

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

SPECIALISTIČNO DELO

**VPLIV UKINITVE DAVČNIH OLAJŠAV Z ZAKONOM O DAVKU OD
DOHODKOV PRAVNIH OSEB NA RAČUNOVODSKO POLITIKO
MALEGA PODJETJA V SLOVENIJI**

Ljubljana, julij 2010

LJUDMILA COTMAN

IZJAVA

Študentka Ljudmila Cotman izjavljam, da sem avtorica tega specialističnega dela, ki sem ga napisala v soglasju s svetovalko prof. dr. Slavko Kavčič, in da v skladu s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim njegovo objavo na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 12. julija 2010

Podpis: _____

KAZALO

UVOD	1
1 DAVČNE OLAJŠAVE TER NJIHOVI VPLIVI NA MIKRO IN MAKRO RAVNI ...	3
1.1 Splošno o davčnih olajšavah	3
1.1.1 Pojem davčne olajšave.....	3
1.1.2 Oblike davčnih olajšav.....	3
1.1.3 Klasifikacija davčnih olajšav po OECD.....	4
1.1.4 Vrste davčnih olajšav pri izračunu davka od dohodkov pravnih oseb v Sloveniji..	4
1.1.5 Cilji uvajanja davčnih olajšav.....	5
1.2 Vpliv davčnih olajšav na mikro in makro ravni	5
1.2.1 Vpliv davčnih olajšav na mikro ravni.....	5
1.2.2 Vpliv davčnih olajšav na makro ravni.....	8
2 ZNAČILNOSTI MALEGA PODJETJA	12
2.1 Definicija malega podjetja	12
2.2 Pomen malega podjetja	13
2.3 Zakonska razvrstitev podjetij v Sloveniji	14
2.4 Prednosti in slabosti malih in velikih podjetij	15
2.5 Značilnosti malih in velikih podjetij	15
3 SPREMINJANJE DAVČNIH OLAJŠAV V SAMOSTOJNI SLOVENIJI, PREDVSEM Z VIDIKA VPLIVA NA POSLOVANJE MALIH PODJETIJ	16
3.1 Davčne olajšave v letih od 1993 do 2002	18
3.2 Davčne olajšave v letih od 2003 do 2004	20
3.3 Davčne olajšave v letih od 2005 do 2007	21
3.4 Davčne olajšave v letih od 2008 do 2009	24
4 RAČUNOVODSKA POLITIKA	31
4.1 Opredelitev računovodske politike	31
4.2 Vpliv računovodskih politik na davčno osnovo	31
4.2.1 Zakonski predpisi.....	31
4.2.2 Bilančna politika podjetja.....	31
4.2.3 Davčna politika podjetja.....	32
4.2.4 Davčni cilj posloводства.....	33
4.2.7 Bilančni vidik stroškov amortizacije.....	34
4.2.8 Davčni vidik stroškov amortizacije.....	34
4.2.9 Bilančni vidik slabitve terjatev.....	35
4.2.10 Davčni vidik slabitve terjatev.....	36
4.2.12 Vrednotenje zalog.....	37
4.2.13 Oblikovanje rezervacij.....	39

5 PRIMER POVEZANOSTI RAČUNOVODSKE POLITIKE IN DAVČNIH OLAJŠAV	39
5.1 Predstavitev analiziranega podjetja Logistika, d. o. o.	39
5.1.1 Vizija in poslanstvo podjetja Logistika, d. o. o.	40
5.2 Računovodske usmeritve v podjetju Logistika, d. o. o.	41
5.2.1 Narava in stopnja bistvenosti ter bistvene napake po SRS.....	41
5.2.2 Opredmetena osnovna sredstva (SRS 1).....	42
5.2.3 Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve (SRS 2)	45
5.2.4 Terjatve (SRS 5)	47
5.2.6 Kapital (SRS 8).....	48
5.2.7 Dolgoročni dolgovi (SRS 9)	48
5.2.8 Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve (SRS 10).....	49
5.2.9 Kratkoročni dolgovi (SRS 11).....	50
5.2.10 Kratkoročne časovne razmejitve (SRS 12).....	50
5.3 Računovodska in davčna poročila v podjetju Logistika, d. o. o.....	52
5.3.1 Povezave med poslovno in davčno bilanco	52
5.3.2 Poslovna poročila v malem podjetju.....	52
5.3.3 Izkaz poslovnega izida.....	53
5.3.4 Primer povezanosti računovodske politike in davčnih olajšav skozi praktični	53
prikaz sestave davčnega izkaza v podjetju Logistika, d. o. o.	53
5.3.5 Vpliv davčnih olajšav na področju investicij.....	56
SKLEP.....	59
LITERATURA IN VIRI.....	61
PRILOGE	

KAZALO PREGLEDNIC

Preglednica 1: Davčne olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj	25
Preglednica 2: Davčno priznane amortizacijske stopnje za podjetja za leta 2007, 2008, 2009	36
Preglednica 3: Amortizacijske stopnje po skupinah opredmetenih osnovnih sredstev	43
Preglednica 4: Skupine opredmetenih osnovnih sredstev, pri katerih določajo oziroma presojuje preostalo vrednost	44
Preglednica 5: Amortizacijske stopnje za posamezno amortizacijsko skupino neopredmetenih sredstev na podlagi življenjske dobe skupine neopredmetenih sredstev	47
Preglednica 6: Skupine neopredmetenih sredstev, pri katerih določajo in presojuje preostalo vrednost	47
Preglednica 7: Podrobnejše računovodske usmeritve, ki jih uporabljajo pri pripoznavanju (merjenju) rezervacij, ki se pojavljajo v podjetju Logistika d.o.o.	50
Preglednica 8: Način merjenja pri postavkah kratkoročnih časovnih razmejitev, ki pridejo v poštev v podjetju Logistika d.o.o.	52
Preglednica 9: Stopnje davka od dohodkov pravnih oseb v Sloveniji	55
Preglednica 10: Višina davčnih olajšav po vrstah naložbe in letih v odstotkih od vloženega zneska (brez investicij v raziskave in razvoj v Republiki Sloveniji)	58
Preglednica 11: Višina davčnih olajšav po vrstah naložbe in letih	59

UVOD

Davek od dohodkov pravnih oseb uvrščamo v skupino neposrednih davkov. Plačujejo ga pravne osebe. V Sloveniji pogoste spremembe na tem področju botrujejo tudi skromni uporabni sodni praksi, saj preden se le-ta uveljavi, uporabljamo za davek od dohodkov pravnih oseb že vsebinsko drugačen predpis.

V Sloveniji je do 31. 12. 2004 veljal Zakon o davku od dobička pravnih oseb, ki je določal davek od dohodkov pravnih oseb. Od 1. 1. 2005 do 31. 12. 2006 je bil poleg vsebinskih sprememb (in dveh novel zakona) preimenovan v Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (s kratico ZDDPO-1).

Večje vsebinske spremembe so narekovale sprejetje novega zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, ki ga danes označujemo s kratico ZDDPO-2. Uporablja se od 1. 1. 2007 dalje. Do današnjega dne je doživel že štiri spremembe. To je vsekakor preveč za prikazovanje idilične podobe urejenega davčnega sistema.

Zaradi obilice sprememb, množice predpisov in aktov, ki jih moramo upoštevati pri izvajanju določil o davku od dohodkov pravnih oseb, lahko rečemo, da je to področje zelo zahtevno in obsežno. Določila ZDDPO-2 so osnovnega pomena pri izdelavi obračuna davka od dohodkov pravnih oseb.

Podjetja morajo ob zaključku poslovnega leta pripraviti računovodska in davčna poročila. Računovodska temeljijo na veljavnih računovodskih standardih, vsebino davčnih pa določa davčna zakonodaja. V Sloveniji obstaja visoka stopnja povezanosti davčnega in računovodskega poročanja, kar pomeni, da ima računovodstvo, ki predstavlja temeljno informacijsko dejavnost v poslovni enoti, velik vpliv na davčne obveznosti podjetja. Možnost uporabe različnih metod vrednotenja daje možnost vpliva na višino obveznosti za plačilo davka od dobička, pri tem pa pridemo do konflikta dveh različnih interesov. V interesu lastnikov je prikazovanje čim boljšega poslovnega rezultata, če pa ta hkrati predstavlja tudi osnovo za obračun davčne obveznosti, se pojavi težnja po prikazovanju čim nižjega davčnega dobička.

V specialističnem delu se omejujem na področje davka od dohodkov pravnih oseb – na davčne olajšave v malem vzorčnem podjetju v Sloveniji. Davčne olajšave zmanjšujejo davčno obveznost podjetja, in so v številnih državah priljubljeno sredstvo za doseganje različnih ciljev. Njihov namen je spodbujati in pospeševati določeno dejavnost in njen razvoj. Z višino davčnih olajšav oziroma z razbremenitvijo podjetij država aktivno vpliva na gibanje kapitala. Temeljna hipoteza specialističnega dela je ta, da so podjetja v Sloveniji z novo zakonodajo o obdavčitvi pravnih oseb na slabšem, vendar pa bodo verjetno izrabila priložnost z ustrezno računovodsko politiko.

Cilj specialističnega dela je analizirati davčno področje v Sloveniji, opredeliti računovodsko politiko in njen vpliv na davčno osnovo ter proučiti vpliv sprememb računovodske politike na davčno osnovo v malem podjetju z namenom, da bi doseglo gospodarske in davčne cilje.

Glede na izbrano tematsko področje, namen in cilj specialističnega dela bom uporabila naslednje metode:

- raziskovanje teoretičnih podlag za obdavčitev pravnih oseb v Sloveniji;
- prikaz uveljavljanja davčnih olajšav pravnih oseb v Sloveniji;
- primer računovodskih izkazov in obračuna davka od dohodkov pravnih oseb za malo vzorčno podjetje v Sloveniji.

Specialistično delo ima pet poglavij. V uvodnem delu so predstavljeni problematika, namen, cilj, metode proučevanja in zasnova specialističnega dela.

Prvo poglavje zajema davčne olajšave na splošno ter njihove vplive na mikro in makro ravni.

V drugem poglavju so predstavljene osnovne značilnosti malega podjetja, z osnovno opredelitvijo le-tega, težavami, s katerimi se sooča, in njegovo organiziranostjo.

V tretjem poglavju je osrednja pozornost namenjena spreminjanju davčnih olajšav v samostojni Sloveniji, predvsem z vidika vpliva na poslovanje malih podjetij. Navedene so olajšave, ki so bile pomembne za mala podjetja.

Na podlagi ugotovitve, da je vpliv računovodske politike na višino davčne obveznosti podjetja v Sloveniji velik, je to osrednja tema četrtega poglavja, z navedbo splošnih zakonskih značilnosti z računovodskega in davčnega vidika.

Peto poglavje obsega primer povezanosti računovodske politike in davčnih olajšav, s poudarkom na prikazu praktičnega primera računovodskih usmeritev in sestave davčne bilance v malem vzorčnem podjetju.

Sklepni del zaključujem z odgovorom na vprašanja, ali so podjetja z novo zakonodajo o obdavčitvi pravnih oseb na slabšem in ali so kljub navedenemu izrabila priložnost z uporabo ustrezne računovodske politike.

1 DAVČNE OLAJŠAVE TER NJIHOVI VPLIVI NA MIKRO IN MAKRO RAVNI

1.1 Splošno o davčnih olajšavah

1.1.1 Pojem davčne olajšave

Davčne olajšave in oprostitve so izjeme (lat. *exceptio iuris*) v pravni ureditvi davčnega sistema. Njihova ureditev je posebna (lat. *lex specialis*) glede na splošno pravno opredelitev (lat. *lex generalis*) in je zato v pravni konsistenci tako legalna kot legitimna. Ta ureditev pa ima ekonomske posledice, ki potencialno lahko (z)rušijo načelo davčne nevtralnosti (Škof et al., 2007, str. 124).

Zakonodajalec običajno predpiše z zakonom, ko uvaja davčne olajšave, tudi določene pogoje, ki morajo biti izpolnjeni, da davčni zavezanci lahko uveljavljajo posamezno davčno olajšavo. V nasprotnem so davčni zavezanci dolžni že uveljavljeno davčno olajšavo vrniti, v tistem davčnem obdobju, ko zahtevani pogoji niso bili izpolnjeni, in sicer s povečanjem davčne osnove – to pomeni posledično s povečanjem davčne obremenitve.

Davčne olajšave (angl. *tax reliefs*) pomenijo izjemo od pravila davčne splošnosti in so pravno opravičljive predvsem v smislu načela davčne sorazmernosti. Vsaka vrsta davčnih olajšav pomeni odmik od načela davčne splošnosti ali od načela davčne enakomernosti (posebne davčne olajšave). Pomembne so predvsem z vidika načela socialne države in z vidika pospeševanja ekonomskega razvoja (Škof et al., 2007, str. 125). Davčne olajšave pomenijo vse metode znižanja siceršnje davčne obveznosti določenega zavezanca, ki jih dopuščajo predpisi (Kostanjevec, 2002, str. 8).

1.1.2 Oblike davčnih olajšav

Sodobni davčni sistemi poznajo več različnih oblik davčnih olajšav. Teorija jih deli v dve ali več skupin. Davčne olajšave se pojavljajo predvsem v naslednjih oblikah (Škof et al., 2007, str. 125):

- davčna olajšava v ožjem smislu je odbitek pred izračunom obdavčljive davčne osnove;
- znižanje davka je dejansko znižanje davka po ugotovljeni obdavčljivi osnovi in že izračunanem davku (angl. *tax credit*);
- ugodnejša davčna stopnja je posebna oblika olajšave, ki se uporablja takrat, ko država z namenom stimulacije razvoja določenih dejavnosti obdavči davčno osnovo zavezancev s posebno, nižjo stopnjo od običajne.

1.1.3 Klasifikacija davčnih olajšav po OECD

Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD) v svojih analizah razlikuje davčne olajšave po njihovi dostopnosti in jih deli na (Drobnič, 2006, str. 13):

- splošne olajšave, ki so dostopne vsem zavezancem, ne glede na značilnosti njihovega položaja: davčne počitnice, investicijske olajšave in ostala znižanja davčne obveznosti, odlog davčne obveznosti, znižane davčne stopnje in ostale olajšave, povezane z določenimi regijami ali lokacijami (na primer s prostimi ekonomskimi conami);
- standardizirane olajšave za izdatke, ki niso odvisne od dejanske velikosti zavezančevih izdatkov; in
- nestandardizirane olajšave, ki so odvisne le od dejanske velikosti zavezančevih izdatkov.

1.1.4 Vrste davčnih olajšav pri izračunu davka od dohodkov pravnih oseb v Sloveniji

V Sloveniji so bile za davek od dohodkov pravnih oseb vse od prvega zakona o davku od dobička pravnih oseb v letu 1991 uveljavljene, različno po letih, davčne olajšave na naslednjih področjih:

olajšave na področju investicij:

- olajšava za oblikovanje investicijskih rezerv,
- olajšava za investiranje v opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena dolgoročna sredstva,
- olajšava za investiranje v opremo in neopredmetena dolgoročna sredstva,
- olajšava za investiranje v opremo za raziskave in razvoj,
- olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj;

olajšave na področju zaposlovanja:

- olajšava za delavce, ki so se prvič zaposlili,
- olajšava za zaposlovanje invalidov,
- olajšava za zaposlovanje doktorjev,
- olajšava za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju;

druge olajšave:

- olajšava za delodajalca, ki financira pokojninski načrt,
- olajšava za investicije in za zaposlovanje za podjetja, ki poslujejo v ekonomskih conah,
- olajšava za novoustanovljena podjetja (posebej za podjetja v demografsko ogroženih območjih),
- olajšava za donacije in izplačila političnim strankam,
- olajšava za določene vrste oblikovanih rezerv pri bankah, drugih finančnih institucijah, zavarovalnicah in hranilno-kreditnih službah.

1.1.5 Cilji uvajanja davčnih olajšav

Z uvajanjem davčnih olajšav zakonodajalci različnih držav zasledujejo svoje cilje, ki so lahko različni:

- razvoj nerazvitih delov države oziroma posameznih regij ali panog dejavnosti;
- spodbujanje novih znanstvenih tehnologij;
- spodbujanje zaposlovanja oziroma spodbujanje zaposlovanja določenih kategorij delavcev;
- spodbujanje tujih naložb;
- oziroma se uporablja za omilitev drugih pomanjkljivosti določenega državnega okolja, kot na primer slaba razvitost infrastrukture, zahteven ali zaostal pravni red, zapleten birokratski sistem ali nerazvita davčna administracija.

1.2 Vpliv davčnih olajšav na mikro in makro ravni

Obdavčitev povzroča različne mikro- in makroekonomske učinke. Po eni strani vsak davek neposredno zmanjšuje ekonomsko moč davčnega zavezanca in s tem vpliva tudi na njegovo obnašanje v ekonomskem življenju, ta sprememba pa vpliva tudi na ostale ekonomske subjekte. Zmanjšanje dohodka in s tem povezana nižja ekonomska moč posameznika se v končni fazi odražata tudi na potrošnji in na proizvodnji. Po drugi strani pa imajo davki določen vpliv tudi na makroekonomskem področju, ki se kaže zlasti v njihovem vplivu na višino agregatnega povpraševanja. Davčni prihodki nihajo, tako kot niha narodni dohodek, povišanje ali znižanje davčnih stopenj pa lahko vpliva na širitev ali skrčenje gospodarske dejavnosti. Davki so v sodobnih gospodarskih sistemih pomemben dejavnik – so instrumenti gospodarske politike (Rožič, 2007 str. 10–11).

1.2.1 Vpliv davčnih olajšav na mikro ravni

Davčne olajšave in spodbude imajo velik vpliv na raven efektivne davčne obremenitve investitorja in hčerinskega podjetja, v katerega je investiral. Na efektivno davčno obremenitev najugodnejše vpliva davčna olajšava v obliki davčnih počitnic ali dalj časa trajajoča delna oprostitve plačila davka od dohodkov pravnih oseb, doseženega v posebnih conah ali regijah in tudi v določenih panogah dejavnosti, prav tako pa tudi obdavčenje dobička po znižani stopnji davka. V državah, v katerih davčne olajšave učinkujejo le v smislu odlaganja davka na neko poznejše obdobje, ter v državah, v katerih je splošna stopnja davka od dohodkov pravnih oseb relativno nizka, so davčne olajšave in spodbude manj pomembne ter bistveno manj prispevajo k znižanju efektivne davčne obremenitve (Drobnič, 2006, str. 13).

Koriščenje davčnih olajšav povečuje čisti dobiček podjetja in vrednost za lastnike, zato je priporočilo mikro in malim podjetjem v Sloveniji, da se maksimalno usmerijo tako v investiranje v opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena dolgoročna sredstva kot tudi v

investiranje v raziskave in razvoj ter s tem pridobijo svojo konkurenčno prednost, z uveljavljanjem davčnih olajšav, ki jim jih omogoča davčna zakonodaja. Lastniki bi v skladu z navedenim morali biti zainteresirani za aktivno naložbeno politiko, saj je pridobivanje kapitala na trgu za mala in mikro podjetja dražje in težje kot za velika podjetja. Davčne olajšave torej vplivajo na gospodarski in finančni položaj podjetja.

Mikroekonomski pogoji za izvedbo davčnega optimiranja so pogoji, ki jih daje, vsebuje ali ustvarja vsako podjetje. Med mikroekonomske pogoje uvrščamo (Špes, 2002, str. 44):

- organiziranost poslovnih funkcij in kadrovska struktura zaposlenih v podjetju;
- kapitalsko povezanost podjetij;
- strukturo davčnih obveznosti podjetja;
- zahteve, želje in cilje lastnikov kapitala;
- zahteve, želje in cilje zaposlenih, tudi managementa;
- urejenost poslovanja podjetja.

Organiziranost poslovnih funkcij in kadrovska struktura zaposlenih v podjetju

Poslovna organiziranost in kadrovska struktura sta odvisni od velikosti podjetja.

Ne glede na velikost poslovnega sistema, bi moral vsaj vodja projektne ekipe za optimiranje davčnih obveznosti izhajati iz podjetja. Pri projektne delu optimiranja davčnih obveznosti se kot vodja projektne skupine običajno določi oseba (Špes, 2002, str. 46–48):

- ki vodi pripravo predračunskih poslovnih izkazov v podjetju (vodja financ, računovodstva, kontroler);
- ki vodi posebej organizirano davčno službo znotraj podjetja.

Vodja projektne skupine mora izpolnjevati vsaj naslednje pogoje in imeti:

- ustrezno avtoriteto med sodelavci;
- ustrezna pooblastila nad sodelavci;
- ustrezno, vsaj osnovno znanje s področja davščin in druge tesno povezane zakonodaje;
- vodstvene sposobnosti.

Po potrebi vodja projektne skupine pritegne k delu tudi zunanje strokovno usposobljene sodelavce.

Največje hibe organiziranosti in kadrovske strukture podjetij v Sloveniji pri zagotavljanju optimiranja davčnih obveznosti so:

- slaba porazdelitev odgovornosti za nastale davčne pomanjkljivosti;

- prenos večine odgovornosti na računovodstvo;
- največ davčnih napak je storjenih zaradi neznanja in samovolje ter nenadziranosti zaposlenih v komercialnih oddelkih, o čemer se običajno nikdar ne razpravlja;
- izdelava računovodskih in drugih pravilnikov brez opredelitve odškodninske odgovornosti in/ali brez opredelitve odgovornih oseb;
- postavitev vodij projektnih ekip za optimiranje davčnih obveznosti brez ustrezne kontrolne moči nad pridobitvijo določenih informacij;
- premajhen poudarek na kvalitativnem davčnem izobraževanju.

Kapitalska povezanost podjetij

Tudi kapitalska povezanost podjetja ima lahko velik vpliv na optimiranje davčnih obveznosti. Neredko srečamo v poslovnem življenju primere, ko so podjetja organizirana kot holdingi oziroma govorimo o holding podjetjih. V odvisnosti od tega, kako poslujejo posamezna odvisna podjetja in sama mati ter tudi v odvisnosti od zakonodaje, bi lahko z organiziranostjo kot enovito podjetje mogoče ustvarjali pozitivnejše premike v smeri optimiranja davčnih obveznosti (Špes, 2002, str. 48–49).

Struktura davčnih obveznosti podjetja

Struktura davčnih obveznosti podjetja je odvisna od naslednjih dejavnikov (Špes, 2002, str. 52–53):

- izbrane dejavnosti;
- izvajanja kapitalno ali delovno intenzivne dejavnosti;
- uspešnosti;
- kraja izvajanja opravljanja prometa blaga in storitev.

Zahteve, želje in cilji lastnikov kapitala

Cilji lastnikov kapitala na področju optimiranja davčnih obveznosti se gibljejo med njihovimi zahtevami in željami. Upoštevajoč, da so davki prisilno sredstvo, lastniki kapitala pri oplajanju kapitala skozi podjetje najraje ne bi plačali nobenih davkov, vendar takšnih želja ni mogoče uresničiti, ne da bi pri tem prišlo do davčnih utaj (Špes, 2002, str. 55).

Na vsebino zahtev lastnikov kapitala po optimizaciji davčnih obveznosti vplivajo naslednji dejavniki (Špes, 2002, str. 56–57):

- razpršenost lastništva nad kapitalom;
- izkušnje lastnikov kapitala glede nadzorov davčnega organa;
- povezanost funkcij lastnika kapitala z upravljanjem podjetja.

Zahteve, želje in cilji zaposlenih

Ko govorimo o konfliktnosti med cilji zaposlenih na eni strani in cilji lastnikov kapitala na drugi strani, ki poteka tudi preko optimiranja davčnih obveznosti, se srečujemo z dvema osnovnima nasprotjema: dobički lastnikov in prejemki zaposlenih (Špes, 2002, str. 57).

Kljub temu da so cilji obeh skupin vedno potencialno žarišče konfliktov, skupini družni en osnovni cilj: zaposleni želijo ohranjati socialno varnost, lastniki kapitala pa ustvarjeni dobiček. Skupni cilj obojih je gonilna sila delovanja podjetij; čeprav se po eni strani cilji medsebojno izključujejo, pa po drugi strani ciljev enih ni mogoče doseči, če niso doseženi cilji drugih (Špes, 2002, str. 58).

Urejenost poslovanja podjetja

Urejenost poslovanja podjetja je eden izmed najpomembnejših mikroekonomskih pogojev za izvedbo optimiranja davčnih obveznosti.

Za zagotavljanje stabilnega, nekonfliktnega, racionalnega optimiranja davčnih obveznosti bi morale vsako podjetje oziroma podjetnik izpolniti naslednjih 10 pogojev (Špes, 2002, str. 63–66):

- izvajaj samo dovoljeno dejavnost;
- o poslovanju si zagotovi potrebne, ustrezne knjigovodske evidence;
- posluj tako, da si jasno opredeliš poslovne, davčne in finančne cilje;
- posle sklepaj preudarno in šele potem, ko spoznaš partnerje;
- loči zasebne stroške od poslovnih;
- skrbi za pravilno knjigovodsko dokumentacijo o poslovanju;
- poleg dobrega knjigovodje in davčnega svetovalca potrebuješ tudi lastno znanje o finančnem in davčnem poslovanju;
- ne posluj z naglico in od primera do primera;
- ne zamujaj z davčnimi obračuni in plačili davka;
- ne poskušaj goljufati pri davkih.

1.2.2 Vpliv davčnih olajšav na makro ravni

Instrumenti, s katerimi države izvajajo svoje osnovne ekonomske funkcije, so finančni in nefinančni. Finančni instrumenti so tisti, s katerimi lahko vlade kontrolirano in neposredno vplivajo na gospodarstvo in na delitev dohodka prebivalstva. Med njimi so najpomembnejši davki in državni izdatki. Nefinančni so tisti instrumenti, ki jih vlade uveljavljajo s sprejemanjem zakonskih regulativ in vodenjem različnih politik (Murn, 1998a, str. 1).

Davki predstavljajo v sodobnih gospodarstvih zelo pomembno obliko državnih prihodkov, s katerimi država zadovoljuje javne potrebe. Davčne olajšave vplivajo na prihodke državnega proračuna, zato je pomembno, da so primerne velikosti, da je pritok davka od dohodkov pravnih oseb v proračunsko blagajno dovolj velik, hkrati pa morajo biti snovalci fiskalne politike pozorni, da so te olajšave dovolj velike, da podjetja ne izgubijo interesa za svoje delovanje.

Davčne olajšave, ki so namenjene zniževanju davčne obremenitve davčnih zavezancev, so pogosto uporabljen ukrep, s katerim zakonodajalci različnih držav zasledujejo svoje cilje, ki so lahko različni (Drobnič, 2006, str. 13):

- spodbujanje tujih naložb;
- spodbujanje zaposlovanja;
- spodbujanje razvoja določenih regij ali panog dejavnosti;
- oziroma se uporabljajo za omilitev drugih pomanjkljivosti določenega državnega okolja, kot na primer slaba razvitost infrastrukture, zahteven ali zaostal pravni red, zapleten birokratski sistem in nerazvita davčna administracija.

Davčne olajšave lahko na eni strani povečujejo blaginjo, na drugi strani pa lahko izkrivljajo konkurenco in s tem zmanjšujejo blaginjo. Slednje se dogaja v primerih, ko davčno olajšavo koristijo manj učinkovita podjetja, ki proizvajajo z visokimi stroški in/ali z nizko kakovostjo. Blaginja se povečuje takrat, ko je davčna olajšava usmerjena na odpravljanje tržnih nepravilnosti, kar omogoča gospodarsko rast.

Do tržnih nepopolnosti prihaja pri javnih in meritornih dobrinah, zunanjih učinkih, nepopolni konkurenci in informacijah, institucionalnih rigidnostih, nepopolni mobilnosti faktorjev ter strukturnih problemih pri prilagajanju trga (Logar, 2000, str. 3).

