

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

ZAKLJUČNA STROKOVNA NALOGA VIŠKE POSLOVNE ŠOLE

**ANALIZA PREHODOV MERJENJA OSNOVNIH SREDSTEV PO  
POŠTENI NA NABAVNO VREDNOST**

Ivančna Gorica, maj 2018

ANA VALENTINČIČ

## IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Ana Valentinčič, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Analiza prehodov merjenja osnovnih sredstev po pošteni na nabavno vrednost, pripravljene v sodelovanju s svetovalko prof. dr. Sergejo Slapničar,

### IZJAVLJAM

1. da sem predloženo delo pripravila samostojno;
2. da je tiskana oblika predloženega dela istovetna njegovi elektronski obliki;
3. da je besedilo predloženega dela jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam oziroma navajam v besedilu, citirana oziroma povzeta v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani;
4. da se zavedam, da je plagiatstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih – kaznivo po Kazenskem zakoniku Republike Slovenije;
5. da se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega dela dokazano plagiatstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom;
6. da sem pridobila vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označila;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnala v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobila soglasje etične komisije;
8. da soglašam, da se elektronska oblika predloženega dela uporabi za preverjanje podobnosti vsebine z drugimi deli s programsko opremo za preverjanje podobnosti vsebine, ki je povezana s študijskim informacijskim sistemom članice;
9. da na Univerzo v Ljubljani neodplačno, ne izključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravico shranitve predloženega dela v elektronski obliki, pravico reproduciranja ter pravico dajanja predloženega dela na voljo javnosti na svetovnem spletu preko Repozitorija Univerze v Ljubljani;
10. da hkrati z objavo predloženega dela dovoljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v njem in v tej izjavi.

V Ljubljani, dne \_\_\_\_\_

Podpis študentke: \_\_\_\_\_

## KAZALO

UVOD .....	1
<b>1 SLOVENSKI RAČUNOVODSKI STANDARDI .....</b>	<b>1</b>
1.1 Osnovna sredstva .....	2
1.1.1 SRS 1 – Opredmetena osnovna sredstva .....	2
1.1.1.1 Modela vrednotenja po SRS 2006 .....	2
1.1.1.2 Modela vrednotenja po SRS 2016 .....	4
1.1.1.3 Spremembe .....	5
1.1.2 SRS 2 – Neopredmetena sredstva .....	5
1.1.2.1 Modela vrednotenja po SRS 2006 .....	6
1.1.2.2 Model vrednotenja po SRS 2016 .....	6
1.1.2.3 Spremembe .....	6
<b>2 PREHOD S SRS 2006 NA SRS 2016 .....</b>	<b>6</b>
2.1 Prehod z modela prevrednotenja na model nabavne vrednosti .....	8
2.2 Dobro ime .....	17
<b>3 PRIMERJAVA PREHODA V IZBRANI ORGANIZACIJI .....</b>	<b>18</b>
3.1 Livar, proizvodnja in obdelava ulitkov d.d. ....	18
<b>SKLEP .....</b>	<b>20</b>
<b>LITERATURA IN VIRI .....</b>	<b>22</b>
<b>KAZALO TABEL</b>	
Tabela 1: Učinki prehoda .....	7
Tabela 2: Uporabljeni standardi .....	7
Tabela 3: Uporabljene računovodske usmeritve po SRS 2006 .....	8
Tabela 4: Gibanje vrednosti zemljišč in zgradb v revalorizacijskih rezervah ter vpliv na odložene obveznosti za davek .....	19
<b>KAZALO SLIK</b>	
Slika 1: Časovna premica .....	9



## UVOD

Slovenski računovodski standardi (v nadaljevanju SRS) so bili v Sloveniji prvič predstavljeni leta 1994. Konec leta 2015 (oziroma 1. januarja 2016) so bili tretjič prenovljeni, kar je bilo objavljeno v Ur. l. RS, št. 95/15 10. decembra 2015. Sprememba SRS je bila pričakovana. Slovenska zakonodaja je morala obvezno implementirati novo računovodsko direktivo 2013/34/EU Evropskega parlamenta in Sveta. Na podlagi te direktive je Državni zbor RS sprejel tudi novelo Zakona o gospodarskih družbah – ZGD-1I. Nameni te direktive so poenotenje pravil sestavljanja računovodskih izkazov in poročanja v EU, razbremenitev mikro in malih podjetij ter poenostavitev vrednotenja postavk v računovodskih izkazih. Največji spremembi, ki sta stopili v veljavo s SRS 2016, sta poenostavitev obrazcev za vse organizacije in sprememba pri vrednotenju sredstev (predvsem pri merjenju po pošteni vrednosti) ter (ne) izvajanju obvezne konsolidacije po SRS.

SRS predstavljajo nekakšen poslovni jezik, v katerem organizacije merijo svoje poslovne rezultate za vse osebe, ki jih le-ti zanimajo. Z novimi SRS je postal jezik med posameznimi organizacijami manj poenoten. Primerljivost izkazov v Sloveniji je manjša, novi SRS se ne navezujejo več na Mednarodne standarde računovodskega poročanja (v nadaljevanju MSRP), v nekaterih odsekih so drugačni. Članki opisujejo nove SRS kot ne čisto nove: za nekatere organizacije sprememba standardov prinaša veliko dela, za nekatere skoraj nič. Vrednostno bodo spremembe največje pri organizacijah, ki so opredmetena osnovna in neopredmetena sredstva vrednotile po modelu prevrednotenja (Bajuk Mušič, 2017b, str. 70).

V svoji zaključni nalogi se bom ukvarjala s prehodom merjenja osnovnih sredstev s poštene na nabavno vrednost. Cilj je prikazati prehod na nove SRS pri osnovnih sredstvih. Vsebinsko bom nalogo razdelila na štiri sklope. Prvega bom namenila predstavitvi Slovenskih računovodskih standardov. V drugem bom opisala in razdelila osnovna sredstva, predstavila možne modele merjenja pri posamezni vrsti sredstev in vsebinske razlike med SRS 2006 in SRS 2016. V tretjem bom predstavila spremembe pri knjiženju prehoda na nove SRS, v zadnjem pa prehod na nove SRS v izbrani organizaciji (Livar d.d.).

## 1 SLOVENSKI RAČUNOVODSKI STANDARDI

SRS so zakonsko določena pravila o strokovnem ravnanju na področju računovodenja, ki jih pripravlja Slovenski inštitut za revizijo in obsegajo uvod, okvir ter posamezne standarde. Dopolnjujejo jih pravila skrbnega računovodenja, katerih uporaba ni obvezna, priporoča se predvsem pri notranjem poročanju. SRS tako kot MSRP obravnavajo samo pravila finančnega računovodenja in poročanja za zunanje potrebe organizacij (Slovenski računovodski standardi 2016, 2015, str. 1, 2). Večja sprememba je, da se novi SRS ne sklicujejo več na MSRP. SRS 2016 so tako postali samostojni standard, za katerega je možno, da na določenih delih ni povsem skladen z MSRP. SRS 2016 so torej manj usklajeni z MSRP, kot so bili SRS 2006 (Novak & Valentinčič, 2017, str. 12).

V nadaljevanju se bom posvetila standardoma SRS 1 (opredmetena osnovna sredstva) in SRS 2 (neopredmetena osnovna sredstva) po SRS 2006 in 2016.

## 1.1 Osnovna sredstva

Osnovna sredstva se kot del dolgoročnih sredstev delijo na opredmetena osnovna sredstva (v nadaljevanju OOS) in neopredmetena sredstva (v nadaljevanju NS). Za organizacijo so to tista sredstva, od katerih je verjetno pričakovati gospodarske koristi in katerih nabavno vrednost se lahko zanesljivo izmeri (Slovenski računovodski standardi 2016, 2015, str. 9, 32). Opredelitev ključnih pojmov (Slovenski računovodski standardi 2016, 2015, str. 8, 21, 25):

- Ob začetni pridobitvi organizacija prepozna sredstvo po izvorni vrednosti. To je nabavna vrednost, odvisna od načina pridobitve (nakup, zamenjava, državna podpora, donacija in sredstva, nastala v organizaciji).
- Knjigovodska vrednost (v nadaljevanju KV) je znesek, ki ostane, ko od izvorne vrednosti odštejemo vse nabrane amortizacijske popravke in nabrane izgube zaradi oslabitve.
- Poštena vrednost (v nadaljevanju PV) predstavlja znesek, za katerega je mogoče zamenjati sredstvo ali s katerim je mogoče poravnati obveznost med dobro obveščanima strankama v poslu, v katerem sta medsebojno neodvisni in enakopravni.

Pri prevrednotenju na pošteno vrednost organizacija prepozna povečanje (okrepitev) ali zmanjšanje (oslabitev) knjigovodske vrednosti sredstva. Okrepitev sredstev je po SRS 2016 dopustna za zemljišča, zgradbe, naložbene nepremičnine in finančne naložbe. Po SRS 2006 je bila dopuščena tudi okrepitev opreme in NS, do leta 2006 pa okrepitev sredstev ni bila dovoljena. Organizacija oslabitev prepozna v skladu z novimi SRS 17 (oslabitev OOS in NS). Do oslabitve lahko pride pri vseh vrstah sredstev in jo je treba obvezno prepoznati in upoštevati že od nekdaj. Prepoznanje OOS in NS organizacija odpravi ob odtujitvi ali kadar od njihove uporabe oziroma odtujitve ne pričakuje več gospodarskih koristi (Slovenski računovodski standardi 2016, 2015, str. 21, 32).

