

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**VPLIV VREDNOTENJA ZALOG PO MSRP NA POSLOVNI  
IN DAVČNI IZID V TRGOVINSKEM PODJETJU**

Ljubljana, marec 2006

JERNEJ ŠTEKAR

## **IZJAVA**

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

V Ljubljani, dne 28.3.2006

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

# KAZALO

1. UVOD .....	1
2. OPREDELITEV ZALOG .....	2
2.1. RAZLOGI ZA OBLIKOVANJE ZALOG .....	3
2.2. VRSTE ZALOG .....	4
2.3. RAČUNOVODSKO OBRAVNAVANJE ZALOG .....	4
2.3.1. Začetno računovodsko merjenje zalog .....	5
2.3.2. Pomen prehoda lastništva za računovodstvo zalog .....	6
3. RAČUNOVODSTVO ZALOG V TRGOVINSKEM PODJETJU .....	6
3.1. ZNAČILNOSTI TRGOVINSKIH PODJETJIH .....	6
3.1.1. Kaj je trgovinska dejavnost .....	6
3.1.2. Opredelitev pojmov veleprodaje in maloprodaje .....	8
3.1.2.1 Veleprodaja ali trgovina na debelo .....	8
3.1.2.2 Maloprodaja ali trgovina na drobno .....	8
3.2. RAČUNOVODSTVO ZALOG V TRGOVINSKIH PODJETJIH .....	9
3.2.1. Računovodstvo trgovskega blaga .....	9
3.2.2. Inventura .....	10
3.2.3. Vrednotenje zalog trgovskega blaga po MRS 2 .....	11
3.2.4. Obračunavanja nabavne vrednosti zalog .....	13
3.3. POSEBNOSTI VREDNOTENJA ZALOG V TRGOVINSKEM PODJETJU .....	13
3.3.1. Procesi v računovodstvu pri evidentiranju zalog .....	13
3.3.1.1 Blagovna likvidatura .....	14
3.3.1.2 Kontrola trgovske knjige .....	14
3.3.2. Vrednotenje zalog po metodi maloprodajnih cen .....	15
4. VPLIV VREDNOTENJA ZALOG NA POSLOVNI IN DAVČNI IZID .....	18
4.1. RAČUNOVODSKI IN OBDAVČLJIVI POSLOVNI IZID .....	18
4.1.1. Povezanost računovodskega in obdavčljivega poslovnega izida .....	18
4.1.2. Izkaz poslovnega izida .....	19
4.1.2.1 Izkaz poslovnega izida po MRS 1 .....	19
4.1.3. Davčni izkaz .....	21
4.1.3.1 Davčno poročanje v Sloveniji .....	22
4.2. VPLIV ZALOG NA RAČUNOVODSKI IN DAVČNI POSLOVNI IZID .....	23
4.2.1. Vpliv prihodkov .....	23
4.2.2. Vpliv odhodkov .....	23
4.2.3. Vpliv inventurnega rezultata .....	24
4.2.4. Vpliv prevrednotenja .....	27
4.2.5. Razlika med izkazom poslovnega izida in davčnim izkazom – odloženi davki .....	28
4.2.5.1 Računovodska obravnava odloženih davkov .....	29
4.2.5.2 Odloženi davki in zaloge trgovskega blaga .....	31
4.2.5.3 Primer terjatev za odložene davke zaradi oslabitve zalog trgovskega blaga po metodi obveznosti po bilanci stanja .....	32

4.3. VPLIV VREDNOTENJA ZALOG NA POSLOVNI IN DAVČNI IZID .....	34
4.3.1. Vpliv metod vrednotenja zalog na čisti dobiček in plačani davek .....	34
4.3.1.1 Vpliv metode zaporednih cen (FIFO).....	35
4.3.1.2 Vpliv metode tehtanih povprečnih cen.....	36
4.3.1.3 Vpliv metode drsečih povprečnih cen .....	36
4.3.1.4 Vpliv metode obratnosorazmernih cen (LIFO) .....	36
4.3.2. Simulacija prikaza vpliva različnih metod vrednotenja zalog na dobiček in davek iz dobička.....	37
4.3.2.1 Prikaz simulacije .....	38
4.3.2.2 Razlaga rezultatov .....	39
5. SKLEP .....	41
LITERATURA.....	43
VIRI.....	44
PRILOGE	

# 1. UVOD

Trgovina je v današnjem času nekaj samoumevnega in nujno potrebnega. Ne znamo si predstavljati življenja brez neke lokacije, kjer lahko kupimo različne stvari, ki zadovoljijo naše potrebe. Prvo obliko trgovinske dejavnosti je predstavljala barter menjava, ko je šlo za prodajo blago za blago. Od takrat se je trgovinska dejavnost zelo spreminjala in razvijala ter se zaradi vse večje specializacije proizvodnje tudi še, kar zahteva vse kvalitetnejše posredovanje s strani trgovinskih podjetji<sup>1</sup>.

Trgovinska podjetja morajo pri svojem delovanju upoštevati specifična pravila in zakone držav, v katerih delujejo, kot tudi ostala pravila na mednarodni ravni. Ena izmed teh pravil so tudi pravila, ki določajo računovodenje v podjetjih. V Sloveniji temelji računovodstvo podjetji v privatnem sektorju na Zakonu o gospodarskih družbah (2005) (v nadaljevanju ZGD). Od vstopa Slovenije v Evropsko Unijo morajo podjetja upoštevati tudi evropski pravni red, ki ga je Slovenija prevzela neposredno s sprejetimi uredbami ali posredno s sprejetimi smernicami<sup>2</sup>. ZGD predpisuje le temeljna pravila in zahteve glede računovodenja podjetji, medtem ko so podrobnejša pravila o računovodenju določajo Slovenski računovodski standardi<sup>3</sup> (v nadaljevanju SRS), ki jih sprejme Slovenski inštitut za revizijo. ZGD tudi določa, da morajo SRS povzemati vsebino četrte smernice o letnih računovodskih izkazih posameznih vrst podjetji (78/660/EGS z dne 25. julija 1978) in sedme smernice o skupinskih računovodskih izkazih (83/349/EGS z dne 13. junija 1983) ter v zasnovi ne smejo biti v nasprotju z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja<sup>4</sup> (v nadaljevanju MSRP).

Kljub temu da ZGD določa uporabo SRS za slovenske gospodarske družbe, to ne velja za vsa podjetja. Družbe, katerih vrednostni papirji so uvrščeni na katerega od organiziranih trgov vrednostnih papirjev v državah članicah Evropske Unije in so zavezane h konsolidaciji, morajo sestaviti konsolidirano letno poročilo v skladu z MSRP.

MSRP so odgovor na vse večjo globalizacijo in internacionalizacijo delovanja sodobnih podjetji, kjer predstavlja različnost računovodskega pripoznavanja gospodarskih kategorij v različnih okoljih vedno večji problem. Težave so z uskupinjevanjem pri poročanju za skupine multinacionalnih podjetji in s primerljivostjo računovodskih informacij v mednarodnih primerjalnih analizah. Poleg tega tudi pritiski razvijajočih se mednarodnih finančnih trgov

---

<sup>1</sup> V diplomskem delu uporabljam predvsem pojem trgovinsko podjetje, medtem ko sem različno poimenovanje uporabljal le v primeru citiranja drugih del.

<sup>2</sup> Uredba se splošno uporablja. Zavezujoča je v celoti in se neposredno uporablja v vseh državah članicah. Smernica je za vsako državo članico, na katero je naslovljena, zavezujoča glede cilja, ki ga je treba doseči, vendar prepušča nacionalnim organom izbiro oblike in metod (Amsterdamska pogodba, 1997, 249. člen).

<sup>3</sup> V diplomskem delu uporabljam prenovljene Slovenske računovodske standarde 2006, katere morajo gospodarske družbe uporabljati od 1.1.2006. V primeru uporabe starejših Slovenskih računovodskih standardov je to tudi jasno navedeno.

<sup>4</sup> V diplomskem delu uporabljam Mednarodne standarde računovodskega poročanja, ki so bili sprejeti z uredbami komisije Evropske Skupnosti in so veljali dne 31.1.2006. Morebitne kasnejše spremembe teh standardov v tem diplomskem delu niso upoštevane.

zahtevajo od računovodske stroke uporabo čim bolj poenotenih rešitev. Zato smo priča prizadevanjem za čim širšo neposredno uporabo MSRP in preoblikovanje nacionalnih računovodskih standardov, da bi se ti v čim večji meri uskladili z mednarodnimi (Korošec, 2003, str. 147). Namen MSRP je poenotiti računovodsko poročanje podjetji za zunanje uporabnike po vsem svetu, tako da bodo računovodski izkazi mednarodno čim bolj primerljivi. MSRP usklajujejo predpise, računovodske standarde in postopke, ki se nanašajo na pripravljanje in predstavljanje računovodskih izkazov.

Za trgovinska podjetja so zaloge izrednega pomena, pri čemer prevladujejo zaloge trgovskega blaga. Zato sem se odločil, da v tem diplomskem delu celovito predstavim vrednotenje zalog v trgovinskem podjetju na podlagi MSRP, ki so za določena podjetja v Sloveniji že predpisana za uporabo in katerim so tudi SRS vedno bolj prilagojeni. To je tudi cilj diplomskega dela. Pri tem sem se osredotočil na zaloge trgovskega blaga, saj so le-te bistvene za poslovanje trgovinskih podjetji. Namen diplomskega naloge pa je prikazati, katera metoda vrednotenja zalog je za trgovinska podjetja glede na njihove različne usmeritve najboljša.

Diplomsko delo je sestavljeno vključno z uvodom, iz petih poglavji. V drugem poglavju je predstavljena splošna opredelitev zalog, namen zalog, njihova delitev ter računovodska obravnava.

V tretjem poglavju je najprej predstavljena trgovinska dejavnost ter veleprodaja in maloprodaja. Predstavljeno je tudi računovodstvo zalog v trgovinskih podjetjih, kjer je prikazano računovodstvo trgovskega blaga, inventura oziroma popis trgovskega blaga v trgovinskem podjetju ter določila MRS 2 – Zaloge, ki se nanašajo predvsem na vrednotenje trgovskega blaga. V zadnjem delu tega poglavja so predstavljene določene posebnosti vrednotenja zalog v trgovinskem podjetju.

V četrtem poglavju je predstavljen osrednji del diplomskega dela. Najprej sta predstavljena računovodski in obdavčljivi poslovni izid ter določila MSRP in slovenske davčne zakonodaje. V nadaljevanju je po posameznih kategorijah predstavljen vpliv zalog na računovodski in obdavčljivi poslovni izid, pri čemer je zelo pomembna predstavitev odloženih davkov kot razlika med obema poslovnima izidoma. Slednje predstavlja določeno novost v slovenskem računovodskem prostoru. V zadnjem delu poglavja je prikazan vpliv različnih metod vrednotenja zalog na poslovni in davčni izid. V tem delu je vključena tudi simulacija prikaza vpliva vrednotenja zalog na dobiček in davek iz dobička pri različnih metodah vrednotenja zalog. Diplomsko delo zaključujem s sklepom, v katerem so povzete ključne ugotovitve.

## **2. OPREDELITEV ZALOG**

Zaloge obravnavata SRS 4 in MRS<sup>5</sup> 2. SRS 4.1 definira zaloge kot sredstva v opredmeteni obliki, ki bodo porabljena pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oziroma pri

---

<sup>5</sup> MRS je okrajšava za Mednarodni računovodski standard in je uporabljena v nadaljevanju.

proizvajanju za prodajo ali prodana v okviru rednega poslovanja. Zelo podobna je tudi definicija zalog v MRS 2.6, ki opredeljuje zaloge kot sredstva:

- namenjena prodaji v rednem poslovanju,
- v postopku proizvodnje za tako prodajo, ali
- v obliki materialov, ki bodo porabljeni pri proizvodnji ali pri opravljanju storitev.

Vsako podjetje ima zaloge za servisiranje svoje dejavnosti oziroma za zadovoljevanje potreb kupcev. Vrste zalog pa so odvisne od dejavnosti posameznih podjetji. V primeru trgovskega podjetja se srečujemo predvsem z zalogami trgovskega blaga, pri proizvodnih podjetjih pa z zalogami materiala, polproizvodov ter z zalogami dokončanih proizvodov, ki so pripravljene za prodajo.

## **2.1. Razlogi za oblikovanje zalog**

Glavni namen zalog je zagotavljanje nemotenega poteka proizvodnega in prodajnega toka. Nesmiselno je razmišljati o sistemu, kjer bi bila vsaka enota nekega artikla posamezno dostavljena na določeno lokacijo ob določenem času, saj je to fizično in ekonomsko neizvedljivo, zato je v večini podjetji nujna neka zadostna raven zalog. To pomeni, da ima vsak udeleženec v poslovnem procesu, tako proizvodni delavec, ki potrebuje sestavine, kot tudi prodajno osebje, ki nudi kupcem končne izdelke, na voljo zadostne količine vseh potrebnih sestavin za nadaljevanje svoje faze (Adam, Elbert, 1989, str. 413). Vendar zaloge povzročajo določene vrste stroškov, zato je potrebno določiti raven držanja zalog, ki pa je odvisna od ciljev podjetji.

Meredith in Shafer (2002, str. 290-291) navajata naslednje stroške povezane z zalogami:

- **Stroški naročanja;** so stroški povezani z naročilom materiala ali drugih vrst zalog. Takšni stroški nastajajo npr. zaradi priprave zahteve naročila, obdelave naročila v nabavnem sistemu, stroški pošiljanja naročila, itd.
- **Stroški skladiščenja;** so stroški, ki nastanejo v povezavi z držanjem zalog. Stroški skladiščenja vsebujejo *stroške investiranega kapitala* (obresti na vezana denarna sredstva v zalogah ter zemljiščih, zgradbah in opremi potrebni za skladiščenje zalog), *stroške skladišča* (davki in zavarovanja za skladišče, amortizacija zgradbe, vzdrževanja in popravila, stroški dela skladiščnikov, itd.) ter *stroški držanja zalog* (zavarovanja zalog, stroški nekurantnih zalog in okvar zalog).
- **Stroški izčrpanja zalog;** so stroški, ki nastanejo, ko podjetje nima na razpolago dovolj proizvodov potrebnih za izpolnitev naročila. Takšni stroški lahko nastanejo s pomanjkanjem končnih proizvodov, ali v primeru pomanjkanja zalog znotraj proizvodnega procesa. V primeru pomanjkanja končnih proizvodov nastanejo stroški zaradi izgube naročila, dobrega slovesa podjetja in zaradi obdelave prekinitve naročila. Pri pomanjkanju zalog potrebnih v proizvodnem procesu pa nastanejo stroški zaustavitve proizvodnje, izgube razpoložljivega delovnega časa, zamude pri odpošiljanju proizvodov itd.

Razlog za držanje zalog, kljub povzročnim stroškom, je neskladje med ponudbo in povpraševanjem. Zaloge služijo temu, da se ta razlika zgladi in omogoči nemoten poslovni proces. Imajo nalogo neke vrste blažilec med ponudbo in povpraševanjem. Slednje je razvidno tudi v Sliki 1.

Slika 1: Zaloge kot blažilec med nihanji ponudbe in povpraševanja



Vir: Waters, 1998, str. 6.

## 2.2. Vrste zalog

V literaturi najdemo veliko delitev zalog na različne skupine. Ena izmed delitev je delitev zaloge glede na funkcije, ki jih opravljajo (Krajewski, Ritzman, 1996, str. 522-524):

1. **Serijske zaloge**; oblikujejo se zaradi naročanja večjih količin kot so potrebne, kar je posledica nižanja stroškov naročanja. Na takšen način se ti stroški razporedijo na večje število enot.
2. **Varnostne zaloge**; takšne zaloge varujejo pred negotovostjo v ponudbi in povpraševanju ter preprečujejo nastanek stroškov izčrpanja zalog.
3. **Sezonske zaloge**; oblikujejo se zaradi sezonskih nihanj v povpraševanju. V primerih, ko je sezonsko povpraševanje največje, podjetje nima dovolj proizvodnih zmogljivosti, da bi proizvedlo dovolj izdelkov. Da se izogne nezmožnosti zadovoljitve celotnega povpraševanja, se oblikujejo sezonske zaloge v obdobju, ko je povpraševanje nižje od zmogljivosti.
4. **Tranzitne zaloge**; nastanejo, ker se morajo polizdelki prevažati od enega delovnega mesta do drugega ter od enega proizvodnega obrata do drugega in končani izdelki iz obrata do končnih kupcev. Takšne zaloge so povezane z že oblikovanimi naročili, ki pa še niso bili izvedeni.

V nadaljevanju je predstavljeno računovodsko obravnavanje zalog in tudi delitev zalog glede na to v kateri fazi poslovnega procesa se nahajajo.

## 2.3. Računovodsko obravnavanje zalog

Stvar v zalogi se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna, če je verjetno, da bodo pritekale gospodarske koristi, povezane z njo in je mogoče njeno nabavno vrednost zanesljivo izmeriti. Za začetno pripoznanje je tudi pomembno, da se ob upoštevanju prevzema na podlagi ustreznih listin, stvar v zalogi začne tudi obvladovati (Turk et. al., 2004, str.156).



MRS 2 ne pojasnjuje natančno kakšne vrste zalog obstajajo. Navaja le, da je običajna razvrstitev zalog na trgovsko blago, pomožni in osnovni material, nedokončano proizvodnjo in dokončano proizvodnjo. SRS opredeljujejo podobne kategorije zalog, le da jih razvrščajo v tri skupine, in sicer zaloga materiala, zaloga v postopku proizvodnje, in zaloga namenjena prodaji (SRS 4.2-4):

- **Zaloga materiala** zajema količine v skladišču, dodelavi in predelavi pa tudi na poti od dobavitelja, če jih je kupec že prevzel. Kot material se lahko šteje tudi drobn inventar z dobo koristnosti do leta dni, lahko pa tudi tisti z dobo koristnosti več kot leto dni, če njegova posamična nabavna cena ne presega 500 evrov.
- **Zaloga v postopku proizvodnje** zajema nedokončano proizvodnjo in polproizvode. Nedokončana proizvodnja lahko obsega tudi opravljanje storitev, ki so do konca obračunskega obdobja dokončane, a še ne prevzete od naročnika.
- **Zaloga namenjena prodaji** zajema dokončane proizvode in trgovsko blago v skladišču ter količine na poti do kupca, dokler jih ne prevzame, trgovsko blago pa tudi količine na poti od dobavitelja, če jih je kupec že prevzel.

### 2.3.1. Začetno računovodsko merjenje zalog

Vrednost zalog obsega nabavno vrednost, stroške pretvarjanja in druge stroške, ki se pojavljajo pri spravljanju zalog na njihovo sedanje mesto in v njihovo sedanje stanje (MRS 2.10). Pri tem so stroški pretvarjanja stroški, ki so neposredno povezani s proizvedenimi količinami, pa tudi vsi drugi stalni in spremenljivi posredni stroški pri proizvodnji. S stalnimi posrednimi proizvodnimi stroški se razume tiste posredne stroške pri proizvodnji, ki ostajajo tako rekoč nespremenjeni ne glede na obseg proizvodnje. Spremenljivi posredni proizvodni stroški pa so tisti stroški pri proizvodnji, katerih spreminjanje je neposredno ali skoraj neposredno povezano z obsegom proizvodnje (Koželj, 2003, str. 11).

Po SRS pa se količinska enota zaloge materiala in trgovskega blaga ob začetnem pripoznanju ovrednoti po nabavni ceni, medtem ko se količinska enota proizvoda oziroma nedokončane proizvodnje ob začetnem pripoznanju ovrednoti po proizvodnih stroških v širšem ali ožjem pomenu, lahko pa se v utemeljenih okoliščinah ovrednoti z zoženo lastno ceno kot eno skrajnostjo oziroma s spremenljivimi proizvodnimi stroški v ožjem pomenu kot drugo skrajnostjo.

Pri razvidovanju zmanjševanja zalog materiala, trgovskega blaga, pa tudi nedokončane proizvodnje in gotovih proizvodov sta si MRS 2 in SRS 4 enotna. Če se cene v obračunskem obdobju na novo nabavljenih količinskih enot ali stroški na novo proizvedenih količinskih enot razlikujejo od cen oziroma stroškov količinskih enot iste vrste v zalogi, se lahko med letom za zmanjševanje teh količin uporablja metoda zaporednih cen (FIFO) ali metoda tehtanih povprečnih cen vključno z metodo drsečih povprečnih cen.

