Mateja Vrankar*

RAČUNOVODSKO IN DAVČNO OBRAVNAVANJE POPRAVKA NAPAK IN SPREMEMB RAČUNOVODSKIH USMERITEV S PRAKTIČNIMI PRIMERI

Accounting for and Tax Treatment of Errors and Changes in Accounting Policies with Examples

POVZETEK ● *Izdelovanje računovodskih izkazov je povezano z oblikovanjem računovodskih ocen in njihovih sprememb, zaradi sprememb računovodskih standardov ali zagotavljanja kakovostnejših informacij pa poslovodstvo spremeni računovodske usmeritve, odkrijejo pa se lahko tudi napake v preteklih računovodskih izkazih. Za vpliv sprememb računovodskih usmeritev in popravkov napak je potrebno praviloma popraviti primerjalne podatke in jih predstaviti kot, da bi se usmeritve že vedno uporabljale oziroma do napak ne bi prišlo. Pri obračunu davka od dohodka se učinki sprememb računovodskih usmeritev in popravki napak, ki so obdavčljivi prihodki ali davčno priznani odhodki vključijo v izračun davčne osnove v tekočem letu, ko pride do spremembe oziroma, ko se odkrije napaka.*

Ključne besede ● *Računovodska ocena, računovodska usmeritev, napake, bistvenost, primerjalni podatki.*

1. UVOD

Sestavljanje računovodskih izkazov je strokovno zahtevno delo, za katerega je odgovorno poslovodstvo podjetja. Poslovodstvo mora izbrati ustrezne računovodske usmeritve in izdelati računovodske ocene z namenom, da bi

* univ. dipl. ekon.; pooblaščena revizorka; direktorica in družbenica, BDO Revizija d.o.o.; domači naslov: Žaucerjeva 15, 1000 Ljubljana.

računovodski izkazi podali resničen in pošten prikaz premoženjskega stanja in poslovne uspešnosti podjetja, na podlagi katerih uporabniki lahko sprejemajo ustrezne poslovne odločitve. Zaradi sprememb računovodskih standardov ali pa zaradi zagotavljanja boljših podatkov lahko pride do potrebe po spremembi računovodskih usmeritev, lahko pa pride tudi do nenamernih ali namernih napak, ki se odkrijejo v naslednjih obdobjih. V kolikor se odkrijejo bistvene napake iz preteklih obdobij, jih je potrebno popraviti, kot da se ne bi bile zgodile.

Računovodsko obravnavanje popravkov napak in sprememb računovodskih usmeritev je obravnavano v 9. točki uvoda k slovenskim računovodskim standardom (SRS) z naslovom Spremembe računovodskih ocen, spremembe računovodskih usmeritev in popravki napak. Mednarodni standardi računovodskega poročanja (MSRP) obravnavajo to področje v Mednarodnem računovodskem standardu 8 – Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake (MRS 8). SRS podajajo kratek opis pojmov in način računovodskega obravnavanja popravkov napak in sprememb računovodskih usmeritev, medtem ko MRS 8 nekoliko bolj podrobno obravnava to področje. V tem prispevku zato predvsem predstavljam pojme in določila MRS 8.

Ker je za pravilno računovodsko obravnavo predvsem potrebno poznati razliko med računovodskimi ocenami in računovodskimi usmeritvami, v prispevku najprej predstavljam pojem računovodske ocene in spremembe računovodskih ocen. Nato so predstavljene spremembe računovodskih usmeritev in popravki napak. Vsa področja vključujejo tudi primere, na koncu pa je predstavljena tudi davčna obravnava sprememb računovodskih usmeritev in popravkov napak, kot je predvideno v zakonu od davka od dohodka pravnih oseb (ZDDPO-2).

2. RAČUNOVODSKE OCENE IN SPREMEMBE RAČUNOVODSKIH OCEN

Računovodske ocene so po svoji naravi približki vrednosti postavk računovodskih izkazov. Merjenje vrednosti določenih postavk računovodskih izkazov je negotovo in odvisno od izidov bodočih dogodkov. Zaradi te negotovosti, se lahko ti približki ob dodatnih informacijah spremenijo.

