

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO
RAČUNOVODSKO OBRAVNAVANJE
ODLOŽENIH DAVKOV
PRED IN PO SPREMEMBI SRS 2006

Ljubljana, oktober 2006

URŠKA BEVK

IZJAVA

Študentka URŠKA BEVK izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom DR. SIMONA ČADEŽA, in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 20.10. 2006

Podpis: _____

KAZALO

1. UVOD.....	1
2. POSLOVNI IN DAVČNI IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA	2
2.1. POSLOVNA BILANCA	2
2.2. DAVČNA BILANCA.....	2
2.3. POSLOVNA BILANCA V SLOVENIJI	3
2.3.1. Zakon o gospodarskih družbah.....	3
2.3.2. Slovenski računovodski standardi	4
2.3.3. Ugotavljanje poslovnega izida	5
2.4. DAVČNA BILANCA V SLOVENIJI IN ZAKON O DAVKU OD DOHODKA PRAVNIH OSEB	5
2.4.1. Davčna osnova	6
2.4.2. Davčni prihodki.....	7
2.4.3. Davčni odhodki.....	7
2.4.4. Amortizacija	8
2.4.5. Davčne olajšave.....	9
2.4.6. Davčna stopnja.....	10
2.5. RAZLIKE MED DAVČNO IN POSLOVNO BILANCO	11
2.5.1. Stalne razlike	11
2.5.2. Časovnousklajevalne razlike	12
2.5.3. Začasne razlike.....	12
2.5.4. Razlike med časovnousklajevalnimi in začasnimi razlikami.....	13
3. ODLOŽENI DAVKI.....	13
3.1. PODLAGE, KI UREJAJO ODLOŽENE DAVKE V SLOVENIJI	15
3.1.1. Odloženi davki po SRS (2001).....	15
3.1.1.1. Pripoznavanje terjatev za odložene davke	16
3.1.1.2. Pripoznavanje obveznosti za odložene davke	16
3.1.2. Odloženi davki po SRS (2006) in MSRP.....	17
3.1.2.1. Pripoznavanje terjatev za odložene davke	19
3.1.2.2. Pripoznavanje obveznosti za odložene davke	19
3.2. METODE IZRAČUNAVANJA DAVČNIH UČINKOV	19
3.2.1. Metoda davčne obveznosti.....	20
3.2.2. Metoda obveznosti po izkazu poslovnega izida	20
3.2.3. Metoda obveznosti po bilanci stanja	22
3.3. IZRAČUNAVANJE TERJATEV IN OBVEZNOSTI ZA ODLOŽENE DAVKE	23
3.4. RAČUNOVODSKO OBRAVNAVANJE IN RAZKRIVANJE ODLOŽENIH DAVKOV	24

4. IZRAČUNAVANJE ODLOŽENIH DAVKOV ZA LETO 2005 PO SRS 2001.....	26
4.1. ODBITNE ZAČASNE RAZLIKE.....	26
4.1.1. <i>Prevrednotovanje</i>	26
4.1.1.1. Oslabitev terjatev.....	27
4.1.1.2. Oslabitev opredmetenega osnovnega sredstva.....	28
4.1.1.3. Kapitalska metoda	28
4.1.2. <i>Rezervacije</i>	29
4.1.3. <i>Udeležbe v dobičku drugih oseb</i>	30
4.1.4. <i>Prenosljive davčne izgube</i>	31
4.1.5. <i>Prenosljive davčne olajšave</i>	32
4.2. OBDAVČLJIVE ZAČASNE RAZLIKE.....	32
4.2.1. <i>Amortizacija drobnega inventarja</i>	32
4.3. ODLOŽENI DAVKI V RAČUNOVODSKIH IZKAZIH PO MSRP ZA LETO 2005	33
5. IZRAČUNAVANJE ODLOŽENIH DAVKOV ZA LETO 2006 PO SRS 2006.....	34
5.1. PRILAGODITVE IN PRERAČUNI ODLOŽENEGA DAVKA ZARADI PREHODA NA SRS 2006	34
5.2. ODBITNE ZAČASNE RAZLIKE.....	35
5.2.1. <i>Rezervacije</i>	35
5.2.2. <i>Amortizacija, ki presega davčno dovoljeno</i>	35
5.3. OBDAVČLJIVE ZAČASNE RAZLIKE.....	37
5.3.1. <i>Prevrednotenje (okrepitev) gospodarskih kategorij</i>	37
5.3.2. <i>Poslovne združitve</i>	37
5.3.3. <i>Amortizacija nižja od davčno dovoljene</i>	38
5.4. ODLOŽENI DAVKI V RAČUNOVODSKIH IZKAZIH PO MSRP ZA LETO 2006	39
5.5. SLABOSTI ODLOŽENIH DAVKOV	39
6. SKLEP	40
LITERATURA.....	42
VIRI.....	43
PRILOGE	

1. UVOD

Leto 2005 je bilo zaznamovano s spremembami davčne zakonodaje tako za pravne kot fizične osebe. Stari Zakon o davku na dobiček je nadomestil novi Zakon o davku od dohodka pravnih oseb (ZDDPO-1). Ena izmed novosti, ki jo je ta zakon prinesel in na katero vplivajo tudi v letu 2006 prenovljeni Slovenski računovodski standardi (SRS), je institut odloženih davkov.

Podjetja so zavezana, da ob koncu vsakega obračunskega obdobja izdelajo najprej poslovno ter nato še davčno bilanco. Poslovna bilanca (izkaz poslovnega uspeha) je eden izmed temeljnih računovodskih izkazov, ki prikazuje uspešnost poslovanja podjetja v obračunskem obdobju, sestavljen po pravilih računovodske stroke. Davčna bilanca je poseben obračun, namenjen davčnim organom za odmero davka od dobička. Razlike med davčno in poslovno bilanco so odvisne od usklajenosti računovodskih pravil in davčne zakonodaje. Slovenska davčna zakonodaja omejuje določene prihodke in odhodke, kar povzroča trajne inčasne razlike med obračunoma. Do leta 2005, v Sloveniji časovnih razlik nismo posebej računovodsko obravnavali, saj davčna zakonodaja ni omogočala, da se računovodske kategorije priznavajo za davčne namene v drugem obdobju kot v poslovnem izidu. Nova zakonodaja to dovoljuje inčasne razlike, ki pri tem nastajajo so predmet odloženih davkov.

Namen naloge je podrobneje predstaviti problematiko računovodskega obravnavanja odloženih davkov. V nalogi sem se osredotočila izključno na odložene davke v posamičnih računovodskih izkazih. Bralcu poskušam najprej predstaviti zakaj sploh pride do razlik med poslovnim in davčnim izidom in kaj jih povzroča. V nadaljevanju pa sem se posvetila računovodskemu obravnavanju teh razlik. Osnovni cilj naloge je prikazati razlike, ki nastajajo pri računovodskem obravnavanju odloženih davkov v posamičnih računovodskih izkazih v letih 2005 in 2006. Zakaj in kako so odloženi davki nastajali v poslovnih izkazih v letu 2005 in zakaj se bodo pojavljali v letu 2006 in naprej.

Diplomsko delo je vključno z uvodom in zaključkom sestavljeno iz šestih poglavij. V drugem poglavju je predstavljena splošna opredelitev poslovnega in davčnega izkaza poslovnega izida ter pravna podlaga za sestavo obeh izidov in razlik med njima.

V tretjem poglavju je opredeljen pojem »odloženi davki« po SRS 2001 in SRS 2006 s prikazom načina izračunavanja terjatev in obveznosti za odložene davke in predstavitvijo predpisane računovodske obravnave.

V četrtem poglavju je prikazano iz katerih naslovov so nastajali odloženi davki v letu 2005 po SRS (2001) in po MSRP. Peto poglavje govori o nastajanju odloženih davkov v letu 2006 po SRS (2006) in po MSRP, s poudarkom na razlikah v primerjavi z letom 2005. Konča pa se s kritičnim pogledom na uvedbo odloženih davkov v Sloveniji.

Delo je zaključeno s sklepnim poglavjem, kjer so povzete ključne ugotovitve diplomskega dela.

2. POSLOVNI IN DAVČNI IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA

2.1. POSLOVNA BILANCA

Izkaz poslovnega izida (bilanca uspeha, poslovna bilanca) je temeljni računovodski izkaz, ki prikazuje prihodke in odhodke podjetja v določenem obdobju ter poslovni izid kot razliko med prihodki in odhodki. Z njegovo pomočjo ugotavljamo poslovno uspešnost podjetja in izvore dobička oz. izgube.

Izkaz poslovnega izida se sestavlja tako za potrebe notranjega kot zunanjega računovodskega poročanja in je dinamičen računovodski izkaz, ki se nanaša na obdobje poslovnega leta ali medletna obdobja (Hočevar, Igličar, Zaman, 2000, str. 242).

Od vrste in narave organizacije, za katero se sestavlja izkaz poslovnega izida, sta odvisna obseg in razčlenitev postavk v njemu (Turk, 2004, str. 448). Eden izmed kriterijev delitve bilance uspeha je pravna podlaga, na kateri bilanca temelji. Na eni strani so podjetja zavezana k sestavljanju tako imenovanih davčnih bilanc, ki so izdelane na podlagi davčne zakonodaje in na drugi strani k izdelavi poslovnih bilanc na podlagi podjetniško-poslovne zakonodaje (Turk, 2004, str. 526).

2.2. DAVČNA BILANCA

Davčne bilance se delijo na redne in izredne. Redne davčne bilance izkazujejo poslovni izid kot podlago za obdavčitev in se sestavljajo ob koncu davčnega obdobja, medtem ko se izredne sestavljajo ob prisilni poravnavi, stečajju podjetja itd. (Kokotec-Novak, Korošec, Melavec, 2002, str. 281). Davčna zakonodaja namreč zahteva, da se osnova za obračun davka od dobička prikazuje v posebnih izkazih. Davčni izkaz je namenjen samo davčnim organom in se ne objavlja javno (Meigs, Meigs, Meigs, 1995, str. 7). Podjetja lahko pri sestavljanju davčnega izkaza poslovnega izida uporabljajo računovodske metode, ki se razlikujejo od tistih uporabljenih pri sestavljanju poslovne bilance. Razlika med metodami je odvisna od tega, kako tesno sta davčna in poslovna bilanca v obravnavani državi povezani.

Povezava med davčno in poslovno bilanco uspeha je lahko različna. Razmerja med njima so lahko (Kokotec-Novak, 1996, str.110):

- davčna bilanca je sestavljena neodvisno od poslovne bilance
- poslovna bilanca je podlaga za davčno bilanco oz. davčna bilanca je poslovna bilanca preurejena v skladu z davčnimi predpisi

- davčna bilanca je enaka poslovni bilanci

V Sloveniji je poslovna bilanca podlaga za sestavo davčne bilance, enako velja tudi za Avstrijo, Nemčijo, Italijo, Belgijo, Francijo, Luxemburg, Grčijo in Španijo (Kokotec-Novak, Korošec, Melavec, 2002, str. 281). Razlike med davčno in poslovno bilanco so najmanjše na Portugalskem, kjer so davčni in računovodski prepisi skoraj popolnoma usklajeni. Največja razlika je v Veliki Britaniji, na Irskem, Nizozemskem in Danskem, kjer je skoraj nemogoče govoriti o kakršni koli povezanosti med davčnim in poslovnim izkazom (Čokolec, Kokotec-Novak, Repovž, 2003, str. 2).

2.3. POSLOVNA BILANCA V SLOVENIJI

Preden se lotimo sestavljanja izkaz za davčne namene, je potrebno pripraviti izkaz poslovnega izida in bilanco stanja v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) oziroma tako imenovane poslovne bilance. V Sloveniji sestavo poslovnih izkazov predpisuje Zakon o gospodarskih družbah (ZGD) ter SRS.

2.3.1. Zakon o gospodarskih družbah

Slovenija je kot članica Evropske unije (EU) zavezana k temu, da uskladi svojo zakonodajo z evropsko. Tako se je v letu 2005 najprej spremenil ZGD, ki med drugim določa tudi temelje za računovodenje družb. ZGD predpisuje način računovodskega spremljanja poslovanja, način vrednotenja in merjenja posameznih kategorij, izdelavo izkazov stanja ter ugotovitev finančnega in poslovnega izida.

Zakon pravi, da je družba zavezana k vodenju poslovnih knjig in jih mora enkrat letno v skladu z ZGD in slovenskimi računovodskimi standardi ali mednarodnimi standardi računovodskega poročanja zaključiti. Na podlagi zaključenih poslovnih knjig mora sestaviti letno poročilo. Sestava letnega poročila je določena z ZGD in vsebuje pri vseh družbah (ZGD, 2006):

- Bilanco stanja
- Izkaz poslovnega izida
- Priloge s pojasnili k izkazu

Pri srednjih in velikih družbah pa še:

- Izkaz denarnih tokov
- Izkaz gibanja kapitala
- Poslovno poročilo

Bilanca stanja prikazuje stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev ob koncu poslovnega leta, medtem ko izkaz poslovnega izida prikazuje prihodke, odhodke in poslovni izid v obravnavanem letu.

Zakon določa členitev bilance stanja in izkaza poslovnega izida. Z ZGD je določen najmanjši obseg podatkov potreben v izkazu poslovnega izida. Za izkaz poslovnega izida prepisuje dve različici členitve. Razlika med njima je v tem, da so stroški oziroma odhodki predstavljeni po naravnih vrstah (različica I) ali pa po funkcionalnih skupinah (različica II). Podjetje se samo odloči, katero različico bo uporabilo (Odar, 2006, str. 29).

