

**VIŠJA STROKOVNA ŠOLA ACADEMIA,
MARIBOR**

DIPLOMSKO DELO

**Projekt obračuna osnovnih sredstev s pomočjo
programa Oppis in njegov vpliv na poslovni izid**

Kandidatka: Jasmina Ošlaj
Študentka študija ob delu
Št. indeksa: 11190260029
Program: Ekonomist
Mentor: dr. Vlasta Črčinovič Krofič

Maribor, junij 2011

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Jasmina Ošlaj, z vpisno številko indeksa 11190260029, sem avtorica diplomskega dela z naslovom *Projekt obračuna osnovnih sredstev s pomočjo programa Oppis in njegov vpliv na poslovni izid*, ki sem ga napisala pod mentorstvom dr. Vlaste Črčinovič Krofič.

S svojim podpisom zagotavljam, da:

- je predloženo diplomsko delo izključno rezultat mojega dela,
- sem poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev, ki jih uporabljam v predloženem delu, navedena oziroma citirana skladno s pravili Višje strokovne šole Academia,
- se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del oziroma misli kot mojih lastnih – kaznivo po Zakonu o avtorski in sorodnih pravicah, Ur. l. RS, št. 16/2007 – v nadaljevanju ZASP), prekršek pa podleže tudi ukrepom VSŠ Academia skladno z njenimi pravili,
- skladno z 32.a členom ZASP dovoljujem VSŠ Academia, da moje delo posreduje javnosti z objavo diplomskega dela na elektronskem mediju – e-portalu šole.

Maribor, 02.06.2011

Podpis:

ZAHVALA

Pot do vrha je strma, ampak z vrha je pogled najlepši.
(avtor neznan)

Najprej bi se rada zahvalila podjetju Sun, d. o. o., iz Gornje Radgone, ki mi je omogočilo šolanje; direktorju in vsem sodelavkam, ki so mi pomagali in me spodbujali v času študija.

Velika zahvala gre tudi mentorici dr. Vlasti Črčinovič Krofič za pomoč, nasvete in podporo pri pisanju diplomske naloge.

Zahvaljujem se ravnateljici mag. Mirjani Ivanuši Bezjak za pomoč pri izbiri teme za diplomsko nalogo.

Posebna zahvala gre tudi moji ožji in širši družini, ki mi je dajala podporo, predvsem hčerki Aneji, ki je morala razumeti, da mamica velikokrat nima časa za njena vprašanja in igro.

Upam, da bova ta čas nadoknadili.

Hvala Žaneti Jagerič za lektoriranje diplomske naloge.

POVZETEK

V diplomski nalogi smo želeli ugotoviti, kako na poslovni izid podjetja vpliva izbrana stopnja amortizacije in kako maksimalna stopnja amortizacije, ki je določena z zakonom. Prav tako nas je zanimalo, ali podjetja večinoma izberejo maksimalno stopnjo tudi za amortiziranje svojih osnovnih sredstev za poslovne namene ter kako na davčno osnovo vplivajo olajšave, ki jih določi država.

Če povzamemo ugotovitve, lahko rečemo, da je podjetjem dana možnost obračunavati amortizacijo za poslovne namene po drugačnih amortizacijskih stopnjah kot za davčne namene. Iz prakse lahko povemo, da velika večina podjetij za obračun amortizacije izbere maksimalno stopnjo določeno z zakonom.

Za zmanjševanje davčne osnove pa imajo podjetja poleg drugih olajšav na voljo tudi olajšavo za investiranje, ki je bila za leto 2010 30 % investiranega zneska. Tako smo ugotovili, da je poslovanju z opredmetenimi osnovnimi sredstvi treba nameniti veliko pozornosti, ob tem pa moramo dobro poznati tako računovodska pravila kot tudi davčno zakonodajo.

Ključne besede: osnovna sredstva, amortizacijske stopnje, poslovni izid, davčna osnova, olajšave za investiranje

ABSTRACT

In this bachelor work we tried to find out the impact of the chosen amortisation level and at the same time the impact of the maximum level defined by law on business result. We tried also to find out, if most of companies are choosing maximum amortisation level for their permanent assets in a way of business use and what is impact of reliefs the tax base, defined by state on taxable amount.

If we summaries our findings explaining, we can say, that companies have possibility, to count the amortisation for their business aims using other amortisation levels as for tax intention. From the practical point of view we can say, that most of the companies for their amortisation counting, are using maximal level defined by law.

To decrease the tax base the companies can use by side of other tax reliefs also reliefs for their investments, which was in the year 2010 30% of the total investments. So we came to the conclusion that managing the permanent assets needs a large attention, at the same time we have to be aware with accounting rules and tax law.

Key words: permanent assets, amortisation level, business result, the tax base, investment reliefs

KAZALO VSEBINE

1	UVOD	8
1.1	<i>Opredelitev obravnavane zadeve</i>	10
1.2	<i>Namen, cilji in osnovne trditve diplomskega dela</i>	12
1.3	<i>Predpostavke in omejitve</i>	12
1.4	<i>Predvidene metode raziskovanja</i>	13
2	OPREDELITEV OSNOVNIH SREDSTEV IN AMORTIZACIJE	14
2.1	<i>Opredmetena osnovna sredstva</i>	14
2.1.1	<i>Razvrščanje opredmetenih osnovnih sredstev</i>	14
2.1.2	<i>Pripoznavanje opredmetenih osnovnih sredstev</i>	16
2.1.3	<i>Začetno računovodsko merjenje opredmetenih osnovnih sredstev</i>	16
2.2	<i>Neopredmetena dolgoročna sredstva</i>	17
2.2.1	<i>Razvrščanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev</i>	17
2.2.2	<i>Pripoznavanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev</i>	19
2.2.3	<i>Začetno računovodsko merjenje neopredmetenih dolgoročnih sredstev</i>	20
2.3	<i>Amortizacija</i>	21
2.3.1	<i>Amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev</i>	22
2.3.2	<i>Amortizacija neopredmetenih dolgoročnih sredstev</i>	23
3	VPLIV VREDNOTENJA OSNOVNIH SREDSTEV NA POSLOVNI IN DAVČNI VIDIK	25
3.1	<i>Računovodski in davčni izkaz</i>	25
3.1.1	<i>Povezanost poslovnega in davčnega izkaza</i>	27
3.1.2	<i>Razlika med izkazom poslovnega izida in davčnim izkazom</i>	28
4	OSNOVNA SREDSTVA V PROGRAMU OPPIS	29
4.1	<i>Faze projekta obračuna osnovnih sredstev s programom Oppis</i>	29
4.1.1	<i>Faza 1 – vnos šifrantov</i>	29
4.1.2	<i>Faza 2 – vpis osnovnega sredstva v register</i>	29
4.1.3	<i>Faza 3 – obračun amortizacije</i>	33
4.1.4	<i>Faza 4 – knjiženje temeljnice</i>	34
4.2	<i>Terminski plan obračuna osnovnih sredstev s programom Oppis</i>	35
4.3	<i>Stroški projekta</i>	36
4.4	<i>Učinki projekta</i>	36
5	PRAKTIČNI PRIKAZ VPLIVA IZBRANE STOPNJE AMORTIZACIJE IN OLAJŠAV ZA INVESTIRANJE NA POSLOVNI IZID	37
5.1	<i>Predstavitev samostojnega podjetnika</i>	37

5.2	<i>Vpliv stroškov amortizacije preko izbranih stopenj, ki so v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi, na poslovni izid</i>	37
5.3	<i>Vpliv stroškov najvišje letne amortizacijske stopnje kot zgornje meje za priznavanje odhodkov amortizacije na poslovni izid</i>	39
5.4	<i>Vpliv olajšav za investiranje na davčno osnovo</i>	40
6	SKLEP.....	42
7	LITERATURA IN VIRI	43

KAZALO TABEL

Tabela 1:	Terminski plan obračuna osnovnih sredstev s programom Oppis.....	35
Tabela 2:	Obračun amortizacije za poslovne namene za leto 2008.....	37
Tabela 3:	Obračun amortizacije za poslovne namene za leto 2009.....	38
Tabela 4:	Obračun amortizacije za poslovne namene za leto 2010.....	38
Tabela 5:	Obračun amortizacije za davčne namene za leto 2008.....	39
Tabela 6:	Obračun amortizacije za davčne namene za leto 2009.....	39
Tabela 7:	Obračun amortizacije za davčne namene za leto 2010.....	40
Tabela 8:	Podatki za leto 2008	40
Tabela 9:	Podatki za leto 2009	41

KAZALO SLIK

Slika 1:	Vnos novega sredstva v register.....	30
Slika 2:	Okno dogodka Nabava ob vnosu novega sredstva.....	32
Slika 3:	Okno aktiviranja ob vnosu osnovnega sredstva v register	32
Slika 4:	Dogodek aktiviranja	33
Slika 5:	Okno za vnos meseca obračuna amortizacije.....	33
Slika 6:	Pogled preračuna na kartici posameznega osnovnega sredstva	34
Slika 7:	Filter temeljnice	34
Slika 8:	Predogled temeljnice osnovnih sredstev	35

1 UVOD

Stereotip, da je računovodstvo dolgočasno, že dolgo ne velja več. Tako morda menijo le tisti, ki so jim dolgočasne tudi številke. Danes se z računovodstvom, tako ali drugače, srečujemo tako rekoč na vsakem koraku, le da se tega ne zavedamo. Morda bi lahko rekli, da sta rahlo dolgočasna le zbiranje in urejevanje podatkov, ko pa so slednji prikazani v računovodskih izkazih, pa dolgčas zamenja pestrost števil. To je trenutek, ko številke "spregovorijo". V tej fazi računovodstvo nastopi kot celovita veda, ki zahteva sposobnosti zrele presoje, logičnega mišljenja in dobrega razumevanja položaja.