### 1.1.1 SRS 1 – Opredmetena osnovna sredstva

Opredmetena osnovna sredstva so sredstva, ki jih ima organizacija v lasti ali finančnem najemu, v poslovnem procesu ohranjajo svojo obliko, vendar se obrabljajo in tehnološko zastarevajo. Organizacija kot OOS prepozna zemljišča, zgradbe, proizvodjalno in drugo opremo ter biološka sredstva (večletni nasadi in osnovna čreda). Pri zgradbah in opremi razlikuje med tistimi, ki se še gradijo oziroma izdelujejo, in tistimi, ki so že usposobljene za uporabo (Slovenski računovodski standardi 2016, 2015, str. 20, 26).

#### 1.1.1.1 Modela vrednotenja po SRS 2006

SRS 2006 so pri merjenju OOS po začetnem pripoznanju omogočali dva modela obravnave. Po **modelu nabavne vrednosti** so se OOS amortizirala in slabila.

Poenostavljeni primer knjiženja: podjetje A je imelo 31. decembra 2014 med svojimi sredstvi stroj z nabavno vrednostjo 120.000 € in odpisano vrednostjo 70.000 €. Stroj je bil usposobljen za uporabo junija 2011 z dobo koristnosti 6 let, amortizira se po metodi enakomerne časovne amortizacije. Cenilec je na zadnji dan leta 2014 ocenil, da znaša poštena vrednost stroja 40.000 €.

(KV pred oslabitvijo = NV – odpisana vrednost = 120.000 € – 70.000 € = 50.000 €; KV > PV → 50.000 € > 40.000 € → oslabitev za 10.000 €). Slabitev je podjetje prepoznalo kot povečanje prevrednotovalnih odhodkov ob hkratnem povečanju popravka vrednosti oslabljenega sredstva.

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="border-bottom: 1px solid black; text-align: center;">NV stroja</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%; text-align: right;">Zs.</td> <td style="width: 50%; text-align: left;">120.000 €   120.000 € Ks.</td> </tr> </table>	NV stroja		Zs.	120.000 €   120.000 € Ks.	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="border-bottom: 1px solid black; text-align: center;">Stroški amortizacije</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%; text-align: right;">1.</td> <td style="width: 50%; text-align: left;">20.000 €  </td> </tr> </table>	Stroški amortizacije		1.	20.000 €		
NV stroja											
Zs.	120.000 €   120.000 € Ks.										
Stroški amortizacije											
1.	20.000 €										
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="border-bottom: 1px solid black; text-align: center;">PW stroja</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%; text-align: right;">Ks.</td> <td style="width: 50%; text-align: left;">90.000 €   70.000 € Zs.</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: left;">20.000 € 1.</td> </tr> </table>	PW stroja		Ks.	90.000 €   70.000 € Zs.		20.000 € 1.	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="border-bottom: 1px solid black; text-align: center;">Prevrednotovalni poslovni odhodki</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%; text-align: right;">2.</td> <td style="width: 50%; text-align: left;">10.000 €  </td> </tr> </table>	Prevrednotovalni poslovni odhodki		2.	10.000 €
PW stroja											
Ks.	90.000 €   70.000 € Zs.										
	20.000 € 1.										
Prevrednotovalni poslovni odhodki											
2.	10.000 €										
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="border-bottom: 1px solid black; text-align: center;">Oslabitev vrednosti stroja</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%; text-align: right;">Ks.</td> <td style="width: 50%; text-align: left;">10.000 €   10.000 € 2.</td> </tr> </table>		Oslabitev vrednosti stroja		Ks.	10.000 €   10.000 € 2.						
Oslabitev vrednosti stroja											
Ks.	10.000 €   10.000 € 2.										

Po **modelu prevrednotenja** so se OOS amortizirala, krepila in slabila. Podjetjem je bilo pri uporabi tega modela dovoljeno del presežka iz prevrednotenja sproti (letno) prenašati v tekoči poslovni izid preko amortizacije prevrednotenega dela. Okrepitev je podjetje prepoznalo kot povečanje presežka iz prevrednotenja znotraj kapitala, lahko pa bi ga tudi kot prevrednotovalni poslovni prihodek (za odpravo prejšnjih slabitev iz prevrednotenja istega sredstva) – točka 1. Oslabitev je podjetje prepoznalo kot zmanjšanje popravka vrednosti sredstva in povečanje presežka iz prevrednotenja (1. zgradba je že imela oblikovan presežek iz prevrednotenja) ali kot zmanjšanje popravka vrednosti sredstva in povečanje prevrednotovalnih poslovnih odhodkov (2. »prva« oslabitev zgradbe) – točka 2. Poenostavljena primera knjiženja:

1. Podjetje B je imelo 31. decembra 2014 med svojimi sredstvi zgradbo z nabavno vrednostjo 500.000 € in odpisano vrednostjo 300.000 €. Zgradba je bila usposobljena za uporabo pred 15 leti z dobo koristnosti 25 let. Cenilec nepremičnin je na zadnji dan leta 2014 ocenil, da znaša poštena vrednost zgradbe 250.000 €. Podjetje se je odločilo, da bo vsako leto del presežka iz prevrednotenja preneslo na preneseni poslovni izid.

NV zgradbe			Stroški amortizacije		
Zs.	500.000 €	500.000 €	Ks.	1.	20.000 €
2.	50.000 €				
PW zgradbe			Presežek iz prevrednotenja zgradbe		
Ks.	320.000 €	300.000 €	Zs.	3.	5.000 €
		20.000 €	1.	Ks.	55.000 €
			Preneseni čisti dobiček iz preteklih let		
			5.000 € 3.		

2. Podjetje C je imelo 31. decembra 2014 med svojimi sredstvi zgradbo z nabavno vrednostjo 250.000 € in odpisano vrednostjo 25.000 €. Zgradba je bila usposobljena za uporabo pred 15 leti z dobo koristnosti 25 let. Cenilec nepremičnin je na zadnji dan leta 2014 ocenil, da znaša poštena vrednost zgradbe 198.000 €.

NV zgradbe			Presežek iz prevrednotenja zgradbe		
Zs.	250.000 €	250.000 €	Ks.	1.	27.000 €
				Ks.	23.000 €
PW zgradbe			Prevednotovalni poslovni odhodki		
Ks.	25.000 €	25.000 €	Zs.	2.	27.000 €
Oslabitev zgradbe					
Ks.	27.000 €	27.000 €	1.	2.	27.000 €
		27.000 €	2.		

#### 1.1.1.2 Modela vrednotenja po SRS 2016

Možni računovodski usmeritvi za merjenje OOS po začetnem pripoznanju sta dve. Po **modelu nabavne vrednosti** se OOS amortizirajo in slabijo, organizacija pa pri tem zmanjšanje knjigovodske vrednosti prepozna na enak način kot po SRS 2006. Po **modelu revaloriziranja** pa se OOS (samo zgradbe in zemljišča) amortizirajo, okrepijo in slabijo. Pri okrepitvi lahko nastanejo revalorizacijske rezerve, ki jih organizacija izniči ob odpravi prepoznanja OOS tako, da jih prenese v preneseni poslovni izid. Nobenega dela revalorizacijskih rezerv se ne sme razdeliti niti neposredno niti posredno; razen v primeru dejansko ustvarjenega dobička – razlika med knjigovodsko in čisto prodajno vrednostjo od odtujitve sredstva (Slovenski računovodski standardi 2016, 2015, str. 24). Način knjiženja je enak kot pri uporabi modela prevrednotenja po SRS 2006, le da se zaradi uporabe novega enotnega kontnega načrta uporablja nova skupina kontov, poimenovana revalorizacijske rezerve, in ne več tista za presežek iz prevrednotenja.



### 1.1.1.3 Spremembe

S primerjavo SRS 1 2006 in SRS 1 2016 ter prebiranjem člankov sem prepoznala nekaj razlik. Že uvod v SRS 1 2016 ni več povezan z računovodskimi načeli (od 33 do 39), zapisanimi v kodeksu računovodskih načel iz leta 1995. Novi SRS 1 ne vsebujejo več točke, ki je obravnavala združevanje OOS.

Razlika je nastala tudi pri merjenju OOS po pripoznanju, pri čemer lahko organizacija po SRS 1 2016 izbere model nabavne vrednosti ali model revaloriziranja. Model revaloriziranja (uporablja se samo za revaloriziranje zemljišč in zgradb) je tako zamenjal model prevrednotenja iz SRS 1 2006, se pravi, da opreme ni več mogoče prevrednotiti. Okrepitev je tako dopustna le pri uporabi modela revaloriziranja. Pošteno vrednost se ugotavlja po novem SRS 16, ki določa tri možne tehnike ocenjevanja, pri čemer še vedno velja pravilo revaloriziranja celotne skupine sredstev in ne samo enega sredstva znotraj skupine. Po novem priporočenem kontnem načrtu se v okviru postavke kapitala ne uporablja več skupine kontov 95 (2006) – presežek iz prevrednotenja, ampak nova skupina 94 – revalorizacijske rezerve. Organizacija revalorizacijsko rezervo odpravi v prenesenem poslovnem izidu z odpravo prepoznanja OOS ali njegovo odtujitvijo. Standardi določajo še, da se nobenega dela revalorizacijske rezerve ne sme razdeliti niti neposredno niti posredno, razen v primeru dejansko ustvarjenega dobička ob odtujitvi (razlika med čisto prodajno vrednostjo in knjigovodsko vrednostjo OOS). Po starih SRS je bilo dovoljeno organizacijam že med uporabo OOS odpraviti del presežka iz prevrednotenja, da se je le-ta iztekel v predvideni dobi koristnosti (Vukovič, 2016, str. 3). Posledica merjenja po revalorizacijskih zneskih je tako nižji tekoči poslovni izid in nižji bilančni dobiček vse do odprave prepoznanja sredstva ter višja aktiva in kapitalske postavke.

