

VPLIV RAČUNOVODSKIH USMERITEV IN RAČUNOVODSKIH OCEN NA RAČUNOVODSKA POROČILA IN DAVČNE OBVEZNOSTI PODJETJA

1.04 Strokovni članek

UDK 657.3

Izveček: Izbrane računovodske usmeritve in računovodske ocene v večji ali manjši meri vplivajo na računovodske izkaze podjetja. Podjetje mora pri njihovi izbiri presoditi, katera usmeritev ali ocena bo pripomogla k čim bolj resničnemu in poštenemu prikazu njegovega poslovanja. V računovodskih izkazih se lahko pojavljajo skriti dobički, nikakor pa ne skrite izgube. To je pomembno predvsem pri izbiri načina vrednotenja gospodarskih kategorij. V tem primeru govorimo o računovodskih usmeritvah. Računovodske ocene zajemajo ocenjevanje dobe koristnosti in način amortiziranja osnovnih sredstev, popravka vrednosti terjatev, zalog in podobno. V prispevku bomo obravnavali vpliv računovodskih usmeritev in računovodskih ocen na prikazano vrednost nepremičnin podjetja, in sicer enega lastniškega in drugega v najemu. V prvem primeru

Abstract: Selected accounting policies and accounting estimates have a greater or lesser impact on the financial statements of a company. The company must carefully consider which policy or estimate will best contribute to a true and fair view of its operations. Financial statements may contain hidden profits, but not hidden losses. This is particularly important when choosing the to valuation of economic categories. In this case, we are talking about accounting policies. Accounting estimates include assessing the useful life and depreciation methods of fixed assets, inventory management practices, adjustments to the valuation of receivables and so on. In this article, we will consider the impact of accounting policies and accounting estimates on the reported value of a company's real estate, both owned and leased. In the first case, we will identify the impact of

4

¹ mag. Darinka Kamenšek, Visoka šola za računovodstvo in finance

² Vanja Grujič, diplomantka VŠR

bomo ugotavljali vpliv spremembe računovodske usmeritve, pri čemer bomo iz modela nabavne vrednosti prešli na model revaloriziranja, v drugem primeru pa bomo ugotavljali vpliv spremembe računovodske ocene, in sicer spremembo dobe najema nepremičnine, evidentirane kot pravica do uporabe sredstva.

Ključne besede: računovodske usmeritve, računovodske ocene, poštna vrednost, model revaloriziranja, doba koristnosti, doba najema

changing the accounting policy from the cost model to the revaluation model. In the second case, we will examine the impact of changing the accounting estimate, specifically the change in the lease term of real estate recorded as a right-of-use asset.

Keywords: accounting policies, accounting estimates, fair value, revaluation model, useful life, lease term

1 UVOD

Računovodska poročila so vir informacij za odločanje. So javno dostopna vsem zainteresiranim uporabnikom. Iz tega razloga si podjetja želijo predstaviti poslovanje v računovodskih poročilih na način, da bodo dosegle uporabnike računovodskih poročil. Torej je pomembno, da poznamo ključne uporabnike računovodskih poročil podjetja. Podlaga za pripravo računovodskih poročil je Zakon o gospodarskih družbah (v nadaljevanju ZGD), ki pa naprej napoti na uporabo pravil računovodenja. Izbiramo lahko med Slovenskimi računovodskimi standardi (v nadaljevanju SRS) in Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (v nadaljevanju MSRP). Praviloma slovenska podjetja uporabljajo SRS, razen, če ZGD zanje eksplicitno določa uporabo MSRP³.

Standardi, tako slovenski kot tudi mednarodni, predstavljajo podrobnejša pravila o računovodenju. V nadaljevanju prispevka se bomo posvetili slovenskim računovodskim standardom. SRS dajejo

³ Zaveza po MSRP je določena v 54. členu ZGD-ja 10 in 11 odstavka. To so družbe, ki so zavezane h konsolidaciji, banke, zavarovalnice, druge družbe, če skupščina sprejme tak sklep vsaj za pet let (ZGD 2021).

možnost izbire računovodskih usmeritev in podlage za računovodske ocene. Njihovi izbiri morajo podjetja posvetiti skrbno pozornost, saj te neposredno vplivajo tako na prikazano premoženjsko stanje kot tudi na poslovni izid, kazalnike in celo na čas nastanka davčne obveznosti. Izbira računovodskih usmeritev in priprava računovodskih ocen ne sme biti pogojena z davčno optimizacijo ali povečevanjem EBITDA, temveč mora biti usmerjena v prikazovanja resnične in poštene slike poslovanja podjetja, na kar se bodo opirali bralci računovodskih poročil.