Računovodstvo se je razvijalo skupaj z družbo in civilizacijo ter je trajna sled in dokaz poslovanja. Prvi začetki segajo že v Babilon, računovodske zapise pa so zasledili tudi pri starih Grkih, Rimljanih in Egipčanih. Veda se je nato razvijala v srednjem veku z razvojem trgovine, ko so italijanski trgovci izumili tudi dvostavno knjigovodstvo. Enega izmed večjih prispevkov k razvoju računovodstva je v 15. stoletju dal frančiškanski menih Luca Pacioli, ki je v knjigi Zbirka aritmetike, geometrije in proporcionalnosti leta 1494 nekaj poglavij posvetil tudi knjigovodstvu. V njih je predstavil »beneško metodo«, katere osnovne značilnosti so se ohranile do danes. Pomembni sta predvsem dve: dvostavno knjigovodstvo in osnovno bilančno načelo, da je vrednost sredstev enaka obveznostim do virov sredstev. (Lončar, 2009, 5)

Računovodstvo osnovnih sredstev je v podjetjih eden izmed glavnih sestavnih delov celotnega računovodstva, saj osnovna sredstva običajno predstavljajo razmeroma velik del sredstev v bilanci stanja, njihovo vrednotenje in prenašanje vrednosti na poslovne učinke pa lahko močno vpliva na izkazovanje uspešnosti podjetja. Zato je pomembno, kdaj jih podjetje zavede v svoje knjige in kako določi njihovo vrednost ter obračunava amortizacijo.

Zemljišča, nepremičnine in oprema predstavljajo glavni vir sredstev prihodnjih zmožnosti storitev podjetja, zato je njihovo vrednotenje za uporabnike izkazov zelo pomembno, saj predstavlja premoženje, ki bo podjetju na razpolago v prihodnosti in lahko kaže na nekatere kazalce bodoče likvidnosti in denarnih tokov (Schroeder, Clark, 1995, 307). Da bi lahko podjetje v prihodnosti dosegalo zastavljene poslovne cilje, mora torej računovodstvu

osnovnih sredstev nameniti veliko pozornosti, pri tem pa mora ravnati v skladu z računovodskimi pravili in veljavno zakonodajo.

Vstop Slovenije v Evropsko unijo je prinesel tudi uporabo obstoječega pravnega reda in zakonskih aktov EU. Uredba Evropskega parlamenta o obvezni uporabi Mednarodnih standardov računovodskega poročanja, ki je za poročanje po MSRP zavezovala samo podjetja, ki pripravljajo konsolidirane računovodske izkaze, njihovi vrednostni papirji pa kotirajo na borzah članic EU, je pri nas začela veljati leta 2004. Večja mednarodna primerljivost računovodskih izkazov pa se ne dosega le z neposredno uporabo MSRP, ampak tudi posredno, tako da se nacionalni računovodski okviri približujejo rešitvam v MSRP. To nakazuje tudi prenova Slovenskih računovodskih standardov. Ta izhaja iz temeljnega izhodišča, da morajo biti SRS (2006) skladni z zahtevami 4. in 7. direktive EU, hkrati pa naj bi bila zapisana pravila vrednotenja in merjenja računovodskih postavk enaka pravilom, ki jih določajo MSRP. S soglasjem ministra za finance oziroma Ministrstva za gospodarstvo Republike Slovenije veljajo prenovljeni SRS (2006) od 1. januarja 2006. Rešitve iz Mednarodnih računovodskih standardov se lahko uporabijo, če v SRS (2006) določeni problemi niso obravnavani ali v SRS (2006) ni predvidenih določenih postopkov za reševanje problemov in če SRS (2006) to dopuščajo.

Področje osnovnih sredstev obravnavajo SRS 1 – Opredmetena osnovna sredstva, SRS 2 – Neopredmetena osnovna sredstva ter SRS 13 – Stroški amortizacije. SRS obravnavajo pripoznavanje, odprave pripoznanj, začetno računovodsko merjenje osnovnih sredstev ter prevrednotenje osnovnih sredstev.

Rezultat poslovanja z opredmetenimi osnovnimi sredstvi z računovodskega vidika se kaže v računovodskem izkazu poslovnega izida. Ta je osnova za sestavo davčnega izkaza poslovnega izida, ki ga sestavimo na podlagi davčne zakonodaje in se sicer opira na računovodske standarde, ni pa z njimi popolnoma usklajena. Med določbami iz Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1, 2006) in smernicami iz SRS (2006) se velikokrat pojavljajo razhajanja. Zakon se sicer sklicuje na računovodske standarde v svojih določbah o davčni osnovi in pravi, da se za ugotavljanje dobička priznavajo prihodki in odhodki v zneskih, ugotovljenih v izkazu uspeha na podlagi usmeritev iz računovodskih standardov.

Vendar se v nekaterih primerih določbe v ZDDPO-1, 2006, ne ujemajo s predpisi. Razlike se pojavljajo med dovoljenimi prihodki in odhodki v davčni in poslovni bilanci. Tako so odhodki, povezani z opredmetenimi osnovnimi sredstvi, ki so zajeti v računovodskem izkazu poslovnega izida, davčno priznani, razen tistih, ki so z zakonskimi določili upoštevani v omejenem obsegu oziroma jih sploh ni dovoljeno zajemati kot odhodke v davčnem obračunu.

1.1 Opredelitev obravnavane zadeve

V diplomski nalogi bomo prikazali, kako na poslovni izid vplivajo:

- izbrana stopnja amortizacije
- najvišja priznana stopnja amortizacije
- olajšave za investiranje, ki jih vsako leto določi država

Izbrana stopnja amortizacije

Amortizacijska stopnja je v odstotku izražen delež vrednosti sredstva, ki ga to izgubi v posameznem letu v svoji dobi koristnosti. Vsako podjetje samo določi amortizacijsko stopnjo, po kateri bo amortiziralo svoja osnovna sredstva glede na dobo koristnosti.

Doba koristnosti nam pove, kako dolgo bo amortizirljivo sredstvo prenašalo svojo vrednost na proizvode in storitve oziroma na koliko proizvodov in storitev bo predvidoma preneslo svojo vrednost. Doba koristnosti posameznega amortizirljivega sredstva je odvisna od (Hočevár, Igličar, Zaman, 2002, 78):

- pričakovanega fizičnega izrabljanja – pričakovanega zmanjšanja uporabnosti sredstva zaradi poškodb njegovih delov, ki se zgodijo zaradi sodelovanja pri poslovnem procesu,
- pričakovanega tehničnega staranja – možnosti pojava novih tehničnih rešitev,

- pričakovanega ekonomskega staranja – možnosti sprememb na trgu proizvodov in predmetov dela ter
- pričakovanih zakonskih in drugih omejitev uporabe.

Najvišja priznana stopnja amortizacije

V skladu s 33. členom Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2 (Uradni list RS, št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09 in 96/09) se za davčne namene amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih sredstev in naložbenih nepremičnin prizna kot odhodek v obračunanem znesku z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja in najvišjih amortizacijskih stopenj, določenih v tem zakonu.

Opredmetena osnovna sredstva so razporejena v 8 amortizacijskih skupin, za katere so, upoštevaje različne dobe koristnosti posameznih kategorij sredstev, določene tudi najvišje letne amortizacijske stopnje kot zgornja meja za priznavanje odhodkov amortizacije (5. odstavek 33. člena ZDDPO-2):

- gradbeni objekti, vključno z naložbenimi nepremičninami (3 %),
- deli gradbenih objektov, vključno z deli naložbenih nepremičnin (6 %),
- oprema, vozila in mehanizacija (20 %),
- deli opreme in oprema za raziskovalno dejavnost (33,3 %),
- računalniška, strojna in programska oprema (50 %),
- večletni nasadi (10 %),
- osnovna čreda (20 %),
- druga vlaganja (10 %).

Olajšave za investiranje

- Zavezanec lahko uveljavlja znižanje davčne osnove v višini **30 %** investiranega zneska v opremo in v neopredmetena sredstva, vendar ne več kot **30.000 evrov** in največ v višini davčne osnove.
- Zavezanec lahko za neizkoriščen del olajšave zmanjšuje davčno osnovo v naslednjih petih davčnih obdobjih po obdobju vlaganja, vendar **zmanjšanje ne sme presegati 30.000 evrov**

v posameznem davčnem obdobju skupaj z zmanjšanjem za takšna vlaganja v tekočem davčnem obdobju in največ v višini davčne osnove.

- Črtan je peti odstavek 55.a člena, ki je kot pogoj za uveljavljanje olajšave določal, da mora zavezanec nepretrgoma v vsem davčnem obdobju vlaganja imeti zaposlena najmanj dva delavca za polni delovni čas.
- Ne glede na določbe drugega odstavka 55.a člena je lahko zavezanec za leta 2008, 2009 in 2010 uveljavljal znižanje davčne osnove za investicije v avtobuse z motorjem, ki ustreza najmanj emisijskim zahtevam EURO IV, ter za leti 2009 in 2010 znižanje davčne osnove za investicije v tovorna motorna vozila z motorjem, ki ustreza najmanj emisijskim zahtevam EURO V, v skladu s 55.a členom zakona (<http://www.računovodja.com> – z dne 20. 3. 2011).

1.2 Namen, cilji in osnovne trditve diplomskega dela

- Preučiti primernost uporabe programa Oppis za osnovna sredstva.
- Predstaviti pripoznavanje osnovnih sredstev, določanje stroškov amortizacije preko izbranih stopenj, ki so v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi, in najvišje letne amortizacijske stopnje kot zgornje meje za priznavanje odhodkov amortizacije.
- Preučiti vpliv olajšav za investiranje.

