

Kazalo

stran

*Dr. Marjan Odar***UVODNIK****3***Editorial**Karmen Demšar***AKTUALNA SODNA PRAKSA VRHOVNEGA SODIŠČA RS V ZVEZI S
PRAVICO DO ODBITKA DDV-ja TER DAVČNIMI PREVARAMI NA
PODROČJU DDV-ja****6***Current Supreme court case law in the Republic of Slovenia in regard to the right for VAT
deduction and tax evasions subject to VAT**Marko Mehle***UPORABA METOD ZA DOLOČANJE TRANSFERNIH CEN****17***Application of Transfer Pricing Methods**Dr. Marjan Odar***PREDSTAVITEV NOVE RAČUNOVODSKE DIREKTIVE****49***Presentation of the new accounting directive**Mag. Blaž Pate***POSTOPEK UGOTAVLJANJA REZIDENTSTVA ZA FIZIČNE OSEBE****73***Procedure for Determination of the Residency Status for Individuals**Andrejka Jost***DELOVANJE SLUŽBE NOTRANJE REVIZIJE IN BASEL III****93***Internal Audit Function and Basel III****Iz PRAKSE ZA PRAKSO*****REVIZORJEV PREGLED POROČILA O OCENI VREDNOSTI
NEPREMIČNIN****113****PREDPOSTAVKE IN POSEBNE PREDPOSTAVKE PRI OCENJEVANJU
VREDNOSTI****118****SODELOVANJE MED POOBLAŠČENIMI REVIZORJI IN
POOBLAŠČENIMI OCENJEVALCI VREDNOSTI****121****1**

MERILA ZA IZBOR IZVAJALCEV ZUNANJE PRESOJE KAKOVOSTI NOTRANJE REVIZIJE	127
IZVAJANJE NOTRANJIH PRESOJ	133
RAZVRŠČANJE NAJEMOV PRI SPREMEMBI POGOJEV NAJEMNIH POGODB	139
RAČUNOVODENJE OKOLJSKIH DAJATEV	142
VREDNOTENJE FINANČNIH NALOŽB PRI SESTAVITVI LETNEGA POROČILA ZA 2013	146
DAVČNA OBRAVNAVA ODPISA FINANČNIH NALOŽB V KVALIFICIRANE OBVEZNOSTI BANK ZARADI IZREDNIH UKREPOV ZA KREPITEV STABILNOSTI BANK	151

NOVOSTI IN OBVESTILA

<i>Dr. Meta Duhovnik</i> KAJ JE NOVEGA PRI IFAC	156
<i>Mag. Karin Lušnic</i> NOVOSTI Z REDNE KONFERENCE MSOV (IVSC)	166
KANDIDATI, KI SO USPEŠNO ZAKLJUČILI IZOBRAŽEVANJE PRI INŠTITUTU	172

Dr. Marjan Odar

Uvodnik

(Editorial)

V zadnjih mesecih prejšnjega leta se je skoraj vsa slovenska javnost tako ali drugače ukvarjala z bankami. Saj se še spomnite, kajne? Mediji so nas obveščali o pregledih naših bank, ki so jih opravljali tuji svetovalci, pa o uporabljenih metodologijah in seveda tudi o rezultatih stresnih testov ter posledicah, predvsem za delničarje in imetnike zamenljivih obveznic. Seveda so bile zelo vroče razprave tudi o možnih krivcih za nastale razmere. Skoraj vsakdo, ki je nekaj vedel o tem, ali pa je le mislil, da nekaj ve o bančništvu, krizi, slabih terjatvah, slabi banki in podobnem, si je ustvaril svoje mnenje, razpravljal in komentiral. To je razumljivo, saj smo vsi državljani posredno ali neposredno tako ali drugače vpleteni v to zgodbo in bomo čutili posledice nepremišljenih dejanj finančnega sektorja. Pa še kako je razumljivo, da ima povprečni davkopllačevalec, ki bo v prihodnje "saniral" bančne in tudi podjetniške ter druge luknje, pravico, da je o tem vsaj obveščen. Recimo, da je Slovenija prvi del domače naloge glede bančne sanacije opravila. Le za razmislek bom navrgel vprašanje, ki se poraja kar samo po sebi, in sicer: Ali je bilo to dovolj in ali se bo vrnila gospodarska rast?

Šola je bila vsekakor (in še bo) zelo draga! Marsikdo je komentiral v smislu: dobro, če že mora tako biti, naj bo, ampak da se vsaj ponovilo ne bi več kaj takega. Kako to zagotoviti? Kako je sploh lahko prišlo do tega in kdo so krivci? Vsekakor bi bilo treba tudi te zadeve razčistiti! Nekateri zadeve zelo poenostavljajo ter kar določajo za glavne krivce tudi revizorje in ocenjevalce vrednosti. Na kolektivno krivdo nikakor ne pristajam, čeprav se zavedam, da verjetno tudi revizorji, ocenjevalci vrednosti ter tudi strokovnjaki Inštituta, ter tudi jaz kot direktor, lahko sprejemamo del odgovornosti. In od svoje odgovornosti sploh ne bežimo! Nikakor pa ne pristajam na tezo, da smo le mi krivi za zadeve, ki so se zgodile. Daleč od tega! Odgovorno trdim, da smo bili med redkimi, ki smo že na začetku krize opozarjali na pasti vrednotenja in merjenja sredstev po pošteni vrednosti, na uporabo raznih modelov vrednotenja itd. Le malo osvežimo spomin, pa se bomo spomnili nekaterih komentarjev (o drugem ne bom pisal), ki smo jih bili deležni, ko smo sprejemali strokovna stališča v zvezi z vrednotenji, potrebnimi oslabitvami sredstev in si prizadevali za spoštovanje standardov in strokovnih pravil. Včasih je

bilo zelo hudo. Pa vendar lahko ponosno zapišem, da smo zdržali vrsto takih in drugačnih pritiskov! Še nekaj je treba jasno in nedvoumno zapisati: revizor ne sprejema poslovnih odločitev podjetja; revizor ne odloča o najemanju ali dajanju posojil, revizor ne svetuje organom vodenja in nadzora, revizor ne odloča in ne sme odločati o poslovnih odločitvah! Revizor daje mnenje o tem, ali so podatki in informacije v letnem poročilu resnični in pošteni, v skladu s standardi; nastavi ogledalo, v katerem so vidni rezultati poslovnih in drugih odločitev. In lastna podoba v ogledalu marsikomu ni všeč.

Menim, da je srž problema te krize v odločitvah, ki so jih sprejemali tako bankirji kot uprave. Ne bom o tem, kakšni razlogi so jih vodili. Zaskrbljujoče je, da so nekateri očitno izgubili kompas in niso ravnali dovolj strokovno in premišljeno! Niso spoštovali večnih temeljnih resnic ekonomije. In to jim najbolj zamerim. Priznam, sem še starega kova in izhajam iz temeljne podmene, da sta delo in znanje najpomembnejša generatorja nove in dodane vrednosti in temelj napredka, finance pa ju podpirajo. Nikoli mi zato tudi ni bilo jasno, no, jasno že, ne pa razumljivo, kako je mogoče dosežati večmestne dobičke le z nakupom oziroma prodajo vrednostnega papirja oziroma raznimi finančnimi operacijami. Malo pretiravam, pa vem, da me razumete. Da je glavne akterje pri teh rabotah večkrat podžigal še pohlep, je verjetno tudi vsem že jasno. In tega, kaj je prav in kaj narobe, tudi marsikdo ne ve več. Kriza morale in temeljnih vrednot na vsej črti. Ni bilo strokovnega niti etičnega ravnanja. Zdaj pa naj bi bili za vse krivi vsi drugi! Vsaka pogodba ima najmanj dva podpisa, ki dokazujeta, da sta dve pravilno sposobni stranki stopili v obligacijsko razmerje. In zdaj naj bodo drugi grešni kozli za njune odločitve? Jasno je treba zapisati, da ne smemo posploševati in ne moremo in ne smemo vseh metati v isti koš. K sreči je še vedno veliko poštenih direktorjev in tudi bankirjev.

Pa vendar nam napake preteklosti ne bodo kaj dosti koristile, če ne bomo korenito spremenili modela upravljanja in vodenja. Le za izziv: Kaj so v vseh teh letih počeli nadzorni sveti in drugi notranji mehanizmi nadzora v bankah in podjetjih? In ne nazadnje ali pa kaj najprej: Kolikšna je odgovornost lastnikov? V večini bank je lastnik država, imamo veliko podjetij, v katerih je država lastnik ... torej? Mene kot varčevalca in depozitarja v bankah praviloma sploh ne zanima, kdo je njen lastnik. Želim si le, da je moja vloga varna in mi redno izplačujejo obresti. Izkazalo se je, da podobno velja za podjetja. Delavci bi bili najzadovoljnejši, če bi imeli evropsko primerljive plače, plačane prispevke, da bi se plače in druge obveznosti podjetja redno izplačevale. In delavci praviloma tudi razumejo, da za slabo opravljeno delo lahko službo izgubijo; torej tudi sprejemajo svojo odgovornost. Vsi si torej želimo urejeno in varno ureditev, kateri lahko zaupamo. Pred časom je bilo veliko govora o družbeni odgovornosti. Vse vrste nakladanja je bilo v dobrih časih mogoče

razumeti s tem. Ali ni družbena, in če hočete moralna odgovornost že v tem, da imamo zagotovljeno socialno varnost in da za korektno opravljeno delo dobimo pošteno plačilo? Ne želim, da bi tole kdo razumel kot prispevek h kulturnemu boju med kapitalom in delom, med našimi in vašimi, med eno in drugo ureditvijo ali eno in drugačno idejo. Sploh ne. Le pragmatično si želim, tako kot verjetno večina, urejeno delujočo državo z vsemi njenimi institucijami, za katero bi lahko izdali mnenje, da so njena ureditev, "zdravje" ter delovanje res resnični in pošteni.

Karmen Demšar*

Aktualna sodna praksa Vrhovnega sodišča RS v zvezi s pravico do odbitka DDV-ja ter davčnimi prevarami na področju DDV-ja

Current Supreme court case law in the Republic of Slovenia in regard to the right for VAT deduction and tax evasions subject to VAT

POVZETEK ● Članek povzema aktualno slovensko sodno prakso v zvezi z uveljavljanjem pravice do odbitka DDV-ja pri transakcijah, v katerih sodelujejo davčni zavezanci z morebitnim goljufivim namenom. Vrhovno sodišče smiselno povzema najnovejše sodbe Evropskega sodišča in zavzema stališče, da je v primeru, ko davčni zavezanec predloži ustrezne račune za dobavljeno blago ali storitve in je storitev oziroma dobava dejansko opravljena, pravico do odbitka mogoče zavrniti le, če je davčni organ na podlagi objektivnih okoliščin lahko ugotovil, da je naslovnik računa vedel oziroma bi moral vedeti, da je bila zadevna transakcija povezana z goljufijo izdajatelja računa ali drugega gospodarskega subjekta višje v dobavni verigi.

Ključne besede ● davčni zavezanec, DDV, utaje DDV-ja, neplačujoči gospodarski subjekt, (ne)verodostojne listine, objektivne okoliščine, pravica do odbitka DDV-ja, solidarna odgovornost, sodbe vrhovnega sodišča

SUMMARY ● The article summarizes current Slovenian case law in regard to exercising the right to VAT deduction in transactions in which taxable persons who might have fraudulent intention participate. The Supreme court appropriately applies current European Court judgments and adopts the position that if a taxable person submits invoices for the supply of goods or services and the supply of services or goods have actually been performed, the right to VAT deduction can only be limited if the tax authority, based on objective circumstances, proves that the taxable person knew or should have known that the respective transaction was connected to fraud done by the issuer of the invoice or other business entity further up in the supply chain.

Key words ● taxable person, VAT, VAT fraud, missing trader, (non)authentic document, objective evidence, right to VAT deduction, joint and several liability, supreme court decisions

JEL: H25, H26, K34

* Karmen Demšar, mag. poslovnih ved, pooblaščená revizorka in preizkušena davčnica, partnerica pri Leitner + Leitner, d. o. o., Dunajska cesta 159, Ljubljana, karmen.demsar@leitnerleitner.si.

1. UVOD

Namen članka je prikazati najnovejše (spremenjene) odločitve sodišč v zvezi s pravico do odbitka DDV-ja, na odločitve katerih vpliva tudi sodna praksa Evropskega sodišča. Poleg tega pa je namen članka opozoriti tudi na to, da morajo davčni zavezanci pri svojem poslovanju delovati skrbno in pošteno in izvajati ustrezne kontrole ter razpolagati z ustrežno dokumentacijo, saj so lahko tudi korektni davčni zavezanci žrtev davčnih utaj.

Članek je razdeljen v šest poglavij. Takoj za uvodom je obrazložena problematika neplačujočih gospodarskih subjektov (angl. *missing trader*), opozarjam na pomen nevtralnosti DDV-ja kot enega izmed osnovnih načel sistema DDV-ja. V tretjem, najpomembnejšem poglavju obravnavam pomembno sodbo Sodišča Evropske unije, nato pa še aktualno slovensko sodno prakso Vrhovnega sodišča po njeni objavi junija 2012 ter na kratko tudi argumentacijo sodišč pred njeno objavo. Četrto poglavje je namenjeno solidarni odgovornosti in njenemu pomenu pri odbitku DDV-ja, nato sledita še zaključek ter seznam uporabljenih virov.

2. PROBLEMATIKA NEPLAČUJOČIH GOSPODARSKIH SUBJEKTOV (ANGL. *MISSING TRADER*)

Opredelitev neplačujočih gospodarskih subjektov (angl. *missing trader*) je podana v Uredbi Komisije (ES) št. 1925/2004. To so gospodarski subjekti, registrirani kot davčni zavezanci za DDV, ki z goljufivim namenom pridobijo blago ali storitve ali tako pridobitev simulirajo ter ob njej ne plačajo DDV-ja. Na drugi strani dobavljajo blago ali storitve na lokalnem trgu z DDV-jem, vendar ne plačajo dolgovanega DDV-ja pristojnemu davčnemu organu.

V praksi so se začele pojavljati t. i. navidezne družbe, ki so se pod pretvezo in lažno izjavo, da bodo začele opravljati gospodarsko dejavnost, registrirale za namene DDV-ja v Sloveniji in pridobile identifikacijsko številko za DDV in jo nato zlorabile za davčno utajo. Problem se pojavi, ko prejemniki na podlagi računov, ki so jih izdali neplačujoči gospodarski subjekti, uveljavljajo pravico do odbitka DDV-ja, izdajatelj računa pa dolgovanega DDV-ja dejansko ne plača, zato pride do prikrajšanja proračuna. Če je odbitek DDV-ja izveden z goljufijo, bi bila njegova zavrnitev utemeljena, vendar pa se v praksi dogaja, da so bili v transakcijo, pri kateri je prišlo do prevare, vključeni tudi korektni davčni zavezanci, ki jim je bila zavrnjena pravica do odbitka, kljub temu da so sami ravnali kot dober in skrben gospodar oziroma skladno z običajno poslovno prakso. Vprašanje je, ali je v teh primerih ustrezno upoštevano načelo nevtralnosti kot eno osnovnih načel DDV-ja. V novejši evropski in tudi slovenski sodni praksi tako lahko najdemo več sodb, ki

obravnavajo tovrstno problematiko, nekatere izmed njih bodo predstavljene tudi v nadaljevanju.

2.1. Nevtralnost DDV-ja in pravica do odbitka DDV-ja

Eno izmed temeljnih načel sistema DDV-ja je njegova nevtralnost, kar pomeni, da ima davčni zavezanec pravico, da od DDV-ja, ki ga je dolžan plačati, ker ga je zaračunal svojim kupcem, odbije DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal pri nabavi blaga oziroma storitev, če je to blago oziroma storitve uporabil oziroma jih bo uporabil za namene svojih obdavčenih transakcij¹.

Pravica do odbitka DDV-ja je torej bistveni del sistema DDV-ja in načeloma ne sme biti omejena², saj je njen namen davčnega zavezanca v celoti razbremeniti bremena za plačilo DDV-ja, ki ga je dolžan ali ki ga je plačal v okviru svoje gospodarske dejavnosti. Prav tako pa sama pravica do (ne)odbitka ne bi smela vplivati na poslovanje davčnih zavezancev, saj gre za davek na končno potrošnjo, ki ga v celoti nosijo (končni) potrošniki. Skupni sistem DDV-ja tako zagotavlja nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh gospodarskih dejavnosti ne glede na njihove cilje ali rezultate, če so navedene dejavnosti same predmet DDV-ja³. V nasprotju z načelom nevtralnosti DDV-ja bi bilo, če bi davčni zavezanec nosil breme DDV-ja za nabave, za katere ni sporno, da so nastale zaradi potreb gospodarske dejavnosti, ki je sama obdavčena z DDV-jem⁴.

Država ima pravico sprejeti določene omejitve in postaviti formalne pogoje, s katerimi se nadzira poslovanje zavezanca, na podlagi katerih se dovoljuje pravica do odbitka DDV-ja.

Pravica do odbitka skladno s 176. členom Direktive Sveta 2006/112/ES, ki jo povzema tudi slovenski ZDDV-1⁵, ni priznana za nabavo, ki ni dokazljivo poslovne narave, kot so izdatki za luksuzne predmete, razvedrilo ali zabavo. V tem delu sama Direktiva dopušča izjemo od popolnega upoštevanja načela nevtralnosti.

Slovenski davčni organ je že januarja 2008 sprejel smernice, na podlagi katerih se davčnemu zavezancu lahko zavrne pravica do odbitka DDV-ja. Le-to lahko davčni organ zavrne, če iz okoliščin izhaja, da je davčni zavezanec vedel, da je določena

¹ 63. člen ZDDV-1.

² 167. člen Direktive Sveta 2006/112/ES.

³ Glej sodbo ES C-29/08 (SKF).

⁴ Glej sodbo ES C-124/12 MAES-3C Marica East 1EOOD.

⁵ 66. člen ZDDV-1.

transakcija povezana z goljufijo, ali da je davčni zavezanec namenoma prezrl dejstva, ki dokazujejo, da so transakcije povezane z utajo, ali da pri transakciji obstajajo okoliščine oziroma povezane okoliščine, za katere bi razumni davčni zavezanec lahko posumil, da so povezane z goljufijo, in da davčni zavezanec v tem primeru ni izvedel nobenih poizvedb oziroma da so bile poizvedbe sicer izvedene, vendar se je davčni zavezanec zadovoljil z odgovori, ki ne bi zadovoljili razumnega davčnega zavezanca.

3. AKTUALNA SODNA PRAKSA

V nadaljevanju je prikazana najnovejša sodna praksa s področja pravice do odbitka DDV-ja. Najprej bo predstavljena pomembna sodba Sodišča Evropske unije, nato pa še slovenska sodna praksa pred objavo in po njeni objavi junija 2012. V posameznih sodbah bo predstavljen glavni spor v posamezni zadevi ter odločitve sodišča oziroma glavni poudarki posamezne sodbe.

3.1. Sodba Sodišča Evropske unije v združenih zadevah C-80/11 in C-142/11 Mahagèben kft in Pèter Dávid

Na tem mestu želim najprej opozoriti na sodbo Sodišča Evropske unije v združenih zadevah C-80/11 in C-142/11 Mahagèben kft in Pèter Dávid v zvezi s pravico do odbitka vstopnega DDV-ja, plačanega za transakcije, ki naj bi bile sumljive, saj se aktualna sodna praksa Vrhovnega sodišča po njeni objavi, to je junija 2012, pogosto sklicuje nanjo in povzema njene ugotovitve.

Predmet spora v zadevi C-80/11 je bilo dejstvo, da družbi Mahagèben kft ni bila priznana pravica do odbitka DDV-ja na podlagi računov družbe Romahegy-Kerf kft za dobavo in prevoz različnih akacijevih debel. Madžarski davčni organ je namreč v okviru preverjanja prodaje in nabave družbe Romahegy-Kerf kft ugotovil, da leta omenjenega blaga, ki naj bi ga prodala družbi Mahagèben kft, ni imela na zalogi oziroma že kupljena količina akacijevih debel ni zadostovala za izvedbo dobave, prav tako pa družba ni imela dokazil o dejanskem prevozu blaga. Poleg tega računi, na podlagi katerih je družba Mahagèben kft uveljavljala pravico do odbitka DDV-ja, po mnenju madžarskega davčnega organa niso bili verodostojni, saj izdajateljica računov ni predložila dokazil o dejansko opravljenem poslu.

Spor v zadevi C-142/11 se nanaša na davčnega zavezanca Pètra Dávída, ki je opravljal različna gradbena dela, vendar pa sam ni imel zaposlenih delavcev, s katerimi bi lahko opravil zaračunane storitve, zato je vsa dela izvedel s podizvajalci. Madžarski davčni organ mu je v postopku nadzora zavrnil pravico do odbitka, ki izhaja iz računov njegovih podizvajalcev. Kljub temu da ni bilo dvoma,

da so bila dela dejansko opravljena, je madžarski davčni organ menil, da pravice do odbitka ne more priznati na podlagi računov, na katerih ni bilo mogoče potrditi na njih navedenega gospodarskega posla in naj bi šlo le za fiktivne račune. Na podlagi predložene dokumentacije se davčni organ ni uspel prepričati, kateri podjetnik je opravil dela in katera družba je najela navedene delavce. Poleg tega pa je sodišče P. Dávidu očitalo tudi, da ni ravnal s potrebno skrbnostjo, saj se ni prepričal, ali je imel zadevni podizvajalec sredstva, potrebna za izvedbo zadevnih del.

V obeh zadevah je sodišče odločilo, če davčni zavezanec izpolnjuje vsebinske in formalne pogoje za uveljavitev pravice do odbitka DDV-ja, to je, da razpolaga z računom, ki potrjuje, da je bila dobava blaga opravljena, se **pravica do odbitka lahko zavrne samo, kadar davčni organ na podlagi objektivnih dejavnikov ugotovi, da je davčni zavezanec vedel oziroma bi moral vedeti, da je bila zadevna transakcija povezana z goljufijo, ki jo je storil dobavitelj (izdajatelj računa) ali drug trgovec v dobavni verigi.**

Sodišče je svojo odločitev podkrepilo z dejstvom, da je pri odločitvah treba upoštevati tudi načelo nevtralnosti sistema DDV-ja, kar pomeni, da se v splošnem pravice do odbitka ne smejo omejevati. Poleg tega pa je pomembno, da na odbitek vstopnega DDV-ja ne vpliva dejstvo, ali je bil izhodni DDV, dolgovan na podlagi predhodnih transakcij, že nakazan javni blagajni ali ne. V obeh primerih so bili vsebinski in formalni pogoji, določeni za nastanek in uveljavljanje pravice do odbitka, izpolnjeni, to je, da je bil posel izveden in da je račun vseboval vse sestavne dele, predpisane na podlagi Direktive Sveta 2006/112/ES⁶. Pravico do odbitka bi bilo na podlagi navedb sodišča mogoče zavrniti le, če bi se na podlagi objektivnih dokazov ugotovilo, da so se na to pravico sklicevali z goljufijo ali zlorabo, oziroma da je bila transakcija povezana z goljufijo, ki jo je storil izdajatelj računa ali drug trgovec v dobavni verigi.

Pomembno sporočilo sodbe je tudi to, da po prepričanju sodišča davčni organ ne more kar na splošno od davčnega zavezanca, ki želi uveljaviti pravico do odbitka DDV-ja, zahtevati, da preveri:

- ali ima zadevni dobavitelj – izdajatelj računa za blago in storitve kljub temu da je identificiran za DDV, res status davčnega zavezanca;
- ali je dobavitelj sploh imel blago oziroma potrebne vire na voljo oziroma kako je lahko zagotovil dobavo blaga oziroma storitev;
- ali je dobavitelj izpolnil vse obveznosti glede napovedi in plačila DDV-ja in
- ali ima dobavitelj v zvezi s tem še vsa potrebna dokazila o opravljeni dobavi.

⁶ 220.–236. člen in 238., 239. in 240. člen Direktive Sveta 2006/112/ES.

S to sodbo sodišče torej poudarja pomen načela nevtralnosti in dejstvo, da je pravica do odbitka DDV-ja ena bistvenih sestavin sistema DDV-ja ter se lahko zavezancu odvzame le, če je dejansko vstopil v transakcijo z goljufivim namenom ali je nedvoumno vedel, da ima nekdo v verigi goljufivi namen. Če je nedvoumno, da je bila dobava opravljena in zavezanec ni vedel oziroma ni mogel vedeti, da gre za utajo, potem mu ni mogoče odvzeti pravice do odbitka DDV-ja, tudi če dobavitelj ni imel ustreznih zalog, zaposlenih ...

Po tem datumu je bilo objavljenih še nekaj sodb Evropskega sodišča s podobno tematiko⁷. V zadevi C-324/11 Gábor Tóth je sodišče odločilo, da se zaradi nevtralnosti DDV-ja davčnemu zavezancu ne sme omejiti pravica do odbitka zgolj zato, ker dobavitelj – izdajatelj računa ni imel dovoljenja za samostojnega podjetnika oziroma ker ni imel prijavljenih delavcev, ki jih je zaposloval, ne da bi davčni organ dokazal, da je zadevni davčni zavezanec vedel oziroma bi moral vedeti, da je bila transakcija, za katero uveljavlja pravico do odbitka, povezana z goljufijo, ki jo je storil izdajatelj računa ali drug gospodarski subjekt višje v dobavni verigi.

3.2. Sodna praksa Vrhovnega sodišča, objavljena pred sodbo sodišča ES C-80/11 in C-142/11 Mahagèben kft in Pèter Dávid

Sodna praksa se je pri presoji upravičenosti do odbitka DDV-ja najprej ukvarjala predvsem z vprašanjem, ali so bile storitve oziroma dobava blaga dejansko opravljene oziroma ali so bile opravljene prav s strani izdajateljev računov. Poleg tega ni bilo pomembno le, ali so bile storitve oziroma dobava blaga opravljene, temveč tudi to, da je moral davčni zavezanec razpolagati z ustrežno, verodostojno dokumentacijo, ki je dokazovala te transakcije. Sodišče je svoje utemeljitve tako utemeljevalo predvsem na okoliščinah nepravilne in nepopolne dokumentacije, torej, da računi niso verodostojni in ne izkazujejo dejanskega stanja.

Sodbe Vrhovnega in Upravnega sodišča so se pogosto sklicevale tudi na objektivne okoliščine, ki so pomembne z vidika, ali je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti za sumljiv oziroma goljufiv namen izdajatelja računa, vendar pa pri sami odločitvi sodišča po navadi te okoliščine niso bile odločilne, kadar poslovni dogodki niso bili dokazani. Sodišče torej tudi ni presojalo, ali je izdajatelj spornega računa neplačujoči gospodarski subjekt (angl. missing trader).

⁷ Glej C-642/11 Stroy trans, C-643/11 "LVK – 56" EOOD in C-324/11 Gábor Tóth.

3.2.1. SODBA VRHOVNEGA SODIŠČA X Ips 461/2011

Vrhovno sodišče je v sodbi X Ips 461/2011 zavzelo stališče, da je v primeru, ko ni izkazano, da računi, na podlagi katerih je davčni zavezanec odbijal vstopni DDV, temeljijo na dejanskih poslovnih dogodkih, pravilna odločitev davčnih organov, da davčni zavezanec na podlagi teh računov nima pravice do odbitka. Kot izhaja tudi iz sodbe prvostopenjskega sodišča U I 130/2011, je ključno namreč to, da tožnik ni izkazal, da so **navedene družbe storitve zanj tudi resnično opravile, saj ni predložil verodostojnih dokumentov, ki bi to izkazovali**. Ne zadošča ugotovitev, da so bile storitve opravljene, pač pa je treba dokazati, da so storitve opravili izdajatelji računov.

Samo dejstvo, da so bili izdajatelji računov neplačujoči gospodarski subjekti (*missing traderji*), pa v primeru, da storitve dejansko niso bile opravljene s strani izdajateljev računov, po mnenju sodišča sploh ni pomembno.

3.3. Najnovejše sodbe Vrhovnega sodišča, objavljene po sodbi sodišča ES C-80/11 in C-142/11 Mahagèben kft in Pèter Dávid

Sodbam Vrhovnega sodišča pred objavo sodbe v združenih zadevah Mahagèben kft in Pèter Dávid je skupno to, da so zavračale pravico do odbitka DDV-ja že samo zato, ker davčni zavezanec ni dokazal, da so bile storitve oziroma blago navedeni na računih, na podlagi katerih je uveljavil pravico do odbitka, dejansko opravljene s strani dobaviteljev, ki so mu jih zaračunali. Pravica do odbitka mu je bila zavrnjena, ker naj ne bi razpolagal z verodostojnimi računovodskimi listinami o poslovnih dogodkih. Najnovejšim sodbam oziroma sklepom Vrhovnega sodišča pa je skupno, da se v primeru, ko so bile storitve dejansko opravljene oziroma blago dejansko dobavljeno, davčnemu zavezancu pravica do odbitka lahko zavrne le, če davčni organ na podlagi objektivnih okoliščin dokaže, da je naslovnik računa vedel oziroma bi moral vedeti, da je bila transakcija, na katero se sklicuje pri utemeljitvi pravice do odbitka DDV-ja, povezana z goljufijo izdajatelja računa ali drugega gospodarskega subjekta višje v dobavni verigi.

Kot primer navajam Sklep Vrhovnega sodišča X Ips 432/2011, v katerem je sodišče odločalo o sodbi prvostopenjskega sodišča (I U 1977/2010), v kateri tožniku ni bil priznan odbitek DDV-ja, saj sporni računi naj ne bi temeljili na resničnih transakcijah. Izdajatelji računov, za katere je bilo ugotovljeno, da so neplačujoči gospodarski subjekti, tožniku zaračunanih storitev po ugotovitvi davčnega organa dejansko niso opravili (montaža oken in žaluzij na objektih). Po mnenju upravnega sodišča je to zadosten razlog za zavrnitev pravice do odbitka DDV-ja, saj fiktivni računi ne morejo biti podlaga za odbijanje vstopnega DDV-ja in samo verodostojen račun izkazuje tudi dejansko stanje o resnično opravljenih storitvah.

Vrhovno sodišče je zavrnilo argumentacijo upravnega sodišča in pojasnilo, da morajo biti za uveljavljanje pravice do odbitka kumulativno izpolnjeni določeni pogoji, in sicer:

- DDV se nanaša na dobavo blaga ali storitev od drugega zavezanca za DDV;
- davčni zavezanec razpolaga z ustreznim računom, da gre za uporabo blaga ali storitev za namene njegovih obdavčenih transakcij;
- ne gre za goljufijo ali zlorabo sistema DDV oziroma da davčni zavezanec ni vedel ali ni mogel vedeti, da je bila transakcija, na katero se sklicuje pri utemeljitvi pravice do odbitka, povezana z goljufijo, ki jo je storil izdajatelj računa ali drug gospodarski subjekt višje v dobavni verigi.

Vrhovno sodišče smiselno povzema Sodbo Evropskega sodišča Mahagèben kft in Pèter Dávid in pojasnjuje, da zgolj zato, ker je izdajatelj računa ravnal nezakonito, davčnemu zavezancu še ni mogoče zavrniti pravice do odbitka vstopnega DDV-ja, ker ni zaznal znakov, na podlagi katerih bi lahko domneval, da je izdajatelj računa ravnal nepravilno oziroma goljufivo. Iz navedene sodbe izhaja med drugim tudi to, da davčni organ ne more zavrniti pravice do odbitka samo zato, ker se davčni zavezanec ni prepričal, ali je imel izdajatelj računa dejansko status davčnega zavezanca, ali je imel blago na voljo oziroma je imel sredstva, da ga je lahko dobavil, in je poleg tega izpolnil še vse obveznosti glede plačila davka na dodano vrednost. Če so sicer izpolnjeni vsebinski in formalni pogoji za uveljavljanje pravice do odbitka vstopnega DDV-ja, davčni organ sploh nima znakov, ki bi upravičeno kazali na nepravilnosti oziroma goljufijo. Glede na to, da je davčni zavezanec dokazal, da so bile zadevne storitve dejansko opravljene (predložil je fotografije, poleg tega pa tudi svoje račune, izdane naročniku) in je razpolagal z računom, je Vrhovno sodišče naložilo upravnemu sodišču, da mora dokazati obstoj objektivnih okoliščin, ki naj bi v obravnavani zadevi dokazovale, da je davčni zavezanec vedel oziroma moral vedeti, da je bila zadevna transakcija povezana z goljufijo izdajatelja računa.

Sodba v ponovnem postopku U I 1901/2012 je temeljila na presoji objektivnih okoliščin, ki naj bi dokazovale, da je zavezanec vedel oziroma bi moral vedeti, da sodeluje pri goljufiji. Prvostopenjsko sodišče argumentira svoje odločitev, da bi tožnik moral vedeti, da sodeluje pri goljufiji, predvsem zaradi visokih zneskov na računih, zato bi bilo razumno, da bi tožnik o družbah, s katerimi posluje in za katere se je ugotovilo, da so neplačujoči gospodarski subjekti, pridobil kakšne informacije oziroma z njimi sklenil pogodbo. Poleg tega, da tožnik ni preveril delovanja družb, s katerimi je posloval, pa je stik z družbami vzpostavil le preko ene osebe, o kateri pa sploh ni imel natančnih podatkov. Razen računov tožnik ni imel nobene druge dokumentacije oziroma izvirnih listin, iz katerih bi izhajalo, katero delo je bilo opravljeno, kdaj in kdo je storitev opravil. Po presoji sodišča

tako delovanje tožnika ne more biti razumno (niti ni takšna poslovna praksa v gospodarskih poslih), iz vseh navedenih okoliščin je zato sodišče ponovno zaključilo, da je tožnik vedel oziroma bi vsaj moral vedeti, da je bila transakcija, na katero se sklicuje pri utemeljitvi pravice do odbitka, povezana z goljufijo izdajatelja računa ali drugega gospodarskega subjekta višje v dobavni verigi.

Kot primer naj navedem tudi Sklep Vrhovnega sodišča X Ips 314/2012, v katerem je sodišče odločalo o sodbi prvostopenjskega sodišča I U 2217/2011, v kateri družbi ni bil priznan odbitek DDV-ja, izkazan na računih družb, saj ni bilo nobenih realnih pogojev, da te družbe storitve opravijo, zato naj bi šlo za navidezne in fiktivne račune. V ponovnem postopku I U 1432/2013-22 je sodišče odločilo, da so bili zaključki davčnega organa presplošni in prenašljivi in da okoliščine, na podlagi katerih je davčni organ presodil, da je tožnik vedel ali bi moral vedeti za goljufivost transakcij, same po sebi ne zadoščajo. Med pogoji, ki jih je organ navajal, je, da družbe niso imele zagotovljenih materialnih in ne kadrovskih virov (brez zaposlenih), kar ni zadosten dokaz, da je davčni zavezanec vedel za goljufijo. Kot druge objektivne okoliščine je davčni organ zatrjeval tudi, da sporne družbe niso oglaševale dejavnosti in so tudi konkurirale z družbami z večletnimi izkušnjami pri prodaji naftnih derivatov (tudi z nižjimi cenami od tržnih).

4. SOLIDARNA ODGOVORNOST

Slovenska davčna uprava je v boju proti davčnim utajam sprejela že vrsto ukrepov in pojasnil, s katerimi poskuša davčne zavezance informirati in na podlagi preventivnih ukrepov, predvsem z ukrepi, ki se nanašajo na samo pridobitev identifikacijske številke, preprečiti, da bi se neplačujoči gospodarski subjekti (*missing trader*) sploh pojavili v sistemu DDV-ja. Poleg tega pa izvaja tudi poostren nadzor nad davčnimi zavezanci, kjer se pogosto srečuje s tovrstno problematiko, to je z neplačujočimi gospodarskimi subjekti, navideznimi posli in fiktivni računi.

Na tem mestu je smiselno poudariti, da ZDDV-1 vse od sprememb v letu 2010 v 76.b členu vsebuje tudi določbo o **solidarni odgovornosti**⁸, s katero je vsak davčni zavezanec, identificiran za namene DDV-ja v Sloveniji, solidarno odgovoren za plačilo DDV-ja, če iz objektivnih okoliščin izhaja, da je vedel oziroma bi moral vedeti, da sodeluje pri transakcijah, katerih namen je izogibanje plačilu DDV-ja.

V najnovejši sodni praksi še ni zaslediti, da bi sodišča omejevala pravico do odbitka na podlagi te določbe, vendar se to lahko v kratkem spremeni. Če davčni

⁸ Povzeto po 205. členu Direktive Sveta 2006/112/ES.

organ ugotovi, da je dobava blaga ali storitev sestavni del transakcij, katerih namen je izogibanje plačilu DDV-ja, davčnega zavezanca, ki sodeluje v teh transakcijah, lahko obvesti o obstoju teh okoliščin in njegovi solidarni odgovornosti za plačilo DDV-ja, če bo še naprej udeležen v takih transakcijah. Od dneva prejema obvestila davčnega organa se šteje, da je davčni zavezanec vedel, da z nakupom sodeluje pri transakcijah, katerih namen je izogibanje plačilu DDV-ja. Seveda pa lahko davčni organ tudi v samem postopku uveljavlja solidarno odgovornost, tudi če zavezanca o tem, da sodeluje z neplačujočim gospodarskim subjektom, ni predhodno obvestil, zato moramo biti zavezanci pri poslovanju še toliko pozornejši.

5. ZAKLJUČEK

Kot je razvidno iz pričujočega prispevka, se je sodna praksa v EU in tudi v Sloveniji pri obravnavi davčnih utaj in s tem povezano pravico do odbitka DDV-ja nekoliko spremenila. V praksi v Sloveniji opažamo predvsem spremembe pri presoji na ravni Vrhovnega sodišča. Vsekakor pa je še vedno sporen pojem objektivnih meril, po katerih se lahko presodi, ali je nekdo vedel oziroma bi moral vedeti, da sodeluje v davčni utaji.

Pri tem je vsekakor pomembno, da je Sodišče Evropske unije del formalnih obveznosti prevalilo na davčni organ in navedlo, da zahteve, ki jih ta daje zavezancem pri preverjanju svojih dobaviteljev, ne smejo presegati ekonomske in gospodarske logike in da mora tudi davčni organ slediti načelu, da je pravica do odbitka DDV-ja ena od osnovnih pravic, ki je lahko zavezancu odvzeta samo v primeru davčne utaje in da ne smejo biti pogoji za uveljavljanje te čezmerno obremenilni za zavezanca.

Glede na to, da se je sodna praksa pred kratkim spremenila, se bodo merila za presojo v praksi oblikovala šele v prihodnosti in šele takrat bomo videli, kakšne bodo smernice za davčni organ, sodišča ter zavezance.

Vsekakor pa je za davčne zavezance pomembno, da pri poslovanju delujejo skrbno in izvajajo vse potrebne (razumne) kontrole in nadzore, da bi se izognili poslovanju z goljufivimi podjetji, katerih glavni namen je utaja davkov in s tem neupravičeno povečanje premoženja. Še pomembneje pa je, da davčni zavezanci ob morebitnem davčnem inšpekcijskem nadzoru na podlagi ustrezne dokumentacije davčnemu organu lahko dokažejo, da niso vedeli in niso mogli vedeti za goljufiv namen izdajatelja računa. Dejstvo je, da pravice do uveljavljanja vstopnega DDV-ja ni mogoče zavrnilo samo zato, ker je izdajatelj računa ravnal nezakonito.

6. LITERATURA IN VIRI

1. Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost. *UL L 347, 11. 12. 2006, str. 1.*
2. Gradivo DURS: Poslovanje z "neplačujočimi gospodarskimi subjekti" in odgovornost gospodarskih subjektov za plačilo utajenih davčnih obveznosti. Najdeno 25. 11. 2013 na naslovu http://www.durs.gov.si/si/storitve/kaj_je_dobro_vezeti_o_davcnem_inspekcijskem_nadzoru/poslovanje_z_neplacujocimi_gospodarskimi_subjekti_in_odgovornost_gospodarskih_subjektov_za_placilo_utajenih_davcnih_obveznosti/#c17803.
3. Sodba Sodišča Evropske unije v združenih zadevah C-80/11 in C-142/11 Mahagèben kft in Pèter Dávid z dne 21. junija 2012.
4. Sodba Upravnega sodišča IU 1977/2010, 22. avgust 2011.
5. Sodba Upravnega sodišča IU 2217/2011, 8. maj 2012.
6. Sodba Upravnega sodišča IU 1901/2012, 23. januar 2013.
7. Sodba Upravnega sodišča IU 1432/2013-22, 22. oktober 2013.
8. Sklep Vrhovnega sodišča X Ips 432/2011, 29. november 2012.
9. Sklep Vrhovnega sodišča X Ips 314/2012, 29. avgust 2013.
10. Uredba Komisije (ES) št. 1925/2004 z dne 29. Oktobra 2004 o določitvi podrobnih pravil za izvajanje nekaterih določb Uredbe Sveta (ES) št. 1798/2003 upravnem sodelovanju na področju davka na dodano vrednost. *UL L 331/13, 5. 11. 2004, str. 13.*
11. Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1). *Uradni list RS, št. 117/2006, Spremembe Uradni list RS št. 33/2009, 85/2009, 10/2010-UPB2, 85/2010, 13/2011-UPB3,18/2011, 78/2011, 38/2012, 40/2012-ZUJF, 83/2012, 46/2013-ZIPRS1314-A.*
12. Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2). *Uradni list RS, št. 117/2006, Spremembe Uradni list RS št. 24/2008-ZDDKIS, 125/2008, 20/2009-ZDoh-2D, 47/2009 Odl.US: U-I-54/06-32 (48/2009 popr.), 110/2009 (1/2010 popr.), 43/2010, 97/2010, 13/2011-UPB4, 32/2012, 94/2012.*

Marko Mehle*

Uporaba metod za določanje transfernih cen

Application of Transfer Pricing Methods

POVZETEK ● Vloga velikih mednarodnih podjetij v svetovni trgovini se je v zadnjih 20 letih zelo povečala. Rast teh podjetij povzroča vse večje težave v zvezi z obdavčevanjem podjetij v posameznih državah, kamor spadajo tudi transferne cene. Transferne cene nastajajo le v poslovnih in finančnih transakcijah med povezanimi osebami in niso rezultat tržnih razmerij med prostovoljnimi strankami, t. i. neodvisnimi osebami. Zaračunane cene, tudi transferne cene, pa vplivajo na izkazane prihodke in odhodke oziroma poslovni izid posameznega gospodarskega subjekta velikega mednarodnega podjetja v določeni državi, posledično tudi na davek od dobička gospodarskega subjekta kot davčnega zavezanca.

Da bi se zagotovila primerna oziroma ustrezna davčna osnova velikih mednarodnih podjetij v posameznih davčnih okoljih – državah, morajo biti transferne cene določene z uporabo priznanih svetovnih standardov, to je z uporabo merila neodvisnega tržnega načela z izbiro in ustrezno uporabo najprimernejše OECD-jeve priznane metode za določanje transfernih cen. Izbiro metode je treba najprej prilagoditi naravi posamezne povezane transakcije, ki je prepoznana s skrbno funkcijsko analizo in analizo dejstev, pri čemer je glede primernosti oziroma ustreznosti uporabe posamezne metode treba upoštevati prednosti in slabosti posamezne OECD-jeve priznane metode, razpoložljivost zanesljivih informacij in stopnjo primerljivosti primerljivih nepovezanih transakcij. V članku je razložena uporaba petih OECD-jevih priznanih metod za določanje transfernih cen, pri čemer so opredeljene tudi najpomembnejše okoliščine, ki jih je treba upoštevati pri njihovi uporabi.

Ključne besede ● transferne cene, metode za določanje transfernih cen, analiza primerljivosti, primerljivi dejavniki

SUMMARY ● The role of multinational enterprises (MNEs) in world trade has increased dramatically over the last 20 years. The growth of MNEs presents increasingly complex taxation issues, including in the area of transfer pricing. Transfer pricing always refers to commercial and financial transactions between associated parties (companies). Transfer prices are never a result of

* Marko Mehle, univ. dipl. ekon., davčni inšpektor svetnik, Oddelek za transferne cene, Generalni davčni urad pri Davčni upravi RS, mehlem4@gmail.com. Stališča, izražena v prispevku, so avtorjeva osebna stališča in niso nujno enaka stališčem institucije, v kateri je zaposlen.

free market relations (negotiations) between two willing (independent) parties and therefore they have to be determined. All charged prices (including transfer prices) have an impact on the recognition of companies' income and expenses which are the basis for determining the corporate income tax base of the company as a taxpayer from the national perspective of a particular country.

In order to ensure appropriate tax base of multinational companies in various tax environments, transfer prices have to be determined by applying the arm's length principle, using one of the OECD recognized transfer pricing method. The selection of a transfer pricing method always aims at finding the most appropriate method for a particular case. The selection process should take account of the respective strengths and weaknesses of the recognised methods. The appropriateness of the method is considered in view of the nature of the controlled transaction through functional and factual analysis, the availability of reliable information and the degree of comparability between controlled and uncontrolled transactions. This article describes and explains the use of the five transfer pricing methods. It also includes a description of the most important conditions and circumstances that need to be considered for their appropriate use.

Key words ● *transfer pricing, transfer pricing methods, comparability analysis, comparables*

JEL: G38

UVOD

Za svet, v katerem živimo, je značilna globalizacija, ki jo lahko opredelimo kot sklop sprememb v gospodarstvu, politiki, kulturi in družbenih odnosih. Z globalizacijo je povezan tudi nastanek velikih mednarodnih podjetij, katerih vloga se je v svetovni trgovini v 70. letih močno povečala, in sicer predvsem zaradi prerazporeditve proizvodnje v države z nižjimi proizvodni stroški, z raznimi davčnimi stimulacijami ter cenejšo delovno silo, zaradi koncentracije storitvenih dejavnosti znotraj teh podjetij ter fenomena globalnega, 24-urnega poslovanja z blagom in finančnimi instrumenti, kar je mogoče predvsem zaradi sodobne komunikacije.

S pojavom mednarodnih podjetij je povezan nastanek transference cen, po katerih se vrednotijo transakcije med povezanimi podjetji s sedežem v različnih državah, ki spadajo v isto mednarodno skupino podjetij. Transferne cene nastajajo le v poslovnih transakcijah med povezanimi osebami.

Med pomembnimi dejavniki, ki povečujejo pozornost transference cenam, je treba omeniti predvsem, da se vloga mednarodnih podjetij v svetovni trgovini še povečuje, da je eden glavnih ciljev teh podjetij čim večji dobiček ter da imajo ta podjetja možnost zmanjšanja plačila davka od dobička, tako da svoje proizvode ali

storitve prodajajo po transfernih cenah, ki omogočajo izkazati višji dobiček v državah z nizko davčno stopnjo ter nižji dobiček v državah z visoko davčno stopnjo.

Transferne cene kot formalni davčni problem so se prvič pojavile leta 1935, ko je bilo neodvisno tržno načelo prvič predstavljeno v okviru davčne regulative ZDA kot standard, ki naj se uporablja pri realokaciji prihodkov in davčnih odbitkov med skupino nadzorovanih davčnih zavezancev. Ta regulativa je bila namenjena predvsem transakcijam, ki so bile med povezanimi osebami izvedene znotraj meja ZDA, torej med posameznimi zveznimi državami, ki so imele različno stopnjo davka od dobička podjetij. Razvoj zakonodaje se je v ZDA nadaljeval po drugi svetovni vojni, predvsem pa v 70. letih, ko je IRS (*Internal Revenue Service* – davčna uprava ZDA) nadzoroval transakcije davčnih zavezancev velikih podjetij s sedežem v ZDA s povezanimi osebami zunaj ZDA, ki so se takrat začele postopoma razvijati. Ugotovitve IRS-a so bile, da se večina podjetij ni načrtno ukvarjala z oblikovanjem transfernih cen in ni imela pripravljene dokumentacije o načinu oblikovanja teh cen. V podjetjih, ki so imela strategijo pripravljeno, pa je bil cilj te politike predvsem prenos dobička v države z ugodnejšim davčnim okoljem. Zaradi navedenih ugotovitev je bila nemudoma sprejeta zakonodaja s področja transfernih cen, ki se je z leti nenehno spreminjala, predvsem zaostrovala, poseben poudarek pa je bil na zahtevi po obsežni dokumentaciji o načinu oblikovanja transfernih cen, ki jo je moralo zagotoviti vsako mednarodno podjetje.

MEDNARODNE POGODBE IN NEODVISNO TRŽNO NAČELO

Razvoj zakonodaje s področja transfernih cen v Evropi je sledil razvoju te zakonodaje v ZDA. Organizacija za gospodarske odnose in razvoj (odslej OECD), s sedežem v Parizu, je za oblikovanje transfernih cen že leta 1979 izdelala vodila za določanje transfernih cen za mednarodna podjetja in davčne uprave. Leta 1995 pa je OECD izdal izpopolnjena vodila v obliki Smernic OECD-ja za določanje transfernih cen za mednarodna podjetja in davčne uprave (v nadaljevanju Smernice¹).

Kaj pravzaprav so Smernice OECD-ja? Tako države članice in tudi nečlanice OECD-ja sklepajo dvostranske pogodbe o izogibanju dvojnemu obdavčevanju na podlagi Vzorčnega sporazuma OECD-ja². V Sloveniji se trenutno uporablja 50

¹ OECD Transfer Pricing Guidelines, OECD 2010.

² Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (updated 2010), OECD Publishing.

mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja, pogodbi z Armenijo in Kuvajtom se bosta začeli uporabljati 1. 1. 2014, ratificirana pa je še pogodba z Egiptom. Mednarodne pogodbe vsebujejo glavne mehanizme za reševanje težav, do katerih prihaja pri uporabi mednarodnih davčnih načel za mednarodna podjetja, in v 9. členu, ki se nanaša na obdavčevanje dobičkov povezanih podjetij, je naveden temeljni standard za določanje transfernih cen, tj. neodvisno tržno načelo, ki pravi:

"Kadar se med dvema povezanima podjetjema v komercialnih ali finančnih razmerjih vzpostavijo pogoji, drugačni od tistih, ki bi se vzpostavili med neodvisnimi podjetji, se lahko kakršen koli dobiček, ki bi prirastel enemu od podjetij, če takih pogojev ne bi bilo, vendar prav zaradi takih pogojev ni prirastel, vključi v dobiček tega podjetja in ustrezno obdavči."

V prizadevanjih, da bi se dobički prilagajali pogojem, ki bi bili doseženi med neodvisnimi podjetji v primerljivih transakcijah in primerljivih okoliščinah, obravnava neodvisno tržno načelo člane mednarodne skupine podjetij kot ločene pravne osebe in ne kot neločljive sestavne dele enega samega celovitega podjetja.

Države članice OECD-ja in druge države so sprejele neodvisno tržno načelo iz več razlogov. Eden od pomembnejših je, da neodvisno tržno načelo zagotavlja enako davčno obravnavanje za mednarodna in neodvisna podjetja ter zato preprečuje ustvarjanje boljšega ali slabšega davčnega položaja, ki bi sicer popačil sorazmerno konkurenčnost pravnih oseb ene ali druge vrste. Davčni preudarki tako ne vplivajo več na gospodarske odločitve in zato neodvisno tržno načelo pospešuje mednarodno trgovino in naložbe.

Uporaba neodvisnega tržnega načela je natančneje opredeljena v Smernicah OECD-ja, ki naj bi davčnim upravam in mednarodnim podjetjem nakazale pot do obojestransko zadovoljivih rešitev pri določanju transfernih cen ter s tem čim bolj zmanjšale spore tako med samimi davčnimi upravami kot tudi med davčnimi upravami in mednarodnimi podjetji ter preprečile drage pravne postopke. Smernice OECD-ja so torej razlaga in vodilo za uporabo neodvisnega tržnega načela.

Neodvisno tržno načelo pa je vsebovano tudi v 9. členu Vzorčnega sporazuma Združenih narodov. Združeni narodi so leta 2001 izdali pomemben dokument (*Transfer Pricing, History, State of the Art, Perspectives*), s katerim so priznali prizadevanja OECD-ja na področju transfernih cen, maja letos pa so izdali Priročnik za transferne cene za države v razvoju, ki naj bi davčnim upravam v nerazvitih državah pomagal, da si z vzpostavitvijo nadzora transfernih cen zagotovijo delež davkov, ki jim pripada, in preprečijo prenos dobičkov iz držav.

Neodvisno tržno načelo in slovenska davčna zakonodaja

Neodvisno tržno načelo v slovenski zakonodaji uveljavlja 16. člen Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb³ (odslej ZDDPO-2), sam način izvajanja pa določa Pravilnik o transfernih cenah⁴ (odslej PTC), v katerem so ustrezno opredeljena pravna pravila, ki po vsebini izvirajo iz smernic.

16. člen ZDDPO-2 določa, da se za povezane osebe štejeta zavezanec rezident ali nerezident in tuja pravna oseba ali tuja oseba brez pravne osebnosti, ki ni zavezanka (odslej tuja oseba), če:

- ima zavezanec (torej rezident ali nerezident) v tuji osebi ali obratno, ali iste osebe ali iste fizične osebe ali njihovi družinski člani neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru oziroma glasovalnih pravic v tuji osebi, ali
- obvladuje tujo osebo na podlagi pogodbe, ali
- se pogoji transakcije razlikujejo od pogojev, ki so ali bi bili v enakih ali primerljivih okoliščinah doseženi med nepovezanimi osebami.

Iz navedenega izhaja, da se za povezane osebe štejejo tudi rezidenti in njihove poslovne enote, ne glede na to, ali delujejo na območju Republike Slovenije ali v tujini, kakor tudi npr. dve poslovni enoti, ki opravljata dejavnost (v skladu z opredelitvijo v 6. členu ZDDPO-2) na območju Republike Slovenije, če sta povezani po že opisanih pogojih neposredne ali posredne kapitalske ali druge povezanosti.

16. člen ZDDPO-2 določa tudi, da se primerljive tržne cene določijo z eno izmed naštetih metod v petem odstavku 16. člena ZDDPO-2 ter napotuje na podzakonski akt, tj. PTC.

17. člen ZDDPO-2 določa, da morajo tudi transakcije med povezanimi osebami potekati po tržni ceni, vendar pa člen nadalje pravi, da se davčna osnova ne prilagaja, razen če eden izmed rezidentov v posebnem davčnem položaju, in sicer:

- v davčnem obdobju, za katero se ugotavljajo prihodki in odhodki, izkazuje nepokrito davčno izgubo iz preteklih obdobji;
- plačuje davek po tem zakonu po stopnji 0 % oziroma po posebej določeni stopnji, nižji od splošne stopnje;
- je oproščen plačevanja davka po tem zakonu.

³ Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2. Uradni list RS, št. RS, št. 117/06, 90/07-Obvestilo, 56/08-ZDDPO-2A, 76/08-ZDDPO-2B, 92/08-Obvestilo, 05/09-ZDDPO-2C, 96/09-ZDDPO-2D, 110/09-ZDavP-2B, 43/10-ZDDPO-2E, 59/11-ZDDPO-2F, 24/12, 30/12, 94/12 in 81/13.

⁴ Pravilnik o transfernih cenah – PTC. Uradni list RS, št. 141/06, 4/12.

V zvezi s slovensko zakonodajo s področja transference cen je treba omeniti še 18. člen ZDDPO-2, ki v povezavi s 382. členom Zakona o davčnem postopku⁵ (odslej ZDavP-2) določa obveznost dokumentiranja transference cen, ter 19. člen ZDDPO-2 v zvezi z obrestmi med povezanimi osebami in 32. člen ZDDPO-2 v zvezi z regulacijo tanke kapitalizacije, ki z vidika uporabe 9. člena Vzorce konvencije OECD-ja predstavljata uporabo tako imenovanih varnih pristanov⁶.

