

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**PRIKAZ DOBIČKA PRAVNIH OSEB S POSLOVNEGA
IN DAVČNEGA VIDIKA V SLOVENIJI IN ITALIJI**

LJUBLJANA, AVGUST 2004

KLEMENTINA ABOLNAR

IZJAVA:

Študentka Klementina Abolnar izjavljam, da sem avtorica tega magistrskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof. dr. Slavke Kavčič, in skladno s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim objavo magistrskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 30.8.2004

Podpis:

KAZALO

1	UVOD.....	1
2	VRSTE POVEZANOSTI MED DAVČNO IN POSL. BILANCO V EVROPI	4
2.1	Odvisna struktura – kontinentalni pristop	5
2.2	Neodvisna struktura – anglosaški pristop	6
3	PRIKAZ DOBIČKA ZA POSLOVNE IN DAVČNE NAMENE V SLOVENIJI.....	8
3.1	Letno poročilo	8
3.1.1	Zavezanci	9
3.1.2	Sestavni deli letnega poročila	10
3.1.2.1	Bilanca stanja	11
3.1.2.2	Izkaz poslovnega izida	12
3.1.2.3	Izkaz finančnega izida	12
3.1.2.4	Izkaz gibanja kapitala	14
3.1.3	Splošna pravila o računovodenju	17
3.2	Izkaz poslovnega izida	17
3.2.1	Poslovni prihodki	17
3.2.2	Poslovni odhodki	18
3.2.3	Finančni prihodki	22
3.2.4	Finančni odhodki	23
3.2.5	Izredni prihodki	24
3.2.6	Izredni odhodki	24
3.2.7	Davek iz dobička	25
3.2.8	Čisti poslovni izid obračunskega obdobja	25
3.3	Obračun davka od dobička pravnih oseb	27
3.3.1	Pravna podlaga	27
3.3.2	Zavezanci in davčne oprostitve	28
3.3.3	Vsebina postavk v obračunu davka od dobička pravnih oseb	29
3.3.3.1	Davčna osnova	33
3.3.3.2	Davčna stopnja in izračun davka	36
3.4	Razlike med dobičkom, prikazanim za poslovne in davčne namene	37
4	PRIKAZ DOBIČKA ZA POSLOVNE IN DAVČNE NAMENE V ITALIJI	40
4.1	Letno poročilo	40
4.1.1	Zavezanci	41
4.1.2	Sestavni deli letnega poročila	41
4.1.2.1	Bilanca stanja	42
4.1.2.2	Izkaz poslovnega izida	43
4.1.2.3	Dopolnilno poročilo	43
4.1.2.4	Poslovno poročilo	44
4.1.3	Splošna pravila o računovodenju	45
4.2	Izkaz poslovnega izida	46
4.2.1	Poslovni prihodki	46
4.2.2	Poslovni odhodki	48
4.2.3	Finančni prihodki in odhodki ter popravki vrednosti finančnih sredstev	53
4.2.4	Izredni prihodki in odhodki	54
4.2.5	Davek od dobička	55
4.2.6	Čisti poslovni izid	55
4.3	Obračun davka od dobička pravnih oseb	56
4.3.1	Pravna podlaga	57
4.3.2	Zavezanci za davek od dobička pravnih oseb	57

4.3.3	Vsebina postavk v obračunu davka od dobička pravnih oseb	58
4.3.3.1	Poslovni prihodki, upoštevani v davčnem obračunu	59
4.3.3.2	Poslovni odhodki, upoštevani v davčnem obračunu	59
4.3.3.3	Finančni prihodki in odhodki, upoštevani v davčnem obračunu	62
4.3.3.4	Izredni prihodki in odhodki, upoštevani v davčnem obračunu	63
4.3.3.5	Davčna osnova	64
4.3.3.6	Davčna stopnja in izračun davka	64
4.3.3.7	Regionalni davek na pridobitne dejavnosti – IRAP	65
4.4	Razlike med dobičkom, prikazanim za poslovne in davčne namene	66
4.4.1	Trajne razlike med dobičkom, prikazanim za poslovne in davčne namene	66
4.4.2	Začasne razlike med dobičkom, prikazanim za poslovne in davčne namene ..	68
5	RAZLIKE PRI OBDAVČITVI DOBIČKA V ITALIJI IN SLOVENIJI.....	71
5.1	Prednosti slovenske davčne zakonodaje.....	71
5.2	Prednosti italijanske davčne zakonodaje	73
5.3	Praktični primeri	75
5.3.1	Ugotovitve glede primerjave izkaza poslovnega izida in davčnega obračuna ..	81
6	PREDVIDENE NOVOSTI POVEZANE Z OBDAVČITVIJO DOBIČKA V SLOVENIJI IN ITALIJI	83
7	SKLEP	86
8	VIRI	92
9	PRILOGA 1: PRIKAZ IZKAZA POSLOVNEGA IZIDA PO OBEH RAZLIČICAH V SLOVENIJI.....	I
10	PRILOGA 2: PRIMER POSTAVK BILANCE STANJA V ITALIJI	V
11	PRILOGA 3: PRIMER IZKAZA POSLOVNEGA IZIDA V SKLADU Z DOLOČBAMI CIVILNEGA ZAKONIKA	VII

UPORABLJENE KRATICE

RS	– Republika Slovenija
CCNL	– Contratto Collettivo Nazionale di Lavoro
ZDDPO	– Zakon o davku od dobička pravnih oseb
ZDDPO -1	– Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb
ZGD	– Zakon o gospodarskih družbah
ZGD – F	– Zakon o gospodarskih družbah – novela F
AJPES	– Agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve
SSAP	– Statements of Standard Accounting Practice
SRS	– Slovenski računovodski standardi
INPS	– Istituto Nazionale della Previdenza Sociale
INAIL	– Istituto Nazionale per l'Assicurazione contro gli infortuni sul lavoro, ...
MRS	– Mednarodni računovodski standardi

1 UVOD

Slovenske gospodarske družbe so že zdavnaj spoznale, da je domači trg premajhen in da je integracija v svetovne gospodarske tokove nujna. Dodatno vključevanje v svetovne trge je povzročila zapora »južnih« trgov ob slovenski osamosvojitvi. Dokončno integracijo v Evropo pa prinaša včlanitev v Evropsko unijo. Če je bila v preteklosti usmerjenost navzven povezana predvsem z izvozno – uvoznimi posli, za sedANJI čas velja, da se veliko več povezav vrši preko poslovnega sodelovanja v obliki raznih gospodarskih integracij, vlaganj v gospodarsko dejavnost, tehnologijo in znanje. Cilji medpodjetniškega povezovanja so različni. Na eni strani skušajo družbe pridobiti najugodnejše pogoje za proizvodnjo, trg in razvoj, na drugi strani pa se želijo zavarovati in vlagati v najdonosnejše ali pa v najvarnejše naložbe, ki jim bodo omogočale razvoj in stabilnost tudi v bodoče.

Predpogoj za različna povezovanja in vlaganja so izčrpne informacije o posamezni družbi in okolju, v katerem določena družba posluje. Namen računovodskih informacij je, da olajšajo začetno odločitev ali omogočajo nadzor nad kasnejšim dogajanjem (Kavčič, 1996, str. 93). Računovodske informacije o poslovanju posamezne družbe lahko pridobijo zunanji uporabniki predvsem preko letnih poročil, bonitetnih stanj in revizijskih poročil. Določila Zakona o gospodarskih družbah v noveli F določajo, da je potrebno letna poročila velikih in srednjih družb in tistih majhnih družb, katerih vrednostni papirji kotirajo na organiziranem trgu, skupaj z revizorjevim mnenjem predložiti organizaciji, pooblaščenim za obdelovanje podatkov (AJPES) v roku 8 mesecev po koncu poslovnega leta. Podobno velja tudi za skupinska letna poročila. Za letna poročila samostojnih podjetnikov in tistih malih družb, ki ne trgujejo na organiziranem trgu z vrednostnicami, pa velja, da predložijo letno poročilo AJPES-u v 3 mesecih po koncu poslovnega leta (Hieng et al., 2002, str. 9). Ker so v poslovnem svetu prave informacije zlato, je zelo pomembno, kdaj lahko pridejo uporabniki do kvalitetnih in ažurnih informacij.

Bistven dejavnik, ki vpliva na odločitve o vlaganjih, je tudi država z davčno zakonodajo, ki pomembno določa, kako velik del dobička bodo tuji vlagatelji lahko dejansko odnesli iz družbe ali države in pod kakšnimi pogoji. Zato je izredno pomembno, ali gre za proporcionalno ali progresivno obdavčitev, višino stopnje davka ali širino davčnih razredov, način izračuna davčne osnove, davčne olajšave in seveda kakšne ovire postavljajo države za iznos dobička iz države. Avtorica Knobbe-Keuk razlikuje države tudi po načinu opredelitve obdavčljivega dobička glede na odvisnost ali neodvisnost od opredelitve računovodskega dobička (Čokelc et al., 2003, str. 2). Neodvisna opredelitev dobička za davčne namene, ne glede na računovodski dobiček, pomeni, da družbe lahko izberejo različno računovodsko politiko za poslovne in davčne namene. Uporaba določenih davčnih olajšav ni povezana z njihovim upoštevanjem v poslovnih bilancah (Kokotec-Novak, 1999a, str. 4). Pri odvisni opredelitvi obeh dobičkov pa gre za »pogojenost« enega dobička z drugim glede na cilje, ki si jih družba postavi v skladu z upoštevanjem veljavne zakonodaje. Glede na tesnost povezanosti obdavčljivega dobička z računovodskim dobičkom se pojavlja možnost davčnih

utaj in namensko korigiranje višine dobička v poslovni bilanci.

Zaradi bližine slovensko – italijanske meje in tesne povezave družb z obeh strani meje ter nenazadnje obstoja večjega števila mešanih družb v nalogi prikazujem predvsem povezavo med dobičkom, opredeljenim za poslovne in davčne namene v Sloveniji in Italiji. Nadalje ugotavljam, v katerih delih se računovodski predpisi razlikujejo od davčnih predpisov in katere korekture morajo posamezne družbe opraviti za pravičen prikaz obračuna davka iz dobička pravnih oseb v Sloveniji in Italiji. Ker je za potencialne vlagatelje zelo pomembno, kolikšen del dobička bodo v resnici prejeli, sem se osredotočila pretežno na problematiko obdavčitve pravnih oseb, na stopnje obdavčitve, določitve davčne osnove in davčne olajšave, ki veljajo v obeh državah. Davčna osnova pravnih oseb se v Sloveniji ugotovi na podlagi dobička, izkazanega v davčnem izkazu, in se praviloma razlikuje od dobička, ugotovljenega v izkazu poslovnega izida. Vzrok je predvsem v tem, da temelji ugotavljanje dobička v davčnem izkazu na Zakonu o davku od dobička pravnih oseb in posredno na računovodskih predpisih, v kolikor niso v nasprotju z davčno zakonodajo. Dobiček v izkazu poslovnega izida pa temelji izključno na računovodskih predpisih. Zato je mogoče, da družba v izkazu poslovnega izida ugotovi izgubo, v davčnem izkazu pa pozitivno davčno osnovo in obratno (Svilar, Šircelj, 1998, str. 33). V Italiji je davčna osnova ugotovljena na podlagi dobička, ugotovljenega v izkazu poslovnega izida, ki je popravljen navzdol za olajšave po davčnih določilih in popravljen navzgor predvsem za davčno nepriznane odhodke in druge omejitve (Marchi, 2000, str. 665). Popravki so nujni, ker se tudi v Italiji zakonodaja o načinu ugotavljanja računovodskega dobička ne pokriva v celoti z davčno zakonodajo (Bevčič et al., 2000, str. 129). V Sloveniji znaša stopnja davka od dobička pravnih oseb 25%. Dobiček je obdavčen z dokaj nizko davčno stopnjo, kar povečuje konkurenčnost davčnih zavezancev na tujih trgih, saj so stopnje davka od dobička predvsem v zahodnih evropskih državah bistveno višje. V Avstriji znaša davčna stopnja 30%, v Franciji 33%, v Nemčiji za nerazdeljen dobiček celo 50% (Svilar, Šircelj, 1998, str. 132). V Italiji so leta 2000 začeli z obsežno davčno reformo, ki je imela za posledico postopno zniževanje davčne stopnje. Tako se je v letu 2001 znižala s 37% na 36%, za leto 2003 pa je znašala 34% (Blasi, Minnucci, 2002, str. 317). Znižanje davčne stopnje se nadaljuje tudi v letu 2004 s padcem na 33% (Leo, 2003, str. 1).

Cilj magistrskega dela je prikazati primerljivost in razhajanja v obdavčitvi dobička v Sloveniji in Italiji in ugotoviti, kje so vlaganja z davčnega vidika ugodnejša. Glede na to, da imajo na dobiček v davčni bilanci pomemben vpliv tudi računovodska pravila, sem hkrati ugotavljala, v kolikšni meri se podatki iz davčne bilance in poslovne bilance prekrivajo ter kje je obdavčen dobiček določen neodvisno od računovodskega.

Namen magistrskega dela je ugotoviti, pod katerimi predpostavkami so računovodski izkazi Slovenije in Italije primerljivi in kakšna je medsebojna odvisnost med prikazom dobička za poslovne in davčne namene. Bralce, ki jih zanima medsebojno povezovanje z italijanskimi družbami, želim seznaniti z razlikami v obdavčitvi dobička v Sloveniji in Italiji in prikazati, kje so vlaganja z davčnega vidika ugodnejša. Za pravilno razumevanje je bilo potrebno osvetliti dobiček v računovodskih izkazih, še posebej v izkazu poslovnega izida ter ugotoviti, kakšno vlogo ima računovodstvo pri ugotavljanju davčne osnove v eni in drugi državi.

Namen magistrskega dela je zahteval uporabo metodologije, ki sloni na uporabi spoznanj iz računovodstva in davkov, še posebej davka od dobička pravnih oseb. Uporabljen je bil deduktiven pristop preverjanja teorije. Metoda kompilacije je bila uporabljena v drugem, tretjem in četrtem poglavju z uporabo znanj in izkušenj iz svetovne, italijanske in domače literature za rešitve v opredeljevanju gospodarskih kategorij in sistemov določanja davka od dobička. Metoda komparacije pa je bila uporabljena za prikaz sistema obračunavanja davka od dobička pri nas in v Italiji. Pri prevedbi davčnega izkaza fiktivne slovenske družbe v davčni izkaz po italijanskih predpisih pa je bila uporabljena metoda preizkušanja. Metoda analize in sinteze je bila uporabljena za ugotavljanje razlik in podobnosti ter njihove pomembnosti pri vrednotenju razmer v Italiji in Sloveniji. Pri oblikovanju sugestij za bralce bilanc, predvsem pri primerjavi posameznih postavk bilance italijanskih in slovenskih družb, sem se posluževala metode končne sinteze. Pri delu sem uporabljala ustrezno domačo in tujo literaturo. Zaradi hitrega spreminjanja zakonodaje sem sproti dopolnjevala veljavna določila. Ne glede na sprejetje novega Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 40/04), ki se v nekaterih določbah začne uporabljati že s 01.05.2004, glavnina določb pa s 01.01.2005, je predmet proučevanja v magistrskem delu star Zakon o davku od dobička pravnih oseb (ZDDPO-UPB1, Uradni list RS, št. 14/2003), ki se trenutno še uporablja. Novi Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1, Uradni list RS, št. 40/04) ne predstavlja bistvenih razlik za kategorije, ki so predmet proučevanja, še posebej glede na primerjavo z Italijo. Pomembne novosti pa so v nalogi že navedene.

Magistrsko delo je sestavljeno iz sedmih poglavij. Uvodno poglavje je namenjeno predstavitvi problematike, namena in ciljev magistrskega dela. Za lažje razumevanje je v drugem poglavju predstavljena vrsta povezanosti med davčno in poslovno bilanco v Evropi, ki je povzeta po avtorici Knobbe-Keuk. V tretjem poglavju je predstavljen zakonski okvir za izdelavo letnega poročila v Sloveniji, opredeljen je dobiček v izkazu poslovnega izida kot temeljna kategorija, ki zanima vlagatelje. Sledi prikaz dobička v davčnem obračunu s pojasnili o načinu določanja davčne osnove, višine davčne stopnje, davčne olajšave ter prikaz vzrokov za razhajanja poslovnega dobička od davčnega dobička. Glede na primerjalni namen magistrskega dela so v četrtem poglavju opisane zakonitosti, ki urejajo področje izdelave letnega poročila, računovodskih izkazov in še posebej izkaza poslovnega izida v Italiji. Hkrati pa so predstavljene ugotovitve, kako davčna zakonodaja vpliva na posamezne kategorije, ki so pomembne za prikaz dobička za davčne namene. V petem poglavju magistrskega dela je navedena primerjava davčnega obračuna obeh držav s preverjanjem, kje je obdavčitev milejša ali kje so vlaganja z davčnega vidika ugodnejša. Za nazornejšo ponazoritev prednosti in slabosti davčnega sistema Italije in Slovenije s stališča vlagateljev sem prevedla davčni obračun slovenske družbe v davčni obračun po italijanskih predpisih. Zaradi obsežnih davčnih reform tako v Sloveniji kot Italiji so v šestem poglavju opisane nekatere zakonske novosti, ki bodo v bodoče krojile poslovno in davčno politiko v Sloveniji in Italiji. Zadnji, zaključni del pa vsebuje temeljne povzetke in ugotovitve celotnega dela.

2 VRSTE POVEZANOSTI MED DAVČNO IN POSLOVNO BILANCO V EVROPI

Začetki modernega računovodstva segajo v srednji vek s pojavom intenzivne trgovine med italijanskimi mesti in Vzhodom. Do potrebe po kakovostnih informacijah o poslovanju je prišlo predvsem zaradi zagotovitve zmanjšanja tveganj, ki jih je prinesla razvita trgovina. Prvo tiskano razpravo o dvostavnem knjigovodstvu je napisal Luca Pacioli 1494 z naslovom »Summa de arithmetica, geometrica... » (Hočevár et al., 2000, str. 2). Osnove dvostavnega knjigovodstva so se širile po vsej Evropi, predvsem v Nemčijo, Francijo, Anglijo, Nizozemsko in preko njih v ostale dežele po svetu, kjer so bile kolonije evropskih držav. Nastale so različne računovodske šole, mnoge države so računovodstvo vključevale v gospodarsko pravo. Razlike v pravnih rešitvah so privedle do različnih vsebin in oblik bilanc in do razlik pri vrednotenju in izkazovanju ekonomskih kategorij v računovodskih izkazih družbe (Koletnik, 1999, str. 7).

Druga velika prelomnica za razvoj modernega računovodstva je bila industrijska revolucija v Evropi v 18. in 19. stoletju, ki je povzročila prehod iz ročnega načina proizvodnje na strojno proizvodnjo. Lastniki kapitala so potrebovali čim preglednejše knjigovodske podatke za upravljanje družb ter za zavarovanje in akumuliranje kapitala.

V 20. stoletju računovodstvo doseže nove širine. Računovodstvo pridobiva podatke za različne uporabnike, in sicer za poslovodstvo in ostale notranje uporabnike, za lastniško usmerjanje družbe, potrebe države za davčne namene in države kot ene izmed večjih lastnikov, potencialnih investitorjev in drugih zunanjih uporabnikov.

V 21. stoletju globalizacija tržišč blaga, delovne sile in kapitala zahteva primerjavo različnih sistemov, šol ter vzpodbuja harmonizacijo računovodskih rešitev, še posebej letnih obračunov za zunanje uporabnike. Naložbeniki kapitala namreč vedo, da se iz računovodskih izkazov črpa informacije o varnosti in vrednosti naložb. Vedno več finančnih transakcij zahteva mednarodno primerljivo računovodsko podporo in s tem vodi v internacionalizacijo računovodstva. Internacionalizacija računovodstva se kaže v mednarodnih računovodskih pravilih in v harmonizaciji ter specializaciji računovodskih poklicev. V željah po internacionalizaciji so vodilne ZDA, kjer je največji trg kapitala in vpliv na ostala tržišča po svetu.

Računovodske informacije lahko uporabimo tako za pripravo poslovnih bilanc kot tudi za pripravo davčnih bilanc. Osnovna naloga davčne bilance (drugi izraz za davčni izkaz) je, da na podlagi davčne zakonodaje ugotovi osnovo za obdavčitev (Čokelc et al., 2003, str. 17). Z davčno bilanco lahko davčni zavezanci uresničujejo svojo davčno politiko. Na podlagi informacij iz davčne bilance se lahko uresničujejo tudi širši cilji gospodarske politike. Pomembno je poznati vpliv poslovne bilance na davčno bilanco in obratno. Avtorica Knobbe-Keuk vidi možna predvsem naslednja razmerja:

- davčna bilanca je lahko sestavljena neodvisno od poslovne bilance,
- poslovna bilanca je hkrati davčna bilanca,

- poslovna bilanca predstavlja osnovo za davčno bilanco, o načinu preureditve poslovne bilance v davčno bilanco pa določajo davčni predpisi (Kokotec – Novak, 1996, str. 110).

V Nemčiji in Avstriji je povezava med poslovno in davčno bilanco zelo tesna. Upoštevanje določene postavke v davčni bilanci pogojuje predhodno upoštevanje v poslovni bilanci. Za Belgijo, Francijo, Grčijo, Luksemburg in Španijo je značilno, da je za davčno bilanco potrebno upoštevati določila, ki veljajo za poslovno bilanco, razen če ni z davčnega vidika drugače predpisano. Možnost izbire določene postavke v poslovni bilanci vodi tudi k možnosti izbire v davčni bilanci. Tudi za Italijo velja, da je povezanost tesna, kajti za davčno bilanco v glavnem velja, da se upoštevajo le korekture iz poslovne bilance.

Za Portugalsko je značilna velika usklajenost med davčnimi in računovodskimi predpisi, ki urejajo davčno in poslovno bilanco, zato so razlike med eno in drugo bilanco zelo majhne.

Medtem pa je v Veliki Britaniji, Irski, Danski in Nizozemski obravnava poslovne bilance ločena od davčne bilance, saj davčni predpisi izločajo računovodska pravila v tako množičnih primerih, da ni mogoče govoriti o povezanosti ene in druge bilance (Čokelc et al., 2003, str. 2).

V razmerju med računovodskimi in davčnimi pravili, ki jih uporabljamo pri pripravi poslovne in davčne bilance, ločimo torej lahko dve strukturi, glede na medsebojno odvisnost. Prvo označimo kot odvisno, drugo pa kot neodvisno strukturo (Kokotec – Novak, 1999, str. 4). V nadaljevanju so opisane lastnosti posamezne strukture in v katerih državah se posamezne strukture uporabljajo.

2.1 Odvisna struktura – kontinentalni pristop

V državah, ki spadajo v odvisno strukturo, prilagajajo poslovne bilance s pomočjo korektur davčne zakonodaje davčnim bilancam. V to skupino spadajo države kontinentalne Evrope, katerih računovodski sistemi so grajeni na rimskem pravu, računovodska pravila so opredeljena in točno determinirana s predpisi posameznih držav. Te države so: Belgija, Francija, Italija, Finska, Švedska ter najmočnejši predstavnik odvisne strukture, Nemčija (Klobučar, 2003, str. 15). Odvisna struktura je pogojena s financiranjem družb s kapitalom stalnih lastnikov ter s pomočjo bančnih posojil, delnice pa kupujejo predvsem strateški investitorji (Koletnik, 1999, str. 5). Bančniki so motivirani, da so obresti lahko odhodek posojilojemalca. Zanima jih realna vrednost dolžnikovega premoženja. Podpirajo tihe rezerve pri posojilojemalcu, kajti le-te so dodatna garancija za vračilo posojila. Glede na to, da prevladuje pozornost v realno premoženjsko stanje, so bistvene računovodske usmeritve: previdnost, realizacija in nominalna vrednost.

Vpliv odvisne strukture se kaže med drugim tudi pri izračunu amortizacije. Izračun amortizacije za računovodske namene je praviloma tesno povezan z amortizacijo, izračunano za davčne namene. Načeloma »davčna amortizacija« sledi »računovodski amortizaciji«, vendar v praksi obstaja tudi nasprotni vpliv (Kokotec – Novak, 1999, str. 9). V mnogih državah davčni predpisi določajo najvišje dovoljene amortizacijske stopnje za davčne namene, kar pa še ne pomeni, da so te maksimalne stopnje tudi upravičene z računovodskega

stališča glede na načelo resničnega in poštenega prikaza ekonomskega položaja družbe. Mnoge družbe sledijo v poslovnih bilancah tudi davčno predpisanim metodam časovnega amortiziranja, čeprav računovodska pravila dopuščajo različne metode amortiziranja in bi lahko bile glede na naravo sredstev, ki se amortizirajo in dobe koristnosti, bolj upravičene. Rezultat je manjši obdavčljiv dobiček, hkrati pa manjši poslovni izid za poslovne namene. Npr. v Nemčiji davčna zakonodaja določa maksimalne stopnje za določena osnovna sredstva. Te so določene na osnovi pričakovane dobe koristnosti sredstva. V določenih primerih je možna tudi pospešena amortizacija. Taka možnost je dana proizvodnim družbam v vzhodni Nemčiji za proizvodnjo energetske varčnih proizvodov ter okolju prijaznih proizvodov. Če je pospešena metoda amortizacije upoštevana za davčne namene, se jo mora upoštevati tudi pri ugotavljanju računovodskega dobička (James, Nobes, 1998, str. 296).

2.2 Neodvisna struktura – anglosaški pristop

Za neodvisno strukturo je značilno, da je opredelitev obdavčljivega dobička neodvisna od opredelitve računovodskega dobička. Družbe imajo možnost, da vodijo različno računovodsko politiko za poslovne in davčne namene. Zajemanje v poslovnih bilancah ni pogoj za uveljavljanje davčnih olajšav. V teh državah se družbe financirajo s pomočjo trga kapitala in naložbeniki v glavnem niso dolgoročno zainteresirani za določeno družbo. Kupujejo in prodajajo tiste vrednostne papirje, ki jim posledično prinašajo maksimalne donose. Posojilodajalci in drugi upniki so v manjšini. V tem delu se financiranje družb anglosaških dežel razlikuje od financiranja družb kontinentalne Evrope. Investitorji prevzemajo večja tveganja za finančne naložbe. Od uprave družbe zahtevajo prikaz realnega poslovnega izida. Na letni obračun gledajo dinamično in osrednja pozornost je usmerjena v izkaz poslovnega izida. Prevladujoče računovodske usmeritev so: stalnost, upravičenost, poštena predstavitev. Glavni predstavniki neodvisne strukture sta Velika Britanija in ZDA. V evropskem prostoru pa najdemo še naslednje predstavnike: Nizozemska, Irska, Danska, Češka, Poljska, Norveška (Kokotec – Novak, 1999, str. 5).

Če posvetimo pozornost eni izmed držav z neodvisno strukturo, Veliki Britaniji, lahko ugotovimo, da se v določenih segmentih pravila izračuna računovodskega dobička bistveno razlikujejo od izračuna obdavčljivega dobička. Temeljna pravila o računovodskih pravilih gospodarskih družb izhajajo iz Zakona o družbah (Companies Act), ki je krovni zakon, podrobne rešitve pa v skladu z veljavno zakonodajo pripravlja računovodska in revizijska stroka (Laidler, Donaghy, 1998, str. 4). Temeljni okvir računovodskega pripravljanja podatkov predstavljajo določbe računovodskih standardov SSAP (Statements of Standard Accounting Practice). Način zajemanja podatkov za računovodske namene v glavnem ni primerljiv z zajemanjem in prikazovanjem podatkov za davčne namene in tudi posamezne rešitve nimajo vpliva ena na drugo. To lahko opazimo tudi na področju amortiziranja sredstev. Za poslovne namene britanske družbe uporabljajo računovodski standard o amortizaciji SSAP 12 (James, Nobes, 1998, str. 295). Glede na to, da prikazovanje postavk v izkazu poslovnega izida ne vpliva na davčni obračun in na priznanje določenih stroškov ali olajšav, so računovodje mnogo bolj prostih rok in uporabljajo tiste amortizacijske stopnje in metode, ki so najbolj primerne za posamezno vrsto dejavnosti.

Pri upoštevanju amortizacije z davčnega vidika gre za degresivno zbirno odpisovanje (amortiziranje) osnovnih sredstev kot so stroji in naprave, katera se zbirajo v tako imenovanem pool-u (bazenu), katerega vrednost ob koncu leta se zmanjša za 25%. Vrednost pool-a ustreza stanju ob začetku leta, kjer se upošteva vsa povečanja po nabavni ceni ali po proizvodnih stroških. Upošteva se tudi zmanjšanja za prodana osnovna sredstva. Brezplačno odtujena osnovna sredstva pa še vedno ostanejo s svojo preostalo vrednostjo v pool-u in se bodo kot zbirni odpis amortizirala v bodočih obdobjih (Kokotec – Novak, 1999, str. 8). Amortizacija z davčnega vidika ne pomeni odhodek, temveč se upošteva kot investicijska olajšava (James, Nobes, 1998, str. 249). Degresivno zbirno odpisovanje za upravne zgradbe se ne upošteva, za proizvodne zgradbe pa velja 4% stopnja investicijska olajšava.

Poleg stroškov amortizacije tudi ostali investicijski izdatki (npr. izdatki za nakup tovarne) niso priznani kot odhodki, ker niso uporabljeni za ustvarjanje dobička tekočega leta. Obstajajo tudi drugi stroški, ki se jih ne upošteva kot odhodke, ker niso povezani z ustvarjanjem dobička iz poslovanja v tekočem letu. Sem spadajo davki od dobička, kazni, upravni stroški, ki se nanašajo na nelegalne aktivnosti družbe, stroški za pritožbe v davčnih postopkih in politične donacije.

Med priznanimi odhodki z davčnega stališča ne najdemo rezervacij za slabe terjatve (bad – debet provision). Slabe terjatve, katerih poplačil zagotovo ne bo, je možno odbiti od računovodskega dobička, prav tako je dovoljen odbitek tudi od davčne osnove. Vse ostale slabe terjatve, katerih poplačilo je možno, a manj verjetno, se obravnava kot dvomljive terjatve in velja zanje poseben sistem upoštevanja za davčne in poslovne namene. Gre za možnost oblikovanja posebne rezervacije, ki se nanašajo na konkretno dokazno dvomljivo terjatev (Klobučar, 2003, str. 22).

Za davčne namene ni mogoče upoštevati kot odhodek tudi stroškov za darila, stroškov za službena kosila oz. zabave za stranke in del stroškov za najem luksuznih avtomobilov. Skratka, kar nekaj pravil je, ki izločajo posamezne stroške iz odbitnih postavk za davčne namene. Gre predvsem za neposlovne stroške, stroške povezane s privatnimi koristmi in podobno. Med davčne prihodke pa ne spadajo dobički iz naslova prodaje osnovnih sredstev, izplačanih dividend, ki so bile že obdavčene preko obdavčljivega dobička izplačevalca dividend, ter določene državne ali lokalne subvencije (James, Nobes, 1998, str. 271).

3 PRIKAZ DOBIČKA ZA POSLOVNE IN DAVČNE NAMENE V SLOVENIJI

V Sloveniji uporabljamo za opredelitev dobička v poslovne namene kot pravni okvir Zakon o gospodarskih družbah (kratica ZGD) s še posebej pomembno novelo F, Slovenske računovodske standarde (odslej SRS) in ostala računovodska pravila. Za prikaz dobička v davčne namene so osnova računovodski predpisi, korigirani z davčnimi predpisi. Najpomembnejši so Zakon o davku od dobička pravnih oseb, Zakon o davčnem postopku in Zakon o davčni službi. Slovenija spada v odvisno strukturo, kar pomeni odvisnost družb pri bilanciranju za poslovni dobiček in opredelitev dobička, ki je namenjen osnovi za obdavčitev (Kokotec-Novak, 1999, str. 6).

Računovodsko opredeljeni letni dobiček je prikazan v letnem poročilu in ga lahko vsi zainteresirani tudi analizirajo. Za poslovni dobiček in vse ostale informacije, ki jih nudi letno poročilo, se zanimajo predvsem lastniki družbe – delničarji, bodoči investitorji, upniki ter družba kot celota. Za pridobitev podatkov in osvetlitev podatkov iz davčne bilance pa ima v glavnem interes država za potrebe obdavčenja. V mnogih primerih zanima davčni izkaz (davčna bilanca) tudi banke zaradi zavarovanja svojih terjatev. Vzroki so v večji zanesljivosti podatkov iz davčnega izkaza. Še posebej to velja za majhne družbe, pri katerih ni obvezna revizija. V tem poglavju je predstavljen vidik odvisnosti med prikazom poslovnega in davčnega dobička v Sloveniji. Osnovni okvir za predstavitev celotnega poslovanja družbe je letno poročilo. Za predstavitev problematike poglavja je zelo pomemben izkaz poslovnega izida, ki opredeljuje poslovanje v določenem poslovnem letu in natančno določa dobiček. Pomemben je tudi davčni izkaz, ki v skladu z Zakonom o davku od dobička pravnih oseb ugotavlja dobiček, ki je osnova za obdavčitev. Temeljna pozornost je v poglavju namenjena proučevanju prej navedene problematike pri gospodarskih družbah, ni pa posebej poudarjeno na uskupinjevanje in zajemanje postavk v uskupinjevanih računovodskih izkazih. Prav tako ni prevelike pozornosti namenjene prikazom postavk v bankah in zavarovalnicah ter vseh tistih oseb, katerih zajemanje postavk je dodatno določeno v SRS od 30 do 39. Iz istega razloga, pri obravnavi davka od dobička, ne posvečam prevelike pozornosti skupinskim davčnim izkazom in določilom, ki se nanašajo na poslovanje v ekonomskih conah.

3.1 Letno poročilo

Za vsako poslovno leto je potrebno na podlagi zaključenih poslovnih knjig sestaviti letne računovodske izkaze in letno poročilo v treh mesecih po koncu poslovnega leta. Konsolidirano letno poročilo je potrebno oddati v štirih mesecih po poteku poslovnega leta, sama revizija letnih poročil in konsolidiranih letnih poročil pa mora biti opravljena v šestih mesecih po koncu poslovnega leta. Za pravočasnost in pravilnost letnega poročila odgovarja poslovodstvo družbe. Letno poročilo je zelo skrbno pripravljeno, z njim poslovodstvo prikaže opravljeno delo lastnikom in izbranim interesnim skupinam. Vsebuje premoženjsko finančno sliko, ugotovitev in uporabo dobička, vire financiranja, skupaj s podrobnimi razkritji posameznih postavk. Za revidirane družbe se zahteva še dodatne izkaze in dodatna razkritja.

Za letno poročilo kot celoto je značilno, da mora biti sestavljeno jasno in pregledno in da mora izkazovati resničen in pošten izkaz premoženja, obveznosti družbe, finančnega položaja in poslovnega izida (ZGD-F, 2001). Kjer posamezni izkazi ne zadoščajo za resničen in pošten prikaz posameznih kategorij, obstajajo priloge k izkazom, ki so vir podrobnih pojasnil. Koncept resnične in poštene predstavitve letnih poročil je uvedla četrta smernica Evropske unije in vsebino te smernice povzema tudi slovenska zakonodaja v noveli F Zakona o gospodarskih družbah in v prenovljenih Slovenskih računovodskih standardih.

3.1.1 Zavezanci

Zavezanci za dostavo letnega poročila so:

- kapitalske družbe;

Kapitalske družbe se med seboj razlikujejo po velikosti. Zakon o gospodarskih družbah v 52. členu točno določa, kateri kriteriji veljajo za posamezno gospodarsko družbo.

Tabela 1: Kriteriji za delitev gospodarskih družb

	Povprečno število zaposlenih v zadnjem poslovnem letu:	Čisti prihodki od prodaje v zadnjem poslovnem letu:	Vrednost aktive ob koncu poslovnega leta:
Majhne družbe	≤ 50	$< 1.000.000.000 \text{ SIT}$	$\leq 500.000.000 \text{ SIT}$
Srednje družbe	$> 50 \text{ in } \leq 250$	$< 4.000.000.000 \text{ SIT}$	$\leq 2.000.000.000 \text{ SIT}$
Velike družbe	> 250	$\geq 4.000.000.000 \text{ SIT}$	$> 2.000.000.000 \text{ SIT}$

Vir: ZGD-F, 2001

Za majhne družbe je značilno, da ne presegajo vsaj dveh od treh kriterijev, navedenih v tabeli št. 1. Prav tako mora tudi srednja družba izpolnjevati dva od navedenih kriterijev v tabeli št. 1. Velike družbe so tiste družbe, ki niso niti majhne niti srednje. Mednje spadajo v vsakem primeru še banke, zavarovalnice in družbe, ki so dolžne izdelovati konsolidirana letna poročila. Zavezanka za konsolidirano letno poročilo je tista družba, ki je nadrejena družba eni ali več družbam s sedežem v Republiki Sloveniji ali izven nje, pod pogojem, da so odvisne družbe organizirane kot kapitalske družbe. Razvrstitev družb glede na velikost je pomembna za poročanje oziroma za sestavitev in javno obravnavo računovodskih izkazov ter za zakonsko predpisano obveznost revidiranja računovodskih izkazov (Odar, 2004, str. 9).

- osebne družbe, pri katerih za njihove obveznosti ne odgovarja neomejeno nobena fizična oseba;
- podjetniki, katerega podjetje ustreza merilom srednje ali velike družbe.

3.1.2 Sestavni deli letnega poročila

Na splošno lahko rečemo, da je letno poročilo za zunanje uporabnike razdeljeno na tri ključne dele. V **uvodnem delu** so strnjeni podatki o družbi, ki so namenjeni hitri in prepričljivi predstavitvi družbe in ki vabi oziroma prepriča uporabnika, da začne prebirati naslednje dele poročila. Tako sodi v uvodni del pismo direktorja ali predsednika uprave, v katerem poudari pomembne dosežke preteklega leta in glavne zunanje in notranje dogodke, ki so imeli vpliv na družbo. Taki dogodki so predvsem združitve, pripojitve in prevzemi. Pomembno je predstaviti nove proizvode, ki jih je družba poslala na trg, predstaviti je potrebno poslovne dosežke, podjetniško filozofijo in kulturo. Bralce v uvodnem delu pritegne tudi informacija o zamenjavi v vodstveni strukturi družbe. Nekaj besed je potrebno nameniti planu razvoja ter perspektivi za bodočnost. V **drugem, splošnem delu**, sledi podrobnejši opis družbe, ki ni zakonsko določen. Pri družbah zavezanah k reviziji pa spada v ta del letnega poročila poslovno poročilo, ki je v skladu z ZGD-F obvezna sestavina letnega poročila. Sestavljajo ga le družbe, ki jih je potrebno revidirati. V zakonskih določbah je poudarek na poštenem prikazu razvoja poslovanja in položaja družbe. Obvezne sestavine poslovnega poročila so:

- predstavitev pomembnih poslovnih dogodkov po koncu poslovnega leta,
- predstavitev pričakovanega razvoja družbe,
- opis aktivnosti družbe na področju raziskav in razvoja,
- predstavitev morebitnih podružnic doma in v tujini ter
- opis aktivnosti družbe v tujini (ZGD-F, 2001).