Davčne oblasti nekaterih držav dopuščajo uporabo znižanih davčnih stopenj, ki se uporabljajo za obdavčenje le določenih dohodkov ali le določenih davčnih zavezancev (na primer malih podjetij, podjetij, ki se ukvarjajo s kmetijstvom, predelovalno industrijo itd.), ali za obdavčenje dobička davčnih zavezancev, ki izpolnjujejo zakonsko določene pogoje (na primer za davčne zavezance, ki delujejo v posebnih ekonomskih conah, ali za tiste, ki investirajo v določene panoge dejavnosti) (Drobnič, 2006, str. 15).

Posebne davčne olajšave so namenjene investicijam v določene panoge dejavnosti ali v financiranje določenih projektov, za katere se investitorji ne bi odločili, če jim država ne bi ponudila teh posebnih davčnih olajšav. Tako so posebne davčne olajšave namenjene investitorjem, ki (Drobnič, 2006, str. 15):

- investirajo v nerazvite regije;
- z investicijami ustvarjajo nova delovna mesta ali zaposlujejo določene kategorije oseb (na primer mladino, invalide ali osebe, ki so bile dalj časa nezaposlene);
- investirajo v novo tehnologijo;

- se usmerjajo v izvozne posle ali
- poslujejo v posebnih ekonomskih ali prosto carinskih conah.

Višina davčnih olajšav ali davčnih razbremenitev podjetij v posamezni državi je eden izmed najpomembnejših pogojev za izvedbo optimiranja davčnih obveznosti na osnovi davčnih izogibov (Špes, 2002, str. 29).

Makroekonomski pogoji za izvedbo davčnega optimiranja so v bistvu pogoji, ki jih ponuja oziroma ustvarja okolje, v katerem podjetje deluje.

V današnjem času globalizma oziroma globalnega svetovnega gospodarstva bi lahko opravili še nadaljnjo delitev makroekonomskih pogojev, ki vplivajo na optimiranje davčnih obveznosti (Špes, 2002, str. 24):

- makroekonomski pogoji na območju narodnega gospodarstva, torej na območju, kjer ima podjetje npr. svoj sedež oziroma kjer poteka del njegove dejavnosti;
- makroekonomski pogoji na območju svetovnega gospodarstva, torej na območju, kjer je podjetje prisotno s prodajo svojih proizvodov, blaga ali storitev in/ali kjer je locirano s svojimi vlaganji v druga podjetja ali prisotno s svojimi hčerinskimi podjetji, podružnicami.

Na optimiranje davčnih obveznosti vpliva več makroekonomskih pogojev, med katerimi bi izpostavila naslednje¹:

- višina davčnih obremenitev;
- višina davčnih olajšav;
- urejenost pravne države;
- razvitost davčnega svetovanja.

Višina davčnih obremenitev

Vsako narodno gospodarstvo potrebuje za financiranje delovanja države javnofinančne prihodke. Glavni viri javnofinančnih prihodkov so predvsem davki, takse in prispevki. Za večino najpomembnejših virov javnofinančnih prihodkov se uporablja enoten izraz davki, ponekod tudi dajatve.

Države skušajo tudi z ugodno davčno politiko privabiti čim več vlagateljev. Evropska unija (v nadaljevanju EU) teži k harmonizaciji davčne zakonodaje, vendar je to dolgoročen, zapleten proces.

Slovenija sodi med države z največjimi davčnimi obremenitvami na svetu.

¹ Vsebina povzeta po: Špes, 2002, str. 24–41.

Višina davčnih olajšav

Država lahko z višino uzakonjenih davčnih olajšav in razbremenitev podjetij vpliva na gibanje – kroženje kapitala in delovne sile. S takšnimi prijemi lahko vsaka država uresničuje naslednje cilje:

- pritegnitev svežega kapitala iz tujine oziroma preprečitev umika kapitala iz države;
- pritegnitev delovne sile iz tujine;
- povečevanje investicij v gospodarstvu;
- pospeševanje in razvoj zasebne podjetniške iniciative;
- pospeševanje gospodarstva posamezne regije;
- izvajanje socialne politike;
- stimuliranje ustvarjalnosti in kreativnosti;
- zagotavljanje sredstev za delovanje humanitarnih in drugih organizacij;
- ohranjanje čistega okolja.

Urejenost pravne države

Za izvajanje optimizacije davčnih obveznosti je izrednega pomena, da lahko podjetja delujejo v stabilni, pravno urejeni državi. Ali lahko govorimo o urejeni pravni državi, bomo ugotovili, če najprej proučimo naslednje dejavnike:

- način sprejemanja in pogostost spreminjanja davčne zakonodaje;
- usklajenost zakonov s podzakonskimi predpisi;
- davčna morala države (upoštevanje, tolmačenje in način izvajanja davčnih predpisov);
- davčna morala davčnih zavezancev (upoštevanje, tolmačenje in način izvajanja davčnih predpisov);
- hitrost spreminjanja zakonodaje;
- hitrost delovanja sodišč.

Razvitost davčnega svetovanja

Eden izmed temeljev za izvajanje optimiranja davčnih obveznosti je tudi razvitost davčnega svetovanja tako na ravni podjetja kot tudi na ravni narodnega gospodarstva.

Ureditev davčnega svetovanja z zakonitvijo davčnega svetovanja je eden izmed pokazateljev pravne države. Davčni svetovalci v Sloveniji delujejo v okviru Zbornice davčnih svetovalcev Slovenije in kot preizkušeni davčniki na Inštitutu na revizijo v Ljubljani.

2 ZNAČILNOSTI MALEGA PODJETJA

2.1 Definicija malega podjetja

Definicij, ki določajo velikost podjetja, je ogromno. V vsaki državi so običajno določene na podlagi zakonskih meril, kot so:

- število zaposlenih,
- vrednost prihodka,
- velikost kapitala,
- vrednost aktive,
- panoga ter
- lastniška povezanost z velikimi podjetji (zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o gospodarskih družbah).

Kdaj je podjetje malo, srednje in veliko, je odvisno od tistega, ki oblikuje definicijo (Small Business: SME stands for Small to Medium Enterprises, 2005). V doktorski disertaciji so s proučevanjem tuje literature spoznali, da je res tako, saj ima skoraj vsaka država definirane svoje kriterije za določanje velikosti podjetja, kar je prikazano v navedeni doktorski disertaciji. Izjema so nekatere članice EU, kot na primer Slovenija, ki je prevzela del kriterijev od priporočila Evropske komisije.

V doktorski disertaciji so spoznali, da nekatere države zelo detajlno definirajo malo podjetje, medtem ko nimajo opredeljene jasne ločnice med srednjim in velikim podjetjem (na primer Rusija), pri drugih je ključnega pomena dejavnost, v kateri poslujejo, poleg tega pa še število zaposlenih in realizirani prihodki (ZDA), tretje sploh nimajo definiranih kriterijev za določanje velikosti podjetja (Laos), četrte uporabljajo enostavno definicijo, kar pomeni, da je velikost definirana z enim kriterijem, kot na primer število zaposlenih, največ pa je takih, v katerih se upoštevajo kriteriji, kot so realizirani prihodki, število zaposlenih in aktiva bilance stanja (EU, Japonska, Svetovna banka).

V doktorski disertaciji ugotavljajo, da tudi svetovne institucije nimajo oblikovane enotne definicije za velikost podjetij, izjemi sta Mednarodna finančna korporacija (angl. *International Finance Corporation*) (v nadaljevanju IFC) in Mednarodna agencija za zavarovanje investicij (angl. *Multilateral Investment Guarantee Agency*) (v nadaljevanju MIGA).

Po definiciji agencije MIGA in korporacije IFC je malo podjetje tisto, ki ne izpolnjuje dveh od treh pogojev:

- manj kot 50 zaposlenih,
- manj kot 3 milijonov ameriških dolarjev sredstev,

- manj kot 3 milijonov ameriških dolarjev letne prodaje.

V letu 2003 je Evropska komisija uvedla novo definicijo o določanju velikosti podjetja, ki je začela veljati leta 2005. Nova definicija je rezultat široke razprave med Evropsko komisijo, članicami EU, poslovnimi organizacijami in gospodarskimi analitiki ter raziskovalci.

Uporaba definicije za članice EU je prostovoljna, vendar jo Evropska komisija priporoča skupaj z Evropsko investicijsko banko in Evropskim investicijskim skladom (The new SME definition, 2003).

Razlog za enotno definicijo je enotni trg brez notranjih omejitev, možnosti izboljšanja složnosti in učinkovitega poslovanja med državami in podjetji ter v omejevanju nelojalne konkurence.

Nova definicija je bolj prilagodljiva različnim kategorijam malih in srednjih podjetij (s kratico MSP) in omogoča boljšo povezavo med podjetji, predvsem v okviru inovacij in pospeševanju povezav med podjetji, ki so na ta način lahko deležna različnih finančnih pomoči, dodeljenih v okviru razvojnih programov, financiranih od EU (The new SME definition, 2003).

Po definiciji so mala podjetja (The new SME definition, 2003):

- z manj kot 50 zaposlenih;
- z letnimi prihodki, manjšimi od 10 milijonov evrov, ali
- z vrednostjo aktive, manjšo od 10 milijonov evrov,
- in manj kot 25 % kapitala oziroma glasovalnih pravic je kontrolirano z javnim telesom.

V doktorski disertaciji pregled definicij za velikost podjetij, ki so jih prikazali, pokaže, da obstaja toliko različnih definicij, kolikor je različnih držav, saj na oblikovanje definicije vplivajo predvsem življenjske razmere in razvoj gospodarskih panog v določeni državi.

Zakonsko razvrščanje podjetij v Sloveniji je predstavljeno v točki 2.3 Zakonska razvrstitev podjetij v Sloveniji.

2.2 Pomen malega podjetja

Mala in srednje velika podjetja predstavljajo hrbtenico uspešnega narodnega gospodarstva in so ključni dejavnik konkurenčne prednosti v svetovnem merilu.

Mednarodne primerjave kažejo, da so razvojne investicije in širjenje inovativnosti za hitrejše nadomeščanje obstoječih proizvodov z novimi višje kakovosti in nižjih stroškov proizvodnje ključna gonilna sila razvoja malih in srednje velikih podjetij.

Evropska komisija namenja posebno pozornost ukrepom za izboljšanje rasti malih in srednje velikih podjetij, s katerimi bi se Evropa učinkoviteje zoperstavila negotovosti globalnega sveta v skladu z lizbonsko strategijo. Zato je maja 2009 pripravila priporočila za vse države članice v obliki »Akta za mala podjetja«. Naklonjenost malim in srednjim podjetjem mora postati temelj politike, ki temelji na zavedanju, da morajo predpisi upoštevati večino, ki jih bo uporabljala: to je načelo »najprej pomisli na male«. Priporočila desetih načel za usmerjanje in izvajanje politik EU ter novih zakonodajnih predlogov, ki jih vodi načelo »najprej pomisli na male«, naj bi se prenašala v nacionalno prakso in zakonodajo v državah članicah. To je tudi v Sloveniji odlična priložnost, da oblikujemo celovito podporno politiko za mala in srednje velika podjetja in podjetništvo.

Naraščajoči pomen malih in srednje velikih podjetij ni samo v zaposlovanju, ampak tudi v tem, da v naprednejšem delu malega gospodarstva nastajajo podjetja, ki imajo potencial hitre rasti z visoko dodano vrednostjo na zaposlenega. Tipična taka podjetja zaposlujejo visok odstotek ljudi z znanjem.

2.3 Zakonska razvrstitev podjetij v Sloveniji

Razvrščanje je zakonsko pogojeno v zakonu o gospodarskih družbah. V 55. členu Zakona o gospodarskih družbah (ZGD-1, Ur. l. RS, št. 42/2006) in v 3. členu popravka tega zakona (ZGD-1B, Ur. l. RS, št. 62/2008) so definirani pojmi oziroma je podana razlaga razdelitve podjetij na mikro, mala, srednja oziroma velika:

»Družbe se pri uporabi tega zakona razvrščajo na mikro, majhne, srednje in velike družbe z uporabo navedenih meril na bilančni presečni dan letne bilance stanja:

- povprečno število delavcev v poslovnem letu,
- čisti prihodki od prodaje, in
- vrednost aktive.

Mikro družba je družba, ki izpolnjuje dve od teh meril:

- povprečno število delavcev v poslovnem letu ne presega deset,
- čisti prihodki od prodaje ne presegajo 2.000.000 evrov, in
- vrednost aktive ne presega 2.000.000 evrov.

Majhna družba je družba, ki ni mikro družba po prejšnjem odstavku, in ki izpolnjuje dve od teh meril:

- povprečno število delavcev v poslovnem letu ne presega 50,
- čisti prihodki od prodaje ne presegajo 8.800.000 evrov, in
- vrednost aktive ne presega 4.400.000 evrov.

Srednja družba je družba, ki ni mikro družba po drugem odstavku tega člena ali majhna družba po prejšnjem odstavku, in ki izpolnjuje dve od teh meril:

- povprečno število delavcev v poslovnem letu ne presega 250,
- čisti prihodki od prodaje ne presegajo 35.000.000 evrov, in
- vrednost aktive ne presega 17.500.000 evrov.

Velika družba je družba, ki ni mikro družba po drugem odstavku tega člena ali majhna družba po tretjem odstavku tega člena ali srednja družba po prejšnjem odstavku.«

Podjetja se po merilih iz prejšnjih odstavkov razvrščajo ali prerazvrščajo na mikro, mala, srednja in velika na podlagi podatkov dveh zaporednih poslovnih let na bilančni presečni dan bilance stanja. Določbe tega zakona in drugih predpisov, ki se nanašajo na mala podjetja, se uporabljajo tudi za mikro podjetja, razen če ta zakon in drugi predpisi ne določajo drugače.

2.4 Prednosti in slabosti malih in velikih podjetij

Mala (pa tudi srednje velika) podjetja imajo številne značilnosti, ki jih označujejo kot poseben gospodarski subjekt, ki ga je zato treba upravljati na drugačen način. Z ekonomskega in upravljalškega vidika je za taka podjetja značilno predvsem to, da se posamezne poslovne funkcije ne morejo toliko specializirati, kot je to primer v velikih podjetjih. Zlasti za mala podjetja je tudi značilno, da je lastnik podjetja največkrat v njem tudi zaposlen.

V Prilogi 6 so pojasnjene nekatere prednosti in slabosti malih podjetij v primerjavi z velikimi.

2.5 Značilnosti malih in velikih podjetij

V Prilogi 7 so prikazane splošno priznane značilnosti malih in velikih podjetij. Navedene značilnosti za mala in srednja podjetja so prikazane skupaj. Zajemajo naslednja področja v podjetjih: vodenje, kadri, organiziranost, prodaja, nabava in materialno gospodarjenje, proizvodnja, raziskave in razvoj ter financiranje. Bistvene značilnosti malih podjetij so: vodijo jih lastniki oziroma podjetniki, ki imajo pomanjkljivo znanje o vodenju podjetja, obstaja patriarhalno vodenje, redke so skupinske odločitve, planiranja skoraj ni, tehnično usmerjena izobrazba, informacijski sistem ne zadošča za izrabo obstoječih prednosti fleksibilnosti, majhne možnosti popravljanja pri napačnih odločitvah, vodstvenega potenciala ni možno zamenjati, majhno število zaposlenih, zaposlen komaj kak delavec z visokošolsko izobrazbo, na podjetnika naravnani linijski sistem, nad katerim ima pregled on sam ali s pomočjo majhnega števila vodilnih sodelavcev, kratke neposredne poti informacij. Za velika podjetja pa je izrazito značilno, da jih vodijo managerji, ki imajo temeljito znanje o vodenju podjetja, zgrajen je formaliziran informacijski sistem, vodenje poteka po načelih managementa, majhen pomen improvizacije in intuicije, obsežno planiranje, visoka stopnja delitve dela po projektih, vodstveni potencial je možno zamenjati, veliko število zaposlenih, zaposlenih veliko sodelavcev z visokošolsko izobrazbo, kompleksna organizacijska struktura,

ki je neodvisna od oseb in je objektivno usmerjena, delitev dela, prodaja je usmerjena v zadovoljevanje povpraševanja velikega obsega v prostorsko stvarno širokem tržnem segmentu in imajo tudi možno pozicijo na nabavnem trgu.

3 SPREMINJANJE DAVČNIH OLAJŠAV V SAMOSTOJNI SLOVENIJI, PREDVSEM Z VIDIKA VPLIVA NA POSLOVANJE MALIH PODJETIJ

V Sloveniji je plačevanje davka od dobička pravnih oseb vse od leta 1994 do 2004 urejal Zakon o davku od dobička pravnih oseb (v nadaljevanju ZDDPO). Začetek uporabe ZDDPO je sovpadel z začetkom uporabe slovenskih računovodskih standardov v letu 1993 in zakona o gospodarskih družbah. Navedenim spremembam obdavčitve je sledil tudi zakon o davčnem postopku.

1. 5. 2004 je Slovenija postala polnopravna članica EU. To je pomenilo tudi prvo večjo davčno reformo v Sloveniji ter spremembo večine materialnih določb in davčnega postopka. V okviru davčne reforme je bil sprejet zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju ZDDPO-1), ki je bil objavljen v Ur. l. RS, št. 40/2004 in se je začel uporabljati 1. 1. 2005, deloma pa že od 1. 5. 2004, in sicer v tistem delu, ki zahteva implementacijo direktiv s področja obdavčitve pravnih oseb. Slovenija je bila z vstopom v EU zavezana prevzeti direktive EU in jih implementirati v svoj pravni red.

Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju ZDDPO-2), ki se uporablja od 1. 1. 2007, je na področju obdavčitve pravnih oseb že tretjič zapored prinesel kar precej sprememb. Veliko jih je predvsem pri določanju davčne osnove: nekatere pomenijo poenostavitve dosedanjih pravil, druge pa prinašajo kar nekaj administrativno zapletenih postopkov; nanašajo se tudi na ukinitvev davčnih olajšav in na možnosti neomejenega prenašanja davčne izgube v naslednja leta.

ZDDPO-2 je uzakonil enakovredno upoštevanje slovenskih in mednarodnih računovodskih standardov. V svetu so računovodski in davčni izkazi poslovnega izida medsebojno lahko povezani, neodvisni ali identični. ZDDPO-2 je uzakonil odločitev, da naj računovodski izkaz poslovnega izida v svoji osnovi predstavlja podlago za davčnega, vendar pa davčni predpisi določajo, kako je treba računovodski izkaz poslovnega izida preurediti v davčnega. Tako se je v ZDDPO-2 uzakonila tesna odvisnost med računovodskim in davčnim izkazom poslovnega izida, kar prinaša davčnim zavezancem tako pozitivne kot negativne posledice.

ZDDPO-2 je glede na ZDDPO-1 prinesel naslednje spremembe:

- Davčno obdobje, ki se razlikuje od koledarskega leta, zavezanec ne sme spreminjati najmanj tri leta, kar je manj kot po ZDDPO-1, po katerem je to obdobje pet let.

- Odhodki, nastali zaradi prevrednotenja finančnih naložb oziroma finančnih instrumentov po pošteni vrednosti preko poslovnega izida, se priznajo tudi kot davčno priznani odhodki. Evidence za poslovne namene so izenačene z evidencami za davčne namene.
- Glede dokumentacije v zvezi s transfernimi cenami zakon od davčnih zavezancev ne zahteva predložitve razlogov za izbiro metode, kot je to bilo zahtevano v ZDDPO-1. Povezane osebe, rezidenti Republike Slovenije, predlagajo dokumentacijo v zvezi s transfernimi cenami na zahtevo davčnega organa v postopku davčnega nadzora.
- V zvezi z izvzemom dividend se odpravlja pogoj udeležbe v kapitalu oziroma v upravljanju izplačevalca dividende v višini najmanj 20 % in se odpravlja pogoj časa trajanja udeležbe najmanj 24 mesecev. Odpravlja se dvojna ekonomska obdavčitev pri prejemniku dividend, in sicer z izvzemanjem dividend iz osnove prejemnika.
- V zvezi s prenosom izgube je določeno časovno neomejeno prenašanje izgube v naslednja davčna obdobja, ZDDPO-1 je določal omejitev, in sicer pet let.
- V zvezi z vrednotenjem zalog ni več določene časovne omejitve v zvezi s prehodom na drugo metodo vrednotenja zalog, kot je bilo v ZDDPO-1 časovno omejeno v obdobju petih let.
- V zvezi s statusnimi preoblikovanji je uveden institut priglasitve namesto dovoljenja, kot je bilo to določeno v ZDDPO-1.
- Ukinjata se olajšava za investiranje v opremo in olajšava za zaposlovanje, medtem ko je obdržana razvojna olajšava, ki je namenjena spodbujanju vlaganj v notranje raziskovalno-razvojne dejavnosti davčnih zavezancev ter nakupu raziskovalno-razvojnih storitev. Prav tako se ohranja olajšava za donacije za nepridobitne namene.
- Uvedla se je nova nominalna davčna stopnja, to je 20 % od davčne osnove, s prehodno določbo, ki pravi, da 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.
- Odpravlja se dvojna obdavčitev, ker ZDDPO-2 določa, da se prihodki iz odprave oslabitve, ki ni bila priznana kot odhodek, izvzemajo iz davčne osnove. ZDDPO-2 ureja tudi situacijo, ko so odhodki iz prevrednotenja terjatev zaradi oslabitve davčno priznani na podlagi zakona, niso pa odpisani po pravilih tega zakona. Takrat se davčna osnova ob odpisu terjatev poveča za davčno priznane odhodke iz prevrednotenja terjatev v preteklih davčnih obdobjih.
- Stopnja za davčni odtegljaj se zmanjšuje s 25 % na 15 %.
- Na novo se določa osnova pri prevrednotenjih (nerealizirane izgube se priznavajo v istem obdobju kot nerealizirani dobički).
- Pri ugotavljanju davčne osnove oziroma pri priznavanju odhodkov davčnega zavezanca se oblikovanje poslovno potrebnih rezervacij prizna kot odhodek v znesku, ki ustreza 50 % oblikovanih rezervacij, kar je ugodnejša davčna obravnava kot v ZDDPO-1.
- Odpravlja se tudi manj kot enkratna obdavčitev na splošni ravni. ZDDPO-2 določa, da se prihodki, ki so v davčno osnovo vključeni v tekočem davčnem obdobju ali so bili vključeni v davčno osnovo v preteklih davčnih obdobjih, ne vključijo ponovno v davčno osnovo v tekočem davčnem obdobju ali v prihodnjih davčnih obdobjih.

- Plače in vsa druga izplačila, povezana z zaposlitvijo, se priznavajo kot davčno priznan odhodek v celotnem obračunanem znesku. Tako se med izplačila v zvezi z zaposlitvijo štejejo tudi stroški bonitet, ki so obdavčeni po zakonu, ki ureja dohodnino. Država je odpravila dvojno obdavčitev.
- ZDDPO-2 predpisuje uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja in določa najvišje amortizacijske stopnje. Amortizacija se obračunava posamično. Če podjetje obračunava amortizacijo v nižjih zneskih, kot je davčno priznana, jo v davčni obračun lahko vključi le za obračunan znesek v poslovni bilanci in ne v znesku, ki jo dovoljuje ZDDPO-2.
- Kot delno davčno nepriznani odhodki se obravnavajo: 50 % stroškov reprezentance, kjer je dodana definicija darila z logotipom ali brez, 50 % stroškov nadzornega sveta oziroma drugega organa, ki opravlja zgolj funkcijo nadzora. Torej stroški v enotirnih delniških družbah, ko uprava opravlja tako upravljanje kot nadzor, ne sodijo v davčno omejitve priznavanja odhodkov.

Ocenjujem, da dosedanja veljavna rešitev na področju obdavčitve pravnih oseb v Sloveniji ni ustrezna, saj se učinkovito obdavčenje podjetij povečuje zaradi ukinjanja davčnih olajšav in zaradi bistvene sistemske spremembe, ki jo je uvedel ZDDPO-1 1. 1. 2005 zaradi širitve davčne osnove in ki jo je še dopolnil sedaj veljavni ZDDPO-2. Navedeno je za slovenska podjetja slabo, tako s poslovnega vidika kot tudi z vidika plačilne sposobnosti.

Mala podjetja na začetku poslovanja ne razpolagajo z velikim kapitalom. Začetni kapital je v večini primerov zagotovljen iz lastnih sredstev podjetnika ali ožjega kroga ljudi. Zelo pomemben dejavnik za razvoj malih podjetij je njihovo financiranje. V ta sklop štejemo tudi najrazličnejše spodbude (subvencije, ugodna kreditiranja, sofinanciranje razvoja itd.). Posledica omejenosti sredstev se kaže tudi v skromnejšem obsegu zaposlovanja v malih podjetjih, in tako prihaja do premajhnega ločevanja dolžnosti med zaposlenimi. Ena izmed značilnosti malega podjetja je tudi koncentracija lastništva in vodenja v majhnem številu posameznikov. Navedene značilnosti malih podjetij so vzrok, da so ta mnogo bolj občutljiva na vsako spremembo, saj nimajo velikih rezerv tako kot velika podjetja, ki lahko izrabljajo prednosti velikih podjetij. Zato ta podjetja izrabljajo vse možnosti, ki jim jih daje davčna zakonodaja in z vidika računovodstva, ter le-te tudi vgradijo v svojo računovodsko politiko.

3.1 Davčne olajšave v letih od 1993 do 2002

Decembra 1993 je bil sprejet drugi zakon o davku od dobička pravnih oseb (ZDDPO). Začel se je uporabljati za obračun davka od dobička pravnih oseb za leto 1994. Prva sprememba navedenega zakona (Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o davku od dobička pravnih oseb: ZDDPO-A) je izšla marca 1995, uporabljala pa se je že pri davčnem obračunu za leto 1994.

ZDDPO je z novelo ZDDPO-A priznaval vse olajšave, primerne za mala podjetja, ki jih je priznaval že zakon iz leta 1991, spremenili pa so se višine in pogoji za uveljavljanje davčnih olajšav. Predpisal je tudi novo olajšavo za investiranje v opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena dolgoročna sredstva.

Po ZDDPO (1993, 41. člen) se je olajšava za oblikovanje investicijskih rezerv priznala tistim davčnim zavezancem, ki so oblikovali rezerve za vlaganja v opredmetena osnovna sredstva, razen osebnih motornih vozil, v neopredmetena dolgoročna sredstva in v dolgoročne naložbe v druge osebe v Republiki Sloveniji. Olajšava za oblikovanje investicijskih rezerv se je lahko uveljavljala največ v višini 10 % davčne osnove. Priznala se je za dobo štirih let z omejitvijo, da mora davčni zavezanec ob neporabljenih investicijskih rezervah konec četrtega leta povečati davčno osnovo za znesek teh neporabljenih rezerv.

Z ZDDPO (1993, 42. člen) se je dvignil odstotek izplačanih plač, za katerega se je znižala davčna osnova največ za 30 % izplačanih plač. Določena je bila tudi omejitev, da se davčna olajšava prizna le, kadar je bil delavec pred sklenitvijo pogodbe o zaposlitvi vsaj šest mesecev prijavljen na Zavodu za zaposlovanje Republike Slovenije. Novozaposleni delavci so bili bolj zaščiteni, saj je ZDDPO določil, da v primeru, če davčni zavezanec prekine delovno razmerje delavcu prej kot v dveh letih od njegove zaposlitve, mora za izkoriščeno davčno olajšavo za navedenega delavca povečati davčno osnovo v letu prekinitve delovnega razmerja.

Povišala se je tudi olajšava za zaposlovanje invalidov, in sicer na 30 % izplačanih plač invalidom v obračunskem obdobju v okviru davčne osnove.

Sprememba ZDDPO-A je olajšavo za zaposlovanje invalidov povečala, in sicer s 30 % na 50 % izplačanih plač invalidom, pri zaposlitvi invalidov s 100-odstotno telesno okvaro in gluhonemih oseb pa na 70 % izplačanih plač tem osebam v letu obračuna (ZDDPO-A, 1995, 14. člen).

Davčni zavezanci, ki so ustanovili podjetje do konca leta 1993 (podjetje so vpisali v register, čeprav še niso začeli poslovati in niso sestavljali obračuna za leto 1993), so lahko po 64. členu ZDDPO (1993) uveljavljali olajšavo za novoustanovljena podjetja do konca poteka dobe.

