev s končnimi dobami koristnosti, ki v posameznih obračunskih obdobjih prehajajo iz teh sredstev v nastajajoče poslovne učinke. Lahko se zadržujejo v vrednosti nedokončane proizvodnje in proizvodov, preden se pojavijo med poslovnimi odhodki in vplivajo na poslovni izid posameznega obračunskega obdobja (SRS 13, 2006).

Stroške amortizacije povzročajo amortizirljiva sredstva. Za ta sredstva je značilno, da jih namerava podjetje uporabljati več kot eno poslovno leto, da imajo omejeno dobo koristnosti ter da jih ima podjetje za uporabo pri proizvodnji ali dobavljanju proizvodov in storitev, za posojanje drugim za plačilo ali za druge namene (Zupančič, 2002, str. 80). Podjetje jih pridobi s finančnim najemom ali pa jih ima v lasti.

⁸ Glej praktični primer, poglavje 5.5.

Amortiziranje je razporejanje vrednosti amortizirljivega sredstva na zneske, v katerih ga v ocenjeni dobi njegove koristnosti postopoma zapušča in ki pomenijo stroške. Amortizacija pa je znesek, ki v posameznem obračunskem obdobju zapusti amortizirljivo sredstvo in je tedanji strošek. Amortizacija se obračunava posamično, skupinsko pa se lahko samo pri drobnem inventarju iste vrste ali podobnega namena. Amortizacijo je potrebno obračunavati tudi, če se opredmeteno osnovno sredstvo ne uporablja več ali je izločeno iz uporabe, dokler ni v celoti amortizirano (SRS 13, 2006).

Opredmeteno osnovno sredstvo se začne amortizirati prvi dan naslednjega meseca potem, ko je razpoložljivo za uporabo (SRS 1.22, 2006). Torej ne glede na to ali se dejansko že uporablja ali ne. Za nepremičnino smatramo, da je razpoložljiva za uporabo takrat, ko zanjo pridobimo uporabno dovoljenje. Pri tem gre opozoriti na SRS 13.28 (2006), ki pravi, da so zemljišča in nepremičnine ločljiva sredstva in se obravnavajo posebej, četudi so pridobljena skupaj.

Stroškov amortizacije pa ne obračunavamo od (SRS 1.53, 2006):

- zemljišč (razen nekaterih zemljišč, kot so kamnolomi in odlagališča odpadkov), ki imajo neomejeno dobo koristnosti. Če pa so v nabavno vrednost zemljišča všteti stroški razgradnje, odstranitve in obnove mesta, stroškovni del sredstva amortiziramo v obdobju pridobivanja koristi iz teh stroškov (Horvat, 2006a, str. 11),
- drugih naravnih bogastev,
- opredmetenih osnovnih sredstev do začetka obračunavanja amortizacije,
- opredmetenih osnovnih sredstev kulturnega, zgodovinskega ali umetniškega pomena,
- spodnjega ustroja železniških prog, cest, letališč in podobnega ter
- drugih opredmetenih osnovnih sredstev, katerih uporaba ni časovno omejena.

Da lahko ugotovimo strošek amortizacije moramo za vsako amortizirljivo sredstvo določiti metodo amortiziranja, amortizacijsko osnovo in dobo koristnosti sredstva.

3.2.1 Metode amortiziranja

Po SRS 1.18 (2006) izberemo tisto metodo amortiziranja, ki najbolj ustreza pričakovanemu vzorcu uporabe bodočih gospodarskih koristi od amortizirljivega sredstva. Izbiramo lahko med tremi metodami, in sicer:

- ***metodo enakomernega časovnega amortiziranja***

Enakomerno časovno amortiziranje izhaja iz predpostavke, da se amortizacija obračunava glede na dobo koristnosti sredstva in ne glede na intenzivnost njegove uporabe. Uporabljamo jo pri tistih opredmetenih osnovnih sredstvih, kjer predpostavljamo, da sredstvo prenaša svojo vrednost na poslovne učinke enakomerno znotraj svoje dobe koristnosti. Letni znesek amortizacije je znotraj dobe koristnosti vedno enak.

▪ ***metodo padajočega časovnega amortiziranja***

Če menimo, da prenaša amortizirljivo sredstvo na poslovne učinke vsako leto manj svoje vrednosti, uporabimo metodo padajočega časovnega amortiziranja. Ta metoda je primerna za sredstva, katerih zmogljivosti iz leta v leto upadajo in tistih, ki so izpostavljena nenadnemu tehničnemu ali ekonomskemu staranju. Letni znesek amortizacije je največji v prvem in najmanjši v zadnjem letu dobe koristnosti sredstva.

▪ ***metodo proizvedenih enot (uporabnostno oziroma funkcionalno amortiziranje)***

Podjetje lahko izbere tudi metodo proizvedenih enot, ki temelji na fizičnem obrabljanju sredstva, ki je neposredno odvisno od njegove uporabe (obsega proizvodnje ali opravljanja storitev)(Zupančič, 2002, str. 83). Bistvo metode je v tem, da vzpostavljamo neposredno odvisnost med obsegom dejanskega izkoriščanja amortizirljivega sredstva med poslovnim letom in višino letne amortizacije sredstva. Znesek amortizacije v posameznem obdobju je odvisen od uporabe osnovnega sredstva in je lahko v primeru, da ni proizvodnje tudi nič.

Če vzorca ni mogoče zanesljivo ugotoviti, uporabimo metodo enakomernega časovnega amortiziranja. Večina podjetij se odloči prav za to metodo, saj je najenostavnejša za uporabo, razloge za takšno odločitev pa gre iskati tudi v določbah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb.

Podjetje lahko pri izbiri metode amortiziranja opredeli enako metodo za vsa opredmetena osnovna sredstva ali pa določi za različne vrste osnovnih sredstev različne metode. Metodo amortiziranja, ki jo izbere, mora dosledno uporabljati iz obračunskega obdobja v obračunsko obdobje. Uporabljen metodo amortiziranja pa mora pregledati vsaj ob koncu vsakega poslovnega leta in če se pričakovani vzorec uporabe bodočih gospodarskih koristi, izvirajočih iz amortizirljivega sredstva, bistveno spremeni, mora metodo amortiziranja spremeniti tako, da ustreza spremenjenemu vzorcu. Takšna sprememba se obravnava kot sprememba računovodske ocene (Horvat, 2006a, str. 10).

3.2.2 Amortizacijska osnova

Amortizacijska osnova je vrednost, od katere se obračunava amortizacija in je pri enakomernem časovnem amortiziranju enaka amortizirljivemu znesku, pri padajočem časovnem amortiziranju pa je lahko enaka vsakokratni knjigovodski vrednosti.

Amortizirljivi znesek je nabavna vrednost, popravljena pri prevrednotenju sredstva in zmanjšana za ocenjeno preostalo vrednost. Preostala vrednost, to je ocenjeni znesek, ki bi ga podjetje na ta dan prejelo za odtujitev sredstva, po zmanjšanju za pričakovane stroške odtujitve, če bi starost in stanje sredstva že nakazovala konec njegove dobe koristnosti, se praviloma upošteva le pri pomembnih postavkah, pri čemer se upoštevajo tudi stroški likvidacije opredmetenega osnovnega sredstva. Če so stroški likvidacije večji od ocenjene preostale vrednosti, se preostala vrednost pri amortiziranju ne upošteva. Preostala vrednost se mora preveriti najmanj na koncu vsakega poslovnega leta (SRS, 2006).

3.2.3 Doba koristnosti sredstva

Doba koristnosti nam pove, kako dolgo bo amortizirljivo sredstvo prenašalo svojo vrednost na proizvode in storitve oziroma na koliko proizvodov in storitev bo predvidoma preneslo svojo vrednost. Doba koristnosti posameznega amortizirljivega sredstva je odvisna od (Hočevar, Igličar, Zaman, 2002, str. 78):

- *pričakovanega fizičnega izrabljanja* – pričakovanega zmanjšanja uporabnosti sredstva zaradi poškodb njegovih delov, do katerih prihaja zaradi sodelovanja pri poslovnem procesu,
- *pričakovanega tehničnega staranja* – možnosti pojava novih tehničnih rešitev,
- *pričakovanega ekonomskega staranja* – možnosti sprememb na trgu proizvodov in predmetov dela ter
- *pričakovanih zakonskih in drugih omejitev uporabe*.

Kot doba koristnosti posameznega sredstva je treba upoštevati tisto, ki bi bila glede na posameznega izmed naštetih dejavnikov najkrajša⁹ (Zupančič, 2002, str. 82).

3.2.4 Amortizacijska stopnja

Amortizacijska stopnja je v odstotku izražen delež vrednosti sredstva, ki ga le-to izgubi v posameznem letu tekom svoje dobe koristnosti.

Pri enakomernem časovnem amortiziranju je amortizacijska stopnja razmerje med vrednostjo, ki se v posameznih letih prenaša na poslovne učinke, in amortizacijsko osnovo, pri padajočem časovnem amortiziranju pa je lahko tudi razmerje med preostalo dobo koristnosti in celotno dobo koristnosti (SRS 13.26, 2006).

Amortizacijske stopnje so pri enakomernem časovnem amortiziranju skozi vsa leta uporabe enake, pri padajočem časovnem amortiziranju pa so iz leta v leto nižje (njihova vsota v dobi koristnosti pa mora biti enaka 100%).

Amortizacijske stopnje, ki so predpisane pri sestavljanju davčne prijave, niso tudi podlaga za amortiziranje v knjigovodskih razvidih poslovnega izida (SRS 13.32, 2006). Ker pa davčna zakonodaja glede priznavanja odhodkov amortizacije določa posebne pogoje, med katere sodi tudi določitev najvišjih amortizacijskih stopenj, se v praksi, v izogib prevelikemu administriranju, veliko podjetij odloči za amortiziranje po davčni zakonodaji in tako uporablja za obračun amortizacije predpisane najvišje letne amortizacijske stopnje (Kruhar-Puc, Galič, 2006, str. 13).

⁹ Glej praktični primer, poglavje 5.6.1.

3.2.5 Odloženi davki pri amortizaciji

Področje odloženih davkov¹⁰, se je v teoriji začelo proučevati in razvijati prav zaradi razlik med amortizacijo za poslovne namene in davčno priznano amortizacijo (Hieng, 2006, str. 22). Kadar podjetje obračunava amortizacijo za poslovne namene po drugačnih amortizacijskih stopnjah kot za davčne namene, pride do razlike med knjigovodsko in davčno vrednostjo osnovnega sredstva. Zaradi te razlike mora podjetje konec vsakega leta obračunati odloženi davek. Če je amortizacijska stopnja za poslovne namene *manjša* od amortizacijske stopnje za davčne namene, potem je knjigovodska vrednost osnovnega sredstva konec vsakega leta *večja* od njegove davčne vrednosti in zaradi tega bo podjetje pripoznalo *odloženo obveznost za davek*¹¹. Če pa je amortizacijska stopnja za poslovne namene *večja* od amortizacijske stopnje za davčne namene, potem je knjigovodska vrednost osnovnega sredstva konec vsakega leta *manjša* od njegove davčne vrednosti in zaradi tega bo podjetje pripoznalo *odloženo terjatev za davek*¹².

Davčna vrednost osnovnega sredstva je tisti znesek, ki se bo pri naslednjih davčnih obračunih davka odštel od vsake obdavčljive gospodarske koristi, ki priteče v podjetje, kadar se z njo povrne knjigovodska vrednost osnovnega sredstva (torej ob uporabi, zamenjavi, odtujitvi sredstva ali takrat, ko se na drugi podlagi sredstvo preneha pripoznavati v poslovnih knjigah) (Jerman, 2006, str. 1).

4. DAVČNI VIDIK POSLOVANJA Z OPREDMETENIMI OSNOVNIMI SREDSTVI

Davčna zakonodaja se pri določilih za namene davčnega poročanja in izdelave davčnih izkazov sicer usmerja na uporabo računovodskih standardov, vendar pa v praksi spoštovanje davčnih pravil na eni strani in spoštovanje računovodskih pravil na drugi strani, vodi do stalnih razlik med računovodskim in davčnim dobičkom oziroma davčno osnovo. Zato skušam v tem poglavju najprej odgovoriti na vprašanje, ali so odhodki, ki se nanašajo na opredmetena osnovna sredstva, ugotovljeni na podlagi uporabe računovodskih standardov tudi davčno priznani. Ker pa zakon omogoča podjetjem znižanje dobljene davčne osnove z izrabo različnih davčnih olajšav, med katerimi je tudi olajšava povezana z investicijami v opredmetena osnovna sredstva, je ta podrobneje predstavljena v nadaljevanju tega poglavja. Za konec je še opisano, kako mora podjetje postopati v primeru ugotovljenega primanjkljaja opredmetenega osnovnega sredstva, za katerega je ob pridobitvi v celoti ali deloma uveljavljalo odbitek vstopnega davka na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV).

¹⁰ Področje odloženih davkov je v SRS urejeno v Uvodu v SRS (točka 11), v SRS 5, v SRS 9 ter v SRS 19, kjer se lahko podrobneje seznanite z njihovo vsebino.

¹¹ Glej praktični primer, poglavje 5.7.1.

¹² Glej praktični primer, poglavje 5.7.2.

4.1. OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA

4.1.1 Prevrednotovanje (vrednotenje) opredmetenih osnovnih sredstev

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

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

Strošek amortizacije je praviloma davčno priznan, odhodek na podlagi oslabitve pa šele, ko je sredstvo prodano ali kako drugače odtujeno oziroma ko je odpravljeno njegovo pripoznanje. Oslabitev se pri modelu prevrednotenja obravnava kot odhodek le, kolikor presega že oblikovani in v kapitalu pripoznani presežek iz prevrednotenja na večjo pošteno vrednost; če tega ni, se v celoti pripozna kot odhodek.