Spremembe so opazne tudi pri izkazovanju nepremičnin, ki jih je organizacija gradila in razvijala za prihodnjo uporabo kot naložbene nepremičnine. Le-te je pri uporabi SRS 2006 v času gradnje izkazovala kot OOS v pridobivanju, medtem ko jih z novimi SRS izkazuje kot naložbene nepremičnine (Vukovič, 2016, str. 4).

### 1.1.2 SRS 2 – Neopredmetena sredstva

Neopredmetena sredstva so nedenarna sredstva, ki praviloma fizično ne obstajajo in vključujejo dolgoročno odložene stroške razvijanja, naložbe v dobro ime organizacije, pridobljene pravice do industrijske lastnine (licence, patenti, koncesije, blagovne znamke ...) in druge. NS z vrednostjo do 500 evrov se lahko obravnavajo kot strošek v obdobju, v katerem se pojavijo. V organizaciji nastale stroške razvijanja organizacija prepozna kot NS, če so izpolnjeni predpisani pogoji. Stroške raziskovanja organizacija takoj obravnava kot odhodek obdobja. Ustvarjenih blagovnih znamk, kolofonov in naslovov publikacij, seznamov odjemalcev in vsebinsko podobnih postavk ter ustvarjenega dobrega imena ne prepozna kot NS (Slovenski računovodski standardi 2016, 2015, str. 31, 32, 36). Organizacija NS razvršča kot NS s končno dobo koristnosti in NS z nedoločeno dobo koristnosti. NS s končno dobo koristnosti se začnejo amortizirati prvi dan naslednjega

meseca potem, ko so na voljo za uporabo. Preostale vrednosti praviloma ni (Bajuk Mušič & drugi, 2016, str. 47). NS z nedoločeno dobo koristnosti organizacija ne amortizira, ampak samo prevrednoti zaradi oslabitve (Slovenski računovodski standardi 2016, 2015, str. 34).

#### 1.1.2.1 Modela vrednotenja po SRS 2006

Možni računovodski usmeritvi za merjenje NS po začetnem pripoznanju sta bila modela nabavne vrednosti in prevrednotenja. Organizacije so praviloma uporabljale model nabavne vrednosti. Po **modelu nabavne vrednosti** so se NS amortizirala in slabila. Organizacije so zmanjšanje knjigovodske vrednosti NS prepoznale kot povečanje prevrednotovalnih poslovnih odhodkov v izkazu poslovnega izida. Po **modelu prevrednotenja** so se NS amortizirala, slabila in krepila (po SRS 2006 je bila okrepitev dopustna, ne pa obvezna). Ta model je lahko organizacija uporabila le takrat, ko je bilo mogoče pošteno vrednost NS ugotoviti na delujočem trgu. Povečanje knjigovodske vrednosti (okrepitev) so organizacije prepoznale kot povečanje presežka iz prevrednotenja ali v poslovnem izidu kot prevrednotovalni poslovni prihodek (za odpravo slabitev istega sredstva preko izkaza poslovnega izida). Zmanjšanje knjigovodske vrednosti (oslabitev) se je prepoznalo kot zmanjšanje presežka iz prevrednotenja (če je le-ta obstajal in največ do višine vrednosti konta) ali kot povečanje prevrednotovalnih poslovnih odhodkov (Slovenski računovodski standardi 2006, 2005, str. 34).

#### 1.1.2.2 Model vrednotenja po SRS 2016

Edina možna računovodska usmeritev za merjenje NS po začetnem prepoznanju je **model nabavne vrednosti**. Po tem modelu se NS amortizirajo in slabijo. Organizacija izvedeno oslabitev prepozna na enak način kot po SRS 2006.

#### 1.1.2.3 Spremembe

Novost glede na nove SRS je, da je priporočena uporaba modela nabavne vrednosti postala obvezna, saj lahko organizacije vrednotijo NS samo še po tem modelu. V SRS 2 so po novem pravila za obračun amortizacije, prej pa so bila zapisana v SRS 13 (2006). Obvezno je postalo tudi amortiziranje dobrega imena. SRS 2 ne obravnavajo več dolgoročno odloženih (razmejenih) stroškov kot postavke dolgoročno aktivnih časovnih razmejitev. Te so prenesene v SRS 11 – časovne razmejitve, ki zdaj na enem mestu obravnavajo pravila njihovega računovodenja (Bajuk Mušič & drugi, 2016, str. 47).

## 2 PREHOD S SRS 2006 NA SRS 2016

Zaradi spremembe SRS so morale organizacije 1. januarja 2016 (oziroma na prvi dan poslovnega leta po tem datumu) prerazporediti posamezne postavke sredstev in njihovih virov. Pri pripravi računovodskih izkazov za leto 2016 so morale paziti, da so upoštevale načelo primerljivosti podatkov, tako da lahko bralci računovodskih izkazov med sabo primerjajo posamezne postavke letnih izkazov (Bajuk Mušič, 2016a, str. 17).

Iz spodnje tabele je razvidno, da je bila za organizacijo obvezna sprememba računovodske usmeritve pri NS in OOS – oprema, pri OOS – zgradbe, zemljišča pa je bil prehod na model nabavne vrednosti prostovoljen.

*Tabela 1: Učinki prehoda*

<b>Vrsta sredstva</b>	<b>Uporabljena računovodska usmeritev po SRS 2006</b>	<b>Obveza spremembe</b>	<b>Računovodska usmeritev po SRS 2016</b>	<b>Učinki spremembe</b>
NOS in OOS – oprema	Model prevrednotenja	Obvezno	Model nabavne vrednosti	Zmanjšanje presežka iz prevrednotenja nabavne vrednosti
OOS – zgradbe in zemljišča	Model prevrednotenja	Prostovoljno	Model nabavne vrednosti ali model revaloriziranja	Če preide z modela prevrednotenja na model nabavne vrednosti, potem zmanjšanje presežka iz prevrednotenja in nabavne vrednosti

*Vir: IKS 2/17, str. 71, tabela 1*

Zanimalo me je, koliko organizacij je moralo pri prehodu na nove SRS spremeniti svojo računovodsko usmeritev. Odločila sem se za analizo učinkov prehoda. V raziskavo sem glede na prihodke leta 2015 vključila 300 največjih podjetij. S pomočjo portala za javno objavo letnih poročil (JOLP) Agencije Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve (AJ PES) sem poiskala letna poročila omenjenih podjetij za leto 2015 (pred spremembo SRS) in v računovodskem delu pod pojasnili k računovodskim izkazom ali točko uporabljene temeljne računovodske predpostavke in usmeritve ugotovila najprej, v skladu s katerimi standardi so bili sestavljeni računovodski izkazi in nato katere računovodske usmeritve je podjetje uporabilo za vodenje NS in OOS. Vse ugotovitve sem sproti zapisovala in prišla do zaključkov, zapisanih in obrazloženih v naslednjih dveh tabelah.

*Tabela 2: Uporabljeni standardi*

<b>Standardi</b>	<b>Število podjetij:</b>
SRS	231
MSRP	68
Nemški trgovinski zakonik	1
<b>SKUPAJ:</b>	<b>300</b>

Od 300 podjetij s seznama jih je 68 uporabljalo MSRP, eno podjetje je sledilo Nemškemu trgovinskemu zakoniku in nemškemu zakonu o družbah z omejeno odgovornostjo, druga podjetja so uporabljala SRS.

Tabela 3: Uporabljene računovodske usmeritve po SRS 2006

Uporabljene računovodske usmeritve po SRS 2006		Število podjetij:
Model nabavne vrednosti za vsa OS		202
Model nabavne vrednosti za vsa OS razen za:	nepremičnine (model prevrednotenja)	12
	zemljišča (model prevrednotenja)	6
	zgradbe (model prevrednotenja)	2
	nepremičnine in pomembne proizvodne linije (model prevrednotenja)	1
	biološka sredstva (model prevrednotenja)	1
<b>SKUPAJ:</b>		<b>224</b>

Od vseh podjetij, ki so uporabljala SRS 2006, jih sedem v svojih letnih poročilih oz. pojasnilih k izkazom ni navedlo, katero računovodsko usmeritev za vrednotenje OS uporabljajo. Kot je razvidno iz zgornje tabele, je največ (okoli 90 odstotkov) podjetij za vrednotenje vseh OS uporabljalo izključno model nabavne vrednosti. Okoli devet odstotkov podjetij pa je model nabavne vrednosti uporabljalo za vsa OS razen zgradb in/ali zemljišč. Glede na to analizo sklepam, da približno 99 odstotkov organizacij, ki so uporabljale SRS 2006, ni zaznalo nobenih sprememb pri prehodu na SRS 2016.

Model revaloriziranja po SRS 2016 je enak kot model prevrednotenja po SRS 2006 za nepremičnine, različno je samo poimenovanje. Pri analizi sem opazila, da sta dve podjetji po modelu prevrednotenja vodili sredstva, ki ne spadajo pod nepremičnine. Prvo je bilo podjetje Trimo iz Trebnjega, ki je v letnem poročilu za leto 2015 zapisalo, da za kasnejše vrednotenje (po prepoznanju sredstev) zemljišč, zgradb in proizvodnih linij uporablja model prevrednotenja (Trimo d.d., 2016, str. 57). Zanimalo me je, kako bo podjetje pri vodenju pomembne proizvodne linije prešlo na model nabavne vrednosti. Pri pregledu njihovega letnega poročila za leto 2016 sem ugotovila, da je podjetje s 1. januarjem 2016 prešlo na MSRP (Trimo d.d., 2017, str. 59), predvidevam, da zato, da lahko še naprej vodijo opremo po metodi revaloriziranja. Podjetje Sportina Bled je leta 2015 med svojimi OOS izkazovalo biološka sredstva (dirkalne konje za promoviranje svojih znamk), za katere je uporabljalo model prevrednotenja. V letnem poročilu so zapisali, da so do konca leta 2015 prodali vsa biološka sredstva (Sportina Bled d.o.o., 2016, str. 55) in zato jim leta 2016 ni bilo treba spremeniti računovodske usmeritve.