### **2.3.2. Pomen prehoda lastništva za računovodstvo zalog**

Za računovodstvo zalog je zelo pomembno, kdaj preide lastništvo nad stvarjo od prodajalca h kupcu. To vprašanje niti ni tako pomembno pri vsakodnevnem vrednotenju zalog, kot pri samem zaključku obračunskega obdobja, ko se določi vrednost zalog in stroškov prodanih proizvodov oziroma nabavne vrednosti prodanega blaga. Tu ima najpomembnejšo vlogo prehod lastninske pravice nad stvarjo, ki določa nastanek poslovnega dogodka (Epstein, Mirza, 2004, str. 209).

Opozoriti je treba, da prihaja velikokrat do zmotnega mišljenja, ko se enači lastnino nad stvarjo s samo posestjo te stvari. To velikokrat ne drži, saj je lahko blago v lasti podjetja, a ga nima v posesti oziroma ima blago v posesti, a podjetje ni lastnik tega blaga. Primer takšnega zmotnega razmišljanja lahko navedemo blago na poti in blago v konsignaciji.

Blago na poti je tisto blago, ki ga kupec v dobaviteljevem skladišču prevzame, dobavitelj pa ga še ni odpravil, ali pa ga špediter ali prevoznik še ni odpeljal (Koželj, 2002, str. 186). Drugi primer pa je konsignacija blaga na podlagi komisijske prodaje. V Sloveniji je slednja opredeljena v XVIII. poglavju Obligacijskega zakonika (2001), ki določa pogoje za sklenitev komisijske pogodbe. S to pogodbo se komisionar (tisti, ki prejme blago) zaveže opraviti več poslov (npr. prodajo blaga) v svojem imenu in na račun komitenta, za kar prejme določeno plačilo (Obligacijskega zakonik, 2001, 788. člen). Takšna prodaja je za računovodstvo pomembna, ker s prehodom blaga h komisionarju hkrati ne preide tudi lastninska pravica, ki ostane pri komitentu. Tako je tudi blago, ki je dano v konsignacijo, vključeno v zaloge komitenta in ne v zaloge komisionarja. Slednji vodi zato takšne zaloge izven bilančno.

## **3. RAČUNOVODSTVO ZALOG V TRGOVINSKEM PODJETJU**

### **3.1. Značilnosti trgovinskih podjetjih**

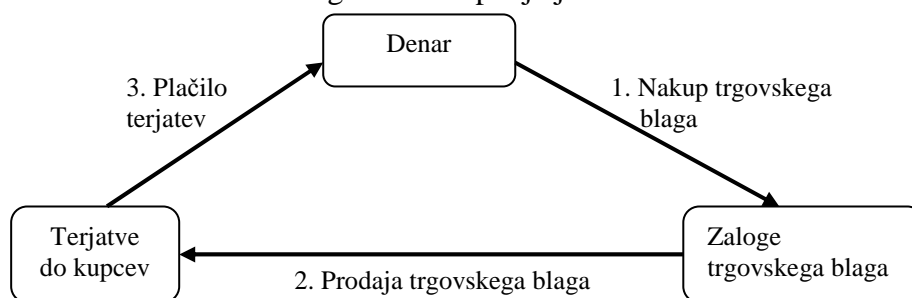
#### **3.1.1. Kaj je trgovinska dejavnost**

Trgovinsko podjetje je organizacija, ki se ukvarja z menjavo blaga. V Sloveniji to določa Zakon o trgovini (2004), kjer je trgovina opredeljena kot: "opravljanje trgovinske dejavnosti na domačem trgu in s tujino ter obsega nakupovanje blaga zaradi nadaljnje prodaje in opravljanje trgovinskih storitev". Za razliko od podjetji, ki blago proizvedejo in nato prodajo, je trgovanje za trgovinska podjetja temeljna dejavnost. Tako uresničujejo posredniške funkcije med proizvajalci in porabniki, ki so podlaga za oblikovanje temeljnih poslovnih funkcij, in sicer nabave, skladiščenja in prodaje. Prek svoje trgovske mreže ustvarjajo s prodajo blaga prihodek in dobiček, z nabavo in skladiščenjem pa zagotovijo, da poteka prodaja nemoteno in da je povpraševanje kupcev zadovoljeno (Potočnik, 1998, str. 26).

V preteklosti je pomenila trgovina le prodajo blaga potrošnikom v trgovskih lokalih, danes jo razumemo veliko širše. S trgovino razumemo prodajo blaga in tudi storitev končnim kupcem za osebno, družinsko in domačo rabo (Cox, Brittain, 2000, str. 3).

Pomembna značilnost trgovinskih podjetji je tudi njihov poslovni cikel, ki se razlikuje od poslovnega cikla proizvajalnih podjetji. S poslovnim ciklom razumemo aktivnosti, ki jih mora podjetje opraviti, od kadar denar porabi za nakup materiala ali trgovskega blaga, pa dokler ne dobi plačila za prodane izdelke. V trgovinskem podjetju se poslovni cikel začne z nakupom trgovskega blaga. Ob njegovi prodaji izkazuje podjetje terjatve do kupcev in ob njihovem plačilu je poslovni cikel zaključen.

Slika 2: Poslovni cikel v trgovinskem podjetju



Vir: Meigs, 1996, str. 201.

Temeljna razlika s proizvajalnimi podjetji je v tem, da trgovinsko podjetje kupuje blago, ki je v glavnem pripravljeno za nadaljnjo prodajo. V nasprotju s trgovinskimi podjetji morajo proizvajalna podjetja najprej proizvesti izdelke, ki jih prodajajo. Tako je prva faza poslovnega cikla trgovskega podjetja (nakup trgovskega blaga) v proizvajalnem podjetju nadomeščena z več aktivnostmi, ki so potrebne za proizvodnjo izdelkov (nakup surovin in njihova predelava). Zato je poslovni cikel proizvajalnega podjetja bistveno daljši in kompleksnejši kot pri trgovinskem podjetju. Hkrati ima proizvajalno podjetje tudi več vrst zalog kot trgovinsko, saj poleg zalog dokončanih proizvodov ima tudi zaloge materiala in nedokončanih proizvodov.

Poslovanje trgovine zahteva angažiranje poslovnih sredstev v materialni in denarni obliki. Njihova višina in struktura je odvisna od več dejavnikov npr. od velikosti posameznega trgovskega podjetja, sistema prodaje, hitrosti obračanja zalog, razvitosti prodajne mreže, itd. V strukturi premoženja trgovinskih podjetji prevladujejo gibljiva sredstva, medtem ko v proizvajalnih podjetjih prevladujejo stalna sredstva, kar je posledica razlike v tehnični opremljenosti in načinu poslovanja (Potočnik, 1998, str. 58). Gibljiva sredstva so tako najpomembnejša sredstva v trgovini, ki z vsakokratno uporabo spreminjajo svojo pojavno obliko iz materialne v denarno in obratno.

Temeljna dejavnost trgovinskih podjetji je posredovanje proizvodov oziroma blaga med proizvajalci in porabniki. To predstavlja zadnji člen proizvodne verige, ki se začne s pridobivanjem surovin. Surovine se v proizvodnem procesu predelajo v proizvode in nato posredujejo končnim porabnikom. Poleg te dejavnosti opravlja trgovina še številne dopolnilne

dejavnosti, kot so skladiščenje, embalaranje, sortiranje in dostava izdelkov končnim kupcem. Posredovanje izdelkov poteka praviloma v dveh stopnjah: trgovina na debelo in trgovina na drobno. Te dejavnosti lahko opravljajo trgovska podjetja na debelo, trgovska podjetja na drobno, ali pa trgovska podjetja, ki hkrati trgujejo tako na debelo kot na drobno.

### **3.1.2. Opredelitev pojmov veleprodaje in maloprodaje**

#### **3.1.2.1 Veleprodaja ali trgovina na debelo**

Trgovska podjetja na debelo kupujejo velike količine proizvodov od proizvajalcev in jih nato ponovno prodajo predvsem trgovcem na drobno (Meigs, 1996, str. 201). Njihova temeljna funkcija je posredovanje izdelkov med proizvajalci in trgovci na drobno oziroma velikimi porabniki. Poleg tega trgovina na debelo opravlja tudi dodatne funkcije (skladiščenje, sortiranje, pakiranje, prevoz, itd.). Nabavljeno blago preoblikujejo v trgovski sortiment za potrebe trgovcev na drobno, predelovalcev in drugih velikih kupcev (Potočnik, 2001, str. 46).

Temeljna korist trgovine na debelo je v tem, da se z njeno vključitvijo v proces posredovanja izdelkov, za proizvajalce zmanjša število transakcij, ki bi nastale drugače med proizvajalci in trgovino na drobno. Le nekaj veletrgovcev lahko poveže ponudbo več sto proizvajalcev na eni strani, na drugi strani pa omogoči trgovcem na drobno, da se oskrbujejo v le nekaj grosističnih skladiščih. Z vključitvijo trgovine na debelo v proces posredovanja izdelkov, proizvajalcem ni potrebno vzdrževati neposrednih poslovnih povezav z mnogimi trgovci na drobno, kar bi zahtevalo bistveno večja obratna sredstva in bi povzročilo več stroškov zaradi obdelovanja številnih manjših naročil ter zaradi prevoza na več lokacij. Podobno bi imela tudi trgovska podjetja na drobno več nabavnih stroškov. Brez posredovanja trgovskih podjetji na debelo, bi število poslovnih povezav naraslo nesorazmerno z obsegom menjave, zato imajo tako proizvajalci kot tudi trgovci na drobno interes, da delujejo tudi trgovska podjetja na debelo. Vsekakor pa je trgovina na debelo koristen posrednik v procesu posredovanja, vse dokler imata proizvodnja in trgovina na drobno ekonomski interes sprejeti njene posredniške storitve.

Z vse večjim povezovanjem in integriranjem med proizvajalnimi podjetji, so nastala velika proizvajalna podjetja, ki so iskala vse tesnejše povezave z večjimi trgovci na drobno. Na takšen način so izključila trgovce na debelo iz procesa posredovanja izdelkov. Podobno so se tudi manjša trgovinska podjetja začela povezovati, da bi lahko s skupno nabavo pri proizvajalcih dosegla ugodnejše nabavne pogoje. Trgovska podjetja na debelo so zato morala spremeniti poslovno strategijo in razviti korporacijske odnose tako s proizvajalci kot s trgovci na drobno. Ponudila so dodatne aktivnosti kot so pakiranje za potrebe gospodinjstev, dostava na prodajne police in druge aktivnosti, ki bi jih sicer opravili proizvajalci ali trgovci na drobno.

#### **3.1.2.2 Maloprodaja ali trgovina na drobno**

Trgovina na drobno izvaja zadnjo fazo menjalnega procesa in sicer prodajo proizvodov končnim porabnikom. Njena naloga je zagotoviti ustrezen obseg in strukturo ponudbe na dostopnih

lokacijah, pravočasno in po cenah, ki so usklajene z dejansko vrednostjo izdelka. Pomembnost trgovine na drobno v nacionalni ekonomiji predstavlja dejstvo, da se prav tu pojavijo prvi znaki sprememb v končnem povpraševanju. Njen vpliv na stabilnost gospodarstva se kaže v njeni usposobljenosti in finančni zmožnosti, da oblikuje zaloge blaga, ki zadovoljijo potrebe končnih porabnikov (Potočnik, 1998, str. 37).

Trgovina na drobno mora tako opravljati (Potočnik, 2001, str. 55):

1. *funkcijo razpoložljivosti blaga*, ki skrbi za oskrbovanje končnih porabnikov s potrebnimi izdelki ali storitvami,
2. *funkcijo informiranja porabnikov*, ki zagotavlja potrebna obvestila o različnih vidikih ponudbe in povpraševanja ter je zaradi vse manjše preglednosti trga vedno bolj pomembna,
3. *funkcijo zadovoljevanja potreb porabnikov*, ki je temeljna in neločljiva funkcija pri trgovini na drobno.

Trgovska podjetja na drobno prodajajo nabavljeno blago končnim porabnikom v manjših količinah za potrebe posameznega gospodinjstva. Do končnih porabnikov se pojavljajo kot nekakšni predstavniki proizvajalcev, istočasno pa do proizvodjalnih podjetji in trgovskih podjetji na debelo kot zastopniki porabnikov. Trgovska podjetja na drobno opravljajo tudi funkcijo zaščite interesov porabnikov, saj se prav pri njih odražajo potrebe porabnikov, njihovo nezadovoljstvo z blagom in vračila slabih izdelkov.

### **3.2. Računovodstvo zalog v trgovinskih podjetjih**

#### **3.2.1. Računovodstvo trgovskega blaga**

Trgovsko blago se praviloma pojavlja le pri trgovinskih podjetjih. Le pri njih lahko govorimo o računovodstvu trgovskega blaga, pri proizvodjalnih podjetjih pa o računovodstvu proizvodov. Čeprav so med računovodstvom proizvodov in računovodstvom trgovskega blaga mnoge podobnosti, se delno tudi razlikujeta.

Prek računovodstva proizvodov, vsaj v primeru, ko so proizvodi ovrednoteni po polni lastni ceni, prehajajo v zaloge tako rekoč vsi stroški, ki se pojavljajo v podjetjih pred prodajo proizvodov. Tudi v primeru zoženega vrednotenja proizvodov prevzamejo zaloge proizvodov precejšen del vseh stroškov nastalih v proučevanem obdobju. Nasprotno, pa vrednost trgovskega blaga v zalogi še ni sestavljena iz stroškov podjetja, ki je to blago kupilo, da bi ga prodalo, razen če so vanjo všteti še neposredni nabavni stroški. Vsi drugi nastali stroški v obdobju se pojavijo med odhodke mimo vrednosti zalog trgovskega blaga. Ko pa proučujemo stroške v zvezi s prodanim blagom, spet najdemo precej podobnosti s stroški pri prodanih proizvodih. Ti stroški, ki pomenijo odhodke za prodajo v obdobju, so sestavljeni iz (Turk, Kavčič, Koželj, 2003, str. 51):

- nabavne vrednosti prodanega blaga, ki nekako ustreza stroškom v prodanih proizvodih,
- posrednih stroškov trgovanja, ki nekako ustrezajo nerazdeljenim stroškom iz časa pred prodajo proizvodov, so pa po svojem bistvu stroški trgovinskih storitev in
- neposrednih stroškov prodaje.

Če že primerjamo nabavno vrednost prodanega blaga s stroški v prodanih proizvodih in posredne stroške trgovanja z nerazdeljenimi stroški, ki se sicer pojavijo pred prodajo proizvodov, je potrebno opozoriti na določeno vsebinsko razliko. Nabavna vrednost blaga postane strošek podjetja šele ob prodaji, vrednost zaloge proizvodov pa je že sestavljena iz stroškov podjetja. V primeru polne lastne cene vsebujejo zaloge proizvodov tudi posredne stroške, posredni stroški v trgovinskih podjetjih pa so vedno izvzeti iz nabavne vrednosti trgovskega blaga.

Predmet računovodstva trgovskega blaga je trgovsko blago od vstopa v podjetje, do tedaj, ko ga ni več v njem. V zalogah trgovskega blaga se sicer ne zadržujejo stroški, razen v primeru nabavne vrednosti, ki vključuje sorazmerno majhne stroške nabave. Pač pa je računovodstvo trgovskega blaga izredno pomembno pri ugotavljanju stroškov, ki se nanašajo na prodane količine. Njegov obseg lahko podobno kot pri računovodstvu proizvodov predstavimo kot (Turk, Kavčič, Koželj, 2003, str. 52):

- knjigovodstvo trgovskega blaga,
- računovodsko predračunavanje trgovskega blaga,
- računovodsko nadziranje trgovskega blaga in
- računovodsko proučevanje trgovskega blaga.

### 3.2.2. Inventura

Letni popis zalog trgovskega blaga oz. inventura je obvezen del vsakega računovodstva v trgovinskih podjetjih. ZGD v 51. členu določa, da morajo vse gospodarske družbe najmanj enkrat letno preveriti, ali se stanje posameznih aktivnih in pasivnih postavk v poslovnih knjigah ujema z dejanskim stanjem. V trgovinskem podjetju je zato potrebno, da se vsaj enkrat letno fizično prešteje vse zaloge trgovskega blaga ter njihovo količino in vrednost primerja z zabeleženo količino in vrednostjo v poslovnih knjigah.

Trgovinska podjetja imajo veliko zalog trgovskega blaga, ki se nenehno spreminjajo zaradi prodaje in novih nabav. Posledica tega je lahko večja razlika med knjigovodsko vodeno zalogo trgovskega blaga in dejansko zalogo. Glavni namen inventure je uskladitev teh dveh zalog. Na takšen način se knjižno stanje uskladi z dejansko ugotovljenim stanjem in se popravi za razne primanjkljaje, kale, razbitja ali lome, raziše in okvare<sup>6</sup>.

<sup>6</sup> **Primanjkljaj** je razlika med večjim evidenčnim in manjšim dejanskim stanjem proizvodov.

**Kalo** je zmanjšanje teže, prostornine ali kakovosti proizvodov zaradi sušenja, hlapenja, krčenja in podobnega, ki se kaže v teži, v obsegu ali na površini.

**Razbitje (lom)** je uničenje proizvodov, ki so po naravi krhki (lomljivi).

**Razsip** je izguba proizvodov zaradi razsipanja, raztresanja pri ravnanju z njimi, na primer moki, cementu, itd.

**Okvara** je napaka na proizvodu zaradi njegovih kemičnih ali fizikalnih lastnosti; zmanjša njegovo kakovost ali celo povzroči neuporabnost. Med okvare se vštevata tudi neuporabnost zaradi preteka roka trajanja (Zalokar, 2004, str. 31).

Popis trgovskega blaga se navadno opravi proti koncu poslovnega leta trgovskega podjetja. Na takšen način je v obdobju od popisa do zaključka poslovnega leta manj še neugotovljenih primanjkljajev in se skoraj vsi upoštevajo v računovodskih izkazih podjetji. Dodati je potrebno, da boljše kot so notranje kontrole nad zalogami trgovskega blaga, bolj je lahko inventura časovno odmaknjena od dneva zaključka poslovnega leta (Meigs, 1996, str. 477).

### 3.2.3. Vrednotenje zalog trgovskega blaga po MRS 2

Namen MRS 2 je predpisati računovodsko rešitev glede zalog. Pri tem daje napotke za določanje vrednosti zalog in njihovo kasnejše pripoznavanje za odhodke. Istočasno daje tudi napotke o metodah obračunavanja vrednosti in stroškov, ki se nanašajo na zaloge (MRS 2.1). Obstoječi MRS 2 je nadomestil MRS 2, ki je bil predhodno spremenjen v letu 1993 in se uporablja za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1.1.2005 ali kasneje.

Glede na namen diplomskega dela, so v nadaljevanju predstavljena predvsem tista določila MRS 2, ki vplivajo na vrednotenje zalog trgovskega blaga, saj predstavlja največji delež zalog v trgovinskem podjetju.

MRS 2 določa, da obsega vrednost zalog **nabavno vrednost, stroške pretvarjanja in druge stroške**, ki se pojavljajo pri spravljanju zalog na njihovo sedanje mesto in v njihovo sedanje stanje (MRS 2.10). Za vrednost zalog trgovskega blaga je posebej pomembna nabavna vrednost, medtem ko so stroški pretvarjanja in drugi stroški bolj prisotni pri proizvodnih podjetjih. Nabavna vrednost zalog obsega kupno ceno, carino in druge dajatve (razen tistih, ki jih bo podjetje kasneje dobilo povrnjeno od davčnih organov, npr. vstopni DDV), prevozne stroške, stroške pretovarjanja in druge stroške, ki jih je mogoče pripisati neposredno pridobljenemu trgovskemu blagu. Od te vrednosti se odštejejo trgovinski in drugi popusti (MRS 2.11). Nekateri stroški se takoj pripoznajo kot odhodki obdobja, v katerem so nastali. Iz vrednosti zalog trgovskega blaga izvzeti (MRS 2.10):

- stroški skladiščenja,
- stroški splošnih služb, ki ne prispevajo k spravljanju zalog na njihovo sedanje mesto in v njihov sedanje stanje ter
- prodajni stroški.