Prevrednotenje na pošteno vrednost pa se prizna neposredno v kapitalu, kot presežek iz prevrednotenja, in v naslednjih letih (najprej) povzroči, da se davčna osnova zmanjša zaradi večje davčno priznane amortizacije, ki se obračunava od prevrednotene nabavne vrednosti, kasneje (ob odtujitvi oziroma odpravi pripoznanja sredstva) pa, da se poveča, ko se odpravljene presežek iz prevrednotenja prenese v preneseni poslovni izid in hkrati v šteje tudi v davčno osnovo.

Vprašanja pa se zastavijo ob izbiri načina prevrednotenja opredmetenega osnovnega sredstva na pošteno vrednost. SRS 1.28 (2006) namreč pri modelu prevrednotenja dopušča dve možnosti:

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

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

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

4.1.2 Razdelitev opredmetenega osnovnega sredstva na sestavne dele

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

Kako pa je z davčnim priznavanjem amortizacije sestavnih delov opredmetenega osnovnega sredstva? Glede davčnega priznavanja amortizacije obračunane po različnih stopnjah, bi se sicer lahko pojavilo vprašanje, ali se amortizacija takega dela davčno prizna v obračunani velikosti, čeprav amortizacijska stopnja morda presega predpisano iz 26. člena Zakona o davku od dohodka pravnih oseb (v nadaljevanju ZDDPO-1), 2006. Ker pa deli opredmetenih osnovnih sredstev niso samostojna sredstva, temveč so le njihove sestavine, z davčnim priznavanjem ne bi smelo biti težav, če skupni znesek amortizacije vseh delov ne preseže zneska amortizacije po predpisani stopnji iz 26. člena ZDDPO-1, 2006 (Hieng, 2006, str. 8), če pa ga, potem lahko govorimo o (začasno) davčno nepriznanem strošku amortizacije¹³.

4.1.3 Popravila opredmetenih osnovnih sredstev

Ker se po SRS 1.16 (2006) predvideni zneski stroškov rednih pregledov oziroma popravil opredmetenih osnovnih sredstev obravnavajo kot deli opredmetenih osnovnih sredstev je davčna problematika enaka kot v poglavju 4.1.2. Torej, če se deli opredmetenega osnovnega sredstva amortizirajo po stopnji, višji od amortizacijske stopnje opredmetenega osnovnega sredstva, katerega del so, je potrebo za davčne namene obravnavati amortizacijo sredstva kot seštevek obeh. In le če seštevek obeh presega znesek, izračunan po predpisani stopnji iz 26. člena ZDDPO-1, 2006, lahko govorimo o (začasno) davčno nepriznanem strošku amortizacije¹⁴.

4.1.4 Opredmetena osnovna sredstva do 500 €

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

Če se podjetje ukvarja z dejavnostjo (naprimer z gostinsko dejavnostjo), pri kateri uporablja pretežno osnovna sredstva manjših vrednosti, in ki jih nabavlja časovno neenakomerno, je vredno razmisliti o tem, ali ne bi bilo bolj smiselno teh sredstev izkazovati kot osnovna sredstva in jih amortizirati glede na predvideno dobo koristnosti. S tem podjetje doseže, da se stroški amortizacije razporedijo enakomerno skozi celotno dobo uporabe tega sredstva, kar je

¹³ Glej praktični primer, poglavje 5.2.

¹⁴ Glej praktični primer, poglavje 5.3.

vsekakor smiselno, saj nenazadnje ta sredstva sodelujejo pri ustvarjanju prihodkov v več obračunskih oziroma davčnih obdobjih. Če pa sredstva evidentira kot drobni inventar in v letu nabave kot strošek izkaže njihovo celotno vrednost, ima sicer v letu njihove nabave visoke stroške, vendar pa ima v preostalih letih iz uporabe teh sredstev le prihodke in nič stroškov. To pa pomeni, da ima v letu nabave sredstev sicer nižjo davčno osnovo, v preostalih letih uporabe pa višjo, kot bi jo imel, če bi sredstva izkazoval kot osnovna sredstva.

V zvezi z osnovnimi sredstvi, ki jih podjetje evidentira kot strošek materiala, se lahko pojavi tudi vprašanje davčnega priznavanja drugih stroškov, ki so povezani z uporabo teh osnovnih sredstev, in se pojavijo v dobi njihove uporabe. Če namreč osnovno sredstvo obravnavamo kot strošek, to sredstvo ni evidentirano niti v registru osnovnih sredstev niti kot drobni inventar, zato je oteženo dokazovanje povezanosti stroška, ki se pojavi v dobi njegove uporabe (npr. stroška popravila), s tem sredstvom. Podjetje sicer lahko vodi nekakšno pomožno evidenco osnovnih sredstev, ki jih je z vidika stroškov obravnaval kot material oziroma stroške materiala, a v tem primeru je popolnoma vseeno, če takšna sredstva ob njihovi nabavi evidentira kot drobni inventar in se izogne vprašanju povezanosti morebitnih dodatnih stroškov z obstoječimi sredstvi drobnega inventarja (Perme, 2006).

Torej, če se podjetje odloči, da bo sredstva, katerih posamična nabavna vrednost ne presega 500 evrov, izkazovalo kot opredmetena osnovna sredstva, se ravna po petem odstavku 26. člena ZDDPO-1, 2006, ki določa, da se pri opredmetenem osnovnem sredstvu, katerega doba uporabnosti je daljša od enega leta in katerega posamična nabavna vrednost ne presega 500 evrov, kot odhodek ob prenosu v uporabo prizna odpis celotne nabavne vrednosti. To pomeni, da se podjetju za davčne namene kot odhodek prizna odpis celotne nabavne vrednosti, čeprav podjetje za poslovne namene sredstva ni v celoti odpisal in bo naprimer za poslovne namene obračunal amortizacijo po stopnjah iz tega člena ali po morebitnih drugih stopnjah. Lahko pa bo tudi za davčne namene obračunaval amortizacijo na način in po stopnjah iz tega člena in tako obračunana amortizacija bo davčno priznan odhodek. Ne glede na to, kako bo podjetje za poslovne namene obračunavalo amortizacijo, se za davčne namene prizna ali odpis celotne nabavne vrednosti ob prenosu v uporabo ali pa obračun amortizacije po stopnjah in na način, kakor je določeno v 26. členu ZDDPO-1, 2006 (Davčno priznavanje stroškov amortizacije za leti 2005 in 2006, 2006).

4.1.5 Nekratkoročna sredstva za prodajo (skupina za odtujitev)

Če je poštena vrednost sredstva, ki ga namerava podjetje prodati v naslednjih dvanajstih mesecih, manjša od knjigovodske, podjetje pripozna prevrednotovalne poslovne odhodke, ki pa niso davčno priznani oziroma bodo priznani kasneje, ob prodaji (Hieng, 2006, str. 9).

4.2. STROŠKI AMORTIZACIJE

Prvi štirje odstavki 26. člen ZDDPO-1, 2006, določajo, da se amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev prizna kot odhodek največ do zneska, obračunanega z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja ter najvišje letne amortizacijske stopnje, pri čemer se mora amortizacija obračunavati posamično.

Ni torej pomembno, po kateri metodi in po kakšnih amortizacijskih stopnjah podjetje obračunava amortizacijo za poslovne namene. Če bo podjetje od posameznih sredstev obračunavalo amortizacijo po stopnjah, višjih ali nižjih od predpisanih (naprimer računalniško opremo po 25% stopnji), oziroma po metodi, drugačni od predpisane (naprimer po metodi padajoče amortizacije) bo moralo za davčne namene voditi ločeno evidenco sredstev in v njej ločeno obračunavati amortizacijo na način, določen v tem členu. Amortizacijo lahko za davčne namene obračunavajo tudi v času, ko se iz kakršnegakoli razloga obračunavanje amortizacije za poslovne potrebe prekine (naprimer če proizvodnja stoji, podjetje pa je za obračunavanje amortizacije izbralo metodo proizvedenih enot)(Hieng, 2006, str. 21-22).

Najvišje za davčne namene predpisane letne amortizacijske stopnje, ki se nanašajo na opredmetena osnovna sredstva, po posameznih amortizacijskih skupinah so (ZDDPO-1, 2006):

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

Sedmi odstavek 26. člena ZDDPO-1, 2006, pa določa, da se pri prodaji ali drugačni odtujitvi sredstva pred dokončno obračunano amortizacijo po tem členu prihodki in odhodki upoštevajo tako, da ni možnosti njihovega neupoštevanja ali dvakratnega upoštevanja. Navedena določba je posledica določbe, ki omogoča podjetjem obračunavanje amortizacije za poslovne namene po drugačnih stopnjah kakor za davčne namene. Pri obračunavanju amortizacije za poslovne namene po višjih oziroma nižjih stopnjah od stopenj, ki so določene z ZDDPO-1, 2006, se ob prodaji, drugačni odtujitvi ali odpravi pripoznanja sredstva upošteva davčna vrednost tega sredstva in ne knjigovodska. Davčna vrednost sredstva je nabavna vrednost, zmanjšana za amortizacijo, obračunano na način in po stopnjah iz ZDDPO-1, 2006¹⁵ (Davčno priznavanje stroškov amortizacije za leti 2005 in 2006, 2006).

Pogosta napaka, ki jo napravijo podjetja pri obračunavanju amortizacije in njenem davčnem priznavanju pa je ta, da sicer zadostijo zakonskim določbam (izberejo metodo enakomernega časovnega amortiziranja in zakonsko predpisano amortizacijsko stopnjo) vendar pa to storijo

¹⁵ Glej praktična primera, poglavje 5.6.1 in 5.6.2.

za opredmeteno osnovno sredstvo, ki to po SRS (2006) sploh ni. Če naprimer podjetje, katerega edina in osnovna registrirana dejavnost je projektiranje, kupi jadrnico in jo v svojih poslovnih knjigah evidentira kot opredmeteno osnovno sredstvo, zanjo obračunava stroške amortizacije in jih knjiži med davčno priznane odhodke obračunskega obdobja, je že v samem začetku naredilo napako, saj je zmotno pripoznalo jadrnico kot opredmeteno osnovno sredstvo v duhu SRS 13 (2006), ker iz nje ne izhajajo nobene gospodarske koristi in s pomočjo nje ne nastajajo nobeni poslovni učinki. Glede davčnega priznavanja odhodkov pa 20. člen ZDDPO-1, 2006, natančno določa, da se za ugotavljanje dobička priznajo samo tisti odhodki, ki so potrebi za pridobitev prihodkov, ki so obdavčeni s tem zakonom. Odhodki, ki niso potrebni za pridobitev prihodkov, so odhodki, za katere glede na dejstva in okoliščine izhaja, da niso neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti in niso posledica opravljanja dejavnosti, imajo značaj privatnosti in niso skladni z običajno poslovno prakso. V primeru inšpekcijskega pregleda, bi inšpektor na osnovi teh zakonskih določil ugotovil, da je glede na dejavnost podjetja, strošek amortizacije davčno nepriznan odhodek (Kruhar-Puc, Galič, 2006, str. 11).

4.3. DAVČNE OLAJŠAVE ZA VLAGANJA, VKLJUČNO Z VLAGANJI V RAZISKAVE IN RAZVOJ

V ZDDPO-1, 2006, najdemo različne davčne olajšave, ki jih lahko podjetja koristijo, če izpolnjujejo pogoje, zapisane v tem zakonu. Podjetja jih seveda koristijo v največji možni meri, saj si z njimi zmanjšujejo davčno osnovo, kar pomeni manjše plačilo davka od dobička, to pa je tudi eden izmed ciljev vsakega podjetja. Med temi olajšavami je tudi olajšava, ki je namenjena tistim, ki investirajo v opredmetena osnovna sredstva.

Podjetje lahko v davčnem obdobju koristi davčne olajšave za investiranje največ do višine davčne osnove, za neizkoriščen del davčne olajšave v davčnem obdobju pa lahko zmanjšuje davčno osnovo v naslednjih petih davčnih obdobjih (vsakokrat največ do višine davčne osnove davčnega obdobja). Pri zmanjšanju davčne osnove na račun neizkoriščenega dela davčne olajšave iz preteklih davčnih obdobj se davčna osnova najprej zmanjša za neizkoriščen del davčne olajšave starejšega datuma.

Četrty odstavek 49. člena ZDDPO-1, 2006, določa, da v primeru, da podjetje opredmeteno osnovno sredstvo, za katero je izkoristil davčno olajšavo, proda, odtuji ali prenese izven Sloveniji prej kot v treh letih po letu, za katerega je izkoristil davčno olajšavo, mora za znesek izkoriščene davčne olajšave povečati davčno osnovo, in sicer v letu prodaje oziroma odtujitve ali prenosa sredstva.

Davčno olajšavo je možno uveljavljati tudi za opredmeteno osnovno sredstvo pridobljeno na podlagi finančnega najema, če pa podjetje kot najemojemalec izgubi pravico do uporabe osnovnega sredstva, se mora ravnati po določbah četrtega odstavka 49. člena ZDDPO-1, 2006.

Davčne olajšave pa ni možno uveljavljati od nakupa tistih osnovnih sredstev, ki ne predstavljajo neposrednega pogoja za opravljanje dejavnosti ali posledico opravljanja te dejavnosti.

