

Mag. Branko Mayr, p.r.  
senior partner v revizijski družbi ITEO-ABECEDA, d.o.o.  
višji predavatelj na VSŠP

## Davčni vidik prenovljenih računovodskih standardov in novele ZGD

## **PRENOVLJENI SRS:**

Kdor čaka ta dočaka. Tudi mi smo dočakali prenovljene Slovenske računovodske standarde. Prve računovodske standarde smo dobili pred osmimi leti. V tem času se je spreminjala tako stroka kot predpisi poslovanja gospodarskih družb. Zato je bilo treba spremeniti, dopolniti tudi standarde, ki določajo strokovna pravila računovodenja ter dopolnjujejo in podrobneje opredeljujejo zakonske določbe in opredelitve. Standardi so torej pravila stroke, ki zakonsko določena temeljna pravila (določena v Zakonu o gospodarskih družbah) podrobneje razčlenjujejo, pojasnjujejo in določajo način njihove uporabe. Njihovo področje so predvsem informacije, ki jih uporabniki standardov posredujejo svojemu okolju (zunanje računovodsko poročanje). Oblikuje jih Slovenski inštitut za revizijo. Pri oblikovanju se je opiral na:

- ZAKON O GOSPODARSKIH DRUŽBAH
- MEDNARODNE RAČUNOVODSKE STANDARDE
- SMERNICE EU
- Kodeks računovodskih načel
- Domači teoretski okvir
- Mednarodna dognanja s področja računovodenja

Zakon o gospodarskih družbah predpisuje, da standarde potrjuje minister za finance. Standardi so bili pripravljani že jeseni 2001. Potem se je začelo zatikati. Razlog je v določenih davčnih predpisov, ki se pri oblikovanju davčne osnove za davek na dobiček sklicujejo na pravila, ki jih urejajo Slovenski računovodski standardi, namesto, da bi avtonomno reševali oblikovanje davčne osnove. Predlog spremenjenih standardov je bil zelo neprijazen do inflacijskega dobička, ki ga ni vključeval v poslovne izid gospodarskih družb. V družbah, kjer je inflacijski dobiček prisoten, so ugotavljali, da bo bodoči poslovni izid slabši. Verjetno so enako ugotovili tudi na ministrstvu za finance. Standardi so ogrozili davčne prilive iz naslova obdavčitve dobička. Zato so bili v zadnjem trenutku dopolnjeni tako, da ne vplivajo na velikost oblikovane davčne osnove, in omogočajo še nadaljnje obdavčevanje inflacijskega dobička. (Zanimivi bodo izračuni obsega inflacijskega dobička. Zelo verjetno je, da bo ta povečal.) Postavljena je bila meja do katere se inflacijski dobički všttevajo v davčne osnove, v poslovne izide, gospodarskih družb. Ta je 5,5 % razvrednotenje tolarja glede na vrednost evra.

Standardi so namenjeni:

- ☑ Predvsem gospodarskim družbam
- ☑ Če je tako predpisano pa tudi:
  - Drugim podjetjem
  - Zavodom
  - Državnim organizacijam

Pravila računovodenja so oblikovana v Uvodu v Slovenske računovodske standarde in v velikem številu standardov (1 do 30). Standardi nad tridesetim pa so posebni standardi, ki so namenjeni bankam, zavarovalnicam itd. Izredno pomemben je Uvod v standarde. V njem je obravnavano:

- *namen Slovenskih računovodskih standardov*

- *ureditev Slovenskih računovodskih standardov*
- *postopek sestavljanja Slovenskih računovodskih standardov,*
- *ustroj Slovenskih računovodskih standardov,*
- *temeljne računovodske predpostavke in kakovostne značilnosti računovodenja,*
- *pripoznavanje gospodarskih kategorij v računovodskih izkazih in računovodskih razvidih,*
- *merjenje gospodarskih kategorij v računovodskih izkazih in računovodskih razvidih,*
- *prevrednotovanje gospodarskih kategorij v računovodskih izkazih in računovodskih razvidih,*
- *uskupinjevanje (konsolidiranje) računovodskih podatkov v računovodskih izkazih in*
- *opisovanje skladnosti z mednarodnimi računovodskimi standardi v računovodskih izkazih.*