Nova olajšava za investiranje v opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena dolgoročna sredstva (ZDDPO, 1993, 39. in 40. člen) se je priznala tistim davčnim zavezancem, ki so investirali v opredmetena osnovna sredstva, razen v osebna motorna vozila, in v neopredmetena dolgoročna sredstva, in sicer v višini 20 % investiranega zneska. Pri uveljavljanju navedene davčne olajšave davčni zavezanec ni smel odtujiti ali prodati osnovnega sredstva, v katerega je investiral, prej kot v treh letih po letu, v katerem je izkoristil davčno olajšavo. V nasprotnem primeru je moral v letu odtujitve ali prodaje povečati davčno osnovo za znesek prej izkoriščene davčne olajšave. Sprememba tega zakona

je priznala enake možnosti tudi davčnemu zavezancu, ki je sredstvo pridobil s finančnim najemom (ZDDPO-A, 1995, 12. in 13. člen).

V obdobju od 1997 do 2002 so se za obračune davka od dobička pravnih oseb uporabljali ZDDPO, novela ZDDPO-A in novela ZDDPO-B. Novela ZDDPO-B je izšla v začetku leta 1996, sprememba pa se je v večini členov začela uporabljati šele pri obračunu davka od dobička pravnih oseb za leto 1997, vključno s členom, ki je prinesel spremembe v olajšave.

Sprememba ZDDPO-B je olajšavo za investiranje v opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena dolgoročna sredstva povečala z 20 % na 40 % investiranega zneska. Navedena olajšava je imela tudi omejitvev, in sicer davčni zavezanec, ki je izkoristil to davčno olajšavo, ni smel v naslednjih petih letih razporejati dobička za udeležbo v dobičku. V nasprotnem primeru se mu je v letu razporejanja dobička za udeležbo v dobičku davčna osnova povečala za znesek prej izkoriščene davčne osnove (ZDDPO-B, 1996, 2. člen).

3.2 Davčne olajšave v letih od 2003 do 2004

V davčnem obračunu za leto 2004 so bile davčne olajšave v veliki meri podobne tistim, ki smo jih uporabljali tudi pri sestavljanju davčnega obračuna za leto 2003. Sprememba za leto 2004 je v stopnjah splošne in dodatne davčne olajšave za investirane zneske v opredmetena in neopredmetena osnovna sredstva. ZDDPO-1 je pri olajšavah posegel le v določbo ZDDPO, ki se nanaša na zmanjševanje davčne osnove pri zavarovalnicah za oblikovane rezerve iz dobička. To določbo že za leto 2004 nadomešča drugi odstavek 27. člena ZDDPO-1. V nadaljevanju predstavljam najpogostejše davčne olajšave, ki smo jih lahko koristili pri davčnem obračunu za leto 2004. Te so naslednje:

- **Investirani znesek v opredmetena osnovna sredstva (razen v osebna motorna vozila) in neopredmetena dolgoročna sredstva:** Znesek te olajšave je sestavljen iz dveh delov. Prvi (splošni) predstavlja 25 % investiranega zneska v opredmetena osnovna sredstva (razen osebna motorna vozila) in neopredmetena dolgoročna sredstva, vendar največ v višini davčne osnove. Drugi (dodatni) del predstavlja 15 % investiranega zneska v opremo (to pomeni, da se tu ne vključujejo nepremičnine; ne zemljišča in ne zgradbe in seveda tudi osebna motorna vozila ne), razen v pohištvo in pisarniško opremo, med katero pa se ne šteje računalniška oprema (za njo smemo koristiti dodatnih 15 %). 15-odstotna dodatna olajšava se lahko koristi za neopredmetena dolgoročna sredstva (sem spadajo v veliki meri premoženjske pravice – računalniški programi, naložbe v tuja opredmetena sredstva ...). Če zavezanec pridobi opredmeteno osnovno sredstvo s finančnim najemom, mu olajšave prav tako pripadajo. Poudariti je treba, da morajo biti vsa našteta sredstva v poslovnih knjigah prikazana po določilih slovenskih računovodskih standardov: npr. zgradba mora biti v vaši lasti ali finančnem najemu. Lastninska pravica na zgradbi (ali drugi nepremičnini), ki je posledica nekega pravnega posla, se pridobi z vpisom v zemljiško

knjigo. Vpis se opravi na podlagi listine, ki vsebuje zemljiškoknjižno dovolilo. Ker vemo, kako potekajo vpisi v zemljiško knjigo, zadostuje, da zavezanec kot verodostojno knjigovodsko listino predloži notarsko overjeno ter od kupca in prodajalca podpisano pogodbo, ki mora vsebovati navedbo o prenosu lastninske pravice in določbo o pravici kupca, da se kot lastnik vpiše v zemljiško knjigo (brezpogojna intabulacijska klavzula), oziroma da je prodajalec v zemljiški knjigi opravil zaznambo vrstnega reda za vpis v zemljiško knjigo (predlog za vpis). Poleg navedenega se lahko ta olajšava poveča tudi za vlaganja v opredmetena osnovna sredstva na popotresnem območju v Posočju (Bovec, Kobarid, Tolmin) do »davčne osnove« – po prvem odstavku 48. člena Zakona o popotresni obnovi objektov in spodbujanju razvoja v Posočju (s kratico ZPOOSRP).

- **Znesek oblikovanih investicijskih rezerv za vlaganja v opredmetena osnovna sredstva (razen avtomobilov) in neopredmetena dolgoročna sredstva v Republiki Sloveniji ter za dolgoročne naložbe v druge osebe v Republiki Sloveniji:** Znesek se prizna, vendar največ do 10 % davčne osnove II. Za uveljavljanje te olajšave je treba voditi evidence o oblikovanju te rezerve, namenu in njeni rabi (po posameznih namenih) ter samem stanju investicije.
- **Olajšava za novozaposlene delavce:** Gre za pripravnike oziroma tudi delavce, ki sklenejo prvo zaposlitev, in za delavce, ki so bili pred to sklenitvijo delovnega razmerja najmanj šest mesecev prijavljeni pri službi za zaposlovanje. Če takšne delavce zavezanec zaposli za nedoločen čas in najmanj za dve leti, lahko koristi davčno olajšavo v višini 30 % bruto plač teh zaposlenih, in sicer za prvih 12 mesecev njihove zaposlitve. Če zavezanec zaposluje invalide, se mu davčna osnovna zniža za 50 % njihovih plač, če pa gre za invalide s 100-odstotno telesno okvaro ali gluhoneme osebe, pa znaša olajšava 70 % njihovih plač.
- **Plačane premije delodajalca za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje:** Te premije v prvi fazi predstavljajo davčno nepriznane odhodke, zavezanec pa jih lahko vključi med olajšave. Znesek te olajšave lahko predstavlja največ 24 % obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za delojemalca in ne več ko 540.481 tolarjev za leto 2004.

3.3 Davčne olajšave v letih od 2005 do 2007

V davčnem obračunu za leto 2005 smo lahko uveljavljali naslednje olajšave:

- **Olajšave za investiranje:** Zavezanec lahko kot olajšavo uveljavlja 10 % investiranega zneska v opremo, razen v osebna motorna vozila ter razen v pohištvo in pisarniško opremo brez računalniške opreme, ter neopredmetena dolgoročna sredstva, vendar največ v višini davčne osnove, če gre za investicije v Sloveniji. Zakon torej izloča pisarniško opremo ter pohištvo, in to ne glede, v kateri dejavnosti in za kateri namen je navedena

oprema potrebna. Posamezni veliki uporabniki pohištva kot npr. hoteli, domovi in podobno, ki jim pohištvo pomeni nujno potrebno opremo za opravljanje osnovne dejavnosti, pri tem niso izvzeti. Navedeno določilo glede olajšave je tudi ožje opredeljeno, kot je bilo v preteklosti in kot je navedeno v zakonu o dohodnini pri opredelitvi olajšav pri samostojnih podjetnikih. Pri teh je olajšava dovoljena za opredmetena osnovna sredstva, razen osebnih vozil, pohištva in pisarniško opremo. Olajšava pri dohodku iz dejavnosti ni omejena le na opremo. Zakon dopušča tudi dodatno olajšavo v višini 10 % investiranega zneska v opremo za raziskave in razvoj. Predlog opreme, ki se šteje kot oprema za raziskave in razvoj, sta pripravili agenciji na področju raziskovalne dejavnosti in na področju tehnološkega razvoja, potrdil pa ga je minister za šolstvo, znanost in šport v soglasju z ministrstvom za finance. Iz navedenega določila lahko zaključimo, da ustrezni organi izdajo seznam opreme, ki se šteje kot oprema, ki se uporablja za ustvarjalno delo, opravljano na sistematični podlagi z namenom povečanja znanja ter uporabe tega znanja v razvoj. V navedeni olajšavi so šteta tudi opredmetena osnovna sredstva, ki so pridobljena s finančnim najemom. V kolikor je zavezanec koristil predstavljene davčne olajšave, ne sme razporejati dobička za udeležbo v dobičku pred potekom treh davčnih obdobj po davčnem obdobju, za katero je izkoristil olajšavo. Če se dobiček vseeno razporedi, je treba za znesek izkoriščene davčne olajšave povečati davčno osnovo v obdobju razporeditve dobička za udeležbo v dobičku. Podobno določilo je veljalo, če je zavezanec prodal oziroma odtujil ali prenesel izven Republike Slovenije sredstvo prej kot v treh letih po letu, za katero je izkoristil olajšave za investiranje. Za odtujitev se je štelo tudi prenehanje zavezanca, pri prenehanju s stečajem oziroma likvidacijo pa njun začetek. To določilo ni veljalo pri prenosu dejavnosti, zamenjavi kapitalskih deležev, združitvah in delitvah, ki jih je zakon obravnaval ločeno. Določilo »prepovedi« v obdobju treh let je veljalo tudi, če je najemjemalec izgubil pravico uporabe opredmetenega osnovnega sredstva iz finančnega najema. Če je bila davčna olajšava v letu 2005 večja od davčne osnove, je smel zavezanec za neizkoriščen del zmanjševati davčno osnovo še naslednjih pet davčnih obdobj. V tem primeru se je tek roka treh let štel, da je olajšavo izkoristil v obdobju, ko je ni izkoristil ali jo je delno izkoristil, ker ni imel ali ni imel dovolj visoke davčne osnove. Davčna osnova se najprej zmanjšuje za neizkoriščene davčne olajšave starejšega datuma in le do višine davčne osnove davčnega obdobja.

- **Olajšava za zaposlovanje:** Ko v davčnem obdobju podjetje za nedoločen čas in najmanj za dve leti zaposli pripravnika ali drugega delavca, ki prvič sklene delovno razmerje, ali delavca, ki je bil pred sklenitvijo najmanj 12 mesecev (prej 6 mesecev) prijavljen na Zavodu za zaposlovanje Republike Slovenije, lahko uveljavi zmanjševanje davčne osnove v višini 30 % plače tega delavca, in sicer največ za prvih 12 mesecev zaposlitve teh oseb, vendar največ v višini davčne osnove. Novo določilo je izpustilo besedico »izplačane« plače. Če zavezanec odpove pogodbo o zaposlitvi s prej navedenimi osebami, razen če je ta oseba ne odpove sama, prej kot v dveh letih od zaposlitve te osebe, mora v tem davčnem obdobju (v katerem je bila pogodba o zaposlitvi odpovedana) za znesek izkoriščene olajšave povečati davčno osnovo. Dodatno je določena olajšava ob zaposlitvi

osebe, ki ima doktorat znanosti, za nedoločen čas in najmanj dve leti, če le-ta pred tem ni bila zaposlena v podjetju. Olajšava je enaka prej navedeni, vendar se ti olajšavi med seboj izključujeta. Če se pogodba odpove ali preneha veljati sporazumno pred potekom dveh let, je za znesek izkoriščene olajšave prav tako treba povečati davčno osnovo. Za zaposlovanje invalidov so ostale olajšave skoraj nespremenjene (vse do višine davčne osnove): za invalida, zaposlenega po zakonu, ki ureja zaposlitveno rehabilitacijo in zaposlovanje invalidov:

- zmanjševanje davčne osnove v višini 50 % plač te osebe; za osebe s 100-odstotno telesno okvaro;
- za gluho osebo, v višini 70 % plač te osebe.

Ta olajšava se prav tako izključuje s prej navedenima olajšavama.

Dodana je olajšava za zavezanca, ki zaposluje invalide iz prej navedenih dveh alinej nad predpisano kvoto in katerih invalidnost ni posledica poškodbe pri delu ali poklicne bolezni pri istem delodajalcu po zakonu, ki ureja zaposlitveno rehabilitacijo in zaposlovanje invalidov. Uveljavlja lahko zmanjšanje davčne osnove v višini 70 % plač za te osebe.

- **Olajšava za dodatno pokojninsko zavarovanje:** Zavezanec, ki financira pokojninski načrt kolektivnega zavarovanja (po pogojih iz 302.–305. člena Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju), ki jih delno ali v celoti plača v korist delojemalcev izvajalcu pokojninskega načrta s sedežem v Republiki Sloveniji ali državi članici EU, lahko za leto, v katerem so bile premije plačane, koristi davčno olajšavo. Le-ta je lahko največ do zneska 24 % obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje ter ne več kot 549.400 tolarjev letno (znesek se spreminja glede na valorizacijo premije), vendar le do višine davčne osnove. To določilo velja od 1. 5. 2004 dalje.
- **Olajšava za donacije:** Donacije so od vključno 1. 1. 2005 dalje olajšave – to je bistvena novost pri olajšavah za leto 2005. Davčna osnova zanje se lahko zmanjšuje za znesek izplačil v denarju in naravi za humanitarne, dobrodelne, znanstvene, vzgojno-izobraževalne, športne, kulturne, ekološke in religiozne namene, in sicer le takšna izplačila rezidentom Republike Slovenije, ki so po posebnih predpisih ustanovljeni za opravljanje navedenih dejavnosti, do zneska, ki ustreza 0,3 % obdavčenega prihodka davčnega obdobja (do višine davčne osnove). Za izplačila v denarju in naravi političnim strankam in reprezentativnim sindikatom je v letu 2005 priznana olajšava do zneska, ki je enak trikratni povprečni mesečni plači na zaposlenega pri zavezancu do višine davčne osnove.

Področje davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj je izredno pomembno za podjetja, zato je natančno opredeljeno v Preglednici 1.

Preglednica 1: Davčne olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj

RR DEJAVNOST	Sodi v RR (raziskave in razvoj)	Ne sodi v RR (raziskave in razvoj)
Prototip	konstruiranje izvirnega modela, novega izdelka; razvoj, izdelava, preskušanje prototipov	nadaljnje preskušanje, izdelava kopij prototipa za komercialni namen po uspešnem preskušanju izvirnika
Pilotski obrat	postavitev pilotskega obrata, zbiranje izkušenj, zbiranje podatkov za ocenjevanje hipotez, pisanje novih formul za izdelek, določanje specifikacij, dokler niso dokončne, izdelava posebne opreme, orodij, ki jih potrebuje nov proces, priprava navodil in priročnikov za uporabo, vzdrževanje	dejavnost pilotskega obrata po obdobju eksperimentalne faze (če začne delovati kot komercialna enota)
Poskusna proizvodnja	dokler in če začetna faza proizvodnje še potrebuje preskušanja	če proizvodnja ne zahteva nadaljnega projektiranja in sprememb, če gre le za zagon in delovanje, če ni potrebnega odpravljanja napak v proizvodnji ali če gre le za manjše spremembe
Povratni razvoj in raziskave	če je treba reševati tehnične težave in gre ponovno za nadaljnji razvoj	če gre le za manjše spremembe
Načrti, risbe	za risbe in načrte, namenjene določanju postopkov, izdelavo tehničnih specifikacij in tehnične dokumentacije	če niso potrebne za razvoj in izdelavo novih izdelkov in procesov
Opremljanje z orodji, industrijski inženiring	razvoj novih proizvodnih strojev ali orodij, spremembe v proizvodnji, spremembe v postopkih kontrole kakovosti, razvoj novih metod in standardov	kadar gre za izvajanje dobro znanih tehnologij, sestavljanje običajnih sestavnih delov ali sklopov

Vir: Pravilnik o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganje v raziskave in razvoj, 2006.

3.4 Davčne olajšave v letih od 2008 do 2009

V letih 2008 in 2009 ZDDPO-2 omogoča uveljavljanje davčnih olajšav, največ v višini davčne osnove, za naslednje namene:

- vlaganja v raziskave in razvoj,
- zaposlovanje,
- prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje,
- donacije,
- investicije,
- udeležbo delavcev pri dobičku.

Davčna olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj

Zavezanec lahko uveljavlja olajšavo v višini 20 % za vlaganja v notranje raziskovalno-razvojne dejavnosti in za nakup raziskovalno-razvojnih storitev. Neizkoriščen del olajšave se lahko koristi v naslednjih petih letih. Od sredstev, ki so financirana iz nepovratnih sredstev proračuna Republike Slovenije in EU, se olajšava ne more uveljaviti.

Zavezanci, ki izpolnjujejo pogoje za koriščenje regijske olajšave, lahko koristijo tudi prej navedene olajšave. Regijsko olajšavo v višini 10 % lahko uveljavlja zavezanec, ki vlaga v raziskave in razvoj, v kraju, kjer je bruto domači proizvod na prebivalca nižji od povprečja države do 15 % (velja za: Savinjsko, Jugovzhodno Slovenijo, Gorenjsko, Goriško regijo).

Dodatni pogoji za uveljavljanje regijske olajšave so:

- zavezanec mora imeti sedež in opravljati dejavnost na tem območju;
- vlaganja morajo biti namenjena za notranje raziskovalno-razvojno dejavnost;
- vlaganja morajo biti namenjena za nakup raziskovalno-razvojnih storitev, ki jih izvajajo drugi;
- notranje raziskovalno-razvojna dejavnost mora biti navedena v poslovnem načrtu, kakor tudi nakup raziskovalno-razvojnih storitev;
- treba je imeti poslovni načrt/razvojni projekt.

Neizkoriščen del olajšave se lahko koristi v naslednjih petih letih. Od sredstev, ki so financirana iz nepovratnih sredstev proračuna Republike Slovenije ali EU, se olajšava ne more uveljaviti.

Regijsko olajšavo v višini 20 % lahko uveljavlja zavezanec, ki vlaga v raziskave in razvoj, v kraju, kjer je bruto domači proizvod na prebivalca nižji od povprečja države več kot 15 % (velja za: Pomursko, Podravske, Koroško, Zasavsko, Spodnje Posavsko, Notranje-kraško regijo). Vsi ostali dodatni pogoji so enaki, kot je navedeno zgoraj.

Davčna olajšava za zaposlovanje invalidov

Olajšavo za zaposlovanje invalidov določa 56. člen ZDDPO-2. Zavezanec, ki zaposluje invalida, po zakonu, ki ureja zaposlitveno rehabilitacijo in zaposlovanje invalidov, lahko uveljavlja davčno olajšavo v višini 50 % plač te osebe, zavezanec, ki zaposluje invalidno osebo s 100-odstotno telesno okvaro in gluho osebo, pa v višini 70 % plač te osebe. Za zaposlovanje invalidov nad predpisano kvoto po zakonu, ki ureja zaposlitveno rehabilitacijo in zaposlovanje invalidov, lahko zavezanec uveljavlja zmanjšanje davčne osnove v višini 70 % plač te osebe (ZDDPO-2, 1. odstavek 56. člena).

Status invalida pridobi oseba, ki po zakonu o zaposlitveni rehabilitaciji in zaposlovanju invalidov (v nadaljevanju ZZRZI) (ZZRZI-UPB2 10. člen):

- ni pridobila statusa invalida po drugih predpisih oziroma nima z določbo pristojnega organa ugotovljenih trajnih posledic telesne in duševne okvare ali bolezni ter zato bistveno manjše možnosti, da se zaposli ali ohrani zaposlitev;
- je prijavljena kot brezposelna oseba na Zavodu Republike Slovenije za zaposlovanje;
- je dopolnila starost 15 let oziroma ni stara več, kot je po predpisih o pokojninskem in invalidskem zavarovanju pogoj za pridobitev pokojnine za najnižjo pokojninsko dobo; in
- izpolnjuje merila, določena z zakonom.

Po 10. členu ZZRZI lahko pridobi status invalida ob izpolnjevanju pogojev iz prve, tretje in četrte alineje tudi oseba, ki je zaposlena. Za pridobitev statusa invalida morajo biti po 11. členu ZZRZI pri osebi ugotovljene (ZZRZI-UPB2, 11. člen):

- trajne posledice telesne ali duševne okvare ali bolezni,
- težave pri dejavnostih, ki vplivajo na njeno zaposljivost, in
- ovire pri vključevanju v delovno okolje na način, kot ga opredeljuje mednarodna klasifikacija funkcioniranja, invalidnosti in zdravja.

Davčna olajšava za zaposlovanje invalidov se delodajalcu davčnemu zavezancu ugotovi glede na plače zaposlenih invalidov s statusom (Jerman et al., 2008, str. 427). Kot plača se šteje obračunana plača zaposlenega invalida s statusom, in sicer njegova bruto plača. Davčno osnovo sestavljajo vse obračunane plače za davčno obdobje. V osnovo za ugotovitev davčne olajšave za zaposlovanje invalidov se torej všttevajo obračuni plač invalidov s statusom, ki so sestavljeni iz obračunov za njihove mesečne plače, ter tudi za obračunano trinajsto in štirinajsto plačo, ki jo je delodajalec dolžan obračunati in izplačati na podlagi pogodbe o zaposlitvi in v skladu s kolektivno pogodbo zaposlenemu invalidu s statusom.

Ker pa delodajalec davčni zavezanec za obračunane plače invalidov uveljavlja davčne olajšave, je logično, da ZDDPO-2 za uveljavljanje davčnih olajšav za zaposlovanje invalidov dopušča zniževanje davčne osnove v zakonsko določenih višinah, vendar največ do višine davčne osnove.

Z Uredbo o določitvi kvote za zaposlovanje invalidov (Ur. l. RS, št. 32/07) so določene kvote različno po dejavnostih, in sicer glede na področja v skladu z Uredbo o uvedbi in uporabi standardne klasifikacije dejavnosti (Ur. l. RS, št. 2/02). Dejavnost davčnega zavezanca je razvidna iz obvestila o identifikaciji in razvrstitvi po dejavnosti za poslovni subjekt Agencije Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve (AJPES). Kvote so z navedeno uredbo določene takole:

Dvoodstotna kvota za:

B) ribištvo in ribiške storitve,

- G) trgovino, popravila motornih vozil in izdelkov široke porabe,
- H) gostinstvo,
- J) finančno posredništvo,
- L) dejavnost javne uprave in obrambe, obvezno socialno zavarovanje ter
- O) druge javne, skupne in osebne storitvene dejavnosti.

Triodstotna kvota za:

- F) gradbeništvo,
- I) promet, skladiščenje in zveze,
- K) poslovanje z nepremičninami, najem in poslovne storitve ter
- M) izobraževanje.

Šestodstotna kvota za:

- A) kmetijstvo, lov, gozdarstvo,
- B) rudarstvo,
- D) predelovalne dejavnosti,
- E) oskrbo z električno energijo, plinom in vodo,
- N) zdravstvo in socialno varstvo.

Po ZZRZI je delodajalec, ki ne izpolni kvote, zavezan mesečno ob izplačilu plač obračunati in plačati v Sklad Republike Slovenije za vzpodbujanje zaposlovanja invalidov znesek v višini 70 % minimalne plače za vsakega invalida, ki bi ga bil zavezan zaposliti za izpolnitev predpisane kvote. Če Sklad Republike Slovenije za vzpodbujanje zaposlovanja invalidov ugotovi, da delodajalec prispevka iz prejšnjega odstavka ni plačal pravočasno, ga pisno pozove, naj ga plača skupaj z zamudnimi obrestmi v naknadno določenem roku. Če delodajalec v določenem roku ne plača obveznosti in ne dokaže, da ni zavezanec za plačilo, Sklad Republike Slovenije za vzpodbujanje zaposlovanja invalidov izda odločbo o obveznosti plačila.

Davčna olajšava za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju

To vrsto davčne olajšave določa 57. člen ZDDPO-2. Zavezanec, ki sprejme vajenca, dijaka ali študenta po učni pogodbi za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju, lahko uveljavlja znižanje davčne osnove v višini plač tej osebi, vendar največ v višini 20 % povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji za vsak mesec dela te osebe.

Davčna olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje

Olajšavo za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje določa ZDDPO-2 v 58. členu.

To davčno olajšavo lahko uveljavijo le delodajalci, ki financirajo pokojninski načrt kolektivnega zavarovanja in izpolnjujejo pogoje iz 302.–305. člena Zakona o pokojninskem

in invalidskem zavarovanju (Jerman et al., 2008, str. 431). Za pridobitev davčnih olajšav po tem zakonu mora delodajalec ob uveljavljanju davčnih olajšav dokazati, da je bilo v obdobju koledarskega leta, za katero uveljavlja davčne olajšave, v pokojninski načrt kolektivnega zavarovanja vključenih povprečno najmanj 51 % vseh zaposlenih, ki so pri njem v delovnem razmerju. Izvajalec pokojninskega načrta ima lahko sedež v Sloveniji ali v državi članici EU. Izpolnjen pa mora biti še pogoj, da je pokojninski načrt vpisan v register pokojninskih načrtov pri pristojnem davčnem uradu. Delodajalci lahko za zaposlene premije dodatnega pokojninskega zavarovanja v pokojninski načrt plačujejo v celoti ali le deloma.

Znesek davčne olajšave je omejen. Pri ugotavljanju višine davčne olajšave je treba upoštevati naslednja pravila:

- davčne olajšave je mogoče uveljavljati le v višini premij, ki so bile plačane;
- davčne olajšave so omejene z višino 24 % obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za delojemalca zavarovanca;
- davčne olajšave so omejene na 2.390 evrov letno za delojemalca zavarovanca;
- davčne olajšave lahko delodajalci uveljavijo največ v višini davčne osnove davčnega obdobja.

Navedeni pogoji se nanašajo na davčno obdobje. Kadar je poslovno leto enako davčnemu in je to koledarsko leto, verjetno ne bo posebnih težav pri ugotavljanju višine davčne olajšave, ki jo delodajalec lahko upošteva. Pri tem je kljub temu treba opozoriti, da se davčne olajšave nanašajo na leto, v katerem so bile premije plačane. Zakonodajalec je te davčne olajšave torej navezal na denarni tok in menim, da je treba vse omejitve oziroma določitve višine davčnih olajšav za dodatno pokojninsko zavarovanje ugotavljati za davčno obdobje, v katerem so bile premije plačane.

Davčna olajšava za donacije

Pomembna sprememba na področju davčnih olajšav za donacije je izšla junija 2008 z ZDDPO-2A, ki je davčne olajšave za donacije razširil na rezidente držav članic EU.

Po 59. členu ZDDPO-2 in dopolnitvi ZDDPO-2A lahko zavezanec uveljavlja olajšavo za donacije za znesek izplačil v denarju in naravi za humanitarne, invalidske, socialnovarstvene, dobrodelne, znanstvene, vzgojno-izobraževalne, zdravstvene, športne, kulturne, ekološke in religiozne namene, če gre za izplačila rezidentom Slovenije in rezidentom držav članic EU, ki so po posebnih predpisih ustanovljeni za opravljanje navedenih dejavnosti. To olajšavo je mogoče uveljaviti do višine 0,3 % obdavčenega prihodka zavezanca v davčnem obdobju.

Poleg olajšave v višini 0,3 % obdavčenega prihodka lahko zavezanec uveljavlja še olajšavo v višini 0,2 % obdavčenega prihodka davčnega obdobja za znesek izplačil v denarju in naravi za kulturne namene in za takšna izplačila prostovoljnemu društvu, ustanovljenemu za varstvo pred naravnimi in drugimi nesrečami, ki delujejo v javnem interesu za te namene. Olajšava se lahko uveljavlja ne le za izplačila rezidentom Slovenije, temveč tudi za izplačila rezidentom držav članic EU. Zavezanec lahko za znesek olajšave za izplačila v denarju in naravi za kulturne namene ter za takšna izplačila prostovoljnemu društvu, ustanovljenemu za varstvo pred naravnimi in drugimi nesrečami, ki je nižja od 0,5 % obdavčenega prihodka davčnega obdobja in ki je zaradi davčne osnove tekočega davčnega obdobja ni koristil, znižuje davčno osnovo v naslednjih treh davčnih obdobjih.