Vsako podjetje mora pri sestavi računovodskih izkazov upoštevati splošna pravila vrednotenja postavk v računovodskih izkazih, ki so sledeča (ZGD, 2006):

- družba izpolnjuje predpostavko delujočega podjetja
- metode vrednotenja se ne spreminjajo iz leta v leto brez utemeljenega razloga (stalnost vrednotenja)
- upošteva se načelo previdnosti, ki ga določata SRS in Mednarodni računovodski standardi poročanja (MSRP)
- odhodke in prihodke se upošteva neodvisno od plačil (fakturirana realizacija)
- sestavine sredstev in obveznosti do virov sredstev se vrednoti posamično
- začetna bilanca stanja poslovnega leta se ujema s končno bilanco stanja prejšnjega poslovnega leta

Odstopi od navedenih pravil vrednotenja so dovoljeni samo v primeru, ko to dopuščajo SRS ali MSRP.

Letna poročila in s tem poslovne bilance morajo vsa podjetja predložiti Agenciji Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve (AJ PES). Agencija jih vsako leto posebej javno objavi na svojih spletnih straneh.

2.3.2. Slovenski računovodski standardi

Slovenski računovodski standardi določajo podrobnejša pravila o računovodenju. Sprejeti so s strani Slovenskega inštituta za revizijo v soglasju z ministroma, pristojnima za gospodarstvo in finance. SRS so usmerjeni predvsem v določanje (ZGD, 2006):

- pravil o vrednotenju računovodskih postavk
- pravil o vsebini posameznih postavk v računovodskih izkazih in pojasnil teh postavk v prilogi k izkazom
- vsebine in členitve izkaza denarnih tokov in izkaza gibanja kapitala

Pri sestavljanju posamičnih računovodskih izkazov za leto 2006 bodo družbe lahko prvič pri nas uporabljale MSRP. Zaradi tega je Strokovni svet Inštituta za revizijo prilagodil SRS

Mednarodnim standardom računovodskega poročanja. S 1.1.2006 so začeli veljati novi SRS (2006), ki so nadomestili SRS iz leta 2001. Novi SRS (2006) so tako po vsebinski zasnovi, teoretičnih podlagah, temeljnih pravilih vrednotenja in merjenja računovodskih postavk ter podlagah za merjenje in sestavljanje računovodskih izkazov usklajeni z MSRP. Poslovni izid za leto 2006 ugotovljen po SRS (2006) ali MSRP bo tako skoraj enak, kar pomeni, da so vse družbe ne glede na to po katerih standardih bodo sestavljale posamične računovodske izkaze v enakopravnem položaju (Odar, 2005, str. 42-43).

2.3.3. Ugotavljanje poslovnega izida

Na koncu vsakega obračunskega obdobja podjetje ugotavlja poslovni izid. Poslovni izid je enak razliki med prihodki in odhodki v obračunskem obdobju.

Prihodki podjetja so vsota zaračunanih vrednosti za prodane proizvode, blago in storitve v obračunskem obdobju, zmanjšana za vse dajatve, ki jih vključujejo prodajne vrednosti v korist države. Dajatve, ki so vključene v prodajne vrednosti so: davek na dodano vrednost, trošarine, davek od prometa motornih vozil, davek na promet nepremičnin itd (Jerčan, 2005b, str. 127). Prihodki predstavljajo povečanje gospodarske koristi v obliki povečanja sredstev ali zmanjšanja dolgov (Koletnik, Koželj, 2005, str. 182). Razvrščamo jih na poslovne prihodke, finančne prihodke in druge prihodke.

Odhodki so vsota obračunanih stroškov v obračunskem obdobju, ki jih je možno pripisati prodanim proizvodom in storitvam ter prodanemu materialu in trgovskemu blagu, povečani za finančne in druge odhodke (Jerčan, 2005a, str. 128). Odhodki predstavljajo zmanjšanje gospodarske koristi, v obliki zmanjševanja sredstev ali povečevanja dolgov. Razvrščamo jih na enak način kot prihodke (SRS, 2006, str. 96).

Poslovni izid je lahko pozitiven (prihodki > odhodki) ali negativen (prihodki < odhodki). Ne glede na to, ali je poslovni izid pozitiven ali negativen mora podjetje obračunati še davek od dobička (dohodka pravnih oseb), ki se odšteva od poslovnega izida oziroma dobička. Razlika, ki nastane, se imenuje čisti poslovni izid oziroma čisti dobiček (Koletnik, Koželj, 2005, str. 194).

2.4. DAVČNA BILANCA V SLOVENIJI IN ZAKON O DAVKU OD DOHODKA PRAVNIH OSEB

V sklopu sprememb, ki so posledica vstopa Slovenije v Evropsko unijo je bil sprejet tudi ZDDPO-1, ki od 1.1.2005 določa obdavčitev dobička in drugih dohodkov pravnih oseb ter je nadomestil prej veljavni Zakon o davku na dobiček. Zakon je prinesel veliko novosti in sprememb, saj vsebuje nova spoznanja davčne stroke in povečuje fiskalni učinek za državo. Pri pripravi davčnih izkazov za leto 2006 bodo podjetja morala upoštevati tudi Zakon o

spremembah in dopolnitvah zakona o davku od dohodka pravnih oseb, ki je stopil v veljavo 1.1.2006. V delu je uporabljena novejša različica ZDDPO-1, ki velja za leto 2006, s tem da so navedene razlike med letoma 2005 in 2006.

2.4.1. Davčna osnova

Osnova za davek rezidenta in nerezidenta za aktivnost, ki jo opravlja v poslovni enoti ali preko poslovne enote v Sloveniji, je dobiček, ki se ugotovi v skladu z določbami ZDDPO-1. Davčni dobiček je presežek prihodkov nad odhodki, ki jih določa zakon. Tako dobljeni dobiček ni enak dobičku dobljenemu v izkazu poslovnega izida, saj gre tu za razliko med davčnimi prihodki in davčnimi odhodki. Davčni prihodki in odhodki so prihodki oziroma odhodki, ki jih kot take določa ZDDPO-1. Podlaga zanje so prihodki in odhodki ugotovljeni v izkazu poslovnega izida, ki je sestavljen na podlagi ZGD in veljavnih računovodskih standardov. Zakon ne določa, da morajo to biti nujno SRS. Novost v slovenski zakonodaji je določba, da se prihodki in odhodki priznajo glede na čas nastanka. S tem je davčni organ iz davčnega obračuna izločil odhodke, ki se ne nanašajo na tekoče poslovno leto (Horvat, Guzina, Mlakar, 2004, str. 33-34).

Postopek ugotavljanja davčne osnove lahko poenostavljeno prikažemo s sledečo shemo:

Shema 1: Prikaz izračunavanja obdavčljivega dobička

RAČUNOVODSKI DOBIČEK ALI IZGUBA V SKLADU S SRS	
+	POVEČANJE PRIHODKOV (npr. transferne cene s povezanimi osebami)
-	ZMANJŠANJE PRIHODKOV (npr. prihodki iz naslova odprave rezervacij)
+	ZMANJŠANJE STROŠKOV (npr. davčno nepriznani stroški)
-	POVEČANJE STROŠKOV (npr. dejanski izdatki, za katere so bile v preteklosti evidentirane postavke, ko ob oblikovanju niso bile davčno priznane)
-	PRIZNANE DAVČNE OLAJŠAVE (npr. olajšava za zaposlovanje invalidov)
+	NEPRIZNANE DAVČNE OLAJŠAVE (npr. investicijske rezerve za vlaganja iz preteklih let, ki se niso opravila)
=	OBDAVČLJIVI DOBIČEK ALI IZGUBA V SKLADU Z ZDDPO-1

Vir: Žuran, 2005, str. 7.

Računovodski dobiček je dobiček obdobja pred odštetjem davka iz dobička, davčni dobiček pa je dobiček istega obdobja, ki se ga ugotovi v skladu z veljavnimi davčnimi predpisi in je podlaga za izračun obveznosti do države iz naslova davka na dohodek pravnih oseb.

2.4.2. Davčni prihodki

Za davčne prihodke se priznavajo vsi prihodki ugotovljeni po računovodskih prepisih, poslovni, finančni in izredni, popravljeni (zmanjšani ali povečani) na raven davčnih prihodkov.

Prihodki ugotovljeni v skladu s SRS se **zmanjšajo za** (Hieng, 2006a, str. 198-199):

- prihodke od nepridobitnih dejavnosti
- odpravo in porabo že obdavčenih rezervacij
- že obdavčene prihodke zaradi odprave nepotrebnih rezervacij
- prihodke iz naslova odprave oslabitev, če se predhodna oslabitev ni upoštevala
- prihodke od udeležbe na dobičku
- prihodke na podlagi mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja
- oblikovanje dodatne rezerve po 18. členu Zakona o finančnem poslovanju podjetji

Prihodki ugotovljeni v skladu s SRS se **povečajo za** (Hieng, 2006a, str. 200-202):

- razliko med tržnimi in transfernimi cenami med povezanimi osebami v tujini in doma
- premalo obračunane obresti na dana posojila povezanim osebam
- oblikovane rezervacije na račun dolgoročno odloženih prihodkov
- odpravo nepotrebnih rezervacij

2.4.3. Davčni odhodki

Zakon pravi, da se za davčne namene priznavajo samo odhodki, ki so potrebni za pridobitev prihodkov, ki so obdavčeni. Odhodki potrebni za pridobitev prihodkov so tisti odhodki, ki (ZDDPO-1, 2006):

- so neposredni pogoj za opravljanje dejavnosti in so posledica opravljanja dejavnosti
- nimajo značaja privatnosti
- so skladni z običajno poslovno prakso, kar pomeni, da so običajni v praksi pri poslovanju v posameznih dejavnostih glede na pretekle in druge izkušnje in primerjavo z drugimi dejavnostmi ter dejstvi in okoliščinami ter odhodki nastali zaradi izrednih in nepogostih dogodkov kot so naravne nesreče ali drugi taki dogodki

Med nepriznane odhodke se uvrščajo (ZDDPO-1, 2006):

1. naložbe, zlasti za pridobitev in izboljšanje zemljišča, pridobitev, izboljšanje, obnovo in rekonstrukcijo osnovnih sredstev, ki povečujejo nabavno vrednost osnovnih sredstev oziroma zmanjšujejo popravek vrednosti osnovnih sredstev, materialne pravice, delnice in deleži gospodarskih družb ter druge finančne naložbe in druga sredstva
2. delitev dobička, zlasti za dividende in druge dohodke, ki so podobni dividendam, rezerve iz dobička, nagrade upravi in članom nadzornega sveta zavezanca, ki imajo naravo udeležbe v dobičku
3. odhodki za pokrivanje izgub iz preteklih let
4. rezervacije za kritje možnih izgub
5. stroški, ki se nanašajo na privatno življenje, npr. za zabavo, oddih, šport in rekreacijo, vključno s pripadajočim davkom na dodano vrednost
6. stroški prisilne izterjave davkov ali drugih dajatev
7. kazni, ki jih izreče pristojni organ
8. davki:
 - a) davek od dohodka pravnih oseb
 - b) DDV
 - c) davki, ki jih je plačal družbenik kot fizična oseba
9. obresti:
 - a) od nepravčasno plačanih davkov ali drugih dajatev
 - b) od posojil, prejetih od oseb, ki imajo sedež ali prebivališče v državah z ugodnejšim davčnim okoljem, razen držav članic EU, v katerih je splošna nominalna stopnja obdavčitve dobička nižja od 12,5%
10. podkupnine in druge oblike premoženjskih koristi dane fizičnim ali pravnim osebam zato, da nastane oziroma ne nastane določen dogodek, ki drugače ne bi, npr., da se hitreje ali ugodneje opravi ali se opusti določeno dejanje
11. donacije

Poleg vseh zgoraj naštetih nepriznanih odhodkov zakon opredeljuje še stroške reprezentance in stroške nadzornega sveta kot odhodke, ki se priznavajo za davčne namene le v višini 50%.

2.4.4. Amortizacija

Amortizacija obračunana od posameznih opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev se kot odhodek priznava po stopnjah, ki jih predpisuje zakon kot najvišje dovoljene za obračun amortizacije po posameznih amortizacijskih skupinah. Amortizacija, ki se obračuna po nižjih stopnjah se prizna kot odhodek v celoti. Kadar se amortizacija obračunava po višjih stopnjah od dovoljenih, je treba razliko prišteti v davčno osnovo (Hieng, 2006, str. 208).

Tabela 1: Najvišje dovoljene amortizacijske stopnje v letu 2006

Amortizacijska skupina	Am. stopnja (v %)
Gradbeni objekti	5
Oprema, vozila,...	25
Osebni avtomobil	12,5
Računalniki in računalniška oprema	50
Večletni nasadi	10
Osnovana čreda	20
Druga vlaganja	10
Dobro ime	10

Vir: ZDDPO-1, 2006.

2.4.5. Davčne olajšave

Davčne olajšave so namenjene spodbujanju razvoja gospodarstva. Z njimi lahko davčni zavezanec zmanjša svojo davčno osnovo in s tem tudi davčno obveznost. Davčne olajšave ne morejo povzročiti davčne izgube, zato se jih uporablja le do nične davčne osnove.

V Sloveniji so praksa in raziskave pokazale, da davčne spodbude ne povzročajo pričakovanih vplivov na gospodarstvo in zato se le-te iz leta v leto znižujejo. Argument za zniževanje olajšav za investicije je, da je dinamika vlaganj v nadaljnji razvoj podjetji in s tem celotnega gospodarstva odvisna od politične in gospodarske stabilnosti, infrastrukture, izobražene delovne sile ter enostavnega davčnega sistema z nizkimi davčnimi stopnjami (Bole, 2003, str. 25).

