

**UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA**

**PETRA ZAGORC**

**ANALIZA POROČANJA O ODLOŽENIH DAVKIH V SLOVENIJI**

**MAGISTRSKO DELO**

Ljubljana, 2007

## **IZJAVA**

Študentka Petra Zagorc izjavljam, da sem avtorica tega magistrskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom dr. Marka Hočevarja, in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 18.9.2007

Podpis: \_\_\_\_\_

## KAZALO VSEBINE

<b>1. UVOD</b> .....	<b>1</b>
<b>1.1. OPREDELITEV PROBLEMA</b> .....	<b>1</b>
<b>1.2. CILJI IN NAMEN MAGISTRSKEGA DELA</b> .....	<b>2</b>
<b>1.3. METODOLOGIJA</b> .....	<b>3</b>
<b>1.4. STRUKTURA DELA</b> .....	<b>3</b>
<b>2. OPREDELITEV ODLOŽENIH DAVKOV IN ZAKONSKE PODLAGE, KI UREJAJO ODLOŽENE DAVKE</b> .....	<b>4</b>
<b>2.1. OPREDELITEV ODLOŽENIH DAVKOV</b> .....	<b>4</b>
<b>2.2. ZAKONSKE PODLAGE, KI UREJAJO ODLOŽENE DAVKE</b> .....	<b>6</b>
2.2.1. MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD (MRS) 12 – DAVKI OD DOHODKA .....	8
2.2.2. AMERIŠKA SPLOŠNO SPREJETA RAČUNOVODSKA NAČELA (US GAAP) .....	9
2.2.3. SLOVENSKI RAČUNOVODSKI STANDARDI (SRS).....	9
2.2.4. ZAKON O DAVKU OD DOHODKA PRAVNIH OSEB (ZDDPO-1,ZDDPO-2).....	12
<b>3. OBRAČUNAVANJE IN RAZKRIVANJE ODLOŽENIH DAVKOV</b> .....	<b>13</b>
<b>3.1. METODE OBRAČUNAVANJA DAVČNIH UČINKOV</b> .....	<b>13</b>
3.1.1. Metoda davčne obveznosti .....	13
3.1.2. Metoda obveznosti po izkazu poslovnega izida .....	14
3.1.3. Metoda obveznosti po bilanci stanja .....	15
<b>3.2. TERJATVE ZA ODLOŽENI DAVEK</b> .....	<b>20</b>
<b>3.3. OBVEZNOSTI ZA ODLOŽENI DAVEK</b> .....	<b>21</b>
<b>3.4. PRIPOZNAVANJE IN RAZKRIVANJE UČINKOV IZ TERJATEV IN OBVEZNOSTI ZA ODLOŽENE DAVKE</b> .....	<b>22</b>
<b>3.5. DOLOČBE ZDDPO-2, KI POVZROČAJO TERJATVE IN OBVEZNOSTI ZA ODLOŽENI DAVEK</b> .....	<b>24</b>
3.5.1. Prehod na SRS 2006 .....	25
3.5.2. Prevrednotenje .....	28
3.5.3. Rezervacije .....	30
3.5.4. Amortizacija .....	32
3.5.5. Davčna izguba in davčni dobropisi (olajšave) .....	34
3.5.6. Dividende in dohodki, podobni dividendam.....	37
3.5.7. Prenos premoženja, združitve, delitve in zamenjave kapitalskih deležev .....	38
<b>3.6. STALNE RAZLIKE MED POSLOVNIM IZIDOM IN DAVČNO OSNOVO</b> .....	<b>41</b>
<b>3.7. ODLOŽENI DAVKI IN SPREMEMBE DAVČNE ZAKONODAJE</b> .....	<b>43</b>
3.7.1. Sprememba davčnih stopenj .....	43
3.7.2. Spremembe davčnih usmeritev za davčne namene.....	44
3.7.3. Spremembe davčnih statusov .....	44
<b>3.8. RAZKRIVANJE ODLOŽENIH DAVKOV</b> .....	<b>45</b>
3.8.1. Pobotanje odloženih davkov .....	45
3.8.2. Odloženi davki v letnem poročilu.....	46
<b>4. ODLOŽENI DAVKI V POSAMIČNIH IN KONSOLIDIRANIH RAČUNOVODSKIH IZKAZIH</b> .....	<b>47</b>
<b>4.1. ODLOŽENI DAVKI V POSAMIČNIH RAČUNOVODSKIH IZKAZIH PO SRS</b> .....	<b>47</b>

<b>4.2. ODLOŽENI DAVKI V POSAMIČNIH RAČUNOVODSKIH IZKAZIH PO MSRP .....</b>	<b>49</b>
<b>4.3. ODLOŽENI DAVKI V KONSOLIDIRANIH RAČUNOVODSKIH IZKAZIH .....</b>	<b>50</b>
4.3.1. Odloženi davki v konsolidiranih računovodskih izkazih ob prvem prehodu na MSRP.....	51
<b>4.4. ODLOŽENI DAVKI IZ RAZLIK MED RAČUNOVODSKIMI IZKAZI PO SRS IN PO MSRP .....</b>	<b>54</b>
<b>4.5. ODLOŽENI DAVKI IZ UPORABE NAKUPNE METODE .....</b>	<b>59</b>
<b>5. ANALIZA POROČANJA O ODLOŽENIH DAVKIH V SLOVENSKIH PODJETJIH .....</b>	<b>61</b>
<b>5.1. UGOTAVLJANJE OBVEZNOSTI PRIPOZNAVANJA ODLOŽENIH DAVKOV .....</b>	<b>62</b>
<b>5.2. RAZLOGI PRIPOZNAVANJA ODLOŽENIH DAVKOV .....</b>	<b>63</b>
<b>5.3. OPERATIVNI IZRAČUN ODLOŽENIH DAVKOV .....</b>	<b>64</b>
<b>5.4. RELATIVNA VELIKOST OBLIKOVANIH ODLOŽENIH DAVKOV .....</b>	<b>65</b>
5.4.1. Relativna velikost terjatev za odloženi davek na podlagi amortizacije .....	66
5.4.2. Relativna velikost terjatev in obveznosti za odloženi davek na podlagi prevrednotenja sredstev .....	66
5.4.3. Relativna velikost terjatev za odloženi davek na podlagi oblikovanja rezervacij.....	67
5.4.4. Relativna velikost terjatev za odloženi davek na podlagi davčnih izgub.....	68
5.4.5. Relativna velikost terjatev za odloženi davek na podlagi neizkoriščenih davčnih dobropisov .....	69
<b>5.5. PREDSTAVITEV ODLOŽENIH DAVKOV V LETNIH POROČILIH .....</b>	<b>69</b>
<b>6. ZAKLJUČEK .....</b>	<b>70</b>
<b>7. LITERATURA IN VIRI.....</b>	<b>72</b>
<b>7.1. LITERATURA .....</b>	<b>72</b>
<b>7.2. VIRI .....</b>	<b>74</b>

## KAZALO TABEL

TABELA 1: ODHODEK ZA DAVEK PO METODI DAVČNE OBVEZNOSTI .....	14
TABELA 2: ODHODEK ZA DAVEK PO METODI OBVEZNOSTI PO IZKAZU POSLOVNEGA IZIDA.....	15
TABELA 3: ZGLED IZRAČUNA OBDAVČLJIVIH ZAČASNIH RAZLIK IN NJIHOVIH UČINKOV .....	17
TABELA 4: ZGLED IZRAČUNA ODBITNIH ZAČASNIH RAZLIK IN NJIHOVIH UČINKOV .....	18
TABELA 5: ODHODEK ZA DAVEK PO METODI OBVEZNOSTI PO BILANCI STANJA .....	19
TABELA 6: ZGLED IZRAČUNA OBDAVČLJIVIH ZAČASNIH RAZLIK NA PODLAGI PREVREDNOTENJA ...	30
TABELA 7: ZGLED IZRAČUNA ODBITNIH ZAČASNIH RAZLIK IN NJIHOVIH UČINKOV NA PRIMERU AMORTIZACIJE.....	33
TABELA 8: GIBANJE KNJIGOVODSKE IN DAVČNE VREDNOSTI SREDSTEV TER ODLOŽENE TERJATVE ZA DAVEK OB PREDPOSTAVKI NIŽJE AMORTIZACIJE ZA DAVČNE POTREBE .....	34
TABELA 9: IZRAČUN IN PRIPOZNAVANJE TERJATEV ZA ODLOŽENI DAVEK IZ NASLOVA PRENESENE DAVČNE IZGUBE V PRIMERU UGOTOVLJENE DAVČNE IZGUBE V VREDNOSTI 900 ENOT ....	37
TABELA 10, 11, 12: IZRAČUN IN PRIPOZNAVANJE UČINKOV PRIPOJITVE V BILANCI STANJA PREVZEMNE DRUŽBE Z VIDIKA ODLOŽENIH DAVKOV .....	39, 40
TABELA 13: PRIKAZ VRST ZAČASNIH RAZLIK, KI SO SE POJAVILE PO 1.1.2005 IN RAČUNOVODSKE KATEGORIJE NA KATERO LE-TE VPLIVAJO .....	48
TABELA 14: POSTOPEK SESTAVLJANJA KRI .....	52
TABELA 15: IZRAČUN OBVEZNOSTI ZA ODLOŽENI DAVEK TER STROŠKOV V ODVISNEM PODJETJU... ..	56
TABELA 16: IZRAČUN TERJATEV IN PRIHODKOV ZA ODLOŽENI DAVEK V ODVISNEM PODJETJU.....	57
TABELA 17: POSAMIČNA BILANCA STANJA ODVISNEGA PODJETJA B .....	59
TABELA 18: POSAMIČNA BILANCA STANJA ODVISNEGA PODJETJA B .....	60

## KAZALO SLIK

SLIKA 1: OBLIKOVANJE REZERVACIJ ZA JUBILEJNE NAGRADE IN ODPRAVNINE OB PREHODU NA SRS 2006 TER NJIHOVA DELNA PORABA V LETU 2006.....	26
SLIKA 2: PRIKAZ PREVREDNOTENJA FINANČNIH NALOŽB V DELNICE OB PREHODU NA SRS 2006 TER KASNEJŠA ODPRAVA IN PRERAČUN OBVEZNOSTI ZA ODLOŽENI DAVEK .....	27
SLIKA 3: PREVREDNOTENJE FINANČNIH NALOŽB V DELNICE OB PREHODU NA SRS 2006 TER KASNEJŠA ODPRAVA IN PRERAČUN OBVEZNOSTI ZA ODLOŽENI DAVEK V PRIMERU PRERAČUNA ODLOŽENEGA DAVKA PO VELJAVNI DAVČNI STOPNJI V PREDVIDENEM LETU ODTUJITVE NALOŽBE.....	28
SLIKA 4: VPLIV PRILAGODITEV ZARADI USKLADITEV Z MSRP .....	55
SLIKA 5: KNJIŽENJE TEH ODHODKOV IN OBVEZNOSTI ZA ODLOŽENI DAVEK PRI ODVISNEM PODJETJU .....	57
SLIKA 6: KNJIŽENJE IZRAČUNANIH TERJATEV IN PRIHODKOV ZA ODLOŽENI DAVEK V ODVISNEM PODJETJU .....	58

## KAZALO GRAFOV

GRAF 1: PRIKAZ POVPREČNE RELATIVNE VELIKOSTI TERJATEV ZA ODLOŽENI DAVEK NA PODLAGI AMORTIZACIJE V PRIMERJAVI S KNJIŽNO VREDNOSTJO AMORTIZIRANIH OSNOVNIH SREDSTEV, V ODVISNOSTI OD VELIKOSTI PODJETIJ .....	66
GRAF 2: PRIKAZ POVPREČNE RELATIVNE VELIKOSTI TERJATEV IN OBVEZNOSTI ZA ODLOŽENI DAVEK NA PODLAGI PREVREDNOTENJA SREDSTEV V PRIMERJAVI S KNJIŽNO VREDNOSTJO PREVREDNOTENIH SREDSTEV, V ODVISNOSTI OD VELIKOSTI PODJETIJ .....	67
GRAF 3: PRIKAZ POVPREČNE RELATIVNE VELIKOSTI TERJATEV ZA ODLOŽENI DAVEK NA PODLAGI REZERVACIJ V PRIMERJAVI S KNJIŽNO VREDNOSTJO REZERVACIJ, V ODVISNOSTI OD VELIKOSTI PODJETIJ.....	67
GRAF 4: PRIKAZ POVPREČNE RELATIVNE VELIKOSTI TERJATEV ZA ODLOŽENI DAVEK NA PODLAGI DAVČNIH IZGUB V PRIMERJAVI Z KNJIŽNO VREDNOSTJO DAVČNIH IZGUB, V ODVISNOSTI OD VELIKOSTI PODJETIJ.....	68

## SEZNAM UPORABLJENIH KRATIC

<b>AJPES</b>	Agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve
<b>FAS</b>	Financial Accounting Standard
<b>FASB</b>	Financial Accounting Standard Board
<b>IAS</b>	International Accounting Standards
<b>IFRS</b>	International Financial Reporting Standards
<b>KRI</b>	Konsolidirani računovodski izkazi
<b>MRS</b>	Mednarodni računovodski standardi
<b>MSRP</b>	Mednarodni standardi računovodskega poročanja
<b>OECD</b>	Organisation for Economic Co-operation and Development
<b>SIC</b>	Standards (Standing) Interpretations Committee
<b>SRS</b>	Slovenski računovodski standardi
<b>US GAAP</b>	United States Generally Accepted Accounting Principles
<b>ZDDPO</b>	Zakon o davku od dobička pravnih oseb
<b>ZDDPO-1</b>	Zakon o davku od dohodka pravnih oseb 2006
<b>ZDDPO-2</b>	Zakon o davku od dohodka pravnih oseb 2007
<b>ZGD</b>	Zakon o gospodarskih družbah

# **1. UVOD**

## **1.1. OPREDELITEV PROBLEMA**

Področje odloženih davkov je bilo v Sloveniji v preteklosti neuveljavljeno. Po vstopu Slovenije v Evropsko unijo pa se je povečalo število podjetij, ki pripravljajo računovodske izkaze v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (v nadaljevanju MSRP), spremenila se je tudi davčna zakonodaja (Zakon o davku od dohodka pravnih oseb je nadomestil prejšnji Zakon o davku od dobička pravnih oseb), zaradi česar je področje odloženih davkov še pridobilo na pomenu, saj prenovljena davčna zakonodaja uvaja številne novosti, ki lahko povzročajo nastanek odloženih davkov.

Terjatve in obveznosti za odloženi davek so terjatve in obveznosti do državnega proračuna Republike Slovenije, ki mu ta davek po Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb pripada. Teža odločitev o oblikovanju posameznih terjatev in obveznosti za odloženi davek je zato toliko večja in odločitve računovodij o njem zahtevajo poglobljeno presojo.

V Sloveniji se je ob uvedbi Zakona o davku od dohodka pravnih oseb (Uradni list RS, št. 40/04, 70/04, 139/04 in 17/05, v nadaljevanju ZDDPO-1) pri sestavljanju zaključnega računa za poslovne in davčne namene za leto 2005 prvič pojavila možnost oblikovanja terjatev in obveznosti za odložene davke v računovodskih izkazih družb.

Poleg obveznosti za tekoči davek od dohodka pravnih oseb v Sloveniji v računovodskih izkazih od leta 2005 naprej izračunavamo tudi terjatve in obveznosti za odloženi davek. Tega bi lahko opredelili kot znesek davka, ki ga bo zavezanec poravnal ali pa mu bo povrnjen v prihodnjih davčnih obdobjih. Kljub temu, da so se poslovni dogodki, ki povzročajo odloženi davek že zgodili v sedanjem ali v preteklih obračunskih obdobjih in so že pripoznani v poslovnih knjigah zavezanca, pa le-ti nimajo posledic na zneske davka, ki bodo plačani za obdobje, v katerem so nastali. Takšni poslovni dogodki bodo imeli davčne posledice šele v naslednjih obdobjih, torej bodo vplivali na zneske plačanega ali povrnjenega davka v prihodnosti. Zaradi vpliva sedanjega (preteklega) poslovnega dogodka na prihodnje davčne posledice, je potrebno v skladu z načelom nastanka poslovnega dogodka le-te tudi obračunati v letu, ko se je poslovni dogodek zgodil. Odloženi davki so tako povezani z osnovnim računovodskim načelom soočanja prihodkov in odhodkov, ki pravi, da se ustrezni prihodki soočijo z ustreznimi odhodki z namenom izkazovanja ustreznega poslovnega izida v obdobju poročanja.

Namen oziroma smisel odloženih davkov je predvsem »zgladiti« nihanje čistega dobička (Kodrič, 2007, str. 2), katerega vzrok so razlike med predpisi o vodenju poslovnih knjig in davčnimi predpisi ter uporabnikom računovodskih izkazov podati podatek o v sedanjem trenutku znanem znesku davka, ki ga bo podjetje moralo doplačati ali mu bo povrnjen v bodočnosti.

Pri tem je ključno dobro poznavanje razlik med računovodskim in obdavčljivim dobičkom. V Sloveniji je do konca leta 2004 veljal Zakon o davku od dobička pravnih oseb (Uradni list RS št. 14/03), ki je iz vidika odloženih davkov občutno drugače definiral obdavčljivi dobiček kot od 1.1.2005 naprej veljavni Zakon o davku od dohodka pravnih oseb ter od 16.11.2006 veljavni ZDDPO-2 (Uradni list RS št. 117/06). Pri sestavljanju zaključnega računa za poslovne in davčne namene za leto 2005 se je zato prvič pojavila možnost oblikovanja terjatev in obveznosti za odložene davke v računovodskih izkazih družb.

V svojem delu se bom posvečala predvsem povezanosti med davčnim in računovodskim poročanjem v Sloveniji. Ta je precejšnja, saj je dobiček, ki ga davčni zavezanec prikaže v davčnem izkazu, izračunan kot razlika med prihodki in odhodki, ugotovljenimi po računovodskih standardih, le-ti pa se na podlagi ZDDPO ustrezno povečajo ali zmanjšajo.

## **1.2. CILJI IN NAMEN MAGISTRSKEGA DELA**

Prvi cilj moje raziskave je ugotovitev smotrnosti oblikovanja terjatev in obveznosti za odložene davke v računovodskih izkazih posameznih družb. Moja presoja bo na eni strani temeljila na zakonsko dopuščenih možnostih oblikovanja terjatev in obveznosti za odloženi davek, na drugi strani pa na utemeljitvi oblikovanja le-teh iz vidika predvidenih poslovnih dogodkov v prihodnosti, ki so pogoj za njihovo oblikovanje.

Moj drugi cilj je ugotovitev posledic prehoda na poročanje skupin družb iz Slovenskih računovodskih standardov (v nadaljevanju SRS) na MSRP iz vidika odloženih davkov. Kaj tak prehod prinese v delu bilančne kategorije odloženih davkov in morebitne prednosti in slabosti take odločitve.

Magistrsko delo je tako v veliki meri lahko v pomoč računovodjem slovenskih odvisnih (sestavljalcem posamičnih računovodskih izkazov) in obvladujočih podjetij (sestavljalcem konsolidiranih računovodskih izkazov), ki morajo ob zaključku poslovnega obdobja velikokrat presojati o smiselnosti (na podlagi bistvenosti in informativne vrednosti računovodskih izkazov) oblikovanja in pripoznavanja posameznih računovodskih

kategorij. V kolikor pa o tem ne odločajo sami, jim postavlja temelje za oblikovanje predlogov poslovodstvu.

### **1.3. METODOLOGIJA**

Metode dela, ki jih bom pri izdelavi magistrskega dela uporabila, temeljijo najprej na proučitvi teoretične podlage, ki mi je dala osnovo za praktično analizo vsebine naloge. V tem delu uporabljam predvsem opisne metode, analizo in pozitiven pristop k vprašanju »kaj so« odloženi davki, oziroma v katerih primerih nastajajo. Po analitičnem prikazu možnih sedanjih poslovnih situacij, ki omogočajo oblikovanje terjatev oziroma obveznosti za odložene davke ter pogojev v prihodnosti, ki morajo biti izpolnjeni za njihovo sedanje priznanje, sledi analiza poročanja o odloženih davkih v slovenskih podjetjih. Ta je izvedena s pomočjo primerjav (komparacij) in sintez odgovorov slovenskih podjetij različnih velikosti. Metoda torej sledi smeri od splošne obravnave problematike h konkretni (deduktivna metoda), vključena je tudi primerjava obravnavanih podjetij.

Metoda raziskovanja pri zasledovanju drugega cilja je prikaz poročanja: izračun terjatev, obveznosti za odloženi davek v posamičnih in konsolidiranih računovodskih izkazih. Poudarek je na učinkih obeh izračunov na bilančno kategorijo odloženih davkov v konsolidiranih izkazih skupine.

Pri pisanju magistrskega dela se naslanjam na strokovno literaturo tujih in domačih avtorjev, virov, prispevkov in člankov s področja odloženih davkov. V delo vključujem tudi informacije, pridobljene na podlagi vprašalnika, poslanega v izpolnitev tridesetim slovenskim podjetjem in informacije pridobljene iz letnih poročil teh podjetij.

V delu uporabljam izrazoslovje in kratice, značilne za obravnavano temo dela. Začetnemu seznamu uporabljenih kratic sledi uporaba le-teh brez sprotnih obrazložitev (po prvem definiranju kratice).

### **1.4. STRUKTURA DELA**

Magistrsko delo je razdeljeno na 8 okvirnih vsebinskih poglavij, katerih vsebina je sledeča:

Po uvodu v magistrsko delo same odložene davke definiram. Sledi navedba zakonske podlage, SRS in MSRP, ki odložene davke urejajo.

V četrtem poglavju teoretično obravnavam metode oblikovanja odloženih davkov, pogoje za njihovo priznavanje in učinke na bilančne kategorije zaradi priznavanja odloženih



davkov. Podrobneje obravnavam tudi določbe ZDDPO-2, ki nalagajo oblikovanje odloženih davkov in stalne razlike med davčno in računovodsko vrednostjo kategorij, ki odloženih davkov ne povzročajo.

Sledi obravnava odloženih davkov v posamičnih in konsolidiranih računovodskih izkazih (po SRS in MSRP) v petem in šestem poglavju dela.

Poznavanje posledic sprememb v davčni zakonodaji in potrebe letnega poročanja in razkritij v zvezi z odloženimi davki so naslednje teme, ki se jim posvečam v sedmem poglavju dela.

Na podlagi sodelovanja slovenskih podjetij sledi poglavje, kjer bom analizirala pripoznavanje in poročanje o odloženih davkih v slovenskih podjetjih. To je obenem praktičen vidik mojega dela, iz katerega ugotavljam, ali slovenska podjetja spoštujejo spremembe v aktualni zakonodaji in v kolikšni meri.

Ob koncu zaključujem delo s sklepom, kjer navajam sklepne ugotovitve in možne smeri nadaljnega razvoja obravnavanega področja.

## **2. OPREDELITEV ODLOŽENIH DAVKOV IN ZAKONSKE PODLAGE, KI UREJAJO ODLOŽENE DAVKE**

### **2.1. OPREDELITEV ODLOŽENIH DAVKOV**

Pri obravnavi davkov se nam najprej poraja vprašanje: Ali je davek poslovni strošek? Na prvi pogled je odgovor na to vprašanje nedvomno *da*, vendar je tu potrebna nadaljnja obravnava. Strošek je odliv ali drugačno porabljanje sredstev oziroma vzpostavljanje obveznosti v poslovnem procesu. Stroški so tudi kategorija, ki se ji da izogniti, če nekdo tako želi. Davek (v smislu davka od dohodka) pa ni zaračunan ob zamenjavi blaga ali storitve in se mu v poslu ne more izogniti. Mnogi vidijo davek ne kot strošek, temveč kot razdelitev dohodka, tako kot njegova razdelitev delničarjem, deležnikom (lastnikom). Ta vidik obravnava davčne oblasti kot deležnike v poslu. Če bi bil tak vidik sprejet, bi bila celotna nadaljnja razprava o davkih brezpredmetna. Davek je mednarodno gledano strošek, vendar pa razlaga za to ni prav dobro podprta (Alexander, Britton, Jorisen, 2003, str. 334).

Odloženi davek bi lahko opredelili kot znesek davka, ki ga bo zavezanec poravnal ali pa mu po povrnen v prihodnjih davčnih obdobjih (Jerman, 2005, str. 1). Pri tem je

pomembno, da so se poslovni dogodki, ki povzročajo odloženi davek že zgodili v sedanjem ali v preteklih obračunskih obdobjih in so zato v skladu z načelom nastanka poslovnih dogodkov že pripoznani v poslovnih knjigah zavezanca, vendar pa le-ti nimajo posledic na zneske davka, ki bodo plačani za obdobje, v katerem so nastali. Takšni poslovni dogodki bodo imeli davčne posledice šele v naslednjih obdobjih, torej bodo vplivali na zneske plačanega ali povrnjenega davka v prihodnosti. Ker pa bo sedanji (pretekli) poslovni dogodek vplival na prihodnje davčne posledice, je potrebno v skladu z načelom nastanka poslovnega dogodka le-te tudi obračunati v letu, ko se je poslovni dogodek zgodil.

Odloženi davek lahko vsebinsko predstavlja večje plačilo davka v prihodnjih obdobjih, v tem primeru govorimo o pripoznavanju obveznosti za odloženi davek. O terjatvah za odloženi davek govorimo, ko le-ta vsebinsko predstavlja manjše plačilo davka v prihodnjih obdobjih. Terjatve in obveznosti za odloženi davek so terjatve in obveznosti do državnega proračuna Republike Slovenije, kot sem že omenila v uvodu dela.

Namen oziroma smisel odloženih davkov je (Kodrič, 2007, str. 2):

- »zgladiti« nihanje čistega dobička, katerega vzrok so razlike med predpisi o vodenju poslovnih knjig in davčnimi predpisi, zaradi katerih so postavke, ki oblikujejo obdavčljivi dobiček, v izkazu poslovnega izida pripoznane v drugem obračunskem obdobju (prej ali pozneje), kot je obračunsko obdobje, v katerem se te postavke pojavijo v davčnem obračunu ter
- uporabnikom računovodskih izkazov podati podatek o v sedanjem trenutku znanem znesku davka, ki ga bo podjetje moralo doplačati ali mu bo povrnjen v bodočnost.

Pri izračunavanju odloženih davkov je ključno dobro poznavanje razlik med računovodskim (dobiček ali izguba pred obdavčitvijo) poslovnim izidom in davčno osnovo, ki se ugotovi v skladu z veljavnimi davčnimi predpisi (Žuran, 2005, str. 5). Nekatere razlike so stalne narave (npr. dokončno davčno nepriznani odhodki in trajno neobdavčljivi prihodki), ki odloženih davkov ne povzročajo. Druge sočasne razlike, ki nastanejo v enem obdobju in se odpravljajo v drugem obdobju. Te so pomembne za izračunavanje terjatev in obveznosti za odložene davke.

V Sloveniji je do konca leta 2004 veljal Zakon o davku od dobička pravnih oseb (Uradni list RS št. 14/03, v nadaljevanju ZDDPO), po katerem je postopek ugotavljanja davčne osnove sledeč:

računovodski dobiček / izguba v skladu s SRS

- + povečanje prihodkov
- zmanjšanje prihodkov

- + zmanjšanje stroškov
- priznane davčne olajšave
- + nepriznane davčne olajšave
- = obdavčljiv dobiček / davčna izguba v skladu z ZDDPO.

V davčnem obračunu se lahko povečujejo in zmanjšujejo prihodki, stroški pa se lahko le zmanjšujejo, iz česar sledi, da v davčnem obračunu za leto 2004 ni bilo možno imeti stroškov, ki jih ne bi bilo videti v računovodskih izkazih v skladu s SRS.

