

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

VPLIV VREDNOTENJA SREDSTEV
NA DAVČNI IZKAZ PODJETJA

Ljubljana, junij 2007

SIMON ŠINKOVEC

IZJAVA

Študent SIMON ŠINKOVEC izjavljam, da sem avtor tega diplomskega dela, ki se ga napisal pod mentorstvom dr. SLAVKE KAVČIČ, in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne _____

Podpis: _____

KAZALO

1. UVOD	1
2. POSLOVNI IN DAVČNI IZKAZ	2
2.1. IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA	2
2.2. DAVČNI IZKAZ	3
2.3. RAZMERJA MED POSLOVNIM IN DAVČNIM IZKAZOM	4
2.4. DAVEK OD DOHODKA PRAVNIH OSEB V SLOVENIJI	5
2.4.1. Pravna podlaga	6
2.4.2. Zavezanci za davek in davčna obveznost, oprostitve davka, predmet obdavčitve in davčno obdobje	6
2.4.3. Davčna osnova in davčna stopnja	7
2.4.4. Davčne olajšave, obračunavanje davka in plačevanje davka	8
2.5. Priprava davčnega izkaza za leto 2006	9
2.5.1. Davčno priznani prihodki	9
2.5.2. Davčno priznani odhodki	10
2.5.3. Davčna osnova oziroma davčna izguba	12
3. VREDNOTENJE SREDSTEV IN VPLIV RAZLIČNEGA VREDNOTENJA NA DAVČNI IZKAZ	14
3.1. Na splošno o sredstvih	14
3.1.1. Opredelitev sredstev in pogoji za pripoznavanje	14
3.1.2. Razvrščanje sredstev	15
3.1.3. Merjenje sredstev	16
3.1.3.1. Pogled v ozadje merjenja	17
3.1.3.2. Na splošno o merjenju po SRS in MSRP	18
3.2. Sredstva po SRS in MSRP	22
3.2.1. Opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena sredstva	22
3.2.1.1. Pripoznavanje in začetno merjenje	23
3.2.1.2. Merjenje po začetnem pripoznanju	24
3.2.1.3. Amortizacija	26
3.2.1.4. Odprava pripoznanja	27
3.2.1.5. Najemi	27
3.2.1.6. Sredstva namenjena prodaji	28
3.2.2. Finančne naložbe	28
3.2.2.1. Pripoznanje in začetno merjenje	29
3.2.2.2. Merjenje po začetnem pripoznanju	30
3.2.2.3. Odprava pripoznanja	31
3.2.3. Zaloge	31
3.2.3.1. Pripoznanje in začetno merjenje	32
3.2.3.2. Merjenje po začetnem pripoznanju	33
3.2.3.3. Poraba zalog	33
3.2.3.4. Pogodbe o gradbenih delih in biološka sredstva	34
3.2.3.5. Davčni učinki	34
3.2.4. Terjatve	38
3.2.4.1. Pripoznavanje in začetno merjenje	39
3.2.4.2. Merjenje po začetnem pripoznanju	39
3.2.4.3. Terjatve za odloženi davek	40
3.2.5. Naložbene nepremičnine	41
3.2.5.1. Pripoznanje in začetno merjenje	41
3.2.5.2. Merjenje po začetnem pripoznanju	42
3.2.5.3. Odprava pripoznanja	43
3.2.6. Denarna sredstva	43

3.2.6.1. Pripoznanje in začetno merjenje	43
3.2.6.2. Merjenje po začetnem pripoznanju	44
4. SKLEP	44
LITERATURA	46
VIRI	47

PRILOGE

KAZALO TABEL

Tabela 1: Prevrednotovanje po SRS in MSRP	25
---	----

KAZALO SLIK

Slika 1: Razvrstitev sredstev v bilanci stanja	17
--	----

1. UVOD

Kolikor se že vrednotenje sredstev zdi samo po sebi umevno, slej kot prej pri tem naletimo na številne probleme. Pravila računovodenja postajajo vedno obsežnejša in kompleksnejša ter terjajo od podjetij posebno pozornost. V Sloveniji imamo od 1. 1. 2006 opraviti z dvema vrstama računovodskih pravil. V prvi vrsti moramo upoštevati zakon o gospodarskih družbah, potem pa je od podjetja do podjetja odvisno ali se odloči za mednarodne standarde računovodskega poročanja ali za prenovljene slovenske računovodske standarde. Zaradi relativne enostavnosti slednjih se bodo tisti, ki to možnost imajo, zanje tudi odločili. Novi standardi s seboj prinašajo drugačne načine merjenja računovodskih postavk in tudi sredstev, ki nas bodo še posebej zanimala.

Podobno razburkano je tudi področje davčne zakonodaje. Slovenija se je s pričetkov vstopanja v evropske integracije znašla v vrtincu davčnih reform. Za nas so še posebej zanimive spremembe s področja obdavčenja dohodkov pravnih oseb. Že tako zapleteno področje davkov nam še dodatno zapletajo pogoste spremembe, ki jih davčni zavezanci vsekakor niso veseli – v zelo kratkem času smo bili namreč deležni že dveh korenitih sprememb davčne zakonodaje. Ko združimo vse te silovite spremembe s področij merjenja sredstev in davčne zakonodaje, lahko najdemo dober razlog za obravnavanje te problematike.

Namen diplomskega dela je bralca seznaniti s posebnostmi poročanja za davčne namene v Sloveniji. Nadalje bomo spoznali sredstva in različne metode vrednotenja, ob enem pa bomo tudi spoznali, kako različno vrednotenje vpliva na davčni izkaz ter s tem na višino davčne obveznosti nekega podjetja. Ker gre v Sloveniji za precejšnjo povezavo med poslovnim in davčnim izkazom podjetja, se zdi razumljivo, da morajo različne metode vrednotenja sredstev bistveno vplivati na davčni izkaz.

Prvi del je namenjen davčnemu izkazu. Najprej podajam nekaj splošnih informacij o davčnih in poslovnih izkazih ter razlikami med njima, čemur sledi opis postopka izdelave davčnega izkaza v skladu z zakonodajo.

V drugem delu diplome predstavljam poslovna sredstva podjetja in metode vrednotenja. Uvodoma sledi nekaj splošnih poglavij na to temo, potem pa prehajam na pregled po posameznih vrstah sredstev, kjer so predstavljene dopustne metode vrednotenja kot tudi nekateri davčni učinki različnega vrednotenja. Nekoliko podrobneje so pri tem obravnavane zaloge.

Sledi sklep, kjer podajam lastne ugotovitve z obravnavanega področja.

2. POSLOVNI IN DAVČNI IZKAZ

V tem poglavju posvečam pozornost predvsem davčnemu izkazu (davčni bilanci), vendar je potrebno za začetek razjasniti tudi nekatere bistvene značilnosti poslovnega izkaza oz. izkaza poslovnega izida (IPI). Kot bomo videli v nadaljevanju, so med njima določene podobnosti, a služita povsem različnim namenom.

2.1. IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA

V SRS sta poslovnemu izidu namenjena standarda SRS 19 (vrste poslovnega izida in denarnega izida) in SRS 25 (oblike izkaza poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje). V MSRP okvirno obliko in vsebino izkaza poslovnega izida določa MRS 1 (predstavljanje računovodskih izkazov).

Izkaz poslovnega izida (IPI, tudi poslovna bilanca; ang. income statement) je eden izmed temeljnih računovodskih izkazov, ponavadi omenjen kot drugi za bilanco stanja; je sestavni del letnega poročila in temelji na podjetniško-poslovni zakonodaji (ZGD in SRS). V njem je resnično in pošteno prikazan poslovni izid (PI), ki predstavlja razliko med prihodki in odhodki v posameznem obračunskem obdobju. Presežek prihodkov nad odhodki je dobiček, presežek odhodkov na prihodki pa izguba. Nanj lahko gledamo kot na povzetek učinkovitosti in uspešnosti delovanja organizacije. Sestavi se lahko za splošne ali posebne namene za potrebe zunanjega, lahko pa tudi notranjega računovodskega poročanja. Od njegove vrste in narave organizacije sta odvisna obseg in razčlenitev postavk v njem (Turk et al., 2004, str. 366, 367, 448, 460).

Izkaz poslovnega izida je že mnogo let – s strani vlagateljev, posojilodajalcev, managementa in ostalih deležnikov – sprejet kot najpomembnejši temeljni računovodski izkaz. Vlagatelji namreč uporabljajo pretekle dobičke kot ključni podatek za napovedovanje prihodnjih denarnih tokov. Prav tako posojilodajalcev v prvi vrsti ne zanima bilanca stanja, ampak izkaz poslovnega izida, ki naj bi najbolje izražal sposobnost podjetja generirati prihodnje denarne tokove (in nemoteno poplačilo obveznosti). Tudi management podjetja IPI posveča posebno pozornost, saj so nagrade vodilnih pogosto povezane z dobički in rastjo vrednosti delnic (Epstein, Mirza, 2005, str. 48).

SRS poslovne izide delijo na temeljne in druge. Med temeljne uvrščamo (SRS 19.7, 2006):

- PI iz prodaje,
- PI iz celotnega poslovanja,
- PI iz rednega delovanja,
- celotni PI,
- čisti PI.

Omenjeni poslovni izidi so namenjeni notranjim in zunanjim uporabnikom računovodskih informacij.

Pri nas lahko podjetja pripravijo izkaz poslovnega izida po dveh različicah: nemški (I) in angleški (II). Med njima je dejanska razlika samo v tiste delu, ki se nanaša na poslovanje podjetja.

Med druge poslovne izide, ki so namenjeni notranjim uporabnikom, pa uvrščamo (SRS 19.8, 2006)):

- prispevek za kritje,
- kosmati PI,
- celotni PI skupaj s finančnimi odhodki,
- celotni PI skupaj z deleži zaposlencev v njem,
- dohodek.

Poznamo tudi druge vrste poslovnih izidov, ki se jih podjetja poslužujejo v skladu s potrebami in njihovo organizacijsko obliko (glede na področne odseke, območne odseke idr.), vsem pa je skupno, da želijo ustrezno informirati določeno ciljno skupino.

2.2. DAVČNI IZKAZ

V skladu z davčno zakonodajo morajo podjetja pripravljati posebna računovodska poročila, na podlagi katerih se ugotovi osnova za obdavčitev. Sama priprava davčnih izkazov je posebno področje znotraj računovodstva. Za pripravo davčnega izkaza v računovodstvu uporabljajo informacije iz finančnega računovodstva in jih potem v skladu z zakoni preoblikujejo. Če imamo pri računovodskem poročanju še na voljo določeno mero prilagodljivosti in lastne presoje pri upoštevanju računovodskih pravil, so te možnosti pri davčnem poročanju zagotovo okrnjene.

V zvezi s pripravo davčnih izkazov pogosto zasledimo izraz davčno računovodstvo. Tega lahko opredelimo kot vidik obravnavanih računovodskih informacij, ki so pomembne z vidika odločanja o davkih in nato tudi oblikovanja davčne bilance. Na nemškem jezikovnem področju Wacker poudarja, da je tako imenovano davčno računovodstvo izhodiščnega pomena za pridobivanje informacij pri odločanju o davkih (Kokotec-Novak, 2003, str. 1).

Osrednji pomen davčnega računovodstva je sestavljanje davčnega izkaza. V njem se prikaže davčna osnova, ki je zakonsko definiran koncept. Davčni izkaz je posebno računovodsko poročilo, ločeno od drugih, posreduje se samo ustrezni davčni inštituciji in ni javen (Meigs, Meigs, 1995, str. 7).

Davčni izkaz se uporablja za ugotavljanje podlage za pridobivanje proračunskih sredstev, v naši terminologiji pa bi ga lahko označil za davčno tajnost.

Poznamo tudi več vrst davčnih izkazov. Avtor Hilke jih na primer deli na (Turk et al., 2004, str. 526):

- redne, ki izkazujejo poslovni izid kot podlago za obdavčitev ali druge gospodarske kategorije, ki so predmet obdavčitve, ter

- izredne ali posebne, ki se sestavljajo zaradi spremembe davčne obveznosti ali načina ugotavljanja dobička, spremembe pravne oblike organizacije, sanacije in likvidacije.

2.3. RAZMERJA MED POSLOVNIM IN DAVČNIM IZKAZOM

Obstajajo različna razmerja med davčnim in poslovnim izkazom, pri čemer lahko poslovni izkaz vpliva na davčnega in obratno. Možna so tale razmerja, ki jih navaja avtorica Knobbe-Keuk (Turk et al., 2004, str. 527):

- davčni izkaz sestavimo popolnoma neodvisno od poslovnega (npr. ZDA, Velika Britanija, Irska, Danska);
- poslovni izkaz je hkrati davčni izkaz;
- poslovni izkaz je podlaga za davčnega, vendar davčni predpisi opredeljujejo, kako je treba poslovni izkaz preurediti v davčnega (npr. Francija, Belgija, tudi Slovenija).

V razmerju med računovodenjem in obdavčevanjem razlikujemo dva pomembna ustroja: neodvisnega in odvisnega.

Pri neodvisnem ustroju je bistveno, da ima podjetje možnost uporabljati različne usmeritve za računovodske in davčne namene, opredelitev obdavčljivega dobička pa je neodvisna od opredelitve računovodskega dobička. Takšen ustroj poznajo že omenjene države: ZDA, VB, Irska ...

Odvisnost pa pomeni, da se poslovni izkazi prilagajajo davčnim in obratno. Ta odvisnost načeloma pripelje do izkazovanja majhnih dobičkov in minimizacije plačila davkov. Tako pridemo do položaja, ko so davčna pravila nadrejena računovodskim, čeprav davčna pravila sledijo računovodskim. To odvisnost najdemo pretežno v tistih državah, kjer sestavljajo davčne izkaze na podlagi izkazov poslovnega izida, ki jih popravijo glede na davčne zakone. Sem lahko uvršamo države kontinentalne Evrope, kot so Belgija, Francija, Italija, Finska, Švedska ter Nemčija, ki je najmočnejši predstavnik tega ustroja (Klobučar, 2003, str. 15).

Med poslovnim in davčnim izkazom obstajata dve vrsti razlik: stalne in začasne. Stalne so posledica davčnih predpisov, ki zahtevajo, da se določene postavke vključijo oziroma izključijo iz davčne osnove, čeprav so računovodsko obravnavane kot prihodki ali odhodki (primer so odhodki za privatno potrošnjo). Za te razlike tudi velja, da se ne odpravijo niti v kasnejših obdobjih (načeloma so izvzeti vsi odhodki, ki niso nujno potrebni za opravljanje dejavnosti podjetja). Začasne razlike so prav tako posledica davčnih predpisov, ki določene postavke vključujejo oziroma izvemajo iz davčne osnove, vendar bodo te razlike v kasnejših obdobjih odpravljene (na primer rezervacije). Zaradi začasnih razlik tako prihaja do oblikovanja terjatev in obveznosti za odložene davke.

2.4. DAVEK OD DOHODKA PRAVNIH OSEB V SLOVENIJI

Davek od dohodka/dobička¹ pravnih oseb (DDPO) ne spada med veliko trojico davkov; po pomenu je nekako na četrtem mestu, torej za davki na potrošnjo, prispevki za socialno varnost in dohodnino, toda pred premoženjskimi davki (Stanovnik, 2004, str. 146).

DDPO se po svojih značilnostih uvršča med neposredne davke, kar pomeni, da je podjetje davčni zavezanec in plačnik tega davka. Davek pomeni temelj obdavčitve dohodkov oziroma dobička pravnih oseb. Glede na način ugotavljanja in plačevanja davek od dohodka uvrščamo med obvezne dajatve, za katere velja načelo samoobdavčitve (Grilj, 2000, str. 272)

Davki predstavljajo obliko prisilnega odvzema realnega dohodka posameznika in zato je razumljivo, da posamezniki skušajo čim bolj zmanjšati posledice takšnega posega (Stanovnik, 2004, str. 57).

DDPO predstavlja prihodek državnega proračuna in del javnofinančnih prihodkov Republike Slovenije. Javne finance sicer opravljajo 3 osnovne funkcije (Stanovnik, 2004, str. 1):

- **alokacija produkcijskih tvorcev oz. finančnih virov**: proces, v katerem se opravlja razdelitev resursov na produkcijo javnih in produkcijo zasebnih dobrin ter tudi nadaljna alokacija znotraj skupine javnih dobrin;
- **prerazdelitev dohodka**: dohodek se prerazporeja od premožnejših k manj premožnim;
- **stabilizacija gospodarstva**: država z instrumenti fiskalne in monetarne politike zasleduje določene makroekonomske cilje, npr. nizka brezposelnost, nizka inflacija, visoka gospodarska rast.

Dejansko obstaja tudi četrta funkcija javnih financ, ki pa ni samostojna, temveč bi jo lahko uvrstili v alokacijsko funkcijo. To je **regulatorna** funkcija, s katero država skrbi za pravni red in inštitucije, ki so potrebni za nemoteno delovanje zasebnega sektorja.

Izraz "proračun" se uporablja za letni načrt prihodkov in odhodkov družbeno-političnih skupnosti (državni, občinski proračun). Proračun Republike Slovenije je akt države, s katerim so predvideni vsi prihodki in drugi prejemki ter odhodki in drugi izdatki države za eno leto. Proračun sprejme Državni zbor po posebnem, predpisanem postopku.

Državni proračun je pomemben instrument, ki ga ima vlada na voljo pri izvajanju večletne makroekonomske politike, katere cilj je zagotavljanje stabilnih javnih financ in pospeševanje gospodarskega ter družbenega razvoja. Temeljne naloge pri upravljanju proračuna so uresničitev proračuna v okvirih in za namene, kot je bil sprejet, njegovo pravočasno in fleksibilno prilagajanje spremenjenim fiskalnim okoliščinam in uresničevanje v proračunu zastavljenih družbenih in gospodarskih ciljev (Splošno o proračunu, 2007).

¹ Izraz »davek od dobička« smo v Sloveniji uporabljali v skladu s takratno zakonodajo, s pričetkom uporabe nove zakonodaje pa se od 1.5.2004 (oz. 1.1.2005) uporablja primernejši izraz »davek od dohodka«, saj se dejansko ne obdavčuje zgolj dobiček.

2.4.1. Pravna podlaga

Z vstopom Slovenije v EU smo s 1. 5. 2004 dobili nov zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1), ki je nadomestil stari zakon o davku od dobička pravnih oseb (ZDDPO). Zakon je bil sprejet 30. 3. 2004, uporabljati se je pričel 1. 5. 2004, in je pričel veljati 1. 1. 2005. Do spremembe zakonodaje je prišlo zaradi številnih razlogov, izpostavil bi pa nekaj poglobitnih: vstop Slovenije v EU in sprejetje novega pravnega reda, prehod na SRS 2006 oziroma MSRP, razne spremembe v poslovnem okolju in odprava raznih pomanjkljivosti prejšnjega zakona.

Kasneje je bil zakon deležen še dveh dopolnitev in sprememb, v končni različici pa ga poznamo kot ZDDPO-1-UPB2. Ta različica je v nadaljevanju tudi pretežno uporabljena, naj pa že na tem mestu opozorim, da je s 1. 1. 2007 v veljavo stopil nov ZDDPO-2.

Poleg ZDDPO-1 je za nas enako pomemben še zakon o davčnem postopku, in sicer ZDavP-1-UPB2, predvsem v svojem III. poglavju petega dela, razen zakonov pa morajo zavezanci upoštevati še številne podzakonske predpise, ki jih navajam v prilogi 1. Tudi tu moram opozoriti, da je s 1. 1. 2007 v veljavo stopil nov zakon o davčnem postopku – ZDavP-2.

Bistvene novosti s področja davčne zakonodaje podajam v Prilogi 1.

2.4.2. Zavezanci za davek in davčna obveznost, oprostitve davka, predmet obdavčitve in davčno obdobje

Po ZDDPO-1 (2006) so zavezanci za davek pravne osebe domačega in tujega prava, pa tudi združenja oseb po tujem pravu, ki so brez pravne osebnosti in niso zavezanci po zakonu, ki ureja dohodnino. Davčne zavezance po statusu ločimo na rezidente in nerezidente. S statusom je potem povezan obseg davčne obveznosti zavezanca. Rezidenti so neomejeno davčno zavezani, kar pomeni, da so zavezani za davek od vseh dohodkov, ki imajo svoj vir v in izven Slovenije (obdavčitev po *načelu svetovnega dohodka*). Na drugi strani so nerezidenti omejeno davčno zavezani – zavezani za davek od vseh dohodkov z virom v Sloveniji. Zavezanec je rezident, če ima sedež v Sloveniji ali če je kraj dejanskega upravljanja v Sloveniji (izpolnjen mora biti vsaj en pogoj, sicer gre za nerezidenta). Republika Slovenija in samoupravne lokalne skupnosti niso zavezanci.

Po 9. členu ZDDPO-1 (2006) so davka oproščeni tisti zavezanci, ki so ustanovljeni za opravljanje nepridobitne dejavnosti po posebnem zakonu in opravljajo svojo dejavnost v skladu z določbami tega zakona (zavodi, društva, ustanove, verske skupnosti, politične stranke, zbornice, reprezentativni sindikati). Zavezanec mora izpolnjevati oba pogoja. Kljub vsemu pa mora takšen zavezanec plačati davek od dohodkov iz opravljanja pridobitne dejavnosti. Za oprostitve morajo biti izpolnjeni še drugi pogoji, ki se sicer nanašajo na zgoraj omenjena. Bistveno pa je, da zavezanec posluje v skladu z zakonom, ki ureja njegovo ustanovitev oziroma delovanje.

Zakonske določbe veljajo za pravne osebe tako javnega kot tudi zasebnega prava. Med sabo se ločijo tudi po tem, kako vodijo svoje poslovne knjige. Tako lahko nekateri za podlago uporabljajo zakon o računovodstvu in kontni okvir za nepridobitne organizacije (zasebni zavodi, ustanove, sindikati, politične stranke) ali pa enotni kontni načrt (javni zavodi, agencije, javni skladi in drugi). Omenim naj še društva in invalidske organizacije, za katere veljajo posebni računovodski standardi: SRS 33 – Računovodske rešitve v društvih; SRS 40 – Računovodske rešitve v invalidskih organizacijah; za vse pa velja še splošni SRS (Čižman, 2006, str. 155–158).