Poslovno poročilo vsebuje različne analize preteklega dogajanja in obete za bodočnost. Širina navedb je odvisna od namena, ki ga želi družba s takim poročilom doseči, in od interesov naslovnikov takega poročila (Horvat, 2000, str. 110). V poslovno poročilo spadajo tudi poročila uprave in nadzornega sveta, ocena tveganj, ki jim je družba izpostavljena, ekološka in kadrovska problematika, prikaz finančnega stanja in položaja družbe (Odar, 2004, str. 10). Zelo pomembna je predstavitev tržne cene delnice ter ostalih kazalcev kot je npr. gibanje razmerja med tečajem delnice in njeno dividendo.

V **tretjem delu** sledijo računovodski izkazi s pojasnili (Horvat, 2000, str. 74). Ta del je zakonsko določen, in sicer z določbami Zakona o gospodarskih družbah, ki pravijo, da je letno poročilo sestavljeno iz bilance stanja, izkaza poslovnega izida in priloge s pojasnili. V kolikor gre za letno poročilo velikih in srednjih družb ali majhnih družb, ki trgujejo z vrednostnimi papirji na organiziranem trgu, morajo biti predstavljeni še izkaz finančnega izida, izkaz gibanja kapitala (ZGD-F, 2001). Pojasnila naj bi bila v takem zaporedju, da pomagajo uporabnikom razumeti računovodske izkaze, obenem pa omogočajo uporabnikom primerjavo med računovodskimi izkazi različnih družb. Mednarodni računovodski standardi priporočajo, da posamezne družbe razkrijejo:

- izjavo o skladnosti z računovodskimi standardi (npr. SRS),
- izjavo o podlagi za merjenje z navedbo računovodskih usmeritev, ki so bile uporabljene pri izdelavi računovodskih izkazov,
- podporne informacije za postavke, prikazane v zaporedju, kot sledi prikaz postavk v posameznem računovodskem izkazu,

- druga razkritja kot so možne obveznosti ter denarno in nedenarno izražena razkritja (Horvat, 2000, str. 97).

Ker je tretji del letnega poročila obvezen in lahko uporabniki iz njih pridobijo resnične in poštene podatke o poslovanju družbe, so v nadaljevanju na kratko predstavljene zakonsko določene obvezne sestavine letnega poročila.

3.1.2.1 Bilanca stanja

Bilanca stanja je temeljni računovodski izkaz, ki prikazuje višino in strukturo sredstev ter obveznosti do virov sredstev na določen dan - to je zadnji dan poslovnega leta. Postavke so prikazane po neodpisani vrednosti, kar predstavlja razliko med celotno vrednostjo in popravki vrednosti. Bilanca stanja je zgrajena iz aktivne strani, kjer so prikazana sredstva. Na pasivni strani pa so razvidne obveznosti do virov sredstev. Bilanca stanja je za razliko od izkaza poslovnega izida »kumulativni« računovodski izkaz, saj so v njej vidne posledice poslovanja preteklih let (Hočevár et al., 2000, str. 236). Minimalne postavke glede vsebine in oblike bilance stanja določa Zakon o gospodarskih družbah v 3. oddelku, in sicer od 59. do 61. člena (ZGD-F, 2001). Podrobneje pa opredeljuje oblike bilance stanja za zunanje poslovno poročanje Slovenski računovodski standard 24. Bilanca stanja prikazuje zneske v dveh stolpcih. V prvem stolpcu so uresničeni podatki v obravnavanem poslovnem letu, v drugem pa so podatki za prejšnje poslovno leto, in sicer se kot presečni dan šteje zadnji dan poslovnega leta (SRS, 2001, str. 171). Velikost posamezne družbe ne vpliva le na večje število potrebnih računovodskih izkazov, ampak tudi na bolj podrobne členitve posameznega računovodskega izkaza. Tudi členitev bilance stanja se razlikuje glede na velikost posamezne družbe. Bilanca stanja malih družb mora prikazovati vsaj postavke, ki so določene z velikimi črkami in rimskimi številkami. Podrobnejša členitev postavk pa je zahtevana pri neopredmetenih dolgoročnih sredstvih, poslovnih terjatvah, vpoklicanem kapitalu, prevrednotevalnem popravku kapitala ter pri členitvi finančnih in poslovnih obveznosti. Srednje in velike družbe morajo sestaviti popolno bilanco stanja, kot je navedena v SRS 24 in v 61. členu Zakona o gospodarskih družbah (Lipnik, 2004, str. 7).

V letnem poročilu morajo biti poleg bilance stanja priložena tudi razkritja posameznih pomembnih postavk. Določene postavke zahteva že ZGD-F, ostale pa so določene v SRS 24 (Turk et al., 2002, str. 52). Te so:

- zakonsko zahtevana razkritja (65. člen Zakona o gospodarskih družbah),
- dogodki po dnevu bilance (SRS 24.18),
- razkritja predlaganih dividend (SRS 24.19),
- razkritja osnovnih sredstev, pridobljenih s finančnim najemom (SRS 24.20),
- razkritje gibanja in sprememb stalnih sredstev (SRS 24.21),
- razkritja po področnih in območnih odsekih ter ustavljeno poslovanje (SRS 24.23).

Našteta razkritja pripravijo predvsem tiste družbe, ki so zavezane reviziji. Med razkritja k bilanci stanja za družbe, ki niso zavezane k reviziji, pa spadajo sklopi kot so: načini vrednotenja, pojasnila o razmerjih z drugimi družbami, izkazovanje postavk, predstavitev kapitala in obveznosti, poročanje o poslovnem izidu ter o zaposlencih (Vezjak, 2003, str. 85).

Na podlagi bilance stanja se presoja premoženjski in finančni položaj na zadnji dan poslovnega leta predvsem skozi velikost in sestavo sredstev in njihovih virov financiranja. Temeljno načelo zdravega poslovanja je primerna sestava sredstev in virov financiranja, saj morajo biti usklajeni s poslovnimi nalogami in cilji (Horvat, 2000, str. 115).

3.1.2.2 Izkaz poslovnega izida

Izkaz poslovnega izida je temeljni računovodski izkaz, ki prikazuje prihodke, odhodke in poslovni izid družbe v določenem poslovnem letu. Izraz za izkaz poslovnega izida je prišel v uporabo s sprejetjem spremembe Zakona o gospodarskih družbah, Novela F (ZGD-F, 2001). Prej je bil v uporabi izraz »izkaz uspeha«. Okvir za prikaz izkaza poslovnega izida je določen v 62. členu Zakona o gospodarskih družbah, še podrobneje pa je opredeljen v SRS 25.

Izkaz poslovnega izida je prikazan v obliki stopenjskega zaporedja postavk, ki tvorijo izkaz poslovnega izida. Obstajata dve različici izkaza. V I. različici družba pri izdelavi upošteva stroškovno načelo, v II. različici pa upošteva prihodkovno načelo. V prilogi 1 sta prikazani obe različici izkaza poslovnega izida.

V kolikor je družba dolžna izdelati izkaz gibanja kapitala, se postavke od 21 od 26 (20 do 24 po različici II) prikažejo namesto v izkazu poslovnega izida (ali v dodatku k izkazu) v izkazu gibanja kapitala (ZGD-F, 2001).

Postavke v izkazu poslovnega izida morajo biti tudi pojasnjene, in sicer najprej v skladu z Zakonom o gospodarskih družbah, ki v 65. členu določa obvezna razkritja, mnoga razkritja pa so pogojena z velikostjo posamezne družbe. Ostala razkritja so določena v skladu s SRS 25. Ta so:

- razkritja možnih izgub;
- razkritja možnih dobičkov;
- razkritja čistega dobička, ki pripada navadnim delničarjem, in tistega, ki pripada prednostnim delničarjem;
- razkritja stroškov po funkcionalnih skupinah, v kolikor je izkaz poslovnega izida pripravljen po I. različici, ali razkritje stroškov po naravnih stroškovnih vrstah, v kolikor je izkaz sestavljen po II. različici;
- razkritja sprememb računovodskih usmeritev;
- razkritja po področnih in območnih odsekih ter ustavljeno poslovanje (Turk et al., 2002, str. 55).

Glede na to, da je računovodski izkaz poslovnega izida najpomembnejši izkaz za ugotavljanje in prikaz dobička v določenem poslovnem letu, bo podrobnejši opis sledil v točki 3.2.

3.1.2.3 Izkaz finančnega izida

Izkaz finančnega izida je temeljni izkaz v letnem poročilu samo za tiste družbe, ki jih je potrebno letno revidirati.

Izkaz finančnega izida prikazuje gibanje prejemkov in izdatkov ali pritokov in odtokov v poslovnem letu ter pojasnjuje spremembe v stanju denarnih sredstev (ZGD-F, 2001). Podrobneje o vsebini in obliki izkaza finančnega izida govori SRS 26.

Izkaz finančnega izida vsebuje temeljne informacije za odločanje pri financiranju in investiranju. Iz podatkov v izkazu je mogoče ugotavljati tudi razloge za povečanje ali zmanjšanje denarnih sredstev v obračunskem obdobju (Lipnik, 2003, str. 146).

Izkaz finančnega izida je možno pripraviti po dveh različicah:

- različici I, ki se sestavi po neposredni metodi, v kolikor so na voljo ustrezni podatki o prejemkih in izdatkih,
- različici II, ki se sestavi po posredni metodi.

Izkaz finančnega izida je predstavljen v obliki dvostranske uravnotežene bilance finančnega izida ali v obliki zaporednega stopenjskega izkaza (Slovenski računovodski standardi, 2001, str. 188).

Pri bilančni obliki izkaza finančnega izida se pojavljajo štiri podbilance, ki prikazujejo informacije o:

- A. finančnih tokovih pri poslovanju,
- B. finančnih tokovih pri investiranju,
- C. finančnih tokovih pri financiranju,
- Č. začetnem in končnem stanju denarnih sredstev ter njihovih ekvivalentov in finančnemu izidu v obdobju.

Glede na dve možnosti prikaza finančnega izida se pri neposredni metodi v podbilancah A, B in C izražajo podatki o prejemkih, izdatkih in presežku prejemkov nad izdatki ali prebitku izdatkov nad prejemki. Pri posredni metodi pa se v prej navedenih podbilancah izražajo podatki o pritokih, odtokih, presežku pritokov nad odtoki ali prebitku odtokov nad pritoki. Pri podbilanci Č se prikazuje začetno in končno stanje denarnih sredstev in njihovih ekvivalentov (ustreznikov) ter finančni izid za poslovno leto, ki predstavlja seštevek prebitkov pri poslovanju, investiranju in financiranju. Na levi strani podbilance Č so prikazani podatki o finančnem izidu ter začetno stanje denarnih sredstev, na desni strani pa je prikazan njun seštevek. Primer podbilance Č je naveden v tabeli 2.

Tabela 2: Primer podbilance Č

Finančni izid v obdobju (seštevek prebitkov po podbilancah A,B,C)	1.000.000	
Začetno stanje denarnih sredstev in njihovih ustreznikov	1.000.000	
Končno stanje denarnih sredstev in njihovih ustreznikov		2.000.000

Vir: SRS, 2001, str. 191

Če pogledamo še stopenjsko obliko finančnega izida, opazimo, da se postavke vrstijo v podobnem zaporedju kot pri bilančni obliki. Razlikujejo se le po dodanih seštevkih prebitkov pritokov nad odtoki (ali odtokov nad pritoki) v posamezni podbilanci A, B in C in skupaj tvorijo finančni izid v obdobju (podbilanca Č). V postavkah, ki vsebinsko pokrivajo

podbilanco Č, prikazano v stopenjski obliki, je prikazano začetno stanje denarnih sredstev in njihovih ustreznikov ter finančni izid v poslovnem letu. Seštevek obeh kaže končno stanje denarnih sredstev in njihovih ustreznikov (Hieng et al., 2002, str. 59).

Pri postavkah finančnega izkaza se razkrije, po kateri različici je sestavljen izkaz in od kod izhajajo podatki, ki so predstavljeni v posameznih postavkah.

3.1.2.4 Izkaz gibanja kapitala

Letno poročilo je sestavljeno tudi iz izkaza gibanja kapitala, v kolikor gre za letna poročila družb, ki jih je potrebno revidirati. Prikazuje gibanje posameznih sestavin kapitala v poslovnem letu in vključuje tudi prikaz uporabe čistega dobička in pokrivanje izgube (ZGD-F, 2001). Izkaz gibanja kapitala je sestavljen lahko na dva načina. Prvi prikazuje le razdelitev čistega dobička kot sestavine kapitala oz. poravnava čiste izgube kot odbitne postavke kapitala. Drugi, širši prikaz, obravnava vse sestavine kapitala, ki so zajete v bilanci stanja (SRS 27, 2001, str. 195).

Tabela 3: Osnovno razčlenjevanje postavk kapitala

Vpoklicani kapital
• osnovni kapital • nevpoklicani kapital
Kapitalske rezerve
Rezerve iz dobička • zakonske rezerve • rezerve za lastne deleže • statutarne rezerve • druge rezerve iz dobička
Preneseni čisti poslovni izid • preneseni čisti dobiček • prenesena čista izguba
Čisti poslovni izid poslovnega leta • čisti dobiček poslovnega leta • čista izguba poslovnega leta
Prevrednotevalni popravki kapitala • splošni prevrednotevalni popravek kapitala • posebni prevrednotevalni popravki kapitala

Vir: SRS 27, 2001, str. 196

V tabeli 3 so navedene osnovne postavke v izkazu gibanja kapitala za zunanje poslovne potrebe.

Za vsako vrsto kapitala je najprej prikazano začetno stanje, nato možni pojavi, ki povzročajo spremembe kapitala, in nazadnje končno stanje kapitala v poslovnem letu. Če je izkaz gibanja kapitala sestavljen kot preglednica, potem sledijo sestavine kapitala v stolpcih preglednice. Za vsako sestavino kapitala so v vrsticah prikazane spremembe gibanja posamezne vrste kapitala (začetno stanje, spremembe, končno stanje).

Spremembe gibanja kapitala se lahko vršijo v naslednjih relacijah:

- Premiki v kapital;

Možni premiki v kapital so zajeti v tabeli 4.

Tabela 4: Možni premiki v kapital

Vpis vpoklicanega osnovnega kapitala
Vpis nevpoklicanega osnovnega kapitala
Vpis vpisanega osnovnega kapitala
Vnos dodatnih vplačil kapitala
Vnos čistega poslovnega izida poslovnega leta
Vnos zneska splošnega prevrednotevalnega popravka
Vnos zneska posebnih prevrednotovanj kapitala
Druge povečanja sestavin kapitala

Vir: SRS 27, 2001, str. 196

- Premiki v kapitalu;

Možni premiki v kapitalu so zajeti v tabeli 5.

Tabela 5: Možni premiki v kapitalu

Razporeditev čistega dobička kot sestavine kapitala po sklepu uprave in nadz. sveta
Razporeditev čistega dobička za oblikovanje dodatnih rezerv po sklepu skupščine
Poravnava izgube
Oblikovanje rezerve za lastne deleže iz drugih sestavin kapitala
Razpustitev rezerv za lastne deleže in razporeditev na druge sestavine kapitala
Izplačila dividend v obliki delnic
Druge razporeditve sestavine kapitala

Vir: SRS 27, 2001, str. 196

- Premiki iz kapitala;

Možni premiki iz kapitala so zajeti v tabeli 6.

Tabela 6: Možni premiki iz kapitala

Izplačilo dividend
Vračilo kapitala
Uporaba posebnega prevrednotevalnega popravka za oslabitev sredstev ali okrepitev dolgov
Prenos posebnega prevrednotevalnega popravka kapitala v poslovne prihodke ali finančne prihodke
Druge odprave sestavin kapitala

Vir: SRS 27, 2001, str. 196

V izkazu gibanja kapitala je potrebno pojasniti vsako spremembo posamezne gospodarske kategorije, ki vpliva na premike v kapital in iz kapitala v povezavi s spremembami v bilanci stanja in izkazu poslovnega izida.

Med pomembne dodatke k izkazu gibanja kapitala spada prikaz kategorije »bilančnega dobička«. Bilančni dobiček je zelo pomemben podatek za lastnike kapitala, saj se ta kategorija razdeljuje v skladu z odločitvijo skupščine družbe. Na razdelitev bilančnega dobička lahko vplivajo delničarji glede na svoje lastniške deleže. V tabeli 7 je naveden postopek izračuna bilančnega dobička (ali izgube, če je razlika negativna).

Tabela 7: Izračun bilančnega dobička

Bilančni dobiček =	
+	čisti poslovni izid poslovnega leta
+	preneseni čisti dobiček (ali - prenesena čista izguba)
+	zmanjšanje rezerv iz dobička
-	povečanje rezerv iz dobička po sklepu uprave
-	povečanje drugih rezerv iz dobička po odločitvi uprave in nadzornega sveta

Vir: SRS 27, 2001, str. 197

Skupščina lahko bilančni dobiček razporedi:

- delničarjem,
- v druge rezerve,
- za prenos v naslednje leto in
- za druge namene (Turk, 2001, str. 22).

Bilančna izguba je lahko manjša od izgube poslovnega leta, v kolikor so uporabljeni preneseni čisti dobiček prejšnjih let, kapitalske rezerve ali rezerve iz dobička. Lahko pa je še večja od izgube poslovnega leta, če se doda še preneseno izgubo iz preteklih let in ni drugih zmanjšanj (Turk, 2001, str. 22).

3.1.3 Splošna pravila o računovodenju

Pri izdelavi letnih poročil posamezne družbe se uporablja podatke iz poslovnih knjig, ki jih morajo voditi po sistemu dvostavnega knjigovodstva. Za poslovne knjige je značilno, da se jih enkrat letno zaključi. Zaključek leta ni nujno vezan na zaključek koledarskega leta, saj se lahko poslovno leto razlikuje od koledarskega. Za vsako poslovno leto je potrebno, na osnovi zaključenih poslovnih knjig in v roku treh mesecev po zaključku poslovnega leta, izdelati letne računovodske izkaze. Izjema velja samo za letne računovodske izkaze konsolidiranih družb. V kolikor se nad družbo začne postopek likvidacije ali stečaja, je potrebno izdelati temeljne računovodske izkaze, na dan pred začetkom uvedbe. Temeljna letna računovodska izkaza sta bilanca stanja in izkaz poslovnega izida. Pravila o računovodenju določajo, da morata ta dva izkaza izkazovati resničen ter pošten prikaz premoženja, obveznosti družbe, njen finančni položaj in poslovni izid. Za družbe, ki jih je potrebno revidirati, je dodatno obvezen še izkaz finančnega izida in izkaz gibanja kapitala. Zelo pomembno računovodsko pravilo določa rok in pogoje hrambe poslovne dokumentacije. Poslovne knjige, temeljne računovodske izkaze in poslovno poročilo je potrebno hraniti trajno, medtem ko velja za knjigovodske listine glede na njihovo naravo in pomembnost različna doba hranjenja. Podrobnosti o pravilih računovodenja so navedene v SRS:

- vsebina in členitev izkaza finančnega izida in izkaza gibanja kapitala,
- pravila o vrednotenju računovodskih postavk,
- pravila o vsebini posameznih postavk v računovodskih izkazih ter pojasnila teh postavk v prilogah k izkazom (ZGD-F, 2001).

3.2 Izkaz poslovnega izida

Izkaz poslovnega izida je eden izmed temeljnih računovodskih izkazov v letnem poročilu posamezne družbe. Prikazuje poslovanje družbe v poslovnem letu. Glede na to, da je namen naloge primerjava med prikazom dobička za poslovne namene in davčne namene, je izkaz poslovnega izida tisti temeljni izkaz, ki skupaj s pojasnili in razkritji opredeli dobiček v poslovnem letu. V poglavju 3.1 je izkaz poslovnega izida prikazan kot del letnega poročila, predstavljeni sta obe različici izkaza (Priloga 1) in pomembnejša razkritja, ki so obvezna v skladu z ZGD in SRS. V tem poglavju bo izkaz poslovnega izida po različici I (nemška različica) podrobneje predstavljen po vsebinski plati postavk.

3.2.1 Poslovni prihodki

Med poslovne prihodke se uvrščajo tisti prihodki, ki so povezani s poslovnimi učinki (gospodarske koristi). Tako spadajo med te prihodke prodajne vrednosti prodanih proizvodov, trgovskega blaga in vrednosti opravljenih storitev. Med poslovne prihodke spadajo tudi subvencije, dotacije, regresi, kompenzacije (drugi poslovni prihodki) in prevrednotevalni poslovni prihodki, ki se lahko porajajo ob odtujitvah osnovnih sredstev. Zneski dajatev, kot je DDV, ne spadajo med sestavino prihodkov (SRS 18, 2001, str. 135). Prihodki od prodaje se merijo na podlagi prodajnih cen, ki so izražene na računih, z upoštevanjem morebitnih

popustov. Šteje se, da gre za prihodke od prodaje, če prodajalec prenese na kupca pravice in tveganja, ki izhajajo iz lastništva, ter hkrati ne sme biti dvoma, da ne bi prišlo do realizacije plačila (Hieng et al., 2004, str. 78). Prav tako ne sme biti negotovosti glede stroškov, ki se nanašajo na prodane količine, in kupec ne sme trpeti tveganja, da ne bi mogel vrniti prodanih količin. V SRS 18 se jasno opredeljuje merjenje prihodkov tudi pri ostalih poslovnih učinkih, ki tvorijo poslovne prihodke (storitve, subvencije, dolgoročne pogodbe itd).

Tabela 8 prikazuje sestavine poslovnih prihodkov, ki so zajeti v izkazu poslovnega izida po različici I.

Tabela 8: Poslovni prihodki v izkazu poslovnega izida po različici I

Čisti prihodki od prodaje
Sprememba vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje
Usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve
Drugi poslovni prihodki

Vir: SRS 25, 2001, str. 180

3.2.2 Poslovni odhodki

Med poslovne odhodke se šteje stroške, ki se nanašajo na prodane proizvode in storitve, ter nabavna vrednost trgovskega blaga in materiala za posamezno obračunsko obdobje, ki mora biti pokrita s prihodki istega obdobja (Hočevvar et al., 2000, str. 102). Poslovne odhodke lahko opredelimo na način, prikazan v tabeli 9.

Tabela 9: Poslovni odhodki v izkazu poslovnega izida

stroški v razdobju prodanih proizvodov = odhodki poslovanja =	
+	v obdobju nastali stroški
+	stroški v začetnem stanju nedokončane proizvodnje
-	stroški v končnem stanju nedokončane proizvodnje
+	stroški v začetni zalogi proizvodov
-	stroški v končni zalogi proizvodov

Vir: Hočevvar et al., 2000, str. 103

Med poslovne odhodke se štejejo tudi morebitni deleži zaposlencev v razširjenem dobičku in prevrednotevalni poslovni odhodki, ki predhodno niso bili obravnavani kot stroški. Iz poslovnih odhodkov se izključi stroške obresti (SRS 17, 2001, str. 129). V tabeli 10 so prikazani poslovni odhodki, v skladu z različico I izkaza poslovnega izida. To je najpogostejši način prikaza poslovnih odhodkov v praksi.

Tabela 10: Poslovni odhodki v izkazu poslovnega izida po različici I

+/-	Spremembe vrednosti zalog
+	Stroški blaga, materiala in storitev • nabavna vrednost prodanega blaga in materiala ter stroški porabljenega materiala • stroški storitev
+	Stroški dela • stroški plač • stroški socialnih zavarovanj • drugi stroški dela
+	Odpisi vrednosti • amortizacija in prevrednotevalni poslovni odhodki pri neopredmetenih in opredmetenih osnovnih sredstvih • prevrednotevalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih
+	Drugi poslovni odhodki

Vir: Izkaz poslovnega izida, različica I, SRS 25, 2001, str. 180

Poslovni odhodki se priznajo, ko se stroški ne zadržujejo več v vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje ali če je trgovsko blago prodano (SRS 17, 2001, str. 130).

Če stroški niso zajeti v vrednost zalog, se takoj ob nastanku vključujejo v odhodke in imajo zato neposreden vpliv na poslovni izid posamezne družbe. V to skupino spadajo tudi nepotrebni stroški, ki jih ni mogoče všteti med vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje in se takoj pojavijo kot odhodki (SRS 14, 2001, str. 117).

V nadaljevanju so predstavljene posamezne postavke poslovnih odhodkov po vsebini:

• **stroški materiala, blaga in storitev;**

V to skupino se vključuje nabavna vrednost prodanega blaga in materiala, stroški porabljenega materiala ter stroški storitev. Med stroške materiala se uvrščajo stroški surovin, materiala, kupljenih polizdelkov, vgradnih delov, pomožnega materiala, energije in odpisi, presežki in primanjkljaji surovin, drobnega inventarja ter lastne embalaže, z dobo koristnosti do 12 mesecev ali vrednosti pod 100 evrov (Hieng et al., 2004, str. 85). V to postavko spadajo še stroški kala, pisarniškega materiala in strokovna literatura (Svilar, Šircelj, 1998, str. 66). Znesek nabavnih stroškov prodanega ali porabljenega materiala oz. prodanega blaga je odvisen od metode, uporabljene za obračunavanje porabljenih zalog. V kolikor se cene v obračunskem obdobju pri novih nabavah razlikujejo od cen količinskih enot iste vrste v zalogi, se za zmanjšanje teh količin med letom lahko uporablja vrednotenje zalog po metodi drsečih povprečnih cen, po metodi tehtanih povprečnih cen, po metodi FIFO, po metodi LIFO in po kaki drugi metodi (Hieng et al., 2004, str. 85).

Med stroške storitev spadajo storitve pri proizvodnji proizvodov, prevoznih storitev, storitev vzdrževanja, sejamskih storitev, reprezentance, zavarovalnih premij, storitev plačilnega prometa, najemnin, svetovalnih storitev, službenih potovanj in podobno (Odar, 2002a, str.

32). V to skupino spadajo tudi stroški po avtorskih pogodbah in pogodbah o delu. V tej široki postavki najdemo tudi stroške obresti od posojil, ki so nastala v zvezi s financiranjem dolgotrajnih proizvodnih procesov, ter stroški oblikovanja dolgoročnih rezervacij (med drugim tudi za podjetniške pokojnine in podjetniške odpravnine). Gre za uvajanje novih vrst stroškov storitev, ki so izraz vpliva mednarodnih računovodskih standardov in bodo tudi v naših družbah kmalu zaživel.

- **stroški dela;**

Postavka stroški dela je razčlenjena na podpostavke stroškov plač, stroškov socialnega zavarovanja in drugih stroškov dela. Ugotavlja se na podlagi Zakona o delovnih razmerjih, kolektivnih pogodb, statuta družbe ali pogodbe o zaposlitvi in ostalih zakonov in podzakonskih aktov, ki vplivajo na stroške dela. Med stroške plač se uvršča plače in nadomestila plač za zaposlene v bruto zneskih. Med stroške socialnih zavarovanj se uvršča stroške pokojninskih zavarovanj in druge stroške socialnih zavarovanj, ki bremenijo družbo. Družba lahko oblikuje tudi svoj lastni pokojninski sklad ali se vključi v druge odprte pokojninske sklade za potrebe svojih zaposlenecv (SRS 15, 2001, str. 119).

Med stroške socialnih zavarovanj pa ne sodijo prispevki, ki se obračunavajo od izplačil fizičnim osebam, ki niso v delovnem razmerju v družbi (Hieng et al., 2004, str. 90). Med druge stroške dela se uvrščajo dajatve v naravi, darila in nagrade zaposlencem, ki niso v neposredni zvezi s poslovanjem, ter odpravnine, ki pripadajo zaposlencem ob prenehanju delovnega razmerja v družbi. Naravo drugih stroškov dela imajo tudi zneski za prevoz na delo, prehrano med delom, regres za letni dopust, nagrade vajencem in podobna izplačila (Odar, 2002a, str. 32).

- **odpisi vrednosti;**

Med poslovne odhodke spadajo tudi odpisi vrednosti, ki zajemajo podpostavko »amortizacija in prevrednotevalni poslovni odhodki pri neopredmetenih dolgoročnih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih« ter podpostavko »prevrednotevalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih«. Amortizacija pomeni, da zneski nabavne vrednosti osnovnih sredstev prehajajo postopno v posameznem obdobju na nastajajoče poslovne učinke (SRS 13, 2001, str. 110). Izraz amortiziranje je v skladu s SRS 13.28 definiran kot razporejanje vrednosti amortizirljivega sredstva na zneske, ki ga v ocenjeni dobi koristnosti postopoma zapuščajo in predstavljajo stroške. Za sredstva, ki se amortizirajo, je značilno, da se uporabljajo v daljšem obdobju od enega leta. Imajo omejeno dobo koristnosti in so namenjena za uporabo pri proizvodnji oz. za ustvarjanje poslovnih učinkov. Doba koristnosti je odvisna od fizičnega izrabljanja, pričakovanega tehničnega staranja, pričakovanega gospodarskega staranja, pričakovanih zakonskih in drugih omejitev uporabe (Zupančič, 2003, str. 31). Pri opredeljevanju osnovnih pojmov pri izračunu amortizacije ne smemo izpustiti amortizirljivega zneska, ki pomeni nabavno vrednost, popravljen pri prevrednotenju sredstva in zmanjšano za ocenjeno preostalo vrednost. Družba se lahko odloči za različne metode amortiziranja. Na voljo ima časovno amortiziranje ali funkcionalno amortiziranje (SRS 13, 2001, str. 113).

Časovno amortiziranje temelji na domnevi, da posamezno osnovno sredstvo izgublja svojo vrednost glede na starost oziroma na dobo koristnosti v povezavi z lastnostmi posameznega sredstva in s predvidenim obsegom uporabe v proizvodnem procesu. Tudi znotraj časovnega

amortiziranja najdemo različne metode glede na enakomerno ali neenakomerno gibanje zneska amortizacije v dobi koristnosti osnovnega sredstva. Ločimo:

- enakomerno (linearno časovno) amortiziranje;

Ta način amortizacije je med družbami v Sloveniji najbolj uporaben, predvsem zaradi enostavnosti in zaradi enakega načina amortiziranja za davčne namene (Kavčič et al., 2004, str. 70). Letni znesek amortizacije je vsako leto enak, hkrati je enaka tudi letna amortizacijska stopnja (Hočevnar et al., 2000, str. 79). Lahko ju določimo kot:

$$\text{letna amortizacijska stopnja} = \frac{1}{\text{doba koristnosti}}$$

$$\text{Letni znesek amortizacije} = \text{amortizirljivi znesek} * \text{letna amortizacijska stopnja}$$

- padajoče (degresivno) časovno amortiziranje;

Pri tej metodi znesek amortizacije leto za letom upada. Upošteva se usposobljenost osnovnega sredstva, ki je v začetku večja kot v kasnejših letih. Z leti rastejo stroški vzdrževanja, zato omogoča ta metoda v kasnejših letih, pri nespremenjenem obsegu dejavnosti, manjšo obremenitev proizvodov kot metoda enakomernega časovnega amortiziranja.

- rastoče (progresivno) časovno amortiziranje;

Metodo se uporablja pri tistih osnovnih sredstvih, kjer njihove zmogljivosti niso dovolj izrabljene in bi polna amortizacija pomenila previsoko lastno ceno.

Funkcionalno amortiziranja ne spada med metode časovnega amortiziranja, kar pomeni, da se obračunava amortizacijo glede na dejansko uporabo sredstva v posameznem letu. Znesek amortizacije za poslovno leto se izračuna tako, da se število proizvodov, opravljenih storitev ali opravljenih ur v obdobju pomnoži z amortizacijo na mersko enoto. Amortizacija na mersko enoto pa se ugotovi tako, da se amortizirljivo osnovo deli s številom merskih enot v dobi koristnosti (Zupančič, 2003, str. 143).

Glede na navedeno, se mora družba samostojno, v skladu z izkušnjami in naravo poslovnega procesa odločiti, katero metodo amortiziranja bo uporabila. Pri tem je potrebno upoštevati, da se amortizacija obračunava posamično, razen pri drobnem inventarju iste vrste in podobnega namena (SRS 13, 2001, str. 111).

Metoda amortiziranja se ne sme spreminjati med obračunskimi obdobji, razen pri spremenjenih okoliščinah. V takem primeru je potrebno izmeriti učinke spremembe metode, opisati bistvo spremembe ter navesti razloge za spremembo.

Med odpise vrednosti spadajo tudi prevrednotevalni poslovni odhodki pri neopredmetenih in opredmetenih osnovnih sredstvih. To so poslovni odhodki, ki nastanejo zaradi oslabitve poslovnih sredstev in kritja razlike pri prevrednotenju poslovnih sredstev navzdol (v primeru, da so bila osnovna sredstva prej prevrednotena zaradi okrepitve, se to razliko krije iz prevrednotevalnih popravkov kapitala). Prevrednotevalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih pa zajemajo oslabitve zalog surovin in materiala, drobnega inventarja, embalaže, poslovnih terjatev in podobno (Hieng et al., 2004, str. 93).

- **drugi poslovni odhodki;**

Med druge poslovne odhodke spadajo dajatve, ki niso odvisne od poslovnega rezultata (npr. takse in razna povračila), odhodki povezani z varstvom okolja, v kolikor nimajo narave investicij (npr. za ekološko sanacijo zemljišč), štipendije in nagrade učencem, dijakom, študentom na obvezni praksi, skupaj z dajatvami, ki se nanašajo na ta izplačila. V omenjeni postavki se lahko nahajajo tudi stroški oblikovanja dolgoročnih rezervacij, ki jih družba ne sme ali ne more (po svoji odločitvi) všteti v vrednost zalog gotovih proizvodov in nedokončane proizvodnje. Gre predvsem za stroške oblikovanja dolgoročnih rezervacij za pokrivanje pričakovanih izgub iz kočljivih pogodb, stroškov reorganizacije družbe in tudi ostale stroške oblikovanja drugih dolgoročnih rezervacij, ki se jih je družba odločila oblikovati z vnaprejšnjim vračunavanjem odhodkov (Hieng et al., 2004, str. 94).

3.2.3 Finančni prihodki

Med finančne prihodke spadajo prihodki od obresti za dana posojila drugim, deleži v dobičku drugih družb, prejete dividende in prevrednotevalni finančni prihodki (SRS 18, 2001, str. 136). Dejansko so finančni prihodki tisti prihodki, ki jih družba zasluži zaradi investiranja. V izkazu poslovnega izida se prikazujejo glede na to, ali so finančni prihodki odvisni od poslovnega izida drugih (prejete dividende so vsekakor odvisne od poslovanja drugih), oziroma niso odvisni od poslovanja drugih (obresti za dana posojila in obresti od obveznic). Postavka finančni prihodki, poleg prej naštetih značilnosti, izredno ostro ločuje posamezne prejete finančne prihodke glede na vrsto in moč kapitalske povezanosti med prejemnikom finančnih prihodkov in tistimi, ki delijo dobiček svojim vlagateljem (npr. finančni prihodki iz deležev v družbe v skupini, razen v pridružene družbe, itd). Sestavni del finančnih prihodkov so tudi prevrednotevalni finančni prihodki, ki se pojavljajo ob odtujitvi dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb, v tistih primerih, ko se povečanje knjigovodske vrednosti zaradi predhodne okrepitve ne zadržuje več v prevrednotevalnem popravku kapitala (presežek prodajne cene nad knjigovodsko vrednostjo, zmanjšano za prevrednotevalni popravek kapitala iz naslova predhodne okrepitve finančne naložbe). Za pravilno predstavitev finančnih prihodkov je pomemben tudi podatek, ali gre za kratkoročne ali dolgoročne finančne prihodke iz naslova terjatev. Razvrščenost postavk finančnih prihodkov v izkazu poslovnega izida je prikazana v tabeli 11.

Družbe v Sloveniji so vedno bolj odprte za poslovna povezovanja in vlaganja sredstev v druge družbe, kjer so navadno donosi višji od donosov v bančnih vlogah. Za svoje investicije pa navadno združujejo lastna sredstva in bančna posojila, katerih stroški najema so z večanjem bančne konkurence in inflacije vedno nižji. Obenem so stroški najema posojila tudi davčno priznani. Družba pri odločitvah o svojih finančnih naložbah zasleduje različne cilje, ki so lahko opredeljeni kot cilj donosa, cilj tveganja ali cilj vnovčljivosti (Turk et al., 1997, str. 566). Vsi cilji ne morejo biti izpolnjeni hkrati, v enaki meri. Družba se posledično odloča glede na možnosti in zastavljene temeljne cilje, ki so se jih zastavili v družbi.

Tabela 11: Finančni prihodki v izkazu poslovnega izida po različici I

Finančni prihodki iz deležev • finančni prihodki iz deležev v družbe v skupini, razen v pridružene družbe • finančni prihodki iz deležev v pridružene družbe • drugi finančni prihodki iz deležev (s prevrednotevalnimi finančnimi prihodki)
Finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev • finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev do družb v skupini, razen do pridruženih družb • finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev do pridruženih družb • drugi finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev (s prevrednotevalnimi finančnimi prihodki)
Finančni prihodki iz kratkoročnih terjatev • finančni prihodki iz obresti in kratkoročnih terjatev do družb v skupini, razen do pridruženih družb • finančni prihodki iz obresti in kratkoročnih terjatev do pridruženih družb • drugi finančni prihodki iz obresti in kratkoročnih terjatev (s prevrednotevalnimi finančnimi prihodki)

Vir: SRS 25, 2001, str. 180

3.2.4 Finančni odhodki

Finančni odhodki so odhodki za financiranje (npr. stroški danih obresti) in odhodki, ki se pojavijo pri naložbah (SRS 17, 2001, str. 130). Pri finančnih odhodkih za odpise dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb je pomembno, ali gre za finančne odhodke nastale iz razmerij z družbami v skupini ali z drugimi družbami (Hieng et al., 2004, str. 96).