4.3.1 Davčne olajšave za vlaganja

Na podlagi prvega odstavka 49. člena ZDDPO-1, 2006, lahko zavezanec uveljavlja zmanjšanje davčne osnove v višini 10 odstotkov investiranega zneska v računalniško in ostalo opremo ter neopredmetena dolgoročna sredstva. Pri tem pa so izvzeta vlaganja v nepremičnine, pohištvo, pisarniško opremo in osebna vozila¹⁶.

4.3.2 Davčne olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj

Na podlagi drugega odstavka 49. člena ZDDPO-1, 2006, lahko zavezanec uveljavlja davčno olajšavo za vlaganja v raziskave in razvoj, in to v višini 20 odstotkov zneska teh vlaganj. Navedena davčna olajšava pomeni dodatno olajšavo k olajšavi po prvem odstavku 49. člena tega zakona, ki jo je za leti 2006 in 2007 možno uveljaviti v višini 20 odstotkov investiranega zneska.

Pri ugotavljanju zneska, za katerega lahko zavezanec uveljavlja davčno olajšavo za vlaganja v raziskave in razvoj, se upoštevajo vlaganja v notranje raziskovalno-razvojne dejavnosti zavezanca in nakup raziskovalno-razvojnih storitev, ki jih izvajajo druge osebe, vključno s povezanimi osebami, oziroma druge javne ali zasebne raziskovalne organizacije. Pri tem se upoštevajo zneski za takšna vlaganja, ki so v skladu z določbami ZDDPO-1, 2006, o določanju davčne osnove.

Davčna olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj se pripozna ob pogoju, da se vlaganja v raziskave in razvoj, ki se lahko kvalificirajo za olajšavo, poprej opredeljena v poslovnem načrtu ali posebnem razvojnem projektu oziroma programu podjetja, in to podrobno in tako, da je možno pozneje spremljati in preverjati skladnost s projektom oziroma razvojnim programom (Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, 2006).

Pri notranje raziskovalni dejavnosti to pomeni izvirno in sistematično raziskovanje znotraj podjetja, namenjeno pridobivanju novega znanja, ki je relevantno za razvoj inovacij v podjetju in vključuje iskanje različnih možnih širših in specifičnih novih rešitev pri materialih, napravah, proizvodih, procesih, sistemih in pri storitvah. Notranja razvojna dejavnost pa pomeni sistematično uporabo znanja, pridobljenega z raziskovanjem ali praktičnimi izkušnjami za razvoj novih ali bistveno izboljšanih materialov, naprav, proizvodov, procesov, sistemov ali storitev (Olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj-izvajanje drugega odstavka 49. člena ZDDPO-1, 2006).

Vlaganja v notranje raziskovalno-razvojne dejavnosti podjetja vključujejo:

- stroške izobraževanja, izključno za potrebe raziskovalno-razvojnih projektov v podjetju,

¹⁶ Glej praktične primere, poglavja 5.2, 5.3, 5.4, 5.7.

- stroške dela oseb, ki delajo na konkretnih raziskovalnih oziroma razvojnih projektih v podjetju v danem obdobju,
- nakup raziskovalno-razvojne opreme, ki se izključno in stalno uporablja pri izvajanju raziskovalno-razvojne dejavnosti podjetja,
- materialne stroške, povezane z raziskovalno-razvojno dejavnostjo, vključno s stroški podpornih storitev za to dejavnost,
- stroške, povezane z zaščito intelektualne lastnine, ki neposredno izhajajo iz raziskovalno-razvojnih dejavnosti podjetja.

Vlaganja v nakup raziskovalno-razvojnih storitev vključujejo stroške pogodb z zunanjimi strokovnjaki in raziskovalci, ki delajo na raziskovalno-razvojnem projektu oziroma programu podjetja, in stroške pogodb za izvajanje raziskovalno-razvojnih aktivnosti, sklenjenih z raziskovalno-razvojnimi organizacijami in drugimi osebami, registriranimi za opravljanje raziskovalno-razvojnih dejavnosti. Med vlaganja v nakup raziskovalno-razvojnih storitev ne sodi nakup licenc (Pravilnik o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj, 2006).

4.4. POPRAVEK ODBITKA VSTOPNEGA DAVKA NA DODANO VREDNOST

Popisna komisija začne popisovati opredmetena osnovna sredstva praviloma v januarja, ko so knjiženi vsi poslovni dogodki za preteklo obračunsko obdobje. Opredmetena osnovna sredstva se popisujejo posamično, pri čemer je treba ločeno popisati opredmetena osnovna sredstva, ki so poškodovana ali celo uničena in taka, ki se ne uporabljajo več.

V primeru, da se pri popisu ugotovi primanjkljaj, lahko podjetje za primanjkljaj bremeni lastna sredstva ali pa odgovorne zaposlene. Če za primanjkljaj ni odgovoren zaposleni, tak primanjkljaj povečuje prevrednotovalne poslovne odhodke, od ugotovljene tržne vrednosti (takega že rabljenega) manjkajočega sredstva pa se mora obračunati DDV. Če pa je za primanjkljaj odgovoren zaposleni, potem primanjkljaj predstavlja kratkoročno terjatev do zaposlenega, od zaračunane vrednosti zaposlenemu pa se obračuna DDV¹⁷.

Zakon o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju ZDDV), 2006, v 5. členu določa, da se primanjkljaj osnovnih sredstev šteje za obdavčen promet, kar pomeni, da je podjetje zavezano obračunati DDV, če je za ta sredstva ob pridobitvi v celoti ali deloma uveljavljalo odbitek vstopnega DDV. Če je podjetje le deloma uveljavljalo odbitek vstopnega DDV, se za ugotovljeni primanjkljaj osnovnega sredstva obračuna DDV sorazmerno znesku, ki si ga je lahko podjetje takrat ob nabavi priznalo kot vstopnega. Če pa podjetje ugotovi primanjkljaj sredstev, pri nabavi katerih ni bil odbit vstopni DDV, se ta ne šteje za obdavčen promet in se DDV ne obračuna (Praktični vodič po računovodstvu, 2006).

Kaj pa primanjkljaj osnovnega sredstva zaradi višje sile? 15. člen Pravilnika o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost med drugim določa, da se od primanjkljajev in izgub,

¹⁷ Glej praktična primera, poglavje 5.8.1 in 5.8.2.

nastalih zaradi višje sile, DDV ne obračunava. Višja sila je naravni dogodek, ki je nepričakovan in katerega bistvena značilnost je moč, ki se ji človek ne more uspešno zoperstaviti. Višje sile ne smemo enačiti z naključjem. Tako naprimer vlomne tatvine ne štejemo med dogodke, ki jih povzroča višja sila, zato se mora zanje obračunati DDV (V požaru uničena oprema in obračun DDV, 2004).

Davčna osnova od katere se obračunava DDV je v skladu s šestim odstavkom 21. člena ZDDV, 2006, nabavna cena zadevnega ali podobnega osnovnega sredstva, ki ne vključuje DDV oziroma lastna cena osnovnega sredstva v času in kraju opravljenega prometa. Če je naprimer podjetje zajel požar, ki pa ni bil posledica višje sile, v katerem so bila med drugim uničena tudi opredmetena osnovna sredstva, je davčna osnova vrednost, ki jo ima uničeno opredmeteno osnovno sredstvo.

Odbitek vstopnega DDV, ki ga je davčni zavezanec opravil v skladu z ZDDV, se mora ustrezno popraviti, kakor to določa 42. člen ZDDV, 2006:

- če se naknadno ugotovi, da je bil odbitek vstopnega DDV obračunan v višjem ali nižjem znesku, kakor je znesek, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen;
- če se po davčnem obračunu izkaže, da so se spremenili dejavniki za izračun odbitnega zneska vstopnega DDV, kakor so odpovedi nakupov in znižanja cen.

Če se znotraj obdobja pet let od koledarskega leta pričetka uporabe opreme spremenijo pogoji, ki so bili v tem letu merodajni za odbitek vstopnega DDV, se za obdobje po spremembi opravi popravek vstopnega DDV. Pri nepremičninah se namesto obdobja 5 let upošteva obdobje 20 let. Za začetek uporabe opreme oziroma nepremičnine velja davčno obdobje, v katerem je opravljen (oziroma ni opravljen) odbitek vstopnega DDV. Popravek odbitka vstopnega DDV pa se ne opravi, če je razlika manjša ali enaka znesku, ki ga določa ZDDV in po trenutno veljavnem zakonu znaša 1.500 tolarjev (Zakon o davku na dodano vrednost, 2006).

5. PRAKTIČNI PRIMERI

Namen tega poglavja je prikazati računovodski in davčni vidik poslovanja z opredmetenimi osnovnimi sredstvi na praktičnih primerih. Tako je na primerih prikazano prevrednotenje opredmetenega osnovnega sredstva zaradi okrepitve, kako mora podjetje postopati v primeru predvidenih rednih popravil sredstva, kaj se zgodi oziroma kakšne posledice imajo kasnejša vlaganja v opredmetena osnovna sredstva, kako podjetje uvrsti sredstvo, ki ga namerava v roku enega leta prodati, v skupino za odtujitev, kakšen je pomen odloženih davkov pri amortizaciji, kako se izračuna strošek amortizacije z metodo enakomernega časovnega amortiziranja, ki je med najpogosteje uporabljenimi metodami v Sloveniji ter za konec še, kaj se zgodi v primeru ugotovljenega primanjkljaja pri popisu osnovnih sredstev. Za boljše razumevanje posameznih vknjižb poslovnih dogodkov pa se v Prilogi 3 nahaja še seznam uporabljenih kontov ter njihov opis.

5.1. PREVREDNOTENJE OPREDMETENEGA OSNOVNEGA SREDSTVA ZARADI OKREPITVE

Podjetje se je odločilo, da bo zgradbo vrednotilo po modelu prevrednotenja. Pri obračunu amortizacije uporablja enakomerno časovno amortiziranje. Zgradbo, katere nabavna vrednost je ob nakupu znašala 16.000 denarnih enot (v nadaljevanju DE), amortizira s 5% amortizacijsko stopnjo. Popravek vrednosti zgradbe znaša 2.000 DE. Pooblaščenec ocenjevalec vrednosti nepremičnin je ocenil vrednost zgradbe na 19.000 DE. Podjetje je v pravilniku o računovodstvu tudi določilo, da bo presežek iz prevrednotenja prenašalo na preneseni poslovni izid v skladu z obračunano amortizacijo od prevrednotene vrednosti zgradbe (povzeto po Odar, 2006, str.6).

1) Na podlagi podatkov ugotovimo oziroma izračunamo:

- nabavna vrednost zgradbe = 16.000
- popravek vrednosti = 2.000
- ocenjena vrednost zgradbe = 19.000

2) Knjiženje poslovnih dogodkov:

Zap.št.	Vsebina	Znesek	V breme	V dobro
Zač.st.	Nabavna vrednost zgradbe	16.000	023	
	Popravek vrednosti zgradbe zaradi amortiziranja	2.000		035
1.	Izločitev amortizacijskega popravka v breme nabavne vrednosti	2.000	035	023
2.	Prevrednotenje zaradi okrepitve	5.000	023	951
3.	Obračun amortizacije*	950	431	035
4.	Prenos presežka iz prevrednotenja v preneseni poslovni izid**	250	951	934

* *Izračun letnega stroška amortizacije od prevrednotene vrednosti zgradbe:*

prevrednotena nabavna vrednost zgradbe = amortizirljivi znesek = 19.000

amortizacijska stopnja = 5%

letni strošek amortizacije prevrednotene vrednosti zgradbe = $19.000 * 0,05 = 950$

** *Izračun presežka iz prevrednotenja:*

nabavna vrednost, zmanjšana za amortizacijski popravek = $16.000 - 2.000 = 14.000$

letni strošek amortizacije = $14.000 * 0,05 = 700$

presežek iz prevrednotenja = $950 - 700 = 250$

5.2. RAZDELITEV OPREDMETENEGA OSNOVNEGA SREDSTVA NA SESTAVNE DELE

Podjetje se je zaradi širitve svoje dejavnosti odločilo za nakup dodatne poslovne zgradbe za 100.000 DE brez DDV, ki jo namerava uporabljati 20 let. V podjetju ocenjujejo, da bo potrebno v roku 10-ih let zamenjati streho poslovne zgradbe, katera ocenjena vrednost znaša 10.000 DE. Z zakonom je določeno, da je zavezanec za plačilo 2% davka na promet nepremičnin prodajalec. Poslovna zgradba je kupljena in usposobljena za uporabo 20. decembra 2006 (povzeto po Praktičnem vodiču po računovodstvu, 2006).

Glede na določila SRS 1.11 (2006) podjetje celotno nabavno vrednost poslovne zgradbe razporedi na njegove dele in zanje določi dobe koristnosti.

1) Na podlagi podatkov ugotovimo oziroma izračunamo:

- nabavno vrednost poslovne zgradbe (brez strehe) = amortizirljivi znesek = 90.000
doba koristnosti = 20 let
amortizacijsko stopnjo = $1 / \text{doba koristnosti} = 1 / 20 \text{ let} = 0,05$ oziroma 5%
letni strošek amortizacije = amort. stopnja * amort. znesek = $0,05 * 90.000 = 4.500$
- nabavno vrednost strehe (del poslovne zgradbe) = 10.000
doba koristnosti = 10 let
amortizacijsko stopnjo = $1 / \text{doba koristnosti} = 1 / 10 \text{ let} = 0,1$ oziroma 10%
letni strošek amortizacije = amort. stopnja * amort. znesek = $0,1 * 10.000 = 1.000$

2) Knjiženje poslovnih dogodkov:

Zap.št.	Vsebina	Znesek	V breme	V dobro
1.	Nakup poslovne zgradbe - vrednost poslovne zgradbe - terjatev za DDV - obveznost do dobavitelja	100.000 20.000 120.000	027 160	220
2.	Prenos posl.zgradbe v uporabo 20.dec.2006 - vrednost poslovne zgradbe (brez strehe) - vrednost strehe	100.000 90.000 10.000	021 021	027
3.	Amortizacija poslovne zgradbe (brez strehe) v letu 2007	4.500	431	035
4.	Amortizacija strehe v letu 2007	1.000	431	035
...