Zaloge morajo biti ovrednotene po **izvirni vrednosti** ali **čisti iztržljivi vrednosti**, in sicer manjši izmed njiju (MRS 2.9). Izvirna vrednost je znesek plačanih denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov ali pa poštena vrednost nadomestila, danega v trenutku nakupa, da bi podjetje prišlo do sredstev. Izvirne vrednosti so pri materialu, trgovskem blagu ali nabavljenih storitvah nabavne vrednosti oziroma pri količinski enoti nabavna cena. Pri tem obsega *nabavna cena* poleg *nakupne cene*, ki jo je treba plačati dobavitelju še uvozne dajatve ter prevozne in druge neposredne stroške nakupa (Turk et al., 2004, str. 103). Čista iztržljiva vrednost je ocenjena prodajna cena, dosežena v rednem poslovanju, zmanjšana za ocenjene stroške dokončanja in ocenjene stroške, potrebne za to, da pride do prodaje (MRS 2.6).

Vrednost posameznega sredstva v zalogi je omejena z zneskom denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, ki jih je mogoče ustvariti ob prodaji sredstva. V primeru, da je takšna vrednost nižja od izvirne vrednosti je potrebno takšno sredstvo delno odpisati pod izvirno vrednost do čiste iztržljive vrednosti. Vzroka za delni odpis sta dva: prvič, ker sredstva (posebej kratkoročna sredstva) naj bi ne bila izkazana z višjo vrednostjo kot je čista iztržljiva vrednost, kar je v skladu s stališčem, da se sredstva ne izkazujejo z večjimi zneski, kot se pričakujejo ob njihovi prodaji ali uporabi. Drugič, ker naj bi se vsako zmanjšanje vrednosti v določenem obdobju tudi prikazalo v poslovnih rezultati tega obdobja. Z delnim odpisom se zadosti načelu, da se vsi prihodki in odhodki nastali v določenem obdobju tudi v tem obdobju prikažejo. V primeru, da se vrednost sredstev v zalogi sproti ne oslabi, se bo ta učinek pokazal ob končni prodaji teh zalog. Tako pa bo ves učinek zaradi zmanjševanja vrednosti zalog iz več obdobji, vplival na zmanjšanje poslovnega rezultata samo tega obdobja. Zmanjšanje vrednosti, ki je nastalo v enem obdobju, se prenese v neko drugo obdobje v prihodnosti, kar je nedvomno v nasprotju z načelom previdnosti in načelom nastanka poslovnega dogodka (Epstein, Mirza, 2004, str. 227).

Ocene čiste iztržljive vrednosti morajo biti zasnovane na najbolj zanesljivih dokazih, ki so na razpolago v času ocenjevanja vrednosti zalog in določajo, koliko bi bilo mogoče iztržiti zanje (MRS 2.30). Pri ocenjevanju čiste iztržljive vrednosti pa se upošteva tudi namen, zaradi katerega zaloge obstajajo. Na primer kot čista iztržljiva vrednost za zaloge, ki zadostujejo podjetju za pogodbeno prodajo, se upošteva vrednost zasnovana na pogodbenih cenah. V primeru, da je v zalogi več proizvodov, kot je zagotovljena pogodbeno prodaja zanje, se določi čista iztržljiva vrednost za takšen presežek zalog na podlagi splošno veljavnih prodajnih cen (MRS 2.31).

Čista iztržljiva vrednost se na novo oceni v vsakem nadaljnjem obdobju. Ko ni več okoliščin, ki so v predhodnem obdobju povzročile delni odpis zalog pod njihovo izvirno vrednost, ali pa ko obstaja neizpodbiten dokaz o povišanju čiste iztržljive vrednosti, se odpisana vrednost razveljavi. Pri tem se lahko vrednost poveča največ za predhodni odpis do izvirne vrednosti in le v primeru, da je stvar, katere vrednost je bila predhodno delno odpisana, še vedno v zalogi (MRS 2.33).

Zaloge se navadno delno odpišejo po posameznih postavkah na čisto iztržljivo vrednost. MRS 2 dopušča tudi možnost, opravljati delni odpis po skupinah sorodnih ali povezanih postavk. Tako je lahko v primeru, da so stvari v zalogi proizvodi iste vrste, imajo enak namen ali končno uporabo, se proizvajajo ali prodajajo na istih zemljepisnih območjih in jih praktično ni mogoče ovrednotiti ločeno od drugih (MRS 2.29), kar je še posebej značilno za trgovinsko podjetje. Z vrednotenjem zalog po skupinah proizvodov, pa je mogoče doseči, da se določeni izdelki vrednotijo s čisto iztržljivo vrednostjo, ki je višja od izvirne vrednosti. To se lahko zgodi v primeru, ko čista iztržljiva vrednost določenega proizvoda v skupini proizvodov naraste nad izvirno vrednost, medtem ko se čista iztržljiva vrednost kakšnega drugega proizvoda v skupini zmanjša pod izvirno vrednost. Zaradi vrednotenja cele skupine proizvodov se upoštevata oba učinka, medtem ko bi se pri posamičnem vrednotenju upošteval le delni odpis proizvoda, ki se mu vrednost zniža. Na takšen način se lahko posredno pripozna okrepitev zalog, čeprav to ni dovoljeno. Pogoji za to je, da lahko merimo vrednost posamezne vrste enot v zalogi, pri tem pa je



vedno zgornja meja "okrepitev zalog" še vedno določena z izvirno vrednostjo celotne skupine proizvodov (Epstein, Mirza, 2004, str. 228).

#### **3.2.4. Obračunavanja nabavne vrednosti zalog**

Nakupne cene istovrstnih zalog trgovskega blaga se lahko spreminjajo, saj lahko podjetje izbira med različnimi dobavitelji, lahko kupuje različne količine oziroma lahko prihaja do sprememb cen zaradi inflacije ali drugih pojavov na trgu. Zaradi tega je za podjetje pomembno po kakšni ceni se ovrednotijo zaloge oziroma katero ceno uporabiti pri oddaji enot iz zaloge. Izbrana cena bo po eni strani vplivala na vrednost zalog, na drugi strani pa na vrednost oddaje enot iz zaloge (Hočevar, Igljučar, Zaman, 2000, 51). MRS 2.25 določa, da se mora vrednost zalog obravnavati ali na podlagi metode zaporednih cen (FIFO) ali metode tehtanih povprečnih cen. Podjetje mora uporabljati isto metodo obračunavanja nabavne vrednosti pri vseh zalogah, ki imajo podobno naravo in uporabo, medtem ko pri zalogah z različno naravo ali uporabo lahko uporabljajo tudi različne metode obračunavanja nabavne vrednosti zalog. Pri tem sama razlika v zemljepisni razmestitvi zalog ali v davčnih prepisih na teh ozemljih ni upravičen razlog za uporabo različne metode vrednotenja zalog. Natančnejša predstavitev različnih metod vrednotenja zalog in njihov vpliv na poslovni in davčni izid je predstavljena v poglavju 4.3.

### **3.3. Posebnosti vrednotenja zalog v trgovinskem podjetju**

Vrednotenje zalog v podjetjih je zelo pomembno, saj vpliva tako na bilanco stanja kot tudi na izkaz poslovnega izida. V trgovinskih podjetjih je ta vpliv samo še okrepljen zaradi specifičnosti teh podjetji, ki vidijo prav v čim bolj dobičkonosnem prodajanju zalog trgovskega blaga cilj poslovanja njihovega podjetja (Epstein, Mirza, 2004, str. 206).

Glavni cilj računovodstva zalog je pravilno vzporejati stroške, ki se nanašajo na zaloge, s prihodki in na njihovi podlagi pravilno ovrednotiti tako poslovni izid obdobja, kot vrednost zalog, ki so del sredstev v bilanci stanja podjetja (Epstein, Mirza, 2004, str. 212).

#### **3.3.1. Procesi v računovodstvu pri evidentiranju zalog**

Kot je bilo že omenjeno, je temeljna dejavnost trgovinskih podjetji posredovanje proizvodov med proizvajalci in porabniki, kar je bistvena razlika s proizvajalnimi podjetji. Specifičnost zalog trgovskega podjetja se odraža tudi v računovodstvu pri njihovem spremljanju. Zaradi njihovega pomena, je potrebno izvajati dodatne aktivnosti (kontrole), da se lahko zagotovi točnost podatkov in informacij, ki jih pripravlja računovodstvo. Pravilnik o vodenju evidenc v trgovini (1999) zahteva dodatne kontrole od slovenskih trgovinskih podjetji. V njem je predpisano, kakšne evidence o nabavi in prodaji trgovskega blaga mora trgovinsko podjetje zagotavljati in da se le-te vsaj enkrat letno uskladijo z dejanskim stanjem. Trgovinska podjetja se lahko samostojno odločijo, kako organizirati njihovo poslovanje, da bi zadovoljila zahtevam tega pravilnika. Meni poznano slovensko trgovinsko podjetje uresničuje zahteve iz Pravilnika o

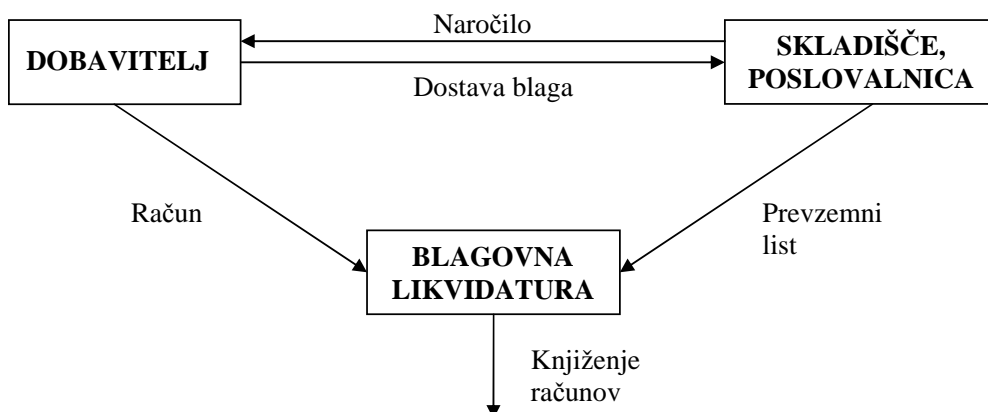
vodenju evidenc v trgovini s procesom likvidature blagovnih dokumentov ter kontrolo trgovske knjige. Ta dva procesa bom v nadaljevanju tudi predstavil.

### 3.3.1.1 Blagovna likvidatura

Blagovna likvidatura je oddelek v računovodstvu trgovinskega podjetja, ki opravlja dve nalogi. Prva je usklajevanje in kontroliranje nabave blaga v poslovalnicah z računi prejetimi s strani dobaviteljev, druga pa pripravljanje dokumentov za knjiženje v računovodske in davčne evidence. Prva naloga je izrednega pomena za zagotavljanje točnih podatkov o tem, kakšno blago je trgovinsko podjetje prejelo s strani dobavitelja, s čimer tudi zagotavlja, da je stanje zalog v poslovalnicah čim bolj natančno zajeto v računovodstvu in da so tudi računovodske informacije natančnejše.

Ko dobavitelj pripelje trgovsko blago v skladišče ali poslovalnico trgovinskega podjetja, blago v tej enoti prevzamejo in izdelajo računovodsko listino – prevzemni list. Odgovornost za pravilnost prevzemnih dokumentov je na strani prevzemne službe v skladiščih in poslovalnicah. Prevzemno dokumentacijo pošljejo iz prevzemnih služb v računovodstvo trgovinskega podjetja. Računovodstvo primerja prevzemne liste in dobaviteljeve račune. Pri pregledu primerja več delov računa in prevzemnega lista, kot npr. količino dobavljenih artiklov, dobaviteljevo vrednost artikla, znesek rabata, stopnjo in znesek za izračun davka na dodano vrednost, itd. Na takšen način izvaja količinsko in vrednostno kontrolo nad prejetim blagom. Če se obe listini ujemata, se račun da v knjiženje in dobavitelju plača za dobavljeno blago. V Sliki 3 je proces blagovne likvidature tudi grafično prikazan.

Slika 3: Potek procesa likvidature blagovnih dokumentov



### 3.3.1.2 Kontrola trgovske knjiga

Trgovska knjiga je evidenca vseh poslovnih dogodkov, ki se zgodijo v zvezi s trgovskim blagom v posameznih poslovalnicah trgovinskega podjetja. V njej so zajete vse nabave trgovskega blaga, vse prodaje, razni odpisi, premiki blaga v druge poslovalnice, itd. Namen kontrole trgovske knjige je, da se uskladi vrednost zalog trgovskega blaga v maloprodajni poslovalnici s stanjem v računovodskih evidencah. Uskladitev se doseže s primerjavo trgovske knjige, ki se vodi v

trgovini (trgovinska trgovska knjiga) in trgovske knjige, ki se vodi v računovodstvu (računovodska trgovska knjiga).

Trgovinsko trgovsko knjigo vodijo poslovalnice same na podlagi njihovih poslovnih dogodkov, ki se zgodijo neposredno v poslovalnici (nabava in prodaja blaga). Računovodsko trgovska knjiga pa se vodi v računovodstvu na podlagi podatkov iz drugačnih virov (nabava na podlagi računov dobaviteljev, prodaja na podlagi nakazanih denarnih sredstev na transakcijski račun), ki pa predstavljajo enake poslovne dogodke, kot so se zgodili v poslovalnici. Na takšen način je vzpostavljeno sprotno preverjanje točnosti vrednosti zalog kot posledice začetnega stanja zalog, nabav v obdobju in prodaj v obdobju.

V primeru, da se ugotovi razhajanja med dokumenti, ki so knjiženi v računovodstvu s tistimi v poslovalnici, se ugotavlja, kje so nastale razlike. Njihov nastanek se ugotavlja tako, da se primerja dokumentacija iz obeh evidenc. Ugotovljeno neskladje se odpravi v tisti evidenci, kjer je tudi nastalo. Na takšen način se večkrat letno uskladi vrednost zalog v obeh evidencah. Najmanj enkrat na leto pa se opravi tudi fizičen popis zalog trgovskega blaga. V računovodstvu se uskladi trgovsko knjigo na dan popisa. To zalogo se nato primerja s popisano dejansko zalogo v poslovalnici. Ugotovljen inventurni rezultat (višek ali manjko) se evidentira v računovodskih evidencah. Izhodišče za naslednje usklajevanje med računovodsko trgovsko knjigo in trgovinsko trgovsko knjigo je stanje ugotovljeno s popisom, saj se takrat poleg vrednosti zalog ugotovi tudi dejansko fizično stanje zalog in je zato najbolj natančno.

### **3.3.2. Vrednotenje zalog po metodi maloprodajnih cen**

Trgovinska podjetja imajo poleg že navedenih posebnosti pri evidentiranju zalog, tudi posebnost pri samem vrednotenju zalog trgovskega blaga. Namesto vrednotenja zalog po nabavnih vrednostih, MRS 2.22 dovoljuje vrednotenje zalog v trgovini na malo tudi po metodi maloprodajnih cen. Slednja se lahko uporablja pri vrednotenju zalog velikega števila hitro spreminjajočih se stvari, ki imajo podobne razlike v ceni in za katero bi bilo nesmiselno uporabljati druge metode vrednotenja.

Ključni dejavnik pri metodi maloprodajnih cen je določitev koeficienta med nabavno in maloprodajno ceno, s katerim se ugotovi nabavno vrednost enot v zalogi. Vrednost koeficienta je odvisna od povprečnega odstotka razlike v ceni ter od metode vrednotenja, ki jo je podjetje izbralo. Tudi za določitev tega koeficienta se uporabljata ali metoda zaporednih cen, ali metoda tehtanih povprečnih cen. Izračun končne vrednosti zalog po maloprodajni ceni je prikazan v Tabeli 1.

Tabela 1: Izračun končne vrednosti zalog po maloprodajni ceni ob upoštevanju metode zaporednih cen (FIFO) in metode tehtanih povprečnih cen.

	Metoda FIFO		Metoda tehtanih povprečnih cen	
	Nabavna vrednost	Maloprodajna vrednost	Nabavna vrednost	Maloprodajna vrednost
Vrednost začetne zaloge	100.000	200.000	100.000	200.000
Nabava v obdobju	<u>500.000</u>	<u>800.000</u>	<u>500.000</u>	<u>800.000</u>
• Blago razpoložljivo za prodajo	<u>600.000</u>	1.000.000	<u>600.000</u>	1.000.000
Vrednost prodaja po maloprodajni vrednosti		<u>800.000</u>		<u>800.000</u>
Končna zaloga po maloprodajni vrednosti		200.000		200.000
Koeficient med nabavno in maloprodajno ceno		<b>0,625*</b>		<b>0,60**</b>
Končna vrednost zalog po nabavni vrednosti				
• 200.000 x 0,625		<u>125.000</u>		
• 200.000 x 0,60				<u>120.000</u>

$$* 0,625 = \frac{500.000}{800.000}$$

$$** 0,60 = \frac{600.000}{1.000.000}$$

Vir: Epstein, Mirza, 2004, str. 230.

Kot vidimo v Tabeli 1, je koeficient med nabavno in maloprodajno ceno večji pri metodi zaporednih cen (FIFO) kot pri metodi tehtanih povprečnih cen. To povzroči, da je tudi končna vrednost zalog po nabavni vrednosti višja, kar je skladno z značilnostjo metode zaporednih cen. V zalogah ostanejo vrednosti enot, ki so bile kasneje nabavljene in so v primeru rasti cen višje, kot pa tiste, ki so bile predhodno nabavljene.

Glavne prednosti metode maloprodajnih cen so posledica tega, da se vodi zaloge po maloprodajni in ne po nabavni vrednosti. Walsh in Jeacle (2003, str. 777-778) navajata naslednje prednosti:

1. Ob uporabi metode maloprodajnih cen lahko trgovsko podjetje oceni vrednost zalog v vsakem trenutku, ne da bi mu bilo potrebno opraviti fizično štetje zalog.
2. Druga prednost je v tem, da se lahko pri letnem popisu zalog, vrednosti zalog ugotovijo kar iz maloprodajnih cen v trgovinah in ni potrebno teh cen pretvarjati v nabavne cene. Popis zalog trgovskega blaga lahko zato opravljajo tudi osebe, ki niso najbolj seznanjene s trgovino, saj jim zadošča prebrati maloprodajno ceno.
3. Pravilna uporaba te metode zahteva sprotno beleženje zvišanj in znižanj cen trgovskega blaga, kar omogoča hitro ugotavljanje dobrih in slabih odločitev pri nakupu določene vrste trgovskega blaga.

## Primer knjižbe nabave in prodaje trgovskega blaga po metodi maloprodajnih cen

Tabela 2: Knjiženje nabave trgovskega blaga

Opis knjižbe	Konto	Znesek	
		Breme	Dobro
Dobaviteljev račun za trgovsko blago	220		1.200.000
Terjatev za DDV	160	200.000	
Zaloge trgovskega blaga po maloprodajni vrednosti	663	1.560.000	
Vračunan DDV v zalogah	664		260.000
Vračunana razlika v ceni v zalogah	665		300.000

Izračun elementov za knjiženje nabave trgovskega blaga je prikazan v Tabelah 1 in 2 v Prilogi 2.

Sledi prikaz prodaje trgovskega blaga po maloprodajni ceni 1.404.000 SIT.

Tabela 3: Knjiženje prodaje trgovskega blaga

Opis knjižbe	Konto	Znesek	
		Breme	Dobro
Obračun prodaje zalog	663		1.404.000
Vračunan DDV v zalogah - <b>obračunan</b>	664	234.000	
Vračunana razlika v ceni v zalogah - <b>obračun</b>	665	270.000	
Obračun nabavne vrednosti prodanega blaga	711	900.000	
Prihodki od prodaje	764		1.170.000
Obveznosti do države za DDV	260		234.000
TRR	100	1.404.000	

Izračun elementov za knjiženje prodaje trgovskega blaga je prikazan v Tabelah 3 in 4 v Prilogi 2.

Skupine kontov iz kontnega načrta, ki so bile uporabljene v predstavljenih knjižbah nabave in prodaje trgovskega blaga, so prikazane v Tabeli 4.