## 2.1 Prehod z modela prevrednotenja na model nabavne vrednosti

Sprememba računovodske usmeritve z modela prevrednotenja nazaj na model nabavne vrednosti je v organizacijah vplivala na bilančno vsoto in tiste kazalnike, za katere se pri izračunu uporablja vrednost kapitala – ROE, delež kapitala v financiranju, dobičkonosnost kapitala,... Po SRS 2006 je organizacija presežek oziroma razliko med pošteno in

knjigovodsko vrednostjo na datum prevrednotenja prepoznala na dva načina (Bajuk Mušič, 2016a, str. 17):

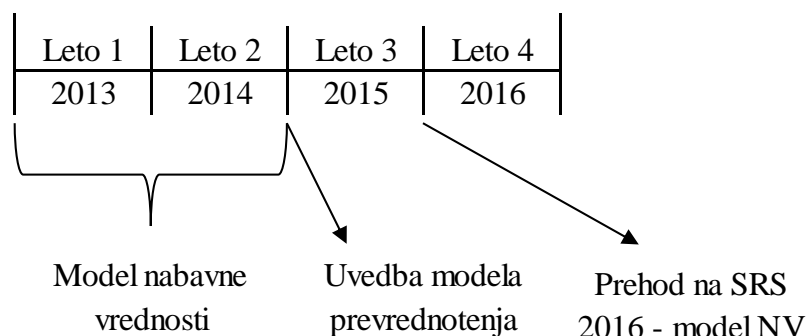
- Po prvi možnosti je kosmato knjigovodsko vrednost (prevrednoteno nabavno vrednost in popravek vrednosti) prilagodila na način, ki je skladen s prevrednotenjem knjigovodske vrednosti sredstva. Pri tem je lahko uporabila pomembne tržne podatke ali je razdelitev opravila sorazmerno s spremembo knjigovodske vrednosti.
- Po drugi možnosti je popravek vrednosti odpravila s hkratnim zmanjšanjem nabavne vrednosti (ali prevrednotene nabavne vrednosti) sredstva.

Po opravljenem prevrednotenju je organizacija izbrala še računovodsko usmeritev za odpravo nastalega presežka iz prevrednotenja. Odpravila ga je lahko tako, da (Bajuk Mušič, 2016a, str. 17):

- ga je zmanjšala in prenesla v preneseni poslovni izid preteklih let ob odpravi prepoznanja sredstva (odtujitev ali izločitev iz uporabe),
- je presežek iz prevrednotenja prenašala v preneseni poslovni izid preteklih let med »uporabo« sredstva tako, da je vsako leto za znesek obračunanega stroška amortizacije prevrednotenega dela zmanjšala presežek iz prevrednotenja in povečala preneseni čisti dobiček preteklih let.

Glede na način prepoznave in odprave presežka iz prevrednotenja se bodo knjiženja prehodov na SRS 2016 pri posameznih organizacijah med seboj razlikovala. Zaradi tega bom v nadaljevanju na poenostavljenem primeru predstavila možne prehode z modela prevrednotenja osnovnega sredstva na model nabavne vrednosti ter analizirala davčne učinke. Predpostavila bom, da ima organizacija v lasti samo eno osnovno sredstvo – opremo z nabavno vrednostjo 4.000 € in štiriletno dobo koristnosti. Opremo prvi dve leti vrednoti po modelu nabavne vrednosti, konec drugega leta pa spremeni računovodsko usmeritev in zadnji dve leti uporablja model prevrednotenja (po SRS 2006). Ob koncu drugega leta znaša poštena neodpisana vrednost opreme 3.360 €, ocenjena poštena vrednost opreme pa 6.000 €. Na začetku četrtega leta organizacija opravi prehod na SRS 2016 in začne namesto modela prevrednotenja spet uporabljati model nabavne vrednosti.

*Slika 1: Časovna premica*



## Knjiženje:

- Leto 1:

NV opreme		
Zs.	4.000 €   4.000 €	Ks.
Str. amortizacije		
1.	1.000 €	
PW opreme		
Ks.	1.000 €   1.000 €	1.

Organizacija prepozna stroške amortizacije v višini 1.000 €. Neodpisana vrednost opreme ob koncu prvega leta znaša 3.000 €.

- Leto 2 (pred prevrednotenjem):

NV opreme		
Zs.	4.000 €   4.000 €	Ks.
Str. amortizacije		
1.	1.000 €	
PW opreme		
Ks.	2.000 €   1.000 €	Zs.
	1.000 €	1.

Organizacija ponovno prepozna stroške amortizacije v enaki višini, neodpisana vrednost opreme ob koncu drugega leta znaša 2.000 €.

1. Prehod z modela prevrednotenja (po pošteni vrednosti, ugotovljeni po prvi možnosti z ugotavljanjem tržnih podatkov) na model nabavne vrednosti, če se je presežek iz prevrednotenja prenašal v zadržani poslovni izid ob odpravi prepoznanja sredstva.

- Leto 2 31. decembra 2014 (po prevrednotenju):

NV opreme		
Zs.	4.000 €   4.000 €	Ks.
PW opreme		
Ks.	2.000 €   2.000 €	Zs.
NV opreme (prevrednoteni del)		
1.	2.000 €   2.000 €	Ks.
PW opreme (prevrednoteni del)		
Ks.	640 €   640 €	1.
Presežek iz prevrednotenja		
Ks.	1.360 €   1.360 €	1.

Pri prehodu na drugo računovodsko usmeritev konec drugega leta organizacija prepozna presežek iz prevrednotenja kot razliko med pošteno in knjigovodsko vrednostjo sredstva (3.360 € – 2.000 € = 1.360 €). Za razliko med pošteno in nabavno vrednostjo (6.000 € – 4.000 € = 2.000 €) poveča NV opreme (prevrednoteni del), razliko 640 € prepozna na kontu PW opreme (prevrednoteni del). Oblikovanje presežka iz prevrednotenja pomeni, da se v prihodnosti lahko od njega pričakuje obdavčen dobiček. Zato je treba predvideti še odloženo obveznost za davek v višini odstotka davka od dohodkov pravnih oseb (DDPO). V tem primeru (1.360 € x 0,17) gre za 231,20 €, poknjžena na dva konta znotraj razreda 9:

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">Odložene obveznosti za davek</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black; padding: 5px;">Ks. 231,2 €</td> <td style="width: 50%; padding: 5px;">231,2 € 2.</td> </tr> </table>	Odložene obveznosti za davek		Ks. 231,2 €	231,2 € 2.	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">PW presežka iz prevrednotenja za odložene obveznosti za davek</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black; padding: 5px;">2. 231,2 €</td> <td style="width: 50%; padding: 5px;">231,2 € Ks.</td> </tr> </table>	PW presežka iz prevrednotenja za odložene obveznosti za davek		2. 231,2 €	231,2 € Ks.
Odložene obveznosti za davek									
Ks. 231,2 €	231,2 € 2.								
PW presežka iz prevrednotenja za odložene obveznosti za davek									
2. 231,2 €	231,2 € Ks.								

- Leto 3:

NV opreme	
Zs. 4.000 €	4.000 € Ks.

Str. amortizacije	
1. 1.000 €	2. 680 €

PW opreme	
Ks. 3.000 €	2.000 € Zs. 1.000 € 1.

NV opreme (prevrednoteni del)	
Zs. 2.000 €	2.000 € Ks.

Presežek iz prevrednotenja	
Ks. 1.360 €	1.360 € Zs.

PW opreme (prevrednoteni del)	
Ks. 1.320 €	640 € Zs. 680 € 2.

Poleg »rednega« amortiziranja (1. dogodek) mora organizacija amortizirati še prevrednoteni del sredstva (2. dogodek);  $2.000 \text{ €} - 640 \text{ €} / 2 \text{ leti} = 680 \text{ €/leto}$ . Obračunana amortizacija z naslova prevrednotenja je v celoti davčno priznan odhodek. Zmanjšati mora še prej oblikovane odložene obveznosti za davek v višini  $(680 \text{ €} \times 0,17) = 115,60 \text{ €}$  in jih prenesti v poslovni izid v obliki prihodkov iz odloženega davka.

Prihodki iz odloženega davka	
	115,60 € 3.

Odložene obveznosti za davek	
	3. 115,60 €   231,20 € Zs.
	Ks. 115,60 €

- Začetek leta 4 1. januarja 2016 (prehod na SRS 2016):

NV opreme		Preneseni čisti dobiček preteklih let		Presežek iz prevrednotenja	
Zs.	4.000 €		564,4 € 4.	1.	680,0 €   1.360 € Zs.
	3.000 € Zs.				3. 115,6 €
					4. 564,4 €

NV opreme (prevrednoteni del)		Odložene obveznosti za davek	
Zs.	2.000 €   2.000 € 1.	2.	115,6 €   115,6 € Zs.