Večjo pozornost izbiri računovodske usmeritve bo podjetje posvetilo postavkam, ki so v njegovih računovodskih poročilih pomembne. Tako nepremičnine velikokrat predstavljajo velik del premoženja podjetja in ima lahko izbira računovodskih usmeritev in oblikovanje računovodskih ocen, povezanih z njimi, pomemben vpliv na računovodska poročila podjetja.

V prispevku bomo na primeru podjetja X predstavili:

- spremembo vrednotenja lastniške nepremičnine iz modela nabavne vrednosti na model revaloriziranja,
- spremembe ocene dobe koristnosti nepremičnine, ki jo ima podjetje X v najemu in zanjo v svojih računovodskih izkazih izkazuje pravico do uporabe kot posledica.

Za obe predpostavki sprememb bomo ugotavljali, na katere postavke v računovodskih poročilih vplivajo te spremembe. Na koncu bomo predstavili tudi vpliv obeh sprememb na davčne obveznosti podjetja.

2 SPREMEMBA RAČUNOVODSKE USMERITVE - METODA VREDNOTENJA NEPREMIČNINE

Okvir SRS v točki 5 (Slovenski inštitut za revizijo 2023) določa, da so računovodske usmeritve načela, temelji, dogovori, pravila in navade, ki jih organizacija upošteva pri sestavljanju računovodskih izkazov. Če računovodski standardi neposredno ne urejajo računovodske obravnave posameznega dogodka ali stanja, organizacija sprejme takšno

usmeritev, ki zagotavlja računovodske informacije, ki so za uporabnike kakovostne ter resnično in pošteno predstavljene.

Spremenijo se, če tako zahtevajo računovodski standardi oziroma pojasnila k njim. V takem primeru organizacija učinke spremembe računovodske usmeritve, ki izhaja iz začetne uporabe standarda oziroma pojasnila, obračuna v skladu s posebnimi prehodnimi določbami standarda oziroma pojasnila, če posebnih prehodnih določb ni, pa spremembo uporabi za nazaj (kot da bi jo vedno uporabljala). Računovodske usmeritve lahko zaradi novih informacij ali novih dogodkov spremeni tudi organizacija sama, da bi računovodski izkazi vsebovali zanesljivejše in ustrežnejše informacije o njenem poslovanju. V takem primeru uporabi organizacija novo usmeritev za nazaj (kot da bi jo vedno uporabljala). Pri uporabi računovodske usmeritve za nazaj se preračunajo primerjalni zneski kategorije, za katero se spreminja računovodska usmeritev, in vsake vpletene sestavine kapitala (običajno preneseni poslovni izid) za predstavljeno primerjalno preteklo obdobje, kot da bi se nova računovodska usmeritev uporabljala že od vsega začetka. Če je uporaba za nazaj (kot da bi jo vedno uporabljala) neizvedljiva, organizacija to dejstvo razkrije (skupaj z razlogom zanj in načinom uporabe nove usmeritve) in uporabi novo računovodsko usmeritev za naprej, in sicer na začetku prvega obdobja, ko je to izvedljivo. (Slovenski inštitut za revizijo 2023)

Podjetje X je leta 2015 kupilo poslovne prostore v vrednosti 931.289 evrov in jih ob začetnem pripoznanju ovrednotilo po nabavni vrednosti. Za merjenje po začetnem pripoznanju se je podjetje odločilo za uporabo modela nabavne vrednosti (Grujič Vanja 2024). Izbrana usmeritev je v skladu s SRS 1.30 (Slovenski inštitut za revizijo 2023), ki pravi, da organizacija za merjenje po pripoznavi za svojo računovodsko usmeritev izbere ali model nabavne vrednosti ali model revalorizacije. Izbrano usmeritev uporablja za celotno skupino opredmetenih osnovnih sredstev. Model revaloriziranja lahko izbere le za vrednotenje zemljišč in zgradb.

V skladu s SRS 1.21 (Slovenski inštitut za revizijo 2023) se opredmeteno osnovno sredstvo začne amortizirati prvi dan naslednjega

meseca, ko je razpoložljivo za uporabo. Za določitev amortizacijske stopnje je podjetje X ocenilo dobro koristnosti in sicer za poslovne prostore 33,3 leta, kar pomeni 3 % amortizacijsko stopnjo.

Na dan 31. 12. 2022 je znašala knjigovodska vrednost nepremičnine 717.660 evrov (nabavna vrednost zmanjšana za nabrane popravke vrednosti). Popravek vrednosti nepremičnine znaša 213.629 evrov.

Predpostavimo, da se podjetje X leta 2022 odloči, da bo njegove nepremičnine merilo po modelu revaloriziranja in ne več po nabavni vrednosti. To odločitev je sprejelo na osnovni možnosti spremembe računovodske usmeritve, da bi zagotovila zanesljivejše in ustrežnejše informacije o svojem poslovanju, kot smo predstavili na začetku tega poglavja.

