

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**VPLIV ZAKONA O DAVKU OD DOHODKA PRAVNIH OSEB (ZDDPO-2)  
NA RAČUNOVODSKE USMERITVE PODJETJA**

Ljubljana, september 2008

TEJA SKRT



## **IZJAVA**

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

V Ljubljani, dne 5. 9. 2008

Podpis: \_\_\_\_\_



# KAZALO

UVOD .....	1
1 RAČUNOVODSKE USMERITVE .....	2
1.1 OPREDELITEV RAČUNOVODSKIH USMERITEV .....	2
1.2 ZGD-1 – Splošne zahteve v zvezi z računovodskimi usmeritvami .....	3
1.3 SRS 2006 – Splošne zahteve v zvezi z računovodskimi usmeritvami .....	3
1.4 IZBOR IN SPREMEMBE RAČUNOVODSKIH USMERITEV .....	5
2 POVEZAVE POSLOVNEGA IN DAVČNEGA IZKAZA TER NJIHOVE POSLEDICE....	6
2.1 PODJETJE IN OBDAVČITEV .....	6
2.2 POVEZAVE POSLOVNEGA IN DAVČNEGA IZKAZA.....	7
2.2.1 Povezave poslovnega in davčnega izkaza v svetu .....	7
2.2.2 Pomen stopnje povezanosti izkazov za njihove uporabnike .....	8
2.2.3 Povezava med poslovnim in davčnim izkazom v Sloveniji.....	10
2.2.4 Bilanciranje z namenom optimiranja davčnih obveznosti .....	12
3 ZAKON O DAVKU OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB – ZDDPO-2.....	13
3.1 OBRAČUN DAVKA OD DOHODKA PRAVNIH OSEB za leto 2007 .....	14
3.1.1 Vpliv uporabe računovodskih usmeritev na davčno priznane prihodke .....	15
3.1.2 Vpliv uporabe računovodskih usmeritev na davčno priznane odhodke.....	15
3.1.3 Vpliv uporabe računovodskih usmeritev na postavko sprememb davčne osnove ...	17
4 VPLIV ZDDPO-2 NA RAČUNOVODSKE USMERITVE.....	17
4.1 VPLIV ZDDPO-2 NA RAČUNOVODSKE USMERITVE PRI GOSPODARSKI KATEGORIJI OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV .....	18
4.1.1 Opredelitev gospodarske kategorije in uporaba računovodskih usmeritev.....	18
4.1.2 Vpliv na poslovne in davčne izkaze.....	20
4.2 VPLIV ZDDPO-2 NA RAČUNOVODSKE USMERITVE PRI GOSPODARSKI KATEGORIJI NEOPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV .....	22
4.2.1 Opredelitev gospodarske kategorije in uporaba računovodskih usmeritev.....	22
4.2.2 Vpliv na poslovne in davčne izkaze.....	22
4.3 VPLIV ZDDPO-2 NA RAČUNOVODSKE USMERITVE PRI GOSPODARSKI KATEGORIJI FINANČNIH NALOŽB .....	23
4.3.1 Opredelitev gospodarske kategorije in uporaba računovodskih usmeritev.....	23
4.3.2 Vpliv na poslovne in davčne izkaze.....	27
4.4 VPLIV ZDDPO-2 NA RAČUNOVODSKE USMERITVE PRI GOSPODARSKI KATEGORIJI ZALOGE.....	29
4.4.1 Opredelitev gospodarske kategorije in uporaba računovodskih usmeritev.....	29
4.4.2 Vpliv na poslovne in davčne izkaze.....	33
4.5 VPLIV ZDDPO-2 NA RAČUNOVODSKE USMERITVE PRI GOSPODARSKI KATEGORIJI TERJATEV .....	33
4.5.1 Opredelitev gospodarske kategorije in uporaba računovodskih usmeritev.....	33
4.5.2 Vpliv na poslovne in davčne izkaze.....	34
4.6 VPLIV ZDDPO-2 NA RAČUNOVODSKE USMERITVE PRI GOSPODARSKI KATEGORIJI NALOŽBENIH NEPREMIČNIN .....	36
4.6.1 Opredelitev gospodarske kategorije in uporaba računovodskih usmeritev.....	36
4.6.2 Vpliv na poslovne in davčne izkaze.....	36
4.7 VPLIV ZDDPO-2 NA RAČUNOVODSKE USMERITVE PRI AMORTIZIRANJU .....	38
4.7.1 Opredelitev amortiziranja in uporaba računovodskih usmeritev .....	38
4.7.2 Vpliv na poslovne in davčne izkaze.....	39
SKLEP.....	41
LITERATURA IN VIRI .....	43

## **KAZALO TABEL**

Tabela 1: Vpliv računovodskih usmeritev na prihodke .....	15
Tabela 2: Vpliv računovodskih usmeritev na odhodke.....	16
Tabela 3: Vpliv računovodskih usmeritev na davčno osnovo .....	17
Tabela 4: Računovodske usmeritve pri gospodarski kategoriji opredmetenih osnovnih sredstev	18
Tabela 5: Računovodske usmeritve pri gospodarski kategoriji neopredmetenih osnovnih sredstev.....	22
Tabela 6: Računovodske usmeritve pri gospodarski kategoriji zalog.....	29
Tabela 7: Računovodske usmeritve pri gospodarski usmeritvi terjatev .....	34
Tabela 8: Računovodske usmeritve pri gospodarski kategoriji naložbenih nepremičnin.....	36
Tabela 9: Računovodske usmeritve pri amortiziranju .....	38

## **KAZALO SLIK**

Slika 1: Izračun čistega poslovnega izida obračunskega obdobja .....	11
Slika 2: Zbirni prikaz obračuna davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2007 .....	14
Slika 3: Razvrščanje ter začetno pripoznavanje finančnih naložb in njihovo nadaljnje merjenje	24
Slika 4: Sestava polne lastne cene.....	30

## **KAZALO PRILOG**

Priloga 1: Metode merjenja opredmetenih osnovnih sredstev .....	1
Priloga 2: Metode začetnega računovodskega merjenja dokončanih proizvodov in nedokončane proizvodnje.....	5
Priloga 3: Metode zmanjševanja količin v zalogi .....	7
Priloga 4: Metode amortiziranja .....	9

## UVOD

Obdavčenje pomeni eno izmed pomembnih omejitev pri delovanju podjetij. Davek od dohodka neposredno znižuje poslovni izid podjetja, s čimer znižuje znesek za razdelitev vlagateljem kapitala in nove investicije ter dobičkonosnost podjetja, poleg tega pa ne ponuja nikakršnega neposrednega nadomestila. Zato je v interesu podjetij poslovoditi tako, da bodo davki kar se da nizki. To je seveda povsem upravičeno, saj nikomur ni treba plačati več davka, kot je predpisano z zakonom. Kot pravi tudi znani pravnik Learned Haud, so davki prisilne dajatve in ne prostovoljni prispevki, torej bi bilo zahtevati nekaj več v imenu morale preprosto nesprejemljivo.

Vendar podjetja pri svojem delovanju niso popolnoma samostojna. Pravila njihovega delovanja določajo Zakon o gospodarskih družbah (v nadaljevanju ZGD-1) in spremembe k ZGD-1. Zakon zahteva, da morajo podjetja voditi poslovne knjige in izdelati letna poročila po njegovih določbah ter ob upoštevanju Slovenskih računovodskih standardov (v nadaljevanju SRS) ali Mednarodnih standardov računovodskega poročanja (v nadaljevanju MSRP) ter računovodskih načel in splošnih računovodskih predpostavk. Računovodski standardi podajajo podrobnejša pravila računovodenja, ki jih morajo podjetja upoštevati ob pripravljanju svojih poslovnih izkazov. Na področju obdavčenja davčna pravila postavlja Zakon o davku od dohodka pravnih oseb (v nadaljevanju ZDDPO-2).

Kljub omejitvam, ki jih postavljata zakonodaja in računovodska stroka, računovodska pravila vedno vsebujejo določeno ohlapnost. Računovodski standardi v številnih primerih ponujajo široko paleto možnih rešitev, med katerimi lahko podjetje izbere svoje računovodske usmeritve. Podjetjem mora biti omogočeno, da zadostijo zahtevi po resnični in pošteni predstavitvi ter tako uporabijo tiste računovodske usmeritve, ki so glede na naravo poslovnega dogodka najustreznejše oziroma kar najbolje odsevajo dejansko stanje. Nasprotno so davčna pravila običajno vedno ožja od računovodskih, saj davčna zakonodaja običajno na takšne in drugačne načine omejuje možnosti različnih obravnav sestavin, ki vstopajo v davčni izkaz, saj hoče zagotoviti zanesljivo osnovo za odmero davka.

Obdavčenje in računovodstvo imata skupni cilj, to je v ustreznem izkazu opredeliti rezultate podjetja. Ker sta poslovni in davčni izkaz v Sloveniji tesno povezana, ima davčni izkaz pomemben vpliv na poslovni izkaz, in obratno. V diplomskem delu smo skušali prikazati, kako obdavčenje in davčna pravila, določena v ZDDPO-2, vplivajo na izbor računovodskih usmeritev podjetja.

V prvem poglavju smo opredelili računovodske usmeritve, to je od podjetja izbrane rešitve, ki jih lahko po pravilih računovodenja podjetja uporabijo pri sestavljanju svojih poslovnih izkazov. Predstavili smo tudi osnovne zahteve ZGD-1 in SRS, ki jih morajo podjetja upoštevati pri izboru in uporabi računovodskih usmeritev.

V drugem poglavju smo predstavili različne povezave poslovnih in davčnih izkazov oziroma računovodskih in davčnih pravil v svetu in Sloveniji, s čimer smo podali temelj, ki omogoča

vpliv poslovnega izkaza na davčni izkaz (in obratno), s tem pa tudi možnosti vpliva na višino davčne obveznosti.

V tretjem poglavju smo predstavili osnovne značilnosti ZDDPO-2 in obračuna davka, s katerim se davčna obveznost konkretizira.

V četrtem poglavju smo obravnavali pomembnejše računovodske usmeritve, ki jih skladno s SRS lahko izberejo in uporabijo podjetja, ter opredelili njihov vpliv na poslovne izkaze podjetja. Računovodskim smo dodali še davčna pravila in s tem opredelili možnosti zniževanja davčne osnove, ki so na voljo podjetjem ob upoštevanju postavljenih omejitev.

## **1 RAČUNOVODSKE USMERITVE**

### **1.1 OPREDELITEV RAČUNOVODSKIH USMERITEV**

SRS (2006) opredeljujejo računovodske usmeritve kot načela, dogovore, pravila in postopke, ki jih uporablja poslovodstvo pri pripravljanju in predstavljanju poslovnih izkazov. Lahko bi jih opredelili tudi kot trajnejše načine ravnanja in stalne načrtovalne odločitve, ki jih kot take določijo podjetja (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, Koželj & Odar, 2004, str. 56). Nanašajo se na vrednotenja gospodarskih kategorij, s čimer lahko bistveno vplivajo na računovodske izide, ki prikazujejo poslovno uspešnost ter premoženjski in finančni položaj podjetja (Koletnik & Kokotec - Novak, 1994, str. 18).

Kot posledica vpliva na poslovne izkaze pomenijo računovodske usmeritve podjetjem pomemben instrument uresničevanja njihovih politik in doseganja zastavljenih ciljev bilanciranja. Pri tem bi lahko kot cilj bilanciranja opredelili pripravo takšnih poslovnih izkazov, ki bodo zadovoljevali predvsem lastnike podjetij in zunanje uporabnike (Koletnik & Kokotec - Novak, 1994, str. 253–259). Vendar podjetja pri izbiri svojih računovodskih usmeritev niso popolnoma samostojna, saj morajo sestaviti letne poslovne izkaze v skladu z ZGD-1 in računovodskimi standardi, ki postavljajo osnovne smernice in okvir, v katerem lahko podjetja izbirajo med dovoljenimi računovodskimi usmeritvami. Sestavljanje temeljnih poslovnih izkazov po računovodskih načelih in standardih, državni in bilančni politiki bi lahko opredelili kot bilanciranje, bilančno politiko pa kot izbiro metod vrednotenja postavk v poslovnih izkazih, s katero zasledujemo cilje splošne poslovne politike podjetja (Vezjak, 2007, str. 6–7).

Temeljno podlago računovodskim usmeritvam predstavljajo računovodska načela, zapisana v Kodeksu računovodskih načel (1998). V uvodni opombi le-tega je v zapisano, da se računovodska načela sprejemajo tudi z namenom, »da se ustvari trajnejša podlaga za računovodske usmeritve v posamezni organizaciji.« Ker pa je ZGD-1 prepisal, da morajo podjetja voditi svoje poslovne knjige in sestavljati svoje poslovne izkaze po računovodskih standardih ter se SRS opirajo na računovodska načela, podana v Kodeksu računovodskih načel, bomo zahteve računovodske stroke v zvezi z računovodskimi usmeritvami predstavili z določili SRS.



## **1.2 ZGD-1 – Splošne zahteve v zvezi z računovodskimi usmeritvami**

ZGD-1 je temeljni zakon, ki določa pravila delovanja slovenskih podjetij. Z njim so zakonsko predpisana temeljna pravila računovodenja oziroma temeljna pravila, ki jih morajo podjetja upoštevati pri sestavljanju poslovnih izkazov (Turk et al., 2004, str. 480–481).

ZGD-1 za pojem računovodskih usmeritev uporablja izraz »metode vrednotenja postavk«, obravnava pa jih v 67. členu – »splošna pravila vrednotenja«. Skupaj z vplivom računovodskih usmeritev na poslovne izkaze moramo upoštevati tudi 61. člen ZGD-1 – »splošno pravilo«, ki se nanaša na letno poročilo ter s tem na poslovne izkaze in celotno računovodenje.

V 61. členu ZGD-1 (2006) je postavljena osnovna zahteva po resničnem prikazu premoženjsko-finančnega položaja in poslovnega izida podjetja ter prikazu vseh pomembnih informacij o njegovem poslovanju. Slednje v povezavi z računovodskimi usmeritvami pomeni, da morata izbor in uporaba le-teh omogočati, da bodo poslovni izkazi kar najbolj resnično odražali dejansko stanje (Turk et al., 2004, str. 480).

V 67. členu ZGD-1 (2006) so določena splošna pravila vrednotenja oziroma temeljne zahteve v povezavi z računovodskimi usmeritvami. Le-te so:

1. predpostavlja se nadaljevanje družbe kot delujočega podjetja;
2. računovodskih usmeritev brez utemeljenih razlogov ne smemo spreminjati iz poslovnega leta v poslovno leto (stalnost vrednotenja);
3. upoštevati je treba načelo previdnosti;
4. upoštevati je treba načelo poštene vrednosti;
5. odhodke in prihodke je treba upoštevati, ne glede na to, kdaj so bili plačani ali prejeti;
6. sestavine sredstev in obveznosti do virov sredstev je treba vrednotiti posamično;
7. začetni izkaz poslovnega leta se mora ujemati s končnim izkazom poslovnega leta.

## **1.3 SRS 2006 – Splošne zahteve v zvezi z računovodskimi usmeritvami**

SRS so strokovna pravila računovodenja, ki jih sprejme Slovenski inštitut za revizijo. V svoji osnovi podrobneje opredeljujejo pravila vodenja poslovnih knjig in sestavljanja poslovnih izkazov, določena z ZGD-1, ki tudi sicer uzakonja njihovo uporabo<sup>1</sup>.

SRS (2006) v 5. točki uvoda postavljajo zahtevo po resnični in pošteni predstavitvi kot osnovni zahtevi celotnega računovodenja. Kot temeljni računovodski predpostavki opredeljujejo upoštevande nastanka poslovnega dogodka in upoštevande časovne neomejenosti delovanja. Predpostavka upoštevande nastanka poslovnega dogodka določa, da je treba poslovne dogodke pripoznati, ko se pojavijo, in ne šele ob plačilu, ter o njih poročati v poslovnih izkazih obdobja, na katere se nanašajo. Predpostavka časovne neomejenosti delovanja določa, da je treba poslovne izkaze sestavljati tako, kot da bo podjetje nadaljevalo poslovanje v dogledni

---

<sup>1</sup> ZGD-1 (2006) nekatera podjetja obvezuje k uporabi MSRP, preostalim pa dovoljuje izbiro med računovodskima okviroma. Ker pa po zakonu SRS ne smejo biti v nasprotju z MSRP in ker SRS uporablja večina podjetij v Sloveniji, bomo računovodske usmeritve predstavili v skladu z domačim računovodskim okvirom.

prihodnosti in kot da nima niti namena niti potrebe, da bi ga povsem ustavilo ali pomembno skrčilo. Ker opisane predpostavke predstavljajo temelj celotnega računovodenja, jih moramo smiselno upoštevati tudi pri izboru, oblikovanju in uporabi računovodskih usmeritev.

V nadaljevanju 5. točke uvoda pa SRS (2006) izmed načel računovodenja izpostavljajo kakovostne značilnosti, na katere morajo biti podjetja posebej pozorna pri oblikovanju računovodskih usmeritev. Opredeljujejo jih predvsem kot razumljivost, ustreznost, zanesljivost in primerljivost. Pri tem razumljivost poslovnih izkazov pomeni, da uporabniki le-teh lahko razumejo postavke v njih, pri čemer se predpostavlja, da ima uporabnik zadostna znanja in v proučevanje vложи dovolj truda. Naslednja kakovostna značilnost – ustreznost poslovnih izkazov – pomeni, da morajo imeti postavke v njih ustrezne lastnosti, tj. da so zaželene, potrebne in koristne. Ob tem na ustreznost vplivata njihova vrsta in bistvenost. Bistvenost je odvisna od velikosti posamezne postavke ali napake, ocenjene v posameznih okoliščinah, oziroma opustitve ali napačne predstavitve posamezne postavke. Informacija se šteje kot ustrezna, če pomaga uporabnikom sprejemati oziroma popravljati ali potrjevati poslovne odločitve. Zanesljivost poslovnih izkazov določa, da postavke v poslovnih izkazih ne smejo vsebovati pomembnih napak in pristranskih stališč. Primerljivost zahteva, da je treba poslovne izkaze sestavljati tako, da je omogočena primerjava med postavkami v poslovnih izkazih istega podjetja za različna leta, pa tudi med različnimi podjetji. Da bi lahko zagotovili primerljivost poslovnih izkazov, moramo torej izbrane računovodske usmeritve uporabljati daljša obdobja in jih ne smemo spreminjati glede na trenutne koristi (Koželj, 2007, str. 11).

Kot posledica vpliva računovodskih usmeritev na poslovne izkaze in s tem na informacije, ki jih posredujejo zunanjim uporabnikom, SRS podajajo dodatna priporočila v standardu 30 – Računovodsko informiranje. Po njem naj bi izbira in uporaba računovodskih usmeritev temeljili na previdnosti, dajanju prednosti vsebini pred obliko in pomembnosti.

Izmed zahtev računovodskih standardov je zahteva po pomembnosti izjemnega pomena. Po njej morajo podjetja bilancirati tako, da najprej zadostijo zahtevi po pomembnosti oziroma v poslovne izkaze vključijo vse postavke, ki so za ocene ali odločitve dovolj pomembne. Ko je tej zahtevi zadoščeno, je treba zagotoviti, da je vsaka postavka kar čim bolj popolna znotraj svoje pomembnosti oziroma s svojimi kakovostnimi značilnostmi v kar največji možni meri zadosti preostalim zahtevam računovodskih standardov (Rutherford, 2000, str. 31).

Zahteve računovodskih standardov so si v veliko primerih nasprotujoče, tako na primer načelo resničnosti zahteva, da poslovni izkaz ne vsebuje skritih izgub ali skritih dobičkov, načelo previdnosti pa pravzaprav zahteva, da sredstva ovrednotimo nižje, obveznosti do virov sredstev pa višje in s tem oblikujemo skrite dobičke. Pri pripravljanju poslovnih izkazov ter tudi pri izboru in oblikovanju računovodskih usmeritev mora oseba, ki bilancira oziroma odloča, dobro presoditi, kaj je pri posamezni postavki dejansko pomembno, in upoštevati tista računovodska načela, ki so skladna s cilji bilanciranja. S tem bilanciranje postane umetnost in ne mehanska računsko operacija (Alexander & Nobes, 2001, str. 52).

## 1.4 IZBOR IN SPREMEMBE RAČUNOVODSKIH USMERITEV

Podjetje mora izbrati in uporabljati tiste računovodske usmeritve, ki temeljijo na splošno sprejetih računovodskih načelih in standardih. Če namreč računovodski standardi urejajo obravnavo določenega posla, poslovnega dogodka ali stanja, ga morajo podjetja obravnavati po določenih standardov. Če pa računovodski standardi predpisujejo nabor možnih rešitev oziroma računovodskih usmeritev, ki se lahko uporabijo pri obravnavi posameznega posla, poslovnega dogodka ali stanja, je podjetje obvezano izbrati eno izmed ponujenih rešitev. Vse izbrane računovodske usmeritve morajo zadostiti bistvenim zahtevam računovodskih standardov in ZGD-1 po zagotavljanju resničnega in poštenega prikaza oziroma dejanskega stanja. To velja tudi za vse tiste računovodske usmeritve, ki jih podjetja razvijejo sama, do česar pride, če računovodski standard, ki bi neposredno urejal določen posel, poslovni dogodek ali stanje, sploh ne obstaja.

Zahteve, ki jih postavljata zakonodajalec in računovodska stroka, v svojem bistvu težijo k temu, da bi izbrane računovodske usmeritve omogočile sestavitev takšnih poslovnih izkazov, ki bodo zagotavljali ustrezne in zanesljive informacije njihovim uporabnikom. »Če bi alternativnim računovodskim usmeritvam lahko dodelili točko za vsako vsebovano sestavino koristnosti, ki jo prispevajo h kakovosti informacije v posameznem primeru, naj bi podjetje glede na seštevek točk posamezne računovodske usmeritve izbralo tisto z najvišjim seštevkom.« (Statements of Financial Accounting Concepts 2003/2004 Edition, 2003, str. 42)

Vendar se oblikovalci strokovnih pravil računovodenja zavedajo, da že kot posledica prisotnosti subjektov pri bilanciranju ne moremo govoriti o absolutno objektivnem izboru računovodskih usmeritev. Izbor računovodske usmeritve je odvisen od presoje subjekta, ki mora ovrednotiti relativne prednosti alternativnih rešitev (Statements of Financial Accounting Concepts 2003/2004 Edition, 2003, str. 42). Če pa upoštevamo še različne motive podjetij pri sestavljanju poslovnih izkazov, ugotovimo, da je določeno poenotenje z vidika uporabnosti informacij, ki nam jih izkazi dajejo, nujno potrebno. Tako strokovna pravila računovodenja postavljajo omejitve, ki jih morajo podjetja upoštevati pri izbiri, oblikovanju in uporabi računovodskih usmeritev (Koletnik & Kokotec - Novak, 1994, str. 247). Ohlapnost računovodskih pravil pa na drugi strani daje podjetjem možnosti za uresničevanje njihovih politik in doseganje zastavljenih ciljev bilanciranja (Čokelc, 1998, str. 78).