PW opreme (prevrednoteni del)		PW presežka iz prevrednotenja za odložene obveznosti za davek	
1.	1.320 €   1.320 € Zs.	Zs.	231,2 €   115,6 € 2.
			115,6 € 3.

Organizacija zapre konte NV – prevrednoteni del opreme in PW – prevrednoteni del opreme (2.000 € – 1.320 €), razliko 680 € pa poknjiži v breme presežka iz prevrednotenja (1. dogodek). Zapre tudi konta odložene obveznosti za davek in PW presežka iz prevrednotenja za odložene obveznosti za davek, razliko 115,60 € pa poknjiži v breme presežka iz prevrednotenja (2. in 3. dogodek). Preostali presežek iz prevrednotenja, to je 564,40 €, prenese na konto preneseni čisti dobiček preteklih let (4. dogodek). Po 15. členu Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju ZDDPO-2) bo morala organizacija pri ugotavljanju davčne osnove za obračun DDPO znesek presežka iz prevrednotenja vključiti v davčno osnovo v letu prenosa na preneseni čisti poslovni izid ali druge kapitalske postavke. V davčno osnovo bo vključila presežek iz prevrednotenja v višini 680 €.

2. Prehod z modela prevrednotenja (po pošteni vrednosti, ugotovljeni po prvi možnosti z ugotavljanjem tržnih podatkov) na model nabavne vrednosti, če se je presežek iz prevrednotenja prenašal v zadržani poslovni izid med »uporabo« sredstva.

- Leto 2 31. decembra 2014 (po prevrednotenju): prehod se prepozna enako kot opisuje točka 1. Ob tem ne prepozna odložene obveznosti za davek, ker se bo presežek iz prevrednotenja prenašal v zadržani poslovni izid med »uporabo« sredstva.



- Leto 3: tako kot opisuje točka 1, se ob »rednem« amortiziranju amortizira še prevrednoteni del. Opravi se tudi prenos dela presežka iz prevrednotenja (v višini obračunane amortizacije za prevrednoteni del – 680 €) na konto preneseni čisti dobiček iz preteklih let. V takšnem primeru bo učinek prevrednotenja na višjo vrednost davčno nevtralen. Na eni strani bo organizacija prepoznala višje stroške amortizacije, hkrati pa tudi preneseni čisti dobiček iz preteklih let, ki ga mora po ZDDPO-2 vključiti v izračun davčne osnove.

Preneseni čisti dobiček iz preteklih let	Presežek iz prevrednotenja
680 € 3.	3. 680 €   1.360 € Zs.
	Ks. 680 €

- Začetek leta 4 1. januarja 2016 (prehod na SRS 2016): enako kot je opisano pri točki 1 organizacija zapre konte NV – prevrednoteni del opreme in PW – prevrednoteni del opreme (2.000 € – 1.320 €), razliko 680 € pa poknjiži v breme presežka iz prevrednotenja. Pri tem ne zapira kontov odložene obveznosti za davek, saj jih nima. Po 15. členu ZDDPO-2 bo morala v davčno osnovo vključiti preostali presežek iz prevrednotenja v višini 680 €.
3. Prehod z modela prevrednotenja (po pošteni vrednosti, ugotovljeni po prvi možnosti s sorazmerno spremembo knjigovodske vrednosti) na model nabavne vrednosti, če se je presežek iz prevrednotenja prenašal v zadržani poslovni izid ob odpravi pripoznanja sredstva.
- Leto 2 31. decembra 2014 (po prevrednotenju): pri prehodu na drugo računovodsko usmeritev organizacija prepozna presežek iz prevrednotenja v enaki višini kot v prejšnjih dveh primerih (1.360 €). Ob tem izračuna novo pošteno nabavno vrednost po sorazmerni metodi: nova poštena nabavna vrednost = nabavna vrednost x (poštena vrednost/neodpisana vrednost) = 4.000 € x (3.360 € / 2.000 €) = 6.720 €. Potem odpre konto NV opreme – prevrednoteni del v višini 2.720 € (6.720 € – 4.000 €) in PW opreme – prevrednoteni del v višini 1.360 €, kar je drugače glede na 1 točko. Oblikuje se še odložena obveznost za davek (kot v 1 točki).
  - Leto 3: poleg »rednega« amortiziranja organizacija amortizira še prevrednoteni del sredstva v višini 680 € ((2.720 € – 1.360 €) / 2 leti). Enako kot pri 1. točki zmanjša odložene obveznosti za davek in prepozna prihodke iz odloženega davka.
  - Začetek leta 4 1. januarja 2016 (prehod na SRS 2016):

	NV opreme (prevrednoteni del)		
Zs.	2.720 €	2.720 €	1.

	Presežek iz prevrednotenja		
1.	680 €		

	PW opreme (prevrednoteni del)		
1.	2.040 €	2.040 €	Zs.

Podjetje prepozna prehod na SRS 2016 enako kot v 1. točki, razlika nastane samo pri prej omenjenem izračunu ob koncu drugega leta zaradi drugačnega izhodišča. V davčno osnovo bo tako vključila preostali presežek iz prevrednotenja v višini 680 €.

4. Prehod z modela prevrednotenja (po pošteni vrednosti, ugotovljeni po prvi možnosti s sorazmerno spremembo knjigovodske vrednosti) na model nabavne vrednosti, če se je presežek iz prevrednotenja prenašal v zadržani poslovni izid med »uporabo« sredstva.
  - Leto 2 31. decembra 2014 (po prevrednotenju): prehod na drugo računovodsko usmeritev se prepozna enako kot pri 2. točki. Razlika nastane samo pri NV in PW prevrednotenega dela opreme zaradi ugotovljene nove poštene nabavne vrednosti po sorazmerni metodi.
  - Leto 3: tako kot pri 2. točki poleg »rednega« amortiziranja organizacija amortizira še prevrednoteni del sredstva. Prenese se del presežka iz prevrednotenja (v višini obračunane amortizacije za prevrednoteni del – 680 €) na konto preneseni čisti dobiček iz preteklih let. Z davčnega vidika bo s tem dosegla davčno nevtralen učinek prevrednotenja na višjo vrednost.
  - Začetek leta 4 1. januarja 2016 (prehod na SRS 2016): podobno kot pri 2. točki organizacija zapre konte NV in PW – prevrednoteni del opreme (2.720 € – 2.040 €), razliko 680 € pa poknjiži v breme presežka iz prevrednotenja. Po 15. členu ZDDPO-2 bo v davčno osnovo vključila preostali presežek iz prevrednotenja (680 €), kar je razlika glede na prejšnjo točko.
5. Prehod z modela prevrednotenja (po pošteni vrednosti, ugotovljeni po drugi možnosti) na model nabavne vrednosti, če se je presežek iz prevrednotenja prenašal v zadržani poslovni izid ob odpravi pripoznanja sredstva.
  - Leto 2 31. decembra 2014 (po prevrednotenju):

	NV opreme		
Zs.	4.000 €	4.000 €	Ks.

	PW opreme		
1.	1.360 €	2.000 €	Zs.
Ks.	640 €		

	Presežek iz prevrednotenja		
Ks.	1.360 €	1.360 €	1.

Zaradi ugotavljanja poštene vrednosti po drugi metodi se prepoznani presežek iz prevrednotenja zabeleži tudi kot zmanjšanje konta PW opreme. Ob tem organizacija na enak način kot pri točkah 1 in 3 oblikuje še odloženo obveznost za davek.

- Leto 3:

	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">NV opreme</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black;">Zs. 4.000 €</td> <td style="width: 50%;">Ks. 4.000 €</td> </tr> </table>	NV opreme		Zs. 4.000 €	Ks. 4.000 €		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">Str. amortizacije</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black;">1. 1.680 €</td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> </table>	Str. amortizacije		1. 1.680 €	
NV opreme											
Zs. 4.000 €	Ks. 4.000 €										
Str. amortizacije											
1. 1.680 €											
			<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">Presežek iz prevrednotenja</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black;">Ks. 1.360 €</td> <td style="width: 50%;">Zs. 1.360 €</td> </tr> </table>	Presežek iz prevrednotenja		Ks. 1.360 €	Zs. 1.360 €				
Presežek iz prevrednotenja											
Ks. 1.360 €	Zs. 1.360 €										
	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">PW opreme</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black;">Ks. 2.320 €</td> <td style="width: 50%;">Zs. 640 €</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td style="text-align: center;">1.680 € 1.</td> </tr> </table>	PW opreme		Ks. 2.320 €	Zs. 640 €		1.680 € 1.				
PW opreme											
Ks. 2.320 €	Zs. 640 €										
	1.680 € 1.										

Na novo se izračuna letni strošek amortizacije  $(4.000 \text{ €} - 640 \text{ €}) / 2 \text{ leti} = 1.680 \text{ €/leto}$ . Ob amortizaciji se zmanjšajo odložene obveznosti za davek (točka 1 in 3).