Primeri računovodskih ocen so pričakovana življenjska doba opredmetenih sredstev, popravki vrednosti zalog in terjatev, poštene vrednosti finančnih instrumentov, kadar ni na razpolago podatka o tržni ceni na delujočem trgu, rezervacije za odpravnine ob upokojitvi in jubilejne nagrade, druge vrste rezervacij za ocenjene bodoče odhodke, ki izvirajo iz sedanjih obvez, ocene bodočih koristi, ki izhajajo iz neopredmetenih sredstev kot je na primer dobro

ime. Poslovodstvo je odgovorno za oblikovanje računovodskih ocen ob vsaki izdelavi računovodskih izkazov.

Sprememba računovodske ocene je prilagoditev knjigovodske vrednosti sredstva ali obveznosti oziroma vrednosti redne porabe sredstva, ki je posledica ocene trenutnega stanja sredstev in obveznosti ter predvidenih bodočih koristi in obveznosti, ki so z njimi povezane (prihodkov in odhodkov). Do sprememb računovodskih ocen pride zaradi novih informacij ali novih dogodkov ali zaradi sprememb okoliščin, na katerih je ocena temeljila. Spremembe računovodskih ocen se ne štejejo za popravke napak.

Sprememba uporabljene podlage merjenja, torej načina, kako oblikujemo ali izmerimo oceno, je sprememba računovodske usmeritve in ne sprememba računovodske ocene.

Kadar je težko razločiti med spremembo računovodske usmeritve in spremembo računovodske ocene, se sprememba obravnava kot sprememba računovodske ocene.

Učinek spremembe računovodske ocene se pripozna za naprej, tako da se vključi v poslovni izid v obdobju spremembe, če sprememba vpliva samo na to obdobje, ali v obdobju spremembe in prihodnjih obdobjih, če sprememba vpliva na oboje. Sprememba ocene nižje čiste iztržljive vrednosti zalog ali potrebnih popravkov vrednosti terjatev vpliva samo na poslovni izid v tekočem obdobju in ga je potrebno pripoznati v tekočem obdobju. Sprememba ocene preostale dobe koristnosti amortizirljivega sredstva vpliva na obračunano amortizacijo v tekočem obdobju kot tudi v prihodnjem obdobju v preostali dobi koristnosti sredstva. V obeh primerih je potrebno učinek spremembe, ki se nanaša na tekoče obdobje, pripoznati kot prihodek ali odhodek tekočega obdobja. Učinek na prihodnja obdobja, če obstaja, se pripozna kot prihodek ali odhodek v ustreznih prihodnjih obdobjih.

Primer 1: Sprememba računovodske ocene, ki vpliva na tekoče obdobje:

Podjetje je v preteklem leti 2008 oblikovala rezervacijo za odhodke, povezane z vloženim zahtevkom iz naslova dane prodajne garancije v višini 600.000 €. V tekočem letu 2009 je podjetje ocenilo, da bo za odpravo napake potrebovalo 800.000 €.

Knjiženje v letu 2009:

	v breme	v dobro
povečanje rezervacije iz danih garancij		200.000
odhodki za rezervacije za garancije	200.000	

Primer 2: Sprememba računovodske ocene, ki vpliva na tekoče obdobje in prihodnja obdobja:

Podjetje je 1.1.2007 kupilo stroj za 100.000 €, ocenilo pričakovano življenjsko dobo na 10 let in ga v letu 2007 in 2008 amortiziralo po letni stopnji 10%. V začetku leta 2009 je poslovodstvo ocenilo, da bo stroj uporaben le še 4 leta.

Podatki o stroju 1.1.2009:	
nabavna vrednost	100.000
popravek vrednosti (po dveh letih amortiziranja)	-20.000
knjigovodska vrednost	80.000
letna amortizacija v preostalih 4 letih	20.000

Podjetje mora razkriti vrsto in znesek spremembe računovodske ocene, ki vpliva na tekoče obdobje ali naj bi imela vpliv na prihodnja obdobja, razen če to ni izvedljivo, kar pa je prav tako potrebno razkriti.