SRS (2006) v 9. točki uvoda določajo, da lahko podjetja spremenijo računovodsko usmeritev, če tako zahtevajo računovodski standardi in stališča oziroma pojasnila. Računovodske usmeritve lahko podjetje spremeni le, če nove informacije ali novi dogodki narekujejo spremembo usmeritve zaradi zagotavljanja zanesljivejših in ustrežnejših informacij o njegovem poslovanju. Če računovodski standardi, stališča oziroma pojasnila ne določajo drugače, podjetje vedno uporabi novo računovodsko usmeritev za nazaj, to je kot da bi jo uporabljalo od vedno. Pri tem se preračunajo primerjalni zneski vsake vpletene sestavine kapitala (običajno preneseni poslovni izid) za predstavljeno primerjalno preteklo obdobje in tudi preostali primerjalni zneski, kot da bi se nova računovodska usmeritev uporabljala že od vsega začetka. Če je uporaba za nazaj neizvedljiva, mora podjetje to dejstvo razkriti ter uporabiti novo računovodsko usmeritev za

naprej, in sicer na začetku prvega obdobja, ko je to izvedljivo. Tudi sicer gre pri računovodskih usmeritvah za trajne načine ravnanja oziroma dolgoročne odločitve. Naj ponovimo, da ZGD-1 (2006) izrecno prepoveduje spremembo računovodske usmeritve, ki bi jo podjetje opravilo brez utemeljenega razloga.

SRS (2006) in ZGD-1 (2006) tudi določata, da morajo podjetja uporabljene računovodske usmeritve pojasniti v prilogah k poslovnim izkazom. Podjetje naj bi izbrane računovodske usmeritve zapisalo tudi v svojih notranjih predpisih – na primer pravilnik o računovodstvu – ter določilo odgovorne osebe, ki morajo vsaj enkrat letno presoditi njihovo ustreznost in doslednost njihove uporabe (Vezjak, 2007, str. 14).

Nabor računovodskih usmeritev, ki se lahko po SRS uporabijo pri posamezni gospodarski kategoriji, bomo podrobneje obravnavali v 4. delu diplomskega dela.

## **2 POVEZAVE POSLOVNEGA IN DAVČNEGA IZKAZA TER NJIHOVE POSLEDICE**

### **2.1 PODJETJE IN OBDAVČITEV**

»Obdavčitev podjetij predstavlja eno od pomembnih omejitev v delovanju podjetij. Davki so dejavniki, na katere podjetje ne more vplivati, toda obdavčitev bistveno vpliva na rezultate poslovanja.« (Milost & Milunovič, 2001, str. vii) Davek od dohodka oziroma dobička neposredno znižuje poslovni izid podjetja, s čimer znižuje znesek, ki je na razpolago za razdelitev vlagateljem kapitala in nove investicije ter vpliva na dobičkonosnost podjetja. Ker tako vpliva na temeljne cilje poslovanja podjetij, je le-tem v interesu čim bolj omejiti njegove negativne učinke in njegovo obravnavo vključiti v svojo poslovno politiko.

»Vsako podjetje ima svojo skupno poslovno politiko, kateri so podrejene politike temeljnih poslovnih funkcij, organizacijskih enot in strokovnih področij. Tako poznamo nabavno, proizvodno, prodajno, finančno in kadrovske politiko, nadalje računovodsko politiko, znotraj računovodstva pa še bilančno politiko. Vse te politike so torej sestavina skupne politike podjetja in pomembno vplivajo druga na drugo ter seveda na oblikovanje in uresničevanje poslovnih ciljev.« (Kokotec - Novak, 2008a, str. 1)

Računovodske usmeritve se v tej zvezi vključujejo kot instrument bilančne politike ter tako preko te pripomorejo k doseganju ciljev splošne in delnih politik podjetja. Bilančna politika zajema vse legalne ukrepe (tj. ukrepe znotraj omejitev standardov, zakonov), ki jih lahko podjetje med poslovnim letom in pri izdelavi zaključnih poslovnih izkazov uporabi pri vsebinskem in formalnem opredeljevanju poslovnih izkazov ter poročil (Koletnik & Kokotec - Novak, 1994, str. 248).

V povezavi z obdavčitvijo vodijo podjetja tudi davčno politiko, pri kateri gre za odločitve podjetja glede doseganja ciljev na področju obdavčevanja. Pri tem bi lahko kot cilj davčne politike opredelili kar največje zmanjšanje kvantitativnih sestavin, ki opredeljujejo davčno obremenitev, ob upoštevanju danih omejitev (Turk et al., 2004, str. 535). Po Wackerju podjetja

tako oblikujejo različne davčne strategije in taktike, med katere lahko ob upoštevanju omejitev davčne zakonodaje štejemo tudi uporabo različnih računovodskih usmeritev (Kokotec - Novak, 2008a, str. 1).

Davčna in bilančna politika sta tako lahko izjemno prepleteni. Obe prisostvujeta pri oblikovanju izkazov, ali davčnih ali poslovnih, sestavine le-teh pa so v mnogih primerih lahko v veliki soodvisnosti ali celo enake. Če dodamo še možnost uporabe istih instrumentov bilanciranja za uresničevanje ciljev obeh politik (pri čemer naj opozorimo, da morata biti izkaza v tem primeru ustrezno povezana – o tem več v nadaljevanju), ugotovimo, da je za doseganje ciljev splošne poslovne politike bistveno poznati vplive poslovnega izkaza na davčni izkaz, in obratno: davčnega izkaza na poslovni izkaz.

## **2.2 POVEZAVE POSLOVNEGA IN DAVČNEGA IZKAZA**

Davčni izkaz lahko opredelimo kot izkaz izida, ki je sestavljen po davčnih pravilih in je namenjen davčnim organom. Osnovni namen davčnega izkaza je, da v njem na podlagi davčne zakonodaje ugotovimo obdavčljivi poslovni izid, ki je osnova za obdavčitev (Milost & Milunovič, 2001, str. 108). Kot poslovni izkaz pa bi lahko opredelili vse tiste izkaze, ki jih podjetja sestavljajo na podlagi podjetniško-poslovne zakonodaje (Kokotec - Novak, 2008b, str. 1).

### **2.2.1 Povezave poslovnega in davčnega izkaza v svetu**

Raziskave povezav poslovnih in davčnih izkazov, ki so bile izvedene med državami članicami Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD), kažejo na to, da se v praksi tendenčno pojavljajo tri vrste povezav (The relationship between taxation and financial reporting, 1987, str. 9–11):

- **davčni izkaz ima velik vpliv na poslovni izkaz:** poslovni izkaz je sestavljen po računovodskih pravilih, vendar davčna zakonodaja prepoveduje kakršnokoli vknjižbo, ki bi bila v nasprotju z davčnimi pravili;
- **poslovni izkaz je sestavljen neodvisno od davčnega izkaza:** poslovni izkaz je sestavljen po računovodskih pravilih, davčni izkaz pa po davčnih; pri tem so računovodska in davčna pravila nepovezana (npr. Velika Britanija, Združene države Amerike);
- **poslovni izkaz je osnova davčnemu izkazu, pri čemer davčna pravila določajo, kako poslovni izkaz preuredimo v davčni izkaz:** poslovni izkaz je sestavljen po računovodskih pravilih, kasneje pa je kot tak izhodišče davčnemu izkazu (npr. Nemčija, Italija).

Kot posledica pomena povezanosti poslovnega in davčnega izkaza je bilo razvitih več teorij, ki z različnih zornih kotov pojasnjujejo problematiko stopnje povezanosti. Navajamo še ugotovitve Hoogendoorna (Klobučar, 2004, str. 26), ki v razmerju računovodstva in obdavčenja razlikuje med odvisno in neodvisno strukturo. Pri prvi poslovni izkazi temeljijo na davčnih pravilih ali pa je davčna osnova odvisna od izbranih računovodskih usmeritev, uporabljenih pri sestavljanju poslovnih izkazov. Pri tem navaja, da v obeh primerih težnja po zmanjšanju ali odložitvi davčne

obveznosti vodi k izkazovanju nižjega poslovnega izida pred obdavčitvijo. Avtor izmed 13 proučevanih evropskih držav v to skupino uvršča Belgijo, Finsko, Francijo, Nemčijo, Italijo in Švedsko. Pri neodvisni strukturi gre, nasprotno, za nepovezanost poslovnega in davčnega izkaza ter s tem uporabo različnih računovodskih usmeritev za računovodske in davčne namene. Ob upoštevanju dejstva, da o popolni neodvisnosti med izkazoma ne moremo govoriti, saj izkaza posredno vplivata drug na drugega, Hoogendoorn v to skupino uvršča Veliko Britanijo, Češko, Dansko, Irsko, Nizozemsko, Norveško in Poljsko.

### **2.2.2 Pomen stopnje povezanosti izkazov za njihove uporabnike**

Ker poslovni in davčni izkazi niso sami sebi namen, temveč so namenjeni njihovim uporabnikom, bomo pomen stopnje povezanosti izkazov predstavili z njihovega vidika. Pri tem bomo uporabnike izkazov razvrstili v tri glavne kategorije (podjetje, državo, preostale uporabnike in splošno javnost), stopnjo povezanosti izkazov pa opredelili ali kot zelo tesno ali nikakršno (kljub temu da popolne nepovezanosti izkazov v praksi ni zaslediti).

#### **Podjetje**

Podjetje je tisto, ki poslovne in davčne izkaze pripravi, pri tem pa pri bilanciranju zasleduje različne cilje (doseganje ustreznega čistega poslovnega izida, posredovanje ustreznih informacij uporabnikom poslovnih izkazov, vpliv na delitev poslovnega izida, minimizacija davčnih obveznosti). Pomen povezave bomo opredelili z vidika doseganja teh ciljev.

Pri tesni povezanosti davčnega in poslovnega izkaza obdavčljivi poslovni izid temelji na poslovnem izidu, izračunanem za poslovne namene (bodisi mu je enak bodisi računovodski poslovni izid prilagodimo na raven obdavčljivega poslovnega izida), posledično se bo način bilanciranja, uporabljen pri sestavitvi poslovnega izkaza, odrazil tudi v davčnem izkazu. Tako bo podjetje z izbiro vrste in velikosti bilančnih pozicij znotraj omejitev, ki jih je postavila računovodska stroka, oziroma z izkazovanjem prihodkov, odhodkov in poslovnega izida vodilo tudi davčno politiko. Obdavčitev poslovnega izida in davčna politika podjetja bosta tako v tesni soodvisnosti z bilančno politiko podjetja (Petkovič, 2003). V tej povezavi govorimo o davčno-bilančni politiki, ki jo teorija opredeljuje kot načrtovano koriščenje možnih različic vrednotenja in drugih oblik merjenja gospodarskih kategorij pri sestavljanju davčnega izkaza (Kokotec - Novak, 2008a, str. 7). Vendar po drugi strani zasledovanje davčnih ciljev lahko pomeni bistveno nasprotje preostalim ciljem poslovne politike podjetja, ki se uresničujejo skozi višino poslovnega izida. Da bi namreč kar najbolj znižali davčno obveznost, bi morali hkrati prikazati tudi nizek poslovni izid za poslovne namene. Podjetje ima torej ob tesni povezanosti davčnega in poslovnega izkaza za zadovoljevanje različnih ciljev na voljo en instrument, to je višino izkazanega poslovnega izida, na katerega lahko vpliva z uporabo računovodskih usmeritev in drugih metod bilanciranja.

Ob nepovezanosti poslovnega in davčnega izkaza bo obdavčljivi poslovni izid opredeljen neodvisno od poslovnega izida, izkazanega za poslovne namene, s tem pa bo podjetju onemogočeno, da bi z bilanciranjem znotraj poslovnih izkazov vodilo tudi svojo davčno politiko.

Kot posledica nepovezanosti davčnih in računovodskih pravil bo podjetje primorano voditi dvojno knjigovodstvo. Skladno pa bo podjetje lahko izbralo različne računovodske usmeritve za davčne in poslovne namene ter tako pri bilanciranju v poslovnih izkazih zasledovalo izključno svoje poslovne cilje.

## **Država**

Država je tista, ki obdavčitev poslovnega izida podjetij uzakonja. Posledično bomo na stopnjo povezanosti med izkazoma v primeru države gledali z vidika namenov države, da predpiše davčna pravila, ki so v večji ali manjši povezanosti z računovodskimi pravili. Država sicer z obdavčitvijo uresničuje dva glavna cilja: zagotavljanje prihodkov za opravljanje javnih služb in izvajanje svoje ekonomske politike (The relationship between taxation and financial reporting, 1987, str. 12).

Država predpiše za odmero davkov davčno osnovo, ki je v tesni povezavi s poslovnim izidom, izkazanim v poslovnih izkazih, iz več razlogov. Kot prvo zakonodajalcu tesna povezanost izkazov zagotavlja enakopravnost položaja z drugimi udeleženci pri delitvi poslovnega izida oziroma zagotavlja, da je osnova, v kateri je sam udeležen, tem bolj enakopravna osnovi, v kateri so udeleženi delničarji in družbeniki (Jerman & Odar, 2008, str. 126). S tem naj bi tudi obdavčenje temeljilo na dejanskih rezultatih delovanja podjetij. Nadalje olajša delo davčnim oblastem, saj jim ni treba oblikovati dodatnih davčnih pravil, in tudi davčnim inšpektorjem, za katere je preverba postavk v davčnem izkazu, ki je tesno povezan s poslovnim izkazom, bistveno lažja (The relationship between taxation and financial reporting, 1987, str. 21).

Nasprotno pa davčna zakonodaja uvaja davčna pravila, po katerih se obdavčljivi poslovni izid ugotavlja v neodvisnosti od poslovnega izida, izračunanega v poslovnih izkazih, predvsem zaradi dejstva, da takšna ureditev omogoča, da lahko podjetja sestavijo poslovne izkaze, ki ne bodo toliko davčno orientirani, temveč bodo skladno z računovodskimi pravili odražali resnično in pošteno sliko delovanja podjetja. Zakonodajalec postavlja davčna pravila, različna od računovodskih, predvsem pri postavkah, ki so po računovodskih pravilih lahko vrednotene na različne načine, in tako preprečuje morebitno preveč previdno vrednotenje le-teh. S tem zagotovi trdnejšo osnovo za odmero davka in večjo enakopravnost med zavezanci za davek (The relationship between taxation and financial reporting, 1987, str. 13–22).

## **Preostali uporabniki izkazov in splošna javnost**

Preostale uporabnike (kupci, dobavitelji itd.) in splošno javnost zanimajo predvsem poslovni izkazi oziroma v njih vključeni računovodski podatki, na podlagi katerih oblikujejo računovodske informacije. Vendar lahko stopnja povezanosti davčnega in poslovnega izkaza pomembno vpliva na uporabnost računovodskih podatkov.

Pri tesni povezanosti izkazov bo obdavčenje lahko bistveno vplivalo na računovodske podatke, ki jih bodo podjetja posredovala javnosti. Podjetja bodo namreč z namenom nižanja davčne obveznosti vodila davčno orientirano računovodstvo, s tem pa izbirala takšne računovodske usmeritve, ki bodo zadovoljevale cilje predvsem na področju obdavčitve, in ne računovodskih

usmeritev, ki bi omogočale kar najbolj resničen in pošten prikaz delovanja podjetja. Lahko bi rekli, da bodo računovodski podatki izrazito davčno obarvani (The relationship between taxation and financial reporting, 1987, str. 21). Preostali uporabniki in splošna javnost bodo tako morali pri oblikovanju informacij iz računovodskih podatkov poleg morebitnih namenov podjetja vplivati nanje – prejemnike informacij (ter drugih ciljev, ki jih podjetje uresničuje skozi poslovni izkaz) – upoštevati še davčne motive podjetja. Pri nepovezanosti izkazov pa bodo podjetja zagotavljala ustrežnejše računovodske informacije, saj bodo lahko izbirala svojim razmeram ustrezne računovodske usmeritve (The relationship between taxation and financial reporting, 1987, str. 21).

### **2.2.3 Povezava med poslovnim in davčnim izkazom v Sloveniji**

Temeljna poslovna izkaza, ki ju pripravljajo slovenska podjetja, sta bilanca stanja in izkaz poslovnega izida, kar je opredeljeno z ZGD-1, spremembami k ZGD-1 in podrobneje z računovodskimi standardi. Poleg omenjenih kot temeljna računovodska izkaza štejemo še izkaz denarnih tokov in izkaz gibanja kapitala, vendar je sestava le-teh obvezna le za nekatere oblike podjetij (Kokotec - Novak, 2008b, str. 3).

Pod izrazom davčni izkaz v Sloveniji razumemo obračun davka, ki ga podjetja sestavijo po ZDDPO-2 in Zakonu o davčnem postopku (ZDavP-2) (Kokotec - Novak, 2008b, str. 4).

Povezanost med davčnim in poslovnim izkazom v Sloveniji bi lahko uvrstili v tretjega izmed možnih razmerij, ki so bila zaznana v praksi (glej poglavje 2.2.1). Poslovni izkaz je v Sloveniji osnova davčnemu, pri čemer davčna pravila določajo, kako poslovni izkaz preuredimo v davčnega. To je določeno tudi v 3. točki 12. člena ZDDPO-2 (2006), ki pravi: »Če ta zakon ne določa drugače, se za ugotavljanje dobička priznajo prihodki in odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida oziroma letnem poročilu, ki ustreza izkazu poslovnega izida in prikazuje prihodke, odhodke in poslovni izid, na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenimi računovodskimi standardi.« Na ta način ugotovljena davčna osnova je zelo blizu ugotovljenemu poslovnemu izidu pred obdavčitvijo. Tudi ob predstavitvi ZDDPO-2 s strani Davčne uprave RS (Novi zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, 2006, str. 34) je bila tesna povezava izkazov izrecno poudarjena: »Pomembna novost je, da se pri določanju prihodkov in odhodkov za ugotavljanje davčne osnove v največji možni meri sledi prihodkom in odhodkom, izkazanim v poslovni bilanci.« Omeniti velja tudi, da je predhodni Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-1 (v veljavi od leta 2004 do sprejetja sedanjega ZDDPO-2) – kot novost uvedel možnost nastanka začasnih razlik, ki povzročajo odložene davke. To pa je značilno za nižjo povezanost med poslovnim in davčnim izkazom (Kokotec - Novak, 2008b, str. 4).

ZDDPO-2 s svojimi določbami povzroča dve vrsti razlik med poslovnim izidom pred obdavčitvijo in osnovo za davek: stalne inčasne. Pri tem se stalne razlike nanašajo na dokončno davčno nepriznane odhodke in trajno neobdavčljive prihodke. Slednji ne bodo vključeni v osnovo za davek ne v davčnem obdobju, ko se izkažejo v poslovnih izkazih, in tudi ne v kateremkoli drugem davčnem obdobju. Začasne razlike se nanašajo na začasno davčno



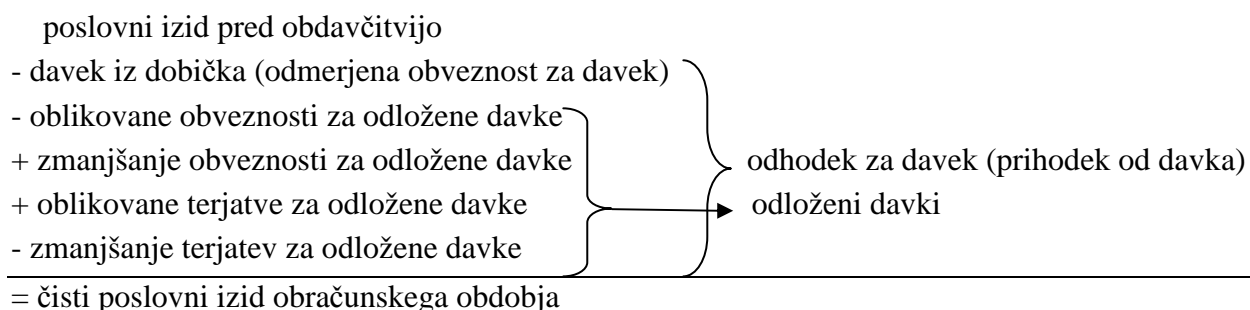
nepriznane zneske (prihodke, odhodke in druge razlike), ki se v osnovo za davek vključujejo v drugem časovnem obdobju kot v poslovne izkaze podjetja (Jermań & Odař, 2008, str. 309–310).

Ker so poslovni dogodki, katerih davčno priznavanje je odloženo na kasnejša obdobja, že pripoznani v poslovnih knjigah v postavkah sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov in odhodkov ter bodo imeli gotove davčne posledice v prihodnjih obdobjih, je s SRS postavljena zahteva po pripoznavanju odloženih davkov. Pripoznavamo jih za pomembne (bistvene) zneske z uporabo predpisane metode obveznosti po bilanci stanja, po kateri pripoznavamo odložene davke na temelju razlik med knjigovodskimi ter davčnimi vrednostmi sredstev<sup>2</sup> in davčnimi vrednostmi obveznosti<sup>3</sup>. S tem se odloženi davki ugotavljajo tudi pri postavkah, ki na tekoči poslovni izid sploh ne vplivajo. Odloženi davki se v poslovnih izkazih pripoznavajo kot zneski odloženih terjatev za davek ali zneski odloženih obveznosti za davek.

Terjatve za odloženi davek predstavljajo zneski davka, ki bodo podjetju povrnjeni v prihodnjih davčnih obdobjih (kot nižja plačila davka). Obveznosti za odloženi davek pa predstavljajo zneske davka, ki jih bo moralo podjetje v prihodnjih davčnih obdobjih poravnati. Na splošno velja, da se pripoznavajo na enak način kot poslovni dogodek, na katerega se nanašajo. Tako se odložene terjatve/obveznosti pripoznajo v izkazu poslovnega izida, če so povezane s poslovnimi dogodki, pripoznanimi v izkazu poslovnega izida (npr. amortizacija), in v kapitalu, če so povezane s poslovnimi dogodki, pripoznanimi v kapitalu (npr. prevrednotenje finančnih naložb, razpoložljivih za prodajo).

Odloženi davki, pripoznani v izkazu poslovnega izida, prilagajajo velikost odhodka za davek tekočega leta na višino, ki bi bila pripoznana, če bi bili vsi prihodki in odhodki (ki so sicer predmet začasnih razlik) tudi davčno priznani, s tem pa zagotavljajo, da sta poslovni izid pred obdavčitvijo in čisti poslovni izid v smiselnem sorazmerju. Lastniki ne morejo biti kaznovani z višjim odhodkom za davek, ker določeni poslovni odhodki niso davčno priznani, in tudi ne nagrajeni z nižjimi odhodki za davke zaradi uveljavljanja odhodkov iz prejšnjih obdobj (Mayr, Kamenšek, Potočnik & Petkovič, 2006). Zato podjetja ne bodo imela motivov za prilagajanje poslovnih izkazov. Sestavo odhodka za davek (prihodka od davka) in njegov vpliv na čisti poslovni izid prikazuje Slika 1.