Zakon opredeljuje sledeče olajšave:

- **olajšava za investiranje**

Podjetja lahko uveljavljajo splošno investicijsko olajšavo v višini 10% investiranega zneska v opremo in neopredmetena dolgoročna sredstva. Med opremo se ne priznava osebnih motornih vozil, pohišta ter pisarniške opreme. Poleg splošne je možno uveljavljati dodatno zmanjšanje davčne osnove v višini 20% investiranega zneska v opremo za raziskave in razvoj. Omenjena olajšava pa se lahko poviša na 30 (40)% zneska vloženega v raziskave in razvoj, če podjetje opravlja svojo dejavnost v regiji, ki ima bruto domači proizvod na prebivalca nižji od povprečja države do 15 (več kot 15)%. Dodatna olajšava je za leto 2005 znašala le 10% za vse zavezance in ni bila regijsko pogojena.

- ***olajšava za zaposlovanje***

Podjetje, ki 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 pogodbe o zaposlitvi najmanj 12 mesecev prijavljen pri Zavodu Republike Slovenije za zaposlovanje ali osebo, ki ima doktorat znanosti, lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove v višini 30% plače tega delavca, in sicer največ za prvih 12 mesecev zaposlitve teh oseb, vendar največ v višini davčne osnove.

Zavezanec, ki zaposluje invalida, lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove v višini 50% plač te osebe, zavezanec, ki zaposluje invalidno osebo s 100% telesno okvaro in gluho osebo, pa v višini 70% plač te osebe.

- ***olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje***

Zavezanec – delodajalec, ki financira pokojninski načrt kolektivnega zavarovanja, lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove za premije prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja, ki jih delno ali v celoti plača v korist delojemalcev, vendar največ do zneska, ki je enak 24% obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za delojemalca – zavarovanca in ne več kot 549.400 tolarjev letno.

- ***olajšava za donacije***

Zavezanec lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove za znesek izplačil v denarju in v naravi za humanitarne, invalidske, dobrodelne, znanstvene, vzgojnoizobraževalne, športne, kulturne, ekološke in religiozne namene, in sicer le izplačila rezidentom Slovenije, ki so po posebnih predpisih ustanovljeni za opravljanje navedenih dejavnosti, do zneska, ki ustreza 0,3% obdavčenega prihodka davčnega obdobja zavezanca.

Podjetje lahko uveljavlja tudi zmanjšanje davčne osnove za znesek izplačil političnim strankam in reprezentativnim sindikatom, vendar največ do zneska, ki je enak trikratni povprečni mesečni plači zaposlenega v podjetju.

2.4.6. Davčna stopnja

Zakon predvideva dve davčni stopnji, splošno in posebno. Splošna davčna stopnja znaša 25%, posebna stopnja 0% velja samo za (ZDDPO-1, 2006):

- investicijske sklade, ki do 30. 11. davčnega obdobja razdelijo najmanj 90% poslovnega dobička prejšnjega davčnega obdobja
- pokojninske sklade

- zavarovalnice, ki lahko izvajajo pokojninski načrt, če sestavljajo ločen davčni obračun samo za ta pokojninski načrt

Z letom 2007 naj bi na področju obdavčitve dobička oziroma dohodka pravnih oseb prišlo do ponovnih sprememb. Ena izmed njih naj bi bila tudi znižanje splošne davčne stopnje iz 25% na 23%.

2.5. RAZLIKE MED DAVČNO IN POSLOVNO BILANCO

Po ZDDPO-1 je davčna osnova, ki je podlaga za odmero davka od dobička, vezana na celotni poslovni izid ugotovljen na podlagi računovodskih standardov, pri tem pa na področju priznavanja prihodkov, odhodkov in pokrivanja izgub iz preteklih let določa precej popravkov. Posledica drugačne obravnave določenih poslovnih dogodkov so razlike med računovodskim in obdavčljivim dobičkom (Jerman, 2005a, str. 12).

Razlike med davčnim in računovodskim dobičkom so po naravi lahko:

- stalne
- začasne
- časovnouslyklajevalne

2.5.1. Stalne razlike

Stalne razlike nastanejo kot posledica tega, da so nekateri poslovni dogodki vključeni samo v obračun računovodskega dobička, ne pa tudi v obračun davčnega dobička in obratno, da so vključeni v davčni obračun dobička, ne pa v računovodski obračun dobička. Stalne razlike se nimajo v prihodnjih obdobjih povrniti ali izginiti in so dokončne (Žuran, 2005, str. 6). Zaradi tega tudi nimajo davčnih učinkov in se jih računovodsko ne izkazuje.

Slovenska davčna zakonodaja ne priznava velikega števila odhodkov, ki so sicer priznani po SRS. Stalne razlike se pri nas pojavljajo zaradi davčno nepriznanih odhodkov in delno priznanih odhodkov, ki jih navaja ZDDPO-1.

Primer 1: Družba, ki je zavezana za DDPO, izkazuje v svojih poslovnih knjigah strošek reprezentance v višini 800.000 SIT ter poslovni izid 2.000.000 SIT. V davčnem obračunu se strošek reprezentance prizna samo v višini 50%. Odhodki se za davčne namene znižajo za 400.000 SIT (50% x 800.000 SIT), kar poveča poslovni izid na 2.400.000 SIT. Razlika, ki se pojavi med poslovnim izidom in obdavčljivim izidom (400.000 SIT) je stalna, družba je ne bo morala nikoli uveljavljati in zato ne pride do vzpostavitve terjatve za odloženi davek (Antistresni davčni program, 2006).

Primer 2: Podjetje leta 2005 obračunava amortizacijo za osebna motorna vozila po amortizacijski stopnji 25%. Nabavna vrednost vozila, ki se ga uporablja 20% v privatne namene je 10 mio SIT. Najvišja davčno priznana amortizacijska stopnja za osebna vozila je 12,5%, s tem da se za davčne namene ne upošteva delež uporabe za privatne namene (Jeran, 2005a, str. 23).

Amortizacija = 25% x 10 mio SIT = 2,5 mio

Davčno priznana amortizacija = 80% x 12,5% x 10 mio SIT = 1 mio SIT

Knjigovodska vrednost = nabavna vrednost – amortizacija = 7,5 mio SIT

Davčna vrednost = nabavna vrednost – davčno priznana amortizacija = 9 mio sit

Stalna razlika = 1,5 mio SIT

Razlika med obračunano in davčno priznano amortizacijo je v letu 2005 dokončno davčno nepriznan odhodek, ki se ne bo nikoli priznal. V enakem primeru bi v letu 2006 zaradi spremembe ZDDPO stalna razlika znašala 0,5 mio SIT, ostali del pa bi bil začasne narave.

2.5.2. Časovnousklajevalne razlike

Pojma časovnousklajevalne razlike v trenutno veljavnem MRS 12 (v veljavo je stopili 1.1.2001) ne zasledimo. Računovodska praksa ga pozna iz predhodnih MRS, ki so razlike med računovodskim in obdavčljivim dobičkom delili na stalne in časovnousklejevalne. Časovnousklejevalne razlike so razlike, ki nastanejo pri nekaterih prihodkih in odhodkih zaradi upoštevanja enega obdobja pri obdavčljivem in drugega obdobja pri računovodskem dobičku. Pojavijo se v enem obdobju in odpravijo v naslednjih obdobjih. V veljavnih MRS je pojem časovnousklajevalnih razlik nasleden z pojmom začasne razlike, ki je definiran širše in natančneje (Hieng, 2004, str. 131).

2.5.3. Začasne razlike

Po SRS 2006 so **začasne razlike** razlike med knjigovodsko vrednostjo sredstev ali obveznosti v bilanci stanja in njegovo (njeno) davčno vrednostjo. Začasne razlike so lahko (SRS, 2006, str. XI):

- a) **Obdavčljive začasne razlike** so začasne razlike, katerih posledica so obdavčljivi zneski, ki se prištejejo pri ugotavljanju obdavčljivega dobička (davčne izgube) v prihodnjih obdobjih, ko se knjigovodska vrednost sredstva povrne ali se knjigovodska vrednost obveznosti poravna.
- b) **Odbitne začasne razlike** so začasne razlike, katerih posledica so zneski, ki se odštejejo pri ugotavljanju obdavčljivega dobička (davčne izgube) v prihodnjih obdobjih, ko se knjigovodska vrednost sredstva povrne ali se knjigovodska vrednost obveznosti poravna.

Začasne razlike, ki se imajo v prihodnosti namen povrniti oziroma izginiti, nastajajo, ker se določeni poslovni dogodki vključujejo v davčni in poslovni obračun dobička, vendar ne v istem obdobju. Npr. rezervacije se odštevajo od računovodskega dobička v obdobju oblikovanja, od obdavčljivega pa v obdobju izdatkov (Žuran, 2005, str. 6).

Obdavčljive davčne razlike predstavljajo zmanjšano bodočo korist in s tem obveznost za odložene davke. Nastanejo, ker se odhodki za davčne namene priznavajo prej kot v izkazu poslovnega izida, oziroma prihodki kasneje kot v izkazu poslovnega izida. Pri odbitnih začasnih razlikah so odhodki v davčnem obračunu priznani kasneje, prihodki pa prej kot v izkazu poslovnega izida. Zaradi odbitnih začasnih razlik pride do vzpostavitve bodoče koristi oziroma terjatve za odložene davke, do česar pride tudi pri prenosu neizrabljenih davčnih izgub in neizrabljenih davčnih olajšav (Antistresni davčni program, 2006).

2.5.4. Razlike med časovnousklajevalnimi in začasnimi razlikami

Če primerjamo definicijo časovnousklajevalnih razlik in začasnih razlik, ugotovimo da so vse časovnousklajevalne razlike tudičasne, vsečasne pa niso nujno časovnousklajevalne (Hieng, 2004, str. 134).

Primere začasnih razlik, ki niso časovnousklajevalne navaja MRS 12 (2001):

- če odvisno podjetje dobička ne razdeli obvladujočemu podjetju
- če se sredstva prevrednotijo (revalorizirajo) in pri obračunu davka ni ustrezne prilagoditve
- če se nabavna vrednost poslovne združitve, ki je prevzem, razporedi na prevzeta opredeljena sredstva in obveznosti glede na njihove poštene vrednosti in pri obračunu davka ni ustrezne prilagoditve
- če se knjižna vrednost posameznega sredstva ali obveznosti ob začetnem evidentiranju razlikuje od njegove oziroma njene začetne davčne vrednosti, npr. podjetje ima korist iz neobdavčljive državne podpore, povezane s sredstvi

3. ODLOŽENI DAVKI

Odloženi davek je znesek davka na dohodek pravnih oseb, ki ga bo podjetje plačalo ali pa dobilo povrnjenega v prihodnjih davčnih obdobjih. Poudarek je na tem, da poslovni dogodki, ki so povzročili odloženi davek, nastanejo v sedanjem oziroma so že nastali v preteklih obračunskih obdobjih (Jeram, 2005a, str. 1). Nastane zaradi razlik med davčnimi vrednostmi sredstev (obveznosti) ter njihovimi knjigovodskimi vrednostmi prenesenimi v naslednja obračunska obdobja. Odloženi davki so nasprotje od odmerjenih davkov, ki jih je za obravnavano obračunsko obdobje treba poravnati glede na obdavčljivi dobiček v njem (Turk, 2000, str. 399).

Odloženi davki prikazujejo realno stanje podjetja glede davčnih posledic povezanih s posameznimi sredstvi in obveznostmi v bližnji prihodnosti. Dobiček ugotovljen po davčni zakonodaji se mnogokrat razlikuje od dobička ugotovljenega na podlagi računovodskih standardov in načel. Zaradi tega čisti dobiček izkazan v računovodskih izkazih ni v smiselnem razmerju z dobičkom pred obdavčitvijo. V nekaterih primerih lahko davek iz dobička privede celo do čiste izgube. Zaradi tega se tudi v naših računovodskih izkazih uveljavlja načelo medobdobnega razporejanja davka. Po njem se stroški za davek izkazani v računovodskih izkazih izračunajo na podlagi poslovnih računovodskih izkazov in ne na podlagi davčnih računovodskih izkazov. Obračunani davek iz dobička (odhodek za davek) je enak odmerjenemu davku iz dobička in odloženi obveznosti za davek iz dobička, ki jo bo potrebno poravnati v prihodnjih obdobjih (Holmes et al., 2005, str. 228).

Z odloženimi davki se družba izogne temu, da bi bil njen poslovni izid nižji samo zaradi tega, ker davčni predpisi začasno ne priznajo določenega odhodka. Na drugi strani se podjetju ne more več pripetiti, da bi bil čisti poslovni izid višji, ker je v določenemu letu uporabiločasne razlike iz prejšnjih let.

Za odložene davke bi lahko trdili, da so interdisciplinarno področje, saj zahtevajo na eni strani dobro poznavanje računovodskih standardov in na drugi strani dobro poznavanje veljavne davčne zakonodaje.