3. RAČUNOVODSKE USMERITVE IN SPREMEMBE RAČUNOVODSKIH USMERITEV

Računovodske usmeritve so posebna načela, temelji, dogovori, pravila in navade, ki jih podjetje upošteva pri pripravljanju in predstavljanju računovodskih izkazov. Primeri računovodskih usmeritev so na primer vrednotenje osnovnih sredstev, neopredmetenih sredstev ali naložbenih nepremičnin po modelu nabavne vrednosti ali po modelu poštene vrednosti, metoda spremljanja proizvajalnih stroškov proizvodov, uporaba kapitalske metode ali metode proporcionalnega konsolidiranja za naložbe v skupne podvige, merjenje naložb v odvisna, skupaj obvladovana in pridružena podjetja po nabavni vrednosti ali po pošteni vrednosti.

Podjetje mora spremeniti računovodske usmeritve le v primeru, da je sprememba obvezna po računovodskem standardu ali pojasnilu, ali če je učinek spremembe računovodske usmeritve tak, da računovodski izkazi podajajo zanesljivejše in ustreznejše informacije o učinkih transakcij, drugih poslovnih

dogodkov in stanj na finančno stanje, uspešnost poslovanja in denarne tokove podjetja in s zato boljši za uporabnike.

Razen v zgoraj navedenih primerih, podjetje ne sme poljubno spreminjati računovodskih usmeritev saj mora biti zagotovljena čim večja primerljivost računovodskih izkazov v daljšem obdobju, da lahko lastniki in drugi uporabniki ustrezno spremljajo računovodske izkaze podjetja in analizirajo njegovo poslovanje.

Kadar podjetje prvič uporabi neko računovodsko usmeritev, ker prej ni imelo nekih poslovnih dogodkov ali stanj ali ta niso bila bistvena, ne gre za spremembo računovodske usmeritve.

Razen izjemoma, mora podjetje spremembo računovodske usmeritve uporabiti za nazaj. To pomeni, da je potrebno računovodske izkaze obdobja in vse primerjalne podatke predstaviti tako, kot da bi podjetje že od vsega začetka uporabljalo novo oziroma spremenjeno računovodsko usmeritev.

Za nazaj se sprememba računovodske usmeritve ne uporablja v primeru prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih osnovnih sredstev na pošteno vrednost, saj ocenjevanje poštenih vrednosti za nazaj praviloma ni možno. Začetna uporaba usmeritve za prevrednotenje sredstev se zato obravnava v skladu z MRS 16 – Opredmetena osnovna sredstva ali MRS 38 – Neopredmetena sredstva in ne po MRS 8.

V kolikor učinkov, ki jih ima sprememba računovodske usmeritve na primerjalne podatke iz preteklih predstavljenih obdobij ni mogoče določiti, mora podjetje novo računovodsko usmeritev uporabiti za vrednosti sredstev in obveznosti na začetku prvega primerjalnega obdobja, v katerem je uporaba za nazaj izvedljiva ter prilagoditi začetna stanja vsake vpletene sestavine kapitala za tisto obdobje. Običajno se preračuna preneseni poslovni izid.

Možni so tudi primeri, ko uporaba spremenjenih računovodskih usmeritev za nazaj ni možna, ker podjetje ne more pridobiti ustreznih podatkov ali ne razpolaga z ustreznimi ocenami za nazaj. Pri uporabi nove računovodske usmeritve je pogosto potrebno ocenjevanje. Ocenjevanje je že samo po sebi pristransko, ocena pa mora obvezno odražati okoliščine v času, ko je prišlo do pretekle transakcije, poslovnega dogodka ali stanja. Pri izdelavi ocen za nazaj je dovoljeno upoštevati le podatke, ki so obstajali takrat, ko naj bi prišlo do poslovnega dogodka in ki bi bile na voljo, ko so bili računovodski izkazi za obravnavano preteklo obdobje odobreni za objavo. Ostalih informacij, ki bi jih lahko prejeli po tem datumu, ni dovoljeno upoštevati.