Zavezanec lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove tudi za znesek izplačil v denarju in naravi političnim strankam, vendar največ do zneska, ki je enak trikratni povprečni mesečni plači na zaposlenega pri zavezancu. Tudi uveljavljanje olajšave za donacije je mogoče največ do višine davčne osnove.

Davčna olajšava za investicije v opremo in neopredmetena dolgoročna sredstva

Ta olajšava je bila ponovno uvedena v letu 2008 (ZDDPO-2B). Veljala je za celo leto 2008. Zavezanec je lahko uveljavljal znižanje davčne osnove v višini 20 % investiranega zneska v opremo in neopredmetena dolgoročna sredstva, vendar ne več kot 20.000 evrov in največ v višini davčne osnove. Znižanje davčne osnove je lahko znašalo največ 10.000 evrov v davčnem obdobju vlaganja in 10.000 EUR v davčnem obdobju po obdobju vlaganja.

Za uveljavljanje te olajšave je zakon predpisal določene pogoje, in sicer:

- Za opremo se ne štejejo: 1. pohištvo in pisarniška oprema, razen računalniške opreme, ter 2. motorna vozila, razen osebnih avtomobilov na hibridni ali električni pogon, avtobusov na hibridni ali električni pogon in tovornih motornih vozil z motorjem, ki ustreza najmanj emisijskim zahtevam EURO VI. Ne glede na navedeno, je lahko zavezanec za leto 2008 uveljavljal znižanje davčne osnove za investicije v tovorna motorna vozila z motorjem, ki ustreza najmanj emisijskim zahtevam EURO V, v skladu s 55. a členom ZDDPO-2B.
- Za neopredmetena dolgoročna sredstva se ne štejejo dobro ime in usredstveni stroški naložb v tuja opredmetena osnovna sredstva.
- V primeru finančnega najema lahko zniževanje davčne osnove uveljavlja zavezanec, ki opremo pridobi s finančnim najemom.
- Znižanje davčne osnove lahko uveljavlja zavezanec, ki ima nepretrgoma v vsem davčnem obdobju vlaganja zaposlena najmanj dva delavca za polni delovni čas.
- Zavezanec lahko za neizkoriščen del olajšave zmanjšuje davčno osnovo v naslednjih petih davčnih obdobjih po obdobju vlaganja, vendar zmanjšanje ne sme presežati 10.000 evrov v posameznem davčnem obdobju skupaj z zmanjševanjem za takšna vlaganja v tekočem davčnem obdobju in največ v višini davčne osnove.

- Če zavezanec proda oziroma odtuji opremo oziroma neopredmeteno dolgoročno sredstvo, za katero je izkoristil davčno olajšavo, prej kot v treh letih po letu vlaganja oziroma pred dokončnim amortiziranjem v skladu z ZDDPO-2, če je to krajše od treh let, mora za znesek izkoriščene davčne olajšave povečati davčno osnovo, in sicer v letu prodaje oziroma odtujitve opreme oziroma neopredmetenega dolgoročnega sredstva. V primeru finančnega najema to velja, če najemodajalec izgubi pravico uporabe opreme. Za odtujitev se šteje tudi prenehanje zavezanca, pri prenehanju s stečajem oziroma likvidacijo pa začetek stečajnega oziroma likvidacijskega postopka. Za odtujitev sredstva se ne štejejo prenos premoženja, zamenjava kapitalskih deležev ter združitve in delitve v skladu z 38.–54. členom zakona. Upoštevajo pa se olajšave in pogoji, ki bi veljali, če ne bi prišlo do prenosa premoženja, zamenjave kapitalskih deležev ter družitve in delitve.
- Zavezanec ne more uveljavljati olajšave za investicije, ki so financirane iz sredstev proračunov samoupravnih lokalnih skupnosti, proračuna Republike Slovenije oziroma proračuna EU, če imajo ta sredstva naravo nepovratnih sredstev.

Državni zbor Republike Slovenije je 14. 1. 2009 sprejel Zakon o spremembi Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2C), ki je bil objavljen v Ur. l. RS, št. 5/2009. Novela ZDDPO-2C se je uporabljala tudi pri obračunih, ki so se nanašali na leto 2008, za investiranje, opravljeno od 1. 1. 2008.

Spremembe, ki jih zajema novela ZDDPO-2C in ki jih velja posebej izpostaviti, so naslednje:

- Zavezanec lahko uveljavlja znižanje davčne osnove v višini 30 % investiranega zneska v opremo in neopredmetena sredstva, vendar ne več kot 30.000 evrov in največ v višini davčne osnove.
- Zavezanec lahko za neizkoriščen del olajšave zmanjšuje davčno osnovo v naslednjih petih davčnih obdobjih po obdobju vlaganja, vendar zmanjšanje ne sme presegati 30.000 evrov v posameznem davčnem obdobju skupaj z zmanjšanjem za takšna vlaganja v tekočem davčnem obdobju in največ v višini davčne osnove.
- Črtan je peti odstavek 55. a člena, ki je kot pogoj za uveljavljanje olajšave določal, da mora zavezanec nepretrgoma v vsem davčnem obdobju vlaganja imeti zaposlena najmanj dva delavca za polni delovni čas.
- Ne glede na določbe drugega odstavka 55. a člena zakona, lahko zavezanec uveljavlja za leta 2008, 2009 in 2010 znižanje davčne osnove za investicije v avtobuse z motorjem, ki ustreza najmanj emisijskim zahtevam EURO IV, ter za leti 2009 in 2010 znižanje davčne osnove za investicije v tovorna motorna vozila z motorjem, ki ustreza najmanj emisijskim zahtevam EURO V, v skladu s 55. a členom zakona.

Davčna olajšava za pripadajoči znesek dobička, ki se izplača delavcem

Po 31. členu Zakona o udeležbi delavcev pri dobičku (ZUDDob) se kot davčna olajšava prizna 70 ali 100 % pripadajočega zneska, ki se izplača delavcem, in se za navedeni znesek zmanjša davčna osnova.

4 RAČUNOVODSKA POLITIKA

4.1 Opredelitev računovodske politike

Računovodska politika (angl. *accountancy policy*) je iskanje in določanje smeri in ciljev ter usmerjanje k ciljem na področju računovodenja. Računovodske usmeritve (angl. *accountacy policies*) pa so vodila in pravila ciljnega obnašanja kot trajnejši načini ravnanja in stalne načrtovane odločitve na področju računovodenja (Turk et al., 2006, str. 11).

Računovodsko politiko morajo imeti vsa podjetja, tudi mala, saj pomembno vpliva na davek od dohodkov pravnih oseb, v primeru, kadar je davčni izkaz povezan s poslovnim izkazom.

4.2 Vpliv računovodskih politik na davčno osnovo

4.2.1 Zakonski predpisi

Obstajajo številne zahteve, ki jih moramo upoštevati ter ki omejujejo podjetja pri vodenju računovodske in posledično davčne politike:

- uporabljeni računovodski standardi (Slovenski računovodski standardi, s kratico SRS 2006; Mednarodni standardi računovodskega poročanja, s kratico MSRP);
- določila davčne zakonodaje (ZDDPO-2);
- določila ZGD-1 (na primer 67. člen – splošna pravila vrednotenja: delujoče podjetje, uporaba metod vrednotenja, načelo previdnosti, načelo poštene vrednosti, upoštevanje odhodkov in prihodkov, sestavine sredstev in obveznosti);
- možnost znižanja akontacij za davek od dohodkov pravnih oseb po 371. členu Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2);
- motivi lastnikov in poslovodstev (kako prikazati poslovanje podjetja navzven).

4.2.2 Bilančna politika podjetja

V okviru računovodske politike ima izjemno pomembno mesto bilančna politika. Pri bilančni politiki podjetja gre za vsa dejanja v okviru možnosti, ki jih ponujajo računovodski standardi, najpomembnejše pri bilanciranju pa je vrednotenje. Bilančna politika je podrejena ostalim politikam v podjetju in torej ni docela avtonomna – ozirati se mora na celotno politiko podjetja. Bilančna politika odločilno vpliva na kasneje ugotovljene davčne obveznosti.

Bilančna politika je torej veda o priložnostih v okviru predpisov in načel, ki urejajo bilanco stanja, bilanco poslovnega izida in bilanco oziroma izkaz denarnih tokov in poročila o poslovanju.

Bilančna politika je sestavni del podjetniške politike. Predstavlja instrument za realizacijo podjetniških ciljev zlasti na področju politike financiranja, investiranja, rezervacij, delitve poslovnega izida, politike davkov in politike informiranja.

Lahko govorimo o naslednjih ciljnih bilančne politike:

- vpliv v okviru danih možnosti na prejemnike informacij iz bilanc v dobrobit podjetja (informacijski in publicistični cilji);
- vpliv na delitev dobička udeležencem;
- zmanjševanje davčnih obremenitev.

Med posameznimi cilji prihaja do konfliktov (Kokotec Novak, 2009, str. 3).

Bilančna-davčna politika predstavlja načrtovano koriščenje možnih različic vrednotenja in poznavanje cilja bilanciranja. Prioritetni cilj v okviru bilančne-davčne politike je minimiziranje izdatkov za davke ob nespremenjenem potekanju poslovnega procesa. Če obstaja več parametrov, ki vplivajo na minimiziranje izdatkov za davke, jih je treba presojati z vidika časa nastanka in z vidika stroškov. Seveda je treba upoštevati tudi formalne možnosti za izvedbo takšnih vplivnih dejavnikov. Če imamo takšne parametre, ki se v opazovanem daljšem obdobju ne spreminjajo – npr. davčne stopnje –, bomo bilancirali tako, da bomo dobiček čim bolj oddaljili od dneva bilanciranja. To pomeni, da bomo izkazovali stroške čim prej, kot je mogoče, in prihodke čim kasneje. V tem primeru govorimo o cilju maksimalne odložitve dobička. To je le bilančno izkazovanje uspešnosti, medtem ko realno dogajanje ostane nespremenjeno (Kokotec Novak, 2009, str. 7).

4.2.3 Davčna politika podjetja

Davčna politika je sestavina poslovne politike podjetja. V okvir poslovne politike podjetja so vključene tudi politike poslovnih funkcij. Tako poznamo politiko poslovne funkcije nabave, proizvodnje, prodaje, financ, investicijske funkcije, kadrovske funkcije in računovodske funkcije. Znotraj politike računovodske funkcije igra zelo pomembno vlogo bilančna politika. V okviru davčne politike pa je pomembno poznavanje davčno-bilančne politike. Vse te politike so sestavina skupne poslovne politike podjetja ter pomembno vplivajo druga na drugo in na poslovne odločitve (Kokotec Novak, 2009, str. 1–2).

Cilj davčne politike podjetja je sprejemanje ustreznih odločitev z davčnega vidika, ki pa je prav tako vezan na politiko podjetja. Govorimo o posebnem davčnem računovodstvu (npr.

ugotavljanje davčnih vrednosti sredstev). Zaradi prepletenosti se večkrat uporablja kar izraz bilančno-davčna politika.

Davčno politiko poda vodstvo podjetja navadno zelo globalno, v izvedbenem smislu pa jo konkretizirajo v okviru posebnega oddelka za področje davščin pri velikih podjetjih, pri srednjih in malih podjetjih pa se v izvajanje vključujejo tako davčni svetovalci kot tudi zunanji strokovnjaki (Kokotec Novak, 2009, str. 2).

Za izvajanje davčne politike podjetja je treba (Kokotec Novak, 2009, str. 2–3):

- spoznati izhodiščno situacijo v podjetju;
- v okviru podjetniškega ciljnega sistema določiti davčne cilje;
- analizirati možnosti teh ciljev in opredeliti sredstva za njihovo doseganje.

Davčna taktika je legalno, hitro in s situacijo pogojeno koriščenje priložnosti, z namenom prihranka pri davkih ali njihove odložitve.

Davčna taktika je odvisna od podjetniške davčne politike. Najpomembnejše področje davčne taktike je davčno-bilančna taktika. V okviru davčno-bilančne taktike lahko modificiramo osnovo za obračun davka predvsem z drugim pristopom k vrednotenju (Wacker, 1994, str. 15). V poštev pridejo predvsem naslednji ukrepi (Kokotec Novak, 2009, str. 8):

- določitev časa bilanciranja;
- opredelitev primerne strukture sredstev in obveznosti z davčnega vidika ob koncu poslovnega leta;
- izvajanje z davčnega vidika primernega aktiviranja in pasiviranja bilančnih postavk;
- izvajanje z davčnega vidika možnega vrednotenja gospodarskih kategorij;
- izvajanje raznih možnih odpisov;
- oblikovanje rezerv in rezervacij;
- koriščenje davčnih olajšav;
- odločitev o ustreznem poročanju o bilancah.

4.2.4 Davčni cilj posloводства

Davčni cilj posloводства, ki naj bi posebej cilje lastnikov podjetja, je:

- povečanje čiste vrednosti premoženja in dobička;
- optimalen cilj, povezan z likvidnostjo: stroški, ki zmanjšujejo davčno osnovo in niso izdatki.

Poudariti je treba, da davčne obveznosti zmanjšujejo čisto vrednost premoženja (slabšajo likvidnost) in istočasno ne dajejo neposrednega nadomestila plačniku.

4.2.7 Bilančni vidik stroškov amortizacije

Za strogo dosledno razporejanje zneska amortizacije sredstva v njegovi dobi koristnosti je mogoče uporabljati različne metode:

- metodo enakomernega časovnega amortiziranja,
- metodo padajočega amortiziranja in
- metodo proizvedenih enot.

Podjetje samostojno določi metodo amortiziranja. Izbere tisto, ki ustreza pričakovanemu vzorcu uporabe, ter letno amortizacijsko stopnjo, s katero upošteva fizično izrabo in tehnično staranje.

Uporabljena metoda amortiziranja se mora pregledati vsaj ob koncu vsakega poslovnega leta, in če se pričakovani vzorec uporabe bodočih gospodarskih koristi, izvirajočih iz amortizljivega sredstva, bistveno spremeni, se mora metoda amortiziranja spremeniti tako, da ustreza spremenjenemu vzorcu. Taka sprememba se obravnava kot sprememba računovodske ocene.

Podjetje ima možnost uporabe SRS 1.11 – razporeditev opredmetenega osnovnega sredstva na dele.

Opredmeteno osnovno sredstvo, razpoložljivo za uporabo, se začne amortizirati prvi dan naslednjega meseca potem, ko je razpoložljivo za uporabo.

Amortizacija, obračunana za vsako obračunsko obdobje, se pripozna kot strošek.

Izbrana metoda amortiziranja se dosledno uporablja iz obdobja v obdobje, razen če se spremeni vzorec uporabe – ocena.

4.2.8 Davčni vidik stroškov amortizacije

Amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih osnovnih sredstev se kot odhodek prizna največ do zneska, obračunanega z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja ter najvišje amortizacijske stopnje, ki je določena z ZDDPO-2.

Preglednica 2: Davčno priznane amortizacijske stopnje za podjetja za leta 2007, 2008, 2009

	LETO 2007	LETO 2008, LETO 2009
Amortizacijske skupine	Najvišje letne amortizacijske stopnje (v %)	Najvišje letne amortizacijske stopnje (v %)
1. Gradbeni objekti	3	3
1.1 Naložbene nepremičnine	3	3
1.2 Deli gradbenih objektov	6	6
1.3 Deli naložbenih nepremičnin	6	6
2. Oprema, vozila in mehanizacija	20	20
3. Deli opreme in oprema za raziskovalne dejavnosti	33,3	33,3
4. Računalniška, strojna in programska oprema	50	50
5. Večletni nasadi	10	10
6. Osnovna čreda	20	20
7. Druga vlaganja Sem spadajo tudi zemljišča z omejeno dobo koristnosti (npr. odlagališča odpadkov, kamnolomi)	10	10

Vir: Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, 2009.

Podjetje se samo odloči, kako bo obračunavalo amortizacijo v skladu s SRS 2006, in tudi samo določi amortizacijske stopnje. Davek je treba plačati le, če so amortizacijske stopnje pri davčnem zavezancu višje od stopenj, ki jih predpisuje ZDDPO-2, oziroma če je amortizacija obračunana na način, ki je v nasprotju z metodo enakomernega časovnega amortiziranja. Torej davčni predpis določa uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja sredstev, in sicer posamično; začetek amortiziranja sredstev pa določa prvi dan naslednjega meseca, potem ko je sredstvo razpoložljivo za uporabo. Priznavanje amortizacije, če je obračunana po višji stopnji, kot je določena v ZDDPO-2, se izvede in prizna za presežek zneska amortizacije v naslednjih davčnih obdobjih.

Možnost takojšnjega odpisa pri osnovnih sredstvih do vrednosti 500 evrov.

Sprememba računovodske ocene ne pomeni odstopa od metode enakomernega časovnega amortiziranja in je tudi v tem primeru amortizacija davčno priznana.

4.2.9 Bilančni vidik slabitve terjatev

Po SRS 5 (5.1.) so terjatve na premoženjskopравnih in drugih razmerjih zasnovane pravice zahtevati od določene osebe plačilo dolga, dobavo kakih stvari ali opravitev kake storitve. Kot poslovne terjatve se ne štejejo dolgoročne finančne naložbe in kratkoročne finančne naložbe,

temveč le tiste, povezane s finančnimi prihodki, ki izhajajo iz njih. Finančne terjatve so obravnavane v SRS 3. Usredstvene (aktivne) časovne razmejitve spadajo med poslovne terjatve v širšem pomenu in pri računovodskem proučevanju ter niso predmet tega standarda.

Prevrednotenje terjatev je sprememba njihove knjigovodske vrednosti; kot prevrednotenje se ne šteje pogodbeno povečanje oziroma zmanjšanje njihove knjigovodske vrednosti. Opravi se lahko na koncu poslovnega leta ali med njim. Pojavi se predvsem kot prevrednotenje terjatev zaradi njihove oslabitve ali prevrednotenje terjatev zaradi odprave njihove oslabitve.

Terjatve se praviloma merijo po odplačni vrednosti po metodi efektivnih obresti. Če obstajajo nepristranski dokazi, da je prišlo pri terjatvi, izkazani po odplačni vrednosti, do izgube zaradi oslabitve, se izguba izmeri kot razlika med knjigovodsko vrednostjo terjatve in sedanjo vrednostjo pričakovanih prihodnjih denarnih tokov, ki so diskontirani po efektivni obrestni meri terjatve. Knjigovodsko vrednost terjatve je treba zmanjšati s preračunom na kontu popravka vrednosti. Izguba bremeni prevrednotovalne poslovne odhodke v zvezi s terjatvami.

Terjatve, za katere se domneva, da ne bodo poravnane oziroma ne bodo poravnane v celotnem znesku, je treba šteti kot dvomljive, če se zaradi njih začne sodni postopek, pa kot sporne. Če se v naslednjem obdobju izguba zaradi oslabitve zmanjša in če je mogoče zmanjšanje nepristransko povezati z dogodkom po pripoznanju oslabitve, je treba že prej pripoznano izgubo zaradi oslabitve razveljaviti s preračunom na kontu popravka vrednosti. Vrednost razveljavitve izgube se obravnava kot prevrednotovalni poslovni prihodek v zvezi s terjatvami.

4.2.10 Davčni vidik slabitve terjatev

Pri davčnem vidiku slabitve terjatev morajo davčni zavezanci upoštevati določila 21. člena ZDDPO-2, ki se glasi:

- Odhodki zaradi prevrednotenja terjatev zaradi oslabitve se priznajo v obračunanih zneskih v skladu z 12. členom tega zakona, vendar znesek teh odhodkov v davčnem obdobju ne sme presegati zneska, ki je enak aritmetični sredini v preteklih treh davčnih obdobjih dejansko odpisanih terjatev pod pogoji iz šestega odstavka tega člena, ali zneska, ki predstavlja 1 % obdavčljivih prihodkov davčnega obdobja.
- Za terjatve po tem členu se štejejo kratkoročne in dolgoročne poslovne terjatve, ki ne vključujejo aktivnih časovnih razmejitev.
- Odprava oslabitve iz prvega odstavka tega člena se upošteva na način, da se prihodki iz odprave oslabitve, ki ni bila priznana kot odhodek, izvzemajo iz davčne osnove.
- Odhodki zaradi prevrednotenja terjatev, ki po prvem odstavku tega člena niso priznani kot odhodki, se priznajo ob odpisu celote ali dela terjatev, ki niso bile poplačane oziroma poravnane, pod pogoji iz šestega odstavka tega člena.

- Odpis terjatev je priznan kot odhodek na podlagi pravnomočnega sklepa sodišča o zaključenem stečajnem postopku ali na podlagi pravnomočnega sklepa o potrditvi prisilne poravnave, v delu, v katerem terjatve niso bile poplačane oziroma niso bile poplačane v celoti. Odpis terjatev je priznan kot odhodek tudi na podlagi neuspešno zaključenega izvršilnega postopka sodišča ali brez sodnega postopka za poplačilo terjatev, oziroma če se dokaže, da so bila opravljena vsa dejanja, ki bi jih opravil s skrbnostjo dober gospodarstvenik, za dosego poplačila terjatev, oziroma da so nadaljnji pravni postopki ekonomsko neupravičeni.
- Če so odhodki iz prevrednotenja terjatev zaradi oslabitve davčno priznani na podlagi prvega odstavka tega člena, se davčna osnova ob odpisu terjatev poveča za davčno priznane odhodke iz prevrednotenja terjatev v preteklih davčnih obdobjih, če se odpis terjatev ne opravi pod pogoji iz šestega odstavka tega člena.

Davčni zavezanci, ki imajo možnost uporabiti določila prvega odstavka, morajo za davčne potrebe spremljati terjatve (vodenje dvojnih evidenc), katerih prevrednotovalni odhodki jim niso bili priznani, treba pa bo spremljati tudi tiste, katerih odhodki (oziroma njihov del) so bili priznani, če njihov dokončen odpis ne bo izpolnjeval pogojev iz šestega odstavka.

4.2.11 Model vrednotenja osnovnih sredstev

Za merjenje po pripoznanju opredmetenega osnovnega sredstva mora podjetje za svojo računovodsko usmeritev izbrati ali model nabavne vrednosti (možna je slabitev) ali model prevrednotenja (možne so krepitve in slabitve); izbrano usmeritev mora uporabljati za celotno skupino opredmetenih osnovnih sredstev.

Po modelu nabavne vrednosti je treba opredmeteno osnovno sredstvo razvidovati po njegovi nabavni vrednosti, zmanjšani za amortizacijski popravek vrednosti in nabrano izgubo zaradi oslabitve.

Davčni vidik: slabitev, ki je pripoznana kot odhodek, je davčno priznana, pri krepitvi pa je treba upoštevati 15. člen ZDDPO-2.

15. člen ZDDPO-2 določa, da je potrebno povečanje davčne osnove vzporedno z višjimi stroški amortizacije oziroma povečanje davčne osnove v letu prenosa.

4.2.12 Vrednotenje zalog

Zaloge so sredstva praviloma v opredmeteni obliki, ki bodo porabljena pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oziroma pri proizvajanju za prodajo ali prodana v okviru rednega delovanja (SRS 4.1).

Pri metodah vrednotenja proizvodov in nedokončane proizvodnje ima podjetje po SRS 4 več možnosti. Določeni sta dve skrajnosti (znotraj tega je katerakoli): metoda zožene lastne cene, ki predstavlja metodo, po kateri prenesemo med zaloge največ stroškov, medtem ko z metodo spremenljivih proizvajalnih stroškov med zaloge prenesemo najmanj stroškov. Metode se razlikujejo glede na to, katere stroške zajemajo oziroma katere stroške prenesemo med zaloge.

Podjetje sprejme računovodsko usmeritev, po kateri metodi bo vrednotilo zaloge, in sicer s predpisanimi metodami za vrednotenje zalog po SRS 2006. Med vsemi metodami, določenimi v SRS 2006, se lahko odloči za na primer:

- metodo proizvajalnih stroškov,
- metodo zožene lastne cene,
- metodo proizvajalnih stroškov v ožjem pomenu (po spremenljivih proizvajalnih stroških),
- in ostale metode, določene v SRS 2006.

Skladno z drugo točko prvega odstavka 67. člena ZGD-1 se uporaba metod vrednotenja zalog brez utemeljenih razlogov ne sme spreminjati iz poslovnega leta v poslovno leto (pomembna je stalnost vrednotenja).

Metoda proizvajalnih stroškov

Podjetje po navedeni metodi med zaloge poslovnih učinkov prenese neposredne stroške materiala, dela, storitev in amortizacije ter posredne proizvajalne stroške. O primernosti metode za neko podjetje se odloča na podlagi gibanj proizvodnje in prodaje v preteklosti ter naših pričakovanj. Ta metoda je priporočena po SRS 2006 in je primerna, če se med obdobji prodaja in proizvodnja gibljeta razmeroma enakomerno.

Metoda zožene lastne cene

Z metodo zožene lastne cene med zaloge poleg proizvajalnih stroškov prenesemo še posredne stroške nabave, posredne stroške prodaje in posredne stroške splošnih služb. Metoda je primerna, če je med obdobji proizvodnja bolj ali manj enakomerna, prodaja pa razmeroma neenakomerna.

Če podjetje za vrednotenje zalog poslovnih učinkov prevzame metodo zožene lastne cene, pravimo, da zaloge vrednoti po najvišji dovoljeni ravni. Od vseh metod se po tej metodi v zalogah ob koncu obdobja zadržuje največ stroškov. Torej med odhodke obdobja po tej metodi prenesemo najmanj nastalih stroškov.

Posledično bi imeli na koncu leta najvišjo vrednost končnih zalog poslovnih učinkov, najmanj odhodkov, najvišji poslovni izid in najvišjo davčno obveznost glede na ostali navedeni metodi.

Metoda proizvodjalnih stroškov v ožjem pomenu (po spremenljivih proizvodjalnih stroških)

Po tej metodi med zaloge poslovnih učinkov prenesemo neposredne stroške materiala, neposredne stroške dela, druge neposredne stroške in spremenljivi del posrednih proizvodjalnih stroškov. Metoda je primerna, kadar imamo opraviti z razmeroma neenakomerno proizvodnjo in bolj ali manj enakomerno prodajo.

Če podjetje za vrednotenje zalog poslovnih učinkov prevzame metodo spremenljivih proizvodjalnih stroškov, pravimo, da zaloge vrednoti po najnižji dovoljeni ravni. Od vseh metod se po tej metodi v zalogah ob koncu leta zadržuje najmanj stroškov. To pomeni, da neposredno med odhodke obdobja prenesemo največ nastalih stroškov.

Ta metoda predstavlja drugo skrajno možnost vrednotenja – na koncu leta bi podjetje izkazalo najmanjšo vrednost poslovnih učinkov, najvišje odhodke, najnižji poslovni izid in tako najmanjšo davčno obveznost.

4.2.13 Oblikovanje rezervacij

Možne vrste rezervacij so našteje v SRS 10.3. in so predvsem naslednje:

- rezervacije za reorganizacijo,
- rezervacije za kočljive pogodbe,
- rezervacije za pokojnine,
- rezervacije za jubilejne nagrade,
- rezervacije za odpravnine.

Davčno priznanih je le 50 % oblikovanih rezervacij, nepriznani del pa se prizna v obdobju, ko so rezervacije porabljene.

5 PRIMER POVEZANOSTI RAČUNOVODSKE POLITIKE IN DAVČNIH OLAJŠAV

5.1 Predstavitev analiziranega podjetja Logistika, d. o. o.

Analizirano podjetje sodi po kriterijih za razvrstitev podjetij v Sloveniji, zakonsko določenih v 55. členu ZGD-1 in 3. členu ZGD-1B, med mala podjetja. Poimenovala sem ga podjetje Logistika, d. o. o., ker ne želi biti imenovano.