Tabela 12: Finančni odhodki v izkazu poslovnega izida po različici I

Finančni odhodki za odpise dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb • prevrednotevalni finančni odhodki pri finančnih naložbah v družbe v skupini, razen v pridružene družbe • prevrednotevalni finančni odhodki pri finančnih naložbah v pridružene družbe • drugi prevrednotevalni finančni odhodki
Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti • finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti do družb v skupini, razen do pridruženih družb • finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti do pridruženih družb • drugi finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti

Vir: SRS 25, 2001, str. 186

V povezavi z investiranjem v dolgoročne in kratkoročne finančne naložbe se pojavljajo prevrednotevalni finančni odhodki, ki pomenijo oslabitev teh naložb zaradi stroškov odpisov oziroma popravkov vrednosti dolgoročnih in kratkoročnih naložb (npr. zmanjšanje prodajne cene v primerjavi s knjigovodsko vrednostjo, negativne tečajne razlike itd.). Tudi pri upoštevanju finančnih odhodkov iz naslova obresti in drugih obveznosti so pomembna razmerja med družbami (npr. do družbe v skupini). V tej podpostavki se izkažejo odhodki za obresti od kratkoročnih in dolgoročnih poslovnih in finančnih dolgov. Pod finančnimi odhodki iz drugih obveznosti pa so mišljene obveznosti iz prevrednotenja kratkoročnih in dolgoročnih dolgov zaradi ohranitve vrednosti, razen tistih, ki so bile že upoštevane v vrednosti osnovnih sredstev. V to podpostavko je mogoče vključevati tudi morebitne negativne tečajne razlike v zvezi s terjatvami (Hieng et al., 2004, str. 96). Podrobnejša razvrščenost postavk finančnih odhodkov v izkazu poslovnega izida je opredeljena v tabeli 12.

Po seštevku izida iz poslovanja (razlika med poslovni prihodki in odhodki) ter razlike med finančnimi prihodki ter odhodki dobimo čisti poslovni izid iz rednega delovanja.

3.2.5 Izredni prihodki

Med izredne prihodke spadajo povsem neobičajne postavke, ki povečujejo poslovni izid. Sem sodijo dotacije za kritje neporavnane izgube iz prejšnjih poslovnih let. Del izrednih prihodkov so tudi razne druge dotacije, subvencije, ki niso povezane s prodanimi količinami in sredstvi (SRS 18, 2001, str. 140). Kljub neobičajnosti pa ne sodijo med izredne prihodke presežki prodajnih vrednosti prodanih opredmetenih osnovnih sredstev nad njihovimi neodpisanimi vrednostmi (vključujejo se med prevrednotevalne poslovne prihodke). Med izredne prihodke ni možno vključiti tudi ugotovljenih presežkov ob popisu in postavk iz prejšnjih obdobj, ki so posledice napak pri sestavljanju računovodskih izkazov (Hieng, 2001, str. 78).

3.2.6 Izredni odhodki

Med izredne odhodke se zajema neobičajne postavke, ki v poslovnem letu zmanjšujejo izid rednega poslovanja in rezervacije za kritje možne izgube (znesek izgube je potrebno zanesljivo ovrednotiti - SRS 17, 2001, str. 130). Kot posebno vrsto izrednih odhodkov se obravnava neporavnano izgubo iz prejšnjih let, ki se poravnava z odpisom vrednosti ali s prejetimi dotacijami v poslovnem letu. Med izredne odhodke spadajo tudi izredni odhodki za prevrednotevalni popravek kapitala, ki se pojavi pri splošnem prevrednotenju kapitala zaradi ohranitve njegove vrednosti v slučaju, da še ni pokrit s prevrednotevalnim popravkom opredmetenih osnovnih sredstev in dolgoročnih finančnih naložb.

Izredni odhodki, ki se upoštevajo v izkazu poslovnega izida v skladu z različico I, se prikazujejo kot:

- izredni odhodki brez prevrednotevalnega popravka kapitala in
- izredni odhodki za prevrednotevalni popravek kapitala.

Po novih računovodskih standardih, objavljenih v letu 2001, se med izredne odhodke v obračunskem letu ne šteje več opravljen odpis dvomljivih in spornih terjatev, kot tudi ne zmanjšanje vrednosti zalog ali vrednost ugotovljenega primanjkljaja ob popisu. Tak odpis dvomljivih in spornih terjatev spada med prevrednotevalne poslovne odhodke, vrednost ugotovljenega primanjkljaja pa spada med popravke na ustreznih stroških oziroma rednih odhodkih. Pod izredne odhodke ne spadajo več tudi ugotovljene pomanjkljivosti in napake pri sestavljanju računovodskih izkazov iz prejšnjih obdobjih. Te spadajo med poslovne odhodke (SRS 17, 2001, str 133).

Poslovni izid zunaj rednega delovanja je razlika med izrednimi prihodki in izrednimi odhodki. V kolikor je rezultat pozitiven, se razlika imenuje dobiček zunaj rednega delovanja, v kolikor pa je rezultat negativen, dobimo izgubo zunaj rednega delovanja.

3.2.7 Davek iz dobička

Izkaz poslovnega izida po različici I (Priloga 1) v skladu s SRS 25 predpisuje tudi postavko davek iz dobička iz rednega poslovanja (postavka 14) in ločeno davek iz dobička zunaj rednega delovanja (postavka 19). Glede na to, da se po davčnih predpisih ugotavlja davčna obveznost od obdavčljivega dobička v celoti (vključuje tako dobiček iz rednega delovanja kot dobiček zunaj rednega delovanja), lahko družba le na podlagi ločenih obračunov ugotovi, koliko davka se nanaša na dobiček iz rednega in koliko na dobiček zunaj rednega delovanja. Zato se ti dve postavki po mnenju Slovenskega inštituta za revizijo ne izpolnjujeta (Pojasnila 2 k SRS 25, 2003). Postavka 14 (davek iz dobička rednega poslovanja) ostane prazna, postavka 19 pa se preimenuje v »davek iz dobička« in tako zajema celotni znesek davka iz dobička (Hieng et al., 2004, str. 97).

3.2.8 Čisti poslovni izid obračunskega obdobja

Čisti poslovni izid obračunskega obdobja je tisti poslovni izid, s katerim je mogoče razpolagati po odbitku davka. V skladu s I. različico izkaza poslovnega izida se čisti poslovni izid obračunskega obdobja izračuna kot prikazuje tabela 13.

Tabela 13: Izračun čistega poslovnega izida obračunskega obdobja

čisti poslovni izid obračunskega obdobja =	
+	čisti poslovni izid iz rednega delovanja
+	izredni prihodki
-	izredni odhodki
-	davek od dobička
-	drugi davki, ki niso izkazani v drugih postavkah

Vir: Hieng et al., 2004, str. 97

Po ugotovitvi čistega poslovnega izida obračunskega leta se lahko za namene ugotavljanja »bilančnega dobička ali izgube« doda še izračun bilančnega dobička kot je navedeno v tabeli 7.

V kolikor je družba zavezana k izdelavi izkaza gibanja kapitala, se te postavke prikaže v izkazu gibanja kapitala (ZGD-F, 2001). Navedene postavke so sicer zelo pomembne za družbo in za lastnike družbe, vendar niso neposredno odvisne od poslovnega izida v posameznem poslovnem letu in vsebinsko ne sodijo v izkaz poslovnega izida. Vsebinsko namreč predstavljajo spremembe postavk bilance stanja v obračunskem obdobju (Odar, 2003, str. 15). Višina bilančnega dobička ali izgube je pogojena z zakonskimi določbami in statutarnimi sklepi družbe, ki narekujejo oblikovanje rezerv posamezne družbe. Delničarjem oz. lastnikom družbe ostaja samo bilančni dobiček. O razdelitvi bilančnega dobička v skladu s svojimi volilnimi pravicami odločajo na skupščini družbe. V kolikor se odločijo za izplačilo dividend oziroma drugih deležev v dobičku, morajo gospodarske družbe ob vsakem izplačilu obračunati in plačati posebno akontacijo za davek od dobička in dohodnine (če gre za fizično osebo), po stopnji 15% za prenos v tujino in po stopnji 25% za rezidente Republike Slovenije. V kolikor je izplačevalec dividende ali drugih deležev že obračunal in plačal davek od dobička pravnih oseb, ne obračuna in ne plača posebne akontacije davka od dobička za tiste prejemnike (pravne osebe), ki so rezidenti Republike Slovenije (Svilar, Šircelj, 1998, str. 103).

Nov Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, sprejet v letu 2004, bo prinesel kar nekaj sprememb tudi na področje izplačil dividend in drugih dohodkov iz dobička. Tako se s 1.1.2005 pri izplačilu dividend in drugih podobnih dohodkov preneha uporabljati posebno akontacijo davka po 15% stopnji za prenos v tujino. Veljala bo enotna stopnja 25% tako za izplačila rezidentom kot tudi nerezidentom (Povzetek predloga novega Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, 2004, str. 5). Davek ne bo odtegnjen samo v primeru, da je prejemnik izplačila:

- Republika Slovenija ali samoupravna lokalna skupnost v Sloveniji;
- zavezanec rezident, ki izplačevalcu sporoči svojo davčno številko;
- zavezanec nerezident, ki je zavezan za davek od dohodkov, ki jih dosega z aktivnostmi v poslovni enoti ali preko poslovne enote v Sloveniji, in izplačevalcu sporoči svojo davčno številko, če gre za dohodke, plačane tej poslovni enoti.

V kolikor je v mednarodnih pogodbah določena drugačna stopnja davčnega odbitka pri izplačilu dividende ali drugih podobnih dohodkov, se uporablja določbe mednarodne pogodbe. Davka se ne odtegne tudi pri tistih izplačilih dividend in drugih podobnih dohodkov, ki se razdelijo osebam, za katere se uporablja skupen sistem obdavčenja, ki velja za matične družbe in odvisne družbe iz različnih držav članic EU. Predpogoj je, da ima prejemnik najmanj 25% vrednosti ali števila delnic ali deležev v delniškem kapitalu, osnovnem kapitalu ali glasovalnih pravicah oseb, ki deli dobiček ter da traja udeležba v taki višini vsaj 24 mesecev.

Novost predstavljajo bančne garancije, ki se polagajo v korist pristojnemu davčnemu organu za primere, ko udeležba še ne traja 24 mesecev (Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, 2004).

3.3 Obračun davka od dobička pravnih oseb

Poleg vodenja računovodskih evidenc za poslovne namene so družbe dolžne voditi računovodske evidence tudi za davčne namene. Družbe morajo vsako leto pripraviti obračun davka od dobička pravnih oseb in ga do 31. marca za preteklo leto oddati davčnemu uradu, kjer so vpisane v davčni register. V kolikor družbe izdelujejo tudi skupinske davčne obračune, le-te oddajo do 15. aprila za preteklo leto. Med sestavne dele davčnega obračuna spadajo izkaz uspeha (drugi izraz za izkaz poslovnega izida po spremembah ZGD-ja v letu 2001), bilanca stanja, izkaz uporabe dobička in kritje izgube ter potrdilo o plačanem davku od prihodkov, doseženih z udeležbo pri dobičku (Svilar, Šircelj, 1998, str. 144). Družbe sestavljajo davčni obračun za poslovno leto, ki je enako koledarskemu letu, četudi za poslovne namene ne uporabljajo koledarskega leta kot poslovnega leta.

3.3.1 Pravna podlaga

Pravno podlago za obdavčitev dobička pravnih oseb predstavlja Zakon o davku od dobička pravnih oseb (odslej ZDDPO). Zakon zahteva od davčnega zavezanca, da za ugotavljanje dobička uporabi prihodke in odhodke, ki so ugotovljeni v izkazu poslovnega izida, razen tistih prihodkov in odhodkov, ki so v zakonu izrecno drugače določeni. Torej so podlaga za ugotavljanje prihodkov in odhodkov pravila, ki se uporabljajo pri izdelavi računovodskih izkazov (Zakon o gospodarskih družbah, Slovenski računovodskih standardi in ostali pravilniki, ki jih morajo računovodje upoštevati pri svojem delu). Že iz pravne podlage ugotavljanja dobička za davčne namene izhaja, da gre v Sloveniji za odvisno povezavo med poslovno in davčno bilanco in da družbe nikakor niso svobodne, ko se odločajo o načinu bilanciranja za poslovne namene, saj se zavedajo, da bodo isti prihodki in odhodki (razen zakonskih rešitev, ki se ločeno uporabljajo za davčne namene) krojili osnovo za obdavčitev pravnih oseb (Čokelec et al., 2003, str. 4). Ostali podzakonski predpisi, ki jih je potrebno upoštevati pri izdelavi davčnega obračuna, so:

- Pravilnik o davčno nepriznanih odhodkih davčnega zavezanca (Ur. l. RS št. 3/03);
- Pravilnik o obrazcu za davek od dobička pravnih oseb in načinu predlaganja obrazca davčnemu organu (Ur. l. RS št. 21/03);
- Odredba o merilih za določitev števila obrokov akontacije davka od dobička pravnih oseb (Ur. l. RS št. 77/96);
- Odredba o obrazcu za skupinski obračun davka od dobička pravnih oseb (Ur. l. RS št. 77/96);
- Uredba o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih prejemkov, ki se pri ugotavljanju davčne osnove priznajo kot odhodek (Ur. l. RS št. 72/93, 43/94, 62/94, 7/95, 5/98, 50/51).

Pri izdelavi davčnega obračuna morajo biti računovodje pozorni tudi na povezane predpise, ki so:

- Zakon o ekonomskih conah (Ur. l. RS št. 45/98, 97/01);
- Zakon o finančnem poslovanju (Ur. l. RS št. 54/99, 110/99);

- Zakon o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (Ur. l. RS št. 106/99, 72/00, 124/00, 109/01, 108/02).

Temeljne prvine postopka (roke oddaje davčnih obračunov, roke za uveljavljanje davčnih olajšav, sestavne dele davčnih obračunov, roke za plačevanje akontacij ter poročila davka od dobička in kazni) pa predpisuje Zakon o davčnem postopku, ki poleg Zakona o davku od dobička pravnih oseb predstavlja temeljni zakon za obdavčitev pravnih oseb. Najnovejšo pravno podlago seveda predstavlja novi Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, ki pa se bo v glavnini določb začel uporabljati šele s 1.1.2005. Ta zakon bo vsaj na nekaterih področjih bistveno spremenil sedanji koncept obdavčitve pravnih oseb.

3.3.2 Zavezanci in davčne oprostitve

Zavezanci za davek od dobička pravnih oseb so tiste pravne osebe, ki dosegajo dobiček z opravljanjem dejavnosti in imajo sedež na območju Republike Slovenije (so rezidenti RS). Prav tako so zavezanci tudi tuje družbe, če dosegajo dobiček s trajnim opravljanjem dejavnosti na območju RS. V to skupino spadajo tudi tuja predstavništva v RS, ki vodijo agencijske posle v zračnem in drugem prometu, če dosegajo prihodke s prodajo lastnih prevoznih listin na našem območju. Zakon določa, kaj se šteje za trajno opravljanje dejavnosti za tuje pravne osebe na našem področju. Gre za opravljanje dejavnosti tujih pravnih oseb preko stalne enote ali če imajo posredniki pooblastilo, da v njihovem imenu sklepajo pogodbe na območju RS. Za obdavčitev tujih pravnih oseb je zelo pomembno, če imajo države med seboj sklenjene sporazume o izogibanju dvojnega obdavčevanja. Slovenija ima sklenjen sporazum o izogibanju dvojnemu obdavčevanju z mnogimi državami, med drugim tudi z Italijo in z vsemi pomembnejšimi državami v Evropi in v svetu (Seznam veljavnih konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja, 2004). V tem primeru se za obdavčitev tujih oseb prednostno uporablja navedeni sporazumi, kar olajša poslovanje med državami, predvsem pa se dobiček obdavči samo enkrat.

Zakonodajalec je zaradi ekonomskih, socialnih in drugih vzrokov oprostil plačevanja davka nekatere pravne osebe. Te so:

- Banka Slovenije;
- javna podjetja in javni gospodarski zavodi, ki so v lasti RS oziroma občin;
- invalidska podjetja;
- investicijski skladi po zakonu o investicijskih skladih in družbah za upravljanje, če do 30. novembra razdelijo najmanj 90% dobička preteklega leta;
- javni zavodi, razen za pridobitno dejavnost;
- društva, verske skupnosti, javni in zasebni skladi ter druge organizacije in zavodi, ustanovljeni za ekološke, humanitarne, dobrodelne in druge nepridobitne namene, razen za pridobitno dejavnost.

Oprostitev davka na dobiček za Banko Slovenije, javna podjetja, ki so v lasti občin in RS ter javne zavode je smiselna, saj gre dobiček, ki ga dosegajo z dejavnostjo, za katero so ustanovljena, v občinski ali državni proračun. Za invalidska podjetja je poglobljena značilnost, da zaposluje ljudi, ki zaradi zdravstvenega stanja uživajo posebno zaščito (Svilar, Šircelj,

1998, str. 31). V teh primerih gre predvsem za socialni razlog pri oprostitvi plačila davka od dobička pravnih oseb. Pri društvih in drugih civilnopravnih osebah, ki so ustanovljene za ekološke, humanitarne in dobrodelne namene, gre tudi za socialni vidik, saj te osebe za svojo dejavnost ne dobijo plačila svojih storitev. Pri teh pravnih osebah ne gre za pridobitno dejavnost. S svojim delovanjem pogosto rešujejo problematiko obrobni skupin družbe.

3.3.3 Vsebina postavk v obračunu davka od dobička pravnih oseb

Postavke v obračunu davka od dobička pravnih oseb so vsebinsko dokaj povezane s postavkami v izkazu poslovnega izida, vendar se ključno razlikujejo v tistih postavkah, kjer davčna zakonodaja predpisuje posebnosti. V nadaljevanju so predstavljene postavke po vsebini, ki tvorijo obrazec davčnega obračuna.

• Prihodki;

Med davčno priznane prihodke se upoštevajo prihodki, ki so že zajeti v izkazu poslovnega izida, v kolikor ima družba poslovno leto enako koledarskemu, razen prihodkov, ki so doseženi z udeležbo pri dobičku. Tako tudi v davčnem obračunu zajemamo poslovne prihodke, finančne prihodke in izredne prihodke, zmanjšane za:

- deleže v dobičku drugih pravnih oseb, če je bil pri njih plačan davek od dobička po predpisani stopnji,
- dobiček, ki ga je davčni zavezanec prinesel iz tujin, če je bil od tega plačan ustrezni davek v tujini,
- neporabljene dolgoročne rezervacije stroškov, ki so bile že obdavčene,
- obračunane obresti od dolgoročnih in kratkoročnih vrednostnih papirjev, ki so jih do 8. aprila 1995 izdali Republika Slovenija, občine ali javna podjetja (Hieng, 2004, str. 164).

V kolikor družba posluje s povezanimi osebami, je potrebno kot prihodke upoštevati transferne cene, najmanj v višini povprečnih cen, ki veljajo za določeno vrsto blaga ali storitev na domačem ali primerljivem tujem trgu. Za pravilno zajemanje prihodkov in odhodkov v davčnem obračunu je zelo pomembna zakonska opredelitev povezanih oseb. V SRS se »pojem«
povezanih oseb ne pojavlja, saj ni pomemben z računovodskega stališča, pomemben je le z davčnega vidika. Povezane osebe so:

- lastniki in njihovi ožji družinski člani;
- druge osebe, ki so z davčnim zavezancem kapitalsko ali poslovno povezane in imajo lahko vpliv na sprejemanje odločitev pravne osebe;
- zasebniki, pri katerih sodeluje v kapitalu ista fizična oseba in njeni ožji družinski člani, če imajo status zasebnikov ali večinskih lastnikov kapitala, ali ista družba kot pri davčnem zavezancu (Švilar, Šircelj, 1998, str. 76).

• Odhodki;

Davčno priznani odhodki so vsi odhodki, ki so zajeti v izkazu poslovnega izida, razen tistih odhodkov, ki so z zakonskimi določili upoštevani v omejenem obsegu ali jih sploh ni dovoljeno zajemati kot odhodke v davčni obračun. Prvi pogoj za upoštevanje davčnih odhodkov je, da se upoštevajo samo tisti odhodki, ki so neposreden pogoj za opravljanje

dejavnosti (tisti odhodki, ki so neposreden pogoj za ustvarjanje prihodkov). Nikakor pa med odhodke ne sodijo postavke, ki imajo naravo investicij. Dilema o odhodkih, ki so neposredni pogoj za opravljanje dejavnosti, je mnogo let razburjala strokovno javnost. Predvsem so se s problemom ukvarjali računovodje, ki mnogokrat niso bili dovolj prepričani, ali je posamezen odhodek pogoj za opravljanje dejavnosti. Davčni inšpektorji pa »lahko« obravnavanega odhodka niso upoštevali kot davčno priznan odhodek. Zakonske določbe so bile precej široke, tako da je bila razlaga dvoumna. Šele z zadnjo spremembo Zakona o davku od dobička pravnih oseb, v letu 2002, so nastale možnosti za konkretnjšo in nedvoumno določitev podrobnih okvirjev za razmejitve odhodkov. Gre za pogoj, da so odhodki ekonomsko upravičeni in vezani na pridobivanje dobička, oziroma gre za povezanost odhodkov z davčno priznanimi prihodki. Natančne kriterije je predpisal minister za finance v Pravilniku o davčno nepriznanih odhodkih, ki je bil objavljen v Uradnem listu št. 3, v letu 2003 in je začel veljati 11.1.2003. Davčno nepriznani odhodki so:

- odhodki, ki ne pripomorejo k poslovanju, ker so nepotrebni ali neupravičeni;
- odhodki, ki niso običajni za poslovanje v posamezni dejavnosti (potrebno je upoštevati pretekle izkušnje, primerjati običajnost odhodkov z drugimi dejavnostmi ter primerjati z drugimi dejstvi in okoliščinami). Nikakor ni mogoče pod to postavko šteti odhodkov zaradi naravnih nesreč ali drugih izrednih dogodkov;
- odhodki, ki niso povezani z obdavčenimi prihodki (sem spadajo stroški, ki imajo neposredno povezavo z izplačevanjem dividend in ostalih deležev v dobičku, če se davčna osnova prejemnika ne poveča za te prejete dividende v skladu z 32. členom Zakona o davku od dobička pravnih oseb, ali če se davčna osnova zmanjša v skladu z 29. členom navedenega zakona);
- odhodki, ki se nanašajo na zasebno življenje lastnikov ali povezanih oseb (npr. brezplačna uporaba športnih objektov in prostorov za oddih, zabava in rekreacija). Pri brezplačni uporabi je potrebno zraven vključiti še DDV (Čokelc et al., 2003, str. 22);
- stroški za izobraževanje zaposlencev za tista znanja in izobrazbo, ki ni neposredno potrebna za poslovanje zaposlenca (zelo težko je definirati, katera znanja so potrebna in katera ne; v praksi bo verjetno potrebno dokazovanje potrebnosti oz. nepotrebnosti);
- stroški sredstev v lasti ali finančnem najemu davčnega zavezanca, ki se uporabljajo za zasebne namene;
- ugodnosti, ki jih zaposlencem zagotavlja delodajalec (gre predvsem za premije za prostovoljno pokojninsko zavarovanje, brezplačni proizvodi ali storitve, počitniške nastanitve, članarine poklicnim združenjem, v kolikor niso potrebne za poslovanje, članarine in drugi stroški privatnega namena ter ostale ugodnosti);
- obresti na prejeta posojila, za katera iz okoliščin izhaja, da po vsebini sploh niso posojila. Pogodba ima lahko v resnici drugi značaj kot posojilna pogodba. Prav tako niso davčno priznani odhodki, če so posojila uporabljena za financiranje deleža v kapitalu in se davčna osnova prejemnika dividend ne poveča za prejete dividende v skladu z 32. členom ZDDPO ali se davčna osnova ne zmanjša v skladu z 29. členom navedenega zakona;
- plačila lastnikom, za katera je razvidno, da so izvedena le zaradi udeležbe v kapitalu;
- stroški prisilne izterjave ali drugih dajatev;

- davki (kot davčni odhodek ni priznано plačilo davka od dobička pravnih oseb in davek na dodano vrednost, v kolikor ga je davčni zavezanec uveljavil kot odbitek davka v skladu z Zakonom o davku na dodano vrednost);
- plačila pravnim in fizičnim osebam zaradi zagotovitve določenih privilegijev oziroma prednostne izvršitve določene zadeve. Gre predvsem za podkupnine (Prvi pravilnik k ZDDPO, 2003, str. 15). Mnoge družbe, ki poslujejo z državami, kjer ni zagotovljen pravni red (bivše republike Sovjetske zveze) oziroma je pomanjkljiv, so mnogokrat prisiljena v plačilo podkupnin ali kavcij neformalnim skupinam, da sploh lahko poslujejo.

Med odhodke, ki ne znižujejo davčne osnove, se štejejo tudi:

- davki, ki jih je plačal lastnik davčnega zavezanca kot fizična oseba,
- denarne kazni,
- zamudne obresti od nepravočasno plačanih davkov in prispevkov,
- odhodki za pokrivanje izgub (izgube iz izkaza poslovnega izida) iz prejšnjih let (Hieng, 2003, str. 165),
- rezervacije za kritje možnih izgub ter
- formirani popravki vrednosti in odpisane terjatve do zaposlencev, lastnikov ali povezanih oseb (Hieng, 2004, str. 189).

Kot je bilo že prej omenjeno, se odhodki iz izkaza poslovnega izida v nekaterih postavkah ne priznajo v celoti za davčne namene. Poglejmo, na katere vrste odhodkov se nanašajo omejitve.

V delu odhodkov, ki se nanašajo na **amortizacijo**, se prizna kot davčno priznan odhodek amortizacija osnovnih sredstev največ do zneska, izračunanega z uporabo metode časovnega amortiziranja ter z upoštevanjem zakonsko določenih najvišjih letnih amortizacijskih stopenj. Zakon sicer ne prepoveduje ostalih metod amortizacije, vendar z določitvijo najvišjega možnega zneska daje prednost metodi enakomernega časovnega amortiziranja. Amortizacija se obračunava posamično. S spremembami Zakona o davku od dobička pravnih oseb v letu 2002 so se spremenile (znižale) tudi najvišje možne amortizacijske stopnje, hkrati je bilo zmanjšano tudi število skupin za razvrščanje. Mogoče bi na tem mestu lahko postavili vprašanje, zakaj država daje prednost metodi enakomernega časovnega amortiziranja. Nedvoumno je, da morajo družbe pri uporabljenih metodah amortiziranja upoštevati specifičnost proizvodnje in posameznega osnovnega sredstva. Država z določanjem najvišjih stopenj amortizacije v mnogih primerih pospešuje amortizacijo, včasih tudi na škodo prehitrega prenašanja amortizacije med odhodke. Obstaja možnost, da osnovno sredstvo še vedno deluje brezhibno, pa nima več preostale vrednosti in s tem ne more več prenašati svoje vrednosti na poslovne učinke.

Če vzamemo pod drobnogled odhodke iz naslova **stroškov materiala** in odhodke iz prodaje zalog izdelkov ter trgovskega blaga, ugotovimo, da se podobno kot v izkazu poslovnega izida priznavajo kot odhodki v obračunanem znesku, glede na sprejeto metodo obračunavanja ali prodaje zalog. Le v primeru, da družba med obračunskimi leti spremeni obračunsko metodo, morajo v davčnem izkazu pojasniti razloge in prikazati znesek spremembe.

Tudi pri **stroških dela** obstojajo zakonske omejitve. Plače in deli plač iz naslova uspešnosti poslovanja se priznavajo kot odhodek v obračunanih zneskih, kjer je določena zgornja meja, v

skladu z določili splošnih kolektivnih pogodb. Če davčni zavezanec izpolnjuje pogoje, lahko iz ugotovljenega dobička izplača zaposlencem tudi »13. plačo«. To izplačilo predstavlja davčno priznani odhodek. Pri ostalih izplačilih zaposlencem (regres za letni dopust, jubilejne nagrade, odpravnine pri upokojitvi, solidarnostna pomoč, prehrana med delom, plače pripravnikom, povračila za službena potovanja in druga povračila v zvezi z delom) pa se upošteva kot davčno priznan odhodek, znesek, določen z Uredbo o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugimi prejemki. Pri določitvi višine zneska se upošteva raven navedenih pravic zaposlencev na osnovi Zakona o delovnih razmerjih in splošnih kolektivnih pogodb. Pogoj za davčno priznan odhodek je, da ima delodajalec v delovnem razmerju vsaj enega zaposlenca za polni delavni čas. V nasprotnem primeru se priznajo odhodki samo za plačila učencem in študentom na praksi, v skladu z višino, ki jo določa vlada RS s prej navedeno uredbo.

Kot odbitna postavka se vključujejo tudi **dolgoročne rezervacije stroškov** na račun dolgoročno vnaprej vračunanih stroškov v omejenem obsegu. Po spremembi Zakona o davku od dobička pravnih oseb v letu 2002 se lahko kot odbitno postavko upošteva le 50% (prej 70%) dolgoročnih rezervacij stroškov. Izjema so dolgoročne rezervacije iz naslova dotacij iz proračuna za osnovna sredstva. Pri oblikovanju dolgoročnih rezervacij se uporablja določbe SRS 10 in ostale omejitve, ki jih vnaša zakon. Zato se davčno priznane rezervacije stroškov oblikujejo predvsem za prodajne garancije in druge namene. Nikakor pa ne spadajo mednje oblikovanje rezervacij stroškov za kritje možnih izgub ali za investicije. Za dolgoročno vnaprejšnje vračunavanje stroškov je potrebno v družbi izdelati večletni predračun oblikovanja in črpanja ustrezne dolgoročne rezervacije. Utemeljiti je potrebno verjetnost, da bodo ti stroški zares nastali in bo zato obstajala potreba za dolgoročno rezerviranje (Svilar, Šircelj 1998, str. 88).

Med poslovne odhodke, ki se v davčni zakonodaji priznavajo le v omejeni velikosti, spadajo tudi **stroški reprezentance ter stroški upravnega in nadzornega odbora** davčnega zavezanca, ki se priznajo največ do višine 70% obračunanih stroškov (Hieng, 2004, str. 189). V zakonskih določilih je določeno, da med reprezentančne stroške spada nakup ali poraba lastnih proizvodov, blaga in storitev za reprezentančne namene, ki nastanejo v odnosu s poslovnimi partnerji. Gre za posreden pogoj pri pridobivanju prihodkov, saj v trenutku nastanka stroškov družba še ne more pričakovati neposrednih koristi od poslovanja (npr. pogostitev poslovnega partnerja še ni predpogoj za sklenitev posla). Tudi stroški upravnega in nadzornega odbora so zakonsko določeni in obsegajo stroške sejnin in povračil potnih stroškov članom upravnega in nadzornega odbora (Zakon o davku od dobička pravnih oseb, 2003). Razumevanje reprezentančnih stroškov v naših družbah je bilo v preteklosti različno, saj so se v teh postavkah nahajali raznovrstni stroški (stroški pogostitev zaposlencev, stroški zabav za zaposlence in podobno). Vse to je prišlo na dan, ko jih je obiskal davčni inšpektor. Lahko rečemo, da se je v zadnjih letih računovodsko znanje po družbah izboljšalo. Predvsem je napredek viden v manjših zasebnih družbah, ki so bila v letih po slovenski osamosvojitvi pravi potencial »inovativnosti« pri knjiženju posameznih poslovnih listin.

Zadnja zakonska določba, ki omejuje davčno priznane odhodke, se nanaša na izplačila za kulturne, znanstvene, vzgojno-izobraževalne, športne, ekološke in religiozne namene s pogojem, da so izplačana osebam, ki so v skladu s posebnimi predpisi organizirane za

opravljanje takšnih dejavnosti. Znesek davčno priznanih odhodkov je omejen na največ 0,3% ustvarjenih prihodkov. Družbe lahko plačujejo prostovoljne prispevke tudi političnim organizacijam, vendar se kot davčni odhodki upoštevajo le do višine, ki je enaka trikratni povprečni mesečni plači na zaposlenca v družbi. Družbe morajo za ta izplačila pridobiti dokazila, v nasprotnem primeru družba ne more šteti navedenega izplačila med davčno priznane odhodke. Država želi s to postavko delno prevesti skrb za »javne koristi oziroma financiranje neprofitnih organizacij« na gospodarstvo. V tej postavki prihaja mnogokrat do različnega tolmačenja posameznega izplačila, saj lahko določeno izplačilo vsebinsko meji bolj na sponzorstvo kot na donacijo. Pri donacijah ima koristi le prejemnik donacije, zato posamezno izplačilo ne vpliva na pridobivanje prihodkov. Pri sponzorstvu pa gre za obojestransko korist in je dvostranski pravni posel, za izplačilo katerega je dolžan sponzoriranec opraviti sponzorju določeno proti storitev (Hieng, Zalokar, 1997, str. 320).

Podobno kot pri davčno priznanih prihodkih, se tudi pri **odhodkih, doseženih s povezanimi osebami**, upošteva transferne cene, vendar največ do višine povprečnih cen, ki veljajo za določeno vrsto blaga in storitev na domačem ali primerljivem trgu.

3.3.3.1 Davčna osnova

Če od davčno priznanih prihodkov odštejemo davčno priznane odhodke, dobimo davčno osnovo I, ki je lahko pozitivna ali negativna (tabela 14).

Tabela 14: Določitev davčne osnove I

davčna osnova I =	
+	prihodki
-	zmanjšanje za prihodke, dosežene z udeležbo pri dobičku pravnih oseb
-	odhodki

Vir: Pravilnik o obrazcu za davek od dobička pravnih oseb in načinu predlaganja obrazca davčnemu organu, 2003

Za izračun davčne osnove II/davčne izgube je potrebno dodati še nekaj postavk, ki jih nismo mogli všteti v davčno osnovo I (tabela 15).

Za izračun prave davčne osnove, davčne osnove III, ki je osnova za izračun davka na dobiček pravnih oseb, je potrebno od davčne osnove II odšteti postavke, ki spadajo k davčnim olajšavam (tabela 16).

Razliko med davčno osnovo II in davčno osnovo III predstavljajo davčne olajšave, ki jih je zakonodajalec omogočil zaradi konkurenčnosti naših družb nasproti tujim družbam, zaradi spodbujanja vlaganja v posodobitev družb, zaradi povečanja novih zaposlitev in zaposlitev invalidov. Prav tako je postala pomembna postavka financiranje pokojninskih načrtov za zaposlene (olajšava znižuje davčno osnovo II).

Tabela 15: Določitev davčne osnove II/davčne izgube

davčna osnova II (če je večja od 0)/davčna izguba (če je manjša od 0) =	
+	davčna osnova I
+	prihodki, doseženi z udeležbo pri dobičku pravnih oseb, vključno s plačanim davkom
+	razlika med obrestmi, obračunanimi po povprečni ponderirani medbančni letni obrestni meri, in obrestmi, ki jih je zaračunal davčni zavezanec za posojila lastnikom ali povezanim osebam
+	povečanje davčne osnove za znesek že uveljavljenih davčnih olajšav zaradi neizpolnjevanja pogojev (neporabljeni del investicijskih rezerv ter izkoriščene davčne olajšave iz naslova investicij, v primeru prodaje oziroma odtujitve sredstev, povečanje davčne osnove za novo zaposlene delavce zaradi predčasne prekinitve delovnega razmerja)
-	dobiček prenesen iz tujine (če je bil plačan davek od dobička v tujini)
-	prejete obresti od kratkoročnih in dolgoročnih vrednostnih papirjev, ki so jih do 8. aprila 1995 izdali Republika Slovenija, občine in javna podjetja
-	neporabljene, že obdavčene dolgoročne rezervacije stroškov

Vir: Pravilnik o obrazcu za davek od dobička pravnih oseb in načinu predlaganja obrazca davčnemu organu, 2003

Tabela 16: Določitev davčne osnove III

davčna osnova III =	
+	davčna osnova II
-	pokrivanje izgub iz preteklih let
-	investirani znesek v opredmetena osnovna sredstva (razen motornih vozil) in neopredmetena dolgoročna sredstva
-	davčna ugodnost za začetno investicijo v ekonomski coni – vlaganja v osnovna sredstva
-	investicijska rezerva (davčna olajšava za oblikovanje invest. rezerv)
-	rezerve pri zavarovalnicah
-	olajšava za novo zaposlene delavce
-	davčna ugodnost za odpiranje novih delovnih mest v ekonomski coni
-	olajšava za zaposlene invalide
-	zadružni ristorno
-	rezerve pri hranilno kreditnih službah
-	davčna olajšava za delodajalca, ki financira pokojninski načrt

Vir: Pravilnik o obrazcu za davek od dobička pravnih oseb in načinu predlaganja obrazca davčnemu organu, 2003

V nadaljevanju je opisanih nekaj primerov davčnih olajšav:

- pri pokrivanju izgub iz preteklih let gre za pokrivanje izgube (davčne izgube) z zmanjšanjem davčne osnove (davčna osnova II) v naslednjih petih letih, vendar pokrivanje izgube ne sme preseči višine tekoče ugotovljene davčne osnove. Najprej se pokrije najstarejša izguba in šele nato kasneje nastale davčne izgube;
- investirani znesek v opredmetena osnovna sredstva (razen motornih vozil) in neopredmetena dolgoročna sredstva je določen v omejenem znesku. Davčno osnovo je možno zniževati samo v višini 20%, za investirani znesek v sredstva v Republiki Sloveniji. Po spremembi Zakona o davku od dobička pravnih oseb v letu 2002 so se bistveno znižale olajšave za investirani znesek v opredmetena in neopredmetena osnovna sredstva. Prej je bila olajšava do 40% investiranega zneska, po spremembi pa le 20% investiranega zneska in še to pri dodatnem pogoju, da gre za investirana sredstva v Republiki Sloveniji. Izjema so le investicije v opremo (razen pohištva in pisarniške opreme) in neopredmetena osnovna sredstva, za katera se ohranja davčna olajšava, v višini 40% investiranega zneska. Če gre za finančni najem, se davčna olajšava prizna tistemu, ki opredmeteno osnovno sredstvo pridobi na podlagi finančnega najema. Vendar pa se je po spremembi Zakona o davku od dobička pravnih oseb znižal rok, v katerem družba ne sme razporejati dobička za udeležbo v dobičku (rok se je znižal od pet na tri leta) po letu, v katerem je izkoristil davčno olajšavo. Enak rok velja tudi v primeru odtujitve osnovnega sredstva. Če pride do odtujitve, prodaje ali prenosa pred pretekom treh let, se družbi poveča davčna osnova, za znesek že izkoriščene davčne olajšave;
- tudi olajšavo za investicijske rezerve je možno uveljavljati le z namenom investiranja v Republiki Sloveniji (vlaganja v opredmetena in neopredmetena osnovna sredstva ter za dolgoročne naložbe, razen za vlaganja v nakup osebnih vozil), s tem da se zagotovi in vodi evidence o oblikovanju in porabi investicijske rezerve po posameznih namenih oblikovanja ter o stanju investicij (Čokelc et al., 2003, str. 23). Višina davčne olajšave za oblikovane rezerve se prizna največ do 10% davčne osnove. Obdobje, za katerega se prizna davčna olajšava za investicijske rezerve in na katerega je vezana obveznost povečanja davčne osnove v primeru neizpolnitve pogojev, je skrajšano iz štirih na dve leti;
- nekatere družbe se precej poslužujejo davčnih olajšav v zvezi z zaposlitvijo pripravnikov, zaposlenci, ki prvič sklepajo delovno razmerje, ali zaposlenci, ki so bili najmanj 6 mesecev prijavljeni pri Zavodu za zaposlovanje. Družba lahko koristi olajšavo za novo zaposlene v višini 30% izplačanih plač teh zaposlencev za največ 12 mesecev njihove zaposlitve. Predpogoj je, da družba s temi zaposlenci sklene delovno razmerje za nedoločen čas. V kolikor družba prekine delovno razmerje prej kot v dveh letih, mora povečati davčno osnovo za znesek že izkoriščene davčne olajšave, v letu prekinitve delovnega razmerja. Družbe, ki zaposlujejo invalide, lahko koristijo davčno olajšavo v višini 50% izplačanih plač invalidov. Če zaposlujejo invalide s 100% telesno okvaro in gluhoneme osebe, lahko znižujejo davčno osnovo v višini 70% izplačanih plač obravnavanim osebam;
- med zanimive davčne olajšave spada tudi olajšava za delodajalca, ki financira pokojninski načrt v korist zaposlencev. Olajšava se priznava za leto, v katerem so bile premije plačane, vendar največ do višine davčne osnove v tem letu. Višina olajšave ni omejena samo z

zneskom davčne osnove. Celotni znesek davčne olajšave v koledarskem letu ne sme presegati 24% obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje zaposlenca in hkrati ne več kot 549.400 SIT letno na zavezanca. Pravno podlago za navedeno olajšavo določa 51. člen novega Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, ki daje delodajalcu možnost uveljavljanja olajšave za financiranje pokojninskega načrta, registriranega v Sloveniji ali na področju Evropske unije (Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, 2004).