ZDDPO-1 tudi ne omenja drugih oseb javnega prava, ki izpolnjujejo pogoje iz 9. člena – npr. javnih skladov, javnih agencij. Kakorkoli, v vseh primerih, ko imamo opravka z nepridobitnostjo, je potrebno natančno preveriti zakonske podlage in vse okoliščine primera. Bistveno je, da se ugotovi, kako so prihodki za financiranje dejavnosti nastali. Če gre na primer za doseganje prihodkov na trgu ali za prodajo proizvodov in storitev, ne moremo govoriti o nepridobitni dejavnosti. Opraviti imamo torej z relativno zapleteno problematiko, ki zahteva presojo pri vsakem konkretnem primeru posebej (Čižman, 2006, str. 155–158).

Z davkom so obdavčeni vsi prihodki, ki jih določa ZDDPO-1, v davčnem obdobju, ki je načeloma enako koledarskemu letu. Zavezanec si lahko izbere tudi drugačno obdobje, ki je enako njegovemu poslovnemu letu, vendar davčno obdobje ne more biti daljše od 12 mesecev. O izbiri davčnega obdobja je potrebno obvestiti davčni organ, obdobje pa se izbere za dobo 5 let.

2.4.3. Davčna osnova in davčna stopnja

Davčna osnova po ZDDPO-1 je razlika med prihodki in odhodki, ki jo dobimo ob upoštevanju računovodskih in davčnih predpisov. Pri tem se prihodki in odhodki priznajo glede na čas nastanka. Zakon loči davčne osnove:

- pri spremembah računovodskih usmeritev, popravkih napak in prevrednotenjih;
- pri poslovanju med povezanimi osebami;
- pri poslovanju med povezanimi osebami rezidenti.

Davčna osnova je dobiček, ugotovljen v davčnem izkazu (davčnem obračunu). Ugotovi se tako, da se od ustvarjenih prihodkov (od poslovanja, od financiranja, izredni prihodki) odštejejo davčno priznani odhodki (od poslovanja, od financiranja, izredni odhodki) in davčne olajšave (Čok, 2006, str. 39).

Če je razlika med davčno priznanimi prihodki in davčno priznanimi odhodki negativna, ne govorimo o osnovi, ampak o davčni izgubi.

Opozoriti velja še na ugotavljanje davčne osnove pri poslovanju med povezanimi osebami. Ločimo dve skupini povezav: rezident – nerezident in rezident – rezident. Če je katera od povezanih oseb nerezident, se pri poslovanju upoštevajo transferne cene. Prihodki se upoštevajo najmanj do višine, ugotovljene z upoštevanjem primerljivih tržnih cen, odhodki pa se upoštevajo največ do višine, ugotovljene z upoštevanjem primerljivih tržnih cen. Zakon pri tem navaja pet metod (in kombinacije med njimi), s katerimi lahko določimo primerljivi tržne cene. Če sta

povezani osebi rezidenta, je stvar nekoliko drugačna – davčne osnove ne spreminjamo, kadar bi bilo zmanjšanje/povečanje osnove pri enem zavezancu enako povečanju/zmanjšanju osnove pri drugem zavezancu.

Tudi pri zaračunavanju obresti morajo povezane osebe upoštevati določene omejitve. Višino priznane obrestne mere določa Pravilnik o priznani obrestni meri (OM), same obrestne mere pa objavlja ministrstvo, pristojno za finance. OM se ločijo glede na ročnost posojil: za ročnost do enega leta se uporablja OM sekundarnega trga zakladnih menic, za ročnost posojil do pet let ali več, OM sekundarnega trga državnih obveznic, za čezmejna posojila pa OM nemških državnih vrednostnih papirjev.

Pri ugotavljanju davčne osnove se torej srečamo s številnimi posebnostmi na strani prihodkov in odhodkov. Pri tem gre pred vsem za izvzetje določenih postavk oziroma za njihovo delno priznanje. Natančnejši postopek izračunavanja osnove pa je opisan v enem izmed naslednjih podpoglavij.

Splošna davčna stopnja je 25 %. Investicijski skladi, ki do 30. novembra razdelijo vsaj 90 % poslovnega dobička so obdavčeni po stopnji 0 %. Po posebni stopnji 0 % so obdavčeni tudi pokojninski skladi in zavarovalnice v tistem delu poslovanja, ki se nanaša na izvajanje pokojninskega načrta (Čok, 2006, str. 39).

2.4.4. Davčne olajšave, obračunavanje davka in plačevanje davka

Davčni zavezanec lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove za določene davčne olajšave. V nobenem primeru pa te **olajšave ne morejo presegati same davčne osnove obdobja**. Po ZDDPO-1 (2006) ima zavezanec na voljo:

- olajšavo za vlaganja, vključno z vlaganji v raziskave in razvoj;
- olajšavo za zaposlovanje;
- olajšavo za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje;
- olajšavo za donacijo.

Olajšava za vlaganja, vključno z vlaganji v raziskave in razvoj znaša (za leto 2006) 20 % vlaganj v opremo (razen v osebna motorna vozila, v pohišstvo in pisarniško opremo), tudi računalniško, in neopredmetena sredstva.

Prav tako znaša olajšava 20 % vlaganj v raziskave in razvoj (predpogoj je, da je ta dejavnost opredeljena v poslovnem načrtu/razvojnem projektu). Stopnja je lahko tudi višja (30 % ali 40 %), če ima podjetje sedež in opravlja svojo dejavnost na manj razvitih področjih države – regijska olajšava. Merilo je bruto domači proizvod na prebivalca v regiji, glede na povprečje države. Olajšava se lahko uveljavlja tudi v primeru finančnega najema. Ta olajšava se izključuje s prvo.

Zavezanec mora sredstva, za katera je uveljavljal olajšavo, imeti vsaj tri leta, sicer mora za uveljavljeno olajšavo povečati davčno osnovo v tistem letu, ko je do odtujitve prišlo. Neizrabljen del olajšave je možno porabiti še v naslednjih petih davčnih obdobjih.

Za zavezance, ki za najmanj dve leti zaposlijo pripravnike, prvič zaposlene in delavce, ki so bili pred tem vsaj 12 mesecev prijavljen na zavodu za zaposlovanje, znaša *olajšava za zaposlovanje* 30 % plače delavca za prvih 12 mesecev. Enako velja, če zaposlijo doktorja znanosti, ki pred tem ni delal v gospodarski družbi. Če zavezanec predčasno prekine pogodbo, mora povečati davčno osnovo za prej uveljavljeno olajšavo. Zavezanec je upravičen do trajne olajšave v višini 50–70 % (glede na stopnjo okvare) izplačanih plač, pri njem zaposlenih invalidov. Če delodajalec zaposluje več invalidov kot je predpisano, lahko za tiste »presežne« uveljavlja 70 % olajšavo, če invalidnost ni posledica dela pri tem delodajalcu.

Zavezanec, ki financira pokojninski načrt kolektivnega zavarovanja, lahko uveljavlja *olajšavo za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje* za premije, ki jih izplača zaposlenim. Delodajalec mora pri tem, ali izpolnjevati pogoje iz zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju ali pa v sistem zavarovanja vključiti najmanj 51 % zaposlencev. Zgornja meja olajšave je 24 % obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za posameznika in ne več kot 560.937 tolarjev za leto 2006.

olajšavo za donacijo Izplačila za humanitarne, invalidske, dobrodelne, kulturne, znanstvene in podobne namene tistim osebam, ki so po predpisih ustanovljene za opravljanje naštetih dejavnosti, se priznajo kot olajšava v višini največ 0,3 % obdavčenega prihodka davčnega obdobja zavezanca. Med olajšavo se lahko priznajo tudi izplačila političnim strankam in sindikatom, a največ do zneska treh povprečnih mesečnih plač na zaposlenega.

Zavezanec po ZDDPO-1 mora sam izračunati in plačati davek po načelu samoobdavčitve. Banka Slovenije sicer je davčni zavezanec, vendar ne izračuna in ne plača davka.

Med davčnim obdobjem zavezanec plačuje mesečno ali trimesečno akontacijo davka, pri čemer je višina akontacije odvisna od višine davčne osnove po zadnjem obračunu davka.

2.5. PRIPRAVA DAVČNEGA IZKAZA ZA LETO 2006

Pri pripravi davčnega izkaza se mora zavezanec opirati na računovodske standarde, zakon o davku od dohodka pravnih oseb, zakon o davčnem postopku, pripadajoče podzakonske predpise in ostale povezane zakone. V nadaljevanju je okvirno predstavljen obračun davka od dohodkov pravnih oseb v skladu s pravilnikom o davčnem obračunu za leto 2006. Ob tem je pri posameznih postavkah tudi pojasnjeno, kadar gre začasne razlike med poslovnim in davčnim izkazom.

2.5.1. Davčno priznani prihodki

Postopek se prične s prihodki, ugotovljenimi po računovodskih predpisih. Nato moramo prikazati dohodke, od katerih je bil odtegnjen davek na viru, vključno z davčnim odtegljajem. Sledi prilagoditev prihodkov na raven davčno priznanih. Izvzamemo prihodke od nepridobitne dejavnosti, nato zmanjšamo prihodke za znesek rezervacij, ki so bile oblikovane in davčno

priznane v preteklih letih, v letu 2006 pa smo jih odpravili ali prenesli med prihodke. Prihodke zmanjšamo tudi za odpravo nepotrebnih rezervacij. Izvzamemo še prihodke zaradi odprave oslabitev, če se predhodna oslabitev ni upoštevala (samo če odpravimo oslabitev iz leta 2005), prav tako lahko izvzamemo prihodke od udeležbe v dobičku (če so izpolnjeni določeni pogoji). Izvzeti so prihodki zavezancev z virom v državah, s katerimi ima Slovenija sklenjene mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja. Seveda je potrebno dokazati, da smo davek od teh dohodkov že plačali v tujini. Če je bilo podjetje deležno prisilne poravnave in mora v skladu z zakonom o finančnem poslovanju podjetij oblikovati dodatne rezerve, se za ta znesek zmanjša davčno priznane prihodke. Podjetje lahko zmanjša prihodke tudi za prihodke iz povrnjenih stroškov prisilne izterjave davkov in dajatev, povrnjenih kazni ter povrnjenih obresti od nepravočasno plačanih davkov in dajatev.

Na drugi strani je potrebno povečati prihodke v primeru poslovanja s povezanimi osebami zaradi morebitnih neustreznih (prenizkih) transfernih cen. Če gre za posle med dvema rezidentoma in prenizke transferne cene nimajo davčnega učinka, prihodkov ni potrebno povečevati. Prav tako moramo prihodke povečati z naslova dajanja posojil povezanim osebam pod neustreznimi pogoji, ko je na primer obrestna mera (pre)nizka glede na dovoljeno. Na koncu mora zavezanec povečati prihodke v primeru odprave rezervacij, ki so nastale v preteklosti, sedaj pa so nepotrebne.

Na ta način smo prišli do davčno priznanih prihodkov. V nadaljevanju sledi predstavitev nekoliko obsežnejše odhodkovne strani.

2.5.2. Davčno priznani odhodki

Podobno kot pri prihodkih tudi tu pričnemo z odhodki, ugotovljenimi po računovodskih predpisih. Od teh odhodkov odbijemo odhodke od nepridobitne dejavnosti. Podobno kot zgoraj moramo zmanjšati odhodke zaradi transfernih cen pri poslovanja med povezanimi osebami – logika je podobna kot prej pri prihodkih, samo da sedaj gledamo z vidika kupca. Tudi za obresti na prejeta posojila od povezanih oseb veljajo podobna pravila kot pri prihodkih, le da sedaj obrestna mera ne sme presegati davčno priznane, sicer za razliko znižamo odhodke. Ker se tudi pri priznavanju odhodkov upošteva čas nastanka, oblikovanje rezervacij ni davčno priznan strošek (odhodek), razen v določenih primerih pri bankah in zavarovalnicah. Za oblikovanje rezervacij veljajo začasne razlike.

Nadalje nam davčno priznane odhodke zmanjšujejo naslednji odhodki prevrednotenja:

- iz oslabitve opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev;
- iz oslabitve naložbenih nepremičnin oziroma iz prevrednotenja na manjšo pošteno vrednost;
- iz oslabitve terjatev;
- iz oslabitve zalog ter
- iz prevrednotenja dolgov zaradi dogovorjene revalorizacije ali valutne klavzule.

Ti odhodki torej ne zmanjšujejo davčne osnove, jo bodo pa lahko v prihodnjih davčnih obračunih, saj gre za začasne razlike. Tudi odhodki zaradi oslabitev ali preračuna na manjšo pošteno vrednost finančnih naložb niso davčno priznani.

Kadar podjetje iz prihodkov izvzame prihodke od udeležbe na dobičku, mora izvzeti tudi z njimi povezane odhodke. Podobno se v primeru mednarodne pogodbe o izogibanju dvojne obdavčitve izvzamejo odhodki, ki se nanašajo na prej izvzete prihodke. Nepriznani so tudi odhodki, ki se nanašajo na privatno življenje lastnikov in povezanih oseb, drugih oseb in ugodnosti delojemalcev (za zabavo, oddih, šport, bonitete, popuste in drugi nepotrebni stroški). Nadalje izvzamemo stroške morebitne prisilne izterjave (davčne izvršbe) in zneske kazni, ki jih izreče pristojni organ. Odbiti je potrebno tudi zneske določenih odhodkov za davke (kasneje naloženo plačilo DDV) ter obresti, ki se nanašajo na nepravočasno plačane davke in dajatve. Nepriznani so tudi odhodki za obresti od posojil, prejetih od oseb, ki imajo sedež v državah z ugodnejšim davčnim okoljem (razen EU). Davčno nepriznane so tudi obresti od presežka posojil med povezanimi osebami. Izvzeti je potrebno tudi zneske podkupnin(!) in druge oblike danih premoženjskih koristi. Za donacije lahko sicer uveljavljamo davčno olajšavo, niso pa davčno priznan odhodek. Odbiti je potrebno tudi druge odhodke, ki niso omenjeni, a niso potreben pogoj za opravljanje dejavnosti oziroma niso običajni za poslovno prakso.

Za trenutek se ustavimo še pri delno priznanih odhodkih. Zakon omenja stroške reprezentance (razne pogostitve, darila ipd.) in stroške nadzornega sveta (sejnine, nagrade), ki jih lahko priznamo v višini 50 %.

Posebne obravnave so deležne tudi spremembe metod pri obračunavanju porabe zalog. Zavezanec mora namreč izbrano metodo uporabljati najmanj pet let, če pa se kljub temu odloči metodo spremeniti, ima to lahko davčne posledice. Če bi tako po novi metodi obračunal več stroškov porabe zalog kot po stari metodi, bi moral za razliko zmanjšati davčno priznane odhodke.

V primeru presežnih posojil, velja za leto 2006 naslednje pravilo: če podjetje prejme posojilo od delničarja ali družbenika, ki je imel v tem letu kadarkoli vsaj 25% glasovalnih pravic (ali vsaj 25-odstotno udeležbo v kapitalu), takšno posojilo ne sme presegati osemkratnika vrednosti deleža v kapitalu družbe. Če je ta vrednost presežena, se odhodki za obresti od presežka posojil davčno ne priznajo.

Pri amortizaciji za davčne namene se upošteva metoda enakomernega časovnega amortiziranja, pri čemer zakon določa najvišje amortizacijske stopnje za posamezne vrste sredstev. Amortizacija nad to določeno mejo, ni davčno priznana. Kadar imamo opravka z amortizacijo OOS razdeljenega na sestavne dele, moramo za davčne namene tako sredstvo obravnavati kot celoto. Pri tem seštejemo amortizacijo vseh posameznih delov, seštevke pa ne sme presegati zakonsko določene zgornje meje. Kadar podjetje uporablja različne amortizacijske stopnje za poslovne in davčne namene, mora voditi tudi ločene evidence, zato v praksi pogosto uporabljajo kar predpisane davčne stopnje, s čimer se izognejo nekaterim nevšečnostim. Če pa se amortizacija za davčne namene razlikuje od amortizacije za poslovne namene, prihaja do

začasnih razlik. Posebno določilo je za sredstva v vrednosti do 500 evrov, ki jih lahko v celoti odpišemo v enem letu.

Pri bankah in zavarovalnicah imamo opravka s posebnimi rezervacijami v skladu z zakoni, ki urejajo bančništvo in zavarovalništvo. Takšne rezervacije so davčno priznane do zgornje meje, ki jo predpisuje ustrezen zakon, za presežek pa moramo zmanjšati odhodke. Tu torej izjemoma ne prihaja do začasnih razlik.

Pri stroških dela (oziroma pri zneskih plač, nadomestil plač in drugih izplačil v zvezi z zaposlitvijo) je potrebno izvzeti tisti del izplačil, ki ni obračunan v skladu z zakoni, uredbami, kolektivnimi pogodbami oziroma pogodbami o zaposlitvi.

Odhodke moramo zmanjšati tudi v primeru odtujitve sredstva, ki še ni dokončno amortizirano in smo uporabljali različne amortizacijske stopnje za davčne in poslovne namene. Če so bili ti stroški manjši od davčno priznanih, je potrebno ob odtujitvi za razliko zmanjšati davčno priznane stroške.

Davčno priznane odhodke lahko tudi povečamo, in sicer iz naslova porabe rezervacij (ki predhodno niso bile priznane). Odhodke povečamo tudi za odhodke prevrednotenja, ki se pri sredstvih priznajo ob prodaji/odtujitvi in pri dolgovih ob poravnavi/odtujitvi, če seveda niso že bili pred tem priznani. Davčno priznan je tudi odpis terjatev, če je bil ob nastanku terjatve priznan prihodek in so bila opravljena vsa potrebna dejanja za njeno izterjavo. Če smo sredstva amortizirali po nižjih stopnjah od zakonsko dovoljenih, lahko za razliko povišamo odhodke. Davčno priznane odhodke lahko povečamo tudi pri odtujitvi sredstva, ki še ni v celoti amortizirano, in smo ga za poslovne namene amortizirali po višjih stopnjah od davčno priznanih.

Na ta način smo prišli do davčno priznanih odhodkov, ki jih lahko sedaj povežemo z davčno priznanimi prihodki.

2.5.3. Davčna osnova oziroma davčna izguba

Ko od davčno priznanih prihodkov odštejemo davčno priznane odhodke, dobimo določeno razliko (davčno osnovo oziroma davčno izgubo). Ne glede na razliko pa izračun še ni končan. Davčno osnovo moramo najprej povečati oziroma zmanjšati, če je bilo potrebno zaradi prehoda na nove računovodske standarde povečati oziroma zmanjšati preneseni poslovni izid. Pri tem imamo možnost, da spremembe upoštevamo v višini vsaj ene tretjine, lahko pa tudi v celoti.

Naslednji popravki davčne osnove se nanašajo na spremembe računovodskih usmeritev in popravke napak. Gre za spremembe v računovodstvu, ki niso posledica prehoda na SRS 2006. Spremembe usmeritev je potrebno uporabiti tudi za preteklo obdobje, kot da bi jih bili vedno uporabljali. Tudi napake odpravimo na način, kot da do njih ne bi prišlo, te spremembe pa ponavadi vplivajo na preneseni poslovni izid.

Davčno osnovo moramo povečati tudi z naslova presežka iz prevrednotenja, ki smo ga oblikoval zaradi prevrednotenja gospodarskih kategorij po modelu prevrednotenja. Po tem modelu se namreč prevrednotenje OOS in NS pripozna v kapitalu kot povečanje presežka iz prevrednotenja. Ta presežek se lahko v času uporabe sredstva postopoma prenaša v preneseni poslovni izid (skladno z amortizacijo) in ta znesek vpliva na davčno osnovo.

Če je podjetje v preteklosti izrabilo olajšavo za znesek investicij, potem pa je to sredstvo odtujilo ali izgubilo pravico do uporabe pred pretekom 3 let, mora za znesek olajšave, ki se nanaša na to sredstvo, povečati davčno osnovo. Podobno velja za uveljavljanje olajšave za novozaposlene – če delodajalec prekine delovno razmerje pred pretekom dveh let, mora za uveljavljeno olajšavo povečati davčno osnovo. Če delovno razmerje prekine zaposlenec, se davčne osnove ne poveča. Slednje pravilo ne velja le v primeru, če gre za delovno razmerje z doktorjem znanosti in je potrebno povečati davčno osnovo ne glede na to, kdo prekine delovno razmerje.

Za leto 2006 je potrebno upoštevati tudi morebitne neporabljene investicijske rezerve za opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena sredstva in dolgoročne finančne naložbe. Za neizrabljen del moramo prav tako povečati davčno osnovo. V naslednjih letih podobne postavke ne bo več, saj so bile z letom 2005 te rezerve ukinjene.

Na ta način smo prišli do nove davčne osnove oziroma davčne izgube, a s tem postopek še vedno ni zaključen. Sledijo namreč zmanjšanja davčne osnove in davčne olajšave. Osnovo nam zmanjšujejo prejete obresti vrednostnih papirjev, če so bili njihovi izdajatelji Republika Slovenija, občine ali javna podjetja. To velja samo za vrednostne papirje, izdane pred 8. 4. 1995. Davčno osnovo lahko nadalje zmanjšamo s pokrivanjem morebitnih preteklih davčnih izgub, saj za davčne izgube veljajočasne razlike. Sledijo davčne olajšave. Ker pa sem te predstavil že v poglavju o davčnih olajšavah (poglavje 2.4.4.), jih na tem mestu ne bom ponovno navajal. Sicer pa za davčne olajšave veljajočasne razlike, kadar olajšav ne moremo v celoti porabiti v letu, ko je pridobljena pravica za njihovo uveljavljanje.

Omeniti je potrebno le še ugodnosti, ki se nanašajo na uporabnike *ekonomskih con* (območja kot so letališča in pristanišča, torej odprta za mednarodni blagovni promet). Če davčni organ tako odloči, lahko uporabnik take cone uveljavlja naslednje davčne ugodnosti:

- znižanje davčne osnove za 50 % vlaganj v OOS v tej coni;
- znižanje davčne osnove za 50 % izplačanih plač zaposlenih pripravnikov in drugih delavcev, ki so bili pred tem vsaj 6 mesecev prijavljeni na zavodu za zaposlovanje; ter
- znižanje davčne stopnje na najmanj 10 %.