DOLOČANJE TRANSFERNIH CEN

Pomembnost primerjalne analize in pomen izraza "primerljiv"

Primerljivost transakcije, ki poteka med povezanimi osebami s transakcijo, ki poteka med nepovezanimi osebami, je temelj neodvisnega tržnega načela in osnova analize oblikovanja transference cen. Pri ugotavljanju primerljive tržne cene se mora primerjati dejavnik, ki se proučuje iz povezane oziroma povezanih transakcij, z dejavnikom, ki se proučuje v enakih ali primerljivih transakcijah med nepovezanimi osebami. Da bi bile takšne primerjave uporabne, morajo biti ekonomsko pomembne značilnosti primerjanih situacij dovolj primerljive⁷. Velja, da je nepovezana transakcija primerljiva s povezano transakcijo:

- če nobena od razlik med transakcijami ne more bistveno vplivati na dejavnik, ki se proučuje v skladu z ustrežno metodo določanja primerljive tržne cene, ali
- če takšne razlike obstajajo, je mogoče učinke takih razlik izločiti s sprejemljivo natančnimi prilagoditvami dejavnika, ki se proučuje v primerljivih nepovezanih transakcijah, da se odpravi vpliv teh razlik na primerljivost.⁸

Primerljiva transakcija med nepovezanimi osebami je transakcija med dvema nepovezanima strankama, ki je primerljiva s povezano transakcijo, ki jo primerjamo.⁹ To je lahko primerljiva transakcija med davčnim zavezancem in nepovezano osebo (notranja primerljivka) ali transakcija med nepovezanima osebama (zunanja primerljivka).

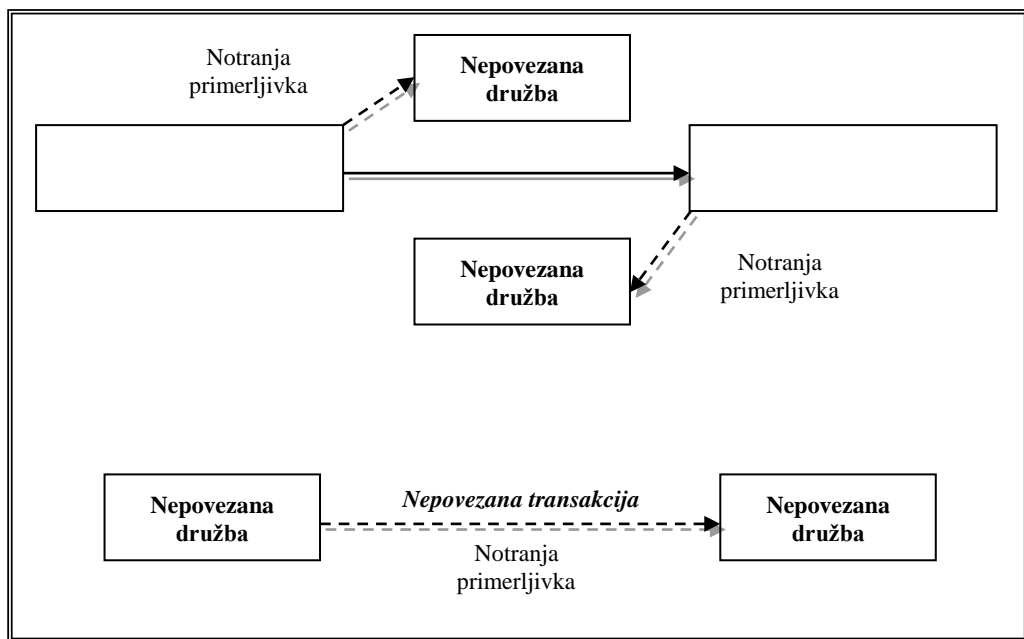
⁵ Zakon o davčnem postopku – ZDavP-2, Uradni list RS, št. 117/2006, 24/2008-ZDDKIS, 125/2008, 85/2009, 110/2009, 1/2010-popr., 43/2010, 97/2010, 24/2012-ZDDPO-2G, 24/2012-ZDoh-2I, 32/2012 in 94/2012.

⁶ Smernice, točka 4.94.

⁷ Smernice, točka 1.33.

⁸ Ko neodvisna podjetja ocenjujejo pogoje možne transakcije, primerjajo transakcijo z drugimi možnostmi, ki so jim realno na voljo, in se za transakcijo odločijo le, če ne vidijo nobene druge očitno privlačnejše možnosti. Tako na primer podjetje verjetno ne bo sprejelo cene, ki jo neodvisno podjetje ponuja za njegov izdelek, če ve, da so drugi možni kupci zanj pod podobnimi pogoji pripravljeni plačati več (smernice, točka 1.4.).

⁹ Smernice, točka 3.24.

Slika 1: Ponazoritev uporabe notranje in zunanje primerjave

Notranje primerljivke lahko najdemo v računovodskih izkazih podjetja, zunanje primerljivke pa med primerljivimi neodvisnimi transakcijami podjetij v domači regiji ali pa z uporabo visoko razvitih baz podatkov (na primer podatkovna baza *Amadeus*).

Notranje primerljivke so običajno zanesljivejše, saj imajo lahko neposrednejši in tesnejši odnos s transakcijo, ki se jo primerja, finančna analiza je lahko enostavnejša in zanesljivejša, saj se bo opirala na enake računovodske standarde. Poleg tega je dostop do informacij o notranjih primerljivkah popolnejši in cenejši. Kadar imamo na razpolago notranje primerljivke, ni potrebno iskanje zunanjih primerljivk.

Kot primerljivke se ne smejo uporabljati transakcije med drugimi povezanimi osebami, čeprav smernice v točki 3.26 pravijo, da če v povezani transakciji sodeluje oseba, katere kapitalska povezanost z drugo osebo, ki sodeluje v isti transakciji, temelji na zelo majhnem kapitalskem deležu, lahko v nekaterih primerih tudi takšno transakcijo obravnavamo kot transakcijo med neodvisnimi osebami. Seveda moramo prej preveriti, ali je ista oseba udeležena tudi v kapitalu drugih družb v skupini oziroma ali ima manjšinski lastnik kakršenkoli vpliv na določanje cen v skupini mednarodnih podjetij, ki ji pripada.

Smernice vsebujejo razpravo o podatkih, ki jih davčne uprave zberejo v inšpekcijskih pregledih, v davčnih napovedih in drugače. Ti podatki (tako imenovane skrite primerljivke) niso na razpolago davčnim zavezancem in jih davčna uprava ne more uporabljati v postopkih davčnega inšpekcijskega nadzora, ker zaradi davčne tajnosti ne sme odkriti njihovega vira.

Dejavniki, ki določajo primerljivost

Pri primerjavi povezanih in nepovezanih transakcij je treba upoštevati pomembne razlike, ki vplivajo na primerljivost transakcij. Da bi ugotovili stopnjo dejanske primerljivosti in nato izvedli primerne prilagoditve za vzpostavitev primerljivih tržnih pogojev (ali razpona primerljivih tržnih cen), je treba primerjati značilne lastnosti transakcij (ali podjetij), ki vplivajo na pogoje transakcij med nepovezanimi osebami. Pomembni dejavniki pri ugotavljanju primerljivosti so¹⁰:

- **Značilnosti prenesenih sredstev in storitev**

Razlike v posebnih značilnostih sredstev ali storitev so pogosto vsaj deloma razlog za razlike v njihovi ceni na trgu. Podobnost značilnosti prenesenih sredstev ali storitev je najpomembnejša pri primerjavi cen povezanih in nepovezanih transakcij, manj pomembna pa pri primerjavi stopenj dobička.¹¹

- **Analiza funkcij**

V transakcijah med nepovezanimi osebami velja, da je višina plačila navadno odvisna od funkcij, ki jih je izvedla posamezna oseba od oseb, vključenih v transakcije, ob upoštevanju porabljenih sredstev in prevzetih tveganj. Zato je treba pri ugotavljanju, ali so povezane in nepovezane transakcije primerljive, primerjati funkcije, ki jih opravljajo nepovezane in povezane osebe. S funkcijsko analizo je treba proučiti tudi sestavo in organiziranost povezanih oseb (skupine) ter pravni položaj osebe, ki izvaja funkcije.¹²

- **Prevzeta tveganja**

Pri poslovanju med povezanimi osebami morajo ustvarjeni donosi ustrezati porazdelitvi tveganj med pogodbenimi strankami, ki veljajo pri poslovanju med nepovezanimi osebami v enakih ali primerljivih okoliščinah. Opredelitev prevzetih tveganj vključuje zlasti tržna, finančna, kreditna tveganja itd.

¹⁰ Dejavniki pri ugotavljanju primerljivosti so podrobneje opredeljeni v PTC-ju (od 10. do 16. člena).

¹¹ 10. člen PTC-ja.

¹² 11. člen PTC-ja.

- **Pogodbeni pogoji**

Pogoji transakcije se ugotovijo na podlagi dejanskega ravnanja pogodbenih strank, na podlagi pogodb in druge dokumentacije, ki dokazuje pogoje transakcije. Pri analizi pogodbenih pogojev je treba ugotoviti, kako se dogovorjeni pogodbeni pogoji v povezani transakciji razlikujejo od pogojev v primerljivi nepovezani transakciji; za slednje velja, da je v pogodbi natančno opredeljeno, kako se med strankami delijo odgovornosti, tveganja in koristi. Če pogodbeni pogoji med povezanimi osebami niso v pisni obliki, se ti pogoji ugotovijo na podlagi njihovega ravnanja in v skladu z ekonomskimi načeli, ki običajno obstajajo in veljajo v enakih ali primerljivih okoliščinah med nepovezanimi osebami.

- **Gospodarske okoliščine**

Gospodarske okoliščine, ki določajo primerljivost trgov, so zlasti zemljepisna lega in velikost trgov, stopnja konkurence na trgih, obstoj ciklov, razpoložljivost nadomestnih sredstev oziroma storitev, raven ponudbe, kupna moč potrošnikov itd.

- **Poslovne strategije**

Za primerjavo cen v povezanih in nepovezanih transakcijah je treba analizirati tudi poslovne strategije, ki obsegajo številne vidike poslovanja družb, kot so inovacije in razvoj novih izdelkov, stopnja diverzifikacije, strategijo povečevanja tržnega deleža itd. Pri tem je pomembno proučiti, ali določeno poslovno strategijo razvija skupina podjetij kot celota ali gre za strategijo enega od podjetij te skupine, ki nastopa na trgu samostojno. Podjetje lahko tako ob vstopu na določeno tržišče sprejme strategijo, s katero želi povečati svoj tržni delež, tako da v času njenega izvajanja zaračunava ceno, ki je nižja od cene, ki se zaračunava za iste proizvode na istem trgu. Posledica tega so višji stroški in nižji dobički v primerjavi s tistimi podjetji, ki delujejo na istem trgu. Bistvo take poslovne strategije je v tem, da podjetje na račun nižjih dobičkov v sedanosti pričakuje višje dobičke v prihodnosti. V zvezi s tem se pri določanju transfernih cen pojavi problem, če se pričakovani dobiček ne poveča ali se ne poveča v nekem sprejemljivem časovnem obdobju. Zelo pomembno je proučiti, ali so posli med podjetji v skupini podjetij skladni z dejstvom, da davčni zavezanec nosi stroške poslovne strategije. Njihovo ravnanje je treba primerjati z odnosi med neodvisnimi podjetji, za katere je značilno, da če npr. prodajni zastopnik nosi malo oz. ne nosi nobene odgovornosti za dolgoročni

tržni položaj, v zvezi s strategijo vstopanja na tržišče nima nobenih stroškov, oz. da nosi vsaka stranka tiste stroške, ki ji dejansko tudi pripadajo.¹³

METODE ZA DOLOČANJE TRANSFERNIH CEN

Za ugotovitev, ali so pogoji, ki določajo komercialne ali finančne odnose med povezanimi osebami, skladni z neodvisnim tržnim načelom, je tako v smernicah kot tudi v naši zakonodaji predpisana uporaba metod za določanje transfernih cen. V skupino tradicionalnih transakcijskih metod spadajo metoda primerljivih prostih cen, metoda preprodajnih cen ter metoda dodatka na stroške, v skupino metod transakcijskega dobička pa spadata metoda stopnje čistega dobička ter metoda porazdelitve dobička. Dejavniki, ki se proučujejo in uporabljajo pri posamezni metodi za določanje transfernih cen, so zlasti cena, uporabljena v transakciji, razlika v ceni, kosmata oz. bruto marža, neto dobiček, razdelitev združenega dobička ter razni finančni kazalniki, seveda odvisno tudi od same metode.

Tradicionalne transakcijske metode

METODA PRIMERLJIVIH PROSTIH CEN

Pri uporabi metode primerljivih prostih cen se primerjajo cene, zaračunane za sredstva oziroma storitve povezanim osebam, s cenami, zaračunanimi za sredstva oziroma storitve nepovezanim osebam v enakih ali primerljivih okoliščinah. Če je med cenama kakršna koli razlika, to lahko kaže, da komercialna in finančna razmerja med povezanimi podjetji niso taka, kot bi bila med nepovezanimi osebami, ter da je ceno v povezani transakciji morda treba zamenjati s ceno v nepovezani transakciji.

Metoda primerljivih prostih cen se lahko uporablja na podlagi primerjave transakcij davčnega zavezanca z neodvisnimi podjetji (tako imenovanih notranjih primerljivk) ali na podlagi primerjave transakcij med drugimi neodvisnimi podjetji (tako imenovanih zunanjih primerljivk). Če nimamo na razpolago notranjih primerljivk, lahko metodo primerljivih prostih cen zanesljivo uporabimo za določitev cene v skladu z neodvisnim tržnim načelom, kadar imamo opraviti z blagom, s katerim se trguje na borzah, če primerjamo povezano transakcijo s primerljivimi nepovezanimi transakcijami v primerljivih okoliščinah, in z običajnimi finančnimi storitvami (na primer s posojanjem finančnih sredstev).

¹³ Smernice, točka 1.62.

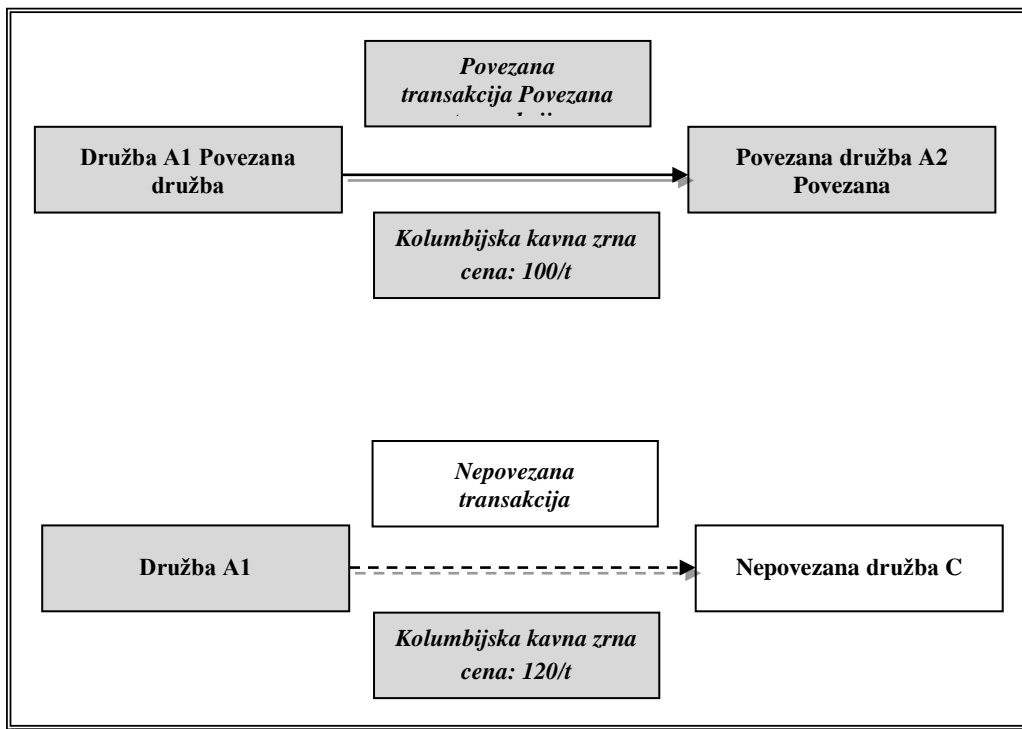
Kjer je mogoče najti neodvisne primerljivke, je priporočljivo uporabiti metodo primerljivih prostih cen pred drugimi metodami. Pri presojanju, ali so povezane in nepovezane transakcije primerljive, je treba poleg primerljivosti predmeta transakcije natančno proučiti še druge dejavnike, ki vplivajo na transakcijo. Če obstajajo razlike, je treba proučiti vse možnosti, da se odpravijo.

Zgled: Metoda primerljivih prostih cen¹⁴

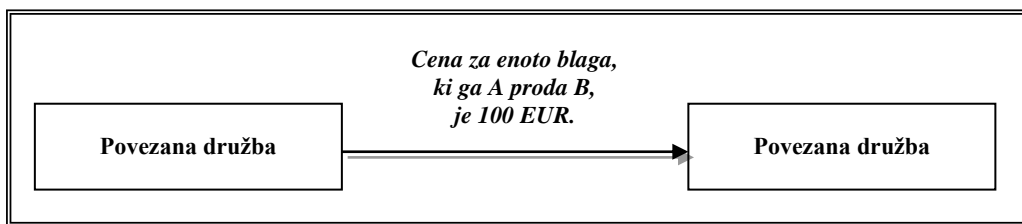
Kavna zrna, ki so predmet transakcije, so enakega tipa in enake kakovosti. Na ceno prav tako ne vpliva razlika v količini prodane kave. Ugotovili smo, da gre za enako blago, z nadaljnjo analizo primerljivosti pa je treba ugotoviti, ali je nepovezana transakcija (prodaja družbe A družbi C) primerljiva s povezano transakcijo (prodaja družbe A družbi B). Lahko se zgodi, da razlika v ceni pri transakcijah nastane zaradi razlike v enem izmed dejavnikov primerljivosti (na primer dodatna funkcija, ki jo družba A opravlja za družbo C, v primerjavi s transakcijo z družbo B). V takšnem primeru je treba učinke te razlike (če je to seveda mogoče) odpraviti z ustrezno prilagoditvijo. Če pa sta transakciji primerljivi, lahko sklepamo, da povezana transakcija ni v skladu z neodvisnim tržnim načelom in lahko davčna uprava prilagodi transferno ceno za 20 enot.

¹⁴ Smernice, točka 2.18.

Slika 2: Prikaz primerjave pri uporabi metode primerljivih prostih cen



Ključno vprašanje pri uporabi metode primerljivih prostih cen je, kolikšna bi bila prodajna cena na enoto, če bi bilo blago prodano neodvisni osebi pod podobnimi pogoji.



Metoda primerljivih prostih cen se lahko uporabi za vse vrste transakcij. Ena njenih večjih slabosti je, da razlike v blagu bistveno vplivajo na njegovo ceno in pogosto niso mogoče ustrezne prilagoditve, ki bi odpravile vpliv teh razlik. Ker gre pri uporabi metode primerljivih prostih cen za najneposrednejši in najzanesljivejši način uporabe neodvisnega tržnega načela, si moramo prizadevati, da jo uporabimo kljub morebitnim težavam pri odpravljanju razlik z ustreznimi

prilagoditvami. Šele če obstajajo utemeljeni razlogi, da metoda primerljivih prostih cen glede na okoliščine ni uporabna, uporabimo kako drugo metodo. Vendar pa je v praksi to metodo večinoma nemogoče uporabiti, saj so v sodobnem trgovanju značilnosti blaga in storitev pogosto zelo različne. Metoda se praviloma učinkovito uporablja, če gre med povezanimi osebami za trgovanje z blagom ali storitvami z istimi značilnostmi in razpolagamo z notranjimi primerljivkami ali pa so za blago ali storitve na razpolago borzne cene.

METODA PREPRODAJNIH CEN

Pri uporabi metode preprodajnih cen se izhaja iz cen, po katerih so bila sredstva, ki so bila kupljena od povezane osebe, ponovno prodana nepovezani osebi. Že iz same osnovne opredelitve metode izhaja, da se ta praviloma uporablja, kadar proučevana oseba opravlja poslovne funkcije preprodaje blaga. Primerljiva tržna cena se določi na način, da se od prodajne cene, ki jo prodajalec zaračunava za sredstva nepovezanim osebam, odšteje razlika v ceni, ki jo dosegajo ali bi jo dosegli v enakih ali primerljivih okoliščinah na trgu nepovezani preprodajalci.

Razlika v ceni je sestavljena iz prodajnih in drugih stroškov preprodajalca ter čistega dobička preprodajalca v skladu z opravljenimi funkcijami ter s tem povezanimi vloženi sredstvi in prevzetimi tveganji. Primerljiva razlika v ceni se lahko ugotovi na podlagi razlike v ceni, ki jo doseže isti prodajalec pri nakupu in prodaji sredstev v nepovezanih transakcijah (notranje primerljivke). Če notranje primerljivke niso na voljo, se lahko razlika v ceni določi glede na razliko v ceni, ki jo pri nadaljnji prodaji zaslužijo neodvisna podjetja v nepovezanih transakcijah (zunanje primerljivke).

Preglednica 1: Prikaz uporabe metode preprodajnih cen

Prodaja nepovezanim kupcem	1.000
RAZLIKA V CENI (preprodajni dobiček oz. bruto marža) 40 %	400*
Stroški prodanega blaga (transferna cena)	(600)**
Prodajni stroški in drugi poslovni odhodki	(300)
Dobiček iz poslovanja	100
* Pri metodi preprodajnih cen se primerja razlika v ceni (preprodajni dobiček oz. bruto marža) v povezani transakciji z razliko v ceni v primerljivih nepovezanih transakcijah.	
** Stroški prodanega blaga = nabavna vrednost blaga, kupljenega od povezane osebe.	

Čeprav so pri metodi preprodajnih cen dovoljene večje razlike v izdelkih oz. blagu, je priporočljivo, da se primerja razlika v ceni, ki je bila dosežena v povezani transakciji, z razliko v ceni v nepovezani transakciji, katere predmet je blago, ki je

čim bolj podobno blagu, ki je predmet povezane transakcije. Večje razlike v izdelkih oz. blagu se bodo verjetneje odražale tudi v razlikah med funkcijami, ki jih opravljajo stranke v povezanih transakcijah in transakcijah med nepovezanimi osebami. Čeprav se pri metodi preprodajne cene lahko zahteva manjša primerljivost, še vedno velja, da bo večja primerljivost izdelkov pripeljala do boljših rezultatov.¹⁵

Pri analizi primerljivosti je treba nameniti večjo pozornost drugim dejavnikom primerljivosti kot pri metodi primerljivih prostih cen, pri kateri je poudarek na primerljivosti sredstev in storitev. V tržnem gospodarstvu naj bi bilo nadomestilo za izvajanje podobnih nalog dokaj enako ne glede na panogo dejavnosti. Če distribucijska družba izvaja iste naloge (upoštevaje porabljena sredstva in prevzeta tveganja), bi bilo v tržnem gospodarstvu nadomestilo za obe dejavnosti približno enako.

Na velikost razlike v ceni običajno vplivajo funkcije, ki jih opravlja preprodajalec. Ta obseg je lahko zelo različen: preprodajalec opravlja le najnujnejše funkcije ali pa opravlja vse pomembne funkcije in prevzema vsa tveganja. Če preprodajalec v povezani transakciji ne opravlja nobene pomembne komercialne dejavnosti, ampak blago le prenese tretjim osebam, se upravičeno pričakuje, da bo razlika v ceni, ki jo bo pri takšni transakciji dosegel, temu primerno majhna. Razlika v ceni pa je lahko večja, če je mogoče dokazati, da ima preprodajalec kakšno posebno znanje in kakšne posebne izkušnje pri trženju takega blaga, ter če dejansko prevzema posebna tveganja ali bistveno prispeva k ustvarjanju ali vzdrževanju neopredmetenih sredstev, povezanih z izdelkom.¹⁶

Metodo preprodajnih cen najlažje uporabimo, če preprodajalec v transakciji ne doda bistvene dodane vrednosti. Na težave pri njeni uporabi naletimo, kadar preprodajalec uporabi neopredmetena sredstva velike vrednosti, ki so morda edinstvena (na primer izključno licenco). Pri primerjavi razlike v ceni v povezani transakciji z razliko v ceni, ki jo dosegajo nepovezane osebe, moramo biti pozorni na različno računovodsko prakso. Določeni stroški (npr. za raziskave in razvoj) so lahko na primer izkazani med poslovnimi odhodki ali pa med stroški prodanega blaga, zato brez primernih prilagoditev primerjava ni mogoča.

Pri primerjavah metode preprodajne cene je običajno potrebnih manj prilagoditev za razlike v izdelkih kot pri metodi primerljivih prostih cen, ker je manj verjetno,

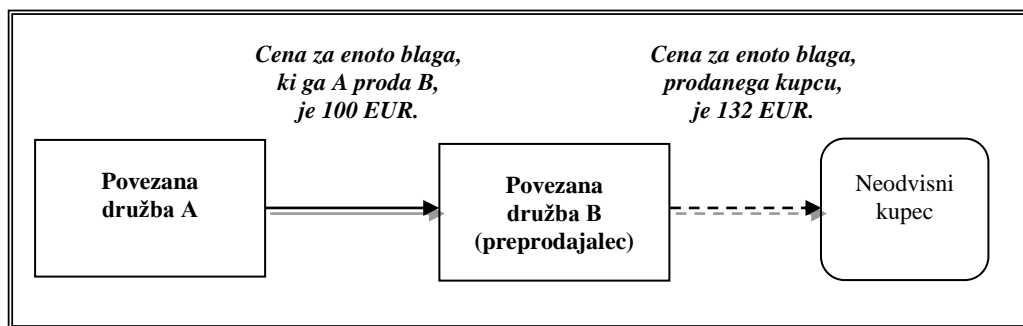
¹⁵ Smernice, točka 2.25.

¹⁶ Smernice, točka 2.31.

da imajo manjše razlike v izdelkih enako pomemben učinek na velikost razlike v ceni kot na ceno izdelka.¹⁷

Ključno vprašanje pri uporabi metode preprodajnih cen je, koliko bi znašala razlika v ceni, ki bi jo dosegla družba B, če bi kupila in prodala blago neodvisne družbe.

Slika 3: Poslovni model, pri katerem se uporabi metoda preprodajnih cen



Kljub temu da so pri uporabi metode preprodajnih cen dovoljene večje razlike pri izdelkih in so pomembnejše funkcije, ki so opravljene v zvezi s preprodajo, se metoda praviloma lahko zanesljivo uporablja le, če imamo na razpolago t. i. notranje primerljivke, kar v tem primeru pomeni, da imamo pri proučevani stranki na razpolago tudi preprodajne transakcije za podobno blago, ki so v celoti izvedene med nepovezanimi osebami – torej tudi na nabavni strani. Težava pri morebitni uporabi zunanjih primerljivk v zvezi s to metodo je, da za primerljivke običajno ni na voljo dovolj elementarnih računovodskih kategorij in podatkov, ki bi bili javno razpoložljivi in so pomembni pri uporabi te metode, saj tako uporaba različnih računovodskih standardov kot tudi uporaba različnih računovodskih usmeritev in ocen lahko pomembno vplivajo na razliko v bruto preprodajnih dobičkih preprodajalcev.

METODA DODATKA NA STROŠKE

Pri metodi dodatka na stroške se izhaja iz stroškov dobavitelja sredstev oziroma storitev v povezani transakciji. Primerljiva tržna cena se določi tako, da se tem stroškom prišteje ustrezen dodatek, ki ga ali bi ga v enakih ali primerljivih

¹⁷ Smernice, točka 2.23.

okolščinah dosegle na trgu nepovezane osebe. Praviloma se uporablja pri proizvajalcih ali izvajalcih storitev.

Ustrezen dodatek je tisti, ki zagotavlja ustrezen dobiček glede na opravljene funkcije ter s tem povezanimi vloženimi sredstvi in prevzetimi tveganji. Najbližje neodvisnemu tržnemu načelu je, če lahko določimo dodatek glede na dodatek, ki ga zasluži isti dobavitelj v primerljivih nepovezanih transakcijah (notranje primerljivke). Če nimamo na razpolago notranjih primerljivk, uporabimo podatke o dodatku, ki ga v primerljivih nepovezanih transakcijah dosegajo nepovezana podjetja (zunanje primerljivke), vendar je takšna uporaba metode problematična z istega vidika kot metoda preprodajnih cen (različni računovodski standardi in prakse, ki jih uporabljajo zunanje primerljivke).

Preglednica 2: Prikaz uporabe metode dodatka na stroške

Stroški surovin	200
+ drugi posredni in neposredni stroški proizvodnje	100
Stroški skupaj	300
DODATEK NA STROŠKE 20 %	60*
Transferna cena	360**
Režijski stroški in drugi poslovni odhodki	(40)
Dobiček iz poslovanja	20
* Pri metodi dodatka na stroške se primerja dodatek na stroške v povezani transakciji z dodatkom na stroške v primerljivih nepovezanih transakcijah.	
** Prodajna cena v povezani transakciji.	

Pri ugotavljanju dodatka na stroške dobavitelja (stroškovne osnove) se mora zagotoviti primerljivost stroškovnih osnov med primerjanimi transakcijami. Če se pri osebah, ki so opravile transakcije in so predmet primerjave, uporabljajo različna računovodska načela in standardi, so potrebne prilagoditve in uskladitve, tako da je mogoče primerjati stroške oziroma stroškovne osnove, ki so ugotovljene na enak ali primerljiv način.

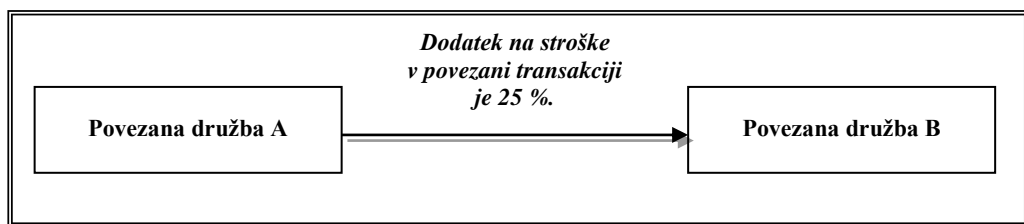
Pri uporabi metode dodatka na stroške je potrebnih manj prilagoditev za razlike med izdelki kot pri metodi primerljivih prostih cen in je treba pripisati večji pomen drugim dejavnikom. Metoda dodatka na stroške je najuporabnejša za polizdelke in storitve:

- pri prodaji proizvajalca, ki v proizvodnem procesu niti ne uporablja oziroma ne prispeva pomembnega neopredmetenega sredstva niti ne prevzema bistvenih tveganj (na primer pogodbeni proizvajalec), ter

- pri opravljanju oziroma zagotavljanju storitev, za katere ponudnik niti ne uporablja oziroma ne prispeva edinstvenega neopredmetenega sredstva niti ne prevzema bistvenih tveganj.

Ključno vprašanje pri uporabi metode dodatka na stroške je, koliko bi znašal dodatek na stroške, ki bi ga zaslužila družba A, če bi prodajala blago (ali storitve) nepovezani osebi.

Slika 4: Vprašanje bruto dodatka na stroške



Metodi transakcijskega dobička

METODA STOPNJE ČISTEGA DOBIČKA

Z metodo stopnje čistega dobička se primerja čisti dobiček, ki je dosežen v povezani transakciji ali transakcijah, s primerno osnovo (na primer s stroški, prihodki od prodaje, sredstvi).¹⁸ Primerljiva tržna cena se določi na podlagi razmerja med čistim dobičkom in ustrezno primerno osnovo, in to ob upoštevanju opravljenih funkcij ter s tem povezanimi vloženi sredstvi in prevzetimi tveganji.¹⁹ Primerljiva tržna cena se določi s primerjavo stopnje čistega dobička, doseženega v transakciji ali transakcijah, opravljenih v enakih ali primerljivih okoliščinah med nepovezanimi osebami. Primerjava stopnje čistega dobička se opravi na podlagi:

- notranje primerjave stopnje čistega dobička, pri kateri se primerjajo stopnje čistega dobička, dosežene med povezanimi osebami, s tistimi stopnjami čistega dobička, ki so jih dosegle povezane osebe same ali z njimi povezane osebe z nepovezanimi osebami, oziroma

¹⁸ Čeprav se metoda imenuje metoda stopnje čistega dobička, se s to metodo dejansko primerja dobiček iz poslovanja, ki je posledica združenih poslovnih transakcij, torej glede na funkcije, sredstva in tveganja, tj. ugotovljen poslovni izid iz poslovanja, ki je ugotovljen pred upoštevanjem prihodkov in odhodkov od obresti in izrednih postavk ter pred obračunom davka od dohodkov (*Earnings Before Interest and Tax – EBIT*).

¹⁹ 6. člen PTC-ja.

- zunanje primerjave, pri kateri se primerjajo stopnje čistega dobička, dosežene med povezanimi osebami s stopnjami čistega dobička, ki jih dosegajo ali bi jih dosegle na trgu nepovezane osebe.

Smernice določajo, da uporabimo kazalnik čistega dobička v primerjavi s stroški, kadar imamo opraviti s proizvodno in storitveno dejavnostjo, kazalnik čistega dobička v primerjavi s prihodki od prodaje pa, kadar imamo opraviti z družbami, ki se ukvarjajo s prodajo. Kazalnik čistega dobička v primerjavi z vloženi sredstvi se uporablja v primerih, ko opravljanje dejavnosti zahteva sredstva velikih vrednosti.

Izbrani finančni kazalnik mora odsevati vrednost funkcij, ki jih opravlja testna stranka (to je stranka v nadzorovani transakciji, za katero se primerja finančni kazalnik)²⁰, seveda pa je treba upoštevati sredstva, ki jih testna stranka uporablja, in tveganja, ki jim je izpostavljena.

Podatki za izračun finančnega kazalnika morajo temeljiti na objektivnih podatkih (kot je prodaja nepovezanim osebam), ne pa na podatkih, ki temeljijo na transakcijah med povezanimi osebami. Prav tako je treba zagotoviti, da je izbrani finančni kazalnik zanesljiv in ga je mogoče preskusiti tako pri povezanih transakcijah kot pri primerljivih nepovezanih transakcijah.

Pri določitvi čistega dobička moramo upoštevati samo tiste postavke, ki se (neposredno ali posredno) nanašajo na povezano transakcijo. Prav tako je treba izločiti neposlovne postavke, kot je obračunani davek od dobička, ter razne izjemne in izredne postavke. Ko določamo dobiček v nefinančnih transakcijah, je treba izvzeti tudi prihodke in odhodke od obresti, ki se nanašajo na kapitalsko sestavo podjetja, upoštevati pa obresti, ki se nanašajo na terjatve in obveznosti do kupcev oziroma dobaviteljev. Pri nefinančnih transakcijah se pri uporabi metode stopnje čistega dobička najpogosteje uporablja poslovni izid iz poslovanja, ki je ugotovljen pred upoštevanjem prihodkov in odhodkov od obresti in izrednih postavk (drugih prihodkov in odhodkov) ter pred obračunom davka od dohodkov (*Earnings Before Interest and Tax – EBIT*).²¹

Če kreditni pogoji (plačilni roki) vplivajo na prodajno ceno, smernice določajo, da se po potrebi opravijo prilagoditve zaradi razlik v obratnem kapitalu (obratni kapital = kratkoročna sredstva – kratkoročne obveznosti).²² Takšna prilagoditev je še posebej upravičena, kadar ima prodajalec z dobavitelji dogovorjene zelo dolge

²⁰ Več o testni stranki v 4.2. poglavju tega gradiva.

²¹ Smernice, točka 2.80.

²² Turk, I. (2002). Pojmovnik računovodstva, financ in revizije. Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana, str. 239.

plačilne roke za svoje obveznosti, plačilni roki, v katerih kupci poravnajo terjatve, pa so zelo kratki. Takšen položaj omogoča prodajalcu, da oblikuje nižjo prodajno ceno kot prodajalci, ki nimajo zagotovljenih tako ugodnih rokov plačil.²³

Preglednica 3: Prikaz uporabe metode stopnje čistega dobička v primerjavi z uporabo metode preprodajnih cen in metode dodatka na stroške

Distributer		Pogodbeni proizvajalec	
Prodaja nepovezanim kupcem	1.000	Stroški surovin in materiala	200
Stroški prodanega blaga (nakup od povezane družbe)	(400)	+ drugi posredni in neposredni stroški proizvodnje	100
RAZLIKA V CENI	600*	Stroški skupaj	300
Drugi stroški prodaje in drugi operativni stroški	(400)	DODATEK NA STROŠKE 20 %	60*
ČISTI DOBIČEK oz. DOBIČEK IZ POSLOVANJA	200**	Transferna cena	360
Prihodki od financiranja	10	Splošni stroški in drugi poslovni odhodki	(45)
Drugi odhodki	(30)	ČISTI DOBIČEK oz. DOBIČEK IZ POSLOVANJA	15**
Dobiček pred obdavčitvijo	180		
* Pri uporabi metode preprodajnih cen primerjamo razliko v ceni.		* Pri uporabi metode dodatka na stroške primerjamo dodatek na stroške proizvodnje.	
** Pri uporabi metode stopnje čistega dobička primerjamo čisti dobiček glede na prihodke od prodaje.		** Pri uporabi metode stopnje čistega dobička primerjamo čisti dobiček glede na stroške proizvodnje.	

Metodo stopnje čistega dobička je priporočljivo uporabiti predvsem takrat, ko ne moremo z gotovostjo ugotoviti bruto dobička ter ko lahko z uporabo čistega dobička premostimo težave pri prilagoditvah zaradi razlik v funkcijah in v zvezi z različnimi računovodskimi standardi.

Pri izbiri primerljivih družb ter pri ugotavljanju, ali so transakcije primerljive in kakšne prilagoditve so morda potrebne, je ključna natančna analiza funkcij družb, ki sodelujejo v povezanih in nepovezanih transakcijah.

Prednost uporabe metode stopnje čistega dobička je, da razlike med transakcijami manj vplivajo na stopnje čistega dobička kot na ceno, ki se uporablja pri metodi primerljivih prostih cen. Stopnje čistega dobička tudi niso tako občutljive za nekatere funkcijske razlike med povezanimi in nepovezanimi

²³ Aneks k III. poglavju smernic vsebuje zgled prilagoditve v zvezi z razlikami v obratnem kapitalu.

transakcijami, kot so stopnje bruto dobička. Razlike v funkcijah, ki se izvajajo med podjetji, se pogosto kažejo v odmikih pri poslovnih odhodkih, zato imajo lahko podjetja zelo različne stopnje bruto dobička, pri tem pa še vedno precej podobne stopnje čistega dobička.²⁴

Ker je metoda enostranska, je njena naslednja prednost, da je treba pri njeni uporabi natančno pregledati finančne podatke za samo eno stranko, ki je udeležena v transakciji, to je testno stranko. To je pomembno še posebej takrat, ko ena od strank opravlja veliko medsebojno povezanih dejavnosti, ali takrat, ko je od ene izmed strank v transakciji zelo težko pridobiti zanesljive informacije. Kljub povedanemu ne smemo pozabiti, da je pred uporabo katerekoli metode za določanje transernih cen obvezna analiza primerljivosti s poudarkom na funkcijski analizi, da lahko ustrezno opredelimo transakcijo in izberemo najprimernejšo metodo. Z analizo moramo zbrati informacije o dejavnostih primerljivosti in pri tem upoštevati podatke o testni in netestni stranki.²⁵

Slabost uporabe metode stopnje čistega dobička se kaže v zvezi s pridobitvijo zanesljivih zunanjih primerljivk. Javne baze običajno nimajo dovolj podatkov, ki bi nam omogočali zanesljivo ugotoviti kazalnike čistega dobička. Podatki iz javnih baz se pogosto nanašajo na celotno poslovanje družbe, zato moramo biti pri analizi primerljivosti pozorni, ali so si funkcije, ki jih opravljajo primerljive družbe, in funkcije, ki jih opravlja testna stranka, čim bolj podobne, ker lahko le tako zagotovimo, da bodo podatki o stopnji čistega dobička primerljivi. Prav zaradi pomanjkanja podatkov je pomembno, da je primerljivost med povezano in nepovezano transakcijo čim večja.

Kljub temu da je v praksi zelo težko najti primerljivke, ki ustrezajo standardom, navedenim v smernicah, si moramo še vedno prizadevati, da najdemo zanesljive primerljivke in jih ustrezno prilagodimo na podlagi razpoložljivih podatkov.

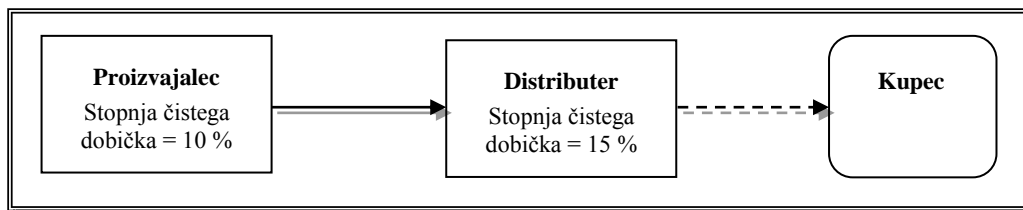
Ključni vprašanja pri uporabi metode stopnje čistega dobička sta:

- koliko bi znašala stopnja čistega dobička proizvajalca pri prodaji neodvisnemu distributerju, ali
- koliko bi znašala stopnja čistega dobička distributerja, ki bi jo dosegel pri prodaji blaga, kupljenega od neodvisnega dobavitelja?

²⁴ Smernice, točka 2.62.

²⁵ Smernice, točka 3.28.

Slika 5: Določitev poslovnega dobička proizvajalcu in distributerju glede na izvajanje rutinskih poslovnih funkcij



METODA PORAZDELITVE DOBIČKA

Metoda porazdelitve dobička je metoda, s katero se ugotovi znesek združenega dobička iz povezane transakcije ali povezanih transakcij, ki se razdeli med sodelujoče povezane osebe. Razdelitev združenega dobička se opravi tako, kot bi se od nepovezanih oseb pričakovalo, da si bodo v primerljivih nepovezanih transakcijah razdelile takšen dobiček.²⁶

Za razdelitev združenega dobička se lahko uporabi eden od naslednjih pristopov:

- smiselni približek delitve dobička, kot bi se od nepovezanih oseb pričakovalo, da zaslužijo s sodelovanjem pri primerljivi nepovezani transakciji; pri odsotnosti primerljivk pa na podlagi opravljenih funkcij ter ob upoštevanju vloženih sredstev in prevzetih tveganj vsake od povezanih oseb, udeleženih v povezani transakciji; ali
- se najprej ugotovi nadomestilo za opravljanje rutinskih funkcij z uporabo metode dodatka na stroške, metode preprodajnih ali metode stopnje čistega dobička, preostanek združenega dobička, ki ga ni mogoče razdeliti z uporabo ene izmed prej naštetih metod, pa se razdeli na podlagi smiselnega približka delitve dobička, kot bi se od nepovezanih oseb pričakovalo, da zaslužijo s sodelovanjem pri primerljivi nepovezani transakciji ali z uporabo internih razdelitvenih ključev.

Prednost uporabe metode porazdelitve dobička je predvsem v tem, da ponuja rešitev pri zelo povezanih transakcijah in če obe stranki v transakcijah prispevata edinstvene in dragocene prispevke (na primer obe uporabljata edinstvena neopredmetena sredstva). V takšnih primerih bi si neodvisne stranke razdelile dobiček, ki bi ustrezal njihovem prispevku, zato je uporaba tako imenovane dvostranske metode primernejša kot uporaba enostranske.²⁷ Metoda ni

²⁶ 5. člen PTC-ja.

²⁷ Smernice, točka 2.109.

uporabna v primerih, ko ena stranka v transakciji opravlja samo preproste funkcije in v povezani transakciji ne prispeva nobene pomembne dodane vrednosti.

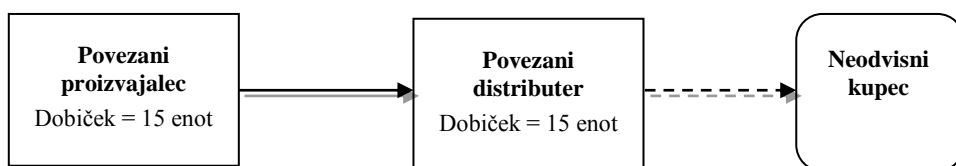
Metoda je uporabna predvsem v posebnih okoliščinah, ki so posledica povezanosti podjetij in niso značilne oziroma jih ne najdemo pri poslovanju med neodvisnimi podjetji, saj omogoča delitev dobička na enak način kot med neodvisnimi podjetji v nenadzorovanih transakcijah, če bi se soočila z enakimi pogoji in okoliščinami poslovanja.²⁸

Pri uporabi te metode je manj verjetno, da bo ena od povezanih družb, ki sodeluje v transakciji, izkazala skrajno velik dobiček, saj je treba z analizo prispevkov oceniti prispevek vsake stranke v transakciji. Takšen dvostranski način, ki ga ponuja metoda, se lahko uporabi pri delitvi dobička, ki ustreza tako zavezancu za davek kot tudi davčnim upravam.²⁹

Težave pri uporabi metode porazdelitve dobička se pokažejo predvsem pri izvedbi, in sicer sta večji težavi dostop do informacij o poslovanju tujega povezanega podjetja (pridobitev njegovih poslovnih knjig in evidenc) ter uporaba različnih računovodskih standardov v državah, v katerih poslujejo povezana podjetja.³⁰

Ključno vprašanje pri uporabi metode porazdelitve dobička je, kakšna bi bila razdelitev združenega dobička, ki izhaja iz transakcije med proizvajalcem in distributerjem, če bi bila proizvajalec in distributer nepovezani osebi.

Slika 6: Porazdelitev dobička med proizvajalca in distributerja



Izbira najprimernejše metode za določanje transfernih cen

Metoda za določanje transfernih cen oziroma primerljive tržne cene mora biti izbrana med metodami, ki so navedene v petem odstavku 16. člena ZDDPO–2.

²⁸ Smernice, točka 2.112.

²⁹ Smernice, točka 2.113.

³⁰ Smernice, točka 2.114.

Izbira metode mora temeljiti na izbiri najprimernejše metode za posamezen primer. Pri postopku izbiranja je treba upoštevati, da so za določanje primerljivih tržnih cen notranje primerljivke primernejše od zunanjih, ter:

- prednosti in slabosti vsake metode;
- primernost posamezne metode glede na naravo povezanih transakcij, ki se ugotovi na podlagi analize funkcij, ki jih opravlja vsaka oseba v povezani transakciji (ob upoštevanju porabljenih sredstev in prevzetih tveganj);
- razpoložljivosti zanesljivih podatkov, potrebnih za uporabo izbrane metode za določanje primerljive tržne cene;
- stopnje primerljivosti med povezanimi in nepovezanimi transakcijami ter zanesljivostjo morebitnih opravljenih prilagoditev primerljivih nepovezanih transakcij, potrebnih za odpravo razlik med njimi.

Ne glede na prednosti in slabosti vsake od metod za določanje transfernih cen je treba, če je le mogoče, prednostno uporabiti tradicionalne transakcijske metode, ker gre pri njih za najneposrednejšo ugotavljanje, ali so pogoji v komercialnih in finančnih transakcijah v skladu z neodvisnim tržnim načelom. Če pa lahko z enako zanesljivostjo uporabimo metodo primerljivih prostih cen ali katerokoli drugo metodo, se prednostno (ob upoštevanju vseh meril v zvezi z izbiro najprimernejše metode ter primerljivkami, ki jih imamo na razpolago) uporabi metoda primerljivih prostih cen.

V nekaterih primerih je uporaba metod transakcijskega dobička primernejša, in sicer predvsem kadar vsaka od strank prispeva pomembno dodano vrednost v povezani transakciji. V takih primerih je primernejša uporaba metode porazdelitve dobička. Uporaba metod transakcijskega dobička je primernejša tudi, če nimamo na voljo notranjih primerljivk.

ANALIZA PRIMERLJIVOSTI

V okviru analize primerljivosti se primerjajo pogoji v transakcijah med povezanimi osebami s pogoji transakcij med nepovezanimi osebami, da ugotovimo:

- ali so pogoji v povezanih transakcijah v skladu z neodvisnim tržnim načelom in
- ali je treba spremeniti davčno obveznost.

Analize primerljivosti se moramo lotiti dosledno; zagotoviti moramo povezanost analitskega postopka od predhodne analize pogojev povezane transakcije prek izbire metode za določanje transfernih cen do ugotovitve možnih primerljivk.³¹

³¹ Smernice, točka 3.1.

Pomemben del analize primerljivosti je iskanje možnih primerljivk. Pri tem je treba upoštevati razpoložljivost in zanesljivost informacij. Če ugotovimo, da imajo nekatere primerljivke manjšo stopnjo primerljivosti, jih ne smemo upoštevati. Smernice ne zahtevajo izčrpnega iskanja po vseh možnih virih. Treba je upoštevati omejitve glede razpoložljivosti informacij in glede stroškov, ki jih imajo pri analiziranju primerljivosti tako zavezanci za davek kot davčne uprave.³² Analiziranje primerljivosti mora biti pregledno in dokumentirano, da lahko druge zainteresirane stranke (davčni inšpektor, davčni zavezanec ali tuji pristojni organi) ocenijo zanesljivost uporabljenih podatkov.³³

Za izvedbo analize primerljivosti smernice napotujejo na postopek, ki je sestavljen iz posameznih korakov.³⁴ Postopek je prikaz dobre prakse in ni obvezen. V smernicah je navedeno, da je lahko sprejemljiv kakršen koli postopek iskanja, ki vodi do identifikacije zanesljivih primerljivk, saj je zanesljivost rezultatov postopka pomembnejša kot postopek sam (to pomeni, da izvajanje korakov v postopku ne daje nobenega zagotovila, da bo rezultat skladen z neodvisnim tržnim načelom, oziroma neizvajanje postopka ne pomeni, da izid ne bo tržno naravnan).

Postopek ni linearen; njegov glavni namen je prikazati postopek izvedbe analize primerljivosti in opozoriti na pomembne dejavnike, ki utegnejo vplivati na to analizo. Sestavljen je iz devetih korakov (koraki 4–7 se lahko večkrat ponovijo):

1. določitev časovnega obdobja oziroma let, ki jih bo zajela analiza primerljivosti;
2. široko zasnovana analiza okoliščin, v katerih deluje zavezanec za davek; analiziramo panogo, v kateri deluje, konkurenco, ekonomske dejavnike, ki vplivajo na zavezanca, in analiziramo okolje, v katerem posluje;
3. proučitev ter razumevanje povezanih transakcij, ki jih proučujemo (kar temelji zlasti na funkcijski analizi), omogoča izbiro testne stranke (po potrebi), najprimernejše metode za določanje transfernih cen glede na okoliščine primera, finančnih kazalnikov, ki se bodo z analizo preverili (pri metodah transakcijskega dobička), in prepoznavanje pomembnih dejavnikov primerljivosti, ki jih je treba pri analizi upoštevati;
4. proučitev morebitnih notranjih primerljivk (če obstajajo);
5. določitev razpoložljivih virov informacij glede zunanjih primerljivk, ko so takšne zunanje primerljivke z upoštevanjem njihove relativne zanesljivosti potrebne;

³² Smernice, točka 3.2.

³³ Smernice, točka 3.3.

³⁴ Smernice, točka 3.4.

6. izbira najprimernejše metode za določanje transfernih cen in skladno z izbrano metodo določitev ustreznih finančnih kazalnikov (na primer določitev ustreznega kazalnika stopnje čistega dobička pri metodi stopnje čistega dobička);
7. prepoznavanje potencialnih primerljivk; določanje ključnih značilnosti, ki jih mora katerakoli transakcija med nepovezanimi osebami izpolnjevati, da bi na podlagi ustreznih dejavnikov, opredeljenih v 3. koraku, in v skladu z dejavniki primerljivosti obveljala kot potencialna primerljivka;
8. določitev in izvedba prilagoditev primerljivk, kjer je to potrebno;
9. interpretacija in uporaba zbranih podatkov ter določitev neodvisnega tržnega nadomestila.

IZBIRA TESTNE STRANKE

Ustreznost uporabe posamezne metode je odvisna predvsem od značilnosti transakcij med povezanimi osebami, ki jih ugotovimo z natančno funkcijsko analizo. Izbira metode za določanje transfernih cen in določitev testne stranke sta neločljivo povezani. Splošno pravilo je, da je testna stranka tista, pri kateri se lahko metoda transfernih cen najzanesljiveje uporabi in za katero so na razpolago najzanesljivejše primerljivke. V večini primerov je testna stranka tista, ki opravlja manj funkcij, razpolaga z manj sredstvi in ne prevzema bistvenih tveganj.³⁵

Izbira testne stranke je še posebej pomembna pri uporabi metode dodatka na stroške, metode preprodajnih cen in metode stopnje čistega dobička, saj se pri uporabi teh metod primerjajo finančni kazalniki testne stranke. Pri metodi dodatka na stroške je testna stranka prodajalec (pogosto proizvajalec ali ponudnik storitev), pri uporabi metode preprodajnih cen pa kupec (pogosto distributer). Pri metodi stopnje čistega dobička je lahko testna stranka bodisi prodajalec bodisi kupec. Pri testni stranki prodajalcu običajno ugotavljamo čisti dobiček v primerjavi s stroški ali čisti dobiček v primerjavi z vloženi sredstvi. Če je testna stranka kupec, pa primerjamo čisti dobiček s prihodki od prodaje. Pri uporabi metode porazdelitve dobička obravnavamo obe stranki, ki sodelujeta v povezani transakciji kot testni stranki, in primerjamo delitev dobička med njima.³⁶ V smernicah sta dva zgleda, ki ponazarjata izbiro testne stranke.³⁷

³⁵ Smernice, točka 3.18.

³⁶ OECD, *Centre For Tax Policy and Administration: Transfer Pricing Methods*. Julij 2010, str. 13.

³⁷ Smernice, točka 3.19.

Zgled 1

Podjetje A proizvaja dve vrsti izdelkov, P1 in P2. Izdelke prodaja povezani družbi B v drugi državi. Pri proizvodnji izdelka P1 uporablja podjetje A dragoceno in edinstveno neopredmeteno sredstvo, ki pripada povezanemu podjetju B. Podjetje B je podrobno določilo vse tehnične značilnosti proizvodnje. Podjetje A v transakcijah v zvezi z izdelkom P1 izvaja samo preproste funkcije in ne ustvarja nobene večje dodane vrednosti. Testna stranka v tej transakciji je najverjetneje družba A.

Zgled 2

Podjetje A uporablja pri proizvodnji izdelka P2 edinstvena neopredmetena sredstva, in sicer patent velike vrednosti in pomembno blagovno znamko. Podjetje B v transakciji v zvezi z izdelkom P2 izvaja le preprosto funkcijo (distribucijo) in ne prispeva večje dodane vrednosti. Testna stranka v tej transakciji je najverjetneje podjetje B.

RAZPON PRIMERLJIVIH TRŽNIH CEN

Razpon primerljivih tržnih cen je razpon več relevantnih vrednosti dejavnika, ki se proučuje v primerljivi nepovezani transakciji, ki nastane z uporabo najustreznejše metode za določanje primerljive tržne cene, in od katerih so vse vrednosti enako primerljive s povezano transakcijo na podlagi izvedene analize primerljivosti.³⁸ V nekaterih primerih bo po neodvisnem tržnem načelu mogoče priti do enega samega podatka (na primer cene ali dodatka na stroške), s katerim bo mogoče z veliko zanesljivostjo ugotoviti, ali so pogoji transakcije taki, kot bi bili med nepovezanimi osebami.³⁹ Ker pa določanje transfernih cen ni eksaktna znanost, bo uporaba najprimernejše metode ali najprimernejših metod marsikdaj pokazala cel razpon zneskov, ki so sorazmerno vsi enako zanesljivi.