1.3 Predpostavke in omejitve

Raziskava bo osredotočena na naslednje hipoteze:

H1: Računalniški program Oppis nam zagotavlja pravilen obračun amortizacije.

H2: Velika večina podjetij za amortizacijo izbere maksimalno stopnjo določeno z zakonom.

H3: Različne amortizacijske stopnje vplivajo na poslovni izid podjetja.

H4: Olajšave za investiranje v osnovna sredstva vplivajo na zmanjšanje davčnega dobička oziroma osnove.

1.4 Predvidene metode raziskovanja

Pri izdelavi diplomske naloge bomo v teoretičnem delu uporabili deskriptivno metodo s preučevanjem, v praktičnem delu pa analitični pristop in raziskovanje vzrokov ekonomskih pojavov ali procesov. Ugotavljali bomo njihovo medsebojno odvisnost.

2 OPREDELITEV OSNOVNIH SREDSTEV IN AMORTIZACIJE

2.1 Opredmetena osnovna sredstva

2.1.1 Razvrščanje opredmetenih osnovnih sredstev

SRS 1 (2006) obravnava opredmetena osnovna sredstva, in sicer pravi, da so to sredstva v lasti ali finančnem najemu, sredstva, ki se uporabljajo pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oziroma dajanju v najem ali za pisarniške namene, ter sredstva, ki se bodo po pričakovanjih uporabljala v več kot enem obračunskem obdobju.

Opredmetena osnovna sredstva obsegajo:

- zemljišča – prostor, kjer podjetje izvaja poslovno dejavnost bodisi zato, da na njem stojijo zgradbe, bodisi zato, da na njem neposredno izvaja svojo dejavnost (npr. kmetijstvo),
- zgradbe – objekti visoke gradnje (stavbe), nizke gradnje (ceste), vodne gradnje (jezi) in druga gradbena dela,
- proizvodjalna oprema – stroji, naprave, prevozna sredstva, orodja in druga oprema,
- druga oprema,
- biološka sredstva.

Pri razvrščanju opredmetenih osnovnih sredstev glede uporabe je pomembno, da se v poslovnih knjigah pri zgradbah in opremi ločeno izkazujejo stvari, ki se še gradijo ali izdelujejo, od stvari, ki so že primerne za uporabo. Kot opredmetena osnovna sredstva v gradnji ali izdelavi se obravnavajo tudi nepremičnine, ki se še gradijo ali razvijajo za prihodnjo uporabo kot naložbene nepremičnine.

Kot novost pri ločenem prikazovanju sredstev SRS 1 (2006) v poglavju o razvrščanju opredmetenih osnovnih sredstev ne predvideva več ločenega izkazovanja opredmetenih

osnovnih sredstev, ki se trajno ne uporabljajo, a so še uporabna. Sredstva, ki se trenutno ali začasno ne uporabljajo, še ne moremo opredeliti kot trajno neuporabna.

Prenovljeni SRS (2006) so prinesli nekatere novosti glede razvrščanja opredmetenih osnovnih sredstev, in sicer pri:

- opredmetenih osnovnih sredstvih, ki se oddajajo v najem,
- pri usredstvenih stroških naložb v tuja osnovna sredstva in
- drobnem inventarju.

Naložbene nepremičnine predstavljajo osnovna sredstva, ki se oddajajo v poslovni najem in se ob izpolnjevanju pogojev za razvrstitev med naložbene nepremičnine obravnavajo po SRS 6 (2006). Glede na to, da je v SRS 1.26 (2006) izrecno določeno, da je treba vsako nepremičnino, ki se oddaja v poslovni najem, pripoznati kot naložbeno nepremičnino, lahko rečemo, da oprema in druga osnovna sredstva kljub morebitni oddaji v poslovni najem ne predstavljajo naložbenih nepremičnin.

Stroški vlaganj v tuja opredmetena sredstva se po novem opredelijo kot osnovna sredstva, če izpolnjujejo pogoje za samostojno pripoznavanje opredmetenih sredstev oziroma delov teh sredstev. Vlaganja v tuja opredmetena osnovna sredstva predstavljajo opredmetena osnovna sredstva, če izpolnjujejo naslednje pogoje:

- sredstvo fizično obstaja,
- z njegovo uporabo bodo v podjetje pritekale bodoče gospodarske koristi,
- nabavno vrednost je mogoče zanesljivo izmeriti.

Če posamična nabavna vrednost sredstva ne presega 500 evrov, se podjetje lahko odloči, ali ga bo evidentiralo kot osnovno sredstvo ali kot material.

Če se podjetje odloči, da bo ta sredstva evidentiralo kot osnovna sredstva, jih lahko izkazuje bodisi posamično kot osnovno sredstvo bodisi skupinsko kot drobni inventar. Glede na to, da

SRS (2006) ne opredeljujejo posebej drobnega inventarja, lahko sklepamo, da se med material lahko razvrsti vsako opredmeteno osnovno sredstvo, če njegova nabavna vrednost ne presega 500 evrov.

2.1.2 Pripoznavanje opredmetenih osnovnih sredstev

SRS 1 (2006) govori, da se opredmeteno osnovno sredstvo v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna, če:

- je verjetno, da bodo pritekale gospodarske koristi, povezane z njim,
- je mogoče njegovo nabavno vrednost zanesljivo izmeriti.

Verjetnost prihodnje gospodarske koristi pomeni, da bodo z uporabo osnovnega sredstva pritekala v podjetje denarna sredstva ali drugi denarni ustrezniki, gospodarske koristi pa lahko predstavljajo tudi prihodki od prodaje osnovnega sredstva ali gospodarske koristi zaradi zamenjave za drugo sredstvo ali za poravnavo dolga.

S tem, da je nabavno vrednost osnovnega sredstva mogoče zanesljivo izmeriti, mislimo, da podjetje pri določanju nabavne vrednosti osnovnega sredstva upošteva knjigovodske listine ali drugo dokumentacijo, s katero razpolaga.

SRS 1.61 nam pove, da se lahko opredmetena osnovna sredstva pridobijo za zagotavljanje varnosti ali varovanje okolja. Takšne pridobitve neposredno ne povečajo prihodnjih gospodarskih koristi obstoječih opredmetenih osnovnih sredstev, a utegnejo biti potrebne, da bi podjetje pridobivalo prihodnje gospodarske koristi iz drugih svojih sredstev. Takšna opredmetena osnovna sredstva je treba pripoznati kot sredstva, saj omogočajo prihodnje gospodarske koristi iz sredstev, povezanih z njimi, ki bodo pritekale v podjetje in bodo večje, kot bi bile, če se takšne pridobitve ne bi zgodile.

2.1.3 Začetno računovodsko merjenje opredmetenih osnovnih sredstev

Opredmeteno osnovno sredstvo se ob začetnem pripoznavanju ovrednoti po nabavni vrednosti. Sestavljajo jo nakupna cena, uvozne in nevračljive nakupne dajatve ter stroški, ki jih je

mogoče pripisati neposredno njegovi usposobitvi za nameravano uporabo, zlasti stroški dovoza in namestitve ter ocena stroškov razgradnje, odstranitve in obnovitve.

Če je nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva velika, se razporedi na njegove dele. Če imajo ti deli različne dobe koristnosti, se obravnava vsak del posebej.

Prenovljeni SRS (2006) govorijo, da se predvideni stroški rednih pregledov oziroma popravil opredmetenih osnovnih sredstev obravnavajo kot deli opredmetenih osnovnih sredstev s krajšo dobo koristnosti. Pozneje nastali stroški v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi pa se obravnavajo kot:

- povečanje nabavne vrednosti, če povečujejo bodoče koristi osnovnega sredstva ali
- zmanjšanje do takrat oblikovanega popravka vrednosti osnovnega sredstva, če podaljšujejo dobo koristnosti osnovnega sredstva.

Za opredmeteno osnovno sredstvo se v knjigovodskih razvidih nabavna vrednost, amortizacijski popravek vrednosti in nabrana izguba zaradi oslabitve izkazujejo posebej, v bilanci stanja pa zgolj knjigovodska vrednost, ki je znesek, s katerim se sredstvo izkaže po odštetu vseh nabranih amortizacijskih popravkov vrednosti in nabranih izgub zaradi oslabitve. Opredmeteno osnovno sredstvo se začne amortizirati prvi dan meseca, potem ko je razpoložljivo za uporabo.

Za merjenje po pripoznanju opredmetenega osnovnega sredstva mora podjetje za svojo računovodsko usmeritev izbrati model nabavne vrednosti ali model prevrednotenja; izbrano usmeritev mora uporabljati za celotno skupino opredmetenih osnovnih sredstev (SRS 1, 2006, 9).

2.2 Neopredmetena dolgoročna sredstva

2.2.1 Razvrščanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev

Neopredmetena dolgoročna sredstva predstavljajo sredstva, ki fizično ne obstajajo, vendar njihova vrednost izhaja iz dolgoročnih pravic ali ugodnosti, ki jih nudijo lastniku. Med

neopredmetena sredstva uvrščamo dobro ime, patente, licence, blagovne znamke, zaščitne znamke, avtorske pravice, franšize, zakupne pravice, tehnologijo, vlaganja v najete nepremičnine in sezname poslovnih strank (Needles, Powers, 2004, 468).

SRS 2 (2006) govori, da je neopredmeteno sredstvo razpoznavno nedenarno sredstvo, ki praviloma fizično ne obstaja in se največkrat pojavlja kot neopredmeteno dolgoročno sredstvo.

