

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO
VPLIV VREDNOTENJA AKTIVNIH
POSTAVK BILANCE STANJA NA
DAVČNI DOBIČEK PODJETJA

Ljubljana, november 2007

BOŽENA LUGARIČ

IZJAVA

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

V Ljubljani, dne 15. 11. 2007

Podpis:

KAZALO

1. UVOD.....	1
2. RAČUNOVODSKO IN DAVČNO POROČANJE V SLOVENIJI.....	1
2.1. RAČUNOVODSKO POROČANJE.....	1
2.1.1. POSLOVNI IZKAZ.....	2
2.2. DAVČNO POROČANJE.....	3
2.2.1. DAVČNI IZKAZ.....	3
2.2.2. ODLOŽENI DAVKI.....	5
2.2.3. DAVČNO NAČRTOVANJE.....	6
2.3. POVEZANOST RAČUNOVODSKEGA IN DAVČNEGA POROČANJA.....	7
3. AKTIVNE POSTAVKE BILANCE STANJA.....	8
3.1. OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA.....	8
3.1.1. OPREDELITEV OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV.....	8
3.1.2. ZAČETNO RAČUNOVODSKO MERJENJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV.....	9
3.1.3. AMORTIZACIJA OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV.....	11
3.1.4. PREVREDNOTENJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV.....	14
3.1.5. ODPRAVLJANJE PRIPOZNANJ OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV.....	17
3.2. NEOPREDMETENA SREDSTVA IN AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE.....	18
3.2.1. OPREDELITEV NEOPREDMETENIH SREDSTEV IN NJIHOVO MERJENJE.....	18
3.2.2. AMORTIZACIJA NEOPREDMETENIH SREDSTEV.....	19
3.2.3. PREVREDNOTENJE NEOPREDMETENIH SREDSTEV.....	20
3.2.4. AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE.....	21
3.3. FINANČNE NALOŽBE.....	21
3.3.1. OPREDELITEV FINANČNIH NALOŽB IN NJIHOVO MERJENJE.....	21
3.3.2. PREVREDNOTENJE FINANČNIH NALOŽB.....	23
3.4. ZALOGE.....	27
3.4.1. OPREDELITEV ZALOG IN NJIHOVO ZAČETNO MERJENJE.....	27
3.4.2. VPLIV POPISNIH RAZLIK.....	29
3.4.3. VPLIV VREDNOTENJA METOD PORABE ZALOG NA RAČUNOVODSKI IN DAVČNI IZID.....	30
3.4.4. SIMULACIJA VPLIVA RAZLIČNIH METOD VREDNOTENJA ZALOG NA POSLOVNI TER DAVČNI DOBIČEK PODJETJA.....	32
3.4.5. VPLIV METOD VREDNOTENJA PROIZVODOV OZIROMA NEDOKONČANE PROIZVODNJE NA POSLOVNI IN DAVČNI IZID.....	33
3.5. TERJATVE.....	34
3.5.1. OPREDELITEV TERJATEV IN NJIHOVO MERJENJE.....	34
3.5.2. PREVREDNOTENJE TERJATEV.....	35
3.6. NALOŽBENE NEPREMIČNINE.....	36
3.6.1. OPREDELITEV NALOŽBENIH NEPREMIČNIN IN NJIHOVO MERJENJE.....	36
3.7. DENARNA SREDSTVA.....	38
3.7.1. OPREDELITEV DENARNIH SREDSTEV IN NJIHOVO MERJENJE.....	38
4. SKLEP.....	38
LITERATURA.....	42
VIRI.....	43

1. UVOD

Podjetja morajo ob zaključku poslovnega leta pripraviti tako računovodske kot tudi davčne izkaze. Prvi temeljijo na veljavnih računovodskih standardih, vsebino drugih pa določa veljavna davčna zakonodaja. Zaradi visoke povezanosti računovodskega in davčnega poročanja v Sloveniji ima računovodstvo precejšen vpliv na davčno obveznost podjetja. Možnost uporabe različnih metod vrednotenja daje računovodstvu moč vplivati na višino obveznosti za davek od dohodka podjetja. Ob tem prihaja v poslovanju podjetja do konfliktnih interesov, saj je v interesu lastnikov težnja po čim boljšem poslovnem rezultatu, hkrati pa se pojavi težnja po čim nižji davčni obveznosti.

Za podjetja je pomembno, na kakšen način vrednotijo postavke v poslovnih in davčnih izidih. Od tega je namreč odvisno, kako bo podjetje minimiziralo svojo davčno obveznost na legalen način. Zatorej se v svoji diplomski nalogi osredotočam na vpliv vrednotenja oziroma prevrednotenja aktivnih postavk na poslovni in davčni izid.

Pri izdelavi diplomskega dela uporabljam za podroben in objektivni opis osrednjega predmeta proučevanja, to je vpliv vrednotenja aktivnih postavk na davčni izid s simulacijami za enostavnejše in lažje razumevanje omenjenega problema, metodo deskripcije. Pri raziskovanju se naslanjam tako na domačo kot tudi na tujo strokovno literaturo s področja računovodskega in davčnega poročanja ter računovodske in davčne zakonodaje.

Diplomsko delo je razdeljeno na 4 poglavja. Uvodni opredelitvi predmeta dela, namena ter postopka sledi v drugem poglavju opredelitev računovodskega in davčnega poročanja ter njuna medsebojna povezanost. Največ pozornosti namenim tretjemu poglavju, v katerem se dotaknem vseh aktivnih postavk bilance stanja. Vsako aktivno postavko opredelim in opišem začetno vrednotenje ter nato opišem še postopke kasnejših vrednotenj oziroma prevrednotenj. Nato opišem vpliv vrednotenja na poslovni izid in posledično z upoštevanjem davčne zakonodaje še vpliv na davčni izid. Različne vplive na poslovni in davčni izid prikažem še s simulacijami, ki na enostaven in razumljiv način prikažejo, kakšne razlike nastanejo med poslovnim in davčnim izidom, kar je posledica davčne zakonodaje. Sledi sklepno poglavje, kjer povzamem svoje ugotovitve.

2. RAČUNOVODSKO IN DAVČNO POROČANJE V SLOVENIJI

2.1. RAČUNOVODSKO POROČANJE

Potreba po nastanku računovodskega poročanja je nastala s pojavom delniških družb, katerih lastniki – delničarji so želeli dobiti vpogled v poslovno uspešnost podjetja, računovodski izkazi pa so bili podlaga za delitev dividend (Čokelc, Kokotec – Novak, Repovž, 2001, str. 4).

Namen računovodskega poročanja je čim bolj zadovoljiti interese različnih skupin uporabnikov računovodskih izkazov ter jim predstaviti resnično in pošteno sliko poslovanja podjetja. Načelo resničnega in poštenega prikaza poslovanja podjetja zahteva podajanje informacij brez predsodkov in vnaprejšnjih mnenj z vsemi potrebnimi razkritji in pojasnili – nujna je presoja in fleksibilnost. Računovodska pravila naj bi se izogibala možnosti, da bi računovodski izkazi ustvarjali upnikom, lastnikom in ostalim zunanjim uporabnikom lažen občutek varnosti (Klobučar, 2003, str. 8).

Splošna pravila vrednotenja postavk v računovodskih izkazih (ZGD, 2006, čl. 67):

- načelo neomejenega delovanja podjetja – predpostavlja se nadaljevanje podjetja kot delujočega podjetja,
- načelo stalnosti vrednotenja – uporaba metod vrednotenja se brez utemeljenih razlogov ne sme spreminjati iz poslovnega leta v poslovno leto,
- načelo previdnosti,
- načelo poštene vrednosti,
- načelo nastanka poslovnega dogodka - odhodke in prihodke je potrebno upoštevati ne glede na to, kdaj so bili plačani ali prejeti,
- sestavine sredstev in obveznosti do virov sredstev je treba vrednostiti posamično,
- začetna bilanca stanja poslovnega leta se mora ujemati s končno bilanco stanja prejšnjega poslovnega leta.

Kakovostne značilnosti računovodskih izkazov so (SRS, 2006): razumljivost¹, ustreznost², zanesljivost³ in primerljivost⁴.

2.1.1. POSLOVNI IZKAZ

Po Zakonu o gospodarskih družbah (v nadaljevanju ZGD-1) je letno poročilo sestavljeno iz bilance stanja, izkaza poslovnega izida, izkaza denarnih tokov, izkaza gibanja kapitala, prilog s pojasnili k izkazom in poslovnega poročila (ZGD-1, 2006, čl. 60).

Izkaz poslovnega izida je temeljni računovodski izkaz. V njem podjetja izkazujejo poslovni izid za poslovno leto ali medletna obdobja, ki mora biti resnično in pošteno prikazan. Izkaz poslovnega izida nam daje informacije za potrebe notranjega in zunanjega računovodskega poročanja. Sestavlja se za splošne ali posebne namene. Od njegove vrste in narave podjetja sta odvisna obseg in razčlenitev postavk v njem (Koželj, 2002, str.10). Členitev postavk izkaza

¹ Uporabniki računovodskih izkazov, ki dovolj dobro poznajo poslovno in gospodarsko delovanje in računovodstvo, razumejo postavke, izkazane v njih, kakor tudi pomen kontov in knjižb na njih.

² Postavke v računovodskih izkazih imajo zaželeno, potrebne in koristne lastnosti. Konti in knjižbe na njih ustrezajo določenemu namenu in pravilom.

³ V računovodskih izkazih ne sme biti napak in pristranskih stališč. Konti in knjižbe na njih so popolni in zanesljivi. Prednost se daje vsebini in ne obliki.

⁴ Zaradi metodične enotnosti je mogoče primerjati postavke v računovodskih izkazih podjetja za različna leta ali postavke v računovodskih izkazih različnih podjetij. Konti in knjižbe na njih so metodično enotni tako v posameznem podjetju kot v različnih podjetjih.

poslovnega izida je predpisana v ZGD-1 in Slovenskem računovodskem standardu 25 (SRS, 2006).

Poleg izkaza poslovnega izida, ki služi za ugotavljanje poslovnega izida in predstavitvi dohodkovnega položaja podjetja, je za davčne namene pomemben tudi izkaz bilance stanja, ki izkazuje premoženje in finančni položaj podjetja na točno določen dan.

2.2. DAVČNO POROČANJE⁵

Namen davčnega poročanja se nekoliko razlikuje od namena računovodskega poročanja. Na podlagi davčne zakonodaje je potrebno ugotoviti poslovni izid (ki je razlika med davčno priznanimi prihodki in davčno priznanimi odhodki), ki je podlaga za obdavčitev podjetja. Z določenimi davčnimi olajšavami država tudi vzpodbuja in usmerja podjetja skladno s svojimi gospodarsko političnimi cilji. Pri poročanju za davčne namene mora država zagotoviti enako obravnavanje vseh davčnih zavezancev. Nedvoumna in objektivna davčna pravila morajo zagotoviti jasno in natančno osnovo za obdavčitev, saj mora davčni sistem pravično in učinkovito porazdeliti davčno breme na celotno družbo. Davčna zakonodaja skuša opredeliti poslovni izid tako, da se ni mogoče izogniti davkom ali povedano drugače, "davčna zakonodaja skuša zagotoviti, da ne bi bili računovodje preveč pesimistični" (Eberhartinger, 1999, str. 94).

2.2.1. DAVČNI IZKAZ

O davčnem računovodstvu govorimo takrat, kadar mislimo v okviru računovodstva nasploh poudariti pridobivanje računovodskih informacij, ki so pomembne za odločanje o davkih oziroma za oblikovanje davčne bilance (Kokotec – Novak, 1996, str. 108).

Davčni izkaz je strogo namensko poročilo, v katerem se zrcalita tako davčna, kakor tudi poslovna politika podjetja. Obe politiki vplivata tako na poslovni izid podjetja, kakor tudi na višino davka od dobička (Kavčič, 1997, str. 134).

Sestavljanje davčnega izkaza je v veliki meri odvisno od računovodstva, ki mora prilagoditi poslovni izkaz glede na zahteve davčne zakonodaje. Država postavlja omejitve na prihodkovni strani, kakor tudi na odhodkovni strani izkaza poslovnega izida. Tovrstne omejitve so zapisane v Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju ZDDPO-2). Poleg različnih omejitev pa zakonodaja dopušča tudi različne davčne olajšave, s katerimi lahko podjetje zmanjša svojo davčno obveznost. Zaradi naštetega se praviloma dogaja, da so odhodki, ki jih podjetje prikazuje v poslovnem izkazu, sestavljenem v skladu z

⁵ Davčno poročanje je del računovodskega poročanja, vendar zaradi poenostavitve pojmem davčno poročanje kot oblikovanje in posredovanje davčnega izkaza davčnemu organu v skladu z davčnimi pravili. Računovodsko poročanje pojmem kot oblikovanje in posredovanje računovodskih izkazov vsem zunanjim uporabnikom v skladu z računovodskimi pravili.

računovodskimi standardi, različni oziroma višji od zneskov, ki jih je mogoče upoštevati pri izračunu obdavčljivega dobička v davčnem izkazu.

Skladno z ZDDPO-2 se po 12. členu ugotovi davčna osnova, dobiček, ki je presežek prihodkov nad odhodki, določenih s tem zakonom. Pri tem se za ugotavljanje davčne osnove praviloma, če ZDDPO-2 ne določa drugače, priznajo prihodki in odhodki, ugotovljeni v skladu z veljavnimi računovodskimi standardi. Davek se plačuje po davčni stopnji 20% (davek znaša 20% davčne osnove⁶).

Davčni zavezanec mora pri pripravi obračuna za davčni organ paziti, da poleg ZDDPO-2 spoštuje tudi določbe različnih pravilnikov in drugih zakonov⁷.

Davčno (ne)priznani prihodki

Načeloma so vsi prihodki priznani in obdavčljivi, vendar je med njimi tudi nekaj takih, ki so izjeme. Neobdavčljivi prihodki so:

- prihodki iz opravljanja nepridobitne dejavnosti,
- prihodki iz naslova odpisa dolgov v postopku prisilne poravnave,
- izvzem dividend in dohodkov, ki so podobni dividendam,
- izvzem dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev (50 % tega dobička se izvzame iz davčne osnove zavezanca ob določenih pogojih: najmanj 8-odstotni lastniški delež, najmanj 6 mesecev lastništva, obe podjetji iz območja Evropske unije).

Davčno (ne)priznani odhodki

Z 29. členom ZDDPO-2 je določeno, da se za ugotavljanje dobička priznajo odhodki, ki so potrebni za pridobivanje po tem zakonu obdavčenih prihodkov. Odhodki, ki niso potrebni za pridobitev tovrstnih prihodkov, torej niso davčno priznani. To so:

- odhodki, ki niso neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti in niso neposredno posledica opravljanja dejavnosti,
- odhodki, ki imajo značaj privatnosti in
- odhodki, ki niso skladni z običajno poslovno prakso – torej niso običajni pri poslovanju v posamezni dejavnosti glede na pretekle in druge izkušnje in v primerjavi z drugimi dejavnostmi. Odhodki, ki imajo naravo izrednih in nepogostih dohodkov, so izvzeti (naravne nesreče).

⁶ 60. člen ZDDPO-2. Naj opozorim na 97. člen ZDDPO-2, ki pravi, da se ne glede na 60. člen tega zakona, davek plačuje po stopnji 23 % davčne osnove za leto 2007, 22 % davčne osnove za leto 2008 in 21 % davčne osnove za leto 2009.

⁷ To so: Pravilnik o izvajanju Zakona o davku od dohodka pravnih oseb, Pravilnik o izvajanju Zakona o davčnem postopku, Pravilnik o transfernih cenah, Pravilnik o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj, Uredba o davčni regijski olajšavi za raziskave in razvoj, Zakon o davčnem postopku ter Zakon o ekonomskih conah.

Naslednji, 30. člen ZDDPO-2 pa podrobneje opredeljuje vrste odhodkov, ki niso davčno priznani. Mednje sodijo kazni, donacije, podkupnine, itd.

Delno priznani odhodki (ZDDPO-2, 2006, čl. 31) so stroški reprezentance⁸ ter stroški nadzornega sveta oziroma drugega organa, ki opravlja zgolj funkcijo nadzora.

Davčne olajšave

Podjetje si lahko davčno osnovo zniža s pomočjo davčnih olajšav. Gre za olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj, olajšave za zaposlovanje invalidov, za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju, za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje ter olajšave za donacije, ki jih ZDDPO-2 podrobno opredeljuje od 55. do vključno 59. člena.

2.2.2. ODLOŽENI DAVKI

Računovodski poslovni izid pred obdavčitvijo se praviloma razlikuje od obdavčljivega poslovnega izida, ki se ugotavlja v skladu z davčnimi predpisi. Razlog za to je, da se določeni prihodki in odhodki upoštevajo različno pri ugotavljanju obdavčljivega poslovnega izida kot pri ugotavljanju računovodskega. Nekatero razlike med računovodskim in obdavčljivim poslovnim izidom so stalne in se v nasprotju z začasnimi, ne povrnejo v kasnejših obdobjih. Nastanejo, ker se morajo posamezne postavke po davčnih predpisih vključiti v davčno osnovo ali izključiti iz nje, čeprav se računovodsko obravnavajo kot odhodki oziroma prihodki. Na strani odhodkov velja to na primer za vse tiste odhodke, ki niso davčno priznani, ker niso potrebni za ustvarjanje prihodkov, na strani prihodkov pa na primer za prihodke od dividend in drugih deležev v dobičku, ker se pod določenimi pogoji ne všttevajo v davčno osnovo. Med računovodskim in obdavčljivim dobičkom pa nastanejo tudi razlike, ki sočasne, ker se posamezne postavke všttevajo v računovodski in obdavčljivi dobiček v različnih poslovnih obdobjih (Hieng, 2005, str. 125).

Zaradi začasnih razlik je potrebno obračunavanje odloženih davkov. Odloženi davek bi lahko opredelili kot znesek davka, ki ga bo zavezanec poravnal v prihodnjih davčnih obdobjih. Pri tem je pomembno, da poslovni dogodki, ki povzročajo odložene davke, nastanejo v sedanjem, ali so nastali v preteklih obračunskih obdobjih. Ker so se poslovni dogodki že zgodili, so skladno z načelom nastanka poslovnih dogodkov kot temeljnim načelom računovodenja že pripoznani v poslovnih knjigah zavezanca. V zvezi z nastalimi poslovnimi dogodki so zato v poslovnih knjigah pripoznana ustrezna sredstva, obveznosti do virov sredstev, prihodki ali odhodki, vendar pa takšen dogodek, nima posledic na znesek davka, ki bo plačan za obdobje, v katerem je poslovni dogodek nastal. Takšen poslovni dogodek bo imel davčne posledice šele v naslednjih obdobjih, zato vpliva na zneske davka, ki bodo plačani ali povrnjeni šele v prihodnosti. Ker bo sedanji poslovni dogodek povzročil davčne posledice šele v prihodnosti,

⁸ Za stroške reprezentance se štejejo stroški za pogostitev, zabavo ter darila (z logotipom ali brez) ob poslovnih stikih zavezanca s poslovnimi partnerji.

je potrebno skladno z načelom nastanka poslovnega dogodka prihodnje davčne posledice tudi obračunavati v letu, v katerem se je poslovni dogodek zgodil (Jerman, Žuran, 2005, str. 1).