*Slika 1: Izračun čistega poslovnega izida obračunskega obdobja*



*Vir: SRS 2006; Lastni prikaz.*

<sup>2</sup> Znesek, ki se bo pri obračunu davka odštel od vsake obdavčljive gospodarske koristi, ki bo pritekala v podjetje, kadar se z njo povrne knjigovodska vrednost sredstva.

<sup>3</sup> Knjigovodska vrednost obveznosti, zmanjšana za znesek, ki se bo odštel pri obračunu davka od te obveznosti v prihodnjih obdobjih.

Ker pa po določbah ZDDPO-2časne razlike nastajajo predvsem pri gospodarskih kategorijah, pri katerih je podjetjem omogočena izbira različnih računovodskih usmeritev, ter imajo odloženi davki velik vpliv na izbor in uporabo le-teh, je smiselno njihove vplive pojasniti nekoliko natančneje. Časne razlike bodo torej nastajale pri poslovnih dogodkih, katerih davčno (ne)priznavanje je urejeno z določbami ZDDPO-2 (priznavanje pod določenimi pogoji, v določenem odstotku itd.). Kot posledica teh omejitev bo na določeni točki višina davčne obveznosti postala fiksna (tj. ko obdavčljivi znesek, ki izhaja iz poslovnega dogodka, doseže davčno priznani znesek). Če bi podjetje za poslovne namene pripoznalo določen poslovni dogodek v znesku, ki se razlikuje od davčno priznanega (ga ali presega ali je po določbah ZDDPO-2 v celoti časno davčno nepriznan), pa bi bilo obvezano pripoznati odložene davke. Iz tega sledi, da bo podjetju z izbiro različnih računovodskih usmeritev obravnave poslovnih dogodkov, katerih davčno priznavanje ureja tudi ZDDPO-2, onemogočeno prekomerno zniževanje tekoče davčne obveznosti.

Vendar ima odlog davčnih obveznosti kljub navedenemu velik pomen za podjetja. Obveznost za davek podjetju pomeni izdatek, ki slabi plačilno sposobnost leta, v katerem mora obveznost poravnati, zato je podjetju v interesu njegovo plačilo odložiti na prihodnja obdobja. Denimo, da podjetje dosega izjemno visok poslovni izid, na podlagi katerega bi izračunalo visoko davčno obveznost. Da bi negativne učinke visokega poslovnega izida znižalo, bo izbralo tiste trajnejše usmeritve, s katerimi bo lahko odložilo davčne obveznosti na prihodnja obdobja. S tem bo izboljšalo tekočo plačilno sposobnost in zagotovilo dodatne vire financiranja (Petkovič, 2003). Vsak denarni znesek se v rokah dobrega gospodarja oplemeniti, odlog davka pa je praviloma brezobresten.

#### **2.2.4 Bilanciranje z namenom optimiranja davčnih obveznosti**

Ker sta torej po ZDDPO-2 davčna osnova in poslovni izid tesno povezana, bodo (skladno z ugotovitvami, ki smo jih navedli v poglavju 2.2.2) podjetja z ustreznim bilanciranjem znotraj poslovnih izkazov vplivala tudi na davčni izkaz in s tem na višino davčne obveznosti (Kokotec - Novak, 2008b, str. 3). Tako bomo v tej točki izhajali iz možnosti vpliva na višino poslovnega izida kot temelja, od katerega je odvisna višina davčne obveznosti.

Na vsebino in obliko poslovnih izkazov podjetja lahko vplivajo z instrumenti bilanciranja. Ranković (Koletnik & Kokotec - Novak, 1994, str. 254) razvršča instrumente bilanciranja v naslednje skupine:

- instrumente, ki so usmerjeni v oblikovanje izkaza poslovnega izida, in instrumente, usmerjene v oblikovanje bilance stanja;
- instrumenti, ki se sprejemajo pred dnevom bilanciranja in po njem;
- formalne in materialne (vsebinske) instrumente;
- instrumente, ki vplivajo na ugotavljanje in delitev poslovnega izida.

Na izkazan poslovni izid lahko torej vplivamo z uporabo različnih instrumentov pred tokom bilanciranja oziroma sestavljanja poslovnega izkaza in v toku le-tega. Največ jih podjetje uresniči med poslovnim letom, učinki le-teh so tudi največji, saj z njimi že med letom pripravimo pogoje za uresničitev zelenega prikaza gospodarskih kategorij v končnih poslovnih

izkazih (Koletnik & Kokotec - Novak, 1994, str. 254). Večino instrumentov, ki jih podjetje uporabi med letom, predstavljajo vsebinski instrumenti, v okviru katerih z različnimi bilančnimi odločitvami vplivamo na velikost izkazanega poslovnega izida (Kokotec - Novak, 2008a, str. 6). Ob bilanciranju oziroma sestavljanju končnih poslovnih izkazov pa se uporabijo predvsem formalni ukrepi oziroma instrumenti, s katerimi vplivamo na oblikovno stran poslovnih izkazov oziroma na strukturo, členitev, izkazovanje in poudarjanje bilančnih pozicij. Smiselno z namenom vpliva na višino poslovnega izida in s tem davčne obveznosti nas v diplomskem delu zanimajo predvsem vsebinski instrumenti, od katerih predstavlja najpomembnejši instrument prav vrednotenje gospodarskih kategorij oziroma uporaba različnih računovodskih usmeritev. Slednje pa bomo morali izbrati in uporabiti že med poslovnim letom ter ne šele ob dnevu bilanciranja.

Pomembno je poudariti, da minimiziranje davčnih obveznosti zahteva tudi minimiziranje poslovnega izida, izkazanega za poslovne namene, kar pa ni nujno skladno s preostalimi cilji podjetja. Doseganje ustrezne višine poslovnega izida je eden izmed glavnih ciljev podjetja, tako pa postane zasledovanje čim nižjega poslovnega izida (kot osnove za davek) absolutno neprimerna odločitev. To je tudi eno izmed tipičnih nasprotij, do katerega prihaja zlasti pri srednje velikih podjetjih. Podjetja si z davčnega vidika prizadevajo izkazati čim nižji poslovni izid, z vidika vlagateljev kapitala pa bi želela izkazati višji poslovni izid. Sicer pa se poleg navedenih ciljev skozi višino poslovnega izida uresničujejo tudi drugi delni cilji, ki so ravno tako lahko v nasprotujočem si odnosu do drugih ciljev podjetja – vključno s ciljem na področju obdavčitve. Podjetja morajo torej opredeliti hierarhijo ciljev in doseči kompromise med posameznimi cilji (Milost & Milunovič, 2001, str. 106). Šele po opredelitvi ciljne višine poslovnega izida, ki kaže ali tendenčno pozitivno ali tendenčno negativno sliko delovanja podjetja, se bo podjetje odločilo za ustrezno bilančno politiko, s katero bo zasledovalo zastavljene cilje (vključujoč davčne).

Lahko bi torej rekli, da pri bilanciranju iščemo tiste poti, ki so za podjetje tako z davčnega kot tudi poslovnega vidika najugodnejše. Sicer se izbira računovodskih usmeritev, ki omogoča doseganje ciljnega obdavčljivega poslovnega izida, v teoriji uvršča med metode davčnega načrtovanja. To je v teoriji opredeljeno kot legalno minimiziranje davčnih obveznosti ali odlaganje le-teh na prihodnja obdobja, ko bo plačilo obveznosti postalo neogibno. Drugo pomembnejšo metodo davčnega načrtovanja predstavlja vključevanje davčne presoje v poslovne odločitve podjetja (Meigs, Meigs, Bettner & Whittington, 1996, str. 813).

V praksi bo tako zelo težko minimizirati davčno obveznost, če ta cilj ni bil upoštevan predhodno že pri izdelavi poslovnega izkaza. Vsako odločitev na področju bilanciranja bi morala podjetja pretehtati tudi z davčnega vidika (Petkovič, 2003).

### **3 ZAKON O DAVKU OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB – ZDDPO-2**

ZDDPO-2 kot temeljna podlaga, ki uzakonja obračunavanje in obveznost plačevanja davka od dohodkov pravnih oseb, je bil sprejet kot eden izmed davčnih zakonov v sklopu obsežnejše reforme davčnega sistema v letu 2006 ter je v uporabi od 1. januarja 2007 (Jerman & Odar,

2008, str. 15–16). ZDDPO-2 je od osamosvojitve Slovenije dalje tretji zakon, ki ureja sistem plačevanja davka od dobička (dohodkov) pravnih oseb.

### 3.1 OBRAČUN DAVKA OD DOHODKA PRAVNIH OSEB za leto 2007

ZDDPO-2 v 68. členu določa splošno obveznost zavezanca, da sam pripravi obračun davka, v katerem na podlagi upoštevanja določil ZDDPO-2 in spremnih predpisov ugotovi davčno osnovo, uveljavlja oprostitve in olajšave, uporabi predpisano davčno stopnjo ter plača davek v predpisanem roku na predpisan vplačilni račun (Jerman & Odar, 2008, str. 466). Obračun davka za leto 2007 (zbirno) prikazuje Slika 2.

Slika 2: Zbirni prikaz obračuna davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2007

<b>+ prihodki, ugotovljeni po računovodskih predpisih</b>	}	<b>(3.1.1)</b>
- zmanjšanje prihodkov po zakonu		
+ povečanje prihodkov po zakonu	}	<b>(3.1.2)</b>
<b>- odhodki, ugotovljeni po računovodskih predpisih</b>		
+ zmanjšanje odhodkov po zakonu	}	<b>(3.1.3)</b>
- povečanje odhodkov po zakonu		
+/- sprememba davčne osnove zaradi prehoda na nov način računovodenja, pri spremembah računovodskih usmeritev, popravkih napak in prevrednotenjih		
+ povečanje davčne osnove (popravki olajšav in izvzem nekaterih drugih odhodkov)		
<hr/>		
= davčna osnova/davčna izguba		
- zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave		
<hr/>		
= osnova za davek x 23 % (davčna stopnja)		
= davek		
- odbitek tujega davka		
+/- sprememba davka zaradi sprememb odbitka tujega davka		
<hr/>		
= davčna obveznost		
- vplačane akontacije		
<hr/>		
= obveznost za doplačilo/preveč plačane akontacije		

Vir: Obračun davka od dohodkov pravnih oseb (obrazec DDPO); Lastni prikaz.

Kot je razvidno iz Slike 2, pri sestavi obračuna davka izhajamo iz prihodkov in odhodkov, ugotovljenih v izkazu poslovnega izida. Razliko med prihodki in odhodki v poslovnem izkazu predstavlja poslovni izid pred obdavčitvijo, ki je tako osnova, ki jo bo podjetje v obračunu davka prilagodilo na raven obdavčljivega poslovnega izida.

Ker so v poslovnem izidu pred obdavčitvijo vključeni vsi prihodki in odhodki, ki jih je podjetje pripoznalo v poslovnem letu, za katerega sestavlja obračun davka, bodo mednje vključeni tudi vsi prihodki in odhodki, nastali v povezavi z gospodarskimi kategorijami, pri katerih je podjetjem omogočena izbira različnih računovodskih usmeritev. Posledično bo lahko podjetje z izborom različnih računovodskih usmeritev vplivalo na višino postavke obračuna davka, v katero se vključujejo prihodki in odhodki iz uporabe računovodske usmeritve. Vendar ni nujno, da bodo ti prihodki in odhodki tudi davčno priznani. V obračunu davka pravila davčnega (ne)priznavanja

določa ZDDPO-2, ki uvaja številne prilagoditve, ki jih morajo podjetja izvesti pri ugotavljanju davčno priznanih zneskov. Mednje sodijo tudi prilagoditve postavk, pri katerih je podjetjem z računovodskimi standardi dana možnost izbire različnih računovodskih usmeritev. Z namenom zaščite davčne osnove pred njenim zniževanjem ZDDPO-2 davčno (ne)priznavanje obširneje ureja predvsem na odhodkovni strani obračuna davka.

V naslednjih podpoglavjih (glej oznake na Sliki 2) bomo prikazali, v katere postavke obračuna davka se vključujejo zneski, pripoznani ob uporabi računovodskih usmeritev. Pri tem bomo izmed poslovnih dogodkov, ki nastajajo v povezavi s posamezno gospodarsko kategorijo, izpostavili le tiste, katerih obravnavo ureja posamezna računovodska usmeritev. Nadalje bomo navedli morebitne prilagoditve slednjih na raven davčno priznanih.

### 3.1.1 Vpliv uporabe računovodskih usmeritev na davčno priznane prihodke

V postavko obračuna davka »**prihodki, ugotovljeni po računovodskih predpisih**« bo podjetje vključilo vse prihodke, ki jih je pripoznalo v obdobju, za katerega sestavlja obračun davka. Na višino le-teh lahko pri gospodarskih kategorijah finančnih naložb in naložbenih nepremičnin vpliva tudi z uporabo ustrezne računovodske usmeritve. Vrsto računovodske usmeritve, ki pri posamezni gospodarski kategoriji omogoča vpliv na višino prihodkov, in način njenega vpliva prikazuje Tabela 1.

*Tabela 1: Vpliv računovodskih usmeritev na prihodke*

Gospodarska kategorija	Računovodska usmeritev	Poslovni dogodek, ki povečuje prihodke
Finančne naložbe (4.3)	Razvrstitev finančnih naložb med finančne naložbe izmerjene po pošteni vrednosti prek poslovnega izida	Prevrednotenje na višjo pošteno vrednost
Naložbene nepremičnine (4.6)	Model poštene vrednosti	Prevrednotenje na višjo pošteno vrednost

*Vir: SRS 2006; Lastni prikaz.*

ZDDPO-2 davčno priznava vse prihodke, nastale ob uporabi navedenih računovodskih usmeritev prevrednotovanja in merjenja gospodarskih kategorij finančnih naložb in naložbenih nepremičnin. Zato bo ob uporabi računovodske usmeritve in hkratnem nastanku poslovnega dogodka, ob katerem pripoznavamo prihodke, davčna osnova večja za celoten znesek v izkazu poslovnega izida pripoznanih prihodkov.

### 3.1.2 Vpliv uporabe računovodskih usmeritev na davčno priznane odhodke

V postavko obračuna davka »**odhodki, ugotovljeni po računovodskih predpisih**« bo podjetje vključilo vse odhodke, ki jih je pripoznalo v obdobju, za katerega sestavlja obračun davka. Na višino le-teh lahko pri gospodarskih kategorijah opredmetenih in neopredmetenih osnovnih sredstev, finančnih naložb, zalog, terjatev ter naložbenih nepremičnin vpliva tudi z uporabo ustrezne računovodske usmeritve. Vrsto računovodske usmeritve, ki pri posamezni gospodarski kategoriji omogoča vpliv na višino odhodkov, in način njenega vpliva prikazuje Tabela 2.

Tabela 2: Vpliv računovodskih usmeritev na odhodke

Gospodarska kategorija	Računovodska usmeritev	Poslovni dogodek, ki povečuje odhodke
Opredmetena osnovna sredstva (4.1) in neopredmetena osnovna sredstva (4.2)	Model nabavne vrednosti	Oslabitev
	Model prevrednotenja	Oslabitev, prevrednotenje na nižjo pošteno vrednost, pripoznano v izkazu poslovnega izida (če je bilo sredstvo predhodno okrepljeno, se najprej zmanjša presežek iz prevrednotenja do velikosti stanja v dobro pri istem sredstvu, razlika pa se pripozna v izkazu poslovnega izida kot odhodek)
Finančne naložbe (4.3)	Razvrstitev finančnih naložb med finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo, finančne naložbe v posojila ali med za prodajo razpoložljiva finančna sredstva	Oslabitev, ki je kot odhodek pripoznana v izkazu poslovnega izida (izmed za prodajo razpoložljivih finančnih sredstev, ki se merijo po poštenu vrednosti skozi kapital, se znesek oslabitve najprej poračuna s presežkom iz prevrednotenja)
	Razvrstitev finančnih naložb med finančne naložbe, izmerjene po poštenu vrednosti prek poslovnega izida	Prevrednotenje na nižjo pošteno vrednost
Zaloge (4.4)	Vse računovodske usmeritve začetnega računovodskega merjenja in zmanjševanja količin v zalogi	Poslovni dogodki, ki pri gospodarski kategoriji zalog povečujejo stroške/odhodke
Terjatve (4.5)	Obe računovodski usmeritvi oslabitve terjatev	Oslabitev
Naložbene nepremičnine (4.6)	Model nabavne vrednosti	Oslabitev
	Model poštene vrednosti	Prevrednotenje na nižjo pošteno vrednost
Amortizirljiva sredstva (4.7)	Vse metode amortiziranja	Amortiziranje

Vir: SRS 2006; Lastni prikaz.

Kot je razvidno iz Tabele 2, ima podjetje ob uporabi računovodskih usmeritev precejšnje možnosti vpliva na višino odhodkov, ki se vključujejo v to postavko obračuna davka. Vendar je njihov dejanski vpliv na višino davčne osnove odvisen od tega, ali so ti odhodki tudi davčno priznani. Davčno priznane odhodke bomo v obračunu davka ugotovili s prilagoditvami odhodkov (zmanjšanja in povečanja), ki jih določa ZDDPO-2.

Odhodke, pripoznane ob uporabi navedenih računovodskih usmeritev, bo moralo podjetje zmanjšati za vse odhodke, ki v tekočem davčnem obdobju niso davčno priznani. Mednje sodijo zneski odhodkov iz oslabitve terjatev in stroškov amortizacije, ki presegajo davčno priznane, ter celoten znesek prevrednotovalnih finančnih odhodkov iz oslabitve finančnih naložb, razvrščenih med finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo, finančne naložbe v posojila ali med za prodajo razpoložljiva finančna sredstva. V povezavi z amortizirljivimi sredstvi odhodke zmanjšamo tudi v primeru, da v letu prodamo ali drugače odtujimo sredstvo, ki za poslovne namene ni bilo dokončno zamortizirano, in sicer za znesek razlike med amortizacijo, obračunano za davčne namene, ter amortizacijo, obračunano za poslovne namene (če je amortizacija za

davčne namene presegala amortizacijo za poslovne namene). Nadalje tudi za znesek amortizacije, ki jo za poslovne namene obračunavamo pri opredmetenih osnovnih sredstvih, katerih nabavna vrednost je bila za davčne namene odpisana in davčno priznana.

Odhodke, pripoznane ob uporabi navedenih računovodskih usmeritev, bo podjetje povečalo za odhodke, ki predhodno niso bili davčno priznani, v davčnem obdobju pa je nastal poslovni dogodek, ki omogoča njihovo davčno priznavanje. Mednje sodijo zneski predhodno davčno nepriznanih odhodkov iz prevrednotenja terjatev (če je bila terjatev v letu iz utemeljenih razlogov odpisana) ter finančnih naložb, razen tistih, ki se merijo po pošteni vrednosti prek poslovnega izida (če je bila finančna naložba v letu prodana ali drugače odtujena). V povezavi z amortizirljivimi sredstvi bomo odhodke povečali še za odpis do celotne nabavne vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev ob prenosu v uporabo, predhodno davčno nepriznana amortizacija (če je podjetje za poslovne namene obračunavalo amortizacijo po višjih stopnjah od davčno priznanih; v tekočem davčnem obdobju pa amortizacija za poslovne namene bodisi ne dosega davčno priznane amortizacije bodisi se za poslovne namene ne obračunava več). Podjetje bo odhodke povečalo tudi ob prodaji ali drugačni odtujitvi sredstva pred dokončno obračunano amortizacijo davčne vrednosti sredstva, in sicer za znesek amortizacije, ki je presegal davčno priznani znesek in tako predhodno ni bil davčno priznan.

### 3.1.3 Vpliv uporabe računovodskih usmeritev na postavko sprememb davčne osnove

Spremembe davčne osnove se nanašajo na spremembe v prenesenem poslovnem izidu, katerih narava je po ZDDPO-2 obdavčena. Na to postavko bo podjetje lahko vplivalo z uporabo ustrezne računovodske usmeritve merjenja opredmetenih in neopredmetenih sredstev. Vrsto računovodske usmeritve in način njenega vpliva na davčno osnovo prikazuje Tabela 3.

Tabela 3: Vpliv računovodskih usmeritev na davčno osnovo

Gospodarska kategorija	Računovodska usmeritev	Poslovni dogodek, ki povečuje davčno osnovo
Opredmetena osnovna sredstva (4.1) in neopredmetena osnovna sredstva (4.2)	Model prevrednotenja	Prenos presežka iz prevrednotenja (oblikovan kot predhodno povečanje knjigovodske vrednosti na višjo pošteno vrednost) na preneseni poslovni izid

Vir: SRS 2006; Lastni prikaz.

Prenos presežka iz prevrednotenja, ki se vključuje v tej postavki obračuna davka, je že ob njegovi vključitvi prilagojen na davčno priznani znesek in se tako lahko razlikuje od zneska prenosa presežka, ki ga je podjetje pripoznalo v svojih poslovnih izkazih (več o davčnem priznavanju prevrednotenja opredmetenih in neopredmetenih sredstev na višje vrednosti pišemo v poglavjih 4.1.2 in 4.2.2).

## 4 VPLIV ZDDPO-2 NA RAČUNOVODSKE USMERITVE

V poglavju bomo po posameznih gospodarskih kategorijah obravnavali pomembnejše računovodske usmeritve, ki jih izmed s standardi dovoljenih rešitev lahko izberejo in uporabljajo

podjetja. Pri tem bomo najprej opredelili gospodarsko kategorijo in opisali uporabo posamezne računovodske usmeritve. Potem bomo opredelili vpliv uporabe posamezne računovodske usmeritve na poslovne izkaze podjetja, podali določila ZDDPO-2 v zvezi z obravnavano gospodarsko kategorijo ter pojasnili, na kakšen način določila ZDDPO-2 in obdavčitev vplivajo na izbor računovodske usmeritve.

Kot smo ugotovili v predhodnih poglavjih, podjetja skozi višino poslovnega izida zasledujejo različne cilje, s čimer ciljne višine poslovnega izida kot osnove za davek v realnosti ne moremo enačiti z minimalno možno. Podjetja bodo namreč z ustrezno bilančno politiko oziroma izbiro računovodskih usmeritev zasledovala tisto višino poslovnega izida, ki bo za podjetje tako z davčnega kot tudi poslovnega vidika najugodnejša. Kljub temu bomo v tem poglavju skušali opredeliti možnosti, s katerimi bi lahko uresničili predvsem cilje na področju obdavčitve.

## **4.1 VPLIV ZDDPO-2 NA RAČUNOVODSKE USMERITVE PRI GOSPODARSKI KATEGORIJI OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV**

### **4.1.1 Opredelitev gospodarske kategorije in uporaba računovodskih usmeritev**

SRS 1.1. (2006) definira opredmetena osnovna sredstva kot sredstva v lasti ali finančnem najemu, ki se uporabljajo pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oziroma dajanju v najem ali za pisarniške namene ter se bodo po pričakovanjih uporabljala v več kot enem obračunskem obdobju. Mednje sodijo zemljišča, zgradbe, proizvodna oprema, druga oprema in biološka sredstva.