Tako smo prišli do *osnove za davek*, na katero apliciramo ustrezno davčno stopnjo. Spoznali smo, da so stopnje lahko 25 %, ne manj kot 10 % in 0 %. Po tem izračunu pridemo do davka, od katerega moramo še odšteti tuji davek (odbitek tujega davka). Če je zavezanec dosegel dohodke v tujini in je v tujini tudi plačal davek, nam znesek v tujini plačanega davka predstavlja odbitek od davka po obračunu. Tuja država lahko v določenih primerih zavezancu del teh plačanih davkov tudi povrne. Takšno vračilo zavezancu davek poveča.

S tem korakom smo dokončno prišli do davčne obveznosti zavezanca. Preostane nam le še zmanjšanje davčne obveznosti za že plačani znesek odtegnjenega davka in za vplačane akontacije. Če je razlika pozitivna, jo moramo doplačati, negativno pa lahko dobimo povrnjeno.

Omenil sem že, da je akontacija davka od dohodkov odvisna od višine davčne osnove po zadnjem obračunu davka. Osnovo za akontacijo nam predstavlja postavka, ki smo jo imenovali »osnova za davek«. Na to osnovo apliciramo davčno stopnjo, ki je predpisana za leto 2007 (načeloma 23 %, tudi 10 % in 0 %). Če dobljeni znesek letne akontacije presega 400 evrov, mora zavezanec plačevati mesečno akontacijo davka, sicer pa trimesečno.

3. VREDNOTENJE SREDSTEV IN VPLIV RAZLIČNEGA VREDNOTENJA NA DAVČNI IZKAZ

3.1. NA SPLOŠNO O SREDSTVIH

Za začetek bomo najprej razčistili, kaj sredstva² so in kateri so pogoji za njihovo pripoznavanje, nadalje bomo spoznali, kako jih lahko razvrščamo in si šele potem ogledali možnosti vrednotenja in morebitne vplive na davčni izkaz.

3.1.1. Opredelitev sredstev in pogoji za pripoznavanje

Da se lahko neka postavka kvalificira kot sredstvo, mora ustrezati sledečim kriterijem (Epstein, Mirza, 2005, str. 29):

- zagotavljati mora verjetne prihodnje gospodarske koristi, kar pomeni možnost prihodnjih denarnih prilivov,
- podjetje lahko te koristi pridobi in jih tudi obvladuje,
- dogodek, ki daje podjetju pravico do koristi, se je že zgodil.

Pri sredstvu gre za dejavnik, ki ga organizacija obvladuje zaradi preteklih poslovnih dogodkov, in se pričakuje, da bodo v prihodnosti od njega pritekale gospodarske koristi. Pri tem velja izpostaviti še faktor gotovosti (verjetnosti) povečanja gospodarskih koristi. Če v podjetju spoznajo, da je verjetnost povečanja gospodarskih koristi v zvezi z neko postavko nezadostna, te postavke ne morejo upoštevati kot sredstvo – gre za odhodek. Da pa lahko sredstvo pripoznamo kot sredstvo v bilanci stanja, ni dovolj zgolj, da si lahko podjetje od njega obeta gospodarske

² Poznamo štiri temeljne gospodarske kategorije, iz katerih tvorimo izkaz stanja in izkaz uspeha:

- sredstva in obveznosti do virov sredstev ter
- prihodke in odhodke.

Sredstva in obveznosti razumemo kot statično opredeljene gospodarske kategorije (izkazujejo stanje v danem trenutku), prihodki in odhodki pa so dinamično opredeljene kategorije (vedno izkazane kumulativno). Gledano računovodsko vse ostale gospodarske kategorije izhajajo iz teh temeljnih (Kodeks računovodskih načel, 1995, 25. načelo)

koristi, bistveno je, da ima sredstvo ceno oziroma vrednost, ki jo je mogoče zanesljivo izmeriti³ (Turk et al., 2004, str. 65).

Omenjene koristi lahko pritekajo na različne načine. Podjetje lahko (Uvod v SRS 2006, 6. poglavje):

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

Poznamo dve *osnovni pojavnimi oblikami sredstev* (z vidika fizičnega obstoja): običajno so materializirana, pojavljajo pa se tudi v nematerializirani obliki. Pravno gledano pa je sredstvo praviloma pravica. Pogosto ima podjetje do sredstva tudi lastninsko pravico, a ta pravica ni bistvena za izkazovanje sredstva v računovodskih izkazih. Večjo pozornost je treba posvetiti gospodarski stvarnosti. Namreč podjetje ima lahko med aktivnimi postavkami bilance tudi sredstva, ki niso v njegovi lasti, jih pa uporablja – gre za ekonomsko lastništvo (na primer sredstva pridobljena s finančnim najemom).

Na tem mestu lahko še omenim razliko med sredstvi in premoženjem. O premoženju podjetja govorimo predvsem s pravnega vidika in z njim označujemo tisto, kar ima podjetje v lasti. Izraz sredstvo pa, kot rečeno, izraža ekonomski vidik – uporabo pri doseganju ekonomskih ciljev (Turk, Melavc, 1994, str. 40).

3.1.2. Razvrščanje sredstev

V prejšnji točki sem že omenil najbolj grobo delitev sredstev *glede na pojavno obliko*. Delitev lahko sedaj malo razširimo, in sicer so lahko sredstva v obliki (Turk et al., 2004, str. 91):

- stvari: opredmetena osnovna sredstva in zaloge;
- pravice: neopredmetena osnovna sredstva, finančne naložbe, poslovne terjatve in aktivne časovne razmejitve;
- denarja: dobroimetje pri banki, čeki in gotovina.

Pogosto se avtorji poslužujejo tudi delitve glede na angažiranost sredstev v poslovni celoti (ali jih podjetje uporablja za izvajanje temeljne dejavnosti ali jih naložbi drugam):

- osnovna sredstva: stvari in pravice, ki zaradi sodelovanja v poslovnem procesu prenašajo svojo vrednost na poslovne učinke, ne izgubijo pa svoje prvotne oblike;
- obratna sredstva: stvari pravice in denar, ki se s sodelovanjem v poslovnem procesu porabijo in preidejo iz ene pojavnosti oblike v drugo, svojo vrednost pa prenesejo na poslovne učinke;
- finančne naložbe: nastajajo s preoblikovanjem dela katere od gornjih skupin sredstev, povezane so pa z nastajanjem finančnih prihodkov⁴.

³ Vse postavke v računovodskih izkazih lahko prikažemo le vrednostno. Če nam jih ne uspe oceniti ali ovrednotiti, niso sredstva.

⁴ Osnovna in obratna sredstva so povezana z generiranjem poslovnih prihodkov.

Naslednja delitev se nanaša na hitrost preoblikovanja sredstev. Pri tem imamo možnost delitve na stalna in gibljiva sredstva ali delitev na dolgoročna in kratkoročna sredstva. Ne moremo pa za obe delitvi uporabljati enakih sodil. Kadar se sprašujemo, ali je sredstvo stalno ali gibljivo, uporabljamo sodilo navzočnosti sredstev in njihovo trajnejše sodelovanje v poslovnem procesu, pri delitvi na kratkoročna in dolgoročna sredstva pa sodilo, ali jih je mogoče preoblikovati v denarna sredstva hitreje kot v letu dni.

V starejših standardih (SRS 2001) so bila, z vidika bilance stanja (s finančnega vidika), sredstva razdeljena na stalna in gibljiva. K stalnim štejemo: neopredmetena dolgoročna sredstva, opredmetena osnovna sredstva in dolgoročne finančne naložbe. Gibljiva sredstva so razdeljena na obratna sredstva in kratkoročne finančne naložbe, pri tem pa obratna sredstva delimo še naprej na denar, terjatve, zaloge in aktivne (usredstvene) časovne razmejitve.

Z uveljavitvijo novih slovenskih računovodskih standardov (SRS 2006)⁵ smo prešli na delitev sredstev po sodilu udenarljivosti – na dolgoročna in kratkoročna sredstva (glej Sliko 1). Govorimo seveda od delitvi sredstev z vidika bilance stanja, takšno delitev pa poznajo tudi mednarodni računovodski standardi (MRS/MSRP)⁶.

3.1.3. Merjenje sredstev

Ko govorimo o merjenju, imamo v mislih ugotavljanje denarno izraženih velikosti, v katerih se pripoznavajo gospodarske kategorije v računovodskih razvidih in izkazih. Pri tem se zastavlja vprašanje – katera pa je tista prava vrednost sredstva? Kot bomo videli v nadaljevanju, je odgovorov veliko in dilem prav tako.

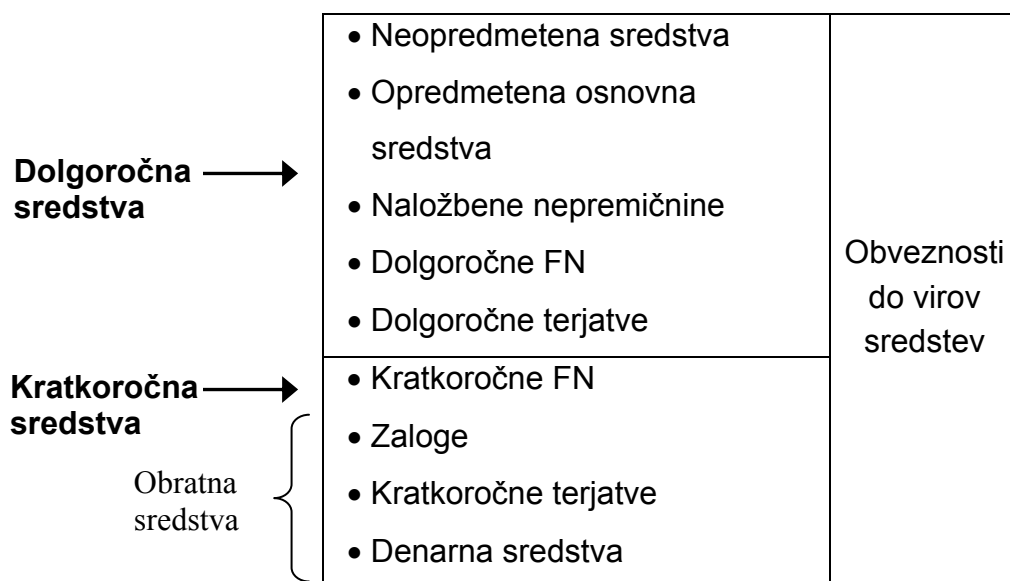
⁵ S 1.1.2006 so v Sloveniji vstopili v veljavo (drugič) prenovljeni računovodski standardi, ki nastajajo in se razvijajo pod okriljem Slovenskega inštituta za revizijo (SIR). Standardi temeljijo na zakonu o gospodarskih družbah (ZGD), predstavljajo pa strokovna pravila računovodenja ter dopolnjujejo in podrobneje opredeljujejo zakonske določbe in opredelitve. Novi standardi po eni strani ohranjajo domačo tradicijo, po drugi strani pa se skladajo z mednarodnimi zahtevami. Pri tem imajo največji vpliv MSRP in direktive EU. SRS 2006 so tako v svojih rešitvah skoraj popolnoma poenoteni z MSRP, a so razlike še vedno opazne. Eni in drugi standardi namreč ne obravnavajo določenih poglavij. SRS so tudi precej manj obsežni, enostavnejši, sistematično urejeni in obravnavajo računovodenje kot celoto (za notranje in zunanje potrebe), česar pa ne moremo trditi za MSRP.

⁶ Leta 1973 je bil ustanovljen Svet za mednarodne računovodske standarde, angl. International Accounting Standards Committee (IASC), z nalogo oblikovanja in razširjanja MRS (ang. IAS) po svetu. Izdali so 41 MRS, od katerih niso več vsi veljavni. Pojasnila k standardom je izdajal Stalni svet za pojasnjevanje, angl. Standards Interpretation Committee (SIC).

Leta 2001 so IASC zamenjali z Upravnim odborom za mednarodne računovodske standarde, angl. International Accounting Standards Board (IASB). SIC se je preoblikoval v Svet za pojasnjevanje mednarodnih standardov mednarodnega poročanja, angl. International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC). IASB je prevzel MRS, sam pa izdaja mednarodne standarde računovodskega poročanja (MSRP), angl. International Financial Reporting Standards (IFRS). Stari MRS, kot rečeno, še vedno veljajo, razen če jih niso predelali ali nadomestili z novimi MSRP. Vsi ti standardi so nadnacionalni.

Kljub razlikam med izrazoma MRS in MSRP, se izraz MRS uporablja v ožjem in širšem smislu. Ožje gledano gre za standarde, ki jih je izdajal IASC, širše gledano pa za skupek MRS s pripadajočimi pojasnili, standarde v postopku sprejemanja in MSRP. Sicer pa izraz »skladnost z MSRP« pomeni skladnost z novimi in starimi standardi.

Slika 1: Razvrstitev sredstev v bilanci stanja



Vir: SRS 24, 2006; lastni prikaz.

3.1.3.1. Pogled v ozadje merjenja

Računovodsko stroka po svetu in doma je zadnje čase v primežu nenehnih sprememb. Splošni ekonomski trendi (predvsem odpiranje meja in spremenljivost poslovnega okolja) seveda ne prizanesejo niti oblikovalcem računovodskih standardov. Kot da ti splošni tokovi ne bi bili dovolj, so svoj pečat dodali še razni finančni škandali mednarodnih razsežnosti. Zgodila sta se na primer Enron in nam bližnji Parmalat. Pravila računovodskega poročanja očitno niso popolna in bi bilo to tudi nesmiselno od njih pričakovati, kar pa ne pomeni, da niso potrebni ustrezni premiki v tej smeri. Sodobne računovodske rešitve gredo v smeri, da bi sredstva v izkazih vrednotili po tržni vrednosti in ne po izvorni. Želimo si torej poznati vrednost sredstva na trgu, če pa ta ne obstaja, se lahko vrednost sredstva prikaže po pošteni vrednosti. Poštena vrednost je znesek, za katerega je mogoče zamenjati sredstvo med dobro obveščenima in voljnima strankama v preišljenem poslu in je v razmerah popolne konkurence enaka tržni vrednosti.

A da bi razumeli pomen teh teženj, se moramo ozreti v preteklost. Vse skupaj si lahko predstavljamo kot dva različna svetova računovodskega poročanja. Na eni strani imamo Evropo (kontinentalni del) in na drugi ZDA – dve gospodarski velesili, vsaka stran pa je imela (in ima) svoje značilnosti. Največja razlika je v načinu financiranja podjetij znotraj posameznega gospodarstva. V ZDA, kjer je kapitalski trg izjemno razvit, je financiranje predvsem lastniško, v evropskih državah pa prevladuje dolžniško financiranje podjetij. Bančna posojila so bila v večjem delu Evrope tradicionalno prevladujoč vir zunanjega financiranja (Glas, Drnovšek, 2002, str. 1). Banke kot upniki so logično želele zavarovati svoje interese preko svojega vpliva na regulativo. Temu primerno so se izoblikovali drugačni predpisi, zakoni in standardi, ki so pri računovodskem poročanju poudarjali načelo previdnosti in konzervativnejši pristop – od tod imamo računovodstvo, zasnovano na izvornih vrednostih. Na drugi strani so v ZDA dajali večji pomen resničnemu in poštenemu prikazu ekonomske situacije podjetja. Lahko rečemo, da na tem področju spremembe zakonov in predpisov, ki so potrebni za harmonizacijo, niti ne predstavljajo

bistvenega problema. Težave se pojavijo zaradi posega v kulturo in tradicijo teh držav. Glede na gospodarsko superiornost ZDA napram Evropi pa je jasno, kdo se bo komu prilagajal v večji meri.

Ne glede na opisano preteklost in konzervativnost kontinentalne Evrope smo od leta 2000 v EU in svetu pričala najbolj radikalnim spremembam računovodskega poročanja. Namen je standardizirati poročanje javnih delniških družb z uporabo MSRP ter doseči harmonizacijo med MSRP in ameriškimi načeli računovodskega poročanja (US GAAP) do te mere, da evropskim družbam, ki kotirajo na ameriških trgih, ne bo potrebno pripravljati dvojnih izkazov, pač pa bodo njihovi izkazi sprejeti tudi na ameriških kapitalskih trgih (Finančno računovodstvo in poročanje podjetij, 2006, 20 str.). Velik korak je bil storjen z vpeljavo MSRP v države članice EU z letom 2005, kot veli uredba EU 1606/2002. Vendar ti standardi niso neposredno obvezni za vsa podjetja. Velika večina podjetij bo namreč še vedno uporabljala nacionalna pravila. S tem se je tudi izgubila enotnost poročanja znotraj posamezne države. Zato si je Evropska komisija zadala cilj, da se sčasoma sprejme na MSRP zasnovano računovodsko poročanje tudi za podjetja, ki ne kotirajo na trgih kapitala, srednja in majhna podjetja, seveda z določenimi prilagoditvami. Trenutno so v pripravi mednarodni standardi računovodskega poročanja za mala in srednje velika podjetja (Small- and medium-sized entities, SME), podrobnejše razprave in študije pa so bile storjene (in še potekajo) tudi v zvezi s poročanjem zelo majhnih podjetij (micro-entity). Stroka je namreč zaskrbljena, da za podjetja z manj kot 10 zaposlenimi, predvideni standard za SME, ne bo ustrezen. IASB je tako v februarju 2007 izdal gradivo (osnutek) za javno razpravo o mednarodnih standardih računovodskega poročanja za SME (Duhovnik, 2007, str. 146–153; Horvat, 2007, str. 97–105). Do sprejetja končnih rešitev pa je problem v večji meri prepuščen državam, da same poiščejo ustrezne rešitve.

Pri nas smo te spremembe občutili pred vsem z novim zakonom o gospodarskih družbah in prenovljenimi SRS. MSRP so pri nas postali obvezni za vse družbe, katerih vrednostni papirji so uvrščeni na katerega od organiziranih trgov vrednostnih papirjev v državah članicah EU in so zavezane h konsolidaciji. V skladu z MSRP morajo poročati tudi vse banke, zavarovalnice pa tudi druga podjetja, če se tako odločijo, vendar najmanj za pet let (ZGD). Ostala podjetja še naprej nemoteno uporabljajo SRS.

Glede na znana dejstva, lahko tako mirno rečemo, da gre pri merjenju sredstev za zelo zahtevno področje računovodstva.

3.1.3.2. Na splošno o merjenju po SRS in MSRP

Uvodoma je verjetno povsem primerno, da navedem neka splošna pravila (načela), ki naj bi se jih računovodske službe držale na vsakem koraku. Ta načela bistveno vplivajo na vrednosti sredstev in obveznosti. Temeljna računovodska načela so:

- *resničen in pošten prikaz čistega premoženja in poslovnega izida*⁷: resničen in pošten prikaz je tisti, ki v danih razmerah najbolj odseva ekonomsko resničnost;
- *upoštevanje nastanka poslovnih dogodkov*: poslovni dogodki se priznavajo, ko se pojavijo in ne šele ob plačilu, o njih pa se poroča v izkazih obdobja, na katerega se nanašajo; uporablja se zamisel vzporejanja (istočasno priznavanje) prihodkov in odhodkov;
- *upoštevanje časovne neomejenosti delovanja*: vse se vrednoti pod predpostavko, da podjetje nima namena prenehati delovati.

Pri tem naj opozorim, da pri nas za temeljni računovodski načeli jemljemo zgolj zadnji dve, v tuji literaturi pa se pogosto omenjajo tri načela.

V naslednjem koraku si pogledjmo, kaj o vrednotenju pravi 67. člen Zakona o gospodarskih družbah (ZGD-1, 2006)⁸. Za vrednotenje postavk veljajo naslednja splošna določila:

- predpostavlja se nadaljevanje družbe kot delujočega podjetja;
- uporaba metod vrednotenja se brez utemeljenih razlogov ne sme spreminjati iz poslovnega leta v poslovno leto (stalnost vrednotenja);
- treba je upoštevati načelo previdnosti, kot je določeno s slovenskimi računovodskimi standardi ali mednarodnimi standardi računovodskega poročanja;
- treba je upoštevati načelo poštene vrednosti, kot je določeno s slovenskimi računovodskimi standardi ali mednarodnimi standardi računovodskega poročanja;
- odhodke in prihodke je treba upoštevati ne glede na to, kdaj so bili plačani ali prejeti;
- sestavine sredstev in obveznosti do virov sredstev je treba vrednotiti posamično;
- začetna bilanca stanja poslovnega leta se mora ujemati s končno bilanco stanja prejšnjega poslovnega leta.

Dopustna so tudi odstopanja v izjemnih primerih, določenih v SRS ali MSRP. Odstopanja se pojasnijo v prilogah računovodskih izkazov.

Podrobnejša določila glede vrednotenja sredstev lahko najdemo v računovodski standardih. Ti nam ponujajo t.i. podlage za vrednotenje sredstev (pri začetnem zajemanju posameznih pojavov v računovodske razvide, kot tudi pri sestavljanju računovodskih izkazov in popravljanju začetnega merjenja), ki jih bom predstavil v nadaljevanju. Pred tem pa si pogledjmo naslednje vrednosti (Uvod v SRS 2006):

- **knjigovodska vrednost (ang. book value)**: izkazana je v računovodskih razvidih in izkazih, lahko je opredeljena na različne načine; če imamo na ločenih kontih popravkov vrednosti ali na kontih presežkov iz prevrednotovanja izkazane pribitke ali odbitke k vrednosti na temeljnem kontu, je knjigovodska vrednost enaka pobotani vrednosti na obeh kontih; takšna je tudi neodpisana vrednost;

⁷ 4. direktiva Sveta pravi, da morajo računovodska poročila dajati resničen in pošten pogled na finančni položaj podjetja (Epstein, Mirza, 2005, str. 41).

⁸ 4.4.2006 je bil sprejet nov zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1), stopil v veljavo 4. 5. 2006 ter zamenjal prejšnji ZGD. Spremembe zakona so bile pretežno posledica vstopa Slovenije v EU in uvajanja evra. Zakon je v skladu z evropskimi direktivami, še posebej pa velja omeniti 4. in 7. direktivo Sveta, ki se nanašata na letne računovodske izkaze in konsolidirane računovodske izkaze (ZGD-1, 2006).