Tabela 4: Poimenovanja uporabljenih skupin kontov iz kontnega načrta

<b>Kontni načrt:</b>
Konto 100 – Tolarska sredstva v blagajni
Konto 160 – Terjatve za vstopni DDV
Konto 220 – Kratkoročne obveznosti do dobaviteljev v državi
Konto 260 – Obveznosti za obračunani DDV
Konto 663 – Blago v maloprodajni poslovalnici
Konto 664 – DDV, vračunan v zalogah blaga
Konto 665 – Vračunana razlika v cenah v zalog blaga
Konto 711 – Nabavna vrednost prodanega blaga
Konto 762 – Prihodki od prodaje trgovskega blaga na domačem trgu

Vir: Kontni načrt in ponazoritev knjiženj za gospodarske družbe, 2002.

## **4. VPLIV VREDNOTENJA ZALOG NA POSLOVNI IN DAVČNI IZID**

### **4.1. Računovodski in obdavčljivi poslovni izid**

Poslovni izid (dobiček ali izguba) je razlika med prihodki in odhodki v obračunskem obdobju. V knjigovodskih razvidih in računovodskih izkazih se ugotavlja s primerjanjem ustreznih pripoznanih prihodkov in odhodkov. Presežek prihodkov nad odhodki je dobiček, presežek odhodkov nad prihodki pa izguba (Turk et al., 2004, str. 366-367).

V SRS 19.13 je opredeljeno, da je poslovni izid (dobiček ali izguba) pred obdavčitvijo le računovodski poslovni izid, ki se praviloma razlikuje od obdavčljivega poslovnega izida (davčne osnove) v istem poslovnem letu in se ugotavlja v skladu z davčnimi predpisi. Povezava med njima je takšna, da je čisti poslovni izid ugotovljen tako, da odhodke za davek odštejemo od celotnega poslovnega izida. Pri tem pa odhodki za davek niso enaki obračunanemu davku na podlagi obdavčljivega poslovnega izida. Vzrok temu sočasne razlike, ko je obdavčljivi dobiček pripoznan v drugem poslovnem obdobju kot računovodski dobiček. Da pa bi bil čisti dobiček kljub temu v smiselnem razmerju z dobičkom pred obdavčitvijo, to je z računovodskim dobičkom, ugotovljenim po računovodskih standardih, se uvaja prevrednotenje davka iz dobička za zneske odloženega davka. Več o tem je predstavljeno v poglavju 4.2.5. – Razlika med izkazom poslovnega izida in davčnim izkazom – odloženi davki.

#### **4.1.1. Povezanost računovodskega in obdavčljivega poslovnega izida**

Povezanost davčnega in računovodskega poročanja se med državami bistveno razlikuje. Avtorica Knobbe-Keuk ugotavlja, da v svetu obstajajo različna razmerja med davčnimi in računovodskimi pravili (Klobučar, 2004, str. 25):

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

V Sloveniji uporabljamo kot pravni okvir za opredelitev dobička v poslovne namene ZGD, računovodske standarde in ostala računovodska pravila. Za prikaz dobička v davčne namene pa so osnova računovodski predpisi, koregirani z davčnimi predpisi (Kokotec-Novak, 1999, str. 6). Glavni davčni predpis je nedvomno Zakon o davku od dohodka pravnih oseb (2005) (v nadaljevanju ZDDPO-1). Določena področja pa konkretneje urejajo pravilniki. Tako velja v Sloveniji tretja različica povezanosti davčnega in računovodskega poročanja.

## **4.1.2. Izkaz poslovnega izida**

Izkaz poslovnega izida je temeljni računovodski izkaz, v katerem je resnično in pošteno prikazan poslovni izid za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se sestavlja (Turk et al., 2004 str. 448). Prikazuje uspešnost poslovanja podjetja v določenem obdobju. Izkaz poslovnega izida je dinamičen računovodski izkaz, saj se nanaša na obdobje in ne na določen časovni trenutek. Zanj je značilno, da ni kumulativen računovodski izkaz, saj se v njem seštevajo zgolj prihodki in odhodki posameznega obdobja. V letnem izkazu poslovnega izida seštejemo vse prihodke in odhodke, dosežene v posameznem letu, in ugotovimo poslovni izid (Hočevar, Igličar, Zaman, 2000, 242-243).

Izkaz poslovnega izida je že v poznih šestdesetih in zgodnjih sedemdesetih letih 20. stoletja postal najpomembnejši izmed temeljnih računovodskih izkazov tako za investitorje, upnike, poslovodstvo kot tudi za ostale deležnike. Za investitorje so pretekli poslovni rezultati najboljši kazalnik prihodnjih dobičkov, na podlagi katerih lahko predvidijo tudi višino prihodnjih dividend in vrednosti delnic. Upniki na podlagi izkaza poslovnega izida ugotavljajo sposobnost dolžnika, da bo v prihodnosti sposoben ustvarjati ustrezna denarna sredstva za povrnitev dolga. Zaradi pomembne vloge pri investitorjih in pri upnikih je izkaz poslovnega izida izrednega pomena tudi za poslovodstvo. Slednje uporablja izkaz poslovnega izida tudi kot mero uspešnosti in učinkovitosti pri pretvarjanju proizvodnih dejavnikov v proizvode ali storitve, ki jih proizvajajo ali prodajajo. Informacije, ki jih nudi izkaz poslovnega izida, olajšajo proces analize poslovanja, še posebej glede dobičkonosnosti posamezne gospodarske enote in s tem tudi omogočajo lažje poslovne odločitve (Epstein, Mirza, 2004, str. 96).

V MSRP opredeljuje okvirno obliko in vsebino izkaza poslovnega izida MRS 1 – Predstavljanje računovodskih izkazov. V tem standardu so opisani vsi računovodski izkazi za splošne namene. To so tisti izkazi, ki so namenjeni zadovoljevanju potreb uporabnikov, ki nimajo možnosti zahtevati poročil, prilagojenih zadovoljevanju njihovih posebnih potreb po informacijah (MRS 1.3). Eden izmed teh računovodskih izkazov je tudi izkaz poslovnega izida.

### **4.1.2.1 Izkaz poslovnega izida po MRS 1**

V MRS 1.78 je določeno, da morajo biti vključene v ugotavljanje poslovnega izida v obdobju vse postavke pripoznanih prihodkov in odhodkov v obdobju, razen če kak drugi standard ali pojasnilo zahteva drugačno ravnanje. Obrazec izkaza poslovnega izida mora vključevati vsaj vrstične postavke, ki predstavljajo vrednosti (MRS 1.81):

- (a) prihodkov,
- (b) stroškov financiranja,
- (c) deležev pridruženih podjetjih in skupnih podvigov v dobičkih in izgubah, obračunanih z uporabo kapitalne metode,

- (d) dobička oziroma izgube pred obdavčitvijo, pripoznane pri odtujitvi sredstev ali poravnavi dolgov, ki so posledica ustavljenega poslovanja,
- (e) odhodkov za davek in
- (f) dobička ali izgube.

Dodatne vrstične postavke, poglavja in vmesne seštevke je treba predstaviti v obrazcu izkaza poslovnega izida, če je takšna predstavitev ključna za razumevanje denarno izraženih dosežkov podjetja. Podjetju pa ni dovoljeno da bi kakorkoli prikazoval kakšne prihodke ali odhodke kot izredne postavke. Okoliščine, ki utegnejo narekovati ločen prikaz postavk prihodkov in odhodkov, so lahko naslednje (MRS 1.87):

- (a) delni odpisi zalog do čiste iztržljive vrednosti ali opredmetenih osnovnih sredstev do nadomestljive vrednosti pa tudi razveljavitve (storni) takšnih odpisov,
- (b) prestrukturiranje delovanja podjetja in razveljavitve (storni) dolgoročnih rezervacij za stroške prestrukturiranja,
- (c) odstranitev postavk opredmetenih osnovnih sredstev,
- (d) odtujitev finančnih naložb,
- (e) ustavljeno poslovanje,
- (f) pravnice poravnave in
- (g) druge razveljavitve (storni) dolgoročnih rezervacij.

MSRP kot tudi SRS dovoljujejo dve vrsti razčlenitev izkaza poslovnega izida, in sicer:

- Metodo narave odhodkov in
- Metodo vloge odhodkov

#### **Metoda narave odhodkov**

V tem načinu razčlenitve se odhodki združijo v izkazu poslovnega izida v skladu z njihovo naravo (na primer amortizacija, nabava materiala, stroški prevoza, zaslužki zaposlenecv, stroški reklame) in se ne porazdelijo glede na različne vloge v podjetju. Uporaba takega načina razčlenitve je lahko enostavnejša, saj odhodkov ni potrebno razvrščati glede na njihovo vlogo (MRS 1.91).

Tabela 5: Zgled razvrstitve, ki uporablja metodo narave odhodkov

Prihodki		<b>X</b>
Drugi prihodki		<b>X</b>
Spremembe zalog dokončanih proizvodov in nedokončane proizvodnje	<b>X</b>	
Porabljeni osnovni in pomožni materiali	<b>X</b>	
Stroški zaslužkov zaposlenecv	<b>X</b>	
Amortizacija	<b>X</b>	
Drugi odhodki	<b>X</b>	
Skupaj odhodki		<b>(X)</b>
Dobiček		<b>X</b>

Vir: MRS 1.91.



### Metoda vloge odhodkov

Drug način razčlenitve je metoda vloge odhodkov ali metoda "nabavne vrednosti prodanih količin", ki razvršča odhodke v skladu z njihovo vlogo v zvezi z nabavno vrednostjo (oziroma proizvajalnimi stroški) prodanih količin, stroški prodajanja in stroški splošnih služb. Po tej metodi mora podjetje vsaj nabavno vrednost prodanih količin prikazati ločeno od ostalih odhodkov. Ta metoda nudi uporabnikom ustrežnejše informacije kot pa razvrstitev odhodkov po naravi, vendar pa razporejanje stroškov po vlogah zahteva poljubno razvrščanje in vključuje precej presojanja (MRS 1.92).

Tabela 6: Zgled razvrstitve, ki uporablja metodo vloge odhodkov

Prihodki	<b>X</b>
Nabavna vrednost prodanih količin	<b>(X)</b>
Kosmati dobiček	<b>X</b>
Drugi prihodki	<b>X</b>
Stroški prodajanja	<b>(X)</b>
Stroški splošnih služb	<b>(X)</b>
Drugi odhodki	<b>(X)</b>
Dobiček	<b>X</b>

Vir: MRS 1.92.

Podjetje, ki uporablja takšno oblike razvrstitve odhodkov, mora razkriti dodatne informacije o naravi odhodkov, tudi o amortizaciji in odhodkih za zasluge zaposlenecv.

Izbira razčlenitve glede na vlogo ali naravo odhodka je odvisna tako od navad in panoge kot tudi od vrste organizacije. Obe metodi pokažeta tiste stroške, za katere se lahko pričakuje neposredno ali posredno spreminjanje v skladu z obsegom prodaje ali proizvodnje v podjetju. Ker ima vsaka metoda razčlenitve prednost pri drugačnih vrstah podjetij, ta standard od posloводства zahteva, naj samo izbere najustreznejšo in najzanesljivejšo predstavitev. Ker pa so informacije o naravi odhodkov koristne pri napovedovanju finančnih tokov v prihodnosti, se zahteva dodatno razkritje, kadar se uporablja razvrstitev po vlogi odhodkov (MRS 1.94).

### 4.1.3. Davčni izkaz

Davčna zakonodaja zahteva, da podjetja letno prikažejo osnovo za davek od dobička v posebnih izkazih. Davčna osnova je zakonsko definiran koncept. Davčni izkaz poslovnega izida je posebno računovodsko poročilo, ločeno od drugih računovodskih poročil podjetja, s katerim se na podlagi davčne zakonodaje ugotovi osnovo za obdavčitev. Priprava davčne bilance (drugi izraz za davčni izkaz) je posebno področje znotraj računovodstva. V velikem obsegu je davčna bilanca oblikovana na osnovi informacij iz finančnega računovodstva. Te informacije so prilagojene ali preoblikovane, tako da se skladajo z zakonskimi zahtevami. Na področju davčnega računovodstva je zelo pomembno davčno planiranje, ki analizira pričakovane davčne

učinke za določene dogodke. Cilj tega je doseči minimalno davčno breme za podjetje (Meigs, Meigs, Meigs, 1995, str. 5-7).

Sestavljanje davčne bilance ima osrednji pomen v davčnem računovodstvu. Poleg osnovne naloge (ugotavljanje obdavčljivega dobička) se na podlagi informacij iz davčne bilance lahko uresničujejo cilji širše gospodarske politike. Z davčno bilanco lahko davčni zavezanec uresničuje svojo davčno politiko, razumljivo v okvirih, ki jih dovoljujejo davčni predpisi. Davčna bilanca pa lahko služi kot zanesljiv vir informacij nekaterim uporabnikom (bankam ali drugim finančnim institucijam), saj so informacije iz davčne bilance strogo odvisne od predpisov in preverjene s strani davčne revizije, medtem ko ni nujno, da so poslovne bilance vseh podjetji tudi revidirane (Zakon o davku od dobička pravnih oseb s komentarjem, 1998, str. 34).

Razvojno gledano so imeli prvi izkazi, ki so jih sestavljala podjetja, predvsem davčni namen. Potreba po računovodskem poročanju je nastala s pojavom delniških družb, katerih lastniki so želeli dobiti vpogled v poslovno uspešnost podjetja, računovodski izkazi pa so bili podlaga za delitev dividend (Čokelc, Kokotec-Novak, Repovž, 2001, str. 4). Za razliko od računovodskega poročanja, kjer je potrebna določena presoja in fleksibilnost pri uporabi računovodskih pravil, pa je pri poročanju za davčne namene fleksibilnost omejena, saj je potrebno zagotoviti enako obravnavo davčnih zavezancev. Nedvomna in objektivna davčna pravila morajo zagotoviti jasno in natančno osnovo za obdavčitev, saj mora davčni sistem pravično in učinkovito porazdeliti davčno breme na celotno družbo (Eberhartinger, 1999, str. 94).

Z vidika države je osrednji pomen davčne bilance ugotavljanje podlage za pridobivanje proračunskih sredstev. Davčna bilanca se v praksi šteje kot podlaga za obdavčenje in se za namene obdavčenja izpelje z upoštevanjem posebne zakonodaje. V današnjih pogojih gospodarjenja njena funkcija ni samo zagotavljanje virov za javno porabo, ampak tudi usmerjanje gospodarskega razvoja (Čokelc, 1998, str. 52).

#### **4.1.3.1 Davčno poročanje v Sloveniji**

Kot je že bilo omenjeno, je za Slovenijo značilna takšna oblika povezanosti med računovodskim in davčnim poročanjem, kjer so računovodski izkazi podlaga za davčne izkaze, pri čemer davčni predpisi določajo, kako je treba računovodske izkaze preurediti za davčne namene. To je razvidno iz tretjega odstavka 11. člena ZDDPO-1, ki pravi da “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 izid, na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenimi računovodskimi standardi.”

Podlaga za davčne prihodke in odhodke so prihodki in odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida, ki je sestavljen na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenimi računovodskimi standardi. Relevanten zakon, na katerega se ta določba sklicuje, je ZGD. Podlaga za davčne prihodke in odhodke pa so lahko tudi prihodki in odhodki, ugotovljeni v letnem poročilu, ki ustreza izkazu poslovnega izida, prav tako na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenimi računovodskimi

standardi. Relevanten zakon, na katerega se sklicuje ta določba, pa je zakon o računovodstvu. V skladu z ZGD morajo poslovne knjige voditi vse družbe, v skladu z zakonom o računovodstvu pa vsi proračunski uporabniki, pravne osebe javnega prava in pravne osebe zasebnega prava, torej vse tiste pravne osebe, ki ne vodijo poslovnih knjig na podlagi ZGD, zakona o društvih in zakona o gospodarskih javnih službah. Ker 11. člen ZDDPO-1 ne navaja izrecno, da so podlaga samo SRS, so podlaga za ugotavljanje prihodkov, odhodkov in poslovnega izida lahko tudi MSRP (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, str. 33).

## **4.2. Vpliv zalog na računovodski in davčni poslovni izid**

Omenjeno je že bilo, da se v Sloveniji ugotavlja davčno osnovo tako, da se upošteva prihodke in odhodke ugotovljene v izkazu poslovnega izida in se jih spremeni glede na posebne zahteve ZDDPO-1. V nadaljevanju je zato hkrati predstavljen vpliv zalog trgovskega blaga tako na davčni kot na poslovni izid, pri čemer so razlike med njima posebej predstavljene.

### **4.2.1. Vpliv prihodkov**

Prihodki so v Okvirnih navodilih za pripravljanje in predstavljanje računovodskih izkazov v MSRP opredeljeni kot povečanje gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki pritokov ali povečanja sredstev ali zmanjšanja dolgov, ki povzroči povečanje kapitala, ki se razlikuje od povečanj iz novih vplačil prinašalcev kapitala. Iz prihodkov so tako izključeni zneski zbrani v korist tretjih strank, kot so davek na dodano vrednost in ostali davki, saj niso gospodarske koristi, ki pritekajo v podjetje, in tudi ne povečujejo njegovega kapitala (MRS 18.8).

Prihodki v obdobju povečujejo poslovni in davčni izid. Pri njihovem obračunavanju je pglavitna določitev, kdaj jih pripoznati. Prihodki se pripoznajo, ko je verjetno, da bodo prihodnje gospodarske koristi pritekale v podjetje in da je te koristi mogoče zanesljivo izmeriti. O znesku prihodkov iz posla se navadno sporazumeta podjetje in kupec ali uporabnik sredstva. Izmeri se po pošteni vrednosti prejetih nadomestil ali terjatev ob upoštevanju zneska kakršnih koli trgovinskih in količinskih popustov, ki jih odobri podjetje (MRS 18.9-10). Pri trgovinskem podjetju so najpomembnejši poslovni prihodki, ki so posledica prodaje zalog trgovskega blaga. Pri pripoznanju takšnih prihodkov se od prodajne vrednosti ustrezno odštejejo zneski vseh vrst popustov (rabat, superrabat, cassasconto, itd.), ki so odobreni kupcem. Pri ugotavljanju prihodkov za davčne namene se morajo prenosne (transferne) cene s povezanimi osebami upoštevati najmanj do višine povprečnih cen, ki veljajo za določeno vrsto blaga na domačem ali primerljivem tujem trgu (Turk et al., 2004, str. 530).

### **4.2.2. Vpliv odhodkov**

Odhodki so zmanjšanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki zmanjšanj sredstev (na primer zmanjšanja zalog blaga zaradi njihove prodaje) ali povečanj dolgov ter zmanjšujejo poslovni in davčni izid. Prek poslovnega izida na koncu obračunskega obdobja pa posredno vplivajo tudi na velikost celotnega kapitala (Turk et al., 2004, str. 355).

Načelo vzporejanja prihodkov in odhodkov določa pripoznanje odhodkov. To načelo zahteva, da vsi stroški, ki so bili potrebni za ustvarjanje prihodkov v določenem obdobju, morajo biti pripoznani kot odhodki v istem obdobju. Najprej so pripoznani prihodki in nato so njim vzporejani odhodki. To načelo je v trgovinskem podjetju zelo razumljivo, saj ni mogoče prodati trgovskega blaga kupcem, ne da bi hkrati porabili zaloge. Na podlagi načela vzporejanja prihodkov in odhodkov tudi MRS 2.34 določa, da ko so zaloge prodane, se njihov knjigovodski znesek pripozna kot odhodek obdobja, v katerem je bil ustrezni prihodek obračunan. V trgovinskih podjetjih so predvsem odhodki zaradi prodaje zalog trgovskega blaga v višini knjigovodske (nabavne) vrednosti prodanega blaga in se uvrščajo med poslovne odhodke.