Od 1.1.2005 dalje je v Sloveniji v veljavi Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju ZDDPO-1) ter v letu 2006 Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju ZDDPO-2, Uradni list RS št. 117/06). Postopek ugotavljanja davčne osnove je v skladu z njima sledeč:

računovodski dobiček / izguba v skladu s SRS

- + povečanje prihodkov
- zmanjšanje prihodkov
- + zmanjšanje stroškov
- **povečanje stroškov**
- priznane davčne olajšave
- + nepriznane davčne olajšave
- = obdavčljiv dobiček / davčna izguba v skladu z ZDDPO-1 oziroma ZDDPO-2.

Davčna osnova se tako zdaj lahko zmanjša za določena povečanja stroškov (npr. za dejanske izdatke, za katere so bile v preteklosti evidentirane postavke, ki od oblikovanju niso bile davčno priznane). Tako se v davčnem obračunu za leto 2005 in naprej lahko pojavijo stroški, ki so bili v preteklih letih v računovodskih izkazih v skladu s SRS, kar predstavlja pomembno razliko s prej veljavno davčno zakonodajo in pogoj za nastanek odloženih davkov.

Izkazovanje odloženih davkov je obvezno. Podjetje pa se lahko odloči, da odloženih davkov ne bo evidentiralo v svoje poslovne knjige, v kolikor gre za nebistvene zneske. O opredelitvi bistvenosti pišem v nadaljevanju dela.

## **2.2. ZAKONSKE PODLAGE, KI UREJAJO ODLOŽENE DAVKE**

Globalizacija poslovanja je povzročila, da računovodska stroka teži k oblikovanju računovodskih standardov, ki bi veljali, se uporabljali in zagotavljali primerljive računovodske informacije po vsem svetu (Čuček, 2005, str. 38-50). Odložene davke

opredeljuje večina računovodskih standardov (SRS, MSRP, ameriška splošno sprejeta računovodska načela, odslej US GAAP), vendar so se kljub različnim opredelitvam odloženih davkov v preteklosti, zaradi približevanja računovodski standardi na področju odloženih davkov skoraj poenotili.

Vseeno pa naj kratko predstavim povezanost računovodskih standardov in davčnega poročanja v nekaterih državah. Poročilo OECD (The relationship between taxation and financial reporting, OECD, 1987, str. 9-10) razvršča države članice v tri skupine glede na prej omenjeno povezanost:

- države, kjer je računovodska praksa pod velikim vplivom davčnih pravil;
- države, kjer so računovodski izkazi sestavljeni po računovodskih načelih in pravilih, neodvisno od davčnih pravil in
- države, kjer računovodsko poročanje temelji na računovodskih načelih in pravilih, z nekaterimi izjemami pa to ustreza tudi davčni predpisom.

Nemčija je gotovo ena izmed držav, ki pripadajo prvi skupini držav, saj davčna pravila bistveno vplivajo na izbiro računovodskih metod za računovodsko poročanje, objavljeni računovodski izkazi so torej podlaga za določitev davčne obveznosti (Gray, Salter, Radebaugh, 2001, str. 116-117). V nekaterih primerih zasledimo tudi odstopanje od načela vpliva računovodskih izkazov na davčne izkaze, ko davčni predpisi zahtevajo drugačno vrednotenje postavk, ali v primeru načela povratnega vpliva, ki pomeni, da se davčne ugodnosti lahko izrabijo le takrat, ko se načela davčne zakonodaje pripoznajo tudi v računovodskih izkazih (zato le-ti lahko kažejo bistven odklon od resnične in poštene predstavitve).

V Sloveniji je povezanost med davčnim in računovodskim poročanjem precejšnja (Klobučar, 2003, str. 62-63), saj je dobiček, ki ga davčni zavezanec prikaže v davčnem izkazu, izračunan kot razlika med prihodki in odhodki, ugotovljenimi po računovodskih standardih, le-ti pa se na podlagi ZDDPO ustrezno povečajo ali zmanjšajo. Računovodski izkazi so sicer podlaga za davčne izkaze, vendar davčni predpisi določajo preureditev računovodskih izkazov v davčne. Slovenska davčna zakonodaja tako veže davčno poročanje na računovodsko poročanje, kar pa vpliva tudi na izkazovanje dobička v računovodskih izkazih.

V preteklosti so podjetja v Sloveniji zaradi odsotnosti »pravih« lastnikov v računovodskih izkazih videla predvsem davčne izkaze (kar še danes velja za manjša podjetja). Podjetja so težila k izkazovanju čim manjšega dobička in s tem k izkazovanju čim nižje davčne osnove (Igličar, Hočevnar, 1997, str. 31), s čimer se današnji, vse večji uporabniki računovodskih izkazov, ne bi v celoti strinjali.

V Združenih državah Amerike vsekakor pri razvoju računovodskega sistema prevladuje računovodska stroka. Enako velja za MSRP kot nadnacionalne standarde, saj niso tesno vezani na lokalno zakonodajo nobene države. Podjetja torej sestavljajo računovodske izkaze neodvisno od davčnih predpisov in pravil.

Vendar pa nekateri avtorji (npr. Hoogendroom, 1996, str. 783-794) kljub vsemu menijo, da neka mera odvisnosti med računovodskim in davčnim poročanjem obstaja, saj sistema posredno vplivata eden na drugega.

Pri bilanciranju prihaja do konflikta med dvema nasprotnima si ciljema. Na eni stani je cilj poslovne bilance, da izkazuje visok dobiček, ki odraža pozitivno ekonomsko stanje podjetja. Cilj davčne bilance je nasproten in naj bi izkazoval kar najnižji možni dobiček, ki mu sledi čim nižje plačilo davka od dohodka. Srečujeta se torej interes lastnikov po čim večjim dobičku in interes države po čim večjem plačilu davka od dohodka. Srečujeta se, kot rečeno, tudi dve pravni podlagi – računovodski standardi in davčna zakonodaja. V okviru davčne politike imajo veliko vlogo možnosti, ki izhajajo iz različnih načinov vrednotenja gospodarskih kategorij, kar je povezano z bilančno in davčno politiko organizacije (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, Koželj, Odar, 2004, str. 535). Nedvomna in objektivna davčna pravila morajo tako zagotoviti jasno in natančno osnovo za obdavčitev, saj mora davčni sistem pravično in učinkovito porazdeliti davčno breme na celotno družbo (Eberhartinger, 1999, str. 94). V današnjih pogojih gospodarjenja namen davčne bilance ni le zagotavljanje virov za javno porabo, ampak tudi usmerjanje gospodarskega razvoja (Čokelc, 1998, str. 52).

Na področju davčnega računovodstva je zelo pomembno davčno planiranje, ki analizira pričakovane davčne učinke za določene dogodke. Cilj tega je doseči minimalno davčno breme za podjetje (Meigs, Meigs, Meigs, 1995, str. 5-7).

### **2.2.1. MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD (MRS) 12<sup>1</sup> – DAVKI OD DOHODKA**

MSRP posvečajo celoten standard MRS 12 davkom od dohodka, z njim pa sta povezana tudi SIC-21 (Davek od dohodka – Okrepitev prevrednotenih neamortizirljivih sredstev) in SIC-25 (Davek od dohodka – Spremembe davčnega položaja zavezanca ali njihovih lastnikov).

---

<sup>1</sup> Angl. IAS 12, Income taxes

## **2.2.2. AMERIŠKA SPLOŠNO SPREJETA RAČUNOVODSKA NAČELA (US GAAP)**

V ZDA ureja področje odloženih davkov v okviru US GAAP FAS 109.

Ker so odloženi davki interdisciplinarno področje, zahtevajo poleg poznavanja računovodskih standardov tudi dobro poznavanje davčne zakonodaje. Zato v tujini davčni zavezanci v večini navadno zaupajo izračun odloženih davkov davčnim svetovalcem, ki hkrati sestavi tudi davčno napoved podjetja.

## **2.2.3. SLOVENSKI RAČUNOVODSKI STANDARDI (SRS)**

Področje odloženih davkov ni pokrito z enim standardom, vendar se ga kratko omenja v naslednjih standardih:

- a) Uvod k SRS,
- b) SRS 5 – Terjatve,
- c) SRS 9 – Dolgoročni dolgovi,
- d) SRS 19 – Vrste poslovnega izida in finančnega izida.

### **a) Uvod k SRS**

V uvodu k SRS se področje odloženih davkov omenja v naslednjih poglavjih:

- v poglavju 1 »Namen slovenskih računovodskih standardov« je poudarjeno, da državni predpisi v marsičem dopolnjujejo zahteve, ki jih postavljajo strokovni standardi, posebno v zvezi z obdavčevanjem;
- v poglavju 6 »Pripoznavanje gospodarskih kategorij v računovodskih izkazih in računovodskih razvidih« je omenjena definicija dobička: Čisti dobiček je razlika med prihodki in odhodki, zmanjšana za obračunani davek iz dobička ter preračunana za terjatve in obveznosti za odloženi davek. Če so prihodki manjši, je razlika čista izguba, povečana za morebitni obračunani davek iz dobička ter preračunana za terjatve in obveznosti za odloženi davek;
- poglavje 11 je v celoti namenjeno odloženim davkom: računovodski obravnava terjatev in obveznosti za odloženi davek, sedanjim in prihodnjim davčnim posledicam, ki jih le-ti povzročajo, metodi obračuna odloženega davka, povodom začasne razlike, iz katerih odloženi davki izhajajo, posledicam obdavčljivih in odbitnih začasnih razlik ter pripoznavanju odloženih davkov v izkazu poslovnega izida in bilanci stanja;
- v poglavju 9 »Uskupinjevanje (konsolidiranje) računovodskih podatkov v računovodskih izkazih« je navedeno, da je treba ob predpostavki popolnega

uskupinjevanja skupino predstaviti kot enotno podjetje in pri tem ponovno obračunati davke in jih časovno razmejiti.

#### **b) SRS 5 – Terjatve**

SRS 5 področje odloženih davkov omenja v naslednjih poglavjih:

- v točki 5.5. se omenjajo terjatve do udeležencev pri razporejanju poslovnega izida – kot posebna vrsta terjatev se omenjajo terjatve do države v zvezi z vstopnim davkom na dodano vrednost in terjatve do države za odloženi davek;
- v točkah 5.15. do 5.21. je natančno opredeljeno pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj terjatev za odloženi davek, vključno z navedbo o pobotanju terjatev in obveznosti za odloženi davek v primeru nanašanja na davek iz dobička, ki pripada isti davčni oblasti;
- v točki 5.33. je navedena prepoved diskontiranja terjatev za odloženi davek;
- v točki 5.45. je definirano razkrivanje odloženih davkov v letnih poročilih.

#### **c) SRS 9 – Dolgoročni dolgovi**

V SRS 9 se področje odloženih davkov omenja v naslednjih poglavjih:

- točka 9.1. navaja kot posebno vrsto dolgoročnih dolgov obveznosti za odloženi davek,
- točka 9.15. natančno opredeljuje pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj obveznosti za odloženi davek;
- točka 9.22. prepoveduje diskontiranje obveznosti za odložene davke in navaja možnost za pobotanju terjatev in obveznosti za odloženi davek v primeru nanašanja na davek iz dobička, ki pripada isti davčni oblasti.

#### **d) SRS 19 – Vrste poslovnega izida in finančnega izida**

V SRS 19 se področje odloženih davkov omenja v naslednjih poglavjih:

- v točki 19.7. je čisti poslovni izid (čisti dobiček ali čista izguba) naveden kot razlika med celotnim poslovnim izidom, obračunanim davkom iz dobička kot deležem države v njem in odloženimi davki. To je poslovni izid, s katerim je mogoče razpolagati po odbitku obračunanega davka ter po pribitku oziroma odbitku za obračunane odložene davke;
- točki 19.8. in 19.11. navajata definiciji dohodka ter čistega dobička za navadne delnice – pri izračunih obeh je treba dobljeno osnovo zmanjšati še za davke (s tem se razume tekoče in odložene), ki pripadajo državi;
- točka 19.13. navaja poslovni izid (dobiček ali izguba) pred obdavčitvijo kot računovodski poslovni izid, ki se praviloma razlikuje od obdavčljivega poslovnega izida (davčne osnove) v istem poslovnem letu in se ugotavlja v skladu z davčnimi predpisi. Nekatere razlike med računovodskim poslovnim izidom in obdavčljivim poslovnim izidom so stalne narave, ker se lahko glede na davčne predpise zajemajo v

davčno osnovo tudi postavke, ki se obravnavajo kot odhodki, ali ker se glede na davčne predpise davčna osnova zmanjšuje tudi za postavke, ki niso odhodki. Za prevrednotenje pa so pomembne začasne razlike, ko je obdavčljivi dobiček pripoznan v drugem poslovnem obdobju kot računovodski dobiček. Da bi bil čisti dobiček kljub temu v smiselnem razmerju z dobičkom pred obdavčitvijo, to je z računovodskim dobičkom, ugotovljenim po slovenskih računovodskih standardih, se uvaja prevrednotenje davka iz dobička za zneske odloženega davka. Odhodek za davek (prihodek od davka) je znesek, ki vpliva na čisti poslovni izid v posameznem obdobju ter vključuje obračunani in odloženi davek;

- točka 19.14. navaja, da se obračunani davek za obravnavano poslovno leto in prejšnja poslovna leta, če še ni poravnana, pripozna kot obračunana obveznost za davek. Če že plačani znesek v obravnavanem poslovnem letu in prejšnjih poslovnih letih preseže obračunani davek za ta obdobja, se presežek pripozna kot obračunana terjatev za davek;
- točka 19.15. navaja, da odloženi davek vključuje zneske obveznosti za odloženi davek, ki jih obravnava SRS 9 - Dolgoročni dolgovi - in zneske terjatev za odloženi davek, ki jih obravnava SRS 5 – Terjatve;
- točka 19.16. nalaga, da se obveznosti za davek (terjatve za davek) za obravnavano poslovno leto in pretekla poslovna leta ugotovijo na podlagi zneska, za katerega se pričakuje, da bo plačan davčnim oblastem (povrnjen od davčnih oblasti) ob uporabi davčnih stopenj (in davčnih predpisov), veljavnih na dan bilance stanja. Odložene terjatve za davek in obveznosti za davek se izmerijo po davčnih stopnjah, za katere se pričakuje, da se bodo uporabljale v poslovnem letu, ko bo terjatev za odloženi davek povrnjena oziroma obveznost za odloženi davek poravnana, zasnovanih na davčnih stopnjah in davčnih predpisih, uveljavljenih do dneva bilance stanja. V merjenju obveznosti za odloženi davek in terjatev za odloženi davek se kažejo davčne posledice, izhajajoče iz pričakovanega načina povrnitve oziroma poravnave knjigovodske vrednosti sredstev in dolgov podjetja na dan bilance stanja. Terjatve za odloženi davek in obveznosti za odloženi davek se ne razobrestijo (diskontirajo);
- točka 19.20. obravnava uskupljeni poslovni izid (uskupljeni dobiček ali uskupinjeno izgubo), ki lahko povzroča dodatne razlike med vsoto obračunanega davka iz dobička in vsoto odmerjenega davka iz dobička po posamičnih računovodskih izkazih uskupljenih podjetij ter med uskupinjenim obračunanim davkom iz dobička in uskupinjenim odmerjenim davkom iz dobička. Zato se pri uskupinjevanju pojavita tudi dodatna obveznost za odloženi davek in dodatna terjatev za odloženi davek, ki nista razvidni iz posamičnih računovodskih izkazov uskupljenih podjetij. Za obračunavanje davkov iz uskupinjevalnih postopkov se uporablja povprečna stopnja davka iz dobička v skupini;



- točka 19.25. govori o razkritjih v zvezi z odloženimi davki takole: podjetje obvezno razkrije sestavine odhodka za davek, ki so zlasti:
  - a) znesek odhodka za davek iz obračunanega davka;
  - b) skupni znesek na novo pripoznanih in odpravljenih terjatev in obveznosti za odloženi davek, ki vplivajo na odhodek (prihodek) za odloženi davek;
  - c) razlika v odhodku (prihodku) iz odloženega davka zaradi spremembe davčnih stopenj ali drugih sprememb davčnih predpisov;
  - č) znesek prihodka iz odloženega davka, ki se pripozna in ki izvira iz predhodno ne pripoznane davčne izgube, davčnega dobropisa ali začasne razlike iz prejšnjih obdobj;
  - d) znesek odhodka za odloženi davek, ki izhaja iz odpisa predhodno pripoznane terjatve za odloženi davek;
- točka 19.26. posebej nalaga razkritje zneskov terjatev in obveznosti za odloženi davek, ki ne vplivajo na poslovni izid podjetja in ki se nanašajo in obračunajo:
  - a) v breme ali v dobro kapitala ter
  - b) v breme ali v dobro dobrega imena;
- točka 19.27. nalaga še sledeča razkritja in pojasnila v zvezi z obračunanim in odloženim davkom:
  - a) razmerje med odhodkom za davek ter računovodskim poslovnim izidom;
  - b) znesek odbitnih začasnih razlik, neizrabljenih davčnih izgub in davčnih dobropisov, za katere niso pripoznane terjatve za odloženi davek;
  - c) za vsako vrsto odbitnih začasnih razlik in za vsako vrsto neizrabljenih davčnih izgub in neizrabljenih davčnih dobropisov znesek pripoznanih terjatev za odloženi davek ter
  - č) znesek morebitnih obdavčljivih začasnih razlik, za katere niso pripoznane obveznosti za odloženi davek.

#### **2.2.4. ZAKON O DAVKU OD DOHODKA PRAVNIH OSEB (ZDDPO-1,ZDDPO-2)**

V Sloveniji je od 1.1.2007 v veljavi Zakon o davku od dohodka pravnih oseb ZDDPO-2, ki enako kot predhodni ZDDPO-1 omogoča pripoznavanje odloženih davkov. Zato se v nadaljevanju dela v primeru sklicevanja na ta zakon, če drugače ne navajam, vedno sklicujem na zadnje veljavno besedilo, to je ZDDPO-2.

### **3. OBRAČUNAVANJE IN RAZKRIVANJE ODLOŽENIH DAVKOV**

Pri izračunu in evidentiranju postavk v zvezi davkom iz dobička oziroma obveznosti zanj se zastavlja vprašanje o njuni pravilnosti. MRS 12 nasprotuje metodi davčne obveznosti (po kateri so odhodki za davke v obravnavanem obdobju enaki obračunani davčni obveznosti – to metodo smo do leta 2005 uporabljali tudi v Sloveniji). Takšno izkazovanje davčnih obveznosti je v nasprotju z eno od temeljnih računovodskih predpostavk o upoštevanju nastanka poslovnega dogodka, ki pravi, da moramo prihodke in stroške upoštevati takrat, ko nastanejo (in ne, ko so le-ti plačani) in jih vključiti v računovodske izkaze tistega obdobja, v katerem so nastali. Če to pravilo prenesemo tudi na davčne odhodke, morajo biti ti izkazani po metodi obračunavanja davčnih učinkov, kar pomeni, da so davki iz dobička vračunani kot odhodek podjetja v istih obdobjih kot prihodki in odhodki, na katere se nanašajo.

Odloženi davek je bil uveden kot sredstvo za računovodsko pripoznavanje davčnih učinkov časovnouslyklajevalnih oziroma začasnih razlik (Hieng, 2007, str. 3). Stalne razlike, kot že rečeno, ne prinašajo davčnih učinkov, saj so po svoji naravi dokončne.

#### **3.1. METODE OBRAČUNAVANJA DAVČNIH UČINKOV**

##### **3.1.1. Metoda davčne obveznosti**

Metoda davčne obveznosti je v preteklosti uporabljana metoda evidentiranja odhodkov za davke. Ponazoritev postopka ugotavljanja davčne obveznosti v Sloveniji je sledeča:

- priprava računovodskih izkazov v skladu s SRS in ugotovitev poslovnega izida pred odhodki za davke,
- priprava obračuna davkov v skladu z ZDDPO in ugotovitev odhodkov za tekoči davek,
- evidentiranje odhodkov za tekoči davek in dokončanje računovodskih izkazov v skladu s SRS.

Tabela v nadaljevanju prikazuje fluktuacijo efektivne davčne stopnje v primeru obračunavanja davčnih učinkov po metodi davčne obveznosti. Povprečna efektivna davčna stopnja v vseh obravnavanih letih pa je enaka stopnji po veljavni davčni zakonodaji (25%). Izračun davčne obveznosti v petih letih prikazuje spodnja tabela.

Tabela 1: Odhodek za davek po metodi davčne obveznosti

	1. leto	2. leto	3. leto	4. leto	5. leto
1. Računovodski dobiček z amortizacijo	120	120	120	120	120
2. Amortizacija na podlagi dobe koristnosti	20	20	20	20	20
3. Amortizacija za davčne potrebe	33	33	34	0	0
4. Računovodski dobiček (1-2)	100	100	100	100	100
5. Obdavčljivi dobiček (1-3)	87	87	86	120	120
6. Odmerjeni davek (5 * 25%)	21,75	21,75	21,5	30	30
<b>7. Odhodek za tekoči davek (6)</b>	<b>21,75</b>	<b>21,75</b>	<b>21,5</b>	<b>30</b>	<b>30</b>
8. Čisti dobiček (4-7)	78,25	78,25	78,5	70	70
<b>9. Efektivna davčna stopnja (7/1 * 100)</b>	<b>21,8%</b>	<b>21,8%</b>	<b>21,5%</b>	<b>30,0%</b>	<b>30,0%</b>

Vir: lastna izdelava

Omenjeno izkazovanje odhodkov za davek izhaja iz nasprotja z osnovnim računovodskim načelom soočanja prihodkov in odhodkov v ustreznem obdobju poročanja. Odloženi davki so tako sredstvo za računovodsko pripoznavanje davčnih začasnih razlik z namenom doseganja enakomerne davčne porazdelitve davčnih odhodkov v različnih obdobjih poročanja (Žuran, 2005, str. 10).

### 3.1.2. Metoda obveznosti po izkazu poslovnega izida

Metoda obveznosti po izkazu poslovnega izida se osredotoča na časovnousklajevalne razlike, ki so razlike med obdavčljivim dobičkom in računovodskim dobičkom, ki se pojavijo v enem obdobju in se odpravijo v drugem ali drugih obdobjih. Po svoji opredelitvi so vse časovnousklajevalne razlikečasne, obratno pa ne velja (časne razlike so širši pojem od časovnousklajevalnih), saj vse časne razlike niso nujno časovnousklajevalne, na primer:

- dobički odvisnih podjetij se ne razdelijo obvladujočemu podjetju,
- sredstva se prevrednotijo (revalorizirajo), pri obračunu davka ni ustrezne prilagoditve.

Zčasne razlike, ki niso časovnousklajevalne so pomembne, ker tudi lahko privedejo do odloženih davčnih obveznosti oziroma terjatev.

Znesek odložene obveznosti za davek se po metodi obveznosti po izkazu poslovnega izida ugotavlja vsako leto posebej in ne vpliva na zneske iz preteklih let. Stanje terjatev oziroma obveznosti iz naslova odloženih davkov ob koncu obdobja se ugotovi tako, da se znesku odloženih obveznosti iz prejšnjih let bodisi prišteje obveznost za odloženi davek tekočega leta, ali pa se od njega odšteje tekoče ugotovljena terjatev za odloženi davek.

Tabela 2: Odhodek za davek po metodi obveznosti po izkazu poslovnega izida

	1. leto	2. leto	3. leto	4. leto	5. leto
1. Računovodski dobiček z amortizacijo	120	120	120	120	120
2. Amortizacija na podlagi dobe koristnosti	20	20	20	20	20
3. Amortizacija za davčne potrebe	33	33	34	0	0
4. Računovodski dobiček (1-2)	100	100	100	100	100
5. Obdavčljivi dobiček (1-3)	87	87	86	120	120
6. Odmerjeni davek (5*25%)	21,75	21,75	21,5	30	30
<b>7. Odhodek za tekoči davek (6)</b>	<b>21,75</b>	<b>21,75</b>	<b>21,5</b>	<b>30</b>	<b>30</b>
8. Časovnousklajevalna razlika (5-4)	-13	-13	-14	20	20
9. Odl. terjatev (obveznost) za odl. davek (8*25%)	-3,25	-3,25	-3,5	5	5
<b>10. Odhodek (prihodek) za odloženi davek (-9)</b>	<b>3,25</b>	<b>3,25</b>	<b>3,5</b>	<b>-5</b>	<b>-5</b>
<b>11. Odhodek (prihodek) za davek skupaj (7+10)</b>	<b>25</b>	<b>25</b>	<b>25</b>	<b>25</b>	<b>25</b>
12. Čisti dobiček (4-10)	75	75	75	75	75
<b>13. Efektivna davčna stopnja (11/4*100)</b>	<b>25,0%</b>	<b>25,0%</b>	<b>25,0%</b>	<b>25,0%</b>	<b>25,0%</b>

Vir: lastna izdelava

Iz zgornje tabele lahko vidimo, da se skupni odhodek za davek in s tem efektivna davčna stopnja enakomerno porazdeli po obravnavanih letih, ne glede na različno obravnavanje odhodkov za davke po veljavnih davčnih predpisih.

Metodo obveznosti po izkazu poslovnega izida je prejšnji MRS 12 dopuščal do veljave prenovljenega MRS 12 (1.1.2001), od tedaj je ta metoda izrecno prepovedana. Razlog za prepoved je neupoštevanje odloženih davkov preteklih obdobj, ki jih ta metoda enostavno ignorira.

### 3.1.3. Metoda obveznosti po bilanci stanja

Metoda obveznosti po bilanci stanja se osredotoča na primerjavo med knjigovodsko vrednostjo sredstva ali obveznosti, izkazano v bilanci stanja na dan izračunavanja odloženih davkov in med davčno vrednostjo tega sredstva ali obveznosti (Leahey, 1995, str. 87). Na splošno je davčna vrednost posameznega sredstva ali obveznosti tisti znesek, ki se prisodi le-temu pri obračunu davka.

Davčna vrednost sredstva je znesek, ki se bo pri obračunu davka odštel od vsake obdavčljive davčne koristi, ki bo pritekla v podjetje, kadar se z njo povrne knjigovodska vrednost sredstva, torej je enaka znesku davčno priznanih odhodkov, ki bodo v prihodnosti zniževali davčno osnovo podjetja (Jerman, 2005, str. 2). Če ima podjetje npr. osnovno sredstvo s knjigovodsko vrednostjo 100 in bo v prihodnosti amortizacija v celoti davčno priznana, je njegova davčna vrednost tudi 100. Pri isti knjigovodski vrednosti bi

bila začasna razlika 10 enot v primeru, če bi bili davčno priznani odhodki v prihodnosti še 110, kolikor bi bila tako tudi davčna vrednost tega sredstva. Če gospodarska korist, ki jo sredstvo prinaša, ni obdavčljiva, sta knjigovodska in davčna vrednost takega sredstva enaki in to sredstvo ne povzroča začasnih razlik, iz katerih bi izhajali odloženi davki.

Davčna vrednost obveznosti je njena knjižna vrednost, zmanjšana za znesek, ki se bo odštel pri obračunu davka glede na to obveznost v prihodnjih obdobjih. Zgled so npr. vnaprej vračunani odhodki iz naslova rezervacij za prodajne garancije, ki se pri obračunu davka od dohodka v višini 50% priznajo šele, ko nastanejo izdatki. Če je oblikovana (knjižna) vrednost rezervacij 200, bo znesek rezervacij ob porabi vplival na davčno osnovo v velikosti polovice nastalih izdatkov, torej je njihova davčna vrednost 100 (knjižna vrednost, zmanjšana za znesek, ki se bo odštel pri obračunu davka v prihodnosti). Davčno vrednost imajo tudi nekatere postavke v izkazu poslovnega izida, npr. stroški, ki se pripoznajo pri ugotavljanju računovodskega dobička ob nastanku, pri ugotavljanju obdavčljivega dobička pa šele kasneje (npr. davčno (ne)priznani popravek vrednosti terjatev).