- **neodpisana vrednost (ang. carrying value):** pri sredstvu je to razlika med njegovo celotno vrednostjo na enem kontu in odpisano vrednostjo na drugem kontu, ki jo sestavljajo na primer nabrani amortizacijski odpisi ali nabrane izgube zaradi oslabitve;
- **odplačna vrednost (ang. amortised cost of financial asset):** pri finančni sredstvih je to začetna pripoznana vrednost, zmanjšana za odplačilo glavnice, povečana oziroma zmanjšana za nabrano odplačilo razlike med začetnim in v plačilo zapadlim zneskom ter zmanjšana zaradi oslabitve ali nevnovčljivosti.

Po SRS pa lahko ločimo tele podlage za merjenje sredstev:

- **Izvirna vrednost** je ena najstarejših in najpomembnejših podlag, ki izhaja iz načela, da je potrebno pridobljeno sredstvo ovrednotiti po ceni, po kateri je bilo nabavljeno. Gre za znesek plačanih denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov ali pa pošteno vrednost nadomestila, danega v trenutku nakupa, da podjetje pride do sredstev.
- **Dnevna vrednost** je znesek denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, ki bi jih bilo treba plačati, če bi v sedanosti kupili enaka ali enakovredna sredstva. Imenuje se lahko tudi *nadomestitvena vrednost*, ki bolje nakazuje znesek, po katerem bo računovodsko obravnavana enaka količina ali enaka količinska enota, ko bo nadomestila staro.
- **Nadomestljiva vrednost** je poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, ali vrednost pri uporabi, odvisno od tega, katera je večja.
- **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 inštrument med dobro obveščenima in voljnima strankama v poslu, v katerem sta medsebojno neodvisni in enakopravni. Poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, je znesek, ki ga je mogoče pridobiti s prodajo sredstva ali denar ustvarjajoče enote med dobro obveščenima in voljnima strankama v poslu, v katerem sta medsebojno neodvisni in enakopravni. Če nadomestljiva vrednost ni enaka vrednosti pri uporabi, jo prav tako štejemo za pošteno vrednost, zmanjšano za stroške prodaje. Pri zalogah poznamo še pojem čista iztržljiva vrednost, ki je ocenjena prodajna cena, dosežena v rednem poslovanju, zmanjšana za ocenjene stroške dokončanja in ocenjene stroške v zvezi s prodajo.
- **Sedanja vrednost** je razobrestena vrednost presežka prihodnjih prejemkov nad izdatki, ustvarjenega po pričakovanjih z določenimi sredstvi pri običajnem poslovanju podjetja. Takšna je tudi *vrednost pri uporabi*, ki je sedanja vrednost ocenjenega presežka prihodnjih prejemkov nad izdatki, za katerega se pričakuje, da se bo pojavil pri nadaljnji uporabi sredstva in iz njegove odtujitve konec njegove dobe koristnosti. Vrednosti pri uporabi pogostno ni mogoče ugotoviti za vsako posamezno sredstvo, temveč le za denar ustvarjajočo enoto, to je najmanjšo določljivo skupino sredstev, katerih nenehna uporaba je vir denarnih prejemkov, v glavnem neodvisnih od denarnih prejemkov iz drugih sredstev ali skupin sredstev. Če je z nadomestljivo vrednostjo mišljena vrednost pri uporabi, spada tudi ta v okvir sedanje vrednosti.

Podlage za merjenje najdemo tudi v okvirnih navodilih MRS. V 100. odstavku navodil najdemo razlago, da se v računovodskih izkazih uporabljajo različne podlage za merjenje, in to v različnih obsegih in kombinacijah:

- izvirna vrednost (ang. historical cost): enaka opredelitev kot v SRS;

- dnevna vrednost⁹: znesek denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, ki bi jih bilo treba poplačati, če bi v sedanosti kupili enako ali enakovredno sredstvo;
- čista iztržljiva oziroma poravnalna vrednost (ang. net realisable (settlement) cost): je ocenjena iztržljiva vrednost sredstva, zmanjšana za ocenjene stroške dokončanja in ocenjene stroške, potrebne za to, da pride do prodaje
- sedanja vrednost (ang. discounted present value): je ocenjena razdonosena vrednost prihodnjih čistih denarnih prejemkov, za katere se pričakuje, da se bodo pojavili pri nadaljnji uporabi sredstva in iz njegove odtujitve konec njegove dobe koristnosti¹⁰.

Poštena vrednost torej ni omenjena v okvirnih navodilih, jo pa najdemo v okviru MRS, pri čemer se definicija ne razlikuje od tiste iz SRS. Zapisano pa je, da so izvirne vrednosti podlaga za merjenje, ki jo podjetja največkrat uporabljajo pri pripravljanju svojih računovodskih izkazov, in da to podlago navadno dopolnjujejo z drugimi podlagami merjenja (Novak, 2006, str. 106).

Pri pošteni vrednosti bi bilo še smiselno razjasniti določene zadeve. Pri opredelitvi se namreč sklicujemo na »dobro obveščeni in voljni stranki«. »Dobro obveščeni« pomeni, da sta tako kupec kot tudi prodajalec primerno obveščena o naravi in značilnostih sredstva, njegovi dejanski in možni uporabi ter tržnih pogojih na dan bilance stanja. Voljnega kupca se spodbuja, a ne sili k nakupu. Takšen kupec ni niti nestrpen niti odločen kupiti po kakršnikoli ceni. Voljni prodajalec ni niti preveč nestrpen niti prisiljen k prodaji in ni pripravljen prodati po kakršnikoli ceni pa tudi ne vztrajati pri ceni, ki je ni mogoče utemeljiti z obstoječimi tržnimi pogoji. Voljni prodajalec se zanima za prodajo pod pogoji na trgu po najboljši ceni, ki jo je mogoče doseči, kupec pa noče plačati več, kot zahteva trg, na katerem so dobro obveščeni ter voljni kupci in prodajalci.

Opredelitev poštene vrednosti se nanaša tudi na preišljen posel¹¹. Gre za posel med strankama brez posebnih ali nenavadnih razmerij, ki bi oblikovale cene poslov, ki bi bile neznailne za tržne pogoje. Predpostavlja se posel med nepovezanima strankama, od katerih vsaka deluje neodvisno (Novak, 2006, str. 101–102). Če to povežemo še s tržno vrednostjo, lahko rečemo, da je poštena vrednost v bistvu tržna cena, pri kateri bi dve osebi privolili v menjalni posel. A da lahko govorimo o tržni vrednostih, potrebujemo delujoč trg¹², tega pa nimamo vedno na voljo. V takšnih primerih si lahko pomagamo z različnimi metodami vrednotenja, ki nas pripeljejo do kar

⁹ Ang. current cost. Dnevna vrednost je v 7. poglavju uvoda v SRS po vzoru MSRP in ameriških GAAP opredeljena kot sem že predhodno napisal. Bi pa še enkrat poudaril, da se dnevna vrednost lahko imenuje tudi nadomestitvena vrednost, saj ju imamo za sinonima. Drugi izraz naj bi bolje nakazoval znesek, po katerem bo računovodsko obravnavana enaka količina ali enaka količinska enota, ko bo nadomestila staro količino ali količinsko enoto. Turk (Turk et al., 2004, str. 77) pa izraz current value prevaja kot dnevna vrednost, in ta izraz sem uporabil tudi sam.

¹⁰ Ang. useful life – doba koristnosti je bodisi (Elliott, 2006, str. 401):

a) obdobje, v katerem se pričakuje, da bo podjetje sredstvo uporabljalo ali

b) število proizvodov ali podobnih enot, ki naj bi jih podjetje pridobilo na podlagi uporabe sredstva.

¹¹ V originalu se opredelitev poštene vrednosti glasi: »Fair value is the amount for which an asset could be exchanged between knowledgeable, willing parties in an arm's length transaction«. Pri tem si lahko termin »arm's length transaction« prevajamo kot je to storjeno v SRS – posel, kjer sta stranki medsebojno neodvisni in enakopravni. Lahko pa termin prevedemo kot »preišljen posel«.

¹² Trg označimo za delujoč (ang. active market), če zadošča tem pogojem:

a) predmeti, s katerimi se trguje, so homogeni;

b) načeloma lahko vedno najdemo voljne kupce in voljne prodajalce;

c) cene so dostopne javnosti.

najboljših približkov tržnih vrednosti: lahko si pomagamo na primer s sorodnimi trgi ali pričakovanimi denarnimi tokovi.

Za zaključek splošnega dela o vrednotenju sredstev je primerno, da se ustavimo še pri dveh pomembnih izrazih: prevrednotovanju in amortiziranju¹³. S *prevrednotenjem* razumemo spremembo prvotno izkazane vrednosti gospodarskih kategorij, razen v primerih, ki jih opredeljujejo posamezni standardi. Ker se cene zaradi posebnih in splošnih gospodarskih in družbenih vplivov spreminjajo, je včasih potrebno knjigovodsko vrednost popraviti navzgor ali navzdol, da pridemo do poštene vrednosti, kar lahko podjetje opravi na koncu poslovnega leta ali med njim (SRS 2006). Prevrednotovanje je v SRS obravnavano v samem uvodu in kasneje pri posameznih gospodarskih kategorijah v okviru splošnih SRS. Podobno je tudi pri MSRP s to razliko, da imajo še poseben standard namenjen prevrednotovanju (MRS 36 Oslabitev sredstev). *Amortiziranje* je razporejanje vrednosti *amortizirljivega sredstva* na zneske, v katerih ga v ocenjeni dobi njegove koristnosti postopoma zapušča, in ki pomenijo stroške. Znesek, ki v posameznem obračunskem obdobju zapusti sredstvo, imenujemo *amortizacija*.

3.2. SREDSTVA PO SRS IN MSRP

Sedaj, ko smo seznanjeni s splošnimi dejstvi o sredstvih, lahko naredimo korak naprej. V nadaljevanju so predstavljena sredstva, kot si sledijo v SRS 2006. Pri tem je narejena ena izjema – zaradi številnih podobnosti so združeno predstavljena opredmetena dolgoročna sredstva in neopredmetena sredstva. Opisane so posebnosti posameznih gospodarskih kategorij in kako sorodne kategorije obravnavajo MSRP. Za razporeditev po zgledu SRS sem se odločil na podlagi dejstva, da nacionalne standarde še vedno uporablja velika večina slovenskih podjetij. V okviru vsake skupine sredstev so predstavljeni tudi davčni učinki različnih vrednotenj, pri zalogah pa je temu namenjeno nekaj več pozornosti. Če davčnih učinkov ni, tega posebej ne omenjam.

3.2.1. Opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena sredstva

V SRS 2006 področje opredmetenih osnovnih sredstev ureja SRS 1, ki se navezuje še na SRS 13 (amortizacija). V okviru MSRP je področje bolj razdrobljeno. Izhodišče je MRS 16¹⁴, določila o tej temi pa najdemo tudi v MRS 17 (najem), MRS 20 (državne podpore), MRS 36 (oslabitve), MRS 41 (kmetijstvo) in MSRP 5 (nekratkoročna sredstva za prodajo).

Področje neopredmetenih sredstev in dolgoročnih aktivnih časovnih razmejitev pri nas pokriva SRS 2 (neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve) v povezavi s SRS 13. V okviru MSRP je izhodiščni standard MRS 38, ta pa se navezuje še na MRS 17, 36 in MSRP 3 (poslovne združitve – dobro ime) in MSRP 5.

¹³ Za termin »amortizacija« imamo v tuji literaturi dva izraza: »depreciation« in »amortization«. Prvi izraz se uporablja v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi, drugi pa v zvezi z neopredmetenimi sredstvi.

¹⁴ MRS 16 – nepremičnine, naprave in oprema (ang. property, plant and equipment ali PPE).

Opredmetena osnovna sredstva (OOS) so oblika dolgoročnih sredstev v lasti ali finančnem najemu, ki se uporabljajo pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oziroma dajanju v najem ali za pisarniške namene ter se bodo po pričakovanjih uporabljala v več kot enem obračunskem obdobju. Po SRS 1 mednje sodijo: zemljišča, zgradbe, proizvodjalna oprema, druga oprema in biološka sredstva. MSRP področje OOS obravnava v več standardih, medtem ko SRS večino tem obravnavajo na enem mestu. Posebej lahko izpostavimo biološka sredstva, ki jim je v MSRP namenjen poseben standard (MRS 41).

Po SRS 2 je neopredmeteno sredstvo (NS) razpoznavno nedenarno sredstvo, ki praviloma fizično ne obstaja in se načeloma pojavlja kot neopredmeteno dolgoročno sredstvo (NDS). Sem uvrščamo: dolgoročno odložene stroške razvijanja, usredstvene stroške naložb v tuja opredmetena osnovna sredstva, naložbe v pridobljene pravice ter v dobro ime prevzetega podjetja. Med dolgoročne pravice do industrijske lastnine (premoženjske pravice), ki ustvarjajo prihodnje gospodarske koristi, spadajo koncesije, patenti, licence, blagovne znamke in podobne pravice. Dolgoročne aktivne časovne razmejitev (DAČR) so dolgoročno odloženi (razmejeni) stroški, sicer pa SRS 2 teh stroškov ne opredeljuje natančneje. Sem bi lahko uvrstili na primer za več let vnaprej plačano najemnino. Je pa pomembno ločevati NS od DAČR, saj je z davčnega vidika med njimi pomembna razlika: NS se amortizirajo in slabijo, DAČR pa se samo prenašajo v stroške v dobi, na katero se razmejitev nanaša.

3.2.1.1. Pripoznavanje in začetno merjenje

Kriterija za pripoznavanje OOS sta po SRS in MSRP dva, in sicer:

- verjetnost pritekanja gospodarskih koristi iz uporabe sredstva in
- zanesljiva merljivost nabavne vrednosti oziroma proizvodjalnih stroškov sredstva.

Za pripoznavanje NS so pogoji strožji, saj se poleg gospodarskih koristi in merljivosti, zahteva še izpolnjevanje sodila razpoznavnosti. NS je razpoznavno, kadar:

- a) je ločljivo, to pomeni, da se lahko loči od podjetja in proda, licencira, prenese, da v najem ali zamenja, in sicer posamič ali skupaj s povezano pogodbo (v paketu) ali
- b) izhaja iz pogodbenih ali drugih pravnih pravic, ne glede na to, ali so te pravice prenosljive ali ločljive od podjetja ali od drugih pravic ali obveznosti.

OOS se načeloma pripoznavajo posamično, a obstajajo izjeme. SRS in MSRP določajo, da se sredstva manjših vrednosti lahko pripoznavajo skupinsko, pri čemer SRS točno določajo vrednostne meje. Sredstva manjših vrednosti so tista z vrednostmi do 500 EUR in se lahko izkazujejo skupinsko kot drobní inventar (tudi amortizira se skupinsko), stvari drobnega inventarja do 500 EUR pa lahko uvrstimo med material. Sredstva v vrednosti do vrednosti 500 EUR se lahko takoj pripoznajo kot strošek – davčno priznan. MSRP ne poznajo teh določil, tako da je odločitev za skupinsko vrednotenje prepuščena podjetju (Mihelčič, 2006, 19–20).

Osnovna sredstva (OOS in NS) se začetno merijo po nabavni vrednosti (za pridobitev ali izdelavo sredstva plačani zneski denarja ali denarnih ekvivalentov ali pa poštena vrednost druge oblike plačila v času izdelave ali nakupa), ali po proizvodjalnih stroških. Biološka sredstva se

začetno izmerijo po pošteni vrednosti, zmanjšani za ocenjene stroške prodaje, lahko pa tudi po knjigovodski vrednosti, če poštena vrednost ni zanesljivo določljiva.

Če podjetje *pridobi sredstvo za denar*, se po SRS in MSRP v vrednost sredstva vštevata nakupna cena skupaj z uvoznimi dajatvami in drugimi neodbitnimi dajatvami ter vsemi ostalimi odvisnimi stroški, ki so potrebni za usposobitev sredstva za uporabo (npr. priprava zemljišča, stroški dobave in montaže itd.), odštejejo se pa trgovinski in drugi popusti.

V nabavno vrednost sredstva se vštevajo tudi ocenjeni stroški razgradnje oz. odstranitve in ponovne vzpostavitve prvotnega stanja lokacije. Ob tem mora podjetje za te ocenjene stroške oblikovati tudi dolgoročne rezervacije. Stroške obresti se lahko usredstvi za sredstva, ki se pridobivajo dalj časa (oz. se usredstvi obresti do nastanka NS).

Če podjetje *samo proizvede OOS*, se po SRS v vrednost štejejo stroški zgraditve ali izdelave in posredni stroški, ki mu jih je mogoče pripisati. V praksi se uporabljajo metode vrednotenja zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje. MSRP so bolj strogi in dopuščajo samo metodo zožene lastne cene. Oboji standardi dopuščajo tudi vštete obresti od posojil za izdelavo in usposobitev za uporabo.

Če podjetje *samo proizvede NS*, nabavno vrednost predstavljajo stroški, ki jih povzroči njegova izdelava, in posredni stroški izdelave, ki mu jih je mogoče pripisati. Dopustno je tudi vštete neposrednih obresti. V podjetju ustvarjenih blagovnih znamk, naslovov publikacij, seznamov strank in podobnih postavk podjetje ne more pripoznati kot NS. Enako velja tudi za v podjetju ustvarjeno dobro ime. Posebno področje pri NS so stroški za raziskave in razvoj. Na splošno povedano, gredo stroški raziskav v izkaz poslovnega izida (med odhodke obdobja), stroški razvoja pa se lahko usredstvi, če ustrezajo pogojem (Elliott, 2006, str. 449, 456).

Sredstvo, *pridobljeno z državno podporo ali donacijo*, se po SRS meri po nabavni vrednosti oz. pošteni, če nabavna vrednost ni znana. Donacija se pripozna kot dolgoročna pasivna časovna razmejitev, saj donacije uvrščamo med dolgoročno odložene prihodke in ne več med rezervacije. Razmejitev se razknjižuje vzporedno z amortizacijo (bruto metoda). MSRP za taka sredstva priporočajo merjenje po pošteni vrednosti, dopuščajo pa tudi merjenje po nabavni vrednosti. Donacija se po MSRP lahko upošteva po bruto ali neto metodi. Neto metoda pomeni, da se donacija odšteje od nabavne vrednosti sredstva.

Pri pridobitvi sredstva z *zamenjavo* sredstvo vrednotimo po pošteni vrednosti, razen če menjalni posel nima trgovalne vsebine ali v situaciji, ko poštene vrednosti ne moremo zanesljivo izmeriti. V teh primerih uporabljamo knjigovodsko vrednost sredstev.

3.2.1.2 Merjenje po začetnem pripoznanju

Za merjenje sredstev po začetnem pripoznanju si mora podjetje izbrati določen model vrednotenja, ki ga potem dosledno uporablja za celotno skupino sredstev z namenom, da ne bi prihajalo do prevelikih razlik med knjigovodskimi in poštenimi vrednostmi sredstev. V skladu s

SRS in MSRP se lahko podjetje odloči za vrednotenje po nabavni vrednosti oz. proizvodjalnih stroških, od tega pa odšteje popravek vrednosti in nabrano izgubo zaradi oslabitve (ang. cost model). Druga možnost je model prevrednotenja (ang. revaluation model). Po modelu prevrednotenja se sredstvo izkazuje po pošteni vrednosti, zmanjšani za nabrane popravke in nabrane izgube zaradi oslabitev (Elliott, 2006, str. 409). Ta pravila predstavljajo precejšnje spremembe glede na prejšnje standarde, ki vplivajo tako na poslovni kot tudi davčni izkaz. Podjetje lahko sicer osnovno sredstvo oslabi, okrepi ali oslabitev odpravi. Oslabitev je obvezna, okrepitev pa dovoljena. Vse kombinacije bodo najbolj razumljive, če jih razvrstimo v tabelo.

Tabela 1: Prevrednotovanje po SRS in MSRP

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

Vir: SRS 2006; lastni prikaz.

Pri okrepitevah sredstev se v kapitalu oblikuje presežek iz prevrednotenja (angl. revaluation surplus) in pred tem prevrednotovalni poslovni prihodek, če gre za odpravo oslabitve. Okrepitev v modelu nabavne vrednosti ni. Pri oslabitvi se pripozna prevrednotovalni poslovni odhodek oz. se pred tem porabi presežek, če je bilo sredstvo predhodno okrepljeno. V modelu nabavne vrednosti oslabitev pomeni oblikovanje prevrednotovalnih poslovnih odhodkov. Tu pride do terjatev za odloženi davek iz odbitnih začasnih razlik, saj ti odhodki niso davčno priznani.

Oslabitev se odpravlja (ang. restoration of past impairment losses) samo v primerih, če so odpravljene okoliščine, ki so pripeljale do oslabitve. Odpravi se lahko le do neodpisane vrednosti sredstva, ki bi jo sredstvo imelo, če predhodne oslabitve ne bi bilo. Ta odprava oslabitve je dejansko prevrednotovalni poslovni prihodek, če sredstva merimo po nabavni vrednosti. Za sredstva, merjena po pošteni vrednosti, pa odprava oslabitve pomeni povečanje presežka iz prevrednotenja, razen če je bila predhodna oslabitev prikazana v IPI – v tem primeru je potrebno to oslabitev odpraviti skozi IPI (pripoznamo prihodke).

V modelu prevrednotenja lahko podjetje presežek iz prevrednotenja porablja (prenaša v poslovni izid) na različne načine: postopoma ali pa ob odtujitvi. Pri postopnem prenašanju to opravimo v skladu s siceršnjo amortizacijo sredstva. Presežek iz prevrednotenja ne povečuje davčne osnove, predstavlja pa obveznost za odloženi davek zaradi obdavčljivih začasnih razlik – v primeru odtujitve sredstva v prihodnosti povečamo davčno osnovo.

Spremembe v pošteni vrednosti bioloških sredstev se takoj pripoznajo kot prihodki ali odhodki obdobja. Posebnost izhaja iz same narave sredstev.

Omenim naj še, da je podjetje dolžno testirati sredstva za morebitno oslabitev, kadar tako kažejo spremembe okoliščin, sicer pa najmanj enkrat letno.

Podjetje ima lahko s sredstvom med njegovo dobo koristnosti tudi določene naknadne stroške.

Poznamo štiri vrste posegov v sredstva, v zvezi s katerimi nastajajo stroški:

- razširitve, nadgradnje, izboljšave: po SRS stroški, ki povečajo bodoče koristi, povečajo nabavno vrednost sredstva; če se podaljša doba koristnosti, zmanjšamo amortizacijski popravek vrednosti; po MSRP se zgolj poveča nabavno vrednost sredstva;
- redna popravila in vzdrževanja: stroški so odhodek obdobja;
- velika popravila, ki predstavljajo razširitve in izboljšave: za stroške se poveča nabavna vrednost sredstva;
- zamenjava bistvenih komponent: za stroške se poveča nabavna vrednost sredstva, istočasno se likvidira stare komponente.