Skupno vsem vrstam davčnih olajšav je, da lahko znižujejo davčno osnovo samo do višine davčne osnove.

3.3.3.2 Davčna stopnja in izračun davka

V teoriji javnih financ razlagajo, da morajo zakonodajalci pri uvajanju davkov paziti na tri pomembne sestavine davka: pozitivnost davčne osnove, davčna stopnja pod 100% in pozitivni vir po poplačilu davka (Rupnik, 1992, str. 23). Če ni pozitivne davčne osnove, ni davka. Davčna enačba o izračunu zneska davka je določena kot:

$$\text{znesek davka} = \text{davčna stopnja} * \text{davčna osnova}$$

Poznamo več vrst davčnih stopenj (proporcionalno, progresivno in regresivno). Razlikujejo se glede na določenost povprečne davčne stopnje ali mejne davčne stopnje.

Povprečna davčna stopnja je določena z enačbo:

$$\text{davčna stopnja} = \frac{\text{znesek davka}}{\text{davčna osnova}}$$

Mejna davčna stopnja pa je določena kot:

$$\text{mejna davčna stopnja} = \frac{\text{sprememba zneska davka}}{\text{sprememba davčne osnove}}$$

Pri povprečni davčni stopnji se primerja celotno plačani davek s celotno davčno osnovo, pri mejni davčni stopnji pa znesek davka, ki se plačuje od posameznih razredov davčne osnove. V primeru, da sta mejna in povprečna davčna stopnja enaka za vse razrede, je davek proporcionalen, saj se od celotne davčne osnove plačuje sorazmerno enak davek. Če pa je mejna davčna stopnja višja od povprečne davčne stopnje, gre za progresiven davek, saj pri rasti davčne osnove raste tudi povprečna davčna stopnja. V primerih, ko je mejna davčna stopnja nižja od povprečne, dobimo regresiven davek, kar pomeni, da se z rastjo osnove relativno zmanjšuje davek in povprečna davčna stopnja. V praksi so redki primeri določitve regresivnih davkov. Možna je prikrita regresija davka, ki je posledica določitve obdavčitve samo za začetni del osnove (Rupnik, 1992, str. 24). Najbolj pogosti davki so proporcionalni ali progresivni, katerih je več vrst. Najbolj pogoste vrste davčne progresije so prikrita progresija, stopničasta progresija in navadna progresija.

V Sloveniji velja za davek od dobička enotna proporcionalna davčna stopnja v višini 25%.

Kot taka je ena izmed nižjih davčnih stopenj v Evropi, razen tistih držav, kjer vlada davčni raj. Davčna enačba za izračun davka v Sloveniji je:

$$\text{znesek davka na dobiček pravnih oseb} = \text{davčna osnova III} * 25\%$$

Davčni zavezanci si lahko tako izračunan davek znižajo na račun plačanega davka od prihodkov, doseženih z udeležbo pri dobičku pravnih oseb, ali z upoštevanjem že vplačanih medletnih akontacij davka. Upoštevati je potrebno tudi prehodne določbe Zakona o davku od dobičku pravnih oseb, ki daje nekaterim družbam še možnost izkoriščanja olajšave v obliki odbitka davka, v skladu s predpisi o spodbujanju razvoja demografsko ogroženih območij. Gre za tiste zavezance, ki so začeli s poslovanjem na novo na demografsko ogroženih območjih do leta 1993 in še niso izkoristili olajšave po starih predpisih (Čokelc et al., 2003, str. 27).

Med dodatne podatke k davčnemu obračunu spadajo vsi tisti odhodki ali deli odhodkov, ki se jih po zakonu ne šteje med davčno priznane odhodke. Seštevek vseh postavk v dodatku je natančno razlika med odhodki v bilanci uspeha (izkazu poslovnega izida) in davčno priznanimi odhodki, ki znižujejo davčno osnovo (Pravilnik o obrazcu za davek od dobička pravnih oseb in načinu predlaganja obrazca davčnemu organu, 2003).

3.4 Razlike med dobičkom, prikazanim za poslovne in davčne namene

Če dobiček, prikazan v poslovnemu izidu iz obračunskega obdobja (čisti poslovni izid obračunskega obdobja + obračunan davek na dobiček obračunskega obdobja), primerjamo z dobičkom (davčna osnova III) pred izračunom davka, ugotovimo, da ti dve kategoriji nista identični, čeprav imata mnoge skupne predpostavke (upoštevanje nastanka poslovnih dogodkov, upoštevanje časovne neomejenosti delovanja ter upoštevanje resnične in poštene predstavitve, itd.) in skupne podlage za knjiženje (SRS, 2001, str. 15).

Razlike med dobičkom, prikazanim za poslovne in davčne namene, so posledica uporabe različne zakonodaje. Za poslovne namene se upošteva Zakon o gospodarskih družbah, Slovenske računovodske standarde in ostale računovodske pravilnike, medtem ko se pri davčnem obračunu uporablja enake predpise kot za poslovne namene, razen v tistih delih, kjer je z Zakonom o davku od dobička pravnih oseb, z Zakonom o davčnem postopku in drugih predpisih drugače določeno. Nekatere razlike so:

- poslovno leto, ki ga priznavajo računovodski predpisi, je lahko različno koledarskemu, ki je osnovna zahteva davčnega obračuna;
- v izkazu poslovnega izida se ne ukvarjajo z vprašanjem, s kom je posloval zavezanec in ne opredeljujejo povezanih oseb, kar je pri ugotavljanju davčnega računa zelo pomembno. V nadaljevanju so opredeljene razlike pri ugotavljanju prihodkov, odhodkov in dobička med izkazom poslovnega izida in davčnim obračunom.

Prihodki iz izkaza poslovnega izida in davčnega obračuna so precej podobni. Razlikujejo se le za tiste prihodke, ki so bili doseženi v poslovanju s povezanimi osebami.

Prihodki v davčnem izkazu se povečajo:

- če je družba dala posojilo zaposlencem, lastnikom in njim povezanim osebami po obrestni meri, ki je nižja od skupne povprečne ponderirane medbančne letne obrestne mere (za razliko od dejansko obračunano obrestno mero, na podlagi pogodbe, in medbančno obrestno mero);
- če je družba poslovala s povezanimi osebami in cene blaga ter storitev niso bile vsaj v višini povprečnih cen na domačem ali primerljivem trgu. Razlika med transfernimi in povprečnimi cenami povečuje prihodke v davčnem obračunu.

Prihodki v davčnem izkazu se zmanjšajo za znesek prihodkov od obresti od dolgoročnih in kratkoročnih vrednostnih papirjev, katerih izdajatelj je bila Republika Slovenija, občine in javna podjetja (ustanoviteljica RS ali občine), pred 8. aprilom 1995 (v omejenem znesku do višine davčne osnove).

Pri davčnem obračunu gre za zmanjšanje odhodkov iz izkaza poslovnega izida na račun:

- odhodkov, ki so nepotrebni za opravljanje dejavnosti;
- odhodkov, ki so zakonsko prepovedani v davčnem obračunu;
- odhodkov, ki so upoštevani samo v določenem obsegu;
- tistega dela odhodkov, ki so bili doseženi v poslovanju s povezanimi osebami. Davčni odhodki se zmanjšajo za razliko med obračunanimi cenami (transfernimi cenami) in povprečnimi cenami na domačem ali primerljivem trgu (Hieng, 1998, str. 323).

Pri davčnem obračunu gre za zmanjšanje dobička iz izkaza poslovnega izida na račun:

- pokrivanja izgub iz preteklih let;
- investiranega zneska v opredmetena osnovna sredstva (razen motornih vozil) in neopredmetena osnovna sredstva;
- davčne ugodnosti, za začetek poslovanja v ekonomski coni – vlaganja v osnovna sredstva;
- investicijske rezerve;
- rezerv pri zavarovalnicah;
- olajšave za nove zaposlence;
- davčnih ugodnosti za odpiranje delovnih mest v ekonomski coni;
- olajšav za zaposlene invalide;
- združnega ristorna;
- rezerv pri hranilno kreditnih službah;
- davčne olajšave za delodajalca, ki financira pokojninski načrt.

Med računovodsko prikazanim dobičkom in davčno prikazanim dobičkom lahko ugotavljamo tudi stalne in časovno-usklajevalne razlike (vsebinsko so določene v Mednarodnem računovodskem standardu 12). Stalne razlike so opredeljene kot razlika med obdavčljivim dobičkom in računovodskim dobičkom, ki nastane v določenem obdobju, vendar ne izginejo v kasnejših obdobjih. Časovno-usklajevalne razlike pa nastanejo v enem obračunskem obdobju, odpravijo pa se v enem ali več kasnejših obdobjih (Hieng, Zalokar, 1997, st. 318). V Sloveniji poznamo le stalne razlike.

Mednje sodijo:

- razlike v davčnih prihodkih na račun danih posojil povezanim osebam, v kolikor je obrestna mera nižja od skupne povprečne ponderirane medbančne obrestne mere;
- razlike v davčnih prihodkih na račun obresti od dolgoročnih in kratkoročnih vrednostnih papirjev, ki so jih izdale Republika Slovenija, občine ali javna podjetja pred 8. aprilom 1995;
- razlike v davčnih odhodkih na račun neupoštevanja zamudnih obresti za nepravočasno plačane davke in prispevke med davčnimi odhodki;
- razlike v davčnih prihodkih na račun upoštevanja transfernih cen pri poslovanju med povezanimi osebami;
- razlike v davčnih odhodkih na račun upoštevanja stroškov reprezentance v omejenem obsegu (le 70% vseh stroškov);
- razlike v davčnih odhodkih na račun upoštevanja dolgoročnih rezervacij v omejenem obsegu (le v višini 50%);
- razlike v davčnih odhodkih na račun priznavanja stroškov amortizacije. Družbe lahko za poslovne namene sama izbirajo amortizacijske stopnje v skladu z uporabo sredstev in pričakovano dobo koristnosti sredstev. Za davčne namene pa so najvišje možne stopnje zakonsko določene. Če so amortizacijske stopnje za poslovne namene višje od zakonsko določenih za davčne namene, se lahko v davčnem obračunu upoštevajo le v zakonsko določeni višini, razlike pa ni mogoče prenašati v naslednja davčna obdobja. Posledično družbe mnogokrat uporabljajo isto amortizacijsko stopnjo v poslovne in davčne namene.

Časovno-usklajevalnih razlik naša zakonodaja ne pozna. Edina razlika med dobičkoma, ki ima elemente časovno-usklajevalnih razlik, predstavlja poslovna izguba, če je ta hkrati davčna izguba, saj je mogoče z davčno izgubo zmanjševati davčno osnovo naslednjih pet let (Hieng, Zalokar, 1997, str. 323). V novem Zakonu o davku od dohodov pravnih oseb predstavlja novost uvajanje časovno-usklajevalnih razlik, predvsem v primeru olajšave za investiran znesek v osnovna sredstva. Zavezanec bo lahko za neizkoriščen del davčne olajšave (zavezanec je posloval z davčno izgubo ali je z višino davčne osnove le delno izkoristil olajšavo) zmanjšal davčno osnovo v naslednjih petih davčnih obdobjih (Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, 2004).

4 PRIKAZ DOBIČKA ZA POSLOVNE IN DAVČNE NAMENE V ITALIJI

Za prikaz dobička za poslovne in davčne namene morajo družbe v Italiji upoštevati določene pravne podlage, ki so določene z odloki predsednika republike (temeljni odlok številka 127/1991), drugimi zakonskimi predpisi ali strokovnimi pravili. Najpomembnejša računovodska pravila in načini gradnje računovodskih izkazov so določeni v peti knjigi Civilnega zakonika (Codice Civile) in jih družbe najbolj pogosto uporabljajo za prikaz svojega poslovanja. Gre za prikaz računovodskih načel in predpostavk, ki so skladna s IV. smernico Evropske unije, saj sta temeljni predpostavki računovodskega poročanja resničen in pošten prikaz računovodskih informacij. Poleg pravil, ki so strnjena v Civilnem zakoniku, morajo družbe, ki kotirajo na borzi, upoštevati tudi pravila Državne komisije za nadziranje borz (Commissione Nazionale per la Societa e la Borsa, s kratico CO.N.SO.B). Navedena komisija je bila ustanovljena leta 1974 in ima posebne naloge na področju revidiranja. Nadzira register družb, v katerega so vpisane pooblaščne revizijske družbe, ki opravljajo obvezno revidiranje gospodarskih družb. CO.N.SO.B se ukvarja s pravili o javnih ponudbah vrednostnih papirjev, izvajanjem inšpekcij, revidiranju predloženih računovodskih izkazov in izdeluje ter sprejema računovodska načela in standarde za obvezne računovodske izkaze. V kolikor posamezna pravila ne pokrijejo vseh situacij, CO.N.SO.B predlaga družbam, ki kotirajo na borzi, uporabo mednarodnih računovodskih standardov. V Italiji določa računovodska pravila tudi Državni svet doktorjev komercialistov (Dottori commercialisti), ki predvsem definira načela in standarde. Še posebej so znana njihova računovodska načela (Principi contabili). Državni svet doktorjev komercialistov sestavljajo strokovnjaki z ekonomsko univerzitetno izobrazbo in zaključnim državnim strokovnim izpitom. Na izgradnjo računovodskega prikazovanja podatkov družb sta vplivala tudi poseben zakon iz leta 1990, št. 69 in odlok predsednika republike iz leta 1991, št. 127, ki sta prilagodila italijanski Civilni zakonik s IV. in VII. direktivo Evropske unije (Koletnik, 1999, str. 34). Poleg računovodskih predpisov je potrebno obravnavati tudi davčna pravila, ki so zajeta v Zakonu o davku od dobička pravnih oseb, ki je bil objavljen v osnovni obliki kot Odlok predsednika republike leta 1986, št. 917, zadnja sprememba pa je bila objavljena v zakonskem dekretu št. 344 v letu 2003.

Tudi v tem poglavju so predmet obravnave družbe, podobno kot v prejšnjem poglavju pri obravnavi problematike v Sloveniji.

4.1 Letno poročilo

Glede na to, da največ družb v Italiji prikazuje letno poročilo v skladu s postavkami Civilnega zakonika, je temelj obravnave prikaz določb Civilnega zakonika. Gre za vsebino in obliko računovodskih izkazov, ki so grajeni na evropski tradiciji in prevladujejo v Evropski uniji (Koletnik, 1999, str. 37).

Uprava družb mora predstaviti letno poročilo nadzornemu svetu vsaj en mesec pred sklicano skupščino družbe. Nadzorni svet mora poročati skupščini o rezultatih poslovanja v skladu s

poštenim in resničnim prikazom računovodskih podatkov ter izreči mnenje in opažanja, ki izhajajo iz letnega poročila. Prav tako mora navesti tudi morebitne postavke, ki ne izražajo resničnega in poštenega prikaza ter pojasniti vzroke za tak prikaz podatkov. Poleg letnega poročila morajo biti priložene tudi fotokopije zadnjih računovodskih izkazov morebitnih povezanih družb (Tripodi, 2002, str. 533). Skupščina mora biti sklicana v štirih mesecih po zaključku poslovnega leta. V 30 dneh po sprejetju letnega poročila na skupščini mora uprava družbe posredovati Uradu za registracijo družb fotokopijo računovodskih izkazov, ki so potem objavljena v glasilu »Bollettino delle società«.

Pri tistih gospodarskih družbah, ki imajo pravno obliko družbe z omejeno odgovornostjo (s.r.l), veljajo ista določila za izdelavo računovodskih izkazov in letnega poročila, v skladu s členi 2423. do 2431. Civilnega zakonika, kot pri delniških družbah, razen v primerih, ko družba z omejeno odgovornostjo izpolnjuje pogoje za izdelavo letnega poročila v skrajšani obliki. V tem primeru se računovodski izkazi pripravijo v skrajšani obliki, vseeno pa mora uprava teh družb na sedežu družbe predložiti fotokopijo računovodskih izkazov 15 dni pred skupščino družbe. Po potrditvi računovodskih izkazov družbe na skupščini se računovodske izkaze in seznam družbenikov družbe s posameznimi deleži deponira na Uradu za registracijo družb.

4.1.1 Zavezanci

Po določbah dekreta številka 127/1991 so zavezanci za sestavo letnega poročila v Italiji po določbah Civilnega zakonika:

- delniške družbe,
- družbe z omejeno odgovornostjo,
- delniške komanditne družbe,
- zadrage, zavarovalnice, razen posebnih področij, ki so posebej urejena z drugimi predpisi,
- konzorciji in ostale, v zakoniku navedene družbe.

Med te zavezance ne spadajo banke in druge družbe, ki se izključno ali pretežno ukvarjajo s finančno dejavnostjo, torej s posojilnimi in finančnimi posli. Izjema so finančne družbe, ki se ukvarjajo s prevzemanjem deležev v družbah (Vrech, 1995, str. 4 – dodatek.)

Zaradi obsežnosti posameznih postavk bodo za nadaljnje proučevanje najbolj pomembne predstavitve delniških družb in družb z omejeno odgovornostjo.

4.1.2 Sestavni deli letnega poročila

Po določbah Civilnega zakonika so obvezni sestavni deli letnega poročila v Italiji bilanca stanja (Stato patrimoniale), izkaz poslovnega izida (Conto economico) in dopolnilno poročilo (Nota integrativa), ki opredeljujejo vsebinsko in številčno plat računovodskih izkazov družbe. Drugi del letnega poročila predstavlja poslovno poročilo. Za dodatno pojasnjevanje podatkov najdemo v letnem poročilu še poročilo nadzornega sveta, dopolnilno pismo in potrdilno poročilo. Delniške družbe, katerih delnice kotirajo na borzi, v svoje letno poročilo dodajo še revizijsko poročilo in druga poročila, ki še podrobneje predstavljajo družbo in imajo predvsem namen prepričati sedanje in bodoče investitorje ter lastnike o varnosti in

dobičkonosnosti vlaganj v družbi ob pogoju, da ti podatki izražajo dejansko in pošteno stanje v družbi.

V kolikor gre za družbe, ki izdelujejo konsolidirane računovodske izkaze, najdemo še konsolidirane bilance (Vrech, 1995, str. 6 – dodatek).

Posamezne družbe lahko pripravljajo letno poročilo tudi v skrajšani obliki, če ne presegajo v prvem poslovnem letu ali dveh zaporednih letih dveh od treh naštetih kriterijev:

- vrednost aktive v bilanci stanja na koncu poslovnega leta ne sme presegati 3.125.000 evrov,
- prihodki poslovnega leta ne smejo presegati 6.250.000 evrov,
- povprečno število zaposlencev v poslovnem letu ne sme presegati 50 zaposlencev (Tripodi, 2002, str. 536).

Pri navedenih družbah se bilanca stanja členi le na postavke, označene z velikim črkami in rimskimi črkami. Skrajšano letno poročilo se izkazuje tudi v omejenem obsegu dopolnilnega poročila. V kolikor družbe dve leti zapored prekoračijo dva od treh zahtevanih pogojev za izdelavo letnega poročila v skrajšani obliki, morajo sestaviti letno poročilo in računovodske izkaze v normalni obliki, kot jih predpisujejo določbe Civilnega zakonika.

4.1.2.1 Bilanca stanja

Tako kot v Sloveniji tudi v Italiji bilanca stanja predstavlja premoženjsko in finančno stanje družbe na zadnji dan poslovnega leta. Struktura bilance stanja je opredeljena v 2424. členu Civilnega zakonika. Ima obliko dvostranske vzporedne bilance stanja. Za vsako postavko se poleg zneska na zadnji dan v poslovnem letu prikaže tudi znesek iz predhodnega leta. Za aktivno stran bilance se uporablja razvrstitev po načelu rastoče likvidnosti. Pri razvrstitvi postavk je potrebno upoštevati osnovno strukturo bilance in delitev posameznih postavk na podpostavke. Samo združevanje postavk je možno le v primeru, če se s tem podpira jasnost bilance in so zneski zanemarljivi. Nikakor pa ni možno združevati postavk, zaznamovanih z rimskimi in veliki arabskimi črkami (Marchi, 2000, str.7). V prilogi 2 so prikazane osnovne postavke v bilanci stanja.

Za uvrstitev posameznih poslovnih dogodkov v določeno postavko, ki se zajema v bilanci stanja, je potrebno upoštevati določena pravila:

- pogoj za zajemanje določenih sredstev med postavke osnovnih sredstev je popis osnovnih sredstev v register osnovnih sredstev;
- iz rezervacij za tveganja in obveznosti se lahko krijejo le izgube in dolgovi točno določene vrste, ki so obenem zanesljivi in možni, za katere je znesek ob zaključku poslovnega leta nedoločljiv in je datum njihovega nastanka nepredviden;
- pri višini izplačila odpravnin zaposlencem ob prenehanju delovnega razmerja je potrebno upoštevati določbe 2120. člena Civilnega zakonika (Tripodi, 2002, str. 527).

Posebno obliko bilance stanja opredeljuje tudi Državni svet doktorjev komercialistov v Dokumentu 2 za potrebe revidiranih družb ter Državna komisija za nadziranje borz za potrebe in poročanje tistih družb, ki kotirajo na borzi (Koletnik, 1999, str. 37).

4.1.2.2 Izkaz poslovnega izida

Izkaz poslovnega izida, povzet po določbah 2425. člena Civilnega zakonika, je zgrajen na podlagi vpliva nemškega načina prikaza izkaza poslovnega izida. V njem so navedene spremembe zalog in stroškov po naravnih vrstah. Zgrajen je v stopenjski obliki, kar pomeni, da se prihodkov in odhodkov ne združuje, ampak se jih prikazuje ločeno po vsebinskih skupinah (Tripodi, 2002, str.524). Več o členitvi posameznih postavk v točki 4.2. V prilogi 3 so prikazane postavke izkaza poslovnega izida v skladu z določbami Civilnega zakonika.

Poleg izkaza poslovnega izida po Civilnem zakoniku je tudi Državni svet doktorjev komercialistov za svoje potrebe predpisal izkaz poslovnega izida, ki temelji na anglo-ameriškem načinu prikazovanja poslovnega izida in je narejen po odhodkovnem načelu, kar pomeni, da so odhodki prikazani po funkcionalnem principu. Ta izkaz je v uporabi pri revizorjih in pri tistih družbah, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzi.

Tretjo različico izkaza poslovnega izida pa je predpisala za svoje potrebe Državna komisija za nadziranje borz (CO.N.SO.B) in temelji na podobnem principu kot je predpisan v določbah Civilnega zakonika, le da so postavke določene mnogo bolj podrobno, še posebej v delu, ki se nanaša na finančne prihodke in odhodke. V nekaterih potezah se navezuje na francoski način prikaza poslovnega izida. V svojih okvirjih uvaja vmesne izide kot so dohodek, operativni poslovni izid ter kosmati in čisti poslovni izid. Izkaz poslovnega izida posebej prikazuje vrednost proizvodnje za redno in stransko dejavnost (Koletnik, 1999, str. 40).

4.1.2.3 Dopolnilno poročilo

Določbe Civilnega zakonika predvidevajo kot del letnega poročila tudi dopolnilno poročilo (razkritja k računovodskim standardom), ki ima vlogo razkriti in pojasniti vsa odstopanja, ki so zajeta v postavkah računovodskih izkazov. Poleg tega se v tem dopolnilnem poročilu nahajajo:

- metode za vrednotenje posameznih postavk v računovodskih izkazih in uporabljene metode za izračun odpisov vrednosti. Pri tistih postavkah, ki so izražene v tujih valutah, je potrebno opredeliti, kateri menjalni tečaj se je upošteval pri preračunu v denarno valuto, ki se uporablja v Italiji (evro);
- razkritja postavk bilance stanja, ki se nanašajo na gibanja osnovnih sredstev (predhodno in končno prevrednotenje, amortizacija osnovnih sredstev tekočega leta, opredelitev novih nabav, premikov med postavkami in odtujitev osnovnih sredstev);
- razkritja postavk, ki se nanašajo na dolgoročno odložene organizacijske stroške in stroške raziskav, razvoj in propagando, razloge za uvrščanje in merila za amortiziranje (Marchi, 2000, str. 26);
- ostala razkritja v bilanci stanja s posebnim poudarkom na skladih in oblikovanih rezervah ter uporabi teh rezerv;
- spisek vseh udeležb v dobičku tujih družb s podrobno obrazložitvijo razmerja do tuje družbe ter podatki o sedežu družbe, višini naložbe, doseženem dobičku ali izgubi v poslovnem letu itd;

- razkritja po posameznih postavkah za znesek terjatev in dolgov, ki imajo dospelje daljše od 5 let. V to postavko je potrebno popisati tudi rezervacije za pokojnine in druge garancije ter jasno opredeliti obliko garancije (hipoteka, obveznice itd.);
- razkritja naložb v bilanci stanja po posameznih postavkah;
- razkritja ostalih obveznosti, ki niso zajeta v bilanci stanja, vendar je njihovo poznavanje povezano z ocenjevanjem premoženjskega in finančnega stanja družbe, še posebej razmerja do povezanih družb;
- razdelitev prihodkov po dejavnosti družbe in po geografskih področjih (v kolikor je smiselno);
- razkritje zneska finančnih prihodkov, ki se nanašajo na udeležbo v dobičku, razen za zneske dividend;
- razdelitev obresti za najeta posojila in druge finančne odhodke glede na to, kdo je posojilodajalec (banke, skladi, odvisne družbe, dobavitelji in drugi);
- razkritja vsebine postavk izrednih prihodkov in odhodkov v izkazu poslovnega izida, kadar gre za nezanemarljive zneske;
- motivi za popravke vrednosti (prevrednotenje navzgor ali navzdol) ali za oblikovanje rezerv za davčne namene;
- povprečno število zaposlencev po kategorijah, določenih po sistemizaciji delovnih mest;
- razkritja zneska za nagrade upravi in članom nadzornega sveta;
- razkritje števila in nominalnega zneska delnic družbe ter morebitna izdaja novih delnic v poslovnem letu;
- razkritja drugih vrednostnih papirjev, ki jih je izdala družba, ter pravice, ki iz njih izvirajo (Tripodi, 2002, str. 532).

V dopolnilno poročilo spadajo tudi pojasnila morebitnih ukrepov, ki niso skladni z zakonskimi določbami (ne prikazujejo resničnega in točnega premoženjskega stanja) ali gre za ukrepe mimo zakonskih določb o načelih oblikovanja bilančnih postavk. V ta poročila spada tudi ločen prikaz postavk v bilanci stanja z arabskimi številkami, ki so bile v bilanci prikazane združeno. Pojasniti je potrebno tudi tiste postavke iz predhodnih bilanc, ki so bile prilagojene in niso popolnoma primerljive s tekočo bilanco. V kolikor je družba med dvema poslovnima letoma zamenjala amortizacijske stopnje in metodo amortizacije, mora natančno razkriti vzroke za nastale spremembe (Vrech, 1995, str. 28 – dodatek).

4.1.2.4 Poslovno poročilo

Poslovno poročilo je del letnega poročila, v katerem uprava prosto opiše družbo, aktivnosti, posamezne sektorje, trge itd. Opisati mora situacijo v družbi, hkrati pa se že dotika trendov za prihodnost. Poslovno poročilo osvetljuje vzroke za posamezna dogajanja v računovodskih izkazih. Vsebina poslovnega poročila je determinirana v 2428. členu Civilnega zakonika. Nanaša se na opis raziskovalne in razvojne dejavnosti, ne samo v kvantitativnem smislu, temveč predvsem v opisu raziskovalnih procesov, v smislu uvajanja novih proizvodov ali novih tehnologij v proizvodnji. Drugi pomembni del vsebine poslovnega poročila je v opisu odnosa med obvladujočimi in odvisnimi družbami. Ne gre zgolj za predstavitev, v katerih družbah ima družba svoje naložbe, temveč tudi od katerih družb je ta družba nadzorovana.

Sledi poročanje o posedovanju lastnih delnic, poročanje o odtujitvah delnic in deležev in poročanje o številu in vrednosti (procentu) lastništva v obvladujoči družbi. Poročanje o natančni vrednosti kapitala družbe ima namen prepričati potencialne posojilodajalce ali morebitne vlagatelje. Nadalje je potrebno navesti pomembne dogodke, ki so se zgodili po koncu poslovnega leta in bi njihovo zamolčanje privedlo do neupoštevanja izhodiščnih postavk poročanja. Kršeno bi bilo pravilo poštenega in resničnega prikaza premoženjskega in finančnega stanja družbe (npr. podatki o zmanjšanju ali povečanju kapitala družbe, izdaja obveznic, hude nesreče itd.). Kot zadnja obvezna sestavina poslovnega poročila je tudi določba, da uprava opiše potek razvoja poslovanja. Predvsem je potrebno upoštevati družbena dogajanja, dogajanja na trgu, politična dogajanja in tehnične karakteristike proizvodnje. Možnosti razvoja morajo biti opisane objektivno in dokaj podrobno, da lahko prepričajo potencialne investitorje (Marchi, 2000, str. 34).

4.1.3 Splošna pravila o računovodenju

Za izdelavo letnega poročila in še posebej računovodskih izkazov je potrebno upoštevati računovodska pravila, ki so predpisana v zakonskih določbah Civilnega zakonika. Med izhodiščne predpostavke za računovodsko poročanje spada pošten in resničen prikaz premoženjskega in finančnega stanja družbe. Pri pripravljanju računovodskih izkazov in postavk znotraj izkazov je potrebno upoštevati še naslednja načela:

- jasnost;
- previdnost,
- časovna neomejenosti delovanja družbe;
- upoštevanja odhodkov v povezavi s prihodki, neodvisno od tega, kdaj so bili dejansko plačani ali izterjani;
- ločeno ocenjevanje heterogenih skupin znotraj posamezne postavke;
- doslednost in stabilnost;
- upoštevanje tveganj in izgub. Gre za upoštevanje vseh izgub in tveganj, ki se nanašajo na obračunsko leto, čeprav so bila priznana šele po koncu poslovnega leta. Ta princip izhaja iz načela previdnosti (Tripodi, 2002, str. 524).

Vse nejasnosti in odstopanja pri zajemanju posameznih postavk v računovodskih izkazih je potrebno iz leta v leto podrobno pojasniti v dopolnilnem poročilu k računovodskim izkazom. Pri vodenju računovodstva in pri izdelavi letnih obračunov družb veljajo še naslednja splošna pravila kot so:

- načelo vrednotenja po nabavnih cenah,
- načelo obdobjnega ugotavljanja in izkazovanja uspeha,
- veljavnost pravil poslovne bilance pri davčni bilanci (Koletnik, 1999, str. 36).

Podrobne obrazložitve predpostavk in načel so pojasnjene tudi v stališčih Državnega sveta doktorjev komercialistov (Legislazione civile). Vendar so stališča Državnega sveta doktorjev komercialistov pogosto usmerjena na rešitve, ki veljajo predvsem za tiste družbe, ki so zavezane k obvezni reviziji.

Primeri dokumentov so:

- dokument 1: poslovni obračun, cilji in postulati;
- dokument 2: vsebina in oblika letnih računovodskih izkazov za trgovinske in industrijske družbe;
- dokument 2, dodatek: dodatek in razjasnitev dokumenta št. 2;
- dokument 3: zaloge;
- dokument 4: tehnične imobilizacije;
- dokument 5: razkritja in plačilna sposobnost bank;
- dokument 6: posojila;
- dokument 7: dolgovi in druga pasiva;
- dokument 8: efekti, naložbe in konsolidirana bilanca;
- dokument 9: preračunavanje v domačo valuto in spremembe postavk v tuji valuti;
- dokument 10: naročila dolgotrajnih poslov (Koletnik, 1999, str. 36);
- dokument 16: opredmetena osnova sredstva (Principi contabili n. 16, 2004);
- dokument 25: obravnavanje davka od dobička v računovodskih izkazih, itd;

Znano je, da so stališča Državnega sveta doktorjev komercialistov precej pod vplivom anglosaksonskih računovodskih šol.

Tudi CO.N.SO.B predpisuje računovodska načela, standarde in stališča za gospodarske družbe, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzi in so jih dolžni spoštovati doktorji komercialisti v vlogah računovodij ali gospodarskih revizorjev (Koletnik, 1999, str. 36).

4.2 Izkaz poslovnega izida

V okviru točke 4.1, ki je obravnavala letna poročila v Italiji, je bil izkaz poslovnega izida kot temeljni računovodski izkaz že na kratko predstavljen. Namen te točke pa je vsebinski pregled posameznih postavk za boljše in lažje razumevanje italijanskih posebnosti, v primerjavi s Slovenijo.

Izkaz poslovnega izida v Italiji je zgrajen iz poslovnih prihodkov, poslovnih odhodkov, prihodkov in odhodkov iz financiranja, sprememb v vrednosti finančne aktive ter razlike med izrednimi prihodki in odhodki, kar skupaj tvori poslovni izid pred obdavčitvijo (Coronella, 2004). Poslovnemu izidu pred obdavčitvijo se odšteje davek od dobička pravnih oseb IRPEG in regionalni davek na pridobitne dejavnosti IRAP iz davčnega obračuna. Poleg tega se prišteje še odložene davke in odšteje anticipirane davke in tako dobimo čisti poslovni izid. Izkaz poslovnega izida prikazuje dogodke poslovnega leta oziroma v svojih podatkih predstavlja uspešnost poslovanja družbe v poslovnem letu.

4.2.1 Poslovni prihodki

Med poslovne prihodke se uvršča vse prihodke poslovnega leta, pri katerih so že odbiti vsi popusti in davki (IVA). Predpogoj za priznavanje prihodkov je, da so predmeti prodaje

odpremljeni in da jih kupec prevzame (Marchi, 2000, str. 50). Gre za princip pripoznavanja prihodkov po fakturirani vrednosti in ne po realizirani vrednosti, kar pomeni, da za pripoznavanje prihodkov ni pomembno, kdaj je bil posamezni izstavljen račun plačan, temveč kdaj je bil določen račun izstavljen (oziroma datum veljavnosti pogodbe). Pri prodaji proizvodov se šteje, da je bila opravljena, ko je bil izveden prenos lastništva (npr. datum odpreme ali datum izročitve). Gre za pripoznavanje prihodkov in z njimi povezanih terjatev, ko je produkcijski proces dokončan in je prišlo do izročitve proizvodov. Pri storitvah pa se šteje prenos, ko je storitev dejansko izvršena. Prihodki od prodaje se lahko znižajo za morebitne reklamacije, ki se nanašajo na pokvarjene ali slabo izdelane proizvode, proizvode dostavljene izven sezone, prepozne dostave itd. Prihodke se zniža za količinske popuste ali popuste za izkazano zvestobo.

Pri poslovnih prihodkih se upošteva tudi vrednost sprememb v proizvodnji zalog nedokončane proizvodnje, polizdelkov in gotovih izdelkov ter sprememb v proizvodnji na odprtih projektih, pri naročilih. Gre za vrednotenje razlik med končnimi zalogami in začetnimi zalogami. Če so končne zaloge večje od začetnih zalog, je razlika pozitivna (torej gre za povečanje prihodkov), sicer je razlika negativna (Coronella, 2004). V dopolnilnem poročilu je potrebno poročati, po kateri metodi se je vrednotilo zaloge. V primeru zamenjave metode med poslovnimi leti je potrebno vzroke za zamenjavo in učinke zamenjave tudi obrazložiti. Med postavkami prihodkov se (podobno kot v Sloveniji) upošteva tudi usredstvena lastna sredstva. Pri opredelitvi pomena postavke »spremembe v proizvodnji odprtih projektov po naročilu« je potrebno razložiti, da gre za velike projekte na podlagi ustreznih pogodb (npr. gradnje velikih objektov, cest, infrastrukture, svetovanje itd.), skratka zahtevne projekte, katerih prihodkov in odhodkov ni mogoče razmejiti samo na določeno poslovno leto. Za opredelitev proizvodnje odprtih projektov po naročilu je potrebno upoštevati formalni vidik, ki pogojuje tovrstno dejavnost, s podpisom ustrezne pogodbe z naročnikom projekta. Naslednji pogoj je trajanje aktivnosti, ki je običajno daljše od enega leta. Definiran mora biti tudi predmet pogodbe, ki je določen s strani naročnika projekta in navadno pomeni, da je predmet pogodbe enkraten in ga ni mogoče izdelovati serijsko. Prihodke se prizna glede na izbiro obračunske metode. Na voljo sta metodi izpolnjenosti pogodbe ali stopnje dokončnosti del. Pri prvi metodi se prizna prihodke šele takrat, ko je projekt po pogodbi v celoti ali skoraj v celoti dokončan. Pri metodi stopnje dokončnosti del pa se prihodki priznajo v sorazmerju s stopnjo izpolnitve pogodbe oz. realizacije projekta. Izkazovanje prihodkov se vrši postopoma in ne šele ob dokončni izpolnitvi pogodbe (Marchi, 2000, str. 201).