Ugotavljanje in merjenje pošteno vrednosti lahko opravimo:

- Sami in uporabimo SRS 16 – Ugotavljanje in merjenje pošteno vrednosti ali
- s pomočjo pooblaščenega ocenjevalca vrednosti nepremičnin. Ta bi opravil cenitev vrednosti nepremičnine za leto 2022 in tudi za leto 2021.

8

Novo usmeritev bo moralo podjetje uporabiti tudi za nazaj, pri čemer bo moralo preračunati primerjalne zneske ter vse vpletene sestavine kapitala za predstavljeno primerjalno preteklo obdobje. Prav tako bo moralo novo računovodsko usmeritev uporabiti za vse svoje nepremičnine in ne samo za izbrane. Vse zapisano je v duhu 5 točke Okvira v SRS, kar smo podrobneje predstavili v začetku tega poglavja.

Podjetje X se je odločilo za najem pooblaščenega ocenjevalca vrednosti nepremičnin, ker med svojimi kadri nima zaposlenega z ustreznim znanjem, ki bi bil sposoben opraviti oceno v skladu s SRS 16.

Pooblaščen ocenjevalec vrednost nepremičnin je pripravil oceno, ki jo povzemamo v spodnji preglednici. Najprej je pripravil oceno na 1. 1. 2021 in nato na 31. 12. 2022, ker je podjetje v svojih računovodskih usmeritvah zapisalo, da bo preverilo oceno na vsaki dve leti.

Preglednica 1: Ocenjene vrednosti nepremičnin

Skupina osnovnih sredstev	1.1.2021	31.12.2022
Zgradbe	1.110.842	1.278.660

Vir: Lastni izračun

Vrednost poslovnih prostorov je leta 2015 znašala 931.289 evrov. Ker gre za spremembo računovodske usmeritve, mora podjetje učinke take spremembe prikazati za nazaj, kot da jo je vedno uporabljala. To pomeni, da podjetje v računovodskem poročilu v bilanco stanja vstavi še tretji stolpec, v katerem so narejeni popravki. V obravnavanem primeru je to leto 2020 (31. 12. 2020 je enako 1. 1. 2021).

Preglednica 2: Učinek spremembe računovodske usmeritve za primerljive podatke 1. 1. 2021

Postavka v BS	1. 1. 2021 pred spremembo		1. 1. 2021 po spremembi
		sprememba	
<i>Gradbeni objekt - nabavna vrednost</i>	931.289	179.553	1.110.842
<i>Nabrani popravek vrednosti</i>	-	157.753	-
knjigovodska vrednost gradbenih objektov	773.536	337.306	1.110.842
<u>skupaj sprememba na sredstvih</u>		<u>337.306</u>	
Kapital			
Revalorizacijska rezerva	-	337.306	337.306
<u>skupaj sprememba na obveznostih</u>		<u>337.306</u>	

Vir: Lastni izračun

Ocenjevalec nepremičnin je ocenil, da je poštena vrednost nepremičnin konec leta 2020 znašala 1.110.842 evrov. Knjigovodska vrednost

nepremičnine je konec leta 2020 znašala 773.536 evrov, in sicer kot razlika med nabavno vrednostjo 931.289 evrov in popravkom vrednosti v višini 157.753 evrov. Zato je podjetje oblikovalo revalorizacijske rezerve v višini 337.306 evrov.

V preglednicah 3 in 4 je prikazan vpliv nove računovodske usmeritve (poštene vrednosti zgradbe) in stare računovodske usmeritve (model nabavne vrednosti) na računovodske izkaze podjetja leta 2021 in 2022.

Preglednica 3: Vpliv spremembe računovodske usmeritve na računovodske izkaze leta 2021 v primerjavi s prvotno računovodsko usmeritvijo

Postavka v BS	leto 2021	obračun		leto 2021	obračun		prikaz učinkov med uporabo revalorizirane in nabavne vrednosti
	model revalorizacije	1.2021	31. 12. 2021	model nabavne vrednosti	amortizacije v letu 2021	31. 12. 2021	
<i>Gradbeni objekt - nabavna vrednost</i>	1.110.842		1.110.842	931.289		931.289	179.553
<i>Nabrani popravek vrednosti</i>		- 33.325	- 33.325	- 157.753	- 27.938	- 185.691	- 152.366
knjigovodska vrednost gradbenih objektov	1.110.842	- 33.325	1.077.517	773.536		745.598	331.919
<u>skupaj sprememba na sredstvih</u>		<u>-33.325</u>			<u>- 27.938</u>		
Kapital							
Dobiček		- 33.325	- 33.325		- 27.938	- 27.938	- 5.387
Revalorizacijska rezerva	337.306		337.306	-			337.306
<u>skupaj sprememba na obveznostih</u>		<u>- 33.325</u>			<u>- 27.938</u>		