3) Po 10-ih letih je knjigovodska vrednost:

- poslovne zgradbe = 45.000 (=90.000 – (4.500 * 10 let))
- strehe = 0

4) Davčni vidik:

Po 26. členu ZDDPO-1, 2006, se amortizacija poslovne zgradbe davčno prizna največ do zneska, obračunanega z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja ter uporabo 5% letne amortizacijske stopnje od nabavne vrednosti poslovne zgradbe v celoti. Kot vidimo, amortizacijska stopnja strehe (10%) presega predpisano stopnjo iz 26. člena in ker je skupni strošek amortizacije ($4.500 + 1.000 = 5.500$) večji od davčno priznanega stroška ($100.000 * 0,05 = 5.000$), je del tega stroška (500) davčno nepriznan. Davčne olajšave pa podjetje na podlagi 49. člena ZDDPO-1, 2006, ne sme uveljavljati, saj zakon vlaganja v nepremičnine izvzema iz davčnih olajšav.

5.3. REDNA POPRAVILA OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV

Podjetje je 2. decembra 2006 nabavilo proizvodni stroj z nabavno vrednostjo 60.000 DE brez DDV in dobo koristnosti 10 let. Uporabljati so ga začeli še isti mesec. Vsake 3 leta je potrebno na stroju opraviti redno popravilo-remont, ki je tehnično izredno zahtevno. Celotni stroški rednega popravila so ocenjeni na 9.000 DE. Po 3-eh letih uporabe je bilo potrebno napraviti remont, katerega stroški so znašali 8.100 DE brez DDV. Podjetje pri vrednotenju opredmetenih osnovnih sredstvih uporablja model nabavne vrednosti, pri obračunu amortizacije pa uporablja metodo enakomernega časovnega amortiziranja (povzeto po Odar, 2006, str.4).

SRS 1.16 (2006) določa, da mora podjetje celotno nabavno vrednost proizvodnega stroja razporediti na njegove dele in zanje določiti dobe koristnosti.

1) Na podlagi podatkov ugotovimo oziroma izračunamo:

- ocenjeno vrednost rednega popravila = amortizirljivi znesek = 9.000
doba koristnosti = 3 leta
amortizacijsko stopnjo = $1/\text{doba koristnosti} = 1/3 = 0,3333$ oziroma 33,33%
letni strošek amortizacije = amort. stopnja * amort. znesek = $9.000 * 0,3333 = 3.000$
- preostali del vrednosti stroja = amortizirljivi znesek = 51.000
doba koristnosti = 10 let
amortizacijsko stopnjo = $1/\text{doba koristnosti} = 1/10 = 0,1$ oziroma 10%
letni strošek amortizacije = amort. stopnja * amort. znesek = $51.000 * 0,1 = 5.100$

2) Knjiženje poslovnih dogodkov:

Zap.št.	Vsebina	Znesek	V breme	V dobro
1.	Nakup proizvodnega stroja			
	- nabavna vrednost	60.000	047	
	- terjatev za DDV	12.000	160	
	- obveznost do dobavitelja	72.000		220

Zap.št.	Vsebina	Znesek	V breme	V dobro
2.	Prenos proizvodjalnega stroja v uporabo	60.000		047
	- ocenjena vrednost rednega popravila	9.000	040	
	- preostali del vrednosti stroja	51.000	040	
3.	Obračun amortizacije v letu 2007			
	- ocenjene vrednosti rednega popravila	3.000	432	050
	- preostalega dela vrednosti stroja	5.100	432	050
...
5.	Obračun amortizacije v letu 2009			
	- ocenjene vrednosti rednega popravila*	3.000	432	050
	- preostalega dela vrednosti stroja*	5.100	432	050
6.	Redno popravilo proizvodjalnega stroja			
	- nabavna vrednost	8.100	047	
	- terjatev za DDV	1.620	160	
	- obveznost do dobavitelja	9.720		220
7.	Prenos popravila v uporabo			
	- vrednost rednega popravila	8.100	040	047
8.	Obračun amortizacije v letu 2010:			
	- vrednosti rednega popravila**	2.700	432	050
	- preostalega dela vrednosti stroja	5.100	432	050
...

* Po 3-eh letih je knjigovodska vrednost:

ocenjene vrednosti rednega popravila = 0

preostalega dela vrednosti stroja = 35.700 (=51.000 – (5.100 * 3 leta))

** Izračun letnega zneska amortizacije:

vrednost rednega popravila = amortizirljivi znesek = 8.100

doba koristnosti = 3 leta

amortizacijska stopnja = $1/3 = 0,3333$ oziroma 33,33%

letni strošek amortizacije = $8.100 * 0,3333 = 2.700$

3) Davčni vidik:

Po 26. členu ZDDPO-1, 2006, se amortizacija stroja davčno prizna največ do zneska, obračunanega z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja ter uporabo 25% letne amortizacijske stopnje od nabavne vrednosti stroja v celoti. Kot vidimo, amortizacijska stopnja rednega popravila (33,33%) presega predpisano stopnjo iz 26. člena, ker pa je celotni strošek amortizacije ($5.100 + 3.000 = 8.100$) manjši od davčno priznanega stroška ($60.000 * 0,25 = 15.000$), je celoten strošek amortizacije davčno priznan. Glede davčne olajšave pa lahko podjetje na podlagi 49. člena ZDDPO-1, 2006, v letu nakupa stroja uveljavlja zmanjšanje davčne osnove v višini 10 odstotkov investiranega zneska.

5.4. KASNEJŠA VLAGANJA V OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA

5.4.1 Povečanje koristi opredmetenega osnovnega sredstva

Podjetje je 10. oktobra 2005 nabavilo stroj za predelavo plastike, katerega nabavna vrednost je znašala 4.500 DE brez DDV, preostala vrednost znaša 1.500 DE, ocenjena doba koristnosti pa je bila 5 let. Stroj je bil razpoložljiv za uporabo 20. decembra 2005, takrat so ga tudi začeli uporabljati. 02. decembra 2007 pa so izvedli dodatna vlaganja v omenjeni stroj, kar mu je bistveno povečalo zmogljivosti. Stroj s povečano zmogljivostjo je bil razpoložljiv za uporabo 16. decembra 2007. Vrednost dodatnih vlaganj znaša 800 DE brez DDV. Podjetje uporablja enakomerno časovno amortiziranje, za svojo računovodsko usmeritev pa je izbralo model nabavne vrednosti (povzeto po Praktičnem vodiču po računovodstvu, 2006).

1) Na podlagi podatkov ugotovimo oziroma izračunamo:

- nabavno vrednost stroja = 4.500
preostala vrednost stroja = 1.500
doba koristnosti = 5 let
amortizacijsko osnovo = nabavna vrednost – preostala vrednost
 $= 4.500 - 1.500 = 3.000$
amortizacijsko stopnjo = $1 / \text{doba koristnosti} = 1 / 5 \text{ let} = 0,2$ oziroma 20%
letni strošek amortizacije = amort. stopnja * amort. znesek = $3.000 * 0,2 = 600$
- nabavno vrednost dodatnih vlaganj v stroj = 800
nabavno vrednost stroja s povečano zmogljivostjo = $4.500 + 800 = 5.300$
doba koristnosti¹ = 3 leta
amortizacijsko osnovo¹ = nabavna vrednost dodatnih vlaganj + amortizacijska osnova
– (strošek amortizacije iz leta 2006 + strošek amortizacije iz leta 2007)
 $= 800 + 3.000 - (600 + 600) = 2.600$
amortizacijsko stopnjo¹ = $1 / \text{doba koristnosti}^1 = 1 / 3 \text{ leta} = 0,3333$ oziroma 33,33%
letni strošek amortizacije¹ = amort. osnova¹ * amort. stopnja¹ = $2.600 * 0,3333 = 866$

2) Iz zgornjih podatkov izdelamo amortizacijski načrt:

Tabela 1: Amortizacijski načrt

Leto	Nabavna vrednost (1)	Amortizacijska osnova (2)	Amortizacijska stopnja (v %) (3)	Strošek amortizacije (5=2*3*4)	Popravek vrednosti (6=Σ 5)	Knjigovodska vrednost (7=1-6)
2006	4.500	3.000	20	600	600	3.900
2007	5.300	3.000	20	600	1.200	4.100
2008	5.300	2.600	33,33	866	2.066	3.234
2009	5.300	2.600	33,33	866	2.932	2.368
2010	5.300	2.600	33,33	868	3.800	1.500

Vir: povzeto po Praktičnem vodiču po računovodstvu, 2006.

3) Knjiženje poslovnih dogodkov:

Zap.št.	Vsebina	Znesek	V breme	V dobro
1.	Nakup stroja 10. oktobra 2005 - nabavna vrednost stroja - terjatev za DDV - obveznost do dobavitelja	4.500 900 5.400	047 160	220
2.	Prenos stroja v uporabo 20. decembra 2005	4.500	040	047
3.	Amortizacija, obračunana v letu 2006	600	432	050
4.	Amortizacija, obračunana v letu 2007	600	432	050
5.	Dodatna vlaganja v stroj 02. decembra 2007 - nabavna vrednost vlaganj - terjatev za DDV - obveznost do dobavitelja	800 160 960	047 160	220
6.	Prenos dodatnih vlaganj v uporabo 16. dec. 2007	800	040	047
7.	Amortizacija, obračunana v letu 2008	866	432	050
8.	Amortizacija, obračunana v letu 2009	866	432	050
9.	Amortizacija, obračunana v letu 2010	868	432	050

4) Davčni vidik:

Po 26. členu ZDDPO-1, 2006, se amortizacija stroja davčno prizna največ do zneska, obračunanega z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja ter uporabo 25% letne amortizacijske stopnje od nabavne vrednosti stroja. V letu 2006 in 2007 ni težav glede davčnega priznavanja stroška amortizacije, in sicer vsako leto v višini 600 DE, v letih 2008-2010 pa znaša strošek amortizacije 866 DE in presega davčno priznanega za 216 DE $((2.600 * 0,25) - 866)$, kar pomeni, da je ta del stroška davčno nepriznan. Glede davčne olajšave pa lahko podjetje na podlagi 49. člena ZDDPO-1, 2006, v letu nakupa stroja uveljavlja zmanjšanja davčne osnove v višini 10 odstotkov investiranega zneska.

5.4.2 Podaljšanje dobe koristnosti opredmetenega osnovnega sredstva

Podjetje je 02. novembra 2005 nabavilo proizvajalni stroj, katerega nabavna vrednost je znašala 4.500 DE brez DDV, preostala vrednost 1.500 DE, ocenjena doba koristnosti stroja pa je 5 let. Stroj je bil razpoložljiv za uporabo 6. decembra 2006, 15. decembra istega leta pa so ga pričeli uporabljati. Decembra 2007 so zamenjali valj, ki bo podaljšal prvotno ocenjeno dobo koristnosti stroja. Nabavna vrednost elektromotorja je znašala 800 DE brez DDV. Podjetje uporablja enakomerno časovno amortiziranje, za svojo računovodsko usmeritev pa je izbralo model nabavne vrednosti (povzeto po Praktičnem vodiču po računovodstvu, 2006).

1) Na podlagi podatkov ugotovimo oziroma izračunamo:

- nabavna vrednost stroja = 4.500
- preostala vrednost stroja = 1.500

dobro koristnosti = 5 let

amortizacijsko osnovo = nabavna vrednost – preostala vrednost
= 4.500 – 1.500 = 3.000

amortizacijsko stopnjo = 1 / doba koristnosti = 1 / 5 let = 0,2 oziroma 20%

letni strošek amortizacije = amort. osnova * amort. stopnja = 3.000 * 0,2 = 600

- nabavno vrednost valja = 800

podaljšanje dobe koristnosti = nabavna vrednost valja / letni strošek amortizacije
= 800 / 600 = 1,334 leta oziroma 1 leto in 122 dni

letni strošek amortizacije v zadnjem letu = letni strošek amortizacije * 0,334
= 600 * 0,334 = 200

2) Iz zgornjih podatkov izdelamo amortizacijski načrt:

Tabela 2: Amortizacijski načrt

Leto	Nabavna vrednost (1)	Amortizacijska osnova (2)	Amortizacijska stopnja (v %) (3)	Strošek amortizacije (5=2*3*4)	Popravek vrednosti (6=Σ 5)	Knjigovodska vrednost (7=1-6)
2005	4.500	3.000	20	600	600	3.900
2006	4.500	3.000	20	600	400	4.100
2007	4.500	3.000	20	600	1.000	3.500
2008	4.500	3.000	20	600	1.600	2.900
2009	4.500	3.000	20	600	2.200	2.300
2010	4.500	3.000	20	600	2.800	1.700
2011	4.500	3.000		200	3.000	1.500

Vir: povzeto po Praktičnem vodiču po računovodstvu, 2006.