Neopredmetena sredstva zajemajo dolgoročno odložene stroške razvijanja, usredstvene stroške naložb v tuja opredmetena osnovna sredstva, naložbe v pridobljene pravice do industrijske lastnine in druge pravice ter v dobro ime prevzetega podjetja.

Novost v SRS (2006) je tudi delitev neopredmetenih dolgoročnih sredstev na:

- neopredmetena dolgoročna sredstva s končnimi dobami koristnosti in
- neopredmetena dolgoročna sredstva z nedoločenimi dobami koristnosti.

Neopredmetena dolgoročna sredstva s končno dobo koristnosti se amortizirajo, medtem ko se neopredmetena dolgoročna sredstva z nedoločenimi dobami koristnosti in dobro ime ne amortizirajo, vendar je treba konec leta preveriti njihovo vrednost in jih oslabiti, če ne zadostujejo pogojem pripoznavanja.

Neopredmetena sredstva so praviloma razvrščena v skupino sredstev s končnimi dobami koristnosti. Računalniški programi so na primer odvisni od tehnološkega staranja, njihova doba koristnosti je običajno kratka in jo je praviloma mogoče oceniti. Naložba v dobro ime je presežek nabavne vrednosti prevzetega podjetja ali dela prevzetega podjetja nad določljivo pošteno vrednostjo pridobljenih sredstev, zmanjšano za njegove dolgove in pogojne obveznosti (SRS 2.6., 2006, 16). Dani predujmi za neopredmetena sredstva, ki so v bilanci stanja izkazani v povezavi z neopredmetenimi sredstvi, se knjigovodsko izkazujejo kot terjatve (SRS 2.7., 2006, 16).

2.2.2 Pripoznavanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev

Da pripoznamo neopredmeteno dolgoročno sredstvo (velja za vsa neopredmetena dolgoročna sredstva, razen za dobro ime), morata biti izpolnjena naslednja pogoja:

- da je neopredmeteno dolgoročno sredstvo ločljivo, kar pomeni, da se lahko loči ali razdeli od podjetja ali da se lahko proda, licencira, da v najem, prenese ali zamenja, in sicer posamično ali skupaj s povezanim sredstvom, pogodbo ali obveznostjo,
- da izhaja iz pogodbenih ali drugih pravic, ne glede na to, ali so te pravice prenosljive ali ločljive od podjetja ali drugih obveznosti in pravic.

SRS 2 (2006) govori, da se opredmeteno osnovno sredstvo v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna, če:

- je verjetno, da bodo pritekale gospodarske koristi, povezane z njim,
- je mogoče njegovo nabavno vrednost zanesljivo izmeriti.

SRS (2006) natančno opredeljujejo, katera znotraj podjetja ustvarjena sredstva ni mogoče pripoznati med neopredmetenimi sredstvi:

- v podjetju nastali stroški raziskovanja – obravnavajo se v obdobju, v katerem nastanejo kot stroški ali odhodki,
- v podjetju ustvarjene blagovne znamke, kolofoni, naslovi publikacij, sezname odjemalcev in vsebinsko podobne postavke ter
- v podjetju ustvarjeno dobro ime.

V podjetju nastali stroški razvijanja se pripoznajo kot neopredmeteno dolgoročno sredstvo le, če so izpolnjeni naslednji pogoji:

- izvedljivost strokovnega dokončanja projekta, tako da bo na voljo za prodajo ali uporabo,

- namen dokončati projekt in ga potem prodati ali uporabljati,
- zmožnost prodati ali uporabljati projekt,
- verjetnost, da bodo pritekale prihodnje gospodarske koristi projekta (obstoj trga za učinke projekta ali za sam projekt ali njegova koristnost, če se bo projekt uporabljal v podjetju),
- razpoložljivost tehničnih, finančnih in drugih dejavnikov za dokončanje razvijanja in za prodajo ali uporabo projekta in
- sposobnost zanesljivo določiti stroške, ki se pripisujejo neopredmetenemu dolgoročnemu sredstvu med njegovim razvijanjem.

V podjetju ustvarjene blagovne znamke, kolofoni, naslovi publikacij, sezname odjemalcev ter tudi v podjetju ustvarjeno dobro ime se ne pripoznajo kot neopredmeteno sredstvo.

Pripoznanje neopredmetenega sredstva se odpravi ter izbriše iz knjigovodskega razvida in iz bilance stanja ob odtujitvi ali kadar se od njegove uporabe in poznejše odtujitve ne pričakujejo nikakršne gospodarske koristi (SRS 2.16., 2006, 17).

2.2.3 Začetno računovodsko merjenje neopredmetenih dolgoročnih sredstev

Neopredmeteno sredstvo, ki izpolnjuje pogoje za pripoznanje, se ob začetnem pripoznanju ovrednoti po nabavni vrednosti. V nabavno vrednost se vštevajo tudi uvozne in nevračljive nakupne dajatve po odštetju trgovinskih in drugih popustov ter vsi neposredno pripisljivi stroški pripravljanja sredstva za predvideno uporabo. Nabavno vrednost lahko sestavljajo tudi obresti do nastanka neopredmetenega sredstva (SRS 2.17., 2006, 17).

Podjetje lahko za neopredmeteno osnovno sredstvo, ki ga pridobi ločeno, zanesljivo ugotovi njegovo nabavno vrednost – zlasti takrat, če je kupnina v obliki denarja ali drugih denarnih sredstev.

Ko podjetje pridobi neopredmeteno osnovno sredstvo kot del poslovne združitve, se njegova nabavna vrednost določi na podlagi njegove poštene vrednosti na dan prevzema, če gre za prevzem. Trenutne cene na trgu dajejo najbolj zanesljivo meritev poštene vrednosti in običajno predstavljajo tudi ponujeno nakupno ceno.

Neopredmeteno osnovno sredstvo lahko podjetje pridobi tudi z državno podporo ali donacijo. V SRS 2.18 (2006) je določeno, da se tako pridobljena neopredmetena sredstva izkazujejo po nabavni vrednosti, če ta ni znana, pa po pošteni vrednosti, povečani za vse izdatke, ki jih je mogoče neposredno pripisati k pripravi sredstva za njegovo predvideno uporabo.

SRS 2.19 (2006) govori, da nabavno vrednost neopredmetenega sredstva nastalega v podjetju sestavljajo stroški, ki jih povzroči njegova zgraditev ali izdelava, in vsi posredni stroški njegove zgraditve ali izdelave, ki mu jih je mogoče pripisati. Lahko jo sestavljajo tudi stroški izposojanja v zvezi z njegovo pridobitvijo.

V bilanci stanja se izkazuje zgolj knjigovodska vrednost. To je vrednost, ki se pripozna potem, ko se od nabavne vrednosti odštejejo vsi nabrani amortizacijski popravki in nastale izgube zaradi oslabitve. V knjigovodskih razvidih pa se, podobno kot pri opredmetenih osnovnih sredstvih, posebej izkazujejo (prevrednotena) nabavna vrednost, amortizacijski popravek vrednosti in nabrane izgube zaradi oslabitve.

2.3 Amortizacija

Amortizacija je opredeljena v Slovenskih računovodskih standardih (SRS) kot strošek, ki nastaja zaradi prenašanja nabavne vrednosti amortizirljivega sredstva na poslovne učinke. Obračuna se kot zmnožek amortizacijske osnove in amortizacijske stopnje. Predmet amortizacije so amortizirljiva dolgoročna sredstva in opredmetena osnovna sredstva. Izjema so zemljišča, opredmetena osnovna sredstva podjetij v gradnji, osnovna sredstva kulturnega pomena in opredmetena osnovna sredstva v stečajnem ali likvidacijskem postopku. Uporablja se pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju amortizacije opredmetenih osnovnih sredstev.

Amortizacija ima dvojni učinek, ki ga je treba upoštevati, in sicer zmanjšuje vrednost sredstva v bilanci stanja in predstavlja odhodek v izkazu poslovnega izida. Obračun amortizacije pa nima neposrednega vpliva na denarne tokove, saj višje obračunani stroški amortizacije ne povzročijo višje prodajne cene proizvodov oziroma višje prejemke iz naslova prodaje.

2.3.1 Amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev

Predmet amortizacije so amortizljiva sredstva, ki izpolnjujejo naslednje pogoje:

- se bodo po pričakovanjih uporabljala v obdobju, daljšem od enega poslovnega leta,
- imajo omejeno dobo koristnosti in
- so namenjena uporabi pri proizvodnji ali dobavi proizvodov in storitev, se posojajo drugim za plačilo ali so predvidena za druge namene.

Stroškov amortizacije ne obračunavamo za naslednja sredstva (Zupančič, 2002, 81):

- zemljišča in naravna bogastva,
- opredmetena osnovna sredstva do njihovega prenosa v uporabo,
- opredmetena osnovna sredstva kulturnega, zgodovinskega ali umetniškega pomena,
- spodnji ustroj železniških prog, cest, letališč in podobnega ter
- druga opredmetena osnovna sredstva, katerih uporaba ni časovno omejena.

Za sredstva, ki se ne amortizirajo, se predpostavlja, da se bo nabavna vrednost pokrila s prihodki od njihove prodaje.

Zemljišča imajo neomejeno dobo koristnosti in se zato ne amortizirajo, izjema so le nekatera zemljišča, na primer kamnolomi in odlagališča odpadkov, za katera se meni, da imajo omejeno dobo koristnosti in se amortizirajo. Amortizacijska osnova za taka zemljišča se določi enako kot za druga opredmetena osnovna sredstva.