Kadar odloženi davek vsebinsko predstavlja večje plačilo davka v prihodnjih obdobjih, govorimo o pripoznavanju obveznosti za odloženi davek. Kadar pa odloženi davek vsebinsko predstavlja manjše plačilo davka v prihodnjih obdobjih, govorimo o terjatvah za odloženi davek. Terjatve in obveznosti za odloženi davek so terjatve in obveznosti do države, do katerih je upravičen prejemnik posameznega davčnega vira glede na davčne predpise (Jerman, Žuran, 2005, str. 1).

V odvisnosti od tega, ali začasne razlike povzročajo terjatev do države za manjše plačilo davka v prihodnosti oziroma obveznosti do države za večje plačilo davka v prihodnosti, so razlike lahko bodisi (Jerman, Žuran, 2005, str. 3):

- *obdavčljive začasne razlike*, to je začasne razlike, katerih posledica so obdavčljivi zneski pri ugotavljanju obdavčljivega dobička v prihodnjih obdobjih, ko se knjigovodska vrednost sredstva povrne ali knjigovodska vrednost obveznosti poravna;
- *odbitne začasne razlike*, katerih posledica so zneski, ki se odštejejo pri ugotavljanju obdavčljivega dobička v prihodnjih obdobjih, ko se knjigovodska vrednost sredstva povrne ali knjigovodska vrednost obveznosti poravna.

Posledice obdavčljivih začasnih razlik se kažejo v obveznostih za odloženi davek, ki so zneski davka iz dobička, ki jih bo potrebno poravnati v prihodnjih obdobjih glede na obdavčljive začasne razlike. Posledice odbitnih začasnih razlik pa se kažejo v terjatvah za odloženi davek, ki so zneski davka iz dobička, ki bodo povrnjeni v prihodnjih obdobjih (Jerman, Žuran, 2005, str. 3).

2.2.3. DAVČNO NAČRTOVANJE

Primarni cilj podjetij je doseganje čim višjega dobička. Davki, ki jih pobira država, zmanjšujejo dobiček podjetja, zato je v interesu podjetja zmanjšati davčno breme. Tako je cilj vsakega davčnega načrtovanja minimiziranje plačanih davkov ob upoštevanju veljavne davčne zakonodaje. Davčnega načrtovanja oziroma zasledovanje cilja minimiziranja plačanih davkov ne moremo enačiti s pojmom davčna utaja oziroma davčna evazija. Le ta se obravnava kot kaznivo dejanje, saj pomeni namerno napačno opuščene navedbe, ki so posredovane s strani davčnega zavezanca davčnemu organu.

Za podjetje je pomembno, da se glede na dokaj spreminjajočo zakonodajo čim hitreje le-tej prilagodi in tako skuša izkoristiti različne davčne ugodnosti. Napačno je mišljenje, da lahko ob koncu poslovnega leta davčni zavezanec maksimalno izkoristi različne davčne ugodnosti. Potrebno je načrtovanje aktivnosti ob upoštevanju veljavnih davčnih predpisov.

Potreba po davčnem načrtovanju se poleg optimizacije dobička in davčnega bremena pojavlja tudi iz naslednjih vzrokov:

- davčna zakonodaja je zaradi medsebojnih vplivov, izbire različnih možnosti, obsežnosti in hitrih sprememb zelo kompleksna,
- učinke davčne zakonodaje je zaradi različnih ugotovitev davčnih osnov možno preračunavati,
- odzivnost davčnih učinkov na kratkoročne in dolgoročne poslovne odločitve v podjetju je slabo poznana,
- nezaželene davčne učinke je možno s preudarnim ravnanjem omejiti in se pripraviti na izbirne možnosti, ki so pravno dovoljene,
- davčne obremenitve so relativno visoke,
- obstaja časovna neskladnost med obračuni davkov, izvedbami izplačil davkov, davčnimi olajšavami in njihovimi učinki.

2.3. POVEZANOST RAČUNOVODSKEGA IN DAVČNEGA POROČANJA

Povezanost računovodskega in davčnega poročanja se razlikuje od države do države. Avtorica Knobbe-Keuk navaja 3 možne povezanosti (Knobbe-Keuk, 1993, str.17):

- davčne izkaze lahko sestavimo popolnoma neodvisno od računovodskih izkazov, saj davčni predpisi v celoti določajo, kako ugotovimo davčno osnovo;
- računovodski izkazi so hkrati davčni izkazi;
- računovodski izkazi v svoji osnovi predstavljajo podlago za davčne izkaze, davčni predpisi pa določajo, kako je treba računovodske izkaze preurediti v davčne izkaze.

V Republiki Sloveniji obstaja precejšnja povezava med poslovnim izkazom in davčnim izkazom. Avtorica Knobbe-Keuk prikazuje to razmerje kot “poslovni izid v svoji osnovi predstavlja podlago za davčni izid, vendar davčni predpisi določajo, kako je potrebno poslovni izkaz preurediti v davčni izkaz” (Knobbe-Keuk, 1993, str. 17).

Davčna zakonodaja veže davčno poročanje na računovodsko poročanje, kar vpliva na izkazovanje dobička v računovodskih izkazih. Primer tega je določanje amortizacijskih stopenj, za katere slovenski računovodski standardi pravijo, da amortizacijske stopnje, ki se uporabijo pri sestavi davčnega izkaza, niso tudi podlaga za računovodski izid (Klobučar, 2004, str. 36).

Prav tako pa tudi davčni izkaz vpliva na poslovni izkaz in sicer preko davka od dohodka, ki ga mora podjetje plačati davčnemu uradu. Za omenjeni davek se zmanjša dobiček oziroma poslovni izid. Razliko predstavlja čisti poslovni izid oziroma čisti dobiček.

Avtorica Klobučar na podlagi primerjalne analize ugotavlja, da v Sloveniji prevladuje možnost povezave pravil, ki se nanašajo na področja, na katerih se za davčno poročanje zaradi

odsotnosti natančnega (ali) edinega davčnega pravila uporablja računovodsko pravilo, pri tem pa lahko na izbiro računovodskih usmeritev bistveno vpliva davčni motiv (Klobučar, 2004, str. 49).

3. AKTIVNE POSTAVKE BILANCE STANJA

3.1. OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA

3.1.1. OPREDELITEV OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV

Opredmetena sredstva⁹ so tista, ki se uporabljajo pri proizvodnji ali opravljanju storitev in so po pričakovanjih v uporabi več kot eno leto. Mednje štejemo: *zemljišča in zgradbe, tovarne in stroji, ostali inventar* (Alexander, Nobes, 2001, str. 189).

Opredmeteno osnovno sredstvo se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna, če je verjetno, da bodo pritekale gospodarske koristi, povezane z njim in če je mogoče njegovo nabavno vrednost zanesljivo izmeriti.

Zupančičeva navaja nekaj primerov, ko sredstev ne moremo uvrstiti med opredmetena osnovna sredstva (Zupančič, 2006, str. 9, 10):

- pogodbenega predmeta pri poslovnem najemu najemnik ne izkazuje med opredmetenimi osnovnimi sredstvi, temveč pripozna najemnino kot stroške, praviloma enakomerno med trajanjem najema;
- stvari, dane v finančni najem, same niso ali ne spadajo med opredmetena osnovna sredstva, temveč so sestavni del dolgoročnih terjatev;
- nakup zemljišča, na katerem je predvidena gradnja, na primer poslovnostanovanjskega objekta za prodajo, se računovodsko evidentira med zalogami;
- stvari, ki so nabavljene za nadaljnjo prodajo in se začasno uporabljajo za predstavitev, reklamiranje in podobno, se uvrščajo med trgovsko blago – potrebno je upoštevati prvotni namen pridobitve stvari (primer: testna vozila in nadomestni avtomobili v servisni dejavnosti).

Ločimo tri skupine opredmetenih osnovnih sredstev, ki se razlikujejo po izkazovanju in merjenju (Zupančič, 2006, str. 10):

- *v gradnji oziroma izdelavi* – poleg pridobljenih sredstev, ki še niso usposobljena za uporabo, zajemajo tudi nepremičnine, ki se gradijo ali razvijajo za prihodnjo uporabo kot naložbene nepremičnine. Pri zgradbah in opremi je potrebno ločevati stvari, ki se še gradijo ali izdelujejo, od stvari, ki so že usposobljene za uporabo;
- *usposobljena za uporabo* in so amortizirljiva - začnejo se amortizirati prvi dan

⁹ Po SRS 1 štejemo med opredmetena osnovna sredstva tudi biološka sredstva, kot na primer večletni nasadi in osnovna čreda.

naslednjega meseca po tistem, ko so razpoložljiva za uporabo;

- opredmetena osnovna sredstva, ki *se ne uporabljajo trajno, čeprav so še uporabna* – takšna sredstva se izmerijo po knjigovodski vrednosti ali pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, in sicer po tisti, ki je manjša.

3.1.2. ZAČETNO RAČUNOVODSKO MERJENJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV

Začetno računovodsko merjenje opredmetenih osnovnih sredstev temelji na načelu izvirne vrednosti, ki se šteje kot nabavna vrednost. Nabavno vrednost sestavljajo:

- nakupna cena, zmanjšana za popust,
- uvozne in nevračljive nakupne dajatve,
- stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno usposobitvi za nameravano uporabo (stroški dovoza in namestitve),
- stroški izposojanja do usposobitve za uporabo (lahko),
- ocenjeni stroški razgradnje, odstranitve in obnovitve ter
- stroški preizkušanja delovanja sredstva.

Od načina pridobitve sredstev (nakup, gradnja oziroma izdelava v podjetju, zamenjava, donacije in državne podpore, finančni najem) je odvisno, kako se njihova nabavna vrednost določi na začetku. V SRS 1 so predpisane določbe, ki jih podjetja upoštevajo na dan začetnega pripoznanja opredmetenih osnovnih sredstev:

- *biološka sredstva* se merijo po pošteni vrednosti, zmanjšani za ocenjene stroške v trenutku prodaje. Če se poštena vrednost ne more zanesljivo določiti, se sredstvo izkaže po knjigovodski vrednosti danega sredstva. Če se kasneje poštena vrednost zanesljivo določi, se meri po pošteni vrednosti, zmanjšani za ocenjene stroške v trenutku prodaje;
- nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, *pridobljenega z zamenjavo*, se določi glede na pošteno vrednost pridobljenega opredmetenega osnovnega sredstva, razen če menjalni posel nima trgovalne vsebine ali poštene vrednosti, niti prejetega niti danega sredstva ni mogoče zanesljivo izmeriti. Če se prejeta sredstva ne ovrednoti po pošteni vrednosti, se njegova nabavna vrednost izmeri po knjigovodski vrednosti danega sredstva;
- opredmetena osnovna sredstva, *pridobljena pri prevzemu drugega podjetja* ali dela drugega podjetja, se zajamejo med že obstoječa opredmetena osnovna sredstva po svoji pošteni vrednosti na dan prevzema;
- za opredmeteno osnovno sredstvo, pridobljeno *v finančni najem*, so v SRS 1.58 predpisani še znaki okolščin, ki posamič ali skupaj vodijo do uvrstitve najema med finančne najeme.

Naj opozorim še na določila SRS 1.11 ter 1.16, ki se nanašata na razporeditev nabavne vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev na vrednostno pomembne dele z različnimi dobami

koristnosti in/ali vzorci uporabe. Kot deli sredstev s krajšimi dobami koristnosti se obravnavajo tudi predvideni stroški rednih pregledov oziroma popravil. Čeprav podjetje razdeli opredmeteno osnovno sredstvo z veliko nabavno vrednostjo na vrednostno pomembne sestavine, ga še vedno obravnava kot eno opredmeteno osnovno sredstvo. Predpisano računovodsko razdelitev nabavne vrednosti podjetje ustrezno upošteva v analitični evidenci opredmetenih osnovnih sredstev. V skladu s SRS 13.30 je treba opredmeteno osnovno sredstvo in njegove sestavne dele obravnavati kot ločena amortizirljiva sredstva, saj se zahteva, da se amortizacija sestavnih delov opredmetenih osnovnih sredstev obravnava posebej (Zupančič, 2006, str. 13).

Stroški, ki nastanejo v zvezi z opredmetenim osnovnim sredstvom, povečujejo njegovo dotedanjo nabavno vrednost, če povečujejo njegove prihodnje koristi v primerjavi s prvotno ocenjenimi. Pri tem mora organizacija paziti, da tako povečana prvotna nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva ne preseže čiste iztržljive vrednosti (Turk et al., 2004, str. 113).

Opredmeteno osnovno sredstvo, katerega posamična nabavna vrednost (cena) po dobaviteljevem obračunu ne presega vrednosti 500 €, se lahko izkazuje skupinsko kot drobní inventar.

V bilanci stanja se amortizirljiva opredmetena osnovna sredstva izkazujejo po neodpisani vrednosti (začetna nabavna vrednost + znesek okrepitve nabavne vrednosti – popravek vrednosti – znesek zaradi okrepitve popravka vrednosti). Opredmetena osnovna sredstva, ki se ne amortizirajo, pa se v bilanci stanja izkazujejo po vrednosti, ki je enaka izvorni nabavni vrednosti, povečani za učinke okrepitev ter odprave prejšnje oslabitve in zmanjšani za morebitne učinke oslabitev.

Opredmetena osnovna sredstva, vzeta v finančni najem

Opredelitev vrste najema je odvisna od pogodbenih določb, pri čemer je vsebina pogodbe pomembnejša od njene oblike ali celo poimenovanja. O finančnem najemu govorimo, kadar je izpolnjen vsaj eden izmed naštetih pogojev¹⁰:

- na koncu najema se lastništvo nad sredstvo prenese na najemnika,
- najemnik ima možnost kupiti sredstvo po ceni, ki naj bi bila po pričakovanju precej nižja od poštene vrednosti na dan, ko to možnost lahko izrabi,
- trajanje najema se ujema z večjim delom dobe koristnosti sredstva, na koncu pa se lastništvo prenese ali ne,
- na začetku najema je sedanja vrednost najmanjše vsote najemnin enaka najmanj

¹⁰ SRS 1 določa še dodatne okoliščine, ki vodijo do finančnega najema in sicer: če najemnik odpove najem, nastale izgube zaradi odpovedi bremenijo najemnika; dobički ali izgube zaradi spreminjanja poštene vrednosti pripadajo najemniku in najemnik lahko podaljša najem v naslednje obdobje za najemnino, ki je bistveno manjša od tržne. Vsi ostali najemi se obravnavajo kot poslovni najemni.

pošteni vrednosti sredstva, ki je predmet najema,

- najeta sredstva so tako posebne narave, da jih lahko brez večjih sprememb uporablja samo najemnik.

Pri finančnem najemu najemnik pogodbeni predmet knjiži kot opredmeteno osnovno sredstvo, medtem ko najemodajalec pogodbeni predmet knjiži kot dolgoročno poslovno terjatev. Najemnik mora opredmeteno osnovno sredstvo, vzeto v finančni najem, izkazovati ločeno od drugih istovrstnih opredmetenih osnovnih sredstev.

Najemodajalec za sredstvo, vzeto v finančni najem obračunava stroške amortizacije ter stroške financiranja. Vrednost sredstva in z njim povezan dolg po začetku najema nista enaka zaradi stroškov amortizacije in finančnih stroškov, ki običajno niso enaki najemnini. Tako amortizacija kot tudi stroški financiranja (stroški najema in obresti) znižujeta poslovni in davčni izid.

3.1.3. AMORTIZACIJA OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV

3.1.3.1. Opredelitev amortizacije

Slovenski računovodski standardi opredeljujejo amortiziranje opredmetenih osnovnih sredstev kot prenašanje vrednosti amortizirljivih opredmetenih osnovnih sredstev med stroške amortizacije. Predmet obračunavanja amortizacije so amortizirljiva sredstva, ki se uporabljajo v obdobju, daljšem od poslovnega leta, imajo omejeno dobo koristnosti ter so namenjena uporabi pri proizvodnji ali dobavljanju proizvodov in storitev, se posojajo drugim za plačilo, ali se posedujejo iz drugih razlogov.

Obstajajo tudi primeri, kjer je težko ugotoviti dobo koristnosti, zato obstajajo izjeme, kjer je obračunana ničla amortizacija. Primeri izjem so različna zemljišča, kjer gre za pridobivanje naravnih bogastev, kot na primer rudniki in kamnolomi (Elliott, Elliott, 2002, str. 381). Omenjene izjeme obravnava tudi SRS 1.53, po katerem se amortizacija ne obračunava od zemljišč in drugih naravnih bogastev, 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 omejena¹¹.

Na izračun amortizacije vplivajo 4 faktorji (Needles, Powers, 2004, str. 458): nabavna vrednost, preostala vrednost¹², amortizirljivi znesek¹³ in ocenjena doba koristnosti¹⁴.

¹¹ Izjemoma so lahko tudi zemljišča amortizirljiva sredstva in sicer kamnolomi ali odlagališča odpadkov.

¹² Preostala vrednost sredstva 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.

¹³ Amortizirljivi znesek je nabavna vrednost, popravljena pri prevrednotenju sredstva in zmanjšana za ocenjeno preostalo vrednost.

Začetek obračunavanja amortizacije je prvi dan v naslednjem mesecu po tistem, ko so opredmetena osnovna sredstva razpoložljiva za uporabo oziroma usposobljena za opravljanje dejavnosti. Amortizacija se obračunava toliko časa, dokler se v celoti ne nadomesti vrednost, ki je osnova za obračun (po tem se ne obračunava več). Sredstvo se preneha amortizirati takrat, ko je opredeljeno kot nekratkoročno sredstvo za prodajo ali uvrščeno v skupino za odtujitev za prodajo. Z začetkom amortiziranja se posameznim sredstvom določi doba koristnosti, v kateri jih bo podjetje predvidoma uporabljalo. Upoštevati je potrebno tisto dobo koristnosti, ki je najkrajša. Pri pomembnejših postavkah jo je potrebno tudi preverjati za vsako poslovno leto (Zupančič, 2007, str. 43).