Katera vrednost v razponu se uporabi za določanje primerljive tržne cene, je odvisno o zanesljivosti podatkov. Če je rezultat uporabe metode ali metod za določanje primerljive tržne cene več enako relativno zanesljivih vrednosti, se kot primerljiva tržna cena šteje tista vrednost v razponu, ki najbolje odraža okoliščine transakcije, kadar so bili za določitev primerljive tržne cene uporabljeni razmeroma zanesljivi oziroma natančni podatki in dokumentacija.

³⁸ 21. člen PTC-ja.

³⁹ Smernice, točka 1.45.

Če je rezultat uporabe metode ali metod za določanje primerljive tržne cene ugotovljen z uporabo manj zanesljivih oziroma natančnih podatkov in dokumentacije, se primerljiva tržna cena določi znotraj interkvartilnega razpona, ki se ugotovi tako, da se iz celotnega ugotovljenega razpona izloči 25 % spodnjih zunanjih vrednosti in 25 % zgornjih zunanjih vrednosti. Za določitev primerljive tržne cene znotraj interkvartilnega razpona se lahko uporabi mediana.

Mediana je vrednost, ki razdeli celotni oziroma interkvartilni razpon na dve polovici. Pri lihem številu podatkov je mediana srednja številka, pri sodem številu podatkov pa se mediana izračuna kot povprečje dveh srednjih vrednosti. Če je vrednost primerljive tržne cene zunaj razpona, se primerljiva tržna cena določi glede na zanesljivost podatkov. Če je razpon zelo širok, je treba dodatno preveriti (analizirati) primerljivke, predvsem tiste na zgornji ter spodnji meji razpona.

Preglednica 4: Prikaz razpona primerljivih tržnih cen (uporaba manj zanesljivih podatkov)

<i>Primerljiva podjetja (PP)</i>	<i>Primerljive vrednosti v %</i>	<i>Določitev interkvartilnega razpona</i>	<i>Določitev mediane</i>
<i>PP-1</i>	<i>-1,2</i>	<i>Izločimo 25 % spodnjih vrednosti</i>	<i>3 %</i>
<i>PP-2</i>	<i>0,6</i>		
<i>PP-3</i>	<i>2,1</i>		
<i>PP-4</i>	<i>2,2</i>	<i>INTERKVARTILNI RAZPON OD 2,2 % DO 3,4 %</i>	
<i>PP-5</i>	<i>2,3</i>		
<i>PP-6</i>	<i>2,7</i>		
<i>PP-7</i>	<i>3,0</i>		
<i>PP-8</i>	<i>3,1</i>		
<i>PP-9</i>	<i>3,3</i>		
<i>PP-10</i>	<i>3,4</i>	<i>Izločimo 25 % zgornjih vrednosti</i>	
<i>PP-11</i>	<i>3,8</i>		
<i>PP-12</i>	<i>4,4</i>		
<i>PP-13</i>	<i>5,8</i>		

UPORABA JAVNIH PODATKOVNIH BAZ

Za pridobitev možnih zunanjih primerljivk lahko uporabimo različne vire informacij. Pomembnejši vir zunanjih primerljivk so komercialne podatkovne baze⁴⁰, ki vsebujejo računovodske izkaze podjetij. Uporaba podatkovnih baz je

⁴⁰ Ena izmed bolj razširjenih baz, ki jo za iskanje podatkov o primerljivih podjetjih in dobičkih uporabljajo zavezanici za davke in davčne uprave, je podatkovna baza *Amadeus*. Njen upravitelj je *Bureau van Dijk Electronic Publishing* (BvDEP), ki pridobiva podatke neposredno od podjetij in iz raznih javnih podatkovnih baz. Tako zbrani podatki se preverijo in oblikujejo tako, da so računovodski izkazi iz različnih držav med seboj primerljivi. Več informacij o BvDEP in o podatkovni bazi *Amadeus* najdete na <http://www.bvdep.com/en/aboutus.html>. Druge podatkovne

praktična in tudi stroškovno primerna za določanje zunanjih primerljivk, podatkovne baze so javne, zato jih lahko uporabljajo tako zavezanci kot davčni organi. Njihova uporaba je praktična, saj vsebujejo filtre za izključevanje neprimernih primerljivk.

Slabosti uporabe podatkovnih baz so predvsem v tem, da podatki v bazah običajno niso dovolj podrobni, da bi jih lahko uporabili pri izbrani metodi za določanje transfernih ceh, ter da se podatki razlikujejo med državami, v katerih delujejo družbe. Baze podatkov so vzpostavljene za druge namene, ne za ugotavljanje transfernih cen, zato lahko na podlagi podatkov iz podatkovnih baz primerjamo rezultate podjetja, redkeje rezultate transakcij.

Smernice določajo, da uporaba podatkov iz podatkovnih baz ni potrebna, če imamo na razpolago zanesljive informacije iz drugih virov (na primer notranje primerljivke). Kadar uporabimo podatke iz podatkovnih baz, si je treba resnično prizadevati, da so kar se da zanesljivi in objektivni.⁴¹ Pomembnejša od količine je kakovost podatkov. Ko v praksi analiziramo primerljivost, moramo podatke iz podatkovnih baz dopolniti z drugimi javno dostopnimi podatki. Če davčni zavezanec uporabi za določitev transfernih cen svojo bazo podatkov, lahko davčna uprava zahteva dostop do takšne baze.

Izbiranje in zavračanje primerljivk

Za izbiranje potencialnih primerljivk se lahko uporabita dva načina. Pri prvem načinu (t. i. pristop z dodajanjem) dodajamo na seznam potencialne primerljivke (npr. neodvisna podjetja, ki izvajajo potencialno primerljive funkcije). Podatke moramo nato natančno pregledati in ugotoviti, ali res ustrezajo prej določenim merilom primerljivosti. Ta postopek daje dobre rezultate, saj vse primerljive transakcije izvajajo družbe (na primer konkurenčna podjetja), ki jih poznamo, in delujejo na istem trgu kot zavezanec. Da bi zagotovili zadostno stopnjo objektivnosti, je pomembno, da je postopek pregleden, sistematičen in preverljiv. Izbiranje možnih primerljivk z dodajanjem lahko uporabimo kot edini način, če dobro poznamo delovanje primerljivih podjetij in transakcije, ki jih opravljajo.⁴²

Druga možnost je način izločanja, kjer iz širokega izbora primerljivih podjetij (podjetja, ki opravljajo isto dejavnosti in opravljajo podobne funkcije), ki smo ga pridobili z uporabo podatkov iz podatkovnih baz, izločamo potencialno primerljiva

baze so še: *Orbis, Fame, Dafne, Jade, Icarus, Qin, Oriana, Livedgar, OneSource, RoyaltyStat* in druge. Podatki o slovenskih družbah pa so dostopni v bazah GVIN in AJPEŠ.

⁴¹ Smernice, točka 3.32.

⁴² Smernice, točka 3.41.

podjetja z uporabo različnih meril in na podlagi javno dostopnih podatkov (iz komercialnih podatkovnih baz, s spletnih strani, iz informacij o konkurenci).

V praksi se za izbiranje in zavračanje potencialnih primerljivk uporabljajo kvalitativna in kvantitativna merila.⁴³ Z uporabo kvalitativnih meril presojava produktne portfelje in poslovne strategije potencialnih primerljivih podjetij. Najpogosteje uporabljena kvantitativna merila so velikost podjetij (višina prihodkov od prodaje, sredstev, število zaposlenih itd.), merila, ki so povezana z neopredmetenimi sredstvi, kot je razmerje med čisto vrednostjo neopredmetenih sredstev glede na skupno vrednost vseh sredstev, razmerje med odhodki za raziskave in razvoj ter prihodki od prodaje. Merila v zvezi z neopredmetenimi sredstvi uporabimo, da izključimo družbe, ki imajo pomembna neopredmetena sredstva ali ki opravljajo naloge v zvezi z raziskavami in razvojem. Takšne družbe moramo izločiti, če testna stranka niti ne uporablja dragocenih neopredmetenih sredstev niti ne sodeluje pri pomembnih dejavnostih v zvezi z raziskavami in razvojem. Potem lahko uporabimo kvantitativna merila, ki se nanašajo na zaloge, merila, s katerimi izključimo podjetja, ki so šele začela poslovati, podjetja v stečaju itd.

Osnovna merila za izbiro možnih zunanjih primerljivk z uporabo podatkovnih baz so predvsem: klasifikacija dejavnosti, neodvisnost, opazovalno obdobje, zemljepisni položaj (država, skupina držav itd.), količinska merila (npr. velikost prihodkov, število zaposlenih itd.), primerljivost sredstev (npr. zalog, neopredmetenih sredstev itd.).

V zvezi z izbiro in zavrnitvijo potencialnih primerljivk smernice določajo, da moramo, če nimajo vse primerljivke enake stopnje primerljivosti, tiste z nižjo stopnjo izločiti.⁴⁴

Če ena ali več možnih primerljivk izkazuje skrajne rezultate, je treba z nadaljnjo analizo ugotoviti, ali obstaja utemeljen razlog za takšno odstopanje. Razlogi so lahko napake v primerljivosti ali izjemni pogoji sicer primerljive neodvisne transakcije. Take primerljivke se lahko izključijo, če je med ponovno analizo primerljivosti ugotovljeno, da je bilo kakšno dejstvo spregledano, ne pa zgolj zaradi tega, ker je skrajni rezultat na prvi pogled drugačen od rezultatov drugih predlaganih primerljivk.⁴⁵

⁴³ Smernice, točka 3.43.

⁴⁴ Smernice, točka 3.56.

⁴⁵ Smernice, točka 3.63.

Posebno pozornost je treba nameniti tudi potencialnim primerljivkam, ki izkazujejo izgubo, saj neodvisna podjetja ne bi še naprej opravljala dejavnosti, ki ustvarja izgubo, razen če obstajajo razumna pričakovanja, da bodo v prihodnje ustvarjala dobičke. Pričakuje se, da v daljšem časovnem obdobju podjetja, ki opravljajo zlasti enostavne naloge ali naloge z majhnim tveganjem, ne bodo ustvarjala izgube. To pa ne pomeni, da transakcije, ki izkazujejo izgubo, ne moremo uporabiti kot primerljivko. Uporabiti je treba vse ustrezne informacije ter glede na dejstva in okoliščine odločiti, ali je primerljivka (tudi primerljivka, ki izkazuje skrajno vrednost) ustrezna. Pri uporabi primerljivk torej ni kakršnegakoli prevladujočega pravila o vključitvi ali izključitvi takih, ki izkazujejo izgubo, temveč so pomembna dejstva in okoliščine, na podlagi katerih se odloča, ne pa finančni rezultati. Na splošno lahko rečemo, da moramo nepovezane transakcije, ki izkazujejo izgubo, še dodatno preveriti, da bi ugotovili, ali so zares primerljive. Prav tako moramo dodatno preveriti primerljivke, ki v primerjavi z drugimi izkazujejo izjemno velike dobičke.⁴⁶

Ugotovitev možnih primerljivk je eden najpomembnejših korakov pri analizi primerljivosti; biti mora pregleden, sistematičen in preverljiv. V dokumentaciji je treba pojasniti izbrana merila, razloge za izbiro primerljivk in razloge za zavrnitev možnih primerljivk.

ZAKLJUČEK

Poslovne in finančne transakcije, ki jih izvedejo t. i. povezane osebe, so zaračunane (obračunane) po transfernih cenah. Ker transferne cene niso rezultat tržnih razmerij neodvisnih ekonomskih subjektov in ker predvsem v kontekstu mednarodnega poslovanja povezanih oseb pomembno vplivajo na ugotovitev davčne osnove od dohodkov teh oseb, jih je treba določiti v skladu z mednarodno priznanimi pravili. Ta pravila, ki jih je kot vodilna organizacija na tem področju razvila Organizacija za ekonomske odnose in razvoj (OECD), posamezne države članice in tudi nekatere nečlanice pa so jih bolj ali manj implementirale v nacionalno davčno zakonodajo, pri določanju transfernih cen vključujejo uporabo t. i. neodvisnega tržnega načela s petimi OECD-jevimi priznanimi metodami.

Pri vprašanju, katera metoda je v posameznem primeru za določanje transfernih cen najprimernejša, bomo morali temeljito proučiti povezane transakcije ter upoštevati njihovo naravo. Pri tem bo treba opraviti analizo (predvidenih) opravljenih funkcij, uporabljenih sredstev ter prevzetih tveganj v zvezi s temi

⁴⁶ Smernice, točka 3.66.

transakcijami, pri čemer se bomo morali opredeliti, ali bomo nekatere iste vrste ali podobne vrste transakcij obravnavali združeno. Poleg tega bomo izvedli primerjalno analizo in uporabili najprimernejšo metodo za določitev transfernih cen (predvidenih oziroma pričakovanih) povezanih transakcij glede na razpoložljivost in zanesljivost primerljivk (notranje, zunanje) ter glede na prednosti in slabosti posamezne metode.

Ker proučevanje transfernih cen že po OECD-jevi opredelitvi ni eksaktna znanost, bomo morali končno določitev transferne cene največkrat izbirati izmed več možnih rezultatov (primerljivih tržnih cen). Pri tem praviloma velja ugotovitev, da manjše razlike med več možnimi rezultati pomenijo večjo zanesljivost uporabe metode in obratno, če so razlike večje, to praviloma pomeni manjšo zanesljivost uporabljene metode. V določenih primerih se lahko za povečanje zanesljivosti uporabljene metode uporabijo določena statistična orodja (na primer interkvartilni razpon vrednosti v okviru celotne porazdelitve vrednosti, mediana in druga povprečja ipd.), v vsakem primeru pa je končno vrednost transferne cene treba izbrati (določiti) glede na dejstva in okoliščine povezane transakcije ali transakcij ter v zvezi s tem upoštevati primerne veljavne in preverljive argumente.

LITERATURA IN VIRI

1. Hamakers, H. (2002). Principles of transfer pricing. IBFD Amsterdam.
2. Ključanin, E., Zemljič, M. (2004). Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja, *GV Založba*, Ljubljana.
3. Kolb, H. (2007). Advance Pricing Agreements (APA) in Germany. *Tax Tribune*. IOTA, Budimpešta.
4. OECD. (2012). Model Tax Convention on Income and on Capital – Full version 2010 (updated 2010), OECD Publishing.
5. OECD, Centre For Tax Policy and Administration: Transfer Pricing Methods. (2010). Pariz.
6. OECD, Smernice za določanje transfernih cen za mednarodna podjetja in davčne uprave. 2005. *Zbirka mednarodnih davčnih in računovodskih predpisov*. Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana.
7. OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 22. July 2010.
8. Okkerse, G. (2008). Practical Issues in Considering Transfer Pricing Matters: The Execution of a Transfer Pricing Audit and the Application of the Comparability Analysis. *Tax Tribune 25*, IOTA, Budimpešta.
9. Pravilnik o transfernih cenah. *Uradni list RS*, št. 141/06 in 4/12.
10. Turk, I. (2002). *Pojmovnik računovodstva, financ in revizije*. Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana.

11. Zakon o davčnem postopku – ZDavP-2. *Uradni list RS*, št. 117/2006, 24/2008-ZDDKIS, 125/2008, 85/2009, 110/2009, 1/2010-popr., 43/2010, 97/2010, 24/2012-ZDDPO-2G, 24/2012-ZDoh-2I, 32/2012 in 94/2012.
12. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2. *Uradni list RS*, št. RS, št. 117/06, 90/07-Obvestilo, 56/08-ZDDPO-2A, 76/08-ZDDPO-2B, 92/08-Obvestilo, 05/09-ZDDPO-2C, 96/09-ZDDPO-2D, 110/09-ZDavP-2B, 43/10-ZDDPO-2E, 59/11-ZDDPO-2F, 24/12, 30/12, 94/12 in 81/13.

Dr. Marjan Odar*

Predstavitev nove računovodske direktive

Presentation of the new accounting directive

POVZETEK ● Nova računovodska direktiva, ki je nadomestila že zelo zastareli 4. in 7. direktivo računovodenja, bo pomembno pripomogla k poenotenju pravil sestavljanja računovodskih izkazov in poročanja v EU, saj enotno določa velikostne razrede podjetij in bilančne sheme, za katere v osnovi veljajo enaka pravila. Direktiva tudi omogoča, da države članice na podlagi različnih možnosti, ki jih omogoča direktiva predvsem za mikro in mala podjetja, v svoji nacionalni zakonodaji določijo pravila računovodenja, tako da pomembno zmanjšajo zahteve računovodenja, poročanja in javne objave poročil. Prav tako direktiva omogoča precejšnje poenostavitve vrednotenja postavk v računovodskih izkazih, ker vrednotenje temelji na načelu izvirne vrednosti in na načelu previdnosti ter omogoča vrednotenje po pošteni vrednosti le kot nadomestno rešitev za nekatere postavke. Tudi možno uporabo kapitalske metode v posamičnih računovodskih izkazih lahko štejemo med dobrodošle poenostavitve in tudi preprečitev možnega previsokega vrednotenja predvsem finančnih sredstev. Direktiva za večino področij, ki jih obravnava, omogoča izbiro med različnimi rešitvami, od zakonodajalca pa bo odvisno, ali bodo možne poenostavitve tudi sprejete v spremenjenem osmem poglavju ZGD-1.

Ključne besede ● računovodenje, 4. direktiva, 7. direktiva, Direktiva 2013/34 Evropskega parlamenta in Sveta, splošne določbe in načela, podlage za merjenje, računovodski izkazi, poslovno poročilo, konsolidacija

SUMMARY ● The new Accounting Directive that replaced the much out-dated Fourth and Seventh Accounting Directives will significantly contribute to harmonisation of financial statements and financial reporting rules in the EU, since it uniformly determines classes of undertakings by size and the balance sheet schemes for which, in principle, equal rules shall apply. On the basis of various options provided by the Directive especially for micro- and small undertakings, the Member States now have the opportunity to set the accounting rules in their national legislations in a manner that substantially reduces the requirements on accounting, reporting and publication of reports. In addition, the Directive allows major simplifications in the measurement of items in financial statements, since measurement is based on the original cost

* Marjan Odar, doktor poslovno-organizacijskih znanosti, pooblaščen revizor, direktor Slovenskega inštituta za revizijo in docent Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, marjan.odar@si-revizija.si.

and prudence principles, and only some items can be measured at fair value as an alternative. The possibility to use the equity method in some financial statements can also be regarded as a welcome simplification and prevention of possible overvaluing, especially of financial assets. The Directive provides a range of solutions for the majority of areas it covers and it will depend on the legislator to adopt the possible simplifications in the amended Chapter Eight of the Companies Act (ZGD-1).

Key words ● Accounting, the 4th Directive, the 7th Directive, Directive 2013/34 of the European Parliament and of the Council, provisions and principles, measurement basis, financial statements, management report, consolidation

JEL: M41, M48

1. TEMELJNA PRAVILA RAČUNOVODENJA V EU

Področje računovodenja in revidiranja spada po klasifikaciji EU med področja, ki jih ureja zakonodaja o računovodskem poročanju (*Financial Reporting*), kot del notranjega trga (*Internal Market*) EU¹.

Temeljna pravila računovodenja za podjetja so bila do uveljavitve Direktive o letnih računovodskih izkazih, konsolidiranih računovodskih izkazih in povezanih poročilih nekaterih vrst podjetij v EU določena s 4. direktivo² in 7. direktivo³, to je temeljnima računovodskima direktivama⁴, ki sta v EU urejali področje računovodenja.

Evropski svet je že na zasedanju 23. in 24. marca 2000 v Lizboni poudaril potrebo po hitrejšem oblikovanju notranjega trga finančnih storitev ter določil rok (leto 2005) za izvedbo Akcijskega načrta Komisije v zvezi s finančnimi storitvami (*Commission's Financial Services Action Plan*) in zahteval sprejetje ukrepov za izboljšanje primerljivosti računovodskih izkazov, ki jih sestavljajo javne družbe. Prav tako je poudaril, da je treba zahtevati, naj javne družbe pri sestavljanju konsolidiranih računovodskih izkazov uporabljajo enotne visoko kakovostne

¹ Več o notranjem trgu EU in računovodskem poročanju glejte na: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/index_en.htm.

² Direktiva Sveta 78/660/EGS z dne 25. julija 1978 o letnih računovodskih izkazih posameznih vrst družb: Prečiščeno (*consolidated*) izvirno besedilo glejte na: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1978L0660:20120410:SL:HTML>.

³ Direktiva Sveta 83/349/EGS z dne 13. junija 1983 o konsolidiranih računovodskih izkazih: Prečiščeno (*consolidated*) izvirno besedilo glejte na: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1983L0349:20070101:SL:PDF>.

⁴ Direktive računovodenja sestavljajo Direktiva 78/660/EEC, 83/349/EEC (računovodski direktivi), 86/635/EEC (bančna računovodska direktiva) in 91/674/EEC (zavarovalniška računovodska direktiva).

računovodske standarde, s čimer bodo prispevale k boljšemu delovanju notranjega trga. Poleg tega je pomembno, da so standardi poročanja o finančnem položaju, ki jih uporabljajo javne družbe Skupnosti, udeležene na finančnih trgih, sprejeti na mednarodni ravni in da so resnično splošno veljavni (globalni) standardi. Za doseganje teh ciljev je bilo treba najprej posodobiti Direktivo Sveta 78/660/EGS z dne 25. julija 1978 o letnih računovodskih izkazih posameznih vrst družb, Direktivo Sveta 83/349/EGS z dne 13. junija 1983 o konsolidiranih računovodskih izkazih in Direktivo Sveta 86/635/EGS z dne 8. decembra 1986 o letnih računovodskih izkazih ter konsolidiranih računovodskih izkazih bank in drugih finančnih institucij. Direktiva Sveta 91/674/EGS z dne 19. decembra 1991 o letnih računovodskih izkazih in konsolidiranih računovodskih izkazih zavarovalnic, ki predpisuje tudi pravila računovodenja za javne družbe Skupnosti, pa ni bila posodobljena.

Zahteve za poročanje, določene v naštetih direktivah, pa kljub posodobitvi niso mogle zagotoviti visoke stopnje preglednosti in primerljivosti poročanja o finančnem položaju vseh javnih družb Skupnosti, kar je pogoj za oblikovanje povezanega kapitalskega trga, ki naj bi deloval uspešno, tekoče in učinkovito. Zato je bilo treba dopolniti pravni okvir⁵, ki se uporablja za javne družbe, kar je bilo storjeno z Uredbo (ES) št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 19. julija 2002 o uporabi mednarodnih računovodskih standardov⁶. Cilj te uredbe je prispevati k uspešnemu in stroškovno učinkovitemu delovanju kapitalskega trga ter s tem tudi k sprejetju mednarodnih računovodskih standardov v Skupnosti in njihovi uporabi v njej, da bi se uskladile računovodske informacije in zagotovila visoka stopnja preglednosti in primerljivosti računovodskih izkazov ter s tem učinkovito delovanje kapitalskega trga Skupnosti in notranjega trga, saj sta varstvo vlagateljev in ohranitev zaupanja v finančne trge pomembna vidika oblikovanja notranjega trga na tem področju.

2. RAČUNOVODSKA DIREKTIVA

Zadnji korak med temi ukrepi pa je bilo sprejetje Direktive 2013/34/EU Evropskega parlamenta in Sveta z dne 26. junija 2013 o letnih računovodskih izkazih, konsolidiranih računovodskih izkazih in povezanih poročilih nekaterih vrst podjetij, sprememba Direktive 2006/43/ES Evropskega parlamenta in Sveta ter

⁵ Več o pravnih virih EU glejte: Grilc, Ilešič: Pravo EU, od strani 82 naprej.

⁶ Izvirno besedilo (slovensko) glejte na:
<http://europa.eu.int/eur-lex/sl/dd/docs/2002/32002R1606-SL.doc>.

razveljavitev Direktiv Sveta 78/660/EGS in 83/349/EGS⁷. Nova računovodska direktiva je tako po več kot 30 letih nadomestila res že zastareli računovodski direktivi. Direktiva temelji na programu Komisije za boljšo pravno ureditev in zlasti na sporočilu Komisije z naslovom *Pametna pravna ureditev Evropske unije*⁸, katerega namen je oblikovati in doseči pravno ureditev najvišje kakovosti ob upoštevanju načel subsidiarnosti in sorazmernosti ter zagotoviti, da je upravno breme predpisov sorazmerno s koristmi, ki jih prinašajo. Komisija je v svojem sporočilu z naslovom *Najprej pomisli na male – Akt za mala podjetja za Evropo*⁹, ki je bilo sprejeto junija 2008 in pregledano februarja 2011, priznala osrednjo vlogo, ki jo imajo mala in srednja podjetja (odslej MSP) v gospodarstvu Unije, ter se zavzela za izboljšanje splošnega pristopa k podjetništvu ter vključitev načela *najprej pomisli na male* v oblikovanje usmeritev od pripravljanja zakonodaje do opravljanja javnih storitev. Evropski svet je na zasedanju 24. in 25. marca 2011 pozdravil namen Komisije, da predstavi *Akt za enotni trg*¹⁰ z ukrepi, ki ustvarjajo rast in delovna mesta ter državljanom in gospodarskim družbam prinašajo oprijemljive rezultate. Sporočilo Komisije z naslovom *Akt za enotni trg*, sprejeto aprila 2011, predlaga poenostavitev 4. direktive Sveta 78/660/EGS z dne 25. julija 1978 o letnih računovodskih izkazih posameznih vrst družb in 7. direktive Sveta 83/349/EGS z dne 13. junija 1983 o konsolidiranih računovodskih izkazih glede poenostavitve računovodskih pravil in obveznosti računovodskega poročanja ter zmanjšanje administrativnega bremena, zlasti za MSP-je. Cilj strategije Evropa 2020 za pametno, trajnostno in vključujočo rast je zmanjšati upravno breme in izboljšati poslovno okolje, zlasti za MSP-je, ter spodbuditi uveljavljanje MSP-jev na mednarodni ravni. Evropski svet je na zasedanju 24. in 25. marca 2011 pozval tudi k zmanjšanju celotnega regulativnega bremena tako na ravni Unije kot na nacionalni ravni, zlasti za MSP-je, ter predlagal ukrepe za povečanje produktivnosti, med drugim odpravo birokracije in izboljšanje regulativnega okvira za MSP-je.

Evropski parlament je 18. decembra 2008 sprejel resolucijo o računovodskih zahtevah za mala in srednja podjetja ter zlasti za mikro subjekte¹¹, v kateri je zapisal, da računovodski direktivi za mala in srednja podjetja ter zlasti za mikro

⁷ Direktiva je bila objavljena v UL EU L 182/19 dne 29. 6. 2013
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:182:0019:0076:SL:PDF>.

⁸ Glejte tudi: http://ec.europa.eu/smart-regulation/index_en.htm.

⁹ Glejte: <http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/small-business-act/>.

¹⁰ Glejte: http://ec.europa.eu/internal_market/smact/index_en.htm.

¹¹ Glejte: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2010:045E:0058:0060:EN:PDF>.

subjekte pogosto predstavljata veliko breme, pri čemer je Komisijo pozval, naj nadaljuje prizadevanja za revizijo teh direktiv.

3. PREDSTAVITEV NOVE RAČUNOVODSKE DIREKTIVE

Rezultat vseh navedenih prizadevanj različnih inštitucij EU pa je bila v juniju 2013 sprejeta nova računovodska direktiva. Podrobneje pa na novo urejena pravila računovodenja podjetij v EU pogledjmo v nadaljevanju po posameznih poglavjih nove Direktive.

3.1. Področje uporabe, opredelitev pojmov ter kategorije podjetij in skupin

Direktiva najprej opredeljuje, za katere vrste podjetij držav članic velja. Tako velja na primer v Sloveniji za delniške družbe, družbe z omejeno odgovornostjo, komanditne delniške družbe (kapitalske družbe) in tudi za družbe z neomejeno odgovornostjo ter komanditne družbe. Za vsako državo članice EU so v prilogi navedene družbe, za katere Direktiva velja.

Zelo pomembne so tudi opredelitve pojmov. Pogledjmo le nekatere:

- **subjekti javnega interesa** so podjetja, za katera velja pravo države članice in katerih prenosljivi vrednostni papirji so sprejeti v trgovanje na reguliranem trgu katere koli države članice, banke, zavarovalnice in podjetja, ki jih kot taka imenujejo države članice;
- **delež v kapitalu** pomeni pravice udeležbe v kapitalu drugih podjetij, kadar presega odstotkovni prag, ki ga določijo države članice in je nižji ali enak 20 %;
- **povezana stranka** ima enak pomen kot v MRS-jih;
- **nakupna cena** pomeni plačljivo ceno in morebitne dodatne stroške brez morebitnih dodatnih znižanj stroškov nabave;
- **obvladujoče podjetje** je podjetje, ki nadzira eno ali več odvisnih podjetij;
- **odvisno podjetje** je podjetje, ki ga nadzira obvladujoče podjetje, vključno s katerim koli odvisnim podjetjem končnega obvladujočega podjetja;
- **skupina** pomeni obvladujoče podjetje in vsa njegova odvisna podjetja;
- **povezana podjetja** pomeni dve ali več podjetij v skupini;
- **pridruženo podjetje** je podjetje, v katerem ima drugo podjetje delež v kapitalu in na katerega operativne in finančne usmeritve to drugo podjetje izvaja prevladujoč vpliv. Za podjetje velja, da izvaja prevladujoč vpliv na drugo podjetje, kadar ima v tem drugem podjetju 20 % ali več glasovalnih pravic delničarjev ali družbenikov;
- **naložbena podjetja** so podjetja, katerih izključni namen poslovanja so naložbe lastnih sredstev v različne vrednostne papirje, nepremičnine in druga sredstva

z izključnim namenom razpršiti naložbena tveganja in svojim delničarjem zagotoviti koristi z rezultati upravljanja njihovih sredstev, ter podjetja, povezana z naložbenimi podjetji, ki imajo kapital v obliki osnovnih sredstev, če je edini namen teh povezanih podjetij pridobiti v celoti vplačane delnice, ki jih izdajo ta naložbena podjetja;

- **finančni holdingi** so podjetja, katerih izključni namen je pridobiti deleže v drugih podjetjih in upravljati takšne deleže ter jih spremeniti v dobiček, ne da bi se neposredno ali posredno vključili v upravljanje teh podjetij in brez vpliva na njihove pravice, ki jih imajo kot delničarji;
- **bistveno** pomeni status podatkov, za katere bi lahko razumno pričakovali, da njihova opustitev ali njihovo napačno navajanje vpliva na odločitve, ki jih uporabniki sprejmejo na podlagi računovodskih izkazov podjetij. Bistvenost posameznih postavk se oceni v kontekstu drugih podobnih postavk.

Razvrščanje podjetij v majhna, srednja in velika je pomembno glede načina in obsega poročanja oziroma za sestavljanje in javno objavljane računovodskih izkazov ter za zakonsko predpisano obveznost revidiranja računovodskih izkazov. Direktiva na novo določa, kako se podjetja razvrščajo z uporabo meril (povprečno število zaposlenih v poslovnem letu, čisti prihodki, velikosti bilančne vsote) v:

Mikro podjetja so podjetja, ki izpolnjuje dve od tehle meril:

- povprečno število zaposlenih v poslovnem letu ne presega 10,
- čisti prihodki so manjši od 700.000 EUR,
- bilančna vsota ne presega 350.000 EUR.

Mala podjetja so podjetja, ki izpolnjujejo dve od tehle meril:

- povprečno število zaposlenih v poslovnem letu ne presega 50,
- čisti prihodki so manjši od 8.000.000 EUR,
- bilančna vsota ne presega 4.000.000 EUR.

Države članice lahko povečajo merilo za čisti prihodek do 12.000.000 EUR in bilančno vsoto do 6.000.000 EUR.

Srednja podjetja so podjetja, ki niso mikro in mala in izpolnjujejo dve od tehle meril:

- povprečno število zaposlenih v poslovnem letu ne presega 250,
- čisti prihodki so manjši od 40.000.000 EUR,
- bilančna vsota ne presega 20.000.000 EUR.

Velika podjetja so tista, ki na dan bilance stanja presegajo dve od naslednjih meril:

- povprečno število zaposlenih v poslovnem letu presega 250,
- čisti prihodki so večji od 40.000.000 EUR,
- bilančna vsota presega 20.000.000 EUR.

Novost Direktive je, da določa tudi velikost skupin. Merila za male, srednje in velike skupine, ki jih sestavljajo obvladujoča in odvisna podjetja, ki bodo vključena v konsolidacijo, so enaka merilom za mala, srednja in velika podjetja. Direktiva pa dopušča tudi možnost, da države članice dovolijo, da se merila za skupine ne ugotavljajo na konsolidirani osnovi, ampak se meje meril za bilančno vsoto in čisti prihodek povečajo za 20 %.

Kadar podjetje ali skupina na dan svoje bilance stanja preseže ali neha presegati meje dveh od treh predpisanih meril, se opravi prerazporeditev v odgovarjajoči velikostni razred podjetja ali skupine, vendar le v primeru, če se to zgodi v dveh zaporednih poslovnih letih.

To poglavje je pomembno predvsem glede določitve velikosti podjetij in skupin. V zvezi s tem je bilo v postopku sprejemanja Direktive veliko razprav. Temeljni cilj Direktive je poenotenje velikosti podjetij in skupin. Bivša 4. direktiva je dopuščala, da so države članice lahko dokaj svobodno določale velikost podjetij in skupin, nova Direktiva pa te možnosti nima več, saj države članice lahko, pa še to le v okviru predpisanih meril, določajo le velikost malih in posledično zato tudi srednjih podjetij ter skupin. Posledično bodo te določbe pomenile, da bodo po merilu velikosti podjetja in seveda tudi skupine podjetij v EU primerljive.

Na novo določeni velikostni razredi Sloveniji ne bi smeli povzročati težav, saj so sedanja z ZGD-1 predpisana merila zelo podobna tem, ki jih določa Direktiva. Menim, da je glede določitve velikosti skupin enostavnejša uporaba možnosti, da se velikost skupine ne določa na podlagi konsolidiranih podatkov, ampak tako, da se podatki o čistih prihodkih in bilančni vsoti povečajo za 20 %. Na tak način smo v Sloveniji že do sedaj tudi določali velikosti skupin.

3.2. Splošne določbe in načela

V tem poglavju so predpisana temeljna načela, ki jih morajo države članice upoštevati pri ureditvi računovodenja. Poglejmo najpomembnejša:

- Letni računovodski izkazi so sestavljena celota in za vsa podjetja zajemajo najmanj bilanco stanja, izkaz poslovnega izida in pojasnila k računovodskim izkazom. Države članice lahko od podjetij, ki niso mala podjetja, zahtevajo, da v letne računovodske izkaze vključijo tudi druge izkaze.
- Letni računovodski izkazi resnično in pošteno prikazujejo sredstva, obveznosti, finančno stanje in poslovni izid podjetja. Kadar uporaba te direktive ne bi zadoščala za resničen in pošten prikaz sredstev, obveznosti, finančnega stanja ter poslovnega izida podjetja, se v pojasnilih k računovodskim izkazom predložijo take dodatne informacije, ki so potrebne za izpolnitev te zahteve. Države članice lahko od podjetij, ki niso mala podjetja, zahtevajo, da v svojih

letnih računovodskih izkazih poleg zahtevanih razkritij v skladu s to direktivo razkrijejo dodatne informacije. Le v primeru, če so dodatna razkritja, ki presegajo zahteve iz te direktive, zahtevana po nacionalni davčni zakonodaji države članice, taka razkritja lahko zahtevajo tudi od malih podjetij.

- Postavke v letnih in konsolidiranih računovodskih izkazih se pripoznavajo in merijo v skladu z naslednjimi splošnimi načeli:
 - (a) predpostavlja se, da podjetje posluje časovno neomejeno (*going concern*);
 - (b) računovodske usmeritve in podlage za merjenje se uporabljajo dosledno od enega do drugega poslovnega leta;
 - (c) pripoznavanje in merjenje se opravljata po načelu previdnosti, kar pomeni, da se:
 - pripoznajo lahko le dobički na dan bilance stanja,
 - pripoznajo vse obveznosti, ki nastanejo v zadevnem poslovnem letu ali v predhodnem poslovnem letu, tudi če postanejo razvidne šele med dnevom bilance stanja in dnevom, ko se ta bilanca sestavi, ter,
 - pripoznajo vsi negativni popravki vrednosti, ne glede na to, ali je rezultat poslovnega leta dobiček ali izguba;
 - (d) zneski, pripoznani v bilanci stanja in izkazu poslovnega izida, se obračunajo na podlagi načela nastanka poslovnih dogodkov;
 - (e) začetna bilanca stanja za vsako poslovno leto se ujema z zaključno bilanco stanja predhodnega poslovnega leta;
 - (f) sestavine postavk sredstev in obveznosti se vrednotijo ločeno;
 - (g) kakršen koli pobot med postavkami sredstev in obveznosti ali med postavkami prihodkov in odhodkov je prepovedan;
 - (h) postavke v izkazu poslovnega izida in bilanci stanja so obračunane in prikazane ob upoštevanju vsebine zadevne transakcije ali dogovora;
 - (i) postavke, pripoznane v računovodskih izkazih, se merijo v skladu z načelom nakupne cene (izvirne vrednosti) ali proizvodnih stroškov;
 - (j) zahtev iz te direktive glede pripoznavanja, merjenja, prikaza, razkritja in konsolidacije ni treba izpolnjevati, kadar je učinek njihove izpolnitve nebitven.

Ne glede na predpisano uporabo merjenja sredstev po izvorni vrednosti pa Direktiva dopušča možnost (nadomestna podlaga merjenja), da države članice dopustijo revalorizacijo (prevrednotenja zaradi okrepitve) stalnih sredstev. Za učinek revalorizacije se oblikuje revalorizacijska rezerva kot posebna postavka kapitala. Revalorizacijska rezerva se zmanjša, kadar nanjo preneseni zneski niso več potrebni. Države članice lahko določijo pravila, ki urejajo uporabo revalorizacijske rezerve, pod pogojem, da so prenesi iz revalorizacijske rezerve v izkaz poslovnega izida dovoljeni le, kadar se preneseni zneski v izkazu poslovnega

izida vnesejo kot odhodki ali odražajo povečanja vrednosti, ki so bila dejansko dosežena. Noben del revalorizacijske rezerve pa se ne sme razdeliti niti neposredno niti posredno, razen če pomeni dejansko ustvarjeni dobiček.

Ne glede na predpisano uporabo merjenja sredstev po izvorni vrednosti pa Direktiva dopušča možnost (nadomestna podlaga merjenja), da države članice vsem podjetjem ali vsem kategorijam podjetij dovolijo ali od njih zahtevajo merjenje finančnih instrumentov, vključno z izvedenimi finančnimi instrumenti, po pošteni vrednosti, in merjenje določenih kategorij sredstev, ki niso finančni instrumenti, po zneskih, ki se določijo na podlagi poštene vrednosti. Tako dovoljenje ali zahteva je lahko omejena na konsolidirane računovodske izkaze.

Merjenje po pošteni vrednosti pa ni dovoljeno za neizpeljane finančne instrumente v posesti do zapadlosti, posojila in terjatve podjetja, ki niso namenjeni trgovanju, in za deleže v odvisnih podjetjih, pridruženih podjetjih in skupnih podjetjih, lastniške instrumente, ki jih izda podjetje, pogodbe o pogojnih nadomestilih pri poslovni združitvi in druge finančne instrumente, ki imajo take posebne značilnosti, da se v skladu s splošno sprejetimi pravili obračunavajo drugače od drugih finančnih instrumentov.

Direktiva dopušča tudi možnost, da države članice dovolijo ali zahtevajo priznavanje, merjenje ali razkritje finančnih instrumentov v skladu z MRS-ji.

Poštena vrednost je opredeljena kot tržna vrednost ali vrednost, ki izhaja iz splošno sprejetih modelov vrednotenja. Če pa poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo meriti, se finančni instrumenti merijo po izvorni vrednosti. Če se finančni instrumenti merijo po pošteni vrednosti, se učinki poračunavajo v izkazu poslovnega izida, razen če se finančni instrumenti uporabljajo za varovanje pred tveganji in pri obračunu tečajnih razlik od finančnih naložb v kapital. V tem primeru se učinki prevrednotenja vključijo neposredno v rezervo iz vrednotenja po pošteni vrednosti. Države članice lahko dovolijo ali zahtevajo, da se tudi sprememba vrednosti za prodajo razpoložljivih finančnih sredstev vključi neposredno v rezervo iz vrednotenja po pošteni vrednosti.

Z Direktivo je opredeljeno, da je izvirna vrednost osnovno načelo za merjenje in vrednotenje postavk v računovodskih izkazih. Uporaba poštene vrednosti je razdeljena na stalna sredstva, za katera države članice lahko predpišejo uporabo poštene vrednosti in oblikovanje revalorizacijskih rezerv iz tega naslova, in na finančne instrumente (ne vse), ki se lahko merijo in vrednotijo po poštenih vrednostih praktično na enak način, kot je to določeno v MRS-jih.

Predpisana temeljna pravila merjenja in vrednotenja postavk v računovodskih izkazih torej niso v nasprotju z veljavnimi MRS-ji oziroma SRS-ji, zato Slovenija z implementacijo Direktive ne bi smela imeti strokovnih problemov. Menim pa, da

je potreben temeljit razmislek o tem, katera podjetja naj bi uporabila nadomestno podlago za merjenje postavk v računovodskih izkazih. Smiselno bi bilo razmisliti o tem, da bi v Sloveniji nadomestno podlago merjenja lahko uporabljala le podjetja, ki se revidirajo. Izkušnje nas učijo, da je uporaba merjenja in vrednotenja postavk v računovodskih izkazih po pošteni vrednosti zahtevna predvsem zaradi ugotavljanja poštene vrednosti v vseh tistih primerih, ko pravega trga ni ali ta ni dejaven. Tudi uporaba poštene vrednosti v računovodskih izkazih je namreč prispevala k nastanku gospodarske in finančne krize. Poleg tega pa uporaba pravil vrednotenja po pošteni vrednosti zahteva dodatna strokovna znanja, ki so seveda povezana z dodatnimi stroški.

3.3. Bilanca stanja in izkaz poslovnega izida

Z Direktivo je predpisana členitev bilance stanja in izkaza poslovnega izida in država članica lahko le izjemoma predpiše odstopanja, ki pa bi morala biti v teh primerih razkrita v pojasnilih k računovodskim izkazom. Države članice lahko dovolijo ali zahtevajo prilagoditev členitve bilance stanja in izkaza poslovnega izida zaradi vključitve razporeditve dobička ali obravnavanja izgube.

Direktiva pa prinaša pomembno novost, ki se nanaša na obravnavanje deležev v kapitalu. Države članice namreč lahko dovolijo ali zahtevajo, da se deleži v kapitalu obračunajo po kapitalski metodi. Države članice lahko tudi dovolijo ali zahtevajo, da se del poslovnega izida, ki ga je mogoče pripisati deležu v kapitalu, pripozna v izkazu poslovnega izida le do zneska že prejetih dividend ali dividend, katerih izplačilo se lahko zahteva, in da se dobiček v delu, ki ga je mogoče pripisati deležu v kapitalu in je pripoznan v izkazu poslovnega izida ter preseže znesek že prejetih dividend ali dividend, katerih izplačilo se lahko zahteva, vnese v rezervo, ki je ni mogoče razdeliti delničarjem.

Izmed dveh možnih različic členitve bilance stanja država lahko predpiše le eno. Z Direktivo so predpisane tudi posebnosti o nekaterih določbah postavk bilance stanja. Tako je na primer tudi predpisano, da:

- se pravice na nepremičninah in druge podobne pravice, ki jih opredeljuje nacionalno pravo, prikažejo pod postavko Zemljišča in stavbe;
- države članice lahko dovolijo ali zahtevajo popravke vrednosti finančnih stalnih sredstev z vrednotenjem po nižji vrednosti, ki bo zanje veljala na dan bilance stanja;
- se vrednost stalnih sredstev, ne glede na to, ali je njihova gospodarska doba koristnosti omejena ali ne, prevrednoti na nižjo vrednost, ki bo zanje veljala na dan bilance stanja, če se pričakuje, da bo znižanje njihove vrednosti trajno (oslabitev sredstev);

- se vrednost gibljivih sredstev prevrednoti tako, da se prikažejo po nižji tržni vrednosti ali v posebnih okoliščinah po drugi nižji vrednosti, ki bo zanje veljala na dan bilance stanja;
- države članice lahko dovolijo ali zahtevajo, da se obresti na kapital, izposojen za financiranje proizvodnje stalnih ali gibljivih sredstev, vključijo v proizvodne stroške, če se nanašajo na obdobje proizvodnje;
- države članice lahko dovolijo, da se nakupna cena ali proizvodni strošek zalog blaga iste kategorije in vseh zamenljivih postavk, vključno z naložbami izračuna na podlagi tehtanih povprečnih cen, po metodi "prvi noter, prvi ven" (FIFO), metodi "zadnji noter, prvi ven" (LIFO) ali metodi, ki odraža splošno sprejeto najboljšo prakso;
- se neopredmetena sredstva odpisujejo skozi celotno uporabno gospodarsko dobo koristnosti neopredmetenega sredstva. V izjemnih primerih, kadar obdobja koristnosti dobrega imena in stroškov za razvoj ni mogoče zanesljivo oceniti, se taka sredstva odpišejo najpozneje v obdobju, ki ga določi država članica. To obdobje ne more biti krajše od pet let in daljše od deset let;
- kadar nacionalno pravo dovoljuje vključitev stroškov za razvoj pod Sredstva in ti stroški še niso bili v celoti odpisani, države članice zahtevajo, da se dobiček ne razdeli, razen če znesek rezerv, ki so na voljo za razdelitev, in prenesenega dobička ni najmanj enak znesku neodpisanih stroškov;
- rezervacije krijejo obveznosti, katerih narava je jasno opredeljena in za katere je na dan bilance stanja verjetno ali gotovo, da bodo nastale, ni pa gotov njihov znesek ali dan, ko bodo nastale. Države članice lahko odobrijo tudi oblikovanje rezervacij, namenjenih kritju stroškov, katerih narava je jasno opredeljena in za katere je na dan bilance stanja verjetno ali gotovo, da bodo nastali, ni pa gotov njihov znesek ali dan, ko bodo nastali.

Za prikaz izkaza poslovnega izida države članice predpišejo eno ali obe členitvi, predpisani z Direktivo, malim in srednjim podjetjem pa lahko dovolijo, da pripravijo skrajšane izkaze poslovnega izida s predpisanimi omejitvami:

Z Direktivo predpisane različice bilance stanja in izkaza poslovnega izida se pomembno ne razlikujejo od tistih iz stare Direktive. Vsekakor pa je treba pozdraviti možnost, da države članice lahko dovolijo ali zahtevajo, da se deleži v kapitalu drugih podjetij tudi v posamičnih računovodskih izkazih vrednotijo po kapitalski metodi. Z možnostjo uporabe te metode je rešeno veliko strokovnih problemov vrednotenja in tudi onemogočena možnost, da bi podjetja prevrednotila vrednost deležev na podlagi ocenjevanja vrednosti na vrednosti. Poleg tega pa je tudi doseženo, da so finančne naložbe v posamičnih in konsolidiranih računovodskih izkazih lahko izkazane po enakih vrednostih.

3.4. Pojasnila k računovodskim izkazom

Pojasnila k računovodskim izkazom je treba prikazati v vrstnem redu, po katerem so postavke prikazane v bilanci stanja in izkazu poslovnega izida.

V pojasnilih k računovodskim izkazom morajo vsa podjetja razkriti tudi naslednje podatke:

- o sprejetih računovodskih usmeritvah;
- kadar se stalna sredstva merijo po revaloriziranih zneskih tabelo, ki kaže gibanja v revalorizacijski rezervi v poslovnem letu z razlago davčne obravnave tam navedenih postavk, in knjigovodsko vrednost v bilanci stanja, ki bi bila pripoznana, če stalna sredstva ne bi bila revalorizirana;
- kadar se finančni instrumenti in/ali sredstva, ki niso finančni instrumenti, merijo po pošteni vrednosti tabelo z navedbo pomembnih predpostavk, na katerih temeljijo valorizacijski modeli in tehnike, ter tabelo, ki kaže gibanja v rezervah, nastalih zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti;
- znesek vseh finančnih obveznosti, jamstev ali nepredvidenih izdatkov, ki niso vključeni v bilanco stanja, ter navedbo vrste in oblike kakršnega koli zagotovljenega plačljivega poroštva;
- znesek predplačil in posojil, odobrenih članom upravnih, poslovnih in nadzornih organov;
- znesek in naravo posameznih postavk prihodkov ali odhodkov izjemnega obsega ali pomena;
- zneske, ki jih podjetje dolguje ter zapadejo v plačilo po več kot petih letih, pa tudi celotne dolgove podjetja iz naslova plačljivih poroštev, ki jih je zagotovilo podjetje, z navedbo vrste in oblike poroštva.

Za srednja in velika podjetja ter subjekte javnega interesa pa Direktiva zahteva še vrsto dodatnih razkritij. Prav tako državam članicam omogoča, da same v nacionalnih zakonodajah uredijo vrsto zadev v zvezi z razkritji.

Z Direktivo predpisana obvezna pojasnila in razkritja se tako kot v stari 4. direktivi, razlikujejo glede na velikost podjetja. Gre za razkritja, ki so sedaj določena tudi v 69. členu ZGD-1. Prednost nove Direktive je, da so predpisana pojasnila in razkritja, ki jih je nekaj več kot v stari Direktivi, dokaj natančno opredeljena. Obvezna pojasnila za vsa podjetja vsebujejo predvsem jasno določene zahteve v zvezi z razkritji, ki se nanašajo na uporabo dovoljenih nadomestnih podlag za merjenje stalnih sredstev po revaloriziranih zneskih in uporabo nadomestne podlage za merjenje po pošteni vrednosti. Računovodsko poročanje podjetij se razvija v smeri, ki je poznana kot integrirano poročanje, zato so z Direktivo predpisana dodatna razkritja za srednja in velika podjetja ter subjekte javnega interesa zelo obsežna. Njihov cilj je, da bo uporabnik podatkov in informacij

računovodskih izkazov pridobil čim več podatkov in čim podrobnejše podatke in informacije (tudi neračunovodskega značaja) o poslovanju podjetja.

3.5. Poslovno poročilo

V poslovnem poročilu morajo biti pošteno prikazani razvoj in uspešnost poslovanja podjetja ter njegov položaj, skupaj z opisom najpomembnejših tveganj in negotovosti, s katerimi se podjetje sooča. Pošten prikaz mora biti uravnotežena in celovita analiza razvoja in izidov poslovanja podjetja ter njegovega finančnega položaja, ki ustreza obsegu in sestavljenosti poslovanja. Analiza mora zaradi razumevanja razvoja in izidov poslovanja podjetja ter finančnega položaja vsebovati ključne računovodske, finančne in po potrebi druge kazalce, kazalnike in druge pokazatelje, ki vključujejo tudi informacije, povezane z varstvom okolja in zaposlenci. V poslovnem poročilu morajo biti prikazani tudi:

- pričakovan razvoj podjetja;
- dejavnosti podjetja na področju raziskav in razvoja;
- informacije v zvezi s pridobivanjem lastnih delnic;
- obstoj podružnic podjetja in
- v zvezi s finančnimi instrumenti, ki jih uporablja podjetje (kadar je to bistveno za oceno njegovih sredstev, obveznosti, finančnega stanja in poslovnega izida), tudi cilji in politike podjetja pri obvladovanju finančnega tveganja, vključno s politiko varovanja pred tveganjem za vse glavne vrste predvidenih transakcij, za katere se uporablja računovodenje za varovanje pred tveganjem, izpostavljenost podjetja cenovnemu tveganju, kreditnemu tveganju, likvidnostnemu tveganju in tveganju denarnih tokov.

Države članice lahko mala podjetja izvzamejo iz obveznosti, da pripravijo poslovna poročila, če informacije o pridobivanju lastnih delnic podjetja navedejo v pojasnilih k računovodskim izkazom. Prav tako pa je za mala in srednja podjetja možen izzem poročanja o določenih nefinančnih informacijah.

Podjetja, ki so subjekti javnega interesa in katerih prenosljivi vrednostni papirji so sprejeti v trgovanje na reguliranem trgu katere koli države članice, banke, zavarovalnice in podjetja, ki jih kot taka določijo države članice, morajo v svoje poslovno poročilo vključiti tudi izjavo o upravljanju podjetja. Ta izjava se vključi kot poseben razdelek poslovnega poročila, lahko pa je podana tudi v ločenem poročilu, objavljenem skupaj s poslovnim poročilom ali javno objavljenem dokumentu na spletni strani podjetja in mora vsebovati najmanj z Direktivo predpisane podatke in informacije o upravljanju podjetja.

Poslovno poročilo dopolnjuje podatke in informacije, ki jih zagotavlja računovodsko poročilo. Oblika poslovnega poročila ni predpisana. Podjetje se

samo odloči, kako ga bo sestavilo, res pa je, da je tako poročilo tudi neke vrste izkaz posloводства. Z njim predstavi svoje delo, svoje uspehe in neuspehe, uspešnost poslovanja in predvsem vizijo prihodnosti, ki ni razvidna iz računovodskih podatkov in informacij. V poslovnem poročilu morajo podjetja posvetiti veliko pozornost predvsem neračunovodskim pokazateljem in informacijam. Z novo Direktivo predpisane zahteve o podatkih in informacijah so praktično enake tistim, ki so bile zahtevane že v stari Direktivi, zato določbe tega poglavja v njihovi uveljavitvi ne bi smele povzročati težav.

3.6. Konsolidirani računovodski izkazi in poročila

Konsolidirani računovodski izkazi izkazujejo sredstva, obveznosti, finančno stanje ter poslovni izid podjetij, vključenih v konsolidacijo, kot da bi bila eno samo podjetje.

ZAVEZANCI ZA SESTAVO KONSOLIDIRANIH RAČUNOVODSKIH IZKAZOV IN POROČIL

Država članica mora predpisati za vsa podjetja, za katere velja njeno nacionalno pravo, da pripravijo konsolidirane računovodske izkaze in konsolidirano poslovno poročilo, če ima to podjetje (obvladujoče podjetje):

- večino glasovalnih pravic delničarjev ali družbenikov v drugem podjetju (odvisno podjetje);
- pravico imenovati ali odpoklicati večino članov upravnega, poslovnega ali nadzornega organa drugega podjetja (odvisno podjetje) in je hkrati delničar ali družbenik tega podjetja;
- pravico izvrševati prevladujoč vpliv na podjetje (odvisno podjetje), v katerem je delničar ali družbenik, na podlagi sklenjene pogodbe s tem podjetjem ali določbe v njegovi družbeni pogodbi ali statutu, kadar pravo, ki velja za to odvisno podjetje, dovoljuje, da je slednje predmet takšnih pogodb ali statutarnih določb;
- če je delničar ali družbenik podjetja in:
 - je bila večina članov upravnega, poslovnega ali nadzornega organa tega podjetja (odvisno podjetje), ki so opravljali to funkcijo v poslovnem letu, v preteklem poslovnem letu in do takrat, ko so bili pripravljene konsolidirani računovodski izkazi, imenovana izključno kot rezultat uveljavljanja njegovih glasovalnih pravic (lahko se določi zahteva, da glasovalne pravice dosega 20 % celote); ali
 - na podlagi dogovora z drugimi delničarji ali družbeniki v tem podjetju (odvisno podjetje) samo nadzira večino glasovalnih pravic delničarjev ali družbenikov v tem podjetju.