SRS 13.31 (2006) pravi, da med sredstvi, za katera se amortizacija ne obračunava, ni več sredstev, ki so trajno zunaj uporabe, saj je za njih določeno, da je treba amortizacijo

obračunavati tudi, če se sredstvo ne uporablja več ali je izločeno iz uporabe, dokler ni v celoti amortizirano. Iz tega razloga SRS 1 (2006) nima več določbe o prekinitvi obračunavanja amortizacije zaradi višje sile.

Začetek amortiziranja opredmetenih osnovnih sredstev nastopi prvi dan naslednjega meseca, ko je sredstvo razpoložljivo za uporabo (SRS 1.22, 2006, 9), torej usposobljeno za opravljanje dejavnosti, pri tem pa ni pomembno, ali se sredstvo dejansko uporablja ali ne.

Amortizacija se obračunava toliko časa, da se nadomesti celoten znesek amortizacijske osnove, ki je bila osnova za obračun. Ko se vrednost nadomesti, amortizacije ne obračunavamo več, kljub temu da osnovno sredstvo še vedno uporabljamo, saj računovodski standardi ne dovoljujejo obračunavanja amortizacije odpisanih amortiziranih sredstev.

Amortizacija se po SRS 1.54 (2006) preneha obračunavati za sredstva, ki so opredeljena kot nekratkoročna sredstva za prodajo ali so uvrščena v skupino za prodajo oz. odtujitev znotraj zalog.

2.3.2 Amortizacija neopredmetenih dolgoročnih sredstev

Amortizacija neopredmetenih dolgoročnih sredstev je razporejanje njihove nabavne vrednosti skozi obdobje uporabe, ko podjetju prinašajo koristi. Pojavi se vprašanje, ali naj bi se neopredmetena sredstva amortizirala glede na zakonsko določeno veljavnost ali glede na dejansko uporabnost sredstva, pri čemer je treba upoštevati tisto dobo, ki je krajša.

Novost SRS (2006) je pri razvrščanju neopredmetenih dolgoročnih sredstev na sredstva s končno dobo koristnosti, ki se amortizirajo, in na sredstva z nedoločeno dobo koristnosti ter dobro ime, ki se samo slabijo.

Sredstva, ki imajo končno dobo koristnosti, začnemo amortizirati, ko je to sredstvo na razpolago za uporabo. Amortizirani znesek neopredmetenega sredstva je treba premišljeno razporediti v najboljše ocenjeni dobi njegove koristnosti, izbrana metoda amortiziranja pa mora odsevati vzorec ponavljanja gospodarskih koristi iz tega sredstva. Dobro ime in metodo amortiziranja je treba pregledati najmanj na koncu vsakega poslovnega leta, morebitne

spremembe pričakovane dobe koristnosti ali pričakovanega vzorca pojavljanja gospodarskih koristi pa moramo obravnavati kot spremembe računovodskih ocen.

Neopredmetena sredstva z nedoločenimi dobami koristnosti se ne amortizirajo, ampak slabijo. Podjetje mora poleg možne slabitve ugotavljati, ali določeni dogodki in okoliščine še kažejo na nedoločeno dobo koristnosti, sicer se doba koristnosti spremeni v končno in se taka sprememba obravnava kot sprememba računovodske ocene.

3 VPLIV VREDNOTENJA OSNOVNIH SREDSTEV NA POSLOVNI IN DAVČNI VIDIK

3.1 *Računovodski in davčni izkaz*

Z vidika pravne podlage ločimo med računovodskimi in davčnimi izkazi. Podjetja izdelujejo računovodske izkaze na podlagi poslovne zakonodaje, za potrebe države pa izdelujejo davčne izkaze po davčni zakonodaji (Kokotec Novak, 1996, 109).

Temeljni računovodski izkazi so:

- bilanca stanja,
- izkaz poslovnega izida,
- izkaz gibanja kapitala,
- izkaz denarnega izida,
- pojasnila (razkritja) k računovodskim izkazom.

V nadaljevanju bomo predstavili izkaz poslovnega izida in davčni izkaz, ker sta pomembna za lažje razumevanje, kako posamezne kategorije oziroma odločitve, povezane z osnovnimi sredstvi, vplivajo na poslovni izid ali davčno osnovo.

Izkaz poslovnega izida

Izkaz poslovnega izida je temeljni računovodski izkaz, ki skupaj s pojasnili in razkritji opredeli dobiček podjetja v nekem poslovnem letu. Oblike izkaza poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje določa SRS 25. Podjetje s svojo računovodsko usmeritvijo izbere eno od dveh različic. Standard daje prednost drugi različici (ki jo uči anglo-ameriška računovodska teorija oziroma stroka), podjetje pa se lahko odloči tudi za prvo različico (ki jo uči nemška-evropska računovodska šola) (Koletnik, Koželj, 2005, 181).

Računovodski izkaz poslovnega izida opredeljujemo kot razliko med prihodki in odhodki, ugotovljenimi po računovodskih predpisih v obračunskem obdobju. Če so prihodki večji od odhodkov, govorimo o pozitivnem poslovnem izidu oziroma dobičku, če pa so prihodki manjši od odhodkov, govorimo o negativnem poslovnem izidu oziroma izgubi.

Podjetje lahko pri poslovanju z osnovnimi sredstvi različno vpliva na velikost odhodkov in s tem na velikost poslovnega izida. Kot na primer z izbrano amortizacijsko stopnjo, s katero podjetja najpogosteje namensko vplivajo na poslovni izid. Če želi podjetje izkazati čim manjši poslovni izid, bo uporabilo čim večje amortizacijske stopnje; večje amortizacijske stopnje pa pomenijo večje odhodke in s tem manjši poslovni izid in obratno.

Davčni izkaz

Davčni izkaz je računovodsko poročilo, ki se posreduje ustrezni davčni ustanovi in ni javno objavljeno. Osnovna naloga davčnega izkaza poslovnega izida je, da na osnovi davčne zakonodaje ugotovimo dobiček, ki je osnova za obdavčitev (Kokotec Novak, 1997, 129).

Sestavljanje davčnega izkaza poslovnega izida temelji na Zakonu o davku od dohodka pravnih oseb in posredno na računovodskih predpisih. Iz tega sledi, da sta izkaza med seboj povezana, saj zakon od podjetja zahteva, da za ugotavljanje dobička upošteva prihodke in odhodke, ki so ugotovljeni v računovodskem izkazu poslovnega izida, razen tistih prihodkov in odhodkov, ki so v zakonu izrecno drugače določeni (Čokelc et al., 2003, 4).

Pri sestavljanju davčnega izkaza poslovnega izida torej podjetje izhaja iz računovodskega izkaza poslovnega izida oziroma iz računovodsko ugotovljenih prihodkov in odhodkov. Odhodki, ki so zajeti v računovodskem izkazu poslovnega izida, so davčno priznani, razen tistih, ki so z zakonskimi določili upoštevani v omejenem obsegu oziroma jih sploh ni dovoljeno zajemati kot odhodke v davčnem obračunu. Za ugotavljanje dobička se torej priznajo le odhodki, ki so potrebni za pridobitev obdavčenih prihodkov (Drobnič et al., 2004, 81).

3.1.1 *Povezanost poslovnega in davčnega izkaza*

Lamb, Nobes in Roberts so na področju ugotavljanja medsebojnih vplivov davčnih in računovodskih pravil naredili precejšen korak. Razvili so poseben model merjenja stopnje povezanosti davčnega in računovodskega poročanja, na podlagi katerega lahko vsako državo razvrstimo v eno izmed petih kategorij (Nobes, 2003, 8):

- *Nepovezanost*: Davčno in računovodsko poročanje nista povezana; naslanjata se na uporabo različnih predpisov in pravil. V tem primeru se davčna in računovodska pravila ter praksa razlikujejo, zato davčna pravila ne vplivajo na računovodsko poročanje in obratno: računovodska pravila ne vplivajo na davčno poročanje.
- *Identičnost*: Računovodska poročila se hkrati uporabljajo tudi za davčne namene. V tem primeru ni na voljo posebne izbire za davčno in računovodsko poročanje, saj so pravila enaka za oba namena. Obstaja zelo majhna možnost, da bi davčni motiv vplival na izbiro računovodske usmeritve.
- *Vodilna vloga računovodstva*: Zaradi pomanjkanja davčnih pravil se za obe vrsti poročanj uporabljajo računovodska pravila. V tem primeru so računovodska pravila natančnejša od davčnih, zato davčna praksa sledi računovodskim pravilom. To dopušča možnost, da lahko davčni motiv prevladuje pri izbiri računovodskih usmeritev, kadar je teh na izbiro več, saj se bo izbrana računovodska usmeritev zaradi pomanjkanja davčnih pravil uporabljala tudi za davčne namene.
- *Vodilna vloga davčnih pravil*: Zaradi pomanjkanja računovodskih pravil se za obe vrsti poročanj uporabljajo davčna pravila.
- *Prevlada davčnih pravil*: Davčna pravila se kljub obstoju nasprotujočih si računovodskih pravil uporabljajo za obe vrsti poročanj.

V Sloveniji velja, da je po ZDDPO-2, 2006, davčna osnova, ki je podlaga za odmero davka od dobička, vezana na celotni poslovni izid, ugotovljen na podlagi računovodskih standardov, pri tem pa ob priznavanju prihodkov, odhodkov in pokrivanju izgube iz preteklih let določa

precej popravkov. Posledica drugačne obravnave določenih poslovnih dogodkov so razlike med računovodskim in obdavčljivim dobičkom.