Kot zadnja postavka na področju poslovnih prihodkov v okviru izkaza poslovnega izida je opredeljena postavka »drugi prihodki«. Sem spadajo vsi tisti prihodki iz poslovanja, ki niso biti zajeti v ostalih postavkah. Med drugim se uvršča prihodke, ki nastanejo kot podpora glavni dejavnosti. Gre za prihodke iz naslova storitev vzdrževanja, popravil, organiziranja prehrane zaposlencev, medicinske oskrbe in transportnih storitev. V to postavko se uvršča prihodke za tiste proizvode, ki so bili razdeljeni brezplačno ali po manjši ceni od tržne, povezanim osebam, zaposlencem ali tretjim osebam. Med postavko drugih prihodkov se uvršča tudi prihodke od recikliranih proizvodov (Gabrovec Mei, 1993, str. 254). Pri brezplačnih odtujitvah proizvodov gre predvsem za vzpostavitev dobrih odnosov z različnimi

partnerji in predstavitve proizvodov ter spoznavanje njihovih lastnosti. Namen brezplačne odtujitve lastnih proizvodov svojim zaposlencem ne pomeni direktne povezave z delovno storilnostjo. Gre predvsem za posredno spodbudo, ki se izvaja predvsem ob praznikih, jubilejih družbe ali delovnih uspehih. Pri brezplačni odtujitvi lastnih proizvodov zunanjim predstavnikom gre za izražanje naklonjenosti sedanjim in bodočim strankam. Spodbuja se nakup, reklama ali ohranjanje zaupanja v proizvode. Po drugi strani družba odtuja brezplačno svoje proizvode za prikaz koristnosti družbe v okolju in za humanitarne namene. Za potrebe knjiženja brezplačnih odtujitev družba pripravi lastne temeljnice, kjer opredeli vrednost proizvodov, ki jih je brezplačno odtujila, in jih knjiži med druge prihodke.

4.2.2 Poslovni odhodki

V izkazu poslovnega izida, ki ga obravnava Civilni zakonik, se prikazuje poslovne odhodke po nemški različici, to je po naravnih vrstah stroškov. Kot prvi se prikazujejo **stroški materiala, surovin in blaga**, ki se nanašajo na prodane proizvode in storitve v določenem poslovnem letu. Stroški materiala, surovin in blaga se lahko popravijo, znižajo za vrednosti vrnjenih dobav blaga zaradi neustreznosti dobave ali roka dobave. Znižajo se lahko tudi za dobljene popuste, količinske premije in za dobljene premije iz naslova zvestobe.

Stroški storitev se nanašajo na tiste storitve, ki jih za družbo na podlagi pogodbe opravijo zunanji izvajalci in so rezultati storitev natančno določeni (npr. pogodbeno delo, najem delovne sile drugih družb, stroški garancij itd.). Med stroške storitev spadajo tudi splošni stroški proizvodnje (tehnični stroški, stroški vzdrževanja, stroški transporta, stroški prehrane zaposlencev in zavarovalne premije), splošni stroški prodaje (prodajni stroški, stroški propagande, reprezentance, dane provizije itd.), administrativni splošni stroški (pravne pomoči odvetnikov, stroški telekomunikacijskih storitev, nagrade upravi, odškodnine članom uprave itd.) ter potni stroški (Rinaldi, 1993, str. 98).

Pri poslovnih odhodkih, ki se nanašajo na **stroške uporabe tujih dobrin (najemnine)**, gre za stroške, ki dajejo pravico razpolaganja s tujimi sredstvi, četudi ni prišlo do prenosa lastništva z namenom uporabe teh sredstev v poslovnem procesu. Pravica do uporabe se lahko opredeli kot najem ali kot leasing pogodba. Vzroki za uporabo tujih dobrin so različni. Gre predvsem za večjo fleksibilnost v primeru prenehanja uporabe tujih sredstev. Potrebna so manjša finančna sredstva v določenem trenutku ter možnost uporabe sredstev tudi v primeru, ko lastnik ni pripravljen prodati sredstva ali patenta. Stroški uporabe tujih dobrin se lahko izražajo v obliki najemnine za finančni najem osnovnih sredstev, licenc, patentov, blagovnih znamk, avtorskih pravic in drugih neopredmetenih osnovnih sredstev. Za njihovo izkoriščanje je potrebno plačevati lastnikom nadomestilo za uporabo avtorskih pravic, dogovorjeno najemnino ali licenčnino. Pri najemu nepremičnin se plačuje najemodajalcu periodično (npr. mesečno) najemnino. Lahko se vplačuje vnaprej ali po preteku obdobja. Pogosto se ob sklenitvi pogodbe zahteva vplačilo varščine. Pri finančnem leasingu pogodba omogoča najemniku uporabo osnovnih sredstev za svojo dejavnost. Najeta osnovna sredstva je najemodajalec nabavil po točnih navodilih in potrebi najemnika. Ob koncu izteka pogodbe o najemu je možen odkup osnovnega sredstva po znižani ceni. Pri finančnem leasingu najemnika bremenijo pravni stroški ob sklenitvi pogodbe. Najemodajalec lahko zahteva

določeno varščino ali v leasing pogodbi določi, da se v začetnih obdobjih plačuje »maksi« najemnino, ki je sestavljena iz seštevka več rednih obrokov. Najemodajalec lahko izstavlja račune za vsak posamezen obrok ali pa izstavi en račun za celoten znesek najemnini. V primeru, da je bila vplačana varščina, se znesek varščine odšteje od zadnjih obrokov najemnini. Pri plačevanju stroškov uporabe avtorskih pravic (uporaba tujih neopredmetenih osnovnih sredstev) se uporabnik sreča s stroški uporabe, ki so že vnaprej določeni ali pa so določeni z določenimi parametri (npr. določen procent od prodaje). Stroški uporabe tujih avtorskih pravic (royalties) se v celoti štejejo med stroške uporabe tujih dobrin (Marchi, 2000, str. 126).

V skupino odhodkov iz poslovanja spadajo tudi **stroški dela**, ki se delijo na več podpostavk (na stroške plač, stroške za socialne prispevke zaposlencev, stroške za sklad odpravnin, stroške za dodatno pokojninsko zavarovanje in ostale stroški dela).

Med **stroške plač** se zajema že zapadle obveznosti za izplačila plač zaposlencem v bruto znesku, ne glede na to, ali so plačane v denarju, naravi ali v obliki premij. Za stroške iz naslova plač se šteje tako plačila, ki so neposredno odvisna od porabe delavnega časa in navora zaposlenega, kot tudi tista plačila zaposlencem, ki so določena s pogodbo o delavnih razmerjih ali glede na sistemizacijo delovnega mesta. Stroški dela, povezani z neposrednimi izplačili, so lahko določeni glede na čas in količino opravljenega dela. Tovrstni način se imenuje tudi urni sistem (Sistema orario) in se uporablja predvsem za zaposlence v gospodarstvu. Izplačila plač po mesečnem sistemu pa se nanašajo na uslužbenke, vodilne kadre v družbah in vse zaposlence, ki so vezani na kolektivne pogodbe v trgovskem sektorju (CCNL). Avtor Marchi predlaga, da bi ločevali stroške plač za redne zaposlence, posebej za pripravnike in posebej za vajence, kar naj bi bilo smiselno za davčne namene, saj je za pripravnike in vajence možno koristiti davčno olajšavo. Med posredna izplačila iz delovnega razmerja spadajo izplačila za nadomestila za praznične dni, boleznine, dopust, dodatna izplačila v povezavi s pogodbo o zaposlitvi in sprejetimi sistemizacijami v družbi. Podrobnosti urejajo sprejete kolektivne pogodbe za različne sektorje (CCNL). Med plačila, ki niso neposredno odvisna od delovnih naporov, spada tudi izplačilo trinajste plače. To izplačilo se ne nanaša na določen mesec, temveč se nanaša na 12 zadnjih mesecev. Trinajsta plača se ne izplača samo zaposlencu, ki je bil odsoten daljši čas (npr. zaradi vpoklica na služenje vojaškega roka ali zaradi koriščenja porodniškega dopusta). Omejeno izplačilo trinajste plače se izvede tudi tistim zaposlencem, ki so med letom spremenili delovno razmerje iz polnega delovnega časa v polovični delovni čas.

V podpostavko **stroški iz naslova prispevkov za socialno varnost** spadajo mesečni prispevki za socialno varnost zaposlencev (pokojninsko in zdravstveno zavarovanje, stroški za zavarovanje zaposlencev za primer brezposelnosti itd.) ter davki iz naslova plač, ki se nanašajo na določeno poslovno leto. Višina odhodkov iz naslova prispevkov za socialno varnost se razlikuje glede na sektor dejavnosti družbe. Družba plačuje v socialni zavod INPS prispevke za:

- pokojninsko in invalidsko zavarovanje zaposlencev,
- nadomestila plač v primeru bolezni, porodniškega dopusta, brezposelnosti itd.,
- sklad odpravnin,
- vračanje zaposlencev – priseljencev izven meja Evropske skupnosti,

- nacionalni sklad za politiko priseljencev in podobno.

Tudi v Italiji prispevki za socialno varnost močno vplivajo na ceno delovne sile in s tem na poslovni izid. Zato je zanimivo pogledati obremenitve določene družbe. V primeru je navedena kategorija družbe, ki ima od 16 do 50 zaposlencev (tabela 17).

Tabela 17: Višina prispevkov za socialno varnost za zavod INPS, v kategoriji družb s 16 - 50 zaposlenci

	Zaposlenci glede na kvalificiranost			
	Zaposlenci v proizvodnji	Uslužbenci in ostali kader	Šoferji, trg. potniki	Vodilni kader
Prispevek za pokoj. in inv. zavarovanje.	32,70%	32,70%	32,70%	0,00%
Prispevek za primer brezposelnosti	1,61%	1,61%	1,61%	1,61%
Prispevek za družinski sklad	2,48%	2,48%	2,48%	2,48%
Drugi prispevki	3,30%	3,30%	3,30%	0,30%
Prisp.za nadomestila v primeru bolezni	2,22%	0,00%	0,00%	0,00%
Prispevek za porodniški dopust	0,66%	0,66%	0,66%	0,00%
Skupaj celotna višina prispevka	42,97%	40,75%	40,53%	4,39%
Od tega v breme zaposlenca	9,19%	9,19%	9,19%	0,00%

Vir: Marchi, 2000, str. 226

Po pregledu tabele 17 je razvidno, da družbe plačujejo najvišje stopnje prispevkov za INPS prav od plač operativnih zaposlencev, kar je razumljivo, saj je tudi možnost za poškodbe in druge poklicne bolezni največja. Na drugi strani pa se od plač vodilnega kadra plačuje zelo nizka stopnja prispevkov, saj imajo urejeno osnovno socialno varstvo na podlagi drugih razmerij. V skupnih nakazilih INPS-u na vsak način prevladujejo prispevki za pokojninsko in invalidsko zavarovanje, ki znašajo pri vseh kategorijah zaposlencev 32,70% od bruto plače, razen pri vodilnem kadru.

Prav tako se štejejo kot neposredni stroški dela tudi prispevki za socialno varnost od izplačil vajencem. Za njih delodajalci plačujejo tedensko fiksen znesek, ki je leta 1999 znašal 2,55 evra na teden, za vajence v obrtni dejavnosti pa le 0,016 evra na teden (Marchi, 2000, str. 229). Zakon točno opredeljuje pojem »pripravnika«. To so mladi od 16 do 32 leta, ki prvič nastopijo službo. V tem primeru prispevki niso določeni pavšalno, ampak se razlikujejo glede

na vrsto gospodarske dejavnosti. Pri zaposlitvi brezposelnih (daljše obdobje brezposelnosti) se za določen čas obremenitev za prispevke, glede na dejavnost, zniža od 50% do 100%.

Družba je dolžna plačevati tudi prispevke od plač zaposlenih za drugi državni sklad, INAIL. V njega se stekajo prispevki za zdravstveno zavarovanje na račun tveganja poškodb pri delu in poklicnih boleznih. Teh prispevkov ne plačujejo zaposleni iz svojih bruto plač, temveč so strošek delodajalca in niso določeni v mesečni višini, ampak letno, v stopnji od bruto izplačila. Tudi tukaj stopnja niha med dejavnostmi od 0,04% do 16% bruto izplačil, glede na nevarnosti in tveganja, ki so prisotna v posamezni dejavnosti. Uprava družbe mora vsako leto v februarju poročati INAIL-u preko obrazca 10SM o znesku dejanskih izplačil zaposlencem v preteklem koledarskem letu. Družba lahko poravna obveznost v 4 trimesečnih obrokih.

Med stroške dela spada tudi podpostavka **stroškov za sklad odpravnin**, ki so namenjeni za izplačila odpravnin ob zaključku delovnega razmerja pri določenem delodajalcu. Podrobnosti o oblikovanju sklada in načinu polnjenja sklada za odpravnine določa 2120. člen Civilnega zakonika. V osnovo za izračun letnega prispevka za posameznega zaposlenca spadajo vsi bruto prejemki iz delovnega razmerja. Predpogoj je, da je zaposlenec zaposlen v družbi najmanj eno leto. Znesek stroškov se izračuna tako, da se letno osnovo izplačil deli s 13,5 (Tripodi, 2002, str. 455). Drugi del stroškov pa izhaja iz naslova revalorizacije sklada. Procent revalorizacije sklada je izračunan iz fiksnega in fleksibilnega dela. Fiksni del znaša 1,5% revalorizacije sklada, variabilni pa je vezan na indeks ISTAT (indeks življenjskih stroškov) in znaša 75% indeksa ISTAT.

Naslednja podpostavka stroškov dela je podpostavka **stroškov za dodatno pokojninsko zavarovanje**. V primerjavi s stroški za sklad odpravnin oblikovanje sklada za dodatno pokojninsko zavarovanje ni zakonsko obvezno. Delodajalec se lahko odloči, ali bo plačeval dodatne prispevke za pokojnine zaposlencev v pokojninski sklad, ki je oblikovan za posamezno dejavnost ali sektor, oziroma plačeval dodatne prispevke za pokojnine zaposlencev v pokojninski sklad, oblikovan pri INPS-u (gre za možnost dodatnega pokojninskega zavarovanja).

Zadnja podpostavka stroškov dela je podpostavka **drugi stroški**. Sem spadajo vsi stroški dela, ki niso bili zajeti v ostalih podpostavkah. Predvsem gre za stroške organizacije zadev za skupno korist zaposlencev, stroške strokovnega usposabljanja zaposlencev, občasna izplačila in podobno (Coronella, 2004).

Naslednja postavka izkaza poslovnega izida zajema stroške **amortizacije in ostalih odpisov** za obdobje poslovnega leta, in sicer tako iz naslova amortizacije neopredmetenih osnovnih sredstev kot tudi iz naslova amortizacije opredmetenih osnovnih sredstev. V isto postavko izkaza poslovnega izida spadajo še odhodki na račun prevrednotenja zaradi oslabitev sredstev in odhodki na račun prevrednotenja terjatev, ki so del gibljivih sredstev v bilanci stanja. Pri podpostavki **amortizacija neopredmetenih osnovnih sredstev** družba pripravi amortizacijski načrt za vsako posamezno neopredmeteno sredstvo, kjer se odraža nabavna vrednost, doba koristnosti, preostala vrednost ob koncu uporabe sredstva, stopnja amortizacije in metoda amortizacije (enakomerna časovna metoda). Osnovno sredstvo je možno začeti amortizirati takoj, ko postane primerno za uporabo. Med neopredmetena osnovna sredstva spadajo: dolgoročni organizacijski stroški ustanavljanja družbe ali širitve družbe, stroški raziskovanja, razvoja in reklame, stroški dobrega imena, patenti, koncesije, licence, blagovne

znamke in podobne pravice. Civilni zakonik v 5. točki 2426. člena določa, da se morajo dolgoročni organizacijski stroški, stroški raziskovanja, razvoja in reklame (npr. uvajanje novega proizvoda itd.) ter stroški dobrega imena, ki se prenašajo na poslovne učinke v daljšem razdobju kot eno leto, amortizirati najkasneje v petih poslovnih letih (Tripodi, 2002, str. 530). Za ostala neopredmetena osnovna sredstva Civilni zakonik ne določa najdaljše možne dobe amortiziranja, razen za uporabo blagovne znamke, ki se lahko amortizira najkasneje v 20 letih, če ni z ostalimi akti določena krajša doba koristnosti.

Pri podpostavki **amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev** se zajema podatke o stroških amortizacije, ki se v posameznem letu prenesejo na poslovne učinke. Gre za opredmetena osnovna sredstva, katerih neodpisana vrednost je vpisana v bilanci stanja. Vrednost osnovnega sredstva se skozi stroške amortizacije prenaša na poslovni izid, glede na uporabljeno metodo amortiziranja in glede na ocenjeno dobo koristnosti. Za poslovne namene se v Italiji pretežno uporablja enakomerno časovno metodo amortiziranja, ker je najenostavnejša (Principio contabile n. 16, 2004). Pomembno je, da se amortizacijske stopnje in metode amortiziranja med poslovnimi leti ne spreminjajo in da so morebitne spremembe opisane v dopolnilnem poročilu. Pri analizi posamezne vrste osnovnih sredstev lahko opazimo, da se zemljišč ne amortizira, saj se zemljišča z izvajanjem poslovnega procesa ne izrabljajo in ne prenašajo vrednosti na poslovni izid. Zemljišča nimajo omejene dobe koristnosti in zato je tudi uporaba postopkov amortiziranja brezpredmetna (Allegrini, Martini, 2004, str. 165). Pri objektih in zgradbah, ki se uporabljajo za poslovne namene in katerih koristnost se zmanjšuje, se obračunava amortizacijo, ki se potem postopoma prenaša na poslovni izid. Med opredmetena osnovna sredstva, ki se amortizirajo, spadajo še naprave in stroji, industrijska oprema in oprema poslovnih prostorov, mobilni telefoni, službeni avtomobili ter embalaža, ki se uporablja za daljše obdobje od enega leta in se njena vrednost postopoma prenaša na proizvode.

V primeru, da je neodpisana vrednost, ki se izkazuje v bilanci stanja, višja od vrednosti osnovnega sredstva, je potrebno sredstvo prevrednotiti zaradi oslabitve. V izkaz poslovnega izida se vpiše znesek prevrednotenja. V primeru ponovnega povečanja preostale vrednosti sredstva se zajame znesek prevrednotenja tega sredstva v postavko prihodkov pod postavko »drugi prihodki«. Kot zadnja podpostavka v okviru amortizacije in odpisov se prikazuje znesek prevrednotenja terjatev na račun pričakovanih neplačanih terjatev. Višina odhodkov na račun predvidenih neplačanih terjatev je odvisna od izkušenj iz preteklih let in od dogodkov poslovnega leta.

Pri postavki **spmembe v zalogah materiala, surovin in blaga** gre za prikaz razlik med končnimi in začetnimi zalogami, oziroma za prikaz gibanja zalog, ki gre potem v breme poslovnega izida (ali v dobro, če je razlika negativna). Posamezne zaloge se vrednoti glede na nabavno vrednost materiala, surovin in blaga. Ko prihajajo nove dobave, zaloge pa se porabljajo v proizvodnem procesu, je potrebno določiti vrednost končnih zalog, ki so ostale in še čakajo na vstop v poslovni proces (Coronella, 2004). Pri tem je možno uporabiti več vrst metod vrednotenja. Gre za uporabo metod tehtanih povprečnih cen, FIFO in LIFO. Pri spremembah zalog je potrebno upoštevati tudi znižanja vrednosti zalog zaradi oslabitve. Prevrednotenja zaradi okrepitve nad nabavno ceno zalog niso dovoljena.

Postavki **rezervacije za tveganja in obveznosti ter druge rezervacije** zajemata zneske rezervacij v poslovnem letu, ki so namenjene pokrivanju izgub ali dolgov za točno določene namene. Pomembno je, da obstoja gotovost ali verjetnost nastopa takega namena, čeprav ob koncu poslovnega leta ni mogoče določiti zneska ali datuma nastopa takega nepredvidenega poslovnega dogodka. Znesek rezervacij je povezan s postavko »skladi za tveganja in obveznosti« v bilanci stanja, ki se lahko oblikujejo samo za odpravnine, dodatne pokojnine, za odložene davke in podobno (Gabrovec – Mei, 1995, str. 264). Pri rezervacijah na račun davkov gre za predvidevanje situacij, ki bodo družbi povzročile dodatne davčne obveznosti (npr. za sporne dajatve, inšpekcijske odločbe, odložene davke itd.). Rezervacije je potrebno oblikovati v tistem poslovnem letu, ko nastopi tveganje, da pride do povečanih davčnih obveznosti. Med druge rezervacije spadajo rezervacije za proizvode prodane z garancijo, rezervacije za predčasne upokojitve, v primeru reorganizacije družbe, rezervacije za stroške vzdrževanja (večja popravila), rezervacije za organizacijo nagradnih iger in nagrade, rezervacije za ekološka tveganja ter rezervacije za tveganje pri finančnih garancijah (Coronella, 2004).

Zadnja postavka odhodkov iz poslovanja je postavka **drugi poslovni stroški**. Gre za stroške poslovanja, ki niso zajeti v drugih postavkah, stroške dodatnih dejavnosti, stroški za indirektno davke, takse in razne prispevke (pristojbina za vknjižbo, davki na hipoteke in katastrski dohodek, državne takse, koleki, komunalne takse, DDV, ki ga ni mogoče odbiti, in podobno). V to postavko se vpisujejo tudi primanjkljaji pri odtujitvi že amortiziranih osnovnih sredstev.

4.2.3 Finančni prihodki in odhodki ter popravki vrednosti finančnih sredstev

Drugi sklop postavk v izkazu poslovnega izida predstavljajo prihodki in odhodki iz financiranja in popravki vrednosti finančnih sredstev. V ta finančni sklop spadajo postavke C in D izkaza poslovnega izida (Priloga 3).

Med finančne prihodke spadajo prihodki od finančnih naložb ter drugi prihodki iz financiranja. V postavko prihodki od finančnih naložb spadajo dividende in drugi dohodki, povezani z udeležbo v dobičku pri povezanih družbah (odvisnih in pridruženih družbah) in ostalih družbah. Odvisne družbe (imprese controllate) so tiste družbe, kjer ima neka druga družba večinski delež v tej odvisni družbi in s tem večinsko pravico pri glasovanju skupščine družbe ali kjer ima druga družba dovolj glasov, da ima prevladujoč vpliv v skupščini družbe te odvisne družbe. Prav tako so lahko odvisne družbe tudi tiste, kjer druge družbe nimajo prevladujočega vpliva, so pa lahko kako drugače povezane s to družbo. Pridružene družbe (imprese collegate) pa so tiste družbe, kjer ima druga družba pomemben vpliv na prvo družbo. Pomemben vpliv pomeni, da ima druga družba na redni skupščini vsaj 20% vseh glasov ali 10%, če družba kotira na borzi (Tripodi, 2002, str. 509).

Postavka drugi prihodki iz financiranja je razdeljena na 4 podpostavke, ki morajo ločeno prikazovati:

- obresti od danih posojil, ki so zajeta med dolgoročnimi sredstvi;

- obresti iz naslova nakupa obveznic in dohodke iz naslova drugih vrednostnih papirjev, zajetih med dolgoročnimi sredstvi, ki ne predstavljajo udeležbe v dobičku (npr. obresti za državne obveznice – »Buoni del Tesoro Poliennali BTP« ali obveznice lokalnih oblasti – »Buoni Ordinari Comunali BOC«);
- obresti iz naslova obveznic in druge dohodke iz naslova vrednostnih papirjev, zajetih med kratkoročnimi sredstvi, ki ne predstavljajo udeležbe v dobičku (blagajniški zapisi itd.);
- druge prihodke iz financiranja, ki niso zajeti v prejšnjih postavkah. Gre predvsem za bančne obresti, zamudne obresti in podobno (Coronella, 2004).

Med odhodke iz financiranja spadajo plačane obresti za najeta posojila (pri bankah, pri dobaviteljih, itd.) in druge finančne obveznosti (obveznosti do zavodov in obveznosti do države). V kolikor ti finančni odhodki vsebujejo plačilo za finančne obveznosti do povezanih družb, jih je potrebno ločeno prikazati glede na obliko povezanosti (do odvisne družbe, pridružene družbe, matične družbe in drugih družb).

Naslednje področje zajema popravke vrednosti finančnih sredstev. Gre za postavke revalorizacije in razvrednotenja (v terminologiji slovenskih računovodskih standardov gre za prevrednotenje zaradi oslabitve ali okrepitve). V navedenih postavkah gre za ugotavljanje popravkov vrednosti, na račun prevrednotenja pri dolgoročnih finančnih naložbah, iz katerih izhajajo prihodki iz udeležb pri dobičku in spremembe vrednosti pri dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložbah, v katerih ne gre za udeležbo v dobičku (npr. obveznice). Popravki vrednosti ne spadajo v postavke bilance stanja, ampak postavke v bilanci stanja že izražajo popravljeno realno vrednost (začetna vrednost – popravek vrednosti). Vpliv na izgubo vrednosti delnic, ki kotirajo na borzi, predstavljajo predvsem slabi poslovni rezultati družbe in drugi vplivi, ki so posledica pričakovanih manjših izplačil dividend, vstopa novih konkurentov ter padca cene delnic na borzi zaradi predvidenih slabših ekonomsko finančnih pogojev družbe.

Ko se izraža negativna razlika med dejansko tržno vrednostjo in knjigovodsko vrednostjo naložbe v zadnji bilanci, se le-ta zabeleži v izkazu poslovnega izida kot prevrednotenje zaradi oslabitve. V primeru pozitivne razlike se prevrednotenje ne izraža takoj v izkazu poslovnega izida, temveč šele ko je bilo npr. s prodajo finančne naložbe tudi dejansko doseženo (Gabrovec Mei, 1995, str. 273). Prevrednotenja finančnih sredstev niso mogoča, v kolikor so njihove ocenjene vrednosti v nasprotju z načelom resničnosti.

4.2.4 Izredni prihodki in odhodki

Med postavke **izrednih prihodkov in izrednih odhodkov** spadajo neobičajne postavke in postavke iz preteklih obračunskih let, ki v obračunskem obdobju povečujejo ali znižujejo poslovni izid, ki izhaja iz rednega delovanja družbe.

Vsebina postavk so:

- prihodki, ki ne spadajo v redne postavke izkaza poslovnega izida (drugi prihodki) in morajo biti ločeno prikazani po posameznih načinih pridobitve izrednih prihodkov. Med

izredne prihodke spadajo dobiček pri unovčevanju vrednostnih papirjev, dobiček od prodaj neopredmetenih in opredmetenih osnovnih sredstev in podobno. Med druge izredne prihodke pa spadajo prihodki od neobičajnih dogodkov v družbi, prihodki od popravkov vrednosti sredstev in prihodkov preteklih poslovnih let;

- odhodki, ki ne spadajo v redne postavke izkaza poslovnega izida (drugi odhodki) in morajo biti ločeno prikazani glede na posamezne vrste prikazanih izrednih odhodkov. Sem spadajo izgube zaradi prodaje pod ceno oziroma zaradi nižjih cen pri unovčevanju vrednostnih papirjev, zaradi davčnih obremenitev iz preteklih obdobj in ostali izredni odhodki. Med ostale izredne odhodke spadajo stroški, povezani z neobičajnimi dogodki (npr. primanjkljaji, kraje, požari itd.) in popravki vrednosti stroškov in prihodkov preteklih poslovnih let kot so popusti in premije, ki se nanašajo na račune preteklih poslovnih let, popravek napak pri knjiženju in podobno (Gabrovec Mei, 1995, str. 277).

Vsebinska postavka izrednih prihodkov in odhodkov je lahko predstavljena tudi drugače. Postavke:

- predstavljajo »dediščino« preteklih poslovnih let (osnovane so na osnovi popravkov stroškov in prihodkov),
- izvirajo iz nepredvidljivih dogodkov, neodvisnih od volje družbe, ali na osnovi naključnih dogodkov, ki jih ne moremo povezati z običajnimi postavkami izkaza poslovnega izida,
- predstavljajo učinke zamenjav metod vrednotenja aktivnih in pasivnih postavk (Marchi, 2000, str. 548).

Po seštevk postavk, ki izhajajo iz rednega delovanja ter iz postavk izrednih prihodkov in odhodkov, dobimo poslovni izid pred obdavčitvijo ($A - B \pm C \pm D \pm E$, priloga 3).

4.2.5 Davek od dobička

Dobiček družb je obremenjen tako z davkom od dobička pravnih oseb in regionalnim davkom na pridobitne dejavnosti, ki se ga izračuna iz postavk davčnega obračuna. V tem delu izkaza poslovnega izida se kažejo tudi vplivi davčne zakonodaje na poslovni izid družbe z upoštevanjem odloženih in anticipiranih davkov, ki so posledica preteklih poslovnih obdobj in bodo dejansko bremenili prihodnje poslovne izide. Gre za »okužbo« izkaza poslovnega izida z »davčno zakonodajo«, kajti splošno velja pravilo, da odbitne postavke ne morejo biti upoštevane v davčnem obračunu, če niso bile že predhodno zajete v izkazu poslovnega izida.

4.2.6 Čisti poslovni izid

Zadnja postavka v izkazu poslovnega izida je **čisti poslovni izid**, ki je lahko dobiček ali izguba. Ta kategorija dobička ali izgube se vpiše v bilanco stanja med postavke kapitala. Čisti poslovni izid (v kolikor je pozitiven) se najprej deli za obvezne rezerve, statutarne in ostale rezerve, ostanek pa je namenjen za razdelitev med delničarje oziroma lastnike deležev. Dividende ali ostali deleži iz dobička se izplačujejo različnim kategorijam vlagateljev. Glede na njihov status je potrebno pri izplačilu udeležencem v dobičku odvesti tudi posebno akontacijo davka. Tako se pri:

- izplačilu dividende fizični osebi, ki je rezident republike Italije, odtegne 12,5% davka, če naložba, iz katere ima pravico do udeležbe v dobičku, ne izhaja iz dejavnosti določene osebne gospodarske družbe (npr. družbe samostojnega podjetnika), ali predstavlja tako imenovano »nekvalificirano« udeležbo v kapitalu družbe, kar pomeni, da ima:
 - manj kot 5% delež v kapitalu družbe, ki kotira na borzi, ali manj kot 25% delež v kapitalu družbe, ki ne kotira na borzi, in hkrati nima glasovalne pravice na skupščini delničarjev;
 - manj kot 2% delež v kapitalu družbe, ki kotira na borzi, ali manj kot 20% delež v kapitalu družbe, ki ne kotira na borzi, četudi ima glasovalno pravico na skupščini družbe.

Pri izplačilu dividende fizični osebi, ki predstavlja »kvalificirano« udeležbo v kapitalu, se pri izplačilu dividend ne odbije posebna akontacija davka na prejeto dividendo;

- izplačilu dividend ali drugih deležev v dobičku pokojninskim skladom odbije davek v višini 12,5% celotne dividende;
- izplačilu fizičnim osebam – nerezidentom odbije 27% davka od celotne dividende, razen nerezidentom iz članic Evropske unije ali rezidentom tistih držav, s katerimi ima Italija sklenjen dvostranski sporazum o izogibanju dvojnega obdavčevanja. V teh primerih se odbije le 12,5% davka ob izplačilu dividende (Marchi, 2000, str. 687).

V ostalih primerih udeležbe v dobičku ni potrebno odbijati davka. Izplačana dividenda se je do 31.12.2003 povečevala za davčni kredit, ki so ga lahko potem pravne osebe ali fizične osebe, ki so opravljale dejavnost – rezidenti, upoštevali kot davčni kredit pri svojih davčnih obračunih. Višina davčnega kredita je od leta 2000 padala zaradi padanja davčne stopnje. Tako je letu 2000 davčni kredit predstavljal 58,73% izplačane dividende, s postopnim nižanjem davčne stopnje pa je padala tudi učinkovitost instrumenta davčnega kredita. Posledično je z reformo davčne zakonodaje, ki velja od 1.1.2004, davčni kredit ukinjen in se dividenda vključuje v prihodke pravne osebe v omejeni višini (Bongiovanni et al., 2003).

4.3 Obračun davka od dobička pravnih oseb

Izračun davčne osnove, ki se jo po koncu poslovnega leta opredeli v obračunu davka od dobička pravnih oseb v Italiji, temelji na dobičku ali izgubi iz izkaza poslovnega izida, povečanjem ali zmanjšanjem za tiste odhodke in prihodke, ki niso davčno priznani oziroma so delno priznani (Marchi, 2000, str. 665).

Davčna zakonodaja dopušča, da je davčno obdobje enako poslovnemu letu, kar je opredeljeno v posameznih statutih družb. V primerih, da statut družbe ne določa poslovnega leta oziroma je določeno poslovno leto daljše časovno obdobje kot leto dni, zakonodaja določa za davčno obdobje koledarsko leto. Zavezanci so dolžni oddati davčni obračun do zadnjega dne v desetem mesecu po zaključku davčnega leta, če oddajo obračun v elektronski obliki prek interneta. V kolikor oddajo obračun v papirni obliki, morajo tak obračun poslati do zadnjega dne v sedmem mesecu po zaključku davčnega leta.

4.3.1 Pravna podlaga

Osnova pravne podlage za obdavčitev dobička pravnih oseb v Italiji je odlok predsednika republike št. 917, z dne 22. decembra 1986, ki stalno doživlja popravke in spremembe. Zadnja pomembna sprememba je bila v odloku predsednika republike št. 344, z dne 12. decembra 2003. Za potrebe zavezancev in vseh ostalih, ki se ukvarjajo z davki, se v Italiji pripravi vsako leto prečiščeno besedilo davkov, ki obravnavajo obdavčitev pravnih in fizičnih oseb z naslovom »Testo unico delle imposte sui redditi«. Vedno so politično aktualne davčne olajšave, ki omogočajo italijanskemu gospodarstvu, da konkurira na trgu, obenem pa vpliva pozitivno na razvoj celotnega območja države. V okviru predpisov, ki določajo zakonsko podlago za uporabo davčnih zmanjšanj, je osnova dekret predsednika republike št. 388/2000 z dne 23.12.2000. Posebej so objavljeni tudi podzakonski akti, ki jih objavlja Ministrstvo za finance v uradnem listu, imenovanem »Gazzetta Ufficiale«. Gre za ažuriranje zneskov (npr. maksimalno dovoljenih amortizacijskih stopenj, najvišje višine zneskov za potne stroške, omejitev višine nabavne vrednosti pri upoštevanju stroškov za motorna vozila itd.). Glede na to, da je za izdelavo davčnega obračuna potrebno poznati tudi zakonodajo, ki se veže na poslovno bilanco, veljajo pri davčnem obračunu tudi ostala računovodska pravila, naštetá v poglavju, ki obravnava italijansko poslovno bilanco, v kolikor niso v nasprotju z davčno zakonodajo.

Temeljne prvine davčnega postopka kot so roki oddaje davčnih obračunov, roki za uveljavljanje davčnih olajšav, sestavni deli davčnih obračunov, roki za plačevanje akontacij in poročila davka od dobička ter kazni predpisuje odlok predsednika republike številka 602/73 in številka 435/01.

Poleg zakonskih določb »davka od dobička pravnih oseb« morajo družbe poznati tudi način obračuna »regionalnega davka na pridobitne dejavnosti – IRAP-a«. Navedeni davek je bil uveden z odlokom predsednika republike št. 446, dne 23. decembra 1997.

Pri tekočem poslovanju se družbe najpogosteje srečujejo z davkom na dodano vrednost »I.V.A (Imposta sul Valore Aggiunto)«. Osnovni zakon je bil objavljen kot odlok predsednika republike številka 633 z dne 26. oktobra 1972, ki pa se stalno dopolnjuje.

4.3.2 Zavezanci za davek od dobička pravnih oseb

Zavezanci za davek od dobička pravnih oseb so:

- družbe, ki imajo sedež v Italiji in se lahko pojavljajo kot delniške družbe, komanditne delniške družbe, družbe z omejeno odgovornostjo, zadrage, družbe vzajemnih zavarovanj in podobne družbe;
- javna podjetja in druga podjetja, ki imajo sedež v Italiji in imajo za glavni oziroma prevladujoč motiv pridobitno dejavnost;
- javna podjetja in ostala podjetja, ki imajo sedež v Italiji in njihov primarni cilj ni pridobitna dejavnost;
- tuje družbe in različno organizirane združbe (združenja itd.) tujega prava, ki imajo ali nimajo značaja pravne osebe (pogoj je le, da nimajo sedeža na področju Italije);

- tuje družbe, ki so prenesle sedež poslovanja v Italijo in hkrati na območju Italije delujejo večji del poslovnega leta (Blasi, Minnucci, 2002, str. 312).

Med zavezance za davek od dobička pravnih oseb ne spadajo:

- državni organi, organi lokalnih skupnosti, javna uprava, organi dežel in provinc;
- konzorciji med lokalnimi družbami, združenji in tistih organizacijskih oblik, ki upravljajo z državnim premoženjem;
- Evropsko gospodarsko združenje (»GEIE –Gruppi europei di interesse economico«);
- investicijski skladi, ki se ukvarjajo z investiranjem v premičnine in v obratna sredstva.

4.3.3 Vsebina postavk v obračunu davka od dobička pravnih oseb

Davčni obračun v svoji osnovni bazi prevzema podatke iz izkaza poslovnega izida. Določitev davčne osnove prikazuje tabela 18.

Za potrebe ugotavljanja pravilne davčne osnove poznajo Italijani štiri vrste sprememb poslovnega izida:

- povečanje dobička iz izkaza poslovnega izida na račun prihodkov, ki imajo z davčnega stališča večjo vrednost kot s poslovnega;
- povečanje dobička iz izkaza poslovnega izida na račun odhodkov, ki imajo z davčnega stališča manjšo vrednost kot s poslovnega;
- zmanjšanje dobička iz izkaza poslovnega izida na račun prihodkov, ki imajo vrednost po davčni zakonodaji nižjo od poslovne;
- zmanjšanje dobička iz izkaza poslovnega izida na račun odhodkov, ki so v davčni bilanci vrednoteni z večjo vrednostjo kot v poslovni bilanci (Marchi, 2000, str. 665).

Tabela 18: Določitev davčne osnove pri davčnem obračunu v Italiji

davčna osnova =	
+	dobiček ali izguba iz poslovnega izida
+	povečanje vrednosti postavk iz izkaza poslovnega izida
-	zmanjšanje vrednosti postavk iz izkaza poslovnega izida

Vir: Marchi, 2000, str. 665

Spremembe posameznih postavk iz izkaza poslovnega izida, ki pomenijo povečanje ali zmanjšanje dobička iz izkaza poslovnega izida, so povezane s principom imputacije, kar pomeni, da stroški in druge negativne komponente ne morejo predstavljati odbitkov od davčne osnove, v kolikor niso bile predhodno zajete v izkazu poslovnega izida, razen nekaterih izjem, določenih v davčni zakonodaji (npr. anticipirana amortizacija). Drugi princip, pomemben za določitev davčne osnove, je princip »kompetence«, ki določa nastanek posameznih pozitivnih in negativnih komponent davčne osnove (podobno kot za poslovne namene) ter pogojenost upoštevanja negativnih komponent s pozitivnimi postavkami (Blasi, Minnucci, 2002, str. 264). Iz tega izhaja, da odhodki iz izkaza poslovnega izida, ki nimajo

povezave z obdavčljivimi prihodki, v glavnem ne morejo predstavljati negativnih postavk v davčnem obračunu. Naslednji princip je princip gotovosti ali dejanske določljivosti pozitivnih in negativnih komponent obdavčljivega dobička. Gre za upoštevanje posameznih komponent glede na njihov dejanski nastanek in nedvoumno določljivost.