Primer 3: Sprememba računovodske usmeritve za nazaj:

Podjetje je v začetku letu 2008 pričelo graditi novo poslovno stavbo za kar je najelo namensko posojilo v višini 1.000.000 € po obrestni meri 4% letno. V letu 2008 podjetje ni usredstvilo stroškov obresti temveč jih je v višini 40.000 € pripoznalo v izkazu poslovnega izida. V letu 2009 se je poslovodstvo odločilo za spremembo računovodske usmeritve glede pripoznavanja obresti ter se

odločilo, da bo v skladu z MRS 23 – Stroški izposojanja, stroške usredstvilo. V skladu s prehodnimi določili MRS 23 je, ob izpolnitvi vseh drugih pogojev, dovoljeno uporabiti novo usmeritev za nazaj.

Podjetje je popravilo računovodske izkaze leta 2008 tako, da je povečalo vrednost zgradb v izgradnji za 40.000 € ter zmanjšala stroške obresti za 40.000 €. Ker so bile obresti obračunane kot odhodek tudi v računovodskih izkazih za davčne namene, je družba obračunala tudi odloženo obveznost za davek. Knjiženje v računovodskih izkazih leta 2008 bi bilo naslednje:

	v breme	v dobro
zgradbe ki se pridobivajo	40.000	
stroški obresti		40.000
obveznosti za odloženi davek po stopnji 20%		8.000
odloženi davek v izkazu poslovnega izida	8.000	

Ob prvotni izdelavi računovodskih izkazov za leto 2008 in obračunu davka od dohodka pravnih oseb je bila davčna vrednost zgradbe enaka knjigovodski, v popravljenih računovodskih izkazih za leto 2008 pa je knjigovodska vrednost zgradbe višja od davčne vrednosti. Ker gre za začasno razliko je potrebno obračunati tudi obveznost za odloženi davek. Ker bo, kot je opisano v točki 4. v davčnih izkazih popravek za usredstvene obresti narejen v letu 2009, bo potrebno začasno razliko, ki izhaja iz popravljenih računovodskih izkazov za leto 2008, odpraviti v računovodskih izkazih leta 2009, ker bosta konec leta 2009 davčna in knjigovodska vrednost zgradbe ponovno enaki. V 2009 bo zato potrebna naslednja knjižba:

	v breme	v dobro
obveznosti za odloženi davek po stopnji 20%	8.000	
odloženi davek v izkazu poslovnega izida		8.000

V letnem poročilu za leto 2009 bo družba kot primerjalne podatke predstavila popravljene računovodske izkaze leta 2008 in jih označila kot popravljene, v razkritjih pa bo podrobno opisala spremembo računovodske usmeritve ter pojasnila katere postavke računovodskih izkazov so se spremenile in za koliko.

Primer 4: Sprememba računovodske usmeritve za naprej:

Podjetje v proizvodnji uporablja proizvodno linijo, sestavljeno iz vrste različnih sklopov, ki imajo različno življenjsko dobo. Ob nakupu in montaži proizvodne linije, podjetje ni evidentiralo posameznih sklopov kot ločena sredstva. Podjetje na podlagi razpoložljive dokumentacije ni moglo razčleniti celotne nabavne vrednosti proizvodne linije na nabavno vrednost posameznih sklopov. Zaradi tega se je poslovodstvo v letu 2010 odločilo, da bo v tekočem poslovnem letu

naročilo oceno vrednosti proizvodne linije po posameznih glavnih sklopih ter na osnovi te ocene razporedilo nabavno vrednost in popravek vrednosti na posamezne sklope ter ocenilo njihovo preostalo dobo uporabnosti. Poslovodstvo se je torej odločilo, da bo spremenjeno računovodsko usmeritev uporabilo za naprej, od začetka leta 2010. V letnem poročilu za leto 2010 bo poslovodstvo razkrilo spremenjeno računovodsko usmeritev.

4. NAPAKE

Napake lahko nastanejo pri pripoznavanju, merjenju, predstavljanju in razkrivanju postavk računovodskih izkazov.