V posameznih standardih so vsebine zajete v več standardnih poglavjih. Ta so:

- A. UVOD
- B. STANDARD
  - a. razvrščanje
  - b. pripoznavanje in odpravljanje pripoznavanj
  - c. začetno računovodsko merjenje
  - d. prevrednotovanje
  - e. uskupinjanje
  - f. razkrivanje
- C. OPREDELITEV KLJUČNIH POJMOV
- D. POJASNILA

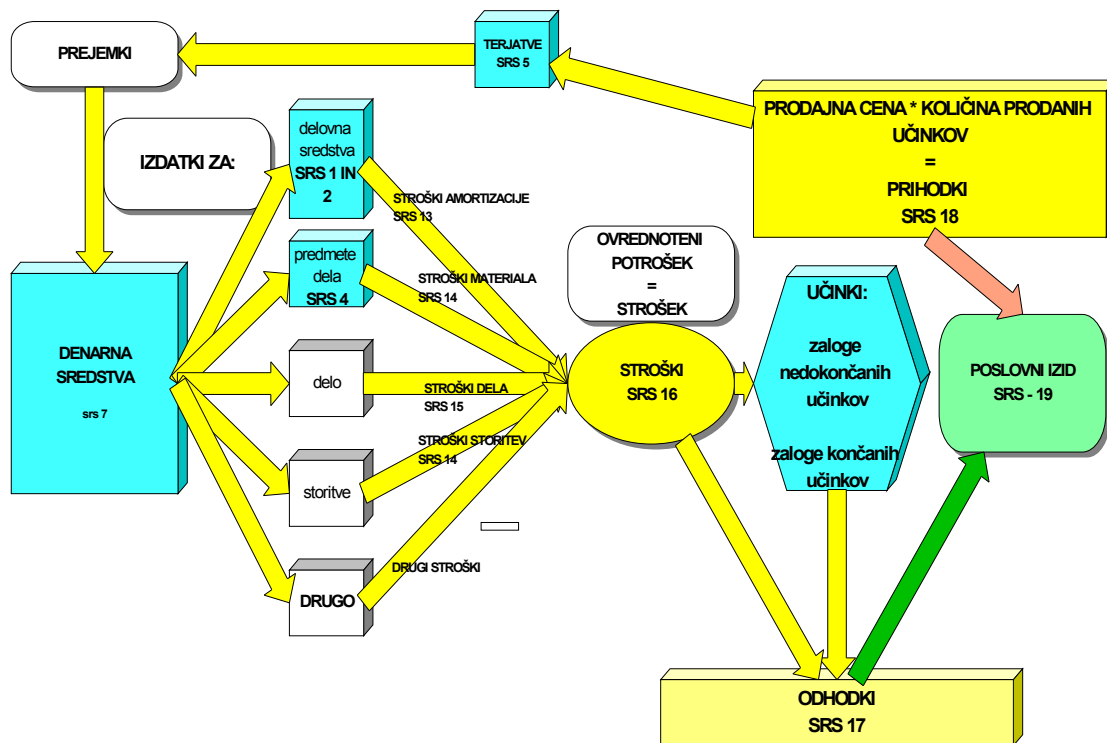
Pri branju standardov nikoli ne smemo brati posameznega določila ne da bi upoštevali standarde kot celoto. Prav posebno je treba biti pozoren na Uvod v Slovenske računovodske standarde. To pravilo branja Standardov je bilo v preteklosti pogosto zanemarjeno. Zato je prihajalo do najrazličnejših mnenj, ki so pogosto nasprotovala temeljnemu načelom Standardov.

Prenovljeni standardi se uporabljajo od 1.1.2002.