Pri gospodarski kategoriji opredmetenih osnovnih sredstev sta podjetjem s SRS dovoljena izbor in uporaba računovodske usmeritve merjenja opredmetenih osnovnih sredstev po njihovem pripoznanju. Nabor s standardi dovoljenih računovodskih usmeritev prikazuje Tabela 4. Izbrano računovodsko usmeritev mora podjetje uporabljati za celotno skupino opredmetenih osnovnih sredstev.

*Tabela 4: Računovodske usmeritve pri gospodarski kategoriji opredmetenih osnovnih sredstev*

<b>RAČUNOVODSKA USMERITEV pri:</b>	<b>Gospodarski kategoriji: OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA</b>
Merjenju po pripoznanju:	- model nabavne vrednosti - model prevrednotenja

*Vir: SRS 2006; Lastni prikaz.*

Po SRS 1.25. (2006) je prevrednotenje opredmetenih sredstev opredeljeno kot:

- sprememba knjigovodske vrednosti zaradi uporabe modela prevrednotenja (povečanje ali zmanjšanje knjigovodske vrednosti na pošteno vrednost);
- zmanjšanje knjigovodske vrednosti zaradi oslabitve vrednosti, ne glede na izbrani model merjenja, ko knjigovodska vrednost presega nadomestljivo vrednost.



## Model nabavne vrednosti<sup>4</sup>

Po modelu nabavne vrednosti se opredmeteno osnovno sredstvo po začetnem pripoznanju amortizira in slabi, če knjigovodska vrednost sredstva presega njegovo nadomestljivo vrednost. Le-ta je opredeljena kot poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje ali vrednost pri uporabi<sup>5</sup>, odvisno od tega, katera je večja. Izguba zaradi oslabitve se izkaže kot zmanjšanje knjigovodske vrednosti na nadomestljivo vrednost in povečanje prevrednotovalnih poslovnih odhodkov. Po pripoznanju izgube zaradi oslabitve mora podjetje prilagoditi amortiziranje sredstva v prihodnjih letih, tako da se izteče v predvideni dobi koristnosti. Če pride do kasnejše razveljavitve izgube zaradi oslabitve, se poveča knjigovodska vrednost sredstva na nadomestljivo vrednost; povečajo se tudi prevrednotovalni poslovni prihodki. Povečanje knjigovodske vrednosti pa ne sme presegati knjigovodske vrednosti, ki bi bila ugotovljena, če predhodna izguba zaradi oslabitve ne bi bila pripoznana.

## Model prevrednotenja<sup>6</sup>

Po modelu prevrednotenja se opredmeteno osnovno sredstvo po začetnem pripoznanju prevrednoti na pošteno vrednost<sup>7</sup>, amortizira in slabi. Pri uporabi modela prevrednotenja se opredmeteno osnovno sredstvo prevrednoti na pošteno vrednost na podlagi tržne vrednosti, ki jo običajno ugotavljajo pooblaščen ocenjevalci vrednosti. Ni nujno, da se na pošteno vrednost prevrednotijo vsa opredmetena osnovna sredstva, če pa se kako opredmeteno osnovno sredstvo prevrednoti, se morajo prevrednotiti še vsa druga sredstva iste skupine. Pogostost prevrednotenja je odvisna od gibanja poštene vrednosti posameznih opredmetenih osnovnih sredstev (Hieng, Koželj, Odar & Zupančič, 2007, str. 65–66).

SRS 1.28. (2006) določa dva načina prevrednotenja knjigovodske vrednosti na pošteno vrednost:

- amortizacijski popravek vrednosti prevrednotimo sorazmerno s spremembo nabavne oziroma prevrednotene nabavne vrednosti sredstva, tako da je knjigovodska vrednost sredstva po prevrednotenju enaka novi pošteni vrednosti;
- amortizacijski popravek vrednosti izločimo v breme nabavne oziroma prevrednotene nabavne vrednosti sredstva in čisti znesek prevrednotimo na novo pošteno vrednost.

Izbrani način knjiženja vpliva na višino amortizacijske osnove in s tem na amortizacijsko stopnjo. V prvem primeru se po prevrednotenju knjigovodske vrednosti na pošteno vrednost amortizacijska stopnja (ob nespremenjeni dobi koristnosti) praviloma ne spremeni. Pri knjiženju po drugi različici pa le-ta zahteva povečanje amortizacijske stopnje (ob uporabi enakomernega časovnega amortiziranja) (Zupančič, 2006, str. 50). Če bi nova amortizacijska stopnja presegla predpisano z ZDDPO-2, presežni znesek amortizacije (začasno) davčno ne bo priznan (podrobneje o davčnem priznavanju amortizacije glej 4.7.2).

<sup>4</sup> Glej Prilogo 1 (Primer 1a, Primer 2a).

<sup>5</sup> »Vrednost pri uporabi je sedanja vrednost prihodnjih denarnih tokov, ki bodo izhajali iz sredstva ali denar ustvarjajoče enote.« (SRS1, 2006)

<sup>6</sup> Glej Prilogo 1 (Primer 1b, Primer 2b).

<sup>7</sup> »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 obveščanima in voljnima strankama v poslu, v katerem sta medsebojno neodvisni in enakopravni.« (SRS 1, 2006)

Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev na pošteno vrednost se opravi zaradi povečanja ali zmanjšanja knjigovodske vrednosti. **Povečanje knjigovodske vrednosti sredstva** zaradi prevrednotenja pripoznamo neposredno v kapitalu kot presežek iz prevrednotenja. V izkazu poslovnega izida pa le izjemoma, to je če se s povečanjem knjigovodske vrednosti odpravi zmanjšanje iz prevrednotenja istega sredstva, ki je bilo pripoznano v poslovnem izidu. Pripoznanje povečanja vrednosti sredstva v kapitalu in ne v izkazu poslovnega izida lahko utemeljimo z dejstvom, da pri okrejitvi po modelu prevrednotenja ne gre za dobiček iz poslovanja, temveč za dobiček kot posledico zunanjih dejavnikov (Jerman & Odar, 2008, str. 141). S povečanjem vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva moramo prilagoditi amortiziranje sredstva v prihodnjih letih, tako da se izteče v predvideni dobi koristnosti. Presežni znesek poštene vrednosti nad knjigovodsko vrednostjo se bo tako poračunal z višjimi stroški amortizacije v dobi koristnosti opredmetenega osnovnega sredstva. Presežek iz prevrednotenja opredmetenega osnovnega sredstva pa podjetje bodisi:

- prenese na preneseni poslovni izid, ko je pripoznanje sredstva odpravljeno, bodisi
- prenaša na preneseni poslovni izid postopoma v zneskih, ki so enaki razliki med amortizacijo na podlagi prevrednotene nabavne vrednosti in amortizacijo na podlagi izvirne nabavne vrednosti.

**Zmanjšanje knjigovodske vrednosti** bremeni oblikovani presežek iz prevrednotenja (če je bilo sredstvo predhodno okrepljeno) do velikosti stanja v dobro pri istem sredstvu, morebitna razlika se pripozna v poslovnem izidu kot prevrednotovalni poslovni odhodek.

#### 4.1.2 Vpliv na poslovne in davčne izkaze

Različice modelov merjenja opredmetenih osnovnih sredstev se med seboj razlikujejo glede na vpliv, ki ga imajo na poslovni izid in bilanco stanja v dobi koristnosti opredmetenega osnovnega sredstva. Glede na model nabavne vrednosti bosta imeli različici modela prevrednotenja (postopni prenos presežka iz prevrednotenja na preneseni poslovni izid; prenos presežka ob odpravi pripoznanja) naslednje učinke:

**1. Vpliv na poslovni izid:** Med dobo koristnosti opredmetenega osnovnega sredstva bo ob uporabi modela prevrednotenja (v odvisnosti od prevrednotovanja) prihajalo do večjih nihanj poslovnega izida, pa tudi bilančnega dobička. Pri okrejitvi sredstva bo morale podjetje prilagoditi (povečati) strošek amortizacije v preostali dobi koristnosti sredstva, s čimer bo poslovni izid prihodnjih obdobj nižji. Če se presežek iz prevrednotenja prenaša na preneseni poslovni izid postopoma, bo podjetje v letu izkazalo enak bilančni dobiček kot pri modelu nabavne vrednosti, saj se bo nižji poslovni izid kompenziral z višjim prenesenim poslovnim izidom. Če pa se podjetje odloči prenesti presežek iz prevrednotenja na preneseni poslovni izid v letu odtujitve sredstva, bo po letih izkazovalo tako nižji poslovni izid kot tudi nižji bilančni dobiček. Bilančni dobiček bo primerno večji v letu prenosa presežka. Pri kasnejši oslabitvi sredstva pa bosta imeli različici ravno nasproten učinek, ob uporabi modela prevrednotenja s prenosom presežka iz prevrednotenja ob odpravi bo le-ta (če je oblikovan) blažil vpliv na znižanje poslovnega izida poslovnega leta.

**2. Vpliv na bilanco stanja:** Kot posledica možnosti okrepitve sredstva na višjo vrednost bo model prevrednotenja ob okrepitvi povzročil povečanje kapitala (povečanje presežka iz prevrednotenja) in bilančne vsote. Spremenilo se bo tudi razmerje med dolgom in kapitalom.

### **Določila ZDDPO-2**

Odhodki iz prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev se po ZDDPO-2 (2006) priznajo v zneskih, ki so pripoznani na podlagi računovodskih standardov, prevrednotenje na višjo vrednost pa ZDDPO-2 obravnava v 15. členu. V njem je določeno, da davčno osnovo povečuje tudi prenos presežka iz prevrednotenja na preneseni poslovni izid, ne glede na to, da za te zneske prihodki v poslovnih izkazih niso pripoznani. Ker prenos presežka iz prevrednotenja na preneseni poslovni izid vsebinsko pomeni dobiček, saj povečuje postavko bilančnega dobička, ki si ga delničarji in družbeniki lahko razdelijo, je obdavčitev le-tega tudi logična (Jerman & Odar, 2008, str. 141). Presežek iz prevrednotenja se za davčne namene prenaša na preneseni poslovni izid in v davčno osnovo pri sredstvih, ki se amortizirajo, sorazmerno z obračunano amortizacijo od prevrednotenega dela sredstva.

### **Vpliv ZDDPO-2 na izbor računovodske usmeritve**

ZDDPO-2 z zahtevo po povečanju davčne osnove za del presežka iz prevrednotenja (sorazmerno z obračunano amortizacijo) preprečuje davčne ugodnosti, ki bi jih zavezanec imel, če bi se odločil presežek iz prevrednotenja (pripoznan kot posledica predhodne okrepitve sredstva) prenesti na preneseni poslovni izid ob odtujitvi sredstva. Zavezanec si za poslovne namene lahko izbere kateregakoli izmed modelov merjenja opredmetenih osnovnih sredstev, vendar izbira modela ne bo imela vpliva na davčno osnovo oziroma bo davčno nevtralna (Jerman & Odar, 2008, str. 142). Skladno z ugotovitvami, podjetja ne bodo imela davčnih motivov pri izbiri računovodske usmeritve merjenja opredmetenih osnovnih sredstev.

SRS 1 daje prednost modelu nabavne vrednosti, saj so opredmetena osnovna sredstva namenjena ustvarjanju proizvodov in opravljanju storitev, zato je praviloma pomembnejša vrednost sredstev pri uporabi kot pa tržna vrednost, ki je podlaga za ugotavljanje poštene vrednosti pri modelu prevrednotenja (Hieng et al., 2007, str. 61).

Po modelu prevrednotenja bodo po večini vrednotena opredmetena osnovna sredstva, na katerih vrednost vplivajo zunanji dejavniki. Tako bo model uporabljen predvsem za zemljišča in zgradbe, le izjemoma tudi za opremo (Jerman & Odar, 2008, str. 139).

Podjetja bi bila lahko motivirana za izbor modela prevrednotenja iz razloga, da bodo imela osnovna sredstva izkazana realno in ker morebitna okrepitev sredstva omogoča povečanje kapitala. Oboje lahko pripomore v primeru, da podjetje namerava najeti posojilo (Mayr et al., 2006).

## 4.2 VPLIV ZDDPO-2 NA RAČUNOVODSKE USMERITVE PRI GOSPODARSKI KATEGORIJI NEOPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV

### 4.2.1 Opredelitev gospodarske kategorije in uporaba računovodskih usmeritev

SRS 2 (2006) opredeljuje neopredmetena sredstva kot razpoznavna nedenarna sredstva, ki praviloma fizično ne obstajajo. Praviloma se pojavljajo kot dolgoročna sredstva, zajemajo pa dolgoročno odložene stroške razvijanja, usredstvene stroške naložb v tuja opredmetena sredstva, naložbe v pridobljene pravice do industrijske lastnine in druge pravice ter v dobro ime prevzetega podjetja. Neopredmetena osnovna sredstva so tista, ki soustvarjajo poslovne zmogljivosti in niso zgolj postavke dolgoročnih časovnih razmejitev stroškov. Skladno s standardom jih razvrščamo na neopredmetena sredstva s končnimi dobami koristnosti in na neopredmetena sredstva z nedoločenimi dobami koristnosti.

Pri gospodarski kategoriji neopredmetenih osnovnih sredstev je podjetjem s SRS omogočena izbira in uporaba ene izmed dovoljenih računovodskih usmeritev merjenja neopredmetenih osnovnih sredstev po njihovem pripoznanju. Nabor s standardi dovoljenih računovodskih usmeritev prikazuje Tabela 5.

*Tabela 5: Računovodske usmeritve pri gospodarski kategoriji neopredmetenih osnovnih sredstev*

<b>RAČUNOVODSKA USMERITEV pri:</b>	<b>Gospodarski kategoriji: NEOPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA</b>
Merjenju po pripoznanju:	<ul style="list-style-type: none"><li>- model nabavne vrednosti</li><li>- model prevrednotenja</li></ul>

*Vir: SRS 2006; Lastni prikaz.*

Računovodski usmeritvi merjenja neopredmetenih osnovnih sredstev smo podrobneje predstavili pri opredmetenih osnovnih sredstvih. Poudariti pa velja, da se ob uporabi modela nabavne vrednosti lahko amortizirajo le neopredmetena sredstva s končnimi dobami koristnosti in da izgub zaradi oslabitve dobrega imena ne moremo razveljaviti. Model prevrednotenja lahko pri neopredmetenih osnovnih sredstvih uporabimo le, če zanje obstaja delujoči trg. Po SRS 2.30. (2006) je prevrednotovanje po tem modelu treba opravljati redno, tako da se na dan bilance stanja knjigovodska vrednost neopredmetenih osnovnih sredstev ne razlikuje bistveno od njihove poštene vrednosti. Če pa se posamezno neopredmeteno sredstvo prevrednoti po modelu prevrednotenja, se morajo tudi vsa druga neopredmetena sredstva v njegovi skupini obračunati po tem modelu, razen če zanje ne obstaja delujoči trg.

### 4.2.2 Vpliv na poslovne in davčne izkaze

Vpliv uporabe posameznega modela merjenja na poslovne izkaze podjetja je skladen z opisanim pri gospodarski kategoriji opredmetenih osnovnih sredstev (glej poglavje 4.1.2).

### Določila ZDDPO-2

Odhodki iz prevrednotenja neopredmetenih osnovnih sredstev se po ZDDPO-2 (2006) priznajo v zneskih, ki so pripoznani na podlagi računovodskih standardov, prevrednotenje na višjo vrednost

pa ZDDPO-2 obravnava v 15. členu. Določila člena smo navedli v poglavju 4.1.2. Izmed neopredmetenih sredstev pa ZDDPO-2 v 23. členu posebej obravnava oslabitev dobrega imena<sup>8</sup>. Po navedenem členu se odhodki iz prevrednotenja dobrega imena za davčne namene priznajo v obračunanem znesku, vendar največ do zneska, ki ustreza 20 % začetno izkazane vrednosti dobrega imena (v posameznem davčnem obdobju).

### **Vpliv ZDDPO-2 na izbor računovodske usmeritve**

Kot ugotovljeno v poglavju 4.1.2, izbira modela ne bo imela vpliva na davčno osnovo posameznega leta, zato podjetja ne bodo imela davčnih motivov pri izbiri računovodske usmeritve merjenja neopredmetenih osnovnih sredstev.

V praksi se za merjenje neopredmetenih sredstev po pripoznanju po večini uporablja model nabavne vrednosti, uporaba modela prevrednotenja pa je bolj izjema kot pravilo (pogoj za uporabo modela je delujoč trg) (Jerman & Odar, 2008, str. 141).

Tudi omejitve priznavanja odhodkov iz oslabitve dobrega imena ne bodo imele večjih učinkov na odločitve podjetja o oslabitvi (računovodska ocena višine oslabitve), saj bi oslabitev dobrega imena kot taka pomenila, da sta bila nakup in pripojitev podjetja zgrešena poslovna odločitve (Jerman & Odar, 2008, str. 235). Podjetje mora sicer ob višji oslabitvi od davčno priznane obračunati odložene davke.

## **4.3 VPLIV ZDDPO-2 NA RAČUNOVODSKE USMERITVE PRI GOSPODARSKI KATEGORIJI FINANČNIH NALOŽB**

### **4.3.1 Opredelitev gospodarske kategorije in uporaba računovodskih usmeritev**

SRS 3 (2006) definira finančne naložbe kot sestavni del finančnih inštrumentov podjetja. Pri tem je finančni inštrument vsakršna pogodba, na podlagi katere nastane finančno sredstvo enega podjetja in hkrati finančna obveznost ali kapitalski finančni inštrument drugega podjetja. Podjetje jih poseduje z namenom, da bi z donosi, ki izhajajo iz njih, povečevalo svoje finančne prihodke.

Finančne naložbe so torej podlaga finančnih terjatev do pravnih ali fizičnih oseb, pri katerih se na drugi strani pojavlja kapital ali finančni dolg. V bilanci stanja se izkazujejo kot dolgoročne in kratkoročne finančne naložbe, pri čemer so dolgoročne finančne naložbe tiste, ki jih namerava imeti podjetje naložbenik v posesti v obdobju, daljšem od enega leta, in ne v posesti za trgovanje (SRS 3.10., 2006).

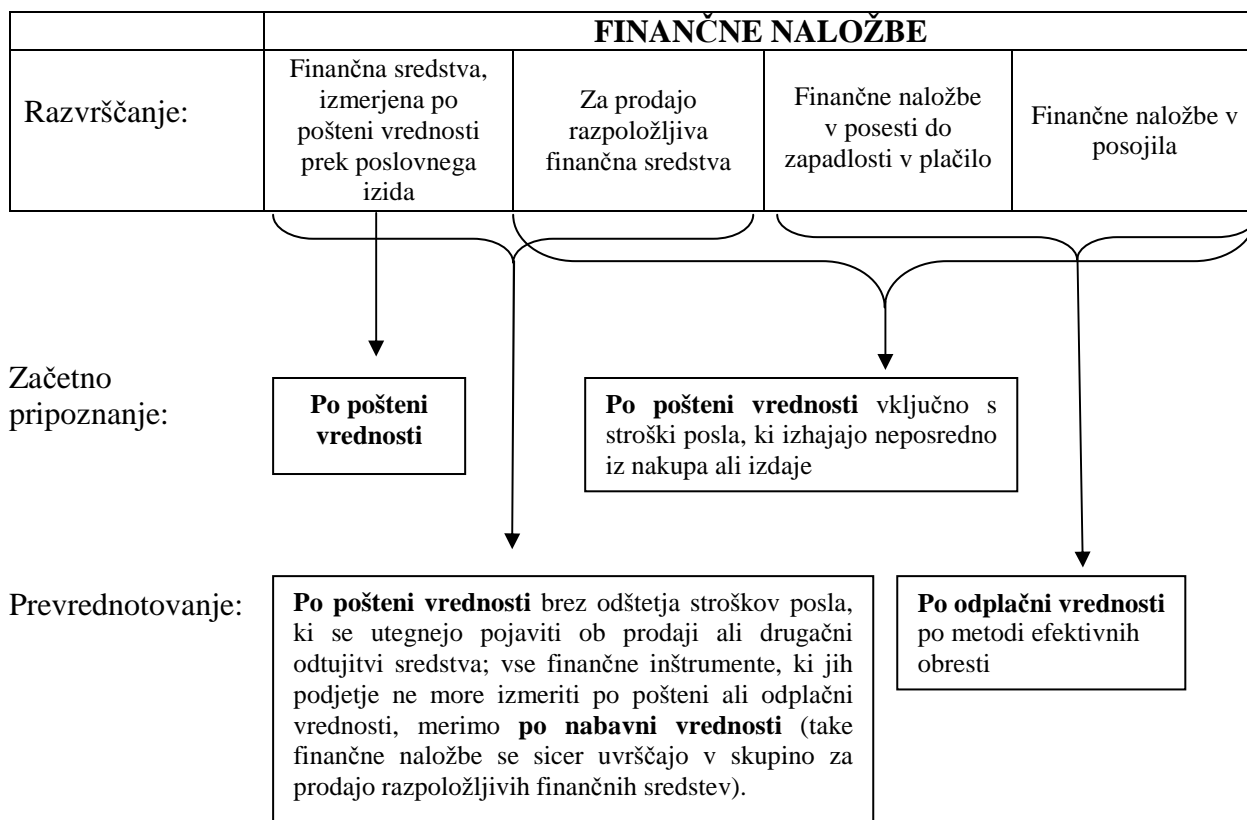
Podjetje lahko po SRS finančne naložbe ob začetnem pripoznanju razvrsti med štiri skupine (računovodska usmeritev razvrščanja). Za lažjo ponazoritev obravnavanega v tem poglavju

---

<sup>8</sup> Dobro ime je presežek nabavne vrednosti pripojenega podjetja nad določljivo pošteno vrednostjo pridobljenih sredstev, zmanjšano za vse obveznosti pridobljenega podjetja (Jerman & Odar, 2008, str. 233).

podajamo osnovne značilnosti računovodske obravnave posamezne skupine finančnih naložb, prikazane na Sliki 3.

Slika 3: Razvrščanje in začetno pripoznavanje finančnih naložb ter njihovo nadaljnje merjenje



Vir: SRS 2006; Lastni prikaz.

Kot je razvidno iz Slike 3, sta merjenje in prevrednotovanje finančnih naložb odvisni od njihove razvrstitve v posamezne skupine, zato je ustrezna razvrstitev finančnih naložb izjemnega pomena. Podajamo določila SRS, ki jih morajo podjetja upoštevati pri razvrščanju finančnih naložb v mogoče skupine.

Med **finančna sredstva, izmerjena po pošteni vrednosti prek poslovnega izida**, lahko podjetje po SRS 3.48. (2006) uvrsti finančno sredstvo, ki izpolnjuje katerega izmed naslednjih pogojev:

- je uvrščeno kot v posesti za trgovanje, to je dejansko in pogosto nakupovanje in prodajanje finančnih naložb z namenom ustvarjanja dobička iz kratkoročnih nihanj cen na trgu;
- je izpeljani finančni inštrument (razen tistih, ki so predvideni in dejanski inštrumenti za varovanje pred tveganjem);
- je vsako finančno sredstvo, ki ga kot tako opredeli podjetje, pri čemer zanj obstaja delujoči trg ali je njegovo vrednost mogoče zanesljivo izmeriti.