Poleg temeljnih predpisanih zahtev lahko države članice tudi v drugih primerih zahtevajo pripravo konsolidiranih računovodskih izkazov in konsolidiranega poslovnega poročila, če so izpolnjeni z Direktivo predpisani pogoji.

Obvladujoče podjetje in vsa njegova odvisna podjetja se vključijo v konsolidacijo ne glede na to, kje so registrirani sedeži odvisnih podjetij.

Male skupine so izvzete iz obveznosti pripravljanja konsolidiranih računovodskih izkazov in konsolidiranega poslovnega poročila, razen kadar je eno od povezanih podjetij subjekt javnega interesa. Države članice pa lahko iz obveznosti pripravljanja konsolidiranih računovodskih izkazov in konsolidiranega poslovnega poročila izvzamejo tudi srednje skupine, razen kadar je eno od povezanih podjetij subjekt javnega interesa.

Iz obveznosti sestavljanja konsolidiranih računovodskih izkazov in konsolidiranega poslovnega poročila pa je izvzeto katero koli obvladujoče podjetje (izvzeto podjetje), ki je tudi odvisno podjetje, vključno s subjektom javnega interesa (razen zanje predpisanih izjem z Direktivo), in za njegovo obvladujoče podjetje velja pravo države članice, če je obvladujoče podjetje imetnik vseh delnic v izvzetem podjetju¹² ali ima obvladujoče podjetje izvzetega podjetja v lasti 90 % ali več delnic v izvzetem podjetju¹³. V ostalih primerih lahko država članica iz obveznosti priprave konsolidiranih računovodskih izkazov in konsolidiranega poslovnega poročila izvzame vsako obvladujoče podjetje (izvzeto podjetje), za katero velja njeno nacionalno pravo in ki je tudi odvisno podjetje (vključno s subjektom javnega interesa, razen predpisanih izjem), za katerega obvladujoče podjetje velja pravo države članice, če so izpolnjeni še vsi z Direktivo predpisani dodatni pogoji.

Država članica lahko izvzeta iz sestavljanja konsolidiranih računovodskih izkazov pogojuje z razkritjem dodatnih informacij.

Iz obveznosti sestavljanja konsolidiranih računovodskih izkazov in konsolidiranega poslovnega poročila pa lahko država članica izvzame tudi obvladujoče podjetje (izvzeto podjetje), ki je tudi odvisno podjetje, vključno s subjektom javnega interesa (razen zanje predpisanih izjem z Direktivo), in za njegovo obvladujoče podjetje NE velja pravo države članice, če so izpolnjeni vsi z Direktivo predpisani pogoji.

V konsolidacijo pa ni treba vključiti podjetij, če

¹² Delnice v izvzetem podjetju, ki jih imajo člani njegovega upravnega, poslovnega ali nadzornega organa v skladu s pravo obveznostjo ali obveznostjo iz njegove družbene pogodbe ali statuta, se za ta namen spregledajo.

¹³ V tem primeru morajo preostali delničarji ali družbeniki izvzetega podjetja soglašati s tem izvzetjem.

- informacij za konsolidacijo ni mogoče pridobiti brez nesorazmernih stroškov ali nepotrebnih zamud;
- so delnice ali deleži tega podjetja namenjeni izključno poznejši nadaljnji prodaji, ali
- resne dolgoročne omejitve bistveno ovirajo obvladujoče podjetje pri uresničevanju njegovih pravic v zvezi s sredstvi ali upravljanjem tega podjetja ali izvajanje enotnega upravljanja tega podjetja.

Konsolidiranih računovodskih izkazov pa ni treba sestavljati obvladujočim podjetjem, ki imajo le odvisna podjetja, ki so tako posamično kot skupno nebitvena, ali pa so izpolnjeni pogoji, da so vsa odvisna podjetja lahko izvzeta iz konsolidacije.

SESTAVLJANJE KONSOLIDIRANIH RAČUNOVODSKIH IZKAZOV IN POROČIL

Sestavljanje konsolidiranih računovodskih izkazov temelji na enakih pravilih računovodenja kot sestavljanje posameznih računovodskih izkazov, s tem da morajo sestavljavci upoštevati še posebna pravila, določena v 24. členu Direktive. Poglejmo le nekatere:

- Knjigovodske vrednosti deležev v kapitalu podjetij, vključenih v konsolidacijo, se pobotajo v deležu, ki ga predstavljajo v kapitalu in rezervah teh podjetij, razen deležev v kapitalu obvladujočega podjetja, ki jih ima v lasti to podjetje ali drugo podjetje, vključeno v konsolidacijo (lastni deleži). Ti se pobotajo na podlagi njihovih knjigovodskih vrednosti na datum, ko so ta podjetja prvič vključena v konsolidacijo. Razlike, ki izhajajo iz tega pobota, se, če je to mogoče, knjižijo neposredno na tiste postavke v konsolidirani bilanci stanja, ki imajo višjo ali nižjo vrednost od svoje knjigovodske vrednosti.
- Država članica lahko dovoli ali zahteva pobote na podlagi vrednosti ugotovljivih sredstev in obveznosti na dan pridobitve delnic ali ob pridobitvi v dveh ali več stopnjah na dan, ko je podjetje postalo odvisno podjetje.
- Metode za izračun vrednosti dobrega imena in morebitne večje spremembe vrednosti glede na prejšnje poslovno leto se obrazložijo v pojasnilih k računovodskim izkazom.
- Negativna vrednost dobrega imena se lahko prenese v konsolidirani izkaz poslovnega izida.
- Kadar so delnice v odvisnih podjetjih, vključenih v konsolidacijo, v lasti drugih oseb, ki niso ta podjetja, se znesek, ki ga je mogoče pripisati tem delnicam, prikaže ločeno v konsolidirani bilanci stanja kot neobvladujoči delež.
- Konsolidirani računovodski izkazi se pripravijo na isti datum kot letni računovodski izkazi obvladujočega podjetja.

- Kadar podjetja, ki so vključena v konsolidacijo, sredstva in obveznosti, vključene v konsolidiranih računovodskih izkazih, merijo na podlagah, ki so drugačne od tistih za konsolidacijo, se za ta sredstva in obveznosti za potrebe konsolidacije ponovno opravi merjenje v skladu s podlagami, uporabljenimi za konsolidacijo.

Pri poslovnih združitvah v okviru skupine država članica lahko dovoli ali zahteva, da se knjigovodske vrednosti deležev v kapitalu podjetja, vključenega v konsolidacijo, pobotajo zgolj z ustreznim odstotkom kapitala, pod pogojem, da podjetja v poslovni združitvi tako pred poslovno združitvijo kot po njej nazadnje nadzoruje ista stranka, pri čemer ta nadzor ni prehodan.

Kadar podjetje, ki je vključeno v konsolidacijo, skupaj z enim podjetjem ali več podjetji, ki niso vključena v to konsolidacijo, upravlja drugo podjetje, lahko država članica dovoli ali zahteva vključitev tega drugega podjetja v konsolidirane računovodske izkaze sorazmerno s pravicami, ki jih ima podjetje, vključeno v konsolidacijo, iz udeležbe v njegovem kapitalu (kapitalska metoda).

Kadar ima podjetje, vključeno v konsolidacijo, pridruženo podjetje, se to pridruženo podjetje prikaže v konsolidirani bilanci stanja kot ločena postavka pod ustreznim naslovom.

Pridruženo podjetje se prikaže v konsolidirani bilanci stanja ali:

- po svoji knjigovodski vrednosti (Razlika med to vrednostjo in zneskom, ki ustreza deležu v kapitalu in rezervah, ki ga predstavlja delež v kapitalu v tem pridruženem podjetju, se ločeno navede v konsolidirani bilanci stanja ali v pojasnilih h konsolidiranim računovodskim izkazom. Ta razlika se izračuna na datum, ko se ta metoda prvič uporabi.) ali
- po znesku, ki ustreza sorazmernemu delu v kapitalu in rezervah pridruženega podjetja, ki ga predstavlja delež v kapitalu v tem pridruženem podjetju. (Razlika med tem zneskom in knjigovodsko vrednostjo se ločeno razkrije v konsolidirani bilanci stanja ali v pojasnilih h konsolidiranim računovodskim izkazom.)

V pojasnilih h konsolidiranim računovodskim izkazom mora podjetje predstaviti vsa obvezna pojasnila, ki jih Direktiva zahteva za posamične računovodske izkaze, ter še vrsto z Direktivo predpisanih dodatnih podatkov in informacij.

Konsolidirano poslovno poročilo zajema poleg morebitnih drugih informacij, ki se zahtevajo v skladu z drugimi določbami Direktive, vsaj informacije, ki so zahtevane za sestavo poslovnih poročil za posamezna podjetja, seveda z upoštevanjem potrebnih prilagoditev zaradi posebnosti konsolidiranega poslovnega poročila v primerjavi s poslovnim poročilom posameznega podjetja,

tako da te informacije pomagajo pri ocenjevanju stanja podjetij, ki so vključena v konsolidacijo kot celoto.

Pravila računovodenja skupin podjetij in izdelavo konsolidiranih računovodskih izkazov je do sedaj v celoti urejala 7. direktiva, ki pa se je v nekaterih primerih sklicevala na 4. direktivo. Vključitev pravil konsolidacije v enotno računovodsko direktivo je zato zelo smiselna. Z Direktivo predpisane zahteve določitve zavezancev za sestavitev konsolidiranih računovodskih izkazov so kar zapletene, pa kljub temu take, da dopuščajo veliko možnosti, da države članice same natančno določijo obveznike za sestavo konsolidiranih računovodskih izkazov.

Direktiva predpisuje le temeljna pravila sestavljanja konsolidiranih računovodskih izkazov. Ta so enostavnejša in manj obsežna od tistih, ki jih določajo MRS-ji. Vsekakor pa je ena boljših rešitev tudi možnost, da države članice lahko dovolijo ali zahtevajo, da se poslovne združitve v okviru skupine, če gre za podjetja pod skupnim upravljanjem, obravnavajo po knjigovodskih vrednostih.

3.7. Objava

Države članice morajo zagotoviti, da podjetja najkasneje 12 mesecev po datumu bilance stanja objavijo ustrezno potrjene letne računovodske izkaze in poslovno poročilo, vključno z mnenjem zakonitega revizorja.

Vendar lahko države članice podjetja izvzamejo iz obveznosti objave poslovnega poročila, kadar je mogoče brez težav na zahtevo pridobiti kopijo celotnega takšnega poročila ali njegovega dela po ceni, ki ne presega njenega administrativnega stroška.

Prav tako Direktiva določa, da države članice lahko mala podjetja izvzamejo iz obveznosti objave izkazov poslovnega izida in poslovnih poročil, srednjim podjetjem pa dovolijo, da objavijo skrajšane bilance stanja in skrajšana pojasnila k računovodskim izkazom.

Kadar so letni računovodski izkazi in poslovno poročilo objavljeni v celoti, se prikažejo v obliki in besedilu, na podlagi katerih je zakoniti revizor ali revizijsko podjetje pripravilo svoje mnenje, je treba je priložiti celotno besedilo revizijskega poročila. Če pa se letni računovodski izkazi ne objavijo v celoti, se v skrajšano različico teh računovodskih izkazov, kateri ni priloženo revizijsko poročilo, vključi: navedba, da je objavljena različica skrajšana, navedba registra, kjer je možno pridobiti celotne računovodske izkaze, razkritje, ali je zakoniti revizor izrazil mnenje brez pridržka, s pridržkom ali odklonilno mnenje, oziroma ali zakoniti revizor ni mogel podati revizijskega mnenja, ter razkritje, ali je revizijsko poročilo vključevalo navedbo morebitnih zadev, na katere je zakoniti revizor posebej opozoril, ne da bi izrazil pridržek.

Države članice morajo v nacionalni zakonodaji predpisati, da so člani upravnega, poslovnega in nadzornega organa podjetja skupno odgovorni, da se posamični in konsolidirani računovodski izkazi in poslovna poročila sestavijo in objavijo v skladu z zahtevami iz te direktive in po potrebi z MRS-ji.

Z direktivo predpisane zahteve po javni objavi računovodskih izkazov in poslovnih poročil se pomembno ne razlikujejo od zahtev, ki smo jih v zvezi z objavo poznali do sedaj. Treba pa je omeniti, da Direktiva omogoča, da države članice predpišejo, da mala podjetja objavljajo le bilance stanja, srednja podjetja pa skrajšane bilance stanja. V zvezi s tem poglavjem je treba le še opozoriti, da Direktiva zahteva, da države članice v nacionalnih zakonodajah uredijo vprašanje odgovornosti za sestavitev in objavo računovodskih izkazov in poslovnega poročila ter tudi zagotovijo ustrezno sankcioniranje kršiteljev.

3.8. Revizija

Direktiva določa, da mora računovodske izkaze subjektov javnega interesa, srednjih in velikih podjetij revidirati eden ali več zakonitih revizorjev oziroma revizijskih podjetij.

Zakoniti revizor mora poleg »klasičnega« revizijskega mnenja o računovodskih izkazih izdati tudi mnenje o tem, ali je poslovno poročilo skladno z računovodskimi izkazi za isto poslovno leto in ali je bilo pripravljeno v skladu z veljavnimi pravnimi zahtevami, ter navesti, ali je glede na poznavanje in razumevanje poslovanja podjetja in njegovega okolja ugotovil bistvene napačne navedbe v poslovnem poročilu, pri čemer mora navesti naravo morebitnih takšnih napačnih navedb.

Računovodska direktiva pa spreminja tudi revizijsko direktivo (Direktiva 2006/43/ES) v delu, ki zadeva revizijsko poročilo, ki mora imeti naslednje sestavne dele:

- uvod, ki opredeljuje vsaj računovodske izkaze, ki so predmet obvezne revizije, skupaj z okvirom računovodskega poročanja, ki je bil uporabljen pri njihovi pripravi;
- opis obsega obvezne revizije, v katerem se opredelijo vsaj revizijski standardi, po katerih je bila izvedena obvezna revizija;
- revizijsko mnenje, ki je brez pridržka, s pridržkom ali odklonilno in v katerem je jasno navedeno mnenje zakonitega revizorja o tem:
 - ali so letni računovodski izkazi resničen in pošten prikaz v skladu z ustreznim okvirom računovodskega poročanja,
 - kjer je to ustrezno, ali letni računovodski izkazi izpolnjujejo zakonske zahteve.

Če zakoniti revizor ne more izdati revizijskega mnenja, poročilo vsebuje izjavo glede nezmožnosti izdaje mnenja:

- navedbo morebitnih zadev, na katere zakoniti revizor posebej opozarja, ne da bi glede revizijskega mnenja podal pridržek;
- mnenje, ali je poslovno poročilo skladno z računovodskimi izkazi in je pripravljeno v skladu z veljavnimi pravnimi zahtevami, in izjavo o tem, ali je revizor ugotovil bistveno napačne navedbe v poslovnem poročilu.

Revizijsko poročilo mora podpisati zakoniti revizor. Kadar obvezno revizijo izvaja revizijsko podjetje, podpiše(-jo) revizijsko poročilo vsaj zakoniti revizor(-ji), ki izvaja(-jo) obvezno revizijo v imenu revizijskega podjetja. V izjemnih okoliščinah pa lahko države članice določijo, da tega (teh) podpisa(-ov) ni treba razkriti javnosti, če bi to neizbežno in bistveno ogrožalo osebno varnost katere koli osebe.

Revidiranje računovodskih izkazov je preizkušanje in ocenjevanje računovodskih izkazov ter podatkov in metod, uporabljenih pri njihovem sestavljanju, in na podlagi tega dajanje neodvisnega strokovnega mnenja o tem, ali računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih podajajo resničen in pošten prikaz finančnega stanja in poslovni izid pravne osebe v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja. Direktiva v zvezi z revizijo računovodskih izkazov določa le, v katerih primerih je revizija računovodskih izkazov obvezna ter, kar je morda nekoliko nenavadno, spreminja revizijsko direktivo v delu, ki ureja poročanje zakonitega revizorja. V tej zvezi velja opozoriti na novo postavljeno zahtevo, da mora zakoniti revizor izdati tudi mnenje, ali je poslovno poročilo skladno z računovodskimi izkazi in je pripravljeno v skladu z veljavnimi pravnimi zahtevami, in izjavo o tem, ali je revizor ugotovil bistveno napačne navedbe v poslovnem poročilu.

3.9. Določbe glede izvzetij in omejitev izvzetij

V tem poglavju so z Direktivo predpisane možne poenostavitve za nekatere vrste podjetij. Vse tovrstne poenostavitve so opsijske in se država članica zanje lahko odloči ali ne. Tako države članice lahko mikro podjetja oprostitjo izkazovanja aktivnih in pasivnih časovnih razmejitev v računovodskih izkazih, če to navedejo v pojasnilih. Prav tako države članice lahko mikro podjetja odvežejo obveznosti priprave pojasnil k računovodskim izkazom, vendar pod pogojem, da nekatere od zahtevanih informacij razkrijejo na koncu bilance stanja, obveznosti priprave poslovnega poročila pod pogojem, da so nekatere informacije, ki jih sicer zahteva Direktiva, razkrite v pojasnilih k računovodskim izkazom na koncu bilance stanja, in obveznosti objave letnih računovodskih izkazov pod pogojem, da se v njih

vsebovani podatki o bilanci stanja v skladu z nacionalnim pravom ustrezno predložijo vsaj pri enem pristojnem organu, ki ga imenuje zadevna država članica.

Države članice lahko mikro podjetjem dovolijo, da sestavijo le skrajšano bilanco stanja in skrajšan izkaz poslovnega izida, v katerem so ločeno prikazane z Direktivo določene postavke. Teh odstopanj pa ni mogoče uporabiti za naložbena podjetja in finančne holdinge.

Ne glede na določbe direktiv 2009/101/ES in 2012/30/EU se od države članice ne zahteva, da uporabijo določbe te direktive v zvezi z vsebino, revizijo in objavo letnih računovodskih izkazov in poslovnih poročil za podjetja, za katera velja nacionalna zakonodaja in ki so odvisna podjetja, kadar so izpolnjeni pogoji:

- za obvladujoče podjetje velja zakonodaja države članice;
- vsi delničarji ali družbeniki odvisnega podjetja za vsako poslovno leto, v katerem se uporabi izvzetje, izjavijo, da soglašajo z izvzetjem;
- obvladujoče podjetje izjavi, da jamči za obveznosti, ki jih prevzame odvisno podjetje;
- take izjave so objavljene;
- odvisno podjetje je vključeno v konsolidirane računovodske izkaze in se izvzetja razkrijejo v pojasnilih h konsolidiranim računovodskim izkazom, ki jih pripravi obvladujoče podjetje;
- konsolidirani računovodski izkazi, konsolidirano poslovno poročilo in revizijsko poročilo za odvisno podjetje se objavijo.

Države članice lahko od kapitalskih podjetij, ki so družbeniki z neomejeno odgovornostjo, pri katerem koli od teh podjetij zahtevajo, da poleg lastnih računovodskih izkazov pripravijo, dajo v revizijo in objavijo še računovodske izkaze zadevnega podjetja v skladu z Direktivo. V takem primeru se zahteve te direktive ne uporabljajo za zadevno podjetje.

Državam članicam pa ni treba spoštovati zahtev iz te direktive za navedena podjetja, če so izpolnjeni z Direktivo zahtevani pogoji.

Od države članice se tudi ne zahteva, da uporablja določbe te direktive v zvezi z revizijo in objavo izkazov poslovnega izida za obvladujoča podjetja, če le-ta sestavljajo konsolidirane računovodske izkaze in so seveda tudi vključena vanje. Tako izvzetje je treba razkriti v pojasnilih k letnim računovodskim izkazom obvladujočega podjetja in navesti v pojasnilih h konsolidiranim računovodskim izkazom, ki jih pripravi obvladujoče podjetje, ter poslovni izid obvladujočega podjetja prikazati v bilanci stanja obvladujočega podjetja.

Vsa možna izvzetja v tem poglavju pa se ne morejo uporabiti za subjekte javnega interesa.

Eden izmed namenov nove Direktive je tudi, da se predvsem računovodenje za mikro podjetja v Evropi uredi tako, da bi se zanje zmanjšala administrativna bremena in bi se čim bolj poenostavilo njihovo poslovanje. Kljub dobremu namenu pa z Direktivo dopuščena izvzeta in pojasnitev verjetno ne bodo bistveno zmanjšala administrativnih bremen mikro podjetij, kajti v večini primerov gre le za zmanjšanje postavk v računovodskih izkazih in možnost izvzeta iz javne objave.

Od drugih z Direktivo predvidenih možnih izvzetij je treba opozoriti le še na izvzeta, ki se nanašajo na obvladujoča podjetja, ki sestavljajo konsolidirane računovodske izkaze.

3.10. Poročilo o plačilih vladam

Države članice morajo od velikih podjetij in vseh subjektov javnega interesa, ki delujejo v ekstraktivni dejavnosti ali v sektorju izkoriščanja pragozdov, zahtevati pripravo in objavo letnih poročil o plačilih vladam za izvajanje teh dejavnosti. Podjetje, ki opravlja dejavnost v ekstraktivni dejavnosti, je podjetje, katerega dejavnost zajema raziskovanje, iskanje, odkrivanje, razvijanje in izkoriščanje zalog mineralov, nafte, zemeljskega plina ali drugih materialov v okviru gospodarskih dejavnosti. Podjetje, ki opravlja dejavnost v sektorju izkoriščanja pragozdov, je podjetje z dejavnostmi, ki potekajo v pragozdovih.

Iz obveznosti poročanja pa so izvezeta podjetja, za katera velja pravo države članice in so odvisna podjetja ali obvladujoče podjetje, kadar za obvladujoče podjetje velja zakonodaja države članice in so plačila vladam vključena v konsolidirano poročilo o plačilih vladam, ki ga pripravi to obvladujoče podjetje v skladu z določili Direktive.

Ne glede na to, ali gre za enkratno plačilo ali več povezanih plačil, posameznega plačila ni treba vključiti v poročilo, če v okviru poslovnega leta ne presega 100.000 EUR.

Direktiva določa tudi vsebino poročila. V poročilu se razkrijejo informacije v zvezi z dejavnostmi, ki jih izvaja tako podjetje, skupni znesek opravljenih plačil posamezni vladi, skupni znesek glede na vrsto plačila, in kadar so ta plačila namenjena posameznemu projektu, skupni znesek glede na vrsto plačila za posamezni projekt.

Države članice morajo tudi od velikih podjetij ali vseh subjektov javnega interesa, ki delujejo v ekstraktivni industriji ali v sektorju izkoriščanja pragozdov, zahtevati pripravo konsolidiranega poročila o plačilih vladam, če za to obvladujoče podjetje velja obveznost priprave konsolidiranih računovodskih izkazov. Tudi ta poročila morajo biti objavljena.

To je popolnoma novo poglavje, ki ga stari računovodski direktivi nista vsebovali. Gre za poročila, ki jih bodo morala sestavljati dokaj redka podjetja, ki delujejo v ekstraktivni dejavnosti ali v sektorju izkoriščanja pragozdov, zato so določbe tega poglavja za veliko večino podjetij v EU nepomembne.

3.11. Končne določbe

Direktiva nalaga državam članicam, da določijo kazni, ki se uporabljajo za kršitve nacionalnih določb, sprejetih na podlagi te direktive, in sprejmejo vse potrebne ukrepe za zagotovitev izvrševanja teh kazni. Te kazni morajo biti učinkovite, sorazmerne in odvračilne.

S sprejetjem te direktive sta bili Direktivi 78/660/EGS in 83/349/EGS razveljavljeni.

Države članice morajo sprejeti zakone in druge predpise, potrebne za uskladitev s to direktivo, do 20. julija 2015, določbe te direktive pa se morajo začeti uporabljati za sestavo računovodskih izkazov za poslovna leta, ki se začnejo 1. januarja 2016 ali med koledarskim letom 2016.

4. ZAKLJUČEK

Tudi Slovenija bo morala svojo zakonodajo, predvsem osmo poglavje ZGD-1, spremeniti in dopolniti tako, da le-to ne bo v nasprotju z določili nove računovodske direktive. Ker Direktiva dopušča državam članicam, da v svojo nacionalno zakonodajo sprejmejo eno izmed možnih rešitev, ki jih dopušča ta direktiva, in dovolijo ali pa zahtevajo upoštevanje določenega pravila, bo potreben temeljit strokovni premislek pri implementaciji zahtev Direktive. Seveda bi bilo smiselno, da bi se Slovenija najprej odločila za strateške cilje in smeri razvoja podjetništva in predvsem računovodenja ter v skladu s temi usmeritvami sprejela konkretne zakonske določbe. Vsekakor bi bila potrebna široka strokovna razprava o zahtevah in pravilih računovodenja in poročanja ter posledično povezana tudi davčna obravnava mikro in malih podjetij. S preišljeno izbiro ustreznih rešitev je mogoče pomembno zmanjšati administrativno breme podjetij ter tudi na ta način izboljšati pogoje za razvoj podjetništva. Treba pa je opozoriti tudi na možnosti poenostavitve računovodenja in določitve uporabe le takih načinov merjenja in vrednotenja postavk v računovodskih izkazih, ki ne bodo omogočale ali pa pomembno zmanjšale možnost "kreativnega" računovodenja in vrednotenja postavk na osnovi nezanesljivih ocen vrednosti. Vsekakor pa bi bilo tudi koristno, da bi bili že od samega začetka v postopek priprave nove zakonodaje računovodenja podjetij vključeni tudi strokovnjaki in praktiki s področja računovodenja in računovodskega poročanja ter seveda tudi prava

družb. Zato Slovenski inštitut za revizijo kot vodilna strokovna inštitucija s področja računovodenja podjetij upravičeno pričakuje povabilo k sodelovanju v delovni skupini za pripravo sprememb in dopolnitev osmega poglavja ZGD-1.

5. LITERATURA IN VIRI

1. A "Small Business Act" for Europe, Communication from the Commission to the Council, the European parliament, the European economic and social committee and the Committee of the regions. Najdeno 14. avgusta 2013 na naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2008:0394:FIN:EN:PDF>.
2. Direktiva 2013/34/eu Evropskega parlamenta in Sveta o letnih računovodskih izkazih, konsolidiranih računovodskih izkazih in povezanih poročilih nekaterih vrst podjetij, spremembi Direktive 2006/43/ES Evropskega parlamenta in Sveta ter razveljavitvi direktiv Sveta 78/660/EGS in 83/349/EGS (Uradni list EU L 182, 29/06/2013, str. 19–76).
3. European Parliament resolution of 14 June 2012 on 'Single Market Act: The Next Steps to Growth'. Najdeno 21. avgusta 2013 na naslovu <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P7-TA-2012-0258+0+DOC+XML+V0//EN>.
4. European Parliament resolution of 18 December 2008 on accounting requirements as regards small and medium-sized companies, particularly micro-entities (2010/C 45 E/10). Najdeno 18. avgusta 2013 na naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2010:045E:0058:0060:EN:PDF>.
5. Fourth Council Directive 78/660/EEC of 25 July 1978 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on the annual accounts of certain types of companies
Najdeno 18. avgusta 2013 na naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1978L0660:20120410:SL:HTML>.
6. Grilc, P., Ilešič, M. (2001). *Pravo Evropske unije*. Ljubljana, Cankarjeva založba.
7. Odar, M. (2003). Spremembe 4. in 7. direktive Evropske unije, obvezna uporaba mednarodnih standardov računovodskega poročanja ter potrebne spremembe zakonodaje. *Revizor*, 2003, (12), str. 51–62.
8. Odar, M. (2008). Spremembe računovodskih direktiv in bilančno pravo v ZGD-1. *Podjetje in delo*, 2008, (6/7), str. 945–954.
9. Seventh Council Directive 83/349/EEC of 13 June 1983 based on the Article 54 (3) (g) of the Treaty on consolidated accounts. Najdeno 16. avgusta 2013 na naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1983L0349:20070101:SL:PDF>.
10. Uredba (ES) št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 19. julija 2002 o uporabi mednarodnih računovodskih standardov. Najdeno 17. avgusta 2013 na naslovu http://europa.eu.int/eur-lex/sl/dd/reg/sl_register_1710.html, 6. 11. 2003.

Mag. Blaž Pate*

Postopek ugotavljanja rezidentstva za fizične osebe

Procedure for Determination of the Residency Status for Individuals

POVZETEK ● *Rezidentski status določa obseg davčne obveznosti fizičnih oseb za namene ZDoh-2. Rezident je zavezan za plačilo dohodnine po načelu svetovnega dohodka, nerezident pa le od dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji. Temu primerno je pravilna opredelitev rezidentskega statusa v skladu s 6. členom ZDoh-2 ključnega pomena za določitev davčnih pravic in obveznosti. Pri tem tudi konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja (KIDO) določajo pravilo o rezidentskem statusu (prelomna pravila za dvojne rezidente). Vendar predmetna pravila KIDO niso predmet ter se ne uporabljajo pri presoji rezidentskega statusa v skladu s 6. členom ZDoh-2. Namen določitve rezidentskega statusa za namene KIDO je samo za potrebe uporabe KIDO.*

Ključne besede ● *posameznik, rezident, nerezident, dohodnina, konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja (KIDO), obdavčitev po načelu svetovnega dohodka, obdavčitev dohodka z virom v Sloveniji, rezidenčne vezi*

SUMMARY ● *Residency status determines the scope of tax liability of individuals for the purposes of the Personal Income Tax Act (PITA-2). While residents are subject to full tax liability (worldwide income principle), non-resident only have limited tax liability (on income from a source in Slovenia). Therefore, correct determination of the residency status of an individual according to Article 6 of the PITA-2 is of vital importance for the definition of tax rights and obligations. Double-tax treaty (DTT) also determines the rules on residence status (tie breaker rules for residence). However, such rules are not subject to and used for the estimation of the residency status according to Article 6. of the PITA-2. The DTT determination of residency status only applies to the purposes of the DTT.*

Key words ● *individual, resident, non-resident, personal income tax, double tax treaty (DTT), worldwide income taxation, source based taxation, residential ties*

JEL: H25

* Blaž Pate, LL.M., odvetnik, Odvetniška pisarna Blaž Pate, d. o. o., Dunajska cesta 159, Ljubljana, Blaz.Pate@pate-odvetnik.si.

1. UVOD

V skladu s 5. členom Zakona o dohodnini (2006, odslej ZDoh-2) je davčna obveznost posameznika v Sloveniji odvisna od njegovega statusa (rezident, nerezident). Tako je rezident zavezan za plačilo dohodnine od vseh dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji, in od vseh dohodkov, ki imajo vir izven Slovenije (tj. od svetovnega dohodka). Nerezident je zavezan za plačilo dohodnine od vseh dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji.

Pravice in obveznosti rezidenta Slovenije lahko na splošno opredelimo kot:

- je zavezanec za dohodnino od svetovnega dohodka (tj. od dohodka iz virov v Sloveniji in od dohodka iz virov izven Slovenije),
- praviloma prejme letni informativni izračun dohodnine,
- je zavezanec za dohodnino po progresivnih stopnjah,
- lahko uveljavlja vse olajšave in zmanjšanja davčne osnove, določene za rezidente.

Pravice in obveznosti nerezidenta lahko na splošno opredelimo kot:

- je zavezanec za dohodnino (samo) od dohodka z virom v Sloveniji,
- ne prejme informativnega izračuna dohodnine,
- je načeloma zavezanec za dohodnino po določenih stopnjah,
- ni upravičen do olajšav in zmanjšanj davčne osnove, določenih za rezidente (izjema: 116. člen ZDoh-2¹).

Dejstvo, ali je posameznik rezident ali nerezident Slovenije (v skladu z določbami 6. in 7. člena ZDoh-2), predstavlja bistveno razliko v njegovih davčnih pravicah in obveznostih. Zato je priporočljivo, da si posameznik ustrezno (tudi formalno) uredi rezidentski status. V praksi to pomeni, da pri pristojnem davčnem uradu vložijo vlogo za ugotovitev rezidentskega statusa skladno s 6. členom ZDoh-2, h kateri priloži izpolnjen vprašalnik Ugotovitev rezidentskega statusa (odhod iz Republike Slovenije) ali vprašalnik Ugotovitev rezidentskega statusa (prihod v Republiko Slovenijo).² Če zavezanec ne želi izpolniti vprašalnika (to namreč ni obvezno), lahko na drug način dokazuje dejstva in okoliščine, ki vplivajo na njegov rezidentski status. Davčni organ lahko tudi po uradni dolžnosti ugotovi, da se

¹ V skladu s 116. členom ZDoh-2 lahko tujec nerezident, ki je rezident države članice Evropske unije (EU) ali Evropskega gospodarskega prostora (EGP), uveljavlja določene davčne olajšave v Sloveniji, če njegovi dohodki, doseženi v Sloveniji, znašajo najmanj 90 % njegovega celotnega obdavčljivega dohodka v davčnem letu in so bili ti dohodki v državi njegovega rezidentsstva izvzeti iz obdavčitve ali so neobdavčeni, kar mora tujec nerezident dokazati z ustreznimi dokazili.

² Obstaja tudi še poseben obrazec v zvezi z ugotovitvijo rezidentskega statusa po 4. točki prvega odstavka 7. člena ZDoh-2 (tuji strokovnjaki s posebnim znanjem, ki ga v Sloveniji ni dovolj), ki ni predmet tega prispevka.

izkazani status posameznika ne sklada z dejanskim stanjem in zato ustrezno ukrepa.

Davčni organ na podlagi vloge za ugotavljanje rezidentskega statusa oziroma po uradni dolžnosti presoja izpolnjevanje pogojev za rezidentski status fizičnih oseb ter o njem odloči z odločbo. Kot že navedeno, se posameznik lahko šteje za rezidenta ali nerezidenta Slovenije.

Če se posameznik šteje samo za rezidenta Slovenije, načeloma ni "težav". V praksi so zanimivi predvsem primeri, ko se v postopku ugotavljanja rezidentskega statusa v Sloveniji ugotovi, da je posameznik hkrati rezident neke druge države, s katero ima Slovenija sklenjeno Konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja (odslej KIDO)³. V teh primerih namreč po mnenju avtorja tega prispevka v praksi prihaja do napačne uporabe prava, ali s strani davčnega organa ali sodišč, ki odločajo o tožbah zavezancev, ali s strani samih zavezancev, ki neustrezno uveljavljajo svoje pravice. Kot pravna podlaga za odločitve v konkretnih primerih po 6. členu ZDoh-2 se namreč navajajo prelomna pravila za dvojne rezidente, ki jih določa KIDO (drugi odstavek 4. člena⁴). Obrazložitve iz konkretnih odločb davčnega organa in sodnih odločb⁵ je mogoče strniti: *"Iz vprašalnika, ki ga je predložil zavezanec, izhaja, da ima rezidenčne vezi tako v državi X kot v Sloveniji. Temu primerno je treba za določitev rezidentskega statusa po 6. členu ZDoh-2 uporabiti prelomna pravila, ki jih določa KIDO."* Takšna uporaba pravil KIDO v samem (predhodnem) postopku ugotavljanja rezidentskega statusa za namene ZDoh-2 je pravno napačna. Ugotavljanje rezidentskega statusa za namene ZDoh-2 je samostojen in enovit postopek, določen izključno z notranjo davčno zakonodajo Slovenije. Pravila KIDO kot takšna v ničemer ne posegajo v rezidentski status za namene ZDoh-2 in se uporabljajo (šele kasneje), ko posameznik prejme dohodek in (pod pogojem da) uveljavlja svoje pravice po KIDO.

Pojem rezidentstva za namene ZDoh-2 je širši od pojma rezidentstva za namene KIDO. Če se nekdo šteje za rezidenta za namene KIDO, se vedno šteje tudi za rezidenta za namene ZDoh-2. Ni pa nujno, da je nekdo rezident za namene ZDoh-2 in hkrati tudi rezident za namene KIDO. Lahko je namreč nekdo rezident Slovenije za namene ZDoh-2, a je nerezident za namene KIDO. Ravno teh

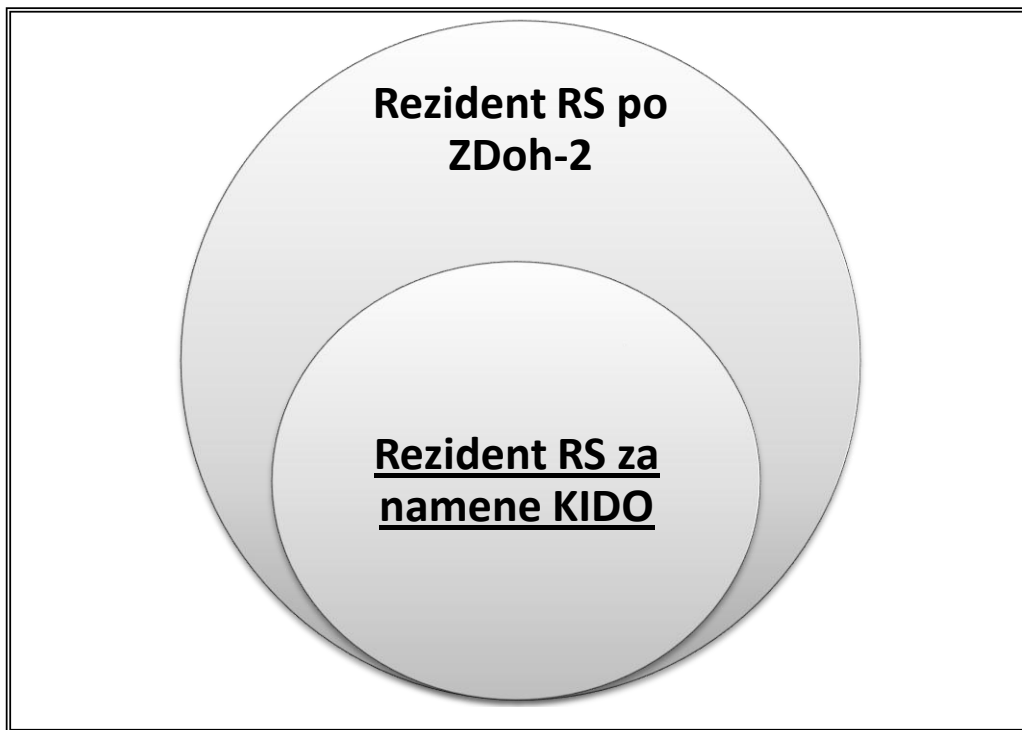
³ Sklenjen KIDO med Slovenijo in ustrezno državo je tudi predpostavka za namene tega prispevka.

⁴ KIDO, ki zavezujejo Republiko Slovenijo, v pretežni meri sledijo Vzorčni konvenciji OECD-ja, zato za namene tega prispevka upoštevamo vsebinsko te vzorčne Konvencije OECD-ja. Pri uporabi konkretnih konvencij lahko pride tudi do morebitnih odstopanj in preštevilčenj citiranih členov.

⁵ Npr. sodna praksa Upravnega sodišča RS U 2330/2007-5, I U 958/2012, I U 958/2012, I U 489s/2012, I U 1622/2011, I U 829/2010, I U 1010/2010, Sodba I U 400/2010, I U 1761/2009, U 2062/2008, I U 1907/2009, U 448/2008, I U 875/2009.

primerov je v zadnjem obdobju v praksi veliko, zato je zelo pomembno, da se v konkretnih postopkih ustrezno navaja, za kakšne namene uporabljamo pojem rezidenta.

Slika 1: Razlikovanje rezidentstva



V praksi je treba razlikovati med rezidentom za namene ZDoh-2 in rezidentom za namene KIDO. Namen tega prispevka je prikazati **pravilno razmerje med pravili o rezidentskem statusu, ki jih določa 6. člen ZDoh-2, in prelomnimi pravili za dvojne rezidente, ki jih določa drugi odstavek 4. člena KIDO**, ter posledicami, ki jih prinaša tak zaključek⁶. V prispevku ne bo neposredne razlage samih rezidenčnih vezi, bodisi po ZDoh-2 ali KIDO, in ostalih okoliščin ter postopkov, povezanih s postopkom ugotavljanja rezidenčnih vezi (razen, kolikor je to potrebno za ta prispevek).

⁶ Slednje je najlažje in najbolj nazorno prikazati na primeru, ko je nekdo rezident Slovenije za namene ZDoh-2, a je nerezident za namene KIDO. Tak primer bo osnova tega prispevka.

2. REZIDENT ZA NAMENE ZDoh-2

2.1. Opredelitev rezidenta

V skladu s 6. členom ZDoh-2 je zavezanec rezident Slovenije v kateremkoli času v davčnem letu, če v tem času izpolnjuje enega od naslednjih pogojev (alternativni pogoji):

1. ima uradno prijavljeno stalno prebivališče v Sloveniji;
2. biva izven Slovenije zaradi zaposlitve v diplomatskem predstavništvu, konzulatu, mednarodni misiji Republike Slovenije ali stalnem predstavništvu Republike Slovenije pri Evropski uniji ali mednarodni organizaciji, kot javni uslužbenec z diplomatskim ali konzularnim statusom, ali je zakonec ali vzdrževani družinski član takega javnega uslužbenca in prebiva s to osebo;
3. je bil rezident Slovenije v kateremkoli obdobju preteklega ali tekočega leta in biva izven Slovenije zaradi zaposlitve:
 - a) v diplomatskem predstavništvu, konzulatu, mednarodni misiji Republike Slovenije ali stalnem predstavništvu Republike Slovenije pri Evropski uniji ali mednarodni organizaciji, kot javni uslužbenec v tehnični ali administrativni funkciji, brez diplomatskega ali konzularnega statusa;
 - b) kot javni uslužbenec ali funkcionar v državnem organu ali organu lokalne skupnosti, in sicer v državi, ki na podlagi vzajemnosti takega uslužbenca ne šteje za svojega rezidenta;
 - c) kot uslužbenec v institucijah Evropskih skupnosti, Evropski centralni banki, Evropski investicijski banki ali Evropskem investicijskem skladu, ali je zakonec, ki ni zaposlen in ne opravlja dejavnosti, ali vzdrževan otrok takega uslužbenca in prebiva s to osebo;
4. je bil rezident Slovenije v kateremkoli obdobju preteklega ali tekočega leta in biva izven Slovenije zaradi opravljanja funkcije poslanca v Evropskem parlamentu;
5. ima svoje običajno bivališče ali središče svojih osebnih in ekonomskih interesov v Sloveniji, ali

6. je v kateremkoli času v davčnem letu prisoten v Sloveniji skupno več kot 183 dni⁷.

Pri presojanju, ali je posameznik rezident Slovenije, se tako v vsakem primeru upoštevajo vsa pomembna dejstva in okoliščine v okviru zgoraj navedenih **rezidenčnih vezi s Slovenijo, ki jih določa 6. člen ZDoh-2**⁸, vključno s časom, ciljem, namenom in kontinuiteto prebivanja oziroma zadrževanja v Sloveniji in v tujini. Če posameznik vzpostavi rezidenčno vez s Slovenijo, se šteje za rezidenta Slovenije. Lahko je samo rezident Slovenije, lahko pa je tudi rezident dveh (ali celo več) držav.

2.2. Dvojno rezidentstvo

Če se v postopku ugotavljanja rezidentskega statusa v Sloveniji ugotovi, da je oseba hkrati tudi rezident druge države, se običajno avtomatsko uporabljajo prelomna pravila, določena v KIDO. Tako npr. iz obrazložitve davčnega organa (glej sodbo Upravnega sodišča RS I U 1907/2009) izhaja: "*V zvezi s tožnikovim ugovorom, da prvostopni organ ni uporabil relevantnih določb Konvencije, drugostopni organ pojasni, da se določba 4. člena Konvencije uporablja samo v primeru, ko dve državi osebo štejeta za svojega davčnega rezidenta na podlagi njunih notranjih zakonodaj. V danem primeru pa tožnik ni predložil potrdila o rezidentstvu Avstrije niti ni predložil dokazila, iz katerega bi izhajalo, da je v Avstriji obdavčen po svetovnem dohodku, iz česar bi izhajalo, da tožnika tako Slovenija kot Avstrija štejeta za svojega davčnega rezidenta in bi bilo potrebno obravnavati status na podlagi določb Konvencije.*" Taka uporaba pravil KIDO v samem (predhodnem) postopku ugotavljanja rezidentskega statusa za namene ZDoh-2 je pravno napačna. V tem trenutku se ne uporabljajo prelomna pravila iz KIDO. **Pravila iz KIDO sploh ne posegajo v rezidentski status po ZDoh-2**⁹. **Zato mora** odločitev **davčnega organa** v tej fazi postopka ugotavljanja rezidentskega statusa vedno temeljiti izključno na ZDoh-2, čeprav se ugotovi dvojno

⁷ V zvezi s pravilom 183 dni je treba opozoriti na razlikovanje med uporabo tega pravila po ZDoh-2 in KIDO. ZDoh-2 uporablja navedeno pravilo kot eno izmed možnih dejanskih rezidenčnih vezi. KIDO uporabljajo pravilo 183 dni pri alokacijskih pravilih za dohodke iz zaposlitve (običajno 15. člen). Prav tako je razlika v načinu štetja 183 dni za namene ZDoh-2 in za namene alokacijskega pravila KIDO.

Pravilo 183 dni se v mednarodni davčni praksi uporablja tudi kot nepisano pravilo pri kriterijih, ki lahko pomagajo pri ugotavljanju, ali neka dejavnost nerezidenta predstavlja stalno poslovno enoto v Sloveniji; dejavnost, ki se opravlja manj kot 183 dni, načeloma ne predstavlja stalne poslovne enote. Skratka, za namene KIDO pravilo 183 dni načeloma ni bistveno za opredelitev rezidentskega statusa.

⁸ Upoštevajoč tudi 7. člen ZDoh-2, v skladu s katerim se pod določenimi pogoji osebe, ki sicer izpolnjujejo pogoje za rezidenta Slovenije skladno s 6. členom ZDoh-2, kljub temu štejejo za nerezidente.

⁹ Več o tem v naslednjem poglavju.

rezidentstvo. **Seveda lahko in mora davčni organ upoštevati tudi potrdila iz drugih držav itd., vendar pa to še ne pomeni uporabe prelomnih pravil po KIDO.**

Za lažjo predstavitev bistva problema in namene tega prispevka si pogledjmo naslednji primer:

Walter, nemški državljan, z družino živi v Nemčiji in se šteje za davčnega rezidenta Nemčije po nemški davčni zakonodaji. Zaposlen je pri nemškem podjetju v Nemčiji, od katerega prejema plačo (ki tudi dejansko bremeni tega delodajalca). Delodajalec ga napoti na delo v Slovenijo, kjer ostane veliko več kot 183 dni v koledarskem letu. V Sloveniji najame stanovanje in prijavi začasno prebivališče. Walter ima med drugim tudi delnice francoskega podjetja, iz naslova katerih prejema dividende.

Walter ocenjuje, da je rezident Slovenije (podana je rezidenčna vez navzočnosti v Sloveniji več kot 183 dni v koledarskem letu). S prihodom v Slovenijo se vpiše v davčni register ter skladno s 6. členom ZDoh-2 vloži vlogo za ugotovitev rezidentskega statusa – vprašalnik Ugotovitev rezidentskega statusa (prihod v Republiko Slovenijo). Slovenija lahko odloči, da je rezident ali nerezident, odvisno od vseh konkretnih okoliščin. Ključno in namen tega prispevka je, da se v tem trenutku ne smejo uporabiti prelomna pravila KIDO, saj zato niti ni pravne podlage. Zavezanec se ne more sklicevati na prelomna pravila in/ali davčni organ ne more utemeljevati svoje odločitve s prelomnimi pravili KIDO. Če se namreč z uporabo prelomnih pravil pride do zaključka, da je Walter nerezident Slovenije, ker ima stalni dom samo v Nemčiji (prvi kriterij) ali ker ima življenjske interese v Nemčiji (kot drugi kriterij, ker ima stalni dom v obeh državah), je takšna odločitev v tej fazi postopka napačna. Posledica takšne odločitve je med drugim dejstvo, da se Walterju s tem odvzame zakonska pravica do olajšave, ki bi jo sicer moral imeti po ZDoh-2¹⁰.

Torej, predpostavimo, da se Walter zaradi pravila 183 dni šteje za rezidenta Slovenije za namene ZDoh-2. Odločba, s katero je odločeno, da je Walter rezident Slovenije, je zakonita. Res je, da v takšnem primeru prihaja do dvojnega rezidentstva. Vendar je takšen zaključek logična posledica ZDoh-2, ki (še) ne ustvarja hkrati tudi dvojnega obdavčevanja samega po sebi in katerega izogibanje je namen sklepanja KIDO. Dvojno rezidentstvo po notranjem davčnem pravu je suverena odločitev dveh držav. V tem delu

¹⁰ Ostale okoliščine bodo prikazane v nadaljevanju.

zavezanec tudi ne more sprožiti postopka skupnega dogovora po 26. členu KIDO, saj ne gre za dejanje/odločitev v nasprotju s KIDO¹¹.

Dvojna obdavčitev bo nastopila samo, če Walter¹²:

- sploh ne bo ali ne bo pravilno uporabil svojih pravic po KIDO, ki so postopkovno pojasnjene v Zakonu o davčnem postopku (2006, odslej ZDavP-2) v določbah 259.–264. člena¹³ (pri čemer je slednje le njegova pravica), ali
- bo uveljavljal svoje pravice po KIDO, vendar jih Slovenija ne bo priznala.

Avtor že na tem mestu poudarja, da ZDavP-2 predpisuje način uveljavljanja pravic po KIDO za osebe, ki so nerezidenti za namene KIDO (neodvisno od tega, kakšen status ima takšna oseba za namene ZDoh-2)¹⁴. To pomeni, da predmetne določbe za uveljavljanje ugodnosti po KIDO lahko uporabi:

- tako posameznik, ki je nerezident po ZDoh-2 (in s tem tudi za namene KIDO),
- kot tudi posameznik, ki je rezident Slovenije po ZDoh-2, če ocenjuje, da je nerezident po KIDO (kot je naš primer).

ZDoh-2 (kot materialni predpis) se uporablja za zavezance, ki so rezidenti ali nerezidenti za namene ZDoh-2. Medtem ko postopkovna pravila o izogibanju dvojnega obdavčevanja po KIDO, konkretizirana v določbah 259.–264. člena ZDavP-2, lahko uveljavljajo samo zavezanci, ki so nerezidenti za namene KIDO. To pa se uveljavlja in ugotavlja v trenutku prejema dohodka oz. uveljavljanja ugodnosti po KIDO¹⁵. Temu primerno tudi ZDavP-2 uporablja besedno zvezo "*za vsako izplačilo je treba predložiti nov zahtevek*". To je namreč le pravica zavezanca, ki jo davčni organ ne upošteva po uradni dolžnosti, še manj pa se te pravice uveljavljajo v postopku ugotavljanja rezidentskega statusa.

¹¹ Več o tem v naslednjem poglavju.

¹² Za namene tega prispevka predpostavljamo, da je Walter nerezident Slovenije za namene KIDO.

¹³ Konkretno to pomeni uporaba obrazcev KIDO, objavljenih na spletni strani DURS-a: http://www.durs.gov.si/si/delovna_podrocja/mednarodno_obdavcevanje/konvencije_o_izogibanju_dvojnega_obdavcevanja_dohodka_in_premozenja/obrazci_v_zvezi_z_izvajanjem_konvencij_o_izogibanju_dvojnega_obdavcevanja/.

¹⁴ Zavezanci velikokrat menijo, da s tem ko so rezidenti po ZDoh-2, ne morejo uveljavljati svojih pravic po KIDO. ZDavP-2 namreč govori "nerezident lahko ...". Kot že navedeno, slednje pomeni nerezident za namene KIDO.

¹⁵ To velja neodvisno od tega, ali je v tej zvezi v Sloveniji plačnik davka ali je zavezanec sam napovedal dohodek. Posledice so v obeh primerih enake.

Walter je v Nemčiji zavezan za dohodnino od svetovnega dohodka. Skladno s 5. členom ZDoh-2 je tudi v Sloveniji zavezan za plačilo dohodnine od svetovnega dohodka, tj. na plačo in dividende. Glede plače mora Walter vložiti obrazec za napoved za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve (dohodek iz delovnega razmerja, pokojnine), ker plačo izplača oseba, ki ni plačnik davka po 58. členu ZDavP-2. Smiselno enako mora vložiti napoved za odmero dohodnine od dividend. Če Walter ne vложи napovedi, je storjen prekršek (394. člen ZDavP-2).

V trenutku vložitve napovedi v Sloveniji je ključno, da Walter pravilno uporabi svoje pravice po KIDO.

3. REZIDENT ZA NAMENE KIDO

3.1. KIDO niso kolizijska pravila

Za pravilno razumevanje razmerja med 6. členom ZDoh-2 (ki določa pogoje za nastanek rezidenstva po ZDoh-2) in Drugim odstavkom 4. člena KIDO (ki opredeljuje rezidenta za namene KIDO) je treba primarno razumeti pomen KIDO in njihovo umestitev v širši mednarodni kontekst.

Mednarodno zasebno pravo (kolizijsko pravo) je skupina pravnih norm, ki povedo, katere države zasebno pravo naj se uporabi. Slednje torej ni substančne (materialnopravne) narave, temveč le napotuje na uporabo pravnega reda. Tako se skladno z Zakonom o mednarodnem zasebnem pravu in postopku (1999, ZMZPP) za npr. pogodbe o zaposlitvi uporablja pravo države, v kateri delavec običajno opravlja svoje delo. Pri tem je ključno, da je kolizijsko pravo notranje (državno) pravo, ki vsebuje pravila o tem, katero materialno pravo (tuje ali domače) naj se uporabi pri reševanju pravnih razmerij z mednarodnim elementom. Njegova pravila niso mednarodna, mednarodna obeležja imajo samo razmerja, ki jih to pravo ureja, ker so vezana na več suverenosti. Pravila mednarodnega zasebnega prava urejajo tista pravna vprašanja, ki se pojavljajo zaradi prisotnosti tujega elementa v zasebnopravnih razmerjih.

Glede na to, da davčno pravo v osnovi temelji na zasebnih pravnih razmerjih, je načeloma treba uporabljati kolizijska pravila tudi v davčnih zadevah. Za namene dobička iz kapitala je pomemben čas pridobitve kapitala (101. člen ZDoh-2). Tako je tudi v davčnem postopku treba uporabiti ustrezna kolizijska pravila za določitev prava, po katerem se bo v primeru spora ugotavljalo, če in kdaj je nastopil trenutek pridobitve kapitala z mednarodnim elementom. Če je tako zavezanec na podlagi kupoprodajne pogodbe kupil v tujini nepremičnine, je treba za

ugotavljanje trenutka pridobitve lastninske pravice uporabiti tuje pravo, kar pa seveda ne pomeni, da davčna pravila kot takšna predstavljajo kolizijska pravila.

Vsaka država pobira davke izključno na podlagi svojega notranjega davčnega prava. Pri tem je pomembno, da KIDO predpostavlja, da obe državi pogodbenici obdavčujeta dohodek oz. premoženje v skladu s svojim notranjim pravom. Vsaka država pogodbenica KIDO ima namreč v svoji ustavi izvorno pravico do obdavčitve oz. do predpisovanja davkov. V nasprotju s kolizijskimi pravili mednarodnega zasebnega prava, pravila KIDO tako ne vodijo do uporabe tujega prava. Pravila KIDO le zaradi zavarovanja pred dvojnimi obdavčevanjem omejuje vsebino notranjega davčnega prava obeh držav pogodbenic pri obdavčitvi dohodkov. Pravila KIDO pravzaprav do neke mere spremenijo notranje davčno pravo, bodisi z omejitvijo uporabe notranjih davčnih pravil, ki bi sicer bila uporabljena, bodisi z zavezo ene ali obeh držav pogodbenic, da bo ustrezno odpravila dvojno obdavčitev (npr. z dobropisom). Za namene KIDO obstaja tako davčna obveznost samo, če so in kadar so poleg notranjih davčnih obveznosti izpolnjene tudi predpostavke, ki jih določa KIDO. Zato **pravila KIDO niso kolizijska pravila, temveč so pravila** (mednarodnega prava, katerih nastanek in njihove posledice so določene glede na pravila Dunajske konvencije o pravu mednarodnih pogodb (1969)), **ki "omejujejo" notranje davčno pravo pri dokončni obdavčitvi**¹⁶.