## STANDARDI IN POSLOVNI PROCES:

Vlogo Standardov v poslovnem procesu prikazujemo v spodnji sliki:

Slika 1: Poslovni tok in Standardi (SRS)



Slika prikazuje poslovni tok. Predpostavimo, da na začetku potrebujemo denarna sredstva, ki jih porabimo za nakup najrazličnejših prvin poslovnega procesa, ki se v poslovanju porabijo ali obrabijo. Njihovo fizično porabo, obrabo ovrednotimo z izdatki, ki so bili potrebni za njihovo pridobitev in dobimo stroške. Osnovni namen vsake dejavnosti je oblikovanje učinkov (izdelkov, storitev). Kot vidimo, so ti lahko vredni največ toliko, kolikor je bilo potrebnih stroškov za njihovo oblikovanje. V praksi pa, glede na izbrano metodo vrednotenja premoženjskih postavk, nastajajo razlike. Te so posledica amortizacijskih stopenj, uporabljenih metod vrednotenja zalog in tako naprej. Stroške prenašamo v zaloge učinkov, glede na izbrano metodo vrednotenja učinkov pa en del neposredno na odhodke. Drugi del stroškov pa postane odhodek s prodajo zaloge učinkov. Zato pogosto govorimo, da so odhodki prodani stroški. Prihodki iz poslovanja so odvisni od trga. So zmnožek prodajne cene in prodanih količin. Najpogosteje niso takoj plačani. Izstavljeni računi so plačani kasneje. V vmesnem času so oblika terjatev. Ko so plačani pa povečujejo denarna sredstva. Razlika med prihodki in odhodki je poslovni izid oziroma ena od vrst poslovnega izida (dobiček, izguba, davčna osnova itd.).

Resničnost in poštenost prikazovanja poslovanja terja pravila razvrščanja, pripoznavanja, merjenja, prevrednotovanja, evidentiranja itd. posameznih kategorij poslovnega toka. Ta pravila so zapisana v Slovenskih računovodskih standardih (SRS).

Iz slike vidimo, da pravila vezana na delovna sredstva obravnavata dva standarda in to SRS-1, ki obravnava opredmetena osnovna sredstva in SRS-2, ki obravnava neopredmetena dolgoročna sredstva. Enako velja tudi za vse druge v toku prikazane kategorije (npr. odhodki = SRS 17, prihodki = SRS 18, denarna sredstva = SRS 7 in tako naprej).

V gornjem toku smo zajeli le kategorije, ki so povezane s poslovanjem. V podjetjih pa se pojavljajo tudi take, ki nimajo neposredne povezave z poslovnim tokom. V nekaterih podjetjih ali zaradi organizacije ali zaradi plasiranja presežkov ali iz drugih razlogov nalagajo denarna sredstva v druga podjetja in to dolgoročno ali/in kratkoročno. Vsebine teh naložb obravnavata SRS 3 in 6. Nekatero postavke imajo vsebino razmejitev. Nekaj še ne more biti prikazano kot prihodek ali odhodek in podobno, ker še niso uresničeni vsi pogoji. Te razmejitve so lahko kratkoročne ali dolgoročne (nad eno leto). Kratkoročne razmejitve so zajete v SRS – 12, dolgoročne pa v SRS – 10 – dolgoročne rezervacije. Vsebino dolgoročnih rezervacij najbolje pojasnimo kot dolg do nekoga v neznani višini. Taka obveznost je lahko rezervacija za vzdrževanje, ki bo opravljeno v prihodnosti. Ne vemo, kdo bo to izvedel in ne vemo koliko bo to vzdrževanje stalo. Vemo le, da ga bomo morali opraviti in da ne gre za investicijska vlaganja.

Podjetja uporabljajo pri poslovanju najrazličnejša sredstva. Zanje potrebujejo vire financiranja. Odgovor o obsegu sredstev in njihovih virov po posameznih kategorijah vidimo ga v bilanci stanja (SRS – 24). Seveda pa imamo poleg izkaza stanja tudi še druge izkaze. Ti so:

- *izkaz poslovnega izida (SRS – 25),*
- *izkaz finančnega izida (SRS – 26) in*
- *izkaz gibanja kapitala (SRS – 27)*
- *davčni izkazi*

Njihove podrobne vsebine in oblike so opredeljene v navedenih standardih in davčnih predpisih. Vsebino izkaza (bilance) stanja, izkaza poslovnega izida in obračuna davka od dobička pojasnjuje spodnja slika.