4.3.3.1 Poslovni prihodki, upoštevani v davčnem obračunu

Obračunavanje prihodkov za davčne namene je v glavnem podobno kot za poslovne namene, razen nekaterih izjem:

- uporabe dobrin in sredstev za privatne namene lastnikov družb, njihovih svojcev in drugih povezanih oseb se zaradi nenamenske uporabe sredstev šteje za povečanje prihodkov;
- med prihodke se doda tudi neknjižene prihodke v izkazu poslovnega izida;
- med prihodke se šteje tudi razliko v ceni, in sicer med tisto ceno, ki jo dosežejo v medsebojni prodaji povezane osebe, in normalno tržno ceno;
- spremembe, povezane s prihodki, predstavljajo tudi prodaje ali brezplačni odstopi sredstev med povezanimi osebami v skupini. Ti prihodki povečujejo obdavčljiv dobiček za razliko med tržno vrednostjo in dejansko realizirano vrednostjo;
- spremembo predstavljajo tudi tisti prihodki, ki so izločeni iz obdavčitve;
- med spremembe spadajo tudi povečane vrednosti prihodkov, ki izhajajo iz zamenjave proizvodnih sredstev zaradi slabljenja ekonomske tehnične lastnosti med normalnim delovanjem družbe (Marchi, 2000, str. 669).

4.3.3.2 Poslovni odhodki, upoštevani v davčnem obračunu

Poslovni odhodki za davčne namene se zajemajo v mnogih primerih podobno kot za poslovne namene. V nekaterih primerih se upoštevajo kot odbitna postavka le delno, nekateri poslovni odhodki pa se sploh ne upoštevajo za davčne namene. Glede na to, da davčni obračun že temelji na dobičku ali izgubi iz poslovnega izida, se davčna osnova poviša le za tiste poslovne odhodke, ki ne spadajo med davčno priznane odhodke ali pa se priznajo le v določeni višini ali delu. Na drugi strani pa davčna zakonodaja dopušča določene rezervacije, ki niso zajete med poslovnimi odhodki v izkazu poslovnega izida in se kažejo kot znižanje davčne osnove. V nadaljevanju so predstavljene nekatere najznačilnejše postavke poslovnih odhodkov, ki povečujejo ali znižujejo davčno osnovo:

a) sprememba dobička iz izkaza poslovnega izida na račun drugače opredeljenih poslovnih odhodkov v davčni zakonodaji za stroške storitev, stroške dela in druge stroške;

Primeri spodaj prikazanih stroškov povečujejo davčno osnovo, v kolikor presegajo davčno dovoljeno višino (nanašajo se predvsem na stroške storitev, stroške dela in druge stroške):

- dnevnice, potni stroški in stroški za prehrano zaposlencev. V primerih, ko delodajalec napoti zaposlenca v drugi kraj in zaposlenec v tem kraju tudi začasno stanuje, se delodajalcu v skladu z davčno zakonodajo prizna stroške, v kolikor ne presegajo določene višine. Tako se za stroškečasne prejemitve ter stroške za prehrano in namestitve zaposlenca upošteva za davčne namene odbitek do višine 180,76 evrov na dan oziroma za delo v tujini do 258,23 evrov (Blasi, Minnucci, 2002, str. 217). Vsi ostali stroški

premestitve zaposlenca, ki so nad zakonsko določenimi zneski, pomenijo povečanje davčne osnove;

- stroški vzdrževanja, popravil in preoblikovanja osnovnih sredstev. Davčna zakonodaja dopušča družbam zniževati obdavčljiv dobiček v davčnem izkazu, v znesku največ do 5% vrednosti osnovnih sredstev, ki so zajeta v registru osnovnih sredstev za namene vzdrževanja in popravil. Predpogoj je, da jih je družba uveljavljala že v poslovni bilanci. V kolikor je bil dejanski strošek popravil večji od 5%, se v davčnem izkazu v tekočem letu upošteva mejni znesek 5% vrednosti osnovnega sredstva, ostali stroški pa se razdelijo na 5 enakih delov in se jih upošteva v naslednjih petih letih kot odbitno postavko v davčnem izkazu. Pozitivna razlika med celotno vrednostjo stroškov popravil ali vzdrževanja osnovnih sredstev, upoštevana v izkazu poslovnega izida, in davčno priznanimi stroški popravil pomeni povečanje obdavčljivega dobička (Marchi, 2000, str. 676);
- stroški najemnin. Stroški za najem nepremičnin so davčno priznani, v kolikor je trajanje najemne pogodbe daljše od osmih let. Pri najemu premičnin pa je pogoj trajanje najemne pogodbe za daljše obdobje kot je polovica predvidene normalne amortizacijske dobe. V kolikor se določena pogodba razdre pred potekom zakonsko določenih rokov, ki so predpogoj za upoštevanje odbitnih postavk, je potrebno za že uveljavljene stroške v preteklih letih povečati obdavčljiv dobiček;
- pri izplačilih zaposlencem, ki niso bila dogovorjena v pogodbi ali niso zakonsko določena. Izplačila zaposlencem, ki niso določena v pogodbi o zaposlitvi ali z drugimi zakonskimi določbami, ne predstavljajo davčno priznanega odbitka. V takih primerih je potrebno za celotni znesek takih izplačil povečati davčno osnovo. Izjema so le tista izplačila namenjena zaposlencem za namene rekreacije, izobraževanja ter za kulturna in verska udejstvovanja do višine 0,5% vseh stroškov, ki jih ima družba z zaposlenci;
- stroški reprezentance. Stroški reprezentance predstavljajo odbitno postavko v davčnem izkazu v višini 1/3 stroškov reprezentance, zajetih za poslovne namene, in hkrati je ta znesek razdeljen na 5 let. To pomeni, da je v določenem poslovnem letu davčno priznan strošek reprezentance le v višini 1/15 vseh stroškov reprezentance, prikazanih v izkazu poslovnega izida. V davčnem obračunu se davčna osnova poveča za celoten znesek reprezentance in nato odšteje davčno priznani del kot odbitno postavko, ki znižuje davčno osnovo;
- direktni in tisti davki, pri katerih je možno povračilo davka. Davki od dobička in regionalni davki, ki so zajeti v izkazu poslovnega izida, povečujejo davčno osnovo.

b) sprememba dobička iz izkaza poslovnega izida na račun obravnavanja amortizacije opredmetenih osnovnih sredstev;

V skladu z davčnimi predpisi se opredmetena osnovna sredstva začnejo amortizirati šele z dnem pričetka uporabe. Po računovodskih predpisih pa se lahko osnovna sredstva začnejo amortizirati že takrat, ko so pripravljena na uporabo. To pomeni, da je potrebno povečati davčno osnovo za vse zneske obračunane amortizacije od osnovnih sredstev (iz izkaza poslovnega izida), ki so že bila pripravljena za uporabo, vendar se še niso uporabljala. Stroški amortizacije predstavljajo odbitno postavko v davčnem obračunu, največ do višine zakonsko določenih najvišjih letnih amortizacijskih stopenj in z uporabo redne metode enakomernega

časovnega amortiziranja (Marchi, 2000, str. 683). Najvišje določene amortizacijske stopnje se z dekretom Ministrstva za finance objavlja v uradnem listu (»Gazzetta Ufficiale«). Te stopnje so določene za posamezne homogene skupine osnovnih sredstev na podlagi normalnega prehajanja vrednosti sredstev na proizvode, in sicer po posameznih dejavnostih (Coefficienti di ammortamento, 2004). V kolikor je poslovno leto krajše od 12 mesecev, je potrebno pri izračunu prave amortizacijske stopnje izvesti izravnavo glede na čas trajanja dejavnosti (npr. za čas dejavnosti 8 mesecev se izvede popravek na 8/12). Poleg tega se za prvo leto uporabe osnovnega sredstva uporablja amortizacijsko stopnjo le do polovice maksimalno določene stopnje. Davčna zakonodaja pozna poleg metode enakomernega časovnega amortiziranja tudi druge metode amortiziranja:

- pospešeno amortizacijo. Navedena metoda se uporablja v tistih primerih, ko se posamezno osnovno sredstvo uporablja bistveno bolj intenzivno kot je povprečna uporaba sredstva v določenem sektorju (npr. trikrat večja uporaba stroja kot običajno). Ta amortizacijska metoda ni omejena z leti uporabe ali z maksimalno višino stopnje;
- upočasnjena amortizacija. Gre za uporabo manjših amortizacijskih stopenj, kot so zakonsko dovoljene. Razliko med stopnjama se lahko uveljavi kot amortizacijo v naslednjih letih z upoštevanjem maksimalnih stopenj, nikakor pa ni mogoče odbiti od davčne osnove zneska amortizacije, ki predstavlja več kot 50% razliko med maksimalno dovoljeno amortizacijsko stopnjo in konkretno uporabljeno amortizacijsko stopnjo;
- anticipirana amortizacija. Davčna zakonodaja omogoča tudi metodo anticipirane (vnaprejšnje) amortizacije, ki omogoča povečanje amortizacijske stopnje za prva tri leta uporabe sredstva, največ do dvakratne višine, kot jo dovoljuje normalna amortizacijska stopnja (Marchi, 2000, str. 687);
- takojšnja amortizacija. Za osnovna sredstva, vredna manj kot 516,46 evrov, velja možnost odbitka od davčne osnove za celoten znesek nabavljenega sredstva v poslovnem letu nabave (Blasi, Minnucci, 2002, str. 238).

c) sprememba dobička iz izkaza poslovnega izida na račun amortizacije motornih vozil;

Pri motornih vozilih so odbitne postavke stroškov in amortizacije za davčne namene različno opredeljene glede na to, ali se motorno vozilo uporablja za namene osnovne dejavnosti ali pa se uporablja tudi za zasebne namene zaposlencev. Hkrati je višina davčnega odbitka stroškov odvisna tudi od višine nabavne cene motornega vozila. V celoti predstavljajo odbitno postavko stroški, ki se nanašajo na:

- turistična letala, ladje in druga plovila, namenjena za zabavo turistov, motorji, avtomobili, tovorna vozila in druga vozila, ki se uporabljajo kot proizvodjalno sredstvo, v okviru dejavnosti družbe;
- motorna vozila, ki se delno uporabljajo za službene in delno za zasebne namene zaposlencev, pri čemer je pogoj, da uporaba za zasebne namene predstavlja več kot polovico celotne uporabe. Med delodajalcem in zaposlencem mora biti sklenjena pogodba o uporabi vozila za zasebne namene.

Za vozila, ki se uporabljajo tako za poslovne kot za privatne namene zaposlencev ali lastnika družbe (vendar manj kot polovico celotne uporabe vozila) se davčno prizna kot odbitek le 50% vseh stroškov uporabe teh vozil (Blasi, Minnucci, 2002, str. 391). Poleg tega so davčno priznani odbitki povezani tudi z višino nabavne vrednosti motornega vozila (npr. pri

avtomobilih se upošteva 50% davčni odbitek za stroške amortizacije, v kolikor nabavna vrednost avtomobila ne presega limita 18.075,99 evrov; pri najemu avtomobila pa velja priznani strošek najema 50% od vrednosti letne najemnine, ki ne sme presegati 3.615,20 evrov).

d) spremembe dobička iz izkaza poslovnega izida na račun amortizacije neopredmetenih osnovnih sredstev;

Glede na vrsto neopredmetenega osnovnega sredstva se razlikuje tudi maksimalno določena stopnja amortizacije za davčne namene. V prvo kategorijo spada amortizacija know-how-a in industrijskih pravic, kjer je določeno, da se lahko navedena sredstva amortizirajo že v treh letih. V drugo kategorijo spadajo stroški amortizacije dobrega imena in blagovnih znamk. Maksimalna amortizacijska letna stopnja znaša 10%, navedena sredstva se torej lahko amortizirajo v 10 letih (Marci, 2000, str. 693). Za ostala neopredmetena sredstva, ki predstavljajo uporabo pravic, se določi znesek amortizacije v skladu z določbami pogodbe o uporabi, kjer so navedena leta uporabe določene pravice in znesek.

V kolikor so stopnje amortizacije uporabljene v izkazu poslovnega izida večje od maksimalno določenih stopenj v davčni zakonodaji, je potrebno davčno osnovno povečati za to razliko (v izkazu poslovnega izida se dobro ime lahko amortizira v 5 letih, torej je amortizacijska stopnja 20%, za davčne namene pa le 10%). Pri amortizaciji neopredmetenih osnovnih sredstev za davčne namene ni dovoljeno uporabljati anticipirane, pospešene, upočasnjene ali takojšnje metode amortizacije. Dovoljena je le metoda enakomernega časovnega amortiziranja.

e) spremembe dobička iz izkaza poslovnega izida na račun rezervacij;

Rezervacije ne predstavljajo davčno priznanih stroškov, razen nekaterih izjem, ki so zakonsko opredeljene. Gre za rezervacije za sklad odpravnin ob prenehanju delovnega razmerja zaposlencev, rezervacije, oblikovane za zmanjševanje tveganj pri terjatvah, rezervacije za valutna tveganja itd. Davčni odbitek na račun rezervacij za sklad odpravnin ob prenehanju delovnega razmerja se upošteva v znesku, kot je določen v skladu s kolektivnimi pogodbami in je definiran v Civilnem zakoniku. V kolikor pa se oblikujejo rezervacije za sklad dodatnega pokojninskega zavarovanja, se kot davčni odbitek upošteva le 3% letnega zneska, rezerviranega za sklad dodatnih pokojnin. Rezervacije za tveganja na račun neizterljivih terjatev predstavljajo odbitno davčno postavko v posameznem davčnem obračunu, v višini 0,5% vseh terjatev, v kolikor njihov znesek ni zavarovan z zavarovalnimi garancijami. V kolikor je sklad za tveganja večji od 5% celotne vrednosti terjatev, izkazanih v bilanci stanja, rezervacij ni mogoče več upoštevati kot odbitno postavko za davčne namene.

Obstajajo še druge rezervacije, pri katerih velja omejen davčni odbitek (rezervacije za redna ciklična popravila in servise za ladje in letala). Davčni odbitek znaša 5% od njihove začetne vrednosti v registru osnovnih sredstev (Blasi, Minucci, 2002, str. 252). V to kategorijo spadajo še rezervacije za stroške obnov in rezervacije za obveznosti, ki izhajajo iz premij nagradnih iger.

4.3.3.3 Finančni prihodki in odhodki, upoštevani v davčnem obračunu

Tudi postavke finančnih prihodkov in odhodkov iz izkaza poslovnega izida niso zajete v enakem delu za davčne namene. Spremembe, ki vlivajo na zvišanje ali znižanje davčne

osnove, se kažejo tako pri finančnih prihodkih kot pri finančnih odhodkih. Poglejmo nekatere primere:

- dividende so vključene v davčno osnovo tistega leta, v katerem so izplačane, ne glede na to, kdaj je bil sprejet sklep skupščine o izplačilu dela dobička delničarjem v obliki dividend. Če so bile dividende izplačane v drugem poslovnem letu kot je bil sprejet sklep skupščine, je potrebno za tisti del dividend, ki so vpisane v izkazu poslovnega izida in niso bile izplačane v tem obdobju, znižati davčno osnovo. V letu, ko bodo dejansko izplačane dividende, pa je potrebno davčno osnovo povečati za znesek prejetih dividend (Blasi, Minnucci, 2002, str. 326).

Reforma davčne zakonodaje, ki je začela veljati s 1.1.2004, ukinja davčni kredit, ki so ga lahko ob izplačilu dividend koristile pravne in fizične osebe, ki so opravljale samostojno dejavnost. Glede na to, da so bile izplačane dividende že predmet obdavčitve v okviru dobička pravne osebe - izplačevalke dividend, se dividenda pri prejemnici dividende – pravni osebi, ki opravlja dejavnosti, vključuje v davčno osnovo prejemnice le v višini 5% dividende, ostalih 95% dividende pa se izključi iz davčne osnove prejemnice. Podoben način obdavčitve velja tudi za dividende prejete iz drugih držav. Gre za upoštevanje sistema, ki je v veljavi v Evropski uniji za izplačilo dobičkov med družbami, ki so rezidenti članic Evropske unije in sicer v skladu z evropsko direktivo o matičnih in hčerinskih družb št. 90/435/Cee (Longobardi, 2004);

- davčni odbitek pa ne velja za tiste finančne odhodke iz izkaza poslovnega izida, ki so bili ustvarjeni v poslih z družbami, ki imajo sedež na področju zunaj Evropske unije in v katerih obstaja privilegirana davčna zakonodaja (»davčni raji«). V kolikor se taki finančni odhodki pojavljajo v izkazu poslovnega izida, je potrebno za davčne namene povečati davčno osnovo za znesek teh nepriznanih odhodkov.

4.3.3.4 Izredni prihodki in odhodki, upoštevani v davčnem obračunu

Med obdavčljive izredne prihodke spadajo tudi presežki vrednosti prodanih osnovnih sredstev nad neodpisanimi vrednostmi sredstev ter presežne vrednosti iz naslova odškodnin za poškodovane in uničene stvari ali izgube, kjer so bila osnovna sredstva dana v uporabo zaposlencem v družbi, družinskim članom lastnikov ali družbenikom v druge neposlovne namene izven družbe. Presežne vrednosti so sestavljene iz razlike med prodajno vrednostjo sredstva ali vrednosti odškodnine za uničeno sredstvo in neodpisano vrednostjo sredstva. Pri uporabi za zasebne namene so presežne vrednosti določene med normalno vrednostjo sredstva in med neodpisano vrednostjo sredstva. V kolikor davčni zavezanec – družba poseduje sredstvo več kot tri leta, lahko prikaže presežno vrednost v davčni bilanci v letu, v katerem je prišlo do presežne vrednosti, ali jo lahko razdeli med obdavčljive dohodke tekočega poslovnega leta in nadaljnjih štirih let. V ta namen je potrebno znižati davčno osnovo za presežno vrednost, prikazano v izkazu poslovnega izida v tekočem letu, in povečati davčno osnovo za konstantni del presežne vrednosti sredstva, ki pripada tekočemu letu (Marchi, 2000, str. 702).

Odbitno postavko v davčnem obračunu predstavljajo tudi tisti izredni odhodki, ki se nanašajo na nastale primanjkljaje pri prodaji osnovnega sredstva, poškodbi ali uničenju osnovnih sredstev. Pri prodaji osnovnih sredstev se kaže primanjkljaj kot negativna razlika med

prodajno vrednostjo sredstva in neodpisano vrednostjo sredstva. V primeru izgube zaradi poškodbe ali uničenja sredstev se kaže primanjkljaj kot negativna razlika med izplačljivo odškodnino in neodpisano vrednostjo sredstva. Tudi primanjkljaji so lahko v celoti upoštevani kot davčni odbitek v izkazu poslovnega izida tekočega poslovnega leta, lahko pa so razdeljeni na tekoče leto in nadaljnja štiri davčna obdobja. V tem primeru se davčna osnova poveča v tekočem letu za celotni znesek primanjkljaja v izkazu poslovnega izida, zniža pa se samo za 1/5 celotnega primanjkljaja. Ostali primanjkljaj se odbija od davčne osnove enakomerno še v naslednjih štirih letih.

4.3.3.5 Davčna osnova

Kot je bilo že uvodoma navedeno, se šteje v osnovo za izračun davka od dobička pravnih oseb dobiček ali izguba iz izkaza poslovnega izida, povečana ali zmanjšana za spremembe vrednosti posameznih postavk, ki jih določa davčna zakonodaja. Davčni zavezanec – družba ima možnost za znižanje davčne osnove (v kolikor gre za pozitivno davčno osnovo) iz naslova davčne izgube iz preteklih let. Ta izguba lahko znižuje pozitivno davčno osnovo največ do vključno petega davčnega obračuna. Višina znižanja davčne osnove na račun izgube se prizna največ do zneska tekoče davčne osnove. Izjema velja za prenos izgub, ki izhajajo iz prvih treh let konstituiranja določene pravne osebe. Država zaradi spodbud v gospodarstvo ni omejila števila let, do kdaj je še mogoče zniževati davčno osnovo na račun preteklih izgub (Blasi, Minnucci, 2002, str. 332).

4.3.3.6 Davčna stopnja in izračun davka

Zaradi zagotavljanja dviga konkurenčnosti italijanskih družb in znižanja davčnih obremenitev za posamezne družbe se je davčna stopnja od leta 2000 zniževala. Pred letom 2001 je davčna stopnja znašala 37% davčne osnove, od 1.1.2001 se je znižala na 36%, v letu 2003 se je dokončno znižala na 34% davčne osnove (Blasi, Minnucci, 2002, str. 317). Z novo davčno reformo, ki bo veljala za pripravo davčnega obračuna za leto 2004, se davek na dobiček pravnih oseb še znižuje in bo znašal 33%. Z novo reformo se zamenja tudi ime davka, in se po novem imenuje IRES (»imposte sul reddito delle società«). Po načinu obračunavanja ne prinaša bistvenih sprememb (tudi davčni zavezanci ostajajo isti in stopnja davka ostaja proporcionalna). Davek od dobička pravnih oseb se določa na način:

$$\text{davek od dobička pravnih oseb} = \text{davčna osnova} * \text{davčna stopnja}$$

Davek od dobička pravnih oseb je možen samo v primeru, če je davčna osnova pozitivna. Zakonodajalec je v davčni zakonodaji predvidel možnost znižanja davka, vendar največ do višine prej izračunanega davka. V nadaljevanju so navedeni najpogostejši primeri zmanjševanja davka:

- izplačila neprofesionalnim športnim društvom v višini 19% celotnega izplačila. Kot odbitek od davka se upošteva znesek v maksimalni višini 1.032,91 evrov (Blasi, Minnucci, 2002, str. 318). Pogoji za odbitek je, da so prostovoljni prispevki nakazani društvom preko banke ali pošte;

- prostovoljna izplačila neprofitnim organizacijam, društvom, združenjem za humanitarne, verske, socialne in podobne neprofitne namene, v višini 19% celotnega izplačila, ki se kot davčno zmanjšanje upošteva največ do višine 2.065,83 evrov;
- izplačila političnim strankam, v višini 19% celotnega izplačila, ki se kot davčno zmanjšanje upošteva v razponu med 51,65 evrov do največ 103.291 evrov;
- odbitek v obliki davčnega zmanjšanja, v višini 413,17 evrov (na mesec za zaposlenca), lahko koristijo družbe, ki na novo za nedoločen čas zaposlujejo zaposlenca, ki so stari najmanj 25 let in niso bili zaposleni najmanj dve leti. Podobno lahko delodajalci koristijo davčno zmanjšanje tudi za novo zaposlene invalide (Blasi, Minnucci, 2002, str. 461). Za manj razvita območja »Mezzogiorno in Centro – Nord« je možno znesek davčnega zmanjšanja še povečati;
- davčno zmanjšanje za investicije v manj razvita področja »Mezzogiorno in Centro – Nord« Italije znaša lahko od 15% do 60% stroškov za investicije v opredmetena in neopredmetena osnovna sredstva, odvisno od velikosti družbe in regije, v kateri se je investicija realizirala. Za investicije v pohištvo in pisarniško opremo, dobro ime ter stroške za raziskave in razvoj ni mogoče uveljavljati davčnega zmanjšanja. Predpogoj je namensko investiranje v proizvodne obrate (Blasi, Minnucci, 2002, str. 471).

4.3.3.7 Regionalni davek na pridobitne dejavnosti – IRAP

Davčni zavezanci morajo že v izkazu poslovnega izida upoštevati poleg davčnih obveznosti za davek od dobička pravnih oseb (IRPEG, po novem IRES) tudi obveznosti za regionalni davek na pridobitne dejavnosti (odslej IRAP). Zajemanje postavk za izračun davka se razlikuje od zajemanja postavk za namene ugotavljanja davčne osnove za IRPEG, zato je smiselno na kratko predstaviti vsebino tega davka.

Obdavčitev po IRAP-u je namenjena obdavčitvi čistega donosa, ki ga zavezanci ustvarijo v posamezni regiji (Bevčič et al., 2000, str. 133). V davčno osnovo se zajemajo samo določene postavke iz izkaza poslovnega izida. V nekaterih primerih prihaja, podobno kot pri ugotavljanju davčne osnove pri davku od dobička pravnih oseb (IRPEG), do spremembe posameznih postavk navzgor ali navzdol. Upošteva se poslovni izid iz poslovanja, ki predstavlja redno dejavnost poslovanja, povečan za stroške dela. V davčno osnovo IRAP-a se ne vključuje prihodkov in odhodkov financiranja ter izrednih prihodkov in odhodkov.

Namesto dobička iz izkaza poslovnega izida je osnova za izračun davka IRAP vrednost neto proizvodnje, popravljena navzgor ali navzdol za določene postavke iz izkaza poslovnega izida. V tabeli 19 je predstavljen način določitve davčne osnove za IRAP.

Tako dobljena davčna osnova je osnova za izračun davka IRAP, katerega stopnja je proporcionalna in znaša 4,25%. Za nekatere zavezance, kot so banke, zavarovalnice in še nekatere druge dejavnosti, pa so določene drugačne stopnje (Neposredni davki, 2004).

Podobno kot pri IRPEG-u se tudi pri regionalnem davku na pridobitne dejavnosti za potrebe izračuna davka od dobiček v postavki 22 izkaza poslovnega izida vključuje še anticipirane in odložene davke.

Tabela 19: Določitev davčne osnove za IRAP

+	A	Vrednost proizvodnje
-	B	Stroški proizvodnje
+		Izgube pri terjatvah
+		Stroški za zaposlence
=		Vrednost neto proizvodnje
+		Povečanje vrednosti določenih postavk iz izkaza poslovnega izida
+		Zmanjšanje vrednosti določenih postavk iz izkaza poslovnega izida
=		Davčna osnova za IRAP

Vir: Marchi, 2000, str. 699

4.4 Razlike med dobičkom, prikazanim za poslovne in davčne namene

Pri ugotavljanju poslovnega izida in davčne osnove gre za upoštevanje naslednjih principov:

- odvisnost davčne osnove od prikaza dobička za poslovne namene, ker davčna osnova temelji na dobičku iz izkaza poslovnega izida, povečanem ali zmanjšanem po davčnih pravilih;
- povratna odvisnost dobička v poslovnem izidu od davčne osnove. Gre za določbo, da davčni subjekti ne morejo upoštevati negativnih postavk (odhodkov) v davčnem obračunu, če prej niso bili zajeti v izkazu poslovnega izida. Posledica tega principa je tako imenovana »davčna okužba« izkaza poslovnega izida, kar pomeni, da se v izkazu poslovnega izida v nekaterih postavkah upošteva predvsem davčno politiko in ne dejansko ekonomsko upravičenost (Marchi, 2000, str. 585).

Različnost med kriteriji, ki določajo obdavčljiv dobiček, in tistimi, ki določajo poslovni dobiček, lahko privede do trajnih ali začasnih razlik med obdavčljivim in poslovnim dobičkom.

4.4.1 Trajne razlike med dobičkom, prikazanim za poslovne in davčne namene

Trajne razlike so tiste razlike med obema dobičkoma, ki so nastale v tekočem poslovnem letu in se ne bodo odpravile v naslednjih poslovnih letih. V letih, ko nastanejo trajne razlike med obema dobičkoma, ni mogoče govoriti o odloženih ali predčasnih davkih. Te razlike izhajajo iz davčnega neupoštevanja nekaterih odhodkov iz izkaza poslovnega izida ter nezajemanja nekaterih prihodkov. Trajne razlike so lahko pozitivne ali negativne.

Trajne pozitivne razlike so tiste, kjer davčna zakonodaja predvideva davčno oprostitev, ki je lahko upoštevana v celoti ali parcialno in se lahko nanaša na izločitev nekaterih prihodkov, ali pa na odbitek negativnih komponent davčne osnove, ki niso bili upoštevani v izkazu poslovnega izida. Pozitivne razlike privedejo do tega, da je poslovni izid pred obdavčitvijo večji kot je davčna osnova.

Poglejmo nekatere primere, ki povzročajo pozitivne trajne razlike med dobičkoma:

- prihodki, ki so izločeni iz obdavčitve;
- prihodki od tistih nepremičnin, ki ne spadajo med proizvodna sredstva oziroma tvorijo samo premoženje družbe in ne vplivajo na dejavnost v družbi;
- nakazila družbenikov v denarju ali naravi za pokrivanje izgube v družbi oziroma njihova odpoved terjatvam do družbe;
- 95% izplačanih dividend, ki so izločene iz davčne osnove.

Trajne negativne razlike med dobičkom iz poslovnega izida (pred obdavčitvijo) in davčno osnovo povzročajo npr. izplačila za soudeležbe pri dobičku zaposlencev in upravi (ti stroški predhodno niso bili odbitna postavka v izkazu poslovnega izida). Druge vrste trajnih razlik med dobičkoma pa povzroča neupoštevanje določenih stroškov oziroma upoštevanje nekaterih stroškov le v omejenem obsegu za davčne namene. Trajne negativne razlike privedejo do tega, da je dobiček pred obdavčitvijo v izkazu poslovnega izida manjši od obdavčljivega dobička v davčnem obračunu (Marchi, 2000, str. 587). Ti primeri so:

- stroški za izboljšanje splošnih pogojev zaposlencev, ki presegajo 0,5% stroškov dela v davčnem obračunu družbe. Gre za stroške, namenjene za osebno izobraževanje zaposlencev, povečanje zdravstvenega varstva, socialnega skrbstva itd., ki nad določeno višino ne tvorijo odbitne postavke v davčnem obračunu;
- stroški za najemnine v korist zaposlencev;
- stroški prehrane in nastanitve za službena potovanja nad določenim zakonsko določenim zneskom (180,76 evrov v Italiji, 258,23 evrov za tujino);
- potni stroški (za uporabo svojega ali najetega avtomobila) večji kot pri uporabi javnega prevoznega sredstva;
- med neodbitne postavke spadajo tudi pasivne obresti, povezane s prihodki, ki ne tvorijo davčne osnove;
- davek od dobička pravnih oseb, regionalni davek na pridobitne dejavnosti in tisti davki, za katere je predvidena možnost povračila davka (IVA). Med neodbitne postavke spadajo tudi stroški sodnih poravn, plačani davki na račun dodatno ugotovljenih nepravilnosti, plačane kazni in zamudne obresti za zamudno izvrševanje davčnih obveznosti;
- prispevki za sindikalna združenja predstavljajo neodbitno postavko v davčnem obračunu nad določenim limitom, ki je določen s sklepi sindikalnih združenj;
- prostovoljna izplačila ustanovam, ki se ukvarjajo z dejavnostjo izobraževanja, zdravstvenim in socialnim varstvom, znanstvenim raziskovanjem in podobno, v kolikor presegajo 2% od davčne osnove iz davčnega obračuna družbe;
- zmanjšanje vrednosti osnovnih sredstev, ki ne izhaja iz prodaje osnovnih sredstev ali zaradi odškodnine zaradi poškodbe ali izgube sredstva;
- izgube na račun neplačanih terjatev, za katere niso bili uporabljeni vsi možni pravni instrumenti za izterjavo terjatev in iz katerih ne izhaja gotovost, da dejansko ne bo prišlo do poplačila;
- stroški reprezentance v višini 2/3 obračunanega zneska v izkazu poslovnega izida, razen za posamezne stroške proizvodov, ki ne presegajo 25,82 evrov;

- stroški, ki niso povezani z dejavnostjo družbe (razen davčnih obveznosti in prispevkov za socialno varnost);
- stroški in druge negativne postavke, ki izhajajo iz poslovanja s povezanimi osebami, ki imajo sedež v državah s posebnimi davčnimi privilegiji;
- 50% stroškov in drugih negativnih komponent, povezanih z motornimi vozili v družbi, kjer uporaba prevoznih sredstev ni direktno povezana z osnovno dejavnostjo družbe. Višina nepriznanih stroškov se še poveča, v kolikor motorno vozilo presega davčno priznano nabavno vrednost, ki je zakonsko omejena (npr. za avtomobile je omejitev nabavne vrednosti 18.075,99 evrov). Omejena odbitna postavka velja na račun stroškov amortizacije, stroškov najema oziroma stroškov vzdrževanja. V kolikor gre za agente ali zastopnike, višina nepriznanih stroškov znaša le 20% teh stroškov (Blasi, Minnucci, 2002, str. 392).

4.4.2 Začasne razlike med dobičkom, prikazanim za poslovne in davčne namene

Razlike med obdavčljivim dobičkom (davčna osnova) in poslovnim dobičkom (dobiček pred obdavčitvijo v izkazu poslovnega izida) so v mnogih primerih samočasne in izhajajo iz dejstva, da so nekateri prihodki in stroški vključeni v davčno osnovo tekočega leta, ne spadajo pa glede na princip »kompetence« v tekoče poslovno leto. Začasne razlike, ki so lahko pozitivne ali negativne, povzročajo predčasno - anticipirano obdavčitev oziroma odloženo obdavčitev. Te razlike se odpravijo v nadaljnjih poslovnih letih.

Pozitivne začasne razlike nastanejo, kadar davčna zakonodaja omogoči odlog oziroma prenašanje prihodkov tekočega poslovnega leta v naslednja davčna obdobja, oziroma vnaprejšnje zajemanje negativnih postavk v davčni obračun, čeprav glede na ustvarjene poslovne prihodke, spadajo v izkaz poslovnega izida prihodnjih poslovnih obdobj. Te razlike povzročijo, da je dobiček pred obdavčitvijo v izkazu poslovnega izida večji od dobička iz davčnega obračuna, kar pomeni, da je obračunan davek manjši od nominalno določenega v izkazu poslovnega izida. Ta razlika privede do odloženih davkov (Marchi, 2000, str. 591). Poglejmo nekaj primerov:

- nepredvideni prihodki, nastali iz naslova odškodnine za uničena ali poškodovana sredstva za razliko, ki presega neodpisano vrednost. Začasna razlika se izkaže v poslovnem letu, ko je družba prejela odškodnino, presežek vrednosti pa družba lahko razdeli na 5 enakih delov, ki predstavljajo obdavčljiv dobiček v tekočem letu in štirih nadaljnjih letih;
- vplačila lastnikov oziroma družbenikov na račun kapitala, ki so namenjena za nakup proizvodnih sredstev. Ti prispevki so lahko obdavčeni v celoti v letu, ko je bilo izvršeno nakazilo oziroma si lahko družba razdeli vrednost prispevka na 5 enakih delov, ki potem tvorijo davčno osnovo v tekočem letu in štirih nadaljnjih letih;
- uporaba metode predčasne – anticipirane amortizacije za davčne namene. Začasna razlika med stroški amortizacije za davčne namene, kjer je uporabljena metoda predčasne amortizacije in stroški amortizacije pri uporabi normalne metode amortizacije v izkazu poslovnega izida, se v določenih poslovnih obdobjih odpravi.

Pri naših zahodnih sosedih poznajo poleg prej omenjenih pozitivnih začasnih razlik med dobičkoma v davčnem obračunu in izkazu poslovnega izida tudi negativne začasne razlike, ki so pogojene z dolgoročnimi časovnimi razmejitvami. Ta začasna negativna razlika nastane, ko se v davčno osnovo upošteva možnost odložitve nekaterih stroškov oziroma anticipirani obdavčitvi pozitivnih kategorij dohodka (predhodno zaračunani prihodki). Posledično je dobiček pred obdavčitvijo iz izkaza poslovnega izida manjši od davčne osnove iz davčnega obračuna. Začasne negativne razlike so povezane predvsem z rezervacijami v sklade za tveganje, rezervacije za določene obveznosti ter popravke vrednosti. Poglejmo nekaj primerov:

- glede na izkušnje iz preteklih let ima družba za poslovne namene možnost oblikovati rezervacije za tveganje izgub pri terjatev. Za davčne namene je letno priznana višina rezervacije do 0,5% vseh terjatev, dokler višina sklada za tveganje ne predstavlja 5% vseh terjatev, ki jih ima družba v bilanci stanja. V kolikor je višina rezervacije za poslovne namene večja, mora družba to razliko vključiti v davčno osnovo in od te razlike obračunati davek. Razlika med dobičkoma se odpravi v tistem poslovnem letu, ko postanejo terjatve neizterljive in sodno potrjene. V tistem davčnem obračunu se upošteva kot odbitno postavko celotno izgubo terjatev, ki se ji odšteje že upoštevan odbitek v predhodnih davčnih obračunih;
- amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev, kjer je znesek amortizacije v poslovnem izidu večji kot je priznan v davčnem obračunu. Glede na možno uporabo maksimalnih stopenj amortizacije, ki jih predvideva davčna zakonodaja, se ta razlika izniči v poslovnem letu, ko se sredstvo v poslovni bilanci dokončno amortizira;
- amortizacija neopredmetenih osnovnih sredstev predstavlja (podobno kot pri amortizaciji opredmetenih sredstev) negativno začasno razliko med obema dobičkoma in se v celoti izniči v poslovnem letu, ko se sredstvo v poslovni bilanci dokončno amortizira (primer amortizacije dobrega imena);
- rezervacije za obveznosti, ki izhajajo iz organizacije nagradnih iger. Davčna zakonodaja prizna rezervacije za stroške nagrad v omejeni višini 30% vseh stroškov nagrad. Če je organizirano žrebanje, se prizna rezervacija v višini 70% nagrade. Pri tem nastane negativna začasna razlika in se odpravi šele, ko se izplača nagrade ali najkasneje v naslednjih treh letih. Znesek neporabljenih sredstev predstavlja prihodek poslovnega leta (Cintolesi, 1995, str. 81);
- stroški vzdrževanja in popravil predstavljajo davčni odbitek v davčnem obračunu, v višini 5% vrednosti amortizirljivih osnovnih sredstev. V kolikor dejanski stroški popravil in vzdrževanja presegajo prej navedeno višino omejitve, lahko družba razliko razdeli na 5 enakih delov in jih upošteva kot davčni odbitek v naslednjih petih davčnih obdobjih. Začasna razlika med davčno osnovo in dobičkom pred obdavčitvijo v izkazu poslovnega izida se postopno znižuje, dokler se popolnoma ne izniči v zadnjem poslovnem letu, kjer je še veljal prenesen davčni odbitek;
- stroški za reprezentanco. Gre za davčno priznan odbitek v višini 1/3 zneska reprezentance v petih zaporednih davčnih obdobjih. Zato nastane negativna začasna razlika, ki se dokončno odpravi v 5. zaporednem davčnem obračunu. V tekočem letu predstavlja

odbitek samo 1/15 zneska namenjenega za reprezentanco, ki je izkazan v izkazu poslovnega izida, ostale 4/15 pa predstavljajo negativno začasno razliko.