- Začetek leta 4 1. januarja 2016 (prehod na SRS 2016):

	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">NV opreme</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black;">Zs. 4.000 €</td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> </table>	NV opreme		Zs. 4.000 €			<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">Preneseni čisti dobiček iz preteklih let</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black;"></td> <td style="width: 50%; text-align: center;">4. 564,4 €</td> </tr> </table>	Preneseni čisti dobiček iz preteklih let			4. 564,4 €	
NV opreme												
Zs. 4.000 €												
Preneseni čisti dobiček iz preteklih let												
	4. 564,4 €											
			<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">Presežek iz prevrednotenja</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black;">1. 680,0 €</td> <td style="width: 50%;">Zs. 1.360 €</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black;">3. 115,6 €</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black;">4. 564,4 €</td> <td></td> </tr> </table>	Presežek iz prevrednotenja		1. 680,0 €	Zs. 1.360 €	3. 115,6 €		4. 564,4 €		
Presežek iz prevrednotenja												
1. 680,0 €	Zs. 1.360 €											
3. 115,6 €												
4. 564,4 €												
	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">PW opreme</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black;"></td> <td style="width: 50%;">Zs. 2.320 €</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td style="text-align: center;">1. 680 €</td> </tr> </table>	PW opreme			Zs. 2.320 €		1. 680 €					
PW opreme												
	Zs. 2.320 €											
	1. 680 €											
	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">Odložene obveznosti za davek</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black;">2. 115,6 €</td> <td style="width: 50%;">Zs. 115,6 €</td> </tr> </table>	Odložene obveznosti za davek		2. 115,6 €	Zs. 115,6 €	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">PW presežek iz prevrednotenja za odložene obveznosti za davek</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black;">Zs. 231,2 €</td> <td style="width: 50%;">2. 115,6 €</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td style="text-align: center;">3. 115,6 €</td> </tr> </table>	PW presežek iz prevrednotenja za odložene obveznosti za davek		Zs. 231,2 €	2. 115,6 €		3. 115,6 €
Odložene obveznosti za davek												
2. 115,6 €	Zs. 115,6 €											
PW presežek iz prevrednotenja za odložene obveznosti za davek												
Zs. 231,2 €	2. 115,6 €											
	3. 115,6 €											

Organizacija izračuna dodatno amortizacijo, ki je nastala zaradi povečanja vrednosti sredstva (680 €). Za ta znesek poveča PW opreme in zmanjša presežek iz prevrednotenja. Tako zapre konte odložene obveznosti za davek in PW presežka iz prevrednotenja za odložene obveznosti za davek, razliko pa poknjiži v breme presežka iz prevrednotenja. V davčno osnovo tako vključi presežek iz prevrednotenja v višini 680 €.

6. Prehod z modela prevrednotenja (po pošteni vrednosti, ugotovljeni po drugi možnosti) na model nabavne vrednosti, če se je presežek iz prevrednotenja prenašal v zadržani poslovni izid med »uporabo« sredstva.

- Leto 2 31. decembra 2014 (po prevrednotenju):

NV opreme	
Zs.	4.000 €
	4.000 €

Presežek iz prevrednotenja	
Ks.	1.360 €
	1.360 €

PW opreme	
Ks.	2.000 €
	2.000 €

PW opreme (prevrednoteni del)	
1.	1.360 €
Ks.	- 1.360 €

Presežek iz prevrednotenja se prepozna kot zmanjšanje konta PW opreme – prevrednoteni del.

- Leto 3:

NV opreme	
Zs.	4.000 €
	4.000 €

Stroški amortizacije	
1.	1.000 €
2.	680 €

PW opreme	
Ks.	3.000 €
	2.000 €
	1.000 €

Presežek iz prevrednotenja	
3.	680 €
Ks.	680 €

PW opreme (prevrednoteni del)	
Ks.	- 680 €
	- 1.360 €
	680 €

Najprej se obračuna amortizacijo, nato zmanjša presežek iz prevrednotenja, tega pa se prenese na konto preneseni čisti dobiček iz preteklih let. S tem se doseže davčno nevtralen učinek.

- Začetek leta 4 1. januarja 2016 (prehod na SRS 2016):

NV opreme	
Zs.	4.000 €

PW opreme	
	3.000 €

Presežek iz prevrednotenja	
1.	680 €
	680 €

PW opreme (prevrednoteni del)	
	- 680 €
	680 €

Pri prehodu organizacija zapre konta PW opreme – prevrednoteni del in presežek iz prevrednotenja. Čeprav v tej točki ni prepoznala prenesenega čistega dobička, mora kljub temu v davčno osnovo vključiti preostali del presežka iz prevrednotenja (680 €).

V primeru prehoda z modela prevrednotenja na model revaloriziranja organizacija prenese presežek iz prevrednotenja na konto revalorizacijske rezerve ter pripadajoče obveznosti za odložene davke. Nepremičnine, ki jih je organizacija gradila in razvijala za prihodnjo uporabo kot naložbene nepremičnine je po SRS 2006 v času gradnje izkazovala kot OOS v pridobivanju. S preходом na SRS 2016 se je začelo te nepremičnine izkazovati kot naložbene. Organizacija, ki gradi oziroma pridobiva naložbene nepremičnine, mora v skupini 01 – Naložbene nepremičnine odpreti nov konto in nanj preknjižiti tisti del salda, ki se nanaša na pridobivanje prihodnjih naložbenih nepremičnin (Vukovič, 2016, str. 4).

## **2.2 Dobro ime**

Dobro ime prevzete organizacije je NS, ki predstavlja prihodnje gospodarske koristi, katere izhajajo iz drugih sredstev, pridobljenih pri prevzemu druge organizacije. Organizacija (prevzemnik) izkaže dobro ime v svojih izkazih kot razliko med nakupno ceno in prevzemnikovim vrednotenjem pridobljenih neto sredstev. Po SRS 2016 se tako dobro ime kot sredstvo lahko amortizira, medtem ko se v organizaciji ustvarjeno dobro ime ne amortizira (Slovenski računovodski standardi 2016, 2015, str. 32). Po SRS 2006 se dobro ime ni amortiziralo, ampak samo prevrednotilo zaradi oslabitve.

Dobro ime organizacija obravnava kot neopredmeteno sredstvo z določeno dobo koristnosti. Če dobe koristnosti ni mogoče zanesljivo oceniti, se dobro ime enakomerno časovno amortizira v petih letih (Slovenski računovodski standardi 2016, 2015, str. 34). Poleg amortiziranja mora organizacija vsako leto preverjati, ali obstaja razlog za morebitno oslabitev dobrega imena. Morebitni odhodki iz prevrednotenja zaradi slabitve dobrega imena lahko davčno po 23. členu ZDDPO-2N na letni ravni dosežejo največ 20 odstotkov začetno izkazane vrednosti dobrega imena (znesek, ki presega 20 odstotkov, pa se lahko uveljavi v naslednjem davčnem obdobju).

S 1. januarjem 2017 je v uporabo stopila novela ZDDPO-2N, ki je dopolnila 33. člen ZDDPO-2 tako, da ta v dodanem 8. odstavku določa, da se amortizacija dobrega imena ne prizna kot odhodek. S tem ne pride do neenakopravne davčne obravnave uporabnikov MSRP in SRS. Tako so odhodki z naslova amortizacije dobrega imena davčno nepriznani že od leta 2016 (Finančna uprava RS, 2017).

Primer knjiženja amortizacije dobrega imena z nedoločeno dobo koristnosti: podjetje je imelo 31. decembra 2015 v svojih knjigah izkazano dobro ime z nedoločeno dobo koristnosti v višini 8.500 €. Z letom 2016 je začelo z amortiziranjem. Letna amortizacija: 8.500 €/5 let = 1.700 €/leto.

$\begin{array}{r} \text{Dobro ime} \\ \hline \text{Zs. } 8.500 \text{ €} \mid 8.500 \text{ €} \text{ Ks.} \end{array}$	$\begin{array}{r} \text{Stroški amortizacije} \\ \text{(davčno nepriznani)} \\ \hline 1. \quad 1.700 \text{ €} \mid \end{array}$
$\begin{array}{r} \text{PW – dobro ime} \\ \hline \text{Ks. } 1.700 \text{ €} \mid 1.700 \text{ €} \text{ 1.} \end{array}$	

### 3 PRIMERJAVA PREHODA V IZBRANI ORGANIZACIJI

Organizacije so morale leta 2016 opraviti prehod s SRS 2006 na SRS 2016. Pri prvem poročanju po novih SRS so morale razkriti učinke prehoda in odpraviti tiste, ki se nanašajo na prevrednotenje opreme in NS, za katera so izbrale model prevrednotenja. Učinke prevrednotenja ob prehodu je bilo treba odpraviti (poračunati) s pomočjo prenesenega poslovnega izida. Nobenega učinka prehoda se ni smelo prepoznati v izkazu poslovnega izida. Enako so morale organizacije ravnati tudi v primeru, če so skladno z določbami spremenile računovodsko usmeritev merjenja zemljišč in zgradb, razvrščenih med OOS, in z modela prevrednotenja prešle na model nabavne vrednosti (Bajuk Mušič, 2017b, str. 71). Za analizo prehoda sem se odločila izbrati organizacijo iz regije, v kateri živim. Pri izbiri sem bila pozorna na to, da organizacija računovodske izkaze in pojasnila k izkazom sestavlja na podlagi SRS.

#### 3.1 Livar, proizvodnja in obdelava ulitkov d.d.

Družba Livar, proizvodnja in obdelava ulitkov d.d., je ena največjih livarn v Sloveniji. Deluje v Ivančni Gorici in Črnomlju s tremi proizvodnimi centri in dvema livarnama. Leta 2015 je za vrednotenje zemljišč in zgradb uporabljala model prevrednotenja (Livar d.d., 2016, str. 35). Leta 2016 je zaradi spremembe poimenovanja modela po SRS uporabila model revaloriziranja (Livar d.d., 2017, str. 39), ki je enak kot model prevrednotenja. Za vrednotenje OOS – opreme in NS je uporabila model nabavne vrednosti (Livar d.d., 2017, str. 39, 40). Za slednje pri prehodu na SRS 2016 ne bo sprememb. Pri analizi zato ne pričakujem bistvenih prilagoditev, kar je družba tudi zapisala v pojasnilo k izkazu.

