

NOVI PREDPISI NA PODROČJU RAČUNOVODSTVA IN DAVKI

**NAČRTOVANE SPREMEMBE SLOVENSКИH  
RAČUNOVODSKIH STANDARDOV IN OBDAVČITEV  
DOBIČKA**

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

Ptuj, marec 2001

## **VSEBINA:**

<b>UVOD .....</b>	<b>3</b>
<b>UVOD .....</b>	<b>3</b>
<b>POVEZAVA MED DAVČNIM REZULTATOM IN SLOVENSKIMI RAČUNOVODSKIMI STANDARDI.....</b>	<b>3</b>
<b>KLJUČNE NOVOSTI VEZANE NA PREVREDNOTENJE EKONOMSKIH KATEGORIJ IN DAVEK OD DOBIČKA .....</b>	<b>6</b>
<b>SKLEP .....</b>	<b>8</b>

## **SLIKE:**

Slika 1: Povezava med izkazom uspeha, davkom od dobička in bilanco stanja .....	4
Slika 2: Od izdatka do prejemka .....	5
Slika 3: Merjenje gospodarskih kategorij v računovodskih izkazih in razvidih – pojmi .....	6
Slika 4: Knjigovodska vrednost.....	6
Slika 5: Prevrednotenje gospodarskih kategorij v računovodskih izkazih in razkritjih .....	7

## UVOD<sup>1</sup>

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 prevrednotovanje 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 prevrednotovanje 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. V spodnji sliki prikazujem povezavo med obračunom davka od dobička, bilanco stanja in izkazom uspeha.

---

<sup>1</sup> 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		
<b>S</b>	<b>O</b>	PRIHODKI	DAVČNI PRIHODKI -
		-	DAVČNI ODHODKI +/-
		ODHODKI	POVEČANJA ZMANJŠANJA PRIH./ODH. -
		=	OLAJŠAVE =
		DOBIČEK	OSNOVA X
		—	% DAVČNA STOPNJA
			= DAVEK OD DOBIČKA
			- ZMANJŠANJA DAVKA OD DOBIČKA =
		DAVEK OD DOBIČKA	DAVČNA OBVEZNOST
	<b>K</b>	==	
Prirast ali zmanjšanje sredstev = rezultat		Povečanje/zmanjšanje kapitala za rezultat	
		ČISTI DOBIČEK ali IZGUBA (REZULTAT)	

Velikost posameznih prikazovanih kategorij je odvisna od uporabljenih metod njihovega vrednotenja. Na prvi pogled bi lahko sodili, da med vrednotenjem gospodarskih kategorij in davkom od dobička ni povezave, vendar temu ni tako.

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 vrednosti porabljenih prvin, ki so bile potrebne za njihovo proizvodnjo. 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.

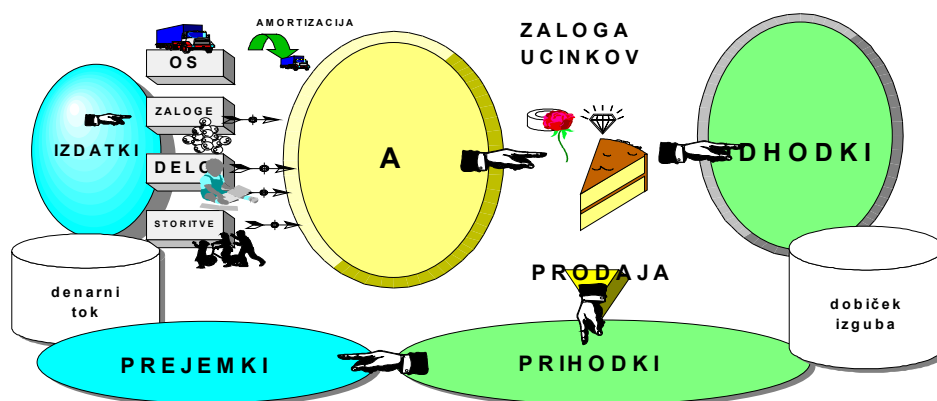
Sredstva prikazujejo na aktivni strani bilance stanja. Stroške, odhodke in prihodke pa v izkazu uspeha ter obračunu davka od dobička.

Čigavo je premoženje? Odgovor najdemo na pasivni strani bilance stanja oziroma med viri premoženja. Tam vidimo, da je premoženje lahko financirano z lastnimi (K) ali tujimi viri (O). Enih in drugih je več vrst. Vire podobno kot sredstva razvrščamo glede na njihovo ročnost in vsebino. Dolgoročni imajo rok zapadlosti daljši od enega leta, kratkoročne pa bomo morali vrniti znotraj enega leta.

Tudi viri imajo svojo ceno. Njihovo ceno predstavljajo obresti in dividende (izplačila dobička lastnikom). Obresti so v izkazu uspeha obravnavane kot strošek oziroma odhodek – tudi davčno priznani odhodek.