Za davčni izid se pri ugotavljanju dobička priznajo le tisti odhodki, ki so potrebni za pridobivanje prihodkov, ki so obdavčeni po ZDDPO-1. To je tudi jasno določeno v prvem odstavku 20. člena ZDDPO-1, ki zahteva, da se za ugotavljanje dobička priznajo le odhodki, potrebni za pridobitev prihodkov, ki so obdavčeni po tem zakonu. Navedena zakonska določba je precej problematična, saj iz poslovne prakse izhaja, da vsak strošek še ne prinese prihodka. Lahko pa se seveda pojavljajo prihodki, ki so izvzeti iz davčne osnove po drugih členih tega zakona, in očitno je, da takrat odhodki, ki so nastali pri prejemniku, niso davčno priznani odhodki (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, str. 62). Poleg navedenega načela, ki določa kateri odhodki se priznajo, pa je v 21. členu ZDDPO-1 določeno kateri odhodki se ne priznajo. Ne priznajo se naložbe, delitev dobička, odhodki za pokrivanje izgub iz preteklih let, rezervacije za kritje možnih izgub, itd.

V ZDDPO-1 so odhodki povezani z zalogami opredeljeni v 24. členu, kjer je določeno, da se prodane zaloge priznajo kot odhodek v obračunanem znesku, vendar največ do zneska, ki se ugotovi v skladu z izbrano metodo vrednotenja zalog. Uporabljena metoda vrednotenja zalog se za davčne namene prizna, če je dovoljena v računovodskih standardih. Pri tem pa zavezanec ne sme spreminjati izbrane metode vrednotenja zalog najmanj pet let. Vzrok omejitve je v tem, da lahko različna vrednotenja zalog ali spreminjanje metode vrednotenja zalog pomembno vplivajo tudi na poslovni izid zavezanca in posledično tudi na davčno osnovo (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, str. 73). Če zavezanec med petletnim obdobjem spreminja metodo vrednotenja zalog, se pripadajoči odhodki ne priznavajo med davčnimi odhodki.

MRS 2.25 narekuje, da se pri pripoznanju poslovnih odhodkov za prenos nabavne vrednosti trgovskega blaga med prodane količine uporabljata ali metoda tehtanih povprečnih cen ali metoda zaporednih cen (FIFO). Vsaka izmed teh metod ima nekatere pozitivne in nekatere negativne lastnosti za podjetja in ima tudi različen učinek na njihov računovodski in davčni poslovni izid. Vpliv različnih metod vrednotenja zalog je predstavljen v poglavju 4.3.

#### **4.2.3. Vpliv inventurnega rezultata**

Vsaj enkrat letno mora trgovinsko podjetje opraviti popis trgovskega blaga, da uskladi računovodske evidence z dejanskim stanjem zalog. Na podlagi inventure trgovinsko podjetje ugotovi, ali je dejanska vrednost zalog večja ali manjša od vrednosti v njenih evidencah. Možna

sta dva inventurna rezultata, in sicer inventurni presežek ali inventurni primanjkljaj. Inventurni presežek, ko je v zalogi več trgovskega blaga kot ga je evidentiranega, je veliko manj pogost kot pa primanjkljaj, kjer je v zalogi premalo trgovskega blaga.

V primeru inventurnega presežka se le-ta beleži kot povečanje poslovnih prihodkov, medtem ko se primanjkljaj beleži kot zmanjšanje zalog trgovskega blaga in kot povečanje poslovnih odhodkov. V tem primeru se nabavne vrednosti manjkajočih ali poškodovanih izdelkov upoštevajo kot odhodki na podlagi istih metod vrednotenja zalog, kot jih podjetje uporablja pri vrednotenju zalog trgovskega blaga (Meigs, 1996, str. 477). Glede na to, da so zaloge po ugotovljenem inventurnem rezultatu popravljene na dejansko stanje in da se po ZDDPO-1 prihodki in odhodki priznavajo glede na čas nastanka, so davčno priznani tudi poslovni prihodki in odhodki zaradi inventurnega presežka ali primanjkljaja. Posledica inventurnega presežka je višja davčna osnova, medtem ko inventurni primanjkljaj to osnovo znižuje.

V Sloveniji odhodke zaradi primanjkljaja blaga ob popisu ne predstavlja samo nabavna vrednost takšnega blaga, ampak lahko vpliva na višino odhodkov tudi DDV, ki ga je treba pod določenimi pogoji plačati od ugotovljenih kalov, razbitji, okvar, itd. 3. točka 15. člena Pravilnika o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost (2004), navaja, da so primanjkljaji in uničenja zaradi kala, ki so neločljivo povezani s skladiščenjem in prevozom blaga, pri čemer tak obseg ne sme biti večji od običajnega, ki ga določi strokovno združenje, neobdavčeni. Za trgovino je to določeno v Pravilniku o stopnjah običajnega odpisa blaga (kalo, razsip, razbitje, okvara) (2005). V 6. členu tega pravilnika so določene maksimalne stopnje odpisa, ki lahko nastanejo ob normalnih pogojih poslovanja ter ob skrbnem strokovnem ravnanju z blagom, in so določene v odstotkih za posamezne blagovne skupine tako za trgovino na debelo kot za trgovino na drobno. Dovoljeni odstotki se med seboj precej razlikujejo, saj se gibljejo od 0,5 % za razne žitarice, do 15 % za razno cvetje. Stopnja običajnega odpisa se izračuna od nabavne vrednosti nabavljenega blaga v določenem obračunskem obdobju. Od odpisa, ki presega odpis, izračunan na podlagi maksimalnih stopenj iz tega pravilnika, se obračunava in plačuje DDV. Pri tem se upošteva kot osnova za izračun DDV nabavna vrednost takšnega presežnega opisa.

Iz navedenega sledi, da se poleg nabavne vrednosti ugotovljenega primanjkljaja ali kala, ki povečuje nabavno vrednost prodanega blaga in predstavlja poslovni odhodek, povečuje odhodke tudi znesek DDV, ki ga mora trgovinsko podjetje plačati od primanjkljaja, ki presega dovoljenega. Takšno povečanje odhodkov pa ni davčno priznано in ne znižuje davčne osnove. Pri tem je potrebno še opozoriti, da je potrebno plačati DDV od primanjkljaja tudi v primeru, ko trgovinsko podjetje obremeni odgovorno osebo, ki je povzročila takšen primanjkljaj. V tem primeru se takšen primanjkljaj obravnava enako kot prodaja, saj mora za manjkajoče trgovsko blago plačati odgovorna oseba. Tovrsten primanjkljaj ne predstavlja odhodka, ampak se pokriva iz prihodkov, saj se vzpostavi kratkoročna terjatev do delavca (Zalokar, 2004, str. 56).

### **Vpliv napak pri popisu zalog trgovskega blaga**

Popis trgovskega blaga mora biti natančno izveden, saj v primeru, da popis ni dovolj natančen, ima neugotovljeni primanjkljaji pomemben vpliv na temeljne računovodske izkaze. Takšna napaka v razvidovanju zalog trgovskega blaga vpliva na vrednost zalog v bilanci stanja, na izkaz

poslovnega izida trgovskega podjetja in tudi na različne računovodske kazalnike (npr. hitri koeficient, dobičkonosnost sredstev, itd.). Napačna vrednost zalog vpliva na dve zaporedni bilanci stanja, saj je končna bilanca stanja enega poslovnega leta hkrati začetna drugega leta. Tudi v izkazu poslovnega izida vplivajo nenamerne napake poleg na izkaz iz leta, ko je napaka nastopila, tudi na naslednjega, in sicer na poslovne odhodke, kosmati poslovni izid in čisti poslovni izid (Meigs, 1996, str. 483).

V primeru, da se ob opravljanju letnega popisa trgovskega blaga nenamerno spregleda določene enote, ima to kot posledico podcenjenost zalog blaga. Knjigovodska vrednost blaga, ki je bilo ob štetju spregledano, pa se kot primanjkljaj prenese med poslovne odhodke in povzroči podcenjenost kosmatega in čistega poslovnega izida. Kot pa je bilo že omenjeno, napaka pri popisu zalog blaga vpliva na računovodske izkaze dveh zaporednih let. Podcenjena je vrednost zalog v začetni bilanci naslednjega leta, hkrati pa je v naslednjem letu precenjen kosmati in čisti poslovni izid. Vzrok temu je, da se ob naslednjem popisu zalog prvotno spregledane enote popiše, kar povzroči inventurni presežek oz. manjši inventurni primanjkljaj. Tako so ali višji poslovni prihodki, ali manjši poslovni odhodki, kot če bi v predhodnem letu teh enot ne spregledali (Meigs, 1996, str. 483). Če pa se prvo leto preceni zaloge trgovskega blaga, so vsi vplivi ravno obratni kot v navedenem primeru.

Iz navedenega sledi, da ima začetna napaka v naslednjem letu ravno nasprotno posledice, kot jih ima v prvem letu. V prvem letu je bil poslovni izid podcenjen, v naslednjem pa je precenjen. Trdimo lahko, da se takšne napake avtomatsko odpravijo. To pa vsekakor ne pomeni, da so takšne napake nepomembne, saj povzročajo nenatančnost pri ugotavljanju trenda poslovnih rezultatov trgovskega podjetja (Meigs, 1996, str. 483).

V Tabeli 7 je strnjeno prikazano, kakšen vpliv ima napaka pri popisu trgovskega blaga v letu nastanka napake in v naslednjem letu v primeru, da povzroči prvotna napaka podcenjenost zalog ali precenjenost zalog. Vpliv napak v različnih delih računovodskih izkazov so navedeni s sledečimi okrajšavami: POD (podcenjeno), PRE (precenjeno) in NV (nima vpliva).

Tabela 7: Prikaz vpliva napake pri popisu trgovskega blaga v letu nastanka napake in v naslednjem letu v primeru podcenjenosti in v primeru precenjenosti končne vrednosti zalog

<b>Prvotna napaka: Končna vrednost zalog podcenjena</b>		
	<b>Leto nastanka napake</b>	<b>Naslednje leto</b>
Začetna vrednost zalog .....	NV	POD
Nabavna vrednost blaga na razpolago blaga za prodajo .....	NV	POD
Končna vrednost zalog .....	POD	NV
Nabavna vrednost prodanega blaga .....	PRE	POD
Kosmati poslovni izid .....	POD	PRE
Čisti poslovni izid .....	POD	PRE

<b>Prvotna napaka: Končna vrednost zalog precenjena</b>		
	<b>Leto nastanka napake</b>	<b>Naslednje leto</b>
Začetna vrednost zalog .....	NV	PRE
Nabavna vrednost blaga na razpolago blaga za prodajo .....	NV	PRE
Končna vrednost zalog .....	PRE	NV
Nabavna vrednost prodanega blaga .....	POD	PRE
Kosmati poslovni izid .....	PRE	POD
Čisti poslovni izid .....	PRE	POD

Vir: Meigs, 1996, str. 483.

#### 4.2.4. Vpliv prevrednotenja

Prevrednotenje je sprememba prvotno izkazane vrednosti gospodarskih kategorij (SRS, 2001, str. 17). Tako je prevrednotenje vsako ponovno ovrednotenje gospodarskih kategorij po njihovem začetnem pripoznanju. Gre lahko ali za okrepitev sredstev in dolgov ali za njihovo oslabitev (Turk et. al., 2004, str. 82). Potrebe po prevrednotenju sredstev nastopijo, ker se cene spreminjajo zaradi splošnih in posebnih gospodarskih in družbenih vplivov. Posebni vplivi, kot so spremembe v ponudbi in povpraševanju ter tehnološke spremembe, lahko povzročajo pomembno zvišanje ali znižanje posameznih cen ne glede na ostale cene.

Kot je bilo že omenjeno, MRS 2.9 zahteva, da so zaloge ovrednotene po izvorni vrednosti, ali čisti iztržljivi vrednosti, in sicer po manjši izmed njiju. Skladno s tem mora trgovinsko podjetje zaloge trgovskega blaga, ki so ali poškodovane, ali v celoti oziroma tudi delno zastarele in tiste, katerim so se prodajne cene zmanjšale, delno odpisati oziroma jih oslabiti pod njihovo izvirno vrednost do čiste iztržljive vrednosti. To je skladno s stališčem, da sredstva ne morejo biti izkazana z večjim zneskom, kot se pričakuje ob njihovi prodaji ali uporabi (MRS 2.28). Znesek vsakega delnega odpisa ali oslabitve zalog do čiste iztržljive vrednosti se pripozna kot odhodek v obdobju, ko je delni odpis nastal in sicer se evidentira kot prevrednotovalni poslovni odhodek.

Prav pri prevrednotenju je bistvena razlika med izkazom poslovnega izida in davčnim izkazom, saj ZDDPO-1, ki to ureja v 17. členu, določa, da se odhodki zaradi prevrednotenja ne priznajo. Zato odhodki zaradi oslabitve zalog na čisto iztržljivo vrednost niso davčno priznani in ne

vplivajo na davčno osnovo. Pomembno je tudi, da se pri odpravi oslabitev, katerih učinek zaradi določbe zakona ni imel vpliva na davčno osnovo, ta odprava tudi ne prikaže v davčni osnovi. Ta določba izključuje možnost dvojne obdavčitve: najprej zaradi nepriznavanja prevrednotovalnih odhodkov, v nadaljevanju pa še priznavanja prihodkov zaradi zmanjšanja oslabitve.

Odhodki zaradi prevrednotenja, ki se ob oslabitvi gospodarske kategorije davčno ne priznajo, se priznajo ob prodaji ali drugačni odtujitvi sredstev in ob poravnavi ali drugačni odtujitvi dolgov. Davčno nepriznavanje prevrednotenja zalog se konča pri njihovi odtujitvi. Vpliv prevrednotovalnih odhodkov na davčno osnovo je torej dovoljen tudi pri odtujitvi oziroma poravnavi posamezne kategorije. S tem se uresničuje tudi določba četrtega odstavka 11. člena ZDDPO-1 o priznavanju odhodkov glede na čas nastanka (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, str. 52). Celovit vpliv takšne različne obravnave prevrednotenja zalog trgovskega blaga je predstavljen v naslednjem poglavju, ki obravnava odložene davke.

#### **4.2.5. Razlika med izkazom poslovnega izida in davčnim izkazom – odloženi davki<sup>7</sup>**

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

Do začetka uporabe ZDDPO-1 začasnih razlik med računovodskim in obdavčljivim dobičkom skorajda ni bilo, ker davčna zakonodaja praviloma ni omogočala upoštevanja posameznih računovodskih kategorij enega obdobja v davčnih izkazih drugega obdobja. Edine izjeme so bile možnost prenosa davčnih izgub v naslednja davčna obdobja ter vključevanje obračunanih prihodkov od udeležbe v dobičku odvisnih podjetji in, pod določenimi pogoji, tudi vključevanje odpravljenih dolgoročnih rezervacij v davčno osnovo. Razlike med računovodskim in obdavčljivim dobičkom so bile zato praviloma stalne. Novi ZDDPO-1 je tako uvedel kar nekaj novosti, na podlagi katerih se bodo poslej poleg stalnih razlik med dobičkoma upoštevale tudičasne (Hieng, 2005, str.125).

---

<sup>7</sup> Ang.: deferred tax.



Zaradi začasnih razlik, ki jih uvaja nov ZDDPO-1, je potrebno obračunavanje odloženih davkov. Odloženi davek bi lahko opredelili kot znesek davka, ki ga bo zavezanec poravnal (plačal) v prihodnjih davčnih obdobjih. Pri tem je pomembno, da poslovni dogodki, ki povzročajo odloženi davek nastanejo v sedanjem ali so nastali v preteklih obračunskih obdobjih. Ker so se poslovni dogodki že zgodili, so skladno z načelom nastanka poslovnih dogodkov, kot temeljnim načelom računovodenja, že pipoznani v poslovnih knjigah zavezanca. V zvezi z nastalimi poslovnimi dogodki so zato v poslovnih knjigah pripoznana ustrezna sredstva, obveznosti do virov sredstev, prihodki ali odhodki, vendar pa takšen dogodek, nima posledic na znesek davka, ki bo plačan za obdobje, v katerem je poslovni dogodek nastal. Takšen poslovni dogodek bo imel davčne posledice šele v naslednjih obdobjih, zato vpliva na zneske davka, ki bodo plačani ali povrnjeni šele v prihodnosti. Ker bo sedanji poslovni dogodek povzročil davčne posledice šele v prihodnosti, je potrebno skladno z načelom nastanka poslovnega dogodka prihodnje davčne posledice tudi obračunati v letu, v katerem se je poslovni dogodek zgodil (Jerman, Žuran, 2005, str. 1).

Kadar odloženi davek vsebinsko predstavlja večje plačilo davka v prihodnjih obdobjih, govorimo o pripoznavanju obveznosti za odloženi davek. Kadar pa odloženi davek vsebinsko predstavlja manjše plačilo davka v prihodnjih obdobjih, govorimo o terjatvah za odloženi davek. Terjatve in obveznosti za odloženi davek so terjatve in obveznosti do države, ki je upravičen prejemnik posameznega davčnega vira glede na davčne predpise. V Sloveniji bodo terjatve in obveznosti za odloženi davek, terjatve in obveznosti do proračuna Republike Slovenije, ki mu davek po ZDDPO-1 pripada (Jerman, Žuran, 2005, str. 1).

#### **4.2.5.1 Računovodska obravnava odloženih davkov**

Računovodsko obravnavanje davka od dobička ureja MRS 12 – davek iz dobička. Zaradi zahtev ZGD, da SRS v zasnovi ne smejo biti v nasprotju z MSRP, je tudi najnovejša prenova SRS sledila pravilom in zahtevam v MRS 12.

Terjatve in obveznosti za odložene davke iz dobička lahko izračunamo po različnih metodah, ki pa jih splošno delimo v dve skupini: **metoda obveznosti po izkazu poslovnega izida** in **metoda obveznosti po bilanci stanja**. Prva temelji na ugotavljanju razlik med računovodskim in obdavčljivim dobičkom, druga pa temelji na davčnih vrednostih sredstev in obveznosti za davek iz dobička. V uvodu v MRS 12 je določeno, da se lahko uporablja le metoda obveznosti po bilanci stanja.

##### **Metoda obveznosti po bilanci stanja**

Terjatve in obveznosti za odloženi davek se obvezno obračunavajo z uporabo metode obveznosti po bilanci stanja, ki se osredotoča načasne razlike. Časne razlike so razlike med **davčno vrednostjo** posameznega sredstva ali obveznosti in njegovo ali njeno **knjigovodsko vrednostjo** v bilanci stanja. Pojavijo se kot posledica določb v davčnih predpisih, po katerih se odhodki in prihodki v davčno osnovo vključujejo v drugih davčnih obdobjih, kot pa so izkazani v izkazu poslovnega izida za poslovne namene. Kot primer razlik lahko omenimo odhodke iz

prevrednotenja, ki niso davčno priznani v letu, v katerem so prevrednotovalni odhodki obračunani v izkazu poslovnega izida, temveč so priznani šele v letu, v katerem je gospodarska kategorija, v zvezi s katero so bili v preteklih obdobjih prevrednotovalni odhodki obračunani, tudi odtujena in s tem izguba realizirana (Jerman, Žuran, 2005, str. 2).

Davčna vrednost posameznega sredstva ali obveznosti je tisti znesek, ki se prisodi temu sredstvu ali obveznosti pri obračunu davka. Davčna vrednost sredstva je znesek, ki se bo pri obračunu davka odštel od vsake obdavčljive gospodarske koristi, ki je pritekla v podjetje, kadar se z njo povrne knjigovodska vrednost sredstva (MRS 12.7). Davčna vrednost sredstva je torej enaka znesku davčno priznanih odhodkov, ki bodo v bodočih davčnih obdobjih zniževala davčno osnovo. Če gospodarska korist, ki jo prinaša sredstvo ni obdavčljiva, je davčna vrednost sredstva enaka njegovi knjigovodski vrednosti. Davčna vrednost obveznosti pa je njena knjigovodska vrednost, zmanjšana za znesek, ki se bo odštel pri obračunu davka od te obveznosti v prihodnjih obdobjih (MRS 12.8).

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

- *Obdavčljivečasne razlike*, to ječasne razlike, katerih posledica so obdavčljivi zneski pri ugotavljanju obdavčljivega dobička v prihodnjih obdobjih, ko se knjigovodska vrednost sredstva povrne ali knjigovodska vrednost obveznosti poravna.
- *Odbitnečasne razlike*, katerih posledica so zneski, ki se odštejejo pri ugotavljanju obdavčljivega dobička v prihodnjih obdobjih, ko se knjigovodska vrednost sredstva povrne ali knjigovodska vrednost obveznosti poravna.

