

DAVEK NA DOBIČEK IN SPREMEMBE SLOVENSКИH RAČUNOVODSKIH STANDARDOV

mag. Branko Mayr, p.r.
senior partner v ITEO-ABECEDA, d.o.o. Ljubljana
(revizija, davčno svetovanje, ocenjevanje vrednosti in sorodne storitve)

Ptuj, maj 2001

UVOD¹

Strokovna pravila računovodenja urejajo Slovenski računovodski standardi. Ti so v postopku sprememb. Novosti so tudi na področju vrednotenja gospodarskih kategorij. Vrednost porabljenih prvin poslovnega procesa (material, surovine, stroji, nepremičnine, delo, storitve ipd.) prehaja v stroške in nato odhodke, zato njihovo prevrednotenje vpliva na višino izkazanega dobička, ki je razlika med prihodki in odhodki.

Davčni predpisi o obdavčitvi dobička opredeljujejo vsebine davčnih prihodkov in davčnih odhodkov. V veliki meri se naslanjajo na določila Slovenskih računovodskih standardov, ki dopuščajo prevrednotenje računovodskih kategorij. Kako to prevrednotenje vpliva na davčno osnovo? Odgovor je v tem sestavku.

POVEZAVA MED DAVČNIM REZULTATOM IN SLOVENSKIMI RAČUNOVODSKIMI STANDARDI

Podjetja o svojem premoženjskem stanju in poslovanju poročajo. Poročila so namenjena lastnikom, državi, javnosti, davkarji itd. V davčni napovedi obveščajo DURS o svojih prihodkih, odhodkih, davčni osnovi in davčni obveznosti. Napoved je sestavljena na osnovi računovodskih podatkov in je tesno povezana z drugimi računovodskimi poročili. Ta poročila so medsebojno povezana, imajo isto podatkovno bazo.

¹ Sestavek temelji na osnutkih sprememb SRS in trenutno veljavnih predpisih o obdavčitvi dobička.

Slika 1: Povezava med izkazom uspeha, davkom od dobička in bilanco stanja

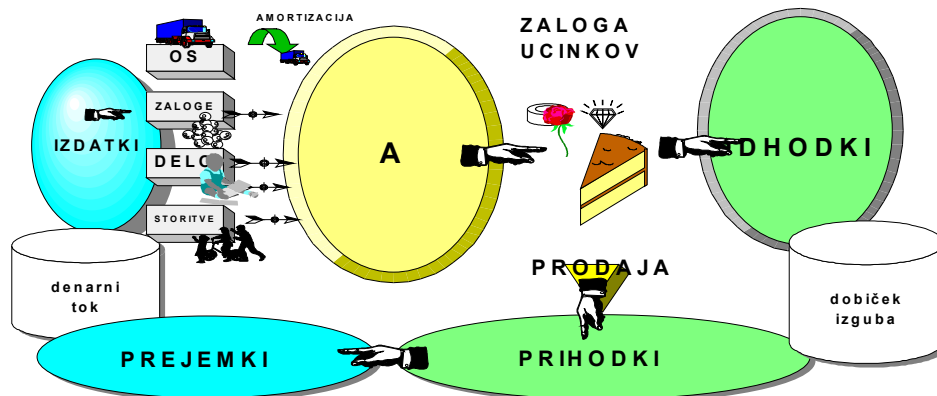
BILANCA STANJA		IZKAZ USPEHA	OBRAČUN DAVKA OD DOBIČKA
AKTIVA	PASIVA		
S	O	PRIHODKI	DAVČNI PRIHODKI -
		-	DAVČNI ODHODKI +/- POVEČANJA ZMANJŠANJA PRIH./ODH.
		ODHODKI	- OLAJŠAVE
		=	= OSNOVA
		DOBIČEK	X % DAVČNA STOPNJA
		-	= DAVEK OD DOBIČKA
			- ZMANJŠANJA DAVKA OD DOBIČKA =
		DAVEK OD DOBIČKA	DAVČNA OBVEZNOST
	K	==	
Prirast ali zmanjšanje sredstev = rezultat	Povečanje/zmanjšanje kapitála za rezultat	ČISTI DOBIČEK ali IZGUBA (REZULTAT)	

Podjetja za poslovanje potrebujejo najrazličnejša sredstva (stroji, zgradbe, naprave, oprema, material, surovine itd.), delo in storitve, skratka prvine poslovnega procesa. Njihova porabljenost (potrošena) vrednost se všteva med stroške poslovanja. Proizvedene učinke pred njihovo prodajo izkazujejo kot zalogo učinkov. Njihova vrednost je seštevek stroškov, ki so bili potrebni za njihovo uresničitev. Ustvarjene učinke prodajo. Njihova neto prodajna vrednost sooblikuje prihodke. Stroški potrebni za oblikovanje prihodkov so odhodki. Višina stroškov in kasneje odhodkov je odvisna od računovodskih metod vrednotenja ekonomskih kategorij, ki se porabljajo v poslovnem procesu. Teh je veliko in

pomembno vplivajo na oblikovanje poslovnega izida in vrednost različnih kategorij, ki se izkazujejo v bilanci stanja².