Družbe v Italiji se v nekaterih primerih lahko odločijo, da v davčnem obračunu določen strošek iz izkaza poslovnega izida predstavlja davčni odbitek v celoti, ali se porazdeli na več zaporednih davčnih obračunov. Začasna negativna razlika se lahko pojavi pri primerih naslednjih stroškov:

- stroški za raziskave in razvoj lahko predstavljajo odbitno postavko v tistem poslovnem letu, ko so nastali, ali se lahko enakomerno porazdelijo na tekoče poslovno leto in nadaljnja štiri leta. V teh primerih nastane negativna začasna razlika, ki se odpravi v zadnjem letu, ko ima družba še možnost upoštevati davčni odbitek;
- stroški za reklamo se lahko vključijo kot odbitna postavka v tekočem davčnem obračunu ali pa se stroški enakomerno razdelijo na tekoče poslovno obdobje in štiri naslednja. Tudi tukaj (v kolikor pride do razlike med izkazom poslovnega izida in upoštevanjem stroškov za davčne namene) se prikažejo negativne začasne razlike in se odpravijo šele v letu, ko je možno še zadnje upoštevanje časovno razmejenih stroškov v davčnem obračunu.

V nekaterih primerih se za davčne namene uporablja načelo knjiženja po realizirani vrednosti, v izkazu poslovnega izida pa se upošteva načelo knjiženja po fakturirani vrednosti, zato pride do začasnih razlik. Začasne razlike se odpravijo, ko je terjatev - obveznost plačana. Primeri takih začasnih razlik so:

- davki kot odbitne postavke. Davki, pri katerih ni možno vračilo davka, se lahko upoštevajo kot odbitna postavka v davčnem obračunu. Gre za davke kot so davki na register, davki na koncesije in podobne dajatve. V izkazu poslovnega izida so ti navedeni davki zajeti glede na datum zapadlosti, medtem ko so za davčne namene, zajeti v davčno osnovo glede na datum plačila;
- nadomestila, izplačana članom uprave družbe, so prikazana v poslovni bilanci z dnem nastanka poslovnega dogodka, medtem ko se za davčne namene upošteva datum dejanskega izplačila. Podobno velja tudi za prispevke sindikalnih združenj.

5 RAZLIKE PRI OBDAVČITVI DOBIČKA V ITALIJI IN SLOVENIJI

Opredelitev razlik pri obdavčitvi dobička med obema državama je usmerjena predvsem v primerjavo tistih področij davčne zakonodaje, ki se nanašajo na poslovanje in obdavčitev tistih pravnih oseb - rednih davčnih zavezancev, ki se ukvarjajo s pridobitno dejavnostjo in se njihov dobiček ne ugotavlja pavšalno.

5.1 Prednosti slovenske davčne zakonodaje

Čeprav je država Slovenija mlada država, lahko rečemo, da je davčna zakonodaja dokaj moderna in se hitro prilagaja novim usmeritvam, ki jih zasleduje v skladu z zahtevami Evropske unije. V času od osamosvojitve je sprejela država tri zakone s področja obdavčitve pravnih oseb, in sicer Zakon o davku od dobička pravnih oseb leta 1991 in 1993 ter Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, ki je bil sprejet 20. aprila 2004 in se bo uporabljal od 01.01.2005. Ta najnovejši zakon pomeni nov pristop k davčni politiki, ki mora odgovoriti na davčno politiko države v spremenjenih pogojih poslovanja družb v Evropski uniji. Zakon o davku od dobička pravnih oseb iz leta 1991 in Zakon o davku od dobička pravnih oseb iz leta 1993, ki se še uporablja do 31.12.2004, sta bila naravnana razvojno za potrebe reševanja slabih gospodarskih razmer po osamosvojitvi, usmerjanja pravnih oseb v vlaganja ter usmerjanje v zaposlovanje brezposelnih z dokaj liberalno amortizacijo in nizko davčno stopnjo (Rupnik, 1994, str. 15).

Če primerjamo obdavčitev pravnih oseb v Sloveniji z obdavčitvijo pravnih oseb v Italiji, lahko vidimo v slovenski davčni ureditvi naslednje prednosti:

- slovenska zakonodaja pozna samo en davek od dobička pravnih oseb. V Italiji pa poleg davka na dobiček pravnih oseb IRPEG (po novem IRES) obstaja še IRAP, regionalni davek na pridobitne dejavnosti. Poleg tega se IRAP izračunava iz različne davčne osnove kot IRPEG, kar otežuje že tako težaven izračun. Tudi v Italiji so v letu 2003 sprejeli obsežno davčno reformo, ki naj bi znižala število raznovrstnih davkov. Ukinja se »D.I.T«, davek, ki predstavlja različno obdavčitev delov dobička pravne osebe. Za reinvestiran del dobička se je uporabljala znižana davčna stopnja v višini 19%, za ostali del dobička pa se je uporabljala redna davčna stopnja (Bevčič et al., 2000, str. 131). Z znižanjem davčne stopnje davka od dobička pravnih oseb v letu 2004 se posledično pri izplačilu dividend ukinja tudi davčni kredit;
- stopnja davka od dobička v Sloveniji je ena najnižjih v Evropi in znaša 25%. V Italiji se davčna stopnja postopoma spreminja. Za leto 2003 je znašal IRPEG 34% in IRAP 4,25%, za poslovno leto 2004 pa bodo družbe pri izračunu davčne obveznosti upoštevale le 33% davčno stopnjo IRES (stari IRPEG), višina IRAP-a pa ostaja nespremenjena;
- preglednost nad davčno zakonodajo in računovodskimi predpisi je v Sloveniji večja. V Italiji vplivajo na razvoj računovodskih pravil državna zakonodaja s svojimi predpisi in rešitvami, ki so združeni v Civilnem zakonikom. Poleg tega pa vpliva na računovodska pravila Državna komisija za nadziranje borz (CO.N.SO.B) in Združenje doktorjev

komercialistov, ki se kdaj pa kdaj med seboj tudi razlikujejo v predlaganih rešitvah za določen problem, čeprav načeloma pokrivajo različna področja. Hkrati je v Italiji zelo razpredena davčna zakonodaja, ki se neprestano spreminja (Koletnik, 1999, str. 40). Delno je vzrok v harmonizaciji z direktivami Evropske unije. Drugi vzrok je v davčni politiki, s katero skušajo posamezne vlade na oblasti različno obdavčiti podjetniški dobiček. Gre predvsem za usmerjenost v spodbujanje povečanega razvoja podjetništva v manj razvitih področjih oziroma v spodbujanje pretoka kapitala. Še posebej se to nanaša na nerazvit jug države, kjer veljajo v mnogih primerih visoke olajšave v obliki davčnih zmanjšanj, ki naj bi spodbujala gospodarsko rast, odpiranje novih obratov in zaposlitev delovne sile;

- stroški za reprezentanco predstavljajo v Sloveniji odbitno davčno postavko v višini 70% reprezentančnih stroškov. Po novem Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb se bo ta odbitna postavka znižala na 50%, kar pa je še vedno več kot v Italiji, kjer ta odbitna postavka za davčne namene predstavlja le 1/3 stroškov za reprezentanco, hkrati tega zneska ni mogoče odbiti v določenem davčnem obračunu v celoti, temveč se razdeli enakomerno na pet zaporednih davčnih obračunov;
- relativno visoke olajšave so namenjene predvsem vlaganju v opremo in neopredmetena osnovna sredstva na področju Republike Slovenije. Olajšave dosegajo do 40% investiranega zneska, v kolikor ta znesek ne presega davčne osnove. Gre za spodbujanje v investiranje na ozemlju Republike Slovenije, kar naj bi spodbujalo reinvestiranje dobičkov domačih družb in preseljevanje tujih družb na naše področje. Tudi ta olajšava se bo z uporabo novega Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb bistveno zmanjšala, saj bo možno upoštevati davčno olajšavo za vlaganja v osnovna sredstva le v višini 10% investiranega zneska v osnovna sredstva. Dodatna olajšava v višini 10% bo možna še za investiranje v opremo za raziskave in razvoj. V Italiji takih olajšav ne poznajo, temveč se v manjši meri uporabljajo olajšave v obliki davčnih zmanjšanj za spodbujanje investiranja v manj razvita področja;
- relativno visoke maksimalne stopnje amortizacije za davčne namene v primerjavi Italijo. V tabeli 20 so predstavljene maksimalne amortizacijske stopnje v Sloveniji in v Italiji za primerljiva osnovna sredstva. V Italiji se maksimalno dovoljene amortizacijske stopnje (za davčne namene) razlikujejo po dejavnostih, zato so tudi v tabeli 20 prikazane v razponu. Največja razlika maksimalnih amortizacijskih stopenj se kaže pri amortizaciji računalniške opreme (v Sloveniji je maksimalna amortizacijska stopnja 50%, v Italiji pa le 20%). Ne glede na to, da ima Italija nižje opredeljene maksimalne amortizacijske stopnje za davčne namene, lahko uporabijo zavezanci druge rešitve, s katerimi povečajo znesek davčno priznane amortizacije. Gre predvsem za uporabo anticipirane in pospešene metode amortizacije, ki dejansko pomenita davčno spodbudo in tvorita obliko negativnih davkov, ki zmanjšujejo dejansko davčno obremenitev (Stanovnik, 1998, str. 115).

Tabela 20: Maksimalno dovoljene amortizacijske stopnje za davčne namene v Sloveniji in v Italiji

Amortizirljiva osnovna sredstva	Maksimalne amortizacijske stopnje v Sloveniji	Maksimalne amortizacijske stopnje v Italiji različno po dejavnostih
gradbeni objekti	5%	Od 3% do 5,5%
oprema, vozila in mehanizacija	25%	Od 7,5% do 15% transportna vozila: 20%
osebni avtomobili	12,5%	25%
računalniki in računalniška oprema	50%	20%
večletni nasadi	10%	15%
osnovna čreda	20%	ni posebej določene stopnje
druga vlaganja	20%	20%
dobro ime	10%	10%

Vir: Zakon o davku od dobička pravnih oseb, 2003 in Coefficienti di ammortamento, 2004

5.2 Prednosti italijanske davčne zakonodaje

Davčna zakonodaja v Italiji ima staro tradicijo. Že naši predniki na Primorskem so občutili težo davkov italijanske države pod 25-letno italijansko okupacijo Primorske. Vendar se davčna zakonodaja venomer spreminja in je odvisna od političnih zahtev posameznih vlad, kar pospešuje ali zavira gospodarski razvoj. V zadnjih letih se vedno bolj poudarja razvojno gospodarski učinek davčne zakonodaje v okviru obdavčitve pravnih oseb, ki naj predvsem stimulatивно vpliva na nova vlaganja, nove zaposlitve in razvoj nove tehnologije. Poglejmo nekatere prednosti italijanske davčne zakonodaje, v primerjavi s slovenskimi rešitvami:

- poslovno leto za davčne namene ni nujno koledarsko leto, temveč se sklada s poslovnim letom družbe. Zato lahko družbe izkoristijo sezonske vplive. V Sloveniji družbe za poslovne namene lahko izberejo poslovno leto glede na čas, ki jim najbolj ustreza, vendar morajo za davčne namene še vedno izdelati davčne obračune glede na koledarsko leto, kar predstavlja računovodskim delavcem dvojno delo, družbam pa dvojne stroške. Že pred leti se je v strokovnih krogih pojavljalo vprašanje, ali ne bi bilo smiselno ti dve določili poenotiti tudi v Sloveniji (Kavčič, 1997, str. 310). Rešitev je že nakazana v novem Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb, ki bo z dnem začetka uporabe, 1.1.2005, omogočal zavezancem, da davčno obdobje izenačijo s poslovnim letom, ki ne bo nujno koledarsko;
- širša definicija davčnih zavezancev za davek od dobička v primerjavi s Slovenijo. Med zavezance spadajo tudi združenja oseb tujega prava brez pravne osebnosti (Tripodi, 2002, str. 311). V Sloveniji pa se v obdavčitev med tujimi rezidenti zajema le tiste pravne osebe,

ki dosegajo dobiček s trajnim opravljanjem dejavnosti na območju RS ali tuja predstavništva za agencijske posle v zračnem in drugem prometu (za prihodke, dosežene s prodajo lastnih prevoznih listin na območju RS). Po uporabi novega Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb bo tudi ta razlika odpadla;

- davčna zakonodaja v Italiji med davčno priznane odhodke vključuje tudi mnoga izplačila zaposlencem, ki so posledica dobro organiziranega sindikata. Taka primera sta izplačilo štirinajste plače in vplačevanje v sklad odpravnin ob prenehanju delovnega razmerja. Odbitek od davčne osnove predstavljajo tudi izplačila, namenjena za sofinanciranje dodatnega izobraževanja zaposlencev, rekreacije, kulturnih dogodkov in drugih aktivnosti, določenih v zakonu največ do višine 0,5% stroškov dela, ki so prikazani v davčnem obračunu (Blasi, Minnuci, 2002, str. 227);
- uporaba različnih metod amortiziranja opredmetenih osnovnih sredstev v Italiji tudi za davčne namene. V nekaterih primerih lahko amortizacijske stopnje presežejo zakonsko največjo dovoljeno amortizacijsko stopnjo (anticipirana amortizacija). Poleg uporabe redne - enakomerne časovne amortizacijske metode in anticipirane metode se za davčne namene uporablja še upočasnjena, pospešena ali takojšnja metoda amortizacije, ki je opredeljena z določeno vrednostjo osnovnega sredstva. V prvem letu amortizacije sredstva pri uporabi redne amortizacijske metode velja nižja amortizacijska stopnja, v višini 50% redne letne stopnje. V Sloveniji zavezanci načeloma lahko uporabljajo poleg metode enakomernega časovnega amortiziranja tudi druge metode amortiziranja, vendar v davčnem obračunu izkažejo le tolikšen strošek amortizacije, kot je izračunan po metodi enakomernega časovnega amortiziranja. Razlike ne morejo uporabiti v naslednjih poslovnih letih;
- upoštevanje časovno usklajevalnih razlik kot razlik med obdavčljivim dobičkom in računovodskim dobičkom, ki se pojavijo v enem obdobju in se odpravijo v drugem ali več vnaprej določenih obdobjih. Primer so stroški popravil in vzdrževanja, ki presegajo letno oblikovane rezervacije v višini 5% od vrednosti amortiziranih sredstev iz registra osnovnih sredstev. Ti se za davčne namene razdelijo na 5 let in predstavljajo v tekočem letu odbitno postavko v davčni osnovi le v višini 1/5 stroškov, medtem ko se pri izračunu dobička za poslovne namene upošteva kot odbitno postavko celotni presežek stroškov (Marchi, 2000, str. 697). Te časovno usklajevalne razlike se odpravijo v petih letih. V to skupino spadajo tudi odloženi stroški za reprezentanco, rezervacije za izgube pri terjatvah, anticipirana amortizacija, stroški za raziskave in razvoj itd. Slovenska davčna zakonodaja sicer ne nasprotuje uporabi manjših amortizacijskih stopenj za poslovne namene v nasprotju z višjimi davčno dovoljenimi stopnjami, vendar družba ne more več te razlike nadoknaditi v naslednjih poslovnih letih. Edino pravo časovno usklajevalno razliko uporablja Slovenija pri zniževanju davčne osnovne za davčno izgubo iz preteklih let (Hieng, Zalokar, 1997, str. 323);
- uporaba instrumentov za znižanje davčne obremenitve v Italiji. Gre za uporabo davčnih zmanjšanj, instrumentov za znižanje davčnega bremena, in sicer se lahko upoštevajo pri izplačilih raznim dobrodelnim organizacijam, političnim strankam ter izplačilih za

investicije v proizvodne programe v nerazvite predele države oziroma za zaposlovanje brezposelnih, invalidov in težje zaposljivih oseb. Namesto davčnih zmanjšanj se v Sloveniji uporablja davčne olajšave, s katerimi se znižuje davčno osnovo in ne davka.

5.3 Praktični primeri

Namen te točke je preko konkretnih primerov prikazati razlike med prikazom dobička pravnih oseb za poslovne in davčne namene v Sloveniji in Italiji. Navedeni podatki predstavljajo poslovne rezultate za fiktivno slovensko družbo za leto 2003, ki so sicer izmišljeni, vendar v določenih segmentih nakazujejo skladnost ali različnost med načinom prikazovanja poslovnih rezultatov med državama. Pri pretvorbi podatkov se upošteva iste metode vrednotenja, amortizacijske metode in ostala računovodska pravila, kjer zakonodaji obeh držav to dopuščata. V tabeli 21 sta predstavljena izkaza poslovnega izida za omenjeno fiktivno slovensko družbo, v luči slovenske (po različici I) in italijanske zakonodaje, ki urejata računovodske predpise.

Tabela 21: Izkaz poslovnega izida slovenskega fiktivne družbe v Sloveniji in Italiji

Izkaz poslovnega izida sl. družbe v Sloveniji po različici I			Izkaz poslovnega izida sl. družbe, prikazan po italijanskih predpisih			
1	Čisti prihodki od prodaje	125.100	A.	Vrednost proizvodnje		
2	Sprememba vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje	7.656	+	1. Prihodki od prodanih proizvodov in storitev	125.100	
3	Usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve	0	+/-	2. Spremembe v vrednosti zalog nedokončane proizvodnje, polizdelkov in gotovih izdelkov	7.656	
4	Drugi poslovni prihodki	3.200				
5	Stroški blaga, materiala in storitev	60.550	+/-	3. Spremembe v proizvodnji odprtih projektov po naročilu	0	
	Nabavna vrednost prodanega blaga in materiala ter stroški porabljenega materiala	50.520		+	4. Vrednost usredstvenih lastnih proizvodov	0
	Stroški storitev	10.030	+	5. Drugi prihodki	3.200	
6	Stroški dela	43.470	=	Skupaj 1-5		135.956
	Stroški plač	30.600	B.	Stroški proizvodnje		
	Stroški socialnih zavarovanj	7.570	+	6. Nakupna vrednost materiala, surovin in blaga	40.520	
	Drugi stroški dela	5.300				
7	Odpisi vrednosti	12.100	+	7. Stroški storitev	10.030	

Izkaz poslovnega izida sl. družbe v Sloveniji po različici I			Izkaz poslovnega izida sl. družbe, prikazan po italijanskih predpisih		
7	Amortizacija in Prevrednotevalni poslovni odhodki pri neopredmetenih in opredmetenih osnovnih sredstvih	9.500	+	8. Stroški uporabe tujih dobrin	0
			+	9. Stroški dela	43.470
	Prevrednotevalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih	2.600		a) plače	30.600
				b) prispevki za socialno varnost	6.040
8	Drugi poslovni odhodki	200		c) prispevki za sklad odpravnin v primeru prenehanja delovnega razmerja	0
9	Finančni prihodki iz deležev	0		d) stroški za dodatno pokojninsko zavarovanje	1.530
	Finančni prihodki iz deležev v družbe v skupini, razen v pridružene družbe	0		e) drugi stroški dela	5.300
	Finančni prihodki iz deležev v pridružene družbe	0	+	10. Amortizacija in odpisi	12.100
	Drugi finančni prihodki iz deležev (s prevrednotevalnimi finančnimi prihodki)	0		a) amortizacija neopredmetenih osnovnih sredstev	1.000
10	Finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev	4.700		b) amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev	8.500
	Finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev do družb v skupini, razen do pridruženih družb	0		c) ostala prevrednotenja sredstev	0
	Finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev do pridruženih družb	0	+	d) prevrednotenje terjatev, zajetih v gibljivih sredstvih	2.600
	Drugi finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev (s prevrednotevalnimi finančnimi prihodki)	4.700	+	11. Spremembe v zalogah surovin in blaga	10.000
			+	12. Rezervacije za tveganja	0
			+	13. Druge rezervacije	0
			+	14. Drugi poslovni stroški	200
11	Finančni prihodki iz kratkoročnih terjatev	0	=	Skupaj (6. do 14.)	116.320
	Finančni prihodki iz obresti in kratkoročnih terjatev do družb v skupini, razen do pridruženih družb	0	C.	Prihodki in odhodki iz financiranja	
			+	15. Prihodki od finančnih naložb	0
			+	16. Drugi prihodki iz financiranja	4.700
				a) prihodki od danih posojil, ki so zajeta med stalnimi sredstvi	0

Izkaz poslovnega izida sl. družbe v Sloveniji po različici I			Izkaz poslovnega izida sl. družbe, prikazan po italijanskih predpisih		
11	Finančni prihodki iz obresti in kratkoročnih terjatev do pridruženih družb	0		b) prihodki od obveznic in drugih vrednostnih papirjev, zajetih med stalnimi sredstvi, ki ne predstavljajo udeležbe v dobičku	4.700
	Drugi finančni prihodki iz obresti in kratkoročnih terjatev (s prevrednotevalnimi finančnimi prihodki)	0		c) prihodki od obveznic in drugih vrednostnih papirjev, zajetih med gibljivimi sredstvi, ki ne predstavljajo udeležbe v dobičku	0
12	Finančni odhodki za odpise dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb	0		d) drugi prihodki iz financiranja, ki niso zajeti v prejšnjih postavkah ločeno, glede na način povezanosti s povezano družbo	0
	Prevrednotevalni finančni odhodki pri finančnih naložbah v družbe v skupini, razen v pridružene družbe	0		- 17. Odhodki od financiranja	5.250
	Prevrednotevalni finančni odhodki pri finančnih naložbah v pridružene družbe	0	= Skupaj (15. do 17.)	-550	
	Drugi prevrednotevalni finančni odhodki	0	D. Spremembe v vrednosti finančne aktive		
			+ 18. Revalorizacija	0	
13	Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti	5.250		a) udeležbe pri dobičku	0
	Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti do družb v skupini, razen do pridruženih družb	0		b) dolgoročne finančne naložbe, ki ne zajemajo udeležb v dobičku	0
	Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti do pridruženih družb	0		c) kratkoročne finančne naložbe, ki ne zajemajo udeležb v dobičku	0
	Drugi finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti	5.250	- 19. Razvrednotenje	0	
			a) udeležbe pri dobičku	0	
			b) dolgoročne finančne naložbe, ki ne zajemajo udeležb v dobičku	0	
			c) kratkoročne finančne naložbe, ki ne zajemajo udeležb v dobičku	0	
	Dobiček iz rednega delovanja	19.086			
14	Davek iz dobička iz rednega delovanja	—			
15	Čisti poslovni izid iz rednega delovanja	—	=	Skupaj (18. do 19.)	0
			E.	Izredne postavke	
16	Izredni prihodki	4.000	+	20. Izredni prihodki	4.000
17	Izredni odhodki	5.200	-	21. Izredni odhodki	5.200

Izkaz poslovnega izida sl. družbe v Sloveniji po različici I			Izkaz poslovnega izida sl. družbe, prikazan po italijanskih predpisih		
17	Izredni odhodki brez prevrednotevalnega popravka kapitala	5.200	=	Skupaj (20. do 21.)	-1.200
	Izredni odhodki za prevrednotevalni popravek kapitala	0		Poslovni izid pred obdavčitvijo (A - B +/- C +/- D +/- E)	17.886
				22. Davki na dobiček	7.998
				23. Čisti poslovni izid	9.888
18	Poslovni izid zunaj rednega delovanja	-1.200			
19	Davek iz dobička	4.806			
20	Drugi davki, ki niso izkazani v drugih postavkah	0			
21	Čisti poslovni izid obračunskega obdobja	13.080			

Vir: Izkaz poslovnega izida SRS 25.5., 2001 in Tripodi, 2002, str. 528

Obliki izkaza poslovnega izida po nemški različici, prikazani v tabeli 21, se razlikujeta po številu temeljnih postavk. Italijanski računovodski predpisi ločujejo postavke bolj podrobno. Tako se v italijanskemu izkazu poslovnega izida ločeno prikazuje še stroške uporabe tujih dobrin, nakupna vrednost materiala, surovin in blaga in posebej spremembe vrednosti zalog materiala, surovin in blaga. Za potrebe primerjave davčnih obremenitev obeh držav na poslovnih podatkih fiktivne družbe se v tabeli 22 prikazuje primer izračuna davčne osnove in davka od dobička pravnih oseb v Sloveniji, v tabeli 23 pa primer izračuna davčne osnove in davka v Italiji.

Tabela 22: Davčni obračun fiktivne družbe v Sloveniji

Obračun davka od dobička pravnih oseb v Sloveniji za obdobje 01.01. do 31.12.03		
1	Prihodki	144.656
2	Zmanjšanje prihodkov za prihodke udeležene v dobičku pravnih oseb	0
3	Prihodki – skupaj	144.656
4	Odhodki (davčno priznani)	121.900
5	Davčna osnova I	266.556
6	Negativna razlika	–
7	Prihodki doseženi z udeležbo v dobičku pravnih oseb, vključno s plačanim davkom	0
8	Razlika med obrestmi, obračunanimi po skupni povprečni ponderirani medbančni letni obrestni meri, in obrestmi, ki jih je zaračunal davčni zavezanec za posojila zaposlenim, lastnikom ali povezanim osebam	0
9	Razlika med obrestmi, ki jih je banka zaračunala tretjim osebam, in obrestmi, ki jih je zaračunala za dana posojila lastnikom ali povezanim osebam	0

Obračun davka od dobička pravnih oseb v Sloveniji za obdobje 01.01. do 31.12.03		
10	Povečanje davčne osnove za znesek že uveljavljenih davčnih olajšav zaradi neizpolnjevanja pogojev	0
10a	Neporabljen del investicij	0
10b	Izkoriščene davčne olajšave iz naslova investicij v primeru prodaje oziroma odtujitve sredstev	0
10c	Izkoriščene davčne olajšave iz naslova investicij v primeru razporeditve dobička za udeležbo v dobičku	0
10d	Povečanje davčne osnove za izkoriščeno davčno olajšavo za novo zaposlene delavce zaradi predčasne prekinitve delovnega razmerja	0
11	Povečanje davčne osnove – skupaj	0
12	Dobiček, prenesen iz tujine	0
13	Prejete obresti od kratkoročnih in dolgoročnih vrednostnih papirjev, ki so jih do 8.aprila 1995 izdale Republika Slovenija, občine ali javna podjetja	0
14	Neporabljene, že obdavčene dolgoročne rezervacije stroškov	0
15	Zmanjšanje davčne osnove skupaj	0
16	Davčna osnova II	22.756
17	Davčna izguba	–
18	Pokrivanje izgub iz preteklih let	0
19	Investiran znesek v opredmetena in neopredmetena osnovna sredstva	0
19a	Davčna ugodnost za začetno investicijo v ekonomski coni	0
20	Investicijska rezerva	0
21	Rezerve v zavarovalnicah	0
22	Olajšave za novo zaposlene delavce	2.000
23	Olajšava za zaposlene invalide	0
24	Zadružni ristorno	0
25	Rezerve v HKS	0
25a	Davčna olajšava, ki financira pokojninski načrt	1.530
26	Davčna osnova III	19.226
27	Davek	4.806
Dodatni podatki		
40	Odhodki, ki se po določilih 12. člena ZDPO ne všttevajo med odhodke	1.530
41	Denarne kazni	1.000
51	Povračila zaposlenim, ki presegajo uredbo	2.000
56	30% dolgoročnih reprezentančnih stroškov	300
57	Izplačila za humanitarne namene, ki presegajo 0,3% ustvarjenih prihodkov	40
63	Dodatni podatki skupaj – kontrolni seštevek	4.870

Vir: Pravilnik o obrazcu za davek od dobička pravnih oseb in načinu predlaganja davčnega obrazca davčnemu organu, 2003

Podlaga za podatke v davčnem obračunu slovenskega fiktivne družbe v tabeli 22 so podatki iz izkaza poslovnega izida družbe iz Slovenije iz tabele 21, razen nekaterih izjem, ki so v skladu z davčno zakonodajo opredeljujejo na drug način. Tako predstavlja postavko prihodki (številka 1) v tabeli 22 (davčni izkaz fiktivne družbe iz Slovenije) seštevek postavk pod zaporednimi številkami 1, 2, 3, 4, 9, 10, 11, 16 v tabeli 21 (izkaz poslovnega izida fiktivne slovenske družbe). Prav tako so tudi odhodki (številka 4) v tabeli 22 seštevek postavk 5, 6, 7, 8, 12, 13, 17 iz tabele 21, zmanjšani za tiste poslovne odhodke, ki niso davčno priznani. Ti so ločeno predstavljeni v dodatku k davčnemu izkazu v tabeli 22 (postavke 40, 41, 51, 56, 57).

Pri pretvorbi podatkov iz izkaza poslovnega izida fiktivne družbe iz Slovenije za ugotovitev davčne osnove in izračun davka v Italiji veljajo naslednje predpostavke:

- davčno priznani odhodki za stroške dela v Sloveniji ne presegajo davčno dovoljenih zneskov v Italiji (npr. stroški prehrane, potnih stroškov, plač itd.);
- izplačila za dodatno pokojninsko zavarovanje (1.530 SIT), prikazana v izkazu poslovnega izida, pri pretvorbi v italijanske podatke ne presegajo davčno priznanih letnih rezervacij za oblikovanje sklada dodatnih pokojnin (v Italiji znašajo 3% poslovno priznanih rezervacij za sklad dodatnega pokojninskega zavarovanja);
- davčno priznana izplačila za humanitarne namene (0,3% prihodkov) in davčno nepriznana izplačila (40 SIT), prikazana v davčnem obračunu v Sloveniji, ne presegajo davčno dovoljene višine izplačil v Italiji (v italijanskem davčnem obračunu ne povečujejo davčne osnove);
- med davčno nepriznane odbitke spadajo v celoti denarne kazni v višini 1.000 SIT in delno stroški dela v višini 2.000 SIT ter stroški reprezentance v višini 933 SIT (1000 – 67)
- zaradi lažje primerjave so zneski prikazani v SIT.

Tabela 23: Izračun davka od dobička za davčne namene in vpliv na poslovni izid v Italiji

Davčni obračun v Italiji		
Davek od dobička – IRPEG		
+	1. Dobiček pred obdavčitvijo iz izkaza poslovnega izida (tabela 21)	17.886
+	2. Povečanje na račun stroškov reprezentance	1.000
+	3. Povečanje na račun stroškov dela nad davčno priznanimi stroški	2.000
+	4. Povečanje obdavčljivega dobička za denarne kazni	1.000
	Povečanje davčne osnove (vsota postavk 2, 3, 4)	4.000
-	5. zmanjšanje na račun 1/15 zneska reprezentance	67
	Zmanjšanje davčne osnove	67
	6. Davčna osnova IRPEG (1+2+3+4-5)	21.819
	7. Davek od dobička IRPEG (davčna osnova * 34%)	7.418
-	8. Davčno zmanjšanje za novo zaposlene delavce	2.000
	9. Davek na dobiček IRPEG za tekoče leto (7-8)	5.418

Regionalni davek na pridobitne dejavnosti – IRAP		
	10. Davčna osnova za IRAP (postavka v tabeli 21: A (1-5) – B (6-14) + 9)	63.106
	11. Davek IRAP (davčna osnova pod postavko (10) * 4,25%)	2.682
	12. Skupaj davki tekočega davčnega obdobja (9 + 11)	8.100
Anticipirani in odloženi davki - vpliv na izkaz poslovnega izida		
	13. Davčna osnova IRPEG za anticipirane davke (4/15 stroškov reprezent.)	267
	14. Anticipirani davki IRPEG (postavka (13) * 34%)	91
	15. Davčna osnova IRAP za anticipirane davke (4/15 stroškov reprezentance)	267
	16. Anticipirani davki IRAP (postavka (15) * 4,25%)	11
	17. Anticipirani davki skupaj (14+16)	102
	18. Skupaj davki od dobička v posl. izidu (12 – 17)	7.998

Vir: Modello unico – Società di capitali, 2003

Tabela 23 je zgrajena iz dveh delov. Prvi del predstavlja obračun davka od dobička, katerega namen je ugotovitev davčne osnove in višine davka od dobička, ki ga je dolžan davčni zavezanec plačati. Glede na to, da so davčni zavezanci dolžni plačevati davek od dobička IRPEG in regionalni davek na pridobitne dejavnosti IRAP, tabela 23 prikazuje obračun obeh davkov. Iz davčne osnove IRPEG-a se izračuna obveznost za davek IRPEG, iz davčne osnove IRAP pa se izračuna obveznost za davek IRAP. Seštevek obeh davkov predstavlja obveznost za davek od dobička, ugotovljenega za davčne namene (postavka 12).

Drugi del tabele pa prikazuje dodatne postavke za anticipirane in odložene davke, ki so pomembni za pravilno opredelitev davkov od dobička v izkazu poslovnega izida v Italiji. Postavka 18 v tabeli 23 predstavlja seštevek tekočih davkov iz davčnega obračuna, povečanih za odložene davke in zmanjšane za anticipirane davke. Ta seštevek pa je osnova za postavko 22 »davki od dobička« v tabeli 21, ki predstavlja izkaz poslovnega izida po italijanskih predpisih.

5.3.1 Ugotovitve glede primerjave izkaza poslovnega izida in davčnega obračuna

Podatkov iz poslovnega izkaza slovenskega fiktivne družbe ni mogoče v celoti prevesti v italijanske razmere, saj so višine zneskov, ki predstavljajo odbitne postavke v Italiji, odvisne tudi od italijanskih normativov, standardov, principov in ekonomskih razmer, ki niso direktno primerljive s slovenskimi (različni maksimalni zneski za dnevnice, različne amortizacijske stopnje za ista sredstva, višina bruto plač kot odbitne postavke itd.). Pri navedenem praktičnem primeru se zanemari višina postavk, pomembna je le vsebina postavk. Iz preprostega primera izhaja, da so postavke v izkazu poslovnega izida v Sloveniji precej primerljive s postavkami v Italiji, še posebej kar zadeva vrednotenja posameznih postavk (principi zajemanja posameznih podatkov, upoštevanje odhodkov v povezavi s prihodki, načelo previdnosti, resničnega in poštenega prikaza računovodskih podatkov itd.).

Za davčne namene se skladnost z našo zakonodajo zmanjša. Italijanske družbe so davčno mnogo bolj obremenjene, saj je davčna osnova obremenjena kar z dvema davkoma (z davkom od dobička in regionalnim davkom na pridobitne dejavnosti), ki skupaj predstavljata bistveno večjo obremenitev za družbe kot v Sloveniji. Za davčno leto 2003 je znašala stopnja davka od dobička pravnih oseb v Italiji 34%, regionalni davek na pridobitne dejavnosti pa 4,25%, kar pomeni, da bi v obravnavanem primeru plačali v Italiji 8.100 SIT davka, po slovenski davčni zakonodaji pa le 4.806 SIT. V izkazu poslovnega izida se pod postavko davki od dobička v obeh državah vključuje tisti tekoči davek, ki je ugotovljen v davčnem obračunu. Poleg tega se v Italiji doda še odložene in odšteje anticipirane (vnaprej obračunane) davke. V konkretnem primeru so izraženi samo anticipirani davki in časovno usklajevalna razlika (iz naslova reprezentance) med dobičkom pred obdavčitvijo v izkazu poslovnega izida in davčno osnovo. Navedena začasna razlika bo odpravljena v naslednjih letih, saj se bo davčna osnova v nadaljnjih štirih letih vsako leto znižala za 1/15 stroškov za reprezentanco, kar znaša v našem primeru 67 SIT letno. Prav tako se davek od dobička, izražen v izkazu poslovnega izida, lahko poveča za odložene davke, ki predstavljajo začasno pozitivno razliko med davkom od dobička, izračunanim za poslovne namene, in davkom, izračunanim za davčne namene. V našem primeru bi zavezanec v Italiji moral plačati več davka kot v Sloveniji, vendar to ne pomeni, da ga tudi dejansko plača. Italijani imajo v svoji zakonodaji zelo raznolike rešitve, ki omogočajo zavezancem, da plačajo optimalni znesek davka še posebej na račun časovno usklajevalnih razlik in odbitkov davka – davčnih zmanjšanj, zaradi vlaganj v manj razvita območja in zaposlovanja brezposelne delovne sile, rezervacij za tveganja iz naslova neplačanih terjatev, rezervacij za stroške vzdrževanja in tekoča popravila.

6 PREDVIDENE NOVOSTI POVEZANE Z OBDAVČITVIJO DOBIČKA V SLOVENIJI IN ITALIJI

Vedno večja integracija gospodarstva v evropski in svetovni prostor zahteva tudi od Slovenije in Italije nenehno prilagajanje novim zahtevam tako na področju računovodstva kot tudi na področju obdavčitve pravnih oseb. Zato je prav, da se ozremo tudi v bližnjo prihodnost in pogledamo, katere spremembe se obetajo na proučevanem področju.

Slovenska računovodska stroka teži k vedno boljšim rešitvam, povzema rešitve iz mednarodnih računovodskih standardov in direktiv Evropske unije ter v skladu z zakonskimi omejitvami (predvsem z Zakonom o gospodarskih družbah) išče najboljše rešitve za slovenski prostor. Tak primer so novi prenovljeni Slovenski računovodski standardi, sprejeti v letu 2001, ki se še dopolnjujejo za posamezna specialna področja (npr. standard 39 za reševanje računovodskih problemov samostojnih podjetnikov).

Kot je bilo že predhodno povedano, se na področju davčne zakonodaje v Sloveniji odpirajo nove rešitve pri obdavčitvi pravnih oseb s sprejetjem novega Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ki bo stopil v uporabo s 1.1.2005). Obenem zakon omogoča prilagoditev pravnemu redu Evropske unije, zato se v nekaterih določbah uporablja že od 1.5.2004. Gre za uvedbo rešitev iz direktive 90/435/EEC o skupnem sistemu obdavčenja, ki velja za matične in odvisne družbe iz različnih držav članic (Povzetek predloga novega Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, 2004, str. 3). Zakon naj bi odstranil ovire za prost pretok blaga kapitala med članicami unije. Ureja se sistem izvzema dividend med povezanimi družbami iz različnih držav članic EU iz davčne osnove in upošteva se davčno nevtralnost pri prenosu dejavnosti oziroma pri zamenjavi kapitalskih deležev ali delitvi in združitvi. Nov zakon širše opredeljuje davčne zavezanke in osnovo za davek. Zavezanci – rezidenti bodo zavezani za davek od dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji, in tudi od tistih, ki imajo vir izven Slovenije (načelo neomejene davčne zaveze, načelo svetovnega dohodka). Odprava dvojne obdavčitve za tuje dohodke bo zagotovljena z odbitkom plačanega tujega davka na te dohodke v skladu s pogoji in omejitvami. Zavezanci – nerezidenti pa bodo enako kot doslej zavezani za davek za tiste dobičke, ki jih dosegajo s poslovanjem v poslovni enoti v Sloveniji. Poleg tega so nerezidenti zavezanci tudi za druge dohodke, ki imajo vir v Sloveniji. V tem primeru se obdavči vsak posamezni dohodek na »bruto« osnovi, brez upoštevanja stroškov. Tu ima poseben pomen obdavčitev dohodkov z davčnim odtegljajem (Davčna reforma s poudarkom na obdavčitvi dohodkov fizičnih in pravnih oseb ter nepremičnin, 2003). Med zavezance – nerezidente (podobno kot v Italiji) se zajema tudi tiste tuje osebe, ki nimajo statusa pravne osebe (npr. partnerstva) in hkrati niso zavezanci za dohodnino.