Posledice obdavčljivih časnih razlik se kažejo v obveznostih za odloženi davek, ki so zneski davka iz dobička, ki jih bo treba poravnati v prihodnjih obdobjih glede na obdavčljivečasne razlike. Posledice odbitnih časnih razlik pa se kažejo v terjatvah za odloženi davek, ki so zneski davka iz dobička, ki bodo povrnjeni v prihodnjih obdobjih (Jerman, Žuran, 2005, str. 3). Obveznosti in terjatve za odložene davke se izračuna tako, da se obdavčljive in odbitnečasne razlike pomnoži z davčno stopnjo davka od dohodka pravnih oseb.

Namen odloženih davkov je zagotoviti, da je čisti dobiček v izkazu poslovnega izida v smiselnem razmerju z dobičkom pred obdavčitvijo. Odhodek za davek, ki zmanjšuje dobiček kot poslovni izid na čisti dobiček oziroma čisti poslovni izid, ni oziroma ne sme biti enak davku iz dobička, odmerjenemu po davčnih predpisih, temveč je oziroma mora biti ustrezen prikazanemu računovodskemu poslovnemu izidu za isto leto. Enačenje odhodka za davek z odmerjeno oziroma obračunano davčno obveznostjo je namreč v nasprotju z eno od temeljnih računovodskih predpostavk, predpostavko *upoštevanja nastanka poslovnega dogodka*, ki pravi, da moramo prihodke in stroške upoštevati takrat, ko nastanejo (in ne takrat, ko podjetje prejme ali opravi plačilo), ter jih vključiti v računovodske izkaze, ki se nanašajo na tista obdobja, v katerih so nastali. Ta predpostavka mora veljati tudi odhodke za davek, kar pomeni, da mora biti davek iz dobička kot odhodek podjetja vračunan v istih obdobjih kot prihodki in odhodki, na

katere se nanaša. Pri tem je odhodek za davek iz dobička enak odmerjenemu davku iz dobička (obračunani obveznosti za davek od dobička), povečanemu za odloženo obveznost za davek iz dobička, ki jo bo treba poravnati v prihodnjih obdobjih glede na obdavčljivečasne razlike, in zmanjšanemu za odloženo terjatev za davek iz dobička, ki bo povrnjena v prihodnjih obdobjih glede na odbitnečasne razlike (Hieng, 2005, str.127). Na podlagi obveznosti in terjatev za odloženi davek se izračuna odhodke iz odloženih davkov, ki dejansko vplivajo na višino odhodka za davek. Primer izračuna je prikazan tudi v Sliki 4.

Slika 4: Izračun odhodkov za davke

$$\boxed{\text{Odhodek za davke}} = \boxed{\text{Tekoči davek}} + \boxed{\text{Odhodek / prihodek iz odloženih davkov}}$$

Vir: Žuran, 2005, str. 14.

#### 4.2.5.2 Odloženi davki in zaloge trgovskega blaga

Začasne razlike nastanejo zaradi različnega časovnega upoštevanja določenih poslovnih dogodkov v računovodskem in v davčnem izkazu. Vzrok za to so različne zahteve ZDDPO-1 v primerjavi z računovodskimi standardi. V primeru zalog trgovskega blaga se prevrednotenje zaradi oslabilte zalog ne upošteva kot davčno priznani odhodek v tistem obdobju, ko je bilo prevrednotenje opravljeno. S tem povezani odhodki se priznajo v davčnem izkazu šele ob dejanski odtujitvi teh zalog. To povzročačasne razlike, natančneje, odbitnečasne razlike, ki se bodo odštete od obdavčljivega dobička v obdobju, ko se bo oslabiljene zaloge odtujilo.

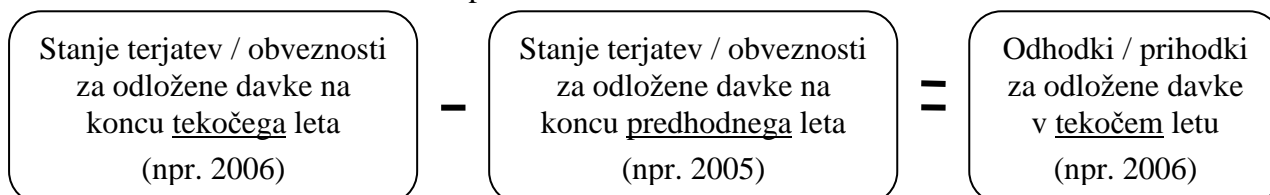
Zaloge trgovskega blaga pa ne povzročajo obdavčljivihčasnih razlik. Slednje bi lahko nastopile v primeru, ko bi zaloge prevrednotili zaradi okrepitev, pri čemer bi bili ti prihodki obdavčeni komaj ob prodaji teh zalog v prihodnjih obdobjih, kar ni mogoče, ker MRS 2.9 prevrednotenja zaradi okrepitev ne dovoljuje.

Posledica odbitnihčasnih razlik zaradi oslabilte zalog trgovskega blaga je oblikovanje terjatev za odloženi davek. Slednje predstavljajo vrednost davka, ki bo "povrnjen" s strani države v obliki manjših plačil davka, ko bodo zaloge odtujene. Višino terjatev za odloženi davek izračunamo na podlagi vrednosti odbitnečasne razlike in davčne stopnje za davek od dohodka pravnih oseb, ki je v veljavi, oziroma naj bi bila v veljavi, ko bodo zaloge odtujene. Poudariti je potrebno, da se terjatve za odložene davke iz dobička izkazujejo po načelu previdnosti. Pripoznajo se le, če je verjetno, da bo podjetje v prihodnjih obdobjih zaslužilo dovolj obdavčljivega dobička, da bo imelo korist od odbitka pri davčnih plačilih.

Učinki pripoznanja terjatev (in obveznosti) za odloženi davek niso enoznačni. Na splošno velja, da se davčne posledice poslov in drugih poslovnih dogodkov, ki se kažejo v terjatvah za odloženi davek, izkažejo na enak način kot se izkaže sam poslovni dogodek, na katerega je vezana terjatev za odloženi davek. Zato se terjatve za odloženi davek, povezane s posli in drugimi poslovnimi dogodki, pripoznanimi v izkazu poslovnega izida, tudi pripoznajo v izkazu poslovnega izida.

Kadar se posledice terjatev za odloženi davek pripoznajo v izkazu poslovnega izida, učinki odloženih davkov povečujejo čisti poslovni izid podjetja, saj zmanjšujejo odhodke za davek. Odhodek za davek predstavlja znesek, ki vpliva na čisti poslovni izid v posameznem obdobju ter vključuje obračunan in odložen davek (Jerman, Žuran, 2005, str. 6). Pri tem znesek za odložene davke ugotovimo na način prikazan v Sliki 5.

Slika 5: Izračun odhodkov oziroma prihodkov za odložene davke v tekočem letu



Vir: Žuran, 2005, str. 19.

Terjatve za odložene davke zaradi oslabitve zalog imajo vpliv na čisti poslovni izid v letu, ko se ta oslabitev davčno ne prizna kot odhodek obdobja in tudi v tistem obdobju, ko se ob odtujitvi zalog prizna. Terjatve za odložene davke najprej zmanjšujejo odhodke za davek in povečujejo čisti poslovni izid za vrednost davka, ki bo priznan v prihodnosti, ko bodo zaloge odtujene. Kot je bilo že omenjeno, je ta vrednost odvisna od vrednosti oslabitve in davčne stopnje ter zmanjšuje odhodke za davke ravno za toliko, kot bi bil nižji odmerjen davek, če bi bile oslabitve zalog davčno priznane že v letu njihovega oblikovanja. Na tak način se izniči vpliv začasnih razlik na čisti poslovni izid. Prav tako se izniči tudi vpliv v letu, ko bodo oslabiljene zaloge odtujene. V tistem letu bodo višji davčno priznani odhodki in posledično nižji odmerjen davek. Odhodki za davek pa se bodo povečali za zmanjšanje terjatev za odložene davke v višini zneska odtujenih zalog pomnoženega z davčno stopnjo.

#### 4.2.5.3 Primer terjatev za odložene davke zaradi oslabitve zalog trgovskega blaga po metodi obveznosti po bilanci stanja

V našem primeru imamo v letu 2005 1.000.000 d.e. dobička (pred obdavčitvijo), v letu 2006 1.200.000 d.e. in v letu 2007 1.500.000 d.e. Davčna stopnja znaša v vseh letih 25%. Za naš primer predpostavimo, da nastopijočasne razlike samo iz prevrednotenja zaradi oslabitve zalog, medtem ko stalnih razlik ni.

1. Na dan 31.12.2004 ni terjatev za odložene davke, saj prejšnji Zakon o davku od dobička pravnih oseb ni predvideval začasnih razlik in so bile vse oslabitve zalog tudi davčno priznani odhodki.
2. Tekom leta 2005 trgovinsko podjetje oblikuje za 200.000 d.e. popravka (oslabitev) zalog, ki niso davčno priznani odhodek in predstavljajo odbitno časno razliko, saj je ravno za toliko višja davčna vrednost zalog kot knjigovodska. Na tej podlagi se oblikujejo terjatve za odložene davke v višini 50.000 d.e. in prav za toliko se zmanjšajo odhodki za davek.
3. V letu 2006 podjetje odtuji 100.000 d.e. oslabiljenih zalog. V istem letu pa tudi oblikuje za 200.000 d.e. novih oslabitev. Davčna vrednost zalog je tako v tem letu za 300.000 d.e. višja od knjigovodske. Terjatve za odložene davke se zato v tem letu povečajo za 25.000 d.e. in prav za toliko se zmanjšajo odhodki za davke.

4. V letu 2007 podjetje odtuji vse oslabiljene zaloge trgovskega blaga, novih pa ne oblikuje. Davčna in knjigovodska vrednost zalog sta enaki. Tako je v tem letu 300.000 d.e. davčno priznanih odhodkov iz oslabilbene zalog, medtem ko se terjatve za odložene davke zmanjšajo za 75.000 d.e. na 0 d.e. Hkrati se odhodki za davek povečajo v tem letu za 75.000 d.e.

Tabela 8: Prikaz dobička pred obdavčitvijo, pripoznanja in odprave začasnih razlik zaradi oslabilbene zalog ter obdavčljivega dobička za obdobje 2005-2007

		2005		2006		2007	
<b>Dobiček pred obdavčitvijo</b>			1.000.000		1.200.000		1.500.000
<b>Začasne razlike: Oslabilbene zalog</b>	pripoznanje začasnih razlik	<u>200.000</u>		<u>200.000</u>		<u>0</u>	
	odprava začasnih razlik	0		(100.000)		(300.000)	
<b>Vpliv začasnih razlik na obdavčljiv dobiček</b>			<b>200.000</b>		<b>100.000</b>		<b>(300.000)</b>
<b>Obdavčljiv dobiček</b>			<b>1.200.000</b>		<b>1.300.000</b>		<b>1.200.000</b>

Tabela 9: Izračun odhodkov za davek in odloženih davkov za leto 2005

Odbitne začasne razlike zaradi oslabilbene zalog 1.1.2005	0	
Začasne razlike 31.12.2005:		
• Oslabilbene zalog (0 + 200.000)	200.000	
• Terjatve za odložene davke 31.12.2005 (200.000 x 25%)	50.000	
Sprememba terjatev za odložene davke v letu 2005		50.000
Obračunan davek v letu 2005 (1.200.000 x 25%)		300.000
<b>Odhodki za davek v letu 2005 (300.000 - 50.000)</b>		<b>250.000</b>

Tabela 10: Izračun odhodkov za davek in odloženih davkov za leto 2006

Odbitne začasne razlike zaradi oslabilbene zalog 1.1.2006	200.000	
Začasne razlike 31.12.2006:		
• Oslabilbene zalog (100.000 + 200.000)	300.000	
• Terjatve za odložene davke 31.12.2006 (300.000 x 25%)	75.000	
Sprememba terjatev za odložene davke v letu 2006 (75.000 - 50.000)		25.000
Obračunan davek v letu 2006 (1.300.000 x 25%)		325.000
<b>Odhodki za davek v letu 2006 (325.000 - 25.000)</b>		<b>300.000</b>

Tabela 11: Izračun odhodkov za davek in odloženih davkov za leto 2007

Odbitne začasne razlike zaradi oslabitve zalog 1.1.2007	300.000	
Začasne razlike 31.12.2007:		
• Oslabitev zalog (300.000 - 300.000)	0	
• Terjatve za odložene davke 31.12.2007 (300.000 x 25%)	0	
Sprememba terjatev za odložene davke v letu 2007 (0 - 75.000)		-75.000
Obračunan davek v letu 2007 (1.200.000 x 25%)		300.000
<b>Odhodki za davek v letu 2007 (300.000 + 75.000)</b>		<b>375.000</b>

Iz navedenega primera, lahko vidimo, da odloženi davki "izničijo" vpliv začasnih razlik, ki nastanejo zaradi določil davčne zakonodaje. Odhodki za davek so zato vedno vrednostno enaki znesku, ki bi ga bilo treba plačati za davek, če bi začasnih razlik ne bilo, ker bi bila npr. oslabitev zalog davčno priznan odhodek in bi zato plačali manj davka. Tako je v navedenem primeru vrednost odhodkov za davek iz Tabel 9, 10 in 11 enaka, kot če bi dobiček pred obdavčitvijo iz Tabele 8 na strani 33, kjer niso upoštevane začasne razlike, pomnožili z davčno stopnjo:

Leto 2005:  $250.000 = 1.000.000 \times 25\%$

Leto 2006:  $300.000 = 1.200.000 \times 25\%$

Leto 2007:  $375.000 = 1.500.000 \times 25\%$

S tem je tudi zadoščeno namenu odloženih davkov, da se pri ugotavljanju čistega dobička upošteva načelo nastanka poslovnega dogodka.

Pri ugotavljanju oslabitev in odtujitev zalog trgovskega blaga v trgovinskih podjetjih lahko pride do določenih posebnosti. Za takšna podjetja je značilno, da imajo na zalogi veliko število različnih vrst trgovskega blaga. Iz tega pa izhaja, da je pogosto informacijsko prezahtevno, da bi se spremljalo vse spremembe vsake enote v zalogi. Zato je tudi dovoljeno, da se v takšnih primerih popravki vrednosti zalog oblikujejo pavšalno. Na primer za blago, ki je starejše in je že dalj časa v skladišču, se lahko domneva, da je njegova čista iztržljiva vrednost nižja od izvirne. Pavšalno oblikovanje popravkov vrednosti zalog je sprejemljivo tudi s strani računovodskih standardov. V zvezi z odloženimi davki pa to predstavlja še nekoliko večji problem, saj bi bilo potrebno vedeti, koliko je bila vrednost v določenem letu na novo oslabljenih zalog in koliko je bilo starih oslabljenih zalog odtujenih. Dokler ne bodo imela trgovinska podjetja tako sodoben informacijski sistem, ki bo omogočal, spremljanje posamičnih enot v zalogi, bo potrebno tudi za namene odloženih davkov določiti neko pavšalno vrednost, ki bo ponazarjala delež oslabljenih zalog, ki naj bi bil odtujen v enem letu. Pavšal, bi lahko bil odvisen na primer od koeficienta obračanja zalog, saj je razumljivo, da bodo vključevale manj starejših in posledično oslabljenih zalog tiste zaloge, ki imajo krajši obrat zalog.

### 4.3. Vpliv vrednotenja zalog na poslovni in davčni izid

#### 4.3.1. Vpliv metod vrednotenja zalog na čisti dobiček in plačani davek

MSRP dovoljujejo uporabo metode tehtanih povprečnih cen ali zaporednih cen. Od spremembe MRS 2 decembra leta 2003 pa ni več dovoljena metoda obratnosorazmernih cen. Prav tako tudi

po prenovljenem SRS 4 (SRS 2006) uporaba takšne metode od 1.1.2006 ni več dovoljena, medtem ko jo je dosedanji SRS 4 (SRS 2001) dovoljeval. Kljub temu je v nadaljevanju predstavljena tudi ta metoda, saj vsebuje določene posebnosti s teoretičnega vidika.

Različne metode prenašanja nabavne vrednosti trgovskega blaga med odhodke nimajo nobenega vpliva, če se nabavne vrednosti enot v zalogi ne spreminjajo. Spremembe cen so v normalnih gospodarstvih nekaj običajnega. Slednje se lahko spreminjajo ali zaradi sprememb v ponudbi in povpraševanju na trgu ali zaradi tehnoloških sprememb v proizvodnji proizvodov. V preteklih letih je na rast cen največ vplivala inflacija, ki ima pomemben vpliv tudi v sedanjem času, čeprav je le-ta v razvitih državah manjši.

#### **4.3.1.1 Vpliv metode zaporednih cen (FIFO)<sup>8</sup>**

Metoda zaporednih cen pripoznava odhodke na podlagi knjigovodske vrednosti tistih enot, ki so bile najprej nabavljene, ne glede na dejanski tok proizvodov. Na tak način ostanejo v zalogi na koncu obdobja vrednosti tistih enot, ki so bile najkasneje nabavljene. Metoda zelo realno ponazarja delovanje trgovinskih podjetji, ki skušajo najprej prodati proizvode, ki so starejši in imajo zato krajši rok uporabe. Trdimo lahko, da se upoštevanje enot, ki se po tej metodi iz zalog prodajajo in tistih, ki v zalogah ostanejo, zelo približuje dejanskemu fizičnemu toku proizvodov. Prav ta značilnost ima pomemben vpliv v razmerah, ko se nabavne cene spreminjajo, pri čemer je pomembno v kakšni smeri se gibljejo. V primeru, ko cene rastejo, se med odhodke prenaša najnižje nabavne vrednosti zalog. Posledično so poslovni odhodki, kot nabavne vrednosti prodanega blaga nižji ter poslovni in davčni izid višji. Seveda je situacija ravno obratna, ko se cene v obdobju znižujejo, saj imajo tako zaloge, ki so bile najprej nabavljene tudi najvišjo nabavno ceno, zaradi česar so tudi nabavne vrednosti prodanega blaga višje in poslovni ter davčni izid nižja.

S prenašanjem nižjih stroškov v nabavno vrednost prodanega blaga metoda FIFO povzroči, da podjetja izkazujejo višje poslovne izide, kot bi jih z uporabo ostalih metod. Nekateri uporabljajo metodo FIFO za njihovo računovodsko poročanje, ker je njihov cilj izkazovati čim višji poslovni rezultat. Za davčne namene pa pomeni višji poslovni izid, da je potrebno plačati več davka od dobička, kot bi ga sicer (Meigs, 1996, str. 473).

Nekateri računovodski strokovnjaki so mnenja, da lahko metoda FIFO prenapihne dobičkonosnost podjetji, saj prihodki odražajo tekoče tržne razmere, medtem ko odhodki upoštevajo starejše in navadno nižje nabavne cene. Tako je lahko kosmati dobiček podjetji prenapihnjen (Meigs, 1996, str. 473). Hkrati pa povzroča uporaba metode FIFO, ustrezno višjo končno vrednost zalog, saj v zalogi ostanejo knjigovodske vrednosti enot, ki so bile kasneje nabavljene.

---

<sup>8</sup> Vrednotenje zalog po metodi zaporednih cen je prikazano v Tabeli 5 v Prilogi 3.

#### **4.3.1.2 Vpliv metode tehtanih povprečnih cen<sup>9</sup>**

Po metodi tehtanih povprečnih cen se vrednost vsaki stvari določi na podlagi tehtane povprečne cene podobnih stvari na začetku obdobja in cen podobnih stvari, ki so bile kupljene v obdobju (MRS 2.27). Vrednost zalog na razpolago za prodajo, ki je sestavljena iz začetne zaloga in nakupov v obdobju, se deli s celotnim številom razpoložljivih enot v obdobju. Vse prodane enote v obdobju imajo enako knjigovodsko vrednost, zaradi česar imajo spremembe nabavnih cen v obdobju manjši vpliv na poslovne odhodke, kot pri ostalih metodah, saj upoštevajo trend gibanja cen v celotnem obdobju.