Slika 2: Izkazi in davek od dobička

<i>BILANCA STANJA</i>		<i>IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA</i>	<i>OBRAČUN DAVKA OD DOBIČKA</i>
<i>AKTIVA</i>	<i>PASIVA</i>		
<p><b>Sredstva</b></p> <p><i>SRS - 1 OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA</i></p> <p><i>SRS-2 NEOPREDMETENA DOLGOROČNA SREDSTVA</i></p> <p><i>SRS-3 DOLGOROČNE FINANČNE NALOŽBE</i></p> <p><i>SRS-4 ZALOGE</i></p> <p><i>SRS-5 TERJATVE</i></p> <p><i>SRS - 6 KRATKOROČNE FINANČNE NALOŽBE</i></p> <p><i>SRS-7 DENARNA SREDSTVA</i></p>	<p><b>Obveznosti</b></p> <p><i>SRS - 9 DOLGOROČNI DOLGOVI</i></p> <p><i>SRS - 10 DOLGOROČNE REZERVACIJE</i></p> <p><i>SRS - 11 KRATKOROČNI DOLGOVI</i></p> <p><i>SRS - 12 KRATKOROČNE ČASOVNE RAZMEJITVE</i></p>	<p><b>PRIHODKI</b> srs - 18</p> <p>-</p> <p><b>ODHODKI</b> srs - 17</p> <p>=</p> <p><b>IZID</b> (dobiček ali izguba) srs - 19</p> <p>-</p>	<p><b>DAVČNI PRIHODKI</b> - <b>DAVČNI ODHODKI</b> +/- <b>POVEČANJA ZMANJŠANJA DAVČNIH PRIHODKOV ALI ODHODKOV</b> - <b>OLAJŠAVE</b> = <b>DAVČNA OSNOVA</b> * <b>% DAVKA</b> = <b>DAVEK</b> - <b>ZMANJŠANJA DAVKA</b> =</p>
	<p><b>Kapital</b> SRS - 8</p>	<p><b><u>DAVEK OD DOBIČKA</u></b></p> <p>=</p>	<p><b><u>DAVEK OD DOBIČKA</u></b></p>
<p><b><u>POVEČANJE ZMANJŠANJE SREDSTEV ZA IZID</u></b></p>	<p><b><u>POVEČANJE ALI ZMANJŠANJE KAPITALA ZA IZID</u></b></p>	<p><b><u>ČISTI DOBIČEK IZGUBA (IZID)</u></b></p>	

Vidimo, da je dobiček po vsebini povečanje sredstev, izguba pa njihovo zmanjšanje (nekaj smo kupili po 1.000 enot, prodali pa po 1.200 enot, razlika je povečanje sredstev, dobiček; in obratno pri izgubi). Izid poslovanja (čisti dobiček ali izguba) pripadata lastnikom, kapitalu. Iz povezav med posameznimi izkazi je vidno, da je obračun davka od dobička povezan z obravnavanima računovodskima izkazoma (izkazom poslovnega izida in bilanco stanja) zgolj preko izkaza poslovnega izida v postavki DAVEK OD DOBIČKA. Kako ga izračunamo? Standardi tega ne obravnavajo. To je vprašanje davčnih predpisov, ki pa se sklicujejo na standarde. Zakaj? Prav lahko si zamislimo

stanje, kjer obdavčitev v celoti urejajo na neki drugi način. Kot sem omenil že v uvodu je uporaba standardov za določitev davčne osnove zavirala njihov sprejem. Standardi so se morali prilagoditi v delu, ki obravnava prevrednotovanje. Zaradi obdavčitve bodo tako napačni tudi poslovni izidi. To pa ima lahko škodljive posledice.