Opisani posegi izražajo tako imenovani koncept komponentnega pristopa k obravnavanju sredstev. Sredstva so namreč lahko zgrajena iz več sestavnih delov, ki imajo različne dobe koristnosti. Zato jih je, v primeru večje vrednosti, smiselno razdeliti na komponente, ki se obravnavajo kot ločena amortizirljiva sredstva. Najenostavnejši primer so zgradbe in njihovi deli (streha, dvigalo idr.).

3.2.1.3. Amortizacija

Amortiziranje je prenašanje vrednosti amortizirljivega sredstva med stroške v ocenjeni dobi njegove koristnosti (Turk et al., 2004, str. 118) ali drugače povedano, gre za sistematičen prenos vrednosti sredstva med stroške v dobi, ko od sredstva pritekajo gospodarske koristi. Doba koristnosti OOS se oceni na podlagi pričakovane dobe uporabe sredstva, pričakovanega fizičnega staranja, tehničnega staranja in pravnih ter drugih omejitev. Sredstva se pričnejo amortizirati prvi dan naslednjega meseca po tistem, ko so na voljo za uporabo. Nadomestni deli se amortizirajo v njihovi dobi koristnosti, ki pa ne more biti daljša od dobe koristnosti sredstva. Pri NS naj bi metoda amortizacije odsevala pričakovane gospodarske koristi, če pa to ni mogoče zagotoviti, se uporablja metoda enakomernega časovnega amortiziranja. Pri tem je smiselno upoštevati davčna pravila.

Po SRS poznamo tri metode amortiziranja: enakomerno, padajoče in metodo proizvedenih enot. Tudi MSRP omenjajo navedene metode, a dopuščajo tudi druge, da le odsevajo vzorec pojavljanja gospodarskih koristi. Doba koristnosti sredstva mora podjetje redno preverjati in prilagajati (Mihelčič, 2006, str. 42–45).

Doba koristnosti osnovnih sredstev je lahko tudi neomejena (načeloma zemljišča, razen na primer kamnolomi in odlagališča odpadkov; tudi dobro ime). Takšnih sredstev ne amortiziramo, ampak jih testiramo za oslabitev, saj se pričakuje, da bo njihova nabavna vrednost pokrita s

prihodki od njihove prodaje. Dobro ime se torej ne amortizira, temveč slabi, slabitve pa ni dovoljeno odpraviti.

Amortizacija je vedno strošek, razen kadar predstavlja del proizvodjalnih stroškov drugih sredstev. Med stroške štejemo tudi amortizacijo navzgor prevrednotenega sredstva. Stroški amortizacije se lahko zadržujejo tudi v vrednosti nedokončane proizvodnje, preden se pojavijo med odhodki. Amortizacija je davčno priznan strošek do višine, ki jo določa ZDDPO-1 (2006). Če se sredstvo ne uporablja ali se umakne iz aktivne uporabe, z amortizacijo vseeno nadaljujemo. Ko je sredstvo odtujeno ali prekvalificirano v sredstvo v posesti za prodajo, z amortiziranjem prenehamo.

Dolgoročnih aktivnih časovnih razmejitev ne amortiziramo. Če se navežem na podani primer vnaprej plačane najemnine, velja, da se vrednost razmejitev zmanjšuje neposredno, zmanjšanje razmejitev pa predstavlja strošek najema.

3.2.1.4. Odprava pripoznanja

O odpravi pripoznanja sredstev govorimo ob njihovi odtujitvi, ali ko od uporabe oz. odtujitve sredstva ne pričakujemo več koristi. Razlika med čisto prodajno vrednostjo in knjigovodsko vrednostjo je dobiček ali izguba iz likvidacije in jo pripoznamo kot odhodek ali prihodek obdobja. Zadeva je malce drugačna, če je bilo pred likvidacijo opravljeno prevrednotenje navzgor in imamo presežek iz prevrednotenja. Ta presežek lahko prenesemo na preneseni poslovni izid, ko je pripoznanje sredstva odpravljeno.

3.2.1.5. Najemi

Z najemom sredstva pride do prenosa pravice do uporabe sredstva – lastništvo je ločeno od uporabe. Razlikujemo med finančnim¹⁵ in poslovnim najemom¹⁶.

Sredstva pridobljena s finančnim najemom se izkazujejo pri najemodajalcu, in sicer ločeno od drugih istovrstnih sredstev. Najemodajalec takšna sredstva amortizira v skladu z metodo, ki jo uporablja za podobna sredstva. Stroški najemodajalca, ki nastanejo ob sklepanju posla, so del zneska, ki se pripozna kot sredstvo. Plačila iz naslova najema se pri najemodajalcu delijo na stroške financiranja in odplačila glavnice. Pri najemodajalcu se v finančni najem dano sredstvo pripozna kot terjatev v višini neto investicije. Plačila, ki jih najemodajalec prejema, se obravnavajo kot odplačila glavnice (zmanjšanje bruto naložbe) in kot prihodek iz financiranja.

¹⁵ Za finančni najem gre, če je izpolnjen kateri izmed sledečih pogojev (SRS in MSRP):

- na koncu najema pride do prenosa lastništva na najemodajalca,
- najemodajalec lahko, na nek določen dan, sredstvo odkupi po bistveni nižji ceni od poštene,
- trajanje najema se ujema z večjim delom dobe koristnosti sredstva, tudi če se lastniška pravica ne prenese,
- na začetku najema je sedanja vrednost najmanjše vsote najemnin enaka najmanj pošteni vrednosti sredstva,
- najeta sredstva so tako posebne narave, da so (brez bistvenih sprememb) uporabna samo za najemodajalca.

Obstajajo še trije dodatni kriteriji, vendar so drugačne narave, saj ne pomenijo nujno, da gre za finančni najem. Pri finančnem najemu pride do prenosa bistvenih tveganj in pravic v zvezi z uporabo sredstva na najemodajalca.

¹⁶ Vsi najemi, ki niso finančni, so poslovni.

Posebnosti so pri najemu nepremičnin. SRS in MSRP opredeljujeta najem zemljišč za poslovni, če ni pričakovati, da bo na koncu najema lastninska pravica prešla na najemodajalca. Če skupaj z zemljiščem najamemo tudi zgradbo, ju obravnavamo ločeno. Pri finančnem najemu zemljišča seveda ne amortiziramo.

Sredstvo, dano v poslovni najem, je pripoznano v računovodskih izkazih najemodajalca, ki ga tudi amortizira v skladu z izbrano metodo. Za najemodajalca poslovni najem predstavlja strošek v izkazu poslovnega izida, za najemodajalca pa prihodek (najemnine). Prihodki in stroški na posameznih straneh naj bi se pripoznavali enakomerno med trajanjem najema.

3.2.1.6. Sredstva namenjena prodaji

Posebna skupina sredstev so sredstva, namenjena prodaji. Splošno pravilo pravi, da je potrebno sredstvo kvalificirati za prodajo, če bo njihova knjigovodska vrednost povrnjena pretežno s prodajo (namesto z uporabo). Če podjetje kupi sredstvo z namenom prodaje, mora to sredstvo ustrezati pogojem za tako kvalifikacijo; če pogoji niso izpolnjeni takoj, morajo biti v roku treh mesecev. Takšna sredstva v bilanci obravnavamo ločeno od drugih, in sicer med obratnimi sredstvi, ki se ne amortizirajo. Pričakuje se, da bo podjetje tako sredstvo prodalo v roku enega leta. Pri določilih na to temo so si SRS in MSRP pretežno enotni, razlika je le v zahtevanih kriterijih za tako klasifikacijo, kjer so MSRP strožji.

3.2.2 Finančne naložbe

SRS finančne naložbe urejajo v standardu SRS 3. V MSRP so za finančne naložbe pomembni MRS 32 (finančni inštrumenti: razkrivanje in predstavljanje), 28 (finančne naložbe v pridružena podjetja) in 39 (finančni inštrumenti: pripoznavanje in merjenje).

Lahko bi sicer izbral tudi možnost, ki je bolj pisana na roko MSRP in bi obenem obravnaval celotne finančne inštrumente. V tem primeru bom izhajal preprosto iz SRS 3, ki obravnava samo določen del finančnih inštrumentov.

Za začetek je potrebno pojasniti tri ključne pojme, s katerimi se običajno srečujemo:

- **finančni inštrument**: pogodba, zaradi katere pri enem podjetju nastane finančno sredstvo in pri drugem podjetju finančna obveznost ali kapitalski finančni inštrument;
- **finančno sredstvo** (definiciji v SRS in MSRP sta si podobni, navedena je pa tista iz MSRP): vsako sredstvo, ki je
 - a) denar;
 - b) pogodbeno pravico prejeti denar ali drugo finančno sredstvo;
 - c) pogodbeno pravico zamenjati finančne inštrumente pod pogoji, ki bi lahko bili ugodni;
 - d) kapitalski finančni inštrument drugega podjetja;
 - e) neizpeljani inštrument, za katerega lahko podjetje pridobi spremenljivo število lastnih kapitalskih inštrumentov;

- f) izpeljani inštrument¹⁷, ki bo poravnan drugače kot z izmenjavo določenega zneska denarja ali drugega finančnega sredstva za določeno število lastnih delnic.
- **finančna naložba**: je del finančnih sredstev in finančnih inštrumentov, enostavneje povedano pa gre za finančna sredstva brez terjatev in denarnih sredstev.

Finančna sredstva¹⁸ so torej širši pojem od finančnih naložb (FN). SRS 3 finančne naložbe opredeljuje kot finančna sredstva, ki jih ima podjetje naložbenik, da bi z donosi iz teh sredstev povečalo svoje finančne prihodke. Večinoma gre za naložbe v *kapitalske inštrumente* (kapital drugih podjetij) ali za finančne naložbe v *posojila* (dolgove drugih podjetij, države, občin; npr. kupljene obveznice). Poslovne terjatve so lahko FN, če so v posesti za trgovanje, prav tako pa so FN tudi naložbe v izpeljane finančne inštrumente. Finančne naložbe delimo na kratkoročne in dolgoročne glede na to, ali bodo v posesti do enega leta ali pa dalj časa.

3.2.2.1 Pripoznanje in začetno merjenje

Tudi za finančne naložbe veljata dve klasični načeli pripoznavanja:

- verjetnost pritekanja gospodarskih koristi iz uporabe sredstva in
- zanesljiva merljivost nabavne vrednosti.

Finančne naložbe se pri začetnem pripoznanju razvrstijo v eno izmed teh skupin (SRS 3.7):

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

Razvrstitev sredstva v posamezno skupino ima tudi določene davčne posledice.

Po MSRP so finančna sredstva, izmerjena po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, naslednja:

- naložbe, v posesti za trgovanje in
- tista, ki jih podjetje ob začetnem pripoznanju označi kot finančna sredstva po pošteni vrednosti skozi poslovni izid (če so izpolnjeni še dodatni pogoji).

V to skupino ne moremo uvrstiti kapitalskih inštrumentov, ki nimajo objavljene tržne cene na delujočem trgu, ali če ne moremo zanesljivo izmeriti njihove vrednosti.

Finančno naložbo mora podjetje ob začetnem pripoznanju izmeriti po pošteni vrednosti. Nakup finančnega sredstva (prav tako prodajo) se lahko obračunava na dva načina, saj lahko sredstvo

¹⁷ Izpeljani finančni inštrument je finančni inštrument (Turk et al., 2004, str. 208):

- a) katerega vrednost se spreminja zaradi sprememb določenih drugih cen, obrestnih mer, tečajev, indeksov idr.;
- b) ki ne zahteva začetne čiste finančne naložbe ali ki zahteva le majhno čisto začetno finančno naložbo;
- c) katerega poravnava je odložena v prihodnost.

Ti inštrumenti se lahko uporabljajo tudi za varovanje pred tveganji. Če niso namenjeni zavarovanju, jih uvrščamo med finančna sredstva izmerjena po pošteni vrednosti prek poslovnega izida.

¹⁸ SRS 12 posebej obravnava še kratkoročne (aktivne) časovne razmejitev, ki jih sicer ne bom posebej obravnaval. Te predstavljajo del finančnih sredstev, mednje pa uvrščamo kratkoročno odložene stroške oz. odhodke (zneske, ki ob nastanku še ne bremenijo poslovnega izida) in kratkoročno nezaračunane prihodke (nastanejo, če se v poslovnem letu utemeljeno upoštevajo prihodki, za katere plačilo ni bilo prejeto oz. račun ni bil izstavljen).

pripoznamo bodisi po sistemu datuma trgovanja¹⁹ bodisi sistemu datuma poravnave²⁰. Če sredstvo ne spada v skupino finančnih sredstev, izmerjenih po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, se začetni pripoznani vrednosti (nabavni vrednosti) prišteje še neposredne stroške nakupa ali izdaje finančnega sredstva.

3.2.2.2 Merjenje po začetnem pripoznanju

Pri merjenju sredstev po začetnem pripoznanju moramo upoštevati, v katero skupino smo sredstvo razporedili.

Po pošteni vrednosti merimo tiste naložbe, ki se merijo po pošteni vrednosti prek poslovnega izida in naložbe v posesti za prodajo, pa tudi finančne instrumente. Če pride do spremembe poštene vrednosti, dobiček ali izgubo upoštevamo v poslovnem izidu. Prevrednotimo jih lahko, če knjigovodska vrednost odstopa od poštene. Če za kak finančni instrument trg ni dejaven, lahko pošteno vrednost predstavlja zadnji sklenjen posel med obveščenima in voljnima strankama. Pri sredstvih, ki se merijo po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, oslabitev pomeni finančne odhodke, okrepitev pa finančne prihodke. Takšni prihodki so davčno priznani v tekočem letu, odhodki pa šele ob odpravi pripoznanja sredstva.

Pri naložbah v posesti za prodajo okrepitev pomeni povečanje presežka iz prevrednotenja (v kapitalu), oslabitev pa zmanjšanje presežka iz prevrednotenja – ta je lahko tudi negativen. Če se upravičeno domneva, da je takšno prevrednotenje sredstva dokončno, se lahko nabrani presežek zmanjša in pripozna prevrednotovalni finančni odhodek. V tej skupini FN izgube in dobički iz prevrednotenja ne vplivajo na davčno osnovo oziroma nanjo vplivajo ob odpravi pripoznanja. V primeru da moramo kasneje takšno sredstvo okrepiti (odpraviti oslabitev), to storimo preko poslovnega izida. Poudariti pa velja, da je prepovedano odpravljati oslabitev tovrstnih naložb v kapitalske instrumente preko poslovnega izida (SRS 3.22b, 3.28). SRS so rešitve povzeli po MSRP.

Po odplačni vrednosti merimo naložbe v posesti do zapadlosti in naložbe v posojila. Uporablja se metoda veljavne (efektivne) obrestne mere – bodoče denarne tokove diskontiramo z ustrežno obrestno mero in dobimo neto sedanjo vrednost. Če ta bistveno odstopa od izkazane vrednosti sredstva, moramo sredstvo prevrednotiti. Izguba zaradi oslabitve se pripozna kot prevrednotovalni finančni odhodek. Oslabitev se lahko tudi odpravi, pri tem pa nastanejo prevrednotovalni finančni prihodki – tako po SRS kot tudi po MSRP. Morebitna oslabitev in kasnejši odpis danega posojila davčno nista priznana. Pri naložbi v posesti do zapadlosti oslabitev prav tako ni davčno priznana, se pa prizna ob unovčenju oziroma odpravi pripoznanja.

¹⁹ Datum trgovanja, angl. trade date, to je datum, na katerega se podjetje zaveže kupiti ali prodati sredstvo.

²⁰ Datum poravnave, angl. settlement date, to je datum, ko se sredstvo izroči podjetju ali ga izroči podjetje. Če podjetje obračunava sredstva glede na datum poravnave, mora sredstvo, ki je pozneje izmerjeno po nabavni vrednosti ali odplačni vrednosti, pripoznati na začetku po pošteni vrednosti na dan trgovanja, povečani za stroške posla. Kaj je to *odplačna vrednost*, je pojasnjeno v poglavju 3.1.3.2. Izbrani način pripoznavanja finančnih naložb praviloma vpliva na IPI in BS v primerih, ko družba kupi FN pred bilančnim presečnim datumom, datum poravnave pa je po tem datumu (Odar Marjan, 2006, str. 100–124).

Po nabavni vrednosti vrednotimo naložbe v kapitalske inštrumente, ki nimajo kotirane tržne cene na aktivnih trgih in katerih poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti, in z njimi povezane izpeljane finančne inštrumente. Primerjati je potrebno razliko med knjigovodsko vrednostjo in sedanjo vrednostjo pričakovanih denarnih tokov, pri čemer se za diskontiranje uporablja trenutna tržna donosnost podobnih finančnih sredstev. Izguba zaradi oslabitve je za podjetje prevrednotovalni finančni odhodek (ki je davčno priznan šele ob odpravi pripoznanja) in takšnih izgub ni dovoljeno razveljaviti. Tudi tu so SRS usklajeni z MSRP.

Obresti z naslova za prodajo razpoložljivega finančnega sredstva se pripoznajo v poslovnem izidu (in so obdavčene). V poslovnem izidu se pripoznajo tudi dividende z naslova za prodajo razpoložljivega kapitalskega inštrumenta, vendar šele, ko lahko uveljavljamo pravico za izplačilo dividend (Novak, 2006, str. 170). Dividende so obdavčene, če ima prejemnik manj kot 20 % delež pri izplačevalcu in/ali če ta udeležba traja manj kot dve leti. Pri tem je potrebno upoštevati tudi rezidentstvo in določila o izogibanju dvojnega obdavčevanja, če gre za tujega izplačevalca.

Pri posamičnih računovodskih izkazih so si SRS in MSRP enotni. Naložbe v odvisna podjetja, pridružena podjetja in skupne podvige vrednotimo ali po nabavni vrednosti (naložbena metoda) ali pa v skladu s SRS 3 oziroma MRS 39 (Mihelčič, 2006, str. 89). Pri naložbeni metodi je bistveno, da se finančna naložba neposredno ne spreminja v odvisnosti od poslovnih izidov družb, v katere je naložbenik naložil sredstva (Turk et al., 2004, str. 148).

3.2.2.3. Odprava pripoznanja

Pripoznanje finančne naložbe se odpravi, če se ne obvladujejo več nanjo vezane pogodbene pravice. Pravic ne obvladujemo, če se izrabijo, če ugasnejo ali če se prenesejo skoraj vsa tveganja in koristi, povezani z lastništvom finančne naložbe (SRS 3.16). Pri odtujitvi se izračuna razlika med knjigovodsko vrednostjo in vsoto prejetih nadomestil. Nastala razlika gre med prevrednotovalne finančne prihodke oz. odhodke. Če je bil predhodno oblikovan presežek iz prevrednotenja, se ta porabi in prenese med prevrednotovalne finančne prihodke, če pa je presežek negativen, se prenese med prevrednotovalne finančne odhodke (SRS 3).

3.2.3 Zaloge

V SRS področje zalog pokrivata SRS 4 in SRS 14 (stroški materiala in storitev). V MSRP je področje obravnavano v okviru MRS 2 (zaloge), MRS 11 (pogodbe o gradbenih delih), MRS 41 (kmetijstvo) in še nekaterih drugih.

Zaloge so praviloma sredstva v opredmeteni obliki, ki jih podjetje porablja pri ustvarjanju proizvodov, opravljanju storitev in proizvajanju za prodajo ali pa za prodajo v okviru rednega poslovanja (SRS 4.1). Podobno definicijo najdemo tudi v MRS 2, ki zaloge opredeljujejo kot zaloge materiala, zaloge v postopku proizvajanja in zaloge, namenjene za prodajo.

Med *zaloge materiala* uvrščamo količine v skladišču, dodelavi in predelavi pa tudi tiste na poti od dobavitelja, če so prevzete. Sem spada tudi drobn inventar z dobo koristnosti do enega leta,

lahko pa tudi tisti z daljšo dobo koristnosti, če njegova posamična vrednost ne presega 500 evrov. *Zaloge v postopku proizvodnje* zajemajo nedokončano proizvodnjo in polproizvode. Nedokončana proizvodnja lahko obsega tudi opravljene storitve (ki so dokončane do konca obračunskega obdobja), a jih naročnik še ni prevzel. *Zaloge, namenjene prodaji*, zajemajo dokončane proizvode in trgovsko blago v skladišču ter količine na poti, dokler jih kupec ne prevzame. SRS 2 sem uvršča tudi živino za prodajo.

3.2.3.1. Pripoznanje in začetno merjenje

Tudi zaloge pripoznamo v računovodskih razvidih, če obstaja verjetnost, da bodo od njih pritekale gospodarske koristi, in če je mogoče zanesljivo izmeriti njihovo nabavno vrednost. Za začetno pripoznavanje zalog je pomembno tudi, da se pripoznanje opravi šele, ko se sredstvo obvladuje na podlagi ustreznih listin (Turk et al., 2004, str. 156).

V skladu s SRS 4, material in trgovsko blago začetno ovrednotimo po nabavni vrednosti, proizvode in nedokončano proizvodnjo pa po izbrani metodi. V nabavno ceno vključimo nakupno vrednost, stroške nabave in vse nevračljive dajatve, popuste pa odštejemo.

V skladu z MRS 2.10 vrednost zalog obsega nabavno vrednost, stroške pretvarjanja in druge stroške, ki se pojavljajo pri spravljanju zalog na njihovo sedanje mesto in v njihovo sedanje stanje.

Pri metodah vrednotenja proizvodov in nedokončane proizvodnje ima podjetje po SRS 4 na voljo več možnosti. Določeni sta le dve skrajnosti: metoda zožene lastne cene predstavlja metodo, po kateri med zaloge prenesemo največ stroškov, medtem ko z metodo spremenljivih proizvodnih stroškov med zaloge prenesemo najmanj stroškov. Metode se razlikuje glede na to, katere stroške²¹ zajemajo oz. katere stroške prenesemo med zaloge. Podjetje naj bi uporabljalo metodo proizvodnih stroškov, lahko pa tudi katerokoli izmed metod, da le zadoščajo omenjenim omejitvam. MRS 2 ne omenja posebnih metod, temveč navaja, katere stroške lahko podjetje prenaša med zaloge in katerih ne, tako da tu med standardoma ni bistveni razlik.