Podjetje za lastne potrebe samostojno določi: metodo amortiziranja opredmetenih osnovnih sredstev (časovno, uporabnostno amortiziranje), letne amortizacijske stopnje ter razporeditev letne amortizacije na posamezna obračunska obdobja. Za davčne namene pa se amortizacija prizna kot odhodek, če je obračunana po metodi enakomernega časovnega amortiziranja ter najvišjih amortizacijskih stopnjah, ki jih določa 33. člen ZDDPO-2. V Prilogi 1 navajam najvišje letne amortizacijske stopnje po ZDDPO-2. Če obračunana amortizacija preseže znesek, ki bi bil obračunan po zahtevah 33. člena ZDDPO-2, se presežni znesek amortizacije kot odhodek prizna v naslednjih davčnih obdobjih. Drobní inventar kot tak pa se lahko zamortizira v 1 letu. Glede na SRS 13.32 amortizacijske stopnje, ki so predpisane pri sestavljanju davčne prijave, niso tudi podlaga za amortiziranje v knjigovodskih izkazih poslovnega izida.

Slovenski računovodski standardi predpisujejo možnost izbire metode amortiziranja, in sicer glede na presojo okoliščin, ki bodo vplivale na dobo koristnosti osnovnega sredstva. Podjetje se lahko odloči za časovno ali uporabnostno amortiziranje.

Pri metodi časovnega amortiziranja se amortizacija obračunava glede na dobo koristnosti (temelji na staranju amortizirljivih sredstev). Ilustrativen prikaz je zajet v Prilogi 2. Letni znesek amortizacije je odvisen od izbire:

- *enakomernega (linearnega) časovnega amortiziranja* – letni znesek amortizacije pri nespremenjeni nabavni vrednosti je vedno enak,
- *padajočega (degresivnega) časovnega amortiziranja*:
 - metoda padajoče osnove (letne amortizacijske stopnje so vedno enake, uporabljajo pa se na vsakokratno knjigovodsko vrednost),
 - metoda vsote letnih števil (spremenljive amortizacijske stopnje se uporabljajo na amortizirljivi znesek),
- *metoda rastočega časovnega amortiziranja* - amortizacijske stopnje v dobi koristnosti se povečujejo; z novimi SRS (2006) in Mednarodnimi Standardi Računovodskega Poročanja (v nadaljevanju MSRP) ni več dovoljena.

¹⁴ Ocenjena doba koristnosti je odvisna od a) predhodnih izkušenj s podobnimi sredstvi, b) sedanjega stanja sredstva, c) politike vzdrževanja in popravil podjetja, d) sedanjih tehnoloških in industrijskih trendov ter e) lokalnih okoliščin (vreme).

Pri metodi uporabnostnega (funkcionalnega) amortiziranja se amortizacija obračunava glede na dejansko uporabo v posameznem obdobju. Zmanjševanje vrednosti amortizirljivega sredstva je povezano z urami njegove uporabe ali s količino proizvedenih enot (storitev).

Posebej velja opozoriti, da se stroški amortizacije prevrednotijo, če so prvotne predpostavke o dobi koristnosti posameznega amortizirljivega sredstva zaradi spremembe okoliščin neprimerne. Gre za skrajšanje ali podaljšanje predvidene dobe koristnosti. Skrajšanje predvidene dobe koristnosti poveča, podaljšanje predvidene dobe koristnosti pa zmanjša že obračunane stroške amortizacije v obravnavanem poslovnem letu (Zupančič, 2007, str. 50). Prevrednotenje stroškov amortizacije se obravnava kot računovodska ocena in vpliva na stroške (ne neposredno na odhodke).

Simulacija vpliva uporabe višje amortizacijske stopnje kot je davčno priznana na poslovni in davčni izid

Primer: Podjetje je kupilo transportni avtomobil po nabavni vrednosti 40.000 €. Zaradi velike rabe in obrabe avtomobilov podjetje uporablja 25-odstotno amortizacijsko stopnjo za vozila, medtem ko je najvišja davčno priznana amortizacijska stopnja za vozila 20 %. Podjetje uporablja metodo enakomernega časovnega amortiziranja.

Tabela 1: Izkaz poslovnega in davčnega izida ob uporabi višje amortizacijske stopnje kot je davčno priznana (v €)

	Izkaz poslovnega izida	Izkaz davčnega izida
Prihodki od prodaje	100.000	100.000
-Stroški blaga, materiala in storitev	-45.000	-45.000
-Stroški dela	-30.000	-30.000
-Amortizacija	-10.000*	-8.000**
=Dobiček	15.000	17.000
*10.000 = 40.000 x 0,25 **8.000 = 40.000 x 0,20		

Vir: Lasten izračun, 2007.

V navedenem izračunu opazimo, da je izkaz davčnega izida višji od izkaza poslovnega izida ob uporabi višje amortizacijske stopnje kot jo priznava davčna zakonodaja. Razlika presežnega zneska amortizacije v višini 2.000 € se kot davčni odhodek prizna v naslednjih davčnih obdobjih (33. člen ZDDPO-2). Ker pa se bo omenjena razlika pojavljala vsakoletno bo lahko podjetje šele v 5. poslovnem letu upoštevalo omenjene razlike v davčni osnovi (odloženi davek).

3.1.4. PREVREDNOTENJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV

Po SRS pomeni prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev sprememba njihove knjigovodske vrednosti zaradi uporabe modela prevrednotenja in zmanjšanje njihove knjigovodske vrednosti zaradi oslabitve sredstev. Pri tem velja omeniti, da dodatne naložbe v opredmetena osnovna sredstva in njihovo amortiziranje ne pomenita prevrednotenja. Opredmetena osnovna sredstva se prevrednotujejo zaradi njihove okrepitve, oslabitve ali zaradi odprave njihove oslabitve. Če se opredmeteno osnovno sredstvo prevrednoti, se mora prevrednotiti celotna skupina opredmetenih osnovnih sredstev, v katero spada. Podjetje lahko izbira med dvema modeloma merjenja opredmetenih osnovnih sredstev, in sicer po:

- *modelu nabavne vrednosti*: opredmeteno osnovno sredstvo se po začetnem priznanju amortizira in slabi, če njegova knjigovodska vrednost presega nadomestljivo¹⁵. Podjetje mora na vsak datum poročanja oceniti, ali je kako znamenje oslabiljenosti sredstva ali denar ustvarjajoče enote¹⁶. Pri ocenjevanju, ali je kako znamenje, da utegne biti sredstvo oslabiljeno, upošteva podjetje znamenja iz zunanjih in notranjih virov informacij, opisanih v Mednarodnem računovodskem standardu (v nadaljevanju MRS) 36. Lahko pa pripozna tudi druga znamenja, da utegne biti sredstvo oslabiljeno;
- *modelu prevrednotenja*: opredmetena osnovna sredstva se prevrednotijo na pošteno vrednost, amortizirajo in slabijo. Sredstva se tudi tu slabijo, vendar iz MRS 36 izhaja, da če so stroški odtujitve zanemarljivi, potem je nadomestljiva vrednost prevrednotenega sredstva blizu njegove poštene vrednosti ali večja od nje. Zato nadomestljive vrednosti ni treba oceniti. Pošteno vrednost ugotavljajo pooblaščen ocenjevalci vrednosti na način, ki temelji na mednarodnih standardih ocenjevanja vrednosti. Pogostost prevrednotenja je odvisna od gibanja vrednosti posameznih opredmetenih osnovnih sredstev (če poštene vrednosti niso pomembne, potem naj bi bilo potrebno prevrednotenje le enkrat v 3 ali 5 letih). Omenjeni model je uporaben predvsem za zemljišča, ki se ne amortizirajo.

Podjetja naj bi se praviloma odločala za model nabavne vrednosti, redkeje pa za model prevrednotenja, in še to le za nekatere skupine sredstev (zemljišča, zgradbe). Eden izmed glavnih razlogov za odločitev podjetja o primernosti uporabe modela prevrednotenja je gotovo potreba po realnosti izkazovanja stanja premoženja v računovodskih izkazih. Model, ki si ga podjetje izbere za merjenje opredmetenih osnovnih sredstev, mora podjetje zapisati v aktih ter ga dosledno uporabljati (Zupančič, 2006, str. 45).

¹⁵ Kot nadomestljiva vrednost se upošteva bodisi poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje ali vrednost pri uporabi – odvisno od tega, katera je večja.

¹⁶ Denar ustvarjajoča enota je najmanjša določljiva skupina sredstev, ki ustvarjajo denarne pritoke, v veliki meri neodvisne od denarnih pritokov iz drugih sredstev ali skupin sredstev.

Vpliv na poslovni in davčni izid pri okrepitvi sredstev

Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev zaradi okrepitve poveča neodpisano vrednost (to je razliko med nabavno vrednostno in popravkom vrednosti) in presežek iz prevrednotenja.

Na podlagi SRS 1.32. se presežek iz prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev prenese na preneseni poslovni izid, ko je pripoznanje sredstva odpravljeno. Del presežka se lahko prenese, ko podjetje sredstvo uporablja in sicer v primeru razlike med amortizacijo na podlagi prevrednotene nabavne vrednosti sredstva in amortizacijo na podlagi njegove izvirne nabavne vrednosti. Okrepitev opredmetenih osnovnih sredstev tako ne vpliva na poslovni izid, saj neposredno povečuje kapital in ne prihodkov. Povečanje amortizacije iz naslova okrepitve tudi ne vpliva na povečanje stroškov, saj se znesek povečanja amortizacije ne knjiži na stroških temveč znotraj kapitalskih postavk (zmanjšuje se presežek iz prevrednotenja in povečuje se preneseni poslovni izid).

Za davčne namene se presežek iz prevrednotenja osnovnih sredstev prenaša v preneseni poslovni izid sorazmerno z obračunano amortizacijo od prevrednotenega dela teh sredstev. Po 15. členu ZDDPO-2 je potrebno znesek presežka iz prevrednotenja, ki je posledica prevrednotenja gospodarskih kategorij na višje poštene vrednosti vključiti v davčno osnovo v letu takšnega prenosa (le to povečuje davčno osnovo).

Primer: Podjetje ima v lasti vozilo, ki je ocenjeno na 40.000 €. Zaradi omejene serije izdelave mu je poskočila vrednost na trgu. Na začetku tekočega poslovnega leta podjetje okrepi vrednost vozila za 5.000 €. Uporabljena je 20 % amortizacijsko stopnja (letna amortizacija znaša 8.000 €).

Tabela 2: Izkaz poslovnega in davčnega izida v primeru okrepitve opredmetenega osnovnega sredstva (v €)

	Izkaz poslovnega izida		Izkaz davčnega izida	
Prihodki od prodaje	200.000		200.000	
-Stroški blaga, materiala in storitev	-90.000		-90.000	
-Stroški dela	-80.000		-80.000	
-Amortizacija pred / po okrepitvi	-8.000	-8.000*	-8.000	-8.000*
=Dobiček pred / po okrepitvi	22.000	22.000	22.000	22.000
+Presežek iz prevrednotenja, ki se prenese v preneseni poslovni izid			+1.000	
=Davčna osnova			23.000	
*Amortizacija na podlagi prevrednotene vrednosti: 9.000 = 45.000 x 0,2 Razlika med amortizacijo na podlagi prevrednotene vrednosti in amortizacijo na podlagi izvirne vrednosti: 9.000 – 8.000 = 1.000 (razlika v amortizaciji se knjiži znotraj kapitalskih postavk)				

Vir: Lasten izračun, 2007.

Iz navedenega primera lahko opazimo, da okrepitev sredstva tako nima vpliva na poslovni izid, saj ne povečuje prihodkov in ne stroškov, temveč se vse spremembe pojavijo v bilanci stanja. Presežek iz prevrednotenja se poveča za znesek okrepitve vozila, to je za 5.000 €. Podjetje vozila v tekočem letu ne odtuji, vendar prenese v preneseni poslovni izid znesek razlike med amortizacijo na podlagi prevrednotene vrednosti in amortizacijo na podlagi izvirne vrednosti, to je za 1.000 €. Za omenjeni prenos v preneseni poslovni izid pa mora podjetje povečati davčno osnovo.

Vpliv na poslovni in davčni izid pri oslabitvi sredstev ter odpravi le-te

Pri oslabitvi sredstev oziroma zmanjšanju knjigovodske vrednosti iz prevrednotenja se pri modelu prevrednotenja bremeni neposredno presežek iz prevrednotenja (če je le-ta bil) oziroma pri modelu nabavne vrednosti se povečajo prevrednotovalni poslovni odhodki. Oslabitev sredstva se pripozna v poslovnem izidu v letu oslabitve, medtem ko se v davčnem izidu pripozna šele ob odtujitvi sredstva.

Pri odpravi oslabitve se bremeni oslabitev vrednosti sredstev, hkrati pa se povečajo prevrednotovalni poslovni prihodki. Sprememba se pripozna v poslovnem izidu v letu odprave oslabitve. V davčnem izidu se odprava oslabitve ne pripozna, saj se tudi sama oslabitev ne pripozna do odtujitve sredstva.

Primer: Podjetje ima v lasti proizvodni stroj, za katerega je bilo ocenjeno, da ima v knjigovodskih izkazih večjo vrednost kot bi jo dosegel na trgu. Knjigovodska vrednost stroja znaša 30.000 €. Znesek oslabitve v tekočem poslovnem letu je 10.000 €. Znesek letne amortizacija pred oslabitvijo znaša 7.500 €, po oslabitvi se le - ta zmanjša in sicer znaša 5.000 € letno.

Tabela 3: Izkaz poslovnega in davčnega izida v primeru oslabitve opredmetenega osnovnega sredstva (v €)

	Izkaz poslovnega izida		Izkaz davčnega izida	
Prihodki od prodaje	150.000		150.000	
-Stroški blaga, materiala in storitev	-60.000		-60.000	
-Stroški dela	-40.000		-40.000	
-Amortizacija pred / po oslabitvi	-7.500	-5.000	-7.500	-5.000
-Prevrednotovalni poslovni odhodki	-10.000		0	
=Dobiček pred / po oslabitvi	42.500	35.000	42.500	45.000

Vir: Lasten izračun, 2007.

Zaradi oslabitve omenjenega proizvodnega stroja je davčni izid večji od poslovnega za znesek oslabitve. Oslabitev stroja se v davčnem izidu ne prizna v letu oslabitve temveč v letu odprave pripoznanja sredstva. Upoštevati je potrebno tudi dejstvo, da se zaradi oslabitve sredstva zmanjša amortizacija, kar povzroči, da se poslovni in davčni izid ob oslabitvi sredstva

povečata. Ob primerjavi končnih rezultatov opazimo, da se poslovni izid ob oslabitvi sredstva zmanjša, saj nanj vplivata 2 dejavnika. To sta sama oslabitev, ki zmanjša poslovni izid zaradi povečanja prevrednotovalnih poslovnih odhodkov ter nižja amortizacija, ki ga v manjši meri poveča. Na davčni izid pa vpliva samo nižji znesek amortizacije, ki ga poveča.

3.1.5. ODPRAVLJANJE PRIPOZNANJ OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV

Pripoznanje opredmetenega osnovnega sredstva se odpravi, če se sredstvo odtuji ali se trajno ne uporablja in od njegove odtujitve ni mogoče pričakovati nobenih gospodarskih koristi. Ob odtujitvi se razlika med čistim donosom in knjigovodsko vrednostjo odtujenega opredmetenega osnovnega sredstva izkaže med prevrednotovalnimi poslovnimi prihodki ali prevrednotovalnimi poslovnimi odhodki. In sicer, če je ob prodaji čisti donos večji od knjigovodske vrednosti, ima podjetje prevrednotovalne poslovne prihodke in obratno, če je čisti donos manjši od knjigovodske vrednosti ima podjetje prevrednotovalne poslovne odhodke. Tako prevrednotovalni poslovni prihodki kot odhodki so upoštevani v davčni osnovi in se pripoznajo tako v poslovnem kot v davčnem izidu.

Najmanj enkrat letno mora podjetje preveriti, ali se stanje opredmetenih osnovnih sredstev v knjigovodskih razvidih razlikuje od dejanskega stanja. Razlike se ugotavljajo s popisom. SRS ne določajo več, kako se računovodsko obravnavajo popisni presežki opredmetenih osnovnih sredstev. Po mnenju Zupančičeve naj bi se presežek sredstev obravnaval kot brezplačno pridobljeno sredstvo, kar pa ne vpliva na prihodke. Pri popisnih primanjkljajih pa se le-ti obravnavajo kot prevrednotovalni poslovni odhodki, če za primanjkljaj ni odgovoren delavec (Zupančič, 2006, str. 58). Pripoznajo se tako v poslovnem kot tudi davčnem izkazu.

Primer prodaje sredstva po višji ceni od knjigovodske vrednosti

Podjetje ima v lasti zemljišče, katerega knjigovodska vrednost je ocenjena na 100.000 €. Podjetje se odloči za prodajo omenjenega zemljišča. Ob prodaji iztrži 120.000 €.

Tabela 4: Izkaz poslovnega in davčnega izida v primeru prodaje sredstva po višji ceni od knjigovodske (v €)

	Izkaz poslovnega izida	Izkaz davčnega izida
Prihodki od prodaje	200.000	200.000
-Stroški blaga, materiala in storitev	-85.000	-85.000
-Stroški dela	-65.000	-65.000
-Amortizacija	-25.000	-25.000
+Prevrednotovalni poslovni prihodki	+20.000	+20.000
=Dobiček	45.000	45.000

Vir: Lasten izračun, 2007.

Ob prodaji stroja je podjetje iztržilo 20.000 € več, kakor je imelo zavedeno v knjigah. Omenjeni znesek predstavlja prevrednotovalni poslovni prihodek. Znesek se pripozna tako v poslovnem kot davčnem izidu in povzroči povišanje dobička.

Primer prodaje sredstva po nižji ceni od knjigovodske vrednosti

Podjetje ima v lasti zemljišče, katerega knjigovodska vrednost je ocenjena na 100.000 €. Podjetje se odloči za prodajo le-tega in iztrži 80.000 €, kar je za 20.000 € manj od njegove knjigovodske vrednosti. Omenjeni znesek predstavlja prevrednotovalni poslovni odhodek, ki se pripozna v poslovnem in davčnem izidu ter povzroči zmanjšanje dobička.