Pri odločitvi o razvrstitvi sta torej pomembna namen pridobitve naložbe in možnost določitve poštene vrednosti finančnega sredstva (Hieng et al., 2007, str. 98).

Med **finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo** lahko podjetje po SRS 3.49. (2006) uvrsti vse dolžniške vrednostne papirje, ki kotirajo na borzi ter jih podjetje nedvoumno namerava

in zmore posedovati do zapadlosti v plačilo. Ne more pa uvrstiti tistih, ki jih je ob začetnem pripoznanju razvrstilo v preostale skupine, in tistih, ki ustrezajo opredelitvi posojil.

Med **finančne naložbe v posojila** lahko podjetje po SRS 3.50. (2006) uvrsti posojila oziroma naložbe v finančne dolgove drugih podjetij, države, območja, občine ali drugih izdajateljev oziroma vsa neizpeljana finančna sredstva z določenimi ali določljivimi plačili, ki ne kotirajo na delujočem trgu. Mednje podjetje ne more uvrstiti posojil, ki jih je razvrstilo v katero izmed drugih možnih skupin, in finančnih naložb, ki jih namerava prodati takoj ali v kratkem obdobju.

Med **za prodajo razpoložljiva finančna sredstva** lahko podjetje po SRS 3.51. (2006) uvrsti vse finančne naložbe, ki jih ni razvrstilo v katero izmed preostalih možnih skupin finančnih naložb.

Za finančne naložbe so s standardi (SRS 3.20., 2006) določeni trije načini prevrednotovanja:

- prevrednotovanje in merjenje po pošteni vrednosti;
- merjenje po odplačni vrednosti;
- merjenje po nabavni vrednosti.

Prevrednotenje finančnih naložb kot sprememba njihove knjigovodske vrednosti se pri gospodarski kategoriji finančnih naložb pojavlja predvsem kot (SRS 3.19., 2006):

- prevrednotenje finančnih naložb na njihovo pošteno vrednost;
- prevrednotenje zaradi njihove oslabilve in odprave njihove oslabilve.

Prevrednotenje zaradi oslabilve finančnih naložb se opravi pri finančnih sredstvih, izmerjenih po odplačni vrednosti, finančnih sredstvih, izmerjenih po nabavni vrednosti, in finančnih sredstvih, ki so na razpolago za prodajo. Če pri slednjih pride do nepristranskega dokaza o morebitni oslabiljenosti finančne naložbe (knjigovodska vrednost naložbe je višja od njene nadomestljive vrednosti), mora podjetje naložbo oslabiti. Pravilo oslabilve ne velja za finančne naložbe, izmerjene po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, kar je tudi logično, saj se take naložbe izmerijo po vsakokratni pošteni vrednosti, ki se poročuna v poslovnem izidu (Hieng et al., 2007, str. 83).

### **Prevrednotovanje in merjenje po pošteni vrednosti**

»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 obveščanima in voljnima strankama v poslu, v katerem sta medsebojno neodvisni in enakopravni.« (SRS 3, 2006)

Najboljši dokaz poštene vrednosti predstavljajo objavljene cene na delujočem – borznem trgu. Če pa trg za posamezni finančni inštrument ni dejaven, lahko podjetje ugotovi pošteno vrednost s katero izmed metod vrednotenja, ki v opredelitev vključuje na trgu potrjene podatke. Poštena vrednost finančnih naložb se ugotavlja na vsak bilančni presečni dan (Jerman & Odar, 2008, str. 217).

Pri skupini **finančne naložbe, izmerjene po pošteni vrednosti prek poslovnega izida**, se dokazani dobiček ali izguba iz prevrednotenja na pošteno vrednost pripozna v poslovnem izidu med finančnimi prihodki in odhodki.

Pri skupini **finančne naložbe, razpoložljive za prodajo**, se dokazani dobiček ali izguba iz prevrednotenja na pošteno vrednost pripozna neposredno v kapitalu kot povečanje ali zmanjšanje presežka iz prevrednotenja, ki je lahko tudi negativen.

Finančne naložbe, razpoložljive za prodajo, je dolžno podjetje (poleg prevrednotenja na pošteno vrednost) prevrednotovati tudi zaradi njihove oslabitve. Pri tem se znesek oslabitve finančne naložbe najprej poračuna s presežkom iz prevrednotenja, nato pa se pripoznajo prevrednotovalni finančni odhodki. Sicer se nabrani dobički ali izgube iz prevrednotenja (izkazani na postavki presežka iz prevrednotenja) pripoznajo v poslovnem izidu obdobja, ko je pripoznanje finančne naložbe odpravljeno.

### **Merjenje po odplačni vrednosti po metodi efektivnih obresti**

»Odplačna vrednost finančnega sredstva je znesek, s katerim se finančno sredstvo izmeri ob začetnem pripoznanju, zmanjšan za odplačilo glavnice, povečan oziroma zmanjšan (po metodi efektivnih obresti) za nabrano odplačilo razlike med začetnim in v plačilo zapadlim zneskom ter zmanjšan (neposredno ali s preračunom na kontu popravka vrednosti) zaradi oslabiljenosti ali neudenarljivosti.« (SRS 3, 2006)

Po odplačni vrednosti se, kot navedeno, merijo finančne naložbe v posojila in finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo. Prevrednotujejo se zaradi njihove oslabitve in odprave njihove oslabitve. Ob oslabilvi se znesek oslabitve finančne naložbe izmeri kot razlika med knjigovodsko vrednostjo in sedanjo vrednostjo prihodnjih denarnih tokov (ki bodo po pričakovanjih izhajali iz posedovanja sredstva), diskontiranih po izvorni efektivni obrestni meri finančnega sredstva. Za znesek oslabitve se zmanjša knjigovodska vrednost sredstva in pripoznajo prevrednotovalni finančni odhodki v izkazu poslovnega izida. Če se v naslednjem obdobju velikost izgube zaradi oslabitve zmanjša, se pripoznana izguba zaradi oslabitve razveljavi s povečanjem knjigovodske vrednosti naložbe in pripoznanjem prevrednotovalnih finančnih prihodkov. Pri tem knjigovodska vrednost finančnega sredstva ne sme preseči tiste, ki naj bi bila pripoznana na dan, ko je izguba zaradi oslabitve razveljavljena (SRS 3.26., 2006).

### **Merjenje po nabavni vrednosti**

Po nabavni vrednosti merimo finančne naložbe, v kapitalske inštrumente, za katere ni objavljena cena na delujočem trgu in katerih poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti, ter v izpeljane finančne inštrumente, ki so povezani s takimi finančnimi naložbami in jih je treba poravnati z njimi; oziroma vse finančne inštrumente, ki jih podjetje ne more izmeriti po pošteni ali odplačni vrednosti.

Pri merjenju finančnih naložb po nabavni vrednosti finančne naložbe izkazujemo po nabavni vrednosti, povečani za stroške posla in zmanjšani za morebitne oslabitve. Prevrednotujemo jih



zaradi oslabitve. Ob ugotovitvi oslabiljenosti sredstva se znesek izgube zaradi oslabitve izmeri kot razlika med knjigovodsko vrednostjo finančnega sredstva in sedanjo vrednostjo pričakovanih prihodnjih denarnih tokov, razobrestenih po trenutni tržni donosnosti za podobna finančna sredstva. Izguba se pripozna v izkazu poslovnega izida kot prevrednotovalni finančni odhodek. Izgube zaradi oslabitve pri merjenju po nabavni vrednosti pa ni dovoljeno razveljaviti (SRS 3.27., 2006).

#### **4.3.2 Vpliv na poslovne in davčne izkaze**

Načini prevrednotovanja, ki se po računovodskih standardih uporabljajo za posamezne skupine naložb, med katere lahko podjetje razvrsti svoje finančne naložbe, imajo lahko pomemben vpliv na poslovne izkaze podjetja.

Pri prevrednotovanju in merjenju finančnih naložb po pošteni vrednosti se lahko naložbe tako krepijo kot tudi slabijo. Pri skupini finančnih naložb, izmerjenih po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, se bodo vse krepitve in slabitve finančnih naložb oziroma vsa nihanja poštene vrednosti odražala tudi v višini poslovnega izida. Pri skupini finančnih naložb, razpoložljivih za prodajo, pa se nihanja poštene vrednosti finančnih naložb pripoznajo neposredno v kapitalu, končni izkupiček naložbe se v izkazu poslovnega izida pripozna šele ob njeni prodaji ali drugačni odtujitvi. Razlika med vplivom načina prevrednotovanja na poslovni izid (po posamezni skupini) je torej predvsem v tem, kdaj bo rezultat prikazan. Pri obeh metodah kot posledica nihanja poštene vrednosti niha tudi knjigovodska vrednost finančnih sredstev, izkazanih v bilanci stanja, prevrednotovanje in merjenje finančnih naložb prek kapitala pa povzročata še nihanja kapitala (povečanje/zmanjšanje presežka iz prevrednotenja). Če bi imelo podjetje motiv izkoristiti vplive ene ali druge različice prevrednotovanja in merjenja po pošteni vrednosti, bi moralo pri razvrščanju upoštevati navodila računovodskih standardov za razvrščanje v eno ali drugo skupino finančnih naložb. Omejitev razvrščanja v skupini se kaže predvsem v namenu in ročnosti – med finančna sredstva po pošteni vrednosti prek poslovnega izida se namreč uvrščajo finančne naložbe v posesti za trgovanje, ki so praviloma kratkoročne naložbe.

Pri merjenju finančnih naložb po odplačni vrednosti bodo vse spremembe vrednosti finančnih naložb (slabitve, odprave oslabitev) pripoznane v izkazu poslovnega izida in bodo zniževale v njem izračunani poslovni izid poslovnega leta. Ker v skupini, ki se merita po tem načinu prevrednotovanja, sodijo izključno dolžniški finančni instrumenti z določenimi ali določljivimi plačili (ni večjih nihanj vrednosti), ne vidimo večjega razloga, da bi podjetja z drugačnim razvrščanjem želela vplivati na poslovne izkaze.

Pri merjenju finančnih naložb po nabavni vrednosti se bo (dovoljena) slabitev finančnih naložb, uvrščenih v skupino, odrazila v znižanju poslovnega izida (in skladno bilančne vsote). Ker računovodski standardi postavljajo jasno ločnico (poštene ali odplačne vrednosti ni mogoče izmeriti) za uvrstitev finančnih naložb v skupino, po našem mnenju podjetje ne bo imelo večjih možnosti razvrščanja in s tem vpliva na poslovne izkaze.

Na velikost stroškov ali odhodkov in s tem višino poslovnega izida ima lahko pomemben vpliv tudi izbrana metoda razbremenitve vrednostnih papirjev. Podjetje lahko za knjigovodsko

razvidovanje prodanih ali odtujenih vrednostnih papirjev izbere kot svojo računovodsko usmeritev npr. metodo LIFO, FIFO, metodo povprečnih cen itd. Priporočena je uporaba metode povprečnih cen, ker le-ta zmanjša vpliv največjih nihanj na poslovni izid, saj se zaloge vrednostnih papirjev razbremenjujejo po povprečni ceni (Odar, 2006, str. 111).

## **Določila ZDDPO-2**

ZDDPO-2 v zvezi z gospodarsko kategorijo finančnih naložb obravnava le njihovo prevrednotenje, vse druge poslovne dogodke, povezane s finančnimi naložbami (npr. obračun obresti), pa načeloma obravnava enako, kot so obravnavani za poslovne namene (Jerman & Odar, 2008, str. 226). Prevrednotenje finančnih naložb na nižjo vrednost ZDDPO-2 obravnava v 22. členu, prevrednotenje na višjo vrednost pa v 15. členu.

Po 22. členu ZDDPO-2 (2006) se odhodki zaradi prevrednotenja finančnih naložb na nižjo vrednost v letu oslabitve davčno ne priznajo, temveč se priznajo šele ob odtujitvi, zamenjavi ali drugačni poravnavi oziroma odpravi finančne naložbe oziroma finančnega inštrumenta. Izjema so odhodki iz prevrednotenja finančnih naložb, izmerjenih po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, ki se priznajo kot odhodek v zneskih, izkazanih v izkazu poslovnega izida. Slednje je tudi logično, saj so naložbe, razporejene po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, namenjene trgovanju, kar pomeni, da jih bo podjetje v kratkem času tudi prodalo ter s tem realiziralo dobičke in izgube, nastale ob prevrednotovanju in merjenju naložb po pošteni vrednosti (Jerman & Odar, 2008, str. 230). Posebej 22. člen obravnava oslabitev posojil pri bankah in odpravo dvojne obdavčitve ob odpravi oslabitve, ki predhodno ni bila davčno priznana.

Po 15. členu ZDDPO-2 (2006) se znesek presežka iz prevrednotenja, ki je posledica prevrednotenja gospodarskih kategorij na višje poštene vrednosti, vključuje v davčno osnovo v letu, ko ga zavezanec prenese na preneseni poslovni izid ali druge kapitalске postavke.

## **Vpliv ZDDPO-2 na izbor računovodske usmeritve**

Pri prevrednotovanju in merjenju finančnih naložb po pošteni vrednosti prek poslovnega izida bo skladno z nihanjem vrednosti finančnih naložb skupine nihala tudi davčna osnova, saj so vsi prihodki in odhodki te skupine tudi davčno priznani. Ob tem podjetje teh nihanj ne bo moglo uravnavati, saj so spremembe poštene vrednosti odvisne od zunanjih dejavnikov.

Pri prevrednotovanju in merjenju finančnih naložb po pošteni vrednosti prek kapitala (skupina finančnih naložb, razpoložljivih za prodajo) se bo pozitivni ali negativni izkupiček naložbe (izkazan na postavki presežka iz prevrednotenja) v izkazu poslovnega izida pripoznal šele ob njeni prodaji ali drugačni odtujitvi. Po določilih ZDDPO-2 bodo tako realizirani dobički/izgube vplivali na višino poslovnega izida in davčno osnovo v istem letu, to je v letu odtujitve finančne naložbe. Če pa so ob oslabitvi pripoznani odhodki, bodo le-ti davčno priznani šele ob odtujitvi finančne naložbe, in ne v letu, ko so pripoznani za poslovne namene. Skladno s tem bodo podjetja v letu oslabitve obračunala odloženo terjatev za davek.

Ravno tako bodo pri merjenju finančnih naložb po odplačni ali nabavni vrednosti nastajale časovne razlike v priznavanju odhodkov oslabitve za poslovne in davčne namene, podjetja pa bodo skladno s tem obračunala odloženo terjatev za davek.

Kot predhodno ugotovljeno, bodo imela podjetja največje možnosti razvrščanja (in s tem načina prevrednotovanja) ter vpliva na izkaze pri finančnih naložbah, ki se prevrednotujejo in merijo po pošteni vrednosti. Ker pa je osnovni namen finančnih naložb pridobivanje donosov oziroma povečevanje finančnih prihodkov in so donosi v obliki spremembe poštene vrednosti odvisni od zunanjih dejavnikov, lahko sklepamo, da bodo podjetja ob upoštevanju določil ZDDPO-2 za večino finančnih naložb (ki se vsebinsko lahko uvrstijo v eno ali drugo skupino) izbrala računovodsko usmeritev razvrščanja naložb v skupino za prodajo razpoložljivih finančnih sredstev. Pri slednjih pričakovani donosi ne bodo povečevali davčne osnove ob vsakem povišanju poštene vrednosti naložbe, hkrati pa bo imelo podjetje možnost uravnavanja višine davčne osnove (na višino bo namreč vplivalo s prodajami ali drugačnimi odtujitvami naložb).

#### 4.4 VPLIV ZDDPO-2 NA RAČUNOVODSKE USMERITVE PRI GOSPODARSKI KATEGORIJI ZALOGE

##### 4.4.1 Opredelitev gospodarske kategorije in uporaba računovodskih usmeritev

SRS 4.1. (2006) zaloge definira kot sredstva v opredmeteni obliki, ki bodo porabljena pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oziroma pri proizvajanju za prodajo ali prodana v rednem poslovanju. Zaloge se razvrščajo na zaloge surovin in materiala, zaloge v postopku proizvajanja ter zaloge, namenjene prodaji.

Pri gospodarski kategoriji zalog je podjetjem dovoljena izbira računovodske usmeritve začetnega računovodskega merjenja gotovih proizvodov in nedokončane proizvodnje ter računovodske usmeritve zmanjševanja količin v zalogi. Nabor s standardi dovoljenih računovodskih usmeritev prikazuje Tabela 6.

Tabela 6: Računovodske usmeritve pri gospodarski kategoriji zalog

RAČUNOVODSKA USMERITEV pri:	Surovine, material, drobni inventar in trgovsko blago	Gotovi proizvodi in nedokončana proizvodnja
Začetnem računovodskem merjenju:	- nabavna cena	- proizvodjalni str. v širšem ali ožjem pomenu - zožena lastna cena - spremenljivi proizvodjalni stroški v ožjem pomenu
Zmanjševanju količin v zalogi:	- metoda zaporednih cen (FIFO <sup>9</sup> ) - metoda tehtanih povprečnih cen - metoda drsečih povprečnih cen - metoda stalnih cen	

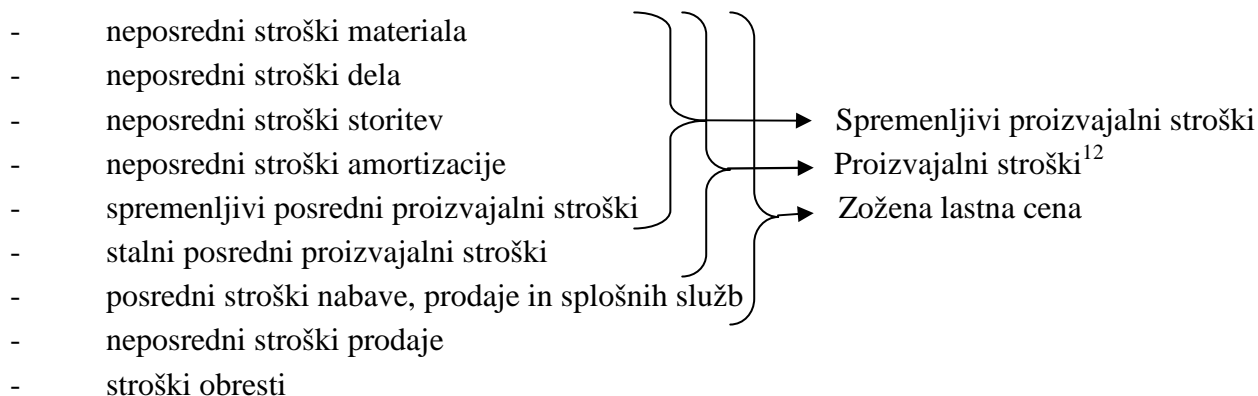
Vir: SRS 2006; Lastni prikaz.

<sup>9</sup> Okrajšava za angl. *First In First Out*.

## Računovodske usmeritve pri začetnem računovodskem merjenju

Zaloge surovin, materiala, drobnega inventarja in trgovskega blaga podjetje po SRS 4.12. (2006) ovrednoti po nabavni ceni<sup>10</sup> ali po kateri od poenostavitvenih tehnik<sup>11</sup>. Ob uporabi katere izmed poenostavitvenih tehnik mora zneske razlike med cenama (nabavno in poenostavitveno) izkazati na kontih odmikov, tako da je bilančna vrednost zaloge vedno izkazana po nabavni ceni. Pri začetnem računovodskem merjenju zalog dokončanih proizvodov in nedokončane proizvodnje pa ima po SRS 4.13. (2006) možnost izbire med dovoljenimi metodami vrednotenja. Le-te se med seboj razlikujejo glede na obseg stroškov, ki jih zajemajo v stroškovno vrednost, oziroma ceno, s katero je količinska enota zaloge ovrednotena. Stroške, ki nastajajo pri proizvodjanju poslovnih učinkov in se po posamezni metodi zajemajo v stroškovno ceno, prikazuje Slika 4.

Slika 4: Sestava polne lastne cene



Vir: SRS 2006; Lastni prikaz.

Glede na zajem stroškov bodo torej zaloge najvišje ovrednotene, če podjetje sprejme računovodsko usmeritev merjenja po zoženi lastni ceni, najnižje pa, če sprejme računovodsko usmeritev merjenja po spremenljivih proizvodjalnih stroških. Stroški, ki se po metodi vrednotenja ne bodo zadrževali v zalogi, bodo postali odhodek obračunskega obdobja, v katerem so nastali. Če bomo torej zaloge vrednotili ožje, bo med odhodke neposredno prehajalo več stroškov, če širše, pa ravno nasprotno. Stroški, ki se zadržujejo v zalogah, bodo prehajali med poslovne odhodke skladno s prodajo poslovnih učinkov. Načeloma bo torej pri metodi zožene lastne cene vrednost zalog najvišja, odhodki najnižji in s tem poslovni izid najvišji, pri metodi merjenja po spremenljivih proizvodjalnih stroških (kot drugi skrajnosti) pa ravno obratno. Vendar moramo opozoriti, da ni vedno tako. Metode začetnega računovodskega merjenja zalog dokončanih proizvodov in nedokončane proizvodnje imajo v odvisnosti od gibanja proizvodnje in prodaje različen vpliv na višino odhodkov (glej Prilogo 2). Če sta proizvodnja in prodaja enaki, bodo vse tri metode merjenja dale enak rezultat, tj. enako višino poslovnega izida. Če prodaja presega proizvodnjo, bomo najboljši rezultat dosegli z uporabo metode spremenljivih stroškov; če proizvodnja presega prodajo, pa z metodo zožene lastne cene. SRS postavljajo natančnejša

<sup>10</sup> Nabavno ceno sestavljajo nakupna cena, uvozne in druge nevračljive dajatve (vključno z davkom na dodano vrednost, ki se ne povrne) ter neposredni stroški nabave. Nakupno ceno zmanjšamo za dobljene popuste (SRS 4.12., 2006).

<sup>11</sup> Stalne cene (pri zalogah surovin, materiala in drobnega inventarja);

- prodajne cene ali prodajne cene z vračunanim davkom na dodano vrednost (pri zalogah trgovskega blaga).

<sup>12</sup> Proizvajalni stroški v ožjem pomenu zajemajo vse proizvodjalne stroške (kot prikazano na Sliki 4). Proizvajalni stroški v širšem pomenu pa poleg teh vključujejo tudi posredne stroške nakupovanja.

pravila, ki bi jih morala podjetja upoštevati pri izboru računovodske usmeritve začetnega računovodskega merjenja dokončanih proizvodov in nedokončane proizvodnje v točkah SRS 17.13. do SRS 17.16. Podjetja naj bi izbrala metodo merjenja glede na (ne)enakomernost proizvodnje in prodaje, in sicer tako, da bi z izbrano računovodsko usmeritvijo dosegla normalnejši poslovni izid.