11

Vir: Lastni izračun

Preglednica 4: Vpliv spremembe računovodske usmeritve na računovodske izkaze leta 2022 v primerjavi s prvotno računovodsko usmeritvijo

Postavka v BS	leto 2022 model revalorizacije	obračun amortizacije v 1.2022 in sprememba na novo pošteno vrednost	31. 12. 2022	leto 2021 nabavne vrednosti	model obračun amortizacije v letu 2022	31. 12. 2022	prikaz učinkov med uporabo revalorizirane in nabavne vrednosti
<i>Gradbeni objekt - nabavna vrednost</i>	1.110.842	234.468	1.345.310	931.289		931.289	414.021
<i>Nabrani popravek vrednosti</i>	- 33.325	- 33.325	- 66.651	- 185.691	- 27.938	- 213.629	146.979
knjigovodska vrednost gradbenih objektov	1.077.517	201.143	1.278.660	745.598	- 27.938	717.660	561.000
<u>skupaj sprememba na sredstvih</u>		201.143			- 27.938	-	-
Kapital							
Dobiček		- 33.325	- 33.325,26		- 27.938	- 27.938	- 5.387
Revalorizacijska rezerva	337.306	234.468	571.774,78	-		-	571.774
<u>skupaj sprememba na obveznostih</u>		201.143			- 27.938		

12

Vir: Lastni izračun

V letu 2021 je podjetje obračunalo amortizacijo od poštene vrednosti nepremičnine po 3 % stopnji, kar je znašalo 33.325 evrov oziroma 5.387 evrov več kot bi znašala letna amortizacija pri modelu nabavne vrednosti. Knjigovodska vrednost nepremičnine je konec leta 2021 znašala 1.077.517 evrov, kot razlika med pošteno vrednostjo 1.110.842 evrov in popravkom vrednosti 33.325 evrov. Pri modelu nabavne vrednosti bi knjigovodska vrednost nepremičnine konec leta 2021 znašala 745.598 evrov, kot razlika med nabavno vrednostjo 931.289 evrov in popravkom vrednosti 185.691 evrov. Zaradi spremembe računovodske usmeritve se je vrednost nepremičnine v računovodskih izkazih podjetja tako povečala za 331.919 evrov, dobiček se je na račun višjega stroška amortizacije znižal za 5.387 evrov, revalorizacijske rezerve pa so se povišale za 337.306 evrov.

V letu 2022 je podjetje od nove vrednosti zgradb ponovno obračunalo amortizacijo po 3 % stopnji in pripoznalo stroške in popravek vrednosti zgradb v višini 33.325 evrov, kar je za 5.387 evrov več, kot bi znašala letna amortizacija pred spremembo računovodske usmeritve. Ocenjevalec vrednosti je ocenil vrednost nepremičnine konec leta 2022 na 1.278.660 evrov. Na dan 31. 12. 2022 je bila knjigovodska vrednost nepremičnine 1.044.191 evrov. Podjetje je zato povečalo vrednost nepremičnine na pošteno vrednost in oblikovalo še dodatnih 234.468 evrov revalorizacijske rezerve.

Na dan revaloriziranja se amortizacijski popravek vrednosti izloči v breme nabavne oziroma revalorizirane nabavne vrednosti sredstva in se čisti knjigovodski znesek revalorizira na novo pošteno vrednost (Slovenski inštitut za revizijo 2023).

Če bi podjetje v poznejših obdobjih ugotovilo, da je poštena vrednost poslovnih prostorov padla, bi za razliko črpalo oblikovane revalorizacijske rezerve do njihove višine. Če pa teh ne bi bilo dovolj, bi razliko evidentiralo med prevrednotovalne odhodke (SRS 1.37) (Slovenski inštitut za revizijo 2023).

Sprememba računovodske usmeritve je smiselna, če z njeno pomočjo podjetje prikaže bolj resnično in pošteno sliko svojega premoženjskega stanja.

Vpliv na davčne obveznosti

V 15. členu ZDDPO-2 določa, da se pri ugotavljanju davčne osnove oziroma pripoznavanju prihodkov in odhodkov zavezanca znesek presežka iz prevrednotenja¹, ki je posledica prevrednotenja gospodarskih kategorij na višje poštene vrednosti in ki ga zavezanec prenese v čisti poslovni izid ali druge kapitalske postavke, vključi v davčno osnovo v letu takšnega prenosa. Presežek iz prevrednotenja se prenaša v preneseni poslovni izid in v davčno osnovo pri sredstvih, ki se amortizirajo, sorazmerno z obračunano amortizacijo po 33. členu istega zakona od prevrednotenega dela sredstev (Državni zbor RS 2024).