Tako po SRS kot tudi po MRS, lahko v določenih okoliščinah podjetja uporabljajo posebne (poenostavitvene) tehnike merjenja zalog, vendar rezultat teh tehnik merjenja ne sme bistveno odstopati od tistega, ki bi ga dobili pri metodi nabavne vrednosti. Poznamo metodo stalnih cen (ang. standard cost method) in metodo prodajnih cen (ang. retail method). Metodo stalnih cen lahko imenujemo tudi metoda ocenjenih, standardnih cen. Pri tej metodi uporabljamo stalne cene

²¹ Sem spadajo naslednji stroški: 1. neposredni stroški materiala; 2. neposredni stroški dela; 3. drugi neposredni stroški; 4. posredni (splošni) proizvodni stroški; 5. posredni (splošni) stroški nabave, prodaje in splošnih služb; 6. neposredni stroški prodaje in 7. stroški obresti (Neopredmetena dolgoročna sredstva, zaloge, terjatve, dolgovi, dolgoročne rezervacije, 2007).

Pri zoženi lastni ceni (ZLC) upoštevamo stroške 1-5, pri proizvodnih stroških upoštevamo stroške 1-4 in pri spremenljivih proizvodnih stroških upoštevamo stroške 1-3 ter spremenljivi del posrednih proizvodnih stroškov (4).

Med druge neposredne stroške (3) uvrščamo neposredne stroške storitev in neposredne stroške amortizacije. Med posredne proizvodne stroške (4) uvrščamo stroške materiala, dela, storitev in amortizacije, ki jih sicer ne moremo neposredno povezati z nastajajočimi poslovnimi učinki (SRS 2).

tako pri nabavi kot tudi pri porabi. Te cene je potrebno redno preverjati in ustrezno popravljati. Metodo prodajnih cen pogosto uporabljajo v maloprodaji, kjer se velike količine zalog hitro obračajo. Poenostavljeno povedano – pri prodajni metodi stroške zalog določimo tako, da od prodajne vrednosti odštejemo določen odstotek razlike v ceni.

Pri tem velja opozoriti, da med zaloge ne moremo prenašati izjemnih stroškov (nenormalnih stroškov, ki jih načeloma ne bi smelo biti). Kadar med zaloge prenašamo tudi stalni del posrednih proizvodjalnih stroškov, moramo biti pozorni, da le-ti temeljijo na običajni stopnji izrabe zmogljivosti – na tej predpostavki temelji tudi metoda stalnih cen. Stroški, ki jih ne moremo prenesti v zaloge, gredo med odhodke obdobja.

3.2.3.2. Merjenje po začetnem pripoznanju

Tudi zaloge se prevrednotujejo, a obstaja nekaj posebnosti. Zaloge vrednotimo po manjši izmed izvirne vrednosti in čiste iztržljive vrednosti²². Zaloga ne smemo okrepiti, poleg tega v zvezi z zalogami ne najdemo izraza »oslabitev« – zaloge se odpisuje (ang. write-down). Odpisemo jih, če njihova vrednost ni v celoti nadomestljiva, kar pa se zgodi, če so zaloge poškodovane, v celoti ali delno zastarele ali če se njihove prodajne cene znižajo. Prav tako vrednost ni nadomestljiva, če narastejo ocenjeni stroški dokončanja ali ocenjeni stroški prodaje. Stvari v zalogi se načeloma odpisujejo posamično, lahko jih pa tudi združujemo, kadar gre za stvari podobne narave in uporabnosti za podjetje. Če gre za odpis zalog surovin, materiala in drobnega inventarja, pripoznamo stroške, če pa odpisemo zalogo nedokončane proizvodnje, proizvodov in blaga, pa pripoznamo poslovne odhodke.

Odpis zalog lahko tudi odpravimo, če okoliščine za odpis ne obstajajo več. Odprava odpisa (ang. write-back) pa je omejena z vrednostjo, ki bi jo sredstvo imelo, če pred tem odpisa ne bi bilo. Odprava odpisa se računovodsko izvede z vknjižbo v dobro stroškov materiala oz. v dobro prihodkov obdobja.

3.2.3.3. Poraba zalog

SRS 2 narekuje, da lahko podjetje za zmanjševanje zalog uporablja metodo zaporednih cen (ang. first-in, first-out - FIFO) ali metodo drsečih povprečnih cen (ang. moving average price), poleg teh pa še metodo stalnih cen, ki sem jo že omenil. Takšno obračunavanje se uporablja, kadar se cene ali stroški na novo pridobljenih (kupljenih ali proizvedenih) stvari, razlikujejo od cen ali stroškov stvari iste vrste v zalogi. V uporabo dan drobni inventar podjetje takoj pripozna kot strošek, lahko pa ga v roku leta dni postopoma prenese med stroške.

MRS 2 narekuje, da za postavke v zalogi, ki običajno niso izmenljive med seboj (ang. ordinarily interchangeable) ter za proizvode in storitve, ki se proizvajajo za specifične projekte, uporabljamo metodo predmetno povezanih cen (ang. specific identification of individual costs)

²² Kot že omenjeno, ang. net realisable value, gre za alternativno metodo vrednotenja zalog, kadar izvirna vrednost ne odseva resnične vrednosti zalog.

(Novak, 2006, str. 154), kjer stroške pripisujemo točno določenim postavkam v zalogah. Tak način obravnavanja pa ni primeren, če imamo opravka z velikim številom stvari, ki so običajno med seboj zamenljive. V ostalih primerih lahko podjetje porabo zalog meri po zadnjih cenah ali po povprečnih cenah.

Za vse vrste zalog, ki imajo za podjetje podobno naravo in uporabnost, podjetje uporablja enako metodo. Ko podjetje zaloge proda, se pripoznajo odhodki v višini vrednosti prodanih zalog in na drugi strani prihodki od prodaje glede na prodajno ceno.

3.2.3.4. Pogodbe o gradbenih delih in biološka sredstva

MSRP imajo za pogodbe o gradbenih delih rezerviran poseben standard, MRS 11. V SRS je področje obravnavano bolj »površno«. Problematika ni obravnava znotraj zalog, temveč v okviru stroškov (SRS 14) in prihodkov (SRS 18). Pri pogodbah o gradbenih delih se uporablja metoda stopnje dokončanosti del. Takšna dela lahko trajajo preko več obračunskih obdobj, zato se ob koncu posameznega obdobja pripozna prihodke in odhodke glede na stopnjo dokončanosti. Pogoji je, da je mogoče izid pogodbe zanesljivo oceniti (prihodki, stroški, stopnja izpolnjenosti in verjetnost pritoka gospodarskih koristi) (SRS 18.16). Tu si lahko zastavimo vprašanje, kaj storiti, če izida pogodbe ni mogoče zanesljivo oceniti SRS odgovora ne poda, MRS 11 pa ponuja alternativo: prihodke pripoznamo v višini nastalih stroškov, za katere je verjetno, da jih bo podjetje lahko zaračunalo naročniku, stroški pa se pripoznajo kot odhodki v obdobju nastanka. Pričakovano izgubo pripoznamo takoj kot odhodek obdobja. V nadaljnje podrobnosti se na tem mestu ne bomo spuščali.

Drugo posebno področje so biološka sredstva oz. področje kmetijstva. Ker smo o kmetijstvu že govorili pri osnovnih sredstvih, vemo, da imajo tudi tam MSRP poseben standard namenjen tej tematiki (MRS 41). Posebnost standarda je v tem, da ne obravnava kmetijskih pridelkov po tistem, ko jih pospravimo²³ – vsi stroški zaradi predelave teh proizvodov se spremljajo v okviru zalog (MRS 2).

3.2.3.5. Davčni učinki

Na tem mestu so nekoliko podrobneje prikazane najpogosteje uporabljene metode zmanjševanja količin v zalogi in metode vrednotenja zalog poslovnih učinkov ter njihov vpliv na poslovni in davčni izid podjetja.

Pri tem sem za nazornejšo demonstracijo izbral niz hipotetičnih situacij v izmišljenem proizvodnem podjetju.

1) METODE ZMANJŠEVANJA KOLIČIN V ZALOGI

²³ Standard MRS 41 se uporablja za kmetijske proizvode, ki jih odtujimo od bioloških sredstev, samo v trenutku pobiranja. MRS 41 tudi pravi, da se na tej stopnji proizvod izmeri po pošteni vrednosti zmanjšani za ocenjene stroške, ki bodo nastali ob prodaji.

Zmanjševanje količin v zalogi lahko podjetje meri na naslednje načine:

- metodo zaporednih cen (FIFO);
- metodo tehtanih povprečnih cen;
- metodo drsečih povprečnih cen in
- metodo stalnih (ocenjenih, standardnih) cen.

Namenoma sem iz nadaljnje obravnave izpustil metodo tehtanih povprečnih cen, ki se praktično ne uporablja, in je tudi neprimerna, saj nam daje popačeno sliko o vrednosti zalog v podjetju. Nadalje ne obravnavam metode LIFO, ki ni več dovoljena.

Izbira metode ni nepomembna, saj od nje zavisi višina končne vrednosti zalog, višina stroškov in seveda višina odhodkov. Poleg tega podjetje dodatno omejuje davčna zakonodaja, ki prepoveduje pogosto menjavo metod vrednotenja in s tem preprečuje manipuliranje s stroški (odhodki) – metodo lahko spremenimo po preteku petih let, razen če so spremembe metod posledica sprememb ustreznih pravil.

Potrebno je še poudariti, da izbira metode dejansko pomeni izbiro predpostavke o toku stroškov, ki nima nobene povezave s tokom enot v zalogah. Gre zgolj za računovodsko metodo spremljanja zalog, pri čemer dejanski tok zalog ni pomemben.

a) Metoda zaporednih cen (FIFO)²⁴

Metoda FIFO predpostavlja, da se stvari v zalogi, ki so bile kupljene (proizvedene) prve, tudi prve porabijo (prodajo). To tudi pomeni, da bodo na koncu obračunskega obdobja v zalogah ostale stvari, ki so bile kupljene (proizvedene) najpozneje v obračunskem obdobju in bodo končne zaloge ovrednotene po zadnjih cenah – ki so blizu datuma, na katerega je sicer sestavljena bilanca stanja. S tem naj bi bile izkazane končne zaloge relativno dober odraz dejanskega stanja v podjetju, saj naj bi podjetja najprej porabljala najstarejše zaloge.

V računovodskih krogih lahko zasledimo mnenja, da ta metoda pripelje do izkazovanja nekoliko napihnjenih bilanc in previsokih dobičkonosnosti, saj so prihodki podjetja odraz trenutne tržne situacije, medtem ko so stroški (odhodki) po tej metodi odraz neke situacije v preteklosti, ko so bile cene verjetno nižje. Bilance pa so napihnjene, ker v zalogah ostajajo stvari z najvišjo vrednostjo.

O predpostavki rasti cen, podjetje po tej metodi najprej porablja zaloge z nižjo vrednostjo, kar pripelje do nižjih stroškov in na koncu do nižjih odhodkov in višjega poslovnega izida kot pri uporabi drugih metod. Višji poslovni izid je seveda za podjetje ugoden, po drugi strani pa pomeni višjo davčno osnovo in je potrebno plačati več davka od dohodkov.

b) Metoda drsečih povprečnih cen²⁵

Pri metodi drsečih povprečnih cen ravnamo podobno kot pri prejšnji metodi, le da tokrat drsečo povprečno ceno računamo pri vsaki novi nabavi oziroma proizvodnji. Tudi izračun je nekoliko

²⁴ Glej Prilogo 2 (Tabela 1).

²⁵ Glej Prilogo 2 (Tabela 2).

spremenjen, saj ceno dobimo tako, da vrednost (trenutno) razpoložljive zaloge delimo s količino razpoložljive zaloge.

V primeru rasti cen nam ta metoda da višje stroške kot metoda zaporednih cen, vendar nižje kot metoda tehtanih povprečnih cen, poleg tega pa ni treba delati nobenih popravkov vrednosti zalog in stroškov. Cene, izračunane po tej metodi, so tudi bolj prilagodljive, če jih primerjamo s tistimi iz prejšnje metode.

c) Metoda stalnih cen²⁶

Posebnost metode stalnih cen je, da cene, dobljene po tej metodi, uporabljamo tako pri nabavi, kot tudi porabi zalog. Podjetje mora pri izbiri te metode upoštevati tako trenutne tržne razmere, kot tudi svoja pričakovanja o gibanju vrednosti v prihodnosti. Podjetje naj bi se za to metodo odločilo iz dveh razlogov (Turk et al., 2004, str. 165): da se izogne prevelikim nihanjem nabavnih cen istovrstne surovine oziroma materiala na trgu; da lahko lažje sestavlja sprotne kalkulacije poslovnih učinkov, ker ni potrebno upoštevati pogostih cenovnih nihanj. To je obenem tudi razlog, zakaj se metoda v praksi pogosto uporablja.

Pomembno je, da podjetje razmere pravilno oceni, saj se izbrana stalna cena načeloma uporablja skozi celotno obračunsko obdobje.

Pri tej metodi prihaja do odmikov stalnih stroškov porabe zalog od dejanskih stroškov. V našem primeru z rastočimi cenami je prišlo do pozitivnega odmika, ki ga moramo upoštevati in v njegovi višini povečati stroške materiala.

2) METODE VREDNOTENJA ZALOG POSLOVNIH UČINKOV

Proizvajanje poslovnih učinkov lahko povzroča podjetju naslednje stroške:

- neposredne stroške materiala;
- neposredne stroške dela;
- druge neposredne stroške (neposredni stroški storitev in neposredni stroški amortizacije);
- posredne (splošne) proizvodjalne stroške (stroški materiala, dela, storitev in amortizacije, ki jih ni mogoče neposredno pripisati poslovnim učinkom; ti stroški se delijo še na spremenljive in stalne)
- posredne stroške nabave, prodaje in splošnih služb;
- neposredne stroške prodaje ter
- stroške obresti.

Preden pa ti stroški postanejo odhodki, se zadržujejo v zalogah dokončane in nedokončane proizvodnje. V skladu z izbrano metodo²⁷ podjetje torej prenaša stroške med zaloge poslovnih učinkov. Stroški, ki se v skladu z metodo ne zadržujejo v zalogah, postanejo odhodki obdobja,

²⁶ Glej Prilogo 2 (Tabela 3).

²⁷ O metodah je napisano v poglavju 3.2.3.1.

stroške v zalogah pa pripoznamo kot odhodke, ko poslovne učinke prodamo. Poudariti tudi velja, da izbrana metoda pomeni računovodsko usmeritev, ki je podjetje ne more spreminjati brez utemeljitve.

Naj še omenim, da pri porabi (prodaji) zalog poslovnih učinkov postopamo enako kot v opisanih primerih pri metodah zmanjševanja količin v zalogi.

V nadaljevanju sledi opis posameznih metod, pri čemer se opiram na podatke iz Priloge 3.

a) Metoda proizvajalnih stroškov

Po tej metodi podjetje med zaloge poslovnih učinkov prenese neposredne stroške materiala, dela, storitev in amortizacije ter posredne proizvajalne stroške. O primernosti metode za neko podjetje se odločamo na podlagi gibanj proizvodnje in prodaje v preteklosti in naših pričakovanj. Ta metoda je primerna, če se med obdobji prodaja in proizvodnja gibljeta razmeroma enakomerno. To je tudi metoda, priporočena po SRS 2006.

V primerjavi s preostalima metodama, opisana metoda predstavlja srednjo pot, saj je izračun pokazal neke vmesne vrednosti zalog, odhodkov, poslovnega izida in s tem davčne obveznosti.

b) Metoda zožene lastne cene (ZLC)

V skladu z metodo zožene lastne cene, med zaloge poleg proizvajalnih stroškov, prenesemo še posredne stroške nabave, posredne stroške prodaje in posredne stroške splošnih služb. Metoda je primerna, če je med obdobji proizvodnje bolj ali manj enakomerno, prodaja pa razmeroma neenakomerna.

Če organizacija za vrednotenje zalog poslovnih učinkov prevzame metodo ZLC, pravimo, da zaloge vrednoti po najvišji dovoljeni ravni. Od vseh metod se po tej metodi v zalogah ob koncu obdobja zadržuje največ stroškov. Nadalje sledi, da neposredno med odhodke obdobja prenesemo najmanj nastalih stroškov.

Pri tej metodi bi imeli na koncu obdobja najvišjo vrednost končnih zalog poslovnih učinkov, najmanj odhodkov, najvišji poslovni izid in tudi najvišjo davčno obveznost glede na ostali primerjani metodi.

c) Metoda proizvajalnih stroškov v ožjem pomenu (po spremenljivih proizvajalnih stroških)

Pri metodi proizvajalnih stroškov v ožjem pomenu (pri metodi spremenljivih proizvajalnih stroškov) med zaloge poslovnih učinkov prenesemo neposredne stroške materiala, neposredne stroške dela, druge neposredne stroške ter *spremenljivi del* posrednih proizvajalnih stroškov. Metoda je primerna, kadar imamo opraviti z razmeroma neenakomerno proizvodnjo in bolj ali manj enakomerno prodajo.

Če organizacija za vrednotenje zalog poslovnih učinkov prevzame metodo spremenljivih proizvodjalnih stroškov, pravimo, da zaloge vrednoti po najnižji dovoljeni ravni. Od vseh metod se po tej metodi v zalogah ob koncu obdobja zadržuje najmanj stroškov. To tudi pomeni, da neposredno med odhodke obdobja prenesemo največ nastalih stroškov.

Slednja metoda tako predstavlja drugo skrajno možnost vrednotenja – na koncu obdobja bi podjetje izkazalo najmanjšo vrednost zalog poslovnih učinkov, najvišje odhodke, najnižji poslovni izid in tako najmanjšo davčno obveznost.

3.2.4. Terjatve

V določeni meri smo se s terjatvami srečali že v poglavju o finančnih sredstvih, kjer sem podal nekatere definicije, ki se nanašajo tudi na terjatve. Če malce osvežimo zadevo: MSRP združeno obravnavajo finančne inštrumente, SRS pa so področje razdrobili. Terjatve so torej zgolj en del finančnih inštrumentov in finančnih sredstev.

Terjatvam je v okviru SRS namenjen SRS 5, seveda v povezavi še z drugimi standardi, znotraj MSRP pa so tej temi namenjeni predvsem standardi MRS 32, MRS 39 in MRS 28.

Terjatve so na premoženjskopравnih in drugih razmerjih zasnovane pravice zahtevati od določene osebe plačilo dolga, dobavo kakih stvari ali opravitev kake storitve – kar ustreza definiciji finančnih sredstev. Pojavljajo se praviloma do kupcev proizvodov, storitev in blaga, lahko pa nastanejo tudi pri prometu s prodanimi opredmetenimi osnovnimi sredstvi (Turk et al., 2004, str. 193,194). Terjatve do drugih financerjev prodanih proizvodov in storitev so predvsem terjatve do države v zvezi z zasluženimi podporami pri prodaji. Poslovne terjatve končno lahko nastanejo tudi do dobaviteljev (dani predujmi, varščine in drugo), do zaposlencev (dani predujmi, povzročene škode), tudi do uporabnikov finančnih naložb (terjatve za obresti, terjatve za deleže v čistem dobičku), do udeležencev pri razporejanju dobička (do države iz naslova plačanih davkov; do tistih, ki so dolžni prispevati k poravnavi izgube), do financerjev (za nevplačani vpisani kapital, ki je zapadel v plačilo) in do države (za odloženi davek) (SRS 2.1-5).

Tiste terjatve, ki zapadejo v plačilo v enem letu, so kratkoročne, vse ostale so dolgoročne. Kot kratkoročne se izkazujejo tudi zapadle, a ne poravnane dolgoročne terjatve in tudi dolgoročne terjatve, ki jim od datuma bilance stanja do zapadlosti manjka še eno leto ali manj (SRS5.7).

Če imamo terjatve v posesti za trgovanje, jih izkazujemo med kratkoročnimi finančnimi naložbami. Terjatve lahko tudi zavarujemo z izpeljanimi finančnimi inštrumenti, ti pa spadajo med kratkoročne finančne naložbe ali med kratkoročne finančne obveznosti (SRS 5.11-12).

3.2.4.1. Pripoznavanje in začetno merjenje

Terjatev je mogoče pripoznati kot sredstvo, če je verjetno, da bodo pritekale gospodarske koristi, povezane z njo, in če je mogoče njeno izvirno vrednost zanesljivo izmeriti. Izkaže se v znesku, ki izhaja iz ustrezne listine in temelji na nastalem poslovnem dogodku (Turk et al., 2004, str. 194).

Če predpostavljamo, da bodo terjatve poplačane, jih ob začetnem pripoznanju izkazujemo v zneskih iz ustreznih listin. Kasneje se lahko ti zneski spremenijo, ne glede na prejeta plačila ali drugačno poravnavo, če tako določa pogodba. Taka povečanja terjatev praviloma povečujejo poslovne ali finančne prihodke, zmanjšanja terjatev pa praviloma zmanjšujejo poslovne ali finančne prihodke. Obresti od terjatev so finančni prihodki (SRS 5.24-27).

Po MRS se terjatve začetno ovrednotijo po pošteni vrednosti, začetni stroški pa povečujejo vrednost terjatve. Pri terjatvah z netržno obrestno mero, je potrebno izračunati neto sedanjo vrednost bodočih denarnih tokov z uporabo tržne obrestne mere za podobne instrumente. Izjema so kratkoročne terjatve, ki jih ni potrebno diskontirati, če to bistveno ne vpliva na izkazano vrednost (pojasnila k MRS 39, AG64).

3.2.4.2. Merjenje po začetnem pripoznanju

Tudi pri terjatvah je možno prevrednotenje kot posledica njihove oslabitve ali okrepitve. Če gre za pogodbene spremembe knjigovodskih vrednosti terjatev, ne govorimo o prevrednotenju (npr. kasneje dani popusti, vračila prodanega blaga, priznane reklamacije in kasneje ugotovljene napake). Terjatve se po SRS in MRS praviloma merijo po odplačni vrednosti²⁸, po metodi efektivnih obresti. Če so terjatve izražene v tuji valuti, se na dan bilance stanja preračunajo v domačo valuto. Če pride pri tem do povečanja terjatev, povečamo finančne prihodke, pri zmanjšanju terjatev pa povečamo finančne odhodke, kar velja tako po SRS kot MRS.