Metoda obveznosti po bilanci stanja razliko med knjižno in davčno vrednostjo opredeljuje kot stalno ali začasno razliko. Glede na to, ali začasne razlike povzročajo terjatve do države za manjše ali večje plačilo davka v prihodnosti, so začasne razlike bodisi:

- obdavčljive začasne razlike, katerih posledica so obdavčljivi zneski pri ugotavljanju obdavčljivega dobička (davčne izgube) v prihodnjih obdobjih, ko se knjigovodska vrednost sredstva povrne ali knjigovodska vrednost obveznosti poravna; posledice obdavčljivih začasnih razlik se kažejo v obveznostih za odloženi davek, ki so zneski davka od dohodka, ki jih bo treba poravnati v prihodnjih obdobjih, kot jih prikazuje tabela 3:

$$\text{Obdavčljiva začasna razlika: } 800 - 680 = 120 \text{ ali } 280 - 160 = 120$$

$$\text{Obveznost za odloženi davek: } 120 \times 0,25 = 30$$

$$\text{Odhodek za davek: odmerjeni davek + odloženi davek = } 40 + 30 = 70$$

Tabela 3: Zgled izračuna obdavčljivih začasnih razlik in njihovih učinkov

	<b>Bilanca stanja po SRS</b>	<b>Prilagoditve</b>	<b>Bilanca stanja po davčni zakonodaji</b>
<b>Sredstva</b>			
Neopredmetena dolgoročna sredstva	1.000	0	1.000
Opredmetena osnovna sredstva	800	-120	680
Zaloge	430	0	430
<b>Skupaj</b>	<b>2.230</b>	<b>-120</b>	<b>2.110</b>
<b>Obveznosti</b>			
Kapital	1.500	0	1.500
Kratkoročne obveznosti	350	0	350
Odloženi stroški	100	0	100
<b>Skupaj</b>	<b>1.950</b>	<b>0</b>	<b>1.950</b>
<b>Razlika</b>	4.180	<b>-120</b>	4.060
<b>Dobiček</b>	280	<b>-120</b>	160
<b>Tekoči davek od dohodka</b>	70		40
<b>Kalkulacija odloženih davkov</b>			
Lokalna davčna stopnja (%)		25	
Odložena davčna terjatev / <b>obveznost</b> na 31.12.2006		<b>-30</b>	
Odložena davčna terjatev / obveznost na 1.1.2006		0	
Odloženi davčni prihodek / <b>strošek</b> 2006		<b>-30</b>	

Vir: lastna izdelava

V primeru, ko podjetje nima v preteklosti pripoznanih niti terjatev, niti obveznosti za odloženi davek, je zaradi manjše davčne vrednosti osnovnega sredstva v letu 2006 izračunalo obveznost za odloženi davek in mora v izkazu poslovnega izida izkazati odhodek za odloženi davek.

Za obdavčljive začasne razlike torej velja:

knjigovodska vrednost sredstva > davčna vrednost sredstva

- odbitne začasne razlike, katerih posledica so zneski, ki se odštejejo pri ugotavljanju obdavčljivega dobička (davčne izgube) v prihodnjih obdobjih, ko se knjigovodska vrednost sredstva povrne ali knjigovodska vrednost obveznosti poravna; posledice odbitnih začasnih razlik pa se kažejo v terjatvah za odloženi davek, ki so zneski davka od dohodka, ki bodo povrnjeni v prihodnjih obdobjih in jih prikazuje tabela 4. Vendar pa terjatve za odloženi davek lahko nastanejo tudi zaradi možnosti prenosa neizrabljenih davčnih izgub in dobropisov v naslednja obdobja, kot bom pokazala kasneje; za njih torej velja:

knjigovodska vrednost sredstva < davčna vrednost sredstva

Prikazuje jih tabela 4, izračun odbitnih začasnih razlik pa je sledeč:

Odbitna časna razlika:  $100 - 0 = 100$  ali  $340 - 240 = 100$

Terjatev za odloženi davek:  $100 \times 0,25 = 25$

Odhodek za davek: odmerjeni davek - odloženi davek =  $85 - 25 = 60$

Tabela 4: Zgled izračuna odbitnih začasnih razlik in njihovih učinkov

	Bilanca stanja po SRS	Prilagoditve	Bilanca stanja po davčni zakonodaji
<b>Sredstva</b>			
Zemljišče	1.000	0	1.000
Opredmetena osnovna sredstva	800	0	800
Zaloge	400	0	400
<b>Skupaj</b>	<b>2.200</b>	<b>0</b>	<b>2.200</b>
<b>Obveznosti</b>			
Kapital	1.500	0	1.500
Rezervacije	100	-100	0
Kratkoročne obveznosti	360	0	360
<b>Skupaj</b>	<b>1.960</b>	<b>-100</b>	<b>1.860</b>
<b>Razlika</b>	4.160	<b>-100</b>	4.060
<b>Dobiček</b>	240	<b>100</b>	340
<b>Tekoči davek od dohodka</b>	60		85
<b>Kalkulacija odloženih davkov</b>			
Lokalna davčna stopnja (%)		25	
Odložena davčna <b>terjatev</b> / obveznost na 31.12.2006		<b>25</b>	
Odložena davčna terjatev / obveznost na 1.1.2006		0	
Odloženi davčni <b>prihodek</b> / strošek 2006		<b>25</b>	

Vir: lastna izdelava

V primeru, ko podjetje nima v preteklosti pripoznanih niti terjatev, niti obveznosti za odloženi davek, je zaradi manjše davčne vrednosti rezervacij v letu 2006 izračunalo terjatev za odloženi davek in mora v izkazu poslovnega izida izkazati prihodek za odloženi davek.

Pri izračunu terjatev in obveznosti za odloženi davek se uporabijo davčne stopnje in davčni predpisi, za katere se pričakuje, da bodo v uporabi v obdobju, ko se bodo obveznosti poravnale in terjatve uveljavile. MRS 12 predpostavlja, da so to davčne stopnje in predpisi, ki so uveljavljeni ali znani do dneva bilance stanja, oziroma da ni dvoma o njihovi uveljavitvi. Če se pričakuje sprememba davčne stopnje, se terjatve in

obveznosti za odloženi davek izmerijo po davčnih stopnjah, za katere se pričakuje, da se bodo uporabljale v poslovnih letih, ko se bodo le-te povrnile. Izrecno tudi določa, da se terjatve in obveznosti za odloženi davek ne diskontirajo, zaradi zapletenosti oziroma celo neopredeljivosti časa, v katerem bo odpravljena vsaka začasna razlika in bi to pripeljalo do neprimerljivosti računovodskih dokazov (čeprav so nekateri avtorji, kot npr. Collins, Rickard, Selby (1990, str. 757-758) ter Wolk in Tearny (1980, str. 119-133) skušali dokazati nasprotno).

Spodnja tabela prikazuje učinke metode obveznosti po bilanci stanja. Ključna je vrstica številka 11 tabele. Pravilen izračun odhodka (prihodka) za odloženi davek je seštevek odhodka (prihodka) odloženega davka preteklega obdobja in prihodka (odhodka) za odloženi davek tekočega obdobja. Obenem pa predstavljajo odhodki (prihodki) za odložene davke v tekočem letu razliko med končnim in začetnim stanjem terjatev (obveznosti) za odložene davke.

Tabela kaže, da se je z odloženimi davki po metodi bilance stanja efektivna davčna stopnja (tako kot pri metodi obveznosti po izkazu poslovnega izida) enakomerno porazdelila po letih ne glede na različno obravnavanje odhodkov po veljavnih davčnih predpisih. Razlika med omenjenima metodama je le v upoštevanju terjatev ali obveznosti za odložene davke iz naslova poslovnih dogodkov v preteklosti.

Tabela 5: Odhodek za davek po metodi obveznosti po bilanci stanja

	1. leto	2. leto	3. leto	4. leto	5. leto
1. Računovodski dobiček z amortizacijo	120	120	120	120	120
2. Knjižna vrednost osnovnega sredstva	80	60	40	20	0
3. Amortizacija za davčne potrebe	33	33	34	0	0
4. Računovodski dobiček	100	100	100	100	100
5. Obdavčljivi dobiček (1-3)	87	87	86	120	120
6. Odmerjeni davek (5 * 25%)	21,75	21,75	21,5	30	30
<b>7. Odhodek za tekoči davek (6)</b>	<b>21,75</b>	<b>21,75</b>	<b>21,5</b>	<b>30</b>	<b>30</b>
8. Davčna vrednost sredstva	67	34	0	0	0
9. Obdavčljiva začasna razlika (2-8)	-13	-26	-40	-20	0
10. Odl. terjatev (obveznost) za odl. davek (9*25%)	-3,25	-6,5	-10	-5	0
<b>11. Odhodek (prihodek) za odloženi davek</b>	<b>3,25</b>	<b>3,25</b>	<b>3,5</b>	<b>-5</b>	<b>-5</b>
<b>12. Odhodek (prihodek) za davek skupaj (7+11)</b>	<b>25</b>	<b>25</b>	<b>25</b>	<b>25</b>	<b>25</b>
13. Čisti dobiček (4-12)	75	75	75	75	75
<b>14. Efektivna davčna stopnja (12/4 * 100)</b>	<b>25,0%</b>	<b>25,0%</b>	<b>25,0%</b>	<b>25,0%</b>	<b>25,0%</b>

Vir: lastna izdelava



### 3.2. TERJATVE ZA ODLOŽENI DAVEK

Terjatve za odloženi davek so zneski davka od dohodka, ki bodo davčnemu zavezancu povrnjeni v prihodnjih davčnih obdobjih na račun manjših plačil davka v prihodnosti, ko bodo te terjatve lahko uveljavljene. Lahko nastajajo zaradi odbitnih začasnih razlik in zaradi prenosa neizrabljenih davčnih izgub in dobropisov v naslednja davčna obdobja.

Za pripoznavanje terjatev za odloženi davek pa morajo biti izpolnjeni določeni pogoji:

- terjatve za odloženi davek začasne razlike se v skladu z načelom previdnosti pripoznajo le, če je verjetno, da se bo v prihodnosti pojavil razpoložljivi dobiček, ki ga bo mogoče obremeniti za tečasne razlike. Terjatve za odloženi davek se ne priznajo, če izhajajo iz sredstev ali obveznosti, ki v času nastanka poslovnega dogodka ne vplivajo niti na računovodski, niti na obdavčljivi dobiček (davčno izgubo), razen v primeru, ko gre za terjatve, ki izhajajo iz poslovne združitve, delitve, zamenjave kapitalskega deleža ali prenosa dejavnosti;
- terjatve za odloženi davek za vse odbitnečasne razlike, ki izhajajo iz finančnih naložb v odvisna podjetja, podružnice in pridružena podjetja ter deleže v skupnih podvigih se priznajo samo kolikor je verjetno, da bodočasne razlike odpravljene v predvidljivi prihodnosti in bo na razpolago obdavčljivi dobiček za njihovo poravnavo;
- terjatve za odloženi davek za neizrabljene davčne izgube in davčne dobropise se pripoznajo le, če je verjetno, da bo v prihodnosti na razpolago obdavčljivi dobiček, ki ga bo mogoče obremeniti za neizrabljene davčne izgube in dobropise.

Na vsak dan bilance stanja je podjetje ponovno dolžno oceniti predhodno nepripoznane terjatve za odloženi davek in jih pripoznati, če je verjetno, da bo prihodnji obdavčljivi dobiček omogočil njihovo poravnavo. To pomeni preučitev pogojev v prihodnjem poslovanju podjetja, ali spremembo davčnih predpisov, ali pa možnost drugega dohodka, ki bo omogočil uporabo terjatev za odloženi davek, ki prej niso bile pripoznane. Velja tudi obratno: podjetje mora zmanjšati knjigovodsko vrednost terjatev za odloženi davek, če ni več verjetno, da bo v prihodnosti na voljo dovolj obdavčljivega dobička, da bi bilo mogoče uporabiti del ali celoto vrednosti terjatve za odloženi davek. Iz tega sledi, da terjatev za odloženi davek ni nujno oblikovati v bilanci stanja leta, v katerem je prišlo do začasnih razlik, davčnih izgub ali dobropisov, ki bodo preneseni v naslednje obdobje, ampak šele ob izpolnitvi pogoja o zanesljivem prihodnjem obdavčljivem dobičku.

Izkazovanje terjatev za odloženi davek je za razliko od kratkoročnih terjatev do države iz naslova medletnih plačil davka v postavki dolgoročnih terjatev, vendar ločeno od drugih dolgoročnih terjatev v bilanci stanja. Predpisani kontni okvir za gospodarske družbe predvideva za izkazovanje terjatev za odložene davke skupino kontov 09, ki je glede na podlage za nastanek le-teh razdeljena na tri sintetične konte.

Razkrivanje terjatev za odloženi davek je obvezno v primeru:

- če je pripoznanje odvisno od prihodnjih obdavčljivih dobičkov, ki presegajo dobičke iz odprave obstoječih obdavčljivih začasnih razlik in
- če ima podjetje v tekočem ali je imelo v preteklih obdobjih izgubo, ki se nanaša na terjatve za odloženi davek (kar pomeni, da je pripoznalo terjatve, a jih kasneje ni moglo uveljaviti).

Zato podjetja, ki so v bližnji preteklosti ali v sedanjosti poslovala z izgubo (ali so dobički nepomembni, se pričakujejo težave v poslovanju) in za katera ni verjetno, da bodo bodoči dobički nastali, predvidoma ne izpolnjujejo pogojev za pripoznavanje terjatev za odložene davke. Bodoči dobički morajo biti verjetni in v tej zvezi ne smejo obstajati dvomi.

### **3.3. OBVEZNOSTI ZA ODLOŽENI DAVEK**

Obveznosti za odloženi davek se pripoznajo za vse obdavčljive začasne razlike, razen če so le-te posledica:

- začetnega pripoznanja dobrega imena, pri katerem se kasnejše oslabitve le-tega davčno ne priznajo (tako bi knjigovodska vrednost presegala davčno vrednost dobrega imena, vendar pa gre za stalno razliko in bi izkazovanje obveznosti za odloženi davek zgolj povečalo vrednost dobrega imena, ki pa nikoli ne bi bilo davčno priznано);
- začetnega pripoznanja sredstva ali obveznosti v poslu, ki ni poslovna združitev in v času posla ne vpliva niti na računovodski, niti na obdavčljivi dobiček.

Obveznost za odloženi davek se pripozna tudi v primerih, ko:

- so obdavčljive začasne razlike povezane s finančnimi naložbami v odvisna podjetja, podružnice in pridružena podjetja ter deleži v skupnih podvigih, razen če je obvladujoče podjetje, naložbenik, podvižnik sposoben obvladovati čas, v katerem bodo odpravljene začasne razlike in je verjetno, da le-te ne bodo odpravljene v predvidljivi prihodnosti (torej ne bo prišlo do razdelitve dobička, ki bi povzročilo plačilo večjega davka);
- se nabavna vrednost združitve, delitve, zamenjave kapitalskih deležev ter prenosa dejavnosti razporedi na prevzeta sredstva, dolgove in pogojne obveznosti po njihovi pošteni vrednosti, pri obračunu davka pa se ne opravijo ustrezne prilagoditve (tako obračunana obveznost za odloženi davek vpliva na povečanje dobrega imena in ne na poslovni izid);
- se sredstva prevrednotijo zaradi povečanja vrednosti na višjo pošteno vrednost, pri obračunu davka pa se ne opravijo ustrezne prilagoditve (povečanje vrednosti ni obdavčljivo, ker učinek ne vstopa v poslovni izid, temveč povečuje kapital podjetja).

Obveznosti za odloženi davek za obravnavano poslovno leto se ugotovijo na podlagi zneska, za katerega se pričakuje, da bo plačan davčni upravi, ob uporabi davčnih stopenj in predpisov, veljavnih na dan bilance stanja (Guenther, Sansing, 2004, str. 439).

Izkazovanje obveznosti za odloženi davek je za razliko od kratkoročnih obveznosti do države iz naslova obveznosti za tekoči davek od dohodka v postavki dolgoročnih terjatev, vendar ločeno od drugih dolgoročnih obveznosti v bilanci stanja. Predpisani kontni okvir za gospodarske družbe predvideva za izkazovanje obveznosti za odložene davke konto 988. Poseben konto 959 je namenjen prikazu odloženega davka v kapitalskih postavkah oziroma presežku iz prevrednotenja sredstev.

MRS 12 dovoljuje pobot terjatev in obveznosti za odloženi davek, če sta izpolnjena pogoja, da ima podjetje zakonsko pravico pobotati odmerjene terjatve in obveznosti za davek ter da se terjatve in obveznosti za odloženi davek nanašajo na davek do dohodka, ki pripada isti davčni oblasti.

Tako kot pri terjatvah za odloženi davek je tudi pri obveznostih za odloženi davek posebej potrebno razkriti zneske, ki ne vplivajo na poslovni izid podjetja in ki se izračunajo:

- v breme ali dobro kapitala (prevrednotenje gospodarskih kategorij na višje poštene vrednosti) ter
- v breme ali dobro dobrega imena (pri združitvah, delitvah, zamenjavah kapitalskih deležev ter pri prenosih dejavnosti).

### **3.4. PRIPOZNAVANJE IN RAZKRIVANJE UČINKOV IZ TERJATEV IN OBVEZNOSTI ZA ODLOŽENE DAVKE**

Učinki oblikovanja terjatev in obveznosti za odloženi davek se ne odražajo vedno enoznačno na eni računovodski kategoriji. Na splošno velja pravilo, da se davčne posledice poslovnih dogodkov izkažejo na enak način kot se izkaže poslovni dogodek, na katerega je vezana terjatev ali obveznost za odloženi davek. Iz tega sledi, da se vse terjatve in obveznosti za odloženi davek, ki izhajajo iz poslovnih dogodkov, pripoznanih v izkazu poslovnega izida, pripoznajo v izkazu poslovnega izida. To velja za vsečasne časovnouslykajevalne razlike iz poslovnih dogodkov, pri katerih gre za pripoznavanje prihodkov in odhodkov v davčnem obračunu v drugem obračunskem obdobju, kot so poslovni dogodki pripoznani v izkazu poslovnega izida (npr. odhodki zaradi slabitev, amortizacija, rezervacije itd.).

Terjatve in obveznosti za odloženi davek, povezane s poslovnimi dogodki, pripoznanimi neposredno v kapitalu, se pripoznajo neposredno v kapitalu (npr. prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev na višje poštene vrednosti ali prevrednotenje finančnih naložb, razpoložljivih za prodajo, kjer se za učinek prevrednotenja poveča presežek iz prevrednotenja in ne poslovni izid – tako se za obveznosti za odloženi davek zmanjša presežek iz prevrednotenja).

Podoben vpliv ima pripoznavanje terjatev in obveznosti za odloženi davek pri poslovni združitvi, delitvi, zamenjavi kapitalskih deležev ter prenosu dejavnosti na znesek dobrega imena, ki se pri tem pojavi in ne poslovni izid podjetja.

Posledice terjatev in obveznosti za odloženi davek v izkazu poslovnega izida (obveznosti) zmanjšujejo ali (terjatve) povečujejo čisti poslovni izid podjetja. Čisti poslovni izid (dobiček ali izguba) je namreč razlika med celotnim poslovnim izidom (pred obdavčitvijo), obračunanim tekočim davkom od dohodka ter odloženim davkom in je na razpolago za delitev. Odhodek za davek (prihodek od davka) tako predstavlja znesek, ki v posameznem poslovnem obdobju vpliva na čisti poslovni izid ter vključuje obračunan in odložen davek, vendar ni odhodek v smislu SRS 17, niti prihodek v smislu SRS 18.

Obvezne sestavine razkritij odhodka za davek so sledeče (SRS 2006, SRS 19.25.):

- znesek odhodka za davek iz obračunanega (tekočega) davka,
- skupni znesek na novo pripoznanih in odpravljenih terjatev in obveznosti za odloženi davek, ki vplivajo na odhodek (prihodek) za odloženi davek,
- razlika v odhodku (prihodku) iz odloženega davka zaradi spremembe davčnih stopenj ali davčnih predpisov,
- znesek prihodka iz odloženega davka, ki se pripozna in izvira iz predhodno nepripoznane davčne izgube, dobropisa ali začasne razlike iz preteklih obdobj ter
- znesek odhodka za odloženi davek, ki izhaja iz odpisa predhodno pripoznane terjatve za odloženi davek.

V zvezi z obračunani in odloženim davkom je potrebo razkriti in pojasniti sledeče (SRS 2006, SRS 19.27.):

- razmerje med celotnim odhodkom za davek ter računovodskim poslovnim izidom,
- znesek odbitnih začasnih razlik, neizrabljenih davčnih izgub in davčnih dobropisov, za katere niso pripoznane terjatve za odloženi davek,
- za vsako vrsto odbitnih začasnih razlik, neizrabljenih davčnih izgub in davčnih dobropisov znesek pripoznanih terjatev za odloženi davek ter
- znesek morebitnih obdavčljivih začasnih razlik, za katere niso pripoznane obveznosti za odloženi davek.

Iz samih SRS 2006 in preverjalnega seznama razkritij v letnih poročilih po SRS 2006 sledi, da podjetja po uveljavitvi ZDDPO-1 in ZDDPO-2 v vsakem primeru morajo izračunati terjatve in obveznosti za odložene davke. Ob tem pa mora samo podjetje odločiti, ali bo terjatve in obveznosti za odložene davke pripoznalo v svojih računovodskih izkazih glede na bistvenost (ki jo omenja pojasnilo 4 k Uvodu v SRS 2006) le-teh torej, ali so terjatve in obveznosti za odložene davke posamično ali skupaj za podjetje pomembni. Šteje se, da je znesek pomemben, če bi opustitev njegovega pripoznanja lahko vplivala na poslovne odločitve uporabnikov. Naravno in stopnjo pomembnosti mora podjetje zato opredeliti v svojih aktih, v prilogah k računovodskim izkazom pa razkriti, ali so nepomembni zneski terjatev in obveznosti za odložene davke pripoznani.

### **3.5. DOLOČBE ZDDPO-2, KI POVZROČAJO TERJATVE IN OBVEZNOSTI ZA ODLOŽENI DAVEK**

Kot že prej omenjeno, prej veljavni Zakon o davku od dobička pravnih oseb praktično ni vseboval določb, ki bi povzročale odložene davke v posamičnih računovodskih izkazih podjetij. V nadaljevanju sledi predstavitev najpomembnejših določb ZDDPO-2, ki povzročajočasne razlike in so zato podlage za terjatve in obveznosti za odložene davke. Davčna osnova rezidenta in nerezidenta, ki opravlja dejavnost v Sloveniji je dobiček, ki je razlika med prihodki in odhodki, pri čemer se za ugotavljanje dobička priznajo prihodki in odhodki na podlagi zakona (to je ZDDPO-2) ter v skladu z njim uvedenimi računovodskimi standardi. Davčna osnova torej izhaja iz računovodskega dobička, ki se ga prilagodi v skladu z veljavno davčno zakonodajo.

Slovenija je zaradi vstopa v Evropsko unijo (v nadaljevanju EU) in zato uporabe evropske zakonodaje ter sprememb direktiv EU, ki se nanašajo na računovodenje, morala spremeniti in dopolniti Zakon o gospodarskih družbah (odslej ZGD). Zakonsko so tako bile določene zasnove in temelji računovodenja družb, ki jih podrobneje opredeljujejo konec leta 2005 sprejeti novi Slovenski računovodski standardi<sup>2</sup>. S SRS 2006 je Slovenija naredila velik korak v razvoju računovodske stroke, ob doslednem upoštevanju MSRP pa jim sledi tudi v smislu odloženih davkov. Prehod na SRS 2006 je bil torej prvi pogoj in korak k obračunavanju in pripoznavanju odloženih davkov tudi pri nas, zato menim, da si prehod na SRS 2006 zasluži poseben odstavek v mojem delu.

---

<sup>2</sup> V veljavi od 1.1.2006.

### 3.5.1. Prehod na SRS 2006

Prehod na SRS 2006 je urejen v prehodnih določbah uvoda v SRS. Pravila, ki so jih družbe morale upoštevati ob prehodu na SRS 2006 določa 15. poglavje njihovega uvoda, ki je podjetjem naložil, da so na dan 1.1.2006 opravila naslednje prilagoditve in preračune (Hieng, 2006, str. 22):

- priznanje vseh sredstev in obveznosti, katerih priznanje zahtevajo SRS 2006, med njimi tudi tista, ki jih podjetja po SRS 2001 niso priznavala,
- odprava priznanja sredstev in obveznosti, če SRS 2006 ne predvidevajo le-tega,
- prerazvrstitev postavk sredstev in obveznosti, razvrščene v skladu s SRS 2001, če se v skladu s SRS 2006 razvrščajo med sredstva in obveznosti drugih vrst,
- uporaba pravil merjenja vseh priznanih sredstev in obveznosti po SRS 2006.

Terjatve za odloženi davek ob prehodu na SRS 2006 so se pojavile po preračunu posameznih računovodskih postavk za leto 2005 le izjemoma in sicer: če se je podjetje odločilo v breme prenesenega poslovnega izida oblikovati rezervacije za jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi, stroški zanje pa bodo davčno priznani šele, ko bodo rezervacije za te namene porabljene.

V pojasnilu 4 k uvodu v SRS 2006 je definirana bistvenost – podjetje lahko odloči, da v knjigovodskih razvidih ne priznava in ne odpravlja terjatve in obveznosti za odloženi davek, če so le te vrednosti posamič ali skupaj za podjetje nepomembni. Šteje se, da je znesek pomemben, če bi opustitev njegovega priznanja lahko vplivala na poslovne odločitve uporabnikov, temelječe na računovodskih izkazih. Naravo in stopnjo pomembnosti morajo podjetja opredeliti v svojih aktih, v razkritjih k računovodskim izkazom pa navesti, da nepomembni zneski terjatev za odloženi davek niso priznani.

Podjetja so terjatve za odloženi davek ob prehodu na SRS 2006 priznala na podlagi davčne stopnje 25%, ki je bila na začetku leta 2006 edina veljavna in tudi ni bilo pričakovati, da se bo spremenila. Na podlagi kasneje sprejetega ZDDPO-2 (97. člen) pa je bilo treba terjatve za odloženi davek v zaključni bilanci za leto 2006 preračunati po stopnjah, ki bodo veljale v letih, ko bodo pričakovane terjatve za odloženi davek povrnjene.

Prikaz oblikovanja rezervacij za jubilejne nagrade in odpravnine ob prehodu na SRS 2006 in njihova delna poraba v letu 2006 je prikazana v sliki 1:

Slika 1: Oblikovanje rezervacij za jubilejne nagrade in odpravnine ob prehodu na SRS 2006 ter njihova delna poraba v letu 2006

963 - Rezervacije za jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi		813 - Odhodek iz odloženega davka	
400	1.000	100	
930 - Preneseni čisti dobiček		110 - Denarna sredstva na transakcijskem računu	
7.500			400
090 - Terjatve za odloženi davek			
2.500			100

Vir: lastna izdelava

Z rdečo barvo so zapisani premiki kategorij ob prehodu na SRS 2006 (1.1.2006), s črno pa premiki tokom leta 2006.

Obveznosti za odloženi davek v otvoritvenem stanju leta 2006 so zaradi prehoda na SRS 2006 lahko nastale na podlagi:

- povečanja prenesenega poslovnega izida, ki ga bo podjetje najkasneje v treh letih postopoma vštelo v davčno osnovo in
- presežka prevrednotenja, ki bo postopoma ali ob prodaji, odtujitvi oziroma odpravi pripoznanja sredstva povečal preneseni ali tekoči poslovni izid.