Davčno obdobje ne bo več nujno sovpadalo s koledarskim letom, vendar izbranega obdobja zavezanec ne bo smel spreminjati vsaj sedem let. Med nepriznanimi odhodki ni večjih sprememb. Dodatno so med nepriznanimi odhodki tudi tisti odhodki, ki izhajajo iz obresti na posojila, prejeta od oseb s sedežem v državah, ki imajo stopnjo obdavčitve manjšo kot 12,5%. Gre za upoštevanje pravil, ki odpravljajo davčno izogibanje. Rezervacij ni več predvidenih v zakonu. Tudi stroški reprezentance, upoštevani kot davčni odbitek, se znižujejo iz sedanjih

70% na 50%. Novosti si sledijo pri izplačilih obresti, pravicah za uporabo avtorskih pravic, plačilih za zakup, itd., kjer bo podobno kot pri izplačilu dividend veljal odtegljaj davka v višini 25%. Izjemo bodo predstavljala izplačila med povezanimi družbami iz različnih držav Evropske unije. Novi zakon določa, da so iz davčne osnove izvzeti tisti prihodki, ki so prejeti iz naslova dividend in drugih deležev v dobičku, če je prejemnik imetnik glasovalnih pravic, delnic ali poslovnega deleža najmanj v višini 25%. Poleg tega mora trajati čas udeležbe v kapitalu najmanj 24 mesecev. Dodatni pogoj pri izvzetju je, da je izplačevalec dividend zavezanec za davek. V kolikor gre za zavezanca v tujini, njegov dobiček ni obdavčen z manjšo povprečno nominalno stopnjo od 12,5%. Med novosti spada tudi uvajanje bančnih garancij, ki jih družba dostavi davčnemu organu z namenom zagotavljanja pogojev za izvzetje (Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, 2004). Na področju davčnih olajšav bo uvedena nova olajšava za spodbujanje raziskav in razvoja, v višini 10% investiranega zneska, znižuje pa se sedanja olajšava za investiranje v osnovna sredstva, na 10%. Poleg tega se ukinja še olajšava za investicijske rezerve (Povzetek predloga novega Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, 2004, str. 7).

Tudi v Italiji so računovodska pravila harmonizirana s smernicami Evropske unije. Nekatera odkritja nerealnega prikazovanja rezultatov poslovanja v velikih družbah, povezana z lažnimi revizijskimi poročili (primer družbe Parmalat) ali lažnimi poročili nadzornih svetov so v Italiji povzročila spremembe IX. poglavja Civilnega zakonika, ki pokriva področje prikazov letnega poročila in računovodskih izkazov. Nekatere spremembe že veljajo od 1.1.2004, druge pa se še uvajajo. Med drugim se nanašajo tudi na sestavo nadzornih svetov, ki naj ne bi bili več formirani v celoti z lastniki kapitala družbe – povezanimi osebami družbe, temveč tudi z neodvisnimi strokovnjaki. Gre za večjo preglednost, ki naj povrne zaupanje vlagateljem v pošten in resničen prikaz podatkov v letnih poročilih. Povečuje se število obveznih razkritij postavk v računovodskih izkazih (npr. podrobni podatki o najetih sredstvih preko finančnega leasinga, podatki o terjatvah in dolgovih po posameznih geografskih področjih, še posebej po področjih, kjer je plačilno sredstvo evro). Namen delitve terjatev po geografskih področjih je preglednost nad stopnjo tveganosti posamezne terjatve, glede na stabilnost poslovanja s posamezno državo. Pri principih oblikovanja računovodskih izkazov se povečuje pomen načela previdnosti in upoštevanja časovne neomejenosti delovanja družbe. Uvaja se nove dodatne podpostavke v bilanco stanja in v izkaz poslovnega izida. V izkazu poslovnega izida se dodaja podpostavko »17 dodatek«, ki prikazuje dobičke ali izgube pri finančnih prihodkih ali odhodkih na račun valutnih sprememb. Tudi pri postavki 22, ki prikazuje davek od dobička, je poudarek na opredelitvi davka, ki združuje redno davčno obremenitev ter anticipirane in odložene davke (La riforma del diritto societario, 2004). V italijanskih računovodskih krogih se trudijo z različnimi pobudami, da bi podatke v računovodskih izkazih »očistili« vpliva davčne politike, ki jo vodijo družbe z namenom doseganja čim nižje davčne osnove.

Velike spremembe prihajajo tudi na področju davčne zakonodaje. Kot je bilo v nalogi že omenjeno, se zamenja ime davka od dobička pravnih oseb (IRPEG, po novem IRES). Znižuje se tudi stopnja davka, in sicer znaša od 1.1.2004 le 33%. Gre za proporcionalno stopnjo davka. Posledice nižje stopnje davka se odražajo na ukinitvi davčnega kredita za prejemnike dividend. Tako so dividende izvzete iz davčne osnove v višini 95%, ne glede na to, ali so

izplačane od domačih ali od tujih družb (*Le novità in materia di credito d'imposta sui dividendi*, 2004). Gre za uvajanje principa, da je dobiček obdavčen tam, kjer je nastal. Tako se izloča tudi možnost dvojne obdavčitve dobička. Novosti so povezane s priznavanjem negativnih komponent dobička kot odbitnih postavk v davčni osnovi, čeprav predhodno niso bile zajete v izkazu poslovnega izida. S tem se posledično zmanjšujejo tudi »okužbe« poslovne bilance, ki so se izražale v določenih negativnih komponentah, izključno zaradi davčnih namenov (*La riforma fiscale e l'Ires*, 2004). Nekaj sprememb je tudi na področju vrednotenja terjatev in obveznosti, ki se glasijo na tujo valuto.

7 SKLEP

Primerjava računovodskih sistemov Slovenije in Italije na področju iskanja računovodskih rešitev pri ugotavljanju poslovnega dobička pravnih oseb vodi do spoznanja, da sta si računovodska sistema v mnogočem podobna.

V drugem poglavju smo spoznali, da obe državi, glede na povezanost med računovodskimi in davčnimi pravili pri opredelitvi dobička, spadata v odvisno strukturo, kar pomeni, da se v obeh državah podatki iz davčnega obračuna navezujejo na podatke iz izkaza poslovnega izida. Podrobnejši pregled povezanosti in razhajanj poslovnega in davčnega dobička v Sloveniji je prikazan v tretjem poglavju. V davčnem izkazu se v skladu z davčno zakonodajo prilagaja posamezne postavke iz izkaza poslovnega izida. Tako nastanejo na novo opredeljeni prihodki in odhodki, ki so spremenjeni v skladu z davčno zakonodajo. Prav tako se tudi podatki iz poslovnega izida delno navezujejo na podatke iz davčnega izkaza, saj ni mogoče uveljavljati davčno priznanih odhodkov, če niso bili predhodno zajeti v poslovni bilanci. Gre za »okužbo« izkaza poslovnega izida z davčno zakonodajo. Za potencialne vlagatelje v družbe v Sloveniji je zelo atraktivna stopnja davka od dobička pravnih oseb (25%), ki je ena najnižjih v Evropi, po drugi strani pa je pomembno, kako so obdavčeni razdeljeni dobički iz naslova udeležbe v dobičku. Sedanja davčna zakonodaja predvideva, da mora izplačevalec dividende pri vsakem izplačilu dividende obračunati in plačati posebno akontacijo davka od dobička in dohodnine, in sicer po stopnji 15% za prenos v tujino in po stopnji 25% za rezidente Slovenije. Če je izplačevalec dividend – rezident Republike Slovenije plačal davek od dobička pravnih oseb, ne obračuna in ne plača posebne akontacije za pravne osebe – rezidente Republike Slovenije.

V četrtem poglavju so opredeljena razmerja med poslovnim in davčno prikazanim dobičkom v Italiji. Osnova za ugotovitev davčne osnove je že ugotovljen dobiček (izguba) iz izkaza poslovnega izida. Poslovni rezultat se spreminja za določene popravke navzgor ali navzdol s ciljem ugotoviti davčno osnovo. V Italiji obremenjujeta davčno osnovo kar dva davka (IRPEG – davek od dobička pravnih oseb, po novem IRES in IRAP – regionalni davek na pridobitne dejavnosti, pri katerem se osnova za davek razlikuje od določitve IRPEG). Postavka davek od dobička, ki je prikazana v izkazu poslovnega izida, je sestavljena tako iz davka od dobička tekočega leta kot tudi iz anticipiranih in odloženih davkov. Le-ti prikazujejočasne razlike med dobičkom pred obdavčitvijo v izkazu poslovnega izida in davčno osnovo. Gre predvsem za časovni zamik pri upoštevanju določenih postavk (npr. amortizacije, reprezentance, presežkov prodajne vrednosti osnovnih sredstev nad knjižno vrednostjo nastalih pri prodaji teh sredstev itd.).

Pri izplačilu dividend in drugih deležev v dobičku je višina odtegljajev za davek odvisna od statusa prejemnika (fizična ali pravna oseba). Višina odtegljaja fizične osebe se razlikuje tudi po tem, ali gre za »kvalificirano« naložbo ali »nekvalificirano« naložbo, ki označuje višino naložbe in glasovalne pravice na skupščini delničarjev. Pri izplačilih fizičnim osebam, kjer gre za »nekvalificirane« naložbe, se obračuna in plača davek na izplačane dividende v višini 12,5%. Za ostale kategorije pravnih in fizičnih oseb pa se davek pri izplačilu ne obračunava, saj predstavlja dividenda prihodek gospodarskih subjektov.

Glede na veliko razsežnost proučevanega področja peto poglavje usmerja pozornost na primerjavo med državama Slovenijo in Italijo na davčnem področju. Prikazane so nekatere prednosti slovenske zakonodaje, ki se kažejo predvsem v nižji davčni stopnji, večji preglednosti davčne zakonodaje in višjih zakonsko določenih maksimalnih amortizacijskih stopnjah. V Italiji pa se prednosti izražajo v možni uporabi različnih amortizacijskih metod. Posebej izstopa metoda pospešene amortizacije, ki se nanaša na večjo amortizacijo zaradi intenzivnejše uporabe sredstev, ter metoda anticipirane – vnaprejšnje amortizacije, kjer so lahko amortizacijske stopnje za prva tri leta bistveno večje od rednih amortizacijskih stopenj. Prednost italijanske davčne zakonodaje predstavlja tudi uporaba časovno usklajevalnih razlik za različne namene (npr. prihodek iz naslova presežka prodajne vrednosti osnovnega sredstva nad knjižno vrednostjo se lahko razdeli na pet davčnih obdobj; tekoča davčna osnova se povečuje le v višini 1/5 teh prihodkov). Pomembne so tudi rezervacije za tveganja, popravila, vzdrževanje itd. V Sloveniji se s spremembami zakonodaje zmanjšuje pomen rezervacij, ki jih skoraj ni več mogoče oblikovati za davčne namene. V italijanski davčni zakonodaji predstavljajo pomemben instrument davčnih olajšav tudi davčna zmanjšanja, katerih glavni namen je spodbujati vlaganja v manj razvita področja, povečevanje zaposlovanja brezposelnih ter ustvarjati pogoje za financiranje neprofitnih organizacij, društev, kulturnih in verskih ustanov. V zadnjem delu petega poglavja pa so na praktičnem primeru prikazani podatki iz izkaza poslovnega izida slovenske fiktivne družbe, pretvorjeni v italijanske razmere. Prikazan je način razvrščanja posameznih podatkov v izkazu poslovnega izida v Italiji in ugotavljanje razlike v davčni obremenjenosti ene in druge države. Konkretni podatki so pokazali, da so slovenski zavezanci davčno manj obremenjeni, saj bremenita davčno osnovo v Italiji kar dva davka na dobiček (IRPEG in IRAP).

Tako Slovenija kot Italija sta na pragu velikih davčnih reform, ki so nastale kot potreba po prilagoditvi pravnemu redu Evropske unije in kot odgovor na šibke točke obstoječih davčnih zakonodaj. Meja med državama za gospodarsko povezovanje z vključitvijo Slovenije v Evropsko unijo ne predstavlja več problema, saj po temeljnem načelu evropskih direktiv davčni režim ne sme predstavljati ovir pri pretoku kapitala med različnimi državami. Tako bo gospodarsko povezovanje še dodatno utrdilo dobre medsosedske odnose in meja med državama bo dokončno preteklost.

LITERATURA

1. Allergini Marco, Martini Paolo: Bilancio civilistico e imponibile fiscale, Sistemi Editoriali, Milano, 2004, 528 str.
2. Bergant Živko, Izrazna moč računovodskih izkazov, Simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah (zbornik referatov), Portorož, 1997, str. 365-379
3. Bevčič Albert, Ivančič Fabio, Lavagnini Maurizio, Milost Franko, Sabbatelli, Strain Martina: Davki, računovodstvo in revidiranje gospodarskih družb v Sloveniji in Italiji, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije in Zbor tržaških računovodij, Ljubljana, Trst, 2000, 256 str.
4. Blasi A., Minnucci G.: Testo unico delle imposte sui redditi, Buffetti editore, Roma, 2002, 531 str.
5. Bongiovanni Giuseppe, Brunelli Alessandro, Campanelli Antonio et al., Dichiarazione dei sostituti, Adempimenti connessi alla delibera di distribuzione dividendi, [URL: http://www.zeronove.it/circolari/2003/CIRCOLARE_2103_DISTRIBUZIONE_DIVIDENDI.pdf], 2003
6. Bosselli Giulip, Gelosa Gilberto, Polito Carlo: Maggiorazione IRPEG di conguaglio, Buffeti, Roma, 1995, 341 str.
7. Brigham Eugene F, Gapenski Luis C., Daves Pfillip R; Intermediate Financial Management, Šesta izdaja, The Dryden Press, Orlando, 1999, 1083 str.
8. Cintolesi E., Elefante C.: Codice delle imposte dirette, Cuffetti, Roma, 1995, 331 str.
9. Coronella Stefano, Il bilancio civilistico: [URL: <http://edu.supereva.it/stefanocoronella/bilancio%20CEE%202.pdf>], 2004
10. Čokelc Stanko, Kokotec-Novak Majda, Repovž Leon; Davčno računovodstvo in davčno svetovanje, Maribor, Pravna fakulteta, 2003, 324 str.
11. Davčne olajšave v davčnem obračunu v primeru združitve, Davčni bilten, 2 (2001) št. 4, str. 17-20
12. Davčna reforma s poudarkom na obdavčitvi dohodkov fizičnih in pravnih oseb ter nepremičnin, Ministrstvo za finance: [URL: http://www.sigov.si/mf/slov/mediji/2003/spor1_31_07_03.pdf], 2003
13. Davies David: Finance and Accounting for Managers, Institute of Personnel and development, London, 1994, 196 str.
14. Direzione centrale normativa e contenzioso, Circolare n. 4, Agenzia delle Entrate [URL: <http://www.normeetributi.it/files/cm4e03-02-04.pdf>], 3.2.2004
15. Fortuna Fabio, Il bilancio d'esercizio tra riforma societaria, fiscale e principi contabili, [URL: http://www.lemonnier.it/news/materiali_asdort_2004/fortuna.pdf] 2004
16. Feldstein Martin, Hines James R., Hubbard R. Glenn, Taxing Multinational Corporation, The University of Chicago Press, Chicago and London, 1995, 113 str.
17. Gabrovec Mei Ondina, Sistemi contabili e strutture del conto del risultato economico, CEDAM, Padova, 1995, 379 str.
18. Hieng Romana et al., Gradivo za posvetovanje o vodenju poslovnih knjig po novih slov. računovodskih standardih, Ljubljana, Slovenski inštitut za revizijo, 2002, 86 str.

19. Hieng Romana, Zalokar Nuša, Problemi davčnih poročil iz računovodstva, Simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah, (zbornik referatov), Ljubljana, 1997. str. 317-332
20. Hieng Romana, Razmerja med računovodskimi izkazi in davčnimi napovedmi, Simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah - Portorož (zbornik referatov), 1998, str. 319-326
21. Hieng Romana, Prihodki v prenovljenem SRS 18, IKS, Ljubljana, XXVIII (2001) 12, str. 78 – 79
22. Hieng Romana, Zgled obračuna davka od dobička pravnih oseb za leto 2001, IKS, Ljubljana, XXIX (2002) 4, str. 80 – 88
23. Hieng Romana, Koželj Stanko, Štrekelj Vlado, Zupančič Vera, Izkaz poslovnega izida po različici I iz SRS 25, IKS, Ljubljana, XXXI (2004) 1-2, str. 77-97
24. Hieng Romana, Obračun davka od dobička pravnih oseb za leto 2003, IKS, Ljubljana, XXXI (2004) 1-2, str. 184 - 206
25. Hočevar Marko, Igličar Sandi, Zaman Maja, Osnove računovodstva, Ekonomska fakulteta v Ljubljani, Ljubljana, 2000, 461 str.
26. Horvat Tatjana, Priprava letnega poročila za komuniciranje z interesnimi skupinami podjetja, Gospodarski vestnik, Ljubljana, 2000, str. 249
27. James Simon, Nobes Christopher, The Economics of Taxation, New York, Prentice Hall Europe, 1998, 324 str.
28. Kavčič Slavka, Problemi poslovnih poročil iz računovodstva, Simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah, (zbornik referatov), Portorož, 1997, str. 305-315.
29. Kavčič Slavka: Računovodske informacije za zunanje uporabnike, Simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah, (zbornik referatov), Portorož, 1997a, str. 143-153.
30. Kavčič Slavka: Računovodske informacije za nadzorni svet, Simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah, (zbornik referatov), Portorož, 1996, str. 93-106.
31. Kavčič Slavka, Koželj Stanko, Odar Marjan, Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih, Revizor, Ljubljana, XV (2004) 1, str. 46- 79
32. Klobučar Nada: Vpliv davčnih pravil na računovodsko poročanje, Magistrsko delo, Ljubljana, 2003, str. 93
33. Kocbek Marjan: Zakon o gospodarskih družbah vključno z novelo ZGD-F; Uvodna pojasnila, GV Založba, Ljubljana, 2001, str. 476
34. Kokotec-Novak Majda: Vpliv poslovne bilance na davčno bilanco pri različnih gospodarskih subjektih, Ekonomska fakulteta v Ljubljani, Študijsko gradivo, Ljubljana, 1999, str. 24
35. Kokotec-Novak Majda: Davčna politika kot sestavina bilančne politike in vloga davčnih svetovalcev, Ekonomska fakulteta v Ljubljani, Študijsko gradivo, Ljubljana, 1999a, 11 str.
36. Kokotec-Novak Majda: Davčno računovodstvo in davčna politika podjetja, Simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah - Portorož (zbornik referatov), 1996, 107-119 str.

37. Kokotec-Novak Majda: Konsolidirani računovodski izkazi, Študijsko gradivo, Ekonomska fakulteta v Ljubljani, Ljubljana, 2000, 44 str.
38. Kokotec-Novak Majda: Primerjava poslovnih in davčnih bilanc v treh državah Evropske skupnosti – Nemčiji, Franciji, in Veliki Britaniji, Ekonomska fakulteta v Ljubljani, Študijsko gradivo, Ljubljana, 1999b, 22 str.
39. Koletnik Franc: Mednarodno računovodstvo gospodarskih družb, Študijsko gradivo, Ekonomska fakulteta v Ljubljani, Ljubljana, 1999, 74 str.
40. Koletnik Franc: Bilančne teorije in bilance, Študijsko gradivo, Ekonomska fakulteta v Ljubljani, Ljubljana, 2000, 27 str.
41. Korošec Bojana: Računovodske informacije za posameznega lastnika podjetja – samostojnega podjetnika, Simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah - Portorož, (zbornik referatov), Ljubljana, 1996. str. 161-173
42. Laidler John, Donaghy Peter, Understanding UK Annual Reports and Accounts, International Thomson Business Press, London, 1998, 208 str.
43. La riforma del diritto societario, Univesita Cataneo Castelanza; [URL: <http://www.liuc.it/businessgame/RIFORMADIRITTOSOCIETARIO.ppt>], 2004
44. Le novita in materia di credito d'imposta sui dividendi, Il punto della settimana: [URL: http://www.dialogonline.it/upld/punto/2004/marzo2004/P0304_2.pdf], 2004
45. Lipnik Janez, Zgled bilance stanja za poslovno leto 2003, IKS, Ljubljana, XXXI (2004) 4, str. 7-28
46. Lipnik Janez, Oblike izkaza finančnega izida za zunanje poslovno poročanje, IKS, Ljubljana, XXX (2003) 1-2, str. str. 146 -155
47. Leo Maurizio, VI. Commissione - Resoconto di martedì 7 ottobre 2003, Atti del governo, [URL: http://www.finanze.it/comunicare/2003/ires_09/resoconto7_10_2003.pdf], 2003
48. Leo Maurizio, La riforma fiscale e l'Ires. Le novita per il sistema delle imprese, Osservatorio Fiscale: [URL: <http://www.po.camcom.it/news/eventi/2004/ires01.pdf>], 23.01.2004
49. Longobardi Ernesto, Aspetti e problemi della tassazione delle imprese, Univerista degli studi di Bari [URL: http://www.dse.uniba.it/Corsi/docenti/Peragine/8_aliquota_effettiva.pdf], 2004
50. Marchi Luciano: La contabilita aziendale, Milanofiori, Milano, 2000, 808 str.
51. Neposredni davki, Čezmejno informativno omrežje Italija-Slovenija, [URL: <http://www.aries.ts.camcom.it/tin/slo/construct.asp?par=menu.asp;737&st=3>], 2004
52. Odar Marjan, Statistični podatki iz bilance uspeha, IKS, Ljubljana, XXIX (2002a) 4, str. 30 – 38
53. Odar Marjan, Stališča o obračunavanju davkov, sprejeta na okroglih mizah, Ljubljana, (1999) 2, str. 92 - 100
54. Odar Marjan, Zgledi sestavitve izkazov uspeha po vseh treh različicah iz SRS 25, IKS, Ljubljana, XXIX (2002) 4, str. 19 – 29
55. Odar Marjan, Poročanje zunanjim uporabnikom računovodskih informacij za leto 2003, IKS, Ljubljana, XXXI (2004) 1-2, str. 7-21
56. Perner Vili; Revidiranje davka od dobička, Revizor, Ljubljana, (1999) 1, str. 100 – 111

57. Povzetek predloga novega Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, Davčni bilten, Ljubljana, 5 (2004) 3, str. 3 – 9
58. Prvi pravilnik k ZDDPO, DENAR, Ljubljana, XIII (2003) 2, str. 14 – 19
59. Pravilnik k novemu zakonu o DDPO, DENAR, Ljubljana, XIV (2004) 8, str. 16 – 19
60. Principio contabile n. 16, Portale Azienda, [URL: <http://www.portaleaziende.it/pcdc/p16.htm>], 2004
61. Prislan Šušteršič Barbara: Davčna plat malega in srednjega podjetja, Računovodska šola za male in srednje podjetnike, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana, 1999, 28 str.
62. Pruhlinger Karin, Prislan Barbara: Novi avstrijski varčevalni paket, DENAR, Ljubljana, VI (1996) 6, str. 13 –14
63. Rinaldi Luigi: La costruzione del bilancio, EBC, Milano, 1993, 205 str.
64. Rupnik Lado, Javne finance – 1. del, Ekonomska fakulteta, Ljubljana, 1992, 212 str.
65. Rupnik Lado, Javne finance – 2 del., Ekonomska fakulteta, Ljubljana, 1994, 55 str.
66. Slovenski računovodski standardi 2001, Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001, 313 str.
67. Stanovnik Tine: Javne finance, Ekonomska fakulteta, Ljubljana, 1998, 190 str.
68. Svilar Branka, Šircelj Andrej, Zakon o davku od dobička pravnih oseb (ZDDPO) s komentarjem, Ljubljana, Gospodarski vestnik, 1998, 179 str.
69. Tičar Bojan, Strukturna analiza nemškega sistema obdavčevanja kapitalskih družb, Podjetje in delo, XXV (1999) 3-4, str. 478-486
70. Tičar Bojan: Analiza neposrednega obdavčevanja pravnih oseb, Podjetje in delo, XXV (1999a) 2, str. 267 - 273
71. Tripodi Enzo Maria: Codice civile, Buffetti Editore, Roma, 2002, 727 str.
72. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec Novak Majda: Poslovodno računovodstvo, Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana, 1997, 620 str.
73. Turk Ivan: Mednarodne primerjave postavk v letnih računovodskih izkazih, Študijsko gradivo, Ekonomska fakulteta v Ljubljani, Ljubljana, 1999, 8 str.
74. Turk Ivan; Ob novem poglavju o poslovnih knjigah in letnem poročilu v zakonu o gospodarskih družbah, IKS, Ljubljana, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, XXVIII (2001) 9, str. 13-29
75. Van der Ploeg Tymen J., Pravne osebe v Evropi, Podjetje in delo, 8 (2000) XXVI, str. 1607 – 1615
76. Vezjak Blanka: Razkritja k bilanci stanja, IKS, Ljubljana, XXX (2003) 1-2, str. 85-99
77. Vezjak Blanka: Razkritja računovodskih informacij v letnih poročilih, posebej o ravnanju z okoljem, Ljubljana, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1998, 245 str.
78. Vrech Paola et al., Poslovanje z Italijo in investiranje, Ljubljana, Center marketing international, 1995, 167 str., 30 pril.
79. Zupančič Vera, Končni obračun amortizacije osnovnih sredstev, IKS, Ljubljana, XXX, (2003) 12, str. 29 - 35

8 VIRI

1. Collin P.H., Krek Simon, Angleško slovenski poslovni slovar, DZS, Ljubljana, 1995, 371 str.
2. Longyka Tomaž, Slovensko – angl. pravni sl., Longyka Tomaž, Ljubljana, 2001, 392 str.
3. Modello unico – Societa di capitali, Agenzie delle entrate, [URL: http://www.agenziaentrate.it/modulistica/dichiarazione/2003/unico_sc/], 2003
4. Mramor Dušan: Slovar poslovnofinančnih izrazov, Gospodarski vestnik, Ljubljana, 1999, 116 str.
5. MRS 12 – Davek iz dobička, Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana, 1997, 59 str.
6. Pojasnilo 2 k SRS 25, Izpolnjevanje postavke davek iz dobička, Uradni list RS, št. 13, 2003.
7. Pravilnik o računovodstvu, IKS, (2002) 7, str. 8 – 38
8. Pravilnik o obrazcu za davek od dobička pravnih oseb in načinu predlaganja obrazca davčnemu organu, Uradni list RS, št. 21, 2003;
9. Pravilnik o davčno nepriznanih odhodkih davčnega zavezanca, Uradni list RS, št. 3, 2003
10. Računovodski izkazi in davčni obračun fiktivnega podjetja
11. Seznam veljavnih konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja, Ministrstvo za finance, [URL: http://www.sigov.si/mf/slov/dav_car/seznam_konv_izogib_dv_obd.htm], 2004
12. Turk Ivan, Slovarček slovenskih, srbohrvaških, angleških in nemških strokovnih izrazov iz področja računovodstva, Študijsko gradivo, Ekonomska fakulteta, Ljubljana, 1999, 47 str.
13. Zakon o davčnem postopku, Uradni list RS, št. 18, 1996
14. Zakon o davčnem postopku (ZDAVP-1), Uradni list RS, št. 54, 2004
15. Zakon o davku od dobička pravih oseb – uradno prečiščeno besedilo (ZDDPO-UPB1) Uradni list RS, št. 14, 2003
16. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, Uradni list RS, št. 40, 2004
17. Zakon o gospodarskih družbah, Uradni list RS, št. 30/93, 29/94, 82/94, 20/98, 84/98, 6/99, 36/00, 45/01, 59/01.
18. Zakon o ratifikaciji konvencije med vlado Republike Slovenije in vlado Italijanske republike o izogibanju dvojnega obdavčevanja in preprečevanju davčnih utaj v zvezi z davki od dohodka in premoženja z dodatnim protokolom, Uradni list RS, št. 30, 2002
19. Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o gospodarskih družbah (ZGD-F) Uradni list RS, št. 45, 2001
20. Coefficienti di ammortamento, tax & lex: [URL: <http://www.taxellex.it/utili/ammortamento.htm>], 2004
21. Direzione centrale normativa e contenzioso, Circolare n. 4, Agenzia delle Entrate [URL: <http://www.normeetributi.it/files/cm4e03-02-04.pdf>], 3.2.2004

9 PRILOGA 1: PRIKAZ IZKAZA POSLOVNEGA IZIDA PO OBEH RAZLIČICAH V SLOVENIJI

	Različica I		Različica II
1	Čisti prihodki od prodaje	1	Čisti prihodki od prodaje
2	Sprememba vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje	2	Proizvajalni stroški prodanih proizvodov (z amortizacijo) oz. nabavna vrednost prodanega blaga
3	Usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve	3	Kosmati izid od prodaje (1-2)
4	Drugi poslovni prihodki	4	Stroški prodajanja (z amortizacijo)
5	Stroški blaga, materiala in storitev • nabavna vrednost prodanega blaga in materiala ter stroški porabljenega materiala • stroški storitev	5	Stroški splošnih dejavnosti (z amortizacijo) • normalni stroški splošnih dejavnosti • prevrednotevalni poslovni odhodki pri neopredmetenih dolgoročnih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih • prevrednotevalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih
6	Stroški dela • stroški plač • stroški socialnih zavarovanj • drugi stroški dela	6	Drugi poslovni prihodki (s prevrednotevalnimi poslovnimi prihodki)
7	Odpisi vrednosti • amortizacija in prevrednotevalni poslovni odhodki pri neopredmetenih in opredmetenih osnovnih sredstvih • prevrednotevalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih	7	Finančni prihodki iz deležev • finančni prihodki iz deležev v družbe v skupini, razen v pridružene družbe • finančni prihodki iz deležev v pridružene družbe • drugi finančni prihodki iz deležev (s prevrednotevalnimi finančnimi prihodki)

	Različica I		Različica II
8	Drugi poslovni odhodki	8	Finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev • finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev do družb v skupini, razen do pridruženih družb • finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev do pridruženih družb • drugi finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev (s prevrednotevalnimi finančnimi prihodki)
9	Finančni prihodki iz deležev • finančni prihodki iz deležev v družbe v skupini, razen v pridružene družbe • finančni prihodki iz deležev v pridružene družbe • drugi finančni prihodki iz deležev (s prevrednotevalnimi finančnimi prihodki)	9	Finančni prihodki iz kratkoročnih terjatev • finančni prihodki iz obresti in kratkoročnih terjatev do družb v skupini, razen do pridruženih družb • finančni prihodki iz obresti in kratkoročnih terjatev do pridruženih družb • drugi finančni prihodki iz obresti in kratkoročnih terjatev (s prevrednotevalnimi finančnimi prihodki)
10	Finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev • finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev do družb v skupini, razen do pridruženih družb • finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev do pridruženih družb • drugi finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev (s prevrednotevalnimi finančnimi prihodki)	10	Finančni odhodki za odpise dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb • prevrednotevalni finančni odhodki pri finančnih naložbah v družbe v skupini, razen v pridružene družbe • prevrednotevalni finančni odhodki pri finančnih naložbah v pridružene družbe • drugi prevrednotevalni finančni odhodki

	Različica I		Različica II
11	Finančni prihodki iz kratkoročnih terjatev • finančni prihodki iz obresti in kratkoročnih terjatev do družb v skupini, razen do pridruženih družb • finančni prihodki iz obresti in kratkoročnih terjatev do pridruženih družb • drugi finančni prihodki iz obresti in kratkoročnih terjatev (s prevrednotevalnimi finančnimi prihodki)	11	Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti • finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti do družb v skupini, razen do pridruženih družb • finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti do pridruženih družb • drugi finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti
12	Finančni odhodki za odpise dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb • prevrednotevalni finančni odhodki pri finančnih naložbah v družbe v skupini, razen v pridružene družbe • prevrednotevalni finančni odhodki pri finančnih naložbah v pridružene družbe • drugi prevrednotevalni finančni odhodki	12	Davek iz dobička iz rednega delovanja
13	Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti • finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti do družb v skupini, razen do pridruženih družb • finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti do pridruženih družb • drugi finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti	13	Čisti poslovni izid iz rednega delovanja
14	Davek iz dobička iz rednega delovanja	14	Izredni prihodki
15	Čisti poslovni izid iz rednega delovanja	15	Izredni odhodki • Izredni odhodki brez prevrednotevalnega popravka kapitala • Izredni odhodki za prevrednotevalni popravek kapitala
16	Izredni prihodki	16	Poslovni izid zunaj rednega delovanja

	Različica I		Različica II
17	Izredni odhodki • izredni odhodki brez prevrednotevalnega popravka kapitala • izredni odhodki za prevrednotevalni popravek kapitala	17	Davek iz dobička zunaj rednega delovanja
18	Poslovni izid zunaj rednega delovanja	18	Drugi davki, ki niso izkazani v drugih postavkah
19	Davek iz dobička zunaj rednega delovanja	19	Čisti poslovni izid obračunskega obdobja
20	Drugi davki, ki niso izkazani v drugih postavkah		
21	Čisti poslovni izid obračunskega obdobja		

Vir: SRS 25, 2001, str. 181

10 PRILOGA 2: PRIMER POSTAVK BILANCE STANJA V ITALIJI

AKTIVA		PASIVA	
A	Terjatve do družbenikov	A	Kapital
B	Stalna sredstva		I – osnovni kapital
	I – neopredmetena stalna sredstva		II – vplačani presežek kapitala
	1) dolgoročno odloženi organizacijski stroški		III – rezerve za revalorizacijo
	2) stroški raziskav, razvoja in propagande		IV – zakonske rezerve
	3) patenti		V – rezerve za nakup lastnih delnic
	4) koncesije, licence in blagovne znamke		VI – statutarne rezerve
	5) dobro ime		VII – druge rezerve
	6) predujmi za pridobitev neopredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetena osnovna sredstva v pridobivanju		VIII – prenesen dobiček ali izguba iz preteklih let
	7) druga sredstva		IX – dobiček ali izguba iz tekočega poslovnega leta
	II – opredmetena osnovna sredstva	B	Dolgoročne rezervacije (skladi za tveganja in obremenitve)
	1) zemljišča in zgradbe		1) rezervacije za sklad odpravnin ob prenehanju delovnega razmerja
	2) naprave in stroji		2) rezervacije za davke
	3) orodja in poslovna oprema		3) ostale rezervacije
	4) druga sredstva	C	Dolgoročne rezervacije za odpravnine
	5) opredmetena osnovna sredstva v gradnji in predujmi za pridobitev osnovnih sredstev	D	Dolgovi
	III – dolgoročne finančne naložbe		1) obveznice,
	1) deleži in delnice povezanih družb in drugih družb		2) konvertibilne obveznice
	2) terjatve do povezanih družb in drugih družb		3) obveznosti do kreditnih inštitucij
	3) druge vrednostnice		4) obveznosti do drugih naložbenikov
	4) odkupljene lastne delnice		5) obveznosti za predujme za prejeta naročila
C	Gibljava sredstva		6) obveznosti do dobaviteljev
	I – zaloge		7) izdani vrednostni papirji
	1) surovine, pomožni material in pogonska sredstva		8) dobljena posojila od odvisnih družb v skupini
			9) dobljena posojila od pridruženih družb
			10) obveznosti do obvladujočih družb

AKTIVA		PASIVA	
	I – zaloge 2) polizdelki in nedokončana proizvodnja 3) odprti projekti - nedokončana dela 4) končni izdelki in trgovsko blago 5) predujmi za zaloge	D	Dolgovi 11) obveznosti za davke 12) obveznosti do zavodov za socialno varnost 13) druge obveznosti
		E	Pasivne časovne razmejitve
			DODATNI KONTI Osebna jamstva Stvarne garancije Dobrine tretjih oseb
	II – terjatve 1) terjatve do kupcev 2) terjatve do družb v skupini 3) terjatve do pridruženih družb 4) terjatve do obvladujočih družb 5) terjatve do drugih		
	III – kratkoročne finančne naložbe 1) naložbe v družbe v skupini 2) delnice in deleži v pridružene družbe 3) naložbe v obvladujoče družbe 4) druge udeležbe 5) lastne delnice in deleži 6) druge vrednostnice		
	IV – denarna sredstva 1) denarna sredstva pri bankah in poštah 2) prejeti čeki 3) gotovina v blagajni		
D	Aktivne časovne razmejitve		

Vir: Tripodi, 2002, str. 526

11 PRILOGA 3: PRIMER IZKAZA POSLOVNEGA IZIDA V SKLADU Z DOLOČBAMI CIVILNEGA ZAKONIKA

A	Vrednost proizvodnje
+	1. Prihodki od prodanih proizvodov in storitev
+/-	2. Spremembe v vrednosti zalog nedokončane proizvodnje, polizdelkov in gotovih izdelkov
+/-	3. Spremembe v proizvodnji odprtih projektov po naročilu (lavori in corso)
+	4. Vrednost usredstvenih lastnih proizvodov
+	5. Drugi prihodki
=	Skupaj (1. do 5.)
B	Stroški proizvodnje
+	6. Nakupna vrednost materiala, surovin in blaga
+	7. Stroški storitev
+	8. Stroški uporabe tujih dobrin
+	9. Stroški dela
+	10. Amortizacija in odpisi
+	11. Spremembe v zalogah surovin in blaga
+	12. Rezervacije za tveganja
+	13. Druge rezervacije
+	14. Drugi poslovni stroški
=	Skupaj (6. do 14.)
=	Razlika med vrednostjo in stroški proizvodnje (A – B)
C	Prihodki in odhodki iz financiranja
+	15. Prihodki od finančnih naložb
+	16. Drugi prihodki od financiranja
-	17. Odhodki od financiranja
=	Skupaj (15. do 17.)
D	Spremembe v vrednosti finančne aktive
+	18. Revalorizacija
-	19. Razvrednotenje
=	Skupaj (18. do 19.)
E	Izredne postavke
+	20. Izredni prihodki
-	21. Izredni odhodki
=	Skupaj (20. do 21.)
	Poslovni izid pred obdavčitvijo (A - B +/- C +/- D +/- E)
	22. Davki na dobiček (neposredni davki)
	23. Čisti poslovni izid