Terjatve moramo oslabiti, če obstajajo nepristranski dokazi, da je prišlo do izgube zaradi oslabitve. Znesek oslabitve je določen kot razlika med knjigovodsko vrednostjo terjatve in sedanjo vrednostjo pričakovanih prihodnjih denarnih tokov, razobrestenih po efektivni obrestni meri (EOM). V praksi sicer, zaradi narave poslovnih terjatev, ni povsem tako. Metodo efektivnih obrestnih mer namreč uporabljamo, kadar jo je mogoče ugotoviti, pri poslovnih terjatvah pa načeloma z EOM nimamo opravka. V tem primeru lahko, če ugotovimo, da terjatve ne bodo poplačane, oblikujemo ustrezne popravke vrednosti terjatev v skladu z izkušnjami ali pričakovanji. Računovodsko se to izvede preko popravka vrednosti terjatve, ter povečanjem prevrednotovalnih poslovnih odhodkov (Hieng, 2006b, str. 125–136).

²⁸ Odplačna vrednost terjatev je znesek, s katerim se terjatev izmeri ob začetnem pripoznanju, zmanjšan za odplačilo glavnice, povečan (po metodi efektivnih obresti) za nabrano razliko med začetnim in v plačilo zapadlim zneskom ter zmanjšan zaradi oslabitve oz. neudenarljivosti. Nabrana razlika predstavlja morebitne transakcijske stroške, premije in druga nadomestila, ki bi jih upnik poleg cene za svoje blago ali storitve zaračunal dolžniku (Hieng, 2006, str. 125–136). Sicer pa je splošna opredelitev tega pojma že podana v poglavju 3.1.3.2.

Tudi po MRS 39 (MRS 39.56,63) se terjatve (merjene po odplačni vrednosti) prevrednotijo na podoben način kot v SRS. Po MRS lahko nebitvene terjatve preverjamo za oslabitev skupinsko, bistvene pa posamično.

Terjatve pomembnih vrednosti, ki se ne obrestujejo (dolgoročne terjatve, ki se ne obrestujejo po dogovoru med pogodbenima strankama), se v bilanci stanja izkažejo po diskontirani vrednosti. Za diskontiranje se uporabi povprečna obrestna mera, ki jo podjetje dosega v primerljivih poslih (Hieng, 2006b, str. 125–136).

Če domnevamo, da terjatve ne bodo poravnane v celotnem znesku, jih štejemo kot *dvomljive*. V primeru, da steče v zvezi s terjatvami sodni postopek, terjatve štejemo za *sporne*.

Oslabitev lahko tudi odpravimo, če so v prihodnosti odpravljeni vzroki za oslabitev. Takšno zmanjšanje izgube zaradi oslabitve izvedemo s preračunom na kontu popravka vrednosti in povečanjem prevrednotovalnih poslovnih prihodkov. Odprava oslabitve je dopustna do vrednosti, ki bi jo terjatev imela, če do oslabitve predhodno ne bi prišlo (SRS 5). Tudi MRS dopuščajo odpravo oslabitve, če lahko to odpravo pojasnimo z dogodki, ki so sledili predhodni oslabitvi (MRS 36.65).

Oslabitev terjatev pomeni za podjetje odhodek, ki pa ni davčno priznan, če podjetje ni naredilo vsega, kar je v njegovi moči, da bi bila terjatev poplačana. Sicer pa se odhodek davčno prizna ob odpravi pripoznanja terjave.

3.2.4.3. Terjatve za odloženi davek

SRS odložene davke urejajo v uvodu v SRS, SRS 5 (terjatve), SRS 9 (dolgoročni dolgovi) in SRS 19 (vrste poslovnega izida in denarnega izida), MSRP pa to urejajo v MRS 12 (davki od dobička). Pripoznavanje odloženih davkov izhaja iz razlik med poslovno in davčno bilanco podjetja.

Terjatve za odloženi davek se pripoznajo za zneske davka od dobička, ki bodo povrnjeni v prihodnjih obdobjih in so posledica (pojasnilo 1 k SRS 19):

- **odbitnih začasnih razlik,**
- **prenosa neizrabljenih davčnih izgub in neizrabljenih davčnih dobropisov** v naslednja obdobja.

Terjatve za odloženi davek za odbitnečasne razlike in za neizrabljene davčne izgube ter dobropise se pripoznajo, če je verjetno, da bo podjetje imelo v prihodnosti obdavčljivi dobiček, pri katerem bomo lahko te razlike in prenose porabili. Terjatve za odloženi davek se izmerijo po davčnih stopnjah, za katere se pričakuje, da se bodo uporabljale v poslovnem letu, ko bo terjatev povrnjena. V knjigovodskih razvidih in izkazih se pripoznajo samo za bistvene zneske²⁹ (pojasnilo 1 k SRS 19), spadajo pa v kategorijo dolgoročnih terjatev.

²⁹ Bistveni so tisti zneski, ki so pomembni za poslovne odločitve uporabnikov računovodskih poročil. Opustitev pomembnih zneskov v izkazih bi namreč lahko uporabnike vodila do napačnih odločitev.

Terjatve za odložene davke je potrebno preveriti na dan bilance stanja in po potrebi tudi oceniti (in pripoznati) v preteklih obdobjih nepripoznane terjatve za odložene davke, če se je pojavila verjetnost, da bo prihodnji obdavčljivi dobiček omogočil porabo odloženih terjatev za davek. Če ugotovimo, da ne bo dovolj razpoložljivega obdavčljivega dobička za porabo teh terjatev, se terjatev za odložene davke ne pripozna oz. se to postavko primerno zmanjša (Hieng, 2007, str. 91–94).

Obravnavane terjatve so lahko tudi kratkoročne, če podjetje plača več davka, kot je bilo v obravnavanem in prejšnjih obdobjih obračunano. Terjatev in obveznosti za odložene davke se ne sme pobotati, razen če zakon narekuje drugače, in še to samo v primerih, ko gre za davke istih davčnih oblasti. In nenazadnje, takšne terjatve se ne diskontirajo.

3.2.5. Naložbene nepremičnine

V okviru SRS področje naložbenih nepremičnin obravnava povsem nov standard SRS 6. Isto področje v MSRP pretežno pokriva standard MRS 40 (naložbene nepremičnine).

Tako po SRS kot MRS je naložbena nepremičnina (ang. investment property) tista nepremičnina, ki jo ima podjetje v posesti, da bi prinašala najemnino ali da bi povečevala vrednost dolgoročne naložbe ali oboje. Imeti naložbeno nepremičnino »v posesti«, lahko pomeni imeti stavbo v lasti ali pa v finančnem najemu.

Naložbene nepremičnine se od nepremičnin kot opredmetenih osnovnih sredstev razlikuje po tem, da niso namenjene ustvarjanju proizvodov, dobavljanju blaga, opravljanju storitev ali za pisarniške potrebe (Zupančič, 2006, str. 7–84).

Med naložbene nepremičnine lahko na primer uvrščamo (MRS 40.8):

- zemljišče, v posesti bolj za povečanje dolgoročne naložbe kot za kratkoročno prodajo v rednem poslovanju;
- zemljišče, v posesti za sedaj nedoločeno prihodnjo uporabo;
- zgradbo, ki jo poseduje podjetje ali jo ima v finančnem najemu in je dana v enkratni ali večkratni poslovni najem;
- zgradbo, ki je sicer prazna, vendar v posesti za (prihodnjo) oddajo v enkratni ali večkratni poslovni najem.

MRS 40.9 nadalje izrecno našteva česa ne moremo uvrstiti med naložbene nepremičnine.

3.2.5.1. Pripoznanje in začetno merjenje

Tudi pri naložbenih nepremičninah sta kriterija za pripoznavanje, kot je bilo že večkrat omenjeno, naslednja: verjetnost pritekanja gospodarskih koristi v zvezi s sredstvom in zanesljiva merljivost nabavne vrednosti sredstva.

Po SRS 6.6 lahko podjetje ob začetnem pripoznanju sredstvo ovrednoti po nabavni vrednosti, ki je sestavljena iz nakupne cene in stroškov, ki jih lahko pripišemo neposredno nakupu (npr. pravne storitve, davki od prenosa nepremičnin idr.).

Podjetje lahko samo zgradi nepremičnino. V tem primeru se uporablja standard SRS 1, šele po dokončanju, ko nepremičnino pripoznamo kot »naložbeno«, pa vstopi v veljavo SRS 6. Če je naložbena nepremičnina v finančnem najemu, se pripozna po pošteni vrednosti ali po sedanji vrednosti najmanjše vsote najemnin – upoštevamo tisto, ki je manjša. Če naložbeno nepremičnino pridobimo z zamenjavo za nedenarno sredstvo, ali če je sredstvo samo delno poplačano z denarjem, jo ovrednotimo po pošteni vrednosti. To pa ne velja, če tak posel nima trgovalne vsebine ali če poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti. Kadar sredstva ne ovrednotimo po pošteni vrednosti, ga moramo po knjigovodski vrednosti. V primeru državne podpore, naložbeno nepremičnino ovrednotimo ali po nabavni vrednosti ali po pošteni.

Podobna določila glede pripoznanja in začetnega merjenja najdemo tudi v MRS 40, omeniti pa velja nekaj podrobnosti. Za nepremičnine, zgrajene v lastnem okviru se tako uporablja MRS 16, ko pa je nepremičnina dokončana, se prične uporabljati MRS 40. Za naložbeno nepremičnino v finančnem najemu se za merjenje ob začetnem pripoznanju uporablja MRS 17 (najemi).

V MRS 40 zasledimo tudi določilo, da lahko podjetje med naložbene nepremičnine uvrsti tudi nepremičnino v poslovnem najemu, če zanjo uporablja model poštene vrednosti. Seveda mora taka nepremičnina izpolnjevati ostale kriterije za naložene nepremičnine (MRS 40.6). To določilo se v glavnem uporablja pri najemih zemljišč, ki navadno nimajo omejene dobe koristnosti, in se po izteku najema ne pričakuje, da bo lastninska pravica prešla na najemnika (Novak, 2006, str. 135). V SRS podobnega določila ne zasledimo.

3.2.5.2. Merjenje po začetnem pripoznanju

Tudi pri naložbenih nepremičninah ima podjetje za vrednotenje po pripoznanju na voljo dva modela: model nabavne vrednosti in model poštene vrednosti. Izbrani model predstavlja računovodsko usmeritev, ki jo mora podjetje potem uporabljati za vse naložbene nepremičnine (SRS 6.10).

Če podjetje za svojo računovodsko usmeritev izbere model nabavne vrednosti, mora vse naložbene nepremičnine po začetnem pripoznanju obračunavati po SRS 1 – kot opredmetena osnovna sredstva, torej jih podjetje amortizira in slabi. Mora pa podjetje, kljub izbiri modela nabavne vrednosti, razkriti tudi pošteno vrednost naložbene nepremičnine (SRS 6.21). V tem modelu se oslabitev pripozna kot odhodek iz oslabitve (Zupančič, 2006, str. 7–84), ki pa ni davčno priznan. Amortizacija naložbenih nepremičnin, danih v poslovni najem, je davčno priznan odhodek. Za model poštene vrednosti se uporablja SRS 6, vse spremembe poštene vrednosti pa se pripoznajo v izkazu poslovnega izida – kategorija »drugi finančni prihodki oziroma odhodki«. Prihodki pri tem modelu vrednotenja so davčno priznani v tekočem letu, odhodki pa ne. V modelu poštene vrednosti ni amortiziranja.

V okviru MRS imamo prav tako na izbiro omenjena modela vrednotenja. Je pa pomembno opomniti, da se za prevrednotovanje ne uporablja standard MRS 36 (oslabitve), temveč kar MRS 40. Če se podjetje odloči uporabljati model poštene vrednosti, mora po začetnem pripoznanju vse naložbene nepremičnine izmeriti po pošteni vrednosti, vse spremembe pa se odrazijo v poslovnem izidu. V tem modelu lahko pride tudi do situacij, ko imamo opravka z nepremičnino,

ki ji ne moremo redno zanesljivo določiti poštene vrednosti. V tem primeru podjetje izmeri naložbeno nepremičnino po modelu nabavne vrednosti (pravilo velja tudi v SRS) ob upoštevanju MRS 16, za ostale naložbene nepremičnine pa še naprej uporablja MRS 40 (MRS 40.33, 35, 53).

3.2.5.3. Odprava pripoznanja

Pripoznanje naložbene nepremičnine odpravimo, če se odtuji ali za stalno umakne iz uporabe in iz odtujitve ni mogoče pričakovati nadaljnjih koristi. Razlika med čistim donosom in knjigovodsko vrednostjo predstavlja dobiček ali izgubo ob odtujitvi in se pripozna v poslovnem izidu. Če odtujimo naložbeno nepremičnino, merjeno po pošteni vrednosti, lahko za pripoznane odhodke iz prevrednotenja na nižjo vrednost zmanjšamo davčno osnovo.

3.2.6. Denarna sredstva

Denarna sredstva v računovodskih standardih sicer niso deležna večje pozornosti, a imamo pri nas področju namenjen poseben standard – SRS 7. V okviru MSRP so denarna sredstva del finančnih instrumentov, o čemer pa smo že govorili. Denarna sredstva pokrivajo že znana MRS 32 in MRS 39, pa tudi MRS 7 (izkazi finančnega izida).

SRS 7 denarna sredstva opredeljuje kot zakonito plačilno sredstvo, ki je posrednik pri menjavi poslovnih učinkov v razmerah blagovnega gospodarstva, trga in delitve dela. Mednje spadajo:

- gotovina: denar v blagajni; bankovci in kovanci ter prejeti čeki,
- knjižni denar: denar na računih pri bankah ali drugih finančnih inštitucijah, ki se lahko uporablja za plačevanje,
- denar na poti: denar, ki se prenaša iz blagajne na ustrezni račun pri finančni inštituciji in se istega dne še ne vpiše kot dobroimetje pri njej,
- denarni ustrezniki: visokolikvidne naložbe z vnaprej znanim zneskom vrednosti, biti morajo torej hitro udenarljive, tveganje spremembe vrednosti pa zanemarljivo (npr. kratkoročni depoziti in vloge pri bankah, državne obveznice in blagajniški zapisi).

Definicija denarja in denarnih ustreznikov v MRS 7, se od zgornje bistveno ne razlikuje, morda le v tem, da MSRP dopuščajo razvrstitev kratkoročnih depozitov med denar, načeloma pa jih obravnavamo kot kratkoročne finančne naložbe.

3.2.6.1. Pripoznanje in začetno merjenje

Denarno sredstvo izpolnjuje kriterije za pripoznanje, če od njega lahko pričakujemo gospodarske koristi in če je njegova nabavna vrednost zanesljivo merljiva.

Denarno sredstvo se ob začetnem pripoznanju izmeri po začetni nominalni (nazivni) vrednosti, kar velja tako v SRS kot tudi MSRP. Denarna sredstva v tuji valuti se izkazujejo ločeno od domačih, jih pa moramo preračunati v domačo valuto na dan prejema. Za preračun uporabljamo srednji tečaj banke Slovenije, izjemoma pa tudi tečaj poslovne banke.

3.2.6.2. Merjenje po začetnem pripoznanju

Prevrednotenje denarnih sredstev je možno samo takrat, ko imamo opravka z denarnimi sredstvi v tuji valuti. Če pride do spremembe valutnega tečaja, se tečajna razlika odrazi v povečanju/zmanjšanju prvotno izkazane vrednosti sredstva ter v rednih finančnih prihodkih/odhodkih.

4. SKLEP

V diplomskem delu sem celovito predstavil posebnosti v zvezi z davkom od dohodkov pravnih oseb za leto 2006, posebnosti vrednotenja sredstev ter medsebojen vpliv računovodskih in davčnih pravil.

V Sloveniji morajo podjetja v skladu z zakonodajo in računovodskimi pravili sestaviti letne računovodske izkaze. Verjetno najpomembnejši je izkaz poslovnega izida, ki je pri nas tudi osnova za pripravo posebnega računovodskega poročila – davčnega izkaza. Pri pripravi davčnega izkaza tako izhajamo neposredno iz IPI, ki ga preoblikujemo glede na strogo davčno zakonodajo, zaradi česar govorimo o odvisnem ustroju med računovodenjem in obdavčenjem. Zakonodaja se je v zadnjih letih drastično spremenila. Slovenija je z vstopom v EU in sprejemom evropske valute postala del večjega sistema z lastnimi pravili. Dobili smo nov zakon o davčnem postopku in nov zakon o davku od dohodkov pravnih oseb. Dohodek pravnih oseb je sedaj obdavčen po načelu svetovnega dohodka. Pravila so sicer odpravila nekatere davčne ugodnosti, kot so investicijske rezerve, določene olajšave pa so še vedno na voljo. Po drugi strani je bil deloma rešen problem dvojnega obdavčevanja in poslovanja med povezanimi osebami, odpravljene so bile tudi druge pomanjkljivosti. Srečali smo se tudi s pojmom začasnih razlik med davčnim in poslovnim izidom. Do teh razlik prihaja, ker določeni prihodki in odhodki niso davčno priznani v tekočem letu, bodo pa priznani v prihodnjih obdobjih. Na tej podlagi podjetja tudi oblikujejo terjatve in obveznosti za odložene davke. Omeniti velja tudi nova pravila amortiziranja za davčne namene, saj se ta razlikujejo od amortizacije za poslovne namene. Preveč obračunana amortizacija ni davčno priznan odhodek, je pa ugodno, ker lahko le-to koristimo v naslednjih obdobjih. Podobno velja za rezervacije, ki niso davčno priznane ob oblikovanju, temveč ob porabi. Zaradi uvedbe novih računovodskih standardov se v davčnem izkazu za leto 2006 pojavljajo tudi izjemne postavke. Posebne obravnave so deležni: neprofitne organizacije, banke, zavarovalnice in uporabniki ekonomskih con. A ne glede na vse spremembe davčne zakonodaje se je ta 1. 1. 2007 ponovno bistveno spremenila. Za davčne zavezance so nove spremembe na videz ugodne, saj se davčna stopnja znižuje, ko pa pogledamo celoten seznam sprememb, lahko o tem upravičeno podvomimo.

Z novimi SRS 2006 in MSRP smo v Sloveniji prešli na nov koncept pojmovanja vrednosti sredstev. V ospredju ni več načela previdnosti in vrednotenja na osnovi izvirnih vrednosti, saj je to mesto prevzema načelo resničnega in poštenega prikaza ter vrednotenje po pošteni vrednosti. V okviru SRS je prišlo do sprememb pri skoraj vseh vrstah sredstev, ki jih sedaj delimo po

sodilu udenarljivosti. Dolgoročne in kratkoročne finančne naložbe so sedaj obravnavane združeno, drugače jih tudi razvrščamo, kar ima tudi drugačne davčne posledice. Imamo novo kategorijo v bilanci stanja – naložbene nepremičnine, opazne spremembe pa so tudi pri neopredmetenih sredstvih, na primer v zvezi z dobrim imenom, ki se ne amortizira več. Pri zalogah je po novem prepovedana metoda obratnozaporednih cen. S tem sem zaobjel le najočitnejše spremembe, celoten seznam sprememb je seveda mnogo širši. Je pa na nova računovodska pravila potrebno gledati z več zornih kotov. Po eni strani vpeljava dvojnih standardov (SRS in MSRP) v Sloveniji poleg večje kompleksnosti prinaša še dodatno neenotnost pri zunanjem računovodskem poročanju, po drugi strani pa moramo na spremembe gledati, kot na proces konvergence računovodskih pravil, ki naj bi v končni fazi prinesel poenotenje pravil računovodskega poročanja.

Tako smo spoznali, da sta računovodski in davčni izkaz v Sloveniji nerazdružljivo povezana, saj je prvi osnova za drugega. Izbrane računovodske metode merjenja neizogibno vplivajo tudi na davčno poročanje, kar smo spoznali ob poenostavljenih situacijah na primeru merjenja zalog, kjer smo nazorno videli, da različne računovodske metode merjenja sredstev pripeljejo do drugačnih davčnih učinkov. S tem bi rad izpostavil pomembnost odličnega poznavanja računovodskega in davčnega področja za podjetja, saj lahko le s primernimi računovodskimi metodami in ustreznimi davčnimi prijemi optimirajo svoje koristi.

LITERATURA

1. Čaplo Romana: Računovodski vidik zakona o davku od dohodkov pravnih oseb in njegova uporaba pri davčnem poslovanju podjetij. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2005. 92 str.
2. Čižman Milenka: Posebnosti pri obračunu davka od dohodkov pravnih oseb, ki uporabljajo kontne načrte za nepridobitne organizacije in društva. Ljubljana, Iks, 33 (2006), 4, str. 155 – 158.
3. Čok Mitja et al.: Javne finance v Sloveniji. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2006, 90 str.
4. Duhovnik Meta: Kaj je novega pri IFAC?. Ljubljana, Revizor, 2007, 1, str. 146–153.
5. Elliott Barry, Elliot Jamie: Financial accounting and reporting. 10. izdaja. Harlow : Financial Times, Prentice Hall, 2006. 891 str.
6. Epstein Barry Jay, Mirza Abbas Ali: Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards. Hoboken : John Wiley & Sons, 2005. 987 str.
7. Glas Miroslav, Drnovšek Mateja: Is Private Equity Capital Really the Solution?. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2002. 19 str.
8. Grilj Stojan: Izkušnje DURS na področju nadzora davka od dobička pravnih oseb. Zbornik referatov. 1. letna konferenca preizkušenih davčnikov. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2000, str. 271-286.
9. Hieng Romana: Vpliv SRS 2006 in sprememb zakona o davku od dohodkov pravnih oseb na davčno osnovo. Ljubljana, Iks, 33 (2006), 6, str. 7–24.
10. Hieng Romana: Najemi v novih SRS. Ljubljana, Iks, 33 (2006a), 9–10, str. 85–99.
11. Hieng Romana: Pomembnejše spremembe SRS 5, 9 in 11 ter 18. Ljubljana, Iks, 33 (2006b), 9–10, str. 125–136.
12. Hieng Romana: Obračun davka od dohodkov (dobička) za leto 2006. Ljubljana, Iks, 34 (2007), 1–2, str. 243–275.
13. Horvat Tatjana: Mednarodne novosti. Ljubljana, Revizor, 2007, 3, str. 97–105.
14. Ipavec Jerica: Pripoznavanje prihodkov in odhodkov po pogodbah o gradbenih delih v izkazu poslovnega izida. Ljubljana, 33 (2006), 9–10, str. 208–216.
15. Klobučar Nada: Vpliv davčnih pravil na računovodsko poročanje. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2004, 93 str.
16. Kodeks računovodskih načel. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1998. 24 str.
17. Kokotec-Novak Majda: Vpliv poslovne bilance na davčno bilanco pri različnih gospodarskih subjektih in načrtovanje davkov. Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva preizkušeni računovodja. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2003. 33 str.
18. Meigs Robert F., Meigs Walter B., Meigs Mary A.: Financial Accounting. 8. izdaja. New York : McGraw-Hill, 1995. 685 str.
19. Mihelčič Eva: Vrednotenje gospodarskih kategorij v skladu s slovenskimi računovodskimi standardi, mednarodnimi standardi računovodskega poročanja, ameriškimi računovodskimi standardi in nemškimi zakonom o gospodarskih družbah. Doktorska disertacija. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2006. 248 str.