MRS 8 določa, da računovodski izkazi niso skladni z MSRP, če vsebujejo

- bistvene napake ali
- nebistvene napake, storjene nalašč z namenom zakrivanja dejanskega finančnega stanja, finančne uspešnosti podjetja ali denarnih tokov podjetja.

Morebitne napake v tekočem obdobju, ki se v tem obdobju tudi odkrijejo, se popravijo preden se računovodski izkazi odobrijo za objavo.

Bistvene napake se včasih odkrijejo šele v naslednjem obdobju in te napake se popravijo v primerjalnih informacijah, ki so predstavljene v računovodskih izkazih za obdobje, ko se napake odkrijejo.

MRS 8 opredeljuje pojem bistvenosti in pravi, da je znesek, opustitev ali napačna navedba postavk bistvena takrat, če lahko posamično ali združeno vpliva na gospodarske odločitve, ki jih sprejemajo uporabniki na podlagi računovodskih izkazov. Bistvenost je odvisna od obsega in narave opustitve ali napačne navedbe, ki se presoja v danih okoliščinah. Obseg ali narava postavke ali oboje je lahko odločilen dejavnik. Pri presojanju, ali bi opustitev ali napačna navedba lahko vplivala na gospodarske odločitve uporabnikov oziroma ali je bistvena, je potrebno upoštevati značilnosti uporabnikov ter možnosti vplivanja na uporabnike pri sprejemanju gospodarskih odločitev.

Napake iz preteklih obdobij so opustitve postavk in napačne navedbe v računovodskih izkazih podjetja za eno ali več preteklih obdobij, ki izhajajo iz neupoštevanja ali napačne uporabe zanesljivih informacij, ki

- so bile na voljo, ko so bili računovodski izkazi za obravnavana obdobja odobreni za objavo, ter
- za katero se je upravičeno domnevalo, da bodo pridobljene in upoštevane pri pripravi in predstavitvi omenjenih računovodskih izkazov.

Napake vključujejo posledice matematičnih pomot, napak pri uporabi računovodskih usmeritev, spregledov, napačnega podajanja dejstev in prevar.

Bistvene napake iz preteklih obdobij je potrebno popraviti za nazaj, v prvih računovodskih izkazih, ki bodo odobreni za objavo po odkritju napak. Napake se popravijo tako, da se preračunajo vsi primerjalni podatki iz predstavljenih preteklih obdobij, v katerih so se napake pojavile in preračunajo začetna stanja sredstev, obveznosti in kapitala za prvo predstavljeno preteklo obdobje, če se je napaka pojavila pred prvim predstavljenim preteklim obdobjem. Če učinkov napak ni možno preračunati za pretekla obdobja, mora podjetje preračunati začetna stanja sredstev, obveznosti in kapitala za prvo obdobje, za katerega je spremembo za nazaj možno opraviti, kar je lahko tudi tekoče obdobje.

Primer 5: Popravek napake:

Podjetje je do leta 2009 samo izračunavalo rezervacije za odpravnine ob upokojitvi, pri čemer izračun ni bil narejen ob uporabi aktuarskih predpostavk, upoštevan pa je bil visok odbitek za fluktuacijo, čeprav fluktuacije zaposlenih skoraj ni bilo. V letu je 2009 je družba naročila aktuarski izračun rezervacije, ki je pokazal, da so bile do tedaj obračunane rezervacije pomembno prenizke, metoda izračuna pa neustrezna. Da bi lahko pravilno popravili napako pri izračunu je podjetje naročilo izračun rezervacij tudi po stanju na dan 1.1.2008 in 31.12.2008. Primerjava pripoznanih in pravilnih rezervacij je bila naslednja:

	Računovodski izkazi pred popravkom		Aktuarski izračun		Razlika	
	Rezervacija	Terjatev za odloženi davek (10%)	Rezervacija	Terjatev za odloženi davek (10%)	Rezervacija	Terjatev za odloženi davek (10%)
Stanje 1.1.2008	120.000	12.000	180.000	18.000	-60.000	-6.000
Povečanje v letu 2008	40.000	4.000	60.000	6.000	-20.000	-2.000
Stanje 31.12.2008	160.000	16.000	240.000	24.000	-80.000	-8.000
Povečanje v letu 2009			40.000	4.000		
Stanje 31.12.2009			280.000	28.000		