Podjetje Logistika, d. o. o., izvaja logistične storitve:

- zbirni promet,
- organizacija cestnega in železniškega transporta blaga,
- organizacija letalskega in pomorskega transporta blaga,

- skladiščenje blaga,
- domača distribucija blaga,
- carinsko posredovanje.

Z dolgoletno tradicijo in usposobljenim osebjem je podjetje visoko učinkovito za izvedbo vseh logističnih storitev v sodelovanju s podjetji v skupini ali brez. Je v 100-odstotni tuji lasti in je imelo 31. 12. 2009 27 zaposlenih.

Je član Sekcije mednarodnih špediterjev in skladiščnikov Slovenije v okviru Združenja za promet in zveze pri Gospodarski zbornici Slovenije.

5.1.1 Vizija in poslanstvo podjetja Logistika, d. o. o.

Kot vodilno logistično podjetje, ki deluje na mednarodnem področju, sprejemajo izziv svetovnega trga. Njihovo ravnanje vodijo stranke ter njihove potrebe in zahteve. Njihov cilj je prigospodariti tista sredstva, ki omogočajo dolgoročno varno prihodnost in nadaljnje širjenje podjetja.

Zadovoljstvo strank določa njihovo ravnanje, potrebe strank pa njihove storitve. Njihova moč je fleksibilnost ob upoštevanju naše identitete. Torej v odnosu do strank nastopajo kot partnerji in obenem samozavestno. Le z dosledno mislijo o kakovosti in s stalnim izboljšanjem kakovosti lahko obvladujejo zahteve logističnega trga. Odnos do njihovih strank je partnerski odnos; reševanje težav temelji na vzajemnem razumevanju in vzajemni podpori. Delujejo globalno s poudarkom na Evropi. Kot celovito podjetje za logistiko poleg transportnih storitev opravljajo tudi storitve, ki jih izvedejo s pomočjo številnih zunanjih izvajalcev na področju celovite logistike podjetij najrazličnejših panog, vključno s številnimi spremljajočimi storitvami. Uspešno sodelovanje z mednarodnimi partnerji jim omogoča, da lahko delujejo po svetu z isto kompetentnostjo in zanesljivostjo kot na domačem trgu. Odnos do njihovih partnerjev odlikujeta odkritost in poštenost. Uspeh njihovega partnerstva je hkrati uspeh njihovega podjetja.

Kot storitveno podjetje se zelo dobro zavedajo pomena strokovno usposobljenih zaposlenih. Njihov cilj je skupno veselje do dela in do skupnega uspeha. Svojim sodelavcem omogočajo samostojno in samodejno ravnanje. Njihovo soodločanje v delovnem postopku je zaželeno. Bistvena naloga vodstva podjetja je v podpiranju zavesti o odgovornosti, kakovosti in varnosti ter okoljske zavesti sodelavcev. Vodenje je samostojna naloga, ki dopolnjuje ali nadomešča strokovne naloge. Če vodstvene naloge prenesejo na sodelavce, želijo zagotoviti, podpirati in razvijati osebe in strokovno usposobljenost za te naloge ter s tem povečati možnosti razvoja.

Kot veliko mednarodno logistično podjetje nimajo odgovornosti le za blago vseh vrst, ampak tudi odgovornost za okolje in okolju prijazen transport blaga. Torej je njihova dolžnost, da svoj vozni park opremijo z nizkoemisijskimi vozili, ki manj obremenjujejo okolje.

Za zagotovitev uporabe integriranega sistema upravljanja je vodstvo podjetja določilo odgovorne za sistem obvladovanja kakovosti v podjetju. Ti so – vsakokrat v okviru predvidenega in določenega področja nalog – pristojni in pooblašeni za nadzor nad učinkovitostjo sistema ter morajo v določenih časovnih presledkih in ob izrednih dogodkih o tem poročati neposredno vodstvu podjetja.

Izvajanje politike kakovosti je bistvena naloga vodenja.

5.2 Računovodske usmeritve v podjetju Logistika, d. o. o.

Računovodske usmeritve, naravnane k ciljem podjetja Logistika, d. o. o., je podjetje Logistika, d. o. o., opredelilo v pravilniku o računovodstvu, ki kot temeljni akt podjetja kroji njegovo računovodsko politiko. Vprašanja, ki jih ne ureja pravilnik o računovodstvu, se rešujejo skladno s slovenskimi računovodskimi standardi 2006, pojasnili Inštituta za revizijo, izdanimi na njihovi podlagi, in drugimi predpisi. Podjetje 31. 12. 2009 ni imelo odvisnih podjetij v Sloveniji in ni sestavljalo skupinskih računovodskih izkazov. 31. 12. 2009 je del koncerna v Nemčiji ter deluje po njegovih navodilih in usmeritvah, ki jih prilagaja zakonsko določenim predpisom v Sloveniji, ter izvaja interno finančno in računovodsko poročanje po časovnih terminih, ki jih je določil lastnik. Koncern v Nemčiji sestavlja konsolidirane računovodske izkaze po nemških zakonskih predpisih.

5.2.1 Narava in stopnja bistvenosti ter bistvene napake po SRS

Napaka je bistvena, če je vrednost postavke večja od 8 % upoštevane letne tovrstne pripoznane gospodarske kategorije in ne manjša od 500 evrov. Gospodarska kategorija v tem besedilu je kategorija stroškov, odhodkov, prihodkov, sredstev, obveznosti do virov sredstev, ki se spremljajo na posameznem temeljnem kontu poslovnega leta, v katerem je napaka nastala.

Narava bistvenosti (pomembnosti) se presoja pri posamičnem primeru pripoznavanja določenih sredstev in obveznosti do virov sredstev posebej (kriterij pomembnosti). Gospodarska kategorija je ob pripoznanju pomembna, če je večja od 10 % kapitala na presečni dan zadnje letne bilance stanja in ne manjša od 20.000 evrov.

Opredelitev narave in stopnje bistvenosti vpliva na pripoznanje terjatev in obveznosti za odloženi davek, oblikovanje rezervacij za jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi ter pripoznavanje prihodkov in odhodkov iz obresti po efektivni obrestni meri za finančne naložbe v posojila pomembnih vrednosti in finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo pomembnih vrednosti ter na mejo za ugotavljanje preostale vrednosti pri opredmetenih osnovnih in neopredmetenih sredstvih.

Cilji podjetja so bistveni pri vseh gospodarskih kategorijah, zato so jih natančno opredelili z računovodskimi usmeritvami.

5.2.2 Opredmetena osnovna sredstva (SRS 1)

V nabavno vrednost kupljenih opredmetenih osnovnih sredstev ne vključujejo stroškov izposojanja, razen če direktor ali druga od njega pooblaščen oseba določi drugače.

V nabavno vrednost v podjetju zgrajenih ali izdelanih opredmetenih osnovnih sredstev ne vključujejo stroškov izposojanja, razen če direktor ali druga od njega pooblaščen oseba določi drugače.

Pri amortiziranju opredmetenih osnovnih sredstev uporabljajo metodo enakomernega časovnega amortiziranja, ker najbolj ustreza pričakovanemu vzorcu uporabe bodočih gospodarskih koristi amortizirljivih sredstev, ki jih nabavljajo v njihovem podjetju.

Preglednica 3: Amortizacijske stopnje po skupinah opredmetenih osnovnih sredstev

Vrste opredmetenih osnovnih sredstev	Amortizacijska stopnja skupine v %
Proizvajalna oprema	20
Pohištvo, pisarniška oprema	20
Računalniška oprema	50
Osebni avtomobili	12,5
Druga vozila	20
Ostala oprema	25
Zgradbe	5
Drobni inventar	25
Biološka sredstva	10

Vir: Pravilnik o računovodstvu Logistika, d. o. o., 2007.

Če doba koristnosti posameznega opredmetenega osnovnega sredstva odstopa od amortizacijske stopnje skupine, v katero je razvrščeno, potem to opredmeteno osnovno sredstvo amortiziramo v njegovi dobi koristnosti, ki jo določijo po pravilih iz SRS 13.8. (upoštevajo pričakovano fizično izrabljanje, tehnično staranje, pričakovano gospodarsko staranje, pričakovane zakonske in druge omejitve uporabe ter tisti dejavnik, ki določa najkrajšo dobo koristnosti).

Če doba koristnosti posameznega opredmetenega osnovnega sredstva odstopa od amortizacijske stopnje skupine, v katero je razvrščeno, določi njegovo dobo koristnosti direktor ali od njega pooblaščen oseba, ki jo lahko določi s pomočjo drugega strokovnjaka, če je to potrebno glede na vrsto in značaj opredmetenega osnovnega sredstva. Amortizacijska stopnja posameznega opredmetenega osnovnega sredstva se zapiše na listino o nabavi

opredmetenega osnovnega sredstva. Če na listini o nabavi opredmetenega osnovnega sredstva ni zapisana amortizacijska stopnja, se upošteva amortizacijska stopnja skupine, v katero je razvrščeno (razvidno iz Preglednice 3).

Na koncu poslovnega leta preverja dobo koristnosti direktor ali od njega pooblaščen oseba s pomočjo drugega strokovnjaka, če je to potrebno glede na pomembnost, tehnično posebnost opredmetenega osnovnega sredstva oziroma zaradi drugih razlogov.

Preostalo vrednost upoštevajo le pri določenih skupinah opredmetenih osnovnih sredstev, pri čemer upoštevajo tudi stroške likvidacije opredmetenega osnovnega sredstva. Če so stroški likvidacije večji od ocenjene preostale vrednosti, preostale vrednosti pri amortiziranju ne upoštevajo. Preostalo vrednost določa direktor ali od njega pooblaščen oseba s pomočjo strokovnjaka, če je za oceno preostale vrednosti potrebno tudi znanje tega strokovnjaka, in jo zapiše na listino o nabavi opredmetenega osnovnega sredstva. Preostalo vrednost preverja direktor ali od njega pooblaščen oseba ob koncu vsakega poslovnega leta.

Preglednica 4: Skupine opredmetenih osnovnih sredstev, pri katerih določajo oziroma presojujejo preostalo vrednost

Vrste opredmetenih osnovnih sredstev	Presojajo preostalo vrednost (DA/NE)
Proizvajalna oprema	NE
Pohištvo, pisarniška oprema	NE
Računalniška oprema	NE
Osebni avtomobili	DA
Druga vozila	DA
Ostala oprema	NE
Zgradbe	DA
Drobni inventar	NE
Biološka sredstva	DA

Vir: Pravilnik o računovodstvu Logistika, d. o. o., 2007.

Gospodarska kategorija ob pripoznanju je pomembna, če je večja od 8 % kapitala na presečni dan zadnje bilance stanja in ne manjša od 20.000 evrov.

Če direktor ali od njega pooblaščen oseba na listini o nabavi ne zapiše preostale vrednosti pomembnega opredmetenega osnovnega sredstva, se predpostavlja, da le-ta znaša 10 % njegove nabavne vrednosti ob pripoznanju.

Za merjenje po pripoznanju vseh skupin opredmetenih osnovnih sredstev upoštevajo model nabavne vrednosti.

Stvari drobnega inventarja, katerih posamična nabavna vrednost po dobaviteljevem obračunu ne presega 500 evrov, razporejajo kot material.

Knjigovodska vrednost zgradbe, ki je odstranjena zaradi graditve nove, všteta v nabavno vrednost nove zgradbe.

Knjigovodska vrednost opredmetenih osnovnih sredstev ne sme presegati njihove nadomestljive vrednosti. Če je nadomestljiva vrednost opredmetenega osnovnega sredstva manjša od njegove knjigovodske vrednosti, knjigovodska vrednost zmanjšajo na njegovo nadomestljivo vrednost.

Enkrat letno (pred sestavitvijo računovodskih izkazov) na podlagi vnaprej pripravljenih kriterijev preverijo, ali obstajajo znaki, da je sredstvo oslabiljeno.

Kriteriji, s katerimi preverjajo oslabitev, izhajajo:

1. iz zunanjih virov informacij, pri čemer upoštevajo naslednje:

- v obdobju so se pojavile pomembne spremembe v tehnološkem, tržnem, gospodarskem ali pravnem okolju, v katerem deluje podjetje;
- v obdobju so se povečale tržne obrestne mere, ki bodo verjetno vplivale na diskontno mero, ki jo uporabljajo pri izračunu vrednosti pri uporabi (to vpliva na nadomestljivo vrednost);
- tržna vrednost sredstev se je v obdobju zmanjšala bolj, kakor bi to pričakovali glede na trajanje uporabe sredstva, ob upoštevanju običajne uporabe sredstva;

2. iz notranjih virov informacij, pri čemer upoštevajo naslednje:

- v obdobju so se pojavile pomembne spremembe obsega, načina uporabe sredstev (npr. reorganizacija poslovanja, predčasna odtujitev ...);
- obstajajo dokazi o zastarelosti ali fizični poškodovanosti sredstev;
- iz notranjih poročil izhaja, da bodo gospodarske koristi iz sredstev manjše, kot je bilo predhodno pričakovano.

Oseba, zadolžena za presojo nadomestljive vrednosti, je direktor ali od njega pooblaščen oseb, ki lahko to presojo opravi s pomočjo strokovnjaka za ustrezno področje. Pri tem lahko upošteva še dodatne kriterije za presojo nadomestljive vrednosti, in ne le tistih, ki so navedeni zgoraj.

Vrednost pri uporabi podjetje ne ugotavlja za denar ustvarjajočo enoto, to je najmanjšo določljivo skupino sredstev, katerih nenehna uporaba je vir denarnih prejemkov, večinoma neodvisnih od denarnih prejemkov iz drugih sredstev ali skupin sredstev.

Če je nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva velika, jo razporedijo na njegove dele. Če imajo ti deli različne dobe koristnosti in/ali vzorce uporabe, pomembne v razmerju

do celotne nabavne vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva, obravnavajo vsak del posebej.

»Velika nabavna vrednost« opredmetenega osnovnega sredstva je tista, ki znaša najmanj 70.000 evrov posamične nabavne vrednosti. Pomemben del opredmetenega osnovnega sredstva je tisti, katerega nabavna vrednost znaša vsaj 15 % celotne nabavne vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva.

Amortizacijo sestavnih delov opredmetenih osnovnih sredstev obravnavajo posebej, vendar jih za obračun amortizacije ne razporejajo v skupine.

Nabavna vrednost nepremičnin in opreme vključuje tudi začetno oceno stroškov razgradnje, odstranitve in obnovitve nahajališča ob pridobitvi ter stroške, ki se pojavijo v obdobju uporabe za druge namene, kot je proizvodnje zalog. Nabavno vrednost povečujejo tudi stroški preizkušanja delovanja sredstva, zmanjšani za morebitni postranski čisti izkupiček (na primer iz prodaje vzorcev, izdelanih na stopnji preizkušanja opreme). Upošteva se lahko le čisti izkupiček od prodaje proizvodov, ki nastanejo med spravljanjem sredstva na njegovo mesto in v primerno stanje.

Oceno stroškov razgradnje, odstranitve in obnovitve nahajališča ob pridobitvi ter stroške, ki se pojavijo v obdobju uporabe za druge namene, kot je proizvodnje zalog, opravi direktor ali od njega pooblaščen oseba s pomočjo ustreznega strokovnjaka. Če na listini ni zapisan znesek ocene, se upošteva, da je ta znesek 0.

5.2.3 Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitev (SRS 2)

Nabavno vrednost kupljenega neopredmetenega sredstva ne sestavljajo obresti do nastanka neopredmetenega sredstva, razen če direktor ali od njega pooblaščen oseba določi drugače.

Nabavno vrednost neopredmetenega sredstva, nastalega v podjetju, ne sestavljajo stroški izposojanja v zvezi z njegovo pridobitvijo, razen če direktor ali od njega pooblaščen oseba določi drugače.

Pri amortiziranju vseh skupin neopredmetenih sredstev uporabljajo metodo enakomernega časovnega amortiziranja, ker najbolj ustreza pričakovanemu vzorcu uporabe bodočih gospodarskih koristi amortizirljivih neopredmetenih sredstev, ki jih nabavljajo oziroma nastajajo v njihovem podjetju.

Preglednica 5: Amortizacijske stopnje za posamezno amortizacijsko skupino neopredmetenih sredstev na podlagi življenjske dobe skupine neopredmetenih sredstev

Vrste opredmetenih osnovnih sredstev	Amortizacijska stopnja skupine v %
Usredstveni stroški naložb v tuja opredmetena osnovna sredstva	10
Naložbe v pridobljene pravice do industrijske lastnine	10

Vir: Pravilnik o računovodstvu Logistika, d. o. o., 2007.

Če doba koristnosti posameznega neopredmetenega sredstva odstopa od amortizacijske stopnje skupine, v katero je razvrščeno, potem to neopredmeteno sredstvo amortizirajo v njegovi dobi koristnosti, ki jo določijo po pravilih iz SRS 13.8. (upoštevajo pričakovano fizično izrabljanje, tehnično staranje, pričakovano gospodarsko staranje, pričakovane zakonske in druge omejitve uporabe ter tisti dejavnik, ki določa najkrajšo dobo koristnosti).

Če doba koristnosti posameznega neopredmetenega sredstva odstopa od amortizacijske stopnje skupine, v katero je razvrščeno, določi njegovo dobo koristnosti direktor ali od njega pooblaščen oseba, ki jo lahko določi s pomočjo drugega strokovnjaka, če je to potrebno glede na vrsto nabavljenega, nastalega neopredmetenega sredstva. Zapiše jo na listino o nabavi neopredmetenega sredstva. Če na listini o nabavi neopredmetenega sredstva ni zapisana amortizacijska stopnja, se upošteva amortizacijska stopnja skupine, v katero je razvrščeno (razvidno iz zgornje preglednice).

Na koncu poslovnega leta preverja dobo koristnosti direktor ali od njega pooblaščen oseba s pomočjo drugega strokovnjaka, če je to potrebno glede na pomembnost neopredmetenega sredstva, njegovo tehnično posebnost oziroma zaradi drugih razlogov.

Preglednica 6: Skupine neopredmetenih sredstev, pri katerih določajo in presojujejo preostalo vrednost

Vrste neopredmetenih sredstev	Presojamo preostalo vrednost (DA/NE)
Usredstveni stroški naložb v tuja opredmetena osnovna sredstva	NE
Naložbe v pridobljene pravice do industrijske lastnine	DA

Vir: Pravilnik o računovodstvu Logistika, d. o. o., 2007.

Gospodarska kategorija ob pripoznanju je pomembna, če je večja od 8 % kapitala na presečni dan zadnje bilance stanja in ne manjša od 20.000 evrov.

V podjetju preverjajo preostalo vrednost pri neopredmetenih sredstvih le pred izdelavo računovodskih izkazov. Preverja jo direktor ali od njega pooblaščen oseb, če je potrebno, s pomočjo strokovnjaka za ustrezno področje.

Za merjenje po pripoznanju vseh skupin neopredmetenih sredstev uporabljajo model nabavne vrednosti.

Neopredmetena sredstva, katerih posamična vrednost ne presega 500 evrov, upoštevajo kot strošek v obdobju, v katerem se pojavi.

5.2.4 Terjatve (SRS 5)

Upoštevajoč bistvenost, so se odločili, da v knjigovodskih razvidih ne pripoznavajo in ne odpravljajo pripoznanja terjatev za odloženi davek, če so zneski terjatev za odloženi davek posamično ali skupno za podjetje nepomembni oziroma nebistveni (Pojasnilo 4 k Uvodu v SRS 2006). Terjatve za odložene davke pripoznajo v knjigovodskih razvidih in računovodskih izkazih le za pomembne (bistvene) zneske, razen če direktor ali od njega pooblaščen oseb določi drugače. Znesek je pomemben, če opustitev njegovega pripoznanja lahko vpliva na poslovne odločitve uporabnikov, ki temeljijo na računovodskih izkazih.

Pri tem upoštevajo kriterij bistvenosti, ki je opredeljen v uvodnih določbah njihovega pravilnika o računovodstvu. Poleg kriterija bistvenosti upoštevajo tudi pravila oblikovanja terjatev za odložene davke iz Pojasnila Inštituta za revizijo št. 1 k SRS 19 (2001) in SRS 19 (2006) – Pripoznavanje terjatev in obveznosti za odloženi davek. Računovodska usmeritev je povezana tudi s SRS 2006 – Dolgoročni dolgovi (točka 9.1.).

V prilogi k računovodskim izkazom razkrijejo dejstvo, da nepomembni zneski terjatev in obveznosti za odložene davke niso pripoznani.

Prevrednotenje terjatev je sprememba njihove knjigovodske vrednosti. Opravijo ga tekoče mesečno.

Presoja dvomljivih in spornih terjatev poteka tekoče mesečno na naslednji način:

Dvomljive terjatve

Računovodja pošlje direktorju in vodjem komercialnih oddelkov seznam odprtih zapadlih terjatev tedensko. Po tretji neuspešni izterjavi, pri kateri je določen zadnji rok za plačilo, vodja komercialnega oddelka v sodelovanju z direktorjem odloči, da se posamezna zadeva preda odvetnici za izterjavo preko sodišča. Vodja komercialnega oddelka oziroma direktor presodi, ali obstaja dvom o poplačilu posamične terjatve. Popravke vrednosti terjatev oblikujejo za posamično terjatev. Za vsako posamično dvomljivo terjatev sprejme direktor ali od njega pooblaščen oseb sklep o popravku (ali skupen sklep s specifikacijo terjatev, ki so

dvomljive oziroma za katere računovodstvo oblikuje popravek vrednosti), ki ga posreduje v računovodstvo. Direktor ali od njega pooblaščen oseb v sklepu pojasni, katere aktivnosti za poplačilo terjatev so bile opravljene. Sklep o oblikovanju popravkov vrednosti terjatev predstavlja v tem primeru nalog za knjiženje.

Terjatve do osebe, pri kateri je končan postopek prisilne poravnave, v poslovnih knjigah odpišejo. V zvezi s tem pripravi direktor ali od njega pooblaščen oseb sklep o odpisu terjatev in zraven priloži dokument, ki dokazuje, da je postopek prisilne poravnave končan. Sklep o odpisu terjatev do oseb, pri katerih je končan postopek prisilne poravnave, predstavlja nalog za knjiženje.

Odprte terjatve do osebe, pri kateri je uveden stečajni postopek, z dnem uvedbe stečajnega postopka odpišejo. Za ta namen je direktor ali od njega pooblaščen oseb dolžan pripraviti sklep o odpisu terjatev do oseb, pri katerih je uveden stečajni postopek. Sklepu priloži dokument, ki dokazuje začetek uvedbe stečajnega postopka. Sklep o odpisu terjatev do oseb, pri katerih je uveden stečajni postopek, predstavlja nalog za knjiženje.

Njihov poslovni cikel znaša manj kot eno leto, zato terjatve in obveznosti razmejujejo na kratkoročne in dolgoročne po kriteriju enega leta.

Za preračun terjatev, ki so določene v tujih valutah, uporabljajo referenčni tečaj Evropske centralne banke (v nadaljevanju ECB).

5.2.6 Kapital (SRS 8)

Razkritje poslovnega izida, izračunanega na podlagi prevrednotenja zaradi ohranjanja kupne moči kapitala, in poslovnega izida na podlagi rasti cen življenjskih potrebščin pripravi finančnoračunovodska služba podjetja hkrati s pripravo računovodskih izkazov za poslovno leto.

5.2.7 Dolgoročni dolgovi (SRS 9)

Upoštevač bistvenost, so se odločili, da v knjigovodskih razvidih ne pripoznavajo in ne odpravljajo pripoznanja obveznosti za odloženi davek, če so zneski obveznosti za odloženi davek posamično ali skupno za podjetje nepomembni oziroma nebistveni (Pojasnilo 4 k Uvodu v SRS 2006). Obveznost za odložene davke pripoznajo v knjigovodskih razvidih in računovodskih izkazih le za pomembne (bistvene) zneske, razen če direktor ali od njega pooblaščen oseb določi drugače. Znesek je pomemben, če opustitev njegovega pripoznanja lahko vpliva na poslovne odločitve uporabnikov, ki temeljijo na računovodskih izkazih.

Pri tem upoštevač kriterij bistvenosti, ki je opredeljen v uvodnih določbah njihovega pravilnika o računovodstvu. Poleg kriterija bistvenosti upoštevač tudi pravila oblikovanja obveznosti za odložene davke iz Pojasnila Inštituta za revizijo št. 1 k SRS 19 (2001) in SRS

19 (2006) – Pripoznavanje terjatev in obveznosti za odloženi davek. Računovodska usmeritev je povezana tudi s SRS 5 – Terjatve (točka 5.1.).

V prilogi k računovodskim izkazom razkrijejo dejstvo, da nepomembni zneski obveznosti za odložene davke niso pripoznani.

Pri SRS 9 – Dolgoročni dolgovi uporabljajo pri preračunu zneskov dolgov, ki so določeni v tuji valuti, tečaj ECB.

5.2.8 Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitev (SRS 10)

Pri oblikovanju rezervacij predpostavljajo dosledno razsodnost glede verjetnosti tako prihodnjih stroškov kakor prihodnje izgube. Pri ocenjevanju negotovosti upoštevajo izkušnje v podobnih okoliščinah in mnenja strokovnjakov.

Preglednica 7: Podrobnejše računovodske usmeritve, ki jih uporabljajo pri pripoznavanju (merjenju) rezervacij, ki se pojavljajo v podjetju Logistika d. o. o.

Primeri dolgoročno vnaprej vračunanih stroškov in odhodkov	Pojasnilo računovodskih usmeritev pri pripoznavanju (merjenju) rezervacij
Rezervacije za pokojnine	Ne oblikujejo rezervacij za pokojnine; nimajo lastnega pokojninskega fonda.
Rezervacije za jubilejne nagrade	Na podlagi izračuna s pomočjo števila zaposlenih in zneska, ki je pravica zaposlenega do jubilejne nagrade. Pripoznajo jih le v primeru pomembnih zneskov (točka 10.3. tega Pravilnika).
Rezervacije za odpravnine ob upokojitvi	Na podlagi izračuna s pomočjo števila zaposlenih in zneska, ki je pravica zaposlenega do odpravnine ob kasnejši upokojitvi. Pripoznajo jih le v primeru pomembnih zneskov (točka 10.3. tega Pravilnika).

Vir: Pravilnik o računovodstvu Logistika, d. o. o., 2007.

Oseba, odgovorna za oblikovanje rezervacij in dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev, za odobravanje njihovega črpanja in za odpravljanje dolgoročnih rezervacij je direktor ali druga od njega pooblaščen oseba.

Rezervacije za pokrivanje prihodnjih stroškov oziroma odhodkov, ki se bodo po pričakovanju pojavili v prihodnosti, oblikujejo z enkratno obremenitvijo ustreznih stroškov oziroma odhodkov.

Upoštevajoč bistvenost, so se odločili, da v knjigovodskih razvidih ne oblikujejo rezervacij za jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi, če razlike med ocenjenim zneskom potrebnih letno oblikovanih rezervacij in dejanskim zneskom stroškov za jubilejne nagrade in odpravnine niso pomembne.

Pri tem upoštevajo kriterij bistvenosti, ki je opredeljen v uvodnih določbah njihovega pravilnika o računovodstvu. Možnost za to računovodsko usmeritev dovoljuje Pojasnilo Inštituta za revizijo št. 4 k Uvodu v SRS 2006 – Bistvenost. V prilogi k računovodskim izkazom razkrijejo bistvenost, ki jo upoštevajo pri izdelavi računovodskih izkazov, in okoliščino glede uporabe te računovodske usmeritve.

5.2.9 Kratkoročni dolgovi (SRS 11)

Pri SRS 11 – Kratkoročni dolgovi za preračun kratkoročnih dolgov, izraženih v tuji valuti, uporabljajo referenčni tečaj ECB. Kasnejša povečanja ali zmanjšanja kratkoročnih dolgov (razen za dobljene predujme in varščine), katerih podlaga je sporazum z upniki in niso povezana z opravljenimi plačili ali drugačnimi poravnnavami, obremenjujejo oziroma zmanjšujejo ustrezne stroške oziroma poslovne odhodke.