20. Novak Aleš: Analiza vrednotenja gospodarskih kategorij pri zunanjem računovodskem poročanju. Doktorska disertacija. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2006. 343 str.
21. Odar Marjan: Spremembe SRS 3. Ljubljana, Iks, 33 (2006), 9–10, str. 100–124.
22. Slovenski računovodski standardi 2001. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002.
23. Stanovnik Tine: Javne finance. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2004. 285 str.
24. Strašek Koklič Andreja: Računovodstvo poštene vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 84 str.
25. Turk Ivan et al.: Finančno računovodstvo: splošni del. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2004, 814 str.
26. Zadravec Igor: Glavne novosti Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDPPO-2). Davčno-računovodski svetovalec. Maribor, 2007, 1, str. 5-6.
27. Zupančič Vera: Opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve ter naložbene nepremičnine v SRS 1, 2, 6 in 13 (2006). Ljubljana, Iks, 33 (2006), 9–10, str. 7–84.

VIRI

1. Davek od dohodkov pravnih oseb – pravne podlage. Davčna uprava Republike Slovenije. [URL: http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_od_dohodkov_pravnih_oseb_pravne_podlage/], 6.3.2007.
2. Finančno računovodstvo in poročanje podjetij. Gradivo za predavanje pri predmetu Finančno računovodstvo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta. 20 str. [URL: ftp://ftp.ef.uni-lj.si/_dokumenti/predmeti/Uvodvfinancnoracunovodstvo-1.pdf], 22.11.2006.
3. International Financial Reporting Standards including International Accounting Standards and Interpretations as at March 31 2004, elektronski medij.
4. Neopredmetena dolgoročna sredstva, zaloge, terjatve, dolgovi, dolgoročne rezervacije. Gradivo pri predmetu Finančno računovodstvo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta. [URL: ftp://ftp.ef.uni-lj.si/_dokumenti/predmeti/NeopredmetenasredstvaZalogeTerjatveDolgoviDR_06_.PPT], 5.1.2007.
5. Pravilnik o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 10/2007)
6. Pravilnik o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb: Priloga 1 [URL: http://www.uradni-list.si/priloge/RS_-2007-010-00452-OB~P001-0000.PDF], 1.3.2007.
7. Pravilnik o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb: Priloga 2 [URL: http://www.uradni-list.si/priloge/RS_-2007-010-00452-OB~P002-0000.PDF], 1.3.2007.
8. Splošno o proračunu. Ministrstvo za finance. [URL: http://www.gov.si/mf/slov/proracun/proracun_splosno.htm], 5.3.2007.
9. Zakon o ekonomskih conah (ZEC) (Uradni list RS, št. 45/98).
10. Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o ekonomskih conah (ZEC-A) (Uradni list RS, št. 97/2001)
11. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2) (Uradni list RS, št. 117/06).
12. Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2) (Uradni list RS, št. 117/06).

13. Zakon o gospodarski družbah (ZGD-1). [URL: http://zakonodaja.gov.si/rpsi/r01/predpis_ZAKO4291.html], 23.11.2006.
14. Zbirka predpisov 2006: Predpisi o dajatvah: Obdavčitev dohodkov fizičnih in pravnih oseb ter davčni postopek. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2006.
15. Zbirka predpisov 2006: Računovodski, statusnopravni, finančni, obligacijski in nekateri drugi predpisi. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2006.

PRILOGE

PRILOGA 1: SPREMEMBE DAVČNE ZAKONODAJE

PRILOGA 2: METODE ZMANJŠEVANJA KOLIČIN V ZALOGI

PRILOGA 3: METODE VREDNOTENJA POSLOVNIH UČINKOV

PRILOGA 1: SPREMEMBE DAVČNE ZAKONODAJE

Po korenitih spremembah davčne zakonodaje v letu 2004 se davčna reforma v Sloveniji nadaljuje. Od 1. 1. 2007 dalje se namreč uporabljata nova temeljna zakona s tega področja: Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2) in Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2). V nadaljevanju si zato pogledjmo, kaj te spremembe okvirno pomenijo za davčne zavezanca.

Do spremembe je prišlo že kar v osnovi, in sicer pri opredelitvi davčnega zavezanca. Med zavezanca za davek, osebe tujega prava, štejemo družbe oziroma združenja oseb tujega prava brez pravne osebnosti, vključno z družbami civilnega prava. Spremenjen je tudi eden izmed dveh pogojev, ki opredeljujeta rezidenta. Drugi pogoj se tako glasi, da se rezidentstvo določi glede na kraj dejanskega delovanja posloводства v Sloveniji, o načinu ugotavljanja dejanskega kraja pa odloča minister za finance. Spremenila so se tudi določila o poslovnih enotah in virih dohodkov. Dohodek ima vir v Sloveniji, če je z njo bistveno povezan – s tem si država daje pravico obdavčiti dohodke nererezidenta in omogočiti rezidentu odpravo dvojnega obdavčevanja dohodkov, z virom v tujini. Posebej se obravnavajo le plačila osebam s sedežem v državah, kjer je davčna stopnja nižja od 12,5 %. Dohodki z virom v Sloveniji se izračunajo, odtegnejo in plačajo po stopnji 15 % (davčni odtegljaj), razen kadar gre za izplačila:

1. Sloveniji ali samoupravni lokalni skupnosti v Sloveniji;
2. Banki Slovenije;
3. zavezancu rezidentu, ki izplačevalcu sporoči svojo davčno številko;
4. zavezancu nerezidentu, ki je zavezan za davek od dohodkov, ki jih dosega z dejavnostjo oziroma posli v poslovni enoti ali preko poslovne enote v Sloveniji, in izplačevalcu sporoči svojo davčno številko, če gre za dohodke, plačane tej poslovni enoti.

Pri oprostivah davka (za zavezanca, ki je ustanovljen za opravljanje nepridobitne dejavnosti) je prišlo do poenostavitve definicije, ki zdaj pravi, da zavezanec ne plača davka, če je v skladu s posebnim zakonom ustanovljen za opravljanje nepridobitne dejavnosti in če dejansko posluje skladno z namenom ustanovitve in delovanja. Nova je tudi določba, da davka ne plača tudi pravna oseba, javni zavod, ustanovljen za zagotavljanje obveznih rezerv nafte in njenih derivatov po zakonu, ki ureja blagovne rezerve.

Davčno obdobje zavezanca je še vedno lahko različno od koledarskega leta in ne sme presegati obdobja 12 mesecev, lahko pa zavezanec sedaj spreminja davčno obdobje vsaka tri leta.

Osnova za davčni izkaz ostaja poslovni izkaz. Odpravljena je določba, da se prihodki in odhodki ugotavljajo glede na čas nastanka, davčna osnova pa je še vedno dobiček, opredeljen kot presežek prihodkov nad odhodki. Novost je določilo glede ugotavljanja dobička poslovne enote nerezidenta v Sloveniji. Poslovni enoti se pripiše dobiček, za katerega bi se lahko pričakovalo, da bi ga poslovna enota imela, če bi nastopala samostojno.

ZDDPO-1 je problem dvojne obdavčitve reševal na poseben način, ko je našteval točno določene primere. V ZDDPO-2 je splošno določena odprava dvojne obdavčitve in manj kot enkratne obdavčitve.

Zakon uvaja tudi davčno priznavanje prihodkov in odhodkov iz prevrednotenj sredstev, če se leta izvede preko postavk kapitala. Pri amortizirljivih sredstvih se presežek iz prevrednotenja prenaša v poslovni izid skladno z amortizacijo. Na novo je urejeno tudi prevrednotenje terjatev, finančnih naložb in dobrega imena.

Področje transference cen ostaja večinoma nespremenjeno, so pa uvedena nova pravila proti izogibanjem davkom in prelivanjem dobičkov med zavezanci rezidenti. Obračunavanje obresti med povezanimi osebami je sedaj definirano podrobneje. Ohranja se sicer tanka kapitalizacija, prav tako pravilo glede omejevanja priznavanja obresti, se pa sedaj priznavajo obresti, če zavezanec dokaže, da bi presežek posojil lahko dobil od posojilodajalca, ki ni povezana oseba.

Rezervacije (za dana jamstva, reorganizacijo idr.) so s tem zakonom ponovno delno priznane kot odhodek v višini 50 % oblikovanih rezervacij. Preostali nepriznani del se prizna med davčnimi odhodki ob porabi rezervacij v prihodnjih obdobjih. Izjema pri rezervacijah so še vedno banke in zavarovalnice, sedaj pa tudi borzno posredniške družbe, kjer so rezervacije davčno priznane do višine, ki jo predpisuje zakon o trgu vrednostnih papirjev.

Pri plačah in drugih prejemkih v zvezi z zaposlitvijo odslej velja, da so davčno priznani tudi stroški bonitet, ki so obdavčeni po zakonu, ki ureja dohodnino.

Davčna izguba se sedaj lahko porablja za zmanjševanje prihodnjih davčnih osnov brez časovnih omejitev, so pa navedene določene omejitve za primere, če se bistveno spremeni lastniška struktura v podjetju.

Obdavčitev pri prenosu dejavnosti, zamenjavah kapitalskih deležev, združitvah in delitvah je spremenjena in dopolnjena tako, da je možno govoriti o dokončni uskladitvi s pravnim redom EU. Evropska direktiva namreč pravi, da združitve in delitve same po sebi ne smejo povzročati obdavčitve. Nova ureditev za zavezance pomeni ugodnost.

Spremenile so se nekatere amortizacijske stopnje za davčne namene, ki znašajo:

1. gradbene objekte, vključno z naložbenimi nepremičninami, 3 %;
2. dele gradbenih objektov, vključno z deli naložbenih nepremičnin, 6 %;
3. opremo, vozila in mehanizacijo 20 %;
4. dele opreme in opremo za raziskovalne dejavnosti 33,3 %;
5. računalniško, strojno in programsko, opremo 50 %;
6. večletne nasade 10 %;
7. osnovno čredo 20 %;
8. druga vlaganja 10 %.

Novi zakon odpravlja olajšavo za vlaganja v opremo, ohranja pa se olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj. Nadalje je odpravljena olajšava za zaposlovanje, pri čemer se zopet ohranja

olajšava za zaposlovanje invalidov. Uvedena je tudi olajšava za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju v višini 20 % povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji za vsak mesec izvajanja praktičnega dela posameznika. Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje se ohranja do zneska, ki je enak 24 % obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za delojemalca – zavarovanca in ne več kot 2.390 evrov letno. Pri donacijah je novost, da lahko zavezanec uveljavlja olajšavo s tega naslova tudi ob izplačilih rezidentom EU, poleg tega pa lahko po novem zavezanci uveljavljajo še dodatno olajšavo do zneska, ki ustreza 0,2 % obdavčenega prihodka davčnega obdobja zavezanca za znesek izplačil v denarju in v naravi za kulturne namene in za zaščito pred naravnimi in drugimi nesrečami.

Spremenjena je tudi davčna stopnja, saj se odslej davek plačuje po stopnji 23 % od davčne osnove. Posebna stopnja 0 % se ohrani za že omenjene zavezance, dodatno pa lahko uveljavljajo stopnjo 0 % tudi družbe tveganega kapitala, ki so ustanovljene v skladu z zakonom, ki ureja družbe tveganega kapitala. Pri obračunavanju in plačevanju davka pa je posebno le to, da se odpravlja obdavčenje v skupini.

S tem sem zaobjel samo en del sprememb davčne zakonodaje, celoten seznam pa je seveda mnogo obsežnejši, vendar menim, da nam že omenjene spremembe dajejo vedeti, da gre tudi pri letošnjih spremembah za korenit poseg v davčno zakonodajo. Po mnenju slovenske vlade naj bi te spremembe razbremenile gospodarstvo, s čimer pa se ne strinja nasprotna stran, ki meni, da bo razbremenjen pred vsem njihov bančni račun. Kaj bo to dejansko pomenilo za naše gospodarstvo, pa bo povedal čas.

Za konec naj samo še navedem celotno zbirko predpisov, ki ureja obravnavano področje, saj bomo tako dobili pravo predstavo o obširnosti in zapletenosti problematike (Davek od dohodkov pravnih oseb – pravne podlage, 2007):

- Temeljni predpis:

- Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-1 (Uradni list RS, št. 33/06 - UPB2);
- Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2 (Uradni list RS, št. 117/06), zakon začne veljati naslednji dan po objavi v Uradnem listu Republike Slovenije, uporablja pa se **od 1. januarja 2007 dalje**, razen:
 - določbe prvega odstavka 55. člena tega zakona, v delu, ki določa regijsko olajšavo, ki začne veljati z dnem, ko Evropska komisija odobri shemo te olajšave ter
 - šestega odstavka 25. člena in četrtega odstavka 61. člena tega zakona, ki začneta veljati z dnem, ko Evropska komisija odobri to shemo državne pomoči.

- Podzakonski predpisi (po ZDDPO-1 oziroma ZDavP-1):

- Pravilnik o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganje v raziskave in razvoj (Uradni list RS, št. 79/06);
- Uredba o davčni regijski olajšavi za raziskave in razvoj (Uradni list RS, št. 136/06);
- Pravilnik o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2006 (Uradni list RS, št. 10/07);
- Pravilnik o skupinskem davčnem obračunu (Uradni list RS, št. 38/06);
- Pravilnik o izvajanju zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 49/04);
- Pravilnik o obrazcu za obvestilo v primeru, ko ni davčnega odtegljaja, in o načinu predložitve obrazca davčnemu organu (Uradni list RS, št. 125/04);

- Pravilnik o obrazcu za obračun davčnih odtegljajev od plačil dohodkov rezidentov in nerezidentov in o načinu predložitve obrazca davčnemu organu (Uradni list RS, št. 125/04);
 - Pravilnik o določanju primerljivih tržnih cen (Uradni list RS, št. 130/04);
 - Pravilnik o priznani obrestni meri (Uradni list RS, št. 130/04, 142/04-pop);
 - Pravilnik o obrazcih za zahteve za uveljavitev ugodnosti iz mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja (Uradni list, št. 138/04);
 - Pravilnik o primerih, v katerih se plačila za dobavljeno blago in opravljene storitve ter druga plačila ne nakazujejo na transakcijske račune (Uradni list RS, št. 140/2004);
 - Uredba o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih dohodkov, ki se ne všttevajo v davčno osnovo (Uradni list, št. 142/04, 7/05, 60/05, 26/06);
 - Pravilnik o obrazcu vloge za pridobitev statusa kvalificiranega vzajemnega sklada (Uradni list, št. 142/04);
 - Pravilnik o določitvi opreme za raziskave in razvoj za uveljavljanje dodatnega zmanjšanja davčne osnove v višini 10 % investiranega zneska v to opremo (Uradni list RS, št. 77/2005) - preneha veljati 31. 12. 2005, uporablja pa se še za obračun davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2005.
- Podzakonski predpisi (po ZDDPO-2 oziroma ZDavP-2);**
- Pravilnik o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj (Uradni list RS, št. 138/06);
 - Pravilnik o izvajanju Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 141/06);
 - Pravilnik o priznani obrestni meri (Uradni list RS, št. 141/06);
 - Pravilnik o transfernih cenah (Uradni list RS, št. 141/06);
 - Pravilnik o obrazcu za obračun davčnih odtegljajev od plačil dohodkov rezidentov in nerezidentov in načinu predložitve obrazca davčnemu organu (Uradni list RS, št. 138/06);
 - Pravilnik o obrazcih zahtevkov za uveljavitev ugodnosti iz mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja (Uradni list RS, št. 141/06);
 - Uredba o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih dohodkov, ki se ne všttevajo v davčno osnovo (Uradni list RS, št. 140/06).
- Povezani predpis:**
- Zakon o davčnem postopku – ZDavP-1 (Uradni list RS, št. 21/06-UPB2, 58/06-popr., 120/06-Odl.US);
 - Zakon o davčnem postopku – ZDavP-2 (Uradni list RS, št. 117/06). ZDavP-2 začne veljati naslednji dan po objavi v Uradnem listu Republike Slovenije, uporablja pa se od 1. januarja 2007 dalje, vendar pa se po prehodni določbi 420. člena tega zakona, če zakon ne določa drugače, ZDavP-1 uporablja še za obračun davka od dohodka pravnih oseb za leto 2006.

PRILOGA 2: METODE ZMANJŠEVANJA KOLIČIN V ZALOGI

V nadaljevanju prikazujem različne metode zmanjševanja količin v zalogi ob predpostavki rasti cen nabavljenih enot ter vpliv na višino stroškov materiala.

Tabela 1: Metoda zaporednih cen (FIFO)

Nabavljena količina	Porabljena količina	Količina v zalogi	Nabavna vrednost enote	V breme	V dobro	Končno stanje
2.500		2.500	200	500.000		500.000
3.000		5.500	202	606.000		1.106.000
	4.000	1.500			803.000^{a)}	303.000
3.500		5.000	205	717.500		1.020.500
	4.500	500			918.000^{b)}	102.500
3.000		3.500	206	618.000		720.500
	3.100	400			638.100^{c)}	82.400

Strošek materiala: 2.359.100

a) $2.000 \cdot 200 + 1.500 \cdot 202$

b) $1.500 \cdot 202 + 3.000 \cdot 205$

c) $500 \cdot 205 + 2.600 \cdot 206$

Tabela 2: Metoda drsečih povprečnih cen

Nabavljena količina	Porabljena količina	Količina v zalogi	Nabavna vrednost enote	V breme	V dobro	Končno stanje
2.500		2.500	200	500.000		500.000
3.000		5.500	202	606.000		1.106.000
	4.000	1.500	201,09^{a)}		804.364^{c)}	301.636
3.500		5.000	205	717.500		1.019.136
	4.500	500	203,83^{b)}		917.223^{d)}	101.914
3.000		3.500	206	618.000		719.914
	3.100	400	205,69^{c)}		637.638^{e)}	82.276

Strošek materiala 2.359.224

$$a) DPC1 = \frac{500.000 + 606.000}{5.500}$$

$$b) DPC2 = \frac{1.019.136}{5.000}$$

$$c) DPC3 = \frac{719.914}{3.500}$$

č) $4.000 \cdot DPC1$

d) $4.500 \cdot DPC2$

e) $3.100 \cdot DPC3$

Tabela 3: Metoda stalnih cen

Nabavljena količina	Porabljena količina	Količina v zalogi	Nabavna vrednost enote	V breme	V dobro	Končno stanje
2.500		2.500	203	507.500		507.500
3.000		5.500	203	609.000		1.116.500
	4.000	1.500	203		812.000^{a)}	304.500
3.500		5.000	203	710.500		1.015.000
	4.500	500	203		913.500^{b)}	101.500
3.000		3.500	203	609.000		710.500
	3.100	400	203		629.300^{c)}	81.200

Nabavljene količine po stalnih cenah	2.463.000
Nabavljene količine po dejanskih cenah	2.441.500
Odmik	5.500
Razmerje (dejanske/stalne) - k	1,002
Porabljene količine po stalnih cenah	2.354.800
Porabljene količine po dejanskih cenah (stalne * k)	2.360.117
Končno stanje po dejanskih cenah (stalne * k)	81.383
Odmik pri porabi	5.317
Odmik končnega stanja	183
Strošek materiala (poraba po stalnih cenah + odmik pri porabi)	2.360.117

a) b) c) 203(stalna cena)*porabljena količina

PRILOGA 3: METODE VREDNOTENJA POSLOVNIH UČINKOV

Podatki za izračun:

Proizvedena količina v obdobju = 20.000 e

Prodana količina v obdobju = 16.000 e

Končna zaloga = 4.000 e

Prodajna cena = 3.000 d.e.

Nastali stroški na enoto poslovnega učinka (v d.e.):

1. neposredni stroški materiala = 1.000
2. neposredni stroški dela = 600
3. drugi neposredni stroški = 200
4. posredni proizvodjalni stroški (60 % je spremenljivih) = 500 (300)
5. posredni stroški nabave, prodaje in splošnih služb = 450
6. neposredni stroški prodaje = 20
stroški obresti = 500.000 (celotni stroški)

SKUPAJ = 2.780

Tabela 4: Različne metode vrednotenja zalog poslovnih učinkov

	Metoda proizvajalnih stroškov	Metoda ZLC	Metoda spremenljivih proizvajalnih stroškov
PRIHODKI	48.000.000	48.000.000	48.000.000
ODHODKI:	46.700.000	44.900.000	47.500.000
- vrednost prodanih poslovnih učinkov	36.800.000^{a)}	44.000.000^{b)}	33.600.000^{c)}
- neposredni odhodki obdobja	9.900.000^{č)}	900.000^{d)}	13.900.000^{e)}
DOBIČEK	1.300.000	3.100.000	500.000
Končna vrednost zalog	9.200.000	11.000.000	8.400.000
Davčna stopnja	25%	25%	25%
DAVČNA OBVEZNOST	325.000	775.000	125.000

Prihodki = 16.000e * 3.000de = 48.000.000

a) 16.000 * (1.000 + 600 + 200 + 500)

b) 16.000 * (1.000 + 600 + 200 + 500 + 450)

c) 16.000 * (1.000 + 600 + 200 + 300)

č) 20.000 * (450 + 20) + 500.000

d) 20.000 * 20 + 500.000

e) 20.000 * (200 + 450 + 20) + 500.000