Nadomestljive vrednosti zemljišč in zgradb družba ugotavlja v prvem letu uporabe prenovljenih standardov ter nato vsakih 5 let oziroma prej, če se okoliščine poslovanja bistveno spremenijo. V pojasnila k izkazom za leto 2016 je družba Livar zapisala, da zemljišč in zgradb ni prevrednotila, saj glede na stanje na nepremičninskem trgu ocenjuje, da se tržna vrednost od zadnje ocene 31. decembra 2014 ni bistveno spremenila (+/- 5 odstotkov od ocenjene vrednosti 31. decembra 2014). Menim, da bi morala družba zaradi t. i. »prebuditve« trga nepremičnin najmanj na vsaki dve leti na novo ugotoviti poštene vrednosti nepremičnin in tako zagotoviti večjo natančnost izkazov. Amortizacijsko stopnjo zgradb imajo fleksibilno določeno in naj bi se gibala med 1,43 in 10 odstotki; v letih 2015 in 2016 je bila približno 3,1-odstotna. Glede na 33. člen ZDDPO-2 znaša najvišja letna amortizacijska stopnja za gradbene objekte (vključno z naložbenimi nepremičninami) tri odstotke in dele gradbenih objektov (vključno z deli naložbenih nepremičnin) šest odstotkov.

Obveznost za odloženi davek nastane, ko določeni »prihodki« niso vključeni v poslovni izid, ker povečujejo postavke kapitala. Pri prevrednotenju sredstev na višjo pošteno vrednost organizacija v kapitalu prepozna revalorizacijske rezerve (v primeru, ko sredstvo prej ni imelo prevrednotovalnih poslovnih odhodkov) in ne prevrednotovalnih poslovnih prihodkov obdobja, v katerem je bila okrepitev prepoznana. Ob prepoznanju revalorizacijskih rezerv mora oblikovati obveznost za odloženi davek ((poštena vrednost – knjigovodska vrednost) x odstotek davka od dohodka pravnih oseb (v nadaljevanju DDPO)). Zmanjšanje revalorizacijskih rezerv povečuje (v višini obračunane amortizacije, ki izhaja iz razlike med prvotno vrednostjo in revalorizirano vrednostjo) pretekli poslovni izid in ne tekočega. Zmanjšanje revalorizacijskih rezerv mora organizacija vključiti v davčno bilanco v obdobju, ko je zmanjšanje nastalo (Baza znanja računovodja, 2011).

*Tabela 4: Gibanje vrednosti zemljišč in zgradb v revalorizacijskih rezervah ter vpliv na odložene obveznosti za davek*

	Revalorizacijska rezerva (zemljišča Ivančna Gorica)	Revalorizacijska rezerva (zgradbe Ivančna Gorica)	Revalorizacijska rezerva (zemljišča Črnomelj)	Revalorizacijska rezerva (zgradbe Črnomelj)
<b>Revalorizacijske rezerve 1. 1. 2016</b>	<b>1.680.982 €</b>	<b>1.514.952 €</b>	<b>2.646.138 €</b>	<b>1.942.269 €</b>
<b>Popravek vrednosti revalorizacijskih rezerv za odložene obveznosti za davke 1. 1. 2016</b>	<b>- 285.767 €</b>	<b>- 251.874 €</b>	<b>- 449.843 €</b>	<b>- 316.441 €</b>
Spremembe odloženih obveznosti za davke zaradi spremenjene davčne stopnje	- 33.620 €	- 26.766 €	- 52.923 €	- 31.141 €
Sprememba popravka vrednosti revalorizacijskih rezerv za odložene obveznosti za davek zaradi izločitve amortizacije za davčne namene		2.866 €		4.144 €
Izločitev opreme		- 14.465 €		
Sprememba popravka vrednosti revalorizacijskih rezerv za odložene obveznosti za davek zaradi izločitve opreme		2.748 €		
<b>SKUPAJ:</b>	<b>1.361.595 €</b>	<b>1.227.461 €</b>	<b>2.143.372 €</b>	<b>1.598.831 €</b>

*Vir: Letno poročilo 2016, Livar d.d.; str. 50*

Popravek vrednosti revalorizacijskih rezerv za odloženo obveznost za davke 1. januarja 2016 je dosegel 1.303.925 €, kar predstavlja 17 odstotkov oblikovanih revalorizacijskih rezerv. Kot je razvidno iz zgoraj omenjene formule, mora organizacija zato v knjigah zabeležiti odloženo obveznost za davke v višini odstotka DDPO od prepoznanih revalorizacijskih rezerv. S spremembo ZDDPO, ki je stopila v veljavo 1. januarja 2017, se je stopnja DDPO

povečala s 17 na 19 odstotkov, kar je tudi razlog, da so prepoznali še dodatni dve odstotni točki vrednosti revalorizacijskih rezerv v višini 144.450 €. V tabeli je zabeleženo tudi zmanjšanje revalorizacijske rezerve z naslova izločitve opreme v višini 14.465 €, kar se nanaša na del nepremičnine, ki je bila uničena leta 2013, a je družba takrat ni izločila iz registra osnovnih sredstev (Livar d.d., 2017, str. 50).

## **SKLEP**

Novi računovodski standardi so od prve izdaje leta 1994 doživeli že veliko sprememb. Tudi četrta izdaja (tretja prenova) je računovodskemu sektorju postregla nekaj novosti. V nalogi sem poudarila dve opazni, večji spremembi. Novi SRS (2016) so postali samostojen standard, ki se ne sklicuje več na MSRP. Organizacije so morale zaradi prehoda na nove SRS posodobiti pravilnik o računovodstvu in skladno s predhodnimi določbami uvoda in okvira SRS prilagoditi postavke sredstev in obveznosti do virov sredstev.

V SRS se je vrnil izraz revalorizacija v obliki metode revaloriziranja, ki je zamenjala metodo prevrednotenja OOS in se po novem standardu lahko uporablja samo za zemljišča, zgradbe, naložbene nepremičnine in finančne naložbe. Po novih SRS namreč organizacija lahko okrepi samo prej omenjene vrste sredstev. Opreme in neopredmetenih sredstev se ne sme več vrednotiti po modelu prevrednotenja, temveč po novih standardih le po modelu nabavne vrednosti. Oslabitev sredstev je obvezna pri vseh vrstah sredstev. V primeru okrepitve zemljišč ali zgradb so nastale revalorizacijske rezerve, ki so se oziroma se bodo z novimi standardi prenesle na preneseni poslovni izid šele ob odpravi posameznega sredstva. Po SRS 2006 je bilo dovoljeno prenašati presežek iz prevrednotenja v zadržani poslovni izid že med »uporabo« sredstva.

Pri analizi učinkov prehodov z modela prevrednotenja na model nabavne vrednosti sem spoznala, da so organizacije imele na voljo šest različnih kombinacij knjiženja. Zanimivo se mi zdi, da lahko samo drugačno merjenje pošteno vrednosti (po prvi možnosti z ugotavljanjem tržnih podatkov, po prvi možnosti s sorazmerno spremembo knjigovodske vrednosti, po drugi možnosti) in prenašanje presežka iz prevrednotenja v zadržani poslovni izid (ob odpravi sredstva ali med »uporabo« sredstva) pri prehodu na model nabavne vrednosti pomeni enaka začetna stanja na kontih nabavna vrednost in popravek vrednosti sredstva. To sicer velja samo v primeru, če je organizacija pravilno knjižila prevrednotenje in pravilno opredelila dobo koristnosti. Na koncu analize sem spoznala, da sta edina učinka prehoda odprava presežka iz prevrednotenja in odprava prevrednotenega dela neodpisane vrednosti.

Na koncu naloge sem med seboj primerjala postavke opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev pred spremembo in po spremembi standardov v družbi Livar. Z analizo postavk sem prišla do enakega sklepa kot vodstvo družbe in to je, da v tej organizaciji ni bilo moč zaznati večjih sprememb pri višini sredstev in obveznostih do virov sredstev. Pri OOS in NS so bile spremembe vidne le pri notranjem preknjiženju postavk v bilanci stanja. Želela sem primerjati postavke osnovnih sredstev v kakšni organizaciji, ki je leta 2015 vodila



osnovna sredstva po modelu prevrednotenja in leto kasneje prešla na model nabavne vrednosti. Take organizacije niti po dolgotrajnem iskanju in pregledovanju letnih poročil nisem našla. Z lastno analizo sem ugotovila, da je že leta 2015 velika večina organizacij vodila vsa osnovna sredstva po modelu nabavne vrednosti. Le nekaj podjetij (med njimi tudi družba Livar) je nepremičnine oz. zemljišča ali zgradbe vodilo po modelu prevrednotenja.

Pri iskanju virov in sestavljanju zaključne naloge nisem imela težav (poleg edine zgoraj omenjene). Spoznala sem vse učinke sprememb SRS pri vrednotenju osnovnih sredstev in nadaljnjem knjiženju postavk v organizaciji.