V prvem primeru so podjetja v preneseni poslovni izid vključila tudi odloženi davek, ki ga bo treba plačati, ko bo znesek vštet v davčno osnovo. Napačno bi bilo, če bi v preneseni poslovni izid ob preračunu začetnega stanja leta 2006 vštela celoten znesek prevrednotenja sredstev. Odloženi davek je bilo treba iz njega izločiti in zanj pripoznati odloženo obveznost. Ob tem se pojavilo vprašanje, ali gre v tem primeru res za odloženi davek v smislu SRS 9.15 ali zgolj za davčno obveznost, ki še ni zapadla v plačilo. Niti SRS niti MSRP nimajo podlage za pripoznavanje take vrste davka, zato je bilo ta davek upravičeno obravnavati kot odloženi davek. Na ta način je tudi zagotovljeno, da je (bo) odhodek za davek v izkazu poslovnega izida v treh letih, ki sledijo (2006, 2007, 2008) enak obračunanemu davku, zmanjšanemu za (odpravljeni) odloženi davek.

Prikaz prevrednotenja finančnih naložb v delnice ob prehodu na SRS 2006 ter kasnejša odprava in preračun obveznosti za odloženi davek v sledečem triletnem obdobju kaže naslednja slika 2:

Slika 2: Prikaz prevrednotenja finančnih naložb v delnice ob prehodu na SRS 2006 ter kasnejša odprava in preračun obveznosti za odloženi davek

067 - Naložbe v delnice, razporejene in izmerjene po pošteni vrednosti preko poslovnega izida		813 - Prihodek iz odloženega davka	
2.000			50
600			
930 - Preneseni čisti dobiček		988 - Obveznost za odloženi davek	
	600	50	150
150		10	
	10		

Vir: lastna izdelava

Z rdečo barvo so zopet zapisani premiki kategorij ob prehodu na SRS 2006 (1.1.2006), s črno premiki tokom leta 2006 in z modro barvo preračuni ob koncu leta 2006. Znesek odprave odložene obveznosti za davek v letu 2006 je izračunan na podlagi tretjine oblikovane obveznosti za odloženi davek:  $0,33 * 150 = 50$ . Ob koncu leta 2006 je podjetje moralo preračunati obveznost za odloženi davek po veljavnih stopnjah davka od dohodka v letih 2007 (23%) in 2008 (22%):  $(200 * 0,23 + 200 * 0,22) = 90$ , kar je končno stanje na kontu 988 na 31.12.2006.

V drugem primeru je (bo) vplival presežek iz prevrednotenja, ki ga je podjetje pripoznalo v otvoritvenem stanju na podlagi preračuna opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih sredstev in finančnih naložb na poslovni izid šele ob amortizaciji oziroma prodaji, drugačni odtujitvi ali odpravi pripoznanja sredstev. V znesku presežka iz prevrednotenja ob prehodu na SRS 2006 je torej vsebovan tudi znesek odloženega davka, ki ga bo treba plačati državi, ko se bo le-ta všteli tudi v davčno osnovo (pri opredmetenih osnovnih sredstvih in neopredmetenih sredstvih) ali v poslovni izid tekočega obdobja (pri finančnih naložbah). Pri tem gre opozoriti še na novost iz 15. člena ZDDPO-2, po katerem je od leta 2007 treba v davčno osnovo všteti znesek presežka iz prevrednotenja hkrati in v velikosti amortizacije obračunane od zneska prevrednotenja. Tako bo pri podjetjih, ki so se odločila za prenos presežka iz prevrednotenja v preneseni poslovni izid šele ob odtujitvi opredmetenega oziroma neopredmetenega sredstva, ob predpostavki, da bo sredstvo takrat dokončno amortizirano, v davčno osnovo ob odtujitvi prenesen le (še) znesek amortizacije, obračunan za leto 2006.

Prikaz prevrednotenja finančnih naložb v delnice ob prehodu na SRS 2006 ter kasnejša odprava in preračun obveznosti za odloženi davek v primeru preračuna odloženega davka po veljavni davčni stopnji v predvidenem letu odtujitve naložbe kaže naslednja slika 3:



Slika 3: Prevrednotenje finančnih naložb v delnice ob prehodu na SRS 2006 ter kasnejša odprava in preračun obveznosti za odloženi davek v primeru preračuna odloženega davka po veljavni davčni stopnji v predvidenem letu odtujitve naložbe

068 - Naložbe v delnice, razporejene in izmerjene po pošteni vrednosti preko kapitala		773 - Finančni prihodki	
2.000			300
600			
	1.300		
954 - Presežek iz prevrednotenja finančnih naložb		988 - Obveznost za odloženi davek	
300		75	150
	600	15	
959 - Popravek presežka iz prevrednotenja		110 - Denarna sredstva na trans. računu	
150		1.300	
	75		
	15		

Vir: lastna izdelava

Z rdečo barvo so zopet zapisani premiki kategorij ob prehodu na SRS 2006 (1.1.2006), s črno premiki tokom leta 2006 in z modro barvo preračuni ob koncu leta 2006. Po prodaji polovice delnic (1.300) je podjetje za polovico znižalo presežek iz prevrednotenja finančnih naložb in pripoznalo finančne prihodke (300) v tekočem poslovnem izidu ter zmanjšalo obveznost za odloženi davek in popravek presežka iz prevrednotenja (75). Ob koncu leta 2006 je podjetje moralo preračunati obveznost za odloženi davek po predvideni veljavni stopnji davka od dohodka v letu 2010 (20%), ko predvideva prodati še polovico delnic:  $300 * 0,2 = 60$ , kar je končno stanje na kontu 988 na 31.12.2006.

V nadaljevanju predstavljam določbe ZDDPO-2, ki v nadaljevanju (po izvršenem prehodu na SRS 2006) povzročajočasne odbitne ali obdavčljive razlike in s tem terjatve ali obveznosti za odloženi davek.

### 3.5.2. Prevrednotenje

Ne glede na potrebo po prevrednotenju posameznih gospodarskih kategorij v računovodskih izkazih (oslabitve in prevrednotenje na novo pošteno vrednost), se odhodki zaradi prevrednotenja davčno ne priznajo v obračunskem obdobju (razen tistih, ki se po SRS prevrednotujejo zaradi spremembe valutnega tečaja in razen v vrednosti 1% obdavčljivih prihodkov davčnega obdobja ali zneska, ki je enak aritmetični sredini v preteklih treh davčnih obdobjih dejansko odpisanih terjatev pod pogoji, ki jih navajam v

nadaljevanju), ko so prevrednotovalni odhodki pripoznani v računovodskih izkazih. Le-ti imajo tako le posledico nižjega poslovnega izida podjetja v izkazu poslovnega izida, ne zmanjšujejo pa davčno osnovo za davek od dohodka. V nadaljevanju ZDDPO-2 pa je zakonodajalec določil, da prevrednotovalni odhodki niso dokončno davčno nepriznani, temveč se priznajo ob prodaji ali drugačni odtujitvi sredstev in ob poravnavi ali drugačni odtujitvi dolgov. Seveda pa je možno v letu odtujitve in s tem realizacije izgube sredstva, kot odhodke zaradi prevrednotenja uveljavljati le zneske dejanske izgube, presežni del prevrednotovalnih popravkov iz preteklih let pa se bo odpravil. Pri terjatvah se predhodno davčno nepriznani odhodki iz prevrednotenja davčno priznajo ob poravnavi ali drugačni odtujitvi le-teh, vendar je pri tem ključno upoštevati tudi pogoje navedene v šesti točki 21. člena ZDDPO-2 kot sledi:

- zneski terjatev so že bili vključeni v prihodke,
- opravljena so bila vsa dejanja, ki bi jih opravil dober gospodarstvenik za poplačilo dolga oziroma
- na podlagi neuspešno zaključenega izvršilnega postopka sodišča ali brez sodnega postopka za poplačilo terjatev, če zavezanec dokaže, da bi stroški sodnega postopka presegli znesek poplačila terjatev.

Postavlja pa se vprašanje v zvezi z davčnim (ne)priznavanjem odhodkov iz prevrednotenja in njih priznavanjem v naslednjih letih, ko se izguba realizira pri gospodarskih kategorijah, ki glede na svojo naravo niso sposobna biti predmet odtujitve (npr. oslabitev dobrega imena, neopredmetenih sredstev) – oslabitev v tem primeru pomeni dokončni odpis; in pri gospodarskih kategorijah, ki so odpisane (npr. zaradi uničenja opreme).

V kolikor je izguba ob prodaji ali drugačni odtujitvi realizirana v nižjem znesku glede na predhodno obračunane davčno nepriznane prevrednotovalne odhodke, se odprava presežne oslabitve upošteva na način, da se prihodki iz odprave le-te izvzemajo iz davčne osnove. Brez navedene ureditve tretje točke 21. člena ZDDPO-2 bi prišlo do dvakratnega obdavčenja istega davčnega vira.

Izračun odloženih davkov je sledeč:

Obdavčljiva začasna razlika:  $1.200 - 1.000 = 200$

Terjatev za odloženi davek:  $200 \times 0,25 = 50$

Odhodek za davek = odmerjeni davek = 75

Izračunani odloženi davek izhajajo le iz začasne obdavčljive razlike med davčno in računovodsko vrednostjo stavbe (razlika v presežku iz prevrednotenja je stalna in tako iz nje ne izhajajo odloženi davki) ter ne obremenjuje poslovnega izida v izkazu poslovnega izida, temveč bremeni konto popravka presežka iz prevrednotenja.

Tabela 6: Zgled izračuna obdavčljivih začasnih razlik na podlagi prevrednotenja

	<b>Bilanca stanja po SRS</b>	<b>Prilagoditve</b>	<b>Bilanca stanja po davčni zakonodaji</b>
<b>Sredstva</b>			
Stavba	1.200	-200	1.000
Zemljišče	1.000	0	1.000
Zaloge	100	0	100
Poslovne terjatve	300	0	300
<b>Skupaj</b>	<b>2.600</b>	<b>-200</b>	<b>2.400</b>
<b>Obveznosti</b>			
Kapital	1.500	0	1.500
Kratkoročne obveznosti	600	0	600
Presežek iz prevrednotenja	200	-200	0
<b>Skupaj</b>	<b>2.300</b>	<b>-200</b>	<b>2.100</b>
<b>Razlika</b>	4.900	<b>-400</b>	4.500
<b>Dobiček</b>	300	<b>0</b>	300
<b>Tekoči davek od dohodka</b>	75		75
<b>Kalkulacija odloženih davkov</b>			
	Lokalna davčna stopnja (%)	25	
	Odložena davčna <b>terjatev</b> / obveznost na 31.12.2006	<b>-50</b>	

Vir: lastna izdelava

Gospodarske kategorije se lahko po računovodskih standardih tudi okrepijo, to je prevrednotijo na višje poštene vrednosti. Učinek se (tako kot pri oslabitvah) pri tem ne pripozna v izkazu poslovnega izida, temveč znotraj kapitala, skladno z MRS 12 pa ima to za posledico izkazovanje obveznosti za odloženi davek. Krepitev gospodarskih kategorij ima značaj »nerealiziranega dobička«, ki bo v prihodnosti obdavčen, pomembno pa je, da so dejstva in okoliščine, ki omogočajo prevrednotenje, znana že danes. Posledice odloženih davkov se pripoznajo tako, kot sam poslovni dogodek, v tem primeru zmanjšuje prevrednotovalni popravek kapitala oziroma presežek iz prevrednotenja.

### 3.5.3. Rezervacije

Rezervacije se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja skladno s SRS 2006 pripoznavajo z ustreznim odbitkom od prihodkov poslovnega leta ali z vračunanjem

ustreznih stroškov oziroma odhodkov, če je verjetno, da bodo v prihodnosti nastajali takšni stroški oziroma odhodki in je zanje potrebno rezerviranje pokrivanja.

Cilji bilanciranja in vrednotenja rezervacij so predvsem (Zafred, 1995, str. 71-73):

- stabilizacija kapitala (rezervacije zmanjšujejo dobiček in znižajo tveganje izgube),
- izboljšanje plačilne sposobnosti (manjša obveznost plačila davka od dohodka),
- zmanjšanje davčne obremenitve (na najmanjšo možno mero s časovnim zamikom plačila – posledica tega ni privarčevan davek, ampak brezobrestni odlog plačila davka).

Iz prve alineje izhaja namen rezervacij po zmanjšanju tveganj v prihodnosti, vendar pa je dejstvo, da večina zneskov rezervacij temelji zgolj na ocenah in ne izmerjenih podatkih, kar jim daje precejšen značaj subjektivnosti (Kavčič, 1995, str. 97).

Odprava in poraba rezervacij, ki niso bile priznane kot odhodek, se v davčnem obdobju upošteva na način, ki odpravlja dvojno obdavčitev oziroma odpravlja začasno obdavčitev rezervacij ob njihovi porabi in odpravi, kot sledi:

- iz davčne osnove se izvzamejo prihodki iz odprave ali porabe rezervacij v delu, v katerem oblikovanje rezervacij ni bilo priznано kot odhodek in
- priznajo se odhodki iz porabe rezervacij v delu, v katerem oblikovanje rezervacij ni bilo priznано kot odhodek.

Pri obravnavi rezervacij in njihovega davčnega priznavanja moramo slediti spremembam v davčni zakonodaji. Le-te so namreč v zadnjih treh letih dodobra spreminjale priznavanje rezervacij v davčnih izkazih.

ZDDPO (13.člen) je rezervacije za kritje možnih izgub v celoti obravnaval kot davčno nepriznane odhodke, medtem ko je dolgoročne rezervacije stroškov priznaval v obračunanih zneskih, vendar največ do 50% (do leta 2002 pa do 70%) obračunanih rezervacij stroškov. Dolgoročnih rezervacij na račun dolgoročno odloženih prihodkov ZDDPO davčno ni omejeval.

ZDDPO-1 je na področje davčnega priznavanja rezervacij prinesel strožjo ureditev, saj pri ugotavljanju davčne osnove oziroma priznavanju prihodkov in odhodkov oblikovanje rezervacij v celoti ne upošteva (razen v posebnih primerih rezervacij bank in zavarovalnic, ki jih ureja 27. člen). Pravila v prehodnih določbah zakona urejajo tudi postopek davčne obravnave odpravljenih rezervacij, ki so bile oblikovane po 23. členu starega ZDDPO do konca leta 2004. Ker so bile rezervacije na račun vnaprej dolgoročno vračunanih stroškov do konca leta 2002 davčno priznane 70%, od leta 2003 naprej pa 50%, dolgoročne

rezervacije na račun dolgoročno odloženih prihodkov pa v celoti davčno priznane, se določbe o davčni obravnavi pri odpravi rezervacij nanašajo le na tisti del rezervacij, ki v letu oblikovanja ni bil davčno priznan.

Pojasniti gre tudi razliko v rezervacijah po 16. členu in po 21. členu ZDDPO-1. V prvem primeru gre za odpravo dvojne obdavčitve ob porabi rezervacij, s katero pridemo do začasnih razlik, oziroma začasno nepriznanih odhodkov. V drugem primeru pa imamo stalne razlike, saj rezervacij za kritje možnih izgub ni možno poračunati v letu, ko nastane izguba, za kritje katere so bile rezervacije oblikovane. Tu se postavlja vsebinsko vprašanje ločevanja davčne obravnave posameznih vrst rezervacij – zakonodajalec ne pojasni s čim so izpolnjeni pogoji za tako restriktivno davčno obravnavo rezervacij za bodoče izgube.

ZDDPO-2 v 20. členu, ki obravnava rezervacije zopet uveljavlja njihovo ugodnejše davčno priznavanje in sicer v višini 50% oblikovanih rezervacij. Nova je tudi specifikacija možnih rezervacij, ko so lahko: rezervacije za dana jamstva ob prodaji proizvodov ali opravitvi storitev, rezervacije za reorganizacijo, rezervacije za pričakovane izgube iz kočljivih pogodb, rezervacije za pokojnine, rezervacije za jubilejne nagrade in rezervacije za odpravnine ob upokojitvi. Pogojne dolgoročne obveznosti se ne štejejo za rezervacije. Rezervacije za kritje možnih izgub 30. člen ZDDPO-2 ne omenja več kot davčno nepriznane odhodke, saj ne omogoča njihovo oblikovanje v 20. členu.

Učinek začasnih odbitnih razlik, ki izhajajo iz davčnega (ne)priznavanja rezervacij je že prikazan v tabeli 4.

#### **3.5.4. Amortizacija**

Amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih sredstev in naložbenih nepremičnin (v nadaljevanju: amortizacija) se kot odhodek prizna največ v obračunanem znesku z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja ter najvišjih amortizacijskih stopenj iz petega odstavka 33. člena ZDDPO-2. Na podlagi te spremembe v primerjavi z ZDDPO je potrebno v primeru razlik med obračunano amortizacijo za davčne in poslovne namene izračunavati terjatve ali obveznosti za odložene davke. Do njih bo prihajalo le v primeru, ko bo amortizacija za poslovne namene obračunana v višjem znesku, kot pa bo davčno priznana in seveda v primeru, ko bo za poslovne namene uporabljena drugačna metoda amortiziranja od edino davčno priznane metode enakomernega časovnega amortiziranja.

Drugi razlog za odloženi davek so sredstva, katerih posamična vrednost ne presega 500 € in katerih doba koristnosti je več kot eno leto – pri teh se lahko kot odhodek prizna celotna

nabavna vrednost ob prenosu v uporabo, odvisno od politike in odločitve posameznega podjetja v svojih aktih.

V primeru, da je amortizacija za davčne namene višja od amortizacije za poslovne namene, bodo podjetja izračunala in izkazala obveznost za odloženi davek, kot je prikazano v tabeli 3.

Ko pa je amortizacija za davčne namene nižja od tiste za poslovne namene, bodo podjetja izračunala in izkazala obveznost za odloženi davek, kot je prikazano v tabeli 7, izračun odbitnih časovnih razlik in terjatev za odloženi davek pa je sledeč:

Odbitna začasna razlika:  $640 - 600 = 100$  ali  $240 - 200 = 40$

Terjatev za odloženi davek:  $40 \times 0,25 = 10$

Odhodek za davek = odmerjeni davek - odloženi davek =  $60 - 10 = 50$

Tabela 7: Zgled izračuna odbitnih začasnih razlik in njihovih učinkov na primeru amortizacije

	Bilanca stanja po SRS	Prilagoditve	Bilanca stanja po davčni zakonodaji
<b>Sredstva</b>			
Zemljišče	1.000	0	1.000
Opredmetena osnovna sredstva	600	40	640
Zaloge	400	0	400
<b>Skupaj</b>	<b>2.000</b>	<b>40</b>	<b>2.040</b>
<b>Obveznosti</b>			
Kapital	1.500	0	1.500
Odloženi stroški	100	0	100
Kratkoročne obveznosti	200	0	200
<b>Skupaj</b>	<b>1.800</b>	<b>0</b>	<b>1.800</b>
<b>Razlika</b>	3.800	<b>40</b>	3.840
<b>Dobiček</b>	200	<b>40</b>	240
<b>Tekoči davek od dohodka</b>	50		60
<b>Kalkulacija odloženih davkov</b>			
Lokalna davčna stopnja (%)		25	
Odložena davčna <b>terjatev</b> / obveznost na 31.12.2006		<b>10</b>	
Odložena davčna terjatev / obveznost na 1.1.2006		0	
Odloženi davčni <b>prihodek</b> / strošek 2006		<b>10</b>	

Vir: lastna izdelava

Če pokažemo še gibanje knjigovodske in davčne vrednosti opreme ob izračunu terjatve za odložene davke, ob predpostavki, da davčna stopnja ostane nespremenjena 25%, vidimo učinek v tabeli 8.

Tabela 8: Gibanje knjigovodske in davčne vrednosti sredstev ter odložene terjatve za davek ob predpostavki nižje amortizacije za davčne potrebe

Leto	Amortizacija za poslovne potrebe (25%)	Knjigov.vred. opreme po am. za poslovne potrebe	Amortizacija za davčne potrebe (20%)	Davčna vrednost opreme po am.za davčne potrebe	Odložena terjatev za davek
1.	200	600	160	640	10
2.	200	400	160	480	20
3.	200	200	160	320	30
4.	200	0	160	160	40
5.			160	0	0

Vir: lastna izdelava

Podjetje bo v zgornjem primeru po četrtem letu, če opreme ne bo prodalo ali drugače odtujilo, prenehalo obračunavati amortizacijo za poslovne potrebe, v davčnem obračunu pa bo še eno leto uveljavljalo amortizacijo po prepisani nižji davčni stopnji. Ko bo na koncu petega leta oprema amortizirana tudi za davčne namene, bo podjetje odloženo terjatev za davek odpravilo.

V primeru prodaje po četrtem letu, npr. za 180, bo v poslovnem izidu pripoznalo prihodek, ki bo vključen v davčni obračun. Vendar bo v njem podjetje kot odhodek uveljavljalo še preostalo neodpisano vrednost opreme, v našem primeru 160. Obračunani davek oziroma davčna obveznost je taka:  $(180 - 160) * 0,25 = 5$ , kar je za 40 ( $180 * 0,25$ ) manj, kot bi bila glede na dejanski poslovni izid zaradi prodaje opreme. Odprava terjatve za odloženi davek bo odhodek za davek povečala natanko za 40, s čimer bo zagotovljeno, da bo odhodek za davek v smiselnem sorazmerju s poslovnim izidom obračunskega obdobja.

### 3.5.5. Davčna izguba in davčni dobropisi (olajšave)

Odhodki za pokrivanje izgub iz preteklih let, kot taki izkazani v izkazu poslovnega izida niso davčno priznani skladno s 30. členom ZDPPO-2. Davčna zakonodaja pa določa, da je moč uporabiti davčne izgube v obravnavanem obdobju za to, da dobimo vrnjene že plačane davke nekega preteklega obdobja ali da zmanjšamo ali v celoti odpravimo davek, ki bi ga podjetje moralo plačati v naslednjih obdobjih. Davčno izgubo je načeloma možno prenašati v naslednje sedemletno obdobje in jo tako uporabiti za zmanjšanje davčne osnove v tem obdobju, vendar le do višine davčne osnove posamičnega davčnega

obdobja. Pomemben je pogoj, naveden v SRS 5.18 za pripoznavanje odloženih terjatev, ki izhajajo iz prenesenih davčnih izgub: verjetnost, da se bo v prihodnosti zanesljivo pojavil obdavčljivi dobiček, v breme katerega bo mogoče uporabiti odbitne začasne razlike. Enako velja za neizrabljene davčne olajšave (dobropise), ki jih je po ZDDPO-2 možno prenesti v naslednja davčna obdobja.

Vendar pa že dejstvo, da davčna izguba obstaja, zmanjšuje verjetnost, da bodo v prihodnosti na razpolago dobički za njeno izrabo. Na prepričljivost dokazov o tem, da bodo le-ti resnično na razpolago pa vplivajo različni dejavniki, ki jih mora podjetje skrbno analizirati, proučiti vzroke za nastale davčne izgube, oceniti višino pričakovanih dobičkov, stabilnost davčnega sistema in na podlagi načrtovanih poslovnih rezultatov oceniti davčne učinke. Tu gre poudariti, da terjatve za odloženi davek ni nujno oblikovati v letu, ko so te ugotovljene. Podjetje mora ob vsakem datumu bilance stanja ponovno oceniti nepripoznane terjatve za odloženi davek in jih pripoznati, če se je pojavila verjetnost, da bo prihodnji obdavčljivi dobiček omogočil njihovo izrabo.

Podjetje lahko zadostnost obdavčljivega dobička dokaže tudi s tehniko davčnega planiranja, ki mu bo omogočilo zagotoviti obdavčljive dobičke v ustreznih obdobjih. Podjetje s takimi dejanji poveča obdavčljivi dobiček v določenem obdobju pred zapadlostjo davčne izgube ali davčnega dobropisa.

Oblikovanje popravka vrednosti terjatev za odložene davke temelji na t.i. teoriji enega dogodka (Read, Bartsch, 1992, str. 37), kot so med drugim obstoj kumulativnih davčnih izgub (razen, če je le-ta posledica enkratnega neponovljivega dogodka, ki je izjema in ne pravilo), zgodovina zapadanja prenesenih izgub, pričakovane izgube v prihodnjih letih, okoliščine, ki bi ob negativni rešitvi negativno vplivale na bodoče poslovanje in ravni dobička v prihodnjih letih, itd. Dokazi o nasprotnem, torej da bo v prihodnosti na voljo dovolj obdavčljivega dobička za realizacijo terjatev za odložene davke, so obstoječe pogodbe za dogovorjene prodaje na podlagi trenutnih cen in stroškov, presežek računovodsko okrepljenih sredstev nad njihovo davčno vrednostjo, itd. Glede na oblikovanje popravkov vrednosti je bila v ZDA opravljena raziskava o dejavnikih vpliva na oblikovanje popravkov vrednosti terjatev za odloženi davek (Miller, Skinner, 2001, str. 213-233). Izsledki so pokazali, da ima vodstvo dejansko zelo širok manevrski prostor pri njihovem oblikovanju, vendar pa so popravki vrednosti vseeno odvisni od pričakovanj vodstva o dejanskih možnostih porabe terjatev za odložene davke.

Pomembna sprememba glede na prej veljavni ZDDPO v ZDDPO-1 in ZDDPO-2 je nezmožnost ohranjanja davčne izgube v primeru spremembe posrednega ali neposrednega lastništva družbe za več kot 50% (ZDDPO-2, 36. člen, 2006) glede na strukturo lastništva



na začetku davčnega obdobja in davčni zavezanec že dve leti pred spremembo lastništva ne opravlja dejavnosti ali dve leti pred ali po spremembi lastništva bistveno spremeni dejavnost. Informacija o davčnih prihrankih in o neizkoriščenih davčnih izgubah je lahko zelo pomembna za lastnike in nove vlagatelje, saj terjatev za odloženi davek pomeni manjši odliv denarja, hkrati pa povečuje ocenjeno vrednost podjetja po metodi diskontiranih bodočih denarnih tokov.

V pravico prenašanja davčne izgube v naslednja davčna obdobja posega tudi 18. člen Zakona o finančnem poslovanju, ki nalaga, da zavezanec, ki po 28. členu ZDDPO-2 v davčno osnovo ne vključi prihodkov iz naslova odpisa dolgov v postopku prisilne poravnave, v delu, ki se nanaša na oblikovanje rezerv po zakonu, ki ureja finančno poslovanje podjetij, izgubi pravico do pokrivanja davčne izgube iz preteklih let v znesku prihodkov, ki se zaradi oblikovanja rezerv ne vključujejo v davčno osnovo.

Neizkoriščene davčne dobropise (olajšave) za vlaganja v raziskave in razvoj na podlagi 55. člena ZDDPO-2, ki jih bo zavezanec prenašal v naslednja petletna obdobja, bodo tudi povzročale terjatve za odloženi davek.

Izsledki raziskave (Amir, Kirschenheiter, Willard, 1997, str. 597-622) pomena kategorij virov odloženih davkov kažejo, da je vpliv odloženih davkov iz prenesenih davčnih izgub in neizkoriščenih davčnih dobropisov negativno povezan z vrednostjo delnice, kar kaže, da investitorji ne pričakujejo, da bodo podjetja zmogla pokriti te izgube z dobički.

Pripoznavanje terjatve za odloženi davek iz naslova prenesene davčne izgube ali davčnih dobropisov (olajšav) se izvede v dobro konta izgube tekočega leta (890) in v breme kontov terjatev za odloženi davek iz neizrabljenih davčnih izgub in davčnih dobropisov (09). Omenjena terjatev za odloženi davek se izračuna po davčni stopnji leta, v katerem se bo predvidoma ustvaril pozitiven poslovni izid, ki bo omogočil pokritje računovodske, kakor tudi davčne izgube. Premik v bilanci stanja ima za posledico povečanja na aktivni in pasivni strani, saj se povečajo tako sredstva, kot obveznosti. Učinek pa je na pasivni strani boljša kapitalska ustreznost (ta je velikokrat zelo mamljiv za podjetja z veliko izgubo, ki se zaradi nje nahajajo v slabem položaju glede kapitalske ustreznosti), saj se izguba zmanjša, na aktivni strani pa je večje stanje dolgoročnih sredstev.