Po oceni avtorja je tako napačna trditev davčnega organa¹⁷, ki govori o tem, da če pride do kolizije odločitev dveh tujih davčnih organov pri ugotavljanju rezidentskega statusa, ki vodi v dvojno obdavčevanje, je treba uporabiti prelomna pravila KIDO. Prav tako ni ustrezno govoriti o tem, da če si zavezanca dve državi lastita kot rezidenta, da mora slednji sprožiti postopek skupnega dogovora. Postopek skupnega dogovora se namreč uporablja, kadar oseba meni, da so ali bodo dejanja ene ali obeh držav pogodbenic zanjo povzročila obdavčevanje, ki ni v skladu z določbami KIDO. Ugotavljanje rezidentskega statusa za namene ZDoh-2 pa še v ničemer ne predstavlja dvojnega obdavčevanja. Kot je že navedeno zgoraj, je dvojno rezidentstvo po notranjem davčnem pravu suverena odločitev dveh držav, v katero KIDO ne posega.

Pravila KIDO se v nasprotju s kolizijskimi pravili mednarodnega zasebnega prava ne srečujejo z vprašanjem izbire med domačim in tujim notranjim pravom. Prav nasprotno, **pravila KIDO v osnovi priznajo, da vsaka država pogodbenica**

¹⁶ Glej tudi Klaus Vogel: Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Third Edition, A Commentary to the OECD, UN and U.S. Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital, With Particular Reference to German Treaty Practice; Kluwer Law International Ltd. 1997 (ponatis 2005).

¹⁷ Glej tudi obrazložitev sodbe Upravnega sodišča U 2330/2007.

uporablja svoje notranje davčno pravo in samo pri uporabi alokacijskih pravil KIDO¹⁸ omeji uporabo teh notranjih pravil. Zato bi bilo zavajajoče, če bi se pravila KIDO označila kot kolizijska pravila glede na uporabo slednjih v mednarodnem zasebnem pravu.

Upoštevajoč zgoraj navedeno, lahko ugotovimo, da KIDO določajo neodvisen mednarodni mehanizem za izogibanje dvojnemu obdavčevanju. Pravila KIDO torej omejujejo davčne pravice oz. obveznosti na področju, na katerem se pričakuje prekrivanje davčnih zahtev dveh držav oz. bi lahko vsaj teoretično nastopile takšne zahteve. Države se torej s podpisom KIDO sporazumno zavežejo, da ne bodo pobirale davkov ali da bodo le omejeno obdavčevale v primerih, v katerih KIDO podeljuje pravico do obdavčitve drugi državi pogodbenici, bodisi v celoti ali delno.

V tem delu je treba omeniti, da KIDO ne ustvarjajo nobenih davčnih obveznosti, ki sicer ne bi obstajale že po notranjem davčnem pravu držav, niti ne širijo obsega davčnih obveznosti¹⁹. Osnovni obseg davčnih obveznosti je vedno primarno in ekskluzivno določen z notranjim davčnim pravom. KIDO ne morejo ustvariti niti ne povečati davčnih obveznosti, temveč le omejujejo države pri uporabi notranjega davčnega prava.

3.2. Rezident države pogodbenice za namene KIDO

Za pravilno uporabo KIDO je treba razlikovati naslednje korake²⁰:

- osebna veljavnost KIDO,
- davki, za katere velja KIDO,
- alokacijska pravila,
- metode za izogibanje dvojni obdavčitvi.

KIDO se uporablja za osebe, ki so rezidenti ene ali obeh držav pogodbenic (1. člen KIDO). To pomeni, da je **osnovna funkcija določitve rezidentskega statusa za**

¹⁸ Alokacijska pravila so pravila KIDO, s katerimi se določa, katera od držav pogodbenic ima pravico do obdavčitve določenega dohodka oziroma kapitala.

¹⁹ Do takšne situacije lahko pride le izjemoma ob upoštevanju vseh okoliščin. Npr. družba A d.o.o. iz Slovenije ima celoten dobiček 10 enot, pri čemer je 40 enot dobička iz poslovanja v Sloveniji in 30 enot izgube iz poslovne enote v Avstriji. Slovenska družba je dvojni rezident po notranjih davčnih zakonodajah Slovenije in Avstrije. Z uporabo prelomnih pravil se ugotovi, da je sedež dejanske uprave v Avstriji. To pomeni, da ima takšna družba v Sloveniji le stalno poslovno enoto za namene KIDO, katere davčna osnova bo 40 enot, brez upoštevanja izgube v Avstriji. Slednja pa bo upoštevala le izgubo, medtem ko bo dobiček stalne poslovne enote izvzet iz obdavčitve v Avstriji. Posledica predmetnega pravila je, da je višja davčna osnova v Sloveniji, in sicer 40 enot in ne zgolj 10. KIDO je tako dejansko povzročil povečanje davčne osnove v Sloveniji.

²⁰ Več o tem tudi v 4. poglavju.

namene KIDO izključno in samo v določitvi osebne veljavnosti KIDO in s tem pravilne uporabe alokacijskih pravil ter metod za izogibanje dvojni obdavčitvi. Z drugimi besedami bi lahko dejali: "Če nisi rezident vsaj ene države pogodbenice, ne moreš uveljavljati ugodnosti po KIDO."

KIDO v 4. členu določa, kdo je "rezident države pogodbenice" za namene KIDO. V prvem odstavku 4. člena KIDO je določeno, da je rezident oseba, ki je po zakonodaji te države dolžna plačevati davke zaradi svojega stalnega prebivališča, prebivališča, sedeža uprave, kraja registracije ali katerega koli drugega podobnega merila in vključuje tudi to državo in katero koli njeno politično enoto ali lokalno oblast. Ta izraz pa ne vključuje osebe, ki je dolžna plačevati davke v tej državi samo v zvezi z dohodki iz virov v tej državi ali premoženja v njej.

Iz navedenega je razvidno, da **KIDO v ničemer ne posega v rezidentski status posameznikov po nacionalni zakonodaji (npr. ZDoh-2). Odločitev v tem delu je v celoti prepuščena notranjemu davčnemu pravu držav.** Posameznik je tako lahko rezident tudi dveh držav v skladu z njunim notranjim davčnim pravom.

Če pride do dvojnega rezidentstva, pa KIDO predpisuje še posebno pravilo. V drugem odstavku 4. člena KIDO je določeno t. i. prelomno pravilo za dvojne rezidente. Kadar je zaradi določb notranjega davčnega prava posameznik rezident obeh držav pogodbenic, se njegov status **izključno za namene KIDO** določi tako:

- A. šteje se samo za rezidenta države, v kateri ima na razpolago stalno prebivališče; če ima stalno prebivališče na razpolago v obeh državah, se šteje samo za rezidenta države, s katero ima tesnejše osebne in ekonomske odnose (središče življenjskih interesov);
- B. če ni mogoče opredeliti države, v kateri ima središče življenjskih interesov, ali če nima v nobeni od držav na razpolago stalnega prebivališča, se šteje samo za rezidenta države, v kateri ima običajno bivališče;
- C. če ima običajno bivališče v obeh državah ali v nobeni od njiju, se šteje samo za rezidenta države, katere državljan je;
- D. če je državljan obeh držav ali nobene od njiju, pristojna organa držav pogodbenic vprašanje rešita s skupnim dogovorom.

Iz navedenega lahko zaključimo, da je za namene KIDO rezident lahko:

- posameznik, ki je **po notranjem davčnem pravu** ene države **rezident le-te**, medtem ko po notranjem davčnem pravu druge države ne velja za rezidenta te druge države (1. člen v zvezi s prvim odstavkom 4. člena KIDO), ali
- posameznik, ki po notranjem pravu obeh držav šteje za rezidenta (1. člen v zvezi s prvim odstavkom 4. člena KIDO), vendar se samo za namene uporabe KIDO **domneva, da je rezident ene od obeh držav** (2. odstavek 4. člena KIDO).

Pojem "rezident države pogodbenice za namene KIDO" torej predstavlja enega izmed zgoraj navedenih primerov in ga kot takšnega ne smemo zamenjevati s pojmom rezidenta po ZDoh-2. V primeru dvojnega rezidentstva po notranjem davčnem pravu (kar je povsem v skladu s prvim odstavkom 4. člena KIDO) se tako **samo za namene KIDO vzpostavlja posebno pravilo** (in ne fikcija v smislu "nekaj velja za resnično, čeprav to ni res"). Posameznik je formalnopravno res rezident obeh držav v skladu z njuno notranjo davčno zakonodajo, vendar je po posebnem mednarodnem pravilu rezident samo ene države za namene KIDO. V nasprotnem primeru namreč ne bi bilo mogoče uporabiti alokacijskih pravil in metod za izogibanje dvojnemu obdavčevanju (ki svoje posledice vežejo na rezidentski status za namene KIDO). Zato je v primeru dvojnega rezidentstva po notranji davčni zakonodaji obeh držav treba uporabiti prelomna pravila samo pri uporabi alokacijskih pravil. V nobenem primeru pa se prelomna pravila KIDO ne uporabljajo pri ugotavljanju rezidentskega statusa po določbah ZDoh-2.

Zgornjemu zaključku avtorja bi lahko kdo ugovarjal z utemeljitvijo, da je KIDO mednarodna pogodba, zaradi česar so prelomna pravila hierarhično nad ZDoh-2 oz. imajo prednost pri uporabi pravil o rezidentskem statusu po ZDoh-2. To naj bi ne nazadnje izhajalo tudi neposredno iz 153. in 8. člena Ustave RS (v zvezi s 27. členom Dunajske konvencije o pravu mednarodnih pogodb), ki zagotavljata spoštovanje mednarodnopravnih obveznosti Republike Slovenije. Ti določili v notranjem pravnem redu Republike Slovenije dajeta prednost splošno veljavnim načelom mednarodnega prava in mednarodnim pogodbam, ki obvezujejo Slovenijo, nad zakoni in drugimi predpisi. Kot hierarhično višji pravni akt KIDO, ki obvezuje Slovenijo, določa dokončno določitev rezidentskega statusa po notranjem pravu. V skladu s 15. členom Ustave RS namreč pravic, ki so priznane s KIDO, ki obvezuje Slovenijo, in so z aktom o ratifikaciji in njegovo objavo postale del slovenskega pravnega reda, ni možno omejevati. Vendar takšna razlaga prelomnih pravil v razmerju do ugotavljanja rezidentskega statusa za namene ZDoh-2 ne vzdrži ustrezne pravne presoje.

KIDO so nesporno mednarodne pogodbe, ki so kot takšne hierarhično nad ZDoh-2, vendar le v delu, ko pravila KIDO posegajo v ZDoh-2. Pri uporabi prelomnih pravil pa KIDO v ničemer ne posega v rezidentski status po ZDoh-2. Prelomna pravila namreč določajo rezidentski status izključno za namene in pod pogoji, določenimi s KIDO. Posameznik, ki je dvojni rezident po notranji davčni zakonodaji, je samo za namene KIDO rezident tiste države, ki se določi z uporabo prelomnih pravil, določenih v drugem odstavku 4. člena KIDO. Pri tem je pomembno, da KIDO poleg osnovnih rezidenčnih vezi, ki jih vedno določa notranje davčno pravo posamezne države (kot izhaja iz prvega odstavka 4. člena KIDO), določa **za svoje namene še dodaten (prednostni) kriterij za določanje**

rezidentstva, ki se upošteva izključno pri uporabi KIDO. A contrario to pomeni, da tega kriterija ni mogoče uporabiti že v postopku ugotavljanja rezidentskega statusa po ZDoh-2. Prav tako ni pravilno govoriti o kolizijskem pravilu, ki bi določal, katero notranje davčno pravo se uporabi. Prelomna pravila tudi niso specialna pravila v razmerju do ZDoh-2, niti ni mogoče govoriti o prednosti mednarodnega prava v tem delu. **Prelomna pravila določajo dodatne kriterije, ki jih avtonomno in neodvisno opredeljuje KIDO izključno zaradi uporabe KIDO.**

Določitev rezidentstva za namene KIDO je ključni element za določitev pravnih posledic v smislu primarne in sekundarne pravice do obdavčitve po KIDO. Učinek prelomnih pravil in rezidentstva za namene KIDO je v tem, da se v primeru, ko je posameznik rezident po ZDoh-2, vendar se zaradi prelomnih pravil šteje za nerezidenta za namene KIDO, kakršenkoli dohodek ali premoženje, ki ga takšna oseba prejme ali ima v Sloveniji, lahko obdavči v Sloveniji le omejeno ob upoštevanju alokacijskih pravil KIDO. Vendar se tisti dohodek ali premoženje, ki se po pravilih KIDO lahko obdavči v Sloveniji, obdavči po načelu za rezidente, saj je ta oseba rezident po ZDoh-2. V tem primeru ni pravilno, da se za tako osebo uporabijo pravila o nerezidentih po ZDoh-2, ker je ta oseba po ZDoh-2 rezident. Takšna oseba je nerezident samo in izključno za namene KIDO.

4. POSTOPEK UPORABE PRELOMNIH PRAVIL

V točki 2.2. smo navedli primer Walterja. Zaradi praktičnosti zgornjih trditev v nadaljevanju pogledimo, kako konkretno bi moral ravnati Walter oz. davčni organ v Sloveniji.

A) Ureditev rezidentskega statusa v Sloveniji

S prihodom v Slovenijo se mora Walter vpisati v davčni register (33. člen ZDavP-2 v zvezi z Zakonom o davčni službi (2004); obrazec DR-02) oz. pridobiti davčno številko. Za ureditev svojega rezidentskega statusa vložijo vlogo za ugotovitev rezidentskega statusa – vprašalnik Ugotovitev rezidentskega statusa (prihod v Republiko Slovenijo).

Pri odločanju o rezidentskem statusu v Sloveniji se ne uporabljajo pravila KIDO. Walter se opredeli kot rezident v Sloveniji skladno s 6. členom ZDoh-2. Kot rezident je zavezan za plačilo dohodnine po načelu svetovnega dohodka in ne more sprožiti postopka skupnega dogovora, saj Slovenija ne krši KIDO. Kljub temu da je prišlo do dvojnega rezidentstva, je takšna odločitev torej zakonita in skladna s KIDO.

B) Obdavčitev plače v Sloveniji

Plača iz naslova delovnega razmerja je predmet obdavčitve po ZDoh-2 (35. člen in ostali). Ker v Sloveniji ni plačnika davka, mora Walter skladno s tretjim odstavkom 288. člena ZDavP-2 (v zvezi s 125. členom ZDoh-2) vložiti napoved za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz delovnega razmerja. **V tem trenutku je pomembna pravilna uporaba določb KIDO. To dosežemo v naslednjih korakih:**

1. presoja osebne veljavnosti KIDO,
 2. ugotovitev, ali KIDO velja za dohodnino,
 3. uporaba ustreznega alokacijskega pravila,
 4. uporaba metode za izogibanje dvojni obdavčitvi.
1. KIDO se uporablja za osebe, ki so rezidenti ene ali obeh držav pogodbenic (1. člen KIDO), kar se določi z uporabo notranjih davčnih zakonodaj Slovenije in Nemčije (prvi odstavek 4. člena KIDO). To pomeni, da je KIDO uporabljen, saj je Walter rezident obeh držav.
 2. Plača Walterja je obdavčena z dohodnino, ki je predmet KIDO na podlagi 2. člena KIDO (ki določa obseg davkov, za katere se KIDO uporablja).
 3. Kot alokacijsko pravilo je treba uporabiti 15. člen KIDO med Slovenijo in Nemčijo, ki v prvem odstavku določa, da se plače, ki jih dobi rezident države pogodbenice iz zaposlitve, obdavčijo samo v tej državi, razen če se zaposlitev ne izvaja v drugi državi pogodbenici. Če se zaposlitev izvaja tako, se lahko taki dobljeni prejemki obdavčijo v tej drugi državi. Hkrati je v drugem odstavku 15. člena KIDO določeno, da se ne glede na določbe prvega odstavka plača, ki jo dobi rezident države pogodbenice iz zaposlitve, ki se izvaja v drugi državi pogodbenici, obdavči samo v prvi omenjeni državi, če:
 - a) je prejemnik navzoč v drugi državi v obdobju ali obdobjih, ki ne presegajo skupno 183 dni v katerem koli obdobju dvanajstih mesecev, ki se začne ali konča v določenem davčnem letu, in
 - b) prejemek plača delodajalec, ki ni rezident druge države, ali se plača v njegovem imenu, in
 - c) prejemka ne krije stalna poslovna enota ali stalna baza, ki jo ima delodajalec v drugi državi.

Iz navedenega je razvidno, da je uporaba alokacijskega pravila nemogoča, saj imamo v konkretnem primeru rezidenta dveh držav, medtem ko **predmetno pravilo predpostavlja, da je oseba rezident zgolj ene države za namene KIDO. Zato je treba izključno zaradi uporabe tega pravila KIDO predhodno uporabiti prelomna pravila iz drugega odstavka 4. člena KIDO.**

Za namene KIDO se status Walterja določi z uporabo prelomnih pravil po drugem odstavku 4. člena KIDO takole:

- a) šteje se samo za rezidenta države, v kateri ima stalno prebivališče; če ima stalno prebivališče v obeh državah, se šteje samo za rezidenta države, s katero ima tesnejše osebne in ekonomske odnose (središče življenjskih interesov);
- b) če ni mogoče opredeliti države, v kateri ima središče življenjskih interesov, ali če nima v nobeni od držav na razpolago stalnega prebivališča, se šteje samo za rezidenta države, v kateri ima običajno bivališče;
- c) če ima običajno bivališče v obeh državah ali v nobeni od njiju, se šteje samo za rezidenta države, katere državljan je;
- d) če je državljan obeh držav ali nobene od njiju, pristojna organa držav pogodbenic vprašanje rešita s skupnim dogovorom.

Upoštevajoč zgoraj navedena pravila, lahko ugotovimo (predpostavka za namene tega prispevka), da uporaba prelomnih pravil privede do zaključka, da je Walter nerezident Slovenije za namene KIDO, ker ima stalni dom samo v Nemčiji (prvi kriterij) ali ima življenjske interese v Nemčiji (kot drugi kriterij, ker ima stalni dom v obeh državah).

V tem trenutku se vrnemo k uporabi alokacijskega pravila in lahko ugotovimo, da ima Slovenija pravico do obdavčitve plače. Skladno s prvim odstavkom 15. člena KIDO se plača lahko obdavči tudi v Sloveniji, ker se zaposlitev izvaja v Sloveniji. Prav tako ni omejitev po drugem odstavku 15. člena KIDO, ker je Walter fizično v Sloveniji dlje kot 183 dni.

Z vidika KIDO Slovenija nima omejitev pri obdavčitvi plače. Pri tem je ključno, da se plača Walterja obdavči na način in pod pogoji, ki so določeni za rezidente. Slednji je namreč po ZDoh-2 rezident Slovenije, to pomeni, da mu pripadajo tudi olajšave skladno z ZDoh-2.

4. Ne glede na določbe ZDoh-2 (136–141. člen – odprava dvojne obdavčitve) pa Walter v Sloveniji ne more uveljavljati metod za izogibanje dvojnemu obdavčevanju. Te se vedno lahko uporabijo le v državi, ki takšno osebo šteje za rezidenta tudi za namene KIDO. Na podlagi pravil KIDO se namreč Slovenija za namene KIDO šteje le kot država vira, zato ne more uporabiti metod za izogibanje dvojnemu obdavčevanju, ki se uporabijo tam, kjer je oseba rezident za namene KIDO. Sicer bi lahko prišlo do zlorabe in dvojnega izogibanju ali celo dvojnega neobdavčevanja dohodka, kar pa ni namen pravil KIDO.

Slovenija lahko kot država vira za namene KIDO neomejeno obdavči Walterjevo plačo skladno s pravili za rezidenta po ZDoh-2. G. Walter pa mora

na podlagi 23. člena KIDO uveljaviti ustrezno metodo za izogibanje dvojnemu obdavčevanju v Nemčiji.

Zaradi preglednosti osnovnega namena tega prispevka predpostavimo, da Slovenija na podlagi alokacijskega pravila po drugem odstavku 15. člena KIDO ne bi smela obdavčiti plače Walterja. Kako bi moral ravnati Walter v takem primeru?

V takem primeru bi moral Walter kot nerezident Slovenije za namene KIDO uveljavljati oprostitev skladno s KIDO v napovedi za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz delovnega razmerja. To konkretno pomeni, da bi moral hkrati z napovedjo predložiti tudi izpolnjen Zahtevek za oprostitev davka od dohodkov iz zaposlitve (razen pokojnin) na podlagi določb mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka (KIDO 5) skladno z 264. členom ZDavP-2²¹. Ravno ta obrazec KIDO mora predhodno potrditi pristojni davčni organ v Nemčiji. Na tem obrazcu bi namreč Nemčija morala potrditi, da šteje Walterja za rezidenta za namene KIDO. Če Slovenija ne bi priznala oprostitve v Sloveniji (npr., ker bi ocenila, da je Walter rezident Slovenije tudi za namene KIDO), bi moral Walter vložiti vlogo za začetek postopka skupnega dogovora v Nemčiji. Dejanje Slovenije namreč v tem trenutku povzroči obdavčevanje, ki po mnenju Walterja ni v skladu z določbami KIDO, saj mu Slovenija ne prizna omejitve pravice do obdavčitve, ki se jo je s podpisom KIDO zavezala spoštovati. To dejstvo mora Walter javiti državi, katere rezident naj bi bil za namene KIDO, tj. Nemčiji, ki mora sprožiti ustrezne postopke.

C) Obdavčitev dividend v Sloveniji

Dividenda je predmet obdavčitve po ZDoh-2 (90. člen in ostali). Ker v Sloveniji ni plačnika davka, mora Walter skladno s petim odstavkom 325. člena ZDavP-2 (v zvezi s 125. členom ZDoh-2) vložiti napoved za odmero dohodnine od dividend. V tem trenutku je treba pravilno uporabiti KIDO.

Pri uporabi KIDO je treba najprej opozoriti na dejstvo, da se v takem primeru uporabljive vse tri KIDO:

- KIDO Slovenija in Nemčija,
- KIDO Slovenija in Francija in
- KIDO Nemčija in Francija.

Za pravilno alokacijo pravice do obdavčitve je treba hkrati uporabiti vse tri KIDO, z vidika Slovenije predvsem prvi dve. Za namene KIDO Slovenija in Francija je

²¹ Obstaja tudi možnost, da bi oprostitev uveljavljal v samem ugovoru zoper informativni izračun (274. člen ZDavP-2).

Walter rezident Slovenije. V tem primeru nimamo dvojnega rezidentstva, zato se ne uporabijo prelomna pravila KIDO. Na podlagi 10. člena KIDO se takšne dividende lahko obdavčijo v Franciji kot državi vira in tudi v Sloveniji kot državi rezidentstva, ki bi načeloma morala priznati tudi ustrezno metodo za izogibanje dvojni obdavčitvi. Vendar je za pravilno končno obdavčitev treba uporabiti še KIDO Slovenija in Nemčija. V tem delu smo že zgoraj ugotovili, da se na podlagi prelomnih pravil Walter šteje za rezidenta Nemčije za namene KIDO. V danem primeru to pomeni, da alokacijsko pravilo po 10. členu KIDO Slovenija in Nemčija sploh ni uporabljivo. Slednji namreč formalnopravno ureja situacijo, ko bi družba, ki je rezident Nemčije, izplačala dividendo osebi, ki je za namene KIDO rezident Slovenije. To pa ni situacija v našem primeru, kjer imamo družbo, ki je rezident Francije in izplača dividendo rezidentu Nemčije za namene KIDO. Zato je treba uporabiti alokacijsko pravilo po 21. členu KIDO (drug dohodek), ki se lahko obdavči samo v Nemčiji kot državi rezidentstva²². To pomeni, da skladno s KIDO Slovenija in Nemčija Slovenija nima pravice do obdavčitve dividend. Na podlagi KIDO Nemčija in Francija se Walter šteje za rezidenta Nemčije. V tem primeru nimamo dvojnega rezidentstva in se zato ne uporabljajo prelomna pravila. Na podlagi 10. člena KIDO se takšne dividende lahko obdavčijo v Franciji kot državi vira in tudi v Nemčiji kot državi rezidentstva. Nemčija bi na podlagi pravilne uporabe vseh treh KIDO morala priznati tudi ustrezno metodo za izogibanje dvojni obdavčitvi, in sicer za morebitni davek, plačan v Franciji.

Ob pravilni uporabi vseh treh KIDO lahko ugotovimo naslednje: Francija ima kot država vira pravico do obdavčitve dividend, Slovenija nima pravice do obdavčitve dividend na podlagi KIDO Slovenija in Nemčija, medtem ko Nemčija kot država rezidentstva za namene KIDO z uporabo ustrezne metode odpravi morebitno dvojno obdavčitev.

V napovedi za odmero dohodnine bo moral Walter uveljavljati oprostitev skladno s KIDO Slovenija in Nemčija. To konkretno pomeni, da bi moral hkrati z napovedjo predložiti tudi izpolnjen Zahtevek za zmanjšanje oziroma oprostitev davka od dividend na podlagi določb mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka²³. Ravno ta obrazec KIDO mora predhodno potrditi pristojni davčni organ v Nemčiji. Na tem obrazcu bi Nemčija morala potrditi, da šteje Walterja za rezidenta Nemčije za namene KIDO. Če Slovenija ne bi priznala oprostitve v Sloveniji (npr., ker bi ocenila, da je rezident Slovenije tudi za namene

²² Tudi če bi se uporabil 10. člen KIDO, Slovenija ne bi imela pravice do obdavčitve glede na dejansko stanje.

²³ Obstaja tudi možnost, da bi oprostitev uveljavljal v samem ugovoru zoper informativni izračun (274. člen ZDavP-2).

KIDO), bi moral Walter vložiti vlogo za začetek postopka skupnega dogovora v Nemčiji.

5. ZAKLJUČEK

Razlikovati je treba med rezidentom za namene ZDoh-2 in rezidentom za namene KIDO. Ugotavljanje rezidentskega statusa je v vsakem primeru vsebinsko kompleksen proces. Pri tem je pomembno, da se uporablja pravilna pravna podlaga, odvisno od tega, za katere namene se ugotavlja status posameznika. Pravilna pravna podlaga za ugotavljanje rezidentskega statusa za namene ZDoh-2 je izključno 6. in 7. člen ZDoh-2. KIDO v ničemer ne posegajo v ta notranja davčna pravila Slovenije in jih zavezanci ne morejo uporabljati pri utemeljevanju svojih zahtevkov. Prav tako na drugi strani davčni organ ne more utemeljevati svojih odločitev z uporabo prelomnih pravil KIDO. Prelomna pravila določajo dodatne kriterije, ki jih avtonomno in neodvisno opredeljuje KIDO izključno zaradi (če sploh) uporabe KIDO.

6. LITERTURA IN VIRI

1. Dunajska konvencija o pravu mednarodnih pogodb. (1969). *Uradni list RS 87/2011* (Uradni list RS Mednarodne pogodbe 13/2011).
2. Lang, M. (2010). Introduction to the Law of Double Taxation Conventions. IBFD.
3. Obrazci v zvezi z izvajanjem konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja. Najdeno 30. 11. 2013 na spletni strani Davčne uprave Republike Slovenije http://www.durs.gov.si/si/delovna_podrocja/mednarodno_obdavcevanie/konvencije_o_izogibanju_dvojnega_obdavcevanja_dohodka_in_premozenja/obrazci_v_zvezi_z_izvajanjem_konvencij_o_izogibanju_dvojnega_obdavcevanja/.
4. OECD Komentar Vzorčne konvencije OECD o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja. (2010). *OECD Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention on Income and on Capital 2010*. Najdeno 30. 11. 2013 na spletni strani http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en.
5. Pojasnila Ministrstva za finance Republike Slovenije in Davčne uprave Republike Slovenije (424-08-140/2005/2, 29. 7. 2005; 424-05-10373/2005-1, 14. 10. 2005; 424-05-10413/2005-1, 2. 11. 2005; 424-01-10421/2005, 28. 11. 2005; 42105-53/2007, 27. 3. 2007; 4210-136/2009-2, 30. 7. 2009; 42105-274/2007, 9. 1. 2008; 42105-195/2007, 25. 9. 2007; 4210-10583/2006, 17. 3. 2006; 4240101-10118/2005, 4. 5. 2005; 42105-138/2007, 6. 7. 2007; 42105-78/2006, 30. 6. 2006). Najdeno 30. 11. 2013 na spletni strani Davčne uprave Republike Slovenije <http://www.durs.gov.si/>.
6. Pravilnik o obrazcu za ugotovitev rezidentskega statusa po 4. točki prvega odstavka 7. člena ZDoh-2. *Uradni list RS*, št. 141/2006.
7. Pravilnik o vodenju in vzdrževanju davčnega registra. *Uradni list RS*, št. 31/2005, 120/2007, 31/2010.

8. Sodna praksa Upravnega sodišča Republike Slovenije (U 2330/2007-5, I U 958/2012, I U 958/2012, I U 489/2012, I U 1622/2011, I U 829/2010, I U 1010/2010, Sodba I U 400/2010, I U 1761/2009, U 2062/2008, I U 1907/2009, U 448/2008, I U 875/2009). Najdeno 30. 11. 2013 na spletni strani http://www.sodisce.si/znanje/sodna_praksa/.
9. Sodna praksa Vrhovnega sodišča Republike Slovenije (X Ips 134/2012, X Ips 344/2010). Najdeno 30. 11. 2013 na spletni strani http://www.sodisce.si/znanje/sodna_praksa/.
10. Ustava Republike Slovenije. *Uradni list RS*/I, št. 33/1991, *Uradni list RS*, št. 42/1997-UZS68, 66/2000 - UZ80, 24/2003 - UZ3a, 47, 68, 69/2004 - UZ14, 69/2004 - UZ43, 69/2004-UZ50, 68/2006 - UZ121,140,143, 47/2013, 47/2013.
11. Vogel, K. (1997, ponatis 2005). Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Third Edition, A Commentary to the OECD, UN and U.S. Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital, With Particular Reference to German Treaty Practice. Kluwer Law International Ltd.
12. Vprašalnik Ugotovitev rezidentskega statusa (odhod iz Republike Slovenije). Najdeno 30. 11. 2013 na spletni strani Davčne uprave Republike Slovenije http://www.durs.gov.si/fileadmin/durs.gov.si/pageuploads/Davki-predpisi_in_pojasnila/Dohodnina/Pojasnila/Opredelitev_reziden.statusa/Rezidentski_status_po_ZDoh-2/VPRASALNIK-Odhod.pdf.
13. Vprašalnik Ugotovitev rezidentskega statusa (prihod v Republiko Slovenijo). Najdeno 30. 11. 2013 na spletni strani Davčne uprave Republike Slovenije http://www.durs.gov.si/fileadmin/durs.gov.si/pageuploads/Davki-predpisi_in_pojasnila/Dohodnina/Pojasnila/Opredelitev_reziden.statusa/Rezidentski_status_po_ZDoh-2/VPRASALNIK-Prihod.pdf.
14. Zahtevek za uveljavljanje davčnih olajšav za rezidente držav članic EU/EGP za leto 2012. Priloga 3 Pravilnika o obrazcu informativnega izračuna dohodnine in obrazcu napovedi za odmero dohodnine za leto 2012. *Uradni list RS*, št. 102/2012.
15. Zakon o davčnem postopku. *Uradni list RS*, št. 117/2006, 24/2008 - ZDDKIS, 125/2008, 85/2009, 110/2009, 1/2010 - popr., 43/2010, 97/2010,24/2012 - ZDDPO-2G, 24/2012 - ZDoh-2I, 32/2012, 94/2012.
16. Zakono o davčni službi. *Uradni list RS*, št. 57/2004, 139/2004, 59/2005 -Odl. US, 114/2006, 40/2009, 33/2011.
17. Zakon o dohodnini. *Uradni list RS*, št. 117/2006, 90/2007, 119/2007, 10/2008, 92/2008, 78/2008, 125/2008, 119/2008, 20/2009, 104/2009,10/2010, 13/2010, 20/2010, 43/2010, 106/2010, 103/2010, 9/2011 -ZUKD-1, 105/2011, 9/2012 - Odl.US, 24/2012, 30/2012, 40/2012 ZUJF, 75/2012, 94/2012, 102/2012, 52/2013 - Odl. US, 96/2013.
18. Zakono o mednarodnem zasebnem pravu in postopku. *Uradni list RS*, št. 56/1999, 45/2008 - Zarbit.

Andrejka Jost*

Delovanje službe notranje revizije in Basel III

Internal Audit Function and Basel III

POVZETEK ● *Preteklo dogajanje na finančnih trgih je privedlo do sprejetja novega sporazuma Basel III, ki je prinesel novosti na številnih področjih bančnega poslovanja, še največ na področju kapitala in likvidnosti. Podobno kot Basel II tudi Basel III govori o izboljšanju upravljanja bank (angl. corporate governance). Basel III ne govori več le o številkah, ki naj bi bile ustrezne za višino potrebnega kapitala in njegove kakovosti. Opozarja predvsem na izboljšanje upravljanja tveganj v bankah in naloge odgovornih zaposlenih, kot so npr. vodje na področjih upravljanja tveganj, ter tudi na notranje revizorje. Informacije morajo biti redno in enotno razkrite, da so uporabne za vse udeležence na trgu (investitorje, bonitetne agencije, regulatorje idr.). Glede na navedeno je treba zagotoviti tudi delo in aktivnosti v službi notranje revizije.*

Ključne besede ● *notranje revidiranje, Basel III, kapitalska ustreznost, upravljanje tveganj*

SUMMARY ● *Past events in financial markets have led to the adoption of the new Basel III. It has brought several innovations in the areas of banking, the most in the field of capital and liquidity. Like Basel II, Basel III is also about improving the corporate governance. It should be noted that Basel III is not only about numbers which should be adequate in terms of the capital required and its quality. It is rather about the improvement of risk management in banks and also about the responsible employees like managers in the fields of risk management and the internal auditors. It further refers to the information that must be disclosed in a regular and uniform manner to be useful to all market participants (investors, rating agencies, regulators, etc.). With regard to that, it is necessary to provide appropriate work and activities of the internal audit department.*

Key words ● *internal audit, Basel III, capital adequacy, risk management*

JEL: M48

* Andrejka Jost, mag. znanosti, specialistka revizije, preizkušena notranja revizorka, državna notranja revizorka, Hypo Alpe-Adria, d. d., andreia.jost@gmail.com.

1. UVOD, SPODBUDA ZA BASEL III

V preteklih letih smo bili priča izjemno nepredvidljivemu dogajanju na finančnih trgih, kar se je odrazilo v vsesplošni gospodarski krizi, ne le pri nas, temveč tudi v drugih državah Evropske unije (če pogledamo le na bližnje okolje in na države partnerice, s katerimi Slovenija tesno sodeluje). Izraz kriza bo uporabljen tudi v nadaljevanju, ne glede na to, da lahko črnogledo pomislimo, da bo takšno stanje trajalo še več let.

Kriza je pokazala številne pomanjkljivosti tako v svetovni kot tudi v slovenski bančni zakonodaji, v splošno sprejetih, uveljavljenih in uporabljenih bančnih praksah, ki se nanašajo na upravljanje tveganj. Kot odziv na vse omenjeno so bili regulatorji primorani upoštevati različne poostrene ukrepe za povečanje stabilnosti finančnih trgov. Zaradi zadnje krize iz preteklih let je bilo treba preprečiti morebitni prihodnji negativni vpliv neustreznega in neprimerne delovanja bank na celotno gospodarstvo. Vse to je ne nazadnje vodilo do sprejetja novega sporazuma Basel III (v nadaljevanju Basel III).

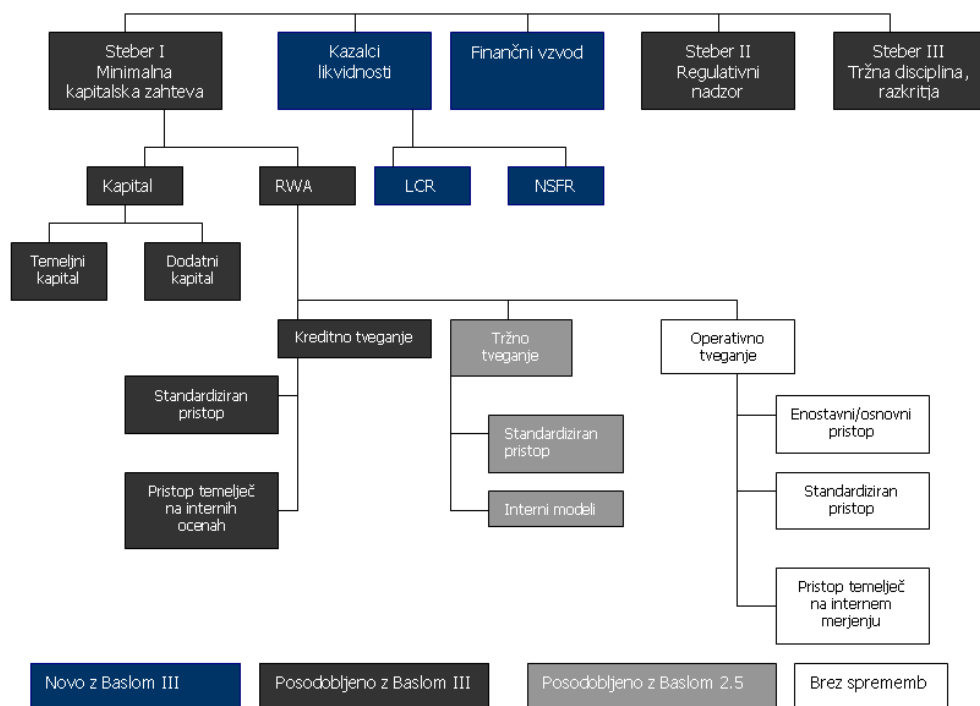
1.1. Basel III

Basel III opredeljuje številne novosti na področju kapitala bank, finančnega vzvoda in likvidnostnih standardov za okrepitev regulative, nadzora in upravljanja tveganj. Med njimi bi izpostavili:

- kapitalske standarde in nove kapitalske blažilnike, ki zahtevajo, da imajo banke več kapitala, predvsem pa boljšo kakovost kapitala kot po predhodnem sporazumu Basel II;
- novo stopnjo finančnega vzvoda, ki uvaja netvegana merila, ki temeljijo na ukrepih in dopolnitvah minimalnih kapitalskih zahtev;
- nove kazalnike likvidnosti, ki zagotavljajo ustreznejše financiranje in ga vzdržujejo tudi v času krize.

Poleg omenjenega se je Basel III dotaknil tudi drugih področij, na primer trgovanih knjig, tveganja nasprotnih strank in listninjenja. Na vseh navedenih področjih je bilo sprejetih največ novosti. Poseben poudarek je na rednem testiranju izjemnih situacij in na analizi scenarijev, kar naj bi zagotovilo, da bi bile banke v prihodnosti bolje pripravljene na pomembne, nepredvidene in nepričakovane dogodke na trgu.

Sporazum Basel III temelji na sporazumu Basel II in ga s številnimi elementi uredbe dopolnjuje. Pri Moody'su so pripravili shemo, ki povzema glavne razlike med Baslom II in Baslom III in je prikazana v nadaljevanju.

Slika 1: Basel III v primerjavi z Baslom II

Vir: povzeto po Moody's Analytics, 2012.

Basel III vpliva na vse banke, vendar pa se moč vpliva razlikuje po vrsti in velikosti bank. Pri večini bank je viden vpliv na povečanje količine in kakovosti razmerij posameznih postavk kapitala, likvidnosti in finančnega vzvoda, spremenjen Tier 2¹ in ohranjanje ravni kapitala. Najbolj sofisticiran vpliv je viden pri investicijskih bankah, z vplivom spremenjene zahteve pri kreditnem tveganju nasprotne stranke, robustnejšem okviru tržnih tveganj in delno tudi pri listninjenju.

Globalnih sistemskih bank (G-SIBs)² je po zadnjih novembrskih podatkih za leto 2012 28³, za katere veljajo najvišje kapitalske zahteve.

¹ Tier 1: Minimalne kapitalske zahteve; Tier 2: Regulativni nadzor.

² G-SIBs – angl. Global Systematically Important Banks.

³ Banke, ki so vključene v G-SIBs: Citigroup, Deutsche Bank, HSBC, JP Morgan Chase, Barclays, BNP Paribas, Bank of America, Bank of New York Mellon, Credit Suisse, Goldman Sachs, Mitsubishi UFY FG, Morgan Stanley, Royal Bank of Scotland, UBS, Bank of China, BBVA, Groupe BPCE, Group Credit Agricole, ING Bank, Mizuho FG, Nordea, Santander, Societe Generale, Standard Chartered, State Street, Sumitomo Mitsui FG, Unicredit Group, Wells Fargo.

V preglednici so povzeti ključni elementi Basla III, ki naj bi zagotovili dvig kakovosti, doslednosti in preglednosti kapitala.

Regulativni element	Zahteva
Kapitalska zahteva za višji minimum kapitala Tier 1	<p>Kazalnik kapitala Tier 1: postopna rast s 4 % na 6 %:</p> <ul style="list-style-type: none"> – od 1. 1. 2013 na 4,5 % – od 1. 1. 2014 na 5,5 % – od 1. 1. 2015 na 6 %. <p>Kapital bo skupaj s kapitalskimi blažilniki dosegal 82,3 % kapitala Tier 1.</p>
Nov kapitalski blažilnik	<p>Uporablja se za nadomestitev izgub v času finančnih in gospodarskih kriz.</p> <p>Banke morajo imeti kapitalski blažilnik v višini 2,5 %, ki se prenese v prihodnja obdobja morebitnih kriz, s čimer skupna kapitalska zahteva znaša 7 % (4,5 % skupne kapitalske zahteve in 2,5 % kapitalskega blažilnika).</p> <p>Kapitalski blažilnik mora biti povezan s skupnim kapitalom.</p> <p>Banke, ki ne bodo imele vzdržnega kapitalskega blažilnika, bodo imele omejitve izplačila dividend, odkupov delnic in različnih bonusov.</p>
Proticiklični kapitalski blažilnik	<p>Proticiklični kapitalski blažilnik se giblje v razponu 0,0–2,5 % skupnega kapitala in v celoti absorbira izgube v kapitalu in se bo izvajal na podlagi nacionalnih določil.</p> <p>Po uveljavitvi bo to pomenilo povečanje blažilnika.</p>

Likvidnost	<p>Banke morajo zagotoviti dovolj kakovostna likvidnostna sredstva, ki so na razpolago v enem mesecu v primeru izjemnih situacij (izračun LCR-ja je pojasnjen v nadaljevanju).</p> <p>Spodbujanje prožnosti v daljšem obdobju z ustvarjanjem dodatne spodbude za banke, da financirajo svoje dejavnosti s stabilnejšimi viri financiranja (izračun NSFR-ja je pojasnjen v nadaljevanju).</p> <p>Dodatna spremljava likvidnosti se osredotoča na neusklajenost zapadlosti, koncentracijo neobremenjenih in prostih sredstev.</p>
Finančni vzvod	Dodatni 3-odstotni netvegani kazalnik finančnega vzvoda služi za zaporo zgoraj opisanih ukrepov.
Količnik najnižje kapitalske ustreznosti	<p>Količnik ostaja v višini 8 %.</p> <p>Povečanje kapitalskih blažilnikov povečuje skupni znesek kapitala banke, ki mora znašati 10,5 % tveganju prilagojenih sredstev, od tega pa mora 8,5 % znašati kapital Tier 1.</p> <p>Instrumenti v Tier 2 morajo biti usklajeni.</p> <p>Tier 3 je odpravljen.</p>

Vir: Moody's Analytics, 2012.

1.1.1. KAPITAL

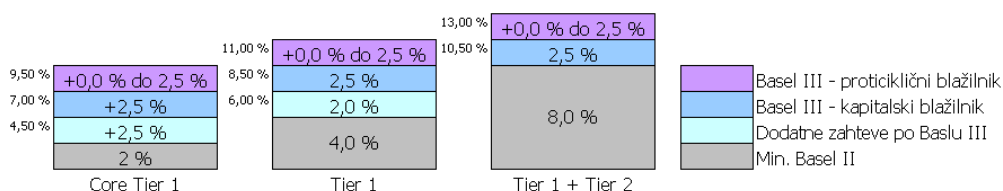
Vpliv Basla III je viden v višjih kapitalskih zahtevah, postopnem in znatnem povečanju stroška kapitala, kar bo treba pozorno spremljati. Dvig količine kapitalskih zahtev prikazuje slika 2. Minimalni lastniški kapital se je dvignil na 4,5 % (Basel II, 2 %) kapitala banke. Kapitalska zahteva za osnovni kapital, ki vključuje lastniški kapital in ostale pripadajoče finančne instrumente, se je povečala na 6 % (Basel II, 4 %).

Za osnovni kapital velja, da mora biti lastniški kapital najvišje kakovosti, da mora temeljiti predvsem na navadnih delnicah in zadržanem dobičku. Pogoj za vključitev je, da imajo instrumenti sposobnost popolne absorpcije izgube, hkrati pa morajo biti podrejeni. Kapital tier 2 je poenostavljen in je podrejen vlagateljem in upnikom ter ima dospelost najmanj 5 let. Kapital tier 3 je odpravljen.

Znotraj lastniškega kapitala je uvedeno dodatno varovalo, in sicer t. i. kapitalski blažilnik v višini 2,5 %, da absorbira višek sredstev v času gospodarske rasti in se nato pod posebnimi pogoji ter v izjemnih situacijah zaradi pomanjkanja sredstev lahko uporabi. Upravljanje oz. uporaba kapitalskega blažilnika ni v celoti prepuščena bankam. Določeno je namreč, da se v primeru, če se regulatorni kapital banke približa minimalnim kapitalskim zahtevam, zmanjša možnost razdelitve dobička (npr. preprečitev izplačila bonusov in visokih dividend v času, ko ima banka slabšo kapitalsko sliko).

Še dodatno je postavljena zahteva za proticiklični blažilnik v višini od 0 % do 2,5 % lastniškega ali drugega kapitala, ki v celoti absorbira izgube in je odvisen od nacionalnih okoliščin. Namen tega blažilnika je okrepitev varnosti bančnega sektorja.

Slika 2: Kapitalne zahteve v Baslu III v primerjavi z Baslom II



Vir: povzeto po Basel Committee on Banking Supervision, 2012.

Sam odstotek dviga kapitalskih zahtev zagotovo ne pomeni, da se je oz. se bo povečalo zaupanje v bančni sistem in njegovo stabilnost. Lahko bi se namreč zgodilo, da bi se hkrati s povečanjem dviga deležev povečala tudi tveganja, ki jim je banka pri svojem poslovanju izpostavljena.

Banke imajo možnost izbire načina za izračun regulatornega kapitala. Izbira uporabljenega načina (napredni ali standardizirani) za izračun regulatornega kapitala je lahko draga, zato je treba preveriti in skrbno proučiti stroške in koristi, ki jih vsak posamezni način zagotavlja. Uporaba naprednega načina res lahko vodi do nižjih kapitalskih zahtev, kar je ugodno z vidika donosnosti kapitala, vendar pa nižje kapitalne zahteve niso popolnoma zagotovljene.

Pomembne spremembe, ki se nanašajo na kreditno tveganje in kreditno tveganje nasprotnih strank, vključujejo še listinjenje. Izvedeni finančni instrumenti in repo posli, obračunani po CCP-ju (angl. central counter party), niso več brez tveganja in imajo 2-odstotno utež tveganja. Poleg tega Basel III uvaja višji korelacijski faktor (ki se uporablja na podlagi notranjih bonitetnih pristopov) za uteži tveganja

velikih in nereguliranih finančnih institucij in sprememb glede zavarovanja, upravičenosti in pravil o odbitkih.

1.1.2. LIKVIDNOST

Kazalnik likvidnostne pokritosti (angl. Liquidity Coverage Ration, LCR) je namenjen kratkoročnemu 30-dnevnomu premeščanju nepričakovanih šokov z visoko kakovostnimi likvidnimi sredstvi (npr. denar, kakovostni vrednostni papirji, rezerve pri centralni banki). Takšna kakovostna sredstva bi prinesla neto denarne odlive znotraj krakotočnega stresnega scenarija, ki so nastali zaradi posebnosti institucije ali sistemskih šokov.

Poleg izračunavanja LCR-ja banke izračunavajo še kazalnik neto stabilnega financiranja (angl. Net Stable Funding Ratio, NSFR). NSFR se nanaša na minimalno raven stabilnih virov financiranja glede na likvidnost sredstev in na pokrivanje potreb po likvidnosti zaradi obstoječih izvenbilančnih postavk. Namen izračuna tega kazalnika je, da se omeji zanašanje na kratkoročno financiranje na debelo (angl. wholesale funding) in spodbudi ustrežnejše ocenjevanje likvidnostnega tveganja v bilanci in izvenbilanci vsake posamezne banke.

Pomembnejše zahteve, ki se nanašajo na upravljanje likvidnostnega tveganja, vključujejo:

- pripravljanje enomesečnih poročil, namenjenih regulatorju; v primeru potrebe oz. zahteve mora banka poročati pogosteje, kar je za banke pomemben izziv po vzpostavitvi zanesljivega in avtomatiziranega poročanja;
- izpostavljenosti obveznosti nasprotne stranke, vključno s podatki, ki so dostopni na finančnem trgu;
- pogodbene in dejanske denarne tokove bančnega portfelja, ki morajo biti na razpolago ob vsakem trenutku;
- pripravo analize likvidnostne vrzeli po različnih scenarijih izjemnih situacij;
- zavedanje o problematiki izračunavanja obeh kazalnikov (LCR in NSFR), ki sta odvisna od različnih informacij in podatkov, ki so običajno na voljo v specifičnih sistemih tveganja;
- združevanje trenutnega tveganja in obstoječega finančnega sistema;
- poseben nadzor v primerih prevelike izpostavljenosti koncentraciji, vzpostavitev hierarhične strukture nasprotnih strank za združevanje njihovih obveznosti;
- izračun LCR-ja in različne izračune v povezavi s tem kazalnikom (npr. na podlagi konsolidiranih podatkov, različnih valutah), pri čemer se še posebno

večje banke, ki delujejo na različnih trgih in v različnih gospodarskih okoljih, srečujejo z različnimi nacionalnimi diskrecijami in lokalnimi pravili, kar lahko vodi do različnega načina poročanja.

Za spoštovanje in upoštevanje Basla III so potrebne tudi nove, dodatne oz. posodobljene tehnološke zmogljivosti, ki so pomembnejše kot kadarkoli prej. Tehnologija mora zagotoviti, da so vsa tveganja ustrezno ocenjena, na primer, da je možno preveriti obstoječi sistem, ali novejši sistem in procesi dejansko pomagajo znižati stroške, povečujejo tveganju prilagojene donose in omogočajo, da je kapital učinkoviteje porabljen. Dejstvo je, da se bodo dodatni predpisi razvijali tudi v prihodnje, zato mora biti sistem dovolj prilagodljiv za zadovoljitev vseh poznejših novosti. V prihodnosti bodo nacionalni regulatorji predvidoma še povečali želeno kakovost in količino podatkov, vključenih v poročila, še posebno tista, ki se nanašajo na likvidnost in finančni vzvod.

2. BASEL III IN NOTRANJE REVIDIRANJE

Kriza in posledično nov sporazum pomembno vplivata na delovanje službe notranje revizije. Več kot deset let je minilo, da je Baselski odbor za bančni nadzor (angl. Basel Committee on Banking Supervision) izdal popravljene smernice za ocenjevanje učinkovitosti delovanja službe notranje revizije v bankah. Posodobljene smernice so po posameznih delih navedene v nadaljevanju.

Pomembno je, da je služba notranje revizije aktivno vključena v delovanje banke. Povezavo službe notranje revizije z drugimi službami oz. področji v banki včasih poimenujejo kot tri vrste modelov za obrambo, pri čemer so prva področja, ki so neposredno povezana s strankami (npr. poslovanje s prebivalstvom, podjetji, t. i. front office). Nato sledijo vse podporne službe (npr. upravljanje tveganj, skladnost poslovanja, pravna služba, kadrovska služba, finančni oddelek, informacijska tehnologija). Nazadnje pa je še služba notranje revizije, ki neodvisno ocenjuje učinkovitost postopkov, ki so bili pripravljene na drugih področjih.

Notranji revizorji morajo posebno pozornost nameniti tudi področjem, ki zanimajo člane nadzornega sveta. Med te zagotovo sodijo bančni kapital, likvidnostna pozicija ter proces in metode za ugotavljanje, spremljanje, nadzor in poročanje o materialno pomembnih tveganjih, ki so neposredno pomembne. Služba notranje revizije je zagotovo v ugodnem položaju, da lahko članom nadzornega sveta z ustreznim delovanjem zagotovi dober vpogled v poslovanje banke. V poslovanje banke so vključena različna tveganja, ki so povezana z

delovanjem, procesi in funkcijami ter primernost postavljenih kontrol in pregled tveganj, kot so npr.:

- uporaba in učinkovitost postopkov obvladovanja tveganj ter metodologija za ocenjevanje tveganj, ki se uporablja za kreditno, tržno, likvidnostno, operativno (vključno z IT in neprekinjenim delovanjem) in druga tveganja, ki so pomembni za kapitalsko ustreznost po Baslu III, na primer:
 - načrtovanje izrednih ukrepov,
 - ureditev poslovanja z zunanjimi izvajalci,
 - tveganje goljufij;
- računovodski podatki, če so vključeni v poročila regulatorjem; primerno je, da člani nadzornega sveta poznajo in razumejo koristi, ki jih lahko notranji revizorji zagotovijo z ustrezno opravljenim delom. Med navedeno sodi na primer:
 - merjenje (vključno s poštenimi vrednostmi) in slabitve finančnih instrumentov,
 - pomembne transakcije s finančnimi instrumenti, med katere spadajo tudi tiste, ki jih uravnava regulator;
- pregled delovanja službe skladnosti s predpisi, ki vključuje:
 - poročanje pomembnih transakcij,
 - upoštevanje pravil pri poslovanju s sredstvi v lasti bančnih strank,
 - proces preprečevanja pranja denarja in postavljene kontrolne točke,
 - upravljanje navzkrižja interesov.

2.1. Naloge notranjih revizorjev

Med glavne naloge službe notranje revizije zagotovo še naprej sodijo neprestano vzdrževanje in ocenjevanje postavljenih notranjih kontrol, obvladovanje tveganj in upravljanje sistemov in procesov. Služba je pomembna tudi na drugih področjih, ki se izkažejo kot pomembna za člane nadzornega sveta banke. Tako člani nadzornega sveta kot notranji revizorji uporabljajo na tveganjih zasnovane pristope za pripravo delovnih načrtov in aktivnosti. Kljub temu da člani nadzornega sveta in vodje notranjerevizijskih služb navadno nimajo enakih mandatov, pa lahko oboji opredelijo in se osredotočijo na podobna, če ne celo enaka tveganja. Na koncu vsak nosi odgovornost za svoje sprejete odločitve, podane ocene in sklepe.