Tabela 5: Izkaz poslovnega in davčnega izida v primeru prodaje sredstva po nižji ceni od knjigovodske (v €)

	Izkaz poslovnega izida	Izkaz davčnega izida
Prihodki od prodaje	200.000	200.000
-Stroški blaga, materiala in storitev	-85.000	-85.000
-Stroški dela	-65.000	-65.000
-Amortizacija	-25.000	-25.000
-Prevrednotovalni poslovni odhodki	-20.000	-20.000
=Dobiček	5.000	5.000

Vir: Lasten izračun, 2007.

3.2. NEOPREDMETENA SREDSTVA IN AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE

3.2.1. OPREDELITEV NEOPREDMETENIH SREDSTEV IN NJIHOVO MERJENJE

Neopredmetena sredstva so dolgoročna sredstva, ki ne obstajajo v fizični obliki¹⁷, njene vrednosti pa prihajajo iz dolgoročnih pravic oziroma prednosti. Najpogostejši primeri so dobro ime, blagovne znamke, avtorske pravice, patenti, licence ali franšize in podobno dalje (Needles, Powers, 2004, str. 468).

Po SRS 2006 neopredmetena sredstva zajemajo:

- dolgoročno odložene stroške razvijanja (organizacijski stroški, stroški razvijanja),
- usredstvene stroške naložb v tuja opredmetena osnovna sredstva,
- naložbe v pridobljene pravice do industrijske lastnine in druge pravice (v koncesije, patente, licence, blagovne znamke in podobne pravice) ter

¹⁷ Nekatera neopredmetena sredstva obstajajo tudi v fizični obliki, kot na primer programska oprema na zgoščenki, pravica ali patent na pravnih listinah in film.

- dobro ime¹⁸ prevzetega podjetja.

Neopredmetena sredstva se glede na možnost določitve dobe koristnosti razvrščajo na:

- neopredmetena sredstva s končnimi dobami koristnosti, ki se amortizirajo, ter
- neopredmetena sredstva z nedoločenimi dobami koristnosti in dobro ime, ki se ne amortizirajo, temveč se slabijo.

Omenjena razvrstitev neopredmetenih osnovnih sredstev tudi različno vpliva na davčno osnovo, saj se amortizacija prizna kot davčni odhodek, oslabitev sredstva pa se prizna kot davčni odhodek šele, ko je sredstvo odtujeno oziroma ko je njegovo pripoznanje odpravljeno (Hieng, 2006, str. 10).

Neopredmeteno sredstvo, ki izpolnjuje pogoje za pripoznanje (verjetnost prihodnjih gospodarskih koristi ter možnost izmere nabavne vrednosti), so ob začetnem pripoznanju ovrednoti po nabavni vrednosti. Pravila vrednotenja nabavne vrednosti neopredmetenih sredstev so enaka tistim, ki veljajo za opredmetena osnovna sredstva.

Pripoznanje neopredmetenega sredstva se odpravi ob odtujitvi ali kadar se od njegove uporabe in kasnejše odtujitve ne pričakujejo nikakršne gospodarske koristi. V skladu s SRS 2.27. se razlika med čistim donosom ob odtujitvi in knjigovodsko vrednostjo odtujenega neopredmetenega sredstva prenese med prevrednotovalne prihodke, če je čisti donos ob odtujitvi večji od knjigovodske vrednosti, oziroma med prevrednotovalne poslovne odhodke, če je knjigovodska vrednost večja od čistega donosa ob odtujitvi. Prevrednotovalni prihodki oziroma prevrednotovalni poslovni odhodki so prav tako upoštevajo v davčni osnovi.

3.2.2. AMORTIZACIJA NEOPREDMETENIH SREDSTEV

Po začetnem pripoznanju se pri neopredmetenih sredstvih s končnimi dobami koristnosti popravlja vrednost zaradi amortiziranja. Dobro ime in neopredmetena sredstva z nedoločeno dobo koristnosti pa se ne amortizirajo. Neopredmetenim sredstvom se določi doba koristnosti (če je mogoče), pri čemer se upoštevajo dejavniki fizičnega, tehničnega in gospodarskega staranja ter zakonskih ali drugih omejitev uporabe. Na primer, računalniški program je odvisen od hitrega spreminjanja tehnologij (tehnično staranje), zato je njegova doba koristnosti kratka in jo je praviloma mogoče oceniti.

Neopredmetena sredstva s končnimi dobami koristnosti se začnejo amortizirati, ko so na razpolago za uporabo. Prenehanje amortiziranja neopredmetenih osnovnih sredstev pa nastopi, ko so le-ta opredeljena kot nekratkoročna sredstva za prodajo ali uvrščena v skupino

¹⁸ SRS 2.6. pravi, da je naložba v dobro ime presežek nabavne vrednosti prevzetega podjetja ali dela prevzetega podjetja nad določljivo pošteno vrednostjo pridobljenih sredstev, zmanjšano za njegove dolgove in pogojne obveznosti.

za odtujitev za prodajo ali ko je odpravljeno njihovo pripoznanje v računovodskih razvidih (Zupančič, 2006, str. 68).

Podjetje mora uporabljati metodo amortiziranja, ki najbolj odseva vzorec pojavljanja gospodarskih koristi. Če tega vzorca ni mogoče zanesljivo ugotoviti, se uporabi metoda enkomernega časovnega amortiziranja (ki je tudi edina davčno priznana metoda amortiziranja).

Pri neopredmetenih sredstvih z nedoločenimi dobami koristnosti se le-ta, kot že omenjeno, ne amortizirajo, temveč se slabijo. Po SRS 2.36. mora podjetje preverjati, ali je neopredmeteno sredstvo z nedoločeno dobo koristnosti oslabiljeno, tako, da na dan sestavitve računovodskih izkazov primerja knjigovodsko vrednost z njegovo nadomestljivo vrednostjo.

3.2.3. PREVREDNOTENJE NEOPREDMETENIH SREDSTEV

Neopredmetena sredstva se vrednotijo oziroma prevrednotujejo na enak način kot opredmetena osnovna sredstva, torej po dveh možnih modelih: modelu nabavne vrednosti in modelu prevrednotenja. Tudi davčne posledice so enake kot pri opredmetenih osnovnih sredstvih (Hieng, 2006, str. 10).

Zupančičeva domneva, da se podjetja za model prevrednotenja praviloma ne odločajo. Praviloma se podjetja odločajo za model nabavne vrednosti. (Zupančič, 2006, str. 70).

Praviloma se pojavlja prevrednotenje zaradi oslabitve neopredmetenih sredstev, saj se le - ta zaradi okrepitve ne prevrednotujejo, saj ne deluje trg, na katerem bi bilo mogoče dobiti zadostne dokaze o njihovi pošteni vrednosti (Turk et al., 2004, str. 137).

Omeniti velja še dejstvo, da se odhodki od prevrednotenja dobrega imena zaradi oslabitve dobrega imena priznajo do 20 % začetno izkazane vrednosti dobrega imena. Če pa je oslabitev dobrega imena višja od omenjenih 20 %, potem se znesek nad 20 % prizna kot odhodek v naslednjih davčnih obdobjih (ZDDPO-2, 2006, čl. 23). Po SRS 2.37. pa se izguba, pripoznana zaradi oslabitve dobrega imena, v naslednjih obdobjih ne sme razveljaviti.

Primer oslabitve dobrega imena

Podjetje X ima v lasti podjetje Y, katerega dobro ime znaša 50.000 €. Glede na tržne razmere podjetje X ocenjuje, da je dobro ime podjetja Y precenjeno, zato ga bo oslabilo. Oslabitev dobrega imena podjetja Y znaša 15.000 € oziroma izraženo v odstotkih je dobro ime oslabiljeno za 30 %.

Tabela 6: Izkaz poslovnega in davčnega izida v primeru oslabitve dobrega imena (v €)

	Izkaz poslovnega izida	Izkaz davčnega izida
Prihodki od prodaje	100.000	100.000
-Stroški blaga, materiala in storitev	-30.000	-30.000
-Stroški dela	-30.000	-30.000
-Amortizacija	-15.000	-15.000
-Prevrednotovalni poslovni odhodki	-15.000	-10.000
=Dobiček	10.000	15.000

Vir: Lasten izračun, 2007.

Oslabitev dobrega imena je davčno priznan odhodek v letu oslabitve, vendar le do višine 20 % začetno izkazane vrednosti. V navedenem primeru upoštevamo oslabitev v poslovnem izidu v celoti, v davčnem izidu pa lahko upoštevamo le 20-odstotno oslabitev oziroma oslabitev dobrega imena za 10.000 €. Preostalih 5.000 € pa je terjatev za odloženi davek, ki ga bo podjetje lahko uveljavljalo v prihodnosti.

3.2.4. AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE

Aktivne časovne razmejitve ureja SRS 2. To so dolgoročno odloženi stroški, kot na primer najemnina, plačana za več let naprej. Zmanjšanje aktivnih časovnih razmejitev pomeni strošek storitev in ne strošek amortizacije. Podjetje izkazuje strošek najemnine po posameznih obračunskih obdobjih. Omenjeni strošek je upoštevan v davčni osnovi.

Poleg SRS 2, ki ureja dolgoročne aktivne časovne razmejitve, imamo tudi SRS 12, ki ureja kratkoročne časovne razmejitve. Standard zajema poleg pasivnih časovnih razmejitev tudi kratkoročne časovne razmejitve in sicer kratkoročno odložene stroške oziroma odhodke in kratkoročno nezaračunane prihodke.

Aktivne časovne razmejitve se ne prevrednotujejo, ob sestavljanju računovodskih izkazov pa je potrebno preverjati realnost in upravičenost njihovega oblikovanja.

3.3. FINANČNE NALOŽBE

3.3.1. OPREDELITEV FINANČNIH NALOŽB IN NJIHOVO MERJENJE

Finančne naložbe so sestavni del finančnih sredstev podjetja. So finančna sredstva, ki jih ima podjetje, da bi z donosi, ki izhajajo iz njih, povečevalo svoje finančne prihodke. Finančne naložbe so naložbe v kapital drugih podjetij, naložbe v posojila drugih podjetij, države, občine ali drugih izdajateljev (tudi obveznice). Naložbe v kapital in naložbe v posojila se razčlenjujejo na tiste, ki se nanašajo na uskupinjena odvisna podjetja, pridružena in skupaj obvladovana podjetja, ter druge. Vse finančne naložbe, tako kratkoročne kot dolgoročne, obravnava SRS 3.

Finančne naložbe po SRS 3.7. razvrščamo v 4 skupine:

- *finančna sredstva, izmerjena po pošteni vrednosti prek poslovnega izida*, so sredstva, ki so namenjena trgovanju in jih je podjetje s tem namenom tudi pridobilo, ter vsi izpeljani finančni instrumenti, razen tistih, namenjenih varovanju pred tveganjem. To so večinoma kratkoročne naložbe;
- *finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo* so sredstva z določljivimi plačili in zapadlostjo v plačilo, za katera podjetje oceni, da jih je sposobno obdržati do zapadlosti in jih ni razvrstilo v drugo skupino;
- *finančne naložbe v posojila* so sredstva z določljivimi plačili, ki ne kotirajo na borzi in niso namenjena prodaji, podjetje pa jih tudi ne razvrsti v skupino, merjeno po pošteni vrednosti prek poslovnega izida oziroma v skupino, razpoložljivo za prodajo. To so finančne naložbe v finančne dolgove drugih podjetij, države, občine in drugih izdajateljev;
- *za prodajo razpoložljiva finančna sredstva* so vsa preostala sredstva, ki jih podjetje ne razvrsti v poprej omenjene tri skupine.

Iz pojasnil k SRS 3 lahko sklenemo, da podjetje pretežno samo odloča, v katere skupine bo razvrstilo svoja finančna sredstva. Razvrstitev pa je odvisna predvsem od tega, s kakšnim namenom je bilo finančno sredstvo pridobljeno – za trgovanje in ustvarjanje kratkoročnih dobičkov, za pridobivanje obresti ali dividend v daljšem obdobju ali pa zgolj za nalaganje prostih denarnih sredstev v finančna sredstva, za katera se še ni odločilo, kdaj oziroma ali jih bo prodalo (Hieng, 2006, str. 12).

Ko podjetje razvrsti finančne naložbe, sredstev, ki jih je razvrstilo kot finančna sredstva, izmerjena po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, ne more več prerazvrstiti, saj se predpostavlja, da je bilo finančno sredstvo pridobljeno prav za trgovanje. Sredstva, ki jih je podjetje razvrstilo v finančna sredstva v posesti do zapadlosti v plačilo, pa mora prerazvrstiti v sredstva razpoložljiva za prodajo, če se spremeni namen naložbe ali če jih ni sposobno obdržati do zapadlosti v plačilo.

Naložbe v odvisna in pridružena podjetja niso posebej omenjena v SRS 2006. Omenjena so le v poglavju o merjenju. Po MRS 39 se tovrstne naložbe obravnavajo posebej in sicer se podjetje samo odloči, ali bo merilo tovrstne naložbe po nabavni vrednosti ali pa po enakih pravilih kot veljajo za druga finančna sredstva. Odločitev je odvisna od namena, zaradi katerega je podjetje naložbo pridobilo (Hieng, 2006, str. 12).

SRS 3 določa, da se pri obračunavanju običajnega nakupa finančnega sredstva v knjigovodskih izkazih finančno sredstvo pripozna z upoštevanjem bodisi datuma trgovanja¹⁹,

¹⁹ **Datum trgovanja (menjave)** je datum, na katerega se podjetje zaveže kupiti ali prodati sredstvo. Datum trgovanja se nanaša na a) pripoznanje sredstva, ki naj bi bilo prejeta in obveznosti, ki naj bi bila poravnana, na datum trgovanja ter b) odpravo pripoznanja sredstva, ki je prodano, pripoznanje dobička ali izgube pri odtujitvi in pripoznanje terjatve do kupca za plačilo na datum prodaje. Na splošno se obresti od sredstva in ustrezne obveznosti ne začnejo obračunavati pred datumom poravnave, ko se prenese lastninska pravica.

bodisi datuma poravnave²⁰. Enako velja tudi za običajno prodajo finančnega sredstva. Način, ki ga bo podjetje izbralo, mora dosledno uporabljati za vse nakupe in prodaje finančnih naložb, ki pripadajo isti skupini, vendar za te namene sredstva, ki so v posesti za trgovanje, tvorijo ločeno skupino v skupini sredstev, izmerjenih po pošteni vrednosti prek poslovnega izida. Razlika med omenjenima načinoma obračunavanja običajnega nakupa je značilno predvsem za vrednostne papirje. Izbrani način pripoznavanja finančnih naložb praviloma vpliva na izkaz poslovnega izida in tudi na bilanco stanja v vseh tistih primerih, ko podjetje kupi finančno naložbo pred bilančnim presečnim datumom, datum poravnave pa je po bilančnem presečnem datumu (Odar, 2006a, str. 100, 101).

Podjetja bodo pri veliki večini pridobitev finančnih naložb, ki jih bodo razvrstile med finančne naložbe, izmerjene po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, in finančnih naložb, razporejenih med za prodajo razpoložljiva finančna sredstva, izmerjenih po pošteni vrednosti, verjetno izbrale za svojo računovodsko usmeritev pripoznavanja upoštevanje datuma trgovanja (na dan nakupa postane podjetje tudi lastnik finančne naložbe). Pri razvrstitvah finančnih naložb v skupino finančnih naložb v posesti do zapadlosti v plačilo in finančnih naložb v posojila, torej finančnih naložb, ki se izmerijo po odplačni vrednosti, bodo podjetja praviloma izbrala pripoznavanje takih naložb z upoštevanjem datuma poravnave (Odar, 2006a, str. 103).

Za boljšo predstavbo sem ponazorila knjiženje z upoštevanjem datuma trgovanja in knjiženje z upoštevanjem datuma poravnave prikazala v Prilogi 3.

Po SRS 3.46. so stroški posla²¹ stroški (izdatki), pripisljivi neposredno pridobitvi, izdaji ali odtujitvi finančnega sredstva. Ob pridobitvi finančne naložbe, ki je podjetje ne bo razvrstilo med finančna sredstva, izmerjena po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, je treba začetni pripoznani vrednosti prišteti stroške posla, ki izhajajo neposredno iz nakupa finančne naložbe (Odar, 2006a, str. 104).

3.3.2. PREVREDNOTENJE FINANČNIH NALOŽB

Prevrednotenje finančnih naložb se lahko pojavi kot prevrednotenje na pošteno vrednost, prevrednotenje zaradi oslabitve ali prevrednotenje zaradi odprave oslabitve. SRS za finančne

²⁰ **Datum poravnave (plačila)** je datum, ko se sredstvo izroči podjetju ali ga izroči podjetje. Datum poravnave se nanaša na a) pripoznanje sredstva na dan, ko ga podjetje prejme, ter b) odpravo pripoznanja sredstva in pripoznanje dobička ali izgube ob odtujitvi na dan, ko ga podjetje izroči. Kadar se pri obračunavanju uporabi datum poravnave, obračuna podjetje spremembo poštene vrednosti sredstva, ki bo prejeto, v obdobju med datumom trgovanja in datumom poravnave na enak način, kot obračuna pridobljeno sredstvo. Torej se sprememba vrednosti ne pripozna za sredstva, ki se izkazujejo po nabavni vrednosti ali odplačni vrednosti; pripozna se v poslovnem izidu za sredstva, ki so razvrščena kot finančna sredstva po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, in v kapitalu za sredstva, ki so razvrščena kot razpoložljiva za prodajo.

²¹ Stroški posla so nadomestila in opravnine, plačani zastopnikom, svetovalcem, borznim posrednikom in borznim trgovcem, dajatve urejevalnim organom in borzam vrednostnih papirjev ter davek in druge davščine od prenosa. Stroški posla ne vsebujejo premij, popustov, stroškov financiranja in notranjih stroškov splošnih služb ali organizacije.

naložbe določa 3 načine prevrednotenja oziroma merjenja:

- prevrednotenje in merjenje po pošteni vrednosti²²: najboljša informacija o pošteni vrednosti je borzna cena, če pa ta ni na razpolago se po MRS 39 upošteva cena sklenjena pri zadnjem opravljenem poslu;
- prevrednotenje po odplačni vrednosti²³;
- prevrednotenje po nabavni vrednosti.

Z davčnega vidika pa je pomembno predvsem merjenje oziroma prevrednotenje finančnih naložb po njihovem pripoznanju. Pravila, ki veljajo, se razlikujejo glede na to, kako je podjetje razvrstilo svoje naložbe.