Tabela 9: Izračun in pripoznavanje terjatev za odloženi davek iz naslova prenesene davčne izgube v primeru ugotovljene davčne izgube v vrednosti 900 enot

	<b>Bilanca stanja po SRS</b>	<b>Terjatev za odloženi davek</b>	<b>Bilanca stanja po SRS po odloženih davkih</b>
<b>Sredstva</b>			
Zemljišče	1.000	0	1.000
Opredmetena osnovna sredstva	600	0	600
Zaloge	400	0	400
Terjatve za odloženi davek	0	198	198
<b>Skupaj</b>	<b>2.000</b>	<b>198</b>	<b>2.198</b>
<b>Obveznosti</b>			
Kapital skupaj	1.700	198	1.898
Izguba	-1.000	198	-802
Ostale postavke kapitala	2.700	0	2.700
Kratkoročne obveznosti	300	0	300
<b>Skupaj</b>	<b>2.000</b>	<b>198</b>	<b>2.198</b>
			Davčna stopnja v letu predvidenega pozitivnega posl. izida (%)
			22
			Odložena davčna <b>terjatev</b> na 31.12.2006
			<b>198</b>

Vir: lastna izdelava

### 3.5.6. Dividende in dohodki, podobni dividendam

ZDDPO-2 v svojem 24. členu pod določenimi pogoji omogoča izvzem prejetih dividend oziroma drugi deležev iz dobička, vključno z dohodki, ki so podobni dividendam, razen skritih rezerv, ki niso bile predmet obdavčitve pri izplačevalcu, iz davčne osnove prejemnika, če je izplačevalec:

1. zavezanec za davek po ZDDPO-2 ali
2. za davčne namene rezident v državi članici EU v skladu s pravom te države in se v skladu z mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka, sklenjene z državo nečlanico EU, ne šteje kot rezident izven EU in je poleg tega zavezanec za enega od davkov, v zvezi s katerimi se uporablja skupen sistem obdavčenja, ki velja za matične družbe in odvisne družbe iz različnih držav članic EU, kjer se za zavezanca ne šteje družba, ki je davka oproščena ali ima možnost izbire obdavčitve ali
3. zavezanec za davek od dohodka oziroma dobička, primerljiv z davkom po tem zakonu, in ni rezident države, v primeru poslovne enote pa se ta ne nahaja v državi, v kateri je splošna oziroma povprečna nominalna stopnja obdavčitve dobička družb nižja od 12,5%, pri tem pa ta alineja ne velja za izplačevalca, ki je rezident druge države članice EU po 2. točki tega odstavka tega člena.

Na tej podlagi so prejete dividende in drugi deleži v dobičku neobdavčljivi. Enako pa zakonodajalec nalaga, da se pri določanju davčne osnove po 24. členu ZDDPO-2, odhodki, povezani z upravljanjem in financiranjem naložb v kapital gospodarskih družb, zadrug in drugih oblik organiziranja, ki omogočajo te dohodke, ne priznajo v znesku, ki je enak 5% zneska v davčnem obdobju prejetih in izvzetih dividend in dobičkov.

Podjetja, ki vrednotijo finančne naložbe po metodi poštene vrednosti preko poslovnega izida, bo v zvezi z udeležbami v dobičku drugih družb izkazal prihodke v izkazu poslovnega izida in v davčni osnovi že ob samem vrednotenju naložb. Del teh prihodkov bo v prihodnosti lahko razdeljen v obliki dividend ali drugih udeležb v dobičku in pod zgoraj omenjenimi zakonskimi pogoji izključen iz davčne osnove. Tako bodo v zvezi s predvidenimi zneski izplačil dividend nastalečasne razlike in terjatve do države. V primeru, da zavezanec izkaže prihodke iz udeležbe v dobičku v davčnem obračunu, dividend še ne prejme, dobiček pa je v naslednjih obdobjih dejansko izplačan v višini dejansko pričakovanega izplačila, gre začasne razlike med davčnim obračunom in izkazom poslovnega izida. Del dividend, ki v prihodnosti ne bo izplačan pa predstavlja stalno razliko med davčnim obračunom in izkazom poslovnega izida.

### **3.5.7. Prenos premoženja, združitve, delitve in zamenjave kapitalskih deležev**

Za prenos premoženja po 39. členu ZDDPO-2 se šteje transakcija, s katero prenosna družba, ne da bi prenehala, prenese enega ali več obratov na drugo že ustanovljeno prevzemno družbo ali na družbo, ki jo ustanovi, v zamenjavo za izdajo ali prenos vrednostnih papirjev, ki predstavljajo deleže v kapitalu prevzemne družbe, prenosni družbi. Pri prenosu obrata je ob izpolnjenih pogojih o rezidentstvu iz 41.člena ZDDPO-2, prenosna družba oproščena davka v zvezi z dobički (in ji niso priznane izgube), ki nastanejo pri prenosu sredstev in obveznosti, ki pripadajo prenesenemu obratu ali obratom; prevzemna družba je upravičena do:

a) prevzema rezervacij, ki jih je oblikovala prenosna družba, ki se lahko pripišejo prenesenemu obratu in do prevzema davčnih upravičenj in pogojev v zvezi s temi rezervacijami, kot bi veljali za prenosno družbo, če prenos ne bi bil izvršen;

b) prevzema davčnih izgub, ki se lahko pripišejo prenesenemu obratu ali obratom, pod pogoji, kot bi veljali za prenosno družbo, če prenos ne bi bil izvršen.

Prevzemna družba je pri tem dolžna ovrednotiti prevzeta sredstva in obveznosti, amortizirati prevzeta sredstva ter izračunavati dobičke ali izgube v zvezi s prevzetimi

sredstvi in obveznostmi ob upoštevanju njihovih davčnih vrednosti na dan prenosa pri prenosni družbi oziroma na način, kot če prenos ne bi bil izvršen.

Pri prenosu premoženja bodo prevzemne družbe lahko oblikovale terjatve za odloženi davek iz naslova prevzema rezervacij in davčnih izgub od prenosnih družb. Vsekakor pa bodo družbe morale zaradi navedenih zakonskih določb in določb SRS obračunavati odložene davke, kar pa bo vplivalo na ugotovitev dobrega imena in poslovnega izida družbe (Odar, 2006, str. 295).

V primeru, ko so npr. knjigovodske vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev prenosne družbe nižje od poštenih vrednosti teh sredstev, vključenih v računovodske izkaze prevzemne družbe na dan pripojitve, se zaradi razlike med davčnimi in knjigovodskimi vrednostmi pripozna obveznost za odloženi davek, ki povečuje dobro ime.

Tabela 10, 11, 12: Izračun in pripoznavanje učinkov pripojitve v bilanci stanja prevzemne družbe z vidika odloženih davkov

Bilanca stanja prevzemne družbe na obračunski dan:

<b>Sredstva</b>		<b>Obveznosti</b>	
Nepremičnine	17.000	Vpoklicani kapital	21.000
Opredmetena osnovna sredstva	5.000	Zakonske rezerve	2.100
Fin. naložba v odvisno družbo	19.000	Čisti poslovni izid	3.100
Poslovne terjatve	2.000	Kratkoročne obveznosti	16.800
<b>Skupaj</b>	<b>43.000</b>	<b>Skupaj</b>	<b>43.000</b>

Bilanca stanja na obračunski dan v (prenosni) družbi, ki se bo pripojila:

	<b>Knjižna vrednost</b>	<b>Poštena vrednost</b>	<b>Začasne razlike</b>
<b>Sredstva</b>			
Nepremičnine	10.000	13.000	3.000
Opredmetena osnovna sredstva	3.000	3.200	200
Zaloge	3.500	3.500	0
Poslovne terjatve	1.100	1.100	0
<b>Skupaj</b>	<b>17.600</b>	<b>20.800</b>	<b>3.200</b>
<b>Obveznosti</b>			
Vpoklicani kapital	12.000	12.000	0
Zakonske rezerve	1.200	1.200	0
Čisti poslovni izid	1.000	1.000	0
Presežek iz prevrednotenja		3.200	3.200
Kratkoročne obveznosti	3.400	3.400	0
<b>Skupaj</b>	<b>17.600</b>	<b>20.800</b>	<b>3.200</b>

Končna bilanca prevzemne družbe po pripojitvi:

	<b>Knjižna vrednost obvladujoče družbe</b>	<b>Poštена vrednost prevzete družbe</b>	<b>Skupaj</b>
<b>Sredstva</b>			
Nepremičnine	17.000	13.000	30.000
Opredmetena osnovna sredstva	5.000	3.200	8.200
Dobro ime			<b>2.240</b>
Dolgor. finančne naložbe	19.000		0
Zaloge		3.500	3.500
Poslovne terjatve	2.000	1.100	3.100
<b>Skupaj</b>	<b>43.000</b>	<b>20.800</b>	<b>47.040</b>
<b>Obveznosti</b>			
Vpoklicani kapital	21.000	12.000	21.000
Zakonske rezerve	2.100	1.200	2.100
Čisti poslovni izid	3.100	1.000	3.100
Presežek iz prevrednotenja		3.200	0
Obveznosti za odloženi davek			<b>640</b>
Kratkoročne obveznosti	16.800	3.400	20.200
<b>Skupaj</b>	<b>43.000</b>	<b>20.800</b>	<b>47.040</b>

Vir: lastna izdelava

Rdeče označene številke so tiste, ki jih moramo zaradi pravil uskupinjevanja izločati iz konsolidiranih računovodskih izkazov, kar se jasno vidi v zadnjem stolpcu tabele 13. Dobro ime, ki nastane zaradi pripojitve, izračunamo prav iz teh vrednosti:

$$19.000 - 12.000 - 1.200 - 1.000 - 3.200 = 1.600$$

Začasne razlike, ki izhajajo iz prevrednotenja sredstev in jih vidimo v tabeli 11 znašajo 3.200. Odloženi davek izračunan na njihovi podlagi:  $3.200 * 20\% = 640$  in ta povečuje skupno dobro ime v bilanci stanja po pripojitvi:  $1.600 + 640 = 2.240$ .

Za zamenjavo kapitalskih deležev se po 44. členu ZDDPO-2 šteje transakcija, s katero pridobi obstoječa ali novoustanovljena (prevzemna) družba vrednostne papirje druge (prevzete) družbe v zamenjavo za izdajo ali prenos lastnih vrednostnih papirjev (vrednostnih papirjev prevzemne družbe) družbenikom prevzete družbe, v zamenjavo za vrednostne papirje, ki jih imajo ti družbeniki v prevzeti družbi, pod pogojem, da po zamenjavi kapitalskih deležev prevzemna družba pridobi, ali z nadaljnjo pridobitvijo kapitalskih deležev obdrži najmanj večino glasovalnih pravic v prevzeti družbi.

Pri zamenjavi kapitalskih deležev je družbenik prevzete družbe v zvezi z zamenjavo kapitalskih deležev oproščen davka v zvezi z dobičkom oziroma mu ni priznana izguba, oba sta dosežena z zamenjavo vrednostnih papirjev prevzete družbe razen, če prejme plačilo v denarju. Če prejme plačilo v denarju, je družbenik zavezan za davek v deležu, ki ustreza plačilu v denarju, pri čemer se doseženi dobiček ali izguba v sorazmernem delu pripiše gotovinskemu plačilu in pošteni vrednosti vrednostnih papirjev prevzemne družbe. Družbenik ovrednoti vrednostne papirje prevzemne družbe po davčni vrednosti, ki so jo imeli vrednostni papirji prevzete družbe pri njem v času zamenjave. Prevzemna družba ovrednoti prejete vrednostne papirje prevzete družbe po njihovi pošteni vrednosti na dan zamenjave. Davčna vrednost v zameno prejetih vrednostnih papirjev bo torej drugačna od njene poštene vrednosti. Ob predpostavki, da je bil realiziran kapitalski dobiček, za katerega je predpisan odlog plačila davka, bo družbenik iz tega naslova izkazal obveznosti za odloženi davek, saj bo dobiček iz zamenjave vključen v davčno osnovo in bo obdavčen ob nadaljnji odtujitvi vrednostnih papirjev.

### **3.6. STALNE RAZLIKE MED POSLOVNIM IZIDOM IN DAVČNO OSNOVO**

Stalne razlike med poslovnim izidom in davčno osnovo povzročajo dokončno (trajno) davčno nepriznani odhodki ter neobdavčljivi prihodki. Ti so prišli do izraza šele z uvedbo ZDDPO-1 (z izjemo davčne izgube), zato odloženi davki pri nas v preteklosti niso bili pripoznani.

Naravo stalnih razlik med prihodki in odhodki, obračunanimi po računovodskih standardih ter davčno priznanimi prihodki in odhodki so:

- v prihodkih zavezanca se upoštevajo transferne cene s povezanimi osebami, vendar prihodki najmanj do višine, ugotovljene z upoštevanjem cen takih, ali primerljivih sredstev, ali storitev, ki se v enakih ali primerljivih okoliščinah dosežejo ali bi se dosegle na trgu med nepovezanimi osebami; stalna razlika bo izhajala iz razlike v povečanju prihodkov na raven primerljivih tržnih cen (16., 17. člen ZDDPO-2);
- v odhodkih zavezanca se upoštevajo transferne cene s povezanimi osebami, vendar odhodki največ do višine, ugotovljene z upoštevanjem cen takih, ali primerljivih sredstev, ali storitev, ki se v enakih ali primerljivih okoliščinah dosežejo ali bi se dosegle na trgu med nepovezanimi osebami; stalna razlika bo izhajala iz razlike v zmanjšanju odhodkov na raven primerljivih tržnih cen;
- prihodki in odhodki iz nepridobitne dejavnosti pri zavezancih iz 9. člena ZDDPO-2;

- pri priznavanju prihodkov se upoštevajo obračunane obresti na dana posojila povezanim osebam, vendar najmanj do višine zadnje objavljene, ob času odobritve posojila znane priznane obrestne mere (19. člen ZDDPO-2),
- pri ugotavljanju odhodkov se upoštevajo obračunane obresti na prejeta posojila od povezanih oseb, vendar največ do višine zadnje objavljene, ob času odobritve posojila znane priznane obrestne mere;
- kot odhodek se ne priznajo obresti od posojil, razen pri posojilojemalcih bankah in zavarovalnicah, ki so prejeta od delničarja oziroma družbenika, ki ima kadarkoli v davčnem obdobju neposredno ali posredno v lasti najmanj 25% delnic ali deležev v kapitalu, ali glasovalnih pravic v zavezanca, če kadarkoli v davčnem obdobju ta posojila presegajo štirikratnik zneska deleža tega delničarja oziroma družbenika v kapitalu zavezanca (32. člen ZDDPO-2);
- davčno nepriznani odhodki po 30. členu ZDDPO-2 so:
  1. dohodki, ki so podobni dividendam, vključno s prikritim izplačilom dobička;
  2. odhodki za pokrivanje izgub iz preteklih let;
  3. stroški, ki se nanašajo na privatno življenje, na primer za zabavo, oddih, šport in rekreacijo, vključno s pripadajočim davkom na dodano vrednost;
  4. stroški prisilne izterjave davkov ali drugih dajatev;
  5. kazni, ki jih izreče pristojni organ;
  6. davki, ki jih je plačal družbenik kot fizična oseba;
  7. davek na dodano vrednost, ki ga zavezanec v skladu z zakonom, ki ureja davek na dodano vrednost, ni uveljavil kot odbitek vstopnega davka, čeprav je imel to pravico po zakonu, ki ureja davek na dodano vrednost;
  8. obresti: od nepravočasno plačanih davkov ali drugih dajatev; od posojil, prejetih od oseb, ki imajo sedež, kraj dejanskega delovanja posloводства ali prebivališče v državah, razen držav članic EU, v katerih je splošna oziroma povprečna nominalna stopnja obdavčitve dobička nižja od 12,5%;
  9. donacije;
  10. podkupnine in druge oblike premoženjskih koristi, dane fizičnim ali pravnim osebam zato, da nastane oziroma ne nastane določen dogodek, ki drugače ne bi, na primer, da se hitreje ali ugodneje opravi ali se opusti določeno dejanje;
- delno (50%) davčno priznani odhodki so stroški reprezentance in nadzornega sveta.

### **3.7. ODLOŽENI DAVKI IN SPREMEMBE DAVČNE ZAKONODAJE**

Ker se odloženi davki nanašajo na prihodnost (zato se tako tudi imenujejo), se postavlja vprašanje, kako se prihodnje spremembe v davčni zakonodaji odražajo na izračunu terjatev in obveznosti za odložene davke danes. V Sloveniji je namreč konec leta 2005 stopil v veljavo ZDDPO-1, ki je določal oblikovanje odloženih davkov za poslovno leto 2006 in predvidoma v prihodnjih letih. Konec leta 2006 pa smo dobili nov ZDDPO-2, v skladu s katerim bomo morali izračunavati odložene davke za leto 2007 in naprej. Ker so odloženi davki interdisciplinarno področje in na njih vplivajo tako računovodski standardi kot tudi davčna zakonodaja, lahko obe vrsti sprememb pomembno vplivata na že evidentirane odložene davke oziroma povzročata nastanek dodatnih odloženih davkov (Žuran, 2006, str. 25). V nadaljevanju torej predstavljam učinke sprememb davčne zakonodaje na izračun terjatev in obveznosti za odložene davke.

Čeprav bi bilo konceptualno najbolje prikazati vpliv sprememb davčne zakonodaje v zvezi z že evidentiranimi odloženimi davki v enaki postavki, kot je bila izvorno evidentirana, pa se v praksi pojavlja poenostavitev:

- vpliv sprememb na postavke, ki so izvorno vplivale na poslovni izid, se zbirno izkazuje v okviru poslovnega izida iz rednega delovanja,
- vpliv sprememb na postavke, ki so izvorno vplivale na kapital, se izkazujejo v okviru posamezne postavke znotraj kapitala.

#### **3.7.1. Sprememba davčnih stopenj**

Davčna stopnja je ključnega pomena za izračunavanje odloženih davkov in kakršnakoli sprememba davčnih stopenj lahko pomembno vpliva nanj in s tem na računovodske izkaze. Čeprav tega področja niti SRS, niti MSRP neposredno ne urejajo, mora biti vpliv sprememb davčnih stopenj upoštevan pri terjatvah in obveznostih za odložene davke na koncu obdobja in v obdobju, v katerem je prišlo do spremembe davčne zakonodaje.

Tako bi pri podjetju, katerega poslovno leto je enako koledarskemu letu in s tem tudi davčnemu obdobju, to pomenilo sledeče: če so v letu 2006 sprejete spremembe davčnih stopenj, ki bodo predvidoma veljale šele od 1.1.2007 naprej, bodo le-te vplivale na izračun terjatev in obveznosti za odložene davke že v računovodskih izkazih za leto 2006. Tako smo določbo 97. člena ZDDPO-2 (»Ne glede na 60. člen tega Zakona, se davek plačuje po stopnji 23% od davčne osnove za leto 2007, 22% od davčne osnove za leto 2008 in 21%



od davčne osnove za leto 2009.«) morali upoštevati že pri izračunu terjatev in obveznosti za odložene davke že za leto 2006. Ta princip je povezan tudi z zahtevo SRS in MSRP, ki določa, da se terjatve in obveznosti za odložene davke pregledajo vsaj enkrat letno, ob koncu poslovnega obdobja.

Določila ZDDPO-2 zatečenega stanja na področju odloženih davkov, ki imajo svojo podlago v ZDDPO-1 o (ne)priznavanju odhodkov iz prevrednotenja, rezervacijah, olajšavah, ne spreminjajo (Kodrič, 2007, str.14). Tukaj velja pravilo: »Kot je bilo začeto, tako bo končano.«

### **3.7.2. Spremembe davčnih usmeritev za davčne namene**

Spremembe računovodskih usmeritev za davčne namene se velikokrat nanašajo na spremembe računovodskih usmeritev za davčne namene, ki vplivajo na ugotavljanje davčne osnove, ne vplivajo pa na poslovni izid pred obdavčitvijo v računovodskih izkazih podjetij (Žuran, 2005, str.37). V ZDDPO-2 imamo prvič celo jasen 14. člen, ki govori o tem.

Takšne spremembe računovodskih usmeritev privedejo do:

- a) rednih začasnih razlik med davčnimi in računovodskimi vrednostmi na novo pridobljenih sredstev in nastalih obveznosti, ki se kasneje spreobrnejo; le-te se evidentirajo v tistem obdobju, ko se dejansko ugotovijo, in
- b) enkratnih začasnih razlik<sup>3</sup>, ki enkrat ali pa preko predpisane dobe vplivajo na davčno osnovo sredstva ali obveznosti, ki se nato kasneje ne spreobrnejo; le-te porajajo vprašanja, saj se lahko pojavijo predvsem iz naslova razlik v zvezi s preходом na prenovljene SRS ter na MSRP (v bodoče bodo lahko računovodski izkazi po MSRP predstavljali podlago za obračune davka od dohodkov pravnih oseb) in samo z računovodskimi izkazi po SRS, kot je bilo do leta 2005.

### **3.7.3. Spremembe davčnih statusov**

V Sloveniji je (v nasprotju z npr. ZDA, kjer v zvezi s spremembami davčnih statusov mislijo predvsem na možnost izbire obdavčevanja tako imenovanih partnerstev kot pravne osebe ali kot fizične osebe – ko lastniki partnerstev postanejo davčni zavezanci za

---

<sup>3</sup> angl. catch-up temporary differences

obdavčitev partnerstev) bila v zvezi s spremembo davčnih statusov pomembna predvsem možnost izbire davčnih zavezancev v zvezi s posamično ali skupinsko obdavčitvijo. »Je bila«, ker to možnost zadnji veljavni ZDDPO-2 ukinja, 89. člen pa dovoljuje le obdavčitev v skupini do poteka dobe, za katero je bilo dano dovoljenje za obdavčenje v skupini po prej veljavnem ZDDPO-1.

Pri odloženih davkih ob spremembi davčnih statusov je pomembno obravnavanje terjatev za odložene davke iz naslova prenesenih davčnih izgub posameznih podjetij. Pri izbiri skupinske obdavčitve prenos davčnih izgub ni več možen in se omenjene terjatve za odložene davke ne pripoznajo več.

### **3.8. RAZKRIVANJE ODLOŽENIH DAVKOV**

Razkrivanje odloženih davkov po MSRP določata predvsem MRS 1: Predstavljanje računovodskih izkazov in MRS 12: Davki od dohodka (Epstein, Mirza, 2003).

Po MRS 1 mora bilanca stanja vsebovati terjatve za odložene davke in obveznosti za odložene davke, kar pomeni, da odloženi davki v bilanci stanja zahtevajo samostojno postavko in da skupno predstavljanje z drugimi postavkami ni v skladu z MRS 1. Po istem standardu je v izkazu poslovnega izida predvidena najmanj postavka odhodki za davek, kar pomeni, da se odhodki za tekoči davek in odhodki ali prihodki za odloženi davek lahko predstavljajo skupaj. Vendar pa MSRP 12 zahteva, da se tekoči davek izkazuje ločeno od odloženega in se mora le-ta izkazovati kot ne-tekoči davek (Alexander, Britton, Jorisen, 2003, str. 350).

#### **3.8.1. Pobotanje odloženih davkov**

Podjetja v skladu z MSRP oblikujejo terjatve in / ali obveznosti za odložene davke. Pobotanje obeh se v bilanci opravi le, če:

- ima podjetje pravico in namen pobotati terjatve z obveznostmi in se te nanašajo na isto davčno upravo pri tem gre za razlikovanje davčnih uprav tudi na različne ravni davčne uprave: zvezna, državna, mestna itd.) ter
- se nanašajo na istega davčnega zavezanca oziroma različne davčne zavezance, ki nameravajo poravnati svoje tekoče obveznosti in terjatve ali pobotano, ali z istočasnim

plačilom obveznosti in uresničevanjem sredstev v prihodnjih obdobjih, na katera se nanašajo pomembne odložene terjatve ali odložene obveznosti.

V drugih primerih pobotanje ni dovoljeno.

### **3.8.2. Odloženi davki v letnem poročilu**

V letnem poročilu podjetja posamično razkrivajo pomembne sestavine odhodkov (prihodkov) za davke, ki so lahko:

- odhodek za tekoči davek,
- prilagoditve, pripoznane v tekočem obdobju, ki se nanašajo na tekoči davek iz prejšnjih obdobj,
- znesek odhodkov (prihodkov) iz naslova odloženih davkov, ki se nanašajo na nastanek in spreobrnjenje začasnih razlik,
- znesek odhodkov (prihodkov) iz naslova odloženih davkov, ki se nanašajo na spremembe davčnih stopenj ali davčne zakonodaje,
- znesek koristi, ki izhajajo iz predhodno nepriznanih davčnih izgub, davčnih olajšav ali začasnih razlik prejšnjih obdobj in ki se uporabljajo za zmanjšanje odhodkov za tekoči davek (za njih predhodno niso bile pripoznane terjatve za odložene davke),
- znesek koristi, ki izhajajo iz predhodno nepriznanih davčnih izgub, davčnih olajšav ali začasnih razlik prejšnjih obdobj in ki se uporabljajo za zmanjšanje odhodkov za odloženi davek,
- skupen znesek tekočih in odloženih davkov, ki se nanašajo na postavke, ki so bile neposredno knjižene v dobro ali breme kapitala,
- pojasnilo o razmerju med odhodki (prihodki) za davke in računovodskim dobičkom (Vezjak, 2007, str. 107) – zato, da se uporabnikom računovodskih izkazov omogoči razumevanje o tem, ali je omenjeno razmerje nenavadno in razumevanje pomembnih dejavnikov, ki lahko vplivajo na razmerje v prihodnosti (to razmerje je npr. lahko odvisno od davčno nepriznanih odhodkov, vpliva davčnih izgub ipd.) v eni ali obeh oblikah in sicer:
  - a) zneskovna uskladitev odhodka (prihodka) za davke in zmnožka med računovodskim dobičkom in uporabljeno davčno stopnjo (vključno s pojasnilom osnove za uporabljeno davčno stopnjo – v Sloveniji je le-ta za leto 2006 25%, v nekaterih državah je možnih več različnih davčnih stopenj in je potrebno pojasniti izračun povprečno uporabljene davčne stopnje) ali

- b) zneskovna uskladitev povprečne efektivne davčne stopnje in uporabljene davčne stopnje (vključno s pojasnilom osnove za uporabljeno davčno stopnjo – enak komentar kot v prejšnji alineji).
- znesek (in doba poteka) odbitnih začasnih razlik, neizkoriščenih davčnih izgub in olajšav, za katere se niso pripoznale terjatve za odložene davke v bilanci stanja,
  - v zvezi z začasnimi razlikami, neizkoriščenimi davčnimi izgubami in olajšavami: znesek odloženih terjatev in obveznosti, ki so bili pripoznani v vsaki predstavljeni bilanci stanja ter znesek odhodkov (prihodkov) za odložene davke v izkazu poslovnega izida, v kolikor zneski niso razvidni iz sprememb pripoznanih zneskov v bilanci stanja,
  - davke, povezane z opustitvijo poslovanja in izrednimi dogodki,
  - znesek terjatev za odložene davke in naravo dokazov, ki potrjujejo njihovo pripoznavanje (Vezjak, 2007, str. 100), če je uporaba terjatev za odložene davke odvisna od bodočih obdavčljivih dobičkov in te presegajo dobičke iz spreobrnitve obstoječih obdavčljivih začasnih razlik in podjetje izkazuje izgubo v tekočem ali prejšnjih obdobjih, na katere se nanaša terjatev za odloženi davek (Žuran, 2005, str. 39-40);
  - pobotani znesek terjatev in obveznosti za odloženi davek.