Za razumevanje odloženih davkov je potrebno razumeti naslednje pojme, kot jih po MRS 12 povzemajo tudi SRS (2006) (MRS, 2002, str. 214-215):

- *Računovodski dobiček* je dobiček ali izguba v posameznem obdobju pred odštetjem odhodka za davek.
- *Obdavčljivi dobiček (davčna izguba)* je dobiček (izguba) v posameznem obdobju, ki se ugotovi v skladu s predpisi davčnih oblasti, na podlagi katerih je treba poravnati (povrniti) davek iz dobička.
- *Odhodek za davek (prihodek od davka)* je celotni znesek, ki je vključen v ugotavljanje čistega poslovnega izida v posameznem obdobju glede na odmerjeni davek in odloženi davek.
- *Odmerjeni davek* je znesek davka iz dobička, ki ga je treba poravnati (povrniti) glede na obdavčljivi dobiček (davčno izgubo) v posameznem obdobju.
- *Odložena obveznost za davek* so zneski davka iz dobička, ki jih bo treba poravnati v prihodnjih obdobjih glede na obdavčljivečasne razlike.
- *Odložena terjatev za davek* so zneski davka iz dobička, ki bodo povrnjeni v prihodnjih obdobjih glede na odbitnečasne razlike, prenos neizrabljenih davčnih izgub v naslednja obdobja ali prenos neizrabljenih davčnih dobropisov v naslednja obdobja.
- *Davčna vrednost* sredstva ali obveznosti je znesek, ki se prisodi sredstvu ali obveznosti pri obračunu davka.

Standardi posameznih svetovnih držav institut odloženih davkov poznajo že dolgo. V posamičnih računovodskih izkazih jih predpisujejo standardi držav kot so: ZDA, Velika Britanija, Irska, Nemčija, Kanada, Avstralija itd. Ne uporabljajo pa jih Avstrija, Belgija, Finska, Francija, Italija itd. (Stolowy, Lebars, 2002, str. 224).

3.1. PODLAGE, KI UREJAJO ODLOŽENE DAVKE V SLOVENIJI

V svetu je institut odloženih davkov poznan že dalj časa. V Slovenji ga do leta 2005 v praksi nismo uporabljali. Razlog je bila stara davčna zakonodaja, po kateri ni prihajalo do začasnih razlik med poslovno in davčno bilanco. Z novim ZDDPO-1 so se odloženi davki pojavili v poslovnih izkazih leta 2005. V izkazih za leto 2006 bomo zaradi novih računovodskih standardov in dopolnitve davčne zakonodaje obračunavali še dodatne odložene davke.

Pri nas računovodsko obravnavanje odloženih davkov po novem urejajo SRS (2006), ki so prilagojeni pravilom in zahtevam MRS 12 (Davek iz dobička).

Podlaga za sestavo računovodskih izkazov za leto 2005 so bili še stari SRS (2001) in ZDDPO-1, za leto 2006 pa bodo SRS (2006) in spremenjeni ZDDPO-1.

3.1.1. Odloženi davki po SRS (2001)

SRS (2001), ki so veljali do konca leta 2005 opredeljujejo odložene davke v okviru SRS 5 (Terjatve), SRS 9 (Dolgoročni dolgovi) ter SRS 19 (Vrste poslovnega izida in finančnega izida).

Bistvo odloženih davkov je opredeljeno v SRS 19.14, kjer piše da je poslovni izid (dobiček ali izguba) pred obdavčitvijo le računovodski poslovni izid, ki se praviloma razlikuje od obdavčljivega poslovnega izida v istem poslovnem letu, ki se ugotavlja v skladu z davčnimi predpisi. Nekaterne razlike med računovodskim poslovnim izidom in obdavčljivi poslovnim izidom so stalne narave, ker se lahko glede na davčne predpise zajemajo v davčno osnovo tudi postavke, ki se obravnavajo kot odhodki, ali ker se glede na davčne predpise davčna osnova zmanjšuje tudi za postavke, ki niso odhodki. Da bi bil čisti dobiček kljub temu v smiselnem razmerju z dobičkom pred obdavčitvijo, to je računovodskim dobičkom ugotovljenim po SRS, se uvaja prevrednotenje davka iz dobička. Za prevrednotenje so pomembnečasne razlike, ko je obdavčljivi dobiček priznan v drugem poslovnem obdobju kot računovodski dobiček. Obračunani davek iz dobička (imenovan tudi odhodek za davek) po takšnem prevrednotenju ni enak davku iz dobička odmerjenemu po davčnih predpisih za isto leto, temveč je ustrezen prikazanemu poslovnemu izidu za isto leto. Obračunani davek iz dobička je enak odmerjenemu davku iz dobička in odloženi obveznosti za davek iz dobička, ki jo bo potrebno poravnati v prihodnjih obdobjih glede na obdavčljivečasne razlike (SRS, 2001, str. 143).

3.1.1.1. Pripoznavanje terjatev za odložene davke

Odložene terjatve za davek so definirane kot zneski davka iz dobička, ki naj bi bili davčnemu zavezancu v prihodnosti povrnjeni. Terjatve za odložene davke lahko nastajajo glede na (SRS, 2001, str. 56):

- odbitne začasne razlike
- prenos neizrabljenih davčnih izgub v naslednja obdobja
- prenos neizrabljenih davčnih dobropisov v naslednja obdobja

Odložena terjatev za davek se pripozna za vse odbitne začasne razlike, če je verjetno, da se bo v naslednjih obdobjih pojavil razpoložljivi obdavčljivi dobiček, v breme katerega bo mogoče uporabiti odbitne začasne razlike.

Odložene terjatve za davek se ne pripozna, če izhaja iz (SRS, 2001, str. 143):

1. slabega imena, ki je obravnavano kot odloženi prihodek
2. začetnega pripoznanja sredstev ali obveznosti v poslu, ki ni poslovna združitev in ob času posla ne vpliva niti na računovodski niti na obdavčljivi dobiček

Poleg odbitnih začasnih razlik se odložena terjatev za davek pripozna tudi za prenos neizrabljenih davčnih izgub in neizrabljeni davčnih dobropisov v naslednje poslovno leto, če je verjetno, da bo v prihodnje na razpolago obdavčljivi dobiček, s katerim bo mogoče pokriti neizrabljene davčne izgube in neizrabljene davčne dobropise (SRS, 2001, str. 143). Podjetje mora verjetnost, da bo v prihodnje na razpolago obdavčljivi dobiček, utemeljiti z obstoječimi obdavčljivimi začasnimi razlikami ali če teh ni, s prihodnjim obdavčljivim dobičkom. Če je podjetje v preteklosti imelo zaporedne ali večje izgube, ki niso bile posledica nenavadnih oziroma težko ponovljivih razlogov, je verjetnost, da bo v prihodnje doseglo obdavčljivi dobiček, minimalna (Pojasnilo 1 k SRS 19, 2006).

Pri ugotavljanju obdavčljivih in odbitnih začasnih razlik je po SRS 19.18. treba poznati davčno vrednost sredstva oziroma dolga. Davčna vrednost sredstva je znesek, ki se pri obračunu davka odšteje od vsake obdavčljive gospodarske koristi, ki priteče v podjetje, kadar se z njo povrne knjigovodska vrednost sredstva. Kadar gospodarska korist ni obdavčljiva, je davčna vrednost sredstva enaka njegovi knjigovodski vrednosti. Davčna vrednost dolga je njegova knjigovodska vrednost, zmanjšana za znesek, ki se bo odštel pri obračunu davka na ta dolg v prihodnjih obračunskih obdobjih.

3.1.1.2. Pripoznavanje obveznosti za odložene davke

Odložena obveznost za davek se po SRS (2001) pripozna za vse obdavčljive začasne razlike, izjema so samo tiste, ki se pojavijo iz (SRS, 2001, str. 143):

1. dobrega imena, pri katerem se pri obračunu davka amortizacija ne odšteje

2. začetnega pripoznavanja sredstva ali obveznosti v poslu, ki ni poslovna združitev in v času posla ne vpliva niti na računovodski niti na obdavčljivi dobiček

Standardi opredeljujejo samo odložene davke z vplivom na poslovni izid, ne omenjajo pa odloženih davkov, ki jih povzročajo drugečasne razlike, ki nastanejo kot posledica poslovnih združenj ali delitev in prevrednotenja sredstev z vplivom na postavke v okviru kapitala. Ker MSRP (MRS 12- Davki od dohodkov) urejajo tudi te vrste odloženih davkov je v slovenski računovodski praksi prihajalo do dileme, ali tovrstne odložene davke sploh prepoznavati ali ne (Žuran, 2006, str. 30). V začetku leta 2006 je svet Slovenskega inštituta sprejel Pojasnilo 1 k SRS 19, ki pravi, da se v računovodskih izkazih za leto 2005, ki se sestavljajo v skladu s SRS (2001), izkažejo terjatve in obveznosti za odložene davke zgolj začasne razlike, katerih učinki se pripoznajo v izkazu poslovnega izida.

3.1.2. Odloženi davki po SRS (2006) in MSRP

Področje odloženih davkov v SRS (2006) urejajo:

- Uvod v SRS (točka 11), opredeljuje osnovna pravila pripoznavanja in odpravljanja odloženih davkov ter določa metodo evidentiranja terjatev in obveznosti za odložene davke
- SRS 5 (Terjatve), določa pravila evidentiranja, merjenja in razkrivanja terjatev za odložene davke
- SRS 9 (Dolgoročni dolgovi), določa pravila evidentiranja, merjenja in razkrivanja obveznosti za odložene davke
- SRS 19 (Vrste poslovnega izida in denarnega izida), določa pravila evidentiranja učinkov terjatev in obveznosti za odložene davke v okviru poslovnega izida podjetja ter pravila razkrivanja celotne davčne obveznosti

V mednarodnih računovodskih standardih je davkom od dohodka posvečen cel standard MRS 12, ki posveča veliko pozornost odloženim davkom. Na področju evidentiranja in pripoznavanja obveznosti in terjatev odloženih davkov med MRS 12 in SRS (2006) ni več bistvenih razlik, ki so bile v veljavi starih standardov. V nadaljevanju so zato povzeti samo SRS (2006).

Uvod v SRS (točka 11) pravi, da je računovodska obravnava terjatev in obveznosti za odloženi davek rezultat obračunavanja sedanjih in prihodnjih davčnih posledic (SRS, 2006, str. XI):

- prihodnje povrnitve (poravnave) knjigovodske vrednosti sredstev (obveznosti), pripoznanih v bilanci stanja podjetja
- poslov in drugih poslovnih dogodkov v obravnavanem obdobju, pripoznanih v računovodskih izkazih podjetja

Način obračunavanja v Uvodu SRS naštetih posledic davka je tudi glavni predmet obravnave MRS 12. Podjetja obračunavajo odložene davke kadar obstaja verjetnost, da bo v prihodnosti posledica povrnitve knjigovodske vrednosti sredstva večje plačilo davka kot bi bilo v primeru, ko povrnitev ne bi imela davčnih posledic oziroma, da bo poravnava obveznosti pripeljala do manjšega plačila davka.

Za obračun odloženih davkov je predpisana metoda obveznosti po bilanci stanja, ki temelji na začasnih razlikah. Začasne razlike so razlike med knjigovodsko vrednostjo posameznega sredstva in njegovo davčno vrednostjo. Davčne posledice poslovnih dogodkov se obračunajo na enak način kot sami poslovni dogodki. Če so poslovni dogodki pripoznani v izkazu poslovnega izida, je potrebno vse terjatve in obveznosti za odloženi davek, ki izvirajo iz teh poslovnih dogodkov, pripoznati v izkazu poslovnega izida kot odhodek za davek oziroma prihodek od davka.

V primeru, da so poslovni dogodki pripoznani neposredno v kapitalu, se tudi terjatve in obveznosti pripoznajo neposredno v kapitalu. Primer takega poslovnega dogodka je obveznost za odloženi davek, ko se sredstva prevrednotijo, pri obračunu davka pa ni ustreznih prilagoditev. Podoben vpliv ima pripoznavanje terjatev za odloženi davek in obveznosti za odloženi davek pri poslovni združitvi na znesek dobrega imena, ki se pojavi pri tej poslovni združitvi (SRS, 2006, str. XI).

Tako za stare kot tudi za nove SRS velja, da se terjatve in obveznosti za odložene davke v knjigovodskih evidencah in izkazih pripoznavajo samo za pomembne oziroma bistvene zneske. Znesek je pomemben, kadar vpliva na odločitve uporabnikov računovodskih izkazov. Stopnja pomembnosti mora biti opredeljena v aktih podjetja. Podjetje mora v prilogah k računovodskim izkazom razkriti dejstvo, da nepomembni zneski terjatev in obveznosti za odložene davke niso pripoznani (Pojasnilo 1 k SRS 19, 2006).

Terjatve in obveznosti za odložene davke se ne diskontirajo. To pomeni, da podjetje od države ne more zahtevati obresti od terjatev za odložene davke, niti država od podjetji ne zahteva obračuna in plačila obresti za odložene obveznosti.

Ob koncu vsakega obdobja mora podjetje pregledati obstoječe terjatve za odloženi davek in jih zmanjšati, če ugotovi, da v prihodnosti ne bo na razpolago dovolj obdavčljivega dobička, da bi jih lahko v celoti porabilo. Če nastopi verjetnost, da bo prihodnji obdavčljivi dobiček tako visok, da bo omogočil njihovo uporabo, mora pripoznati do tedaj nepripoznane terjatve za odložene davke.

Pobot med terjatvami in obveznostmi za odložene davke je v Sloveniji dovoljen, ker zakon dovoljuje tudi pobotanje obračunanega davka in medletnih akontacij in ker davek od dohodka pravnih oseb pripada izključno proračunu Republike Slovenije (Jerman, 2006, str. 5).