Neodvisnost notranjih revizorjev je ostala v ospredju in je ena osnovnih načel uspešnega delovanja službe notranje revizije, priprava neodvisnih mnenj pa tudi nadalje ena ključnih nalog notranjih revizorjev. Neodvisno mnenje je lahko pripravljeno le na podlagi dostopa notranjih revizorjev do vseh evidenc in

podatkov, ki so uporabljeni v banki. Prav tako morajo imeti notranji revizorji možnost vpogleda v ugotovitve in izsledke drugih nadzornih organov na podlagi pregledov v banki. Notranji revizorji morajo imeti možnost, da ugotovljeno tveganje, ugotovitve in sklepe lahko predstavijo neposredno revizijski komisiji in upravi. Ne nazadnje ima tako uprava tudi možnost nadzirati najvišje vodstvo.

Notranji revizorji bodo morali v prihodnjih letih še bolj obvladovati in spremljati spremembe regulatorja. Izpostavimo le nekatera področja, ki jih bodo morali poznati:

- računovodenje po pošteni vrednosti,
- analiza slabitev,
- modeli upravljanja tveganj, vključno z opravljenimi testi izjemnih situacij in analizami različnih scenarijev, ki jih morajo banke pripravljati.

Notranji revizorji morajo posebno pozornost posvetiti prevaram. Imeti morajo možnost nadzirati prevare in preveriti možnosti za izvajanje prevar, prav tako pa morajo imeti znanje, da lahko ocenijo tveganje, ki izhaja iz prevar. Če se notranji revizorji do sedaj še niso lotili uporabe različnih revizijskih orodij, primernih za analize podatkov, je sedaj pravi čas. Revizijska orodja notranji revizorji uporabljajo za analize podatkov, vzorčenje in statistične analize.

2.2. Obseg notranjega revidiranja

Obseg notranjega revidiranja vključuje pregled vseh dejavnosti in vsakega posameznega področja banke. Pri tem ne smemo pozabiti, da vse več nalog opravljajo zunanji izvajalci, zato morajo imeti tudi na tem področju notranji revizorji možnost pregleda. Prav tako morajo imeti revizorji možnost pregleda bančnih hčerinskih družb, če jih le-ta ima. Obseg notranjega revidiranja tako vključuje pregled in ovrednotenje učinkovitosti notranjega nadzora, obvladovanje tveganj in upravljanje sistemov ter procesov celotne banke.

Služba notranje revizije mora torej neodvisno oceniti vse ključne dele poslovanja banke:

- uspešnost in učinkovitost postavljenih notranjih kontrol, obvladovanje tveganj in upravljanje sistemov v okviru trenutnih in morebitnih prihodnjih tveganj;
- zanesljivost, učinkovitost in celovitost sistemov za upravljanje informacij in postopkov (vključno z relevantnostjo, točnostjo, popolnostjo, razpoložljivostjo, zaupnostjo in celovitostjo podatkov);

- spremljanje skladnosti z zakonodajo in veljavnimi predpisi, vključno z vsemi zahtevami nadzornih organov;
- varovanje sredstev in premoženja.

Pomembno je, da so v upravljanje tveganj vključeni vsi postopki, ki so odraz spoštovanja predpisov, varne in dobre bančne prakse, kar morajo notranji revizorji tudi pregledati. Pri pregledu upravljanja tveganj so notranji revizorji dolžni pregledati najmanj:

- organizacijo in veljavna pooblastila na vseh področjih, ki vključujejo pomembna tveganja, ki jim je banka izpostavljena, kar obvezno vključuje tako kreditno kot tudi tržno, likvidnostno, obrestno, operativno in pravno tveganje;
- oceno nagnjenosti k tveganju oz. prevzemanju tveganj, eskalacijo in poročanje ustreznim organom o sprejetih odločitvah;
- ustreznost sistemov obvladovanja tveganj in postopke za ugotavljanje, merjenje, ocenjevanje, spremljavo in nadzor, hkrati tudi odzivanje in poročanje o tveganjih;
- celovitost informacijskih sistemov za upravljanje tveganj, vključno s točnostjo, zanesljivostjo in popolnostjo uporabljenih podatkov;
- odobritev in vzdrževanje modelov za upravljanje tveganj, vključno z verifikacijo doslednosti, pravočasnosti, neodvisnosti in zanesljivosti podatkov, uporabljenih v teh modelih.

2.2.1. NOTRANJEREVIZIJSKI NAČRT

Skladno s sedanjo prakso je vodja službe notranje revizije odgovoren za pripravo letnega načrta dela notranje revizije, ki je lahko (in običajno tudi je) del večletnega načrta. Načrt mora temeljiti na oceni tveganja (vključno z delom, ki so ga predlagali oz. pripravili uprava in drugi vodilni), posodobiti pa ga je treba enkrat letno (po potrebi pogosteje, če se odkrije pomembno tveganje na določenem področju). Potrditev načrta s strani uprave hkrati pomeni tudi, da bodo zagotovljena potrebna finančna sredstva za delovanje službe notranje revizije. Odobrena sredstva morajo biti dovolj prožna, da se lahko prilagodijo morebitnim spremembam v notranjerevizijskem načrtu glede na spremembe v profilu tveganosti banke.

Pri načrtovanju pa ne smemo pozabiti, da v notranjerevizijski načrt sodijo in so vključene tudi revizije, ki jih nalaga regulator. Tovrstne revizije so in morajo biti podvržene rednemu pregledu. Takšne revizije vključujejo pregled politik, procesov in drugih pomembnih aktov, ki so pripravljene na podlagi načel, smernic

in pravil, ki jih določijo pristojni organi. Posebno pozornost morajo notranji revizorji nameniti pregledu:

- ključnih področij upravljanja tveganj,
- kapitalске ustreznosti,
- nadzora nad likvidnostjo banke,
- poročil zunanjim nadzornikom in poročil, namenjenih notranjim uporabnikom, predvsem upravi in višjemu vodstvu,
- področja skladnosti poslovanja s predpisi in
- finančnega področja banke.

Pred vsakim pregledom morajo revizorji temeljito spoznati in razumeti naslednje točke:

- namen in razlike vseh treh baselskih sporazumov,
- kako je banka dovzetna za tveganje,
- kako je finančno tveganje razširjeno med produkti oz. storitvami,
- kako banka identificira, meri, nadzira in kontrolira makro tveganje in finančna tveganja,
- življenjski cikel pripravljenih modelov tveganj (vključno z lastništvom, verifikacijo in nadzorom),
- kako se podatki zbirajo v modele in kako so modeli verificirani,
- kdo je odgovoren za neodvisno verifikacijo oblikovanih modelov in testov izjemnih situacij,
- kakšna je komunikacija in kakšne so poti poročanja znotraj banke in do regulatorja.

2.2.2. PROBLEMI PRI DELOVANJU NOTRANJIH REVIZORJEV

Notranji revizorji, ki delujejo v banki, katere poslovodstvo vidi notranje revizorje zgolj kot strošek, službi notranje revizije ne bo omogočila ustreznega izobraževanja, ne bo dobila zadostnih sredstev ter potrebnega plačila. Če z naštetim ni težav, banka lahko zagotovi, da se notranje revizije resnično ustrezno izvedejo. Korektno izvedene revizije pomagajo upravi in višjemu vodstvu, ne le na način, da je banka skladna z baselskimi zahtevami, ampak da se v banki dejansko izboljša upravljanje tveganj.

Pri delu se notranji revizorji srečujejo s številnimi težavami, med njimi so npr.:

- večina notranjih revizorjev si prepogosto naloži (pre)več dela, kot ga zmorejo opraviti v predvidenem času;
- notranji revizorji niso ustrezno seznanjeni z bančnimi storitvami in produkti, ki jih morajo revidirati;
- notranji revizorji niso deležni primernega spoštovanja in ne uživajo potrebne avtoritete;
- notranji revizorji niso seznanjeni z odločitvami, ki jih sprejemajo osebe, odgovorne za upravljanje tveganj.

2.2.3. KAPITALSKA USTREZNOST

Poleg likvidnosti bank je Basel III namenil največ pozornosti kapitalski ustreznosti. Naloga notranjih revizorjev je predvsem v tem, da na podlagi opravljenih pregledov lahko zagotovijo, da ima banka vzpostavljen sistem, ki ima možnost prepoznave in merjenja regulatornega kapitala, ocenjevanja ustreznosti virov kapitala v povezavi z izpostavljenimi tveganji in ustanovitvijo minimalnih kazalnikov.

In kako je to mogoče zagotoviti?

Možnosti je veliko. Notranji revizorji morajo biti zmožni pregledati postopke opravljenega testiranja izjemnih situacij, ki se nanašajo na kapitalsko ustreznost. Pri tem je treba razsodno upoštevati tudi pogostost in namen testiranja, smiselnost pripravljenih scenarijev in osnovnih predpostavk, ki se uporabljajo za testiranje zanesljivosti postopkov. Sem se vključuje tudi pregled sistemov in postopkov za merjenje in nadzor likvidnostne pozicije banke v povezavi s profilom tveganosti, z zunanjem okoljem in minimalnimi zakonskimi zahtevami.

Pri pregledu kreditnega tveganja so v notranjerevizijski pregled vključeni:

- nezavarovana posojila fizičnim osebam (vključno z ocenjevanjem točk, angl. Credit scoring);
- zavarovanja posojil (starost poročil, ki se nanašajo na zavarovanje, proces potrditve, kontrolni listi, skladnost z zavezami, pregled dokumentov, ki se nanašajo na kakršen koli drug opravljen nadzor, posebna pozornost mora biti namenjena pregledu posojil, zavarovanih z nepremičninami);
- posojila, dana podjetjem in drugim pravnim osebam;
- ocenjevanja podjetij, uporaba ocen in njihove omejitve;
- poročstva in garancije;
- preveritev uteži za posamezno vrsto zavarovanja;

- kreditno tveganje nasprotne stranke in tveganje poravnave;
- kreditni izvedeni finančni instrumenti in listninjenje;
- upravljanje kreditnih tveganj – vloga, naloge, pristojnosti in odgovornosti.

2.2.4. LIKVIDNOST

Notranji revizorji morajo dobro razumeti, kaj je pravzaprav likvidnostno tveganje. Če vemo, da likvidnost banke pomeni, da je banka sposobna pravočasno zagotoviti likvidna sredstva za sprotno poravnavanje zapadlih obveznosti, potem se likvidnostno tveganje nanaša na preoblikovanje kratkoročnih virov v dolgoročne naložbe.

Upravljanje likvidnostnega tveganja vključuje natančno opredeljeno strategijo in politiko banke. V omenjenih dokumentih so določene osnovne metodologije in postopki za upravljanje, prav tako pa je pomembno, da so v obeh dokumentih natančno razmejene odgovornosti in dolžnosti zaposlenih. Prav tako mora biti vzpostavljen primeren informacijski sistem, ki zahteva sistematično zbiranje, obdelovanje in hranjenje podatkov. Da lahko rečemo, da je upravljanje učinkovito, morata biti zagotovljena tudi kontrola in nadzor.

Pri notranjerevizijskem pregledu upravljanja likvidnostnega tveganja je v notranjerevizijski pregled vključeno najmanj:

- podatek o zagotovitvi ustreznega kapitala,
- napovedi denarnih tokov,
- analize opravljenih scenarijev,
- testiranje izjemnih situacij,
- pregled blažilnikov likvidnosti,
- pregled izračuna kazalnikov, ki se nanašajo na likvidnost.

2.2.5. OPERATIVNO TVEGANJE

Basel III na tem področju ni prinesel posebnih novosti. Že v Baslu II se je operativno tveganje vključilo v kapital banke. Banke morajo prepoznati različne vrste operativnega tveganja in vzpostaviti sisteme za merjenje, spremljanje in tudi poročanje. Za merjenje se predvidevajo naslednji pristopi:

- enostavni pristop,
- standardizirani pristop,
- napredni pristop, ki se deli na:
 - pristop z internim merjenjem,

- točkovni pristop,
- pristop s statistično porazdelitvijo izgube.

Basel II operativno tveganje opredeljuje kot tveganje nastanka izgube, ki je posledica neprimerne ali neuspešne izvajanja notranjih procesov, ravnanj ljudi, delovanja sistemov oz. zaradi zunanjih dejavnikov. Operativno tveganje vključuje tudi IT-tveganje. Med dejavniki operativnega tveganja tako najdemo:

- ljudi (njihova kultura, etika, motivacija, znanje, veščine),
- tehnologije in procese (sestava, izvedba, jasnost, ustreznost procesov in tudi kontrol, komunikacija),
- sisteme (primernost, varnost, razpoložljivost) in
- druge zunanje dejavnike (neželene/nepričakovane spremembe, kriminal, nesreče).

Za učinkovit okvir upravljanja operativnega tveganja je pomembno:

- opredelitev, kaj natančno sploh ponazarja operativno tveganje,
- jasna strategija,
- zavedanje uprave o pomembnosti operativnega tveganja,
- nadzor uprave in višjega vodstva,
- visoka kultura,
- implementirane politike in procesi za določanje in upravljanje izpostavljenosti operativnemu tveganju, skupaj s škodnimi dogodki,
- postopek ugotavljanja, merjenja in ocenjevanja,
- postopek spremljanja in notranjega poročanja,
- postopek obvladovanja (sprejemanje, nadzor, prenos, zmanjševanje in izogibanje),
- pripravljeni načrti okrevanja po katastrofi in načrti neprekinjenega poslovanja.

Pri pregledu operativnega tveganja je v notranjerevizijski pregled vključeno:

- vse vrste operativnega tveganja,
- odgovornosti, ki jih imajo odgovorne osebe za upravljanje operativnega tveganja,
- količina zahtev oz. izračun kapitalske zahteve za operativno tveganje po izbranem pristopu,

- najboljša praksa za upravljanje operativnega tveganja,
- odgovornosti in naloge področja,
- obstoječa politika operativnega tveganja,
- poročanje operativnega tveganja.

2.2.6. OBRESTNO TVEGANJE

Obrestno tveganje je tveganje nastanka izgube, ki nastane zaradi gibanja obrestne mere; njene spremembe pomembno vplivajo na prihodke in odhodke banke. Pri ocenjevanju izpostavljenosti obrestnemu tveganju mora banka uporabiti predpostavke, ki sledijo politiki in so prilagojene velikosti in zapletenosti bančnih poslov.

Pri pregledu obrestnega tveganja je v notranjerevizijski pregled vključeno:

- instrumenti obrestnega tveganja (npr. obveznice, zamenjave),
- bančna knjiga,
- trgovalna knjiga,
- analize obrestnih mer (oblikovanje cen, trajanje, konveksnost),
- spot krivulja in krivulja donosnosti,
- analize vrzeli in ocenjevanje tveganj,
- vzporedni premiki,
- model Monte Carlo,
- testi izjemnih scenarijev (vključno z 2-odstotnim vzporednim premikom),
- upravljanje obrestnega tveganja v banki.

2.2.7. TRŽNO TVEGANJE

Tržno tveganje je tveganje nastanka izgube, ki nastane zaradi neugodne spremembe tržnih spremenljivk (cena, obrestna mera, devizni tečaj). V okvir tržnega tveganja vključujemo pozicijsko tveganje, obrestno tveganje in valutno tveganje.

Pri pregledu tržnega tveganja je v notranjerevizijski pregled vključeno:

- instrumenti obrestnega tveganja (npr. zamenjave, opcije, terminski posli),
- vrednostni papirji,
- vse vrste trgov,
- krite transakcije,

- trgovanje in zavarovanje,
- izvedeni finančni instrumenti,
- ustreznost kapitala za tržno tveganje,
- modeli VAR in drugi preprosti ter sofisticirani modeli,
- pregled modela za oblikovanje cen in modela za obvladovanje tveganj,
- spremljava in upravljanje tržnih tveganj,
- analize scenarijev in testiranja izjemnih situacij,
- limiti pozicij,
- pozicije trgovanja pri izvedenih finančnih instrumentih,
- izvedeni finančni instrumenti, vključeni v trgovalno knjigo.

2.2.8. POROČANJE

Notranji revizorji morajo redno preverjati učinkovitost postopkov, po katerih se posamezno tveganje, ki mu je banka izpostavljena, in službe, odgovorne za poročanje, povežejo, da lahko pravočasno in natančno, zanesljivo in ustrezno pripravijo poročilo tako za notranje kot za zunanje uporabnike. Notranji revizorji pri tem ne smejo pozabiti na standardizirana poročila, ki se nanašajo na izračun kapitalskih zahtev, virov kapitala in kazalnike, ne nazadnje tudi na razkritja, ki omogočajo preglednost in tržno disciplino.

2.2.9. SKLADNOST POSLOVANJA

Področje skladnosti poslovanja se v smernice vključuje prvič. V tem delu morajo notranjih revizorji vključiti pregled skladnosti z zakonodajo, s predpisi, standardi (izdanimi s strani nadzornikov in na podlagi zakona), tržnimi dogovori, z različnimi kodeksi ravnanja. Notranji revizorji pri področju skladnosti poslovanja pregledajo učinkovitost izpolnjevanja nalog s tega področja in tudi poročanje pomembnih transakcij, postopek preprečevanja pranja denarja in postavljene kontrolne točke ter upravljanje navzkrižja interesov.

2.2.10. FINANCE

Kljub temu da je sprva kazalo, da banke med krizo dobro upravljajo tveganja (izkazovanje presežnega finančnega vzvoda v bilanci in izvenbilanci), so bile v času najmočnejše krize prisiljene zmanjšati finančni vzvod. Navedeno je ustvarilo dodaten pritisk na zniževanje cen sredstev, kar je vodilo do višjih izgub, zmanjšanja kapitala in kreditne razpoložljivosti. Uvedba kazalnika finančnega vzvoda naj bi zagotovila stabilnejšo stopnjo finančnega vzvoda v bančnem

sektorju. Kazalnik je poenostavljeno merilo, ki temelji na upravljanju tveganj in ne na tveganjih.

Področje financ vključuje vrednotenje, modeliranje, nadziranje nad produkti/storitvami in finančni nadzor. Finančna služba je odgovorna za integriteto in točnost finančnih podatkov ter poročanje. Ključni elementi, kot so kalkulacije, vrednotenje dobička/izgube, rezerve, pomembno vplivajo na višino virov kapitala. Prav tako pa je služba povezana z nadzorovanjem, ki mora biti vzdržljivo in dosledno pri vseh podobnih tveganjih. V tem delu je pomembno, da so postavljene notranje kontrole predmet rednih pregledov notranjih revizorjev.

Ocenjevanju okolja vrednotenja nadzora, dostopnosti in zanesljivosti informacij ter uporabljenih dokazov morajo notranji revizorji nameniti veliko pozornost. Vse naštetu se lahko zagotovi s pregledovanjem neodvisnih postopkov preverjanja ocen in testiranja cenitve pomembnih poslov oz. transakcij. V preglede vključijo:

- organizacijo in naloge finančne službe;
- ustreznost in celovitost zadevnih finančnih podatkov in finančnih sistemov ter postopkov za ugotavljanje popolnega identificiranja, pridobivanja, merjenja in poročanja ključnih podatkov, kot na primer dobička/izgube, vrednotenje finančnih instrumentov in oslabitve;
- odobritev in vzdrževanje modelov cen, vključno z verifikacijo doslednosti, pravočasnosti, neodvisnosti, zanesljivosti virov podatkov, uporabljenih v modelih;
- kontrole, vzpostavljene neposredno na kraju samem, ki so namenjene preprečevanju in odkrivanju nepravilnosti pri trgovanju;
- bilančni nadzor, vključno z uskladitvijo, ki je bila izvedena, in s sprejetimi ukrepi (npr. prilagoditve).

Poleg znanja iz računovodstva (poznavanje bilančnih in izvenbilančnih pozicij) ne smemo prezreti dejstva, da morajo notranji revizorji dobro poznati osnove financ, ki vključujejo analizo (stalnih) prihodkov, različne vrste zamenjav, FX, terminske pogodbe in opcije, kreditne izvedene finančne instrumente.

Prav tako pa morajo poznati tudi osnove kvantitativne analize:

- pojem tveganja,
- verjetnostne porazdelitve,
- korelacije in vzročnosti,
- modeliranje,
- tvegane vrednosti (VAR),

- analizo krivulje izgube in pristope za izdelavo,
- zbiranje podatkov in statistične modele,
- testiranja za nazaj,
- nagnjenost k tveganju in ekonomski kapital,
- razumevanje in pomembnost testiranja izjemnih situacij.

2.3. Odgovornost posloводства

Odgovornost uprave se še vedno nanaša na področje neodvisne presoje. Najmanj enkrat letno se morata preveriti učinkovitost in uspešnost sistema notranjih kontrol, ki temeljijo na informacijah, ki jih služba notranje revizije pridobi in na podlagi tega pripravi. Takšno oceno delovanja lahko naredi tudi zunanja revizija, ki je neodvisna od službe notranje revizije.

Za uspešno delovanje je pomembno, da uprava redno obvešča službo notranje revizije o predvidenem razvoju, predlaganih in sprejetih pobudah, projektih, produktih in morebitnih operativnih spremembah pri delovanju. Na ta način se lahko zagotovi, da so vsa možna tveganja znana, razkrita in pričakovana, prepoznana oz. ugotovljena ter sporočena v zgodnji fazi razvoja.

3. SKLEP

Dogajanje na finančnih trgih v preteklih letih je spodbudilo nadzornike, da predhodni sporazum Basel II ni bil ustrezen za preprečitev finančne krize. Kot odgovor na to je bil sprejet sporazum Basel III, ki naj bi omogočil okrepitev bančnega sistema. Hkrati naj bi nov sporazum tudi preprečil nastanek podobnih finančnih kriz v prihodnje.

Bistvene novosti se nanašajo na povečanje kapitalskih zahtev, ne le količinsko, temveč tudi kakovostno. V Baslu III ni poudarek le na kapitalu, v ospredju je namreč tudi likvidnostno tveganje z izračunom dveh pomembnejših kazalnikov. Prvi (LCR) kazalnik se nanaša na kratkoročno 30-dnevno premestitev nepričakovanih šokov z visoko kakovostnimi likvidnimi sredstvi. Drugi (NSFR) kazalnik pa se nanaša na minimalno raven stabilnih virov financiranja glede na likvidnost sredstev.

Skladno z novim sporazumom se tudi notranji revizorji srečujejo s precejšnimi izzivi. Tako kot do zdaj bodo tudi v nadaljevanju podvrženi nenehnemu spremljanju sprememb, ki jih bo pripravljala regulator. Če se do sedaj še niso dobro seznanili z računovodenjem po pošteni vrednosti, analizami slabitev, analizo testov izjemnih situacij in analizami različnih scenarijev, se bodo zagotovo

v prihodnosti. Bolj kot kadar koli do sedaj bo treba tudi v službah notranje revizije uporabljati revizijska orodja, ki so primerna za pripravo različnih analiz in vzorčenja. Hkrati z vsemi novostmi morajo notranji revizorji obdržati oz. celo izboljšati obstoječe standarde, po katerih se ravnaajo. Kljub vpetosti v notranje organizacije bank pa morajo še naprej obdržati svojo neodvisnost in nepristranskost.

4. LITERATURA IN VIRI

1. Accenture: Basel III Handbook, 2012.
2. Bank for International Settlements: Basel Committee on Banking Supervision: Group of Governors and Heads of Supervision announces higher global minimum capital standards, 2010.
3. Bank for International Settlements: Basel Committee on Banking Supervision: Basel III: A global regulatory framework for more resilient banks and banking system, 2010.
4. Bank for International Settlements: Basel Committee on Banking Supervision: The internal audit function in banks, 2012.
5. Bank for International Settlements: Basel Committee on Banking Supervision: Frequently asked questions on Basel III monitoring, 2013.
6. Bank for International Settlements: Basel Committee on Banking Supervision: Instructions for Basel III monitoring, 2013.
7. Banka Slovenije. (2007). Nadzor bančnega poslovanja. Proces ocenjevanja tveganj, Javni del.
8. Financial stability Board: Update of group of global systemically important banks (G-SIBs), 2012.
9. Moody's Analytics: Implementing Basel III: Challenges, Options & Opportunities, 2011.
10. Moody's Analytics: Basel III New Capital and Liquidity Standards – FAQs, 2012.
11. MRV Associates: US Basel III Rules: The Role of the Auditor, 2012.
12. Protiviti: Top Priorities for Internal Audit in Financial Services, Assessing Financial Services Industry Results from the 2012 Internal Audit Capabilities and Needs Survey, 2012.

Revizorjev pregled poročila o oceni vrednosti nepremičnin¹

IZ PRAKSE ZA PRAKSO (PR-REV 1-1/14)

Revizijski svet je na svoji seji obravnaval priporočila revizorjem za pregled poročila o oceni vrednosti nepremičnin.

IZHODIŠČE

Revizor mora pri revidiranju računovodskih izkazov, v katerih so nepremičnine pripoznane po ocenjeni vrednosti, upoštevati Mednarodne standarde revidiranja (MSR), posebej MSR 540 – Revidiranje računovodskih ocen, vključno z računovodskimi ocenami poštene vrednosti, in z njimi povezanimi razkritji. Prav tako mora ocenjevalec vrednosti (bodisi kot veččak posloводства bodisi kot revizorjev veččak) upoštevati mednarodne standarde ocenjevanja vrednosti (MSOV), posebej MSOV 103 – Poročanje, MSOV 230 – Pravice na nepremičninah in MSOV 300 – Ocenjevanje vrednosti za računovodsko poročanje.

Na podlagi predstavljenega izhodišča in sprejetega sklepa revizijskega sveta objavljamo naslednjo strokovno razlago.

STROKOVNA RAZLAGA

Kadar je pri pripravi računovodskih izkazov uporabljeno poročilo o oceni vrednosti nepremičnine (bodisi da je bila ocenjena vrednost nepremičnine vnesena v poslovne knjige, bodisi da so se na podlagi ocene delale presoje posloводства), mora pooblaščen revizor preveriti primernost pripravljene ocene vrednosti za namene računovodskega poročanja.

¹ Razen ocene vrednosti nepremičnin za zavarovano posojanje, o čemer bo objavljena posebna razlaga.

Presoja ocenjevalne negotovosti

Pred pregledom poročila o oceni vrednosti revizor oceni stopnjo ocenjevalne negotovosti, povezane z ocenjevanjem vrednosti nepremičnine ter tej oceni primerno natančno presoja predpostavke in informacije, uporabljene pri ocenjevanju vrednosti.

Pregled poročila o oceni vrednosti

Pooblaščen revizor lahko vsebinsko presojo primernosti poročila o oceni vrednosti opravi sam ali pa za to pooblasti usposobljenega veččaka.

a) Sestavine poročila o ocenjevanju vrednosti

Pooblaščen revizor mora preveriti, ali poročilo o ocenjevanju vrednosti vsebuje vse tiste sestavine, predpisane s standardi ocenjevanja vrednosti, ki mu bodo omogočale presojo primernosti za pridobitev zadostnih revizijskih dokazov, da je ocenjena vrednost sredstva primerna za vključitev v računovodske izkaze, da izpolnjuje zahteve uporabljenega okvira računovodskega poročanja, ter da so predpostavke, na katerih temelji ocena vrednosti, realne in razumne.

Če poročilo o ocenjevanju vrednosti nima vseh pomembnih sestavin za presojo, mora pooblaščen revizor pridobiti manjkajoče podatke od posloводства ali ocenjevalca vrednosti.

b) Primernost namena ocenjevanja vrednosti

Ocenjevanje vrednosti sredstva mora biti izvedeno za namene računovodskega poročanja. Poročilo mora v okviru obsega dela vključevati navedbo standardov računovodskega poročanja, ki se uporabljajo, in poseben računovodski namen, za katerega se zahteva ocenjevanje vrednosti. Računovodski namen je uporaba, za katero se zahteva ocenjevanje vrednosti v računovodskih izkazih, kot na primer za:

- merjenje knjigovodske vrednosti,
- izvedbo razporeditve nabavne vrednosti po poslovni združitvi,
- preizkus oslabitve,
- razvrstitev najemov ali
- izračun stroška amortizacije za sredstvo.

c) Identifikacija nepremičnin, ki so predmet ocenjevanja

Poročilo o oceni vrednosti mora vsebovati jasne identifikacijske oznake ocenjevane nepremičnine (zemljiškoknjžne podatke, podatke iz evidenc GURS ...), njihov opis ter njihovo pravno stanje. Vsebovati mora tudi potrditev, kako se to sredstvo uporablja ali kako ga podjetje kot subjekt

poročanja razvršča. Zahtevano računovodsko obravnavanje za enaka ali podobna sredstva ali obveznosti je lahko različno glede na to, kako jih podjetje uporablja. Na tej podlagi pooblaščen revizor preveri, ali se ocenjena vrednost v računovodskih izkazih nanaša na enak obseg nepremičnin.

d) Primernost podlage vrednosti

MSOV navaja, da morajo vsa »ocenjevanja vrednosti, izvedena za vključitev v računovodski izkaz, izpolnjevati zahteve veljavnih standardov računovodskega poročanja.« Glede na navedeno izbrani način evidentiranja ocenjevanega sredstva v skladu z zahtevami MSRP-jev (ali SRS-jev) zahteva uporabo ustrezne podlage vrednosti.

Za večino namenov v praksi tržna vrednost po MSOV-jih izpolnjuje zahteve merjenja poštene vrednosti po MSRP-jih (SRS-jih) ob upoštevanju nekaterih posebnih predpostavk, ki jih zahtevajo računovodski standardi, kot so na primer določila glede obračunske enote ali spregled omejitve prodaje.

Če je bila pri oceni vrednosti nepremičnine uporabljena druga podlaga vrednosti, ki na videz ni primerna za namene računovodskega poročanja, in je bila ocenjena vrednost nepremičnine uporabljena za namene računovodskega poročanja, mora pooblaščen revizor pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze, da je uporabljena podlaga vrednosti primerna tudi za tak namen.

e) Datum ocenjevanja vrednosti

Za potrebe izdelave računovodskih izkazov se upošteva datum ocenjevanja vrednosti, ki je konec poslovnega leta poročajočega subjekta oziroma blizu njega. Če je datum ocenjevanja vrednosti odmaknjen od datuma računovodskih izkazov, mora pooblaščen revizor pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze, da je vrednost na datum ocenjevanja vrednosti še vedno primerna za vključitev v revidirane računovodske izkaze.

f) Obseg raziskave

Pooblaščen revizor mora preveriti, ali poročilo o oceni vrednosti vsebuje:

- analizo okolja in dejavnikov, ki vplivajo na vrednost,
- analizo nepremičninskega trga v širšem in ožjem okolju,
- podrobnejši opis izboljšav, površin, karakteristične fotografije,
- analizo najgospodarnejše rabe ocenjevane nepremičnine,

ter ali so omenjene analize zasnovane na verodostojnih informacijah in predpostavkah.

Pri uporabi metode tržnih primerjav mora pooblaščen revizor presoјati:

- razloge za uporabo metode,
- kriterije za izbor primerljivih nepremičnin,
- ustreznost prilagoditev primerljivih nepremičnin na značilnosti ocenjevale nepremičnine,
- primernost kriterijev za določitev množiteljev,
- aktualnost in verodostojnost uporabljenih virov podatkov.

Pri uporabi na donosu zasnovanega ocenjevanja vrednosti mora pooblaščen revizor presojsati:

- razloge za uporabo metode,
- izbrano vrsto donosa in mero kapitalizacije,
- primernost kriterijev za določitev množiteljev,
- aktualnost in verodostojnost uporabljenih virov.

Če ocenjevalec vrednosti pri ocenjevanju uporabi nabavnovrednostni način, mora pooblaščen revizor presojsati:

- razloge za uporabo metode,
- ali je pri ocenjevanju vrednosti zgradb ocena vrednosti pripadajočega zemljišča podana ločeno,
- primernost nadomestitvenih ali reprodukcijskih stroškov,
- ali je pri ocenjevanju upoštevano poslabšanje in zastaranje nepremičnine,
- aktualnost in verodostojnost uporabljenih virov.

g) Predpostavke in posebne predpostavke

Predpostavke so zadeve, ki jih je upravičeno mogoče brez posebnih raziskav ali preverjanja sprejeti kot dejstvo v povezavi z nalogo ocenjevanja vrednosti. To so zadeve, ki jih je treba, ko so enkrat navedene, preprosto sprejeti zaradi razumevanja ocenjevanja vrednosti.

Posebne predpostavke so tiste, ki predvidevajo dejstva, različna od tistih, ki obstajajo na datum ocenjevanja vrednosti.

Ocenjevanje vrednosti za namene računovodskega poročanja praviloma ne temelji na posebnih predpostavkah.

Pooblaščen revizor presoja, ali so (posebne) predpostavke razumno utemeljene in ustrezne glede na namen zahtevanega ocenjevanja vrednosti.

Odpravljanje dilem

Pooblaščen revizor pridobi vsa dodatna pojasnila in informacije, potrebne za presojo poročila o oceni vrednosti, od posloводства oziroma z njegovim sodelovanjem od ocenjevalca vrednosti, ki je izdelal oceno vrednosti.

Če se je ocenjevalec vrednosti pri izdelavi ocene vrednosti skliceval na uporabo MSOV-jev, je v skladu s temi standardi dolžan revizorju (kadar je bila ocena vrednosti narejena za namene računovodskega poročanja) posredovati dodatna pojasnila in informacije, za katere je naprošen.

Kadar revizor presodi, da nima dovolj znanja za pregled poročila ali v zvezi s pregledom ostajajo pomembne nejasnosti, uporabi veščaka.

V pogodbi z veščakom revizor natančno opredeli informacije, ki mu jih mora veščak zagotoviti s svojim pisnim poročilom, in sicer:

- jasno izraženo in obrazloženo veščakovo stališče o tem, ali so predpostavke, uporabljene v poročilu, ustrezne;
- jasno izraženo in obrazloženo stališče, ali so viri informacij v poročilu predstavljeni oziroma opisani ter ali so aktualni in verodostojni;
- jasno izraženo in obrazloženo stališče, ali so izračuni, ki so opravljeni za določitev vrednosti, pravilni po vsebini ter matematično točni;
- jasno izraženo veščakovo stališče, ali je izračunana ocena vrednosti po vseh kriterijih primerna podlaga za namene računovodskega poročanja.

V pogodbi z veščakom ga revizor zaveže k uporabi pravil ocenjevanja vrednosti, ki urejajo postopke pregleda dela drugega ocenjevalca vrednosti. Ta pravila se v pogodbi navedejo, s tem pa si revizor zagotovi strokovno izvedbo storitve.

Prav tako si mora revizor s pogodbo zagotoviti tudi veščakovo kasnejše sodelovanje (podajanje pojasnil ali informacij) pri drugih postopkih, v katere bo vključen revizor, in se bodo nanašali na delo, ki ga je opravil veščak.

Predpostavke in posebne predpostavke pri ocenjevanju vrednosti

IZ PRAKSE ZA PRAKSO (PR-REV 1-1/14)

Prenovljeni Slovenski poslovnofinančni standardi od ocenjevalcev vrednosti zahtevajo natančna razkritja "vseh predpostavk, posebnih predpostavk, [in] pomembnih negotovosti, ki neposredno vplivajo na postopek ocenjevanja vrednosti in samo oceno vrednosti". S tem se praksa iz Mednarodnih standardov ocenjevanja vrednosti prenaša v Slovenske poslovnofinančne standarde.

IZHODIŠČE

Predpostavke in omejitve, ki smo jih pri ocenjevanju vrednosti navajali doslej, so imele korenine v znanstvenoraziskovalnem delu, le da so bile prilagojene za uporabo pri strokovnih delih oziroma so navajale okoliščine, ki so se nanašale na potek strokovnega dela. Predpostavke so se, ali pa bi se vsaj morale, nanašale na okoliščine, ki smo jih privzeto upoštevali pri poteku dela. Tako je lahko na primer ocenitev vrednosti vsebovala predpostavko, da bodo pri ocenitvi uporabljeni statistični vzorci dovolj obsežni, da bodo dajali reprezentativne rezultate. Omejitve so se pretežno nanašale na uporabnost rezultatov. Ocenitev je lahko na primer vsebovala omejitve, da ocena vrednost velja le v primeru, če bodo predlagane spremembe prostorskih aktov, ki so sicer v sklepnih fazi postopka sprejemanja, res sprejete.

Marsikdaj se bile predpostavke in omejitve narobe interpretirane, saj so mednje zašle takšne, ki so se nanašale na poročilo o oceni vrednosti, npr. na prepoved kopiranja poročila. Spet drugič so omejitve ponujale ocenjevalcem vrednosti potuho pred sprejemanjem odločitev in odgovornosti.

Mednarodni standardi ocenjevanja vrednosti in spremembe v Slovenskih poslovnofinančnih standardih

Prenovljeni Slovenski poslovnofinančni standardi so na tem področju naredili korak k tujim ocenjevalskim praksam, ki v večini poznajo le predpostavke in posebne predpostavke, na enakih načelih pa so zasnovani tudi Mednarodni

standardi ocenjevanja vrednosti. Omejitve, ki bi se nanašale na postopke ocenjevanja oziroma veljavnost rezultatov, skladno z določili Mednarodnih standardov ocenjevanja vrednosti ne moremo navajati, lahko pa se omejitve nanašajo (samo) na omejevanje uporabe, razširjanja in objave poročila.

Na podlagi predstavljenih strokovnih izhodišč smo pripravili naslednjo strokovno razlago.

STROKOVNA RAZLAGA

Mednarodni standardi ocenjevanja vrednosti določajo, da so "predpostavke zadeve, ki jih je upravičeno mogoče brez posebnih preiskav ali preverjanja sprejeti kot dejstvo v povezavi z nalogo ocenjevanja vrednosti. To so zadeve, ki jih je treba, ko so enkrat navedene, preprosto sprejeti za razumevanje ocenjevanja vrednosti." Ocenjevalec vrednosti jih torej navede, a jih ne dokazuje. V takem primeru je smiselno izpostaviti, da ocenjevalec vrednosti zaupa v pravilnost navedb, ki zapadejo v predpostavke, ter da jih uporablja v dobri veri. V predpostavkah je implicitno zajeta tudi omejitev: če navedbe niso pravilne ali točne, je vprašljiva pravilnost ocene vrednosti.

***Posebne predpostavke** se nanašajo na predvidena dejstva, ki se razlikujejo od tistih, ki obstajajo na dan ocenjevanja. Pri tem ni odveč opozorilo, da med posebne predpostavke sodijo samo taka predvidevanja dejstev, kjer obstaja velika verjetnost uresničitve. Primer posebne predpostavke je ocena vrednosti patenta, za katerega predpostavljamo, da bo podeljen, čeprav še ni in tudi ni povsem gotovo, da bo. Seveda tudi posebne predpostavke v primeru neuresničitve pomenijo omejitve uporabnosti rezultatov, zato je še toliko pomembnejše, da se uporabljajo zelo pretehtano, konservativno in selektivno. Med posebnimi predpostavkami navajamo tudi razloge, zakaj naročnik ni podal izjave o točnosti podatkov in informacij v skladu z določili Slovenskih poslovnofinančnih standardov.*

SKLEP

Omejitev uporabnosti rezultatov ne moremo (več) navajati, po Mednarodnih standardih ocenjevanja vrednosti pa lahko navajamo omejitve uporabe, razširjanja in objave pisnega poročila. Poudariti velja, da se te omejitve ne navajajo v poglavju Predpostavke in posebne predpostavke.

*Vse okoliščine, ki se nanašajo na postopek ocenjevanja vrednosti, je treba združiti v poglavju o predpostavkah in posebnih predpostavkah. **Predpostavke** so (samo!) zadeve, ki jih je mogoče v povezavi s predmetno oceno vrednosti brez preverjanja sprejeti kot dejstvo. **Posebne predpostavke** se nanašajo na predvidena dejstva, ki se razlikujejo od tistih, ki veljajo na dan ocenjevanja, ter zanje velja, da obstaja velika verjetnost uresničitve.*

Med predpostavke in omejitve sodijo samo navedene zadeve, zato je treba pri njihovi tvorbi ravnati preudarno in selektivno.

Sodelovanje med pooblaščenimi revizorji in pooblaščenimi ocenjevalci vrednosti

IZ PRAKSE ZA PRAKSO (PR-OV 2-1/14)

Po finančni krizi, ki se je začela v letu 2008, je prišlo do pomembnih sprememb v doktrinah postopkov revidiranja in ocenjevanja vrednosti. Dinamično poslovno okolje in vrsta težav, s katerimi se soočajo slovenska podjetja, je pripeljala do potrebe, da se vsi deležniki, ki ne sodelujejo v postopkih revidiranja (revizorji, računovodje, ocenjevalci vrednosti ...), pri svojem delu aktivno usklajujejo, medsebojno informirajo in s tem še dodatno zagotavljajo preglednost in nemoten potek postopkov revidiranja. Da bi sodelovanje med pooblaščenimi ocenjevalci vrednosti in pooblaščenimi revizorji dvignili še na višjo raven, je odbor sekcije pooblaščenih ocenjevalcev vrednosti v sodelovanju z revizijskim svetom v decembru organiziral strokovni srečanja, na katerih so bile obravnavane dosedanje izkušnje pri sodelovanju obeh strok v postopkih revidiranja in sprejete smernice o načinih bodočega sodelovanja.

IZHODIŠČE

Zaradi težav in nedoslednosti, ki so se v mednarodnem okolju pojavile na področju sodelovanja med ocenjevalci vrednosti in revizorji, je Odbor za Mednarodne standarde ocenjevanja vrednosti (IVSC – International Valuation Standard Council) v letu 2012 pripravil osnutek smernic o vlogi ocenjevalcev vrednosti v postopkih revidiranja.¹ Namen teh smernic je predvsem določiti vlogo in način delovanja ocenjevalcev vrednosti v postopkih revidiranja. Nepopolno delovanje finančnih trgov je namreč povečalo tveganja, povezana z izkazovanjem ustreznih vrednosti premoženjskih oblik v računovodskih izkazih podjetij, hkrati pa je v postopke ocenjevanja vrednosti vneslo dodatne dejavnike negotovosti, s katerimi ocenjevalci vrednosti in revizorji v preteklosti niso bili soočeni.

Na strokovnem srečanju je bilo uvodoma poudarjeno, da so revizorji pri opravljanju svojih storitev zavezani pravilom stroke revidiranja, revizorji pa so

¹ The Role of the Professional Valuer in the Audit Process (Exposure Draft), IVSC, junij 2012.

hkrati tisti, ki za resničnost in poštenost podatkov in informacij, ki jih zagotavljajo računovodski izkazi podjetij, nosijo ključno odgovornost. Ugotovljeno je bilo, da so za področje ocenjevanja vrednosti leta 2012 v Sloveniji začeli veljati prenovljeni Mednarodni standardi ocenjevanja vrednosti 2011 (v nadaljevanju MSOV 2011), ki so bili v letu 2013 še dopolnjeni. Dopolnitve MSOV-jev so predvsem v tistem delu delovanja ocenjevalcev vrednosti, ki se nanaša na storitve, ki ne predstavljajo izključno ocenjevanja vrednosti. Poseben poudarek v novih MSOV-jih je pri opredelitvi nalog ocenjevalcev vrednosti, kadar se ti pojavljajo v vlogi pregledovalcev poročil o oceni vrednosti. Slovenska stroka ocenjevanja vrednosti je v želji, da bi s strokovnimi okviri, katerih namen je zagotavljanje usklajenosti postopkov ocenjevanja premoženjskih oblik v slovenskem okolju z obstoječo mednarodno doktrino ocenjevanja vrednosti, v letu 2013 temeljito prenovila Slovenske poslovnofinančne standarde (SPS). Z vidika postopkov revidiranja novi SPS-ji uvajajo nekaj pomembnih novosti, katerih namen je povečati preglednost poročanja o izsledkih ocenjevanja vrednosti za potrebe računovodskega poročanja (SPS 1, SPS 2, SPS 3 in Pojasnilo 1). Pretekle izkušnje kažejo, da je bilo zaradi kompleksnosti podlag, metod in načinov ocenjevanja vrednosti ter zaradi posebnosti, povezanih z ocenjevanjem vrednosti za potrebe računovodskega poročanja, precej nedorečenosti povezanih s pravilnostjo uporabe izsledkov ocenjevanja vrednosti v okviru računovodskega poročanja. Da bi odpravili dvome o tem, katere ocene vrednosti so primerne za potrebe računovodskega poročanja, so novi SPS-ji uvedli novo določilo, po katerem so se pooblaščeni ocenjevalci vrednosti v poročanju o izsledkih ocenjevanja vrednosti dolžni eksplicitno izreči, ali je ocena vrednosti glede na uporabljene podlage, metode in tehnike ocenjevanja primerna za namen računovodskega poročanja. Na ta način je računovodjem in revizorjem olajšana presoja, ali je ocena vrednosti sploh primerna za to, da se uporablja za potrebe računovodskega poročanja. Na strokovnem srečanju je bilo posebej poudarjeno, da obstaja poseben standard (MSOV 300), ki je namenjen ocenjevanju vrednosti za potrebe računovodskega poročanja, ki poleg ostalih pravil stroke (predvsem s področja računovodenja) predstavlja temeljni strokovni okvir ocenjevanja vrednosti za ta namen.

Med SPS-ji je bil dodan nov standard SPS 4, ki opredeljuje uporabo naziva pooblaščeni ocenjevalec vrednosti. Namen tega standarda je, da se ocenjevalci vrednosti v poročilu o opravljeni storitvi neposredno izrečejo, v kakšni vlogi so v okviru opravljene storitve nastopali. Po določilih tega standarda se morajo pooblaščeni ocenjevalci vrednosti v okviru poročanja o opravljenih storitvah eksplicitno opredeliti, ali nastopajo kot neodvisni strokovnjaki (pooblaščeni ocenjevalci vrednosti), ki delujejo po pravilih stroke, ki jih opredeljuje Hierarhija

pravil ocenjevanja vrednosti, ali pa nastopajo kot finančni strokovnjaki oziroma veščaki. V tem standardu je v posebnem poglavju določen način identifikacije in strokovni okvir, ki mu mora slediti pooblaščen ocenjevalec vrednosti, kadar nastopa kot revizorjev veščak.

Odbor sekcije pooblaščenih ocenjevalcev vrednosti je pripravil tudi osnutek SPS 7 (veljati bo začel letos), ki opredeljuje postopke, strokovne okvire in način poročanja, kadar pooblaščen ocenjevalec vrednosti nastopa v vlogi pregledovalca ocene vrednosti drugega pooblaščenega ocenjevalca vrednosti. Ta SPS je še posebej pomemben za stroko revidiranja, saj revizor lahko izrazi dvom o oceni vrednosti, ki jo je podjetje uporabilo v okviru računovodskega poročanja. V primeru dvoma o korektnosti ocenjene vrednosti se lahko revizor odloči in s pomočjo zunanjega strokovnjaka (revizorjev veščak) pregleda ustreznost določenega dela poročila o oceni vrednosti ali pa lahko preveri ustreznost končne ocenjene vrednosti.

Na strokovnem srečanju je bila posebna pozornost posvečena problematiki odgovornosti vseh strokovnjakov, ki so vključeni v postopke revidiranja. Ugotovljeno je bilo, da je pooblaščen revizor tista oseba, ki nosi končno odgovornost za resničnost in poštenost računovodskih izkazov, zato je pomembno, da se pooblaščen ocenjevalci vrednosti zavedajo, da kadar ocenjujejo za potrebe računovodskega poročanja, prevzemajo odgovornost za svoje ocene vrednosti do naročnika in tudi do revizorja. Da bi postopek revidiranja potekal nemoteno in v zastavljenih časovnih okvirih, je zaveza ocenjevalcev vrednosti, da vzpostavijo ustrezno komunikacijo z naročnikom ocenjevanja in revizorjem. Priporočljivo je, da se komunikacija o namenih in pristopih k ocenjevanju vrednosti ne izvede samo z naročnikom ocene vrednosti, temveč tudi z revizorjem. Hkrati je priporočljivo, da se komunikacija izvede pred samim postopkom ocenjevanja vrednosti, saj se s tem pomembno zmanjša verjetnost nesporazumov ali napačnih tolmačenj v samem postopku računovodenja in revidiranja. Kadar gre za ocenjevanje vrednosti, ki v oceno vrednosti vključuje tudi zunanja strokovna mnenja, ki jih ni opravil sam pooblaščen ocenjevalec vrednosti (predvsem to velja za pooblaščene ocenjevalce vrednosti podjetij), ocenjevalec vrednosti, ki je vodja projekta, odgovarja za ustreznost in verodostojnost ocen in strokovnih mnenj, ki jih je vključil v svoje poročilo. Hkrati mora v svojem poročilu razkriti avtorje teh strokovnih mnenj in način ter obseg preverjanja, ki ga je opravil v povezavi z ustreznostjo in verodostojnostjo vključenih strokovnih mnenj.

Seveda pa vključevanje pooblaščenih ocenjevalcev vrednosti v postopke revidiranja od njih zahteva, da poleg pravil stroke ocenjevanja vrednosti poznajo in razumejo tudi pravila stroke računovodenja, računovodskega poročanja ter

pravila stroke revidiranja računovodskih izkazov. Vse to od pooblaščenih ocenjevalcev vrednosti zahteva, da:

- razumejo, katere informacije revizor od ocenjevalca vrednosti potrebuje in pričakuje,
- razumejo ključne dejavnike, ki vplivajo na to, da bo delo ocenjevalca vrednosti skladno z zahtevami revizorja,
- razumejo vrste presoj, ki jih je revizor dolžan izvajati v povezavi z ocenami vrednosti, vključenimi v računovodske izkaze.

Narava in zanesljivost informacij, na katerih temeljijo ocene vrednosti za namen računovodskega poročanja, se lahko med posameznimi primeri razlikujeta. Še posebej velja to za premoženjske oblike, katerih cen ni mogoče pridobiti z delujočega trga. V tovrstnih primerih bo revizor v postopku revidiranja od podjetja in pooblaščenega ocenjevalca vrednosti zahteval dodatna pojasnila in strokovne argumente, ki bodo dokazovali, da je ocena vrednosti podprta z ustreznimi vhodnimi podatki, strokovnimi argumenti in predpostavkami. Na strokovnem srečanju je bilo poudarjeno, da obstaja v skladu s smernicami Odbora MSOV zaveza ocenjevalcev vrednosti, da v razkrivanju dodatnih pojasnil in informacij sodelujejo z revizorjem oz. naročnikom ne glede na to, kdo je bil naročnik ocene vrednosti. V postopkih revidiranja lahko namreč pooblaščen ocenjevalec vrednosti nastopa kot:

- strokovnjak, ki ga je za potrebe preverjanja izkazanih vrednosti premoženjskih oblik v finančnih izkazih podjetja najel revizor, ali pa
- strokovnjak, ki ga je za potrebe ocene vrednosti posamezne premoženjske oblike najelo podjetje.

Pomembno je, da je način komuniciranja ocenjevalca z vsemi deležniki v postopku revidiranja jasen in učinkovit, saj je to ena izmed ključnih predpostavk, da bo njegovo delo pravilno razumljeno ter ustrezno vključeno v računovodske izkaze podjetja.

Vloga pooblaščenega revizorja je, da izrazi neodvisno mnenje o tem, ali računovodski izkazi podjetja izkazujejo pošteno in ustrezno sliko o finančnem stanju in uspešnosti poslovanja podjetja. To od pooblaščenega revizorja med drugim zahteva tudi, da v postopku revidiranja presodi, da v izkazih poslovanja podjetja ni neustrezno izkazanih vrednosti posameznih postavk premoženja, ki bi bile lahko posledica goljufivega namena ali pa napake pri njihovem sestavljanju. Da bi bila presoja čim bolj strokovno utemeljena, mednarodni standardi revidiranja pooblaščenim revizorjem dopuščajo, da pri presoji določenih področij, ki presegajo njegovo strokovno usposobljenost, najame strokovnjaka specialista

za to področje. Med ta področja sodi tudi ocenjevanje vrednosti. Od pooblaščenega revizorja se zahteva, da so ocene vrednosti, ki so vključene v računovodske izkaze, v celoti usklajene tudi z zahtevami pravil stroke revidiranja. Da bi bilo tem zahtevam zadoščeno, Mednarodni standardi revidiranja (MSR 620) določajo:

- smernice, kdaj in v katerih primerih pooblaščen revizor v svoje delo vključuje pooblaščenega ocenjevalca vrednosti,
- smernice, kako v sodelovanju s pooblaščenim ocenjevalcem vrednosti določi cilj in naravo dela, ki ga zanj opravi pooblaščen ocenjevalec vrednosti, ter
- smernice, kako pooblaščen revizor presoja ustreznost dela pooblaščenega ocenjevalca vrednosti za potrebe izvajanja postopka revidiranja.

Pooblaščen ocenjevalec vrednosti, ki ga pooblaščen revizor vključuje v svoje delo, je lahko strokovnjak, ki je zaposlen v revizijski družbi, lahko pa v svoje delo vključi tudi zunanje pooblaščenega ocenjevalca vrednosti. Načini in postopki pregledov ocen vrednosti ali delov poročil o oceni vrednosti, ki jih mora pri svojem delu spoštovati pooblaščen ocenjevalec vrednosti, so podrobneje opredeljeni v SPS 7. Pooblaščen revizor se mora pri vključevanju pooblaščenega ocenjevalca ne glede na to, kdo ga najame, prepričati, da ima vključeni pooblaščen ocenjevalec vrednosti ustrezno znanje in izkušnje, ki so potrebne za izvajanje naloge, da je pooblaščen ocenjevalec vrednosti v preteklosti s svojim delom izkazal etičen in moralno neoporečen način delovanja, ter da ni v navzkrižju interesov, povezanih s predmetom ocenjevanja vrednosti ali podjetjem, nad katerim se izvaja postopek revidiranja. Pooblaščen revizor pri svojem delu preverja, ali so metode, tehnike in modeli, ki jih pri svojem delu uporablja pooblaščen ocenjevalec vrednosti, v skladu s prevladujočimi in najpogosteje uporabljenimi metodami in postopki, ki veljajo na področju ocenjevanja vrednosti, za katero je bil pooblaščen ocenjevalec vrednosti vključen v delo. Hkrati pooblaščen revizor pri svojem delu preverja, ali je bilo delo pooblaščenega ocenjevalca vrednosti izvedeno na podlagi ustreznega mednarodnega standarda ocenjevanja vrednosti. Pooblaščen ocenjevalec vrednosti in pooblaščen revizor lahko v postopku revidiranja skupaj prepoznata področja ali premoženjske oblike, katerih izkazano vrednost bi bilo smotrno dodatno preveriti skozi postopek ocenjevanja vrednosti.