V obračun DDPO za leto 2022 je podjetje X vneslo stroške amortizacije v višini 3 odstotkov revalorizirane vrednosti zgradb. Tako ugotovljen strošek amortizacije v višini 33.325 evrov je v celoti davčno priznan strošek. Pred spremembo računovodske usmeritve je strošek amortizacije znašal 27.938 evrov, kar je za 5.387 evrov manj kot po spremembi. V naslednjem in nadaljnjih letih pa bo podjetje obračunavalo amortizacijo od nove revalorizirane vrednosti nepremičnine.

14

¹ Presežek iz prevrednotenja je star izraz, ki je bil v SRS 2019 nadomeščen z revalorizacijsko rezervo pri nepremičninah in z rezervo nastalo zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti, ki se uporablja za ostale postavke, ki se lahko vrednotijo po pošteni vrednosti. ZDDPO-2 se v izrazoslovju še ni prilagodil, vendar vsebinsko razumem pod postavko presežek iz prevrednotenja tudi nova izraza po SRS.

3 SPREMEMBA RAČUNOVODSKE OCENE - OCENA DOBE UPORABE NEPREMIČNINE V NAJEMU

V skladu s 5. točko okvirja v SRS (Slovenski inštitut za revizijo 2023) je sprememba računovodskih ocen prilagoditev knjigovodske vrednosti sredstev oziroma obveznosti kot posledica ocene sedanjega stanja sredstev in obveznosti do virov sredstev ter predvidenih bodočih koristi iz sredstev in obveznosti. Temelji na novih informacijah ali novih dogodkih, zato se ne šteje za popravke napak, niti spremembo računovodskih usmeritev.

Ocenjevanje zajema sodbe, ki so zasnovane na najnovejših informacijah, na primer glede potrebnega znižanja vrednosti terjatev in zalog, glede poštene vrednosti finančnih sredstev in finančnih obveznosti, glede dobe koristnosti amortizirljivih sredstev in vzorca pojavljanja gospodarskih koristi iz teh sredstev,

glede jamstvenih obvez in tako naprej.

Učinek spremembe računovodske ocene se uporabi za naprej in vpliva le na obdobje, v katerem je bila računovodska ocena spremenjena, in na kasnejša obdobja.

Podjetje X izkazuje med svojimi osnovnimi sredstvi pravico do uporabe sredstev, in sicer za poslovne prostore v najemu. Zanje je podjetje sklenilo pogodbo o najemu za nedoločen čas. V takem primeru je podjetje dolžno samo oceniti dobo uporabe takega sredstva. Osnovno sredstvo je dotrajano, zato poslovodstvo že nekaj let razmišlja o možnosti selitve v druge poslovne prostore. Dobu koristnosti oz. uporabe prostorov je zato podjetje X ocenilo na tri leta. To oceno je podjetje sprejelo leto 2019, ko so SRS uvedli obveznost evidentiranja pravice do uporabe. Od takrat so minila že tri leta. Podjetje je s 1. 1. 2022 znova pripoznalo pravico do uporabe nepremičnine v najemu v višini 37.225 evrov za obdobje treh let (Grujič Vanja 2024).

Preglednica 5: Pravica do uporabe poslovnega prostora podjetja X na dan 31. 12. 2022

Sredstvo	Doba amortizacije	Nabavna vrednost (evri)	Amortizirana vrednost (evri)	Preostala vrednost (evri)
Poslovni prostori v najemu	tri leta	37.225	12.408	24.817

Vir: Poslovne knjige podjetja X.

Na tem mestu bi opozorili, da je treba dobo koristnosti ocenjevati sproti, ne pa šele ob izteku prvotno določenega obdobja amortiziranja. Ocenjeno dobo moramo spremeniti, kakor hitro v podjetju vemo, da ta ni več ustrezna.

Najprej prikazujemo v preglednici 6 in 7 amortizacijske načrte pri ocenjeni dobi uporabe tri leta.

16

Preglednica 6: Amortizacijski načrt obveznosti iz najema pri dobi uporabe tri leta

Leto	Glavnica na začetku (evro)	Razdolžnina (evro)	Obresti (evro)	Skupaj obrok (evro)	Glavnica na koncu (evro)
1. (2022)	37.225	12.088	824	12.912	25.137
2.	25.137	12.406	506	12.912	12.731
3.	12.731	12.731	180	12.912	0
Skupaj		37.225	1.511	38.736	

Vir: Poslovne knjige podjetja X.

Začetna obveznost iz naslova PUS ob ocenjeni dobi uporabe tri leta znaša 37.225 evrov, celoten strošek obresti v obdobju treh let pa 1.511 evrov. Obveznost se po prvem letu zmanjša za 12.088 evrov, v drugem letu za 12.406 evrov in v tretjem letu za 12.731 evrov, strošek obresti pa vsako leto pada, in sicer prvo leto znaša 824 evrov, drugo leto 506 evrov in tretje leto le še 180 evrov.