3.1.2.1. Pripoznavanje terjatev za odložene davke

Vzroki za nastanek odložene terjatve za davek iz dobička in pogoji priznavanja teh terjatev po SRS (2006) se ne razlikujejo bistveno od vzrokov in pogojev priznavanja po SRS (2001). Novo je to, da se terjatve za odloženi davek ne pripoznavajo samo v primeru, če le-te izhajajo iz začetno pripoznanih sredstev ali obveznosti v poslovnem dogodku, ki v času svojega nastanka ne vpliva niti na računovodski dobiček niti na obdavčljivi dobiček, razen če gre za poslovno združitev (SRS, 2006, str. 39). V primeru, ko terjatve izhajajo iz finančnih naložb v odvisna podjetja, se pripoznajo samo, če je verjetno, da bodočasne razlike odpravljene v predvidljivi prihodnosti. Tudi v tem primeru mora biti verjetno, da bo v prihodnosti na razpolago obdavčljivi dobiček, ki bo omogočil uporabo začasnih razlik.

3.1.2.2. Pripoznavanje obveznosti za odložene davke

- Novi SRS pripoznavajo obveznost za odloženi davek za vse obdavčljivečasne razlike z enakimi izjemami kot stari SRS. Poleg tega se obveznost za odloženi davek prizna tudi (SRS, 2006, str. 57):
- za vse obdavčljivečasne razlike, ki so povezane s finančnimi naložbami v odvisna podjetja, razen če je obvladujoče podjetje sposobno obvladovati čas, v katerem bodo odpravljenečasne razlike, in je verjetno, dačasne razlike ne bodo odpravljene v predvidljivi prihodnosti.
- v primeru, ko se nabavna vrednost poslovne združitve razporedi na pridobljena sredstva, prevzete dolgove in pogojne obveznosti po njihovi pošteni vrednosti, pri obračunu davka pa se ne opravijo ustrezne prilagoditve. Tako obračunana obveznost za odloženi davek ne vpliva na poslovni izid podjetja, ampak povečuje dobro ime.
- v primeru, ko se sredstva prevrednotijo, pri obračunu davka pa se ne opravijo ustrezne prilagoditve. Če pride pri prevrednotenju do povečanja presežka iz prevrednotenja, obračunana obveznost ne vpliva na poslovni izid. Taka obveznost poveča dobro ime.

3.2. METODE IZRAČUNAVANJA DAVČNIH UČINKOV

Poznamo več metod obračunavanja davčnih učinkov. V preteklosti sta se najbolj uporabljali metoda davčne obveznosti in metoda po izkazu poslovnega izida. MRS 12 je obe metodi prepovedal in kot obvezno in edino dopustno opredelil novo metodo, to je metoda obveznosti po bilanci stanja (Žuran, 2005, str. 8). V nadaljevanju so na primerih predstavljene vse tri metode.

3.2.1. Metoda davčne obveznosti

Po metodi davčne obveznosti odhodki za davke predstavljajo znesek davka, ki se ugotovi od obdavčljivega dobička v skladu z davčnimi predpisi za določeno davčno obdobje.

Če pogledamo na praktičnem primeru podjetja A, ki vsako leto oblikuje dodaten popravek terjatev v višini 20% računovodskega dobička. Računovodski dobiček je vsako leto 100 d.e. V skladu z veljavno davčno zakonodajo se popravek terjatev ne priznava kot odhodek ob oblikovanju, temveč šele ob odpisu neizterljivih terjatev. Podjetje vsako leto odpiše tisti del zapadlih terjatev, ki niso več izterljive. Izračun davčne obveznosti je prikazan v Tabeli 2.

Tabela 2 : Odhodek za davek po metodi davčne obveznosti

	2005	2006	2007	2008	2009
1 Računovodski dobiček	100	100	100	100	100
2 Davčno nepriznan popravek vrednosti terjatev	20	20	20	20	20
3 Davčno priznani odpisi terjatev	0	10	30	20	40
4 Obdavčljivi dobiček (1+2-3)	120	110	90	100	80
5 Davčna stopnja	25%	25%	25%	25%	25%
6 Odhodek za tekoči davek od dohodka (4*5)	30,0	27,5	22,5	25,0	20,0
7 Čisti dobiček (1-6)	71,0	72,5	77,5	75,0	80,0
8 Efektivna davčna stopnja (6/1*100)	30,0%	27,5%	22,5%	25,0%	20,0%

Vir: Žuran, 2005, str. 9.

Pri obravnavani metodi efektivna davčna stopnja med posameznimi leti variira, medtem ko je povprečna efektivna davčna stopnja za obdobje 2005-2009 enaka predpisani davčni stopnji 25%, saj je edina razlika med računovodskim in obdavčljivim dobičkom posledica začasnih razlik, ki se v obdobju 2005-2009 pobotajo.

Z obravnavano metodo je kršeno računovodsko načelo, ki zahteva soočanje prihodkov in odhodkov. Odhodki za davek se ne soočijo z drugimi prihodki in odhodki v računovodskih izkazih v ustreznem obdobju. Zaradi tega je potrebno uvesti odložene davke, ki kot sredstvo za pripoznavanje davčnih začasnih razlik enakomerno porazdelijo davčne odhodke v ustreznem obdobju (Žuran, 2005, str. 10).

3.2.2. Metoda obveznosti po izkazu poslovnega izida

Metoda obveznosti po izkazu poslovnega izida temelji na časovno usklajevalnih razlikah obravnavanega obdobja, katerih davčne učinke razmejimo in razporedimo na prihodnja obdobja, v katerih se te odpravijo (Hieng, 2004, str. 133).

Znesek odloženih davkov ugotavljamo vsako leto posebej in le-ta ne vpliva na zneske iz preteklih let. Terjatev ali obveznost iz naslova odloženih davkov ugotovljeno za posamezno

obdobje prištejemo oziroma odštejemo začetnemu stanju terjatve ali obveznosti (Žuran, 2005, str. 10).

Po metodi obveznosti po izkazu poslovnega izida so odhodki za davke sestavljeni iz:

- obračunanih davčnih obveznosti
- davčnih učinkov časovnousklajevalnih razlik, preloženih na druga obdobja

Prvotno je potrebno ugotoviti računovodski dobiček v skladu z SRS, ki je podlaga za obračun davkov v skladu z ZDDPO-1. Ko podjetje ugotovi računovodski in obdavčljivi dobiček lahko na podlagi časovnousklajevalnih razlik izračuna odhodke in prihodke za odložene davke.

Iz Tabele 3 je razvidno kako zgleda obračun po metodi obveznosti po izkazu uspeha za podjetje A iz prejšnjega primera.

Tabela 3: Odhodek za davek po metodi obveznosti po izkazu poslovnega izida

	2005	2006	2007	2008	2009
1 Računovodski dobiček	100	100	100	100	100
2 Davčno nepriznan popravek vrednosti terjatev	20	20	20	20	20
3 Davčno priznani odpisi terjatev	0	10	30	20	40
4 Obdavčljivi dobiček (1+2-3)	120	110	90	100	80
5 Davčna stopnja	25%	25%	25%	25%	25%
6 Odhodek za tekoči davek od dohodka (4*5)	30,0	27,5	22,5	25,0	20,0
7 Časovno usklajevalna razlika (1-4)	-20	-10	10	0	20
8 Odložena terjatev (obveznost) za davek (7*5)	5	2,5	(2,5)	0	(5)
9 Odhodek (prihodek) za odloženi davek	(5)	(2,5)	2,5	0	5
10 Odhodek (prihodek) za davek skupaj	25	25	25	25	25
11 Čisti dobiček (1-10)	75	75	75	75	75
12 Efektivna davčna stopnja (10/1*100)	25%	25,0%	25,0%	25,0%	25,0%

Vir: Žuran, 2005, str.10.

V letu 2005 je bila za podjetje A časovnousklejevalna razlika 20 d.e. (računovodski dobiček-obdavčljivi dobiček), kar pomeni da je glede na predpisano davčno stopnjo (25%) terjatev za odložene davke 5 d.e. (predpisana davčna stopnja*časovnousklejevalna razlika). Istočasno z vzpostavitvijo terjatve za odložene davke pride do prihodka za odloženi davek v višini 5 d.e.. V skupnem je odhodek za davek 25 d.e. Odhodek za davek je enak davku obračunanem po ZDDPO-1 zmanjšanemu za prihodek od odloženih davkov.

Skupen odhodek za davek in efektivna davčna stopnja sta v obravnavanem primeru enakomerno porazdeljena po letih. Efektivna davčna stopnja se ne razlikuje od davčne stopnje, ki je predpisana po veljavni zakonodaji.

Pomanjkljivost metode obveznosti po izkazu poslovnega izida je, da ne upošteva odloženih davkov, ki nastajajo zaradi postavk, ki se nanašajo na pretekla obdobja (Žuran, 2005, str. 10). Ker se metoda osredotoča na časovno usklajevalne razlike, se po njej ne izkazujejo obveznosti oziroma terjatve za odložene davke v primeru začasnih razlik, ki niso časovnousklajevalne, kar pa ni v skladu z MRS 12.

3.2.3. Metoda obveznosti po bilanci stanja

Po MRS 12 in po SRS (2006) je edina dopustna metoda obveznosti po bilanci stanja. Metoda se osredotoča načasne razlike med knjižno vrednostjo sredstev in obveznosti ter njihovo davčno vrednostjo. Metoda obveznosti po izkazu poslovnega izida temelji na ugotavljanju razlik med računovodskim in obdavčljivim dobičkom.

Ponazoritev metode obveznosti po bilanci stanja za že obravnavano podjetje A je sledeča:

Tabela 4: Odhodek za davek po obveznosti po bilanci stanja

	2005	2006	2007	2008	2009
1 Računovodski dobiček	100	100	100	100	100
2 Davčno nepriznan popravek vrednosti terjatvev	20	20	20	20	20
3 Davčno priznani odpisi terjatev	0	10	30	20	40
4 Obdavčljivi dobiček (1+2-3)	120	110	90	100	80
5 Davčna stopnja	25%	25%	25%	25%	25%
6 Odhodek za tekoči davek od dohodka (4*5)	30,0	27,5	22,5	25,0	20,0
7 Knjižna vrednost popravka vrednosti terjatev	20,0	30,0	20,0	20,0	0,0
8 Davčna vrednost popravka vrednosti terjatev	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
9 Začasna razlika (8-7)	20,0	30,0	20,0	20,0	0,0
10 Terjatev (obveznost) za odloženi davek (9*5)	5,0	7,5	5,0	5,0	0,0
11 Odhodek (prihodek) za odloženi davek	(5,0)	(2,5)	2,5	0,0	5,0
12 Odhodek (prihodek) za davek skupaj	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0
13 Čisti dobiček (1-6)	75,0	75,0	75,0	75,0	75,0
14 Efektivna davčna stopnja (6/1*100)	25,0%	25,0%	25,0%	25,0%	25,0%

Vir: Žuran, 2005, str. 11.

Prvi del izračuna je vse do ugotavljanja razlik enak kot pri metodi obveznosti po izkazu poslovnega izida. Drugačno od ugotavljanja časovnousklajevalnih je ugotavljanje začasnih razlik. Začasne razlike v podjetju A so posledica razlik med knjižno vrednostjo popravka vrednosti in davčno vrednostjo popravka vrednosti terjatev. Podjetje mora za vsako sredstvo in obveznost v bilanci poleg knjižne ugotoviti tudi davčno vrednost.

V primerjavi z metodo obveznosti po izkazu poslovnega uspeha je obračun za leto 2005 enak, do razlik pride šele v naslednjih letih. Razlike nastanejo zato, ker metoda obveznosti po

bilanci stanja obravnava tudi terjatve oziroma obveznosti iz naslova odloženih davkov, ki izvirajo iz poslovnih dogodkov, ki so se zgodili v preteklosti.

Knjižna vrednost popravka vrednosti terjatev je enaka začetnemu popravku terjatev povečanemu za dodatno oblikovan popravek terjatev in zmanjšanemu za odpis terjatev v breme popravka vrednosti. Davčna vrednost popravka vrednosti terjatev je vsako leto 0, ker popravek vrednosti v skladu s slovensko davčno zakonodajo ni davčno priznan (Žuran, 2005, str. 11).

Kljub temu, da davčna zakonodaja različno obravnava odhodke, je efektivna davčna stopnja enaka predpisani davčni stopnji 25%. Odhodek za davek je enakomerno porazdeljen po letih.

Izračun odloženih davkov po metodi obveznosti po bilanci stanja bi lahko opredelili v nekaj korakih (Žuran, 2005, str. 13):

1. sestavimo računovodske izkaze v skladu z veljavnimi računovodskimi standardi
2. sestavimo obračun davka od dobička pravnih oseb
3. ugotovimo stalne inčasne razlike
4. razdelimočasne razlike v obdavčljive in odbitne
5. izračunamo odložene davke
6. pregledamo in po potrebi oslabimo že obstoječe terjatve za odložene davke.

3.3. IZRAČUNAVANJE TERJATEV IN OBVEZNOSTI ZA ODLOŽENE DAVKE

Pri ugotavljanju časnih razlik je potrebno poznati davčno vrednost sredstva oziroma obveznosti.

Davčna vrednost sredstva je po SRS tisti znesek, ki se pri obračunu davka odšteje od vsake obdavčljive gospodarske koristi, ki priteče v podjetje, kadar se z njo povrne knjigovodska vrednost sredstva. V primeru, da gospodarska korist ni obdavčljiva, je davčna vrednost sredstva enaka njegovi knjigovodski vrednosti (SRS, 2006, str. XI).

Davčna vrednost obveznosti je opredeljena kot njena knjigovodska vrednost, zmanjšana za znesek, ki se bo odštel pri obračunu davka glede na to obveznost v prihodnjih obdobjih. Če gre za odloženi prihodek, je davčna obveznost enaka knjigovodski, zmanjšani za znesek prihodkov, ki v prihodnjih obdobjih ne bo obdavčljiv (SRS, 2006, str. XI).