3) Knjiženje poslovnih dogodkov:

Zap.št.	Vsebina	Znesek	V breme	V dobro
1.	Nakup proizvodnega stroja 02. novembra 2005 - nabavna vrednost stroja - terjatev za DDV - obveznost do dobavitelja	4.500 900 5.400	047 160	220
2.	Prenos stroja v uporabo 15. decembra 2005	4.500	040	047
3.	Amortizacija, obračunana v letu 2006	600	432	050
4.	Zamenjava elektromotorja 10. decembra 2007 - nabavna vrednost vlaganj - terjatev za DDV - obveznost do dobavitelja	800 160 960	047 160	220
5.	Prenos elektromotorja v uporabo 11. decembra 2007	800 -800		047 050
6.	Amortizacija, obračunana v letu 2007	600	432	050
...
11.	Amortizacija, obračunana v letu 2011	200	432	050

4) Davčni vidik:

Amortizacijska stopnja proizvodnega stroja (20%) ne presega predpisane stopnje iz 26. člena ZDDPO-1, 2006, zato je skozi vsa leta strošek amortizacije davčno priznan. Glede davčne olajšave pa lahko podjetje na podlagi 49. člena ZDDPO-1, 2006, v letu nakupa stroja uveljavlja zmanjšanja davčne osnove v višini 10 odstotkov investiranega zneska.

5.5. NEKRATKOROČNA SREDSTVA ZA PRODAJO (SKUPINA ZA ODTUJITEV)

Podjetje se je v začetku leta 2006 odločilo, da bo zaradi zamenjave proizvodnega programa prodalo stroj za predelavo gume, takoj ko najdejo kupca. Nabavna vrednost stroja je znašala 1.600 DE, popravek vrednosti pa 940 DE. V podjetju ocenjujejo, da bodo stroški prodaje znašali 40 DE. Poštena vrednost stroja je 1. januarja 2006 znašala 800 DE (povzeto po Praktičnem vodiču po računovodstvu, 2006).

1) Na podlagi podatkov ugotovimo oziroma izračunamo:

- knjigovodsko vrednost = $1.600 - 940 = 660$
pošteno vrednost, zmanjšano za stroške prodaje = $800 - 40 = 760$

Ker knjigovodska vrednost ne presega poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, oslabitev ni potrebna. Ko je stroj opredeljen kot nekratkoročno sredstvo za prodajo se preneha amortizirati.

2) Knjiženje poslovnih dogodkov:

Zap.št.	Vsebina	Znesek	V breme	V dobro
Zač.st.	Nabavna vrednost stroja	1.600	040	
	Popravek vrednosti stroja	940		050
1.	Uvrstitev stroja v skupino za odtujitev po knjigovodski vrednosti	660	670	050

5.6. DOLOČANJE AMORTIZACIJE Z ENAKOMERNIM ČASOVNIM AMORTIZIRANJEM

5.6.1 Določanje amortizacije v primeru nakupa opreme

Podjetje je 26. junija 2006 nabavilo tiskarski stroj, katerega nakupna cena z DDV je znašala 4.200 DE, vrednost prevoza stroja do podjetja je znašala 240 DE z DDV. Po končani montaži stroja, ki je povzročila še dodatnih 96 DE z DDV, je bil stroj razpoložljiv za uporabo 2. oktobra 2006, uporabljati pa so ga začeli 11. novembra 2006. V podjetju so ocenili, da bi lahko tiskarski stroj zaradi kvalitetnih materialov fizično funkcioniral v tiskarni 10 let, zaradi hitrega tehnološkega napredka pa bi ga bilo smiselno zamenjati po preteku 5 let. Po 5-ih letih bi lahko stroj prodali za 800 DE brez DDV, pri čemer ocenjujejo, da bi stroški odstranitve

stroja znašali 20 DE brez DDV. Ker predpostavljajo, da bo tiskarski stroj prenašal svojo vrednost na proizvode enakomerno znotraj svoje dobe koristnosti, bodo uporabili enakomerno časovno amortiziranje. Podjetje je za svojo računovodsko usmeritev izbralo model nabavne vrednosti (povzeto po Praktičnem vodiču po računovodstvu, 2006).

Pred začetkom amortizacije moramo določiti nabavno vrednost tiskarskega stroja, amortizirljivi znesek, najkrajšo dobo koristnosti ter amortizacijsko osnovo.

1) Na podlagi podatkov ugotovimo oziroma izračunamo:

nakupna cena brez DDV	3.500	(= 4.200 / 1,20)
+ stroški prevoza brez DDV	200	(= 240 / 1,20)
+ stroški montaže brez DDV	80	(= 96 / 1,20)
+ <u>ocenjeni stroški odstranitve</u>	<u>20</u>	
= nabavno vrednost stroja	3.800	
nabavna vrednost stroja	3.800	
- <u>preostala vrednost</u>	<u>800</u>	
= amortizirljivi znesek	3.000	

doba koristnosti = 5 let

amortizacijsko osnovo = amortizirljivi znesek = 3.000

Ko imamo te podatke zbrane, lahko ugotovimo amortizacijsko stopnjo in strošek amortizacije, tako letni kot mesečni, in naredimo amortizacijski načrt.

- amortizacijska stopnja = $1 / \text{doba koristnosti} = 1 / 5 \text{ let} = 0,2$ oziroma 20 %
 letni strošek amortizacije = amort. osnova * amort. stopnja = $3.000 * 0,2 = 600$
 mesečni znesek amortizacije = letni strošek amortizacije / 12 mesecev
 = $600 / 12 \text{ mesecev} = 50$

Z amortiziranjem začnemo *prvi dan naslednjega meseca* potem, ko je sredstvo *razpoložljivo za uporabo*. V našem primeru je stroj razpoložljiv za uporabo 2. oktobra 2006, torej začnemo z amortizacijo 01. novembra 2006.

2) Iz zgornjih podatkov izdelamo amortizacijski načrt:

Tabela 3: Amortizacijski načrt

Leto	Nabavna vrednost (1)	Amort. osnova (2)	Amort. stopnja (v %) (3)	Število mesecev (4)	Strošek amortizacije (5=2*3*4)	Popravek vrednosti (6=Σ 5)	Knjigovod. vrednost (7=1-6)
nov.06	3.800	3.000	20	1/12	50	50	3.750
dec.06	3.800	3.000	20	1/12	50	100	3.700
2007	3.800	3.000	20	12/12	600	700	3.100
2008	3.800	3.000	20	12/12	600	1.300	2.500
2009	3.800	3.000	20	12/12	600	1.900	1.900
2010	3.800	3.000	20	12/12	600	2.500	1.300
2011	3.800	3.000	20	10/12	500	3.000	800

Vir: povzeto po Praktičnem vodiču po računovodstvu, 2006.

3) Knjiženje poslovnih dogodkov:

Zap.št.	Vsebina	Znesek	V breme	V dobro
1.	Nakup tiskarskega stroja			
	- nakupna cena stroja	3.500	047	
	- terjatev za DDV	700	160	
	- obveznost do dobavitelja	4.200		220
2.	Prevoz tiskarskega stroja			
	- strošek prevoza	200	047	
	- terjatev za DDV	40	160	
	- obveznost do dobavitelja	240		220
3.	Montaža tiskarskega stroja			
	- strošek montaže	80	047	
	- terjatev za DDV	16	160	
	- obveznost do dobavitelja	96		220
4.	Ocenjeni stroški odstranitve	20	047	961
5.	Prenos tiskarskega stroja v uporabo	3.800	040	047
6.	Amortizacija, obračunana v novembru 2006	50	432	050
7.	Amortizacija, obračunana v decembru 2006	50	432	050
8.	Amortizacija, obračunana v letu 2007	600	432	050
...
12.	Amortizacija, obračunana v letu 2011	500	432	050

5.6.2 Določanje amortizacije v primeru nakupa nepremičnine skupaj z zemljiščem

Podjetje je z lastnikom poslovne zgradbe, ki je fizična oseba, sklenilo pogodbo o nakupu le-te. Iz pogodbe je razvidno, da pogodbeni vrednost sestoji iz dela, ki odpade na zemljišče in dela, ki odpade na stavbo. Davek na promet nepremičnin in stroške notarskih storitev plača prodajalec, stroške zemljiškoknjžnega vpisa, ki znašajo 80 DE, pa kupec, in se porazdelijo na zemljišče in zgradbo v sorazmerju z nakupno vrednostjo. Celotna pogodbeni vrednost znaša

40.000 DE, od tega zemljišče 10.000 DE in zgradba 30.000 DE. Na zgradbi so bila opravljena še določena gradbena in inštalacijska dela v vrednosti 4.000 DE brez DDV. 11. decembra 2006 pa je podjetje skupaj z računom v višini 350 DE brez DDV za poslovno zgradbo pridobilo uporabno dovoljenje, ki ga je izdala Upravna enota. Doba koristnosti poslovne zgradbe je ocenjena na 20 let, pri čemer je ocenjena preostala vrednost poslovne zgradbe 15.000 DE. Podjetje uporablja enakomerno časovno amortiziranje, za vrednotenje zgradbe pa je izbralo model nabavne vrednosti (povzeto po Praktičnem vodiču po računovodstvu, 2006).

1) Na podlagi podatkov ugotovimo oziroma izračunamo:

nakupna vrednost zemljišča	10.000
+ stroški zemljiškoknjižnega vpisa (25% od 80.000)	20
= nabavno vrednost zemljišča	10.020
nakupna vrednost poslovne zgradbe	30.000
+ stroški zemljiškoknjižnega vpisa (75% od 80.000)	60
+ stroški gradbenih in inštalacijskih del	4.000
+ stroški uporabnega dovoljenja	350
= nabavno vrednost poslovne zgradbe	34.410

Z amortiziranjem začnemo prvi dan naslednjega meseca potem, ko je sredstvo razpoložljivo za uporabo. Pri nepremičninah smatramo, da je razpoložljiva za uporabo šele s posedovanjem uporabnega dovoljenja. V našem primeru je poslovna zgradba postala razpoložljiva za uporabo 11. decembra 2006, z amortiziranjem poslovne zgradbe tako začnemo s 01. januarjem 2007. Zemljišče pa se na podlagi določila SRS 1.53 (2006) ne amortizira.

- amortizirljivi znesek = nabavna vrednost - preostala vrednost = 34.410 – 15.000 = 19.410
amortizacijsko osnovo = amortizirljivi znesek = 19.410
doba koristnosti = 20 let
amortizacijsko stopnjo = 1 / doba koristnosti = 1 / 20 let = 0,05 oziroma 5%
letni strošek amortizacije = amort.osnova * amort.stopnja = 19.410 * 0,05 = 970,50

2) Knjiženje poslovnih dogodkov:

Zap.št.	Vsebina	Znesek	V breme	V dobro
1.	Pogodba o nakupu poslovne zgradbe	40.000	027	220
2.	Stroški zemljiškoknjižnega vpisa	80	027	110
3.	Račun za gradbena in inštalacijska dela			
	- gradbeni in inštalacijski strošek	4.000	027	
	- terjatev za DDV	800	160	
	- obveznost do dobavitelja	4.800		220
4.	Račun za uporabno dovoljenje			
	- strošek uporabnega dovoljenja	350	027	
	- terjatev za DDV	70	160	
	- obveznost do dobavitelja	420		220

Zap.št.	Vsebina	Znesek	V breme	V dobro
5.	Prenos v uporabo	44.430		027
	- zemljišče	10.020	020	
	- poslovna zgradba	34.410	021	
6.	Amortizacija, obračunana v letu 2007	970,50	431	035
...
25.	Amortizacija, obračunana v letu 2026	970,50	431	035

5.7. ODLOŽENI DAVKI PRI AMORTIZACIJI

5.7.1 Obveznost za odloženi davek

V podjetju so kupili tiskarski stroj za 5.000 DE brez DDV. Pričakovana doba koristnosti stroja je 8 let, amortizacijska stopnja za poslovne namene je torej 12,5%. Podjetje pa bo za davčne namene stroj amortiziralo po drugačni stopnji, in sicer po najvišji davčno priznani za to amortizacijsko skupino, torej po 25% amortizacijski stopnji. Po 3-eh letih pa je moralo podjetje zaradi izgube največjega naročnika stroj prodati, prodali so ga za 3.125 DE (povzeto po Hieng, 2006).

1) Na podlagi podatkov ugotovimo oziroma izračunamo:

- nabavno vrednost tiskarskega stroja = 5.000
- dobo koristnosti stroja = 8 let
- amortizacijsko stopnjo (za poslovne namene) = 12,5%
- amortizacijsko stopnjo (za davčne namene) = 25%
- letni strošek amortizacije (za poslovne namene) = $5.000 * 12,5\% = 625$
- letni strošek amortizacije (za davčne namene) = $5.000 * 25\% = 1.250$
- knjigovodska vrednost stroja po prvem letu = $5.000 - 625 = 4.375$
- davčno vrednost stroja po prvem letu = $5.000 - 1.250 = 3.750$

Ker je *knjigovodska vrednost* tiskarskega stroja *večja* od njegove *davčne vrednosti*, bo podjetje pripoznalo *odloženo obveznost za davek*. Če bo namreč stroj uporabljalo vseh 8 let, kolikor je njegova pričakovana doba koristnosti, od 5. leta podjetje ne bo imelo več stroška amortizacije za davčne namene, v poslovnih knjigah pa bo amortizacijo obračunavalo še naprej. Torej bo za poslovne namene obračunana amortizacija davčno nepriznana, zato bo znesek davka večji, kot bi bil sicer (glede na poslovni izid).