5.2.10 Kratkoročne časovne razmejitve (SRS 12)

Podjetje ima določen količnik za vnaprejšnje vračunavanje stroškov po časovnem načelu.

Preglednica 8: Način merjenja pri postavkah kratkoročnih časovnih razmejitev, ki pridejo v poštev v podjetju Logistika d. o. o.

Kratkoročno odloženi stroški in odhodki	Stroški za vnaprej plačane naročnine (mobitel, revije, časopisi ...)	Razmejijo na podlagi obdobja, ki izhaja iz računa.
	Stroški za vnaprej plačane zavarovalne premije	Razmejijo na podlagi obdobja, ki izhaja iz računa ali pogodbe.
	Stroški za vnaprej plačane reklame in sejme	Razmejijo na podlagi obdobja, ki izhaja iz računa ali pogodbe.
	Kratkoročna dana jamstva za proizvode	V ustreznem % od prihodkov na podlagi sklepa direktorja ali druge od njega pooblaščne osebe.
Kratkoročno vnaprej vračunani stroški in odhodki	Vnaprej vračunani stroški kala, loma, razsipa	Na podlagi izkušenj iz preteklih let.
	Vnaprej vračunani stroški še nedospelih računov	Na podlagi ocene stroškov s pomočjo preteklih računov in opravljenih tekočih dobav (dobavnice).
	Vnaprej vračunani stroški avtorskih, podjetniških in drugih pogodb	Na podlagi avtorskih pogodb in realizacije opravil iz pogodb.
	Vnaprej vračunani odvisni stroški (še ni prejetih računov)	Na podlagi preteklih izkušenj (pretekli računi).
Kratkoročno odloženi prihodki		Na podlagi presoje posameznega primera.
Kratkoročno nezaračunani prihodki		Na podlagi presoje posameznega primera.

Vir: Pravilnik o računovodstvu Logistika, d. o. o., 2007.

5.3 Računovodska in davčna poročila v podjetju Logistika, d. o. o.

5.3.1 Povezave med poslovno in davčno bilanco

Možnosti vrednotenja in uporabe računovodskih metod, ki so prisotne v računovodskem izkazu, se večinoma kažejo tudi v davčnem izkazu. Če pa hočejo slovenska podjetja minimizirati sedanjo vrednost davkov, morajo tudi svoje računovodsko poročanje prilagoditi davčni zakonodaji, kar pomeni, da tudi davčna pravila ali zgolj davčni motiv povratno vplivajo na računovodsko poročanje (Klobučar, 2003, str. 75).

V različnih državah obstajajo različni vplivi in povezave med poslovno in davčno bilanco. Zlasti v celinski Evropi je značilna povezanost med poslovno in davčno bilanco.

V razmerju računovodstva in obdavčenja razlikujemo dve pomembni strukturi (Kokotec Novak, 2009, str. 7); prvo lahko označimo kot »neodvisno«, drugo pa kot »odvisno«.

Neodvisna struktura pomeni, da je opredelitev obdavčljivega dobička neodvisna od opredelitve računovodskega dobička. To pomeni, da podjetja lahko izberejo različno računovodsko politiko za poslovne in davčne namene ter da uporaba določenih davčnih olajšav ni povezana z njihovim upoštevanjem v poslovnih bilancah. Vendar tudi pri tej strukturi ne moremo govoriti o popolni neodvisnosti med računovodstvom in obdavčitvijo, zato kot bistvo te neodvisnosti razumemo svobodo podjetij, da uporabijo različne računovodske in davčne politike.

Odvisna struktura pomeni, da se poslovne bilance prilagajajo davčnim, in obratno. Ker pa je pričakovati minimiziranje plačila davkov, vodi ta odvisnost k izkazovanju nizkih dobičkov. Če tudi davčna pravila sledijo računovodskim, je računovodska politika glede izkazovanja dobička odločilno determinirana z vključitvijo davka na dobiček. V državah z odvisno strukturo so torej davčna pravila pretežno dominantna nad računovodskimi.

V Sloveniji obstaja tesna povezava med poslovno in davčno bilanco, saj pod davčno bilanco razumemo davčni izkaz, ki ga podjetja oblikujejo po zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb.

5.3.2 Poslovna poročila v malem podjetju

Za vsako poslovno leto mora podjetje na podlagi zaključenih poslovnih knjig sestaviti letne računovodske izkaze in letno poročilo v treh mesecih po koncu poslovnega leta.

ZGD-1 določa, da je letno poročilo za malo podjetje z vrednostnimi papirji, s katerimi se ne trguje na organiziranem trgu, sestavljeno vsaj iz:

- računovodskega poročila, ki ga sestavljajo temeljni računovodski izkazi: bilanca stanja, izkaz poslovnega izida in priloga s pojasnili k izkazu.

Pri izdelavi letnega poročila je pomembno, da le-to predstavlja verodostojen prikaz poslovanja podjetja in jasno vizijo vodstva, saj je njegova vsebina pomembna ne le zaradi zakonskih določb, temveč je to tudi osebna izkaznica podjetja in temeljni dokument pri komuniciranju z vsemi deležniki (angl. *stakeholders*) oziroma z zainteresirano javnostjo (banke, dobavitelji, kupci in drugi).

Za mala podjetja je obvezna uporaba kontnega okvira za gospodarske družbe, ki je bil objavljen v Ur. l. RS, št. 104/2008 in se uporablja od 1. 1. 2008 dalje.

Za pravočasnost in pravilnost letnega poročila je odgovorno poslovodstvo podjetja. Računovodsko poročilo vsebuje premoženjsko in finančno sliko podjetja, ugotovitev in uporabo dobička, vire financiranja, skupaj s podrobnimi razkritji posameznih postavk.

5.3.3 Izkaz poslovnega izida

Izkaz poslovnega izida (poslovna bilanca) je temeljni računovodski izkaz, v katerem podjetje prikazuje pošteno in resnično sliko o poslovanju podjetja v določenem obdobju. Zagotoviti mora informacije za potrebe notranjega in zunanjega računovodskega poročanja. Sestavljen je za splošne in posebne namene. Od njegove vrste in narave podjetja sta odvisna obseg in razčlenitev postavk v njem. Zato izkaz poslovnega izida uporabljamo za ugotavljanje poslovnega izida in predstavitev dohodkovnega položaja.

Izkaz poslovnega izida mora biti predstavljen tako jasno in pregledno, da lahko z vpogledom dobimo predstavo o dejanskih razmerjih med prihodki in z njimi povezanimi stroški in odhodki ter ustrezno sliko o podjetju. Pri tem je treba postavke razčleniti tako, kot je predpisano po SRS 2006. Zato je dobiček iz poslovne bilance osnova za ugotovitev davčne obveznosti v davčni bilanci.

Poslovni izid izraža uspešne oziroma neuspešne poslovne odločitve poslovodstva v določenem obdobju.

5.3.4 Primer povezanosti računovodske politike in davčnih olajšav skozi praktični prikaz sestave davčnega izkaza v podjetju Logistika, d. o. o.

Davčni izkaz oziroma obračun davka od dohodkov pravnih oseb so davčni zavezanci dolžni izdelati na predpisanem obrazcu. Za poslovno leto 2007 so bili določeni obrazec za izračun davka od dohodkov pravnih oseb z metodologijo za izpolnjevanje tega obrazca in priloge k obrazcu v Pravilniku o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb (Ur. l. RS, št. 46/07).

Davčna osnova je dobiček davčnega zavezanca, ugotovljen kot presežek davčno priznanih prihodkov nad davčno priznanimi odhodki.

Preglednica 9: Stopnje davka od dohodkov pravnih oseb v Sloveniji

Leto	Stopnja v %	Pravna podlaga
2010	20	60. člen ZDDPO-2
2009	21	97. člen ZDDPO-2
2008	22	
2007	23	
Do 2006	25	

Vir: Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, 2006.

V nadaljevanju bom prikazala pripravo in izdelavo davčnega izkaza oziroma obračuna davka od dohodkov pravnih oseb za obdobje od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007 za podjetje Logistika, d. o. o., ki je naveden v Prilogi 4 in vsebuje podatke, ki so izračunani, kot je opisano v nadaljevanju:

Zaporedna št. 1 – Prihodki: Zajeti so vsi prihodki, poslovni, finančni in izredni. Ker v izkazu poslovnega izida postavke prihodki ne najdemo, moramo podatek za vpis v to zaporedno številko izračunati. V izkazu poslovnega izida imamo podatke brez centov; v obračunu davka od dohodkov pravnih oseb pa moramo podatke izpolniti s centi, kar pomeni naslednje:

Čisti prihodki od prodaje	EUR 5.115.059,50
Drugi poslovni prihodki	EUR 4.857,46
Finančni prihodki iz deležev	EUR 4.276,34
Finančni prihodki iz danih posojil	EUR 4.664,63
SKUPAJ:	EUR 5.128.857,93

Zaporedna št. 2 – Popravek prihodkov na raven davčno priznanih prihodkov – zmanjšanje: Podjetje Logistika, d. o. o., je lastnik poslovnega deleža v drugem slovenskem podjetju in je iz navedenega naslova prejelo dividende, zato se pod navedeno zaporedno št. vpiše podatek 4.276,43 evra za izvzem dividend in dohodkov, podobnim dividendam.

Zaporedna št. 4 – Davčno priznani prihodki: Je razlika med podatkom 5.128.857,93 evra pod zaporedno št. 1 in podatkom 4.276,43 evrov v zaporedni št. 2; kar pomeni znesek 5.124.581,50 evra v zaporedni št. 4.

Zaporedna št. 5 – Odhodki, ugotovljeni po računovodskih standardih: Podjetje Logistika, d. o. o., izkazuje odhodke (poslovne, finančne, izredne) iz izkaza poslovnega izida v skupni vrednosti 4.809.681,06 evra, kot sledi:

Stroški blaga, materiala in storitev	EUR 4.015.213,02
Stroški dela	EUR 759.452,18

Odpisi vrednosti	EUR	30.558,56
Drugi poslovni odhodki	EUR	2.426,15
Finančni odhodki	EUR	2.030,15
Drugi odhodki	EUR	1,00

Zaporedna št. 6 – Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov: Je vpisan podatek v skupni vrednosti 27.910,98 evrov, ki zajema davčno nepriznane odhodke po naslednji specifikaciji:

6.7 Zmanjšanje odhodkov za odhodke prevrednotenja terjatev ...	EUR	6.380,32
6.20 Nepriznani odhodki za donacije	EUR	150,00
6.22 Nepriznani odhodki za zagotavljanje bonitet in drugih v zvezi z zaposlitvijo, če niso obdavčeni po zakonu o dohodnini	EUR	12.457,18
6.24 Nepriznani odhodki v višini 50 % stroškov reprezentance ...	EUR	8.923,48

Zaporedna št. 8 – Davčno priznani odhodki: Vpisan podatek 4.781.770,08 evra, ki sestoji:

Odhodki, ugotovljeni po računovodskih predpisih	+ EUR	4.809.681,06
Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov – zmanjšanje	– EUR	27.910,98

Zaporedna št. 9 – Razlika med davčno priznanimi prihodki in odhodki: Je kot razlika vpisan podatek 342.811,42 evra.

Zaporedna št. 12 – Povečanje davčne osnove: Tu je vpisan podatek 213,82 evra, ki predstavlja izvzem odhodkov, ki zadevajo izvzete dividende in dohodke, podobne dividendam, v višini 5 % izvzetih dohodkov (v našem primeru od zneska 4.276,43 evra, vpisanega pod zaporedno št. 2.5 v obrazcu).

Zaporedna št. 13 – Davčna osnova: Tu je vpisan podatek 343.025,24 evra, ki pomeni seštevek zaporedne št. 9 in zaporedne št. 12.

Zaporedna št. 15 – Zmanjševanje davčne osnove in davčne olajšave: Tu je vpisan podatek 10.418,00 EUR. Znesek 10.418,00 evrov predstavlja znesek davčnih olajšav v podjetju Logistika d. o. o.. Navedene davčne olajšave, ki jih je za poslovno leto 2007 uveljavilo podjetje Logistika d. o. o., so bile naslednje:

15.12 Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje	EUR	10.268,00
15.13 Olajšava za donacije	EUR	150,00.

Pri podjetju Logistika, d. o. o., se je v poslovnem letu 2007 pokazala korenita sprememba, ker je bila 1. 1. 2007 ukinjena davčna olajšava za investicije v opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena dolgoročna sredstva.

Zaporedna št. 16 – Osnova za davek: Vpiše se znesek davčne osnove, zmanjšan za znesek davčnih olajšav – v našem primeru sem vpisala 332.607,24 evra. Navedeni znesek sem pomnožila s stopnjo davka, ki je znašal za leto 2007 23 %, in dobila 76.499,67 evra, ki predstavlja znesek davka od dohodkov pravnih oseb za podjetje Logistika, d. o. o., za leto 2007 in ki sem ga vpisala pod **zaporedno št. 17**.

Zaporedna št. 22 – Vplačane akontacije: Podjetje Logistika, d. o. o., je v letu 2007 vplačalo akontacij davka od dohodkov pravnih oseb v vrednosti 82.383,84 evra.

Zaporedna št. 27 – Mesečni obrok akontacije: Podjetje plačuje akontacije davka od dohodkov pravnih oseb v mesečnih ali trimesečnih obrokih, odvisno od velikosti letne obveznosti za plačilo davka. Mesečno obveznost izračunamo tako, da letno obveznost iz zaporedne številke 20 delimo z 12:

mesečni obrok akontacije = 76.499,67 EUR: 12 = 6.374,97 EUR

Znesek 6.374,97 evra je vpisan pod zaporedno št. 27.

Obračun davka od dohodkov pravnih oseb je podpisal direktor podjetja Logistika, d. o. o., in je bil z ustreznimi prilogami oddan do 31. marca 2008 preko portala <http://edavki.durs.si>.

5.3.5 Vpliv davčnih olajšav na področju investicij

Uresničevanje davčnih olajšav na področju investicij je za mala podjetja v Sloveniji izredno pomembno, saj s tem pozitivno vplivajo na doseganje gospodarskih in davčnih ciljev podjetja. V nadaljevanju proučujem navedeno področje, najprej z analizo gibanja višine davčnih olajšav po vrstah naložbe in letih v odstotkih od vloženega zneska. Zatem pa ugotavljam posledično, preko praktičnega primera izvedbe določenih investicij, davčni prihranek z realizacijo davčnih olajšav na področju investicij.

Preglednica 10: Višina davčnih olajšav po vrstah naložbe in letih v odstotkih od vloženega zneska (brez investicij v raziskave in razvoj v Republiki Sloveniji)

Leto/vrsta naložbe	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Neopredmetena dolgoročna sredstva	40 (25+15)	40 (20+20)	20	0	30 *	30 *
Zemljišča, zgradbe	25	20	0	0	0	0
Proizvodne naprave in stroji	40 (25+15)	40 (20+20)	20	0	30 *	30 *
Pohištvo in pisarniška oprema	25	20	0	0	0	0
Računalniška oprema	40 (25+15)	40 (20+20)	20	0	30 *	30 *
Osebna vozila	0	0	0	0	0	0

*Legenda: *Po ZDDPO-2C lahko zavezanec uveljavlja 30 % davčne olajšave v opremo in neopredmetena sredstva (samo v opremo, ki je potrebna za opravljanje dejavnosti), vendar ne več kot 30.000 evrov in največ v višini davčne osnove.*

Vir: Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, 2009.

Na praktičnem primeru, v preglednici 11 prikazujem, kako je bilo možno zmanjšati davčno osnovo do 31. 12. 2006 in kako jo je možno zmanjšati po 1. 1. 2007 z izvedbo investicij v opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena dolgoročna sredstva ter njihovem vplivu na poslovanje malega podjetja v Sloveniji.

Praktični primer:

Podjetje davčni zavezanec predvideva, da bo v poslovnem letu, ki je enako davčnemu, ustvarilo 150.000,00 evrov dobička. Zaradi povečanega povpraševanja kupcev in planirane širitve na zahodni evropski trg namerava:

- kupiti štiri nove računalnike v vrednosti 4.000,00 EUR;
- kupiti računalniške programe v vrednosti 5.000,00 EUR;
- opremiti dodatne štiri pisarne s pisarniško opremo v vrednosti 3.000,00 EUR;
- kupiti novo osebno vozilo v vrednosti 21.000,00 EUR;
- dograditi poslovne prostore v vrednosti 170.000,00 EUR.

V Preglednici 10 so prikazani: višine priznanih davčnih olajšav iz investiranja v posameznih letih, znesek davka, ki bi ga podjetje moralo plačati, če investicij ne bi izvedlo, in davčni prihranek, ki je nastal zaradi naložb podjetja. Vsi podatki temeljijo na lastnih izračunih in s poudarkom na investicijah v opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena dolgoročna sredstva v malem podjetju v Sloveniji, brez investicij v raziskave in razvoj v Republiki Sloveniji.

Preglednica 11: Višina davčnih olajšav po vrstah naložbe in letih

Leto/vrsta naložbe	Vrednost naložbe/kom	v tisoč evrih					
		2004	2005	2006	2007	2008	2009
1. Nakup računalnika	4,00	(40%) 1,60	(40%) 1,60	(20%) 0,80	-	(30%) 1,20	(30%) 1,20
2. Nakup računalniške opreme	5,00	(40%) 2,00	(40%) 2,00	(20%) 1,00	-	(30%) 1,50	(30%) 1,50
3. Pisarniška oprema	3,00	(25%) 0,75	(20%) 0,60	-	-	-	-
4. Osebno vozilo	21,00	-	-	-	-	-	-
5. Zgradba	170,00	(25%) 42,50	(20%) 34,00	-	-	-	-
6. SKUPAJ (1+2+3+4+5)	203,00	46,85	38,20	1,80	-	2,70	2,70
7. Davčna osnova v primeru neinvestiranja – ustvarjen dobiček		150,00	150,00	150,00	150,00	150,00	150,00
8. Davek v primeru neinvestiranja (150 x ... %)		(25%) 37,50	(25%) 37,50	(25%) 37,50	(23%) 34,50	(22%) 33,00	(21%) 31,50
9. Davčna osnova v primeru investiranja (150 – zaporedna št. 6)		103,15	111,80	148,20	150,00	147,30	147,30
10. Davek v primeru investiranja (zaporedna št. 9 x ... %)		(25%) 25,78	(25%) 27,95	(25%) 37,05	(23%) 34,50	(22%) 32,41	(21%) 30,93
11. DAVČNI RIHRANEK (zaporedna št. 8 – zaporedna št. 10)		11,72	9,55	0,45	-	0,59	0,57

V Preglednici 11 sem izračunala, kako se je gibal znesek davčnega prihranka v malem podjetju v Sloveniji od vključno leta 2004 do vključno leta 2009. Ugotovila sem, da se je davčni prihranek korenito zmanjšal, neodvisno od dejstva, da se je stopnja davka od dohodkov pravnih oseb od vključno leta 2007 začela postopno zmanjševati. Takšni pogoji zelo znižujejo uspešnost poslovanja malih podjetij v Sloveniji. Zelo pomembna je ponovna uveljavitev olajšave za investicije predvsem za mala podjetja, ki uporabljajo navedeno olajšavo, od vključno 1. 1. 2008 dalje. Če navedene olajšave ne bi bilo ponovno uzakonjene, kot je razvidno iz izračuna v preglednici 11, malo podjetje v letih 2008 in 2009 ne bi imelo nobenega davčnega prihranka.

SKLEP

Davki so pomemben vir državnih prihodkov. Plačujemo jih davčni zavezanci. Davke, davčne stopnje in davčne olajšave predpisuje država v skladu z gospodarsko, finančno in proračunsko politiko. Pogosto so tudi posledica trenutnih političnih odločitev neke družbe, zato ni presenetljivo, da so spremembe na tem področju pogoste.

Eden izmed najpomembnejših davkov, s katerimi država uravnava poslovanje podjetij, je davek od dohodkov pravnih oseb. V strukturi davčnih prihodkov predstavlja majhen delež, vendar pa država z njim pomembno vpliva na odločitve glede organiziranosti podjetja, zaposlitvenih in investicijskih odločitev itd., torej vpliva na celotno poslovanje podjetja.

Za podjetje je pomembno, na kakšen način vrednoti postavke v poslovnih in davčnih izkazih. Od tega je odvisno, kako bo minimiziralo svojo davčno obveznost na legalen način. Navedeno je bilo osnovno vodilo v mojem specialističnem delu, v katerem sem na praktičen način predstavila računovodsko usmeritev glede vrednotenja postavk v poslovnih in davčnih izkazih v malem vzorčnem podjetju.

Davčne obremenitve namreč pomembno vplivajo na uspešnost poslovanja. Zaradi pogostega spreminjanja davčnih predpisov in zaradi nejasnih zakonskih besedil so davčni zavezanci izpostavljeni velikim tveganjem. Nepravilno ugotovljene davčne obveznosti lahko zelo negativno vplivajo na poslovanje davčnih zavezancev. Zato je pravilno ugotavljanje davčnih obveznosti ena od stalnih nalog, za katere je odgovorno poslovodstvo davčnih zavezancev.

V Sloveniji skladno z veljavno zakonodajo govorimo o odvisni strukturi med davčno in poslovno bilanco, kar pomeni, da se prihodki in odhodki za davčne potrebe ugotavljajo po slovenskih računovodskih standardih, razen v primerih, ko zakon določa drugače. Obvezna priloga davčne bilance so računovodski izkazi.

V praksi so računovodske rešitve in usmeritve malih podjetij podrejene davčni politiki in interesom na področju obdavčitve. Ob tem pa se pogosto pojavi konflikt interesov v zvezi z velikostjo izkazanega poslovnega rezultata za poslovne oziroma davčne namene.

V praksi je zelo težko minimizirati davek od dobička oziroma od dohodkov pravnih oseb, če ta cilj ni bil upoštevan že pri izdelavi poslovne bilance, kar dodatno potrjuje tezo o povezanosti poslovne in davčne bilance.

Računovodske informacije morajo biti zato na razpolago dovolj pogosto in v primerni obliki glede na potrebe uporabnikov. Zelo pomembno je, da snovalci računovodskih informacij dobro poznamo potrebe uporabnikov računovodskih informacij in njihovo vlogo v procesu odločanja.

Z ustrezno bilančno politiko lahko odložimo davčno obveznost na kasnejše obdobje. S tem izboljšujemo tekočo plačilno sposobnost in zagotavljamo dodatne vire financiranja.

Davek kot dajatev državi je izdatek denarja, ki negativno vpliva na denarne tokove. Zato so informacije o davčnih odlivih nepogrešljiva sestavina vsakega poročanja poslovodstvu. Osnova za vsako odločitev o naložbah so predračuni, ki pokažejo morebitne donose ob znanem tveganju. Vse predračunske informacije morajo vsebovati davčno komponento, to je informacije o donosu po davkih.

Slovenska podjetja običajno prilagajajo določene odhodke višini, ki je davčno priznana, kot na primer: stroški amortizacije ali določeni prejemki, kjer se podjetja največkrat prilagajajo davčni zakonodaji. To povzroča tudi manj administrativnih težav.

Davčna in bilančna politika podjetja morata dajati ustrezno podporo odločitvenim procesom. Ob povečanem denarnem toku imamo tudi dodatne naložbe, ki so lahko pomemben dejavnik pri zniževanju davčne osnove za davek od dobička oziroma davek od dohodkov pravnih oseb.

Ugotavljam, da pri izbiri računovodskih usmeritev prevlada davčni motiv povsod tam, kjer slovenski računovodski standardi dopuščajo izbiro metod vrednotenja (na primer: vrednotenje zalog, oslabitev sredstev). Zaradi pomanjkanja davčnega pravila se izbrana metoda vrednotenja uporabi tudi za davčne namene.

Glavni instrument, s katerim z davkom od dohodkov pravnih oseb država regulira poslovanje podjetij, so davčne olajšave.

Koriščenje davčnih olajšav povečuje čisti dobiček podjetja in vrednost za lastnike, zato je uporaba ustrezne računovodske in davčne politike na navedenem področju nujna, saj z uveljavljanjem davčnih olajšav, ki jih omogoča davčna zakonodaja, podjetja pridobijo konkurenčno prednost. Lastniki bi v skladu z navedenim morali biti zainteresirani za aktivno naložbeno politiko, saj je pridobivanje kapitala na trgu za mala in mikro podjetja dražje in težje kot za velika podjetja.

Slovenski računovodski standardi 2006 nam pri oblikovanju bilančne politike omogočajo veliko večjo samostojnost kot pri davčni politiki.

Z nižjo davčno obremenitvijo v skladu z davčno zakonodajo pripomoremo k nižjim izdatkom za davke in s tem k višjemu deležu lastnega financiranja.

LITERATURA IN VIRI

1. Bannock G. (2005). *The economics and management of small business: an international perspective*. London: Routledge.
2. Clinton A., & Simon J. (2005). *The interface between financial accounting and tax accounting*. Waikato: University of Waikato.
3. Drobnič N. (2006). Izraba davčnih olajšav pri mednarodnem investiranju. *Davčno-finančna praksa*, 12, 13–16.
4. European Commission. (2003). The new SME definition. *Official Journal of the European Union*, L 124.
5. Galič J. (2007). *Obdavčitev pravnih oseb: Novosti in spremembe ZDDPO-2*. *Davčno finančni svetovalec*, 3, letnik 1.
6. Goolsbee A. (1997). *Taxes, organizational form, and the deadweight loss of corporate income tax*. (NBER Working paper series). Working paper no. 6173. Cambridge: National Bureau of Economics Research.
7. Gorjup B. (2007). Ali si države članice EU z davčnimi spodbudami konkurirajo? *Davčno-finančna praksa*, 5, 14–19.
8. Graham J. R. (2003). Taxes and corporate finance. *Review of Financial Studies*, 16, 4, 1075-1129.
9. Guzina B. (2006). Davčna bilanca podjetja. *Časnik Finance*, 36, 8-9.
10. Hansen F. (2004). *Best practices in tax planning*. Business finance magazine. Loveland: Penton.
11. Hieng R. (2007). Obračun davka od dohodkov pravnih oseb. *Revija za računovodstvo in finance IKS*, 34, 243-275.
12. Hočevar M., & Glažar T. (2007). *Praktični vodič po računovodstvu*. Ljubljana: Verlag Dashoefer.
13. Horvat T., Guzina B., & Mlakar P. (2004). Uporaba Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb v praksi. *Časnik finance*, 22, 3–12.
14. Ivanjko Š. (2002). *Pravni in etični vidik varstva davkoplačevalcev*. Davčna šola (zbirka gradiv). Maribor: Davčni inštitut.
15. Jerman S. (2006). *Pomembnejše spremembe v SRS (2006), prehod in davčne posledice* (gradivo za seminar). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
16. Jerman S., & Odar M. (2008). *Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb ZDDPO-2 s komentarjem*. Ljubljana: GV Založba.
17. Kesner-Škreb M., Pleše I., & Mikić M. (2003). *State Aid to Enterprises in Croatia in 2001*. Zagreb: Institute of Public Finance.
18. Klobučar N. (2003). *Vpliv davčnih pravil na računovodsko poročanje* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
19. Klobučar N. (2004). Vpliv davčnih pravil na računovodsko poročanje. *Revizor*, 15, 24 -53.
20. Kokotec – Novak M. (2009). *Davčna politika kot sestavina bilančne politike in vloga davčnih svetovalcev* (Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva preizkušeni računovodja). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.