V primeru, da je knjigovodska vrednost sredstva večja od njegove davčne vrednosti, evidentiramo obveznost za odložene davke. Če je knjigovodska vrednost sredstva nižja od davčne vrednosti sredstva, dobimo terjatev za odložene davke.

Če je knjigovodska vrednost obveznosti nižja od davčne vrednosti te iste obveznosti, dobimo obveznost za odložene davke. V primeru, da je knjigovodska vrednost obveznosti večja od njene davčne vrednosti, evidentiramo terjatev za odložene davke.

Terjatve oziroma obveznosti iz naslova odloženih davkov izračunamo tako, da začasno razliko pomnožimo z zakonsko določeno davčno stopnjo.

Tabela 5: Izračun odloženih davkov

Knjigovodska vrednost (KV)	Davčna vrednost (DV)	Razlika (R)	Davčna stopnja	Odloženi davek (OD)
1	2	$3 = 1 - 2$	4	$5 = 3 \times 5$
Knjigovodska vrednost sredstva/obveznosti prikazana v poslovnih knjigah	Davčna vrednost sredstva/obveznosti	$R = KV - DV$	25%	$OD = 25\% \times R$

Vir: Antistresni davčni program, 2006.

3.4. RAČUNOVODSKO OBRAVNAVANJE IN RAZKRIVANJE ODLOŽENIH DAVKOV

Računovodsko obravnavanje odloženih davkov ni enako računovodskemu obravnavanju obračunanega davka od dobička. Obračunan davek, ki izhaja iz davčnega dolga v davčnem obračunu, se izkazuje kot kratkoročna obveznost do države oziroma kratkoročna terjatev do države v primeru preplačil z medletnimi akontacijami. Pri odloženih davkih gre za bodoče davčne učinke, ki so največkrat dolgoročne narave in zato se terjatve in obveznosti izkazujejo kot dolgoročne terjatve do države (Jerman, 2006, str. 1).

Kontni načrt za gospodarske družbe, ki je veljal v letu 2005 ni predvideval posebnih skupin kontov za evidentiranje odloženih davkov. Za evidentiranje odloženih davkov je predlagal samo dva konta:

087 – Dolgoročno odložene terjatve za davke

987 – Dolgoročno odložene obveznosti za davke

Za izkazovanje učinkov terjatev in obveznosti za odloženi davek v letu 2005 se je uporabljal konto:

812 - Prihodki (odhodki) iz naslova odloženega davka

Novi kontni načrt za gospodarske družbe in zadruga za evidentiranje odloženih davkov predpisuje naslednje konte:

09 - ODLOŽENE TERJATVE ZA DAVEK

090 - Terjatev za odloženi davek iz odbitnih začasnih razlik

091 - Terjatev za odloženi davek iz neizrabljenih davčnih izgub prenesenih v naslednja obdobja

092 - Terjatev za odloženi davek iz davčnih dobropisov, prenesenih v naslednja obdobja

81 – RAZPOREDITEV DOBIČKA

813 – Prihodki (odhodki) iz naslova odloženega davka

95 – PRESEŽKI IZ PREVREDNOTOVANJA

959 – Popravek vrednosti presežkov iz prevrednotenja za odloženi davek

98 – DOLGOROČNE POSLOVNE OBVEZNOSTI

988 – Obveznosti za odloženi davek

V izkazu poslovnega izida sestavljenega po SRS 25 (Oblike izkaza poslovnega izida za zunanje poročanje) za leto 2005 podjetje terjatve in obveznosti za odložene davke prikaže v postavki »Drugi davki, ki niso izkazani v drugih postavkah« (glej Prilogi 1 in 2). V izkazu za leto 2006 pa v postavki Odloženi davki (glej Prilogi 3 in 4). V primeru, da podjetje ugotovi večjo terjatev za odloženi davek kot obveznost za odloženi davek, vpiše negativen podatek. Če pa je ugotovljena terjatev za odloženi davek manjša od obveznosti za odloženi davek, vpiše pozitiven podatek. Terjatev za odloženi davek pomeni zvišanje čistega dobička, obveznost pa znižanje čistega dobička.

V letu 2006 je poslovnim izkazom treba priložiti kar nekaj razkritij v povezavi z odloženimi davki. V nasprotju s starimi standardi novi zelo specifično opredeljujejo potrebna razkritja.

SRS (2006) obvezujejo podjetja k razkritju naslednjih sestavin odhodka za davek (SRS, 2006, str. 109-110):

- znesek odhodka za davek iz obračunanega davka
- skupni znesek na novo pripoznanih in odpravljenih terjatev in obveznosti za odloženi davek, ki vplivajo na odhodek (prihodek) za odloženi davek
- razlika v odhodku (prihodku) iz odloženega davka zaradi spremembe davčne stopnje ali druge spremembe davčnih predpisov
- znesek prihodka iz odloženega davka, ki se pripozna in ki izvira iz predhodno nepripoznane davčne izgube, davčnega dobropisa ali začasne razlike iz prejšnjih obdobj

- znesek odhodka za odloženi davek, ki izhaja iz odpisa predhodno pripoznane terjatve za odloženi davek
- zneske terjatev in obveznosti za odložene davke, ki ne vplivajo na poslovni izid, ampak se obračunajo preko kapitala ali dobrega imena
- razmerje med odhodkom za davke ter računovodskim poslovnim izidom
- zneske odbitnih časovnih razlik, neizrabljenih davčnih izgub in davčnih dobropisov, za katere niso pripoznane terjatve za odloženi davek
- za vsako vrsto odbitnih začasnih razlik in neizrabljenih davčnih dobropisov znesek pripoznanih terjatev za odloženi davek
- znesek morebitnih obdavčljivih začasnih razlik, za katere niso pripoznane obveznosti za odloženi davek

4. IZRAČUNAVANJE ODLOŽENIH DAVKOV ZA LETO 2005 PO SRS 2001

V posamičnih računovodskih izkazih za leto 2005 je pojavljanje odloženih davkov možno iz naslova odbitnih začasnih razlik ali obdavčljivih začasnih razlik, ki jih podrobneje definirajo določila SRS (2001), Pojasnila 1 k SRS 19 in ZDDPO-1. Upoštevajo se samo tiste razlike, ki imajo vpliv na poslovni izid.

4.1. ODBITNE ZAČASNE RAZLIKE

Odbitnečasne razlike, ki povzročajo možne terjatve za odloženi davek v letu 2005 lahko izhajajo iz oslabitve sredstev oziroma okrepitve dolgov, iz odhodkov zaradi uporabe kapitalske metode vrednotenja finančnih naložb, iz oblikovanja popravkov vrednosti (zalog, terjatev, finančnih naložb), iz rezervacij, iz udeležbe v dobičku, iz prenosljivih davčnih izgub in prenosljivih davčnih olajšav (Žuran, 2006, str. 29).

4.1.1. Prevrednotovanje

Prevrednotenje oziroma prevrednotovanje pomeni spremembo prvotno izkazane vrednosti gospodarskih kategorij. Ločimo prevrednotenje, ki je posledica spremembe kupne moči domače valute in prevrednotenje, ki je posledica sprememb cen gospodarskih kategorij. Glavni namen prevrednotenja, ki ga zahtevajo računovodski standardi, je prikazovanje posameznih gospodarskih kategorij po pošteni vrednosti (Horvat, Guzina, Mlakar, 2005, str. 50).

Davčno nepriznani so vsi prevrednotovalni odhodki, razen odhodkov nastalih zaradi prevrednotenja dolgov, terjatev, finančnih naložb in denarnih terjatev, kateri se po SRS

prevrednotujejo zaradi spremembe valutnega tečaja in odhodki zaradi uporabe kapitalske metode vrednotenja finančnih naložb (ZDDPO-1, 2006).

Obračunavanje prevrednotovalnih odhodkov, ki ga zahteva SRS, vodi do nižjega poslovnega izida, ne zmanjšuje pa obdavčljivega davčnega izida. Davčno nepriznavanje obravnavanih odhodkov pa ni dokončno, saj se prevrednotovalni odhodki priznajo ob prodaji ali drugačni odtujitvi sredstev in ob poravnavi ali drugačni odtujitvi dolgov (ZDDPO-1, 2006).

Prihodki od prevrednotenja sredstev navzgor so vsi davčno priznani že v letu krepite in ne povzročajo začasnih razlik.

4.1.1.1. Oslabitev terjatev

Med davčno nepriznane odhodke spadajo tudi popravki vrednosti terjatev oziroma oslabitve terjatev, ki jih opredeljuje SRS 5 in jih je za računovodske namene potrebno evidentirati.

Odpis terjatev se prizna kot davčni odhodek samo v primeru, ko je odpis terjatev evidentiran v poslovnih knjigah in sta izpolnjena naslednja dva pogoja (ZDDPO-1, 2006):

- znesek terjatev je že bil vključen v prihodke
- družba opravi vsa dejanja dobrega gospodarja za poplačilo dolga

Druga zahteva zakona v praksi pomeni, da mora podjetje, preden se odloči za odpis terjatve izrabiti vsa pravna sredstva, ki so mu na voljo, da bi dobil dolg poplačan. Izterjava se ponavadi začne s pošiljanjem opominov dolžniku, v primeru neuspešnosti sledi sodna izterjava in šele v primeru, ko sodišče odloči, da le-ta ni možna, se terjatev lahko odpiše.

Primer 2: Podjetje A ima do svojega poslovnega partnerja B vzpostavljeno terjatev v višini 2 mio SIT. Terjatev je zapadla v plačilo 15 mesecev nazaj, zato v skladu s SRS in internim pravilnikom o računovodski službi v letu 2005 oblikujejo popravek terjatve v višini 20% (400.000 SIT). V letu 2006 se konča stečajni postopek podjetja B in podjetje A izvede dokončen odpis terjatve (1,6 mio SIT).

Knjigovodska vrednost terjatve = 1,6 mio SIT

Davčna vrednost terjatve = 2 mio SIT

Odbitna začasna razlika = 0,4 mio

V letu 2005 se prevrednotenje (400.000 SIT) prizna kot odhodek pri izračunu poslovnega izida, ne prizna pa se za davčne namene. Zato je v letu 2005 poslovni izid za 400.000 SIT manjši od obdavčljivega poslovnega izida. V letu 2006 se za poslovne namene prizna odhodek v višini odpisa terjatve minus že oblikovan popravek (1,6 mio SIT), za davčne namene pa celoten odpis (2 mio). V letu 2006 je obdavčljivi poslovni izid manjši od poslovnega (400.000 SIT). Razlika, ki je nastala v letu 2005 med poslovnima izidoma, nima

stalnega značaja, saj se davčno nepriznani odhodki lahko uveljavijo v naslednjih letih. Ker gre za začasno razliko 400.000 SIT, podjetje v letu 2005 vzpostavi za 100.000 SIT (25% x 400.000 SIT) visoko terjatev iz naslova odloženih davkov, ki jo poračuna v letu 2006.

4.1.1.2. Oslabitev opredmetenega osnovnega sredstva

Računovodski standardi predpisujejo, da je potrebno knjigovodsko vrednost opredmetenega osnovnega sredstva zmanjšati, kadar ta presega pošteno vrednost. Oslabitev povzroči izgubo, ki se prikazuje v poslovnem izkazu kot poseben prevrednotovalni poslovni odhodek. Le-ta v letu oslabitve ni davčno priznan. V letu prodaje ali odtujitve sredstva je možno v davčnem obračunu uveljavljati dejansko realizirano izgubo v celoti. Prihodki iz odprave presežne oslabitve se izvzamejo iz davčnega obračuna. V letu prodaje ali odtujitve je poslovni izid večji od davčne osnove.

Primer 3: Podjetje ima v lasti zgradbo, katere knjigovodska vrednost na začetku leta 2005 znaša za 10 mio SIT. Amortizacijska stopnja za zgradbo je 2%, metoda amortiziranja pa časovno enakomerna. V leti 2005 podjetje opravi oslabitev zgradbe za 2 mio SIT.

Knjigovodska vrednost zgradbe = nabavna vrednost – popravek vrednosti = 7,8 mio SIT

Popravek vrednosti = amortizacija + oslabitev = 2,2 mio SIT

Davčna vrednost zgradbe = nabavna vrednost – amortizacija = 9,8 mio SIT

Odbitna začasna razlika = 2 mio SIT

V letu 2005 se oslabitev stavbe (2 mio SIT) prizna kot odhodek pri izračunu poslovnega izida, ne prizna pa se za davčne namene. Zato je v letu 2005 poslovni izid za 2 mio SIT manjši od obdavčljivega poslovnega izida. Ker gre za začasno razliko 2 mio SIT, podjetje vzpostavi za 0,5 mio SIT (25% x 2 mio SIT) visoko terjatev iz naslova odloženih davkov. Amortizacijska stopnja 2%, ki je manjša od davčno dovoljene 5%, v letu 2005 ne povzroča začasnih razlik. Nastala terjatev za odloženi davek se poračuna v letu prodaje zgradbe.

4.1.1.3. Kapitalska metoda

SRS (2001) predpisujejo, da obvladujoče podjetje v svojih računovodskih izkazih vrednosti dolgoročnih finančnih naložb po kapitalski metodi, kar pomeni da je potrebno morebitno izgubo odvisnega podjetja prikazati v računovodskih izkazih obvladujoče družbe. Izguba odvisnega podjetja se po kapitalski metodi v obvladujoči družbi pokriva s posebnim prevrednotovalnim popravkom iz okrepitve naložbe v preteklosti, če pa družba nima oblikovanega popravka, mora izgubo izkazati kot prevrednotovalni finančni odhodek, ki pa davčno ni priznan (Horvat, Guzina, Mlakar, 2005, str. 51). Uporaba kapitalske metode

vrednotenja v letu 2006 ni več aktualna, saj je po novih standardih obvezna uporaba naložbene metode.