Preglednica 7: Amortizacijski načrt PUS pri dobi uporabe tri leta

Leto	Neodpisana vrednost na začetku (evri)	Amortizacija (evri)	Neodpisana vrednost na koncu (evri)
1. (2022)	37.225	12.408	24.817
2.	24.817	12.408	12.408
3.	12.408	12.408	0

17

Vir: Poslovne knjige podjetja X.

Strošek amortizacije je vsa tri leta enak in znaša 12.408 evrov. Preostala vrednost PUS po koncu prvega leta to je na dan izdelave bilance, znaša 24.817 evrov. Strošek amortizacije in obresti (obresti so prikazane v prejšnji preglednici) znaša v prvem letu 13.232 evrov, v drugem letu 12.914 evrov in v tretjem letu 12.588 evrov.

Predpostavimo, da podjetje oceni dobo koristnosti poslovnih prostorov v najemu na deset let. Mesečni strošek najema znaša 1.076 evrov, uporabljena obrestna mera je 2,6-odstotna. V preglednicah 8 in 9 sta prikazana amortizacijska načrta pri tako simulirani spremembi ocene dobe uporabe nepremičnine.

Preglednica 8: Amortizacijski načrt obveznosti iz najema pri dobi uporabe deset let

Leto	Glavnica na	Razdolžnina (evri)	Obresti (evri)	Skupaj obrok	Glavnica na koncu
1 (2022)	112.425	9.989	2.923	12.912	102.436
2	102.436	10.249	2.663	12.912	92.187
3	92.187	10.515	2.397	12.912	81.672
4	81.672	10.789	2.123	12.912	70.884
5	70.884	11.069	1.843	12.912	59.815
6	59.815	11.357	1.555	12.912	48.458
7	48.458	11.652	1.260	12.912	36.806
8	36.806	11.955	957	12.912	24.851
9	24.851	12.266	646	12.912	12.585
10	12.585	12.585	327	12.912	0

Vir: Lastni izračuni.

Začetna obveznost iz naslova PUS znaša v simuliranem primeru 425 evrov in se vsako leto progresivno znižuje. Strošek obresti je v prvem letu najvišji, in sicer 2.923 evrov, nato pa vsako leto nižji. Zadnje leto znaša le še 327 evrov.

Preglednica 9: Amortizacijski načrt PUS pri dobi uporabe deset let

Leto	Neodpisana vrednost na začetku (evri)	Amortizacija (evri)	Neodpisana vrednost na koncu (evri)
1 (2022)	112.425	11.242	101.182
2	101.182	11.242	89.940
3	89.940	11.242	78.697
4	78.697	11.242	67.455
5	67.455	11.242	56.212
6	56.212	11.242	44.970
7	44.970	11.242	33.727
8	33.727	11.242	22.485
9	22.485	11.242	11.242
10	11.242	11.242	0

Vir: Lastni izračuni.

Začetna vrednost PUS je pri ocenjeni dobi uporabe deset let 112.425 evrov, kar je za 75.200 evrov več kot pri ocenjeni dobi uporabe tri leta, preostala vrednost po koncu prvega leta znaša 101.182 evrov, kar je za 76.365 evrov več kot pri uporabljeni oceni tri leta. Strošek obresti in amortizacije je v ocenjeni dobi deset let v prvem letu znašal 14.165 evrov, kar je za 933 evrov več kot v ocenjeni dobi tri leta. Seštevek teh dveh stroškov znaša 13.232 evrov. Sprememba ocene vpliva v večji meri torej na bilanco stanja, tako na višino sredstev kot na višino obveznosti, v manjši meri pa na poslovni izid, kar je prikazano v preglednici 10.

Preglednica 10: Vpliv spremembe ocene dobe koristnosti PUS

Postavka	Izkaz	Vrednost (evri)
Pravica do uporabe sredstev – nepremičnine	BS	76.365 (povečanje)
Obveznosti iz najema – kratkoročne	BS	-2.157 (zmanjšanje)
Obveznosti iz najema – dolgoročne	BS	79.455 (povečanje)
Strošek amortizacije	IPI	-1.166 (zmanjšanje)
Strošek obresti	IPI	2.099 (povečanje)

Vir: Lastni izračuni.

Vrednost pravice do uporabe sredstva – nepremičnine se je ocenjeni dobi deset let na dan 31. 12. 2022 povišala za 76.365 evrov, obveznost iz istega naslova pa se je povišala za 77.299 evrov, in sicer kot razlika med glavnico na koncu prvega leta v ocenjeni dobi deset let (102.436 evrov) in glavnico na koncu prvega leta v ocenjeni dobi tri leta (25.137 evrov). Pri tem gre za zmanjšanje kratkoročnih obveznosti za 2.157 evrov, medtem ko se dolgoročne obveznosti povečajo za 79.455 evrov.