3.1.2 Razlika med izkazom poslovnega izida in davčnim izkazom

Razlike med računovodskim in davčnim dobičkom nastajajo zaradi dveh razlogov (Žuran, 2006, 6):

- nekateri poslovni dogodki so vključeni samo v obračun računovodskega dobička, ne pa v obračun davčnega oziroma so vključeni samo v obračun davčnega dobička, ne pa tudi v obračun računovodskega – to so stalne razlike, ki se ne bodo povrnila ali izginile v naslednjih obdobjih;
- nekateri poslovni dogodki so vključeni tako v obračun računovodskega dobička kot tudi v obračun davčnega, vendar v različnih obdobjih – to sočasne razlike, ki se imajo namen povrnila oziroma izginiti v naslednjih obdobjih.

Ločimo naslednje razlike med davčnim in računovodskim dobičkom:

- *Stalne razlike* nastanejo kot posledica tega, da so nekateri poslovni dogodki vključeni samo v obračun računovodskega dobička, ne pa tudi v obračun davčnega dobička in obratno. Povzročajo jih tisti odhodki, ki jih davčni zakon ne priznava kot odhodke v davčnem izkazu, in tisti prihodki, ki so trajno neobdavčljivi.
- *Začasne razlike* se pojavijo kot posledica določb v davčnih predpisih, po katerih se odhodki in prihodki v davčno osnovo vključujejo v drugih davčnih obdobjih, kot pa so izkazani v izkazu poslovnega izida.
- *Časovno usklajevalne razlike* pa nastanejo pri nekaterih prihodkih in odhodkih, ker jih upoštevamo v enem obdobju pri obdavčljivem dobičku in v drugem obdobju pri računovodskem dobičku. Te razlike se v določenem obdobju pojavijo in v naslednjih obdobjih odpravijo.

4 OSNOVNA SREDSTVA V PROGRAMU OPPIS

Za obračun osnovnih sredstev uporabljamo računalniški program Oppis. To je program, ki manjšim in srednje velikim podjetjem olajša vodenje poslovnih knjig in omogoča veliko preglednost. Na trgu je več ponudnikov, torej računalniških podjetij, ki program nenehno *razvijajo, usklajujejo z veljavno zakonodajo in prilagajajo potrebam podjetij.*

4.1 Faze projekta obračuna osnovnih sredstev s programom Oppis

4.1.1 Faza 1 – vnos šifrantov

Preden začnemo vnos v modul osnovnih sredstev, je treba pripraviti še naslednje šifrante:

- Šifrant amortizacijskih skupin
- Šifrant lokacij
- Šifrant sobe
- Šifrant vrste dogodkov
- Šifrant izpisi
- Šifrant stopenj po DDPO

4.1.2 Faza 2 – vpis osnovnega sredstva v register

Vsako novo pridobljeno osnovno sredstvo je treba najprej vnesti v register, s čimer dobi inventarno številko.

Osnovni		Dodatni	
Šifra	0014	Naziv	Računalnik HP
Inv. št.	0014	Opomba	
Količina	1,00	Dodatno	
Sken. ID		Zadolžena oseba	
Lokacija	001	Trgovina 1	
Amor. skup.	008	Računalniki	
Max. dovolj. stop.	50,00	Am. stop.	50,00
Str. mesto	00	SPLOŠNO	
Dev. nab. vred.		0,00	
Valuta	EUR	EMU	
Nabavna vrednost		990,00	
Amortizirljiva vrednost		990,00	
Popravek vrednosti		0,00	
Koriščene davč. olaj.		0,00	
Odpisana davč. vr.		0,00	
Soba	001	Soba1	
Dav.priz.am.st.	50,00	Stop. odlož. davk	0,00
Projekt	00	SPLOŠNO	
Dobavitelj	00019	Krajnik računalništvo d.o.o.	
Konto NS	0471	Oprema in druga opredmetena osn.sr	
Konto NV	0400	Nabavna vrednost opreme in nadome	
Konto OV	0500	Popravek vrednosti opreme in nad.de	
Konto kapitala	9510	Posebni prevrednotovalni popr.kapita	
Konto presežka	9340	Prenos iz presežka od prevrednotenja	
Oznake	☒ Rezervirano	☐ Sredstvo je izloženo	

Slika 1: Vnos novega sredstva v register

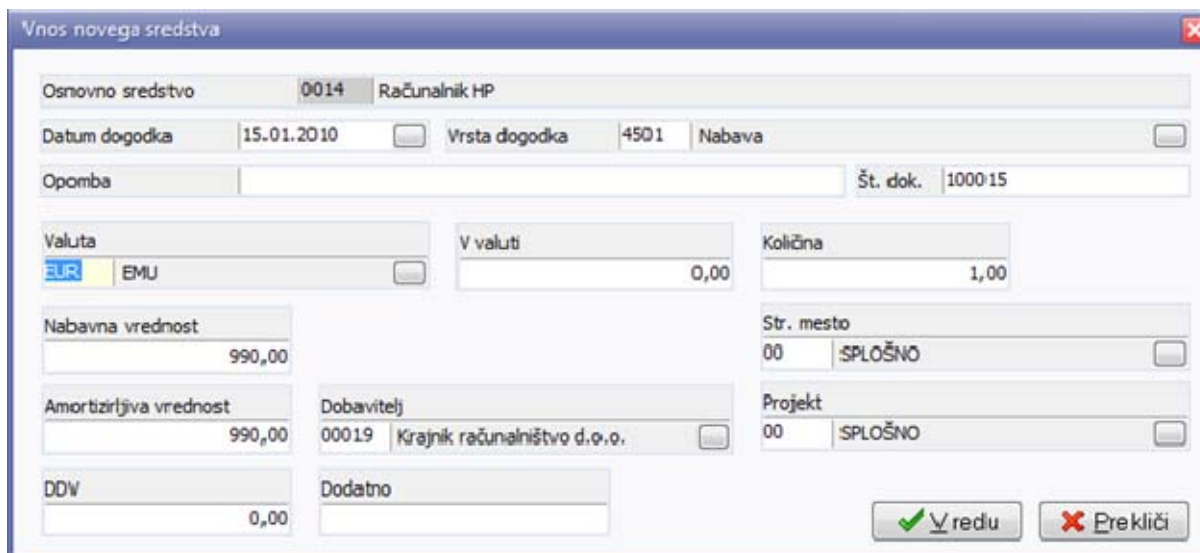
Vir: Oppis, poslovno informacijski sistem

Vnesti moramo naslednje podatke:

- Šifra (je unikatno zaporedje v tabeli)
- Inventarna številka
- Naziv osnovnega sredstva
- Klasifikacija (s klasifikacijo lahko sredstva še dodatno razdelimo na podskupine)
- Opomba
- Datum nakupa
- Količina
- Dodatno (dodaten opis sredstva)
- Lokacija
- Soba

- Amortizacijska skupina
- Amortizacijska stopnja
- Največja dovoljena amortizacijska stopnja
- Davčno priznana amortizacijska stopnja
- Stroškovno mesto
- Projekt
- Devizna nabavna vrednost
- Nabavna vrednost
- Amortizirljiva vrednost
- Popravek vrednosti
- Koriščenje davčne olajšave
- Odpisana davčna vrednost
- Dobavitelj
- Konto NS (konto nabave sredstva v fakturni knjigi)
- Konto NV (konto nabavne vrednosti)
- Konto OV (konto popravka vrednosti)
- Konto kapitala
- Konto presežka

Nato potrdimo vnos teh podatkov in odpre se nam okno dogodka, kjer nam program že predlaga dogodek Nabava.



Slika 2: Okno dogodka Nabava ob vnosu novega sredstva

Vir: Oppis, poslovno informacijski sistem

V polje Številka dokumenta vnesemo interno številko prejetega računa ter vpišemo znesek DDV-ja, saj nam bo ta podatek dobrodošel ob morebitnem preračunu poročna vstopnega DDV-ja.

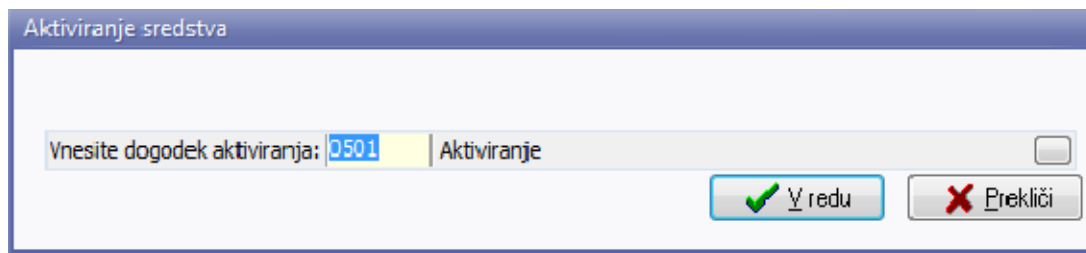
Na zaslonu se nam izpiše naslednje obvestilo:



Slika 3: Okno aktiviranja ob vnosu osnovnega sredstva v register

Vir: Oppis, poslovno informacijski sistem

Če je sredstvo pripoznano že ob nakupu, potem to ikono potrdimo z DA, sicer izberemo NE. Program nam odpre novo okno z dogodkom Aktiviranje, ki ga prikazujemo na spodnji sliki in ga potrdimo z V redu.



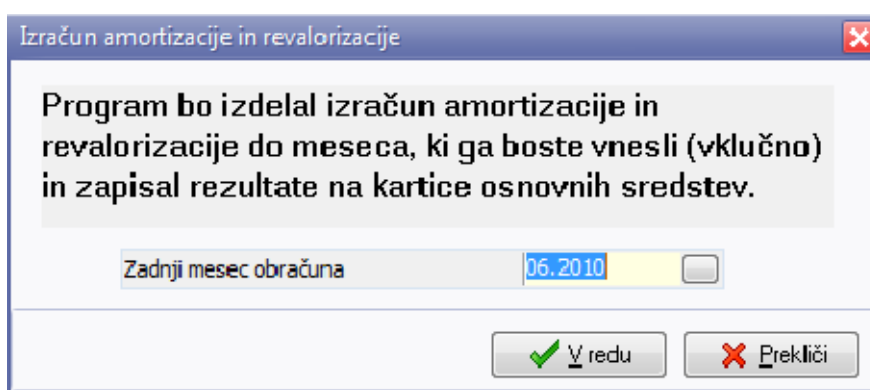
Slika 4: Dogodek aktiviranja

Vir: Oppis, poslovno informacijski sistem

S tem smo osnovno sredstvo vnesli v register.

