



# Novosti SRS v letu 2010, ki vplivajo na poslovni izid

Silva Koritnik Rakela, pooblaščenca revizorka

**Osredotočili se bomo na nekatere spremembe, ki lahko pomembno vplivajo na poslovni izid v samostojnih izkazih, ki so podlaga za obdavčitev.**

Torej bodo te spremembe vplivale tudi na višino davčne obveznosti. O spremembi računovodskih standardov ali, natančneje, o spremembi ali nadomestitvi nekaterih točk iz uvoda k računovodskim standardom, ki urejajo računovodenje poslovnih združenj ter izdelavo konsolidiranih izkazov, smo že pisali (v 222., 227. in 232. številki Financ).

Lani so bile spremembe slovenskih računovodskih standardov (SRS) objavljene dvakrat: prvič v Spremembah Slovenskih računovodskih standardov (2006), Uradni list RS, št. 1/2010, in drugič v Popravkih Slovenskih računovodskih standardov (2006), Uradni list RS, št. 90/2010. Te zadnje spremembe so bile opisane kot »redakcijski popravki« vseh do zdaj objavljenih SRS 2006 in vseh sprememb SRS 2006, skupaj s tistimi, objavljenimi v januarju 2010. Vzrok za spremembe tiči v 54. členu zakona o gospodarskih družbah (ZGD-1), ki določa, da SRS v zasnovi ne smejo biti v nasprotju z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (MSRP), sprejetimi v EU, zato je zaradi številnih sprememb MSRP bilo treba ustrezno spremeniti tudi SRS.

## Zaradi stroškov izposojanja večji obdavčljivi dobiček

Prva sprememba se nanaša na obvezno usredstvenje stroškov izposojanja (pripis pri nekaterih vrstah sredstev). Z besedno zvezo »stroški izposojanja« je poleg obresti treba razumeti tudi preostale stroške, povezane s pridobitvijo virov financiranja. Sprememba standarda vodi v višjo vrednost sredstev

in večje računovodske dobičke, s tem pa večje obdavčljive dobičke. Ta sprememba pomeni prisilno spremembo računovodske usmeritve, ki pa se uporablja samo za naprej, torej brez preračuna primerjalnih obdobj. V slovenski računovodski (poslovni) praksi smo le težko našli podjetje, ki je vključevalo stroške izposojanja v vrednost sredstev. Izjema so bila gradbena podjetja v povezavi z gradnjo objektov za trg. V svojem svetovalnem delu opažam, da sprememba, ki jo zahtevajo standardi, še ni prišla iz papirja v prakso ali pa je nepravilno izvajana.

Ob natančnem prebiranju zbirke SRS bomo srečali zahtevo po usredstvenju stroškov izposojanja pri naslednjih kategorijah:

- ▶ opredmetenih sredstvih (SRS 1.12),
- ▶ neopredmetenih sredstvih (SRS 2.17) in
- ▶ zalogah (SRS 4.38).

Za vse našete kategorije mora biti izpolnjen pogoj, da nastajajo dalj časa, pri čemer ta besedna zveza ni pojasnjena in je opredelitev prepuščena poslovoilstvu. To razkritje naj bo vključeno v prilogo s pojasnili v okviru opisa računovodskih usmeritev. Primeri takih sredstev so lahko: gradnja poslovnega objekta, proizvodnja alkoholnih pijač, proizvodnja sirov ... Ko opredelimo, katera sredstva izpolnjujejo pogoje iz standardov, je treba opredeliti, katere stroške izposojanja bomo upoštevali v izračunu. Odgovor zaman iščemo v zbirki SRS.

Na podlagi zadnjega odstavka 2. točke uvoda v SRS 2006 se določbe MSRP (na katere se SRS ne sklicujejo neposredno) štejejo kot informacija o strokovnih dosežkih. Ker je bil namen sprememb uskladitev z zbirko MSRP, je potrebno proučevanje MRS 23 – Stroški izposojanja. Zahteve tega standarda marsikoga presenečajo. MRS 23 zahteva

najprej usredstvenje stroškov izposojanja od virov, ki so bili pridobljeni namensko za financiranje sredstva, in nato tudi od drugih virov, ki jih je podjetje lahko pridobilo že veliko prej in z namenom financiranja tekočega poslovanja. Kaj to pomeni?