## LITERATURA IN VIRI

1. 3751. Slovenski računovodski standardi (2016). (10. oktober 2015). *Uradni list Republike Slovenije št. 95/2015*.
2. Bajuk Mušič, A. (2016a, maj). *Prehod na SRS 2016 in novi SRS za gospodarske družbe*. IKS 5/16, Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, str. 14–42.
3. Bajuk Mušič, A. (2016b, julij). *Sestavni deli opredmetenih osnovnih sredstev in investicijsko vzdrževanje*. IKS 7/16, Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, str. 44–49.
4. Bajuk Mušič, A. (2017a, januar). *Podarki pri sestavitvi izkaza poslovnega izida*. IKS 1/17, Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, str. 42–49.
5. Bajuk Mušič, A. (2017b, januar). *Prehod s SRS 2006 na SRS 2016 in preračun primerjalnih podatkov*. IKS 1/17, Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, str. 70–78.
6. Bajuk Mušič, A. (2017c, januar). *Poudarki pri sestavitvi bilance stanja*. IKS 1/17, Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, str. 33–41.
7. Bajuk Mušič, A. (2017d, februar). *Bilanca stanja v Ajpesovi obliki*. IKS 2/17, Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, str. 29–42.
8. Bajuk Mušič, A., Čižman, M., Hieng, R., Koželj, S., Odar, M., Prusnik, M. & Zupančič, V. (2016, januar). *Slovenski računovodski standardi 2016*. IKS 1/16, Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, str. 43–59.
9. *Baza znanja računovodja*. (2011 februar). Pridobljeno 5. maja 2017 s spletne strani: [https://bazaznanja.racunovodja.com/Odlo%C5%BEeni\\_davek](https://bazaznanja.racunovodja.com/Odlo%C5%BEeni_davek).
10. *Finančna uprava RS*. (31. januar 2017). Pridobljeno 22. novembra 2017 s spletne strani: <https://goo.gl/bzes2A>.
11. Guzina, B. (23. september 2008). *Kako je obdavčeno zvišanje vrednosti sredstev*. Finance. Pridobljeno 29. maja 2017 s spletne strani: <https://akademija.finance.si/224326>.
12. Igličar, A., Hočevar, M. & Zaman Groff, M. (2013). *Uvod v računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
13. Izobraževalna hiša Cilj. (8. junij 2016a). *Prehod na SRS 2016*. Pridobljeno 27. aprila 2017 s spletne strani: <https://goo.gl/SzATTQ>.
14. Izobraževalna hiša Cilj. (22. junij 2016b). *MSRP ali ne MSRP – to je zdaj vprašanje*. Pridobljeno 27. aprila 2017 s spletne strani: <http://www.ihc.si/blog/22/6/2016/msrp-ali-ne-msrp-to-je-zdaj-vprasanje>.
15. Izobraževalna hiša Cilj. (25. avgust 2016c). *Ali računovodski standardi zagotavljajo primerljivost izkazov podjetij med seboj*. Pridobljeno 27. aprila 2017 s spletne strani: <http://www.ihc.si/blog/25/8/2016/ali-racunovodski-standardi-zagotavljajo-primerljivost-izkazov-podjetij-med-seboj>.
16. Portal za javno objavo letnih poročil JOLP. (2017). Pridobljeno 20. decembra 2017 s spletne strani: <https://www.ajpes.si/jolp>.
17. Koritnik Rakela, S. (15. september 2015). TFL Glasnik številka 24, letnik VI. *Spremembe na področju računovodskega poročanja v letu 2016 (1.del)*. Pridobljeno 22. novembra 2017 s spletne strani: <https://goo.gl/NN3G3q>.

18. Koritnik Rakela, S. (6. december 2016a). TFL Glasnik številka 34, letnik VII. *Revalorizirati ali ne revalorizirati (1. del)*. Pridobljeno 22. novembra 2017 s spletne strani: <https://goo.gl/cGTtd>.
19. Koritnik Rakela, S. (13. december 2016b). TFL Glasnik številka 35, letnik VII. *Revalorizirati ali ne revalorizirati (2. del)*. Pridobljeno 22. novembra 2017 s spletne strani: <https://goo.gl/8kHXx1>.
20. Koritnik Rakela, S. (14. februar 2017a). TFL Glasnik številka 5, letnik VII. *Slaba novica o dobrem imenu*. Pridobljeno 22. novembra 2017 s spletne strani: <https://goo.gl/7pwXHz>.
21. Koritnik Rakela, S. (5. september 2017b). TFL Glasnik številka 21, letnik VII. *Amortizacija bo še povzročala težave*. Pridobljeno 22. novembra 2017 s spletne strani: <https://goo.gl/jwZWQB>.
22. Livar d.d. (2016 maj). *Letno poročilo podjetja Livar d.d. za leto 2015*. Pridobljeno 26. aprila 2017 s spletne strani: <https://goo.gl/W9TBE4>.
23. Livar d.d. (2017 marec). *Letno poročilo podjetja Livar d.d. za leto 2016*. Pridobljeno 26. aprila 2017 s spletne strani: <https://goo.gl/1fxEEo>.
24. Lušnic, K. (2008). *Slabitev dobrega imena po prevzemih družb*. Pridobljeno 20. maja 2017 s spletne strani: <https://goo.gl/iRMqXc>.
25. Novak, A., Valentinčič, A. (7. marec 2017). *The role and current status of IFRS in the completion of national accounting rules – Evidence from Slovenia*. Pridobljeno 15. aprila 2017 s spletne strani: <http://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/17449480.2017.1300675>.
26. *Priporočeni kontni načrt*. (2015 december). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo. Pridobljeno 13. aprila 2017 s spletne strani: <http://www.si-revizija.si/sites/default/files/standardi/enotni-kontni-nacrt-gd.pdf>.
27. Slovenski računovodski standardi 2006. (2005 december). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo. Pridobljeno 13. aprila s spletne strani: [http://www.si-revizija.si/sites/default/files/standardi/srs\\_2006.zip](http://www.si-revizija.si/sites/default/files/standardi/srs_2006.zip).
28. Slovenski računovodski standardi 2016. (2015 december). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo. Pridobljeno 13. aprila s splene strani: <http://www.si-revizija.si/sites/default/files/standardi/srs-2016-www.pdf>.
29. *Finančna uprava RS: Splošno o davku od dohodkov pravnih oseb*. (2017 januar). Pridobljeno 5. junija 2017 s spletne strani: [http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki\\_in\\_druge\\_dajatve/Podrocja/Davek\\_od\\_dohodkov\\_pravnih\\_oseb/Opis/Podrobnej\\_si\\_opisi\\_2\\_izdaja\\_Splosno\\_o\\_DDPO.pdf](http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Davek_od_dohodkov_pravnih_oseb/Opis/Podrobnej_si_opisi_2_izdaja_Splosno_o_DDPO.pdf).
30. Sportina Bled d.o.o. (2016 september). *Letno poročilo podjetja Sportina Bled d.o.o. za leto 2015*. Pridobljeno 8. januarja 2018 s spletne strani: <https://www.ajpes.si/jolp/datoteka.asp?maticna=5331765000&id=4022871&idi=9957448>.
31. Sportina Bled d.o.o. (2017 september). *Letno poročilo podjetja Sportina Bled d.o.o. za leto 2016*. Pridobljeno 8. januarja 2018 s spletne strani: <https://www.ajpes.si/jolp/datoteka.asp?maticna=5331765000&id=7823726&idi=11439567>.
32. Šimac, J. (22. april 2017). *5 slik nepremičninskega trga; Gurs napoveduje: Cene bodo še rasle*. Finance. Pridobljeno 12. novembra 2017 s spletne strani: <https://www.finance.si/8856307>.

33. Šimac, J., Ugovšek, J. (26. marec 2017). *Vročica na trgu nepremičnin: kako daleč smo od prejšnjega vrha?* Finance. Pridobljeno 12. novembra 2017 s spletne strani: <https://www.finance.si/8855361>.
34. Trimo d.d. (2016 september). Letno poročilo podjetja Trimo d.d. za leto 2015. Pridobljeno 8. januarja s spletne strani: <https://www.ajpes.si/jolp/datoteka.asp?maticna=5033411000&id=4013008&idi=9935380>.
35. Trimo d.d. (2017 september). Letno poročilo podjetja Trimo d.d. za leto 2016. Pridobljeno 8. januarja s spletne strani: <https://www.ajpes.si/jolp/datoteka.asp?maticna=5033411000&id=7823629&idi=11410936>.
36. *Uradni list Evropske unije direktiva 2013/34/EU*. (29. junij 2013). Pridobljeno 15. aprila 2017 s spletne strani: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&from=SL>.
37. Vukovič, K. (27. januar 2016a). Bilten Unikum. *Novi SRS 2016*, str. 3–7. Pridobljeno 13. februarja 2016 s spletne strani: <https://issuu.com/matijag/docs/unikum1-2016>.
38. Vukovič, K. (30. avgust 2016b). Bilten Unikum. *Davčna reforma?*, str. 8–9. Pridobljeno 13. februarja 2016 s spletne strani: <https://issuu.com/matijag/docs/unikum8-2016>.
39. *Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2-NPB14)*. (2017). Pridobljeno 17. aprila 2017 s spletne strani: <https://zakonodaja.com/zakon/zddpo-2>.
40. *Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2N)*. (2016 november). Pridobljeno 18. aprila 2017 s spletne strani: <http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=ZAKO7486>.
41. Zupančič, V. (2016 december). *Bilanca stanja določenih in drugih uporabnikov*. IKS 12/16, Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, str. 23–32.
42. Zupančič, V. (2016 februar). *Gradivo na temo: SRS 1, SRS 2, SRS 6 & SRS 17*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo. Pridobljeno 6. februarja 2017 s spletne strani: <http://sis.si-revizija.si/public/literature>.
43. Zupančič, V. (2016 februar). *Prezentacija na temo: SRS 1, SRS 2, SRS 6 & SRS 17*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo. Pridobljeno 6. februarja 2017 s spletne strani: <http://sis.si-revizija.si/public/literature>.
44. Žibret Kralj, B. (29. november 2010). *Odloženi davki v računovodskih izkazih*. Finance. Pridobljeno 12. aprila 2017 s spletne strani: <https://akademija.finance.si/296135>.