Stroški in odhodki so v tesni povezavi z izdatki. Izdatki se v času preoblikujejo v stroške in ti v odhodke. S prodajo nastanejo prihodki, ki se s plačilom preoblikujejo v denar. Trdimo lahko, da lahko postane strošek in kasneje odhodek, tudi davčno priznani, le izdatek v času³. Brez izdatka ni stroška in odhodka! Povezave med različnimi kategorijami prikazujem v spodnji sliki:

Slika 2: Od izdatka do prejema



Opomba:

»A« predstavlja stroške, tudi tiste povezane z dolžniškim financiranjem.

Razlika med prihodki in odhodki je rezultat poslovanja - dobiček ali izguba, davčni dobiček ali davčna izguba. Stroški, ki še niso prodani pa so v zalogi učinkov (končanih ali nedokončanih). Razlika med prejemki in izdatki je denarni tok.

Iz slike vidimo, da lahko postanejo odhodki le izdatki v času. Sklepamo, da je višina odhodkov omejena z višino izdatkov. Prevrednotenje posameznih premoženjskih kategorij, na primer osnovnih sredstev, ni povezano z izdatkom. Ali lahko vpliva na višino oblikovanega dobička? Kot bomo spoznali, lahko. Pravila takega prevrednotenja urejajo Slovenski računovodski standardi.

KLJUČNE NOVOSTI VEZANE NA PREVREDNOTENJE EKONOMSKIH KATEGORIJ IN DAVEK OD DOBIČKA

V času se vrednost posameznih ekonomskih kategorij izkazovanih v računovodstvu spreminja. Nekatere spremembe so posledica inflacije, druge pa nastajajo zaradi sprememb tržnih cen. Zahteve poročanja narekujejo izkazovanje posameznih ekonomskih kategorij po realnih vrednostih. Kako obravnavati učinke prevrednotenja? So to davčni prihodki, odhodki? Kako spremembe Slovenskih računovodskih standardov vplivajo na prevrednotenje ekonomskih kategorij? Odgovori niso preprosti. Najprej moramo spoznati nekaj pojmov, ki se nanašajo na merjenje gospodarskih kategorij v računovodskih izkazih in razvidih. Ti so:

² Sredstva prikazujejo na aktivni strani bilance stanja, njihove vire pa na pasivni. Stroške, odhodke in prihodke pa v izkazu uspeha ter obračunu davka od dobička.

³ Izdatek je nastal pred stroškom, nastal je sočasno s stroškom ali pa nastane po pripoznavi stroška.

Slika 3: Merjenje gospodarskih kategorij v računovodskih izkazih in razvidih – pojmi



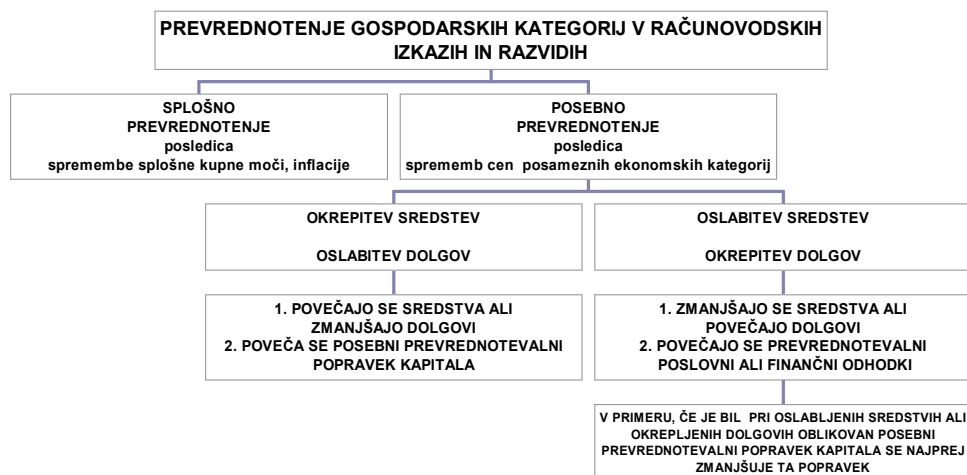
Prikazani pojmi so podrobno obravnavani v Slovenskih računovodskih standardih, zato ne ponavljam. Pomembno pa je, da standardi uvajajo pravila oblikovanja knjigovodske vrednosti. Ta so:

Slika 4: Knjigovodska vrednost



Načelo previdnosti smo poznali že doslej. Knjigovodska vrednost **sme biti večja od izvirne vrednosti**. To je novost. Oblike in vsebine prevrednotevanj prikazujem v spodnji sliki:

Slika 5: Prevrednotenje gospodarskih kategorij v računovodskih izkazih in razkritjih



Splošno prevrednotenje že poznamo. Postavlja se vprašanje davčne obravnave prevrednotenja, ki je posledica inflacije. V strokovnih krogih je zelo sporno, da se učinki prevrednotevanja zaradi inflacije izkazujejo med davčnimi prihodki in davčnimi odhodki. Tako ugotovimo, da je mogoče, da podjetje, ki ima negativni kapital plačuje davke od revalorizacije tega negativnega kapitala (podjetje posluje slabo, ima izgubo, ima primanjkljaj sredstev, plačati pa mora davek od dobička). Seveda pa velja tudi obratno, da podjetje, ki ima presežek pasive, ki se revalorizira nad aktivno, ki se revalorizira za revalorizacijo tega presežka znižuje davčno osnovo. V nekaterih strokovnih krogih je razširjeno mnenje, da bi bilo ustrezneje, če bi ta prevrednotenja korenspondirala s kapitalom – mimo izkaza uspeha, mimo davčne osnove.

Prevrednotenje uvaja kar nekaj novosti. Ključne so vezane na okrepitev sredstev oziroma oslabitev dolgov. To prevrednotenje pomeni povečevanje knjigovodske vrednosti sredstev oziroma zmanjševanje knjigovodske vrednosti dolgov na njihovo tržno oziroma nadomestljivo vrednost. Okrepitev sredstev in/ali oslabitev dolgov ne vpliva na izkaz uspeha, ne vpliva na obračun davka od dobička. Vsi učinki prevrednotenja se v času, ko so nastali in v času dokler obstajajo poračunavajo znotraj aktive in pasive.

Kot sem povedal, se oslabitev vrednosti sredstev ali okrepitev vrednosti dolgov mora izvesti (je obvezna). V davčnem pogledu ni spremembe. Učinki slabitve sredstev oziroma krepitev dolgov so davčno priznani. Kljub temu pa bomo tako kot v preteklosti, tudi v prihodnje morali posamezna prevrednotenja utemeljevati, dokazovati. Kako jih dokazovati? Pri ugotavljanju vrednosti sredstev so uvedene nekatere vrednosti (vrednost pri uporabi, nadomestitvena vrednost itd.), ki so vsakdanje v ocenjevalski stroki. Določitev vrednosti je zelo zahtevna. Pričakovana je asistenca ocenjevalcev vrednosti, ki bodo izračunali nadomestitveno vrednost in vrednost pri uporabi. V gospodarskih družbah bodo to vrednost primerjali s knjigovodsko vrednostjo in opravili ustrezna prevrednotenja (oslabitev ali okrepitev sredstev).

SKLEP

Vrednost ekonomskih kategorij mora biti v računovodskih poročilih čim bolj realna. Zato so potrebna prevrednotenja. Na osnovi izkušenj, ki jih imamo v številnih prevrednotevanjih, tudi prevrednotevanjih zaradi uskladitve knjigovodskih vrednosti z njihovimi tržnimi, nadomestitvenimi, ugotavljamo, da ima veliko slovenskih podjetij napačno, nerealno izkazovano premoženje in posledično njegove vire. To ima številne negativne posledice na prikazovanje rezultatov poslovanja in kvaliteto oblikovanih računovodskih informacij, ki so, zaradi izkazovanih vrednosti premoženja, praviloma zavajajoče. Spremembe so nuja. Potrebno je ukrepati in knjigovodske vrednosti uskladiti z

njihovimi realnimi vrednostmi. To usklajevanje pa ni enkratno dejanje. Postati mora proces. V mnogih slovenskih podjetjih je že tako. Tako nas mnoga vabijo, da jim s svojimi strokovnjaki s področja revizije, ocenjevanja vrednosti in davkov pomagamo. Zavedajo se, da so pri prevrednotevanju potrebna znanja vseh navedenih strok, saj so lahko posledice napak velike. Mogoče je še najmanjša nepotrebno plačevanje davkov.