Kljub temu da v diplomskem delu računovodske usmeritve obravnavamo po SRS, je pomembno poudariti, da je podjetjem, ki se odločijo voditi svoje poslovne knjige po MSRP, dovoljeno začetno računovodsko merjenje gotovih proizvodov in nedokončane proizvodnje izključno po proizvajalnih stroških. To je določeno z MRS 2 (Uredba komisije (ES) št. 2237/2004 z dne 29. decembra 2004), v katerem je navedeno, da stroški pretvarjanja zalog vključujejo stroške, ki so neposredno povezani s proizvedenimi enotami, ter dosledno razporejene stalne in spremenljive posredne stroške pri proizvodnji.

### **Računovodske usmeritve zmanjševanja količin v zalogi<sup>13</sup>**

Kot posledica sprememb cene v obračunskem obdobju novonabavljenih količinskih enot zaloge ali stroškov na novo proizvedenih enot od cen oziroma stroškov enakovrstnih količin v zalogi ni nepomembno, po katerih vrednostih oziroma na kakšen način zaloge zmanjšujemo. Različne metode zmanjševanja količin v zalogi imajo lahko namreč različne vplive na izkazano končno stanje zaloge v bilanci stanja, pa tudi na višino stroškov/odhodkov porabljenih/prodanih količin.

#### **Metoda zaporednih cen (FIFO)**

Metoda predpostavlja, da se tiste stvari v zalogi, ki so bile kupljene/proizvedene prve, tudi prve porabijo/prodajo. To pomeni, da bodo zaloge na koncu obračunskega obdobja vsebovale stvari (enote zaloge), ki so bile kupljene ali proizvedene najkasneje, in bodo tako ovrednotene po nabavnih/stroškovnih cenah, ki so blizu datuma, na katerega je sestavljena bilanca stanja. Višina končne zaloge in stroški/odhodki količinskih enot porabljenih/prodanih proizvodov bodo torej odvisni od gibanja cen v obdobju. Če predpostavimo inflacijsko gibanje cen, bomo tako na koncu obdobja izkazovali zalogo po višjih vrednostih, stroški/odhodki porabljenih/prodanih količinskih enot zaloge pa bodo primerno nižji. Obratno velja pri deflacijskih gibanjih cen.

#### **Metoda tehtanih povprečnih cen**

Pri metodi tehtanih povprečnih cen se povečanja količin v zalogi vodijo po dejanskih nabavnih/stroškovnih cenah, zmanjšanja količin v zalogi pa po izračunanih tehtanih povprečnih cenah. Tehtano povprečno ceno izračunamo tako, da denarno izražene vrednosti kupljene ali proizvedene zaloge v obdobju delimo s količino nabave/proizvodnje, na katero se nanaša. Ker se tako v ceno zajema tudi vrednost nabavljenih količin na začetku obdobja, bodo zaloge med obdobjem izkazane v višini, ki ni nujno skladna z višino zaloge, ki bi jo izkazali po dejanskih (trenutnih) cenah. Vendar je treba konec leta vrednost obstoječe zaloge in stroške/odhodke obdobja prilagoditi na raven, ki bi bila izkazana, če bi zaloge vodili po dejanskih cenah. Če

---

<sup>13</sup> Glej Prilogo 3.

predpostavimo inflacijsko gibanje cen, bomo tako na koncu obdobja izkazovali zalogo v nižjih vrednostih, stroške pa v višjih vrednostih kot pri metodah FIFO in drsečih povprečnih cen (ker se pri metodi stalnih cen vrednosti končne zaloge in stroškov/odhodkov obdobja prilagodijo na vrednosti, ki bi jih izkazali, če bi zalogo vodili po dejanskih cenah, je vpliv obeh metod na izkaz poslovnega izida in bilanco stanja enak). Obratno velja pri deflacijskih gibanjih cen.

### **Metoda drsečih povprečnih cen**

Pri metodi drsečih povprečnih cen se povečanja količin v zalogi vodijo po dejanskih nabavnih/stroškovnih cenah, zmanjšanja količin v zalogi pa po izračunanih drsečih povprečnih cenah. Drsečo povprečno ceno izračunamo na način, da vsakokratno knjigovodsko vrednost zaloge delimo z vsakokratno količino zaloge, s tem pa se drseča povprečna cena spreminja ob vsaki novi nabavi/proizvodnji. Cena, po kateri vodimo zmanjšanja količin v zalogi, je posledično veliko bolj prilagodljiva, s tem pa bo tudi v bilanci stanja zaloga izkazana v vrednostih blizu tistim, ki bi jih izračunali po cenah na dan njene sestavitve. Natančneje se bodo vrednosti zaloge gibale med vrednostjo zaloge po že omenjenih metodah FIFO in tehtanih povprečnih cen, enako pa velja pri izkazanih stroških/odhodkih, nastalih ob porabi/prodaji zaloge.

### **Metoda stalnih cen**

Pri metodi stalnih cen se povečanja in zmanjšanja količin v zalogi vodijo po stalnih cenah. Če se podjetje odloči voditi zaloge po metodi stalnih cen, mora na začetku leta sestaviti cenik stalnih cen, pri čemer za opredelitev posamezne cene upošteva trenutne cene, ki jih prilagodi glede na pričakovane cene v obdobju. Praviloma določeno stalno ceno uporablja skozi celotno poslovno leto (Turk et al., 2004, str. 165). Pri spremembah količin v zalogi mora podjetje ugotavljati zneske odmikov od stalnih cen in jih voditi na posebnem kontu odmikov. Porabljene/prodane količine zaloge pa med letom bremenijo stroške po stalnih cenah. Zaloge se konec leta oziroma ob začetku novega poslovnega leta prevrednotijo na nove stalne cene; stroške porabljene/prodane zaloge, ki smo jih med letom priznavali v višini stalnih cen (po enoti zaloge), pa konec leta povečamo/zmanjšamo na višino stroškov, ki bi jih izkazali, če bi zalogo vodili po dejanskih cenah (s tem za uporabo metode veljajo enake ugotovitve kot pri metodi tehtanih povprečnih cen).

V prilogi (Priloga 3) smo uporabo posamezne metode prikazali ob predpostavki rasti cen. Ob tem je dala metoda FIFO najvišje končno stanje zaloge in najnižje stroške, metoda tehtanih povprečnih cen in metoda stalnih cen pa najnižje končno stanje zaloge in najvišje stroške. Sklenemo lahko, da izbor računovodske usmeritve zmanjševanja količin v zalogi lahko pomembno vpliva na izkazan poslovni izid in bilanco stanja.

## **4.4.2 Vpliv na poslovne in davčne izkaze**

### **Določila ZDDPO-2**

ZDDPO-2 davčno priznava vse stroške in odhodke, nastale v povezavi z gospodarsko kategorijo zalog, ne glede na izbrano računovodsko usmeritev začetnega računovodskega merjenja ali izbrano računovodsko usmeritev zmanjševanja količin v zalogi.

### **Vpliv ZDDPO-2 na izbor računovodske usmeritve**

Kot posledica davčnega priznavanja vseh stroškov in odhodkov, nastalih v povezavi z gospodarsko kategorijo zalog, bo podjetje lahko izbralo računovodsko usmeritev, s katero bo lahko znižalo davčno obveznost davčnega obdobja. Da bi lahko izkoristilo možnost znižanja davčne osnove, pa mora pred izborom računovodske usmeritve pretehtati prihodnja gibanja cen, mogoča razmerja gibanja prodaje in proizvodnje v letu, pa tudi rezultate, ki jih bodo dale različne kombinacije med posamezno metodo vrednotenja proizvodov in nedokončane proizvodnje ter metodo zmanjševanja količin v zalogi.

Opozoriti moramo, da bi podjetje s takšnim ravnanjem prenašalo v naslednja obdobja nižje stroške, kar bi posledično lahko imelo velik vpliv na rezultate poslovanja prihodnjega ali prihodnjih obdobj. Poleg tega takšno zavestno manipuliranje pri izbiri računovodske usmeritve vodi v izbiro računovodskih usmeritev, ki ne omogočajo resničnega in poštenega prikaza delovanja podjetja (Koletnik & Kokotec - Novak, 1994, str. 302).

Če je podjetje za vodenje poslovnih knjig obvezano k uporabi MSRP ali jih izbere prostovoljno, bo imelo (pri gospodarski kategoriji zalog) manjše možnosti zniževanja davčne osnove. Vendar gre v tem primeru za strožje omejitve računovodskih (MSRP) in ne davčnih pravil. Posledično bi lahko bila podjetja motivirana za izbor domačega računovodskega okvira in ne MSRP.

## **4.5 VPLIV ZDDPO-2 NA RAČUNOVODSKE USMERITVE PRI GOSPODARSKI KATEGORIJI TERJATEV**

### **4.5.1 Opredelitev gospodarske kategorije in uporaba računovodskih usmeritev**

SRS 5 (2006) terjatve definira kot na premoženjskopравnih in drugih razmerjih zasnovane pravice zahtevati od določene osebe plačilo dolga, dobavo kakih stvari ali opravitev kakšne storitve. Poslovne terjatve zajemajo terjatve v zvezi s prodanimi proizvodi, trgovskim blagom in opravljenimi storitvami, pa tudi v zvezi s prodanimi in v finančni najem danimi osnovnimi sredstvi. Mednje vštevamo tudi terjatve, povezane s finančnimi prihodki, kot so terjatve za obresti in deleže v dobičku, terjatve do države, do zaposlencev in drugih (Hieng et al., 2007, str. 91).

Pri gospodarski kategoriji terjatev je podjetjem dovoljena izbira računovodske usmeritve oslabitve terjatev. Nabor s standardi dovoljenih računovodskih usmeritev oslabitve prikazuje Tabela 7.

Tabela 7: Računovodske usmeritve pri gospodarski usmeritvi terjatev

RAČUNOVODSKA USMERITEV pri:	Gospodarski kategoriji: TERJATVE
Oslabitvi:	<ul style="list-style-type: none"> <li>- popravek vrednosti posamičnih terjatev</li> <li>- popravek vrednosti terjatev na podlagi odstotka, izračunanega na podlagi izkušenj iz preteklih let in pričakovanj v prihodnosti</li> </ul>

Vir: SRS 2006; Lastni prikaz.

SRS 5.31. (2006) zahteva, da mora podjetje terjatve oslabiti, če je njihova poplačljiva vrednost<sup>14</sup> nižja od njihove knjigovodske vrednosti<sup>15</sup>. Pri tem morajo obstajati nepristranski dokazi, da je do spremembe poplačljive vrednosti dejansko prišlo. Ob oslabitvi terjatve podjetje oblikuje popravke vrednosti v višini razlike med poplačljivim zneskom in knjigovodsko vrednostjo, ki zmanjšujejo knjigovodsko vrednost terjatve ter povečujejo prevrednotovalne poslovne odhodke. Podjetje mora po standardih terjatve, za katere se lahko domneva, da ne bodo poravnane v roku zapadlosti v plačilo ali pa je rok zapadlosti že potekel, izkazati kot dvomljive. Če se zaradi teh terjatev začne sodni postopek, jih mora uvrstiti med sporne terjatve (Hieng et al., 2007, str. 91).

Pri računovodski usmeritvi oblikovanja popravka vrednosti posamičnih terjatev bo podjetje oblikovalo popravke vrednosti za vsako posamezno terjatev. Ta računovodska usmeritev se pogosteje uporablja, kadar podjetje svoje kupce dobro pozna in lahko tako s precejšnjo zanesljivostjo sodi o kakovosti terjatev (Hieng et al., 2007, str. 91).

Pri računovodski usmeritvi oblikovanja popravka vrednosti terjatev na podlagi odstotka, izračunanega na podlagi izkušenj iz preteklih let in pričakovanj v prihodnosti, bo podjetje lahko v različnih odstotkih odpisovalo terjatve glede na njihovo starostno strukturo ali vrsto kupcev, na katerega se terjatve nanašajo, ali pa v primernem odstotku od vseh terjatev ali prihodkov od prodaje na kredit itd. Primerno višino odstotka in preostale kriterije oslabitve bo pri tem določilo podjetje samo, pri čemer pa mora upoštevati zahteve računovodskih standardov po izkazovanju terjatev v utemeljivih poplačljivih zneskih. Ob koncu poslovnega leta bo podjetje med letom oblikovane popravke vrednosti terjatev, zmanjšane za morebitne odpise, uskladilo z utemeljeno vrednostjo konec leta še neporavnanih terjatev (Turk et al., 2004, str. 202).

#### 4.5.2 Vpliv na poslovne in davčne izkaze

Obe računovodski usmeritvi, ki ju dovoljujejo računovodski standardi, imata enoznačen vpliv na poslovne izkaze. In sicer bosta metodi oslabitve z višjimi odhodki vplivali na znižanje poslovnega izida poslovnega leta, hkrati pa z nižje vrednotenimi terjatvami v bilanci stanja povzročili tudi znižanje celotne bilančne vsote. Oslabitev terjatev bo imela tudi posredni učinek na finančni položaj podjetja, saj se bo spremenilo razmerje med dolžniškim in lastniškim financiranjem. Postavke kapitala se bodo kot posledica nižjega poslovnega izida znižale, pri čemer bo znesek dolžniškega financiranja ostal enak. Velikost vpliva (velikost zneska oslabitve

<sup>14</sup> Sedanja vrednost pričakovanih prihodnjih denarnih tokov, ki so razobresteni (diskontirani) po efektivni obrestni meri terjatve, ali čista prodajna vrednost terjatve, če je ta višja (Hieng, 2006, str. 128).

<sup>15</sup> Knjigovodska vrednost terjatve je enaka njeni odplačni vrednosti ali njeni izvorni vrednosti, če se odplačna vrednost ne ugotavlja (Hieng, 2006, str. 128).



terjatve) ne bo odvisna od posamezne računovodske usmeritve, temveč od računovodske ocene zneska oslabiljenosti posamezne terjatve ali ocene višine odstotka oslabiljenosti terjatev.

## **Določila ZDDPO-2**

Prevrednotenje in odpis poslovnih terjatev ureja ZDDPO-2 (2006) v 21. členu, s katerim je določeno, da se odhodki zaradi prevrednotenja terjatev zaradi oslabitve priznajo v obračunanih zneskih, izkazanih v poslovnih izkazih, vendar znesek teh odhodkov v davčnem obdobju ne sme presegati nižjega od zneskov:

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

Odhodki zaradi prevrednotenja terjatev, ki v letu oslabitve terjatve niso davčno priznani, se priznajo ob odpisu celote ali dela terjatev, ki niso bile poplačane oziroma poravnane, pri čemer mora biti odpis opravljen na podlagi pravnomočnega sklepa sodišča o zaključenem stečajnem postopku ali na podlagi pravnomočnega sklepa o potrditvi prisilne poravnave, na podlagi neuspešno zaključenega izvršilnega postopka sodišča ali na podlagi izterjave brez sodnega postopka, če zavezanec dokaže, da so bila opravljena vsa dejanja, ki bi jih opravil s skrbnostjo dober gospodarstvenik, oziroma da so nadaljnji pravni postopki ekonomsko neupravičeni. Če odpis terjatev ni opravljen skladno s pogoji, mora zavezanec v letu odpisa povečati davčno osnovo za davčno priznane odhodke iz prevrednotenja terjatev v preteklih davčnih obdobjih. Če pa pride do kasnejše odprave oslabitve, se prihodki iz odprave oslabitve, ki ni bila priznana kot odhodek, izvzamejo iz davčne osnove.

ZDDPO-2 z določbami o prevrednotenju poslovnih terjatev vpliva na davčno osnovo na način, da z omejenim davčnim priznavanjem odhodkov povečuje osnovo, od katere se obračuna davek. Posledično je tudi izračunana davčna obveznost davčnega obdobja višja kot v primeru, če bi bili davčno priznani vsi odhodki, ki jih je podjetje izkazalo v svojih poslovnih izkazih. Odpisi poslovnih terjatev so sicer davčno priznani v celoti, gre le za časovni dejavnik, ki določa, kdaj bodo ti odhodki tudi davčno priznani (Jerman & Odar, 2008, str. 208). Skladno s tem bo podjetje ob oslavitvi terjatev obračunalo terjatev za odloženi davek.

## **Vpliv ZDDPO-2 na izbor računovodske usmeritve**

Ker ZDDPO-2 oslabitvev terjatev obravnava enako, ne glede na izbrano računovodsko usmeritev oslabitve, hkrati pa po računovodskih standardih izbor računovodske usmeritve kot take nima vpliva na višino odpisa terjatev, sklepamo, da določila ZDDPO-2 in sama obdavčitev ne bodo vplivali na izbor računovodske usmeritve.

Oslabitve terjatev pa kljub temu lahko predstavljajo velik dejavnik pri zniževanju davčne osnove. Vendar poudarjamo, da je vpliv na velikost odhodka v tem primeru odvisen od računovodske ocene oslabiljenosti terjatev in ne od računovodske usmeritve oziroma načina odpisa.

## 4.6 VPLIV ZDDPO-2 NA RAČUNOVODSKE USMERITVE PRI GOSPODARSKI KATEGORIJI NALOŽBENIH NEPREMIČNIN

### 4.6.1 Opredelitev gospodarske kategorije in uporaba računovodskih usmeritev

SRS 6 (2006) definira naložbene nepremičnine kot nepremičnine, namenjene dajanju v najem in/ali povečevanju vrednosti dolgoročne naložbe. Mednje uvrščamo zemljišča, ki jih podjetje poseduje z namenom povečevanja vrednosti, in zemljišča, ki jim ni določilo prihodnje uporabe, ter zgradbe, ki jih oddaja v enkratni ali večkratni poslovni najem. Podjetje uvrsti nepremičnino v skupino naložbenih nepremičnin na podlagi presoje.

Pri gospodarski kategoriji naložbenih nepremičnin je podjetjem dovoljena izbira računovodske usmeritve merjenja naložbenih nepremičnin po njihovem pripoznanju. Nabor s standardi dovoljenih računovodskih usmeritev prikazuje Tabela 8. Izbrano računovodsko usmeritev mora podjetje uporabljati za vse naložbene nepremičnine.

*Tabela 8: Računovodske usmeritve pri gospodarski kategoriji naložbenih nepremičnin*

RAČUNOVODSKA USMERITEV pri:	Gospodarski kategoriji: NALOŽBENE NEPREMIČNINE
Merjenju po pripoznanju:	- model nabavne vrednosti - model poštene vrednosti

*Vir: SRS 2006; Lastni prikaz.*

Če podjetje za merjenje naložbenih nepremičnin izbere model nabavne vrednosti, bo naložbeno nepremičnino po začetnem pripoznanju amortiziralo in slabilo, če bo knjigovodska vrednost sredstva preseгла njeno nadomestljivo vrednost. Izguba zaradi oslabitve se bo izkazala kot zmanjšanje knjigovodske vrednosti in povečanje prevrednotovalnih poslovnih odhodkov. Po pripoznanju izgube zaradi oslabitve bo podjetje prilagodilo amortiziranje sredstva v prihodnjih letih, tako da se bo izteklo v predvideni dobi koristnosti. Ob razveljavitvi izgube pa bo pripoznalo prevrednotovalne poslovne prihodke in povečalo knjigovodsko vrednost nepremičnine.

Če podjetje za merjenje naložbenih nepremičnin izbere **model poštene vrednosti**, bo naložbeno nepremičnino po začetnem pripoznanju merilo po pošteni vrednosti. Le-ta se izmeri na podlagi tržne vrednosti na dan bilance stanja in jo običajno ugotavljajo pooblaščen ocenjevalci vrednosti (SRS 6.12., SRS 6.13., 2006). Spremembo poštene vrednosti bo podjetje na podlagi modela pripoznalo kot spremembo knjigovodske vrednosti naložbene nepremičnine in s pripoznanjem drugih finančnih prihodkov ali odhodkov v izkazu poslovnega izida (SRS 6.26., 2006). Podjetje ob uporabi tega modela naložbenih nepremičnin ne bo amortiziralo in tudi ne ugotavljalo obstoja znamenj oslabitve (Hieng et al., 2007, str. 71).

### 4.6.2 Vpliv na poslovne in davčne izkaze

Izbor modela nabavne vrednosti bo imel vpliv na višino poslovnega izida leta (znižanje) z odhodki iz oslabitve (če bo podjetje ocenilo, da je naložbena nepremičnina oslABLJENA) in stroški

amortizacije. Le-ti bodo lahko enaki ali nižji (oslabitev) od ob pripoznanju izračunanega letnega zneska amortizacije<sup>16</sup>, saj se naložbene nepremičnine po tem modelu ne krepijo.

Izbor modela poštene vrednosti bo vplival na višino poslovnega izida leta ob vsakem pripoznanju spremembe poštene vrednosti, za razliko v znesku povečanja ali zmanjšanja poštene vrednosti. V primerjavi z modelom nabavne vrednosti bo tako lahko tudi povečeval bilančno vsoto.

## **Določila ZDDPO-2**

Prihodki in odhodki iz prevrednotenja naložbenih nepremičnin se po ZDDPO-2, ne glede na izbrani model merjenja, vključujejo v davčno osnovo v letu prevrednotenja ter v zneskih, obračunanih za poslovne namene.

## **Vpliv ZDDPO-2 na izbor računovodske usmeritve**

Ker ZDDPO-2 priznava vse prihodke in odhodke prevrednotovanja po obeh metodah, bo imelo podjetje z izbiro ustrezne računovodske usmeritve merjenja naložbenih nepremičnin možnost vpliva na davčno osnovo.

Ker se med naložbene nepremičnine uvrščajo zemljišča in zgradbe, lahko trdimo, da se njihova poštena vrednost na trgu ne bo zniževala, temveč samo povečevala. Predvsem pri zemljiščih omejena ponudba ne more slediti povpraševanju; podobno je tudi pri zgradbah. To pomeni, da le stežka govorimo o poštenu vrednosti naložbenih nepremičnin, ki bo nižja od nakupne cene (Jerman & Odar, 2008, str. 139). Pri modelu merjenja po nabavni vrednosti bi ob povečevanju vrednosti podjetje zemljišča izkazovalo po nabavni vrednosti do njihove odtujitve, pri zgradbah pa po nabavni vrednosti, zmanjšani za obračunane stroške amortizacije, ki se po letih praviloma ne bodo spreminjali, saj ne bo prišlo ne do slabitve in tudi ne do krepitve zgradbe. Ob morebitni prodaji naložbene nepremičnine pa bi (predpostavka povečevanja vrednosti) podjetje pripoznalo višje prihodke ter s tem višji poslovni izid in davčno osnovo. Pri modelu merjenja po poštenu vrednosti pa bodo možna predvsem povečanja vrednosti naložbenih nepremičnin. To pomeni, da bomo v letu pripoznanja povečanja poštene vrednosti pripoznali prihodke za celoten znesek povečanja (in s tem višjo davčno osnovo). S tega vidika bi se torej podjetje lahko o računovodski usmeritvi odločalo glede na to, kateri tok prihodkov je z davčnega vidika ugodnejši.