Podjetje bo na podlagi izračuna popravilo bilanco stanja na dan 1.1.2008 in računovodske izkaze za leto 2008 takole:

Bilanca stanja 1.1.2008	v breme	v dobro
rezervacije za odpravnine ob upokojitvi		60.000
terjatev za odloženi davek	6.000	
preneseni poslovni izid	54.000	

Računovodski izkazi leta 2008	v breme	v dobro
rezervacije za odpravnine ob upokojitvi		80.000
terjatev za odloženi davek	8.000	
stroški dela v izkazu poslovnega izida	20.000	
odloženi davek v izkazu poslovnega izida		2.000
preneseni poslovni izid	54.000	

Podjetje mora v temeljnem izkazu, bilanci stanja prikazati tudi primerjalne podatke na 1.1.2008, v izkazu gibanja kapitala, pa mora na začetku prvega primerjalnega obdobja, torej 1.1.2008 posebej prikazati popravek napake takole:

	osnovni kapital	zakonske rezerve	preneseni dobiček	dobiček leta	skupaj
Stanje 1.1.2008	1.000.000	100.000	350.000	120.000	1.570.000
Popravek napake			-54.000		-54.000
Stanje 1.1.2008 po popravku	1.000.000	100.000	296.000	120.000	1.516.000

V pojasnilih k računovodskim izkazom je potrebno opisati vpliv popravka na posamezno postavko računovodskih izkazov, kar lahko naredimo tudi takole:

	31.12.2008	popravljeno 31.12.2008	razlika 1.1.2008	razlika 31.12.2008
rezervacije	160.000	240.000	-60.000	-80.000
terjatev za odloženi davek	16.000	24.000	6.000	8.000
čisti poslovni izid leta	150.000	132.000		-18.000
preneseni poslovni izid	470.000	416.000	-54.000	-54.000

5. DAVČNO OBRAVNAVANJE POPRAVKA NAPAK IN SPREMEMB RAČUNOVODSKIH USMERITEV

Zakon o davku od dohodka pravnih oseb (ZDDPO-2) obravnava popravke napak in spremembe računovodskih usmeritev v 14. členu – davčna osnova pri spremembah računovodskih usmeritev in popravkih napak. Ta člen določa, da se pri ugotavljanju davčne osnove oziroma pripoznavanju prihodkov in odhodkov davčnega zavezanca zneski, ki predstavljajo razlike zaradi sprememb računovodskih usmeritev in popravkov napak, pri obdavčljivih prihodkih in davčno priznanih odhodkih, za katere se preračunajo preneseni čisti poslovni izid ali druge sestavine kapitala, v obdobju spremembe računovodske usmeritve in popravkov napak vključijo v davčno osnovo tako, da povečujejo oziroma zmanjšujejo davčno osnovo.

Zakon torej enako obravnava popravljanje napak in spremembe računovodskih usmeritev. Ker ni predvideno popravljanje računovodskih izkazov za nazaj in ustrezno popravljanje obračuna davka od dohodka, ki je že bil predložen davčnemu uradu, se prihodki ali stroški, ki jih zaradi popravka napake ali spremembe računovodske usmeritve v računovodskih izkazih poračunamo s prenesenim poslovnim izidom, v obračun davka od dohodka vključijo v tekočem letu. Pri tem ne smemo pozabiti, da lahko davčno uveljavljamo samo tiste stroke ali prihodke, ki so tudi sicer davčno priznani odhodki ali obdavčljivi prihodki in to na enak način, kot bi jih bili vključili v izračun davčne osnove v letu, ko je nastala napaka oziroma v letih, na katere popravek napake ali sprememba računovodske usmeritve vpliva. Stroškov, ki sicer ne bi bili davčno priznani odhodki, ne moremo uveljavljati kot popravek napake ali spremembo računovodske usmeritve, davčno osnovo pa moramo povečati za prihodke, ki bi bili obdavčljivi prihodki.