Strošek amortizacije je v ocenjeni dobi tri leta v prvem letu znašal 12.408 evrov, v ocenjeni dobi deset let pa 11.242 evrov. Sprememba ocene dobe koristnosti pomeni zato zmanjšanje stroškov amortizacije za 1.166 evrov. Strošek obresti je v ocenjeni dobi tri leta v prvem letu znašal 824 evrov, v ocenjeni dobi deset let pa 2.924 evrov, kar pomeni povečanje stroškov obresti za 2.099 evrov.

Sprememba računovodske ocene vpliva na dobiček kot njegovo zmanjšanje za 933 evrov, kar ima za posledico tudi zmanjšanje davčne osnove.

Vidimo, da se je zaradi spremembe ocene dobe uporabe poslovnih prostorov vrednost osnovnih sredstev kot tudi aktive povišala. Na pasivni strani bilance stanja so se prav tako pojavile obveznosti, ki jih prej ni bilo. Če bi te vrednosti bile pomembne, bi sprememba ocene prav gotovo lahko vplivala na kazalnik likvidnosti in tudi morebiti na odločitve uporabnika računovodskih izkazov.

Vpliv na davčne obveznosti

ZDDPO-2 določa, da se za sredstvo, ki predstavlja pravico do uporabe sredstva, vzetega v najem, uporabi najvišja letna amortizacijska stopnja, ki ustreza dobi pogodbenega najema tega sredstva (Državni zbor RS 2024). Amortizacija pravice do uporabe sredstva je zato davčno priznan odhodek v obračunanem znesku. V simuliranem primeru to pomeni zmanjšanje odhodkov in povečanje davčne osnove.

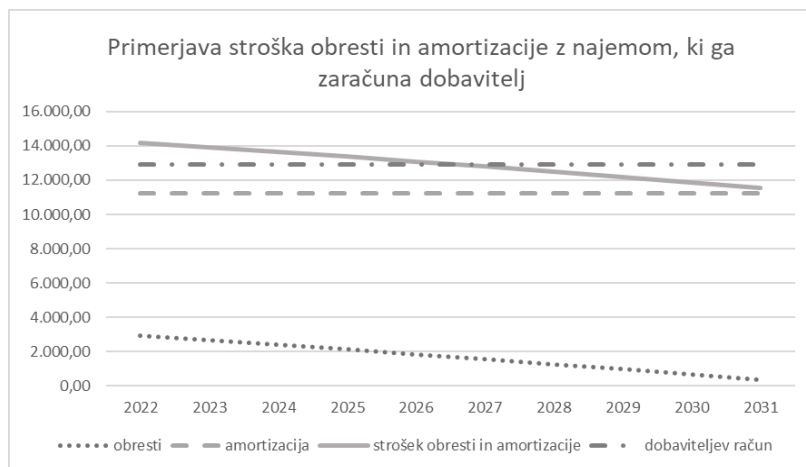
Prav tako se v davčnem obračunu kot odhodek priznajo obresti v obračunanem znesku, kar v ocenjeni dobi deset let pomeni zmanjšanje davčne osnove.

V skupnem seštevku se je davčna osnova znižala za 933 evrov, kar teoretično pomeni nižjo obdavčitev za 177 evrov.

V naslednjih letih bodo stroški obresti čedalje nižji. Po zaključenem obdobju najema se stroški obresti in stroški amortizacije izenačijo s stroškom najema, ki ga zaračuna dobavitelj. V začetnih obdobjih so zaradi višjih obresti skupni stroški višji, v končnih obdobjih pa nižji. Višina razhajanja je odvisna od uporabljene diskontne stopnje.

Graf 1 prikazuje primerjavo med stroški obresti in amortizacije ter računom za najem, ki ga izstavi dobavitelj.

Graf 1: Primerjava stroška obresti in amortizacije z zneskom najemnine



Vir: Lastni izračuni.

Iz grafa 1 je razvidno, da se ob nespremenjeni višini dobaviteljevega računa stroški obresti nižajo, zato so skupni stroški obresti in amortizacije v prvih letih višji od zaračunane najemnine, v zadnjih letih pa nižji od nje. Omenjeno vpliva na večje znižanje davčne osnove v prvih letih najema in manjše znižanje davčne osnove v zadnjih letih

najema. Tudi v tem primeru se stroški po končanem obdobju uporabe izenačijo z najemnino, ki jo je zaračunal dobavitelj, in zato lahko na dolgi rok govorimo o davčni nevtralnosti.