Finančna sredstva, izmerjena po pošteni vrednosti prek poslovnega izida. To pomeni, da se na dan bilance stanja prevrednotijo na večjo ali manjšo pošteno vrednost, dobički in izgube, nastali pri preračunu, pa vplivajo na poslovni izid podjetja. Če gre za prevrednotenje na večjo pošteno vrednost, potem to zvišuje tako poslovni izid podjetja kot tudi davčno osnovo preko finančnih prihodkov. V primeru prevrednotenja na nižjo pošteno vrednost pa to znižuje tako poslovni kot davčni izid. Če podjetje razvrsti finančne naložbe v to kategorijo, potem tudi stroški posla, ki nastanejo ob sklenitvi posla, neposredno obremenjujejo poslovni izid obdobja, v katerem nastanejo. Omenjeni odhodki so upoštevani v davčni osnovi. Prejete dividende in deleži v dobičku povečujejo finančne prihodke.

Primer: Podjetje X ima v lasti delnice podjetja Y, ki jih je zaradi presežka denarnih sredstev investiralo v to podjetje. Podjetje Y kotira na borzi. Ob koncu leta podjetje X zaradi padca tečaja omenjene naložbe le to oslabi. V naložbo je investiralo 25.000 €, ob koncu leta pa jo je oslabilo za 5.000 €.

Tabela 7: Izkaz poslovnega in davčnega izida v primeru oslabitve naložbe, izmerjene po pošteni vrednosti prek poslovnega izida (v €)

	Izkaz poslovnega izida	Izkaz davčnega izida
Prihodki od prodaje	100.000	100.000
-Stroški blaga, materiala in storitev	-30.000	-30.000
-Stroški dela	-30.000	-30.000
-Amortizacija	-15.000	-15.000
-Finančni odhodki	-5.000	-5.000
=Dobiček	20.000	20.000

Vir: Lasten izračun, 2007.

²² **Poštena vrednost** je znesek, za katerega je mogoče zamenjati sredstvo ali s katerim je mogoče poravnati obveznost ali za katerega je mogoče zamenjati podeljen kapitalski instrument med dobro obveščenima in voljnima strankama v poslu, v katerem sta medsebojno neodvisni in enakopravni.

²³ **Odplačna vrednost** finančnega sredstva je znesek, s katerim se finančno sredstvo izmeri ob začetnem pripoznanju, zmanjšan za odplačilo glavnice, povečan oziroma zmanjšan (po metodi efektivnih obrestnih mer) za nabrano odplačilo razlike med začetnim in v plačilo zapadlim zneskom ter zmanjšan (neposredno ali s preračunom na kontu popravka vrednosti) zaradi oslabiljenosti ali neudenarljivosti.

V primeru razvrstitve finančne naložbe v omenjeno skupino so tako okrepitve kot oslabitve upoštevane v davčnem izidu. Zatorej ni razlik med poslovnim in davčnim izidom. V navedenem primeru oslabitev zmanjša oba izida.

Finančne naložbe v posojila se izmerijo po odplačni vrednosti po metodi efektivnih obresti (vključujejo dejanske obresti in morebitne stroške posla), ki se obračunavajo v dobro poslovnega izida v času črpanja posojila in povečujejo davčno osnovo. Stroški posla se pripisujejo finančni naložbi. Tečajne razlike iz finančnih naložb v posojila se poračunavajo s poslovnim izidom. Obresti se poračunavajo z efektivno obrestno mero. Morebitna oslabitev in kasnejši odpis danega posojila se davčno ne priznata. Okrepitev naložbe pa, nasprotno od oslabitve, povečuje finančne prihodke in s tem tako poslovni kot davčni izid.

Primer: Podjetje X se odloči, da bo podjetju Y posodilo 20.000 €. Poglejmo, kaj se zgodi, če podjetje X bodisi okrepi, bodisi oslabi omenjeno posojilo za 5.000 €:

Tabela 8: Izkaz poslovnega in davčnega izida v primeru okrepitve in oslabitve naložbe v posojilo (v €)

	Izkaz poslovnega izida	Izkaz davčnega izida
Prihodki od prodaje	100.000	100.000
-Stroški blaga, materiala in storitev	-30.000	-30.000
-Stroški dela	-30.000	-30.000
-Amortizacija	-15.000	-15.000
+Finančni prihodki (okrepitev)	+5.000	+5.000
-Finančni odhodki (oslabitev)	-5.000	0
=Dobiček pri okrepitvi / oslabitvi	30.000 / 20.000	30.000 / 25.000

Vir: Lasten izračun, 2007

Iz Tabele 8 je razvidno, da sta ob okrepitvi finančnega posojila poslovni in davčni izid enaka, ob oslabitvi pa se razlikujeta. Razlog je v tem, da oslabitev finančne naložbe v posojilo ni upoštevana v davčno osnovo, medtem ko so prihodki iz prevrednotovanj na višje vrednosti upoštevani v davčno osnovo. Zatorej je davčni izid ob oslabitvi višji od poslovnega.

Finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo se prav tako izmerijo po odplačni vrednosti po metodi efektivnih obresti (vključujejo dejanske obresti in morebitne stroške posla), ki se obračunavajo v dobro poslovnega izida v času do zapadlosti v plačilo in povečujejo davčno osnovo. Če obstajajo nepristranski dokazi, da je prišlo do izgube zaradi oslabitve, se znesek izgube izmeri kot razlika med knjigovodsko vrednostjo sredstva in sedanjo vrednostjo pričakovanih prihodnjih denarnih tokov, ki so razobresteni po izvorni efektivni obrestni meri finančnega sredstva. Vrednost izgube je potrebno pripoznati v poslovnem izidu. Morebitna oslabitev ni upoštevana v davčni izidu, se pa upošteva ob unovčenju oziroma odpravi pripoznanja finančne naložbe. Stroški posla se pripišejo finančni naložbi.

Prikaz izkaza poslovnega in davčnega izida pri okrepitvi in oslabitvi finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo je enak kakor pri finančni naložbi v posojilo (glej Tabelo 8).

Finančne naložbe, razpoložljive za prodajo, se merijo po pošteni vrednosti, pri čemer se dobiček iz spremembe poštene vrednosti pripozna v kapitalu kot presežek iz prevrednotenja, izguba pa kot negativni presežek iz prevrednotenja. Le če je izguba posledica trajne oslabitve in ne le kratkoročnega padca poštene vrednosti finančnega sredstva, se pripozna kot finančni odhodek. Na davčno osnovo dobički in izgube zaradi spremembe poštene vrednosti ne vplivajo oziroma vplivajo šele takrat, ko podjetje finančno sredstvo proda ali ga odtuji. Odhodki na podlagi oslabitve niso davčno priznani v letu oslabitve, temveč v letu odtujitve oziroma odpravi pripoznanja finančnega sredstva. Če tovrstni finančni naložbi v kapitalski inštrument ni mogoče izmeriti poštene vrednosti, se meri po nabavni vrednosti, zmanjšani za izgubo zaradi oslabitve. Kot že omenjeno, ta ni davčno priznana. Stroški posla se pripišejo finančni naložbi. Prejete dividende in deleži v dobičku povečujejo finančne prihodke. Obresti se poračunavajo s poslovnim izidom. Izgubo zaradi oslabitve se najprej poračuna s presežkom iz prevrednotenja in šele potem se presežek izgube pripozna kot izguba v poslovnem izidu.

Primer: Podjetje X ima v lasti delnice podjetja Z. Delnice so dolgoročna naložba, zato so razvrščena v skupino finančnih naložb, razpoložljivih za prodajo. Podjetje X jih vrednoti v vrednosti 20.000 €. Delnice bodisi zaradi rasti bodisi zaradi padca tečaja okrepi oziroma oslabi za 5.000 €.

Tabela 9: Izkaz poslovnega in davčnega izida v primeru okrepitve in oslabitve za prodajo razpoložljive naložbe (v €)

	Izkaz poslovnega izida	Izkaz davčnega izida
<i>Okrepitev</i>		
Prihodki od prodaje	100.000	100.000
-Stroški blaga, materiala in storitev	-30.000	-30.000
-Stroški dela	-30.000	-30.000
-Amortizacija	-15.000	-15.000
=Dobiček	25.000	25.000
+Presežek iz prevrednotenja		+5.000
=Davčna osnova		30.000
<i>Oslabitev (trajna)</i>		
Prihodki od prodaje	100.000	100.000
-Stroški blaga, materiala in storitev	-30.000	-30.000
-Stroški dela	-30.000	-30.000
-Amortizacija	-15.000	-15.000
-Finančni odhodek	-5.000	0
=Dobiček	20.000	25.000

Vir: Lasten izračun, 2007.

Okrepitev finančne naložbe, ki je namenjena prodaji, ne vpliva na poslovni izid, saj se le-ta pripozna v bilanci stanja kot presežek iz prevrednotenja in ne kot prihodek. Po 15. členu ZDDPO-2 je potrebno presežek iz prevrednotenja vključiti v davčno osnovo v letu okrepitve, zato je potrebno prišteti 5.000 € k ustvarjenemu dobičku. Nasprotno pa se trajna oslabitev pripozna v poslovnem izidu, saj gre za finančni odhodek. V davčnem izidu se upošteva šele ob odtujitvi finančne naložbe.

Finančne naložbe v odvisna in pridružena podjetja se obravnavajo ali po nabavni ceni ali na enak način kot finančna sredstva, razvrščena v eno od navedenih štirih skupin. Pri morebitnem razvrščanju je smiselna le razvrstitev v skupino finančnih sredstev, razpoložljivih za prodajo. Menim, da finančna naložba v pridruženo ali odvisno podjetje ni kratkoročnega značaja za ustvarjanje dobička. Podjetje je po vsej verjetnosti pripravljeno finančno naložbo prodati oziroma je s tem namenom tudi kupilo finančno naložbo. Če se podjetje odloči za merjenje po nabavni ceni, bo vrednost naložbe, razen v primeru trajne oslabitve, ostala nespremenjena, ne glede na to, kako bo odvisno oziroma pridruženo podjetje poslovalo. Gre za takoimenovano naložbeno metodo, kar pomeni, da se finančna naložba ne spreminja v odvisnosti od poslovnih izidov podjetja, v katere je obvladujoče podjetje naložilo sredstva, razen v primeru, ko se vrednost finančne naložbe zmanjšuje in jo je potrebno prevrednotiti zaradi oslabitve. Omenjena metoda ne temelji na obračunu, temveč na finančnih tokovih. Če pa bo naložbo razvrstilo v katerokoli drugo skupino finančnih sredstev, se bo ta merila po pravilih, ki sicer veljajo za to skupino, pa tudi vpliv na davčno osnovo bo enak.

Prejete dividende oziroma drugi deleži iz dobička, vključno z prihodki, ki so podobni dividendam (izvzete so skrite rezerve), se izvzamejo iz davčne osnove podjetja, če je izplačevalec zavezanec za davek od dohodka. Torej so v poslovnem izidu priznane kot finančni prihodki, v davčnem izidu pa se ne upoštevajo.

3.4. ZALOGE

3.4.1. OPREDELITEV ZALOG IN NJHOVO ZAČETNO MERJENJE

Zaloge obravnava SRS 4, ki jih opredeljuje kot sredstva v opredmeteni obliki, ki bodo porabljena pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oziroma pri proizvodnji za prodajo ali prodana v okviru rednega poslovanja. Podobno definira zaloge tudi MRS 2, ki opredeljuje zaloge kot sredstva *namenjena prodaji v rednem poslovanju, v postopku proizvodnje za tako prodajo ali v obliki materialov, ki bodo porabljeni pri proizvodnji ali pri opravljanju storitev.*

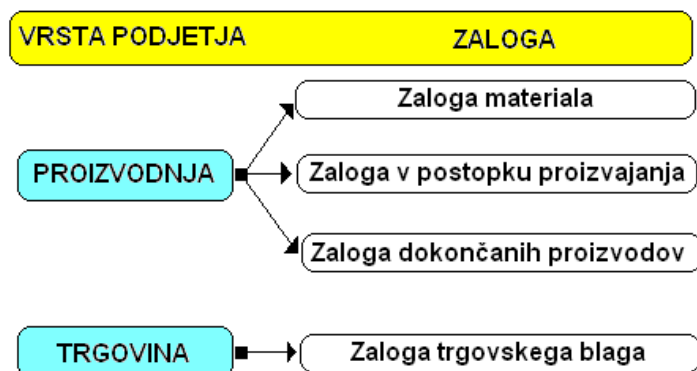
SRS 4.2. – 4.4. razvrščajo zaloge v tri skupine, in sicer:

- *zaloge materiala* zajema količine v skladišču, dodelavi in predelavi, pa tudi na poti od dobavitelja, če jih je kupec že prevzel. Kot material se lahko šteje tudi drobn inventar z dobo koristnosti do leta dni, lahko pa tudi tisti z dobo koristnosti več kot leto dni, če

njegova posamična nabavna cena ne presega 500 €;

- *zaloga v postopku proizvodnje* zajema nedokončano proizvodnjo in polproizvode. Nedokončana proizvodnja lahko obsega tudi opravljanje storitev, ki so do konca obračunskega obdobja dokončane, od naročnika pa še ne prevzete;
- *zaloga, namenjena prodaji* zajema dokončane proizvode in trgovsko blago v skladišču ter količine na poti do kupca, dokler jih ne prevzame, trgovsko blago pa tudi količine na poti od dobavitelja, če jih je kupec že prevzel.

Slika 1: Razvrstitev zalog glede na vrsto podjetja



Vir: Porter, Norton, 2001, str. 263.

Zaloge materiala in trgovskega blaga se ob začetnem pripoznanju vrednotijo po (Needles, Powers, 2004, str. 380):

- a) nabavni ceni, znižani za morebitne popuste,
- b) povečani za tovarnino in zavarovalnino tovora,
- c) različne dajatve in tarife (stroški uvoza) ter
- d) neposredne stroške nabave (stroški naročil, pošiljanja).

Če se cene v obračunskem obdobju na novo nabavljenih količinskih enot ali stroški na novo proizvedenih količinskih enot razlikujejo od cen oziroma stroškov količinskih enot iste vrste v zalogi, se lahko med letom za zmanjševanje teh količin uporablja metoda zaporednih cen (fifo) ali metoda tehtanih povprečnih cen vključno z metodo drsečih povprečnih cen. Če pa se uporabljajo stalne (ocenjene, standardne) cene, se obračunavajo odmiki posebej po skupinah sorodnih stvari v zalogi oziroma posebej po posameznih projektih.

Po SRS 4.13. se količinska enota proizvoda oziroma nedokončane proizvodnje ob začetnem pripoznanju ovrednoti po proizvodjalnih stroških v širšem ali ožjem pomenu, lahko pa se v utemeljenih okoliščinah ovrednoti z zoženo lastno ceno kot eno skrajnostjo oziroma s spremenljivimi proizvodjalnimi stroški v ožjem pomenu kot drugo skrajnostjo. V vrednost zalog je možno všteti stroške izposojanja, s katerimi se financirajo zaloge.

Vrednotenje zalog

Zaloge se vrednotijo po izvirni vrednosti²⁴ ali čisti iztržljivi vrednosti²⁵, in sicer po tisti, ki je manjša. Zaradi okrepitve se ne prevrednotujejo. Če knjigovodska vrednost, vključno s tisto po zadnjih dejanskih nabavnih cenah oziroma stroškovnih cenah, presega njihovo čisto iztržljivo vrednost, jo je treba odpisati do čiste iztržljive vrednosti. Če pa je mogoče pričakovati, da bo prodajna vrednost dokončanih proizvodov, v katere bodo te zaloge vstopile, enaka izvirni vrednosti ali večja od nje, potem ni potrebno zmanjšati vrednosti pod raven izvirne vrednosti. Zaloge je potrebno v celoti odpisati, če je njihova prodaja za vedno ustavljena ali uporaba prepovedana.

Namen vsake metode vrednotenja zalog je v usklajevanju stroškov in prihodkov. Podjetje spremeni metodo vrednotenja zalog, če meni, da se druga metoda bolje ujema s prihodki. Spremembo metode mora podjetje utemeljiti, pri čemer pa manjša davčna obremenitev ni opravičljiv razlog za spremembo le-te (Porter, Norton, 2001, str. 273).

Podjetje izbrane metode vrednotenja zalog ne sme spreminjati najmanj 5 let - to obdobje se šteje od zadnje spremembe metode vrednotenja zalog oziroma od uveljavitve novega zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, če je podjetje takrat spremenilo metodo vrednotenja.

Obračunavanje nabavne vrednosti zalog

Nakupne cene materiala se zaradi različnih razlogov²⁶ spreminjajo. Zaradi sprememb cen je za podjetje pomembno, po kakšni ceni se vrednotijo zaloge in po kakšni ceni se le-te vrednotijo pri oddaji enot iz zaloge. Vrednotenje vpliva na vrednost zalog, ki jih ima podjetje ter tudi na stroške in posledično na poslovni izid. Obstajajo različne metode vrednotenja porabe zalog, ki jih obravnavam v razdelku 3.4.3., vendar SRS 2006 dopuščajo uporabo metode zaporednih cen ali metode povprečnih cen. Metoda obratnosorazmernih cen ni več dovoljena ne po SRS 2006, kakor tudi ne po MSRP oziroma MRS 2.

3.4.2. VPLIV POPISNIH RAZLIK

Vsaj enkrat letno mora podjetje opraviti popis zalog, da uskladi računovodske evidence z dejanskim stanjem. Na podlagi popisa podjetje ugotovi, ali se dejansko stanje ujema z računovodsko evidenco in ali je morebiti dejanska vrednost zalog manjša oziroma večja od vrednosti, ki je v računovodskih evidencah. Če podjetje ugotovi, da ima popisni presežek²⁷, ga knjiži kot povečanje poslovnih prihodkov in obratno, če ugotovi, da ima popisni

²⁴ **Izvirna vrednost** je vrednost gotovine ali poštena vrednost nadomestila za pridobitev sredstev.

²⁵ **Čista iztržljiva cena** je ocenjena prodajna cena (temeljiti mora na čim bolj zanesljivih dokazih), dosežena v rednem poslovanju, znižana za ocenjene stroške dokončanja in ocenjene stroške v zvezi s prodajo.

²⁶ Ti razlogi so: različne cene med dobavitelji, ki si konkurirajo, različna nakupna količina in s tem različni popusti, tehnološko bolj in bolj izpopolnjeni izdelki, sprememba cene zaradi inflacije, itd.

²⁷ **Popisni presežek** se pojavi, kadar je dejanska vrednost zalog večja od knjižene vrednosti zalog.

primanjkljaj²⁸, ga knjiži kot zmanjšanje zalog ter povečanje poslovnih odhodkov. Ker se po ZDDPO-2²⁹ prihodki in odhodki priznavajo glede na čas nastanka in so zaloge po popisu popravljene na dejansko stanje, se prihodki in odhodki upoštevajo v davčno osnovo. Posledično popisni presežek zvišuje, popisni primanjkljaj pa znižuje davčno osnovo.