Glavna značilnost te metode je tudi njena slabost, saj se v primeru sprememb nabavnih cen na trgu, le-te ne odražajo popolnoma v vrednosti enote v zalogi. Vzrok temu je, da se vrednosti novih enot v zalogi povprečijo s tistimi, ki so že v zalogi in so bile pridobljene, ko so bile razmere različne. V takšnih razmerah niti končna vrednost zalog in niti nabavna vrednost prodanega blaga ne odražata trenutnih tržnih razmer (Meigs, 1996, str. 473).

#### **4.3.1.3 Vpliv metode drsečih povprečnih cen<sup>10</sup>**

Pri metodi drsečih povprečnih cen se vrednost enote v zalogi izračuna ob vsaki prejeti pošiljki s primerjanjem vrednosti razpoložljivih enot na zalogi s številom enot na zalogi. Tudi za to metodo je značilno, da imajo spremembe nabavnih cen manjši vpliv na določitev nabavne vrednosti prodanega blaga kot pa pri metodi zaporednih cen. Ta metoda je v primerjavi z metodo tehtanih povprečnih cen bolj prilagodljiva na spremembe cen. Njena prilagodljivost je odvisna od pogostosti dobav zalog trgovskega blaga. Več kot je nabav, v krajših intervalih se izračunajo nabavne vrednosti enot v zalogi. To pomeni, da je verjetno v tem krajšem obdobju manj sprememb na trgu, ali da so vsaj te spremembe bile hitreje zajete v izračun.

Metodi povprečnih cen (tehtanih in drsečih) predstavljata neko srednjo pot glede vpliva na odhodke v izkazu poslovnega izida in na vrednost zalog v bilanci stanja. Nobena izmed omenjenih gospodarskih kategorij ne odraža časovno zastarelih podatkov in razmer na trgu. Hkrati pa ne odraža niti najnovejših tržnih razmer. Poslovni odhodki kot posledica nabavne vrednosti prodanega blaga so višji kot pri metodi zaporednih cen, ampak nižji kot pri metodi obratnosorazmernih cen.

#### **4.3.1.4 Vpliv metode obratnosorazmernih cen (LIFO)<sup>11</sup>**

Metoda obratnosorazmernih cen se je začela uporabljati najprej za davčno poročanje. Za računovodsko poročanje se je začela uporabljati predvsem zaradi zahteve nekaterih držav, da se uporabljajo enake računovodske metode tako za davčno kot za računovodsko poročanje. Ta metoda ima ravno nasprotne značilnosti kot metoda zaporednih cen, saj se med odhodke najprej

---

<sup>9</sup> Vrednotenje zalog po metodi tehtanih povprečnih cen je prikazano v Tabeli 6 v Prilogi 3.

<sup>10</sup> Vrednotenje zalog po metodi drsečih povprečnih cen je prikazano v Tabeli 7 v Prilogi 3.

<sup>11</sup> Vrednotenje zalog po metodi obratnosorazmernih cen je prikazano v Tabeli 8 v Prilogi 3.



prenesejo knjigovodske vrednosti nazadnje nabavljenih enot trgovskega blaga, medtem ko ostanejo v zalogi najstarejše vrednosti.

Prednost te metode je, da se v nabavni vrednosti prodanega blaga v izkazu poslovnega izida upoštevajo najnovejše razmere na trgu, ki so vključene v vrednostih kasneje nabavljenih enot blaga v zalogi. Metoda LIFO zagotavlja vzporejanje tekočih stroškov s tekočimi prihodki in posledično natančnejši poslovni izid. Tak način vrednotenja ima v razmerah, ko se cene trgovskega blaga spreminjajo, vpliv tudi na poslovni in davčni izid. V primeru rasti cen, so odhodki, kot nabavne vrednosti prodanega blaga, višji kot pri ostalih metodah, saj se med odhodke prenesejo vrednosti zalog nabavljene po višjih cenah. Kot posledica tega sta tudi poslovni izid in obveznost za davek ustrezno nižji, kot bi bil ob uporabi ostalih metod vrednotenja zalog. Prav značilnost, da je ob uporabi te metode manjša obveznost za davek, je pripomoglo k njeni širši uporabi. Kot pri metodi zaporednih cen, so tudi tu ugotovitve ravno nasprotno v primeru, da se cene v obdobju nižajo.

Slabost te metode je predvsem v tem, da na končno vrednost zalog vplivajo vrednosti enot, ki so bile najprej nabavljene, kar povzroča, da je vrednost zalog v bilanci stanja oblikovana na podlagi starejših in ne več aktualnih podatkih. Ker v primeru rasti cen ostanejo v zalogi vrednosti, ki so nižje od trenutno veljavnih na trgu, je posledično vrednost zalog podcenjena. Starejše kot so zaloge in višja kot je rast cen, bolj so zaloge podcenjene. Tako ima podjetje določeno skrito rezervo, kar pa predstavlja nevarnost, da bi podjetje prirejalo poslovni rezultat na način, da bi porabilo starejše vrednost zalog v tistem obdobju, ko bi želelo prikazati višji poslovni izid. V tem obdobju bi bili zato odhodki nižji, saj bi se upoštevale starejše in zato tudi nižje knjigovodske vrednosti zalog, poslovni izid pa višji.

Ta metoda je bila do konca leta 2005 še aktualna za davčne namene, saj je bila dovoljena tudi v SRS 2001. Nov ZDDPO-1, ki je začel veljati s 1.1.2005, priznava uporabo tiste metode, ki jo dovoljujejo računovodski standardi (SRS in MSRP). Od 1.1.2005 nekatera podjetja uporabljajo MSRP, ki pa ne dovoljujejo uporabe metode obratnosorazmernih cen, tako da zanje ni bila dovoljena uporaba niti v davčne namene. Za podjetja, ki ne uporabljajo MSRP, pa velja, da so lahko za leto 2005 še vedno sestavila računovodske in davčne izkaze ob uporabi metode obratnosorazmernih cen, saj so jo SRS 2001 dovoljevali. S 1.1.2006 pa morajo ta podjetja uporabljati nove SRS 2006, ki ne predvidevajo uporabe metode obratnosorazmernih cen (SRS 4.16). Tako ta metoda, ki je bila še dovoljena pri sestavljanju računovodskih in davčnih izkazov v letu 2005 za podjetja, ki uporabljajo SRS, od 1.1.2006 ni več dovoljena.

#### **4.3.2. Simulacija prikaza vpliva različnih metod vrednotenja zalog na dobiček in davek iz dobička**

V tem delu je na izmišljenem primeru prikazan vpliv različnih metod vrednotenja zalog v trgovinskem podjetju. Prikazani sta bilanca stanja in izkaz poslovnega izida glede na različne metode vrednotenja zalog. Ob spremembi nabavnih vrednoti prodanega blaga, kot posledice uporabe različnih metod vrednotenja zalog, se v izkazu poslovnega izida spreminja vrednost

davka iz dobička in vrednost čistega dobička poslovnega leta. Te spremembe se odražajo tudi v bilanci stanja, kjer se spreminja končna vrednost zalog, čisti poslovni izid poslovnega leta ter obveznosti za davek od dobička. Metode vrednotenja zalog, ki so predstavljene so metoda zaporednih cen (FIFO), tehtanih povprečnih cen in drsečih povprečnih cen. Te metode dovoljujejo tudi MSRP in SRS. Kljub temu da standardi ne dovoljujejo več metode obratnosorazmernih cen (LIFO), je vključena v simulacijo, saj je ima pomembne značilnosti s teoretičnega vidika.

#### 4.3.2.1 Prikaz simulacije

V Tabeli 12 je prikaz izkaza poslovnega izida po metodi vloge odhodkov ali metodi “nabavne vrednosti prodanih količin“, ki jo prikazuje MRS 1.92. V njem je ugotovljen davek iz dobička ter čisti poslovni izid obdobja za različne metode vrednotenja zalog. Z namenom, da je tabela bolj pregledna, so vrednosti za različne metode prikazane v stolpcih ena ob drugi. Na tak način je lažja primerjava posameznih vrednosti za določeno postavko. Zaradi enakega razloga so tudi izpuščene določene postavke, ki ne igrajo pglavitne vloge pri predstavitvi. Tako ni finančnih prihodkov in odhodkov, zaradi česar je poslovni izid iz rednega delovanja enak poslovnemu izidu iz poslovanja.

Kot je bilo omenjeno so vrednosti za posamezne postavke izmišljene, kar pa ne pomeni, da so zaradi tega končne ugotovitve nepravilne. Vrednosti za postavke čistih prihodkov iz prodaje, stroškov prodajanja in splošnih dejavnosti ter drugih poslovnih prihodkov so enake za vse metode vrednotenja zalog. Temeljna razlika je v vrednostih postavk nabavne vrednosti prodanega blaga, ki so privzete iz predstavitve različnih metod vrednotenja zalog prikazanih v Tabelah 5, 6, 7 in 8 v Prilogi 3.

Tabela 12: Izkaz poslovnega izida trgovinskega podjetja po metodi vloge odhodkov za metode vrednotenja zalog po zaporednih cenah, tehtanih povprečnih cenah, drsečih povprečnih cenah in obratnosorazmernih cenah na izmišljenem primeru

		<b>FIFO</b>	<b>TEHTANE POVP. CENE</b>	<b>DRSEČE POVP. CENE</b>	<b>LIFO</b>
Čisti prihodki iz prodaje	1	3.750.000	3.750.000	3.750.000	3.750.000
Nabavna vrednost prodanega blaga <sup>12</sup>	2	<b>2.180.000</b>	<b>2.250.000</b>	<b>2.218.600</b>	<b>2.310.000</b>
Kosmati poslovni izid iz prodaje	3=1-2	1.570.000	1.500.000	1.531.400	1.440.000
Stroški prodajanja in splošnih dejavnosti	4	1.400.000	1.400.000	1.400.000	1.400.000
Drugi poslovni prihodki	5	200.000	200.000	200.000	200.000
Poslovni izid iz rednega delovanja	6=3-4+5	370.000	300.000	331.400	240.000
<b>Davek iz dobička (25%)</b>	7=0,25*6	<b>92.500</b>	<b>75.000</b>	<b>82.850</b>	<b>60.000</b>
<b>Čisti poslovni izid poslovnega leta</b>	8=6-7	<b>277.500</b>	<b>225.000</b>	<b>248.550</b>	<b>180.000</b>

<sup>12</sup> Nabavne vrednosti prodanega blaga za različne metode vrednotenja zalog so privzete iz Tabel v Prilogi.

V Tabeli 13 je predstavljena bilanca stanja, ki odraža vpliv različnih metod vrednotenja zalog. Tudi tu so zaradi preglednosti predstavljene vrednosti postavk posamezne metode vrednotenja zalog v stolpcih, pri čemer je otvoritveno stanje v prvem stolpcu enako za vse metode. V zadnjem stolpcu so vrednosti tistih postavk, ki so enake za vse metode, saj nanje uporaba različnih metod vrednotenja zalog nima vpliva. Te vrednosti se razlikujejo od otvoritvenega stanja zaradi drugih vplivov, ki nastopijo med letom. Ostali štirje stolpci pa prikazujejo vrednosti postavk, na katere imajo vpliv posamezne metode vrednotenja zalog. Zaradi boljše preglednosti so navedene le tiste postavke v bilanci stanja, v katerih se odraža vpliv vrednotenja zalog, medtem ko so ostale postavke čim bolj združene. Vrednosti za postavke zalog so privzete iz Tabel 5, 6, 7 in 8 v Prilogi 3, medtem ko so vrednosti čistega poslovnega izida poslovnega leta ter obveznosti za davek od dobička privzete iz Tabele 12.

Tabela 13: Bilanca stanja trgovskega podjetja za metode vrednotenja zalog po zaporednih cenah, tehtanih povprečnih cenah, drsečih povprečnih cenah in obratnosorazmernih cenah na izmišljenem primeru

	<b>1.1.2005</b>	<b>FIFO</b>	<b>TEHTANE POVP. CENE</b>	<b>DRSEČE POVP. CENE</b>	<b>LIFO</b>	<b>31.12. 2005</b>
<b>SREDSTVA</b>						
<b>DOLGOROČNA SREDSTVA</b>	950.000	-	-	-	-	1.150.000
<b>KRA TKOROČNA SREDSTVA</b>	1.800.000	2.020.000	1.950.000	1.981.400	1.890.000	-
Zaloge <sup>13</sup>	1.000.000	<b>520.000</b>	<b>450.000</b>	<b>481.400</b>	<b>390.000</b>	-
Ostala kratkoročna sredstva	800.000	-	-	-	-	1.500.000
<b>SKUPAJ SREDSTVA</b>	<b>2.750.000</b>	<b>3.170.000</b>	<b>3.100.000</b>	<b>3.131.400</b>	<b>3.040.000</b>	-

<b>OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV</b>						
<b>KAPITAL</b>	1.950.000	2.102.500	2.050.000	2.073.550	2.005.000	-
Kapital brez čistega poslovnega izida poslovnega leta	1.800.000	-	-	-	-	1.825.000
Čisti poslovni izid poslovnega leta	150.000	<b>277.500</b>	<b>225.000</b>	<b>248.550</b>	<b>180.000</b>	-
<b>REZERVACIJE</b>	50.000	-	-	-	-	55.000
<b>FINANČNE IN POSLOVNE OBVEZNOSTI</b>	750.000	1.012.500	995.000	1.002.850	980.000	-
Obveznosti za davek od dobička	50.000	<b>92.500</b>	<b>75.000</b>	<b>82.850</b>	<b>60.000</b>	-
Ostale finančne in poslovne obveznosti	700.000	-	-	-	-	920.000
<b>SKUPAJ OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV</b>	<b>2.750.000</b>	<b>3.170.000</b>	<b>3.100.000</b>	<b>3.131.400</b>	<b>3.040.000</b>	-

#### 4.3.2.2 Razlaga rezultatov

Pri prikazani simulaciji je upoštevan trend rasti cen v obdobju, ker so takšne razmere pogostejše. Spreminjanje cen je vidno v Tabelah 5, 6, 7 in 8 v Prilogi 3, kjer so predstavljene metode

<sup>13</sup> Začetna in končne vrednosti enot v zalogi za različne metode vrednotenja zalog so privzete iz Tabel v Prilogi 3.

vrednotenja zalog. V kakšno smer se gibljejo cene, je pomembno za sam vpliv metod vrednotenja zalog na čisti poslovni izid poslovnega leta in na davek iz dobička, kar je bilo že predstavljeno v poglavju o vplivu metod vrednotenja zalog na čisti dobiček in plačani davek.

Ob upoštevanju takšnih sprememb cen na trgu lahko ugotovimo, da se čisti poslovni izidi poslovnega leta med seboj razlikujejo. Poslovni izid je najvišji pri metodi zaporednih cen in najnižji pri metodi obratnosorazmernih cen. Pri metodah povprečnih cen (tako tehtanih kot drsečih) pa je vrednostno med obema preostalima metodama. Takšne ugotovitve so bile predstavljene že pri samem opisu teh metod. Prav tako je za višino plačila davka iz dobička pomembno, katera metoda naj se uporabi. Metoda, ki v danih razmerah gibanja cen zagotavlja višji poslovni izid, istočasno zahteva višje plačilo davka iz dobička ter obratno, metoda, ki zagotavlja nižji poslovni izid, zahteva nižje plačilo davka.

Za podjetja je pomembno, za katero metodo vrednotenja zalog se bodo odločila, pri čemer morajo upoštevati dejstvo, da ko se enkrat odločijo za eno izmed metod, jo lahko le s težavo spreminjajo, saj veljajo določene omejitve tako s strani računovodskih standardov, kot tudi s strani davčne zakonodaje. Za podjetja je zelo pomembno, kateri cilj želijo uresničiti. Izbirati morajo med tem, ali želijo prikazovati višji poslovni izid, pri čemer načeloma plačajo več davka, ali izkazujejo nižji poslovni izid in tako plačujejo manj davka.

Metodo zaporednih cen (FIFO) bodo uporabljala trgovinska podjetja, ki ne poslujejo dovolj uspešno. Ta metoda jim v primeru rasti cen lahko pomaga zagotavljati višji dobiček in s tem posledično jim omogoča izkoriščanje drugih pozitivnih učinkov, ki jih "boljše" poslovanje nudi. Višji dobiček povzroča rast cen delnic na organiziranih trgih kapitala, omogoča pridobitev ugodnejšega financiranja, itd. To metodo bodo izbrala tudi podjetja, kjer ima poslovodstvo odločilen vpliv na najpomembnejše strateške odločitve in je nagrajeno glede na dosežen poslovni rezultat. Za izkoriščanje teh ugodnosti pri uporabi metode zaporednih cen mora podjetje plačati več davka. V našem primeru lahko upoštevamo, da je poslovni izid iz rednega delovanja ob upoštevanju metode zaporednih cen višji za 130.000 d.e. (370.000-240.000) kot ob uporabi metode obratnosorazmernih cen. Istočasno je čisti poslovni izid poslovnega leta višji le za 97.500 d.e. (277.500-180.000), saj se razlika v višini 32.500 d.e. (92.500-60.000) odraža v višje plačanem davku.

Metoda obratnosorazmernih cen (LIFO) je primerna za trgovinska podjetja, ki imajo dobre poslovne rezultate in želijo čim bolj zmanjšati davčno obveznost ter so za dosego tega cilja pripravljena prikazovati tudi nižji čisti poslovni izid. Cilj uspešnih podjetji v razvitih državah je, da bi njihova obveznost za plačilo davka bila čim nižja. Temu cilju posvečajo veliko pozornosti in oblikujejo davčno politiko podjetja, ki skrbi za dosego tega cilja. V primeru predstavljene simulacije so ugotovitve vplivov uporabe metode obratnosorazmernih cen ravno nasprotno kot pri metodi zaporednih cen.

Za eno izmed metod povprečnih cen se odločajo podjetja, ki želijo čim bolj izničiti vpliv spreminjanja cen na poslovni izid. Ti dve metodi predstavljata neko srednjo pot med predhodno predstavljenima. Glede na to, da ne MSRP in niti SRS ne dovoljujejo več uporabe metode

obratnosorazmernih cen, bodo uspešna trgovinska podjetja v Sloveniji in v državah, kjer je obvezna uporaba MSRP, v prihodnosti za vrednotenje zalog namesto metode obratnosorazmernih cen uporabljala eno izmed metod tehtanih povprečnih cen. Na tak način bodo lahko še vedno plačevala nekoliko nižji davek od dobička, kot bi ga z metodo zaporednih cen. V takšnih okoliščinah je v našem primeru najnižja obveznost za plačilo davka pri metodi tehtanih povprečnih cen. Čeprav je pri tej metodi za 15.000 d.e. (75.000-60.000) višji davek iz dobička kot pri metodi obratnosorazmernih cen, ki kot je bilo omenjeno zagotavlja najnižji davek iz dobička, je le-ta vseeno nižji za 17.500 d.e. (92.500-75.000) kot pri uporabi metode zaporednih cen.

Če odmislimo vpliv na plačilo davka, različne metode vrednotenja zalog vplivajo izključno na razporeditev stroškov med končno vrednostjo zalog in nabavno vrednostjo blaga, saj na dejanske stroške, ki jih ima trgovinsko podjetje z zalogami trgovskega blaga, ne vplivajo (Meigs, 1996, str. 474-475). Zaradi vpliva na davčno osnovo povzročajo različne metode vrednotenja zalog prevaljevanje davka med obdobji. Z uporabo metode vrednotenja zalog, ki znižuje davčno osnovo, se del obveznosti za plačilo davka prenese iz enega poslovnega obdobja v drugo. V prikazani simulaciji se z uporabo metode zaporednih cen v poslovnem obdobju plača za 32.500 d.e. manj davka kot z uporabo metode zaporednih cen. V višini te vrednosti pride do davčnega prevaljevanja iz tekočega obdobja v naslednja obdobja.