Če je podjetje 1. januarja 2010 začelo gradnjo objekta, ki bo trajala dve leti, in se za ta namen ni posebej zadolžilo, ima pa že nekaj drugih posojil, bo treba vrednosti sredstva povišati za stroške izposojanja zdajšnjih posojil. MRS 23 namreč predpostavlja, da se dolgoročna sredstva najprej pridobivajo s tujimi viri in šele nato z lastnimi.

Bralci računovodskih izkazov morajo razumeti, kolikšen znesek obresti je bil pripisan sredstvom. V pojasnilih k izkazu poslovnega izida je treba v tabeli prikazati celotne stroške izposojanja in nato zmanjšanje za usredstvene zneske po vrstah sredstev, saj so v izkazu poslovnega izida stroški izposojanja prikazani v neto znesku.

## Izplačilo dobičkov, nastalih pred pridobitvijo naložbe

Spremenjen je bil MRS 18 – Prihodki, ki je razlikoval med izplačilom dobičkov, ustvarjenih pred pridobitvijo naložbe, in tistimi, ki so bili ustvarjeni pozneje. SRS niso imeli ne prej in nimajo niti zdaj enakovredne določbe. Zdjaj se vsa izplačila dobičkov pripoznajo kot prihodek. Do zdaj se je, kadar je bilo očitno, da gre za izplačilo dobičkov, ustvarjenih pred pridobitvijo naložbe – »kupljeni dobički«, za ta znesek znižala vrednost naložbe.

Seveda pa je treba po pripoznanju prihodkov ugotavljati morebitno slabitev naložbe. Na to opozarja že pojasnilo 1 k SRS 3 – Finančne naložbe iz leta 2008, po katerem je treba opraviti preizkus za ocenitev oslabitve finančne naložbe v kapitalski instrument, ki ni izmerjen po pošteni vrednosti,

če je knjigovodska vrednost take finančne naložbe na bilančni presečni dan za več kot 20 odstotkov večja od sorazmernega dela knjigovodske vrednosti celotnega kapitala tistega podjetja, v katerem ima podjetje naložbo na ta dan.

Tudi to je sprememba računovodske usmeritve, ki se uporablja za naprej, ki jo je treba razkriti v prilogi s pojasnili v okviru opisa računovodskih usmeritev. Ta sprememba standarda bo vplivala na manj podjetij, vendar pa ima zaradi specifične davčne obravnave slabitve naložb (ni davčno priznan odhodek) in sočasnega povečanja davčne osnove za prejete dividende (pavšalni davčno nepriznani stroški upravljanja naložbe) lahko pomemben vpliv na davčno obveznost. Pred spremembo standardov se za del prejetih dividend, ki se je računovodsko obravnavalo kot znižanje vrednosti naložbe, namreč ni povečevala davčna osnova v vrednosti pet odstotkov tega zneska.

## Izkaz drugega vseobsegajočega donosa

Podjetja, zavezana reviziji, bodo morala sestaviti dodaten izkaz k izkazu poslovnega izida. Vsebinska tega izkaza je, da prikaže še informacije o tem, kakšen bi bil poslovni izid ob upoštevanju vseh prihodkov in odhodkov, ki se po zahtevah posameznih standardov pripoznajo v kapitalu – vplivajo torej na lastniški kapital. Najpogosteje se bodo v tem izkazu pojavljale spremembe v presežku iz prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev in prevrednotenja finančnih naložb, razpoložljivih za prodajo na pošteno vrednost.

Ker se postavke v ta izkaz vključujejo brez povezanih davčnih učinkov (način neto), mora biti znesek davka iz dobička in odloženega davka prikazan v pojasnilih.