Napaka, ki se pojavi ob popisu zalog, ima učinek na bilanco stanja, izkaz poslovnega izida, prav tako pa tudi vpliva na različne kazalnike (dobičkonosnost sredstev, kratkoročni koeficient, itd.). Ker je končno stanje zalog ob koncu leta tudi začetno stanje zalog naslednjega leta, se napaka, ki se pojavi in se je ne odkrije, prenese naprej v naslednje leto (Meigs, 1995, str. 394). V Prilogi 4 je prikazan vpliv napake pri popisu zalog za leto, v katerem je prišlo do napake in v prihodnjem letu v primeru podcenjenosti in precenjenosti končnih zalog.

SRS 4.19. pravi, da je prevrednotenje zalog sprememba njihove knjigovodske vrednosti, ki se lahko opravi na koncu poslovnega leta ali med njim. Kot sem že omenila, se zaloge zaradi okrepitve ne prevrednotujejo. Zaradi oslabitve zalog se povečajo odhodki in posledično se zmanjša dobiček.

3.4.3. VPLIV VREDNOTENJA METOD PORABE ZALOG NA RAČUNOVODSKI IN DAVČNI IZID

Različne metode vrednotenja porabe zalog nimajo nobenega vpliva na poslovni oziroma davčni izid, če so nabavne cene vedno enake. Ker se nabavne cene venomer spreminjajo, imajo različne metode različen vpliv na vrednost zalog in stroškov ter posledično tudi različen vpliv na poslovni in davčni izid podjetja. Kot že povedano, poznamo 4 metode vrednotenja porabe zalog: metoda zaporednih cen, metoda tehtanih povprečnih cen, metoda drsečih povprečnih cen ter metoda obratnosorazmernih cen, ki pa v okviru SRS 2006 in MSRP ni več dovoljena (kljub temu jo v nadaljevanju predstavljam zaradi njenih posebnosti iz teoretičnega vidika). Predstavitve kalkulacij omenjenih metod so prikazane v Prilogi 5.

Metoda zaporednih cen predpostavlja, da se enote, ki so bile kupljene prve, tudi prve porabijo. Tako ob koncu obdobja ostanejo v zalogi le tiste enote, ki so bile najkasneje kupljene. V primeru naraščajočih cen na trgu, se med odhodke prenašajo nižje nabavne vrednosti zalog, kar ima za posledico nižje odhodke in s tem višji poslovni in davčni izid. Situacija je popolnoma obratna, kadar cene na trgu padajo, kar povzroči, da se med odhodke prenašajo višje nabavne vrednosti zalog. Posledično to pomeni višje odhodke in s tem nižji poslovni in davčni izid.

²⁸ **Popisni primanjkljaj** se pojavi, kadar je dejanska vrednost zalog manjša od knjižene vrednosti zalog.

²⁹ O popravku napak in s tem povezanim davčnim priznavanjem prihodkov in odhodkov govori 14. člen ZDDPO-2.

Podjetja, ki bolj skrbijo za izkazovanje višjih dobičkov kakor za zmanjševanje davka od dobička, bodo težila k uporabi metode zaporednih cen (Bragg, 2005, str. 110). Nekateri računovodje menijo, da uporaba te metode povzroča precenjenost dobičkonosnosti podjetja. Prihodki bazirajo na trenutnih tržnih pogojih in s prestavitvijo teh prihodkov s pomočjo nabavne vrednosti materiala oziroma blaga, ki bazirajo na starejših in s tem nižjih cenah, je lahko dobiček podjetja precenjen (Meigs, 1995, str. 384).

Pomembna prednost omenjene metode je manjša verjetnost, da so stroški starejših enot še vedno v zalogi oziroma povedano drugače, zaloge v bilanci stanja so ovrednotene po zadnjih, najnovejših cenah (Bragg, 2005, str. 110).

Metoda povprečnih cen ima dve različici in sicer metodo tehtanih povprečnih cen in metodo drsečih povprečnih cen. Po **metodi tehtanih povprečnih cen** se vrednost vsake enote določi na podlagi tehtane povprečne cene podobnih enot na začetku obdobja in cen podobnih enot, ki so bile kupljene v obravnavanem obdobju. Vrednost zalog na razpolago, ki je sestavljena iz začetne zaloge in nakupov v obdobju, se deli s celotnim številom razpoložljivih enot v obdobju. Vse prodane enote v obdobju imajo enako vrednost, zaradi česar imajo spremembe nabavnih cen v obdobju manjši vpliv na poslovne odhodke kot pri ostalih metodah, saj upoštevajo trend gibanja cen v celotnem obdobju (Štekar, 2006, str. 36).

V primeru spremembe nabavnih cen nam omenjena metoda ne odraža dejanske situacije, saj so enote v zalogi vrednotene po povprečni vrednosti. Vrednosti na novo pridobljenih enot se povprečijo z enotami, ki so bile pridobljene na začetku obdobja, ko so bile razmere na trgu drugačne. V takšnih razmerah niti končna vrednost zalog niti nabavna vrednost materiala oziroma blaga ne odražata trenutnih tržnih razmer (Meigs, 1996, str. 473).

Vrednost enote v zalogi se po **metodi drsečih povprečnih cen** izračuna ob vsaki prejeti pošiljki s primerjanjem vrednosti razpoložljivih enot na zalogi s številom enot na zalogi. Tudi pri tej metodi ima sprememba nabavnih cen manjši vpliv na določitev nabavne vrednosti prodanega blaga kot pri metodi zaporednih cen. V primerjavi z metodo tehtanih povprečnih cen je bolj prilagodljiva na spremembe cen. Več kot je nabav, v krajših intervalih se izračunajo nabavne vrednosti enot v zalogi (Štekar, 2006, str. 36).

Obe metodi povprečnih cen ne odražata ne časovno zastarelih podatkov in ne najnovejših razmer na trgu in nam ponujata nekakšno srednjo pot. Poslovni odhodki so višji kot pri metodi zaporednih cen in nižji kot pri metodi obratnosorazmernih cen, kar ima za posledico nižji (višji) poslovni rezultat kot pri metodi zaporednih (obratnosorazmernih) cen.

Metoda obratnosorazmernih cen predpostavlja, da se enote, ki so bile kupljene nazadnje, porabijo prve, starejše enote pa ostanejo v zalogah. Gre za popolno nasprotje metodi zaporednih cen. V primeru naraščajočih cen na trgu se med odhodke prenašajo višje nabavne vrednosti zalog, kar ima za posledico višje odhodke in s tem nižji poslovni in davčni izid.

Situacija je popolnoma obratna, kadar cene na trgu padajo, kar povzroči, da se med odhodke prenašajo nižje nabavne vrednosti zalog. Posledično to pomeni nižje odhodke in s tem višji poslovni in davčni izid. Prednost te metode je, da se v nabavni vrednosti prodanega blaga v izkazu poslovnega izida upoštevajo novejši razmere na trgu, saj se upoštevajo nazadnje kupljene enote. Na ta način metoda zagotavlja vzporejanje tekočih stroškov s tekočimi prihodki in posledično natančnejši poslovni izid. Slabost metode pa je, da se zaloga vrednoti po začetno nabavljenih enotah in na ta način ne ustreza realnemu tržnemu stanju. Starejše kot so zaloge in višja kot je rast cen, bolj so zaloge podcenjene. To lahko pomeni, da bi podjetje v letu, ko bi hotelo prikazati višji dobiček, uporabilo starejše zaloge, saj bi bili s tem odhodki nižji. Vendar je k veliki priljubljenosti te metode prispevalo dejstvo, da je omogočala nižji poslovni in s tem davčni izid ter tako manjšo davčno obveznost. Danes je ta metoda prepovedana tako s strani SRS 2006 kot tudi MRSP.

3.4.4. SIMULACIJA VPLIVA RAZLIČNIH METOD VREDNOTENJA ZALOG NA POSLOVNI TER DAVČNI DOBIČEK PODJETJA

V Tabeli 10 je prikazan vpliv različnih metod vrednotenja zalog na poslovni izid in davčni dobiček podjetja po različici II, ki je opisana v SRS 25.6. Naj dodam, da v prikazani simulaciji nisem uporabila tako finančnih prihodkov in odhodkov, kakor tudi ne drugih prihodkov in odhodkov, saj pri omenjenem prikazu slednji nimajo poglobitve vloge. Tako je poslovni izid iz poslovanja enak poslovnemu izidu iz rednega delovanja. Upoštevana je predpostavka rasti cen. Vrednosti proizvodnih stroškov prodanih proizvodov (z amortizacijo) oziroma nabavne vrednost prodanega blaga so vzete iz Priloge 5 in sicer iz Tabel 3, 4, 5 in 6, kjer so prikazane različne kalkulacije.

Tabela 10: Izkaz poslovnega izida po različici II na podlagi različnih metod vrednotenja zalog

		FIFO	TEHTANE POVPREČNE CENE	DRSEČE POVPREČNE CENE	LIFO
Čisti prihodki iz prodaje	1	40.000	40.000	40.000	40.000
Proizvajalni stroški prodanih proizvodov (z amortizacijo) oziroma nabavna vrednost prodanega blaga	2	27.650	28.071,8	27.927,2	28.550
Kosmati poslovni izid od prodaje	3=1-2	12.350	11.928,2	12.072,8	11.450
Stroški prodajanja in splošnih dejavnosti	4	9.000	9.000	9.000	9.000
Drugi poslovni prihodki	5	300	300	300	300
Poslovni izid iz rednega delovanja	6=3-4+5	3.650	3.228,2	3.372,8	2.750
Davek iz dobička (23 %)	7	839,5	742,5	775,7	632,5
Čisti poslovni izid poslovnega leta	8=6-7	2.810,5	2.485,7	2.597,1	2.117,5

Vir: Lasten prikaz, 2007.

Iz prikazane Tabele 10 je možno razbrati, da je ob predpostavki rasti cen najvišji poslovni izid pri metodi zaporednih cen in najnižji poslovni izid pri metodi obratnosorazmernih cen. Metodi povprečnih cen omogočata vmesni rezultat. Tako bi podjetje plačalo največ davka od dobička pri uporabi metode zaporednih cen in najmanj davka od dobička pri uporabi metode obratnosorazmernih cen, ki pa, kot že povedano, ni več dovoljena. Odločitev, katero metodo vrednotenja porabe zalog bo podjetje uporabilo, je tako odvisna od veljavne zakonodaje in računovodskih standardov, pa tudi od ciljev politike podjetja (ali vodstvu podjetja bolj ustreza prikazati višji poslovni rezultat in s tem plačati višji davek od dobička, ali pa prikazati nižji poslovni rezultat in s tem plačati nižji davek od dobička).

3.4.5. VPLIV METOD VREDNOTENJA PROIZVODOV OZIROMA NEDOKONČANE PROIZVODNJE NA POSLOVNI IN DAVČNI IZID

Načini vrednotenja zalog proizvodov oziroma nedokončane proizvodnje različno vplivajo na poslovni izid, ki posledično vpliva na davčni izid in s tem na davek od dobička, ki ga bo podjetje moralo plačati državi. Če je proizvodnja enaka prodaji, potem so zaloge proizvodov nespremenjene in odhodki pri različnih metodah vrednotenja so si enaki. Posledično to pomeni, da je na koncu dobiček pri vseh metodah enak, s tem pa tudi davek od dobička. Ob večji proizvodnji in manjši prodaji se začnejo zaloge kopičiti, kar pomeni, da so odhodki najvišji pri metodi spremenljivih proizvodnih stroškov in najnižji pri metodi zožene lastne cene. Tako je tudi dobiček nižji pri metodi spremenljivih proizvodnih stroškov in višji pri metodi zožene lastne cene. Ravno nasprotna pa je situacija, ko je proizvodnja manjša od prodaje. Zaloge se zmanjšujejo, odhodki so pri metodi spremenljivi proizvodnih stroškov nižji in višji pri metodi zožene lastne cene. Dobiček je tako višji pri metodi spremenljivih proizvodnih stroškov in nižji pri metodi zožene lastne cene.

Na kratek rok je metoda vrednotenja zalog pomembna, saj vpliva na poslovni in posledično na davčni izid. Na dolgi rok pa metoda vrednotenja ni tako pomembna.

Organizacija se odloči za uporabo *metode vrednotenja po zoženi lastni ceni*, če je bil obseg proizvodnje iz obdobja v obdobje enakomeren, obseg prodaje pa neenakomeren. Za podjetje, ki vrednoti zaloge poslovnih učinkov po tej metodi, pravimo, da jih vrednoti po najvišji dovoljeni ravni. Omenjena metoda vrednotenja vsebuje:

- neposredne stroške materiala,
- neposredne stroške dela,
- druge neposredne stroške (amortizacija, storitve),
- posredne (splošne) proizvodne stroške ter
- posredne stroške nabave, uprave in prodaje (vendar brez neposrednih stroškov prodaje).

Organizacija se odloči za uporabo *metode vrednotenja po proizvodnih stroških*, če sta se obseg proizvodnje kot tudi obseg prodaje gibala iz obdobja v obdobje bolj ali manj

enakomerno. Omenjena metoda vrednotenja vsebuje:

- neposredne stroške materiala,
- neposredne stroške dela,
- druge neposredne stroške (amortizacija, storitve) ter
- posredne (splošne) proizvodjalne stroške.

Stroški uprave in prodaje (razen neposrednih stroškov prodaje) se knjižijo med odhodke.

Organizacija privzame metodo *vrednotenja po spremenljivih proizvodjalnih stroških*, če je bil obseg proizvodjanja iz obdobja v obdobje neenakomeren, obseg prodajanja pa enakomeren.

Omenjena metoda vrednotenja vsebuje:

- neposredne stroške materiala,
- neposredne stroške dela ter
- druge neposredne stroške (amortizacija, storitve).

Stalni proizvodjalni stroški ter stroški uprave in prodaje (razen neposrednih stroškov prodaje) se knjižijo med odhodke. Organizacija, ki prevzame to metodo vrednotenja zalog poslovnih učinkov, vrednoti zaloge po najnižji dovoljeni ravni.

3.5. TERJATVE

3.5.1. OPREDELITEV TERJATEV IN NJIHOVO MERJENJE

Terjatve opredeljuje SRS 5, ki pravi, da so terjatve na premoženjskopравnih in drugih razmerjih zasnovane pravice zahtevati od določene osebe plačilo dolga, dobavo kakih stvari ali opravitev kake storitve. Večinoma se pojavljajo terjatve do kupcev ali drugih financerjev prodanih proizvodov in opravljenih storitev, lahko pa tudi do dobaviteljev (dani predujmi), do zaposlencev, do države (terjatve v zvezi z vstopnim davkom na dodano vrednost, terjatve za odloženi davek) in še koga.

Dani predujmi se izkazujejo v zvezi s stvarmi, na katere se nanašajo: dani predujmi za opredmetena osnovna sredstva se izkazujejo med opredmetenimi osnovnimi sredstvi, dani predujmi za zaloge pa kot sestavni deli zalog.

Terjatev se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja na podlagi ustreznih listin pripozna kot sredstvo, ko se začnejo obvladovati nanjo vezane pogodbene pravice.

Terjatve vseh vrst se ob začetnem pripoznanju izkazujejo v zneskih, ki izhajajo iz ustreznih listin, ob predpostavki, da bodo poplačane. Prvotne terjatve se lahko kasneje povečajo ali zmanjšajo glede na prejeto plačilo ali drugačno poravnavo, utemeljeno s pogodbo. Povečanje terjatev pomeni za podjetje ustrezne poslovne ali finančne prihodke in obratno zmanjšanje

terjatev pomeni ustrezne poslovne ali finančne odhodke. Na spremembo terjatev vplivajo tudi kasnejši popusti, vračila prodanega blaga, priznane reklamacije in kasneje ugotovljene napake. Obresti od terjatev se obravnavajo kot finančni prihodki.

3.5.2. PREVREDNOTENJE TERJATEV

Prevrednotenje terjatev je sprememba knjigovodske vrednosti terjatev, ki se pojavi zaradi njihove oslabitve ali zaradi odprave njihove oslabitve. Pogodbeno povečanje oziroma zmanjšanje knjigovodske vrednosti terjatev se ne šteje kot prevrednotovanje.

Če ima podjetje terjatve, ki so izražene v tuji valuti, se le-te na dan bilance stanja preračunajo v domačo valuto. Če se pri tem vrednost terjatev v domači valuti poveča, pripozna podjetje finančne prihodke, obratno pa finančne odhodke, tako pri poslovnem kot tudi pri davčnem izidu. Prav tako podjetje ob znižanju vrednosti terjatev v domači valuti uveljavi finančne odhodke v poslovnem in davčnem izidu.

Nepredvidljive finančne težave kupcev povzročajo, da le-ti niso vedno zanesljivi glede dogovorjene višine plačila ali dogovorjenega roka plačila. Zaradi tega mora podjetje zmanjšati višino terjatev (Porter, Norton, 2001, str. 335). V primeru dvomljivih terjatev³⁰ mora oblikovati popravek vrednosti v višini, za katero se pričakuje, da ne bo poravnana.

Če obstajajo nepristranski dokazi o ogroženosti celotnega zneska plačila terjatev, jih podjetje slabi. Če pa se pozneje izkaže, da je le prišlo do poravnave dela terjatev, je potrebno odpraviti ustrezni znesek oslabitve. Oslabitev se lahko opravi v tekočem letu, lahko pa tudi v naslednjem. Izguba se izmeri kot razlika med knjigovodsko vrednostjo terjatve in sedanjo vrednostjo pričakovanih prihodnjih denarnih tokov, ki so razobresteni po efektivni obrestni meri terjatev. Knjigovodska vrednost terjatve se zmanjša s preračunom na kontu popravka vrednosti, izguba pa bremeni prevrednotovalne poslovne odhodke v zvezi s terjatvami. Če se v naslednjem obdobju izguba zaradi oslabitve zmanjša, je potrebno poprej pripoznano izgubo razveljaviti in sicer s preračunom na kontu popravka vrednosti.

Po 21. členu ZDDPO-2 se terjatve zaradi oslabitve priznajo v obračunanih zneskih, vendar znesek teh odhodkov v davčnem obdobju ne sme presegati nižjega od naslednjih zneskov:

- zneska, ki je enak aritmetični sredini v preteklih treh davčnih obdobjih dejansko odpisanih terjatev ter
- zneska, ki predstavlja 1 % obdavčljivih prihodkov davčnega obdobja.