Različne metode vrednotenja zalog lahko povzročijo davčno prevaljevanje med obdobji tudi v primeru, da podjetje posluje z izgubo. Ko podjetje ne posluje z dobičkom, metoda vrednotenja zalog nima vpliva na višino plačanega davka v tekočem obdobju, saj se le-ta v tem primeru ne plačuje. Kljub temu pa ima uporaba različnih metod vrednotenja zalog vpliv na višino plačanega davka v prihodnjih poslovnih obdobjih. Razlog za to je, da lahko izguba tekočega obdobja znižuje davčno osnovo v prihodnjih poslovnih obdobjih, če takrat trgovinsko podjetje posluje z dobičkom. V Sloveniji je določeno v drugem odstavku 29. člena ZDDPO-1, da lahko izgubo v davčnem obdobju zavezanec pokriva z zmanjšanjem davčne osnove v naslednjih petih davčnih obdobjih. Z metodo zaporednih cen je davek plačan v prvem naslednjem obdobju, ko podjetje posluje z dobičkom, višji, kot ob uporabi metode obratnosorazmernih cen. Uporaba metode zaporednih cen vpliva na višji poslovni rezultat v tekočem letu, kar se v primeru negativnega poslovnega izida odraža v nižji izgubi kot pri uporabi ostalih metod. Nižja izguba pa pomeni manjše znižanje davčne osnove v prihodnjem obdobju. Na takšen način povzročajo različne metode vrednotenja zalog davčno prevaljevanje tudi v primeru izgube.

## **5. SKLEP**

V diplomskem delu je celovito predstavljeno vrednotenje zalog v trgovinskem podjetju ob uporabi MSRP. Uporaba teh standardov postaja vse pomembnejša v Evropski Uniji in posledično tudi v Sloveniji, kjer se morajo tudi SRS prilagajati spremembam MSRP.

Za trgovinska podjetja predstavljajo zaloge, in še posebej zaloge trgovskega blaga, eno izmed temeljnih postavk v bilanci stanja. Za to vrsto zalog je značilno, da je začetno računovodsko

merjenje razmeroma enostavno, saj se na začetku ovrednotijo po nabavnih vrednostih, medtem ko so pri proizvodjalnih podjetjih prisotni tudi stroški pretvarjanja, ki zahtevajo določeno stopnjo presojanja. Kljub nekoliko lažjemu začetnemu pripoznanju je računovodstvo zalog v trgovinskem podjetju zelo pomembno prav zaradi pomena zalog v takšni vrsti podjetja. Zaloge se morajo vrednotiti po izvorni vrednosti ali čisti iztržljivi vrednosti, in sicer manjši izmed njiju. S sprotnim prilagajanjem vrednosti se doseže, da se ne izkazuje zalog z višjimi zneski, kot se pričakujejo ob njihovi prodaji ali uporabi ter da se vsako zmanjšanje zalog prikaže v obdobju, ko se le-to zgodi.

Pri računovodstvu zalog mora trgovinsko podjetje upoštevati tudi določene posebnosti, ki so predpisane za trgovinsko dejavnost. Veliko pozornosti mora nameniti inventuri oziroma letnemu popisu enot trgovskega blaga v zalogi ter pravilnemu evidentiranju primanjkljajev in presežkov, ki se ob takšni vrsti zalog pojavljajo. Upoštevati mora tudi zahteve o vodenju dodatnih evidenc o enotah trgovskega blaga v zalogi, ki so posledica pomembnosti zalog za takšno podjetje.

Glede na to, da v zalogah trgovskega blaga niso prisotni stroški pretvarjanja, je za trgovinsko podjetje toliko bolj pomembno razvidovanje zmanjševanja zalog trgovskega blaga. Uporaba različnih metod vrednotenja zalog lahko v razmerah spreminjajočih se cen v obračunskem obdobju na novo nabavljenih količinskih enot vpliva na višino čistega dobička poslovnega obdobja in na znesek plačanega davka. Iz diplomskega dela lahko povzamem ugotovitev, da zagotavlja najvišji čisti dobiček v razmerah rasti cen uporaba metode zaporednih cen, najnižjega pa metoda obratnosorazmernih cen. Istočasno pa povzroča metoda zaporednih cen tudi najvišjo obveznost za plačilo davka, medtem ko metoda obratnosorazmernih cen povzroča najnižjo obveznost. Pri tem dajeta metodi povprečnih tehtanih in drsečih cen rezultate, ki so vrednostno med obema prej omenjenima metodama, tako za višino čistega dobička kot za višino plačanega davka.

Trgovinska podjetja se lahko odločijo za tisto metodo, s katero bodo bolj uresničila svoje cilje, ki so ali višji dobiček ali manjše plačilo davka. Pri tem pa je pomembno, da metoda obratnosorazmernih cen, ki zagotavlja najnižje plačilo davka, ni več dovoljena ne po MSRP in ne po SRS. Tista podjetja, katerih cilj je minimiranje plačanega davka, morajo zaradi tega uporabljati eno izmed metod povprečnih cen, ki zagotavlja nižje plačilo davka kot metoda zaporednih cen.

## LITERATURA

1. Adam Everett E., Ebert Ronald J.: Production and Operations Management. Fourth Edition. Englewoods Cliffs, New Jersey : Prentice-Hall Inc., 1989. 620 str.
2. Cox Roger, Brittain Paul: Retail Management, Fourth Edition. Harlow : Financial Times/Prentice Hall, 2000. 339 str.
3. Čokelc Stanko: Bilanciranje – gradivo za program usposabljanje računovodij. Ljubljana : Zavod za tehnično izobraževanje, 1998. 224 str.
4. Čokelc Stanko, Kokotec-Novak Majda, Repovž Leon: Davščine in davčno svetovanje. Maribor : Pravna fakultete, 2001. 271 str.
5. Eberhartinger Eva L. E.: The Impact of Tax Rules on Financial Reporting in Germany, France, and the UK. The International Journal of Accounting, London, 34(1999), 1, str. 93-119.
6. Epstein Barry Jay, Mirza Abbas Ali: Wiley IFRS 2004: Interpretation and Application of International Accounting Standards. Hoboken : Wiley cop., 2004. 1094 str.
7. Hieng Romana: Računovodsko obravnavanje davka od dohodkov (dobička) pravnih oseb. IKS, Ljubljana, 32(2005), 11, str. 125-134.
8. Hočevar Marko, Igličar Sandi, Zaman Maja: Osnove računovodstva. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2000. 469 str.
9. Jerman Saša, Žuran Mihaela: Poglobljena obravnava odloženih davkov. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2005. 41 str.
10. Klobučar Nada: Vpliv davčnih pravil na računovodsko poročanje. Revizor, Ljubljana, Slovenski inštitut za revizijo, 15(2004), 6, str. 24-53.
11. Kokotec-Novak Majda: Vpliv poslovne bilance na davčno bilanco pri različnih gospodarskih subjektih. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1999. str. 24
12. Korošec Bojana: Računovodstvo danes. Zbornik referatov 35. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož : Koordinacijski odbor Zveze ekonomistov Slovenije in Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2003, str. 143-160.
13. Koželj Stanko: Razred 6 – Zaloge proizvodov in blaga. IKS, Ljubljana, 29(2002), 9/10, str. 169-200
14. Koželj Stanko: Nekatere razlike med MRS 2 in SRS 4. IKS, Ljubljana, 30(2003), 9, str. 9-13.
15. Krajewski Lee J., Ritzman Larry P.: Operations Management: Strategy and Analysis, Fourth Edition. Reading, Massachusetts : Addison-Wesley, 1996. 878 str.
16. Meigs Robert F.: Accounting: The Basis for Business Decisions. Tenth Edition. New York : McGraw Hill, 1996. 1096 str.
17. Meigs Robert F., Meigs Walter B., Meigs Mary A.: Financial Accounting. Eight Edition. New York : McFraw-Hill, 1995. 685 str.
18. Meredith Jack R., Shafer Scott M.: Operations Management for MBAs. Second Edition. New York : John Wiley & Sons, 2002. 406 str.
19. Potočnik Vekoslav: Poslovanje trgovskih podjetji. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1998. 172 str.
20. Potočnik Vekoslav: Trženje v trgovini. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 2001. 416 str.

21. Shogan Andrew W.: Management Science. Englewoods Cliffs, New Jersey : Prentice Hall, 1988. 823 str.
22. Turk Ivan et al.: Finančno računovodstvo. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2004. 814 str.
23. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Koželj Stanko: Stroškovno računovodstvo. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2003. 591 str.
24. Walsh Eamonn J., Jeacle Ingrid: The taming of the buyer: the retail inventory method and the early twentieth century department store. Accounting, Organization and Society, New York, 28(2003), 7/8, str. 773-791
25. Waters C. D. J.: Inventory control and management. New York : John Wiley & Sons Inc., 1998. 364 str.
26. Zalokar Nuša: Popisne razlike – knjiženje in DDV. IKS, Ljubljana, 31(2004), 11, str. 31-58
27. Žuran Mihaela: Poglobljena obravnava odloženih davkov. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2005. 41 str.

## VIRI

1. Amsterdamska pogodba (Uradni list RS, št. 27/2004).
2. Horvat Tatjana, Guzina Barbara, Mlakar Petra: Uporaba zakona o davku od dohodkov pravnih oseb v praksi [Elektronski vir]. Ljubljana : Časnik Finance, 2004. 196 str.
3. MRS 2 – Zaloge. Uredba komisije (ES) št. 2238/2004 z dne 29. decembra 2004 o spremembi Uredbe (ES) št. 1725/2003 o sprejetju nekaterih mednarodnih računovodskih standardov v skladu z Uredbo Evropskega parlamenta in Sveta (ES) št. 1606/2002 glede IFRS 1, MRS št. 1 do 10, 12 do 17, 19 do 24, 27 do 38, 40 in 41 ter SIC št. 1 do 7, 11 do 14, 18 do 27, 30 do 33 (1) (Uradni list Evropske unije L 394, 47/2004).
4. MRS 1 – Predstavljanje računovodskih izkazov. Uredba komisije (ES) št. 2238/2004 z dne 29. decembra 2004 o spremembi Uredbe (ES) št. 1725/2003 o sprejetju nekaterih mednarodnih računovodskih standardov v skladu z Uredbo Evropskega parlamenta in Sveta (ES) št. 1606/2002 glede IFRS 1, MRS št. 1 do 10, 12 do 17, 19 do 24, 27 do 38, 40 in 41 ter SIC št. 1 do 7, 11 do 14, 18 do 27, 30 do 33 (1) (Uradni list Evropske unije L 394, 47/2004).
5. MRS 12 – Davek iz dobička. Uredba Komisije (ES) št. 1725/2003 z dne 29. septembra 2003 o sprejetju nekaterih mednarodnih računovodskih standardov v skladu z Uredbo (ES) št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in Sveta [URL: [http://www.si-revizija.si/o\\_siru/msrp.shtml](http://www.si-revizija.si/o_siru/msrp.shtml)], 3.3.2006.
6. MRS 18 – Prihodki. Uredba Komisije (ES) št. 1725/2003 z dne 29. septembra 2003 o sprejetju nekaterih mednarodnih računovodskih standardov v skladu z Uredbo (ES) št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in Sveta. [URL: [http://www.si-revizija.si/o\\_siru/msrp.shtml](http://www.si-revizija.si/o_siru/msrp.shtml)], 3.3.2006.
7. Obligacijski zakonik (Uradni list RS, št. 83/2001).
8. Slovenski računovodski standardi 2006 (Uradni list RS, št.118/2005).
9. Pravilnik o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št.14/04, 45/04 in 84/04).



10. Pravilnik o stopnjah običajnega odpisa blaga (kalo, razsip, razbitje, okvara) (Uradni list RS, št. 16/2005).
11. Pravilnik o vodenju evidenc v trgovini (Uradni list RS, št. 51/1999).
12. Romana Hieng et al.: Kontni načrt in ponazoritve knjiženj za gospodarske družbe, Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002. 252 str.
13. Slovenski računovodski standardi 2001. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2002. 319 str.
14. Zakon o davku od dobička pravnih oseb s komentarjem. Ljubljana : GV Založba, 1998. 179 str.
15. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 17/2005 – UPB).
16. Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 15/2005 – UPB).
17. Zakon o trgovini (Uradni list RS, št. 69/2004 – UPB).

## **PRILOGE**

<i>PRILOGA 1: SEZNAM UPORABLJENIH KRATIC</i> _____	- 1 -
<i>PRILOGA 2: IZRAČUN ELEMENTOV ZA KNJIŽENJE NABAVE IN PRODAJE TRGOVSKEGA BLAGA</i> _____	- 2 -
<i>PRILOGA 3: PREDSTAVITEV METOD VREDNOTENJA ZALOG</i> _____	- 4 -

## **PRILOGA 1: SEZNAM UPORABLJENIH KRATIC**

MSRP.....	Mednarodni standard(i) računovodskega poročanja
MRS.....	Mednarodni računovodski standard(i)
SRS.....	Slovenski računovodski standard(i)
SRS 2001.....	Slovenski računovodski standard(i), ki so bili prenovljeni leta 2001 in so se uporabljali v obdobju od 1.1.2002 do 31.12.2005
SRS 2006.....	Slovenski računovodski standard(i), ki se uporabljajo od 1.1.2006
ZGD.....	Zakon o gospodarskih družbah
ZDDPO-1.....	Zakon o davku od dohodka pravnih oseb
FIFO.....	metoda vrednotenja zalog po zaporednih cenah
LIFO.....	metoda vrednotenja zalog po obratnosorazmernih cenah

## PRILOGA 2: IZRAČUN ELEMENTOV ZA KNJIŽENJE NABAVE IN PRODAJE TRGOVSKEGA BLAGA

Tabela 1: Kalkulacija računa dobavitelja za trgovsko blago

	1.000.000	Nabavna vrednost
	200.000	DDV 20%
<b>Skupaj:</b>	<b>1.200.000</b>	<b>Znesek za plačilo</b>

Tabela 2: Kalkulacija elementov maloprodajne vrednosti zalog

	1.000.000	Nabavna vrednost
	300.000	Razlika v ceni (30%)
<b>Skupaj:</b>	<b>1.300.000</b>	<b>Prodajna vrednost</b>
	260.000	DDV 20%
<b>Skupaj:</b>	<b>1.560.000</b>	<b>Maloprodajna vrednost z DDV</b>

Tabela 3: Izračun nabavne vrednosti enot v končni zalogi po metodi maloprodajnih cen

	<b>Nabavna vrednost</b>	<b>Maloprodajna vrednost</b>
Začetna zaloga	0	0
Nabava v obdobju	<u>1.000.000</u>	<u>1.560.000</u>
Blago razpoložljivo za prodajo	<u>1.000.000</u>	1.560.000
Prodaja po prodajni vrednosti		<u>1.404.000</u>
Končna zaloga po prodajni vrednosti		156.000
Koeficient med nabavno in maloprodajno ceno		0,641*
Končna vrednost zalog po nabavni vrednosti (156.000 x 0,641)	<b><u>100.000</u></b>	

$$* 0,641 = \frac{1.560.000}{1.000.000}$$

Tabela 4: Kalkulacija elementov za knjiženje prodaje trgovskega blaga.

Začetna nabavna vrednost	1.000.000	
Končna nabavna vrednost	(100.000)	
<b>Nabavna vrednost prodanega blaga</b>		<b>900.000</b>
Maloprodajna vrednost prodanega blaga	1.404.000	
Prodajna vrednost prodanega blaga	(1.170.000)*	
<b>DDV vračunan v maloprodajni ceni prodanega trgovskega blaga (20% DDV)</b>		<b>234.000</b>
Prodajna vrednost prodanega blaga	1.170.000	
Nabavna vrednost prodanega blaga	(900.000)	
<b>Razlika v ceni</b>		<b>270.000</b>
Skupaj:		1.404.000

$$*1.170.000 = \frac{1.404.000}{1,2}$$

### PRILOGA 3: PREDSTAVITEV METOD VREDNOTENJA ZALOG

Tabela 5: Predstavitev metode zaporednih cen (FIFO) ob upoštevanju rasti nabavnih cen enot trgovskega blaga v obdobju ter prikaz nabavne vrednosti prodanega blaga ob uporabi te metode

Zap.št.	Vsebina	Količina	Cena	Količina v zalogi	Nab.vred. enot v zalogi	Nab.vred. prod.blaga	Vrednost zaloge
1	Zaloga 1.1.	1.000	1.000	1.000	1.000.000		<b>1.000.000</b>
2	Prodaja trg.blaga	400	1.000	600		400.000	600.000
3	Nabava trg.blaga	600	1.100	1.200	660.000		1.260.000
4	Prodaja trg.blaga	700	1.000 1.100	500		710.000*	550.000
5	Nabava trg.blaga	800	1.300	1.300	1.040.000		1.590.000
6	Prodaja trg.blaga	900	1.100 1.300	400		1.070.000**	520.000
<b>7</b>	<b>Stanje 31.12.</b>	<b>400</b>		<b>400</b>	<b>2.700.000</b>	<b>2.180.000</b>	<b>520.000</b>

\* 710.000 = 600 × 1.000 + 100 × 1.100

\*\* 1.070.000 = 500 × 1.100 + 400 × 1.300

Tabela 6: Predstavitev metode tehtanih povprečnih cen ob upoštevanju rasti nabavnih cen enot trgovskega blaga v obdobju ter prikaz nabavne vrednosti prodanega blaga ob uporabi te metode

Zap.št.	Vsebina	Količina	Cena	Količina v zalogi	Nab.vred. enot v zalogi	Nab.vred. prod.blaga	Vrednost zaloge
1	Zaloga 1.1.	1.000	1.000	1.000	1.000.000		1.000.000
2	Prodaja trg.blaga	400		600			
3	Nabava trg.blaga	600	1.100	1.200	660.000		
4	Prodaja trg.blaga	700		500			
6	Nabava trg.blaga	800	1.300	1.300	1.040.000		
7	Prodaja trg.blaga	900		400			
8	Obračun tehtane povprečne cene	2.000	1.125*			2.250.000**	
<b>9</b>	<b>Stanje 31.12.</b>	<b>400</b>		<b>400</b>	<b>2.700.000</b>	<b>2.250.000</b>	<b>450.000</b>

\*  $1.125 = \frac{1.000.000 + 660.000 + 1.040.000}{1.000 + 600 + 800}$

\*\* 2.250.000 = 1.125 × (400 + 700 + 900)

Tabela 7: Predstavitev metode drsečih povprečnih cen ob upoštevanju rasti nabavnih cen enot trgovskega blaga v obdobju ter prikaz nabavne vrednosti prodanega blaga ob uporabi te metode

Zap.št.	Vsebina	Količina	Cena	Količina v zalogi	Nab.vred. enot v zalogi	Nab.vred. prod.blaga	Vrednost zaloge
1	Zaloga 1.1.	1.000	1.000	1.000	1.000.000		<b>1.000.000</b>
2	Prodaja trg.blaga	400	1.000*	600		400.000	600.000
3	Nabava trg.blaga	600	1.100	1.200	660.000		1.260.000
4	Prodaja trg.blaga	700	1.050**	500		735.000	525.000
6	Nabava trg.blaga	800	1.300	1.300	1.040.000		1.565.000
7	Prodaja trg.blaga	900	1.204***	400		1.083.600	481.538
8	<b>Stanje 31.12.</b>	400		400	2.700.000	<b>2.218.600</b>	<b>481.538</b>

$$* 1.000 = \frac{1.000.000}{1.000}$$

$$** 1.050 = \frac{1.260.000}{1.200}$$

$$*** 1.204 = \frac{1.565.000}{1.300}$$

Tabela 8: Predstavitev metode obratnosorazmernih cen (LIFO) ob upoštevanju rasti nabavnih cen enot trgovskega blaga v obdobju ter prikaz nabavne vrednosti prodanega blaga ob uporabi te metode

Zap.št.	Vsebina	Količina	Cena	Količina v zalogi	Nab.vred. enot v zalogi	Nab.vred. prod.blaga	Vrednost zaloge
1	Zaloga trg. Blaga 1.1.	1.000	1.000	1.000	1.000.000		1.000.000
2	Prodaja trg.blaga	400	1.000	600		400.000	600.000
3	Nabava trg.blaga	600	1.100	1.200	660.000		1.260.000
4	Prodaja trg.blaga	700	1.100 1.000	500		760.000*	500.000
5	Nabava trg.blaga	800	1.300	1.300	1.040.000		1.540.000
6	Prodaja trg.blaga	900	1.300 1.000	400		1.150.000**	390.000
7	<b>Stanje 31.12.</b>	400		400	2.700.000	<b>2.310.000</b>	<b>390.000</b>

$$* 760.000 = 600 \times 1.100 + 100 \times 1.000$$

$$** 1.150.000 = 800 \times 1.300 + 100 \times 1.100$$