SKLEP

Na osnovi razprave in pobud, ki so bile podane v okviru strokovnih srečanj med pooblaščenimi ocenjevalci vrednosti in pooblaščenimi revizorji, so bili sprejeti naslednji sklepi in priporočila:

- Sprejeta je bila pobuda, da ocenjevalci in revizorji še poglobijo sodelovanje ter tudi v prihodnosti organizirajo podobna strokovna srečanja, hkrati pa si prizadevajo, da v okviru rednega delovanja strokovnih organov Slovenskega inštituta za revizijo skrbijo za medsebojno komunikacijo in navzkrižno izobraževanje o morebitnih novostih na področju ocenjevanja in revidiranja.
- Pooblaščen ocenjevalec in pooblaščen revizorji bodo morebitne dileme in strokovna vprašanja naslavljali na ustrezne strokovne organe v okviru Inštituta, ti pa se bodo trudili, da bodo v najkrajšem možnem času oblikovali strokovna stališča, ki bodo olajšala strokovno delo v praksi.
- Pooblaščen revizor je oseba, ki v postopku revidiranja nosi največjo odgovornost za resničnost in poštenost računovodskih izkazov, pooblaščen ocenjevalec vrednosti pa so zavezani, da po najboljših močeh z revizorjem sodelujejo in mu po potrebi nudijo dodatne informacije in razkritja o ocenah vrednosti, ki stopajo v računovodske izkaze podjetij. Pooblaščen ocenjevalec, ki so vodje projekta ocenjevanja vrednosti premoženja, ki vstopa v računovodske izkaze, so odgovorni za ustreznost vseh zunanjih strokovnih mnenj, ki jih vključujejo v svoje ocene vrednosti, pri čemer morajo poskrbeti za ustrezno poročanje o zunanjih sodelavcih, njihovih kvalifikacijah in preverbah, ki so jih opravili v povezavi z vključenimi strokovnimi mnenji (v skladu z MSOV-ji in SPS-ji).
- Priporočljivo je, da si ocenjevalci in revizorji prizadevajo, da kadar je ocenjevalec vrednosti najet za ocenjevanje vrednosti za potrebe računovodskega poročanja, pred izvedbo samega postopka ocenjevanja skupaj z naročnikom organizirajo sestanek, na katerem se predstavijo in po potrebi uskladijo nameni, cilji in postopki ocenjevanja vrednosti. Po potrebi se tovrstni sestanki organizirajo tudi med samim postopkom ocenjevanja ali pa po zaključku ocenjevanja. Takšno usklajevanje je priporočljivo, saj je bilo na strokovnem srečanju ugotovljeno, da večina težav, ki se pojavljajo v praksi revidiranja v povezavi z ocenjevanjem vrednosti, izhaja iz neustrezne in nezadostne komunikacije med deležniki v tem procesu.

Merila za izbor izvajalcev zunanje presoje kakovosti notranje revizije

IZ PRAKSE ZA PRAKSO (PR-NR 1-1/14)

Odbor sekcije notranjih revizorjev pri Slovenskem inštitutu za revizijo je v oktobru 2013 obravnaval uporabo sodil pri izboru izvajalcev zunanje presoje in v zvezi s tem pripravil strokovno razlago.

IZHODIŠČE

Mednarodni standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju določajo obvezo zunanje presoje kakovosti notranje revizije, ki mora pokrivati vse vidike notranje revizije v posamezni organizaciji. V skrbi za primeren izbor izvajalcev presoje je vprašanje, kakšna naj bodo merila izbire presojevalcev, saj v slovenskem okolju ni možno pričakovati pestre ponudbe, kar lahko povzroči dvom glede ustreznosti presoje. Menimo, da so merila, kot so določena v Standardih in Svetovalnih napotkih, povsem zadostna osnova za izbor izvajalcev presoje. K temu je treba dodati, da izbor presojevalca ni nujno omejen na državne meje, da pri izvedbi presoje prevladuje pravočasnost presoj pred eksaktnostjo meril za izbor presojevalcev, da ZRev-2 ne dovoljuje zunanjemu revizorju računovodskih izkazov opravljati zunanjih presoj v isti družbi (in tudi ne 2 leti pred sklenitvijo pogodbe o reviziji RI), da po mnenju odbora lahko v Sloveniji izvaja presoje le aktivni preizkušen notranji revizor, in da se zunanje presoje zahtevajo tudi za zunanje izvajanje notranje revizije (*outsourcing*).

Na podlagi predstavljenega izhodišča je Odbor sekcije notranje revizije objavil naslednjo strokovno razlago.

STROKOVNA RAZLAGA

Uvod

Mednarodni standard strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju (odslej Standard) 1300 zahteva od vodij notranje revizije nenehno razvijanje in izvajanje programa zagotavljanja in izboljševanja kakovosti, ki mora pokrivati vse vidike delovanja notranje revizije. Program zagotavljanja in izboljševanja kakovosti je zasnovan tako, da omogoča usklajenost delovanja s pravili stroke, razvrščenimi v Hierarhijo pravil notranjega revidiranja, še posebej pa ocenjevanje skladnosti notranje revizije z notranjerevizijsko temeljno listino, z opredelitvijo notranjega revidiranja in z Mednarodnimi standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju ter oceno, ali se notranji revizorji ravnavajo po vseh kodeksih. Program zagotavlja učinkovitost in uspešnost notranje revizije ter ugotavlja možnosti za izboljšave. Zagotavljanje programa temelji na notranjih in zunanjih presojah. Notranje presoje se izvajajo stalno v sklopu tekoče presoje izvajanja notranjerevizijskih nalog in tudi občasno v obliki naknadne presoje usklajenosti delovanja z zgoraj navedenimi pravili. Zunanjo presojo, ki se mora opraviti najmanj enkrat na vsakih pet let, izvede usposobljen neodvisni presojevalec, ki naj bo aktivni preizkušeni notranji revizor. Vodja notranje revizije je odgovoren za izvajanje Programa zagotavljanja in izboljševanja kakovosti notranjega revidiranja, ki zajema vse vrste notranjega revidiranja, vključno s svetovanji.

Zunanja presoja notranje revizije

Zunanja presoja notranje revizije zahteva usposobljenega presojevalca ali presojevalno skupino, ki dosega usposobljenost na dveh področjih: na področju strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju in v procesu zunanjega presojanja.

To usposobljenost lahko dokazuje z izkušnjami in teoretičnim znanjem. Izkušnje, pridobljene v organizacijah podobne velikosti, sestavljenosti, sektorja ali panoge ter strokovne zahtevnosti, so dragocenejšje od manj pomembnih izkušenj. Za presojevalno skupino ni potrebno, da ima vsak izmed njenih članov vse sposobnosti; usposobljena mora biti skupina kot celota. Vodja notranje revizije na podlagi strokovne presoje oceni, ali ima presojevalec ali presojevalna skupina zadostne sposobnosti, da lahko dokaže usposobljenost. Neodvisnost presojevalca ali presojevalne skupine pomeni, da presojevalec nima niti resničnega niti navideznega navzkrižja interesov in da niti ni del niti ni pod nadzorom organizacije, ki ji pripada notranja revizija (Standard 1312).

Merila za usposobljenega presojevalca notranje revizije

Merila za usposobljenega presojevalca notranje revizije morajo biti skladna z zahtevami Svetovalnega napotka 1312-1, ki so podana v 5. do 8. točki in jih povzemamo v nadaljevanju. Priporočamo, da je presojevalec notranje revizije v slovenskih organizacijah aktivni preizkušeni notranji revizor.

Osebe, ki izvajajo zunanjo presojo, so brez kakršnekoli obveze do organizacije ali interesov v organizaciji, katere notranja revizija je predmet zunanje presoje, oziroma do osebja take organizacije. Podrobne zadeve, ki se nanašajo na neodvisnost in jih mora proučiti vodja notranje revizije ob posvetovanju z organom nadzora pri izbiranju usposobljenega neodvisnega zunanjega presojevalca ali presojevalne skupine, so:

- *Kakršnokoli dejansko ali navidezno navzkrižje interesov v organizaciji, ki vpliva na:
 - *zunanjo revizijo računovodskih izkazov,*
 - *pomembne svetovalne storitve na področju upravljanja, upravljanja tveganj, računovodskega poročanja, notranjega kontroliranja in drugih s tem povezanih področij,*
 - *pomoč notranji reviziji: premisliti je treba tudi o pomenu in obsegu dela, ki ga opravi izvajalec strokovnih storitev.**
- *Kakršnokoli dejansko ali navidezno navzkrižje interesov prejšnjih zaposlencev organizacije, ki bi opravili presojo; pozornost je treba posvetiti dolžini časa, v katerem je posameznik neodvisen od organizacije.*
- *Osebe, ki opravijo presojo, so neodvisne od organizacije, katere notranja revizija je predmet presoje, in pri njih ni nobenega dejanskega ali navideznega navzkrižja interesov. "Neodvisnost od organizacije" pomeni, da oseba ni del organizacije ali je ne nadzira organizacija, ki ji pripada notranja revizija. Pri izbiranju usposobljenega, neodvisnega zunanjega presojevalca ali presojevalne skupine je treba paziti na katerokoli dejansko ali navidezno navzkrižje interesov, ki jih utegne imeti presojevalec zaradi sedanje ali pretekle povezave z organizacijo ali notranjo revizijo, vključno z udeležbo presojevalca pri notranjih presojah kakovosti.*
- *Posamezniki v drugem oddelku obravnavane organizacije ali v povezani organizaciji, čeprav je organizacijsko ločen od notranje revizije, ne veljajo kot neodvisni za namene izvajanja zunanje presoje. "Povezana organizacija" je lahko matična organizacija, pridružena v isti skupini, ali organizacija z rednim nadzorom, obvladovanjem ali nalogami zagotavljanja kakovosti glede na obravnavano organizacijo.*
- *Dejansko ali navidezno navzkrižje, ki zajema posle kolegialnega presojanja. Posli kolegialnega presojanja med tremi ali več organizacijami (npr. v panogi*

ali drugi sorodni skupini, območnem združenju ali drugi skupini organizacij, razen izključenih glede na opredelitev "povezanih organizacij" v prejšnji točki) so lahko organizirani na način, ki zmanjša zaskrbljenost o neodvisnosti, vendar je treba zagotoviti, da se ne pojavi vprašanje neodvisnosti. Kolegialne presoje med dvema organizacijama nimajo preizkusa neodvisnosti.

- *Da bi premagali zaskrbljenost o navidezni ali dejanski škodi glede neodvisnosti v primerih, obravnavanih v tem oddelku, je mogoče vključiti v skupino za zunanjo presojo posameznika ali več neodvisnih oseb, ki neodvisno preiskujejo delo takšne skupine za zunanjo presojo.*

Neoporečnost zahteva, da so presojevalci pošteni in pravični v okviru omejitev zaupnosti. Storitve in javno zaupanje naj ne bi bili podrejeni osebnim pridobitvam in koristim. Nepristranskost je stanje duha in kakovost, ki prispeva h koristi storitev presojevalcev. Načelo nepristranskosti zahteva objektivnost, intelektualno poštenost in je brez navzkrižja interesov.

Izvajanje in poročanje o dosežkih zunanje presoje zahtevata uporabo strokovne sodbe. Skladno s tem naj bo oseba, ki dela kot zunanja presojevalka:

- *usposobljena, preizkušena strokovnjakinja notranjega revidiranja z najnovejšim, poglobljenim poznavanjem Standardov,*
- *dobro izurjena v najboljšem ravnanju v stroki,*
- *z najmanj tremi leti pred kratkim pridobljenih izkušenj pri izvajanju notranjega revidiranja ali z njim povezanega svetovanja na ravni poslovođenja. Vodje neodvisnih pregledovalnih skupin in zunanji presojevalci, ki neodvisno potrjujejo izide samoocenjevanja, naj imajo dodatno raven usposobljenosti in izkušnje, pridobljene pri predhodnem delovanju kot člani skupine za zunanjo presojo kakovosti, uspešno dokončan izobraževalni program preizkušeneega notranjega revizorja ali podobno usposabljanje ter poslovodske izkušnje kot vodja notranje revizije ali primerljive vodstvene izkušnje.*

Presojevalci naj imajo ustrezno strokovno znanje in izkušnje v panogi. Osebe z znanjem drugih posebnih področij lahko pomagajo skupini. Na primer, strokovnjaki za ravnanje s tveganjem v podjetju, revidiranje informacijske tehnologije, statistično vzorčenje, delovanje ureditve spremljanja ali obvladovanja samoocenjevanja lahko sodelujejo v nekaterih delih presojanja.

Pridobivanje izvajalcev za presoje

Pridobivanje izvajalcev za presoje ni samo presojanje kakovosti med posameznimi ponudniki tovrstne storitve. Vodja notranje revizije se mora zavedati, da je pri tem potrebna dvosmerna komunikacija, kjer je še posebej pomembna lastna predstavitev (priloga 1), kot jo priporoča IIA, ki je dobra osnova za ustrezno

komuniciranje lastne predstavitve in iskanje ustreznega ocenjevalca. Odbor priporoča, da dokončno potrditev izbire zunanjega presojevalca opravi organ nadzora organizacije.

ZAKLJUČEK

Podana izhodišča za izbor zunanjega presojevalca so ustrezna za obe vrsti zunanje presoje: izvedba presoje z zunanjim presojevalcem in presoja na temelju samoocenitev z neodvisno zunanjo potrditvijo.

Priloga 1

IZBOR IZVAJALCA ZUNANJE PRESOJE

Datum:

Organizacija:

Izbor izvajalca zunanje presoje v organizaciji ...

OPIS NOTRANJE REVIZIJE

Organizacija ... z osnovno dejavnostjo ima notranjerevizijsko službo na naslovu ...

Naša notranja revizija ima ... revizorjev, vključno z vodjo notranje revizije, ki neposredno poroča poslovodstvu in organu nadzora. Vse revizije se izvajajo na lokaciji ...

Notranja revizija med drugim pripravlja neodvisna vrednotenja ključnih kontrol delovanja organizacije, poročanja in usklajenosti delovanja z zakoni in predpisi. Letni plani notranjega revidiranja temeljijo na letni ocenitvi tveganj.

PRIČAKOVANE STORITVE ZUNANJE PRESOJE

Presojo kakovosti bo izvedel zunanji presojevalec kot samostojno zunanjo presojo, od katerega se pričakuje:

1. podaja mnenja usklajenosti notranjega revidiranja s pravili stroke, razvrščenimi v Hierarhijo pravil notranjega revidiranja, še posebej pa ocenjevanje skladnosti notranje revizije z notranjerevizijsko temeljno listino, z opredelitvijo notranjega revidiranja in z Mednarodnimi standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju ter oceno, ali se notranji revizorji ravna po vseh kodeksih;
2. vrednotenje uspešnosti in učinkovitosti notranjega revidiranja;
3. podaja prepoznanih priložnosti za izboljševanje notranjega revidiranja in možnosti dodajanja vrednosti organizacije;

4. vrednotenje izkušenosti in veččin notranjih revizorjev glede na potrebe organizacije;
5. delovanje v skladu z Merili za izbor izvajalcev zunanje presoje kakovosti notranje revizije.

Kot odgovor na naše povpraševanje pričakujemo predstavitev zunanjega presojevalca oziroma skupine zunanjih presojevalcev, vključno z njihovimi pridobljenimi izkušnjami. Od presojevalca pričakujemo poznavanje panoge, v kateri deluje naša organizacija.

Zunanja presoja bo zaupne narave, podajanje mnenja bo namenjeno le notranji reviziji, poslovodstvu in organu nadzora. Od presojevalca se pričakuje neodvisno poročilo, ki naj zajema zgornje štiri opredelitve za pričakovan obseg izvedenih storitev presoje. Predstavitev poročila bo podana poslovodstvu in organu nadzora.

OSNOVNE OPREDELITVE CENITVE IZVEDENE PRESOJE

Ovrednotenje vašega dela naj zajema naslednje predpostavke:

- obseg storitev, izvedenih za potrebe zunanje presoje zagotavljanja kakovosti notranje revizije,
- izvedba presoje naj ne bo daljša od treh tednov,
- pogodbena cena naj vključuje stroške izvedbe in vse morebitne druge stroške.

IZBOR ZUNANJEGA PRESOJEVALCA

Ponudba za zunanjo presojo kakovosti notranje revizije naj bo poslana najkasneje do ... Vodja notranje revizije in revizijska komisija bosta pregledala vse ponudbe najkasneje do ... Dodatne informacije je možno dobiti pri ...

DRUGO:

Prosimo, dodajte morebitna priporočila.

V pričakovanju vašega odgovora vas lepo pozdravljamo.

Ime:

Organizacija:

Naslov:

E-pošta:

Izvajanje notranjih presoj

IZ PRAKSE ZA PRAKSO (PR-NR 2-1/14)

Odbor sekcije notranjih revizorjev pri Slovenskem inštitutu za revizijo je v novembru 2013 obravnaval izvajanje notranjih presoj in v zvezi s tem pripravil strokovno razlago.

IZHODIŠČE

Notranje presoje se morajo izvajati, če želimo, da je delovanje notranje revizije skladno s standardi, pri čemer velikost notranjerevizijske službe ni pomembna. V Sloveniji imamo veliko majhnih notranjerevizijskih služb, kar pomeni, da je lahko zaposlen le en notranji revizor. Kako zagotoviti, da bodo tudi majhne notranjerevizijske službe delovale skladno z zahtevami standardov za izvajanje notranjih presoj? Kako zagotoviti izvedbo notranje presoje, ki bo pokrivala vse zahteve standardov, so vprašanja, na katera je poskušal odgovoriti Odbor sekcije.

Na podlagi predstavljenega izhodišča je Odbor sekcije pripravil naslednjo strokovno razlago.

STROKOVNA RAZLAGA

Uvod

Mednarodni standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju (standard 1310) določajo, da mora program zagotavljanja in izboljševanja kakovosti vključevati tako notranje kot zunanje presoje. Notranje presoje morajo vključevati (standard 1311) stalno spremljanje delovanja notranje revizije in tudi občasna samoocenjevanja ali presoje s strani drugih oseb v organizaciji, ki dovolj dobro poznajo notranje revidiranje.

Stalno spremljanje je sestavni del dnevnega nadziranja, pregledovanja in merjenja notranjega revizorja. Stalno spremljanje je vključeno v običajne usmeritve in

ravnanja, uporabljena pri delovanju notranjega revizorja, in uporablja postopke, pripomočke in informacije, ki so potrebni za ovrednotenje skladnosti s/z:

- *Standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju z opredelitvijo notranjega revidiranja in kodeksom poklicne etike notranjih revizorjev, ki jih sprejema ameriški Inštitut notranjih revizorjev (v nadaljevanju Standardi),*
- *Kodeksom notranjerevizijskih načel Slovenskega inštituta za revizijo,*
- *Kodeksom poklicne etike notranjih revizorjev Slovenskega inštituta za revizijo,*
- *Zakonom o revidiranju,*
- *zakoni, ki urejajo notranjo revizijo v posameznih dejavnostih in na posameznih področjih, ter pravni predpisi, izdani na njihovi podlagi.*

Navedeno je vključeno v prvo raven Hierarhije pravil notranjega revidiranja, ki jih mora notranji revizor spoštovati pri svojem delu.

Obdobni pregledi so presoje, ki so opravljene za ovrednotenje skladnosti s Hierarhijo pravil notranjega revidiranja, prva raven.

Postopki in orodja, ki se uporabljajo pri notranjih presojah, morajo biti opisani v programu zagotavljanja in izboljševanja kakovosti, ki je sestavni del priročnika ali drugih navodil za delo notranjerevizijske službe.

Stalno spremljanje delovanja

Za zagotavljanje kakovostnega delovanja notranjih revizorjev mora biti notranjerevizijska služba organizirana tako, da omogoča izvajanje notranjega revidiranja v skladu s Standardi in ostalimi obvezujočimi strokovnimi podlagami. Sama velikost notranjerevizijske službe pa določa, kako se zagotavlja nadziranje kakovosti notranjega revidiranja. Odgovornost vodje notranje revizije je preverjati kakovost notranjega revidiranja. S stalnim nadzorom nad kakovostjo se zagotavljata kakovostno izvajanje delovnega procesa in racionalizacija delovnih procesov, usmerjenih k doseganju ciljev organizacije. Torej mora biti delovanje usmerjeno k zadovoljstvu strank¹ notranje revizije.

SPROTNO PREVERJANJE IZVEDENEGA NOTRANJEREVIZIJSKEGA PREGLEDA

Po poteku vsakega notranjerevizijskega pregleda ali druge revizijske naloge je smiselno preveriti ustreznost opravljanja notranje revizije glede na zastavljene cilje, porabljeni čas, skladnost delovanja s Standardi in glede na to, kaj je določen revizijski pregled pripomogel k vzpostavitvi najboljše prakse na področju notranje revizije oziroma ali je prispeval dodano vrednost. Kakovost delovanja mora biti

¹ Poslovodstvo, organ nadzora, lastniki procesov, naročnik posla, če gre za storitve svetovanja.

zagotovljena v vseh fazah postopka notranjega revidiranja; pri načrtovanju, izvajanju in poročanju. Vsak posel mora biti opravljen skladno s Standardi. Skladnost zagotavljajo postopki in delovno gradivo, ki dokumentira pridobljene informacije in revizijske dokaze, ki podpirajo zaključke (ugotovitve in priporočila) notranjega revizorja. Pri tem je smiselno uporabljati vprašalnik, ki je sestavljen iz zahtev standardov in drugih vprašanj, ki so namenjena stalni samokontroli uspešnosti revizijske službe in posameznika, s tem ko ugotavljamo uspešne in učinkovite prakse v postopku posamezne notranje revizije. Preverjamo lahko npr.: sledljivost postopkov, povratne informacije od strank notranje revizije in drugih interesnih skupin, predračune projektov, ureditev časovnega okvira, dokončanje revizijskega načrta in kritje stroškov, potreben čas, sprejeta priporočila itd.

VPRASALNIKI O ZADOVOLJSTVU Z OPRAVLJENIM NOTRANJEREVIZIJSKIM PREGLEDOM

Po opravljenem notranjerevizijskem pregledu se lastnikom procesov in lahko tudi ostalim udeležencem, ki so sodelovali v postopku revidiranja, pošlje vprašalnik o zadovoljstvu z izvedenim notranjerevizijskim pregledom. Na izpolnjevanje vprašalnika je treba opozoriti že na uvodnem in ponovno na zaključnem sestanku, da se pridobi čim več odgovorov revidirancev. Poleg vprašalnika je treba priložiti vljudnostno pismo, v katerem se navede namen vprašalnika. Cilj vprašalnika je pridobiti povratne informacije o izvedenem notranjerevizijskem pregledu in ugotoviti, kje so še možnosti za izboljšave pri izvajanju notranje revizije ter izboljšanje odnosa in nadaljnje komunikacije med revizorjem in revidirancem. Pri sestavljanju vprašanj je treba paziti, da se nanašajo na revizorjevo delo in ne na revizorja osebno. Izpolnjene anketne vprašalnike je treba analizirati in po potrebi sprejeti popravilne ukrepe za izboljšanje postopka revidiranja.

NEPRISTRANSKOST NOTRANJEGA REVIZORJA

Nepriustranskost notranjerevizijskega izvajalca naj bi se preverjala sproti, pred izvedbo posameznega posla in ob vsaki nalogi, ki jo opravlja notranji revizor. Zato je smiselno odgovoriti na vprašanja, ki preverjajo nepriustranskost notranjega revizorja, na primer: ali obstajajo kakršnekoli družinske ali sorodstvene vezi med revizorjem in revidirancem, povezanost revizorja s področjem, ki je predmet revizije (prijateljske vezi, družinske ali sorodstvene vezi, finančni interesi, zloraba položaja itd.), ali je bil revizor v preteklosti odgovoren za področje, ki je predmet revizije in podobno.

OBDOBNE NOTRANJE PRESOJE

Obdobne notranje presoje so navadno nerutinski pregledi in preverjanja skladnosti, ki se opravijo s posebnim namenom. Zasnovane so tako, da preverjajo

skladnost s Standardi ter učinkovitost in uspešnost notranje revizije. Pri izvajanju obdobjih notranjih presoj je priporočljivo uporabljati svetovalni napotek 1311-1, ki dovolj natančno opredeljuje, kaj naj bi zajemale obdobje notranje presoje. V nadaljevanju vam predstavljamo nekaj praktičnih rešitev.

SAMOOCENA SKLADNOSTI S STANDARDI

Najmanj enkrat letno mora vodja notranjerevizijske službe opraviti samoocenitev skladnosti s Standardi. Pri tem je treba presojati vsak standard posebej, vključno s pomembnimi standardi izvedbe (ki dajejo določene napotke za storitve zagotavljanja in svetovanja). Priporočljivo je, da vodja samoocenitev izvaja skupaj z ostalimi notranjimi revizorji.

Za izvedbo skladnosti s Standardi je priporočljivo imeti izdelan obrazec, ki vsebuje vse skupine standardov, zakonske zahteve in zahteve vseh kodeksov. Za ocenjevanje skladnosti je smiselno uporabljati lestvico; notranje revidiranje ni skladno z zahtevami Standardov, je delno skladno, ali pa da je delovanje skladno s Standardi. Lestvice so lahko tudi številčne.

Za vsak podstandard glavnega standarda je treba presoditi stopnjo skladnosti notranje revizije. Presoditi je treba tudi, do katere stopnje je notranje revidiranje skladno s celotno skupino kot takšno, glede na to, ali je bila notranja revizija skladna s posameznim standardom, ter upoštevati ostale pomembne opazke, pridobljene med opravljanjem pregleda kakovosti notranje revizije. Po enaki metodologiji kot za posamezno skupino standardov je treba presoditi tudi stopnjo skladnosti notranje revizije z glavnimi kategorijami standardov (značilnosti in dlovanja). Nato se opravi še skupna ocena skladnosti notranje revizije s Standardi.

Poleg ocene je smiselno, da se v obrazec beležijo tudi aktivnosti in način izboljšave, če posamezni standardi ne dosegajo dovolj visokih ocen ali pa so zaznane pomanjkljivosti pri delovanju. Navedeni opisi so hkrati osnova za akcijski načrt izboljševanja zagotavljanja kakovosti, o čemer se poroča skupaj z rezultati ocenitve skladnosti.

Če organizacijo sestavlja ena obvladujoča družba in ena ali več odvisnih družb², lahko notranjerevizijska služba obvladujoče družbe pomaga pri izvajanju obdobjih notranjih presoj. Način in obliko izvajanja notranjih presoj je treba vključiti v interna pravila tako obvladujoče kot tudi odvisne družbe. Vodja notranjerevizijske službe obvladujoče družbe ali neka druga oseba v službi

² Zakon (ZGD-1) podaja splošno predpostavko, da je družba v večinski lasti odvisna od družbe, ki ima v njej večinski delež.

notranje revizije, ki ima ustrezna znanja in izkušnje, ki bo izvajala notranje presoje, mora predhodno pridobiti ustrezna soglasja organov odvisnih družb.

VPRAŠALNIKI O ZADOVOLJSTVU Z DELOM NOTRANJE REVIZIJE

Svetovalni napotek 1311-1 priporoča kot enega izmed orodij pridobivanje povratnih informacij od strank notranje revizije. Predlagamo pripravo vprašalnikov, na podlagi katerih lahko notranja revizija analizira stanje zadovoljstva z delom notranje revizije. Informacijo o zadovoljstvu je smiselno pridobiti vsaj enkrat letno od članov uprave, članov revizijske komisije ter tudi članov nadzornega sveta.

PRESOJANJE USPEŠNOSTI IN UČINKOVITOSTI NOTRANJE REVIZIJE

Obdobno je treba presojati tudi uspešnost in učinkovitost delovanja notranje revizije. Za presojo učinkovitosti in uspešnosti je smiselno uporabljati kazalnike, ki naj bodo opredeljeni vnaprej, z natančnim opisom, kaj se meri ter tudi ciljnim vrednostmi, ki jih notranja revizija zasleduje in s katerimi se primerja.

Prilagojen sistem uravnoteženih kazalnikov uspešnosti in učinkovitosti notranje revizije je primerno orodje za postavitve osnovnih kazalnikov. Sistem naj bo zasnovan tako, da se meri tako odnos do posloводства in organa nadzora (ter revizijske komisije, če obstaja) kot tudi odnos do odgovornih revidirancev. Merijo se tudi učinkovitost notranjerevizijskih procesov ter inovativnost in usposobljenost notranjih revizorjev.

Primeri kazalnikov: razmerje med uresničenimi in načrtovanimi revizijami, čas med začetkom revidiranja in izdajo poročila, v primerjavi z načrtovanim, merjenje stopnje zadovoljstva revidirancev, posloводства, organa nadzora (in revizijske komisije), odstotek notranjih revizorjev z licenco preizkušnega notranjega revizorja, spoštovanje rokov izvedbe revizij, stopnja realizacije priporočil, primerjava deleža svetovalnih poslov s posli dajanja zagotovil³, število izboljšav v postopku revidiranja, znesek prihrankov, število priporočil, pomembnost priporočil itd.

Poročanje o opravljenih notranjih presojah

Standardi določajo, da je treba o izidih programa zagotavljanja in izboljševanja kakovosti poročati poslovodstvu in organu nadzora. Oblika, vsebina in pogostost

³ Svetovalni posli se lahko izvajajo in lahko presegajo delež poslov dajanja zagotovil, vendar le v primeru, če ima notranja revizija s storitvami dajanja zagotovil pokrita vsa ključna tveganja, če ima na voljo dovolj razpoložljivih virov.

poročanja se predhodno določijo v razpravi z upravo in nadzornim svetom ter revizijsko komisijo. O rezultatih opravljenih notranjih presoj je treba poročati takoj, ko je notranja presoja opravljena. Poročilo naj vključuje najmanj samooceno skladnosti delovanja notranje revizije s Standardi, analizo odmikov in načrtovane popravljalne ukrepe ter možnosti za izboljšavo postopkov dela notranje revizije, analizo zadovoljstva z delom notranje revizije, izračun kazalnikov in primerjavo s ciljnimi vrednostmi ipd.

ZAKLJUČEK

Opisani načini in možnosti izvajanja stalnih in občasnih notranjih presoj predstavljajo okvir programa zagotavljanja in izboljševanja kakovosti, ki je dober pripomoček predvsem za majne notranjerevizijske službe. Izvedba obdobje notranje presoje malo pred zunanjo presojo lahko pospeši in zmanjša stroške zunanjega presojanja. Dodatne informacije za izvajanje notranjih presoj z vključenimi vprašalniki so dostopne v Priročniku za presojo kakovosti (Quality Assessment Manual), v strokovnem navodilu Zagotavljanje kakovosti in program za izboljšave (Quality Assurance and Improvement Program), ki je bilo objavljeno v marcu 2012, in v strokovnem navodilu Merjenje uspešnosti in učinkovitosti notranje revizije (Measuring Internal Audit Effectiveness and Efficiency), ki je bilo objavljeno v decembru 2010.

Razvrščanje najemov pri spremembi pogojev najemnih pogodb

IZ PRAKSE ZA PRAKSO (PR-RAČ 1-1/2014)

Problematiko razvrščanja najemov pri spremembi pogojev najemnih pogodb je obravnaval Odbor sekcije preizkušenih računovodij in računovodij in pripravil naslednje strokovno priporočilo.

IZHODIŠČE

Najem je pogodbeno razmerje, v katerem pogodbeni stranka, ki je lastnik določenega sredstva (najemodajalec), omogoča drugi pogodbeni stranki (najemniku) uporabo sredstva za dogovorjen čas v zameno za plačilo ali niz plačil.

V okviru računovodskega obravnavanja najemov ima razvrstitev najemov na finančni ali poslovni najem zelo različne posledice predvsem v okviru bilance stanja. Po Mednarodnem računovodskem standardu (MRS) 17 *Najemi* (8. člen) se najem razvrsti kot finančni najem, če se pri njem na najemnika prenesejo skoraj vsa tveganja in koristi (angl. *risks and rewards*), povezana z lastništvom. Posledično pripozna najemnik v svoji bilanci stanja sredstvo, ki je predmet najema in obveznost za plačilo najemnin. Če pa do pomembnega prenosa tveganj in koristi, povezanih z lastništvom, ne pride, se najem razvrsti kot poslovni najem, pri čemer najemnik v svoji bilanci stanja iz naslova takšnega najema ne pripozna ničesar.

V okviru Slovenskih računovodskih standardov (SRS) področje razvrščanja najemov ureja Slovenski računovodski standard 1 *Opredmetena osnovna sredstva* v 57., 58. in 59. členu. 57. in 58. člen SRS 1 določata, kateri pogoji morajo biti izpolnjeni (57. člen) oziroma kateri so znaki okoliščin (58. člen), da se najem razvrstijo med finančne najeme. Ta določila 57. in 58. člena SRS 1 so enaka zglede okoliščin oziroma znakom okoliščin iz MRS 17 v 10. in 11. členu, pri čemer 10. člen izrecno navaja, da je razvrstitev najema med finančne oziroma poslovne najeme odvisna bolj od vsebine transakcije kot od oblike pogodbe. 13. člen MRS 17 izrecno navaja, da je treba razvrstitev najema izvesti ob sklenitvi najema (angl. *inception of the lease*).

V praksi pogosto prihaja do sprememb posameznih določb najemnih pogodb med njihovo veljavnostjo. SRS-ji ne vsebujejo nobenih konkretnih določb o tem, kako je treba ravnati pri spremembah določb najemnih pogodb in za katera časovna obdobja se uporabljajo te spremembe.

Na podlagi predstavljenih strokovnih izhodišč smo pripravili naslednjo strokovno razlago.

STROKOVNO PRIPOROČILO

V 60. členu SRS 1 je določeno, da se najemi v računovodskih izkazih najemnikov izkazujejo v skladu s tem standardom in z MRS 17.20–17.35, v računovodskih izkazih najemodajalcev pa v skladu z MRS 17.36–17.56.

Ker sami SRS-ji za izkazovanje najemov v računovodskih izkazih najemnikov in najemodajalcev ne vsebujejo nobenih konkretnih določb, SRS 1 predpisuje neposredno uporabo določb določenih delov MRS 17 Najemi.

Zato se v primerih, ko SRS-ji ne vsebujejo konkretnih določb v zvezi z določeno problematiko na področju najemov, analogno smiselno uporabljajo ustrezne določbe MRS 17.¹

Po 9. točki 54. člena Zakona o gospodarskih družbah (ZGD-1) morajo Slovenski računovodski standardi (SRS) povzemati vsebino Direktive 78/660/EGS in Direktive 83/349/EGS in v zasnovi ne smejo biti v nasprotju z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (MSRP).

Z uporabo ustreznih določb MRS 17 se torej preprečijo morebitna nasprotja z MSRP-ji, kar je v duhu ZGD-1 eden izmed imperativov zunanjega računovodskega poročanja na podlagi SRS-jev.

Problematiko razvrščanja najemov pri spremembi pogojev posameznih določb najemnih pogodb med njihovo veljavnostjo v okviru MSR 17 ureja 13. člen.

Tam je zapisano, da če se po sklenitvi najema najemnik in najemodajalec sporazumeta o spremembi določb najema, ki ne pomeni obnovitve najema, zaradi katere (spremembe določb najema) bi bilo treba najem prerazvrstiti po sodilih 7.–12. člena, če bi spremenjene določbe veljale ob sklenitvi najema, se popravljena pogodba šteje kot nova pogodba o najemu.

¹ Tudi v 12. poglavju Uvoda v SRS je v zadnjem odstavku zapisano, da se za zadeve računovodskega obravnavanja skupnih podvigov, ki niso urejene v tej točki ali v posamičnem SRS-ju, neposredno uporabljajo določbe MRS 31 *Deleži v skupnih podvigih*.

Najemi se ne prerazvrščajo zaradi spremembe ocen (angl. estimates, na primer spremembe ocene dobe gospodarne uporabe ali preostale vrednosti v najem danega sredstva) ali spremembe okoliščin (na primer najemnikovega neizpolnjevanja obveznosti) (MRS 17.13).

Če se torej posamezne določbe najemne pogodbe popravijo (spremenijo) med njihovo veljavnostjo, mora podjetje na podlagi tako popravljene najemne pogodbe razvrstitev najema ponovno oceniti. Dejansko se ugotavlja, ali bi bil najem razvrščen drugače, če bi bile popravljene določbe najemne pogodbe veljavne že ob sami sklenitvi najema.

Če bi se izkazalo, da bi bilo treba najem razvrstiti drugače, tj. prerazvrstiti (npr. iz poslovnega v finančni najem), se popravljena najemna pogodba za namene knjigovodske presoje šteje kot nova najemna pogodba od datuma popravka naprej in se posledično od datuma popravka najemne pogodbe naprej tudi ustrezno računovodsko izkazuje. Pri tem se upoštevajo vsi dejavniki, ki veljajo na datum popravka najemne pogodbe (npr. trajanje najema, obrestna mera, preostala vrednost itd.).

Popravki oziroma spremembe določb najemnih pogodb ne povzročijo nobenih sprememb na področju pripoznavanja in merjenja za nazaj (angl. retrospective restatement), tj. sprememb računovodskih izkazov za nazaj, ampak izključno spremembe za naprej, tj. vplivajo na prihodnja obdobja.

Računovodenje okoljskih dajatev

IZ PRAKSE ZA PRAKSO (PR-RAČ 2-1/2014)

Problematiko računovodskega izkazovanja okoljskih dajatev za onesnaževanje okolja zaradi odvajanja in čiščenja komunalne in padavinske odpadne vode, okoljskih dajatev za onesnaževanje okolja zaradi odlaganje ostankov predelave ali odstranjevanja komunalnih odpadkov ter vodnih povračil v računovodskih izkazih javnih podjetij je obravnaval Odbor sekcije preizkušenih računovodij in računovodij in objavil naslednjo strokovno razlago.

IZHODIŠČE

Osnovna pravila (obveznosti) glede plačevanja okoljskih dajatev so določena v 112. in 113. členu Zakona o varstvu okolja¹ (ZVO-1). 112. člen ZVO-1 tako določa, da je povzročitelj onesnaževanja dolžan plačati okoljske dajatve, s katerimi se obdavčuje onesnaževanje okolja, pri čemer so okoljske dajatve prihodek proračuna države ali občine v skladu z zakonom.

ZVO-1 zavezancev za plačilo posameznih okoljskih dajatev ne opredeljuje, ampak določa zgolj, da zavezanec (kot tudi vrsto onesnaževanja, osnovo za obračun okoljske dajatve, višino in način obračunavanja, odmere ter plačevanja) določi Vlada RS.

Okoljska dajatev za onesnaževanje okolja zaradi odvajanja odpadnih voda

Uredba o okoljski dajatvi za onesnaževanje okolja zaradi odvajanja odpadnih voda² (11. člen) določa, da je zavezanec za plačilo okoljske dajatve zaradi odvajanja komunalne odpadne vode pravna ali fizična oseba, ki je uporabnik stavbe, v kateri nastaja komunalna odpadna voda, in s tem povzroča

¹ Uradni list RS, št. 39/2006-UPB1, 49/2006-ZMetD, 66/2006 Odl.US: U-I-51/06-10, 112/2006 Odl.US: U-I-40/06-10, 33/2007-ZPNačrt, 57/2008-ZFO-1A, 70/2008, 108/2009, 108/2009-ZPNačrt-A, 48/2012, 57/2012, 97/2012 Odl.US: U-I-88/10-11, 92/2013.

² Uradni list RS, št. 104/09 in 14/10.

obremenjevanje okolja zaradi onesnaževanja okolja zaradi odvajanja komunalne odpadne vode. Za zavezanca za komunalno odpadno vodo okoljsko dajatev izračunava, zaračunava in vplačuje izvajalec gospodarske javne službe odvajanja in čiščenja komunalne odpadne in padavinske vode na območju nastajanja komunalne odpadne vode in kjer je določen za izvajanje obveznih storitev odvajanja komunalne odpadne vode oziroma prevzema vsebine ali blata iz nepretočnih greznic, obstoječih greznic in malih komunalnih čistilnih naprav.

Okoljska dajatev za onesnaževanje okolja zaradi odlaganja odpadkov

Uredba o okoljski dajatvi za onesnaževanje okolja zaradi odlaganja odpadkov na odlagališčih³ v 4. členu določa, da se okoljska dajatev ne plačuje od vseh zbranih (komunalnih) odpadkov, ampak samo od dela mešanih komunalnih odpadkov, ki se ga po obvezni obdelavi mešanih komunalnih odpadkov odloži na odlagališčih. Ker uporabniki storitev izvajalcev gospodarskih javnih služb ne morejo vplivati na delež zbranih odpadkov, ki se odloži na odlagališčih (saj je ta delež odvisen od celotnega postopka ravnanja z odpadki), je ustrezno, da so kot zavezanci za plačilo okoljske dajatve določeni (izključno) upravljavci odlagališč.

Vodna povračila

Temeljni predpis, ki določa pravila glede plačevanja vodnega povračila, je Zakon o vodah⁴. V 124. členu tega zakona je tako (med drugim) določeno, da vodno povračilo predstavlja plačilo za vodno pravico za rabo vode, naplavin ali vodnih zemljišč v lasti države. Na področju izvajanja gospodarske javne službe oskrbe s pitno vodo za imetnike vodne pravice (lokalne skupnosti) vodno povračilo plačujejo upravljavci objektov ali naprav za odzvem vode (javna podjetja).

Podrobnejši način določanja višine vodnega povračila, način njegovega obračunavanja, odmere ter plačevanja in merila za njegovo znižanje ter oprostitev je določen z Uredbo o vodnih povračilih⁵. V skladu z določbami te uredbe je osnova za obračun vodnega povračila za rabo vode za oskrbo s pitno vodo, količina iz vodnih virov odvzete vode, izražena v m³. Predmet obdavčenja torej ni količina prodane vode uporabnikom, na katero lahko vplivajo uporabniki sami, temveč količina, ki zajema tudi vodne izgube, na katere lahko vplivajo

³ Uradni list RS, št. 70/2010.

⁴ Uradni list RS, št. 67/02 in 57/08.

⁵ Uradni list RS, št. 103/02 in 122/07.

občine kot lastnice infrastrukture oziroma izvajalci gospodarske javne službe oskrbe s pitno vodo kot upravljalci te infrastrukture. Zato končni uporabniki pitne vode ne morejo biti zavezanci za plačilo te dajatve in je ustrezno, da so kot zavezanci opredeljeni imetniki vodne pravice oziroma v primeru oskrbe s pitno vodo izvajalci gospodarske javne službe oskrbe s pitno vodo.

Uredba o metodologiji za oblikovanje cen storitev obveznih občinskih gospodarskih javnih služb s področja varstva okolja

Uredba o metodologiji za oblikovanje cen storitev obveznih občinskih gospodarskih javnih služb varstva okolja (Uredba MEDO)⁶ je začela veljati 1. januarja 2013. Glede oblikovanja cen storitev javnih služb določa, da se okoljske dajatve za onesnaževanje okolja zaradi odvajanja odpadnih voda zaračunavajo ob ceni storitve odvajanja komunalne odpadne vode oziroma ob ceni storitve, povezane z nepretočnimi greznicami, obstoječimi greznicami in malimi komunalnimi čistilnimi napravami. Vodna povračila kot tudi okoljska dajatev za onesnaževanja okolja zaradi odlaganja odpadkov na odlagališčih pa se na računih ne izkazuje več ločeno – stroški teh dajatev se v skladu z določili Uredbe MEDO upravičeni stroški gospodarske javne službe oskrbe s pitno vodo oziroma odlaganja ostankov predelave ali odstranjevanja komunalnih odpadkov.

Računovodsko obravnavanje in izkazovanje poslovnih dogodkov pri izvajalcih gospodarskih javnih služb

Slovenski računovodski standardi (SRS) so pravila o strokovnem ravnanju na področju računovodenja, ki temeljijo na Zakonu o gospodarskih družbah. Javna podjetja po SRS 35 morajo pri zunanjem poročanju upoštevati SRS 1–15, 17–19, 24–27 in tiste določbe drugih SRS-jev, na katere se naštetih standardi sklicujejo ali nanašajo, ter Uvod v SRS.

SRS 35 ureja posebnosti pri vrednotenju in izkazovanju sredstev in obveznosti do njihovih virov ter merjenju in izkazovanju odhodkov, prihodkov ter ugotavljanju poslovnega izida, ki so značilne za podjetja, ki opravljajo gospodarske javne službe.

Na podlagi predstavljenih strokovnih izhodišč smo pripravili naslednjo strokovno razlago.

⁶ Uradni list RS, št. 87/2012, 109/2012.

STROKOVNA RAZLAGA

Skladno s SRS 35.20 so prihodki od poslovanja v javnem podjetju vsi zneski od prodaje proizvodov oziroma storitev, ne glede na to, kdo je plačnik. Prispevki, takse in/ali druga plačila, ki jih javno podjetje na podlagi zakona pobira za državo ali lokalno skupnost, niso prihodki javnega podjetja. Skladno z določbami Uredbe o okoljski dajatvi za onesnaževanje okolja zaradi odvajanja odpadnih voda javna podjetja to okoljsko dajatev pobirajo od zavezancev in jo vplačujejo v občinske proračune, zaradi česar je pogoj iz SRS 35.20 pri tej dajatvi izpolnjen. Pri okoljski dajatvi za onesnaževanje okolja zaradi odlaganja odpadkov in vodnih povračilih pogoj iz SRS 35.20 ni izpolnjen, saj se ti dve dajatvi ne pobirata za državo ali lokalno skupnost od zavezancev, temveč so zavezanci sami izvajalci gospodarske javne službe, ki so dolžni plačati te dajatve.

V skladu s SRS 35 se:

- *okoljska dajatev za onesnaževanje okolja zaradi odvajanja odpadnih voda v poslovnih knjigah javnega podjetja ne more pripoznati kot strošek in/ali prihodek javnega podjetja;*
- *mora okoljska dajatev za onesnaževanje okolja zaradi odlaganja odpadkov v poslovnih knjigah javnega podjetja pripoznati kot strošek;*
- *mora vodno povračilo v poslovnih knjigah javnega podjetja pripoznati kot strošek.*

Vrednotenje finančnih naložb pri sestavitvi letnega poročila za 2013

IZ PRAKSE ZA PRAKSO (PR-RAČ 3-1/2014)

Problematiko vrednotenja finančnih naložb pri sestavitvi letnega poročila za leto 2013 je po predhodnem usklajevanju in obravnavi z Banko Slovenije obravnaval Strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo in pripravil naslednjo strokovno razlago:

IZHODIŠČE

Temeljna pravila računovodenja v zvezi z oslavitvijo finančnih naložb so določena s SRS 3 – Finančne naložbe, MRS 39 – Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje in MSRP 13 – Merjenje pošteno vrednosti. V zvezi s slabitvijo finančnih naložb je Inštitut izdal tudi Pojasnilo 1 k SRS 3 (2006) – Slabitev finančnih naložb (Uradni list RS, št. 126/08, 31. 12. 2008). V SIR*IUS-u 1/2013 pa je bila v rubriki Iz prakse za prakso objavljena strokovna razlaga glede vrednotenja finančnih naložb pri sestavitvi letnega poročila za leto 2012.

Na vsak dan bilance stanja mora družba po SRS 3 oziroma MRS 39 oceniti, ali obstaja kakšen nepristranski dokaz o morebitni oslabiljenosti finančnega sredstva ali skupine finančnih sredstev. Če takšni dokazi obstajajo, mora za

- *finančna sredstva, izkazana po odplačni vrednosti,*
- *finančna sredstva, izkazana po nabavni vrednosti, in*
- *finančna sredstva, ki so na razpolago za prodajo,*

ugotoviti vrednost izgube zaradi oslavitve.

Finančno sredstvo (ali skupina finančnih sredstev) je oslabiljeno (oslabiljena), kar povzroči izgube, samo če obstajajo objektivni dokazi o oslavitvi zaradi dogodka (ali dogodkov) po začetnem pripoznanju sredstva (škodni dogodek) in ta dogodek (ali dogodki) vpliva (vplivajo) na ocenjene prihodnje denarne tokove finančnega sredstva (ali skupine finančnih sredstev), ki ga (jih) je mogoče zanesljivo oceniti. Tak enkratno, ločen dogodek, ki je povzročil oslabilitev, je včasih težko prepoznati. Verjetneje bo izgubo povzročilo več dogodkov skupaj. Nepristranski dokazi o

oslabitvi finančnega sredstva ali skupine sredstev so pomembne informacije, ki vzbujajo pozornost imetnika sredstva o:

- pomembnih finančnih težavah izdajatelja ali zavezanca;
- kršenju pogodbe, kot je neizpolnitev obveznosti ali kršitev pri plačevanju obresti ali glavnice;
- posojilodajalčevi koncesiji posojilojemalcu iz gospodarskih ali pravnih razlogov v povezavi s posojilodajalčevimi finančnimi težavami, ki je posojilodajalec sicer ne bi obravnaval;
- verjetnosti stečaja ali finančne reorganizacije pri posojilojemalcu;
- izginotju delujočega trga za takšno finančno sredstvo zaradi finančnih težav;
- pomembnih podatkih, ki kažejo, da obstaja izmerljivo zmanjšanje ocenjenih prihodnjih denarnih tokov iz skupine finančnih sredstev vse od začetnega pripoznanja sredstev, tudi o
 - neugodnih spremembah v plačilnem statusu posojilojemalcev v skupini (na primer povečanem številu zamujenih plačil ali povečanem številu posojilojemalcev s kreditnimi karticami, ki so dosegli svojo zgornjo mejo in plačujejo le majhne mesečne zneske) ali
 - gospodarskih razmerah v državi ali krajevnem okolju, povezanih z neplačili po sredstvih v skupini (na primer povečanju stopnje brezposelnosti na zemljepisnem območju posojilojemalcev, zmanjšanju cen nepremičnin pri hipotekah na zadevnem območju, zmanjšanju cen nafte v povezavi s sredstvi za posojila proizvajalcem nafte ali neugodnih spremembah razmer v dejavnosti, ki vplivajo na posojilojemalce v skupini).

Poleg naštetih vrst dogodkov vsebujejo nepristranski dokazi o oslabitvi finančne naložbe v kapitalski instrument tudi informacije o pomembnih spremembah z neugodnim učinkom, do katerih je prišlo v tehnološkem, tržnem, gospodarskem ali pravnem okolju, v katerem posluje izdajatelj, in nakazujejo, da vrednosti finančne naložbe v kapitalski instrument morda ne bo mogoče nadomestiti.

Razvrščanje vrednostnih papirjev glede na opredelitev delujočega trga

V strokovni razlagi o vrednotenju finančnih naložb pri sestavitvi letnega poročila za 2012 je bilo zapisano, da si družba pri razvrščanju delnic, ki kotirajo na Ljubljanski borzi, na vrednostne papirje z delujočim trgom in vrednostne papirje brez delujočega trga pomaga s kriteriji likvidnosti Ljubljanske borze.

Na podlagi teh kriterijev so bile v neprekinjeno trgovanje razvrščene le delnice Krke, Mercatorja, Petrola, Telekomu in Zavarovalnice Triglav. Ostale delnice, torej

delnice, ki niso razvrščene v neprekinjeno trgovanje in so bile razvrščene v avkcijsko trgovanje, so se lahko štete kot delnice, za katere trg ni dejaven. Če pa trg za neki finančni instrument ni dejaven, pa lahko ugotovi družba pošteno vrednost zanj z uporabo tehnike ocenjevanja vrednosti.

Ob zadnji reviziji kriterijev likvidnosti v avgustu 2013 je Ljubljanska borza zaradi manjšega prometa z delnicami kriterije likvidnosti precej omilila, tako da niso več primerno sodilo za namen razvrščanja delnic na delnice z delujočim trgom in na delnice brez delujočega trga. Zato lahko družba delnice, ki so bile samo zaradi spremenjenih kriterijev likvidnosti prerazporejene v neprekinjeno trgovanje in ki jih je do sedaj merila po pošteni vrednosti z uporabo tehnike ocenjevanja vrednosti, še naprej konsistentno vrednoti z uporabo tehnike ocenjevanja vrednosti.

Naj le dodamo, da SRS 3.21. določajo, da je poštena vrednost dokazana, če jo je mogoče zanesljivo izmeriti. Pogoji za to je, da

- a) je objavljena cena na delujočem trgu vrednostnih papirjev ali
- b) obstaja model vrednotenja, pri katerem so vložki podatkov vanj dokazani, ker prihajajo z delujočega trga.

Na podlagi navedenih pravil računovodenja in s strokovnim sodelovanjem z Banko Slovenije Strokovni svet objavlja naslednjo strokovno razlago.

STROKOVNA RAZLAGA

Pri izdelavi letnega poročila in izdelavi posamičnih računovodskih izkazov za leto 2013 naj družbe upoštevajo naslednja pravila:

1. Finančne naložbe v kapitalske instrumente, merjene po pošteni vrednosti

a) Finančne naložbe v delnice, s katerimi se trguje na delujočem trgu in je zanje poznana tržna cena, je treba po SRS 3 oziroma MRS 39 in MSRP 13 vrednotiti po pošteni vrednosti na bilančni presečni dan.

Objavljene cene na delujočem trgu (borzi) najbolje pričajo o sprotni pošteni vrednosti. Ne glede na objavljene cene na delujočem trgu lahko družba v primeru, kadar zaradi nedejavnosti trga tržna vrednost take delnice ne odraža njene poštene vrednosti v skladu z MRS 39 in MSRP 13, pošteno vrednost delnice izmeri z uporabo tehnike ocenjevanja vrednosti.

b) Finančne naložbe v delnice, s katerimi se sicer občasno še trguje, vendar trg za te delnice ni dejaven, se vrednotijo po tržnih cenah (poštenih vrednostih), saj objavljene cene najbolje pričajo o njihovi sprotni poštenu vrednosti. Le kadar družba oceni, da zaradi nedejavnosti trga tržna vrednost take delnice ne odraža prave poštene vrednosti, se lahko odloči, da v skladu s SRS 3 oziroma MRS 39 in MSRP 13 meri pošteno vrednost take delnice z uporabo tehnike ocenjevanja vrednosti.

Tehnika ocenjevanja poštene vrednosti finančnega instrumenta mora biti v skladu s SRS 3 oziroma MRS 39 in MSRP 13 taka, da vhodni podatki zanjo izhajajo iz hierarhije poštene vrednosti po naslednjem vrstnem redu:

- *vrednotenja delnic po neprilagojeni kotirani ceni na delujočem trgu za enako sredstvo na datum merjenja (tržna vrednost), če je na voljo,*
- *primerjave s trenutno pošteno vrednostjo drugega instrumenta, ki ima podobne bistvene značilnosti, ter*
- *iz proučitve diskontiranih denarnih tokov in modelov za določanje cen opcij.*

Če obstaja metoda (model) vrednotenja, ki jo udeleženci na trgu običajno uporabljajo za določanje cen instrumentov, in je ta metoda dokazala svojo zanesljivost pri ocenjevanju cen, dobljenih pri tržnih poslih, je tako metodo (model) treba uporabiti. Pri tem je treba upoštevati tudi določbe MSRP 13.

Cilj tehnike ocenjevanja poštene vrednosti oziroma uporabe modela vrednotenja je ugotoviti, kakšna bi bila tržna cena (poštena vrednost) na dan merjenja ob preišljeni menjavi v običajnih poslovnih okoliščinah. Poštena vrednost se z uporabo modela vrednotenja oceni z največjo možno uporabo tržnih vhodnih podatkov in s čim manjšim opiranjem na nepreverljive vhodne podatke. Uporabljena naj bi bila taka metoda vrednotenja, pri kateri so parametri vrednotenja dokazani z informacijami delujočega trga.

Z uporabo sprejetega modela vrednotenja pa naj bi tako ocenjena vrednost finančne naložbe v delnice oziroma deleže praviloma ne presejala revidirane knjigovodske vrednosti teh delnic družbe izdajateljice na isti dan (knjigovodska vrednost delnice = celotni kapital družbe / (število delnic – število lastnih delnic)).

2. Finančne naložbe v kapitalske instrumente, merjene po modelu nabavne vrednosti

Če poštene vrednosti naložb v delnice in deleže ni mogoče zanesljivo izmeriti (niti s pomočjo tehnike ocenjevanja poštene vrednosti), se po SRS 3 in MRS 39 vrednotijo po modelu nabavne vrednosti, kar pomeni, da je treba na vsak dan bilance stanja presoditi, ali obstaja kakšen nepristranski dokaz o morebitni oslABLjenosti take finančne naložbe. Finančna naložba (ali skupina finančnih

naložb) je oslabiljena (dolgoročno), kar povzroči izgube, če obstajajo objektivni dokazi o oslabitvi zaradi dogodka ali dogodkov po začetnem pripoznanju naložbe. Znesek izgube zaradi oslabitve se izmeri kot razlika med vrednostjo finančne naložbe v poslovnih knjigah na dan bilance stanja in sedanjo vrednostjo pričakovanih prihodnjih denarnih tokov od te naložbe, diskontiranih po trenutni tržni donosnosti (nadomestljiva vrednost) za podobne finančne naložbe. Tako ugotovljena razlika se pripozna kot finančni odhodek. Takšnih izgub zaradi oslabitve po SRS 3 in MRS 39 ni dovoljeno razveljaviti.