4.1.3 Faza 3 – obračun amortizacije

Obračun amortizacije naredimo tako, da najprej zaženemo izračun osnovnih sredstev do poljubno izbranega meseca.



Slika 5: Okno za vnos meseca obračuna amortizacije

Vir: Oppis, poslovno informacijski sistem

Program ob izračunu na kartici izvrši preračun vseh vnesenih dogodkov in izračuna amortizacijo za vsako posamezno osnovno sredstvo na prvi dan posameznega meseca.

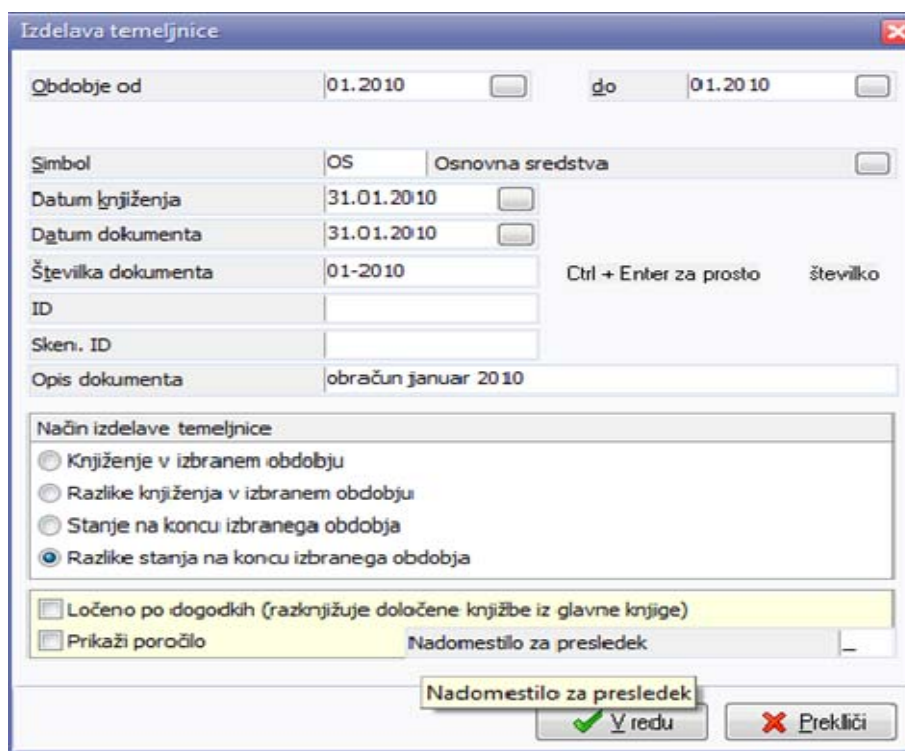
Sifra	Naziv	Datum	Vrsta dogodka	Naziv	Str. mesto	Projekt	Amort. skup.	Stopnja	Nabav. vrednost	Amortiz. vrednost	Odpis. vrednost	Vnešena odp. vred.
0015	Tiskalnik	31.12.2009	5501	Nabava - začetek evidentiranja	00	00	008		1.200,00	1.200,00	600,00	600,00
0015	Tiskalnik	01.01.2010	0000	Začetno stanje	00	00	008	50,00	1.200,00	1.200,00	600,00	0,00
0015	Tiskalnik	01.01.2010	1500	Amortizacija	00	00	008	50,00	1.200,00	1.200,00	650,00	50,00
0015	Tiskalnik	01.02.2010	1500	Amortizacija	00	00	008	50,00	1.200,00	1.200,00	700,00	50,00
0015	Tiskalnik	01.03.2010	1500	Amortizacija	00	00	008	50,00	1.200,00	1.200,00	750,00	50,00
0015	Tiskalnik	01.04.2010	1500	Amortizacija	00	00	008	50,00	1.200,00	1.200,00	800,00	50,00
0015	Tiskalnik	01.05.2010	1500	Amortizacija	00	00	008	50,00	1.200,00	1.200,00	850,00	50,00
0015	Tiskalnik	01.06.2010	1500	Amortizacija	00	00	008	50,00	1.200,00	1.200,00	900,00	50,00

Slika 6: Pogled preračuna na kartici posameznega osnovnega sredstva

Vir: Oppis, poslovno informacijski sistem

4.1.4 Faza 4 – knjiženje temeljnice

Temeljnico izdelamo tako, da določimo parametre temeljnice, in sicer obdobje, simbol, datum knjiženja, številko dokumenta, sken ID in opis dokumenta.



Slika 7: Filter temeljnice

Vir: Oppis, poslovno informacijski sistem

Nato nam program prikaže predogled temeljnice. Kumulativni saldo 0,00 je prvi kazalec, da je temeljnica ustrezna in jo lahko poknjižimo.

Imbo	Dat. knjiž.	Bil. obd.	Štev. dok.	Konto	Partner	Str. mesto	Projekt	Debet	Kredit	Kum. saldo
OS	31.01.2010	01.2010	01/2010	0083				0,00	12,50	-12,50
OS	31.01.2010	01.2010	01/2010	0200	00000			10.000,00	0,00	9.987,50
OS	31.01.2010	01.2010	01/2010	0270		00	00	0,00	10.000,00	-12,50
OS	31.01.2010	01.2010	01/2010	0350				0,00	-1.197,81	1.185,31
OS	31.01.2010	01.2010	01/2010	0350				122,49	0,00	1.307,80
OS	31.01.2010	01.2010	01/2010	0351				0,00	3.375,00	-2.067,20
OS	31.01.2010	01.2010	01/2010	0400				990,00	0,00	-1.077,20
OS	31.01.2010	01.2010	01/2010	0408	00000	05	01	1.200,00	0,00	122,80
OS	31.01.2010	01.2010	01/2010	0471				0,00	2.190,00	-2.067,20
OS	31.01.2010	01.2010	01/2010	0510				0,00	3,65	-2.070,85
OS	31.01.2010	01.2010	01/2010	4300				12,50	0,00	-2.058,35
OS	31.01.2010	01.2010	01/2010	4310				2.054,70	0,00	-3,65
OS	31.01.2010	01.2010	01/2010	4320				3,65	0,00	0,00
OS	31.01.2010	01.2010	01/2010	9340				0,00	252,19	-252,19
OS	31.01.2010	01.2010	01/2010	9510				252,19	0,00	0,00

Slika 8: Predogled temeljnice osnovnih sredstev

Vir: Oppis, poslovno informacijski sistem

Temeljnico poknjižimo v glavno knjigo. (<http://www.opal.si> – z dne 15. 3. 2011)

4.2 Terminski plan obračuna osnovnih sredstev s programom Oppis

Vodoravna os – predstavlja čas

Vertikalna os – predstavlja aktivnosti iz tabele faz in nalog

FAZE / TRAJANJE	60 minut	5 minut	1 minuta	5 minut
Faza 1 – vnos šifrantov				
Faza 2 – vnos novega sredstva v register				
Faza 3 – obračun amortizacije				
Faza 4 – knjiženje temeljnice				

Tabela 1: Terminski plan obračuna osnovnih sredstev s programom Oppis

Vir: Lasten

4.3 Stroški projekta

Stroški nabave računalniškega programa	4.403,02 EUR
Mesečni stroški vzdrževanja po pogodbi	234,00 EUR
Iz navedenega ugotovimo, da skupni stroški znašajo	4.637,02 EUR

Seveda pa je za delovanje računalniškega programa treba imeti tudi ustrezno računalniško in drugo opremo ter ustrezne pogoje dela.

4.4 Učinki projekta

Učinki projekta Obračun osnovnih sredstev s programom Oppis so obračun amortizacije za poslovne in davčne namene ter hkrati preračun odloženih obveznosti za davek od dohodka pravnih oseb.

Zagotovljeni so izpisi in pregledi po različnih kriterijih in klasifikacijah, ki jih določimo glede na zahtevo naše stranke.

5 PRAKTIČNI PRIKAZ VPLIVA IZBRANE STOPNJE AMORTIZACIJE IN OLAJŠAV ZA INVESTIRANJE NA POSLOVNI IZID

5.1 Predstavitev samostojnega podjetnika

Samostojni podjetnik xy se ukvarja s proizvodnjo tekstilnih izdelkov (hišni tekstil – zavese, prti ...) in trgovino na drobno. Tekstilne izdelke po želji naredi po meri, nudi pa tudi storitve njihovega nameščanja pri stranki na domu. Pri tem podjetniku pa nabavljajo tudi različne ustanove (bolnišnice, domovi za ostarele, vrtci ...), saj je eden izmed redkih ponudnikov materialov oz. tekstilnih izdelkov, ki jih te institucije potrebujejo za svoje delovanje.

5.2 Vpliv stroškov amortizacije preko izbranih stopenj, ki so v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi, na poslovni izid

V nadaljevanju sledi prikaz obračuna triletne amortizacije za poslovne namene za samostojnega podjetnika xy, in sicer v zvezi z nabavo nepremičnine, računalniške opreme in industrijskega likalnika.