Če bi v opisanem primeru obračunani znesek davka (davčno obveznost) pripoznali kot odhodek za davek, ta ne bi ustrezal, saj bi temeljil zgolj na (večji) davčni obveznosti, ne pa na (večjem) poslovnem izidu. To anomalijo odpravi odloženi davek. Od 5. leta bo namreč podjetje vsako leto del odložene obveznosti za davek pripoznalo kot prihodek za davek, tako da bo odhodek za davek kot razlika med obračunanim davkom in prihodkom za davek v smiselnem razmerju s prihodki in odhodki obračunskega obdobja.

2) Iz zgornjih podatkov naredimo obračun amortizacije za poslovne in davčne namene:

Tabela 4: Amortizacija za poslovne in davčne namene

Leto	Amortizacija za poslovne namene po stopnji 12,5 %	Knjigovodska vrednost opreme po obračunani amortizaciji po stopnji 12,5 %	Amortizacija za davčne namene po stopnji 25 %	Davčna vrednost opreme po obračunani amortizaciji po stopnji 25 %	Odložena obveznost za davek
1	2	3	4	5	6=(3-5)*25%
1.	625	4.375	1.250	3.750	156,25
2.	625	3.750	1.250	2.500	312,50
3.	625	3.125	1.250	1.250	468,75
4.	625	2.500	1.250	0	625,00
5.	625	1.875			468,75
6.	625	1.250			312,50
7.	625	625			156,25
8.	625	0			0

Vir: povzeto po Hieng, 2006.

3) Uveljavljanje davčne olajšave:

Podjetje lahko na podlagi 49. člena ZDDPO-1, 2006, v letu nakupa tiskarskega stroja uveljavlja zmanjšanje davčne osnove v višini 10 odstotkov investiranega zneska.

4) Prodaja tiskarskega stroja po 3-eh letih za 3.125 DE:

Ker je podjetje prodalo stroj po ceni, ki je ravno enaka knjigovodski neodpisani vrednosti, prodaja ne vpliva na poslovni izid. V davčnem obračunu pa bo moralo upoštevati, da je davčna vrednost stroja po 3-eh letih le 1.250 DE, iztržek od prodaje pa 3.125 DE. To pomeni, da bo moralo v davčno osnovo všteti razliko med davčno vrednostjo stroja in iztržkom od prodaje, torej 1.875 DE. Ker bo znesek povečal davčno osnovo, bo tudi obračunani davek oziroma davčna obveznost ustrezno večja. Ker pa večja obveznost ne temelji na večjem poslovnem izidu, temveč zgolj na večji davčni osnovi, bo podjetje odloženo obveznost za davek odpravilo in z njo »pokrilo« natančno znesek davka od razlike med iztržkom in davčno vrednostjo stroja ($1.875 \text{ DE} * 0,25 = 468,75$).

5.7.2 Terjatev za odloženi davek

Podjetje je kupilo osebno vozilo za 6.000 DE brez DDV. Pričakovana doba koristnosti vozila je 4 leta, zato bo podjetje za poslovne namene amortizacijo obračunavalo po stopnji 25%. Za davčne namene pa bo amortizacijo obračunavalo po predpisani stopnji 12,5%. Po preteku 4-ih let nameravajo vozilo prodati za 1.000 DE in kupiti novega (povzeto po Hieng, 2006).

1) Na podlagi podatkov ugotovimo oziroma izračunamo:

- nabavno vrednost vozila = 6.000
- dobo koristnosti vozila = 4 let
- amortizacijsko stopnjo (za poslovne namene) = 25%
- amortizacijsko stopnjo (za davčne namene) = 12,5%
- letni strošek amortizacije (za poslovne namene) = $6.000 * 25\% = 1.500$
- letni strošek amortizacije (za davčne namene) = $6.000 * 12,5\% = 750$
- knjigovodska vrednost vozila po prvem letu = $6.000 - 1.500 = 4.500$
- davčno vrednost vozila po prvem letu = $6.000 - 750 = 5.250$

Ker je *knjigovodska vrednost* osebnega vozila *manjša* od njegove *davčne vrednosti*, bo pripoznalo *odloženo terjatev za davek*. Podjetje bi namreč po 4. letu, če vozila ne bi prodalo ali drugače odtujilo, prenehalo obračunavati amortizacijo za poslovne namene, v davčnem obračunu pa bi še naprej (do izteka davčne amortizacijske dobe) uveljavljalo amortizacijo po predpisani stopnji. Hkrati bi tudi postopoma zmanjševalo odloženo terjatev za davek, saj bi bila ta z vsakim letom manjša, konec 8. leta, ko bi bilo vozilo amortizirano tudi za davčne namene, pa ne bi bilo več podlage za njeno obračunavanje.

2) Iz zgornjih podatkov naredimo obračun amortizacije za poslovne in davčne namene:

Tabela 5: Amortizacija za poslovne in davčne namene

Leto	Amortizacija za poslovne namene po stopnji 25 %	Knjigovodska vrednost vozila po obračunani amortizaciji po stopnji 25 %	Amortizacija za davčne namene po stopnji 12,5 %	Davčna vrednost vozila po obračunani amortizaciji po stopnji 12,5 %	Odložena terjatev za davek
1	2	3	4	5	6=(3-5)*25%
1.	1.500	4.500	750	5.250	187,50
2.	1.500	3.000	750	4.500	375,00
3.	1.500	1.500	750	3.750	562,50
4.	1.500	0	750	3.000	750,00
5.			750	2.250	562,50
6.			750	1.500	375,00
7.			750	750	187,50
8.			750	0	0

Vir: povzeto po Hieng, 2006.

3) Uveljavljanje davčne olajšave:

Podjetje na podlagi 49. člena ZDDPO-1, 2006, ne sme uveljavljati zmanjšanja davčne osnove v višini 10 odstotkov investiranega zneska, saj so vlaganja v osebna vozila izvzeta iz davčne olajšave.

4) Prodaja osebnega vozila po 4-ih letih za 1.000 DE:

Iztržek od prodaje (1.000 DE) bo podjetje pripoznalo v poslovnem izidu kot prihodek, saj je knjigovodska neodpisana vrednost vozila = 0. Ta prihodek bo vključen tudi v davčni obračun, vendar bo podjetje v njem kot odhodek uveljavljalo še preostalo neodpisano davčno vrednost vozila, ki znaša 3.000 DE. Obračunani davek oziroma davčna obveznost bo v tem primeru za 750 DE ($3.000 * 0,25$) manjša, kot bi bila glede na dejanski poslovni izid, torej bi bil odhodek za davek, če bi bil izkazan v velikosti davčne obveznosti, za ta znesek premajhen. Odprava terjatve za odloženi davek bo odhodek za davek povečalo natanko za 750 DE, s čimer bo zagotovljeno, da bo odhodek za davek v smiselnem razmerju s poslovnim izidom obračunskega obdobja.

5.8. POPRAVEK ODBITKA VSTOPNEGA DDV

5.8.1 Popisni primanjkljaj – obremenimo lastna sredstva

V podjetju so pri popisu osnovnih sredstev ugotovili primanjkljaj stroja za vrtnanje, ki so ga kupili pred 3 leti in zanj odšteli 210 DE brez DDV. Popravek vrednosti stroja na dan popisa znaša 120 DE. Popisna komisija je manjkajoči stroj ocenila in določila, da je nabavna vrednost (brez DDV) prav tako rabljenega stroja za vrtnanje na trgu enaka knjigovodski vrednosti le-tega na dan popisa. Ob nakupu je podjetje za stroj v celoti uveljavljalo odbitek vstopnega DDV (povzeto po Praktični vodič po računovodstvu, 2006).

1) Na podlagi podatkov ugotovimo oziroma izračunamo:

- nabavno vrednost stroja = 210
- popravek vrednosti stroja (na dan popisa) = 120
- knjigovodsko vrednost stroja = nabavna vrednost – popravek vrednosti
= $210 - 120 = 90$
- tržno vrednost rabljenega stroja = knjigovodski vrednosti = 90
- obračun DDV = tržna vrednost rabljenega stroja * 20% DDV = $90 * 0,2 = 18$

2) Knjiženje poslovnih dogodkov:

Zap.št.	Vsebina	Znesek	V breme	V dobro
1.	Primanjkljaj stroja	90	720	050
2.	Obračun DDV	18	720	260
3.	Izločitev stroja za vrtnanje iz evidence	210	050	040

5.8.2 Popisni primanjkljaj – obremenimo zaposlenega

Popisna komisija v podjetju je ugotovila primanjkljaj radijskega sprejemnika, ki so ga kupili pred dobrimi 4 leti in zanj odšteli 100 DE brez DDV. Popravek vrednosti sprejemnika na dan popisa znaša 100 DE. Popisna komisija je ocenila, da tržna vrednost (brez DDV) prav tako rabljenega radijskega sprejemnika na trgu znaša 20 DE. Za primanjkljaj radijskega sprejemnika je popisna komisija obremenila zaposlenega. Ob nakupu je podjetje za radijski sprejemnik v celoti uveljavljalo odbitek vstopnega DDV (povzeto po Praktičnem vodiču po računovodstvu, 2006).

1) Na podlagi podatkov ugotovimo oziroma izračunamo:

- nabavno vrednost radijskega sprejemnika = 100
popravek vrednosti radijskega sprejemnika (na dan popisa) = 100
knjigovodsko vrednost sprejemnika = nabavna vrednost – popravek vrednosti
 $= 100 - 100 = 0$
tržna vrednost rabljenega radijskega sprejemnika = 20
zaračunana vrednost zaposlenemu = tržna vrednost sprejemnika + 20% DDV
 $= 20 + 4 = 24$

2) Knjiženje poslovnih dogodkov:

Zap.št.	Vsebina	Znesek	V breme	V dobro
1.	Primanjkljaj radijskega sprejemnika			
	- prevrednotovalni poslovni prihodki	20		769
	- obveznost za DDV	4		260
	- kratkoročne terjatve do zaposlenega	24	165	
2.	Izločitev radijskega sprejemnika iz evidence	100	050	040

6. SKLEP

Opredmetena osnovna sredstva so v bilanci stanja prikazana na aktivni strani med dolgoročnimi sredstvi in so v SRS (2006) opredeljena kot sredstva v lasti ali finančnem najemu, ki se uporabljajo pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oziroma dajanju v najem ali za pisarniške namene ter se bodo po pričakovanjih uporabljala v več kot enem obračunskem obdobju. Med opredmetena osnovna sredstva štejemo zemljišča, zgradbe, proizvodjalno in drugo opremo ter biološka sredstva.

Opredmeteno osnovno sredstvo se v bilanci stanja in poslovnih knjigah pripozna, če je verjetno, da bodo v prihodnosti pritekale gospodarske koristi, povezane z njim, in če je mogoče njegovo nabavno vrednost zanesljivo izmeriti. Kaj vse sestavlja nabavno vrednost je odvisno od načina pridobitve osnovnega sredstva. Če je nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva velika, se razporedi na njegove sestavne dele. Kot deli opredmetenega osnovnega sredstva se smatrajo tudi predvideni zneski stroškov rednih pregledov oziroma

popravit. Ti deli pa imajo lahko različne dobe koristnosti. Če se ti deli opredmetenega osnovnega sredstva amortizirajo po stopnji, višji od amortizacijske stopnje opredmetenega osnovnega sredstva, katerega del so, je potrebno za davčne namene obravnavati amortizacijo sredstva kot seštevek obeh. In le če seštevek obeh presega znesek, ugotovljen po predpisani stopnji iz 26. člena ZDDPO-1, 2006, lahko govorimo o davčno nepriznanem strošku amortizacije. Podjetja pa pogosto tudi vlagajo v že pripoznana osnovna sredstva, z namenom, da povečajo obstoječe zmogljivosti, izboljšajo kvaliteto itd. Od učinka, ki ga imajo ti stroški na sredstvo pa je odvisno njihovo pripoznanje in davčno priznavanje stroškov amortizacije.

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

Podjetjem je tudi dana možnost, da lahko opredmeteno osnovno sredstvo, katerega posamična nabavna vrednost po dobaviteljevem obračunu ne presega 500 evrov, izkazujejo skupinsko kot drobní inventar, drobní inventar s posamično nabavno vrednostjo do 500 evrov pa kot material. Iz davčnega vidika je priznana le posamično obračunana amortizacija. Za drobní inventar do 500 evrov, ki ga podjetja uporabljajo daljše obdobje od enega leta pa se, na podlagi 26. člena ZDDPO-1, 2006, lahko ob prenosu v uporabo davčno prizna kot strošek amortizacije odpis celotne nabavne vrednosti.

Opredmeteno osnovno sredstvo se začne amortizirati prvi dan naslednjega meseca, potem ko je razpoložljivo za uporabo. Da lahko podjetje ugotovi strošek amortizacije, mora za vsako osnovno sredstvo, ki se amortizira določiti metodo amortiziranja, amortizacijsko osnovo in dobo koristnosti sredstva. Na voljo imajo tri metode, in sicer metodo enakomernega časovnega amortiziranja, metodo padajočega časovnega amortiziranja in metodo proizvedenih enot, izbralo pa naj bi tisto, ki najbolje ustreza pričakovanemu vzorcu uporabe bodočih gospodarskih koristi. Ker pa davčna zakonodaja določa, da se amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev prizna kot odhodek največ do zneska, obračunanega z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja ter najvišje letne amortizacijske stopnje, se velika večina podjetij odloči kar za metodo enakomernega časovnega amortiziranja, poleg tega pa je ta metoda tudi najenostavnejša za uporabo. Podjetjem pa je dana možnost, da lahko obračunavajo amortizacijo za poslovne namene po drugačnih amortizacijskih stopnjah kot za davčne namene. Če to možnost koristijo, morajo konec vsakega poslovnega leta obračunati odloženi davek.