Odhodki zaradi oslabitve, ki niso davčno priznani, se priznajo ob odpisu celote ali dela terjatev, ki niso bile poplačane. Ta pogoj nastopi na podlagi pravnomočnega sklepa sodišča ali če davčni zavezanec dokaže, da je opravil vsa dejanja za poplačilo terjatev s skrbnostjo dobrega gospodarja.

³⁰ Domneva se, da terjatev ne bo poravnana oziroma ne bo poravnavna v celotnem znesku.

Primer: Podjetje X oslabi terjatev do podjetja Y za 15.000 €.

Tabela 11: Izkaz poslovnega in davčnega izida v primeru oslabitve terjatve (v €)

	Izkaz poslovnega izida	Izkaz davčnega izida
Prihodki od prodaje	100.000	100.000
-Stroški blaga, materiala in storitev	-30.000	-30.000
-Stroški dela	-30.000	-30.000
-Amortizacija	-15.000	-15.000
-Prevrednotovalni poslovni odhodki	-15.000	-1.000
=Dobiček	10.000	24.000
*1.000 = 0,01 x 100.000		

Vir: Lasten izračun, 2007.

Iz Tabele 11 je razvidno, da se oslabitev v poslovnem izidu pripozna v celoti, medtem ko se v davčnem izidu pripozna oslabitev le v višini 1.000 €. Navedeni znesek ustreza pogoju, da se davčna oslabitev prizna v znesku 1 % obdavčljivih prihodkov v obdobju. Preostalih 14.000 € se bo priznalo v davčnem izidu, ko bo podjetje lahko dokazalo, da ni uspelo iztržiti omenjene terjatve.

3.6. NALOŽBENE NEPREMIČNINE

3.6.1. OPREDELITEV NALOŽBENIH NEPREMIČNIN IN NJIHOVO MERJENJE

Naložbene nepremičnine se pripoznavajo ločeno od ostalih nepremičnin, ker ustvarjajo denarne tokove, neodvisne od drugih sredstev v lasti podjetja, saj se ne uporabljajo za izdelavo ali dobavo blaga ali opravljanje storitev, za namene upravljanja ali za prodajo v običajni poslovni dejavnosti podjetja (Mihelčič, 2006, str. 91).

Naložbene nepremičnine obravnava SRS 6. Le-te niso namenjene kratkoročni prodaji (če so, se obravnavajo kot zaloge). Podjetje samo opredeli sodila za uvrščanje ali neuvrščanje nepremičnin kot naložbenih premičnin v skladu z napotki MRS od 40.7 do 40.13. Uvrstitev nepremičnin med naložbene in njihovo merjenje je pomembno tudi z davčnega vidika.

Naložbene nepremičnine je potrebno ob začetnem pripoznanju izmeriti po njihovi nabavni vrednosti. Od načina pridobitve je odvisno, kako se nabavna vrednost pridobljene naložbene nepremičnine določi na začetku (glej tabelo 12).

Naložbene nepremičnine se vrednotijo oziroma prevrednotujejo po dveh možnih modelih, in sicer po modelu nabavne vrednosti ali modelu poštene vrednosti.

Tabela 12: Določitev nabavne vrednosti naložbenih nepremičnin glede na način pridobitve

Način pridobitve	Nabavna vrednost po SRS 6
Nakup	Nakupna cena in stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno nakupu*
Zgraditev v lastnem okviru	Stroški v zvezi z njo do datuma njenega dokončanja ali razvitja
Finančni najem	Poštena vrednost ali sedanja vrednost najmanjše vsote najemnin (manjša izmed njiju)
Pridobitev z zamenjavo	Poštena vrednost ali knjigovodska vrednost danega sredstva
Pridobitev z državno podporo ali donacijo	Nabavna vrednost, če ni znana, pa poštena vrednost
* Takšni stroški so zasluški za pravne storitve, davki od prenosa nepremičnin in drugi stroški posla	

Vir: Zupančič, 2006, str. 77

Izbrano računovodsko usmeritev mora podjetje uporabljati dosledno za vse naložbene nepremičnine. Izjemoma lahko podjetje, ki vrednoti naložbene nepremičnine po pošteni vrednosti, uporabi za posamično nepremičnino model nabavne vrednosti, če ne more zanesljivo določiti njene poštene vrednosti.

Po modelu nabavne vrednosti se naložbena nepremičnina meri enako kot opredmeteno osnovno sredstvo – se amortizira in oslabi, če njena knjigovodska vrednost preseže nadomestljivo vrednost. Odhodek na podlagi oslabitve naložbenih nepremičnin se v poslovnem izidu prizna, v davčnem izidu pa ne. Oslabitev pomeni nastanek prevrednotovalnih poslovnih odhodkov. Povečanje knjigovodske vrednosti se pripozna v poslovnem izidu kot prevrednotovalni poslovni prihodek, dokler ne odpravimo morebitne prejšnje izgube iz oslabitve. Če predhodne oslabitve ni bilo oziroma smo jo z okrepitvijo presegli, se povečanje knjigovodske vrednosti nepremičnine pripiše neposredno kapitalu v postavki presežek iz prevrednotenja. Kot davčni odhodek je priznana amortizacija z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja ter najvišjih davčno priznanih amortizacijskih stopenj.

Po modelu poštene vrednosti se naložbena nepremičnina na dan vsakokratne bilance stanja izmeri po pošteni vrednosti (običajno jo ugotavljajo pooblaščen ocenjevalci), dobiček ali izguba, ki pri tem nastane, pa se pripozna v poslovnem izidu (finančni prihodki in odhodki). Dobitek se tudi všteje v davčno osnovo, izguba zaradi prevrednotenja na manjšo pošteno vrednost pa se ne upošteva v davčni osnovi oziroma se upošteva šele ob prodaji finančne naložbe ali ko bo odpravljeno njeno pripoznanje.

Model poštene vrednosti za vrednotenje naložbenih nepremičnin je glede na MRS 40 in SRS 6.21. enostavnejši kakor model nabavne vrednosti in iz tega vidika tudi zaželen. Po slednjem je namreč potrebno razkriti tudi pošteno vrednost naložbene nepremičnine (Mihelčič, 2006, str. 94).

Naložbena nepremičnina se preneha pripoznavati kot sredstvo, če se odtuji ali za stalno umakne iz uporabe in iz odtujitve ni mogoče pričakovati nikakršnih prihodnjih gospodarskih koristi. Dobički ali izgube iz odtujitev naložbenih nepremičnin se ugotavljajo kot razlika med čistimi donosi ob odtujitvah in knjigovodsko vrednostjo sredstev ter se pripoznajo v poslovnem izidu (Zupančič, 2006, str. 83). Pripoznajo se tudi v davčnem izidu. V Prilogi 6 prikazujem primer prodaje naložbene nepremičnine po višji ceni od knjigovodske ter primer prodaje naložbene nepremičnine po nižji ceni od knjigovodske.

3.7. DENARNA SREDSTVA

3.7.1. OPREDELITEV DENARNIH SREDSTEV IN NJIHOVO MERJENJE

Denarna sredstva opredeljuje SRS 7, ki pove, da je denar zakonsko plačilno sredstvo in posrednik pri menjavi poslovnih učinkov v razmerah blagovnega gospodarstva, trga in delitve dela.

Denarna sredstva lahko zavzemajo različne oblike. Mednje uvrščamo gotovino, knjižni denar, čeki ter denar na poti. Poleg tega se med denarna sredstva uvršajo tudi kratkoročni depoziti in vloge v bankah, saj predstavljajo minimalno tveganje in jih je možno hitro pretvoriti v vnaprej znani znesek (Hanson, Hambre, 1996, str. 194).

Denarno sredstvo se ob pripoznanju knjiži v znesku, ki izhaja iz ustrezne listine. Če je denarno sredstvo v tuji valuti, se preračuna v domačo valuto po menjalnem tečaju na dan prejema.

Prevrednotenje denarnih sredstev se pojavi le v primeru denarnih sredstev, ki so izražene v tujih valutah, če se po prvem pripoznanju spremeni valutni tečaj. Tečajna razlika, ki se pri tem pojavi, lahko bodisi poveča, bodisi zmanjša prvotno izkazano vrednost. Če se prvotno izkazana vrednost poveča, se izkaže redni finančni prihodek, če pa se zmanjša, se izkaže redni finančni odhodek. Pripozna se tako v poslovnem kot davčnem izidu.

4. SKLEP

Podjetja različno zasledujejo svoje davčne cilje. Predvsem pri dobičkonosnih podjetjih se poraja vprašanje, ali svojo dobičkonosnost pokazati v polni meri in se na ta način javno izkazati, ali pa jo malce omiliti in pri tem zmanjšati svojo davčno obveznost. V svoji diplomski nalogi sem zasledovala cilj, ugotoviti kako vpliva vrednotenje posameznih kategorij sredstev na poslovni in davčni izid, ki sta v medsebojni odvisnosti. Računovodstvo v podjetju pripravi poslovni izkaz na podlagi računovodskih standardov, ki velevali, kako naj bodo izkazi sestavljeni. Pri sestavi davčnega izida prav tako upošteva računovodske standarde, vendar pa, kadar davčni predpisi določeno vprašanje uredijo drugače, mora

podjetje prednostno uporabiti davčne predpise. Tako mora računovodstvo upoštevati posebnosti pri vrednotenju posameznih postavk (ki nastopijo predvsem, ko gre za prevrednotenje na nižje vrednosti) in pravila, ki določajo, kaj so davčno priznani prihodki in odhodki, ter nenazadnje tudi uveljavljati davčne olajšave. Rezultat je davčna osnova, od katere se izračuna 20-odstotni davek od dohodka (v prehodnem obdobju do leta 2010 je odstotek nekoliko višji), ki ga je podjetje dolžno poravnati državi. Davek od dohodka tako zmanjša ugotovljeni poslovni izid.

Pri vrednotenju opredmetenih osnovnih in neopredmetenih sredstev pomembno vplivajo, tako na poslovni kot tudi davčni izid, izbira in uporaba metod amortizacije ter samo prevrednotenje sredstev. Podjetja naj bi izbrala tisto metodo amortizacije, ki najbolje odseva vzorec pojavljanja gospodarskih koristi, če pa to ni možno, se uporabi metoda enakomernega časovnega amortiziranja. Slednja metoda je tudi edina, ki je davčno priznana. Zaradi tega pogosto prihaja do razhajanj med poslovnim in davčnim izidom. Posebnost neopredmetenih sredstev so sredstva z nedoločenimi dobami koristnosti, ki se ne amortizirajo, temveč slabijo. To pomeni, da prevrednotovalni poslovni odhodki niso upoštevani v davčno osnovo, dokler se sredstvo ne odtuji. Izjema je samo dobro ime, katerega letna oslabitev se upošteva v davčni osnovi v višini 20-odstotne začetne vrednosti. Poleg oslabitve pa se lahko opredmetena in neopredmetena sredstva okrepijo. Okrepitev vpliva le na davčni izid, saj povečuje davčno osnovo za znesek, ki je prenesen in presežka iz prevrednotenja na preneseni poslovni izid. Oslabitev pa vpliva na poslovni izid saj povečuje prevrednotevalne poslovne odhodke, medtem ko ti niso priznani v davčnem izidu oziroma so pripoznani šele v letu odtujitve sredstva.

Finančne naložbe se vrednotijo različno, in sicer je to odvisno od razvrstitve finančnih naložb. Pri tem je pomembno, s kakšno namembnostjo je podjetje kupilo finančno naložbo. Razvrstitev finančnih naložb ima vpliv na poslovni in davčni izid. Stroški posla pri finančnih naložbah, izmerjenih po pošteni vrednosti preko poslovnega izida, zmanjšujejo poslovni in davčni izid. Pri ostalih razvrstitvah pomenijo stroški posla povečanje finančne naložbe. Prav tako so razlike pri prevrednotenjih. Tako so okrepitve in oslabitve upoštevane v davčni osnovi pri finančnih naložbah, izmerjenih po pošteni vrednosti preko poslovnega izida. Finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo ter finančne naložbe v posojila predstavljajo ob okrepitvi davčno priznane finančne prihodke, ob oslabitve pa finančne odhodke, ki pa niso davčno priznani do odtujitve naložbe. Finančne naložbe, razvrščene v za prodajo razpoložljiva sredstva, ob okrepitvi predstavljajo presežek iz prevrednotenja. To ne vpliva na poslovni izid, vendar se znesek presežka iz prevrednotenja prišteje davčni osnovi in tako vpliva na davčni izid. Trajna oslabitev finančne naložbe predstavlja finančne odhodke, ki niso upoštevani v davčno osnovo do odprave pripoznanja naložbe.

Vrednotenje zalog pomembno vpliva na višino poslovnega in davčnega izida. Uporaba različnih metod vrednotenja porabe zalog lahko, v razmerah spreminjajočih se cen v obračunskem obdobju in na novo nabavljenih količinskih enot vpliva na višino čistega

dobička poslovnega leta in na znesek plačanega davka. V razmerah rasti cen je čisti dobiček, in s tem davčna obveznost, najvišja pri uporabi metode zaporednih cen in najnižja pri uporabi metode obratnosorazmernih cen (ki pa ni več zakonsko dovoljena). Uporaba metod povprečnih tehtanih in drsečih cen daje vmesno rešitev. Pri vrednotenju zalog poslovnih učinkov (polproizvodov ali nedokončne proizvodnje) lahko podjetje vrednoti zaloge po metodi zožene lastne cene, metodi proizvodjalnih stroškov ali po metodi spremenljivih proizvodjalnih stroškov. V razmerah, ko je proizvodnja enaka prodaji, med omenjenimi metodami ni razlik v poslovnem in davčnem izidu. V primeru, da je proizvodnja večja od prodaje, je poslovni izid in s tem davčna obveznost največja pri uporabi metode zožene lastne cene in najmanjša pri uporabi metode spremenljivih proizvodnih stroškov. Obratno je v primeru, ko je proizvodnja manjša od prodaje. Metoda vrednotenja po proizvodjalnih stroških v obeh primerih daje srednjo vrednost.

Na vrednotenje terjatev vpliva razmerje med domačo in tujo valuto. Na dan bilance stanja se terjatve preračunajo v domačo valuto. V primeru spremembe tečaja se pojavijo bodisi finančni prihodki, bodisi finančni odhodki. Oboji se upoštevajo v davčni osnovi. Na spremembo vrednosti terjatev vplivajo tudi tako imenovane dvomljive terjatve. Če ima podjetje dvomljive terjatve, jih mora deloma ali v celoti oslabiti. Prevrednotovalni poslovni odhodki, ki nastanejo ob oslabitvi, se davčno priznajo v celoti, ko podjetje dokaže, da je za poplačilo terjatev opravilo vsa dejanja s skrbnostjo dobrega gospodarja.

Naložbene nepremičnine lahko podjetje vrednoti po modelu nabavne vrednosti ali po modelu poštene vrednosti. Pri uporabi modela nabavne vrednosti se naložbena nepremičnina meri enako kot opredmeteno osnovno sredstvo – se amortizira in oslabi, če njena knjigovodska vrednost preseže nadomestljivo vrednost. Amortizacija je davčno priznan odhodek, oslabitev pa šele ob odpravi pripoznanja naložbene nepremičnine. Okrepitev predstavlja presežek v kapitalu in se prišteje davčni osnovi. Pri uporabi modela poštene vrednosti se naložbena nepremičnina izmeri na dan vsakokratne bilance stanja po poštenu vrednosti. Dobitek, ki pri tem nastane, predstavlja finančne prihodke in se pripozna tako v poslovnem kot tudi v davčnem izidu. Če pa pride do izgube, predstavlja ta finančne odhodke, ki so pripoznani v poslovnem izidu. V davčnem izidu se pripozna šele ob odpravi pripoznanja naložbene nepremičnine.

Denarna sredstva se prevrednotujejo samo zaradi tečajnih razlik, ki nastanejo pri preračunu iz tuje v domačo valuto. Pri tem pride do nastanka finančnih prihodkov in odhodkov, ki se pripoznajo tako v poslovnem kot tudi v davčnem izidu. Zaradi majhnega deleža, ki ga običajno predstavlja med vsemi sredstvi, niso tako zelo pomembna.

Aktivne časovne razmejitve se ne prevrednotujejo, ob sestavljanju računovodskih izkazov pa je potrebno preverjati realnost in upravičenost njihovega oblikovanja.

Pri sestavi poslovnih in davčnih izkazov lahko podjetje, ob računovodskih standardih in davčni zakonodaji, deloma tudi samo odloča, na kakšen način bo vrednotilo sredstva. Ob tem je zelo pomembno, da se podjetje ob dokaj spreminjajoči zakonodaji čim hitreje le-tej prilagodi in tako skuša izkoristiti različne davčne ugodnosti. Potrebno je načrtovanje aktivnosti ob upoštevanju veljavnih davčnih predpisov.

LITERATURA

1. Alexander David, Nobes Christopher: Financial Accounting: An International Introduction. Essex : Pearson Education Limited, 2001. 475 str.
2. Bragg Steven: Inventory accounting: a comprehensive guide. New Jersey : John Wiley & Sons, Inc., 2005. 243 str.
3. Čokelc Stanko, Kokotec – Novak Majda, Repovž Leon: Davščine in davčno svetovanje. Maribor : Pravna fakulteta, 2001. 271 str.
4. Eberhartinger Eva L.E.: The Impact of Tax Rules on Financial Reporting in Germany, France, and the U.K.. The International Journal of Accountig, 34(1999), 1, str. 93 – 119.
5. Elliott Barry, Elliott Jamie: Financial Accounting and Reporting. Sixth Edition. Essex : Pearson Education Limited, 2002. 899 str.
6. Hanson I. Ernest, Hambre C. James: Financial Accounting. Eight Edition. Orlando : The Dryden Press, 1996. 637 str.
7. Hieng Romana: Računovodsko obravnavanje davka od dohodkov (dobička) pravnih oseb. IKS, Ljubljana, 32(2005), 11, str. 125 – 134.
8. Hieng Romana: Vpliv SRS 2006 in sprememb zakona o davku od dohodkov pravnih oseb na davčno osnovo. IKS, Ljubljana, 2006, 6, str 7 – 24.
9. Jerman Saša, Žuran Mihaela: Poglobljena obravnava odloženih davkov. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2005. 41 str.
10. Kavčič Slavka: Računovodske informacije za zunanje uporabnike. Zbornik 29. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Portorož : Društvo ekonomistov Slovenije, 1997, str. 143 – 153.
11. Klobučar Nada: Vpliv davčnih pravil na računovodsko poročanje. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003, 93 str.
12. Klobučar Nada: Vpliv davčnih pravil na računovodsko poročanje. Revizor, Ljubljana, 2004, 6, str. 27 – 53.
13. Knobbe – Keuk B.: Bilanz-und Unternehmenssteuerrecht. Koeln : Verlag Dr. Otto Schmidt, 1993. 1099 str.
14. Kokotec – Novak Majda: Davčno računovodstvo in davčna politika podjetja. Zbornik 28. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Portorož : Zveza ekonomistov slovenije, 1996, str. 107 – 119.
15. Koželj Stanko: Oblike izkaza stanja, izkaza poslovnega izida in izkaza finančnega izida za zunanje poslovno poročanje. Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva preizkušeni računovodja. Predmet: Računovodstvo in davki. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2002. 20 str.
16. Meigs Robert F.: Accounting: The Basis For Business Decisions. Tenth Edition. New York : McGraw-Hill, 1996. 1096 str.
17. Meigs Robert F., Meigs Walter B., Meigs Mary A.: Financial Accountig. Eight Edition. New York: McGraw-Hill, 1995. 685 str.
18. Mihelčič Eva: Vrednotenje gospodarskih kategorij v skladu s slovenskimi računovodskimi standardi, mednarodnimi standardi računovodskega poročanja, ameriški računovodskimi

standardi in nemškem zakonom o gospodarskih družbah. Doktorska disertacija. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2006. 248 str.