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 času (izdatek je nastal pred stroškom, nastal je sočasno s stroškom ali pa nastane po pripoznavi stroška). Brez izdatka ni stroška in odhodka! Povezave med različnimi kategorijami prikazujem v spodnji sliki:

Slika 2: Od izdatka do prejema



Izdatek je vse, kar smo izdali, da smo pridobili prvino poslovnega procesa (material, delo, delovna sredstva, storitve). Takrat, ko smo posamezno prvino poslovnega procesa porabili (material smo dali v proizvodnjo, proizvajali smo na strojih ipd.) je nastal strošek (v sliki označen kot A). Rezultat naše aktivnosti (lahko je proizvod ali storitev) smo prodali, izročili kupcu. Takrat nastane odhodek v višini stroškov, ki so vsebovani v prodanih učinkih. Ostala je le še vnovčitev terjatev oziroma odenarjenje prihodkov.

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.

Prav poseben problem so izdatki, ki nimajo sposobnosti postati strošek (na primer izdatki za umetniška dela, zemljišča in podobne prvine, ki se ne porabljajo). Ti izdatki nikoli ne bodo davčno priznani odhodek. Učinki prevrednotevanj teh kategorij pa v smislu Slovenskih računovodskih standardov vplivajo na prihodke in odhodke (na primer povečanje vrednosti zemljišč zaradi inflacije povečuje tudi

prihodke; zmanjšanje vrednosti zemljišč zaradi padca tržnih cen povečuje tudi odhodke). To pa ne velja za posebna prevrednotevanja zaradi krepitve sredstev ali oslabitve dolgov.

Davčna osnova za davek od dobička je dobiček, ki se ugotovi v obračunu davka od dobička. Kot smo spoznali je dobiček razlika med prihodki in odhodki. Na višino odhodkov vpliva vrednost potrošenih prvin poslovnega procesa. Njihovo vrednotenje urejajo Slovenski računovodski standardi, ki se spreminjajo.

## 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 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:

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 ustrežnejše, če bi ta prevrednotenja korenspondirala s kapitalom – mimo izkaza uspeha.

Prevrednotenje uvaja kar nekaj novosti. Ključne so vezane na okrepitev sredstev. Kritiki lahko rečejo, da gre zgolj za knjigovodsko akrobatiko, ki na uspeh poslovanja ne vpliva (poveča se prevrednotena postavka in za isti znesek oblikuje drugi konto stanja). Menim, da je ključni poudarek prevrednotenja treba iskati v primerljivosti računovodskih izkazov in realnosti izkazovanja premoženjskih postavk.

Prav lahko si zamislimo primer, ko je bilo neko sredstvo kupljeno poceni (neatraktivna lega ipd.). V času se je kvaliteta prostora izboljšala in nepremičnina je pridobila na vrednosti. V računovodstvu pa jo izkazujemo po STARIH vrednostih. Nedvomno so sklepi o uspešnosti poslovanja podjetja na osnovi bilanc, v katerih so sredstva tako podvrednotena vprašljivi, če že ne zavajajoči. V kolikor bo ta sprememba računovodskih standardov prispevala k prikazu realnejše slike premoženjskega stanja in poslovanja, je dobrodošla. Standardi uvajajo pravila prevrednotevanja posameznih ekonomskih kategorij. Bistveno je, da je upoštevanje oslabitve sredstev ali okrepitve dolgov obvezno, upoštevanje okrepitve sredstev ali oslabitve dolgov pa dopustno. Okrepitev sredstev 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

V sestavku sem obravnaval vpliv sprememb Slovenskih računovodskih standardov na davek od dobička pravnih oseb. Spremembe računovodskih standardov spreminjajo nekatere poglede v vrednotenju premoženja in njihovih virov. Tako omogočajo prevrednotenje sredstev in njihovih virov tudi izven do sedaj poznanega vrednotenja, ki je bilo posledica inflacije in načela previdnosti.

Prevrednotenja, ki so posledica inflacije se z davčnega vidika obravnavajo enako kot do sedaj. Vključena so v izkaz uspeha in posledično sodelujejo pri oblikovanju davčne osnove. Enako velja za posebna prevrednotenja, ki so posledica spremembe cen posameznih ekonomskih kategorij v primeru oslabitve sredstev ali okrepitve dolgov – načelo previdnosti. Tudi ti učinki prevrednotenja so sestavina izkaza uspeha in posledično sooblikujejo davčno osnovo.

Novost so prevrednotenja zaradi okrepitve sredstev ali oslabitve dolgov. Učinki teh prevrednotenja se prikazujejo zgolj v bilanci stanja in ne vplivajo na rezultat poslovanja podjetja. Posledično niso udeleženi pri oblikovanju davčne osnove za davek od dobička pravnih oseb.