Računovodski izkazi in druge računovodske informacije se oblikujejo na osnovi zabeležk v poslovnih knjigah. Te zabeležke pa temeljijo na poslovnih listinah. Sestavina računovodenja je tudi načrtovanje, obračunavanje, nadzor in analiza. Vse gornje vsebine so obravnavane v najrazličnejših standardih (SRS 20, 21, 22, 23, 28, 29 in 30).

## **PREVREDNOTOVANJE:**

Vsebina prevrednotovanja je vezana na dva dejavnika:

- *Prvi je inflacija, ki jo merimo v padcu kupne moči domače valute glede na evro. Standardi to obliko prevrednotovanja obravnavajo kot splošno prevrednotovanje. Ta oblika prevrednotovanja je poznana pri kapitalu. Za njen rezultat se praviloma povečajo odhodki, kar zmanjšuje rezultat poslovanja. Rezultat usklajevanja pri sprejemanju Standardov je bil, da se to prevrednotovanje opravi le, če bi bila domača valuta glede na evro razvrednotena za več kot 5,5 %. V letu 2002 pričakujemo inflacijo znotraj 5 %, torej se to prevrednotovanje ne bo opravilo.*
- Druga oblika prevrednotovanja je posebno prevrednotovanje. Ločimo:
  - a. krepitev sredstev
  - b. krepitev dolgov
  - c. slabitev sredstev
  - d. slabitev dolgov.

**Slabitev sredstev in krepitev dolgov** smo že do sedaj poznali. Bili sta vezani na načelo previdnosti, ki zahteva, da v izkazih ne smemo izkazovati premoženja po višjih vrednostih od tržnih, poštenih itd. Prav tako dolgov ne smemo vrednotiti po vrednostih, ki bi bile manjše od tega, kar bomo plačali. Ta prevrednotovanja povečujejo odhodke poslovanja in vplivajo na zmanjšanje poslovnega izida. Ta oblika prevrednotovanja je obvezna.

**Krepitev sredstev in slabitev dolgov** je novost. Njeno vsebino najlažje predstavimo, če si zamislimo dve podjetji. Podjetje A je kupilo zemljišče pred 20 leti in za 1 m<sup>2</sup> odštelo protivrednost 5 DEM. Po tej vrednosti ga izkazuje v svojih bilancah (predpostavljamo, da ni inflacijskega prevrednotovanja). Podjetje B je letos kupilo sosednje zemljišče, ki je po vseh lastnostih enako zemljišču podjetja A, in za 1 m<sup>2</sup> plačalo 100 DEM. Razlika v ceni je posledica rasti tržnih cen. Računovodska poročila podjetij so neprimerljiva. Lahko rečemo, da bilance podjetja A ne izkazujejo resnične slike, lažejo. To slabost pa odpravimo s krepitvijo sredstev. Zemljišča prevrednotimo na 100 DEM za 1 m<sup>2</sup>. Seveda pa cena ni edini dejavnik prevrednotenja. Upoštevamo še lahko sedanjo vrednost pričakovanih koristi. Za učinek prevrednotenja povečamo vrednost prevrednotovanih sredstev in posebni prevrednotovalni popravek kapitala.

Podobno velja za obveznosti, kjer pa govorimo o slabitvi dolgov (dolžan sem manj, kot prikazujem v poslovnih knjigah). To prevrednotovanje se opravi pri pomembnih postavkah zemljišč, objektov, opreme in finančnih inštrumentov ter dolgovih. Prevrednotenje praviloma ne vpliva na rezultat poslovanja. To se zagotovi z zelo podrobnim knjigovodskim spremljanjem prevrednotovanja. Pri prevrednotovanju je potrebno sodelovanje ustreznih ocenjevalcev. Krepitev sredstev ni obvezna, je dopustna.