V obrazcu za obračun davka od dohodka sta za povečanje ali zmanjšanje davčne osnove zaradi popravkov napak in sprememb računovodski usmeritev predvideni zaporedna številka 11.3 – povečanje davčne osnove za znesek razlik zaradi sprememb računovodskih usmeritev in popravkov napak in zaporedna številka 11.4 – zmanjšanje davčne osnove za znesek razlik zaradi sprememb računovodskih usmeritev in popravkov napak, vključno z rezervacijami za pokojnine, jubilejne nagrade in odpravnine. V metodologiji za izpolnjevanje obrazca sta pri zaporedni številki 11.4 omenjena 14. in 98 člen ZDDPO-2, po katerih se rezervacije za jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi, če jih podjetje oblikuje v breme prenesenega poslovnega izida davčno obravnavajo kot samostojna sprememba računovodske usmeritve. Na davčno osnovo vplivajo enako, kot da bi bile v celoti oblikovane v tekočem letu. Po trenutno veljavnem ZDDPO-2 so odhodki za oblikovanje teh rezervacij davčno priznani v višini 50%.

Prikaz popravkov obračuna davka od dohodka v zgoraj obravnavanih primerih:

	Davčna osnova		
	11.3 - povečanje	11.4 - zmanjšanje	
Primer 3	40.000		zmanjšanje stroškov, ker so se stroški obresti usredstvili
Primer 4		40.000	davčno je priznanih 50% odhodkov za rezervacije za odpravnine

6. ZAKLJUČEK

Učinke sprememb računovodskih usmeritev in popravke napak obračunavamo tako, da če je le možno popravljamo računovodske izkaze za nazaj ter prikažemo tako finančno stanje in poslovni izid podjetja, kot če bi že vedno uporabljali novo usmeritev in kot, da napake ne bi bilo. Pozorni moramo biti, da ločimo med spremembami ocen in spremembami računovodskih usmeritev ter popravki napak, saj prve ne vplivajo na preneseni poslovni izid, medtem ko se spremembe računovodskih usmeritev in popravki napak običajno obračunajo za nazaj in posledično spreminjajo preneseni poslovni izid. Popravkov napak tudi ni primerno izkoristiti za to, da bi morebitne odhodke, ki izvirajo iz sprememb ocen, prikazali kot popravke napak in jih namesto v tekočem obdobju pripoznali v prenesenem poslovnem izidu. Da bi zagotovili čim boljšo primerljivost računovodskih izkazov za pretekla obdobja je potrebno učinke sprememb računovodskih usmeritev in popravkov napak tudi podrobno vsebinsko in vrednostno razkriti in obrazložiti v pojasnilih k računovodskim izkazom.

7. LITERATURA

1. Deloitte: iGAAP 2009 A Guide to IFRS Reporting; LexisNexis, London, 2009.
2. Ernst & Young: International GAAP 2010, John Wiley & Sons Ltd, Chichester, 2010.

3. International Accounting Standards Board: IFRS consolidated without early application, International Financial Standards Board, London, 2010.
4. Romana Hieng: Obračun davka od dohodkov (dobička) za leto 2009; Revija za računovodstvo in finance IKS, številka 1-2, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana, 2010.
5. Slovenski računovodski standardi 2006, Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana, 2006.

SUMMARY ● *Preparation of financial statements involves making accounting estimates in accounting for their changes. Due to schanges od accounting standards or in order to present better information, management needs to account for changes in accounting principles, and errors discovered in financial statement of prior periods. Changes in accounting princoples and errors are, whenever possible, accounted for retrospectively and copmarative information is presented as if the accounting policy had allways been applied and errors had not occured. The effects of changed accounting principles and errors are included in the computation of the tax base in the current year when errors are detected and accountin principles changed, by increasing the tax base for taxable income or decreasing it by tax deductable expenses.*

Key Words ● *Accounting estimate, accounting principle, errors, comparative information.*