## **4. ODLOŽENI DAVKI V POSAMIČNIH IN KONSOLIDIRANIH RAČUNOVODSKIH IZKAZIH**

### **4.1. ODLOŽENI DAVKI V POSAMIČNIH RAČUNOVODSKIH IZKAZIH PO SRS**

Kot že prej rečeno, so bile v Sloveniji do veljave ZDDPO (do 31.12.2004) vse razlike med računovodskim dobičkom v skladu s SRS in obračunom davka od dobička pravnih oseb stalne narave. Odloženi davki so bili možni le iz naslova davčnih izgub, ki so jih podjetja lahko pokrivala v naslednjih petih letih od njihovega nastanka in okrepitve sredstev (oslabitve dolgov). Vendar se teh terjatev za odloženi davek ni pripoznavalo v bilanci stanja, ampak so bile evidentirane le v davčnem izkazu.

Po 1.1.2005 se je po uvedbi ZDDPO-1 kar nekaj stalnih razlik spremenilo včasne in sicer: 1. odbitnečasne razlike:

- oslabitve sredstev, okrepitve dolgov, vključno z oblikovanji popravkov vrednosti,
- oblikovanje rezervacij,
- udeležba v dobičku,
- davčne izgube in olajšave;

2. obdavčljive začasne razlike:

- okrepitve sredstev, oslabitve dolgov,
- amortizacija drobnega inventarja,
- razlike iz naslova združitvev – pripojitev in spojitvev.

Tabela 13: Prikaz vrst začasnih razlik, ki so se pojavile po 1.1.2005 in računovodske kategorije na katero le-te vplivajo

	Vpliv na		
	poslovni izid oziroma prenesene dobičke	prevrednotovalni popravek kapitala	dobro ime
<b>do 31.12.2004</b>			
Odbitne začasne razlike	davčne izgube		
Obdavčljive začasne razlike		okrepitve sredstev	
		oslabitve dolgov	
<b>do 31.12.2005</b>			
Odbitne začasne razlike	oslabitve sredstev		
	okrepitve dolgov		
	oblikovanje popravkov vrednosti		
	oblikovanje rezervacij		
	udeležba v dobičku		
	davčne izgube		
	davčne olajšave		
Obdavčljive začasne razlike	amortizacija drobnega inventarja	okrepitve sredstev	iz združitvev
		oslabitve dolgov	
<b>od 1.1.2006</b>			
Odbitne začasne razlike	oslabitve sredstev		
	okrepitve dolgov		
	oblikovanje popravkov vrednosti		
	oblikovanje rezervacij		
	udeležba v dobičku		
	davčne izgube		
	davčne olajšave		
Obdavčljive začasne razlike	amortizacija drobnega inventarja	okrepitve sredstev	iz združitvev
		oslabitve dolgov	

Vir: Žuran Mihaela: Poglobljena obravnava odloženih davkov II., 2005

Za rumeno obarvano polje, torej obdavčljive začasne razlike, je bilo pojasnilo o obračunavanju dano šele v letu 2006 (po datumu gradiva, iz katerega je zgornja tabela).

## **4.2. ODLOŽENI DAVKI V POSAMIČNIH RAČUNOVODSKIH IZKAZIH PO MSRP**

V Sloveniji je bila uporaba MSRP od 1.1.2005 naprej predpisana za podjetja, katerih lastniški vrednostni papirji so bili uvrščeni na katerega od organiziranih trgov vrednostnih papirjev v državah članicah Evropske unije in ki so bila zavezana h konsolidaciji na podlagi 53. člena novele H Zakona o gospodarskih družbah (v nadaljevanju ZGD-H, Žuran Mihaela, Revizor 9/05, str. 28). Prevzem poročanja po MSRP v letu 2005 je bil tako obvezujoč le za konsolidirane računovodske izkaze. Za podjetja, ki ne spadajo v zgornji okvir je bila uporaba MSRP predpisana oziroma dovoljena kasneje (v letu 2006 ali kasneje). ZGD-H pa omogoča tudi širšo uporabo MSRP, saj v 3. členu navaja, da smejo v skladu z MSRP računovodske izkaze sestavljati »... tudi druge družbe, če tako odloči skupščina družbe, vendar najmanj za obdobje pet let ...« (Perner, 2005).

Posamične obvladujoče družbe, katerih vrednostni papirji niso kotirali na enem od organiziranih trgov vrednostnih papirjev v državah članicah Evropske unije, so torej lahko izbirale, ali bodo v svojih (konsolidiranih) računovodskih izkazih za leto 2005 poročale po SRS ali MSRP. Posamično poročanje takih družb (obvladujočih in odvisnih s sedežem v Sloveniji) je v letu 2005 še vedno moralo slediti SRS, ki so bili podlaga za izračun davka od dohodka pravnih oseb za leto 2005 (kar je bilo v tistem trenutku lažje in bolj primerljivo s preteklimi obdobji), skupinsko pa so lahko poročale po SRS ali MSRP (ali po obeh). Vendar pa je napoved prevzema poročanja po MSRP v letu 2006 marsikatero tehtnico nagnila v prid prvega prevzema MSRP že s 1.1.2005. Primerljivost poročanja s predhodnim obdobjem je bila tako ob tej odločitvi zagotovljena že za leti 2004 (prilagojeno stanje računovodskih postavk na dan 31.12.2004 po MSRP) in 2005.

Sestava posamičnih računovodskih izkazov po MSRP se lahko opravi na več načinov, računovodska teorija pa loči:

- a) posreden način, ko podjetja najprej sestavijo računovodske izkaze po SRS in nato upoštevajo (poknjžijo) še razlike glede na MSRP – tak način sestavljanja imenujemo tudi zaporedno sestavljanje računovodskih izkazov,
- b) neposreden način pa pomeni, da podjetja sestavljajo računovodske izkaze po SRS in MSRP sproti – tak način je imenovan tudi vzporedno, istočasno sestavljanje računovodskih izkazov.

V praksi je večkrat uporabljen prvi način: podjetja najprej sestavijo računovodske izkaze po SRS (tudi obračun davka od dohodka), nato pa upoštevajo razlike glede na MSRP, na podlagi katerih potem sestavijo izkaze po MSRP, ki so tako seštevek računovodskih izkazov po SRS in razlik do MSRP. Vsebinske razlike med SRS in MSRP, ki se nanašajo

na (ne)pripoznavanje in različen način vrednotenja postavk računovodskih izkazov so vsečasne razlike, večinoma obdavčljive narave.

### **4.3. ODLOŽENI DAVKI V KONSOLIDIRANIH RAČUNOVODSKIH IZKAZIH**

Z letom 2005 se je začela nova doba globalnega poslovanja in se je zaključilo tridesetletno ustvarjanje enotnih pravil računovodskega poročanja za svetovne kapitalske trge (Žuran Mihaela, 2005, str. 22). Približno 15.000 na borzah kotirajočih podjetij iz 25 članic Evropske unije (odslej EU), Rusije, Avstralije, Južne Afrike in Nove Zelandije je sestavilo računovodske izkaze v skladu s poenoteno zbirko mednarodnih pravil, to je mednarodnimi standardi računovodskega poročanja, MSRP (International financial reporting standards, IFRS).

Mednarodni standardi računovodskega poročanja, prevzeti v pravo Evropske unije, so za številne družbe v EU tako obvezna pravna norma pri računovodskem poročanju v konsolidiranih računovodskih izkazih za leto 2005 (Čuček, 2005, str. 1908).

V državah članicah EU sta prevzem in uporaba MSRP zavezujoča (s tem tudi v Sloveniji) ter predpisana z direktivami (Četrta direktiva Sveta 78/660/EGS z dne 25.7.1978, UL L št. 222, 14.8.1978 s spremembami in Sedma direktiva Sveta 83/349/EGS z dne 13.6.1983, UL L št. 193, 18.7.1983) in uredbami (Uredba Evropskega parlamenta in Sveta 1606/2002/ES z dne 19.7.2002, UL L št. 243, 11.9.2002, str. 1 in Uredba Komisije 1725/2003/ES z dne 29.9.2003 v skladu z Uredbo Evropskega parlamenta in Sveta 1606/2002/EC, UL L št. 261, 13.10.2003, str. 1 s spremembami) EU, države članice pa so ga morale uzakoniti v svojih zakonodajah. Slovenija je to storila z Zakonom o spremembah in dopolnitvah Zakona o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 193/04 – tako imenovana novela H), ki zavezuje k uporabi MSRP podjetja, katerih vrednostni papirji so uvrščeni na katerega od organiziranih trgov vrednostnih papirjev v državah članicah EU in ki so, kot že prej omenjeno, zavezane h konsolidaciji na podlagi 53. člena ZGD, banke, zavarovalnice in druga podjetja, če tako odloči njihova skupščina, vendar najmanj za obdobje petih let.

Prvi prevzem MSRP se je tako nanašal na konsolidirane računovodske izkaze. Obvladujoče in odvisne družbe (s sedežem v Sloveniji) pa so morale posamične računovodske izkaze še vedno sestaviti v skladu s SRS.

Odloženi davki v konsolidiranih računovodskih izkazih, sestavljenih po MSRP, so obstajali predvsem zaradi teh dejstev:

- sprememba davčne zakonodaje: v letu 2005 sprejeta nova davčna zakonodaja (ZDDPO-1), ki je zamenjala prejšnji Zakon o davku od dobička pravnih oseb, je povzročila nastanek odloženih davkov že v posamičnih računovodskih izkazih, sestavljenih v skladu s SRS, npr. zaradi začasnega nepriznavanja nekaterih odhodkov;
- razlike med računovodskimi izkazi po SRS in računovodskimi izkazi po MSRP zaradi razlik v (ne)pripoznavanju sredstev in obveznosti ter različnih (poenoteni) računovodskih usmeritev; do dodatnih odloženih davkov pa so privedle razlike med vrednostjo po SRS (davčno vrednostjo) in vrednostjo po MSRP;
- nakupna metoda in konsolidiranje kapitala: pri uporabi nakupne metode se sredstva in obveznosti odvisnega podjetja ovrednotijo po pošteni vrednosti, razlike med poprejšnjo knjigovodsko (s tem tudi davčno) vrednostjo in pošteno vrednostjo pa privedejo do odloženih davkov.

#### **4.3.1. Odloženi davki v konsolidiranih računovodskih izkazih ob prvem prehodu na MSRP**

Konsolidirani računovodski izkazi (v nadaljevanju KRI) so po MSRP računovodski izkazi skupine podjetij, sestavljene iz med seboj povezanih podjetij, predstavljeni kot izkazi ene same gospodarske enote. Skupina predstavlja gospodarsko enoto, ne pa tudi pravne enote in ni samostojni nosilec pravic in dolžnosti. KRI imajo zaradi tega predvsem informativno naravo. Le-ta je pomembna, saj so skupine podjetij danes v svetu glavni nosilci dejavnosti. Med seboj povezana podjetja lahko z uporabo določene politike bilanciranja zameglijo oziroma onemogočijo vpogled v resnično premoženjsko in finančno stanje ter poslovno uspešnost posameznega podjetja (Vrankar Mateja, 1994, str. 3).

Bistveni vprašanja pri sestavljanju KRI sta: opredelitev skupine in način predstavitve računovodskih izkazov skupine (Zrinski, str. 2, 2006). V tem delu se poglobljam na odložene davke v KRI, zato predpostavljam, da bralci poznajo pravila opredelitve skupine. Naj se ustavim pri drugem vprašanju, torej kako se KRI sestavljajo in predstavljajo. Podjetja sestavljajo KRI tako, da seštejejo posamične računovodske izkaze vseh podjetij skupine (na isti poročevalski datum bilance stanja obvladujočega podjetja ter ob upoštevanju poenoteni računovodskih usmeritev za podobne transakcije in druge dogodke v podobnih okoliščinah, kar pomeni, da morajo biti vsi računovodski izkazi podjetij v skupini sestavljeni po MSRP) in nato opravijo postopke konsolidiranja.

Poslovne združitve je po MSRP 3 potrebno obračunati po nakupni metodi, ki zajema naslednje korake:

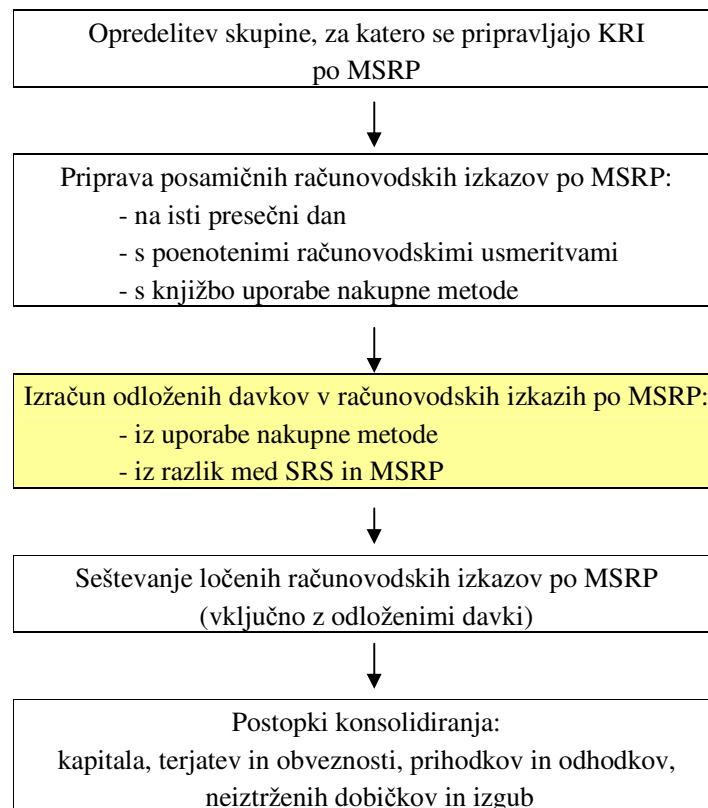


- določanje prevzemnika (obvladujoče podjetje, ki pridobi oblast nad drugim podjetjem),
- merjenje nabavne vrednosti poslovne združitve (poštene vrednosti sredstev in obveznosti prevzemnika na dan zamenjave, skupaj s stroški poslovne združitve),
- razporejanje nabavne vrednosti na pridobljena sredstva in pogojne obveznosti po poštene vrednosti, preostanek razlike pa se obravnava kot: presežek nabavne vrednosti nad čisto pošteno vrednostjo ugotovljivih sredstev in obveznosti se pripozna kot dobro ime (ki se ne amortizira, temveč le enkrat letno preverja in vodi po nabavni vrednosti) oziroma se presežek čiste poštene vrednosti ugotovljivih sredstev in obveznosti nad nabavno vrednosti pripozna v poslovnem izidu (slabega imena ni več).

Sestavitev posamičnih računovodskih izkazov podjetij skupine po MSRP se lahko opravi na dva načina:

- posreden (zaporeden) način: podjetja najprej sestavijo računovodske izkaze po lokalnih standardih in nato poknjižijo razlike glede na MSRP - pogostejši,
- neposreden (vzporeden) način: podjetja sestavljajo računovodske izkaze po lokalnih standardih in MSRP sprotno.

Tabela 14: Postopek sestavljanja KRI



Vir: Revizor 9/05, Odloženi davki v konsolidiranih računovodskih izkazih po MSRP

Pri sestavljanju KRI se posamični računovodski izkazi podjetij skupine seštejejo in izvedejo se postopki konsolidiranja. Številne mednarodne korporacije, kjer so skupine podjetij velike in razporejene po različnih državah, poskušajo sestavljanje KRI preložiti na odvisna podjetja. Le-ta morajo tako pripraviti vse evidence in podatke o medsebojnih odnosih (transakcijah) znotraj skupine. Tudi pri konsolidiranju kapitala se večkrat uporablja tako imenovano navzdol preneseno konsolidiranje<sup>4</sup>, kar pomeni, da se knjižbe po uporabi nakupne metode beležijo v računovodskih izkazih odvisnih podjetij po MSRP, ki v posamičnih računovodskih izkazih izkazujejo sredstva in obveznosti po pošteni vrednosti, ki se lahko razlikuje od vrednosti pred konsolidiranjem (in s tem tudi davčne vrednosti), iz česar izhajajo odloženi davki, kot bom pokazala v nadaljevanju.

Podjetja, ki so prvič sestavljala računovodske izkaze po MSRP, so morala upoštevati MSRP 1: Prvi prevzem MSRP (IFRS 1: First-time Adoption of IFRS). Ta predpisuje, da je treba sestaviti otvoritveno bilanco stanja po MSRP na datum prehoda ter predstaviti primerjalne računovodske izkaze za najmanj eno leto. Na primeru podjetja, ki ima poslovno leto enako koledarskemu, bi to pomenilo, da je datum prehoda (1.1.2004) začetek najzgodnejšega obdobja primerjalnega poročevalskega obdobja po MSRP (to je leto 2004) in datum poročanja (31.12.2005) zadnji dan obdobja (leta 2005), ki ga zajemajo računovodski izkazi (Čuček, 2005, str. 69-105).

Pri uporabi predpisane nakupne metode po MSRP 3 bi to pomenilo, da bi morala obvladujoča podjetja pri sestavi KRI po MSRP upoštevati to metodo za nazaj, kar bi zahtevalo precejšnje preračune in cenitve. Zato je MSRP 1 omogočil, da se v otvoritveni bilanci stanja po MSRP pripoznajo zneski, obračunani po prej veljavnih računovodskih pravilih (po SRS, na dan 1.1.2004), ob upoštevanju določb priloge B MSRP 1, ki jih tu ne navajam zaradi neposredne nepovezanosti z osrednjo temo dela.

Podjetja, ki so za leto 2005 prvič sestavljala KRI v skladu z MSRP, so morala na področju davkov opraviti:

- izračun odloženih davkov v otvoritveni bilanci stanja po MSRP na dan 1.1.2004 (izhajali bodo iz začasnih razlik med knjigovodsko vrednostjo po MSRP in davčno vrednostjo po ZDDPO do konca leta 2003),
- izračun odloženih davkov v primerjalnih KRI po MSRP za leto 2004 (izhajali bodo iz začasnih razlik med knjigovodsko vrednostjo po MSRP in davčno vrednostjo po ZDDPO do konca leta 2004), na dan 31.12.2004,

---

<sup>4</sup> Push-down consolidation accounting

- izračun odloženih davkov v prvih KRI po MSRP za leto 2005 (izhajali bodo iz začasnih razlik med knjigovodsko vrednostjo po MSRP in davčno vrednostjo po ZDDPO-1 do konca leta 2005), na dan 31.12.2004.

Tako lahko izračunavanje odloženih davkov po MSRP v KRI razdelimo na slednje korake:

- sestavitev posamičnih računovodskih izkazov po MSRP, vključno z upoštevanjem knjižb z uporabo nakupne metode,
- ugotovitev stalnih in začasnih razlik na dan bilance stanja,
- razdelitev začasnih razlik na obdavčljive in odbitne,
- izračun odloženih davkov (terjatev ali obveznosti za njih),
- pregled terjatev za odložene davke in izračun morebitnih oslabitev (analiza davčnih izgub in prenosljivih davčnih olajšav z roki zapadlosti in drugimi omejitvami glede bodoče uporabe).

#### **4.4. ODLOŽENI DAVKI IZ RAZLIK MED RAČUNOVODSKIMI IZKAZI PO SRS IN PO MSRP**

Sestava KRI po MSRP je kljub temu, da novela ZGD-H predpisuje, da SRS v zasnovi, torej v ključnih rešitvah, ne smejo biti v nasprotju z MSRP (Vezjak, 2005, str. 28), zahtevala prilagoditve računovodskih izkazov po SRS in s tem povzročila nastanek odloženih davkov po MSRP, predvsem zaradi :

- poenotenja računovodskih usmeritev za obvladujoče in odvisna podjetja, ki se nanašajo na poenotenje računovodskih usmeritev skupine (npr. pri oblikovanju popravkov vrednosti, amortizacijskih dobah, metode vrednotenja zalog, ipd.) in / ali
- prilagoditev zaradi uskladitev z MSRP, ki so jo morala podjetja opraviti zaradi prehoda na MSRP in pomenijo vsebinsko razliko med SRS in MSRP (npr. vrednost opredmetenih osnovnih sredstev, ki zajema tudi stroške povrnitve v prejšnje stanje, amortiziranje se nadaljuje, tudi če sredstvo ni v uporabi ali je izločeno iz nje; neopredmetena sredstva: postavka dobro ime se ne amortizira, temveč se letno preverja oslabitev; finančne naložbe so razvrščene v štiri skupine, od česar je odvisno tudi njihovo vrednotenje; prepovedana uporaba metode lifo pri vrednotenju zalog; dolgoročne rezervacije ne ustrezajo opredelitvi MSRP in se ne pripoznavajo);

Razlike, ki nastajajo med računovodskimi izkazi po SRS in med računovodskimi izkazi po MSRP so v celotičasne narave. Omenjen razlike povzročajo terjatve (obveznosti) za odložene davke, kadar je vrednost sredstev (obveznosti) po SRS drugačna od vrednosti sredstev (obveznosti) po MSRP (Žuran, 2006, str. 31-32).

Spodnja slika 4 prikazuje vpliv prilagoditev zaradi uskladitev z MSRP na prevrednotovalne popravke kapitala oziroma na prenesene dobičke iz preteklih let: Skupen znesek začasnih razlik izračunamo kot razliko med obdavčljivimi in odbitnimi začasnimi razlikami:  $100 + 300 - 10 = 390$

Vpliv na prenesene dobičke iz preteklih let:  $390 * 0,25 = 97,5$

Vpliv na prevrednotovalne popravke kapitala:  $20 * 0,25 = 5$

Slika 4: Vpliv prilagoditev zaradi uskladitev z MSRP

Opredmetena osnovna sredstva	Prevrednotovalni popravki kapitala
100	5   20
Zaloge	Preneseni dobički iz preteklih let
10	10   100
Za prodajo razpoložljiva sredstva	Obveznosti za odložene davke
20	97,5   300
Rezervacije	
300	5   97,5

Vir: lastna izdelava

Iz primera vidimo, da se moramo pri odloženih davkih držati pravila, da odloženi davki v zvezi s postavkami, ki vplivajo neposredno na preneseni dobiček, vplivajo tudi sami na preneseni dobiček in da odloženi davki v zvezi s postavkami, ki vplivajo na druge postavke kapitala, vplivajo na te druge postavke kapitala. Razlike med začetnim in končnim stanjem odloženih davkov (torej spremembe v letu) pa neposredno vplivajo na tekoči poslovni izid oziroma na druge postavke kapitala (npr. prevrednotovalne popravke kapitala).

Podjetje je že ob koncu leta 2005 beležilo obveznosti za odložene davke v vrednosti (-18). Ob koncu leta 2006 beleži nižjo davčno vrednost stavbe kot knjigovodsko vrednost le-te po SRS (iz česar izhajajo obveznosti za odloženi davek:  $-200 * 0,25 = -50$ ) in nižjo davčno vrednost stavbe in poslovnih terjatev po MSRP – popravek vrednosti terjatev je po MSRP očitno manjši od tistega po SRS (iz obojega izhajajo obveznosti za odloženi davek kot sledi:  $(-100 - 20) * 0,25 = -30$ ). Podjetje beleži tudi nižjo davčno vrednost kratkoročnih obveznosti od njihove knjigovodske vrednosti po MSRP, kar ima za posledico terjatve za odloženi davek:  $60 * 0,25 = 15$ . Skupaj torej na 31.12.2006 podjetje beleži obveznosti za odloženi davek v vrednosti  $-65 = -50 - 30 + 15$ . Ker je bila na začetku leta 2006 obveznost za

odloženi davek v vrednosti -18, znaša torej odloženi davčni strošek za leto 2006:  
 $-65 - (-18) = -47$ .

Tabela 15: Izračun obveznosti za odloženi davek ter stroškov v odvisnem podjetju

	<b>Bilanca stanja po SRS Varianta I</b>	<b>Prilagoditve</b>	<b>Bilanca stanja po davčni zakonodaji</b>	<b>MSRP prilagoditve</b>	<b>Bilanca stanja po MSRP Varianta II</b>
<b>Sredstva</b>					
Stavba	1.200	-200	1.000	100	1.100
Zemljišče	1.000	0	1.000	0	1.000
Zaloge	100	0	100		100
Poslovne terjatve	300	0	300	20	320
<b>Skupaj</b>	<b>2.600</b>	<b>-200</b>	<b>2.400</b>	<b>120</b>	<b>2.520</b>
<b>Obveznosti</b>					
Kapital	1.500	0	1.500		1.500
Dolgoročne obveznosti		0			0
Kratkoročne obveznosti	600	0	600	60	660
Presežek iz prevrednotenja	200	-200	0	60	60
<b>Skupaj</b>	<b>2.300</b>	<b>-200</b>	<b>2.100</b>	<b>120</b>	<b>2.220</b>
<b>Razlika</b>	4.900	-400	4.500	240	4.740
<b>Dobiček</b>	300	0	300	0	300
<b>Tekoči davek od dohodka</b>	75		75		75
<b>Kalkulacija odloženih davkov</b>					<b>Skupaj</b>
Lokalna davčna stopnja (%)		25			
Odložena davčna terjatev / <b>obveznost</b> na 31.12.2006		-50		-15	-65
Odložena davčna terjatev / <b>obveznost</b> na 1.1.2006		-15		-3	-18
Odloženi davčni prihodek / <b>strošek</b> 2006		-35		-12	-47

Vir: lastna izdelava

Poglejmo še dva praktičnega primera izračuna terjatev oziroma obveznosti za odloženi davek v odvisnem slovenskem podjetju, ki mora za potrebe konsolidacije sestaviti računovodske izkaze tudi v skladu z MSRP, saj skupina, katere del je odvisno podjetje, poroča v skladu z MSRP.

Slika 5: Knjiženje teh odhodkov in obveznosti za odloženi davek pri odvisnem podjetju

813 - Odhodek iz odloženega davka	988 - Obveznost za odloženi davek
47	18
	47

Vir: lastna izdelava

Tabela 16 prikazuje podjetje, ki enako kot v prvem primeru že ob koncu leta 2005 beleži obveznosti za odložene davke v vrednosti (-18). Ob koncu leta 2006 beleži višjo davčno vrednost stavbe kot knjigovodsko vrednost le-te po SRS (iz česar izhajajo terjatve za odloženi davek:  $200 \cdot 0,25 = 50$ ) in nižjo davčno vrednost stavbe ter višjo davčno vrednost poslovnih terjatev po MSRP – popravek vrednosti terjatev je po MSRP tokrat višji od tistega po SRS (iz stavbe izhajajo obveznosti za odloženi davek, iz terjatev pa terjatve za odloženi davek kot sledi:  $(-100+40) \cdot 0,25 = -15$ ).