4.1.2. Rezervacije

SRS (2001) opredeljuje rezervacije kot dolgoročne rezervacije in delno kratkoročne rezervacije.

Prve določa SRS 10 (Dolgoročne rezervacije), ki pravi, da se dolgoročne rezervacije oblikujejo za obveznosti, ki se bodo po pričakovanjih na podlagi obvezujočih preteklih dogodkov pojavile v obdobju daljšem od leta dni, s pogojem, da se da njihovo velikost oceniti (SRS, 2001, str. 88). Dolgoročne rezervacije se delijo na dolgoročne rezervacije na račun dolgoročno odloženih prihodkov in dolgoročne rezervacije na račun dolgoročno vnaprej vračunanih stroškov oziroma odhodkov (npr. jamstva oz. garancije). Na poslovni izid vplivajo že v letu oblikovanja (Horvat, Guzina, Mlakar, 2005, str. 47).

Kratkoročne rezervacije opredeljuje SRS 12 (Kratkoročne časovne razmejitev). Standard pravi, da so kratkoročne časovne razmejitve terjatve in druga sredstva ter obveznosti, ki naj bi se pojavile v letu dni in se da njihovo velikost zanesljivo oceniti (SRS, 2001, str. 102). Kratkoročne časovne razmejitve se delijo na aktivne časovne razmejitve in pasivne časovne razmejitve. Med aktivne kratkoročne časovne razmejitve (AČR) uvrščamo kratkoročno odložene stroške in predhodno nezaračunane prihodke. Pasivne časovne razmejitve (PČR) delimo na odložene prihodke in vnaprej vračunane stroške (odhodke) (Hočevar, Iglčar, Zaman, 2000, str. 61-67). Med rezervacije uvrščamo samo PČR, ne pa tudi AČR. Pri AČR se prihodki in odhodki priznavajo v izkazu poslovnega izida takrat, ko nastanejo (Horvat, Guzina, Mlakar, 2005, str. 48).

Rezervacije, tako kratkoročne časovne razmejitve kot dolgoročne rezervacije, se oblikujejo za pokrivanje obveznosti, ki sicer do trenutka oblikovanja še niso nastale, obstaja pa verjetnost, da bo do njih prišlo v prihodnosti. Ker do odhodkov v primeru rezervacij še ni prišlo, s tem ni izpolnjen pogoj za davčno priznavanje tovrstnih odhodkov. Rezervacije so po ZDDPO davčno nepriznani odhodek (16. člen). Izjema so samo dolgoročni odloženi prihodki, ki jih je podjetje prejelo iz naslova prejetih državnih podpor za nakup osnovnih sredstev in pokrivanje določenih stroškov. Tovrstne rezervacije se tudi v davčno osnovo upoštevajo šele ob porabi oziroma ob prenosu v prihodke v izkazu poslovnega izida (Hieng, 2006, str. 202).

Določilo 16. člena ZDDPO-1 v praksi pomeni da (Jerman, 2005, str. 7):

- je v primeru rezervacij na račun razmejenih prihodkov v davčnem obdobju potrebno povečati davčno osnovo, kljub temu da prihodki niso izkazani v računovodskih izkazih
- je v primeru rezervacij na račun vnaprej vračunanih stroškov potrebno povečati davčno osnovo, kljub temu da so stroški izkazani v računovodskih izkazih

Odprava in poraba rezervacij se upošteva na način, da se prihodki izvzemajo in odhodki priznavajo tako, da v davčno osnovo niso ponovno vključeni prihodki in odhodki, ki so predhodno povečevali davčno osnovo (ZDDPO-1, 2006).

Za obravnavo rezervacij v bankah in zavarovalnicah se upošteva druga določila.

Primer 4: Podjetje, ki se ukvarja z proizvodnjo bele tehnike zadnja tri leta oblikuje dolgoročne rezervacije na podlagi vnaprej vračunanih stroškov iz naslova prodajnih garancije, za dobo garancijskega roka (4 leta). Rezervacije se letno oblikujejo v višini 50.000 SIT. Oblikovanje dolgoročnih rezervacij za prodajne garancije bremeni odhodke družbe. V obdobju 2003-2005 za poenostavitev primera dejanskih stroškov za odpravo reklamacij, ki bi zmanjševali oblikovane dolgoročne rezervacije ni bilo.

Knjigovodska vrednost rezervacij = 150.000 SIT

Davčna vrednost rezervacij = 100.000 SIT

Odbitna začasna razlika = 50.000 SIT

Struktura rezervacij je taka, da je podjetje v letih 2003, 2004 in 2005 oblikovalo vsako leto po 50.000 SIT rezervacij. Prvi dve leti, ko je veljal še stari zakon, so bile rezervacije davčno priznane, v letu 2005 pa ne več. Začasna razlika, ki nastane, se poračuna v letu, ko nastanejo stroški, za katere so bile rezervacije oblikovane. V letu poračuna se vse rezervacije prenesejo v prihodke v poslovnem izidu. Rezervacije oblikovane pred letom 2005 bodo tedaj povečevale davčno osnovo, rezervacije oblikovane v letu 2005 pa bodo izvzete iz davčne osnove. Davčni izid bo manjši od poslovnega za rezervacije oblikovane po novi zakonodaji.

4.1.3. Udeležbe v dobičku drugih oseb

Obvladujoče podjetje je v letu 2005 zavezano vrednotiti finančne naložbe po kapitalski metodi, kar pomeni, da bo v primeru udeležbe v dobičku druge osebe prevrednotilo vrednost naložbe navzgor ter izkazalo prihodke v izkazu poslovnega izida in v davčni osnovi. V naslednjih letih podjetje lahko iz naslova te udeležbe v dobičku dobi dividende. ZDPPO-1 v letu izplačila dovoljuje izključitev teh dividend iz davčne osnove pod določenimi pogoji (Jerman, 2005a, str. 13).

Pogoji za izključitev so (ZDDPO-1, 2006):

- da je prejemnik dividend najmanj 20% lastnik poslovnega deleža, delnic ali glasovalnih pravic izplačevalca dividend
- čas trajanja udeležbe v kapitalu oziroma pri upravljanju izplačevalca mora znašati najmanj 24 mesecev
- izplačevalec je zavezanec za davek in ni rezident države z ugodnejšim davčnim okoljem (splošna, povprečna, nominalna stopnja obdavčitve dobička ni nižja od 12,5%)

V primeru, da podjetje izpolnjuje pogoje in izkazuje prihodke iz naslova udeležbe v dobičku drugih oseb v davčnem obračunu obdobja, v katerem še ni prejel dividend, nastanejočasne razlike. Razlike sočasne samo v primeru, da bo v prihodnosti dejansko prišlo do izplačila dividend (Jerman, 2005a, str. 13).

Primer 5: Podjetje je v letu 2005 povečalo dolgoročno finančno naložbo v podjetja v skupini za 100 mio SIT v dobro finančnih prihodkov za dobiček odvisnega podjetja. Odvisno podjetje namerava začeti izplačevati dividende naslednje leto v višini 30% letnega čistega dobička.

Ker je obvladujoče podjetje izkazalo v davčnem obračunu za leto 2005 prihodke iz naslova udeležbe v dobičku drugih oseb, ni pa dobilo izplačanih dividend, nastanečasna razlika v višini pričakovanih dividend. Podjetje v letu 2006 pričakuje dividendo v višini 30 mio SIT (30% x 100 mio SIT). Izplačano dividendo bo podjetje v letu 2006 izločilo iz davčnega obračuna in zato bi lahko rekli, da je v letu 2005 nastal nekakšen davčni »dobropis«, ki se upošteva v naslednjem obdobju. Ker bo podjetje naslednje leto ta »dobropis« koristilo, mora že v letu 2005 vzpostaviti terjatev za odložene davke višini 7,5 mio SIT (25% x 30 mio SIT) (Jerman, 2005a, str. 24).

4.1.4. Prenosljive davčne izgube

Odhodki, ki se pojavijo v izkazu poslovnega izida, kadar podjetje krije izgubo z odpisi obveznosti ali prejetimi namenskimi dotacijami po ZDDPO-1, niso davčno priznani. Zakon dovoljuje zniževanje davčne osnove za neporabljeno davčno izgubo preteklih let. Izgubo lahko podjetje uveljavlja z zmanjševanjem davčne osnove naslednjih sedem let. V letu 2005 je veljalo petletno obdobje. Zmanjšanje davčne osnove zaradi izgube je dovoljeno največ do višine davčne osnove obravnavanega obdobja, se pravi do davčne osnove 0 in samo v primeru, da v neposrednem ali posrednem lastništvu kapitala zavezanca ni prišlo do sprememb večjih od 25%.

Odložene terjatve za davek se pripozna za prenos neizrabljenih davčnih izgub in neizrabljenih davčnih dobropisov v naslednjem obdobju, samo kadar je verjetno, da bo v prihodnje na razpolago obdavčljivi dobiček in bo davčne izgube in olajšave možno koristiti (MRS, 2001, str. 229).

Primer 6: Podjetje je v letu 2005 izkazalo davčno izgubo v višini 5 mio SIT. Negativen poslovni izid je posledica izgubljene tožbe, zaradi katere je podjetje mora plačati odškodnino v višini 10 mio SIT. V preteklih letih podjetje ni nikoli izkazovalo davčnih izgub in v prihodnjem letu pričakujejo pozitiven poslovni izid v višini 15 mio SIT.

Na podlagi ZDDPO-1 bo lahko podjetje z davčno izgubo leta 2005 zmanjševalo davčno osnovo leta 2006. Možnost prenosa davčne izgube v prihodnjih 7 let predstavlja za podjetje

bodočo korist oziroma terjatev za odložene davke. Bodoča korist v obravnavanem primeru znaša 1,25 mio SIT (25% x 5mio SIT).

4.1.5. Prenosljive davčne olajšave

Zavezanec lahko za neizkoriščen del davčne olajšave za investicije v davčnem obdobju zmanjšuje davčno osnovo v naslednjih petih davčnih obdobjih, kar povzroči terjatev za odložene davke. Preneseni del olajšave predstavlja še neuveljavljeni davčni dobropis in s tem njegov prenos v naslednje obdobje.

Primer 7: Podjetje se je v letu 2005 začelo ukvarjati z novo dejavnostjo, zaradi tega je bilo potrebno v proizvodjalno opremo investirati 50 mio SIT. Poslovni izid tekočega leta je znašal 1,5 mio SIT. Stalnih razlik med poslovnim izidom in obdavčljivim poslovnim izidom ni.

Poslovni izid = 1,5 mio SIT

Obdavčljivi poslovni izid = poslovni izid – 1/3 priznane olajšave za investiranje = 0

Neizkoriščen del olajšave = 3,5 mio SIT

Podjetju je v letu 2005 priznan znesek olajšave za investiranje v višini 5 mio SIT (10% od 50 mio SIT). Ker lahko uveljavi olajšavo največ do nične davčne osnove, ostane del olajšave neizkoriščen. Ker podjetje optimizira svoje davčne obveznosti, bo preostanek olajšave 3,5 mio SIT uveljavljal v naslednjih petih letih. Prenos olajšave v prihodnja davčna obdobja predstavlja za podjetje bodočo korist oziroma terjatev za odložene davke. Terjatev za odložene davke znaša 875.000 SIT (25% x 3,5 mio SIT).

4.2. OBDAVČLJIVE ZAČASNE RAZLIKE

Obdavčljive začasne razlike v letu 2005 izhajajo iz *amortizacije drobnega inventarja*.

4.2.1. Amortizacija drobnega inventarja

Drobni inventar sestavljajo sredstva, katerih posamična vrednost je manjša od 500 EUR in imajo življenjsko dobo koristnosti daljšo od enega leta.

Za davčne namene se za drobni inventar kot odhodek že ob prenosu v uporabo prizna odpis celotne nabavne vrednosti. Pri računovodenju za poslovne namene se taka sredstva lahko uvrstijo med drobni inventar in se amortizirajo skupinsko ali pa se razvrstijo in amortizirajo posamično kot opredmeteno osnovno sredstvo, v tem primeru je amortizacijska stopnja manj kot 100% (Jeran, 2005, str. 11).

Primer 8: Podjetje je v letu 2005 nabavilo več kosov opreme manjših vrednosti v skupni vrednosti 500.000 SIT. Odločili so se za amortizacijsko stopnjo 25%.

Amortizacija = 125.000 SIT

Davčna amortizacija = 500.000 SIT

Knjigovodska vrednost = nabavna vrednost – amortizacija = 375.000 SIT

Davčna vrednost = nabavna vrednost – davčna amortizacija = 0 SIT

Obdavčljiva začasna razlika = 375.000 SIT

Za davčne namene podjetje prenese celotno vrednost opreme med stroške že prvo leto, medtem ko v poslovnem izidu upošteva le četrtno teh odhodkov. V poslovnih izkazih se bo amortizacija teh sredstev pojavljala še v prihodnjih obdobjih in bo zmanjševala samo poslovni izid. V letu 2005 je podjetje res plačalo manj davka, vendar bo zaradi tega obveznost večja v prihodnosti. Zato mora podjetje v višini predpisanega odstotka začasne razlike oblikovati obveznost za odloženi davek. Obveznost v letu 2005 znaša 375.000 SIT in se bo v obdobju treh let postopoma zmanjševala, vse dokler ne bosta davčna in knjigovodska vrednot opreme izenačeni.