19. Needles E. Belverd, Powers Marian: Financial Accounting. Eight Edition. Boston : Houghton Mifflin Company, 2004. 780 str.
20. Odar Marjan: Novi slovenski računovodski standardi (2006) in njihov vpliv na davčno osnovo. Podjetje in delo, Ljubljana, april 2006, str. 289 – 302.
21. Odar Marjan: Spremembe SRS 3. IKS, Ljubljana, 2006a, 9/10. Str. 100 – 124.
22. Porter A. Gary, Norton L. Curtis: Financial Accounting: The Impact on Decision Makers. Orlando : Harcourt College Publishers, 2001. 872 str.
23. Slovenski računovodski standardi 2006. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2006. 316 str.
24. Štekar Jernej: Vpliv vrednotenja zalog po MSPR na poslovni in davčni izid v trgovinskem podjetju. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2006. 45 str.
25. Turk I. et al.: Finančno računovodstvo. Splošni del. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2004. 814 str.
26. Zupančič Vera: Opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve ter naložbene nepremičnine v SRS 1, 2, 6 in 13 (2006). IKS, Ljubljana, 2006, 9/10,. Str. 7 – 84.
27. Zupančič Vera: Končni obračun amortizacije. IKS, Ljubljana, 2007, 1/2. Str. 38 – 50.

VIRI

1. Pravilnik o izvajanju Zakona o davku od dohodka pravnih oseb (Uradni list RS, št. 141/2006).
2. Pravilnik o transfernih cenah (Uradni list RS, št. 141/2006).
3. Pravilnik o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj (Uradni list RS, št. 138/2006).
4. Uredba o davčni regijski olajšavi za raziskave in razvoj (Uradni list RS, št. 33/2006).
5. Zakon o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 117/2006).
6. Zakon o davku od dohodka pravnih oseb (Uradni list RS, št. 117/2006).
7. Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 42/2006).

PRILOGE

<i>Priloga 1:</i> Najvišje letne amortizacijske stopnje po ZDDPO-2.....	-1-
<i>Priloga 2:</i> Prikaz metode enakomernega časovnega amortiziranja in metode padajočega časovnega amortiziranja.....	-2-
<i>Priloga 3:</i> Upoštevanje datuma trgovanja in datuma poravnave.....	-3-
<i>Priloga 4:</i> Prikaz vpliva napake pri popisu zalog.....	-5-
<i>Priloga 5:</i> Prikaz metod vrednotenja porabe zalog.....	-6-
<i>Priloga 6:</i> Prikaz prodaje naložbene nepremičnine po vrednosti, ki je višja oziroma nižja od knjigovodske vrednosti.....	-8-

PRILOGA 1

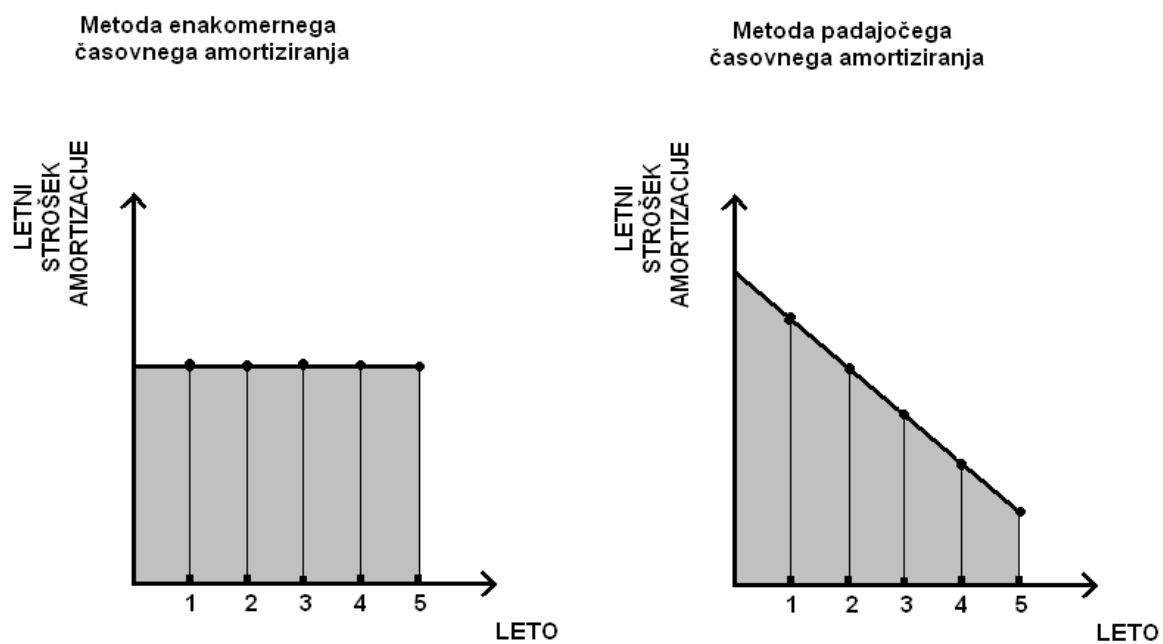
Tabela 1: Najvišje letne amortizacijske stopnje po ZDDPO-2

Gradbeni objekti, vključno z naložbenimi nepremičninami	3 %	Računalniška, strojna in programska oprema	50 %
Deli gradbenih objektov, vključno z naložbenimi nepremičninami	6 %	Večletni nasadi	10 %
Oprema, vozila in mehanizacija	20 %	Osnovna čreda	20 %
Deli opreme in oprema za raziskovalne dejavnosti	33,3 %	Druga vlaganja	10 %

Vir: ZDDPO-2, 2006.

PRILOGA 2

Slika 1: Prikaz razlik pri metodi enakomernega časovnega amortiziranja in metodi padajočega časovnega amortiziranja



Vir: Meigs, 1995, str. 426.

PRILOGA 3

Zgled: Podjetje je sklenilo pogodbo o nakupu vrednostnega papirja (obveznice), ki kotira na organiziranem trgu vrednostnih papirjev, 27. decembra 20X1 za 1.000 tolarjev (poštena vrednost tega vrednostnega papirja na ta dan). Na bilančni presečni dan 31. decembra 20X1 je bila tržna vrednost tega vrednostnega papirja 1.002 tolarja, podjetje pa ga je plačalo 5. januarja 20X2, ko je bila tržna vrednost obveznice 1.003 tolarje (Odar, 2006, str. 101).

Upoštevanje datuma trgovanja (menjave)

Slika 2: Vrednostni papir (obveznica) razporejen med finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo (merjenje po odplačni vrednosti)

Datum	Vsebina	Skupina kontov, konto	V breme	V dobro
27. 12. 20x1	Sklenitev pogodbe o nakupu obveznice	18, 07 285, 989	1.000	1.000
31. 12. 20x1	Merjenje in vrednotenje na bilančni presečni dan	-	-	-
5. 1. 20x2	Plačilo (datum poravnave)	285, 989 110	1.000	1.000

Vir: Odar, 2006, str. 101.

Slika 3: Vrednostni papir (obveznica) razporejen med finančne naložbe, izmerjene po poštenu vrednosti prek poslovnega izida, ali med za prodajo razpoložljiva finančna sredstva (merjenje po poštenu vrednosti)

Datum	Vsebina	Skupina kontov, konto	V breme	V dobro
27. 12. 20x1	Sklenitev pogodbe o nakupu obveznice in pri-poznanje	18, 07 285, 989	1.000	1.000
31. 12. 20x1	Merjenje in vrednotenje na bilančni presečni dan	18, 07 778 ali 95	2	2
5. 1. 20x2	Plačilo (datum poravnave)	18, 07 778 ali 95 285, 989 110	1 1.000	1 1.000

Vir: Odar, 2006, str. 101.

Upoštevanje datuma poravnave (plačila)

Slika 4: Vrednostni papir (obveznica) razporejen med finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo (merjenje po odplačni vrednosti)

Datum	Vsebina	Skupina kontov, konto	V breme	V dobro
27. 12. 20x1	Sklenitev pogodbe o nakupu obveznice	-	-	-
27. 12. 20x1	a) Pripoznanje obveznice v zunajbilančni evidenci	994 999	1.000	1.000
27. 12. 20x1	b) Pripoznanje obveznice v računovodskih izkazih z vrednostjo 0 (nič)	18, 07 285, 989	0	0
31. 12. 20x1	Merjenje in vrednotenje na bilančni presečni dan	-	-	-
5. 1. 20x2	Pripoznanje obveznice in plačilo (datum poravnave)	18, 07 110 18, 07 285, 989	1.000 0	1.000 0
5. 1. 20x2	Izknjiženje iz zunajbilančne evidence	999 994	1.000	1.000

Vir: Odar, 2006, str. 102.

Slika 5: Vrednostni papir (obveznica) razporejen med finančne naložbe, izmerjene po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, ali med za prodajo razpoložljiva finančna sredstva (merjenje po pošteni vrednosti)

Datum	Vsebina	Skupina kontov, konto	V breme	V dobro
27. 12. 20x1	Sklenitev pogodbe o nakupu obveznice	-	-	-
27. 12. 20x1	a) Pripoznanje vrednostnega papirja v zunajbilančni evidenci	994 999	1.000	1.000
27. 12. 20x1	b) Pripoznanje obveznice v računovodskih izkazih z vrednostjo 0 (nič)	18, 07 285, 989	0	0
31. 12. 20x1	Merjenje in vrednotenje na bilančni presečni dan	191 778 ali 95	2	2
5. 1. 20x2	Pripoznanje vrednostnega papirja in plačilo (datum poravnave)	18, 07 110 778 ali 95 191 18, 07 285, 989	1.003 0	1.000 1 2 0
5. 1. 20x2	Izknjiženje iz zunajbilančne evidence	999 994	1.000	1.000

Vir: Odar, 2006, str. 103.

PRILOGA 4

Tabela 2: Prikaz vpliva napake pri popisu zalog v letu nastanka napake in v naslednjem letu v primeru podcenjenosti in v primeru precenjenosti končnih zalog

Prvotna napaka: Končna vrednost zalog je podcenjena		
	Leto nastanka napake	Naslednje leto
Začetna vrednost zalog	Ni učinka	podcenjen
Nabavna vrednost blaga na razpolago/za prodajo	Ni učinka	podcenjen
Končna vrednost zalog	Podcenjena	Ni učinka
Nabavna vrednost prodanega blaga	precenjeno	podcenjeno
Kosmati poslovni izid	podcenjen	Precenjeno
Čisti poslovni izid	podcenjen	Precenjeno
Prvotna napaka: Končna vrednost zalog je precenjena		
	Leto nastanka napake	Naslednje leto
Začetna vrednost zalog	Ni učinka	Precenjena
Nabavna vrednost blaga na razpolago/za prodajo	Ni učinka	Precenjena
Končna vrednost zalog	Precenjena	Ni učinka
Nabavna vrednost prodanega blaga	Podcenjeno	Precenjena
Kosmati poslovni izid	Precenjena	Podcenjeno
Čisti poslovni izid	Precenjena	Podcenjeno

Vir: Meigs, 1995, str. 395.

PRILOGA 5

Tabela 3: Predstavitev kalkulacije metode zaporednih cen (fifo) v razmerah rasti cen

Vsebina	Količina	Cena	Količina v zalogi	Debet	Kredit	Vrednost zaloge
Zaloga 1.1.	100	100	100	10.000		10.000
Prodaja	40	100	60		4.000	6.000
Nakup	150	110	210	16.500		22.500
Prodaja	110	100 110	100		11.500*	11.000
Nakup	70	115	170	8.050		19.050
Prodaja	110	110 115	60		12.150**	6.900
Stanje 31.12.	60		60	34.550	27.650	6.900
* $11.500 = 60 \times 100 + 50 \times 110$ ** $12.150 = 100 \times 110 + 10 \times 115$ <i>Stroški materiala</i> = 4.000 + 11.500 + 12.150 = 27.650						

Vir: Lasten prikaz, 2007.

Tabela 4: Predstavitev kalkulacije metode tehtanih povprečnih cen v razmerah rasti cen

Vsebina.	Količina	Cena	Količina v zalogi	Debet	Kredit	Vrednost zaloge
Zaloga 1.1.	100	100	100	10.000		10.000
Prodaja	40	100 ¹	60		4.000	6.000
Nakup	150	110	210	16.500		22.500
Prodaja	110	106 ²	100		11.660	10.840
Nakup	70	115	170	8.050		18.890
Prodaja	110	107,97 ³	60		11.876,70	7.013,30
						-535,10**
Stanje 31.12.	60		60			6.478,20*
¹ Tehtana povprečna cena = $10.000 / 100 = 100$ ² Tehtana povprečna cena = $(10.000 + 16.500) / (100 + 150) = 106$ ³ Tehtana povprečna cena = $(10.000 + 16.500 + 8.050) / (100 + 150 + 70) = 107,97$ * Stanje zalog = $60 \times 107,97 = 6.478,20$ ** $7.013,30 - 6.478,20 = 535,10$ – za to razliko je potrebno povečati stroške in zmanjšati zaloge <i>Stroški materiala</i> = 4.000 + 11.660 + 11.876,70 + 535,10 = 28.071,80						

Vir: Lasten prikaz, 2007.

Tabela 5: Predstavitev kalkulacije metode drsečih povprečnih cen v razmerah rasti cen

Vsebina	Količina	Cena	Količina v zalogi	Debet	Kredit	Vrednost zaloge
Zaloga 1.1.	100	100	100	10.000		10.000
Prodaja	40	100 ¹	60		4.000	6.000
Nakup	150	110	210	16.500		22.500
Prodaja	110	107,14 ²	100		11.785,40	10.714,60
Nakup	70	115	170	8.050		18.764,60
Prodaja	110	110,38 ³	60		12.141,80	6.622,80
Stanje 31.12.	60		60	34.550	27.927,20	6.622,80
¹ Drseča povprečna cena = $10.000 / 100 = 100$ ² Drseča povprečna cena = $22.500 / 210 = 107,14$ ³ Drseča povprečna cena = $18.764,60 / 170 = 110,38$ <i>Stroški materiala</i> = $4.000 + 11.785,40 + 12.141,80 = 27.927,20$						

Vir: Lasten prikaz, 2007.

Tabela 6: Predstavitev kalkulacije metode obratnosorazmernih cen (lifo) v razmerah rasti cen

Vsebina	Količina	Cena	Količina v zalogi	Debet	Kredit	Vrednost zaloge
Zaloga 1.1.	100	100	100	10.000		10.000
Prodaja	40	100	60		4.000	60.000
Nakup	150	110	210	16.500		22.500
Prodaja	110	110	100		12.100*	10.400
Nakup	70	115	170	8.050		18.450
Prodaja	110	110 115	60		12.450**	6.000
Stanje 31.12.	60		60	34.550	28.550	6.000
* $12.100 = 110 \times 110$ ** $12.450 = 40 \times 110 + 70 \times 115$ <i>Stroški materiala</i> = $4.000 + 12.500 + 12.450 = 28.550$						

Vir: Lasten prikaz, 2007.

PRILOGA 6

Primer prodaje naložbene nepremičnine po višji ceni od knjigovodske

Podjetje ima v lasti naložbeno nepremičnino, katere knjigovodska vrednost je ocenjena na 50.000€. Podjetje se odloči za prodajo te nepremičnine. Ob prodaji iztrži 60.000 €.

Tabela 7: Izkaz poslovnega in davčnega izida v primeru prodaje naložbene nepremičnine po višji ceni od knjigovodske (v €)

	Izkaz poslovnega izida	Izkaz davčnega izida
Prihodki od prodaje	100.000	100.000
-Stroški blaga, materiala in storitev	-30.000	-30.000
-Stroški dela	-30.000	-30.000
-Amortizacija	-15.000	-15.000
+Finančni prihodki	+10.000	+10.000
=Dobiček	35.000	35.000

Vir: Lasten izračun, 2007.

Ob prodaji naložbene nepremičnine je podjetje iztržilo 10.000 € več, kakor je imelo zavedeno v knjigah. Znesek predstavlja finančni prihodek in se upošteva tako v poslovnem kot davčnem izidu ter povzroči povišanje dobička.

Primer prodaje naložbene nepremičnine po nižji ceni od knjigovodske

Podjetje ima v lasti naložbeno nepremičnino, katere knjigovodska vrednost je ocenjena na 50.000 €. Podjetje se odloči za prodajo omenjenga nepremičnine. Ob prodaji iztrži 40.000 €.

Tabela 8: Izkaz poslovnega in davčnega izida v primeru prodaje naložbene nepremičnine po nižji ceni od knjigovodske (v €)

	Izkaz poslovnega izida	Izkaz davčnega izida
Prihodki od prodaje	100.000	100.000
-Stroški blaga, materiala in storitev	-30.000	-30.000
-Stroški dela	-30.000	-30.000
-Amortizacija	-15.000	-15.000
-Finančni odhodki	-10.000	-10.000
=Dobiček	15.000	15.000

Vir: Lasten izračun, 2007.

Ob prodaji naložbene nepremičnine je podjetje iztržilo za 10.000 € manj, kakor je pričakovalo in kakor je naložbena nepremičnina imela knjigovodsko vrednost. Znesek predstavlja finančni odhodek in se pripozna tako v poslovnem kot tudi davčnem izidu ter povzroči zmanjšanje dobička.