Tabela 16: Izračun terjatev in prihodkov za odloženi davek v odvisnem podjetju

	Bilanca stanja po SRS Varianta I	Prilagoditve	Bilanca stanja po davčni zakonodaji	MSRP prilagoditve	Bilanca stanja po MSRP Varianta II
<b>Sredstva</b>					
Stavba	1.200	200	1.400	100	1.500
Zemljišče	1.000	0	1.000	0	1.000
Zaloge	100	0	100		100
Poslovne terjatve	300	0	300	-40	260
<b>Skupaj</b>	<b>2.600</b>	<b>200</b>	<b>2.800</b>	<b>60</b>	<b>2.860</b>
<b>Obveznosti</b>					
Kapital	1.500	0	1.500		1.500
Dolgoročne obveznosti		0			0
Kratkoročne obveznosti	600	0	600	-60	540
Presežek iz prevrednotenja	200	200	400	120	520
<b>Skupaj</b>	<b>2.300</b>	<b>200</b>	<b>2.500</b>	<b>60</b>	<b>2.560</b>
<b>Razlika</b>	4.900	400	5.300	120	5.420
<b>Dobiček</b>	300	0	300	0	300
<b>Tekoči davek od dohodka</b>	75		75		75
<b>Kalkulacija odloženih davkov</b>					<b>Skupaj</b>
Lokalna davčna stopnja (%)		25			
Odložena davčna <b>terjatve</b> / obveznost na 31.12.2006		50		-30	20
Odložena davčna <b>terjatve</b> / <b>obveznost</b> na 1.1.2006		-15		-3	-18
Odloženi davčni <b>prihodek</b> / strošek 2006		65		-27	38

Vir: lastna izdelava

Podjetje beleži tudi višjo davčno vrednost kratkoročnih obveznosti od njihove knjigovodske vrednosti po MSRP, kar ima za posledico obveznosti za odloženi davek:  $-60 \cdot 0,25 = -15$ . Skupaj torej na 31.12.2006 podjetje beleži terjatev za odloženi davek v vrednosti 20 = 50-15-15. Ker je bila na začetku leta 2006 obveznost za odloženi davek v vrednosti -18, znaša torej odloženi davčni prihodek za leto 2006:  $20 - (-18) = 38$ .

Slika 6: Knjiženje izračunanih terjatev in prihodkov za odloženi davek v odvisnem podjetju

813 - Prihodek iz odloženega davka	988 - Obveznost za odloženi davek
38	18
	18
090 - Terjatev za odloženi davek	
20	

Vir: lastna izdelava

Če bi primer oziroma ponazoritev razširili na odvisna podjetja, ki poslujejo v tujini, bi lahko rekli sledeče:

V bilanci stanja po davčni zakonodaji so vrednosti, ki se pripoznajo v davčno bilanco v državi posamezne družbe (v Sloveniji je to enako vrednosti po SRS, prilagojenih za davčne namene). Prilagoditve se nanašajo na prilagoditve lokalnih računovodskih izkazov (Varianta I) na lokalno davčno zakonodajo, kar povzročičasne davčne razlike od katerih se računajo odloženi davki. MSRP prilagoditve pa so prilagoditve lokalnih davčnih računovodskih izkazov (v slovenskih podjetjih po SRS in ZDDPO-2) na Varianto II, kar povzročičasne davčne razlike od katerih se računajo odloženi davki glede na Varianto II. Davčna stopnja je davčna stopnja v državi posamezne družbe, saj se odloženi davki v posamičnih računovodskih izkazih računajo glede na njihovo davčno zakonodajo. Ko se v skladu s konsolidacijskimi postopki sestavljajo konsolidirani računovodski izkazi skupine, se v konsolidiranem izkazu poslovnega izida seštejejo prihodki (odhodki) za odloženi davek obvladujočega podjetja in odvisnih podjetij, kar rezultira v odloženih prihodkih (odhodkih) v obravnavanem obdobju skupine. V konsolidirani bilanci stanja se na enak način seštejejo terjatve (obveznosti) za odloženi davek obvladujočega podjetja in odvisnih podjetij, kar ima za posledico terjatve (obveznosti) za odloženi davek skupine. Medsebojnih odnosov, ki bi se med konsolidiranjem izločali pri teh kategorijah ni. V primeru odvisnih podjetij v tujini bi seveda pred združevanjem vplivov posamičnih računovodskih izkazov odvisnih družb morali opraviti še prevedbo v isto poročevalsko valuto.

#### 4.5. ODLOŽENI DAVKI IZ UPORABE NAKUPNE METODE

Odložene davke, ki izhajajo iz uporabe nakupne metode bom najzorneje prikazala na primerjavi dveh primerov in sicer: v prvem je obvladujoče podjetje A pridobilo odvisno podjetje B, katerega 100% lastnik je po datumu prehoda na MSRP (po 1.1.2004); v drugem pa je isto podjetje A pridobilo isto odvisno podjetje B pred datumom prehoda na MSRP (pred 1.1.2004). Nakupna vrednost podjetja B je v obeh primerih enaka, 5.250 d.e.

Tabela 17: Posamična bilanca stanja odvisnega podjetja B

	Bilanca stanja na 1.1.2004 po MSRP	Prilagoditve zaradi uporabe nakupne metode		Bilanca stanja na 1.1.2004 po prilagoditvi
		v breme	v dobro	
<b>Sredstva</b>				
Dobro ime		3.075		3.075
Nepremičnine	200			200
Opredm. osnovna sredstva	2.000	1.000		3.000
Zaloge	600	500		1.100
Poslovne terjatve	1.500			1.500
<b>Skupaj</b>	<b>4.300</b>	<b>4.575</b>	<b>0</b>	<b>8.875</b>
<b>Obveznosti</b>				0
Osnovni kapital	1.000			1.000
Prevrednot. popravki kapitala		375	4.575	4.200
Prenes. dobiček iz preteklih let	50			50
Nekratkoročne obveznosti	450			450
Obveznosti za odložene davke			375	375
Kratkoročne obveznosti	2.800			2.800
<b>Skupaj</b>	<b>4.300</b>	<b>375</b>	<b>4.950</b>	<b>8.875</b>

Vir: lastna izdelava

Obdavčljivečasne razlike izhajajo iz opredmetenih osnovnih sredstev in zalog:  $1.000 + 500 = 1.500$ , odloženi davek po 25% stopnji pa znaša:  $1.500 * 0,25 = 375$ . Razlika med nabavno vrednostjo poslovne združitve in pošteno vrednostjo pridobljenih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti zanaša:  $5.250 - (1.050 \text{ kapitala pred pripoznanjem poštene vrednosti} + 1.500 - 375 \text{ pripoznanja poštene vrednosti}) = 3.075$  in pomeni presežek nabavne vrednosti nad čisto pošteno vrednostjo ugotovljivih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti, ki se pripozna kot dobro ime.

Tak primer knjižb predstavlja že prej omenjeno navzdol preneseno konsolidacijsko računovodenje, saj je odvisno podjetje B poknjižilo spremembe zaradi uporabe nakupne metode pri konsolidaciji.



Odloženi davki iz izvirnega pripoznavanja dobrega imena se po MSRP ne pripoznavajo, saj je dobro ime presežek in bi pripoznavanje odloženih davkov le povečalo (napihnilo) postavko dobrega imena in obveznosti za odložene davke brez vpliva na kapital.

Kot rečeno, bo drugi primer prikazal poslovno združitev pred datumom prevzema MSRP. V tem primeru MSRP 1 podjetjem omogoča, da se v otvoritveni bilanci stanja po MSRP pripoznajo zneski, obračunani po prej veljavnih računovodskih pravilih (torej poštena vrednost po SRS), morebitna (ne)pripoznavanja postavk pa se pripoznajo v prenesenem dobičku.

Tabela 18: Posamična bilanca stanja odvisnega podjetja B

	Bilanca stanja na 1.1.2004 po MSRP	Prilagoditve na pošteno vrednost	Prilagoditve na MSRP - odloženi davki		Bilanca stanja na 1.1.2004 po prilagoditvi
			v breme	v dobro	
<b>Sredstva</b>					
Dobro ime		2.700			2.700
Nepremičnine	200				200
Opremd. osn. sredstva	2.000	1.000			3.000
Zaloge	600	500			1.100
Poslovne terjatve	1.500				1.500
<b>Skupaj</b>	<b>4.300</b>	<b>4.200</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>8.500</b>
<b>Obveznosti</b>					0
Osnovni kapital	1.000				1.000
Prevredt. popr. kapitala		4.200			4.200
Prenes. dobiček iz pret. let	50		375		-325
Nekratkoročne obveznosti	450				450
Obveznosti za odl. davke				375	375
Kratkoročne obveznosti	2.800				2.800
<b>Skupaj</b>	<b>4.300</b>	<b>4.200</b>	<b>375</b>	<b>375</b>	<b>8.500</b>

Vir: lastna izdelava

Podjetje A je torej kupilo podjetje B sredi leta 2003 za 5.250 d.e., prvo konsolidiranje je bilo opravljeno 30.6.2003, ko je podjetje A ovrednotilo sredstva, dolgove in pogojne obveznosti po pošteni vrednosti, vendar ni obračunalo odloženih davkov po MSRP.

Po MSRP izračunani odloženi davki so izračunani iz začasnih razlik:  $(1.000 + 500) \cdot 0,25 = 375$  Razlika med nabavno vrednostjo poslovne združitve in v skladu s SRS pripoznano pošteno vrednostjo pridobljenih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti zanaša:  $5.250 - (1.050 \text{ kapitala pred pripoznanjem poštene vrednosti} + 1.500 \text{ pripoznanja poštene vrednosti}) = 2.700$  in pomeni presežek nabavne vrednosti nad čisto pošteno vrednostjo

ugotovljivih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti, ki se pripozna kot dobro ime tudi po SRS. Po MSRP pa se ti odloženi davki pripoznajo v prenesenem dobičku preteklih let in tako ne vplivajo na postavko dobro ime.

## **5. ANALIZA POROČANJA O ODLOŽENIH DAVKIH V SLOVENSКИH PODJETJIH**

Analizo oblikovanja in poročanja o odloženih davkih v Sloveniji sem izvedla s pomočjo vprašalnika, ki sem ga poslala v izpolnitev 40 slovenskim podjetjem. Izbor podjetij je temeljil na njihovi velikosti, dejavnosti in dejstvu, ali se v poslovnem svetu pojavljajo kot odvisna, obvladujoča družba, ali pa na trgu poslujejo neodvisno in samostojno. Odgovore sem prejela od 65 odstotkov družb, ki sem jim vprašalnik poslala.

V svoj izbor podjetij sem vključila 20 velikih družb, 10 srednje velikih družb in 10 malih ter mikro družb (ki jih v nadaljevanju združujem v en razred majhnih družb) v skladu z opredelitvijo v Zakonu o gospodarskih družbah (Ur.l. RS št. 42, 2006, 55. člen). Na te tri razrede v nadaljevanju delim tudi analizo odgovorov na vprašalnik.

90 odstotkov izbranih družb se v slovenskem poslovnem prostoru pojavlja na področju gospodarskih dejavnosti in sicer: trgovina, farmacevtska dejavnost, transport, turizem, gradbeništvo, informatika; 10 odstotkov pa so javni zavodi, na področju zdravstva in farmacevtike.

Praktično vse velike družbe, vključene v mojo anketo, se v poslovnem procesu pojavljajo v vlogi obvladujočih družb, le posamezne med njimi so odvisne družbe. Srednje, male in mikro družbe, udeležene v moji anketi, se večinoma pojavljajo kot samostojne družbe, majhen delež pa jih je odvisnih družb.

Rezultate moje ankete razčlenjujem in razlagam glede na štiri obravnavana področja vprašalnika, ki so:

- ugotavljanje obveznosti pripoznavanja odloženih davkov,
- nameni pripoznavanja odloženih davkov,
- operativni izračun odloženih davkov,
- relativna velikost oblikovanih odloženih davkov,
- predstavitev odloženih davkov v letnih poročilih obravnavanih družb.

## **5.1. UGOTAVLJANJE OBVEZNOSTI PRIPOZNAVANJA ODLOŽENIH DAVKOV**

Sama obveznost pripoznavanja odloženih davkov v računovodskih izkazih slovenskih družb sledi že iz trenutno veljavne zakonodaje (ZDDPO-2, v letu 2005 pa ZDDPO-1) in veljavnih SRS 2006, za velike družbe, ki poročajo v mednarodnem okolju pa MSRP. Vendar pa dejansko ugotavljanje obveznosti pripoznavanja odloženih davkov v podjetjih različnih velikosti ne sledi le zakonski dikciji in veljavnim standardom. V velikih podjetjih je stopnja zavesti o sledenju spremembam zakonodaje občutno višja od tiste v manjših podjetjih. Na nek način je to razumljivo, saj računovodske kategorije, ki se jih konkretno izračunavanje in pripoznavanje odloženih davkov tiče, dosegajo veliko večje absolutne vrednosti v primerjavi s tistimi v majhnih podjetjih. Temu primerno večji so tudi učinki pripoznanih terjatev in obveznosti za odložene davke, ki potemtakem lahko bistveno vplivajo na računovodske izkaze teh družb. Obenem se med postavkami kategorij računovodskih izkazov velikih družb pojavljajo kategorije, ki se med postavkami kategorij računovodskih izkazov majhnih (in tudi srednjih) družb sploh ne pojavljajo, čemur seveda doprinese širina in obseg poslovanja.

Vpliv na zavedanje o obveznosti pripoznavanja odloženih davkov v računovodskih izkazih ima tudi dejstvo, ali podjetje poroča kot samostojna družba ali kot odvisna družba v okviru skupine podjetij. Po odgovorih moje ankete ugotavljam, da so vsa vključena podjetja, ki poročajo s posamičnimi računovodskimi izkazi in računovodskimi izkazi za potrebe konsolidiranja (torej odvisne oziroma obvladujoče družbe) oblikovala terjatve oziroma obveznosti za odložene davke. Na drugi strani samostojne družbe navajajo dokaj različne odgovore, večinoma ne v prid pripoznavanju odloženih davkov. Tudi na odgovore v smislu nepoznavanja pojma odloženi davek sem naletela. Neprijetno spoznanje je bilo toliko večje, ker je ta odgovor prihajal tudi iz strani srednje velikega javnega zavoda in ne le nekaterih majhnih podjetij.

Odvisne in obvladujoče družbe sestavljajo skupinske računovodske izkaze večinoma v skladu z MSRP (razen relativno redkih izjem slovenskih skupin podjetij, ki poročajo po SRS) v kar jih zavezuje novela H ZGD, v primeru uvrščenosti lastniških vrednostnih papirjev na katerega od organiziranih trgov vrednostnih papirjev v državah članicah Evropske unije in zavezanost h konsolidaciji. Glede na to, da MSR 12 veliko bolj nazorno in nedvomno prikazuje obveznost oblikovanja odloženih davkov kot SRS, lahko zaključim, da se ta podjetja (v celoti velike družbe) zavedajo te obveznosti že izhajajoč iz preteklih posamičnih računovodskih izkazov neslovenskih odvisnih družb, ki so poročale po MSRP že pred nastankom te obveznosti v Sloveniji. Za oblikovanje skupinskih računovodskih izkazov so se v slovenskih obvladujočih družbah že v preteklosti srečevali

z izračunom odloženih davkov odvisnih družb po njihovi lokalni zakonodaji oziroma v skladu z MSRP.

Le dobrih 16 odstotkov anketiranih družb, ki je terjatve oziroma obveznosti za odložene davke oblikovalo, je le-te oblikovalo le za leto 2006 in ne za leto 2005. Iz tega izhaja, da je zavedanje o obveznosti oblikovanja terjatev oziroma obveznosti za odložene davke v večini podjetij obstajala že ob lanskoletnem prehodu na SRS 2006. Računovodske kategorije, iz katerih odloženi davki lahko izhajajo niso zelo spremenljive narave skozi obdobja poslovanja, z izjemo izgub in davčnih dobropisov.

## **5.2. RAZLOGI PRIPOZNAVANJA ODLOŽENIH DAVKOV**

Dobrih 83 odstotkov podjetij, ki je odložene davke v svojih računovodskih izkazih pripoznalo, je to storilo iz naslova prehoda na poročanje po SRS 2006, bodisi po MRSP. Le 16 odstotkov podjetij je torej odložene davka oblikovalo le v letu 2006.

Najpogostejše razlike med davčno in knjigovodsko vrednostjo sredstev / obveznosti pa po odgovorih podjetij izhajajo iz prevrednotenja sredstev, oblikovanja rezervacij in amortizacije ter odloženi davki izhajajoči iz davčnih izgub ter neizkoriščenih davčnih dobropisov. Med velikimi podjetji vsekakor prednjačijo prvi trije razlogi, med manjšimi pa se odloženi davki zaradi oblikovanja rezervacij in amortizacije redko omenjajo. Se pa pojavljajo terjatve iz odloženih davkov na podlagi davčnih izgub in neizkoriščenih davčnih dobropisov. Iz tega in iz odgovorov kar polovice majhnih podjetij na zadnje vprašanje, ali so odložene davke oblikovali tudi iz drugega razloga, ki ni izrecno omenjen v ZDDPO ali SRS oziroma MSRP, se da zaključiti, da je majhna podjetja pritegnil v oblikovanje odloženih davkov tudi namen »polepšanja« bilance stanja in poslovnega izida. Z oblikovanjem terjatev za odložene davke na podlagi davčnih izgub in davčnih dobropisov so podjetja v svojih računovodskih izkazih izkazala manjšo izgubo in si s tem izboljšala kapitalsko ustreznost. Pri tem pa so se ravnala bolj v upanju, da bo v prihodnosti obstajal obdavčljivi dobiček, ki bo omogočal izrabo oblikovanih terjatev za odloženi davek, kot pa na trdnih dokazih ali oprijemljivih projekcijah.

Nobeno od anketiranih podjetij ni navedlo razliko med davčno in knjigovodsko vrednostjo dividend in dohodkov, podobnim dividendam kot izvor oblikovanja odloženih davkov. Prav tako ne prenosa premoženja, združitve, delitve in zamenjave kapitalskih deležev, ali uporabo nakupne metode.

Iz tega gre zaključiti, da so slovenska podjetja na splošno oblikovala terjatve in obveznosti za odložene davke na podlagi očitnih izvorov: prehoda na drugačna pravila poročanja (SRS 2006 oziroma MSRP) ter razlik med knjigovodsko in davčno vrednostjo sredstev in oblikovanja rezervacij.

### **5.3. OPERATIVNI IZRAČUN ODLOŽENIH DAVKOV**

Operativni izračun odloženih davkov v podjetjih sem preučevala iz treh vidikov.

Prvi vidik so navodila za izračun terjatev in obveznosti za odložene davke iz strani obvladujočih družb. Približno polovica anketiranih odvisnih podjetij dobi (oziroma polovica anketiranih obvladujočih družb poda) natančna navodila, ki zajemajo opredelitev namenov, načina oblikovanja, kakor tudi opredelitev bistvenosti postavk oblikovanja odloženih davkov. Odločitev o pripoznavanju odloženih davkov je v tem primeru stvar računovodske politike obvladujočih družb, odvisne družbe pa morajo le strogo slediti postavljenim navodilom. Približno polovica anketiranih odvisnih podjetij pa dobi (oziroma polovica anketiranih obvladujočih družb poda) le splošna navodila v okviru navodil za izpolnjevanje konsolidacijskega paketa, vendar končna presoja o oblikovanju odloženih davkov leži na samem odvisnem podjetju. V tem primeru vidimo, da v slovenskem prostoru računovodska politika približno polovice obvladujočih družb dopušča kreativnost in prepušča odgovornost za pripoznavanje odloženih davkov svojim odvisnim družbam.

Samostojne družbe so seveda pri odločitvah o pripoznavanju in presoji o bistvenosti izračunov posameznih računovodskih postavk prepuščene same sebi. Njihove odločitve o tem pa temeljijo na osveščenosti računovodskega kadra ter nemalokrat poslovodstva.

Drugi vidik operativnega izračuna odloženih davkov je merilo presoje (ne)bistvenosti oblikovanja odloženih davkov. Na to vprašanje so odgovarjala podjetja, ki se za oblikovanje odloženih davkov niso odločila. Odgovori so po mojih pričakovanjih zelo različni. Prvi in najbolj pogost, tudi iz mojega poznavanja obravnavane situacije pri majhnih podjetjih, ki niso izpolnjevala vprašalnika je, da jim pojem odloženih davkov ni poznan in niti ne vedo, kakšen vpliv bi lahko imeli na njihove računovodske izkaze. Ta odgovor sem dobila tudi iz srednje velikega javnega zavoda, kot sem že prej omenila. Drugi odgovor, ki pa v resnici zelo »diši« po prvem je, da se podjetja niso odločila za oblikovanje terjatev oziroma obveznosti za odložene davke zaradi presoje, da so zneski letih nebistvenega pomena za njihove računovodske izkaze. Nobeno od teh podjetij pa ni znalo navesti natančno merilo bistvenosti za ta odgovor. Približno tretjina podjetij se za oblikovanje odloženih davkov ni odločilo zaradi tega, ker pregled posamičnih sredstev in

obveznosti bilance stanja ni kazal potrebe oziroma obveze po oblikovanju terjatev in obveznosti za odložene davke. Slabih 70 odstotkov podjetij pa se za oblikovanje terjatev in obveznosti za odložene davke ni odločilo že na podlagi dejstva, da so mala ali mikro podjetja in o omenjenem pripoznavanju niso niti razmišljala.

Vsa podjetja, ki so bodisi obvladujoče ali odvisne družbe, so o pripoznavanju odloženih davkov presojala že s svojimi (bolj ali manj natančnimi) navodili oziroma računovodsko politiko, ki v večini primerov sledi strogi zakonski diktaciji oziroma uporabljenim računovodskim standardom.

Tretji vidik operativnega izračuna odloženih davkov izhaja iz dejstva, kdo terjatve oziroma obveznosti za odložene davke v podjetju izvede. Na to vprašanje so seveda odgovarjala podjetja, ki so odložene davke v svojih računovodskih izkazih dejansko priznale.

V vseh primerih velikih in srednjih družb, ki so bile v tem primeru tudi obvladujoče ali odvisne družbe, je bil odgovor enak: izvedba izračuna odloženih davkov je zaupana zaposlenim znotraj lastnega računovodskega oddelka. V primerih manjših podjetij pa je slika v celoti drugačna. Majhna podjetja zaupajo izračun odloženih davkov zunanjim sodelavcem oziroma svetovalnim podjetjem, s katerimi dolgoročno sodelujejo.

Iz tega odgovora gre zaključiti, da imajo večja podjetja zaupanje v lasten računovodski kader (verjetno tudi na podlagi omogočanja obsežnejšega izobraževanja le-tega), v nasprotju z majhnimi podjetji, ki nove in zahtevnejše vidike računovodenja raje zaupajo zunanjim sodelavcem, ki potem za narejene izračune tudi odgovarjajo.

Revizorji so – glede na odgovore moje ankete v slovenskih podjetjih povsem izključeni iz procesa izračunavanja in izkazovanja odloženih davkov (za razliko od situacije v tujini, ko so revizorji nemalokrat zelo dobrodošla pomoč, kakor tudi kontrolna institucija pri izračunavanju odloženih davkov – kar je sicer v nasprotju z načelom, da izvajalec in kontrolor ne smeta biti v eni in isti osebi).

#### **5.4. RELATIVNA VELIKOST OBLIKOVANIH ODLOŽENIH DAVKOV**

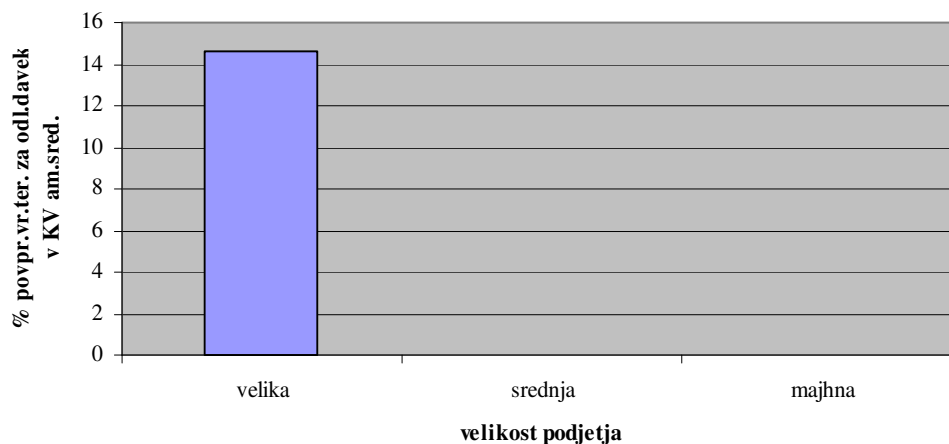
V vprašalniku zastavljeno vprašanje podjetja sprašuje po relativni velikosti oblikovanih terjatev oziroma obveznosti za odložene davke v primerjavi z računovodsko kategorijo, na katero se te terjatve in obveznosti nanašajo. Odgovore analiziram z razdelitvijo podjetij v tri skupine: velika, srednja in majhna (kot sem že v uvodu v analizo navedla) in prikazujem rezultate po vsebinskih sklopih kot sledi v nadaljevanju.

#### 5.4.1. Relativna velikost terjatev za odloženi davek na podlagi amortizacije

O oblikovanju terjatev za odloženi davek iz naslova amortizacije so v moji anketi poročala le velika podjetja. Iz tega bi lahko sklepali, da so le velika podjetja v Sloveniji tista, ki so amortizirala svoja nekratkoročna sredstva drugače v računovodskih izkazih kot v davčnih izkazih in je ta razlika padla v okvir bistvenih začasnih razlik, na podlagi katerih so podjetja pripoznala odložene davke.

Le-ti so znašali v poprečju 14,65 odstotkov knjigovodske vrednosti amortiziranih sredstev.

Graf 1: Prikaz povprečne relativne velikosti terjatev za odloženi davek na podlagi amortizacije v primerjavi s knjižno vrednostjo amortiziranih osnovnih sredstev, v odvisnosti od velikosti podjetij



Vir: lastna izdelava

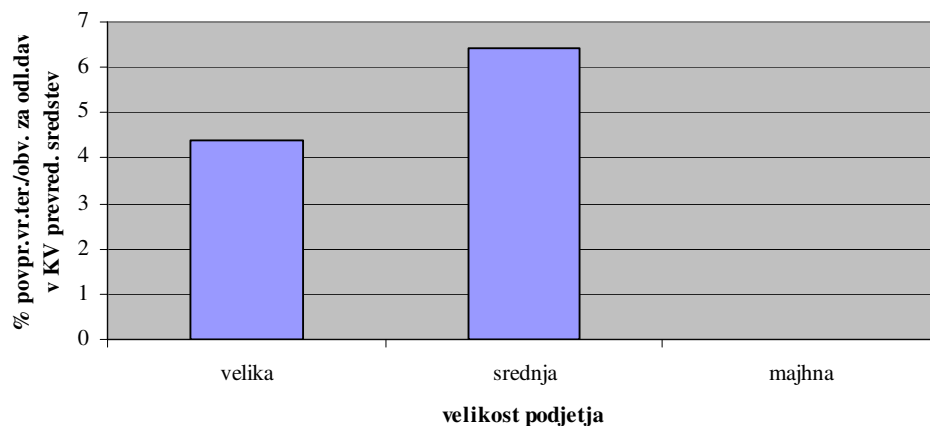
#### 5.4.2. Relativna velikost terjatev in obveznosti za odloženi davek na podlagi prevrednotenja sredstev

Prevrednotenje sredstev in iz nje izhajajoče terjatve in obveznosti za odloženi davek je bil najpogostejši navedeni razlog za oblikovanje odloženih davkov poleg rezervacij. Zopet so pri tem prednjačila velika podjetja, kar je razumljivo glede na raznolikost in obseg njihovih sredstev v primerjavi s srednje velikimi in majhnimi podjetji.

Navajani odstotek knjižne vrednosti prevrednotenih sredstev je pri velikih podjetjih precej različen in se giblje od manj kot odstotka do 15 odstotkov. Pri srednje velikih podjetjih je povprečje tokrat višje kot pri velikih podjetjih (6,4 odstotka), razlagam si ga kot posledico večje relativne vrednosti terjatev in obveznosti za odloženi davek zaradi prevrednotenja v

primerjavi z vrednostjo prevrednotenih sredstev, ki je v primerjavi z velikimi podjetji gotovo precej nižja.