21. Kokotec – Novak M. (2009). *Metode davčnega načrtovanja, podatkovne podlage in povezave s poslovnimi načrti gospodarskih družb in drugih gospodarskih subjektov* (gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva preizkušeni davčnik). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
22. Kostanjevec B. (2002). *Davčne spodbude in harmonizacija mednarodnega davčnega prava*. Maribor: Pravna fakulteta, Inštitut za finančno pravo in javne finance.
23. Logar T. (2000). *Državne pomoči v premogovništvu* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
24. Logistika d.o.o. (2007). *Bilanca stanja podjetja za leto 2007*. Ljubljana: Logistika d.o.o.
25. Logistika d.o.o. (2008). *Interno gradivo podjetja*. Ljubljana: Logistika d.o.o.
26. Logistika d.o.o. (2007). *Izkaz poslovnega izida podjetja za leto 2007*. Ljubljana: Logistika d.o.o.
27. Logistika d.o.o. (2007). *Obračun davka od dohodkov pravnih oseb podjetja*. Ljubljana: Logistika d.o.o.
28. Logistika d.o.o. (2007). *Pravilnik o računovodstvu podjetja*. Ljubljana: Logistika d.o.o.
29. Macarol B., & Drobež M. (2003). *Kako si zagotoviti davčno priznane odhodke in korekten davčni postopek* (gradivo za seminar). Ljubljana: Časnik Finance.
30. Murn A. (1998). *Vladne finančne intervencije v gospodarstvu. Subvencije v Sloveniji*. Ljubljana: Inštitut za ekonomska raziskovanja.
31. Murn A. (1998). *Vladne finančne intervencije v gospodarstvu. Državne pomoči v Evropski uniji*. Ljubljana: Urad za makroekonomske analize in razvoj.
32. Murn A. (2000). *Državne in strukturne pomoči v Evropski uniji, posameznih državah Evropske unije in v Sloveniji*. Ljubljana: Urad za makroekonomske analize in razvoj.
33. Murn A. (2002). *Industrijska politika in državne pomoči v Evropski uniji in v Sloveniji*. Ljubljana: Urad za makroekonomske analize in razvoj.
34. Rop A. (2007). *Narobe dacarski svet*. Ljubljana: Časnik Finance.
35. Obvestilo o uveljavitvi in začetku uporabe olajšave oziroma ugodnosti v zvezi s tveganim kapitalom. *Uradni list RS* št. 92/2008.
36. Obvestilo o uveljavitvi in začetku uporabe regijske olajšave za raziskave in razvoj. *Uradni list RS* št. 90/2007.
37. Prosen T. (2001). *Državne pomoči v državah članicah Evropske unije* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
38. Pravilnik o izvajanju Zakona o davčnem postopku. *Uradni list RS* št. 141/2006, 46/2007, 102/2007.
39. Pravilnik o izvajanju Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb. *Uradni list RS* št. 60/2007.
40. Pravilnik o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb. *Uradni list RS* št. 46/2007, 12/2009.
41. Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti. *Uradni list RS* št. 109/2007.
42. Pravilnik o priznani obrestni meri. *Uradni list RS* št. 141/2006, 52/2007.
43. Pravilnik o transfernih cenah. *Uradni list RS* št. 141/2006.

44. Pravilnik o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganje v raziskave in razvoj. *Uradni list RS* št. 138/2006.
45. Rebernik M. (2010). *Podjetništvo in management malih podjetij*. Najdeno 15. marca 2010 na spletnem naslovu <http://www.poslovni-bazar.si>
46. Robnik L.(2005). *Kako podjetje izrablja računovodske informacije za uspešno poslovanje* (Gradivo za seminar). Ljubljana: Gospodarska zbornica Slovenije.
47. Rožič U. (2007). *Davčno pravo*. Davčna šola (zbirka gradiv). Maribor: Davčni inštitut.
48. Senjur M. (1999). *Makroekonomija malega odprtega gospodarstva*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
49. Slovenski računovodski standardi SRS 2006. *Uradni list RS* št. 115/2005 z vsemi stališči in pojasnili.
50. Small Business. (2005). *SME stands for Small to Medium Enterprises*. Canada: Small Business.
51. Stojković A. (2003). *Aktualnost državne pomoči podjetjem po 11. septembru 2001* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
52. Škof B., Wakounig M., Tičar B., Jerman S., Kobal A., & Ferčič A. (2007). *Davčno pravo*. Maribor: Pravna fakulteta Univerze v Mariboru in Davčno raziskovalni inštitut Maribor.
53. Špes D. (2002). *Optimiranje davčnih obveznosti*. Miklavž na Dravskem polju: Bilans Trade d.o.o..
54. Turk I., Kavčič S., & Kokotec – Novak M. (2003). *Poslovodno računovodstvo*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
55. Uredba o določitvi kvote za zaposlovanje invalidov. *Uradni list RS* št. 32/2007.
56. Uredba o uvedbi in uporabi standardne kvalifikacije dejavnosti. *Uradni list RS* št. 2/2002.
57. Uredba o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih dohodkov, ki se ne všttevajo v davčno osnovo (Uredba). *Uradni list RS* št. 140/2006.
58. Zakon o davku na izplačane plače. *Uradni list RS* št. 21/2006.
59. Zakon o davčnem postopku. *Uradni list RS* št. 54/2004, 109/2005, 117/2006.
60. Zakon o davčni službi. *Uradni list RS* št. 1/07-UPB2.
61. Zakon o davku od dobička pravnih oseb. *Uradni list RS* št. 72/1993, 20/1995, 34/1996 in 108/2002.
62. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb. *Uradni list RS* št. 33/2006, 117/2006, 56/2008, 76/2008, 05/2009.
63. Zakon o dohodnini. *Uradni list RS* št. 117/2006, 10/2008.
64. Zakon o gospodarskih družbah. *Uradni list RS* št. 42/2006, 62/2008 popr.
65. Zakon o inšpekcijskem nadzoru. *Uradni list RS* št. 56/2002, 43/2007.
66. Zakon o kazenskem postopku. *Uradni list RS* št. 96/2004.
67. Zakon o pokojninskem in invalidskem zavarovanju. *Uradni list RS* št. 109/2006, 112/2006, 114/2006.
68. Zakon o prekrških. *Uradni list RS* št. 7/2003.
69. Zakon o prispevkih za socialno varnost. *Uradni list RS* št. 81/2000, 97/2001.
70. Zakon o splošnem upravnem postopku. *Uradni list RS* št. 80/1999, 73/2004.
71. Zakon o udeležbi delavcev pri dobičku. *Uradni list RS* št. 25/2008.

72. Zakon o zaposlitveni rehabilitaciji in zaposlovanju invalidov. *Uradni list RS* št. 16/2007.
73. Žibert F. (2003). *Davčna teorija in politika*. Novo mesto: Visoka šola za upravljanje in poslovanje.
74. Žužek Roppa M., & Špes D. (2007). *Pričakovane novosti pri administriranju na področju DDV in aktualni utrinki DDPO v letu 2007* (Gradivo za seminar). Ljubljana: Davčna hiša Bilans d.o.o..

PRILOGE

Priloga 1: Bilanca stanja na dan 31. 12. 2007 za podjetje Logistika, d. o. o.	1
Priloga 2: Izkaz poslovnega izida v obdobju od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007 za podjetje Logistika d.o.o.	3
Priloga 3: Kazalniki poslovanja za leto 2007 za podjetje Logistika, d. o. o.	5
Priloga 4: Obračun davka od dohodkov pravnih oseb za obdobje od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007 za podjetje Logistika, d. o. o.	7
Priloga 5: Davčne olajšave za podjetja (d.o.o.) za leto 2009	14
Priloga 6: Prednosti in slabosti malih podjetij v primerjavi z velikimi	20
Priloga 7: Značilnosti malih in velikih podjetij	22

Priloga 1: BILANCA STANJA NA DAN 31. 12. 2007 za podjetje Logistika, d. o. o.

Postavke	Znesek v EUR	Delež v %	Indeks 2007/2006
<u>SREDSTVA</u>	1.623.134	100,0	122
A. <u>DOLGOROČNA SREDSTVA</u>	78.627	4,8	73
I. <u>Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitev</u>	4.212	0,3	93
II. <u>Opredmetena osnovna sredstva</u>	74.415	4,6	80
III. <u>Naložbene nepremičnine</u>	0	-	-
IV. <u>Dolgoročne finančne naložbe</u>	0	-	-
1. Dolgoročne finančne naložbe, razen posojil	0	-	-
2. Dolgoročna posojila	0	-	-
V. <u>Dolgoročne poslovne terjatve</u>	0	-	-
VI. <u>Odložene terjatve za davek</u>	0	-	-
B. <u>KRATKOROČNA SREDSTVA</u>	1.532.293	94,4	126
I. <u>Sredstva (skupine za odtujitev) za prodajo</u>	0	-	-
II. <u>Zaloge</u>	0	-	-
III. <u>Kratkoročne finančne naložbe</u>	0	-	-
1. Kratkoročne finančne naložbe, razen posojil	0	-	-
2. Kratkoročna posojila	0	-	-
IV. <u>Kratkoročne poslovne terjatve</u>	1.319.636	81,3	127
V. <u>Denarna sredstva</u>	212.657	13,1	118
C. <u>KRATKOROČNE AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE</u>	12.214	0,8	349
Zabilančna sredstva	175.263	10,8	100
<u>OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV</u>	1.623.134	100,0	122

A. <u>KAPITAL</u>	702.189	43,3	153
I. <u>Vpoklicani kapital</u>	41.729	2,6	100
1. Osnovni kapital	41.729	2,6	100
2. Nevpoklicani kapital (kot odbitna postavka)	0	-	-
0II. <u>Kapitalske rezerve</u>	17.786	1,1	100
III. <u>Rezerve iz dobička</u>	57.309	3,5	100
IV. <u>Presežek iz prevrednotenja</u>	0	-	-
V. <u>Preneseni čisti poslovni izid (preneseni čisti dobiček/izguba)</u>	342.688	21,1	255
VI. <u>Čisti poslovni izid poslovnega leta (čisti dobiček/izguba poslovnega leta)</u>	242.677	15,0	117
B. <u>REZERVACIJE IN DOLGOROČNE PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE</u>	0	-	-
1. Rezervacije	0	-	-
2. Dolgoročne pasivne časovne razmejitev	0	-	-
C. <u>DOLGOROČNE OBVEZNOSTI</u>	1.421	0,1	14
I. <u>Dolgoročne finančne obveznosti</u>	0	-	-
II. <u>Dolgoročne poslovne obveznosti</u>	1.421	0,1	14
III. <u>Odložene obveznosti za davek</u>	0	-	-
Č. <u>KRATKOROČNE OBVEZNOSTI</u>	917.913	56,6	107
I. <u>Obveznosti, vključene v skupine za odtujitev</u>	0	-	-
II. <u>Kratkoročne finančne obveznosti</u>	117.879	7,3	54
III. <u>Kratkoročne poslovne obveznosti</u>	800.034	49,3	125
D. <u>KRATKOROČNE PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE</u>	1.611	0,1	-
Zabilančne obveznosti	175.263	10,8	100

**Priloga 2: IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA V OBDOBJU OD 1. 1. 2007 DO 31. 12. 2007
za podjetje Logistika, d. o. o.**

Postavke	Znesek v EUR	Razmerje do poslovnih prihodkov x 100	Indeks 2007/2006
<u>KOSMATI DONOS OD POSLOVANJA</u>	5.119.917	100,0	114
A. <u>ČISTI PRIHODKI OD PRODAJE ***</u>	5.115.060	99,9	114
1. Čisti prihodki od prodaje na domačem trgu	-	-	-
2. Čisti prihodki od prodaje na tujem trgu	-	-	-
B. <u>SPREMEMBA VREDNOSTI ZALOG PROIZVODOV IN NEDOKONČANE PROIZVODNJE</u>	0	-	-
C. <u>USREDSTVENI LASTNI PROIZVODI IN LASTNE STORITVE</u>	0	-	-
Č. <u>DRUGI POSLOVNI PRIHODKI (S PREVREDNOTOVALNIMI POSLOVNIMI PRIHODKI)</u>	4.857	0,1	116
D. <u>POSLOVNI ODHODKI SKUPAJ</u>	4.807.650	93,9	115
I. <u>Stroški blaga, materiala in storitev</u>	4.015.213	78,4	117
1. <u>Nabavna vrednost prodanega blaga in materiala ter stroški porabljenega materiala</u>	28.381	0,6	107
2. <u>Stroški storitev</u>	3.986.832	77,9	117
II. <u>Stroški dela</u>	759.452	14,8	110
1. Stroški plač	521.025	10,2	106
2. Stroški pokojninskih zavarovanj	72.379	1,4	103
3. Stroški drugih socialnih zavarovanj	55.291	1,1	103
4. Drugi stroški dela	110.757	2,2	148
III. <u>Odpisi vrednosti</u>	30.559	0,6	55
1. Amortizacija	24.179	0,5	104
2. Prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih dolgoročnih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih	0	-	-

3.	Prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih	6.380	0,1	19
IV.	<u>Drugi poslovni odhodki</u>	2.426	0,0	70
E.	DOBIČEK/IZGUBA IZ POSLOVANJA	312.267	6,1	108
F.	<u>FINANČNI PRIHODKI</u>	8.941	0,2	134
1.	Finančni prihodki iz deležev	4.276	0,1	-
2.	Finančni prihodki iz danih posojil	4.665	0,1	70
3.	Finančni prihodki iz poslovnih terjatev	0	-	-
G.	<u>FINANČNI ODHODKI</u>	2.030	0,0	45
1.	Finančni odhodki iz oslabitve in odpisov finančnih naložb	620	0,0	22
2.	Finančni odhodki iz finančnih obveznosti	1.410	0,0	86
3.	Finančni odhodki iz poslovnih obveznosti	0	-	-
H.	<u>DRUGI PRIHODKI</u>	0	-	-
I.	<u>DRUGI ODHODKI</u>	1	0,0	-
J.	<u>POSLOVNI IZID SKUPAJ</u>	319.177	6,2	110
K.	DAVEK IZ DOBIČKA	76.500	1,5	92
L.	ODLOŽENI DAVKI	0	-	-
M.	<u>ČISTI POSLOVNI IZID OBRAČUNSKEGA OBDOBJA (ČISTI DOBIČEK/IZGUBA OBRAČUNSKEGA OBDOBJA)</u>	242.677	4,7	117
N.	PRENESENI ČISTI DOBIČEK/IZGUBA	342.688	6,7	255
O.	ZMANJŠANJE KAPITALSKIH REZERV	0	-	-
P.	ZMANJŠANJE REZERV IZ DOBIČKA	0	-	-
R.	POVEČANJE REZERV IZ DOBIČKA	0	-	-
S.	BILANČNI DOBIČEK/IZGUBA	585.365	11,4	171

Priloga 3: KAZALNIKI POSLOVANJA za leto 2007 za podjetje Logistika, d. o. o.

Vrste kazalnikov	Leto 2007
I. KAZALNIKI INVESTIRANJA	
1. <u>Delež dolgoročnih sredstev v sredstvih, v %</u>	4,8
2. <u>Delež kratkoročnih sredstev v sredstvih, v %</u>	95,2
3. <u>Delež finančnih naložb v sredstvih, v %</u>	-
II. KAZALNIKI FINANCIRANJA	
1. <u>Delež kapitala v virih sredstev, v %</u>	43,3
2. <u>Delež obveznosti v virih sredstev, v %</u>	56,7
3. <u>Kapitalska pokritost dolgoročnih sredstev</u>	8,93
III. KAZALNIKI PLAČILNE SPOSOBNOSTI	
1. <u>Dolgoročna pokritost dolgoročnih sredstev in zalog</u>	8,95
2. <u>Kratkoročna pokritost kratkoročnih obveznosti (kratkoročni koeficient)</u>	1,68
3. <u>Pospešena pokritost kratkoročnih obveznosti (pospešeni koeficient)</u>	1,68
IV. KAZALNIKI GOSPODARNOSTI	
1. <u>Celotna gospodarnost</u>	1,07
2. <u>Gospodarnost poslovanja</u>	1,06
3. <u>Čista dobičkovnost prihodkov</u>	0,047
4. <u>Dobičkovnost poslovnih prihodkov</u>	0,061
5. <u>Čista dobičkovnost poslovnih prihodkov</u>	0,047
V. KAZALNIKI DONOSNOSTI	
1. <u>Proizvodnost sredstev</u>	3,472
2. <u>Čista donosnost sredstev</u>	0,164

3.	<u>Čista donosnost kapitala</u>	0,418
----	---------------------------------	-------

VI. KAZALNIKI PRODUKTIVNOSTI IN DOHODKOVNOSTI

1.	<u>Prihodki na zaposlenca, v EUR</u>	214.776
----	--------------------------------------	---------

2.	<u>Dodana vrednost na zaposlenca, v EUR</u>	46.159
----	---	--------

3.	<u>Čisti poslovni izid na zaposlenca, v EUR</u>	10.162
----	---	--------

4.	<u>Povprečna mesečna plača na zaposlenca, v EUR</u>	1.818
----	---	-------

Priloga 4: OBRAČUN DAVKA OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB

za obdobje od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007 za podjetje Logistika, d. o. o.

Znesek v evrih s centi

Zap. št.	Postavka	Znesek
1.	PRIHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih, od tega:	5.128.857,93
1.1	Dohodki, od katerih je bil odtegnjen davek na viru, vključno z davčnim odtegljajem	
2.	Popravek prihodkov na raven davčno priznanih prihodkov - zmanjšanje (vsota 2.1 do 2.11)	4.274,43
2.1	Izvezem prihodkov od nepridobitne dejavnosti	
2.2	Izvezem prihodkov iz odprave ali porabe že obdavčenih ali delno obdavčenih rezervacij	
2.3	Izvezem prihodkov za že obdavčene prihodke zaradi odprave nepotrebnih rezervacij	
2.4	Izvezem prihodkov iz naslova odprave oslabitev, če se predhodna oslabitev ni upoštevala	
2.5	Izvezem dividend in dohodkov podobnim dividendam	4.274,43
2.6	Izvezem dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev	
2.7	Izvezem prihodkov na podlagi mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja	
2.8	Izvezem prihodkov iz odpisa dolgov v postopku prisilne poravnave	
2.9	Izvezem prihodkov, ki so v tekočem davčnem obdobju oz. so bili v preteklih davčnih obdobjih že vključeni v davčno osnovo, zaradi odprave dvojne obdavčitve	
2.10	Izvezem prihodkov zaradi predhodno nepriznanih odhodkov	
2.11	Izvezem dobičkov v primeru uveljavljenja upravičenj pri prenosu premoženja, zamenjavah kapitalskih deležev, združitvah in delitvah	
3.	Popravek prihodkov na raven davčno priznanih prihodkov - povečanje (vsota 3.1 do 3.5)	0,00
3.1	Povečanje prihodkov zaradi transfernih cen med povezanimi osebami iz 16. člena	
3.2	Povečanje prihodkov zaradi cen med povezanimi osebami rezidenti iz 17. člena	
3.3	Povečanje prihodkov od obresti na dana posojila povezanim osebami iz 16. člena	
3.4	Povečanje prihodkov od obresti na dana posojila povezanim osebami rezidentom iz 17. člena	
3.5	Povečanje prihodkov nerezidenta za prihodke, ki se pripišejo poslovni enoti	
4.	DAVČNO PRIZNANI PRIHODKI (1-2+3)	5.124.583,50
5.	ODHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	4.809.681,06
6.	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov - zmanjšanje (vsota 6.1 do 6.36)	27.910,98
6.1	Izvezem odhodkov od nepridobitne dejavnosti	
6.2	Zmanjšanje odhodkov zaradi transfernih cen med povezanimi osebami iz 16. člena	
6.3	Zmanjšanje odhodkov zaradi cen med povezanimi osebami rezidenti iz 17. člena	
6.4	Zmanjšanje odhodkov za obresti na prejeta posojila od povezanih oseb iz 16. člena	

6.5	Zmanjšanje odhodkov za obresti na prejeta posojila od povezanih oseb rezidentov iz 17. člena	
6.6	Zmanjšanje odhodkov v znesku 50 odstotkov oblikovanih rezervacij, ki niso davčno priznane	
6.7	Zmanjšanje odhodkov za odhodke prevrednotenja terjatev (razen odhodkov prevrednotenja terjatev, ki se po računovodskih standardih prevrednotijo zaradi sprememb valutnega tečaja), ki se po prvem odstavku 21. člena ne priznajo	6.380,32
6.8	Zmanjšanje odhodkov za odhodke prevrednotenja finančnih naložb, ki se po 22. člena ne priznajo	
6.9	Zmanjšanje odhodkov pri banki za odhodke prevrednotenja posojil, vrednoteni po metodi odplačane vrednosti, za znesek nad višino, ki jo določa zakon, ki ureja bančništvo	
6.10	Zmanjšanje odhodkov za odhodke prevrednotenja dobrega imena, nad zneskom, ki presega 20 odstotkov začetno izkazane vrednosti	
6.11	Izvezem odhodkov, ki se nanašajo na izvzete prihodke na podlagi mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja	
6.12	Nepriзнani odhodki za dohodke, podobne dividendam, vključno s prikritim izplačilom dobička	
6.13	Nepriзнani odhodki za pokrivanje izgub iz preteklih let	
6.14	Nepriзнani odhodki za stroške, ki se zadevajo privatno življenje (6.14.1 do 6.14.2)	0,00
6.14.1	Stroški, ki zadevajo privatno življenje lastnikov in povezanih oseb	
6.14.2	Stroški, ki zadevajo privatno življenje drugih oseb	
6.15	Nepriзнani odhodki za stroške prisilne izterjave davkov ali drugih dajatev	
6.16	Nepriзнani odhodki za kazni, ki jih izreče pristojni organ	
6.17	Nepriзнani odhodki za davke	
6.18	Nepriзнani odhodki za obresti od nepravčasno plačanih davkov ali drugih dajatev	
6.19	Nepriзнani odhodki za obresti od posojil, prejetih od oseb, določenih v 8. b točki prvega odstavka 30. člena	
6.20	Nepriзнani odhodki za donacije	150
6.21	Nepriзнani odhodki za podkupnine in druge oblike premoženjskih koristi	
6.22	Nepriзнani odhodki za zagotavljanje bonitet in drugih izplačil v zvezi z zaposlitvijo, če niso obdavčeni po Zakonu o dohodnini	12.457,18
6.23	Drugi odhodki, ki se ne priznajo v skladu z 29. členom	
6.24	Nepriзнani odhodki v višini 50 odstotkov stroškov reprezentance	8.923,48
6.25	Nepriзнani odhodki v višini 50 odstotkov stroškov nadzornega sveta oz. drugega organa, ki opravlja zgolj funkcijo nadzora	
6.26	Nepriзнani odhodki za obresti od presežka posojil	
6.27	Nepriзнani odhodki za obračunano amortizacijo, ki presega amortizacijo, obračunano po metodi enakomernega časovnega amortiziranja in na podlagi predpisanih stopenj	
6.28.	Nepriзнani odhodki za amortizacijo opredmetenih osnovnih sredstev, katerih nabavna vrednost je bila predhodno odpisana in davčno priznana	
6.29	Zmanjšanje odhodkov v primeru prodaje ali drugačne odtujitve sredstva pred dokončno obračunano amortizacijo za znesek razlike med amortizacijo, obračunano za davčne namene in amortizacijo, obračunano za poslovne namene	

6.30	Nepriznani odhodki za rezervacije, ki jih oblikuje banka glede na posebna tveganja, določeno z zakonom, ki ureja bančništvo	
6.31	Nepriznani odhodki za posebne rezervacije, ki jih oblikuje borznoposredniška družba glede na posebna tveganja, ki presegajo višino določeno z zakonom, ki ureja trg vrednostnih papirjev	
6.32	Nepriznani odhodki za zavarovalno-tehnične rezervacije pri zavarovalnicah, ki presegajo višino ali zgornjo mejo, določeno z zakonom, ki ureja zavarovalništvo	
6.33	Nepriznani odhodki za plače, druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo ter nadomestila plače za čas odsotnosti z dela zaradi izrabe letnega dopusta in zaradi drugih odsotnosti z dela poslovnih delavcev, prokuristov in delavcev s posebnimi pooblastili in odgovornostmi, ki presegajo znesek, obračunan v skladu z zakonom oz. s pogodbo o zaposlitvi	
6.34	Nepriznani odhodki za nagrade vajencem, ki presegajo višino, določeno z zakonom	
6.35	Zmanjšanje odhodkov za izgubo iz odsvojitve lastniških deležev v družbi tveganega kapitala	
6.36	Zmanjšanje odhodkov za izgube v primeru uveljavljanja upravičen v prenosu premoženja, zamenjavah kapitalskih deležev, združitvah in delitvah	
7.	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov - povečanje (vsota 7.1 do 7.9)	0,00
7.1	Povečanje odhodkov za porabo rezervacij, ki ob oblikovanju niso bile ali so bile delno priznane kot odhodek	
7.2	Povečanje odhodkov za odhodke prevrednotenja terjatev, ki se priznajo ob odpisu celote, ali dela terjatve, ki niso bile poplačane oz. poravnane	
7.3	Povečanje odhodkov za odhodke prevrednotenja finančnih naložb, ki niso bili davčno priznani	
7.4	Povečanje odhodkov za odhodke prevrednotenja in odpise drugih sredstev, ki se priznajo ob prodaji oz. odtujitvi	
7.5	Povečanje odhodkov za odhodke prevrednotenja dobrega imena za preseženi znesek, ki kot odhodek ni bil priznan	
7.6	Povečanje odhodkov za razliko pri amortizaciji, do zneska, obračunanega po metodi enakomernega časovnega amortiziranja in na podlagi predpisanih stopenj	
7.7	Povečanje odhodkov za odpis celotne nabavne vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev ob prenosu v uporabo	
7.8	Povečanje odhodkov v primeru prodaje ali drugačne odtujitve sredstva pred dokončno obračunano amortizacijo za znesek razlike med amortizacijo, obračunano za poslovne namene in amortizacijo, obračunano za davčne namene	
7.9	Povečanje odhodkov nerezidenta za odhodke, ki se pripišejo poslovni enoti	
8.	DAVČNO PRIZNANI ODHODKI (5 -6 + 7)	4.781.770,08
9.	RAZLIKA med davčno priznanimi prihodki in odhodki (4 - 8)	342.813,42
10.	RAZLIKA med davčno priznanimi odhodki in prihodki (8 - 4)	0,00
11.	Sprememba davčne osnove pri prehodu na nov način računovodenja, pri spremembah računovodskih usmeritev, popravkih napak in prevrednotenjih (11.1 - 11.2 + 11.3 - 11.4 + 11.5)	0,00

11.1	Povečanje davčne osnove za znesek razlik zaradi prehoda na spremenjen način sestavljanja računovodskih poročil, ki se vključi v davčno osnovo v tem obračunu	
11.2	Zmanjšanje davčne osnove za znesek razlik zaradi prehoda na spremenjen način sestavljanja računovodskih poročil, ki se vključi v davčno osnovo v tem obračunu	
11.3	Povečanje davčne osnove za znesek razlik zaradi sprememb računovodskih usmeritev in popravkov napak, vključno z rezervacijami za pokojnine, jubilejne nagrade in odpravnine	
11.4	Zmanjšanje davčne osnove za znesek razlik zaradi sprememb računovodskih usmeritev in popravkov napak	
11.5	Povečanje davčne osnove za znesek presežka iz prevrednotenja zaradi prevrednotenja gospodarskih kategorij, ki ga zavezanec prenese v preneseni poslovni izid, vključno s presežki iz prevrednotenja sredstev, ki se amortizirajo	
12.	Povečanje davčne osnove (vsota 12.1 do 12.7)	213,73
12.1	Znesek izkoriščene davčne olajšave za znesek investicij, zaradi prodaje oziroma odtujitve ali prenosa sredstev izven RS ali zaradi izgube pravice do uporabe opredmetenega osnovnega sredstva pri finančnem najemu	
12.2	Znesek izkoriščene davčne olajšave za novo zaposlene delavce zaradi predčasne prekinitve delovnega razmerja	
12.3	Izvezem odhodkov, ki zadevajo izvzete dividende in dohodke, podobne dividendam, v višini 5 odstotkov izvzetih dohodkov	213,73
12.4	Izvezem odhodkov, ki zadevajo izvzem dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev, v višini 5 odstotkov izvzetih dohodkov	
12.5	Povečanje davčne osnove za izvzeti del dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev v primeru likvidacije oz. prenehanje zavezanca v obdobju 10 let po ustanovitvi	
12.6	Povečanje davčne osnove za že uveljavljene davčne izgube zaradi bistvene spremembe dejavnosti v dveh letih po spremembi lastništva	
12.7	Povečanje davčne osnove za skrite rezerve prenosne družbe pri združitvah in delitvah, v skladu z 38. Členom ZDDPO-2	
13.	DAVČNA OSNOVA (9 + 11 + 12) ali (11 + 12 - 10), če > 0	343.027,15
14.	DAVČNA IZGUBA (11 + 12 - 10), če < 0	0
15.	Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave (vsota 15.1 do 15.17, vendar največ do višine davčne osnove iz zaporedno št. 13)	10.418,00
15.1	Zmanjšanje davčne osnove za prejete obresti od kratkoročnih in dolgoročnih vrednostnih papirjev, ki so jih do 8. aprila 1995 izdale Republika Slovenija, občine ali javna podjetja, ki so jih ustanovile Republika Slovenija ali občine	
15.2	Zmanjšanje davčne osnove za že obdavčene dolgoročne rezervacije za pokojnine, jubilejne nagrade in odpravnine pri prehodu na nov način računovodenja	
15.3	Pokrivanje izgube	
15.4	Zmanjšane davčne osnove za neizkoriščeni del olajšave za vlaganje v opremo in v neopredmetena dolgoročna sredstva po prvem odstavku 49. Člena ZDDPO-1	
15.5	Zmanjšane davčne osnove za neizkoriščeni del olajšave za vlaganje v opremo za raziskave in razvoj po drugem odstavku 49. Člena ZDDPO-1	
15.6	Olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj po prvem stavku prvega odstavka 55. člena	