4 ZAKLJUČEK

V prispevku smo predstavili, kako lahko sprememba računovodske usmeritve vpliva na računovodske izkaze. Ker SRS omogočajo izbiro računovodske usmeritve, so računovodski izkazi pripravljeno ob izbrani metodi vrednotenja nepremičnin po nabavni vrednosti ali ob izbiri metode vrednotenja po pošteni vrednosti, resnična in poštena slika poslovanja v skladu z uporabljeno metodo vrednotenja (izbrano računovodsko usmeritev). Ne glede na ravnokar zapisano, pa ugotavljamo, da se je vrednost nepremičnin zaradi spremembe računovodske usmeritve, povezane z metodo vrednotenja, povečala za 561.000 evrov. Katera izkazana vrednost nepremičnin je zdaj prava informacija za bralca računovodskih izkazov:

- izkazana vrednost nepremičnin v višini 561.000 evrov po modelu nabavne vrednosti ali
- izkazana vrednost nepremičnin v višini 1.278.660 evrov po modelu poštene vrednosti

Bralec računovodskih izkazov, ki ima osnovna znanja o pravilih računovodenja, bo računovodske izkaze obravnaval kot celoto. To pomeni, da bo pri modelu poštene vrednosti opazil postavko revalorizacijska rezerva v okviru postavke kapitala, ki izkazuje stanja v višini 571.774 evrov. To po vsebini pomeni skrit dobiček, ki bi nastal v primeru, da nepremičnino prodamo po ocenjeni (pošteni vrednosti). Tukaj se vedno postavlja vprašanje, kdaj je smiselno v računovodskih izkazih prikazati svoje skrite dobičke? Na to vprašanje bomo seveda lahko odgovorili, ali bomo dobro poznali uporabnike računovodskih poročil.

Nadalje smo v prispevku tudi prikazali učinek spremenjene računovodske ocene na izkazane postavke v računovodskih izkazih. V

primerjavi z izbiro računovodske usmeritve, ki je v domeni pripravljavca računovodskih izkazov, je uporaba pravih računovodskih ocen, glede na dejstva, ki jih v času priprave računovodskih izkazov, poznamo, obvezna.

V prispevku smo zapisali, da se računovodske ocene nanašajo na ocenjene življenjske dobe sredstev, na oceno popravkov vrednosti terjatev in zalog, na oceno glede rezervacij. Oblikovane ocena pa vplivajo na resničnost izkazanih postavk.

V obravnavanem primeru podjetja X se je zaradi spremembe ocene dobe uporabe nepremičnine v najemu povečala vrednost sredstev za dodatnih 76.365 evrov in na drugi strani tudi vrednost obveznosti iz najema.

V istem letu so se zaradi spremembe računovodske ocene povečali tudi finančni odhodki za obresti, v manjši meri pa so se zmanjšali stroški amortizacije, kar ima izredno nizek, a vendar pozitiven vpliv na kazalnik EBIT. Prav tako omenjena sprememba v manjši meri vpliva na davčno obveznost v obravnavanem letu kot njegovo zmanjšanje, v naslednjih letih pa se izenači z dejansko obveznostjo.

Pomembno je, da poudarimo, da je sprememba računovodske usmeritve prostovoljna odločitev podjetja, glede na oceno, katera usmeritev bo bolj realno prikazala finančno sliko podjetja. Na drugi strani pa so realne ocene nujne in jih je treba vsako leto posodabljati, glede na nova dejstva, da se izkaže realna slika finančnega položaja podjetja. Se pa v praksi opaža, da podjetja pri posodabljanju ocen niso ravno dosledna. S tem mislimo, da se pozabi oceniti realen popravek vrednosti terjatev ali zalog, kakor tudi popraviti oceno življenjske dobe osnovnih sredstev.

Bralci računovodskih izkazov morajo torej biti pozorni na izbrano računovodsko usmeritev in se pozanimati ali so ocene realne, da bodo lahko sprejemali kakovostne poslovne odločitve.

5 LITERATURA IN VIRI

Grujič, V. (2024). Vpliv računovodskih usmeritev in računovodskih ocen na prikazano premoženje podjetja, poslovni izid, kazalnike in davčni obračun. [Diplomsko delo]. Visoka šola za računovodstvo in finance.

Slovenski računovodski standardi (SRS) 2016. (2016). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.

Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2). (2024). *Uradni list Republike Slovenije* (117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09, 110/09 – ZDavP-2B, 43/10, 59/11, 24/12, 30/12, 94/12, 81/13, 50/14, 23/15, 82/15, 68/16, 69/17, 79/18, 66/19, 172/21, 105/22 – ZZNŠPP in 12/24).

Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1). (2023). *Uradni list Republike Slovenije* (65/09, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13 – odl. US, 82/13, 55/15, 15/17, 22/19 – ZPosS, 158/20 – ZIntPK-C, 18/21, 18/23 – ZDU-10 in 75/23).