Podjetje bo torej z izborom in uporabo ustrezne računovodske usmeritve merjenja naložbenih nepremičnin vplivalo tudi na davčno osnovo, vendar bo imelo pri zniževanju le-te omejene možnosti. SRS sicer dajejo prednost modelu poštene vrednosti, kar je tudi logično, saj je pri naložbenih nepremičninah poštena vrednost pomembnejša od vrednosti pri uporabi, ki odseva ocene podjetja in učinke dejavnikov, ki utegnejo biti značilni le za podjetje in ne na splošno (Hieng et al., 2007, str. 70). Z izborom računovodske usmeritve merjenja naložbenih nepremičnin po poštenu vrednosti bodo imela podjetja tudi bolj realno ocenjena sredstva.

---

<sup>16</sup> Predpostavljamo, da se doba koristnosti naložbene nepremičnine ne spreminja.

## 4.7 VPLIV ZDDPO-2 NA RAČUNOVODSKE USMERITVE PRI AMORTIZIRANJU

### 4.7.1 Opredelitev amortiziranja in uporaba računovodskih usmeritev<sup>17</sup>

»Amortiziranje je razporejanje vrednosti amortizirljivega sredstva na zneske, v katerih ga v ocenjeni dobi njegove koristnosti postopoma zapušča in ki pomenijo stroške.« (SRS 13, 2006) Pri tem amortizirljiva sredstva predstavljajo sredstva, ki se uporabljajo v obdobju, daljšem od poslovnega leta, imajo omejeno dobo koristnosti ter so namenjena uporabi pri proizvodnji ali dobavljanju proizvodov in storitev, se posojajo drugim za plačilo ali se posedujejo iz drugih razlogov. Izmed sredstev podjetja se po računovodskih standardih amortizacija obračunava pri gospodarskih kategorijah neopredmetenih sredstev s končnimi dobami koristnosti, opredmetenih osnovnih sredstvih in naložbenih nepremičninah, merjenih po modelu nabavne vrednosti, ki izpolnjujejo vse navedene pogoje.

Podjetje začne obračunavati amortizacijo opredmetenih osnovnih sredstev prvi dan v naslednjem mesecu po tistem, ko so razpoložljiva za uporabo, neopredmetena sredstva s končnimi dobami koristnosti pa, ko so na razpolago za uporabo. Amortizacijo obračunavamo toliko časa, dokler se z amortiziranjem v celoti ne nadomesti vrednost, ki je osnova obračunu, oziroma do trenutka, ko je tako sredstvo uvrščeno v skupino nekratkoročnih sredstev za prodajo, skupino za odtujitev za prodajo ali je zanj odpravljeno priznanje (Zupančič, 2007, str. 43). Amortizacijo obračunavamo za posamična sredstva, skupinsko pa le za drobni inventar iste vrste ali podobnega namena (SRS 13.29., 2006).

Podjetja se po standardih (SRS 13.9., 2006) lahko samostojno odločijo o metodi amortiziranja, ki jo bodo uporabljala, višini amortizacijskih stopenj in razporeditvi letne amortizacije na posamezna obračunska obdobja. Z metodami amortiziranja razporejamo vrednost amortizirljivega sredstva na poslovne učinke v ocenjeni dobi koristnosti (Zupančič, 2006, str. 31). Nabor s standardi dovoljenih metod amortiziranja prikazuje Tabela 9.

Tabela 9: Računovodske usmeritve pri amortiziranju

RAČUNOVODSKA USMERITEV pri:	Gospodarski kategoriji: NEOPREDMETENIH SREDSTEV, OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV IN NALOŽBENIH NEPREMIČNIN, MERJENIH PO MODELU NABAVNE VREDNOSTI
Amortiziranju:	<ul style="list-style-type: none"><li>- <i>časovno amortiziranje</i>: - metoda enakomernega časovnega amortiziranja</li><li>- metoda padajočega časovnega amortiziranja</li><li>- metoda padajoče osnove</li><li>- metoda vsote letnih števil</li><li>- <i>uporabnostno (funkcionalno) amortiziranje</i>: - metoda proizvedenih enot</li></ul>

Vir: SRS 2006; Lastni prikaz.

**Časovno amortiziranje** je obračunavanje amortizacije glede na dobo koristnosti sredstva. Ker pa čas teče v neodvisnosti od hotenj podjetja, se bo amortizacija obračunavala neodvisno od dejanske uporabe sredstva v podjetju (Čokelc, 1998, str. 90). Po tej metodi torej amortizacijsko stopnjo izračunamo tako, da celoto (100 %) delimo s številom časovnih enot ocenjene dobe

<sup>17</sup> Glej Prilogo 4.

koristnosti sredstva. Pri časovnem amortiziranju je s standardi dopustna uporaba naslednjih metod amortiziranja:

1. **Enakomerno časovno amortiziranje**, pri katerem je letna amortizacijska stopnja po letih enaka, s tem pa se amortizacijski popravek vrednosti enakomerno porazdeli v dobi koristnosti sredstva (pri nespremenjeni nabavni vrednosti). Uporaba metode je primerna, če je uporaba amortizirljivega sredstva enakomerna v njegovi dobi koristnosti.
2. **Padajoče časovno amortiziranje**, pri katerem višina obračunane amortizacije po letih postopno pada. Po tej metodi lahko podjetja uporabijo dva načina obračuna amortizacije, in sicer na podlagi padajoče osnove ali na podlagi vsote letnih števil. Pri prvi letno amortizacijo obračunavamo od vsakokratne knjigovodske vrednosti sredstva ob uporabi enakih amortizacijskih stopenj po letih (praviloma so dvakrat tolikšne kot pri metodi enakomernega časovnega amortiziranja). Pri metodi vsote letnih števil pa na amortizirljivi znesek apliciramo spremenljive amortizacijske stopnje. Uporaba metode je primerna, če podjetje predvideva iz leta v leto manjšo uporabo amortizirljivega sredstva.

**Uporabnostno (funkcionalno) amortiziranje** oziroma metoda proizvedenih enot je metoda obračunavanja amortizacije, pri kateri obračunani zneski amortizacije temeljijo na pričakovani fizični obrabi sredstva, ki je odvisna od njegove dejanske uporabe (obsega proizvodnje ali opravljanja storitev). Amortizacijo na mersko enoto po tej metodi izračunamo tako, da amortizacijsko osnovo delimo s številom pričakovanih uporab sredstva, to je ur njegove uporabe, količino proizvedenih proizvodov ali opravljenih storitev v celotni dobi posedovanja sredstva. Letno amortizacijo sredstva pa obračunamo na podlagi izračunane amortizacije na enoto uporabe in števila dejanskih uporab v obdobju. Tako bo po tej metodi amortizacija obračunana le, če se bo sredstvo v obdobju dejansko uporabljalo; od obsega uporabe bosta odvisna tudi višina knjigovodske vrednosti sredstva in strošek amortizacije. Uporaba metode je primerna, če se amortizirljivo sredstvo uporablja neenakomerno.

Po standardih (SRS 13.27., 2006) mora podjetje izbrati tisto metodo, ki najbolj ustreza pričakovanemu vzorcu pojavljanja gospodarskih koristi od amortizirljivega sredstva. Če vzorca ni mogoče zanesljivo ugotoviti, naj bi podjetje uporabilo metodo enakomernega časovnega amortiziranja. Podjetje lahko določi enako metodo amortiziranja za vsa amortizirljiva sredstva ali pa izbere različne metode za različne vrste sredstev (Zupančič, 2006, str. 32). Izbrano metodo amortiziranja mora dosledno uporabljati in vsaj ob koncu poslovnega leta preveriti, ali je skladna z vzorcem bodočih koristi, ki jih lahko pričakuje iz amortizirljivega sredstva (SRS 13.10., 2006).

#### **4.7.2 Vpliv na poslovne in davčne izkaze**

Ker posamezne metode amortizacije vodijo k različnim zneskom amortizacije, bodo imele tako tudi različne vplive na višino stroška amortizacije, izkazanega v izkazu poslovnega izida, in na višino sredstev v bilanci stanja. Pri enakomernem časovnem amortiziranju bo podjetje tako po letih pripoznalo enakomerne stroške amortizacije, skladno s temi pa se bo enakomerno zniževala tudi neodpisana vrednost sredstva. To pomeni, da bodo vplivi na izkaz poslovnega izida in bilanco stanja enakomerni. Pri metodah padajočega časovnega amortiziranja bodo zneski amortizacije v prvih letih višji, kasneje pa se bodo postopno zniževali. Tako bo imela

amortizacija sredstva sprva (glede na metodo enakomernega časovnega amortiziranja) večji negativen vpliv na izkazan poslovni izid v začetnih letih amortiziranja in pozitivnejši v kasnejših letih amortiziranja sredstva. Neodpisana vrednost sredstva se bo relativno hitro zniževala. Pri metodi proizvedenih enot bodo stroški amortizacije sorazmerni uporabi s tem, pa načeloma tudi v sorazmerju s prihodki.

## **Določila ZDDPO-2**

Amortizacijo ZDDPO-2 (2006) obravnava v 33. členu, na podlagi katerega se stroški amortizacije davčno priznajo v obračunanem znesku z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja in s členom določenih najvišjih amortizacijskih stopenj<sup>18</sup>. Če za poslovne namene obračunana amortizacija preseže davčno priznano, se presežni znesek amortizacije kot odhodek prizna v naslednjih davčnih obdobjih, pri čemer pa v nobenem izmed davčnih obdobjih amortizacija ne sme preseči zneska davčno priznane amortizacije.

ZDDPO-2 posebej obravnava tudi amortizacijo, ki je obračunana od dela nabavne vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva, ki se nanaša na oceno stroškov razgradnje, odstranitve in obnovitve mesta sredstva. Za te stroške morajo podjetja po SRS 10.43. oblikovati rezervacije, ki se bodo porabile na koncu uporabe sredstva. Tako ZDDPO-2 obravnava obračunano amortizacijo od tega dela nabavne vrednosti enako kot stroške rezervacij po 20. členu, to pomeni, da bodo ti stroški 50-odstotno davčno priznani ob obračunu, preostalih 50 % pa bo davčno priznanih ob odpravi oziroma porabi rezervacij (Jerman & Odar, 2008, str. 318).

## **Vpliv ZDDPO-2 na izbor računovodske usmeritve**

Z določilom 33. člena o (začasnem) davčnem nepriznavanju vsakršnega presežnega zneska obračunane amortizacije nad davčno priznano amortizacijo oziroma amortizacijo, obračunano po metodi enakomernega časovnega amortiziranja z uporabo najvišjih davčno dovoljenih amortizacijskih stopenj, ZDDPO-2 onemogoča vpliv vsakršne metode amortiziranja na zniževanje davčne osnove. Ker tako podjetja z uporabo različnih metod amortiziranja ne bodo mogla vplivati na davčno osnovo in davčno obveznost, tudi ne bodo imela davčnih motivov pri izboru svoje računovodske usmeritve amortiziranja.

Vendar imajo določila ZDDPO-2 kljub navedenemu vpliv na izbor računovodskih usmeritev podjetja. Če namreč podjetje obračunava amortizacijo za poslovne namene po višjih amortizacijskih stopnjah od najvišjih davčno predpisanih oziroma za obračun amortizacije uporablja metodo padajočega časovnega amortiziranja ali metodo proizvedenih enot, bo primorano izdelati dva obračuna amortizacije, in sicer enega za poslovne, drugega pa za davčne namene, voditi evidenco davčnih vrednosti sredstev in obračunati odložene davke. Slednje lahko pomeni podjetjem veliko administrativno breme. Tako bodo kljub temu, da računovodski

---

<sup>18</sup> Najvišje letne amortizacijske stopnje po 33. členu ZDDPO-2 (2006) znašajo: 3 % za gradbene objekte, vključno z naložbenimi nepremičninami, 6 % za dele gradbenih objektov, vključno z deli naložbenih nepremičnin, 20 % za opremo, vozila in mehanizacijo, 33,3 % za dele opreme in opremo za raziskovalne dejavnosti, 50 % za računalniško, strojno in programsko opremo, 10 % za večletne nasade, 20 % za osnovno čredo ter 10 % za druga vlaganja.

standardi dopuščajo uporabo različnih metod amortiziranja, verjetno vsi davčni zavezanci izbrali računovodsko usmeritev enakomernega časovnega amortiziranja (Jermań & Odar, 2008, str. 303).

Standardi (SRS 13.32., 2006) jasno določajo: »Amortizacijske stopnje, ki so predpisane pri sestavljanju davčne prijave, niso tudi podlaga za amortiziranje v knjigovodskih razvidih poslovnega izida.« Izbrana metoda amortiziranja mora po zahtevah SRS odsevati vzorec pojavljanja gospodarskih koristi iz sredstva. Torej bi bil vsak izbor računovodske usmeritve, ki bi bila s tem v nasprotju, neprimeren.

Ne glede na osnovno določbo davčnega priznavanja amortizacije, se lahko po ZDDPO-2 (2006) pri opredmetenem osnovnem sredstvu, katerega doba koristnosti je daljša od enega leta in katerega posamična nabavna vrednost ne presega vrednosti 500 evrov, kot odhodek ob prenosu v uporabo davčno prizna odpis celotne nabavne vrednosti. Po SRS 1.47. (2006) se takšna opredmetena osnovna sredstva lahko izkazujejo skupinsko kot drobni inventar; stvari drobnega inventarja, katerih posamična vrednost ne presega 500 evrov, pa se lahko razporedijo med material. Podjetje se lahko torej samostojno odloči, da bo takšna sredstva izkazovalo in obravnavalo kot opredmetena osnovna sredstva ter jih v njihovi dobi koristnosti (posamično ali skupinsko) amortiziralo ali pa jih bo razvrstilo med material, s čimer bo ob njihovem prenosu v uporabo pripoznalo stroške materiala. Podjetje ima torej v tem primeru prosto izbiro računovodske usmeritve obravnave opredmetenih osnovnih sredstev, katerih posamična vrednost je nižja od 500 evrov, tako po računovodskih kot tudi davčnih pravilih (Jermań & Odar, 2008, str. 317). Določila ZDDPO-2 na izbor računovodske usmeritve obravnave opredmetenih osnovnih sredstev za poslovne namene tako ne bodo vplivala, saj zniževanje davčne obveznosti ne bo odvisno od izbora računovodske usmeritve za poslovne namene, temveč od izbora usmeritve za davčne namene.

## **SKLEP**

Kot posledica tesne povezave davčnega in poslovnega izkaza v Sloveniji lahko obdavčenje pomembno vpliva na izbor računovodskih usmeritev podjetja. Ker se bodo prihodki in odhodki, pripoznani v poslovnih izkazih, odrazili tudi v davčnem izkazu, bodo podjetja načeloma motivirana izbirati svoje računovodske usmeritve tako, da bodo kar najbolj znižala svojo davčno obveznost. ZDDPO-2 pa ima z določbami o davčnem (ne)priznavanju posameznih prihodkov in odhodkov ter administrativnimi posledicami različne davčne obravnave posameznih kategorij še dodaten vpliv na izbor računovodskih usmeritev podjetja. Kot smo ugotovili, se slovenska podjetja v mnogih primerih (predvsem z administrativnih vidikov) prilagajajo davčni zakonodaji in tako izbirajo računovodske usmeritve, ki niso nujno skladne z njihovim delovanjem.

Poudariti moramo, da vsakršno zavestno manipuliranje pri izbiri računovodske usmeritve vodi v izbiro računovodskih usmeritev, ki ne omogočajo resničnega in poštenega prikaza delovanja podjetja ter so s tem v nasprotju s temeljnimi zahtevami ZGD-1 in računovodskih standardov. Poleg tega podjetja ob davčno motiviranem izboru najpogosteje izberejo računovodske usmeritve, s katerimi prikazujejo podvrednotena sredstva in prevrednotene obveznosti tekočega

leta ter s tem nižjo uspešnost, kot bi jo izkazala z uporabo računovodske usmeritve, primerne svojemu delovanju. Ker pa so računovodske usmeritve vedno dolgoročne narave, se bodo posledice takšnega ravnanja nujno odrazile v rezultatih poslovanja prihodnjega ali prihodnjih let.

Zaključimo lahko, da paleta računovodskih usmeritev, ki jih ponujajo računovodski standardi, prepušča podjetjem dobršen manevrski prostor za oblikovanje njihove bilančne politike, hkrati pa povezanost računovodskih in davčnih pravil omogoča podjetjem, da z bilanciranjem poslovnih izkazov vplivajo tudi na davčne. Torej bodo podjetja s premišljenim ravnanjem in predvsem vnaprejšnjim načrtovanjem lahko vplivala na svoje davčne obveznosti. Vendar se morajo ob izbiri svojih računovodskih usmeritev zavedati njihovih dolgoročnih posledic ter z izborom zadostiti vsem zahtevam standardov in ZGD-1.



## LITERATURA IN VIRI

1. Alexander, D. & Nobes, C. (2001). *Financial accounting. An international introduction*. Harlow: Financial Times, Prentice Hall.
2. Čokelc, S. (1998). *Bilanciranje*. Ljubljana: Zavod za tehnično izobraževanje.
3. Hieng, R. (2006). Pomembnejše spremembe SRS 5,9 in 11 ter 18. *IKS*, (9-10), 125-136.
4. Hieng, R., Koželj, S., Odar, M. & Zupančič, V. (2007). Bilanca stanja. *IKS*, (1-2), 51-129.
5. Hieng, R. (2008). *Davčni izkaz (obračun davka od dohodkov pravnih oseb)*. *Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva revizor*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
6. Jerman, S. & Odar, M. (2008). *Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb ZDDPO-2 s komentarjem*. Ljubljana: GV Založba.
7. Klobučar, N. (2004). Vpliv davčnih pravil na računovodsko poročanje. *Revizor*, 15 (6), 24-53.
8. *Kodeks računovodskih načel*. (1998). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
9. Kokotec Novak, M. (2008a). *Davčna politika kot sestavina bilančne politike*. *Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva revizor*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
10. Kokotec Novak, M. (2008b). *Vpliv poslovne bilance na davčno bilanco pri različnih gospodarskih subjektih (gospodarske družbe, podjetniki posamezniki, banke, zavarovalnice, zadruga, društva, zavodi) in načrtovanje davkov*. *Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva revizor*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
11. Koletnik, F. & Kokotec-Novak, M. (1994). *Bilanciranje in bilančna politika*. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
12. Koželj, S. (2007). *Finančno knjigovodstvo. 1. Šola poglobljenega knjigovodstva gospodarskih družb*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
13. Mayr, B., Kamenšek, D., Potočnik, D. & Petkovič D. (2006). *Zaključni račun – poslovna in davčna bilanca*. *Seminar z delavnico*. Ljubljana: Iteo-Abeceda d.o.o. in Iteo-Valuta d.o.o.
14. Meigs, F. R., Meigs, M. A., Bettner, M. & Whittington, R. (1996). *Accounting. The Basis for Business Decisions*. (Tenth edition) New York: McGraw Hill.
15. Milost, F. & Milunovič, V. (2001). *Obdavčitev podjetij*. Koper: Visoka šola za management v Kopru.
16. Novi zakon o davku od dohodkov pravnih oseb. (2006). *Davčni bilten, glasilo Davčne uprave Republike Slovenije*, 7 (11), 33-38.
17. *Obračun davka od dohodkov pravnih oseb (obrazec DDPO)*. Najdeno 1. avgusta na spletnem naslovu [http://www.durs.gov.si/si/davki\\_predpisi\\_in\\_pojasnila/davek\\_od\\_dohodkov\\_pravnih\\_oseb\\_obrazci/obracun\\_davka\\_od\\_dohodkov\\_pravnih\\_oseb/](http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_od_dohodkov_pravnih_oseb_obrazci/obracun_davka_od_dohodkov_pravnih_oseb/).
18. Odar, M. (2006). Spremembe SRS 3. *IKS*, (9-10), 100-124.

19. Petkovič, D. (2003). *Aktualnost davčnih storitev v Sloveniji*. Najdeno 27. julija 2008 na spletnem naslovu <http://www.abeceda.si/abecedar/clanki/DFP2-DAVCNO%20SVETOVANJE.pdf>.
20. The relationship between taxation and financial reporting. Income tax accounting. (1987). *Accounting standards harmonization No.3*. Paris: Organisation for economic co-operation and development.
21. Rutherford, B. A. (2000). *An Introduction to Modern Financial Reporting Theory*. London: Paul Chapman Publishing Ltd.
22. *Slovenski računovodski standardi 2006*. (2007). (2. izdaja) Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
23. *Statements of Financial Accounting Concepts 2003/2004 Edition. Accounting Standards as of June 1*. (2003). Connecticut: Financial Accounting Standards Board, John Wiley & Sons, Inc.
24. Turk, I., Kavčič, S., Kokotec-Novak, M., Koželj, S. & Odar, M. (2004). *Finančno računovodstvo*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
25. Uredba komisije (ES) št. 2237/2004 z dne 29. decembra 2004. *Uradni list Evropske unije* (L 393/2004, 2004).
26. Vežjak, B. (2007). *Računovodske usmeritve. 1. Šola poglobljenega knjigovodstva gospodarskih družb*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
27. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2) (2006). *Uradni list RS*. (Št. 117/2006, 16. november 2006).
28. Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1) (2006). *Uradni list RS*. (Št. 42/2006, 19. april 2006).
29. Zupančič, V. (2006). Opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitev ter naložbene nepremičnine v SRS 1,2,6 in 13. *IKS*, (9-10), 7-84.
30. Zupančič, V. (2007). Končni obračun amortizacije. *IKS*, (1-2), 38-50.

## PRILOGA 1 : METODE MERJENJA OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV

### Podatki:

Opredmeteno osnovno sredstvo (zgradba):

- nabavna vrednost: 100.000 EUR
- doba koristnosti: 50 let (metoda enakomernega časovnega amortiziranja; am. st. = 2 %)

Primer 1: poslovni dogodek:

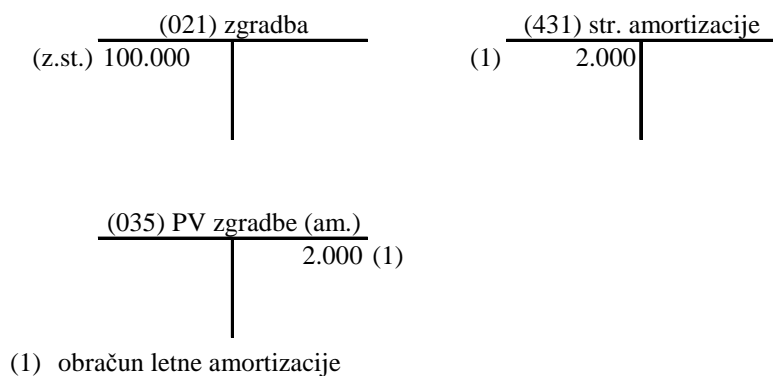
- poštena vrednost zgradbe se poveča na 120.000 EUR
- obračun amortizacije za poslovno leto

Primer 2: poslovni dogodek (po petih letih):

- poštena vrednost zgradbe se zmanjša na 70.000 EUR

Pri tem bomo obravnavali poslovni dogodek z modelom nabavne vrednosti v točkah 1.a in 2.a, z modelom prevrednotenja pa v točkah 1.b in 2.b

### Primer 1.a: Okrepitev opredmetenega osnovnega sredstva – model nabavne vrednosti



Sredstva se po modelu nabavne vrednosti ne krepijo.