Rezultat poslovanja z opredmetenimi osnovnimi sredstvi z računovodskega vidika se kaže v računovodskem izkazu poslovnega izida, ki je osnova za sestavo davčnega izkaza poslovnega izida. Odhodki, povezani z opredmetenimi osnovnimi sredstvi, ki so zajeti v računovodskem izkazu poslovnega izida, so vsi davčno priznani razen tistih, ki so z zakonskimi določili upoštevani v omejenem obsegu oziroma jih sploh ni dovoljeno zajemati kot odhodke v davčnem obračunu. Rezultat davčnega izkaza poslovnega izida je dobiček oziroma davčna osnova, od katere morajo podjetja obračunati in plačati davek od dobička. Za zmanjševanje davčne osnove pa imajo podjetja na voljo poleg ostalih tudi davčno olajšavo za vlaganja, vključno z vlaganji v raziskave in razvoj. Na podlagi te olajšave lahko podjetja uveljavljajo zmanjšanje davčne osnove v višini 10 odstotkov investiranega zneska v računalniško in ostalo opremo. Pri tem so izvzeta vlaganja v nepremičnine, pohištvo, pisarniško opremo in osebna vozila. Dodatno k tej olajšavi pa lahko uveljavljajo še zmanjšanje davčne osnove v višini 20 odstotkov investiranega zneska v raziskave in razvoj.

Vsaj konec vsakega poslovnega leta pa je potrebno opraviti tudi popis opredmetenih osnovnih sredstev. Če se ugotovi primanjkljaj, lahko podjetje za primanjkljaj bremeni lastna sredstva ali pa odgovorne zaposlene. ZDDV, 2006, določa, da se primanjkljaj osnovnih sredstev šteje za obdavčen promet, kar pomeni, da je podjetje zavezano obračunati DDV, če je za ta sredstva ob pridobitvi v celoti ali deloma uveljavljalo odbitek vstopnega DDV. DDV pa se ne obračunava od primanjkljajev in izgub opredmetenih osnovnih sredstev nastalih zaradi višje sile.

Iz napisanega sledi, da je potrebno poslovanju z opredmetenimi osnovnimi sredstvi nameniti veliko pozornosti, predvsem pa je potrebno dobro poznavanje tako računovodskih pravil kot tudi davčne zakonodaje.

LITERATURA

1. Čokelec Stanko, Kokotec-Novak Majda, Repovž Leon: Davčno računovodstvo in davčno svetovanje. Maribor : Pravna fakulteta, 2003. 324 str.
2. Drobnič Nada et al.: Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb: Uvodna pojasnila. Ljubljana : GV Založba, 2004. 269 str.
3. Heing Romana et al.: Kontni načrt in ponazoritve knjiženj za gospodarske družbe in zadruga. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2006. 340 str.
4. Hieng Romana: Vpliv SRS 2006 in sprememb zakona o davku od dohodkov pravnih oseb na davčno osnovo. IKS, Ljubljana, 33(2006), 6, str. 7-24.
5. Hočevar Marko, Igličar Sandi, Zaman Maja: Osnove računovodstva. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2002. 469 str.
6. Hočevar Marko et al.: Praktični vodič po računovodstvu. Ljubljana : Verlag Dashöfer, založba, d.o.o, 2006, 3.
7. Horvat Tatjana: Pomembnejše spremembe Slovenskih računovodskih standardov – 1.del. Davčno-finančna praksa, Maribor, 7(2006), 3, str. 14-18.
8. Horvat Tatjana: Pomembnejše spremembe Slovenskih računovodskih standardov – 2.del. Davčno-finančna praksa, Maribor, 7(2006a), 4, str. 9-15.
9. Jerman Saša: Pomembnejše spremembe v SRS (2006), prehod in davčne posledice. Gradivo za seminar. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2006. 23 str.
10. Kokotec-Novak Majda: Davčno računovodstvo in davčna politika podjetja. Zbornik 28. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Portorož : Društvo ekonomistov Slovenije, 1996, str. 107-119.
11. Kokotec-Novak Majda: Davčne bilance v Evropi s posebnim poudarkom na primerjalnem prikazu nemške davčne bilance. Zbornik referatov 12. posvetovanja Društva računovodskih in finančnih delavcev Maribor. Maribor : Društvo računovodskih in finančnih delavcev Maribor, 1997, str. 129-141.
12. Kruhar-Puc Romana, Galič Jana: Nekaterne nepravilnosti pri obračunu amortizacije opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev. Davčno-finančna praksa, Maribor, 7(2006), 5, str. 10-14.
13. Odar Marjan: Primerjalna analiza poslovne in davčne bilance po uveljavitvi prenovljenih SRS. 11. strokovno posvetovanje o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2005, str. 53-67.
14. Odar Marjan: Pomembnejše spremembe v SRS (2006), prehod in davčne posledice. Gradivo za seminar. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2006. 15 str.
15. Odar Marjan: Računovodsko poročanje za leto 2005. IKS, Ljubljana, 33(2006a), 1/2, str. 7-20.
16. Schroeder Richard G., Clark Myrtle: Accounting Theory: Text and Readings. New York : John Wiley & Sons, 1995. 837 str.
17. Turk Ivan, Melavc Dane: Računovodstvo. Kranj : Moderna organizacija, 2001. 547 str.

18. Turk Ivan et al.: Finančno računovodstvo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2004. 814 str.
19. Turk Ivan, Melavc Dane, Korošec Bojana: Uvod v računovodstvo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2004. 600 str.
20. Zupančič Vera: Izkaz uspeha – amortizacija. IKS, Ljubljana, 29(2002), 1/2, str. 80-87.

VIRI

1. Davčno priznavanje stroškov amortizacije za leti 2005 in 2006: Pojasnilo DURS, št. 4200-49/2006. [URL: http://www.durs.gov.si/index.php?id=9126&type=98&no_cache=1], 03.03.2006.
2. Olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj – izvajanje drugega odstavka 49. člena ZDDPO-1: Pojasnilo DURS, št. 4200-154/2006. [URL: http://www.durs.gov.si/index.php?id=9126&type=98&no_cache=1], 17.08.2006.
3. Perme Janja: Je telefonski aparat drobni inventar?. [URL: <http://www.ozs.si/obrtnik/prispevek.asp?IDpm=3467&ID=9986>], 01.09.2006.
4. Pravilnik o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj (Uradni list RS, št. 79/06).
5. Slovenski računovodski standardi (Uradni list RS, št. 118/05).
6. V požaru uničena oprema in obračun DDV: Pojasnilo DURS, št. 42601-232/2004. [URL: http://www.durs.gov.si/index.php?id=4412&type=98&no_cache=1], 02.07.2004.
7. Zakon o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 21/06).
8. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 33/06).

PRILOGE

Priloga 1: Bilanca stanja

Priloga 2: Davčni izkaz poslovskega izida (obračun davka od dohodka pravnih oseb)

Priloga 3: Seznam uporabljenih kontov iz kontnega načrta

Priloga 1: Bilanca stanja

SREDSTVA	OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV
A. DOLGOROČNA SREDSTVA	A. KAPITAL
I. Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve 1. Neopredmetena sredstva 2. Dolgoročne aktivne časovne razmejitve	I. Vpoklicani kapital 1. Osnovni kapital 2. Nevpoklicani kapital
II. Opredmetena osnovna sredstva 1. Zemljišča in zgradbe 2. Proizvajalne naprave in stroji 3. Druge naprave in oprema 4. Predujmi za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev in opredmetena osnovna sredstva v gradnji in izdelavi 5. Osnovna čreda 6. Večletni nasadi	II. Kapitalske rezerve III. Rezerve iz dobička 1. Zakonske rezerve 2. Rezerve za lastne delnice in lastne posl.deleže 3. Lastne delnice in lastni poslovni deleži (kot odbitna postavka) 4. Statutarne rezerve 5. Druge rezerve iz dobička
III. Naložbene nepremičnine	IV. Presežek iz prevrednotenja
IV. Dolgoročne finančne naložbe 1. Dolgoročne finančne naložbe, razen posojil 2. Dolgoročna posojila	V. Preneseni čisti poslovni izid
V. Dolgoročne poslovne terjatve 1. Dolgoročne poslovne terjatve do družb v skupini 2. Dolgoročne poslovne terjatve do drugih	VI. Čisti poslovni izid iz poslovnega leta
VI. Odložene terjatve za davek	B. REZERVACIJE IN DOLGOROČNE PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE
B. KRATKOROČNA SREDSTVA	1. Rezervacije 2. Dolgoročne pasivne časovne razmejitve
I. Sredstva (skupine za odtujitev) za prodajo	C. DOLGOROČNE OBVEZNOSTI
II. Zaloge	I. Dolgoročne finančne obveznosti 1. Dolgoročne finančne obv. do družb v skupini 2. Dolgoročne finančne obveznosti do bank 3. Druge dolgoročne finančne obveznosti
III. Kratkoročne finančne naložbe 1. Kratkoročne finančne naložbe, razen posojil 2. Kratkoročna posojila	II. Dolgoročne poslovne obveznosti 1. Dolgoročne poslovne obv. do družb v skupini 2. Dolgoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev 3. Druge dolgoročne poslovne obveznosti
IV. Kratkoročne poslovne terjatve 1. Kratkoročne poslovne terjatve do družb v skupini 2. Kratkoročne poslovne terjatve do drugih	III. Odložene obveznosti za davek
V. Denarna sredstva	Č. KRATKOROČNE OBVEZNOSTI
C. KRATKOROČNE AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	I. Obveznosti, vključene v skupine za odtujitev
	II. Kratkoročne finančne obveznosti 1. Kratkoročne finančne obv. do družb v skupini 2. Kratkoročne finančne obveznosti do bank 3. Druge kratkoročne finančne obveznosti
	III. Kratkoročne poslovne obveznosti 1. Kratkoročne poslovne obv. do družb v skupini 2. Kratkoročne poslovne obv. do dobaviteljev 3. Druge kratkoročne poslovne obveznosti
	D. KRATKOROČNE PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE

Priloga 2: Davčni izkaz poslovega izida (obračun davka od dohodka pravnih oseb)

OBRAČUN DAVKA OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB
Za obdobje od do

Zavezanec za davek:
Sedež oziroma kraj poslovanja:
Davčna številka: Matična številka:
Vrsta dejavnosti (po SKD): šifra:; naziv:
Vrsta pretežne dejavnosti: šifra:; naziv:
Davčni obrčun zavezanca rezidenta (označite z obkrožitvijo): DA
Davčni obračun zavezanca nerezidenta, za dobiček poslovne enote (označite z obkrožitvijo): DA
Davčni obračun zavezanca iz 9.člena ZDDPO-1 (označite z obkrožitvijo): DA
Davčni obračun zavezanca iz 54.člena ZDDPO-1 (označite z obkrožitvijo): DA
Davčni zavezanec opravlja poslovanje med povezanimi osebami po 12. členu ZDDPO-1 (obkrožite): DA NE
Davčni zavezanec opravlja poslovanje med povezanimi osebami po 13. členu ZDDPO-1 (obkrožite): DA NE
Davčni zavezanec opravlja poslovanje med povezanimi osebami po 13. členu ZDDPO-1, ki imajo ugodnejši davčni položaj, opredeljen v 4. odstavku 13. člena ZDDPO-1 (obkrožite): DA NE
Davčni zavezanec prejema ali daje posojila povezanim osebam po 15. členu ZDDPO-1 (obkrožite): DA NE
Davčni zavezanec je uporabnik ekonomske cone (označite z obkrožitvijo): DA
– številka in datum izdaje odločbe, davčni urad:
– navedeni obračun zadeva (vpišite ustrezno številko v skladu z metodologijo):
Način ugotavljanja davka (obkrožite in izpolnite):
– individualno
– skupinsko:
– številka in datum izdaje odločbe, davčni urad:
– glavni zavezanec (firma in sedež):
– davčna številka:
– skupinsko po 200. členu ZDavP (81. člen ZDDPO-1):
– številka in datum izdaje odločbe, davčni urad:
– predlagatelj (firma in sedež):
– davčna številka predlagatelja:

Zap. št.	Postavka	Znesek
1.	PRIHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	
2.	Popravek prihodkov na raven davčno priznanih prihodkov – zmanjšanje (vsota 2.1 do 2.7)	
2.1	Izvezem prihodkov od nepridobitne dejavnosti	
2.2	Zmanjšanje prihodkov za odpravo in porabo že obdavčenih rezervacij	
2.3	Zmanjšanje prihodkov za že obdavčene prihodke zaradi odprave nepotrebnih rezervacij	
2.4	Izvezem prihodkov iz naslova odprave oslabitev, če se predhodna oslabitev ni upoštevala	
2.5	Izvezem prihodkov od udeležbe na dobičku	
2.6	Izvezem prihodkov na podlagi mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja	
2.7	Zmanjšanje prihodkov za oblikovane dodatne rezerve po 18. čl. ZFPPOd	
3.	Popravek prihodkov na raven davčno priznanih prihodkov – povečanje (vsota 3.1 do 3.5)	
3.1	Povečanje prihodkov zaradi transfernih cen med povezanimi osebami	
3.2	Povečanje prihodkov zaradi transfernih cen med povezanimi osebami rezidenti	
3.3	Povečanje prihodkov od obresti na dana posojila povezanim osebami	
3.4	Povečanje prihodkov za oblikovane rezervacije na račun dolgoročno odloženih prihodkov	
3.5	Povečanje prihodkov zaradi odprave nepotrebnih rezervacij	
4.	DAVČNO PRIZNANI PRIHODKI (1 – 2 + 3)	
5.	ODHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	
6.	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov – zmanjšanje (vsota 6.1 do 6.33)	
6.1	Izvezem odhodkov od nepridobitne dejavnosti	
6.2	Zmanjšanje odhodkov zaradi transfernih cen med povezanimi osebami	
6.3	Zmanjšanje odhodkov zaradi transfernih cen med povezanimi osebami rezidenti	
6.4	Zmanjšanje odhodkov za obresti na prejeta posojila od povezanih oseb	
6.5	Zmanjšanje odhodkov za oblikovane rezervacije na račun dolgoročno vnaprej vračunanih stroškov oziroma odhodkov	
6.6	Zmanjšanje odhodkov iz naslova splošnega prevrednotenja kapitala	
6.7	Zmanjšanje odhodkov za odhodke prevrednotenja sredstev in dolgov (razen odhodkov prevrednotenja dolgov, terjatev, finančnih naložb, denarnih terjatev, ki se po SRS prevrednotujejo zaradi spremembe valutnega tečaja) in za odhodke zaradi uporabe kapitalne metode vrednotenja	
6.8	Izvezem odhodkov, ki zadevajo izvzete prihodke od udeležbe na dobičku	
6.9	Izvezem odhodkov, ki zadevajo izvzete prihodke na podlagi mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja	
6.10	Nepriznani odhodki za zneske, ki se obravnavajo kot naložbe	
6.11	Nepriznani odhodki, ki imajo naravo udeležbe v dobičku	
6.12	Nepriznani odhodki za pokrivanje izgub iz preteklih let	