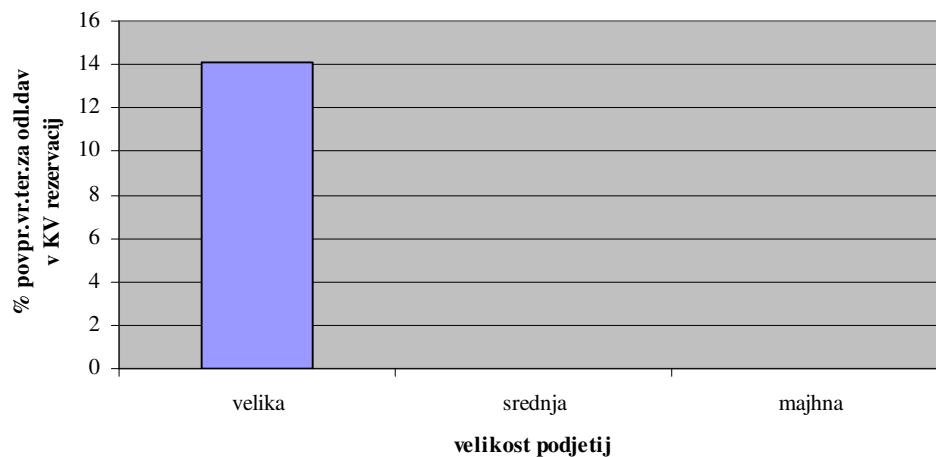
Graf 2: Prikaz povprečne relativne velikosti terjatev in obveznosti za odloženi davek na podlagi prevrednotenja sredstev v primerjavi s knjižno vrednostjo prevrednotenih sredstev, v odvisnosti od velikosti podjetij



Vir: lastna izdelava

#### 5.4.3. Relativna velikost terjatev za odloženi davek na podlagi oblikovanja rezervacij

Graf 3: Prikaz povprečne relativne velikosti terjatev za odloženi davek na podlagi rezervacij v primerjavi s knjižno vrednostjo rezervacij, v odvisnosti od velikosti podjetij



Vir: lastna izdelava

Oblikovanje rezervacij je zopet domena velikih podjetij. Srednja in majhna podjetja očitno še ne menijo, da bi bilo z njihovim oblikovanjem zagotoviti (zdaj govorim le o



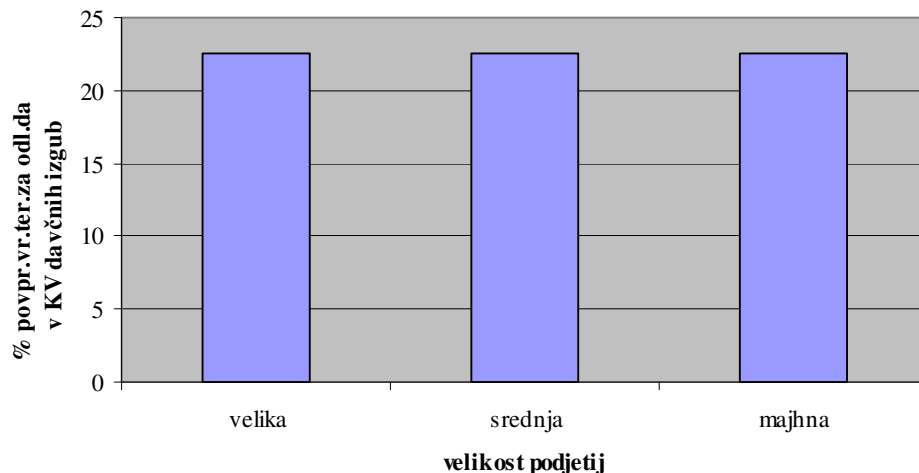
rezervacijah za pokojnine, rezervacijah za jubilejne nagrade in rezervacijah za odpravnine ob upokojitvi, ki jih prinašajo novi SRS 2006) bolj realno sliko njihovega sedanjega in pričakanega poslovanja. Tudi stroški povezani z aktuarskim izračunom rezervacij za pokojnine, jubilejne nagrade in odpravnine niso zanemarljivi in to je gotovo faktor, ki ni v prid odločanju za njihovo oblikovanje. Drugi razlog je tudi večja fluktuacija zaposlenih v manjših in srednjih podjetjih, ki ta izračun še otežuje.

#### 5.4.4. Relativna velikost terjatev za odloženi davek na podlagi davčnih izgub

Davčne izgube, ki se prenašajo v prihodnja obračunska obdobja so zanimiva tema in razlog za oblikovanje terjatev za odloženi davek ne glede na velikost obravnavanih podjetij. Podjetja očitno čutijo veliko mero gotovosti, da bodo v prihodnosti zagotovila dovolj velik obdavčljiv dobiček, ki bo služil za porabo oblikovanih terjatev za odložene davke iz tega naslova.

Odstotek povprečne relativne velikosti terjatev za odloženi davek iz naslova davčnih izgub je v povprečju 22,5 pri vseh velikostih podjetij, kar pomeni, da podjetja pričakujejo obdavčljiv dobiček, ki bo služil za porabo oblikovanih terjatev za odložene davke iz tega naslova v naslednjih dveh letih (2007 in 2008, ko bosta stopnji obdavčitve 23 oziroma 22 odstotkov).

Graf 4: Prikaz povprečne relativne velikosti terjatev za odloženi davek na podlagi davčnih izgub v primerjavi z knjižno vrednostjo davčnih izgub, v odvisnosti od velikosti podjetij



Vir: lastna izdelava

#### **5.4.5. Relativna velikost terjatev za odloženi davek na podlagi neizkoriščenih davčnih dobropisov**

Po odgovorih v moji anketi sodeč, so edina podjetja, ki oblikujejo terjatve za odloženi davek iz naslova neizkoriščenih davčnih dobropisov majhna podjetja. Morebiten razlog za to vidim v pomanjkanju pravočasnega bilanciranja, v smislu, da manjša podjetja medletno ne spremljajo svojega poslovanja dovolj ažurno. Po koncu poslovnega obdobja, ko se sestavljajo računovodski in davčni izkazi pa je že prepozno, da bi morebiten višek davčnih olajšav ustvarili (pustili za) v naslednjem obračunskem obdobju. Odstotek povprečne relativne velikosti terjatev za odloženi davek iz naslova neizkoriščenih davčnih izgub je v povprečju 22 pri majhnih podjetjih, kar pomeni, da večina od njih predvideva, da bo obdavčljivi dobiček, ki bo služil za porabo oblikovanih terjatev za odložene davke iz tega naslova na razpolago v letu 2008.

Pri večjih, dobro poslujočih podjetjih, je ponavadi poslovni rezultat relativno velik, da se lahko brez težav izčrpajo vse davčne olajšave v obračunskem obdobju, ko so le-te nastale in jih tako z oblikovanjem terjatev za odložene davke ne morejo prenašati v naslednja obračunska obdobja.

### **5.5. PREDSTAVITEV ODLOŽENIH DAVKOV V LETNIH POROČILIH**

Vprašanje o načinu prikazovanja in razkrivanja odloženih davkov v letnih poročilih družb je bilo namenjeno predvsem velikim družbam, manj srednjim. Majhna podjetja – glede na to, da jih veliko svoja pojasnila k računovodskim izkazom odda na standardiziranem obrazcu Agencije za javne evidence in storitve (v nadaljevanju AJ PES), ki alineje o pojasnjevanju odloženih davkov sploh ne vsebuje – velikokrat odloženih davkov v svojih pojasnilih k računovodskim izkazom sploh ne omenjajo.

Srednja in velika podjetja v svojih letnih poročilih prikazujejo terjatve in obveznosti za odložene davke v bilanci stanja, kot posebni postavki nekratkoročnih sredstev oziroma obveznosti. V pojasnilih k računovodskim izkazom sta kategoriji terjatev in obveznosti za odložene davke mnogokrat tabelarično razčlenjeni na posamezne vire teh terjatev in obveznosti. Vrednosti v tabelah so enako kot pri ostalih računovodskih kategorijah izkazane za tekoče in preteklo (primerjalno) leto. To prikazovanje je zanimivo predvsem v letošnjem in lanskem letu, saj se prepletajo vplivi in učinki prehoda na drugačen način poročanja (SRS 2006 ali MSRP) in tekoče oblikovanje oziroma črpanje terjatev in obveznosti za odložene davke. Majhen odstotek podjetij (slabe 4%) tabelarično prikazuje tudi gibanje terjatev in obveznosti za odložene davke po njihovih virih nastanka, kar je najbolj nazoren in transparenten prikaz stanja in prometa v zvezi z obravnavanimi

računovodskimi kategorijami, vendar je tudi precej zahteven, tako časovno, kot vsebinsko, zato se za tak prikaz odločajo le velika podjetja z bistvenimi vrednostmi terjatev ali obveznosti za odložene davke.

Po tabelaričnem prikazu običajno, ne pa vedno (le v 60 odstotkih obravnavanih primerov razkritij odloženih davkov) sledi tekstovno pojasnilo nastanka ter dodatnega pripoznanja oziroma črpanja terjatev in obveznosti za odložene davke, ločeno po vsebinah. Glede na dokaj natančne zahteve SRS v odstavku 19.25. o razkrivanju informacij v zvezi z odloženimi davki bi pričakovala bolj natančna pojasnila v letnih poročilih, kot jih lahko zasledim. Predvidevam, da je to v neki meri posledica dejstva, da podjetja še vedno ne jemljejo računovodsko kategorijo odloženih davkov kot dovolj bistveno zato, da bi se ji pri poročanju posvetili, po drugi strani pa je razlog možno najti tudi v sistemu kontrole razkritij k računovodskim izkazom, tako iz strani revizorjev kot iz strani AJPES-a.

## **6. ZAKLJUČEK**

Razlike med računovodskim dobičkom in davčno osnovo povzročajo stalne,časne in časovnousklajevalne razlike. Začasne razlike so razlike med knjižno in davčno vrednostjo sredstva ali obveznosti. Časovnousklajevalne razlike so razlike med računovodskim in obdavčljivim dobičkom, ki nastanejo v enem obračunskem obdobju in se odpravijo v drugem obračunskem obdobju, zato so vse časovnousklajevalne razlikečasne razlike. Te povzročajo nastanek odloženih terjatev oziroma obveznosti za davek.

MRS 12 predpisuje za obračunavanje odloženega davka metodo obveznosti po bilanci stanja. Novi SRS 2006 so na področju odloženih davkov v skladu z MSRP in tako določajo, da se davčne posledice poslov obračunajo na enak način, kot posle same. Določajo tudi, da se terjatve in obveznosti za odloženi davek izkazujejo ločeno od tekoče odmerjenih terjatev in obveznosti za davek, med dolgoročnimi sredstvi oziroma obveznostmi. Terjatve in obveznosti za odloženi davek je mogoče medsebojno pobotati le pod pogoji, ki jih določa MRS 12.

Časovnousklajevalne inčasne razlike ne vplivajo na celoten znesek davka, ki ga bo podjetje plačalo od nastankačasne razlike pa do časa, ko se bo razlika odpravila. Začasne razlike povzročijo, da je davčna obremenitev glede na računovodski dobiček v posameznih računovodskih obdobjih neenakomerna. Brez upoštevanja odloženega davka podjetje plača natanko toliko davka od dohodka, kot v primeru, ko jih pripozna v

računovodskih izkazih, razlika je le v tem, da s pomočjo odloženih davkov enakomerno razporedi davčno obremenitev skozi obračunska obdobja, v katerih se pojavljajočasne razlike.

Razlike v računovodskih izkazih, pripravljenih po različnih računovodskih standardih, so posledica ciljev računovodenja in vrednotenja gospodarskih kategorij. Razlike med računovodskimi standardi so postale zaviralni faktor za zainteresirane uporabnike računovodskih izkazov v današnjem globalnem poslovnem prostoru, za podjetja pa predvsem velik strošek, saj izdelava računovodskih izkazov po eni sami vrsti standardov ni dovolj. Zaradi tega je v zadnjih letih prišlo do velikih premikov v smeri harmonizacije tako računovodskih izkazov, kot računovodskih standardov. Tipičen je tako prehod evropskih (in med njimi tudi slovenskih) podjetij na poročanje po MSRP. Vendar pa bomo na popolnoma primerljive računovodske izkaze morali še malo počakati. Podjetja namreč izhajajo iz različnih računovodskih tradicij, iz katerih prehod na sedaj veljavne standarde zahteva veliko mero ocen, ki so pogosto subjektivne.

Tudi za terjatve in obveznosti za odložene davke velja, da se bodo slovenska podjetja, ki so se z njimi prvič srečala šele s prihodom SRS 2006, za njihovo ugotavljanje in pripoznavanje dodobra usposobila šele v prihajajočih letih poslovanja. Narava neizkazovanja terjatev in obveznosti za odloženi davek kaže na okoliščine, v katerih argumenti moči (beri volja poslovodstva), še posebej v manjših podjetjih, zmaguje nad močjo argumentov (beri opozorila računovodij). Kar pomeni, da že pri samih davčnih zavezancih ni prave volje za ustrezno izkazovanje omenjenih postavk, kar pomeni, da se bo to v prihodnje še ponavljalo.

## 7. LITERATURA IN VIRI

### 7.1. LITERATURA

1. Alexander David: International Financial Reporting and Analysis. London, Thomson, 2003, str. 333-353
2. Amir Eli, Kirschenhiter Michael, Willard Kristen: The valuation of deffered taxes. Toronto: Contemporary Accounting Research, št. 14, 1997, str. 597-622
3. Collins Bret, Rickard John, Selby Michael: Discounting of deffered tax liabilities. Oxford: Jurnal of Business Finance & Accounting, št. 17, 1990, str. 757-759
4. Čokelc Stanko: Bilanciranje – gradivo za program usposabljanje računovodij. Ljubljana, Zavod za tehnično izobraževanje, 1998, str. 58
5. Čuček Renata: Mednarodno poenotenje računovodstva. Ljubljana, Naše gospodarstvo št. 1/2, 2005, str. 38-50
6. Čuček Renata: Prvo poročanje po MRSP. Ljubljana, Revizor št. 3-4, 2005, str. 69-106
7. Čuček Renata: Vpliv postopka prevzema MSRP na bilančno pravo EU in računovodsko poročanje družb. Ljubljana, Podjetje in delo št. 8, 2005, str. 1908-1930
8. Eberhartinger Eva L.E.: The Impact of Tax Rules on Financial Reporting in Germany, France, and the UK. The International Journal of Accounting, London 34 (1999), 1, str. 93-119
9. Epstein Barry Jay, Mirza Abbas Ali: Wiley IAS 2003: Interpretation and Application of International Accounting Standards. New Jersey: John Wiley & Sons, 2003, 952 str.
10. Gray Sidney John, Salter Stephen B., Radebaugh Lee Howard: Global Accounting & Control: a managerial emphasis. New York: John Wiley & Sons, 2001, str. 116-117
11. Guenther David A., Sansing Richard C.: The valuation relevance of reversing deffered tax liabilities. Sarasota: Accounting Review. 79, 2004, 2, str. 437-451
12. Hieng Romana: Bilanca stanja. IKS št. 1-2, ZRFRS, Ljubljana, 2007, str. 92-94, 120-126
13. Hieng Romana: Obračun davka od dohodka (dobička) za leto 2006. IKS št. 1-2, ZRFRS, Ljubljana, 2007, str. 273
14. Hieng Romana: Obračunavanje in izkazovanje davka od dobička po MRS 12. Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva pooblaščen revizor, SIR, Ljubljana, 2007, str. 298-318
15. Hieng Romana: Prehod na SRS 2006 in odloženi davek. IKS št. 6, ZRFRS, Ljubljana, 2006, str. 17-24
16. Hoogendoorn Martin: Accounting and taxation in Europe – a comparative overview. Abingdon: European Accounting review, št. 5, 1996, str. 783-794
17. Igličar Aleks, Hočevar Marko: Računovodstvo za managerje. Ljubljana, 1997, str. 31
18. Jerman Saša, Žuran Mihaela: Pravila določanja davčne osnove po ZDDPO-1 ter pomen in primeri odloženih davkov. Gradivo za seminar, SIR, Ljubljana, 2005
19. Klobučar Nada: Vpliv davčnih pravil na računovodsko poročanje. Ljubljana, Revizor št. 6, 2004, str. 24-63
20. Kodrič Matjaž: Odloženi davki v letu 2007 v skladu s SRS (2006), 2007
21. Leahey Anne L.: A worksheet for accounting for deffered taxes. Jersey City; Journal of Accountancy, št. 180, 1995, str. 90-97

22. Meigs Robert F., Meigs Walter B., Meigs Mary A.: Financial Accounting. Eight Edition. New York, McGraw-Hill, 1995, str. 685
23. Mihelčič Eva: Vrednotenje gospodarskih kategorij v skladu s SRS, MSRP, US GAAP in nemškimi zakonom o gospodarskih družbah. Ljubljana, doktorska disertacija, 2006, str. 12-13, 155-165
24. Miller Gregory S., Skinner Douglas J.: Determinants of the valuation allowance for the deferred tax assets under SFAS no.109. Sarasota: Accounting Review, št. 73, 1998, str. 213-233
25. Odar Marjan: Novi Slovenski računovodski standardi (2006) in njihov vpliv na davčno osnovo. Ljubljana, Podjetje in delo št. 2, 2006, str. 289-302
26. Odar Marjan: Primerjalna analiza poslovne in davčne bilance po uveljavitvi prenovljenih SRS. Zbornik referatov, Portorož, 2005, str. 53-67
27. Perner Vili: Uvajanje mednarodnih računovodskih standardov, Iteo relacije št. 1, Ljubljana, 2005
28. Read William J., Bartsch Robert A.J.: Accounting for for the deferred tax assets under SFAS no.109. Jersey City; Journal of Accountancy, št. 174, 1992, 6, str. 36-41
29. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec-Novak Majda, Koželj Stanko, Odar Marjan: Finančno računovodstvo. Ljubljana, SIR, 2004, str. 535
30. Vežjak Blanka: Gradivo za seminar o razlikah med SRS in MRSP ter preračunu primerljivih informacij. Ljubljana, 2005
31. Vežjak Blanka: Preverjalni seznam razkritij v letnih poročilih v skladu s SRS 2006. IKS št. 4, ZRFRS, Ljubljana, 2007, str. 91-108
32. Vežjak Blanka: Primerjava SRS 2001 in MRSP 2004 – gospodarske kategorije. Ljubljana, Revizor št. 2, 2005, str. 28-46
33. Vrankar Mateja: Izdelava konsolidiranih računovodskih izkazov – postopki in primeri. Ljubljana, specialistično delo, 1994, str. 3
34. Wolk Harry I., Tearney Michael G.: Discounting deferred tax liabilities: review and analysis. Oxford: Jurnal of Business Finance & Accounting, št. 7, 1980, str. 119-133
35. Zafred Jasna Ida: Vrednotenje izbranih postavk v pasivi bilance stanja in njihov vpliv na velikost davčne osnove družb. Ljubljana, magistrsko delo, 1995, str. 71-73
36. Zrinski Jasmina: Gradivo za seminar Vpliv bilančne politike na konsolidirane računovodske izkaze. Ljubljana, 2006
37. Žuran Mihaela: Odloženi davki ob spremembah računovodskega okvira in davčne zakonodaje, Revizor št. 6-7, 2006, str. 25-42
38. Žuran Mihaela: Odloženi davki v konsolidiranih računovodskih izkazih po MSRP. Ljubljana, Revizor št. 9, 2005, str. 28-50
39. Žuran Mihaela: Odloženi davki ob spremembah računovodskega okvira in davčne zakonodaje. Ljubljana, Revizor št. 17, 2006, 6/7, str. 25-42
40. Žuran Mihaela: Poglobljena obravnava odloženih davkov. Gradivo za seminar, SIR, Ljubljana, 2005

## 7.2. VIRI

1. Konsolidacijski paket Krka d.d. Novo mesto, 2007
2. KPMG International: Accounting checklist IFRS. KPMG International, 2004
3. KPMG International: Implementing IFRS. KPMG International , 2004
4. Letno poročilo Begrad d.d., Novo mesto, 2006
5. Letno poročilo Krka d.d. Novo mesto, 2006
6. Mednarodni računovodski standardi poročanja 2004. Ljubljana, ZRFRS, 2004
7. OECD: The relationship between taxation and financial reporting – Income tax accounting. Paris: OECD, 1987, 75 str.
8. PricewaterhouseCoopers: Adopting IFRS. PricewaterhouseCoopers, 2003
9. PricewaterhouseCoopers: Applying IFRS. PricewaterhouseCoopers, 2002
10. PricewaterhouseCoopers: Making the Change to IFRS. PricewaterhouseCoopers, 2002
11. ULRS - Uradni list Republike Slovenije, št. 117, 2006. Služba Vlade RS za zakonodajo: Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2).
12. ULRS - Uradni list Republike Slovenije, št. 118, 2005. Služba Vlade RS za zakonodajo: Slovenski računovodski standardi.
13. ULRS - Uradni list Republike Slovenije, št. 14, 2003. Služba Vlade RS za zakonodajo: Zakon o davku od dobička pravnih oseb (ZDDPO-UPB1).
14. ULRS - Uradni list Republike Slovenije, št. 17, 2005. Služba Vlade RS za zakonodajo: Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1-UPB1).
15. ULRS - Uradni list Republike Slovenije, št. 42, 2006. Služba Vlade RS za zakonodajo: Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1).
16. <http://www.tax-fin-lex.si/StaticContent/TFLGlasnik/TFLGlasnik-2006-23.htm>
17. <http://www.iasb.org/Summaries+of+International+Financial+Reporting+Standards/IFRS+and+IAS+Summaries+-+English/IFRS+and+IAS+Summaries+-+English.htm>
18. <http://www.iasplus.com/standard/ias12.htm>
19. <http://www.fasb.org/st/summary/stsum109.shtml>
20. <http://www.nysscpa.org/cpajournal/old/13665002.htm>
21. <http://www.relacije.com/clanek.php?niceid=prva-uporaba-mednarodnih-standardov-racunovodskega-porocanja>
22. <http://www.relacije.com/clanek.php?niceid=uvajanje-mednarodnih-racunovodskih-standardov>
23. [http://en.wikipedia.org/wiki/Deferred\\_tax](http://en.wikipedia.org/wiki/Deferred_tax)

## PRILOGA 1: ANKETNI VPRAŠALNIK

1. Ali sestavljate računovodske izkaze le kot posamična družba ali tudi za potrebe konsolidiranih računovodskih izkazov (ali ste del skupine podjetij) ?
  - a) le posamične RI
  - b) posamične RI in RI za potrebe konsolidiranja
  
2. V skladu s katerimi standardi računovodskega poročanja sestavljate (ustrezno podčrtajte):
  - a) posamične RI: SRS, MSRP, drugo \_\_\_\_\_
  - b) RI za potrebe konsolidiranja: SRS, MSRP, drugo \_\_\_\_\_
  
3. Ali ste v računovodskih izkazih oblikovali obveznosti / terjatve za odložene davke:
  - a) za leto 2005: da, ne
  - b) za leto 2006: da, ne
  
4. Iz katerih naslovov so odloženi davki v vaših RI izhajali:
  - a) prehod poročanja na SRS 2006
  - b) prehod poročanja na MSRP (v skladu z MSRP 1)
  - c) uporaba nakupne metode
  - d) razlike med davčno in knjigovodsko vrednostjo sredstev / obveznosti:
    - amortizacija
    - prevrednotenje
    - oblikovanje rezervacij
    - dividende in dohodki, podobni dividendam
    - prenos premoženja, združitve, delitve in zamenjave kapitalskih deležev
    - davčne izgube
    - neizkoriščeni davčni dobropisi
  
5. Koliko odstotkov knjižne vrednosti (KV) sredstev / obveznosti na podlagi katerih so bile oblikovane terjatve / obveznosti za odložene davke so predstavljale le-te (v letu 2006):
  - a) terjatve za odloženi davek na podlagi amortizacije: \_\_\_\_% KV amortiziranih sredstev
  - b) terjatve / obveznosti za odložene davke na podlagi prevrednotenja sredstev: \_\_\_\_% KV prevrednotenih sredstev
  - c) obveznosti za odložene davke na podlagi rezervacij: \_\_\_\_% KV rezervacij
  - d) terjatve / obveznosti za odložene davke na podlagi dividend in dohodkov, podobnim dividendam: \_\_\_\_% KV dividend in dohodkov, podobnim dividendam
  - e) terjatve / obveznosti za odložene davke na podlagi prenosov premoženja, združitvev, delitev in zamenjav kapitalskih deležev: \_\_\_\_% KV pridobljenih kapitalskih deležev
  - f) terjatve za odložene davke iz naslova davčnih izgub: \_\_\_\_% KV davčnih izgub
  - g) terjatve za odložene davke iz naslova neizkoriščenih davčnih dobropisov: \_\_\_\_% KV neizkoriščenih davčnih dobropisov
  
6. Ali kot odvisna (obvladujoča) družba dobite (date) od obvladujoče (odvisnim) družbe(am) navodila in usmeritve o oblikovanju odloženih davkov:
  - a) da, dobimo (damo) natančna navodila, ki zajemajo opredelitev namenov, načina oblikovanja, kakor tudi opredelitev bistvenosti postavk oblikovanja odloženih davkov,



- b) da, dobimo (damo) splošna navodila v okviru navodil za izpolnjevanje konsolidacijskega paketa, vendar je končna presoja o oblikovanju odloženih davkov na samem odvisnem (obvladujočem) podjetju,
  - c) ne, ne dobimo (damo) nobenih navodil od obvladujočih (odvisnim) družbam, presoja o bistvenosti postavk odloženih davkov je izključno na podjetjih samih.
7. Na podlagi česa ste se odločili oblikovati terjatev / obveznosti za odložene davke:
- a) na podlagi Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb
  - b) na podlagi SRS 2006, MSRP
  - c) nismo se odločili za oblikovanje terjatev / obveznosti za odložene davke zaradi presoje, da so zneski le-teh nebistvenega pomena za naše RI.
8. V primeru, da ste na prejšnje vprašanje odgovorili z odgovorom c), kakšno je bilo merilo bistvenosti:
- a) izračun terjatev / obveznosti za odložene davke je pokazal, da so le te postavke manjše od \_\_\_\_% bilančne vsote
  - b) pregled posamičnih sredstev / obveznosti bilance stanja ni kazal potrebe oziroma obveze po oblikovanju terjatev / obveznosti za odložene davke
  - c) ker smo majhno / mikro podjetje o obvezi oblikovanja terjatev / obveznosti za odložene davke nismo niti presojali.
9. V primeru, da ste na vprašanje št. 7 odgovorili z a) ali b), kdo je v vašem podjetju izračunal terjatve / obveznosti za odložene davke:
- a) zaposleni znotraj lastnega oddelka računovodstva
  - b) zaposleni znotraj lastnega oddelka računovodstva s pomočjo zunanjih sodelavcev
  - c) s pomočjo zunanjih sodelavcev, sodelujočih svetovalnih podjetij
  - d) s pomočjo revizorjev.
10. Ali ste se odločili za oblikovanje terjatev / obveznosti za odložene davke tudi iz kakšnega drugega razloga, ki ni izrecno omenjen v ZDDPO ali SRS, npr:
- a) manjše izkazovanje izgube v RI in s tem izkazovanje boljše kapitalске ustreznosti
  - b) izkazovanje boljše kapitalске ustreznosti
  - c) zmanjševanje obdavčljivega poslovnega izida
  - d) upanje (ne pa prepričanje), da bo v prihodnosti obstajal obdavčljivi dobiček, ki bo omogočal izrabo terjatev za odložene davke iz naslova davčnih izgub, dobropisov
  - e) drugo
- 
11. V primeru, da ste na vprašanje št. 7 odgovorili z a) ali b), kako ste o odloženih davkih poročali v letnem poročilu / v razkritjih računovodskih kategorij:
- a) opisno, z navedbo zneskov
  - b) tabelarično: glede na izvor in vrednost odloženih davkov, z/brez tabel gibanja teh kategorij
  - c) odloženih davkov nismo natančneje pojasnjevali.