Sredstvo	Nabavna vrednost	Začetek amortiziranja	Izbrana am. stopnja	Meseci obračuna amortizacije	Znesek amortizacije	Knjigov. vrednost
Nepremičnina	29.350,00	1.1.2008	2,5 %	12	733,75	28.616,25
Računal. oprema	860,00	1.1.2008	33,33 %	12	286,64	573,36
Likalnik	840,00	1.1.2008	14,28 %	12	119,95	720,05
Skupaj					1.140,34	

Tabela 2: Obračun amortizacije za poslovne namene za leto 2008

Vir: Lasten prikaz na podlagi poslovnih podatkov podjetja xy

Sredstvo	Nabavna vrednost	Začetek amortiziranja	Izbrana am. stopnja	Meseci obračuna amortizacije	Znesek amortizacije	Knjigov. vrednost
Nepremičnina	29.350,00	1.1.2008	2,5 %	12	733,75	27.882,50
Računal. oprema	860,00	1.1.2008	33,33 %	12	286,64	286,64
Likalnik	840,00	1.1.2008	14,28 %	12	119,95	600,10
Skupaj					1.140,34	

Tabela 3: Obračun amortizacije za poslovne namene za leto 2009

Vir: Lasten prikaz na podlagi poslovnih podatkov podjetja xy

Sredstvo	Nabavna vrednost	Začetek amortiziranja	Izbrana am. stopnja	Meseci obračuna amortizacije	Znesek amortizacije	Knjigov. vrednost
Nepremičnina	29.350,00	1.1.2008	2,5 %	12	733,75	27.148,75
Računal. oprema	860,00	1.1.2008	33,33 %	12	286,64	0
Likalnik	840,00	1.1.2008	14,28 %	12	119,95	480,15
Skupaj					1.140,34	

Tabela 4: Obračun amortizacije za poslovne namene za leto 2010

Vir: Lasten prikaz na podlagi poslovnih podatkov podjetja xy

Kot je razvidno iz Tabel 2, 3 in 4, je bil znesek amortizacije za poslovne namene v letu 2008 1.140,34 evra, v letu 2009 1.140,34 evra in tudi v letu 2010 1.140,34 evra.

5.3 Vpliv stroškov najvišje letne amortizacijske stopnje kot zgornje meje za priznavanje odhodkov amortizacije na poslovni izid

V tej točki sledi prikaz obračuna triletna amortizacije za davčne namene za podjetje xy, in sicer v zvezi z nabavo nepremičnine, računalniške opreme in industrijskega likalnika.

Sredstvo	Nabavna vrednost	Začetek amortiziranja	Najvišja davčno priznana amortiz.	Meseci obračuna amortizacije	Znesek amortizacije	Knjigov. vrednost
Nepremičnina	29.350,00	1.1.2008	3 %	12	880,50	28.469,50
Računal. oprema	860,00	1.1.2008	50 %	12	430,00	430,00
Likalnik	840,00	1.1.2008	20 %	12	168,00	672,00
Skupaj					1.478,50	

Tabela 5: Obračun amortizacije za davčne namene za leto 2008

Vir: Lasten prikaz na podlagi poslovnih podatkov podjetja xy

Sredstvo	Nabavna vrednost	Začetek amortiziranja	Najvišja davčno priznana amortiz.	Meseci obračuna amortizacije	Znesek amortizacije	Knjigov. vrednost
Nepremičnina	29.350,00	1.1.2008	3 %	12	880,50	27.589,00
Računal. oprema	860,00	1.1.2008	50 %	12	430,00	0
Likalnik	840,00	1.1.2008	20 %	12	168,00	504,00
Skupaj					1.478,50	

Tabela 6: Obračun amortizacije za davčne namene za leto 2009

Vir: Lasten prikaz na podlagi poslovnih podatkov podjetja xy

Sredstvo	Nabavna vrednost	Začetek amortiziranja	Najvišja davčno priznana amortiz.	Meseci obračuna amortizacije	Znesek amortizacije	Knjigov. vrednost
Nepremičnina	29.350,00	1.1.2008	3 %	12	880,50	27.038,50
Računal. oprema	860,00	1.1.2008	50 %	12	0	0
Likalnik	840,00	1.1.2008	20 %	12	168,00	336,00
Skupaj					1.048,50	

Tabela 7: Obračun amortizacije za davčne namene za leto 2010

Vir: Lasten prikaz na podlagi poslovnih podatkov podjetja xy

Kot je razvidno iz Tabel 5, 6 in 7, je bil znesek amortizacije po najvišjih davčno priznanih stopnjah v letu 2008 1.478,50, v letu 2009 1.478,50 in v letu 2010 1.048,50, kar pomeni v letih 2008 in 2009 za 338,16 evra višje stroške amortizacije kot pri obračunu amortizacije za poslovne namene in posledično za ta znesek nižji poslovni izid, v letu 2010 pa je bil strošek amortizacije sicer za 91,84 evra nižji, vendar zaradi tega, ker je bila računalniška oprema že amortizirana v letih 2008 in 2009, za leto 2010 pa nismo več obračunavali amortizacije.

5.4 Vpliv olajšav za investiranje na davčno osnovo

Prikazali bomo, kako vplivajo olajšave za investiranje na davčno osnovo v letu 2008 in kako bi te olajšave vplivale na davčno osnovo, če bi enaka osnovna sredstva nabavili v letu 2009.

Sredstvo	Nabavna vrednost	% olajšave	Znesek olajšave
Računalniška oprema	860,00	20 %	172,00
Likalnik	840,00	20 %	168,00

Tabela 8: Podatki za leto 2008

Vir: Lasten prikaz na podlagi poslovnih podatkov podjetja xy

Sredstvo	Nabavna vrednost	% olajšave	Znesek olajšave
Računalniška oprema	860,00	30 %	258,00
Likalnik	840,00	30 %	252,00

Tabela 9: Podatki za leto 2009

Vir: Lasten prikaz na podlagi poslovnih podatkov podjetja xy

Iz Tabel 8 in 9 je razvidno, da je bilo pri nabavi osnovnih sredstev v letu 2008 za 340,00 evrov priznanih olajšav, v letu 2009 pa bi bil znesek ob nabavi enakih osnovnih sredstev za 170,00 evrov višji in tako nižja davčna osnova.

6 SKLEP

Na podlagi prikaza v tej diplomski nalogi povzamemo, da računalniški program Oppis zagotavlja pravilen obračun amortizacije, zato je pri poslovanju z opredmetenimi osnovnimi sredstvi v veliko pomoč.

Nadalje lahko podamo naslednje zaključke postavljenim hipotezam:

Hipoteza 1: Potrdimo lahko, da nam računalniški program Oppis zagotavlja pravilen obračun amortizacije in nam je pri poslovanju z opredmetenimi osnovnimi sredstvi v veliko pomoč.

Hipoteza 2: Iz prakse lahko povemo, da podjetja za obračunavanje amortizacije najpogosteje izberejo najvišjo davčno priznano stopnjo.

Hipoteza 3: Z določitvijo stopenj amortizacije podjetja vplivajo na poslovni izid.

Hipoteza 4: Potrdimo lahko, da olajšave, ki jih za vsako leto določi država, tudi vplivajo na zmanjšanje davčne osnove.

Poslovanje z opredmetenimi osnovnimi sredstvi se kaže v računovodskem izkazu poslovnega izida, na podlagi katerega sestavimo tudi davčni izkaz poslovnega izida. Rezultat davčnega izkaza poslovnega izida je dobiček oziroma davčna osnova, od katere morajo podjetja obračunati in plačati davek.

7 LITERATURA IN VIRI

LITERATURA

1. Drobnič, N. et al.: *Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb: Uvodna pojasnila*, GV Založba, Ljubljana, 2004.
2. Čokelc, S., Kokotec-Novak, M., Repovž, L.: *Davčno računovodstvo in davčno svetovanje*. Pravna fakulteta, Maribor, 2003.
3. Koletnik, F., Koželj, S.: *Redni in posebni računovodski izkazi*, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana, 2005.
4. Hočevar M., Igličar S., Zaman M.: *Osnove računovodstva*, Ekonomska fakulteta, Ljubljana, 2002.
5. Lončar, M.: *Računovodstvo in finančno poslovanje*, Leila d.o.o. Višja strokovna šola Ljubljana, 2009.
6. Nobes Christopher: A.: *Conceptual Framework for Taxable Income of Businesses and How to Apply it under IFRS*. London : University of Reading, 2003.
7. Schroeder Richard, G., Myrtlem, C.: *Accounting Theory: Text and Readings*. New York, John Wiley & Sons, 1995.
8. Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana. *Slovenski računovodski standardi 2006*, Januar, 2001.

VIRI

1. Belverd Needles, E., Powers, M.: *Financial Accounting*. Boston, New York, Houghton Mifflin Company, stran 448–494, 2004.
2. Kokotec Novak, M.: *Davčne bilance v Evropi s posebnim poudarkom na primerjalnem prikazu nemške davčne bilance*. Zbornik referatov 12. posvetovanja Društva računovodskih in finančnih delavcev Maribor, Društvo računovodskih in finančnih delavcev Maribor, stran 129–141. 1997.
3. Kokotec Novak, M.: *Davčno računovodstvo in davčna politika podjetja*. Zbornik 28. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Portorož : Društvo ekonomistov Slovenije, stran 107–119, 1996.
4. Žuran, M.: *Presoja možnosti izkazovanja odloženih davkov glede na davčna določila in računovodske standarde*. Magistrsko delo, Ekonomska poslovna fakulteta v Mariboru, Maribor, 2006.

INTERNETNI VIRI

1. <http://www.opal.si> (z dne 15. 3. 2011)
2. <http://www.računovodja.com> (z dne 20. 3. 2011)