15.7	Olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj po tretjem stavku prvega odstavka 55. člena	
15.8	Olajšava za zaposlovanje pripravnikov in brezposelnih oseb po prvem odstavku 50. člena ZZDPO-1	
15.9	Olajšava za zaposlovanje doktorjev znanosti po drugem odstavku 50. člena ZZDPO-1	
15.10	Olajšava za zaposlovanje invalidov	
15.11	Olajšava za izvajane praktičnega dela v strokovnem izobraževanju	
15.12	Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje	10.268
15.13	Olajšava za donacije - izplačila za humanitarne, invalidske, socialnovarstvene, dobrodelfne, znanstvene, vzgojno-izobraževalne, zdravstvene, športne, ekološke in religiozne namene	150
15.14	Olajšava za donacije - izplačila za kulturne namene in izplačila prostovoljnemu društvu, ustanovljenemu za varstvo pred naravnimi in drugimi nesrečami	
15.15	Izplačila političnim strankam	
15.16	Davčna ugodnost za začetno investicijo v ekonomski coni - vlaganja v osnovna sredstva	
15.17	Davčna ugodnost za odpiranje novih delovnih mest v ekonomski coni	
16.	OSNOVA ZA DAVEK (13 – 15)	332.609,15
17.	DAVEK (zaporedna št. 16 krat 23 odstotkov)	23
	%	76.500,10
18.	Odbitek tujega davka	
19.	Povečanje ali zmanjšanje davka zaradi sprememb odbitka tujega davka	
20.	DAVČNA OBVEZNOST (17 - 18 +- 19)	76.500,10
21.	Zmanjšanje davčne obveznosti za plačani znesek odtegnjenega davka	
22.	Vplačane akontacije	82.383,84
23.	OBVEZNOST ZA DOPLAČILO DAVKA (20 - 21 - 22), če > 0	0,00
24.	PREVEČ VPLAČANE AKONTACIJE (20 - 21 - 22), če < 0	5.883,74
25.	OSNOVA ZA DOLOČITEV AKONTACIJE DAVKA	166.304,58
26.	Akontacija	79.826,20
27.	Mesečni obrok akontacije	6.652,18
28.	Trimesečni obrok akontacije	0,00

Sestavni del obračuna so naslednje priloge (označite z x):

Priloga 3 - Podatki iz bilance stanja, izkaza poslovnega izida oziroma podatki iz drugih ustreznih poročil

Izjava (izpolnijo zavezanci v skladu z metodologijo, ki je priloga 3):

Izjavljam, da ne prilagam podatkov, ki so navedeni kot priloga 3 davčnega obračuna, ker so bili ti podatki predloženi Agenciji Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve dne:

Priloga 3 a - Podatki v zvezi z razkritjem skritih rezerv v primeru združitve in delitev

Priloga 4 - Podatki v zvezi z izvzetjem prihodkov na podlagi mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja

Priloga 5 - Podatki v zvezi s pokrivanjem davčne izgube

Priloga 6 - Podatki v zvezi z olajšavo za investiranje

Priloga 7 a - Podatki v zvezi z olajšavo za vlaganja v raziskave in razvoj

Priloga 7 b - Podatki v zvezi z regijsko olajšavo za vlaganja v raziskave in razvoj

Priloga 8 - Podatki v zvezi z olajšavo za zaposlovanje

Priloga 9 - Podatki v zvezi z olajšavo za donacije

Priloga 10 - Podatki v zvezi z odbitkom tujega davka

Priloga 11 - Podatki v zvezi s povečanjem ali zmanjšanjem davka zaradi sprememb odbitka tujega davka

Priloga 12 - Podatki v zvezi z vrednostnimi papirji, drugimi deleži in investicijskimi kuponi

Priloga 13 - Podatki v zvezi z dolgoročnimi rezervacijami

Priloga 14 - Podatki v zvezi z opravljenimi nabavami storitev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev z območji oziroma držav z davčno ugodnejšim režimom

Priloga 15 - Podatki v zvezi s posojili med povezanimi osebami

Priloga 16 - Podatki v zvezi s transfernimi cenami pri poslovanju med povezanimi osebami po 16. členu ZDDPO-2

Priloga 17 - Podatki v zvezi s transfernimi cenami pri poslovanju med povezanimi osebami po 17. členu ZDDPO-2

Zahtevak za vračilo davka po drugem odstavku 370. člena ZDavP-2 (označite z x):

Zahtevam vračilo preveč plačane akontacije v znesku iz zaporedna št. 24

Preveč plačani znesek davka naj se šteje v naslednja plačila

V/Na: _____

dne: _____

Žig in podpis odgovorne osebe:

Priloga 5: Davčne olajšave za podjetja (d. o. o.) za leto 2009

Davčne olajšave	leto 2009
OLAJŠAVA ZA INVESTIRANJE	
1. Opredmetena osnovna sredstva	
1.1. Gradbeni objekti	0,00 %
1.2. Zemljišča	0,00 %
1.3. Osebna motorna vozila; traktorji; moto kultivatorji, delovno vozilo, delovni stroj, viličarji, trikolo, bivalno vozilo	0,00 %
1.4. Osebna motorna vozila na hibridni ali električni pogon.	30,00 %
1.5. Avtobusi na hibridni ali električni pogon. V prehodnem obdobju za leto 2008, 2009 in 2010 velja olajšava tudi za motorje, ki ustrezajo najmanj emisijskim zahtevam EURO IV.	30, 00 %
1.6 .Tovorna motorna vozila z motorjem, ki ustreza najmanj emisijskim zahtevam EURO VI. V prehodnem obdobju za leto 2008, 2009 in 2010 velja olajšava tudi za motorje, ki ustrezajo najmanj emisijskim zahtevam EURO V	30,00 %
1.7. Pohištvo	0,00 %
1.8. Pisarniška oprema	0,00 %
1.9. Računalniška oprema	30,00 %
1.10. Slike	0,00%
1.11. Proizvajalna oprema	30,00 %
1.12. Ostala oprema	30,00 %
Definicija hibridnega in električnega vozila	Hibridno vozilo pomeni, da ima vsaj dva različna pretvornika energije in dva različna sistema za skladiščenje energije (motor z notranjim zgorevanjem, elektromotor). Električno motorno vozilo se poganja izključno z električno energijo v baterijah.

2. Neopredmetena -sredstva	
2.1. Premoženjske pravice, programi, licence	30,00 %
2.2. Stroški razvijanja	30,00 %
2.3. Dobro ime	0,00 %
2.4. Vlaganja v tuje osnovno sredstvo	0,00 %
2.5. Druga neopredmetena sredstva	30,00 %
Ostali pogoji, ki morajo biti izpolnjeni pri koriščenju olajšave pod točko 1. in 2.	
Minimalno število zaposlenih	Ni več omejitev
Maksimalni znesek olajšave, ki se lahko koristi v tekočem davčnem obdobju	koristi se lahko 30,00 % investiranega zneska, vendar ne več 30.000 EUR in največ v višini davčne osnove. Če izračunani znesek olajšave presega 30.000 EUR, razliko nad 30.000 EUR ne moremo koristiti niti v naslednjih davčnih obdobjih (ta del olajšave propade).
Možnost prenosa neizkoriščene davčne olajšave v naslednja davčna obdobja	Je možnost prenosa neizkoriščenega dela olajšave, vendar z omejitvijo. Olajšava se lahko koristi v naslednjih petih davčnih obdobjih po obdobju vlaganja, vendar zmanjšanje ne sme presegati 30.000 EUR v posameznem davčnem obdobju skupaj z zmanjšanjem za takšna vlaganja v tekočem davčnem obdobju in največ v višini davčne osnove.
Prodaja oz. odtujitev opreme oziroma neopredmetenega sredstva. Za odtujitev se šteje tudi prenehanje zavezanca, pri prenehanju s stečajem oziroma likvidacijo pa začetek stečajnega oziroma likvidacijskega postopka.	Če se bo sredstvo prodalo ali odtujilo prej kot v treh letih po letu vlaganja oziroma pred dokončnim amortiziranjem v skladu z davčnimi predpisi, če je to krajše od treh let, se mora za znesek izkoriščene davčne olajšave povečati davčna osnova v letu prodaje oziroma odtujitve. Pri finančnem najemu se za odtujitev šteje izguba pravice do uporabe opreme.
Prenos olajšave na univerzalnega pravnega naslednika ob statusnih spremembah	V primeru prenosa premoženja, zamenjavi kapitalskih deležev ter združitve in delitve izkoriščene olajšave ni treba vrniti - takšen prenos se ne šteje za odtujitev.
Vir financiranja	Če je sredstvo od katerega bi se lahko uveljavljala olajšava financirano iz nepovratnih sredstev pridobljenih iz proračunov samoupravnih lokalnih skupnosti, proračuna Republike Slovenije oziroma proračuna EU, se od takšne sredstva olajšava ne sme koristiti.
Opozorilo:	V ZDDPO-2 ni natančno navedeno, kaj je oprema. Zakon sicer 12. členu usmerja na uporabo SRS, vendar SRS loči opredmetena osnovna sredstva ter neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve. Med OOS uvršča zemljišče, zgradbe, proizvodilno opremo, biološka sredstva ter drugo opremo. Med neopredmetena sredstva šteje dolgoročno odložene stroške razvijanja, usredstvene stroške naložb v tuja opredmetena osnovna sredstva, naložbe v pridobljene pravice do industrijske lastnine (koncesije, patente, licence, blagovne znamke in podobne pravice) in druge pravice ter v dobro ime prevzetega podjetja. Kot dolgoročne aktivne časovne razmejitve se štejejo dolgoročno odloženi stroški.

	ZDDPO-2 v tem delu ni terminološko usklajen s SRS.
Pravna podlaga	55. a člen ZDDPO-2, Sprememba ZDDPO-2C (Uradni list RS, št.: 5/2009, z dne 23.1.2009) SRS 1 (2006) SRS 2 (2006)
OLAJŠAVA ZA VLAGANJE V RAZISKAVE IN RAZVOJ	
3. Vlaganja v raziskave in razvoj - v notranje raziskovalno-razvojne dejavnosti - nakup raziskovalno-razvojne storitve, ki jih izvajajo drugi - zavezanci, ki izpolnjujejo pogoje za koriščenje regijske olajšave bodo lahko dodatno koristili še olajšavo pod točko 4. oz. 5. - treba je imeti poslovni načrt/razvojni projekt	20 % - neizkoriščen del olajšave se lahko koristi v naslednjih petih letih - od sredstev, ki so financirana iz nepovratnih sredstev proračuna RS ali EU se olajšava ne more uveljavljati
4. Regijska olajšava : Vlaganja v raziskave in razvoj - v kraju kjer je bruto domači proizvod na prebivalca nižji od povprečja države do 15% - zavezanec mora imeti sedež in opravljati dejavnost na tem območju, - za notranje raziskovalno-razvojno dejavnost - nakup raziskovalno-razvojnih storitev, ki jih izvajajo drugi - je navedena v poslovnem načrtu - olajšavi pod točko 3 in 4 se ne izključujeta, zavezanec lahko koristi tako olajšavo pod točko 3. in dodatno pod točko 4. - treba je imeti poslovni načrt / razvojni projekt	10 %, Velja za: Savinjsko, Jugovzhodno Slovenijo, Gorenjsko, Goriško regijo. - neizkoriščen del olajšave se lahko koristi v naslednjih petih letih - od sredstev, ki so financirana iz nepovratnih sredstev proračuna RS ali EU se olajšava ne more uveljavljati
5. Regijska olajšava: Vlaganja v raziskave in razvoj - v kraju kjer je bruto domači	20 %, Velja za: Pomursko, Podravsko, Koroško, Zasavsko, Spodje Posavsko, Notranje-kraško regijo - neizkoriščen del olajšave se lahko koristi v naslednjih petih letih - od sredstev, ki so financirana iz nepovratnih sredstev proračuna RS ali EU se olajšava ne more uveljavljati

<p>proizvod na prebivalca nižji od povprečja države za več kot 15%</p> <ul style="list-style-type: none"> - zavezanec mora imeti sedež in opravljati dejavnost na tem območju, - za notranje raziskovalno-razvojno dejavnost - nakup raziskovalno-razvojnih storitev, ki jih izvajajo drugi - je navedena v poslovnem načrtu - olajšavi pod točko 3 in 5 se ne izključujeta, zavezanec lahko koristi tako olajšavo pod točko 3. in dodatno pod točko 5. 	
OLAJŠAVA ZA ZAPOSLOVANJE	
<p>6. Pripravnikov; oseb, ki pravic sklepajo delovno razmerje in brezposelnih oseb pogoj: sklenjeno razmerje za nedoločen čas in najmanj 2 leti. Pri brezposelnih osebah je pogoj, da so bili na Zavodu za zaposlovanje prijavljeni najmanj 12 mesecev. Olajšava se prizna za prvih 12 mesecev zaposlitve.</p>	0 %
<p>7. Doktorjev znanosti pogoj: oseba še ni bila zaposlena v gospodarstvu; zaposlitev za nedoločen čas in najmanj za 2 leti; če se koristi olajšava iz 6. se ta olajšava ne prizna (ena ali druga)</p>	0 %
<p>8. Invalidov: Izjema: 70 % olajšava se prizna za invalide s 100% telesno okvaro in za gluhoneme osebe ter za invalide, ki presegajo predpisano kvoto po ZZRZI. Če se koristi ta olajšava,</p>	50 % ali 70 % od zneska obračunanih bruto plač

se ne more hkrati koristiti še olajšava pod točko 6. in/ali 7 (ena ali druga)	
Ostali pogoji:	Kadar delodajalec zaposluje invalide nad predpisano kvoto, se v kvoto invalidi všteta po datumu sklenitve pogodbe - najprej tisti z najstarejšim datumom.
Olajšava za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju. Za vajence, dijake ali študente, ki delajo na podlagi učnih pogodb za izvajanje praktičnega dela.	v višini plačil oziroma največ do zneska 20% povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji za vsak mesec izvajanja praktičnega dela
Pravna podlaga	56., 57. člen ZDDPO-2
OLAJŠAVA ZA DONACIJE	
9. Donacija (dana v denarju ali naravi). Donacija mora biti dana organizacijam (humanitarnim, invalidskim, socialno-varstvenim, dobrodelnim, znanstvenim, kulturnim, vzgojno-izobraževani, ekološki, športni, verski) in ne posameznim fizičnim osebam.	0,3 % od obdavčenega prihodka - višino obdavčenega prihodka dobimo v davčnem izkazu (ne od vseh prihodkov iz izkaza poslovnega izida). Dodane so nove organizacije: - zdravstvene
10. Donacija (dana v denarju ali naravi). Donacija mora biti dana organizacijam za kulturne namene in prostovoljnemu društvu, ustanovljenemu za varstvo pred naravnimi nesrečami in drugimi nesrečami (npr. gasilska društva). Zavezanec lahko poleg te olajšave koristi tudi olajšavo pod točko 9..	0,2 % od obdavčenega prihodka - višino obdavčenega prihodka dobimo v davčnem izkazu (ne od vseh prihodkov iz izkaza poslovnega izida).
Možnost prenosa neizkoriščene davčne olajšave pod točko 10 v naslednja davčna obdobja	je možnost prenosa za tri naslednja davčna obdobja
Pravna podlaga	59. člen ZDDPO-2
OSTALE OLAJŠAVE	
11. Davčne izgube: Prenos davčnih izgub v naslednja leta za	neomejeno (velja za izgube od leta 2000 do 2007), pod pogojem, da se lastništvo kapitala družbe v letu 2008 ni spremenilo za več kot 50%. Koristimo pa lahko davčne izgube od vključno leta 2000 dalje. Izgub pred letom 2000 ne moremo več koristiti.

zmanjšanje davčne osnove	
Omejitve glede razporejanja dobička - za udeležbo v dobičku, če so se koristile olajšave	ni omejitev - se lahko izplačuje, izkoriščenih olajšav ni treba vrniti
12. Prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje	največ 24 % obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje oz. največ 2.526,23 EUR. Olajšavo lahko uveljavljajo tisti delodajalci, ki plačujejo omenjeno zavarovanje za 51% svojih zaposlenih (za lastnike ne velja).
13. Izplačila (v denarju ali v naravi) političnim strankam	največ do zneska trikratnika povprečne mesečne plače zaposlenega pri zavezancu
14. Začetne investicije v ekonomski coni - vlaganja v osnovna sredstva pogoj: potrebna je odločba davčnega organa	največ do 50 %
15. Olajšava za odpiranje novih delovnih mest v ekonomski coni pogoj: potrebna je davčna odločba	Na podlagi davčne odločbe se zavezancu v ekonomski coni prizna največ do 50% zneska obračunanih bruto plač pripravnikov in drugih delavcev, ki so bili pred tem najmanj 6 mesecev na Zavodu za zaposlovanje
Pravna podlaga	58. člen ZDDPO-2, Zakon o ekonomskih conah

Vir: Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2, ZDDPO-2A, ZDDPO-2B, ZDDPO-2C),
Pravilnik o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganje v raziskave in razvoj (Uradni list RS št. 138/2006)

Priloga 6: Prednosti in slabosti malih podjetij v primerjavi z velikimi

	Mala podjetja	Velika podjetja
Marketing:	Sposobnost hitrega reagiranja na hitro spreminjajoče se zahteve trga. <i>Slabost - Tržni nastopi v tujini znajo biti zelo dragi.</i>	Vsestranske distribucije in servisne zmogljivosti. Visoka stopnja tržne moči z obstoječimi izdelki.
Upravljanje:	Odsotnost birokracije. Dinamični, podjetni managerji reagirajo na nove priložnosti in so pripravljeni prevzemati tveganje.	Profesionalni managerji so sposobni nadzirati kompleksne organizacije in uvajati strategije. <i>Slabost - Lahko trpijo za preveliko birokracijo. Pogosto kontrolirajo računovodje, ki odklanjajo tveganje. Managerji lahko postanejo "administratorji", ki jim manjka dinamizma glede novih priložnosti.</i>
Notranje komunikacije:	Učinkovite in neformalne komunikacijske mreže. Omogočajo hitre odzive na reševanje notranjih težav. Zagotavljajo sposobnost za hitro prilagajanje spremembam okolju.	<i>Slabost - Notranje komunikacije so pogosto okorne, kar lahko vodi v počasno reagiranje na zunanje izzive in priložnosti.</i>
Kvalificirana tehnična delovna sila:	<i>Slabost - Pogosto primanjkuje primernih tehničnih specialistov.</i>	Sposobnost, da pritegnejo visoko izobražene tehnične specialiste.
Zunanje komunikacije:	<i>Slabost - Pogosto primanjkuje časa ali virov za identifikacijo in rabo zunanjih virov znanstvenih in tehnoloških ekspertiz.</i>	Sposobni "priključiti" se na zunanje vire znanstvenih in tehnoloških ekspertiz. Lahko si privoščijo informacijski in knjižničarski servis. Lahko kupijo pomembne tehnične informacije in tehnologijo.
Finance:	<i>Slabost - Lahko se spopadajo z velikimi težavami pri privabljanju kapitala, zlasti tveganega. Inovacije predstavljajo</i>	Sposobni izposojati si na trgu kapitala. Sposobni razprostrti tveganje po portfelju projektov. Bolj sposobni financirati

	<i>nesorazmerno veliko finančno tveganje. Nesposobni razprostrti tveganje po portfelju projektov.</i>	diverzifikacijo v nove tehnologije in nove trge.
Ekonomika obsega in sistemski pristop:	<i>Slabost - Na nekaterih področjih tvori ekonomija obsega pomembno vstopno oviro za mala podjetja. Nesposobnost ponuditi integralne proizvodne linije ali sisteme.</i>	Sposobnost doseganja ekonomije obsega v proizvodnji in marketingu. Sposobnost ponujati paleta komplementarnih izdelkov. Sposobnost potegovati se za velike ključne projekte.
Rast:	<i>Slabost - Lahko se spopadajo s težavami pri pridobivanju zunanjega kapitala, potrebnega za hitro rast. Podjetni managerji so včasih nesposobni obvladovati naraščajočo kompleksnost organizacije.</i>	Sposobni financirati ekspanzijo proizvodne baze. Sposobni financirati rast skozi diverzifikacijo in prevzeme.
Patenti:	<i>Slabost - Lahko se spopadajo s težavami obvladovanja patentnega sistema. Ne morejo si privoščiti časa ali stroškov, ki jih zajema patentni proces.</i>	Sposobni zaposliti patentne specialiste. Lahko si privoščijo pravičanje za zaščito pred kršenjem patentnih pravic.
Uradni predpisi:	<i>Slabost – Pogosto ne morejo obvladovati kompleksnosti predpisov. "Stroški predpisov" na enoto so za mala podjetja pogosto visoki.</i>	Sposobni financirati pravne servise, da bi obvladovali kompleksne zahteve uradnih predpisov. Lahko razpršijo "stroške predpisov".

Vir: M. Rebernik, *Podjetništvo in management malih podjetij*, 2010.

Priloga 7: Značilnosti malih in velikih podjetij

<u>Vodenja podjetja</u>	
Mala in srednja podjetja	Velika podjetja
<ul style="list-style-type: none"> • lastnik, podjetnik • pomanjkljivo znanje o vodenju podjetja • tehniško usmerjena izobrazba • informacijski sistem ne zadošča za izrabo obstoječih prednosti fleksibilnosti • patriarhalno vodenje • redke skupinske odločitve • velik pomen improvizacije in intuicije • planiranja skoraj ni • preobremenjenost zaradi kopičenja funkcij, zato delitev dela po sodelavcih • neposredna udeležba pri dogajanju v podjetju • majhne možnosti popravljanja pri napačnih odločitvah • vodstvenega potenciala ni možno zamenjati 	<ul style="list-style-type: none"> • manager • temeljito znanje o vodenju podjetja • dobro tehniško znanje v strokovnih oddelkih in štabih • zgrajen formaliziran informacijski sistem • vodenje po načelih managementa • pogoste skupinske odločitve • majhen pomen improvizacije in intuicije • obsežno planiranje • visoka stopnja delitve dela po projektih • daleč od dogajanja v podjetju • dobre možnosti popravljanja pri napačnih odločitvah • vodstveni potencial je možno zamenjati
<u>Kadri</u>	
Mala in srednja podjetja	Velika podjetja
<ul style="list-style-type: none"> • majhno število zaposlenih • pogosto nepomemben delež nekvalificirane in priučene delovne sile • zaposlen komaj kak delavec z visokošolsko izobrazbo • pretežno široko strokovno znanje • velik del sodelavcev zadovoljen z delom 	<ul style="list-style-type: none"> • veliko število zaposlenih • pogosto velik delež nekvalificirane in priučene delovne sile • zaposlenih veliko sodelavcev z visokošolsko izobrazbo • močno izražena tendenca po specializaciji • malo sodelavcev zadovoljnih z delom

<u>Organiziranost</u>	
Mala in srednja podjetja	Velika podjetja
<ul style="list-style-type: none"> • na podjetnika naravnani linijski sistem, nad katerim ima pregled on sam ali s pomočjo majhnega števila vodilnih sodelavcev • kopičenje funkcij • redko oblikovanje oddelkov • kratke neposredne poti informacij • močna osebna povezanost • navodila in kontrola z osebnimi stiki • omejeno delegiranje • neznatni koordinacijski problemi • neznatna stopnja formalizacije • visoka fleksibilnost 	<ul style="list-style-type: none"> • kompleksna organizacijska struktura, ki je neodvisna od oseb in je objektivno usmerjena • delitev dela • razvito oblikovanje oddelkov • predpisane poti informacij • neznatna osebna povezanost • formalizirani brezosebni odnosi glede navodil in kontrole • delegiranje na mnogih področjih • veliki koordinacijski problemi • velika stopnja formalizacije • neznatna fleksibilnost
<u>Prodaja</u>	
Mala in srednja podjetja	Velika podjetja
<ul style="list-style-type: none"> • zadovoljevanje individualiziranega povpraševanja majhnega obsega v prostorsko in/ali resnično ozkem tržnem segmentu • zelo različen konkurenčni položaj 	<ul style="list-style-type: none"> • zadovoljevanje povpraševanja velikega obsega v prostorsko in/ali stvarno širokem tržnem segmentu • dober konkurenčni položaj
<u>Nabava in materialno gospodarjenje</u>	
Mala in srednja podjetja	Velika podjetja
<ul style="list-style-type: none"> • šibka pozicija na nabavnem trgu • pogosti nabava materiala po naročilu 	<ul style="list-style-type: none"> • močna pozicija na nabavnem trgu • pretežno nabava materiala neodvisno od naročil, zagotovljena z dolgoročnimi pogodbami z

	dobavitelji
<u>Proizvodnja</u>	
Mala in srednja podjetja	Velika podjetja
<ul style="list-style-type: none"> • delovno intenzivna • nezatna delitev dela • pretežno univerzalni stroji • majhna degresija stroškov pri rastočem obsegu učinkov • pogosto dolgoročno vezana z določeno temeljno inovacijo 	<ul style="list-style-type: none"> • kapitalno intenzivna • visoka delitev dela • pretežno specialni stroji • močna degresija stroškov pri rastočem obsegu učinkov • ni dolgoročno povezana s temeljno inovacijo
<u>Raziskave in razvoj</u>	
Mala in srednja podjetja	Velika podjetja
<ul style="list-style-type: none"> • brez stalnega institucionaliziranega raziskovalno-razvojnega oddelka • kratkoročno intuitivno usmerjeno raziskovanje in razvoj • skoraj izključno v uporabo usmerjen razvoj izdelkov in postopkov, temeljnih raziskav skoraj ni • relativno kratko časovno obdobje od iznajdbe do gospodarske uporabe 	<ul style="list-style-type: none"> • stalen institucionaliziran raziskovalno-razvojni oddelk • dolgoročno sistematično zastavljeno raziskovanje in razvoj • razvoj izdelkov in postopkov v tesni povezavo s temeljnimi raziskavami • relativno dolgo časovno obdobje od iznajdbe do gospodarske uporabe
<u>Financiranje</u>	
Mala in srednja podjetja	Velika podjetja
<ul style="list-style-type: none"> • v družinski lasti • ni dostopa na anonimen trg kapitala, torej zato le omejene možnosti financiranja • nikakršna neposredna, nezatna splošna državna podpora v krizi 	<ul style="list-style-type: none"> • praviloma široko razpršena lastnina • neoviran dostop na anonimen trg kapitala, zato veliko različnih možnosti financiranja • verjetno neposredna državna podpora v krizi

Vir: M. Rebernik, *Podjetništvo in management malih podjetij*, 2010.