Zap. št.	Postavka	Znesek
6.13	Nepriznani odhodki za rezervacije za kritje možnih izgub	
6.14	Nepriznani odhodki za stroške, ki zadevajo privatno življenje (6.14.1 do 6.14.3)	
6.14.1	Stroški, ki zadevajo privatno življenje lastnikov in povezanih oseb	
6.14.2	Stroški, ki zadevajo privatno življenje drugih oseb	
6.14.3	Stroški ugodnosti, ki jih delavcem zagotavlja delodajalec	
6.15	Nepriznani odhodki za stroške prisilne izterjave davkov in drugih dajatev	
6.16	Nepriznani odhodki za kazni, ki jih izreče pristojni organ	
6.17	Nepriznani odhodki za davke	
6.18	Nepriznani odhodki za obresti od nepravočasno plačanih davkov ali drugih dajatev	
6.19	Nepriznani odhodki za obresti od posojil, prejetih od oseb, določenih v 9. b tč. 1. odst. 21. čl.	
6.20	Nepriznani odhodki za podkupnine in druge oblike premoženjskih koristi	
6.21	Nepriznani odhodki za donacije	
6.22	Drugi odhodki, ki se ne priznajo v skladu z 20. čl.	
6.23	Nepriznani odhodki v višini 50 odstotkov stroškov reprezentance	
6.24	Nepriznani odhodki v višini 50 odstotkov stroškov nadzornega sveta	
6.25	Zmanjšanje odhodkov za učinke pri spremembi izbrane metode vrednotenja zalog pred potekom 5 let	
6.26	Nepriznani odhodki za obresti od presežka posojil	
6.27	Nepriznani odhodki za obračunano amortizacijo, ki presega amortizacijo, obračunano po metodi enakomernega časovnega amortiziranja in na podlagi predpisanih stopenj	
6.28	Nepriznani odhodki za amortizacijo dokončno amortiziranih sredstev	
6.29	Nepriznani odhodki za amortizacijo opredmetenih osnovnih sredstev, katerih nabavna vrednost je bila predhodno odpisana in davčno priznana	
6.30	Nepriznani odhodki za posebne rezervacije pri bankah, ki presegajo višino, določeno z zakonom, ki ureja bančništvo	
6.31	Nepriznani odhodki za zavarovalno-tehnične rezervacije, ki presegajo višino ali zgornjo mejo, določeno z zakonom, ki ureja zavarovalništvo	
6.32	Nepriznani odhodki za plače in nadomestila plač in za nagrade vajencem	
6.33	Nepriznani odhodki za druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo	
7.	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov – povečanje (vsota 7.1 do 7.4)	
7.1	Povečanje odhodkov za porabo rezervacij	
7.2	Povečanje odhodkov za odhodke prevrednotenja, ki se priznajo ob prodaji oziroma odtujitvi sredstev in ob poravnavi oziroma odtujitvi dolgov	
7.3	Povečanje odhodkov za predhodne odpise terjatev, ki niso bili davčno priznani	
7.4	Povečanje odhodkov za odpis celotne nabavne vrednosti za opredmetena osnovna sredstva	
8.	DAVČNO PRIZNANI ODHODKI (5 – 6 + 7)	
9.	RAZLIKA med davčno priznanimi prihodki in odhodki (4 – 8)	
10.	RAZLIKA med davčno priznanimi odhodki in prihodki (8 – 4)	

Zap. št.	Postavka	Znesek
11.	Popravek davčne osnove za dohodke, od katerih je bil odtegnjen davek (11.2 – 11.1)	
11.1	Znesek dohodkov iz zap. št. 1, od katerih je bil odtegnjen davek	
11.2	Povečanje davčne osnove za dohodke, od katerih je bil odtegnjen davek, vključno z davčnim odtegljajem	
12.	Povečanje davčne osnove (vsota 12.1 do 12.4)	
12.1	Znesek izkoriščene davčne olajšave za znesek investicij, zaradi razporeditve dobička za udeležbo v dobičku	
12.2	Znesek izkoriščene davčne olajšave za znesek investicij, zaradi prodaje oziroma odtujitve ali prenosa sredstev izven RS ali zaradi izgube pravice do uporabe opredmetenega osnovnega sredstva pri finančnem najemu	
12.3	Znesek izkoriščene davčne olajšave za novozaposlene delavce zaradi predčasne prekinitve delovnega razmerja	
12.4	Neporabljeni del investicijskih rezerv	
13.	DAVČNA OSNOVA (9 + 11 + 12) ali (11 + 12 – 10), če > 0	
14.	DAVČNA IZGUBA (11 + 12 – 10), če < 0	
15.	Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave (vsota 15.1 do 15.13, vendar največ do višine davčne osnove iz zap. št. 13)	
15.1	Zmanjšanje davčne osnove za prejete obresti od kratkoročnih in dolgoročnih vrednostnih papirjev, ki so jih do 8. aprila 1995 izdale Republika Slovenija, občine ali javna podjetja, ki so jih ustanovile Republika Slovenija ali občine	
15.2	Pokrivanje izgube	
15.3	Olajšava za investirani znesek v opremo in v neopredmetena dolgoročna sredstva	
15.4	Dodatna olajšava do višine 10 odstotkov investiranega zneska v opremo za raziskave in razvoj	
15.5	Olajšava za investirani znesek v opredmetena osnovna sredstva in v neopredmetena dolgoročna sredstva, od tega:	
15.5.1	Olajšava za investicije v opredmetena osnovna sredstva in v neopredmetena dolgoročna sredstva	
15.5.2	Dodatna olajšava za investicije v opremo in v neopredmetena dolgoročna sredstva	
15.6	Olajšava za zaposlovanje pripravnikov in brezposelnih oseb	
15.7	Olajšava za zaposlovanje doktorjev znanosti	
15.8	Olajšava za zaposlovanje invalidov	
15.9	Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje	
15.10	Olajšava za donacije – izplačila za humanitarne, dobrodelne, znanstvene, vzgojno-izobraževalne, športne, kulturne, ekološke in religiozne namene	
15.11	Izplačila političnim strankam in reprezentativnim sindikatom	
15.12	Davčna ugodnost za začetno investicijo v ekonomski coni – vlaganja v osnovna sredstva	
15.13	Davčna ugodnost za odpiranje novih delovnih mest v ekonomski coni	
16.	OSNOVA ZA DAVEK (13 – 15)	

Zap. št.	Postavka	Znesek
17.	DAVEK (zap. št. 16 krat odstotkov)	
18.	Odbitek tujega davka	
19.	Povečanje davka zaradi sprememb odbitka tujega davka	
20.	DAVČNA OBVEZNOST (17 – 18 + 19)	
21.	Zmanjšanje davčne obveznosti za plačani znesek odtegnjenega davka	
22.	Vplačane akontacije	
23.	OBVEZNOST ZA DOPLAČILO DAVKA (20 – 21 – 22), če > 0	
24.	PREVEČ VPLAČANE AKONTACIJE (20 – 21 – 22), če < 0	
25.	OSNOVA ZA DOLOČITEV AKONTACIJE DAVKA	
26.	Akontacija	
27.	Mesečni obrok akontacije	
28.	Trimesečni obrok akontacije	

Sestavni del obračuna so naslednje priloge (označite z x):

- **Priloga 3** – Podatki iz bilance stanja, izkaza poslovnega izida oziroma podatki iz drugih ustreznih poročil
Izjava (izpolnijo zavezanci v skladu s 1. točko prvega odstavka metodologije, ki je Priloga 3):
Izjavljam, da ne prilagam podatkov, ki so navedeni kot Priloga 3 davčnega obračuna, ker so bili ti podatki predloženi Agenciji Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve, dne
- **Priloga 4** – Podatki v zvezi z izvzetjem prihodkov na podlagi mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja
- **Priloga 5** – Podatki v zvezi s pokrivanjem davčne izgube (29., 31., 42., 67. in 83. čl. ZDDPO-1)
- **Priloga 6** – Podatki v zvezi z olajšavo za investiranje (1. odst. 49. čl. ZDDPO-1)
- **Priloga 7** – Podatki v zvezi z dodatno olajšavo za investiranje (2. odst. 49. čl. ZDDPO-1)
- **Priloga 8** – Podatki v zvezi z olajšavo za zaposlovanje (50. čl. ZDDPO-1)
- **Priloga 9** – Podatki v zvezi z olajšavo za donacije (52. čl. ZDDPO-1)
- **Priloga 10** – Podatki v zvezi z odbitkom tujega davka
- **Priloga 11** – Podatki v zvezi s povečanjem davka zaradi sprememb odbitka tujega davka (58. čl. ZDDPO-1)
- **Priloga 12** – Podatki v zvezi z vrednostnimi papirji
- **Priloga 13** – Podatki v zvezi z dolgoročnimi rezervacijami
- **Priloga 14** – Podatki v zvezi z obrestmi med povezanimi osebami
- **Priloga 15** – Podatki v zvezi s transfernimi cenami pri poslovanju med povezanimi osebami
- **Priloga 16** – Podatki v zvezi s transfernimi cenami pri poslovanju med povezanimi osebami rezidenti

V/Na, dne Žig in podpis odgovorne osebe:

Priloga 3: Seznam uporabljenih kontov iz kontnega načrta

RAZRED 0 – DOLGOROČNA SREDSTVA

02 – Nepremičnine

- 020 – Zemljišča, vrednotena po modelu nabavne vrednosti
- 021 – Zgradbe, vrednotene po modelu nabavne vrednosti
- 023 – Zgradbe, vrednotene po modelu prevrednotenja
- 027 – Nepremičnine v gradnji oziroma izdelavi

03 – Popravek in oslabitev vrednosti nepremičnine

- 035 – Popravek vrednosti zgradb zaradi amortiziranja

04 – Oprema in druga opredmetena osnovna sredstva

- 040 – Oprema in nadomestni deli, vrednoteni po modelu nabavne vrednosti
- 047 – Oprema in druga opredmetena osnovna sredstva v gradnji oziroma izdelavi

05 – Popravek in oslabitev vrednosti opreme in drugih opredmetenih osnovnih sredstev

- 050 – Popravek vrednosti opreme in nadomestnih delov zaradi amortiziranja

RAZRED 1 – KRATKOROČNA SREDSTVA, RAZEN ZALOG, IN KRATKOROČNE AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE

11 – Dobroimetje pri bankah in drugih finančnih inštitucijah

- 110 – Denarna sredstva na računih, razen deviznih

16 – Druge kratkoročne terjatve

- 160 – Kratkoročne terjatve za vstopni DDV
- 165 – Ostale kratkoročne terjatve

RAZRED 2 – KRATKOROČNE OBVEZNOSTI (DOLGOVI) IN KRATKOROČNE PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE

22 – Kratkoročne obveznosti (dolgovi) do dobaviteljev

- 220 – Kratkoročne obveznosti (dolgovi) do dobaviteljev v državi

26 – Obveznosti do državnih in drugih inštitucij

- 260 – Obveznosti za obračunani DDV

RAZRED 4 – STROŠKI

43 – Amortizacija

- 431 – Amortizacija zgradb
- 432 – Amortizacija opreme in nadomestnih delov

RAZRED 6 – ZALOGE PROIZVODOV, STORITEV, BLAGA IN NEKRATKOROČNIH SREDSTEV (SKUPINE ZA ODTUJITEV) ZA PRODAJO

67 – Nekratkoročna sredstva (skupina za odtujitev) za prodajo

670 – Opredmetena osnovna sredstva, namenjena prodaji

RAZRED 7 – ODHODKI IN PRIHODKI

Odhodki

72 – Prevrednotovalni poslovni odhodki

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

Prihodki

76 – Poslovni prihodki

769 – Prevrednotovalni poslovni prihodki

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

93 – Čisti dobiček ali čista izguba

934 – Prenos iz presežka iz prevrednotenja

95 – Presežek iz prevrednotenja

951 – Presežek iz prevrednotenja zgradb

96 – Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve

961 – Rezervacije za pokrivanje prihodnjih stroškov oziroma odhodkov zaradi razgradnje in ponovne vzpostavitve prvotnega stanja ter druge podobne rezervacije