Okrepitev sredstev in/ali oslabitev dolgov in njihova odprava ne vplivajo na višino izkazanega rezultata, tudi na višino davčne osnove. Oslabitev sredstev ali okrepitev dolgov pa vpliva na izkazani uspeh in davčno osnovo. Pri oblikovanju davčne osnove za davek od dobička pravnih oseb pa je treba upoštevati še davčne predpise.

### **SAMOSTOJNI PODJETNIKI:**

Novost, ki velja za samostojne podjetnike, je oblika vodenja računovodstva. To je predpisal že Zakon o gospodarskih družbah, ki predvideva le obliko dvostavnega knjigovodstva.

Slovenski računovodski standardi se uporabljajo tudi za samostojne podjetnike. Do leta 2005 je prehodno obdobje, v katerem lahko uporabljajo podjetniki, ki ne prekoračujejo dveh od spodnjih meril, sistem enostavnega knjigovodstva. Predpisana merila so:

- *povprečno število zaposlenih ne presega 3*
- *letni prihodki ne presegajo 10 milijonov SIT*
- *povprečna vrednost poslovnih sredstev ne presega 6 milijonov SIT.*

Računovodenje samostojnih podjetnikov bo zahtevnejše. Enako velja za njihova računovodska poročila. O računovodenju samostojnih podjetnikov bo leta 2002 sprejet posebni računovodski standard, torej 1.1.2002 nimamo oblikovanega pravnega okvirja računovodenja samostojnih podjetnikov. V mesecu marcu smo dobili popravljena merila za vodenje poslovnih knjig samostojnih podjetnikov. Ta se uporabljajo že za leto 2002.

## SKLEP

V sestavku sem obravnaval le nekaj značilnosti prenovljenih računovodskih standardov. Povzemam obravnavane in dodajam še nekatere druge ključne novosti:

KLJUČNE NOVOSTI V PRENOVLJENIH SLOVENSKIH RAČUNOVODSKIH STANDARDIH SO:

- *izkaza denarnega toka ne obravnavamo več ločeno. Zajet je v izkazu finančnega izida (SRS 26)*
- *uveden je novi izkaz, to je izkaz gibanja kapitala (SRS – 27)*
- *Standardi se usklajujejo z določili Zakona o gospodarskih družbah, ki podrobneje obravnavajo računovodske izkaze in uvajajo vrsto novih oblik rezerv*
- *v standarde je vključena predpostavka resnične in poštene predstavitve (vezana je na določila Zakona o gospodarskih družbah, ki zahteva jasnost in preglednost, resničnost in poštenost prikaza premoženja in obveznosti družbe, njenega finančnega položaja ter poslovnega izida. Če računovodski izkazi tega ne omogočajo, mora priloga k izkazom obsegati ustrezna pojasnila). Pojasnila so izredno obsežna.*
- *uvedena je vrsta novih pojmov (izvirna vrednost, dnevna vrednost, iztržljiva vrednost, sedanja vrednost, nadomestljiva vrednost, poravnalna vrednost, vrednost ohranjene kupne moči, tržna vrednost itd.) Pri nekaterih gre za vsebinsko nove kategorije računovodenja, pri drugih pa za pojmovno in vsebinsko jasnejše opredelitve že znanih vsebin.*
- *revalorizacija je ukinjena. Namesto nje pa Standardi uvajajo prevrednotovanje. Pri tem ločijo splošno prevrednotovanje (vezano je na padec kupne moči domače valute glede na evro) in posebno prevrednotovanje, ki je vezano na spremembe tržnih cen kategorij, ki se izkazujejo v računovodskih izkazih. Pri tem prevrednotovanju pa je treba ločiti krepitev kategorije od njene oslabitve. Ne smemo pa zanemariti pravil, vezanih na odpravo oslabitev.*
- *Veliko novega je tudi pri uskupinjevanju (kosolidaciji), kjer so jasneje opredeljene metode uskupinjevanja, podjetja, ki se uskupinjajo in zavezanci.*
- *vodenje knjig samostojnih podjetnikov – dvostavno knjigovodstvo*
- *računovodski izkazi bodo objavljeni*