Navedeno pravilo tudi pomeni, da mora družba finančne naložbe v delnice in deleže testirati glede oslabitve. MRS 36 zahteva, da se nadomestljiva vrednost izmeri po pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, ali vrednosti pri uporabi, odvisno od tega, katera je večja:

a) poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, je znesek, ki ga je mogoče dobiti s prodajo sredstva v preišljenem poslu med dobro obveščena in voljnima strankama po zmanjšanju za neposredne dodatne stroške odtujitve;

b) vrednost pri uporabi je sedanja vrednost ocenjenih prihodnjih denarnih tokov, za katere se pričakuje, da se bodo pojavili zaradi stalne uporabe sredstva in ob njegovi odtujitvi na koncu njegove dobe koristnosti.

Pri ugotavljanju nadomestljive vrednosti izhajajo družbe iz temeljnega izhodišča, da je nadomestljiva vrednost naložbe v delnice oz. delež opredeljena kot tista, ki praviloma ne presega revidirane knjigovodske vrednosti kapitala družbe, v kateri ima družba finančno naložbo. Pri testiranju finančnih naložb v delnice oziroma deleže je v zvezi s presojo, ali gre za oslabitev ali ne, treba upoštevati tudi pomembno oziroma dolgotrajnejše zmanjšanje vrednosti teh finančnih naložb pod njihovo nabavno vrednost v obdobju, daljšem od 12 mesecev.

3. Finančne naložbe v posojila, izkazana po odplačni vrednosti

Če obstajajo nepristranski dokazi, da je pri finančnih naložbah v posesti do zapadlosti v plačilo, izkazanih po odplačni vrednosti, nastala izguba zaradi oslabitve, je treba njen znesek izmeriti kot razliko med knjigovodsko vrednostjo dolgoročne finančne naložbe in sedanjo vrednostjo pričakovanih prihodnjih denarnih tokov, ki so diskontirani po izvorni efektivni obrestni meri. Knjigovodsko vrednost sredstva je treba zmanjšati ali neposredno ali s preračunom na kontu popravka vrednosti. Izguba zaradi oslabitve se mora pripoznati v poslovnem izidu kot finančni odhodek.

Davčna obravnava odpisa finančnih naložb v kvalificirane obveznosti bank zaradi izrednih ukrepov za krepitev stabilnosti bank

IZ PRAKSE ZA PRAKSO (PR-DAV 1-1/2014)

Vprašanje glede davčnega priznavanja odhodkov iz slabitve in dokončnega odpisa delnic v bankah na podlagi izrednih ukrepov za krepitev stabilnosti bank je obravnaval Odbor sekcije preizkušenih davčnikov in pripravil naslednjo strokovno razlago.

IZHODIŠČA

Evropska komisija je 18. 12. 2013 izdala odločbe o državnih pomočeh za pet slovenskih bank (NLB, NKBM, Abanko, Factor banko in Probanko). Banka Slovenije je 18. 12. 2013 izdala odločbe, s katerimi je odredila izredni ukrep povečanja kapitala v NLB, NKBM, Abanki, Probanki in Factor banki ter izredni ukrep o prenehanju vseh kvalificiranih obveznosti bank.

Republika Slovenija je 18. 12. 2013 zagotovila za:

- *NLB: povečanje kapitala z vložki v višini 1.551 milijonov evrov, in sicer v denarju v višini 1.141 milijonov evrov in v obveznicah Republike Slovenije v višini 410 milijonov evrov;*
- *NKBM: povečanje kapitala z vložki v višini 870 milijonov evrov, in sicer v denarju v višini 620 milijonov evrov in v obveznicah Republike Slovenije v višini 250 milijonov evrov;*
- *Abanko: povečanje kapitala z vložki v višini 348 milijonov evrov;*
- *Probanko: povečanje kapitala z vložki v višini 176 milijonov evrov, in sicer v denarju v višini 160 milijonov evrov in v obveznicah Republike Slovenije v višini 16 milijonov evrov;*
- *Factor banko: povečanje kapitala z vložki v višini 269 milijonov evrov, in sicer v denarju v višini 160 milijonov evrov in v obveznicah Republike Slovenije v višini 109 milijonov evrov.*

Z izrednim ukrepom prenehanja kvalificiranih obveznosti bank so 18. 12. 2013 v povezavi z 261.a členom ZBan-1 v celoti prenehale vse kvalificirane obveznosti banke, ki predstavljajo osnovni kapital (osnovni kapital se je zmanjšal na 0 EUR), in obveznosti banke do upnikov iz naslova hibridnih oziroma podrejenih terjatev (odpis v celoti), ki bi se v primeru stečaja bank poplačale šele po popolnem poplačilu vseh navadnih terjatev do banke.

Na temelju obvestila Banke Slovenije z dne 12. 12. 2013 banke Unicredit Banka Slovenija, Banka Celje, Hypo Alpe Adria, Raiffeisen banka in Gorenjska banka trenutno sicer izpolnjujejo kapitalske zahteve Banke Slovenije, stresni testi pa so pokazali potencialni primanjkljaj razpoložljivega kapitala do leta 2015. Podatki o primanjkljaju kapitala, upoštevajoč neugodni scenarij, so: Banka Celje 388 milijonov evrov, Gorenjska banka 328 milijonov evrov, Hypo Alpe Adria banka 221 milijonov evrov, Raiffeisen banka 113 milijonov evrov in Unicredit Slovenija 14 milijonov evrov. Navedene banke imajo 6 mesecev časa za okrepitev kapitala s sredstvi zasebnih vlagateljev. Banke lahko kapitalsko ustreznost krepijo s povečanjem prihodkov, z večjo izterjavo posojil, z unovčenjem zavarovanj pri slabih posojilih, s prodajo terjatev, prenosi naložb na družbe v skupini, povečanjem kapitala z vložki, iskanjem novih investitorjev ter izvedbo drugih ukrepov za krepitev kapitalske ustreznosti. Če kapitalskega primanjkljaja ne bodo pokrile do konca junija 2014, bo država zagotovila ustrezna kapitalska varovala, ob polnem spoštovanju pravil državnih pomoči¹.

Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2; Uradni list RS, 117/2006, s kasnejšimi spremembami in dopolnitvami) ureja odhodke v zvezi s slabitvijo in odpravo pripoznanja finančnih naložb v 22. in 25. členu.

Skladno z veljavnimi določbami 22. člena ZDDPO-2 se pri ugotavljanju davčne osnove odhodki zaradi prevrednotenja kot posledica oslabitve kratkoročnih in dolgoročnih finančnih naložb oziroma finančnih inštrumentov ne priznajo². Izjema so zgolj finančne naložbe, ki se po računovodskih standardih uvrščajo in vrednotijo po pošteni vrednosti preko poslovnega izida (1. skupina). Zanje se odhodki iz oslabitve priznajo skladno z računovodskim merjenjem.

Odhodki iz oslabitve, ki v odboju oslabitve niso davčno priznani, se priznajo ob odtujitvi, zamenjavi ali drugačni poravnavi oziroma odpravi finančne naložbe oziroma finančnega inštrumenta (četrti odstavek 22. člena ZDDPO-2).

¹ VIR: <http://www.bsi.si/>.

² Ureditev velja za vse finančne naložbe v kapitalske inštrumente in dolžniške inštrumente.

Če zavezanec ustvari izgubo iz odsvojitve lastniških deležev v gospodarskih družbah, zadrugah in drugih oblikah organiziranja, se 50 % te izgube davčno ne prizna, če je bil zavezanec, ki je ustvaril izgubo, udeležen v kapitalu oziroma pri upravljanju druge osebe tako, da je imetnik poslovnega deleža, delnic ali glasovalnih pravic v višini najmanj 8 %, čas trajanja te udeležbe je najmanj 6 mesecev in je v tem obdobju nepretrgoma za poln delovni čas zaposloval vsaj eno osebo.

Z vidika vprašanja, ali so odhodki iz oslabitve pri imetnikih finančnih naložb v delnice ter hibridne oziroma podrejene obveznosti bank lahko v letu 2013 davčno priznani na temelju odločb Banke Slovenije z dne 18. 12. 2013 in izvedene državne dokapitalizacije, je ključno razložiti pojem odprava pripoznanja iz četrtega odstavka 22. člena ZDDPO-2. Pojma ZDDPO-2 ne ureja, zato se uporabijo določbe računovodskih standardov. Po SRS 3.16. se pripoznanje finančne naložbe odpravi, če se ne obvladujejo več nanjo vezane pogodbene pravice: če se pravice do koristi, podrobno določene v pogodbi, izrabijo, če ugasnejo ali če se prenesejo skoraj vsa tveganja in koristi, povezane z lastništvom finančne naložbe.

Slovenski inštitut za revizijo je v Pojasnilu s k Uvodu v SRS pojasnil: Pripoznanje sredstev se odpravi, če podjetje sredstev ne obvladuje več in iz njih ne pričakuje gospodarskih koristi. Posledično pojem prodaja ali drugačna odtujitev sredstev v smislu Slovenskih računovodskih standardov 2006 pomeni vsako odpravo pripoznanja sredstev, ki je posledica prenehanja obvladovanja sredstev in pričakovanja gospodarskih koristi iz njih. Nastane na primer zaradi prodaje, zamenjave, podaritve ali odprave pripoznanja, ki je posledica dokončnega odpisa (likvidacije) sredstva iz poslovnih knjig zaradi uničenja, popisnega primanjkljaja, neuporabnosti sredstva, prenehanja uporabe ter obvladovanja sredstev in pričakovanja gospodarskih koristi iz njih na podlagi zakona, pogodbenega sporazuma, stečajnega ali likvidacijskega postopka ali kakršnega koli drugega razloga, zaradi katerega podjetje ne more več obvladovati sredstev in pričakovati gospodarskih koristi iz njih.

Po MRS 39.14 podjetje začetno pripozna finančno sredstvo kadar in zgolj takrat, ko postane del pogodbenih določb v finančnem instrumentu.

Po MRS 39.17 podjetje odpravi pripoznanje finančnega sredstva, kadar in zgolj kadar pogodbene pravice do denarnih tokov iz finančnega sredstva potečejo, ali podjetje prenese finančno sredstvo in je prenos izpolnil pogoje za odpravo pripoznanja. Podjetje prenese finančno sredstvo, kadar in zgolj kadar prenese pogodbene pravice do prejema denarnih tokov iz finančnega sredstva, ali zadrži pogodbene pravice do prejema denarnih tokov iz finančnega sredstva, prevzame pa pogodbeno obvezo za plačilo denarnih tokov enemu ali več prejemnikom

(MRS 39.18). Če podjetje prenese finančno sredstvo, mora ovrednotiti obseg, v katerem zadrži tveganja in koristi iz lastništva finančnega sredstva; če prenese skoraj vsa tveganja in koristi lastništva finančnega sredstva, mora odpraviti pripoznanje finančnega sredstva (MRS 39.20). MRS 39.23 pojasnjuje, da je ohranitev nadzora nad prenesenim sredstvom v podjetju odvisna od sposobnosti prevzemnika, da proda sredstvo. Če ima prevzemnik dejansko sposobnost prodati sredstvo nepovezani tretji osebi in je zmožen izvršiti to svojo sposobnost enostransko in brez nalaganja dodatnih omejitev za prenos, ne obvladuje več sredstva. V vseh drugih primerih pa je podjetje ohranilo obvladovanje.

Na podlagi predstavljenih pravnih in strokovnih podlag objavljamo naslednjo strokovno razlago.

STROKOVNA RAZLAGA

Imetniki delnic bank, katerim je bila 18. 12. 2013 izdana odločba o prenehanju vseh kvalificiranih obveznosti, ki predstavljajo osnovni kapital (osnovni kapital se je zmanjšal na 0 EUR) in obveznosti banke do upnikov iz naslova podrejenih terjatev (NLB, NKBM, Abanki, Probanki in Factor banki), naložb v delnice in hibridne oz. podrejene finančne inštrumente teh bank ne obvladujejo več in iz njih ne pričakujejo več nobenih gospodarskih koristi, ker so pogodbene pravice do prejema denarnih tokov iz teh naložb prenehale. Imetniki morajo naložbe v delnice in hibridne oz. podrejene finančne inštrumente teh bank v celoti odpraviti iz poslovnih knjig v letu 2013, zato so za to leto odhodki iz naslova odprave teh naložb in odhodki iz oslabitve teh naložb, vključno s tistimi, ki niso bili priznani v preteklih letih, davčno priznani.

Ker finančne naložbe v kapital (delnice) in hibridne oz. podrejene finančne inštrumente teh bank ne bodo odsvojene, temveč prenehajo zaradi izrednih ukrepov na podlagi ZBan-1, se ne upošteva drugi odstavek 25. člena ZDDPO-2, zato so odhodki davčno priznani v celoti.

Imetniki delnic bank, pri katerih v letu 2013 ni prišlo do povečanja osnovnega kapitala z vložki (Unicredit Banka Slovenija, Banka Celje, Hypo Alpe Adria, Raiffeisen banka in Gorenjska banka) in katerim je naloženo, da v 6 mesecih poskrbijo za okrepitev kapitala s sredstvi zasebnih vlagateljev, še vedno obvladujejo finančne naložbe in so še vedno del pogodbenega razmerja v finančnem inštrumentu. Imetniki naložb v delnice teh bank ne odpravijo, temveč jih ustrezno vrednotijo zaradi oslabitve po določbah SRS 3 in MRS 39. Odhodki iz oslabitve teh delnic so začasno davčno nepriznani po določbah prvega odstavka

22. člena ZDDPO-2, razen če imetniki naložb le-te razvrščajo in vrednotijo po pošteni vrednosti preko poslovnega izida (tretji odstavek 22. člena ZDDPO-2). Začasno nepriznani odhodki bodo priznani, ko bodo delnice odpisane, če bodo izpolnjeni smiselno enaki pogoji kot za banke iz prvega odstavka te strokovne razlage.

Iz enakih razlogov, kot so navedeni v prejšnjem odstavku, so tudi odhodki iz slabitve finančnih naložb v hibridne oziroma podrejene obveznosti bank pri imetnikih teh naložb začasno davčno nepriznani. Odhodki bodo priznani v celoti ali v delu dokončnega odpisa, če bodo izpolnjeni smiselno enaki pogoji kot za banke iz prvega odstavka te strokovne razlage.

Dr. Meta Duhovnik*

Kaj je novega pri IFAC?

1. UVOD

Pregled izidov raznih dokumentov in drugih dogodkov pri Mednarodni zvezi računovodskih strokovnjakov (*International Federation of Accountants*, IFAC) je urejen po ožjih strokovnih področjih, ki so razvidna iz naslovov posameznih točk. Predstavljene novosti iz dejavnosti IFAC so bile objavljene v približno zadnjih dveh mesecih. Sklici v besedilu so zbrani v zadnji točki prispevka, kjer so navedeni podrobni izvirni naslovi virov, ti pa so s temi podatki z lahkoto dosegljivi na spletišču IFAC.

Za konec leta 2013 je izredno bogat nabor osnutkov novih dokumentov pripravil neodvisni odbor za standarde javnega sektorja IPSASB, obravnavajo pa kapitalske naložbe, prehod na računovodenje po načelu nastanka poslovnega dogodka in poročanje o izvajanju storitev organizacij javnega sektorja. Tudi odbor za posle dajanja zagotovil IAASB je december močno zaznamoval z izdajo dveh dokončnih mednarodnih objav in s predlogom strategije in programa za delo v naslednjih letih. Prav tako je odbor za etiko IESBA dal v javno razpravo svojo bodočo strategijo in program dela.

Spletišče IFAC, ki je delno odprto za vsakogar, delno pa le za registrirane uporabnike, nudi bogat izbor informacij, virov in povezav za vsak okus. Kdor želi podrobneje spremljati delo posameznih organov IFAC, se lahko naroči na prejemanje elektronskih biltenov, na primer za področje dajanja zagotovil, male in srednje organizacije in prakse (SME in SMP), etiko, računovodenje v javnem sektorju, računovodske strokovnjake v poslovnem svetu, izobraževanje računovodskih strokovnjakov, prevajanje itn. ali za splošen pregled mesečnih dogodkov v IFAC. Za branje, kopiranje in tiskanje za lastno uporabo in ob upoštevanju moralnih avtorskih pravic so vsi dokumenti IFAC skoraj brez izjeme brezplačno na voljo na spletnem naslovu ifac.org pod zavihkom *Publications &*

* Meta Duhovnik, dr. znanosti; poobl. rev.; preizk. posl. fin.; preizk. računov.; docentka na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani.

Resources in na posebnih spletnih straneh posameznih organov pod okriljem IFAC.

2. RAČUNOVODENJE V JAVNEM SEKTORJU

Neodvisni Odbor IFAC za mednarodne računovodske standarde za javni sektor (*International Public Sector Accounting Standards Board, IPSASB*) je objavil hkrati kar 5 osnutkov za javno razpravo (*exposure draft, ED*) novih Mednarodnih računovodskih standardov za javni sektor (*International Public Sector Accounting Standards, IPSAS*), ki naj bi nadomestili sedanje standarde IPSAS 6 – *Konsolidirani in ločeni računovodski standardi*, IPSAS 7 – *Naložbe v pridružene družbe* ter IPSAS 8 – *Deleži v skupnih podvigih*.¹ Osnutki predstavljajo izvajanje strategije Odbora, ki si prizadeva za razvoj Mednarodnih standardov računovodskega poročanja (MSRP), ki jih izdaja Odbor za mednarodne računovodske standarde (IASB), tudi na področju računovodenja v javnem sektorju. IPSAS zato poleg splošnih računovodskih podlag vsebujejo posebnosti in ustrezne različne zahteve in metode, primerne za organizacije javnega sektorja in državne organe. Ta sveženj osnutkov za javno razpravo je osredotočen na udeležbe v drugih organizacijah in njihovo pravilno prikazovanje v računovodskih izkazih organizacij javnega sektorja. Posamezni osnutki standardov imajo naslednje osnovne značilnosti:

ED 48 – *Ločeni računovodski izkazi* se v glavnem pokriva z veljavnim IPSAS 6, če izvzamemo njegove določbe v zvezi s konsolidacijo.

ED 49 – *Konsolidirani računovodski izkazi* bo nadomestil konsolidacijske določbe MRSJS 6. Predlaga pa novo opredelitev obvladovanja in znatno več navodil glede ovrednotenja obvladovanja. Pojem obvladovanja je osredotočen na zmožnost organizacije, da vpliva na naravo in obseg koristi iz nadzora in vplivanja na druge organizacije. Nova opredelitev izraza utegne vnesti dodatne zahteve, ki bodo spremenile dosedanje ocenjevanje obvladovanja. ED 49 vpeljuje tudi pojem »naložbene organizacije« (investment entity). Naložbena organizacija meri naložbe v obvladovanih organizacijah po pošteni vrednosti po načelu presežka ali primanjkljaja. Organizacija, ki obvladuje naložbeno organizacijo, ohranja to metodo vrednotenja naložb naložbene organizacije v svojih konsolidiranih računovodskih izkazih.

V nasprotju z IPSAS 6 novi osnutek ne dovoljuje izvzetja iz konsolidacije za začasno obvladovane organizacije. Večje zблиževanje IPSAS in MSRP je doseženo tudi z največjim možnim upoštevanjem navodil iz Priročnika za državno finančno statistiko 2013 (*Government Finance Statistics Manual 2013, GFSM 2013*).

ED 50 – *Naložbe v pridružene organizacije in skupne podvige* obravnava uporabo kapitalske metode za obračunavanje naložb v pridružene organizacije in skupne podvige. Predlogi so podobni obstoječim rešitvam v IPSAS 7; glavna razlika je v razširitvi področja obravnave še na skupne podvige. Tako ED 50 kot ED 51 predlagata uporabo kapitalske metode za obračunavanje naložb v skupne podvige. V nasprotju z MRSJS 7 ED 50 ne dopušča različne računovodske obravnave za začasne naložbe.

ED 51 – *Skupni posli (Joint arrangements)* vsebuje predloge razvrščanja skupnih poslov in ustrezne metode obračunavanja. Predlaga, da so skupni posli opredeljeni bodisi kot skupaj obvladovano delovanje (*joint operations*) bodisi kot skupni podvigi (*joint ventures*). Pri skupaj obvladovanem delovanju imajo stranke pravico do sredstev posla in obvezo za obveznosti posla. Pri skupnih podvigih imajo stranke pravico do neto sredstev posla. Takšna razvrstitev se razlikuje od razvrstitve v IPSAS 8, ki opredeljuje tri vrste skupnih podvigov: skupaj obvladovane organizacije, skupaj obvladovano delovanje in skupaj obvladovana sredstva. ED 51 predlaga, da organizacija obračuna udeležbo v skupaj obvladovanem delovanju s priznavanjem svojega deleža sredstev, obveznosti, prihodkov in odhodkov v skupnem poslu, delež v skupnem podvigu pa le z uporabo kapitalske metode.

ED 52 – *Razkrivanje deležev v drugih organizacijah* združuje zahteve po razkritjih iz dosedanjih IPSAS 6–8 ter vpeljuje nekatere nove zahteve, med njimi tiste, ki se nanašajo na strukturirane organizacije, ki niso vključene v konsolidacijo.

Navedene osnutke za javno razpravo in njihove povzetke lahko pridobite na spletni strani Odbora ali na spletišču ifac.org pod zavihkom *Publications & Resources* z iskalnima gesloma *Exposure Drafts and Consultation Papers* in *IPSASB*. Rok za zbiranje komentarjev in predlogov je 28. februar 2014.

Za javni sektor utegne biti izredno zanimiv in uporaben standard, namenjen tistim organizacijam, ki uvajajo IPSAS za računovodenje po načelu nastanka poslovnega dogodka (*accrual basis of accounting*). Odbor IPSASB je v ta namen izdal osnutek za javno razpravo ED 53 – *Prva uporaba IPSAS za računovodenje po načelu nastanka poslovnega dogodka*.² Ta standard omogoča v triletnem prehodnem obdobju določene izjeme in vmesne rešitve za računovodske izkaze organizacij, ki so v procesu sprejemanja in uvajanja računovodenja po načelu nastanka poslovnega dogodka, na primer pri priznavanju določenih sredstev in obveznosti, kadar organizacija nima na razpolago popolnih podatkov. ED 53 predvideva tudi možnost določitve nadomestne vrednosti za nabavne stroške ali amortizacijo osnovnega sredstva, za katero niso poznane te postavke iz preteklosti. ED 53 priporoča, a ne zahteva, da organizacije zagotovijo že pri prvih prehodnih

računovodskih izkazih v skladu z IPSAS tudi primerjalne informacije. Te je treba naknadno prilagoditi glede na kasnejše informacije. Če organizacija ne pripravi primerjalnih informacij ob prehodu na novo načelo računovodenja, standard določa minimum nujno potrebnih informacij, vključenih v računovodske izkaze. Te in druge prehodne olajšave so predlagane tako, da omogočajo izpolniti zahteve za pošteno predstavitev računovodskih informacij in skladnost z IPSAS. Podlaga za ED 53 so bile dobre prakse, povzete iz Študije 14,³ ki je na voljo na spletišču IFAC z uporabo iskalnih gesel *Surveys & Reports* in *IPSASB*. Ta osnutek in njegov povzetek sta objavljena med drugimi dokumenti te vrste, rok za pripombe in predloge pa je 15. februar 2014.

Zagotavljanje storitev je osnovna naloga mnogih organizacij javnega sektorja. Poročanje o kakovosti izvrševanja te naloge je nujno, da lahko javnost ovrednoti uspešnost in učinkovitost uporabe javnih virov. Zato je IPSASB pripravil navodila za poročevalsko prakso o zagotavljanju storitev, ki jih je objavil kot osnutek za javno razpravo ED 54 – *Poročanje o informacijah glede izvajanja storitev*.⁴ Podlaga za sedaj objavljena navodila in priporočila je bil leta 2011 objavljen dokument za razpravo (*Consultation paper*). ED 54 vsebuje načela za predstavitev izvajanja storitev in opredelitve ustreznih izrazov tako, da so predstavitve razumljive in primerljive za uporabnike. Predstavitve so lahko vključene v isto poslovno poročilo kot računovodski izkazi ali pa so samostojen dokument. ED 54 daje tudi navodila za izbor indikatorjev uspešnosti, ki omogočajo primerjavo z zastavljenimi cilji organizacije, ter razkritij in opisnih informacij za analizo in razpravo. ED 54 je na razpolago tudi v skrajšani obliki za hiter pregled, najdete pa ga med osnutki za javno razpravo na spletnih straneh IFAC. Pripombe in predloge sprejema Odbor do 31. maja 2014. Kot je pri IFAC običajno, so vsi komentarji javno dostopni.

3. POSLI DAJANJA ZAGOTOVIL

Neodvisni Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (*International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB*) je objavil Prenovljeni mednarodni standard poslov dajanja zagotovil (MSZ, *ISAE*) 3000 – *Posli dajanja zagotovil, razen revizij ali preiskav računovodskih informacij iz preteklosti*.⁵ Posodobljen in razširjen Prenovljeni MSZ 3000⁶ obravnava širok spekter poslov dajanja zagotovil, tudi na tistih področjih informacij, kjer še ne obstajajo posebni standardi. Tako daje usmeritve za morebitno dajanje zagotovil o uspešnosti notranjega kontroliranja, o poročilih o okoljski zdržnosti, o kakovosti integriranega poročanja itd. Uporaben bo torej tudi za storitve, ki se šele pojavljajo na tržišču. Prenovo tega standarda spremljajo tudi usklajevalna

dopolnila k Mednarodnemu okviru za posle dajanja zagotovil, MSZ 3402, MSZ 3410 in MSZ 3420.

Odbor je dal v javnost dokument za razpravo (*Consultation paper*) s predlogom strategije IAASB za obdobje 2015–2019 in delovnim programom za leti 2015 in 2016.⁷ Dokument z naslovom *Izpolnjujemo svoj mandat javnega interesa v razvijajočem se svetu*⁸ vsebuje poslanstvo Odbora (kakovost standardov, uveljavitev po vsem svetu) in cilje (razvoj in vzdrževanje standardov dajanja zagotovil, sodobnost standardov, sodelovanje v verigi računovodskega poročanja) za petletno obdobje ter delovni program za dve leti z iztočnicami za naslednja leta. Navedeni cilji izražajo pričakovanja uporabnikov standardov, ki so jih že prevzeli ali jih bodo v kratkem prevzeli v 92 pravnih ureditvah po svetu. Program dela vsebuje tako projekte v teku kot načrtovane projekte (obvladovanje kakovosti, poklicna nezaupljivost, posebne revizorjeve presoje, novi in prenovljeni standardi o revizorjevem poročanju) ter snovanje bodočih projektov za naslednje programsko obdobje (zbiranje informacij o bodočih glavnih témah, na primer revidiranje skupin organizacij, zagotovila za integrirano poročanje ali ocenjevalni proces za uporabljane standarde). Navedeni so tudi nekateri projekti, ki bodo predlagani kot prednostni za delovni program 2017–2018. Dokument za razpravo je na voljo na spletni strani Odbora in na spletišču IFAC med publikacijami z uporabo značilnih iskalnih gesel IAASB in *Exposure Drafts and Consultation Papers*. Komentarji javnega značaja so zaželeni do 4. aprila 2014.

4. MALE IN SREDNJE VELIKE ORGANIZACIJSKE PRAKSE

V okviru IFAC deluje Odbor za male in srednje velike računovodske prakse (SMP Committee), ki skrbi za interese in potrebe manjših podjetij, medtem ko so velika podjetja v mreži (network firm) združena v Forumu podjetij (FoF). Odbor SMP je nedavno s pismom pozval članice IFAC, da prevedejo in razpošljejo članek⁹ strokovne službe IFAC, ki opozarja SMP ter male in srednje velike organizacije (SME) na možnosti in koristi pridobivanja omejenega zagotovila iz posla preiskovanja, kadar niso zavezani k reviziji računovodskih izkazov. Pismo je napovedovalo tudi izid in pomembnost Vodnika za posle preiskovanja, ki ga je IFAC pripravil v sodelovanju s CPA Kanade in je skupaj z drugo izdajo priročnika za uporabo vodnikov Odbora izšel 10. decembra 2013.¹⁰ Novi vodnik¹¹ je usmerjen v izvajanje poslov preiskovanja v skladu s Prenovljenim MSP 2400, ki velja za preiskave računovodskih izkazov za obdobja, ki se končajo 31. decembra 2013 ali kasneje. Vodnik vsebuje nazorne primere za razne pomembne postopke, ki jih določa standard. Vključene so tudi praktične rešitve in namigi za revizorjevo presojanje in ocenjevanje. Zgledi kontrolnih seznamov in obrazci omogočajo

prilagoditev potrebam in okoliščinam posameznih naročnikov in zahtevam različnih pravnih ureditev. Dopolnjeni spremljevalni priročnik¹² bo pomagal SMP bolje razumeti različne možnosti uporabe vseh treh vodnikov Odbora, ki so namenjeni delu SMP, članicam IFAC pa bo pomagal pri prevajanju in uporabi vodnikov za izobraževanje računovodskih strokovnjakov. Vsi ti dokumenti so dosegljivi na spletišču IFAC z uporabo iskalnih gesel *SMP Committee* in *IFAC in the News* oz. *Guidance & Support Tools*.

5. IZOBRAŽEVANJE RAČUNOVODSKIH STROKOVNJAKOV

Neodvisni Odbor za mednarodne standarde izobraževanja računovodskih strokovnjakov (*International Accounting Education Standards Board*, IAESB) je dal v javno razpravo osnutek sprememb IES 8 – *Strokovna usposobljenost partnerjev, zadolženih za posle revizije računovodskih izkazov*.¹³ Določene spremembe IES 8 so bile dane v javno razpravo že v avgustu 2012 in na osnovi pripomb je pripravil Odbor še temeljitejšo prenovo standarda. Prenovljeni standard se osredotoča na zahteve po strokovni usposobljenosti partnerjev v revizijskih poslih. Odgovornost za raven usposobljenosti partnerjev si delijo članice IFAC, revizijska podjetja, regulatorji in partnerji sami, ki sestavljajo sistem za obvladovanje kakovosti revidiranja računovodskih izkazov. Seveda so spremenjene določbe IES 8 zanimive tudi za druge deležnike, kot so vladni organi, izobraževalne organizacije, delodajalci itd. Za računovodske strokovnjake je nujen neprekinjen strokovni razvoj, tako da ohranjajo in nadgrajujejo usposobljenost in zmožnost izvajanja nalog partnerjev, zadolženih za posel. Standard določa učne uspehe, ki jih mora izkazati kandidat na področjih strokovne usposobljenosti, tehničnih spretnosti, poklicnih vrednot in etike ter vedenja. S poklicnim napredovanjem se večajo tudi zahtevane izkušnje računovodskega strokovnjaka ter poglobljena znanja na več specialnih področjih. Javni interes v računovodski stroki ščiti tudi visoka raven usposobljenosti odgovornih partnerjev, njihova zmožnost uspešnega izvrševanja nalog ter njihova etika. Osnutek za javno razpravo tega standarda je na voljo na spletni strani Odbora www.iaesb.org ali pa preko spletišča IFAC po znani poti skozi »knjigarno«. Rok za pripombe je 17. april 2014.

Sicer pa Odbor pripravlja v skladu s svojim delovnim načrtom preoblikovanje vseh svojih IES, vsebinske preнове pa bodo poleg IES 8 deležni še IES 2, IES 3, IES 4, IES 5 in IES 6. Delo naj bi bilo končano v zadnjem trimesečju leta 2014.

6. RAČUNOVODSKA ETIKA

Odbor za mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake (*International Ethics Standards Board for Accountants*, IESBA) je dal v razpravo dokument (*Consultation paper*) *Predlog strategije in delovni načrt 2014–2018*.¹⁴ Predlog¹⁵ navaja pet sestavin strategije Odbora, ki temeljijo na prenovljenem kodeksu računovodske etike iz leta 2009 (Kodeks IESBA, *Code*). Značilnost Kodeksa IESBA so usklajene etične zahteve za vse vrste računovodskih strokovnjakov in zaostrene zahteve za neodvisnost revizorjev. Dolgoročna strategija Odbora obsega vzdrževanje Kodeksa IESBA in njegovo uveljavljanje po vsem svetu, pomoč pri njegovi uporabi, njegov razvoj v koraku s spremembami družbenega okolja ter tvorno sodelovanje z ostalimi glavnimi dejavniki in tvorci na področju etike. Prednostni cilj je zagotoviti, da bo Kodeks IESBA trden okvir norm vedenja in delovanja v javnem interesu. Kritično za uspešnost Odbora je, da prejme od uporabnikov etičnih standardov pravočasne povratne informacije tako glede strategije in programa dela kot glede posameznih določb standardov. Delovni program bo v naslednjih letih osredotočen na problematiko dolgoletnega sodelovanja vodstev revizijskih podjetij z istimi naročniki, zlasti glede neodvisnosti, na posle, ki ne dajejo zagotovil, na prenavo strukture Kodeksa IESBA ter na prenavo dela C, ki se nanaša na računovodske strokovnjake v poslovnem svetu.

Predlog je dosegljiv neposredno na spletni strani Odbora www.ethicsboard.org ali preko spletišča IFAC pod zavihkom *Publications & Resources* z iskalnima gesloma *Exposure Drafts and Consultation Papers in IESBA*.

Da bi Odbor pridobil povratne informacije v zvezi s projektom za opredelitev odgovornosti računovodskih strokovnjakov, da ustreznim vladnim organom razkrijejo sum neupoštevanja zakonov in drugih predpisov oziroma nezakonitega delovanja, letos načrtuje tri posvetovanja na to témo, in sicer v Hongkongu, Bruslju in Washingtonu.¹⁶ Za nas je seveda zanimiva okrogla miza (roundtable), ki bo 3. junija 2014 v Bruslju, zlasti zato, ker se je bodo udeležili predstavniki poklicnih organizacij in računovodskih podjetij, regulatorji, pripravljavci standardov, investitorji in drugi zainteresirani iz držav, ki imajo podobno pravno ureditev kot mi. Vsebina posvetovanja bo prenova določb o zaupnosti v Kodeksu IESBA, ker so v določeni meri v nasprotju z javnim interesom, da bi računovodski strokovnjaki razkrili nepravilnosti v poslovanju organizacij ali samo sum za tako delovanje. Cilj je najti in opredeliti pravo razmerje v naravnem nasprotju med zaupnostjo in javnim interesom. Načrtovana razprava je nadaljevanje obravnave osnutka za javno razpravo, ki ga je IESBA objavil 22. avgusta 2012 (glej *Kaj je novega pri IFAC* v Revizorju 5/2012), in 73 javnosti dostopnih odzivov nanj

(dostop lahko tudi skozi »knjigarno« IFAC). Pričakovana je velika udeležba na teh posvetovanjih, udeležba pa bo možna le z vabilom. Interes za udeležbo je zato treba prijaviti Odboru po možnosti do konca januarja 2014 na elektronski naslov KaushalGandhi@ethicsboard.org.

7. OSTALA PODROČJA DELOVANJA IFAC

Na 36. letnem zasedanju sveta IFAC v Seulu so bile 15. novembra 2013 v polno članstvo sprejete pridružene poklicne organizacije Kajmanskih otokov, Makedonije in Senegala.¹⁷ Nove pridružene članice pa so postale poklicne organizacije iz Latvije, Uzbekistana, Gvatemale in Palestine ter Revizorska zbornica Moskve in britanska zveza finančnikov ACT. Tako je članstvo IFAC naraslo na 179 poklicnih organizacij iz 130 držav, ki predstavljajo okoli 2,5 milijona računovodskih strokovnjakov iz računovodskih podjetij ter s področij izobraževanja, javnih storitev in poslovnega sveta.

IFAC je ponovno naslovil na skupino G-20, katere predsedstvo je v letu 2014 prevzela Avstralija, in na druge mednarodne koordinacijske forume poziv za poenotenje stališč glede gospodarske regulative, reform pravnih ureditev in pristopov k reševanju svetovne finančne krize.¹⁸ Financial Stability Board (FSB) je opredelil 12 zbirk mednarodno priznanih standardov, ki si zaslužijo prednostno upoštevanje. Vendar obstaja množica nacionalno svojstvenih odzivov in reform za reševanje krize, kar zmanjšuje globalno uspešnost ukrepov in zahteva arbitriranje mednarodnih organizacij. Na področju revidiranja in etike obstajajo zelo kakovostni mednarodni standardi, vendar se dogaja, da določene države spreminjajo svoje pravne ureditve tako, da se odstopanja celo povečujejo. Mednarodne standarde revidiranja (MSR) uporablja ali uvaja preko 90 držav neposredno ali kot podlago za nacionalne standarde, v Evropski uniji pa je v pripravi zakonodaja, ki naj bi zagotavljala uporabo MSR za obvezne revizije računovodskih izkazov. Na področju etike obstajajo med pravnimi ureditvami precejšnje razlike v opredelitvi pojma neodvisnosti revizorja in v opredelitvi dovoljenih nerevizijskih poslov, tako da določene posle revizijskim podjetjem prepovedujejo oziroma določajo seznam dovoljenih poslov. Večje razlike so tudi v predpisih, ki določajo obvezno menjavo revizijskih podjetij, zlasti med EU in ZDA. IFAC priporoča poenotenje zadevne regulative, kar pa zahteva predhodno temeljito proučitev in soglasje o mehanizmih delovanja in posledicah izbora sprejemljivih različic.

8. VIRI

- 1 IPSASB Publishes Exposure Drafts 48–52 on Accounting for Interests in Other Entities. Press Release. New York: International Federation of Accountants, 21. oktober 2013, 3 str.
- 2 IPSASB Publishes Exposure Draft on First-Time Adoption of Accrual Basis IPSASs. Press Release. New York: International Federation of Accountants, 24. oktober 2013, 2 str.
- 3 Study 14 – Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities (Third Edition). New York: International Federation of Accountants, 11. januar 2011, 337 str.
- 4 IPSASB Publishes Exposure Draft 54 – Recommended Practice Guideline on Reporting Service Performance Information. Press Release. New York: International Federation of Accountants, 20. december 2013, 2 str.
- 5 IAASB Enhances Standard for Assurance Engagements. Press Release. New York: International Federation of Accountants, 9. december 2013, 2 str.
- 6 International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000 Revised, Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information. IAASB. New York: International Federation of Accountants, 9. december 2013, 140 str.
- 7 IAASB Consults on Five-Year Strategic Objectives and Work Priorities. Press Release. New York: International Federation of Accountants, 18. december 2013, 2 str.
- 8 The IAASB’s Proposed Strategy for 2015–2019 and Proposed Work Program for 2015–2016. Consultation Paper. New York: International Federation of Accountants, 18. december 2013, 48 str.
- 9 Review Engagements for SMEs: Limited Assurance, Numerous Benefits. Article for Member Bodies. New York: International Federation of Accountants, 15. november 2013, 2 str.
- 10 IFAC Releases New Guide on Review Engagements. Press Release. New York: International Federation of Accountants, 10. december 2013, 2 str.
- 11 Guide to Review Engagements. SMP Committee. New York: International Federation of Accountants, 10. december 2013, 135 str.
- 12 Companion Manual: Guide to Quality Control for SMPs/Guide to Using ISAs in the Audits of SMEs/Guide to Review Engagements. **Second Edition**. SMP Committee. New York: International Federation of Accountants, 10. december 2013, 9 str.
- 13 IAESB Proposes Revised Standard on Professional Competence of the Audit Engagement Partner. Press Release. New York: International Federation of Accountants, 13. december 2013, 2 str.
- 14 Ethics Board Consults on Future Strategy and Work Plan. Press Release. New York: International Federation of Accountants, 17. december 2013, 2 str.
- 15 IESBA’s Proposed Strategy and Work Plan, 2014–2018. Consultation Paper. New York: International Federation of Accountants, 17. december 2013, 28 str.

- 16 IESBA Plans Roundtables – Enhancing Ethics Standards for Professional Accountants. Press Release. New York: International Federation of Accountants, 9. januar 2014, 1 str.
- 17 IFAC Announces New Board Members, Admits New Member Organizations at Annual Council Meeting. Press Release. New York: International Federation of Accountants, 15. november 2013, 2 str.
- 18 IFAC Calls for Renewed Focus on Global Regulatory Convergence to Advance Sustainable Economic Recovery. Press Release. New York: International Federation of Accountants, 7. januar 2014, 2 str.

Mag. Karin Lušnic *

Novosti z redne konference MSOV (IVSC)

1. KAJ JE NOVEGA PRI ODBORU ZA MEDNARODNE STANDARDE OCENJEVANJA VREDNOSTI?

Odbor za mednarodne standarde ocenjevanja vrednosti (v nadaljevanju OMSOV) je neodvisno, neprofitno združenje 72 strokovnih ocenjevalskih organizacij in institucij, ki delujejo na področju ocenjevanja vrednosti (od leta 2004 je član OMSOV tudi Slovenski inštitut za revizijo). Naloga OMSOV-ja je graditi javno zaupanje v postopek ocenjevanja vrednosti z ustvarjanjem okvira strokovnih podlag, ki pomagajo ocenjevalcem pri pripravi verodostojnih mnenj. Prav tako OMSOV pripravlja tudi podlage in napotke za ocenjevalska združenja za usposabljanje ocenjevalcev vrednosti, ki delajo etično neoporečno.

Ena od pomembnejših nalog OMSOV-ja je izdajanje mednarodnih standardov ocenjevanja vrednosti, strokovnih informativnih gradiv (od leta 2013 dalje) ter ostalih dokumentov, ki obravnavajo področje ocenjevanja vrednosti.

OMSOV ima tri glavne operative organe:

- Odbor skrbnikov (*Board of Trustees*) je odgovoren za strateško usmerjanje in financiranje MSOV;
- Odbor za standarde (*Standards Board*) skrbi za ažurno in redno dopolnjevanje mednarodnih standardov ocenjevanja vrednosti ter drugih dokumentov, ki jih izdaja OMSOV;
- Strokovni svet (*Professional Board*) skrbi za delovanje in promocijo OMSOV-ja ter usklajuje njegovo delovanje z drugimi organizacijami (npr. bančnimi institucijami, odborom za mednarodne računovodske standarde ipd.).

V letu 2013 je bil v okviru OMSOV-ja na pobudo strokovnih ocenjevalskih organizacij ustanovljen nov organ, svetovalni odbor (*IVSC Advisory Forum*), ki naj bi pomagal izboljšati komunikacijo med posameznimi lokalnimi ocenjevalskimi organizacijami ter samim OMSOV-jem. Prav tako naj bi svetovalni odbor v

* Mag. Karin Lušnic, pooblaščenka ocenjevalka vrednosti podjetij, KLBV vrednotenje podjetij in poslovno svetovanje, d. o. o., karin.lusnic@klbv.si.

nadaljevanju pripravil osnutke dokumentov, ki bi pomagali lokalnim ocenjevalskim združenjem.

Odbor za standarde se praviloma sestane dvakrat na leto na odprti seji, na kateri obravnava delovanje delovnih skupin ter dokumente, ki jih bo objavil OMSOV (standardi ali strokovno informativna gradiva). Enkrat na leto pa se na redni letni konferenci celovito pregledata delovanje odbora za pripravo standardov (*IVSC Standards Board*) in strokovnega odbora (*IVSC Professional Board*) ter izvede redna letna skupščina.

Vse aktivnosti OMSOV-ja so objavljene na spletni strani www.ivsc.org. V zavihku projekti je tako možno najti ažurirane informacije za vsak posamezen delovni projekt, ki trenutno poteka (časovnica projekta, do sedaj objavljeni dokumenti, predvidena izdaja končnega dokumenta, ki je praviloma lahko nov standard, novo strokovno informativno gradivo).

Največ novosti se trenutno nanaša na novo izdajo MSOV-jev ter projekte priprave novih strokovno informativnih gradiv. V nadaljevanju so tako ločeno za vsako področje zbirno prikazane novosti.

2. MSOV 2013

OMSOV je v letu 2012 razpisal projekt pregleda novo izdanih MSOV 2011, da bi ugotovil, če so potrebne izboljšave oziroma dopolnitve. Na podlagi opravljenega pregleda ter upoštevanje ostale vzporedno izvajane projekte, je OMSOV v drugi polovici 2013 objavil nove standarde, in sicer MSOV 2013.

MSOV 2013 bodo začeli veljati 1. 1. 2014 (za vse slovenske ocenjevalce bodo obvezni z dnem javne objave slovenskega prevoda). MSOV 2013 po strukturi ostajajo enaki prejšnjim standardom (MSOV 2011), vsebinske spremembe pa se večinoma nanašajo na določene dopolnitve, opustitve ter pojasnila.

Struktura novih MSOV 2013

Vsebina MSOV 2013	
1	Opredelitev pojmov MSOV
2	Okvir MSOV
3	Splošni standardi MSOV 101 – Obseg dela MSOV 102 – Izvajanje MSOV 103 - Poročanje
4	Standardi sredstev MSOV 200 – Podjetja in poslovni deleži MSOV 210 – Neopredmetena sredstva MSOV 220 – Naprave in oprema MSOV 230 – Nepremičninske pravice MSOV 233 – Naložbene nepremičnine MSOV 250 – Finančni instrumenti
5	Načini uporabe ocenjevanja vrednosti MSOV 300 – Ocenjevanja vrednosti za računovodsko poročanje MSOV 310 – Ocenjevanja vrednosti nepremičninskih pravic za zavarovano posojanje

Najpomembnejše vsebinske spremembe pa se nanašajo na:

PREGLEDOVANJE OCENJEVANJA VREDNOSTI

V MSOV 2007 je področje pregledovanja ocen vrednosti urejala pojasnjevalna opomba 11, v MSOV 2011 pa ta del vsebinsko sploh ni bil obravnavan. Na podlagi predlogov in pripomb se je Odbor MSOV odločil, da pregledovanje ocen vrednosti vključi v MSOV 2013.

MSOV 2013 tako obravnavajo ocenjevanje vrednosti kakor tudi pregledovanje ocen vrednosti. Posledično so bili novi standardi v poglavjih MSOV 101 Obseg dela, MSOV 102 Izvajanje in MSOV 103 Poročanje ustrezno dopolnjeni in veljajo sedaj tudi pregledovanje ocen vrednosti.

ZAOSTROVANJE ZAHTEV GLEDE UPORABE INFORMACIJ DRUGIH

Iz pojasnil k novim MSOV 2013 izhaja, da je bil

"Odbor MSOV opozorjen na zaskrbljenost, ki jo povzročajo nekateri ocenjevalci vrednosti z dogovori, da bodo uporabljali informacije drugih, med njimi tudi naročnika, brez preverjanja njihove verodostojnosti ali zanesljivosti."

Vir: Pregled sprememb MSOV 2013, ki jih je odbor za MSOV potrdil junija 2013.

Zaostrovanje zahtev glede uporabe informacij se nanaša predvsem na situacije, ko se morajo na oceno vrednosti zanesti tretje stranke, ki niso seznanjene z omejitvijo dolžnosti preiskovanja, za katero se je ocenjevalec morda dogovoril z naročnikom. V povezavi s tem so bili tako ustrezno dopolnjeni standardi MSOV 101, 102 in 103, ki sedaj podajajo dodatne zahteve pri razkrivanju teh informacij.

UMIK DODATKOV K MSOV 230 IN MSOV 300

Iz MSOV 2013 sta bila umaknjena dodatek k MSOV 230 (Zgodovinske nepremičnine) in MSOV 300 (Opredmetena sredstva v javnem sektorju), saj je OMSOV na podlagi opravljenega pregleda ugotovil, da sta dokumenta z vidika standardov nepotrebna.

POSODOBITVE IN NAVZKRIŽNA SKLICEVANJA

V MSOV 2013 so bile vključene vse posodobitve, ki se nanašajo na dokumente, izdane v letu 2013, ter dopolnjeni sklici na ostala ažurna gradiva.

Novi MSOV 2013 so trenutno na voljo le v okviru plačljive elektronske knjižnice IVSONline, možno pa je naročiti papirno različico na spletni strani www.ivsc.org. Slovenski prevod novih MSOV 2013 je v teku.

3. STROKOVNO INFORMATIVNA GRADIVA

V letu 2013 je OMSOV začel nov projekt izdajanja strokovno informativnih gradiv. Ocenjevalci vrednosti so se do sedaj pri svojem delu opirali zgolj na standarde (MSOV), ki sicer predstavljajo okvir za delo, ne obravnavajo pa konkretnih procesov in postopkov posameznih ocenjevanj vrednosti, kar je včasih privedlo do tega, da so ocenjevalci za ocenjevanje enakega sredstva uporabili pomembno drugačne pristope k ocenjevanju.

Namen strokovno informativnih gradiv (SIG) je zato v tem, da poskušajo zmanjšati raznolikost pri ocenjevanju vrednosti, s tem da opredelijo splošno sprejete procese in postopke ocenjevanja ter razpravo o njihovi uporabi. Vsebina posameznega strokovno informativnega gradiva (SIG) sicer ni zavezujoča, predstavlja pa lahko priporočljivo ocenjevalsko prakso.

Trenutno so potrjena in objavljena tri strokovno informativna gradiva (vsa so tudi prevedena v slovenski jezik in objavljena v zaprtem delu splete strani Slovenskega inštituta za revizijo):

SIG 1: Diskontiran denarni tok,

SIG 2: Nabavnovrednostni način za opredmetena sredstva,

SIG 3: Ocenjevanje vrednosti neopredmetenih sredstev.

Na letošnji redni letni konferenci MSOV (novembra 2013) je bilo potrjeno novo strokovno informativno gradivo številka 4 Ocenjevanje vrednosti v razmerah negotovosti (*Valuation Uncertainty*). OMSOV bo dokument objavil v decembru 2013 (Slovenski inštitut za revizijo bo dokument začel prevajati takoj po objavi).

Prav tako je OMSOV na letošnji redni letni konferenci obravnaval tudi naslednje dokumente:

OČENJEVANJE VREDNOSTI IZVEDENIH INSTRUMENTOV (OSNUTEK SIG)

V drugi polovici 2013 je bil objavljen osnutek SIG-a, ki je bil dan v javno razpravo. Na podlagi prejetih komentarjev k osnutku dokumenta se je OMSOV odločil, da dokument v trenutni obliki umakne in delovni skupini naroči, da ga v dopolni. Pričakuje se, da bo nov osnutek objavljen v prvi polovici leta 2014.

CVA/DVA (TRENUTNO V FAZI OSNUTKA ZA RAZPRAVO)

Dokument je bil potrjen, do konca leta 2013 se pričakuje javna objava osnutka SIG-a, ki bo dan v javno razpravo.

PREMOŽENJE S POSEBNIM TRGOVALNIM NAMENOM (TRADE RELATED PROPERTY)

Objavljen je bil osnutek, dan v javno razpravo. OMSOV se je na podlagi prejetih komentarjev odločil, da dokument v celoti umakne in za zdaj razpusti delovno skupino.

OČENJEVANJE VREDNOSTI GOZDOV

Objavljen je bil osnutek za razpravo. Na podlagi prejetih komentarjev je OMSOV ugotovil, da se stališča posameznih ocenjevalskih združenj pomembno razlikujejo, zato se je odločil, da se navedeni projekt začasno ustavi. V vmesnem času bo OMSOV poskušal oblikovati delovno skupino, ki bo sestavljena iz strokovnjakov s področja gozdarstva ter ocenjevalcev vrednosti, ki bi v nadaljevanju ponovno lahko oblikovali skupno stališče.

NALOŽBENE NEPREMIČNINE

Odbor se je odločil, da za naložbene nepremičnine ne izda novega SIG-a, temveč dopolni posamezne diktije trenutno veljavnih standardov, da pa v nadaljevanju izda nov SIG (Development related property).

OCENJEVANJE VREDNOSTI EKSTRAKTIVNIH INDUSTRIJ

Na podlagi prejetih komentarjev je OMSOV ugotovil, da se stališča posameznih ocenjevalskih združenj pomembno razlikujejo, zato se je odločil začasno ustaviti naveden projekt. V vmesnem času bo OMSOV poskušal oblikovati delovno skupino strokovnjakov s področja ekstraktivnih industrij ter ocenjevalcev vrednosti, ki bi v nadaljevanju ponovno poskušali oblikovati skupno stališče.

4. OSTALI PROJEKTI – SVETOVALNI ODBOR

Na podlagi informacij posameznih članic OMSOV-ja je bilo ugotovljeno, da obstajajo med delovnimi telesi OMSOV-ja in članicami težave v komunikaciji. Delovna telesa OMSOV-ja po eni strani ne dobivajo odgovorov članic na dokumente, ki jih izdajajo (standardi, SIG), medtem ko članice strokovnih združenj ne dobivajo ažurnih informacij OMSOV-ja. Iz teh razlogov je bil v letu 2013 ustanovljen svetovalni odbor (*IVSC Advisory Forum*), ki je svetovalno telo OMSOV-ja, zadolženo za zbiranje predlogov za izboljšanje delovanja OMSOV-ja ter nudenje podpore lokalnim strokovnim ocenjevalskim organizacijam.

Na podlagi prejetih predlogov se je svetovalni odbor zavezal, da bo v letu 2014 izvedel naslednje aktivnosti:

1. Dopolnil in izdal bo dokument ocenjevalec vrednosti (*Professional Valuer*), ki bi določal (predlagal) znanja in izkušnje, s katerimi mora razpolagati fizična oseba, da lahko zadosti kriteriju "ocenjevalca vrednosti".
Navedeno bi služilo posameznim ocenjevalskim organizacijam za potrebe opredelitve spodnje meje zahtev, ki naj bi bile vzpostavljene za oblikovanje stroke ocenjevanja vrednosti.
2. Vsak mesec bo obveščal članice o pomembnih dogajanjih na področju MSOV-jev ter delovanja OMSOV-ja.
3. S sodelovanjem na lokalnih konferencah članic OMSOV-ja bo podprl prenos znanja med posameznimi članicami.

Kandidati, ki so uspešno zaključili izobraževanje pri inštitutu

V okviru izobraževanja je Slovenski inštitut za revizijo organiziral zaključne izpite za kandidate, vpisane v izobraževanje za pridobitev strokovnih znanj za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja, pooblaščenega ocenjevalca vrednosti nepremičnin in pooblaščenega ocenjevalca vrednosti podjetij ter pridobitev strokovnega naziva preizkušeni davčnik, preizkušeni notranji revizor in preizkušeni računovodja.

Po uspešni izdelavi zaključnega dela je Slovenski inštitut za revizijo izdal potrdilo o strokovnem znanju za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja kandidatkam

- **Saši Mali,**
- **Mirki Novak,**
- **Silviji Oštir,**
- **Katji Rakar** in
- **Tjaši Smola.**

Po uspešni izdelavi zaključnega dela je Slovenski inštitut za revizijo izdal potrdilo o strokovnem znanju za opravljanje nalog pooblaščenega ocenjevalca vrednosti nepremičnin kandidatka

- **Janji Borec Merlak** in
- **Ireni Šebenik.**

Po uspešni izdelavi in zagovoru zaključnega dela je Slovenski inštitut za revizijo izdal potrdilo (certifikat) za strokovni naziv preizkušeni notranji revizor kandidatki

- **Martini Kobale.**

Po uspešni izdelavi in zagovoru zaključnega dela je Slovenski inštitut za revizijo izdal potrdilo (certifikat) za strokovni naziv preizkušeni računovodja kandidatki

– **Sabini Verbič.**

Čestitkam se v imenu vseh imetnikov nazivov, vpisanih v registre pri Inštitutu, pridružuje tudi Slovenski inštitut za revizijo.