### Primer 1.b: Okrepitev opredmetenega osnovnega sredstva – model prevrednotenja

<u>(023) zgradba</u> 100.000 (1) 20.000	<u>(431) str. amortizacije</u> (2) 2.400	<u>(951) presežek iz prevrednotenja</u> (3) 400      20.000 (1)
<u>(035) PV zgradbe (am)</u> 2.400 (2)		<u>(934) prenos iz presežka iz prevrednotenja</u> 400 (3)

- (1) okrepitev zgradbe na pošteno vrednost
- (2) obračun amortizacije
- (3) prenos dela presežka iz prevrednotenja (razlika med amortizacijo na podlagi prevrednotene nabavne vrednosti sredstva in amortizacijo na podlagi njegove izvirne nabavne vrednosti)

Glede na model nabavne vrednosti imamo višje stroške amortizacije (2.400 EUR > 2.000 EUR) in posledično nižji poslovni izid. Če prenesemo razliko med obema amortizacijama na preneseni poslovni izid (kakor smo storili v točki (3)), pa med modeloma glede na višino bilančnega dobička ni razlike.

### Primer 2.a: Oslabitev opredmetenega osnovnega sredstva – model nabavne vrednosti

<u>(021) zgradba</u> (z.st) 90.000	<u>(720) prevrednotovalni poslovni odhodek</u> (1) 20.000
<u>(035) PV zgradbe (am.)</u> 10.000 (z.st.)	
<u>(039) zgradba-oslabitev</u> 20.000 (1)	

- (1) oslabitev zgradbe

Izgubo zaradi oslabitve izkažemo med prevrednotovalnimi poslovnimi odhodki. Le-ti znižujejo poslovni izid v enakem znesku.

## Primer 2.b: Oslabitev opredmetenega osnovnega sredstva – model prevrednotenja

Predpostavljamo, da se poštena vrednost zgradbe v petih letih ni bistveno spreminjala. Vsako leto smo obračunali amortizacijo v znesku 2.400 EUR in prenesli del presežka iz prevrednotenja (400 EUR) na preneseni poslovni izid.

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">(023) zgradba</th> </tr> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black;">(z.st.) 120.000</td> <td style="width: 50%;">42.222 (1a)</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td>12.000 (1b-1)</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td>38.000 (1b-2)</td> </tr> </table>	(023) zgradba		(z.st.) 120.000	42.222 (1a)		12.000 (1b-1)		38.000 (1b-2)	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">(720) prevrednotovalni poslovni odhodek</th> </tr> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black;">(1) 20.000</td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> </table>	(720) prevrednotovalni poslovni odhodek		(1) 20.000		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">(951) presežek iz prevrednotenja</th> </tr> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black;">(1) 18.000</td> <td style="width: 50%;">18.000 (z.st.)</td> </tr> </table>	(951) presežek iz prevrednotenja		(1) 18.000	18.000 (z.st.)
(023) zgradba																		
(z.st.) 120.000	42.222 (1a)																	
	12.000 (1b-1)																	
	38.000 (1b-2)																	
(720) prevrednotovalni poslovni odhodek																		
(1) 20.000																		
(951) presežek iz prevrednotenja																		
(1) 18.000	18.000 (z.st.)																	
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">(035) PV zgradbe (am)</th> </tr> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black;">(1a) 4.222</td> <td style="width: 50%;">12.000 (z.st.)</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black;">(1b-1) 12.000</td> <td></td> </tr> </table>			(035) PV zgradbe (am)		(1a) 4.222	12.000 (z.st.)	(1b-1) 12.000											
(035) PV zgradbe (am)																		
(1a) 4.222	12.000 (z.st.)																	
(1b-1) 12.000																		

- (1) , (1a) oslabitev zgradbe; amortizacijski popravek vrednosti prevrednotimo sorazmerno s spremembo nabavne vrednosti oziroma prevrednotene nabavne vrednosti zgradbe, tako da je knjigovodska vrednost sredstva po prevrednotenju enaka prevrednotenemu znesku.

Izračun:  $(70.000 \text{ EUR} / 108.000 \text{ EUR}) = 0,6481$

$$1 - 0,6481 = 0,3519$$

$$0,3519 * 120.000 \text{ EUR} = 42.222 \text{ EUR}$$

$$0,3519 * 12.000 \text{ EUR} = 4.222 \text{ EUR}$$

- (1) , (1b-1), (1b-2) oslabitev zgradbe; izločenje amortizacijskega popravka vrednosti v breme nabavne vrednosti zgradbe (1b-1) in prevrednotenje čistega zneska na prevrednoteni znesek (1b-2).

Če bi se podjetje odločilo, da bo preneslo presežek iz prevrednotenja na preneseni poslovni izid v letu, ko bo pripoznanje zgradbe opravljeno, bi oslabitev zgradbe knjižili takole:

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">(023) zgradba</th> </tr> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black;">(z.st.) 120.000</td> <td style="width: 50%;">42.222 (1a)</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td>12.000 (1b-1)</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td>38.000 (1b-2)</td> </tr> </table>	(023) zgradba		(z.st.) 120.000	42.222 (1a)		12.000 (1b-1)		38.000 (1b-2)	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">(720) prevrednotovalni poslovni odhodek</th> </tr> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black;">(1) 18.000</td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> </table>	(720) prevrednotovalni poslovni odhodek		(1) 18.000		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">(951) presežek iz prevrednotenja</th> </tr> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black;">(1) 20.000</td> <td style="width: 50%;">20.000 (z.st.)</td> </tr> </table>	(951) presežek iz prevrednotenja		(1) 20.000	20.000 (z.st.)
(023) zgradba																		
(z.st.) 120.000	42.222 (1a)																	
	12.000 (1b-1)																	
	38.000 (1b-2)																	
(720) prevrednotovalni poslovni odhodek																		
(1) 18.000																		
(951) presežek iz prevrednotenja																		
(1) 20.000	20.000 (z.st.)																	
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">(035) PV zgradbe (am)</th> </tr> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black;">(1a) 4.222</td> <td style="width: 50%;">12.000 (z.st.)</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black;">(1b-1) 12.000</td> <td></td> </tr> </table>			(035) PV zgradbe (am)		(1a) 4.222	12.000 (z.st.)	(1b-1) 12.000											
(035) PV zgradbe (am)																		
(1a) 4.222	12.000 (z.st.)																	
(1b-1) 12.000																		

Oslabitev zgradbe pri modelu prevrednotenja torej bremeni preostanek presežka iz prevrednotenja (18.000 EUR – če smo v predhodnih letih že prenesli del presežka iz prevrednotenja na preneseni poslovni izid; 20.000 EUR – če se je podjetje odločilo prenesti presežek iz prevrednotenja na poslovni izid ob odpravi pripoznanja zgradbe), preostanek (20.000 EUR; 18.000 EUR v drugem primeru) pa bremeni prevrednotovalne poslovne odhodke in s tem znižuje poslovni izid poslovnega leta.

Primerjalno z metodo nabavne vrednosti bomo imeli pri uporabi modela prevrednotenja s postopnim prenosom dela presežka iz prevrednotenja (razliko med obema amortizacijama) na

preneseni poslovni izid v letu oslabitve prevrednotovalni poslovni odhodek v enaki višini (20.000 EUR) ter s tem tudi enak vpliv na višino poslovnega izida leta. Ob uporabi modela prevrednotenja, pri katerem presežka iz prevrednotenja nismo prenašali na preneseni poslovni izid, pa bomo izkazali nižji prevrednotovalni odhodek (18.000 EUR), s tem pa primerjalno višji poslovni izid glede na primerjana načina vrednotenja.

Ker se torej vplivi uporabe posamezne metode razlikujejo glede na vplive na poslovni izid in preneseni poslovni izid po posameznih letih, si bomo v nadaljevanju na predstavljenem primeru ogledali vpliv posamezne metode zbirno. Pri tem predpostavljamo, da do konca dobe koristnosti zgradbe ni prišlo do povečanj ali zmanjšanj njene vrednosti. Vplivi na poslovni izid (v celotni dobi koristnosti):

	MODEL NABAVNE VREDNOSTI	MODEL PREVREDNOTENJA	
		postopni prenos presežka iz prevrednotenja na preneseni poslovni izid	brez postopnega prenosa
stroški amortizacije	(80.000)	(82.000)	(82.000)
prevrednotovalni poslovni odhodki	(20.000)	(20.000)	(18.000)
prenos na preneseni poslovni izid		2.000	
<b>VPLIV SKUPAJ:</b>	<b>(100.000)</b>	<b>(100.000)</b>	<b>(100.000)</b>
vpliv na poslovni izid	(100.000)	(102.000)	(100.000)
vpliv na preneseni poslovni izid		2.000	

V našem primeru bodo torej učinki amortizacije zgradbe in oslabitve zgradbe pripoznani neposredno v poslovnem izidu (po letih) ob uporabi modela nabavne vrednosti ali modela prevrednotenja brez postopnega prenosa presežka iz prevrednotenja na preneseni poslovni izid. Pri čemer pa bodo stroški, ki bremenijo poslovni izid, po letih različni. Pri modelu prevrednotenja brez prenosa bodo stroški višji v letih po okrepitvi zgradbe, skladno pa bo v letu oslabitve zgradbe prevrednotovalni poslovni odhodek nižji. To pomeni, da bomo v letih pred oslabitvijo izkazovali nižji poslovni izid kot po metodi nabavne vrednosti, v letu oslabitve pa primerjalno višji. Uporaba modela prevrednotenja s postopnim prenosom presežka iz prevrednotenja pa bo v našem primeru vplivala tako na poslovni izid po letih kot tudi na preneseni poslovni izid. Posledično bomo v letih prenosa presežka na preneseni poslovni izid (do oslabitve) izkazovali bilančni dobiček v enaki višini kot po modelu nabavne vrednosti (višji preneseni poslovni izid bo kompenziral nižji poslovni izid poslovnega leta), nadalje pa bodo prevrednotovalni odhodek ob oslabitvi in nadaljnja amortizacija skladni z obračunano po modelu nabavne vrednosti.

Sklenemo lahko, da je različica modela prevrednotenja, pri kateri postopoma prenašamo del presežka iz prevrednotenja na preneseni poslovni izid, zelo blizu modelu nabavne vrednosti, saj imata na bilančni dobiček (po letih) enak vpliv. Nasprotno bo imela uporaba različice modela prevrednotenja, pri kateri presežka ne prenašamo (če pride do predhodne okrepitve), za posledico nižji izkazan bilančni dobiček, pa tudi nižji poslovni izid, vendar bo morebitna oslabitev sredstva v manjši meri vplivala na izkazan poslovni izid leta, saj bomo imeli na razpolago višji znesek presežka iz prevrednotenja, ki ga bomo lahko za znesek oslabitve bremenili. Razlike med modeloma (in različicama) se torej kažejo v razlikah v nihanju poslovnega izida in bilančnega dobička po letih.

**PRILOGA 2: METODE ZAČETNEGA RAČUNOVODSKEGA MERJENJA  
DOKONČANIH PROIZVODOV IN NEDOKONČANE PROIZVODNJE**

**Podatki:**

Proizvedena količina v obdobju: 20.000 e

Prodana količina v obdobju:

- primer 1: 15.000 e
- primer 2: 20.000 e
- primer 3: 25.000 e

Začetna zaloga:

- primer 1,2: 0 e
- primer 3: 5.000 e (predpostavljamo enako stroškovno ceno količine enote v zalogi)

Prodajna cena: 30 EUR

Nastali stroški na enoto poslovnega učinka:

- neposredni stroški materiala: 10 EUR
- neposredni stroški dela: 5 EUR
- drugi neposredni stroški: 3 EUR
- posredni proizvodjalni stroški: 5 EUR (2 EUR od teh je spremenljivih)
- posredni stroški nabave, prodaje in splošnih služb: 5 EUR
- neposredni stroški prodaje: 1 EUR

stroški obresti (celotni strošek): 500 EUR

**Primer 1: PROIZVODNJA > PRODAJA**

	Metoda ZLC	Metoda proizvajalnih stroškov	Metoda spremenljivih stroškov
<b>PRIHODKI</b>	450.000	450.000	450.000
<b>ODHODKI</b>	440.500	465.500	480.500
- vrednost prodanih poslovnih učinkov	420.000	345.000	300.000
- neposredni odhodki obdobja	20.500	120.500	180.500
<b>DOBIČEK / IZGUBA</b>	9.500	-15.500	-30.500
<b>končna vrednost zalog</b>	140.000	115.000	100.000

**Odhodki:**

metoda ZLC < metoda proizvodjalnih stroškov < metoda spremenljivih stroškov

**Dobiček:**

metoda ZLC > metoda proizvodjalnih stroškov > metoda spremenljivih stroškov

**Primer 2: PROIZVODNJA = PRODAJA**

	Metoda ZLC	Metoda proizvajalnih stroškov	Metoda spremenljivih stroškov
<b>PRIHODKI</b>	600.000	600.000	600.000
<b>ODHODKI</b>	580.500	580.500	580.500
- vrednost prodanih poslovnih učinkov	560.000	460.000	400.000
- neposredni odhodki obdobja	20.500	120.500	180.500
<b>DOBIČEK</b>	19.500	19.500	19.500
<b>končna vrednost zalog</b>	0	0	0

**Odhodki:**

metoda ZLC = metoda proizvodjalnih stroškov = metoda spremenljivih stroškov

**Dobiček:**

metoda ZLC = metoda proizvodjalnih stroškov = metoda spremenljivih stroškov

**Primer 3: PROIZVODNJA < PRODAJA**

	Metoda ZLC	Metoda proizvajalnih stroškov	Metoda spremenljivih stroškov
<b>PRIHODKI</b>	750.000	750.000	750.000
<b>ODHODKI</b>	720.500	695.500	680.500
- vrednost prodanih poslovnih učinkov	700.000	575.000	500.000
- neposredni odhodki obdobja	20.500	120.500	180.500
<b>DOBIČEK</b>	29.500	54.500	69.500
<b>končna vrednost zalog</b>	0	0	0

**Odhodki:**

metoda ZLC > metoda proizvodjalnih stroškov > metoda spremenljivih stroškov

**Dobiček:**

metoda ZLC < metoda proizvodjalnih stroškov < metoda spremenljivih stroškov



### PRILOGA 3: METODE ZMANJŠEVANJA KOLIČIN V ZALOGI

Podjetje kupuje in porablja material v naslednjem zaporedju:

- nakup: 2.000 e po ceni 5,5 EUR
- nakup: 3.000 e po ceni 5,7 EUR
- poraba: 4.500 e
- nakup: 4.000 e po ceni 5,8 EUR
- poraba 4.400 e
- nakup 3.000 e po ceni 5,9 EUR
- poraba: 2800 e

#### 1. Metoda zaporednih cen (FIFO)

Nabavljena količina	Porabljena količina	Zaloga	Nabavna vrednost enote	V breme	V dobro	Končno stanje
2.000		2.000	5,50	11.000,00		11.000,00
3.000		5.000	5,70	17.100,00		28.100,00
	4.500	500			25.250,00 <sup>a)</sup>	2.850,00
4.000		4.500	5,80	23.200,00		26.050,00
	4.400	100			25.470,00 <sup>b)</sup>	580,00
3.000		3.100	5,90	17.700,00		18.280,00
	2.800	300			16.510,00 <sup>c)</sup>	1.770,00
<b>Strošek materiala:</b>					<u>67.230,0</u>	

a)  $2.000 \text{ e} * 5,5 \text{ EUR} + 2.500 \text{ e} * 5,7 \text{ EUR}$

b)  $500 \text{ e} * 5,7 \text{ EUR} + 3.900 \text{ e} * 5,8 \text{ EUR}$

c)  $100 \text{ e} * 5,8 \text{ EUR} + 2.700 \text{ e} * 5,9 \text{ EUR}$

#### 2. Metoda tehtanih povprečnih cen

Nabavljena količina	Porabljena količina	Zaloga	Nabavna vrednost enote	V breme	V dobro	Končno stanje
2.000		2.000	5,50	11.000,00		11.000,00
3.000		5.000	5,70	17.100,00		28.100,00
	4.500	500	5,62 <sup>d)</sup>		25.290,00	2.810,00
4.000		4.500	5,80	23.200,00		26.010,00
	4.400	100	5,70 <sup>e)</sup>		25.080,00	930,00
3.000		3.100	5,90	17.700,00		18.630,00
	2.800	300	5,75 <sup>f)</sup>		16.100,00	2.530,00
						- 805,0
						<u>1.725,0</u> <sup>g)</sup>

d) Tehtana povprečna cena 1 =  $(11.000+17.000)/5.000$

e) Tehtana povprečna cena 2 =  $(11.000+17.000+23.200)/9.000$

f) Tehtana povprečna cena 3 =  $(11.000+17.000+23.200+ 17.700)/12.000$

g) Stanje zaloge po zadnji tehtani povprečni ceni:  $300 \text{ e} * 5,75 \text{ EUR/e}$

Strošek materiala:  $66.470,0 \text{ EUR} + 805,0 \text{ EUR} = \underline{67.275,0 \text{ EUR}}$

### 3. Metoda drsečih povprečnih cen

Nabavljena količina	Porabljena količina	Zaloga	Nabavna vrednost enote	V breme	V dobro	Končno stanje
2.000		2.000	5,50	11.000,00		11.000,00
3.000		5.000	5,70	17.100,00		28.100,00
	4.500	500	5,62 <sup>h)</sup>		25.290,00	2.810,00
4.000		4.500	5,80	23.200,00		26.010,00
	4.400	100	5,78 <sup>i)</sup>		25.432,00	578,00
3.000		3.100	5,90	17.700,00		18.278,00
	2.800	300	5,90 <sup>j)</sup>		16.509,16	1.768,84
<b>Strošek materiala:</b>					<u>67.231,16</u>	

h) Drseča povprečna cena 1 = 28.100,0 EUR / 5.000 e

i) Drseča povprečna cena 2 = 26.010,0 EUR / 4.500 e

j) Drseča povprečna cena 3 = 18.278,0 EUR / 3.100 e

### 4. Metoda stalnih cen

Nabavljena količina	Porabljena količina	Zaloga	Nabavna vrednost enote	V breme	V dobro	Končno stanje
2.000		2.000	5,60	11.200,00		11.200,00
3.000		5.000	5,60	16.800,00		28.000,00
	4.500	500	5,60		25.200,00	2.800,00
4.000		4.500	5,60	22.400,00		25.200,00
	4.400	100	5,60		24.640,00	560,00
3.000		3.100	5,60	16.800,00		17.360,00
	2.800	300	5,60		15.680,00	1.680,00

Prejeti material po stalnih cenah 67.200,00

Prejeti material po dejanskih cenah 69.000,00

Zaloga in stroški ocenjeni prenizko za: 1.800,00

Razmerje 1,03

Stroški materiala po stalnih cenah 65.520,00

Stroški materiala po dejanskih cenah 67.275,00

Vrednost zaloge po dejanskih cenah 1.725,00

## PRILOGA 4: METODE AMORTIZIRANJA

### Podatki:

Nabavna vrednost stroja: 10.000 EUR

Doba koristnosti: 5 let

Davčno priznana amortizacija v posameznem letu: 2.000 EUR (metoda enakomernega časovnega amortiziranja; amortizacijska stopnja = 20 %)

### 1. Metoda enakomernega časovnega amortiziranja

Leto	Nabavna vrednost	Am. Stopnja	Amortizacija	Neodpisana vrednost	Davčno priznana amortizacija
1	10.000	20	2.000	8.000	2.000
2	10.000	20	2.000	6.000	2.000
3	10.000	20	2.000	4.000	2.000
4	10.000	20	2.000	2.000	2.000
5	10.000	20	2.000	0	2.000

Amortizacijska stopnja =  $100 \% / 5$

Amortizacija se po letih ne spreminja, zato bo njen vpliv na poslovni izid po letih enak, neodpisana vrednost stroja (in s tem višina sredstev podjetja) pa se znižuje po letih enakomerno.

Amortizacija, pripoznana v poslovnih izkazih, je enaka davčno priznani amortizaciji.

### 2. Metodi padajočega časovnega amortiziranja

#### 2.1. Metoda padajoče osnove

Leto	Amortizacijska osnova	Am. Stopnja	Amortizacija	Neodpisana vrednost	Davčno priznana amortizacija
1	10.000	40	4.000	6.000	2.000
2	6.000	40	2.400	3.600	2.000
3	3.600	40	1.440	2.160	1.440 + 560
4	2.160	40	864	1.296	864 + 1.136
5	1.296		1.296	0	1.296 + 704

Amortizacijo obračunavamo od vsakokratne neodpisane vrednosti stroja, pri čemer smo uporabili dvokratnik amortizacijske stopnje, uporabljene pri enakomernem časovnem amortiziranju. Sicer bi na zadnje leto odpadel previsok znesek amortizacije.

Kot razvidno, se v tem primeru zneski obračunane amortizacije po letih postopno zmanjšujejo. Skladno s tem se bo v primerjavi z metodo enakomernega časovnega amortiziranja neodpisana vrednost stroja hitreje zniževala, v začetnih letih amortiziranja pa bomo pripoznali višje stroške amortizacije, kar bo vplivalo na nižji poslovni izid v teh letih.

Amortizacija, pripoznana v poslovnih izkazih, je v prvih dveh letih višja od davčno priznane. Presežni del je davčno priznan v zadnjih treh letih, ko je znesek obračunane amortizacije nižji od davčno priznane.

## 2.2. Metoda vsote letnih števil

Leto	Nabavna vrednost	Am. Stopnja	Amortizacija	Neodpisana vrednost	Davčno priznana amortizacija
1	10.000	33% (=5/15)	3.300	6.700	2.000
2	10.000	27% (=4/15)	2.700	4.000	2.000
3	10.000	20% (=3/15)	2.000	2.000	2.000
4	10.000	13% (=2/15)	1.300	700	1.300 + 700
5	10.000	7% (=1/15)	700	0	700 + 1.300

Za izračun amortizacijske stopnje moramo pri uporabi metode najprej izračunati vsoto letnih števil:  $1+2+3+4+5 = 15$ .

Na vsako leto bo skladno z vsoto letnih števil odpadla različna amortizacijska stopnja, v celotni dobi koristnosti pa bo podjetje amortiziralo celotno (15/15) amortizacijsko vrednost stroja.

Kot je razvidno iz preglednice, se tudi ob uporabi te metode zneski amortizacije po letih znižujejo, tako veljajo enake ugotovitve kot pri predhodni metodi.

Amortizacija, pripoznana v poslovnih izkazih, je v prvih dveh letih višja od davčno priznane, v naslednjem mu je enaka, v zadnjih dveh letih pa je nižja od davčno priznane. V slednjih se davčno prizna del, za katerega je obračunana amortizacija v prvih dveh letih presegala davčno priznano.