## Izkaz gibanja kapitala

SRS 27 – Kapital je bil napisan na novo in uvaja povsem

spremenjeno obliko izkaza gibanja kapitala, ki pa samo pomeni drugačno predstavitev. Dodani sta vrstici za preračune in prilagoditve iz prejšnjih obdobj. V izkazu gibanja kapitala je treba prikazati vse spremembe lastniškega kapitala oziroma transakcije z lastniki, med katerimi so najpogostejše: vplačilo kapitala, izplačilo dividend, vračilo kapitala in nakupi lastnih delnic.

Dopuščena je možnost, da se vrstice (možni pojavi), ki spreminjajo posamezne kategorije znotraj kapitala pri postavki B.2 Celotni vseobsegajoči donos in B.3 Spremembe v kapitalu, predstavijo v pojasnilih k izkazu, v izkazu gibanja kapitala pa je prikazan samo seštevek vseh možnih pojavov.

Nenavadno je, da se pri-

merjalno obdobje – torej leto 2009, po SRS 27.7 lahko prikaže v pojasnilih k izkazom, čeprav je z vidika uporabnikov računovodskih izkazov gotovo primernejše, da se prikažeta tekoče in primerjalno obdobje na istem mestu znotraj računovodskega poročila.

#### **Razkrivanje odhodkov in prihodkov pomembnih vrednosti**

V SRS 25 – Izkaz poslovnega izida je bil dodan nov odstavek, ki zahteva v pojasnilih k računovodskim izkazom razkrivanje prihodkov in odhodkov pomembnih vrednosti, če niso predstavljeni drugje, pri čemer je treba ločeno razkriti naravo in znesek. Ta določba samo izrecno opozori, da so takšna razkritja potrebna, če niso dana že kje drugje

v računovodskem poročilu – morda pri sredstvih ali obveznostih.

Nekoliko več pozornosti bo treba posvetiti ustavljenemu poslovanju, saj iz izkaza poslovnega izida ni mogoče razbrati, kolikšen del dobička (izgube) pripada ustavljenemu poslovanju. Pojasniti je treba tudi oslabitev sredstev ali skupine sredstev za odtujitev zaradi prevrednotenja na pošteno vrednost, znižano za stroške prodaje.

#### **Razkrivanje davkov**

V zbirki SRS so določbe o razkrivanju davkov vključene v 11. točko v uvodu v SRS in nekaj standardov. To razkritje pomeni veliko težavo tistim, ki ga morajo pripraviti, sočasno pa je tudi težje razumljivo uporabnikom računovodskih izkazov. Slovenski zakon o

davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2) predvsem z nepriznavanjem nekaterih odhodkov v celoti ali le delno (reprezentanca, obresti s povezanimi osebami ...) ali pa s poznejšim priznavanjem odhodkov za davčne namene (slabitev terjatev, oblikovanje rezervacij) povzroči, da se obračunana davčna obveznost razlikuje od teoretičnega davka (računovodski dobiček \* davčna stopnja).

Bralci letnih poročil morajo razumeti, kje so vzroki za razlike. Predvsem jih zanima, ali je narava teh razlik ponavljajoča ali enkratne narave in seveda v kakšnem času se bodo odloženi davki lahko poračunali. O tem pa podrobneje kaj več v katerem izmed naslednjih prispevkov. ●

## **F IZKAZ GIBANJA KAPITALA V LETU 2010**

### **Skupine pojavov v izkazu**

- ▶ A.1 Začetno stanje konec prejšnjega poročevalskega obdobja
  - a) Preračuni za nazaj
  - b) Prilagoditve za nazaj
- ▶ A.2 Začetno stanje poročevalskega obdobja
- ▶ B.1 Spremembe lastniškega kapitala – transakcije z lastniki
- ▶ B.2 Celotni vseobsegajoči donos poročevalskega obdobja
- ▶ B.3 Spremembe v kapitalu
- ▶ C. Končno stanje poročevalskega obdobja