4.3. ODLOŽENI DAVKI V RAČUNOVODSKIH IZKAZIH PO MSRP ZA LETO 2005

V računovodskih izkazih za leto 2005 sestavljenih po MSRP je prihajalo do vseh tistih odloženih davkov iz začasnih razlik kot v izkazih sestavljenih po SRS (2001) ter še iz dveh dodatnih vrst začasnih razlik:

- razlike med izkazi po SRS in MSRP
- okrepitve sredstev oziroma oslabitve dolgov
- iz naslova poslovnih združitvev

V letu 2005 pri nas ni bilo dovoljeno sestaviti posamičnih računovodskih izkazov po MSRP kot podlago za ugotavljanje davčne osnove. Zaradi tega so podjetja za davčne namene sestavljala računovodske izkaze po SRS (2001). Razlike, ki nastopajo med računovodskimi izkazi po SRS (2001) in med računovodskimi izkazi po MSRP, so v celotičasne narave. Omenjene razlike povzročijo terjatve za odloženi davek, kadar je vrednost sredstev po MSRP manjša od vrednosti sredstev po SRS oziroma vrednost obveznosti po MSRP večja od vrednosti obveznosti po SRS. Obveznost za odloženi davek pa nastopi, kadar je vrednost sredstev po MSRP večja od vrednosti sredstev po SRS oziroma vrednost obveznosti po MSRP manjša od vrednosti obveznosti po SRS (Žuran, 2006, str. 31-32).

Druga skupina začasnih razlik ne vpliva na poslovni izid, temveč na postavke kapitala. SRS (2001) tovrstnih obdavčljivih začasnih razlik ne priznavajo. V skladu z MRS 12 pa se odloženi davki, ki nastajajo iz takih začasnih razlik, evidentirajo v okviru kapitala kot

obveznost za odložene davke. Odloženi davki, ki nastajajo zaradi okrepitve sredstev oziroma oslabitve dolgov ter iz naslova poslovnih združitvev, so podrobneje predstavljeni v nadaljevanju pri izračunavanju odloženih davkov v letu 2006.

5. IZRAČUNAVANJE ODLOŽENIH DAVKOV ZA LETO 2006 PO SRS 2006

V računovodskih izkazih za leto 2006 bo pojavljanje odloženih davkov možno iz naslova odbitnih začasnih razlik ali obdavčljivih začasnih razlik, ki jih podrobneje definirajo določila SRS 2006, pojasnila k SRS 19 in ZDDPO-1. Za razliko od leta 2005 se upoštevajo tudi tiste, ki nimajo vpliva na poslovni izid.

5.1. PRILAGODITVE IN PRERAČUNI ODLOŽENEGA DAVKA ZARADI PREHODA NA SRS 2006

Zaradi prehoda s SRS (2001) na SRS (2006) bodo podjetja morala sestaviti bilanco stanja po novih standardih že na dan 1.1.2006. To bo od njih zahtevalo določene prilagoditve in preračune, ki bodo vplivali na preneseni poslovni izid (SRS, 2006, str. XV):

- pripoznati vsa sredstva in obveznosti, katerih pripoznavanje zahtevajo SRS (2006)
- odpraviti pripoznavanje sredstev in obveznosti, če SRS (2006) ne omogočajo takega pripoznavanja
- prerazvrstiti postavke sredstev in obveznosti razvrščene v skladu s SRS (2001), če se v skladu s SRS (2006) razvrščajo v druge vrste sredstev oziroma obveznosti
- uporabiti SRS (2006) pri merjenju vseh pripoznanih sredstev in obveznosti (str. XV)

Preračuni in prilagoditve na SRS (2006) naj ne bi imeli pomembnejšega vpliva na že evidentirane odložene davke. Možne pa so nekatere prilagoditve in preračuni. Primer terjatve evidentirane za odložene davke, kjer bo potrebna prilagoditev, je terjatev za odložene davke iz naslova udeležbe v dobičku.

Če je podjetje v letu 2005 zaradi uporabe kapitalske metode skozi poslovni izid izkazovalo prihodke, ki so bili obdavčeni ter je predpostavljalo, da bo prišlo do kasnejšega izplačila dividend, ki bodo zniževale davčno osnovo, je lahko vzpostavilo terjatev za odložene davke. Pri prehodu na nove standarde pa bo podjetje vrednost finančnih naložb zmanjšalo za vse pripisane udeležbe v dobičku. S tem bo zmanjšalo prenesene poslovne izide preteklih let ter preoblikovalo terjatev do države iz naslova davka od dohodkov. Terjatev za odložene davke evidentirana 31.12.2005 bo tako prerazvrščena 1.1.2006 na terjatev do države iz naslova davka od dohodka (Žuran, 2006, str. 34).

Ob samem prehodu bodo nastale nove obveznosti za odložene davke in sicer na podlagi enkratnih začasnih razlik (Hieng, 2006, str. 17):

- **Povečanja prenesenega poslovnega izida**, ki se bo v davčno osnovo vštelo najkasneje v treh letih. Ob preračunu začetnega stanja bodo podjetja povečala preneseni poslovni izid le za del zneska prevrednotenja sredstev. Znesek odloženega davka bodo namreč izločila in pripoznala kot odloženo obveznost za davek.
- **Presežka iz prevrednotenja**, ki bo šele ob amortizaciji, prodaji, odtujitvi oziroma odpravi sredstva povečal preneseni poslovni izid. Omenjeni presežek iz prevrednotenja, na dan 1.1.2006 bo nastal na podlagi preračuna opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev merjenih po modelu prevrednotenja ter finančnih naložb za prodajo. V znesku presežka iz prevrednotenja je vsebovan tudi znesek odloženega davka, ki ga bo podjetje plačalo državi, ko bo prevrednotenje vštelo v preneseni poslovni izid oziroma pri finančnih naložbah v poslovni izid tekočega obdobja.

5.2. ODBITNE ZAČASNE RAZLIKE

Odbitnečasne razlike se v letu 2006 lahko pojavijo iz oslabitve sredstev oziroma okrepitve dolgov, iz oblikovanja popravkov vrednosti (zalog, terjatev, finančnih naložb), iz rezervacij, *iz amortizacije*, iz prenosljivih davčnih izgub in iz prenosljivi davčnih olajšav (Žuran, 2006, str. 35). V nadaljevanju so podrobneje predstavljene samo tiste odbitnečasne razlike, ki so v izkazih 2006 pojavljajo na novo, vse ostale so enake kot v letu 2005.

5.2.1. Rezervacije

Pri rezervacijah je potrebno opozoriti na dejstvo, da novi SRS ločijo med rezervacijami in dolgoročnimi odloženimi pasivnimi časovnimi razmejitvami. Po novem se rezervacije oblikujejo le za sedanje obveznosti, ki izhajajo iz obvezujočih preteklih dogodkov in naj bi se poravnale enkrat v prihodnosti. Kot dolgoročne pasivne časovne razmejitve se izkazujejo prihodki, ki bodo v obdobju daljšem od enega leta pokrili predvidene odhodke. Pri tem gre le za novo terminologijo, ki nima vpliva na časne razlike.

Edina novost pri rezervacijah, ki vodi v oblikovanje novih terjatev iz odloženih davkov, je obvezno oblikovanje rezervacij za jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvah.

5.2.2. Amortizacija, ki presega davčno dovoljeno

Za davčne namene se v letu 2005 amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev priznava *v obračunanem znesku*, vendar največ do zneska, ki se izračuna ob uporabi metode enakomernega časovnega amortiziranja in ob

uporabi najvišjih davčni priznanih amortizacijskih stopenj. Za leto 2006 se amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev po ZDDPO-1 kot odhodek prizna največ do zneska obračunanega z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja ter najvišje letne amortizacijske stopnje.

V primeru, ko podjetje za poslovne namene obračuna amortizacijo v višjem/nížjem znesku kot je davčno priznana ali kadar uporablja drugačno metodo amortiziranja, prihaja do odloženih davkov. Če podjetje uporablja za poslovne namene metodo amortiziranja drugačno od enakomernega časovnega amortiziranja, je glede na dobo koristnosti sredstva za davčne namene potrebno izračunati letne amortizacijske stopnje, ki ustrezajo metodi enakomernega časovnega amortiziranja. Razlike med amortizacijo za poslovne namene in amortizacijo izračunano po davčno dovoljeni metodi v letu 2006 povzročijo terjatve oziroma obveznosti za odloženi davek (Jerman, 2005a, str. 11).

Primer 9: Podjetje je kupilo osebni avtomobil v vrednosti 10 mio SIT. Pričakovana življenjska doba avtomobila je 5 let, letna amortizacijska stopnja za poslovne namene znaša 20%. Za davčne namene je priznana 12,5% amortizacijska stopnja. Obračun po letih je prikazan v tabeli.

Tabela 6: Prikaz obračuna amortizacije za primer 10

Leto	Amortizacija za poslovne namene	Knjigovodska vrednost opreme	Davčna amortizacija	Davčna vrednost opreme	Začasna razlika	Terjatev za odloženi davek
1	2.000.000	8.000.000	1.250.000	8.750.000	- 750.000	187.500
2	2.000.000	6.000.000	1.250.000	7.500.000	- 1.500.000	375.000
3	2.000.000	4.000.000	1.250.000	6.250.000	- 2.250.000	562.500
4	2.000.000	2.000.000	1.250.000	5.000.000	- 3.000.000	750.000
5	2.000.000	-	1.250.000	3.750.000	- 3.750.000	937.500
6	-	-	1.250.000	2.500.000	- 2.500.000	625.000
7	-	-	1.250.000	1.250.000	- 1.250.000	312.500
8	-	-	1.250.000	-	-	-

Vir: Hieng, 2006, str. 22.

Najvišja priznana amortizacijska stopnja za osebne avtomobile je v obravnavanem primeru nižja kot amortizacijska stopnja, ki jo podjetje uporablja za poslovne namene. Ker je knjigovodska vrednost osebnega avtomobila vsa leta nižja kot davčna vrednost prihaja, do terjatve za odloženi davek. Podjetje obračunava amortizacijo za poslovne namene samo prva štiri leta, v davčnem obračunu pa jo uveljavlja po dovoljenih stopnjah osem let. Odložena terjatev za davek se od petega leta naprej zmanjšuje vse dokler ni sredstvo amortizirano tudi za davčne namene (Hieng, 2006, str. 22).

5.3. OBDAVČLJIVE ZAČASNE RAZLIKE

Obdavčljive začasne razlike v letu 2006 lahko obstajajo iz amortizacije drobnega inventarja, *iz okrepitve sredstev oziroma oslabitve dolgov in iz poslovnih združitvev* (ob uporabi nakupne metode) (Žuran, 2006, str. 35) in *amortizacije, ki je nižja od davčno dovoljene*. V nadaljevanju so podrobneje predstavljene samo tiste obdavčljive začasne razlike, ki so v izkazih 2006 pojavljajo na novo, v primeru ko nastajajo iz amortizacije drobnega inventarja, je vse enako kot v letu 2005.

5.3.1. Prevrednotenje (okrepitev) gospodarskih kategorij

Tako kot MRS12 sedaj tudi novi SRS dovoljujejo izkazovanje obveznosti za odloženi davek, kadar se gospodarske kategorije prevrednotijo na višjo pošteno vrednost ter se učinek prevrednotenja pripozna v kapitalu. Prevrednotenje gospodarskih kategorij na višjo vrednost predstavlja potencialni bodoči dobiček, ki bo ob realizaciji obdavčen. Okoliščine, ki vodijo do tega dobička, so vzpostavljene že danes in zato je potrebno pripoznati bodoče davčne posledice sedanjih poslovnih dogodkov. Ker se davčne posledice poslovnih dogodkov računovodsko obravnavajo enako kot sami dogodki, se v takem primeru tudi obveznosti za odloženi davek pripoznajo znotraj kapitala, in sicer kot zmanjšanje presežka iz prevrednotenja (Jerman, 2005a, str. 15).

Primer 10: Podjetje ima v lasti zemljišče, katerega nabavna vrednost je znašala 10 mio SIT. Na podlagi cinitve strokovnega izvedenca v letu 2006 prevrednotijo zemljišče na pošteno vrednost 16 mio SIT. Učinek prevrednotenja se izkazuje v kapitalu na presežku iz prevrednotenja zemljišč.

Knjigovodska vrednost zemljišča: 16 mio SIT

Davčna vrednost zemljišča: 10 mio SIT

Obdavčljiva začasna razlika: 6 mio SIT

Podjetje poveča knjigovodsko vrednost zemljišča v višini prevrednotenja ter za isti znesek oblikuje presežek iz prevrednotenja. Znesek prevrednotenja v letu oblikovanja ni vključen v davčni obračun, bo pa ob prodaji. Zaradi tega podjetje oblikuje obveznost za odloženi davek v višini 1,5 mio SIT, ki se poračuna s kapitalom kot popravek vrednosti presežkov iz prevrednotenja za odloženi davek (Jerman, 2005a, str.22).

5.3.2. Poslovne združitve

Do poslovne združitve pride, kadar iz dveh ali več posameznih podjetji nastane eno poročajoče podjetje. Računovodska pravila obravnave poslovnih združitvev določajo SRS (2006) oziroma v primeru zadev, ki jih ne obravnavajo SRS (2006) se uporabljajo MSRP 3

(Poslovne združitve). V primeru združitve dveh ali več podjetji se odloženi davki praviloma pojavljajo iz dveh razlogov (Jerman, 2006, str. 8-10):

- **Prevzem neizrabljenih davčnih izgub.** V primeru, da je prevzeto podjetje v letih pred prevzemom poslovalo z izgubami in ni bilo verjetno, da bi jih lahko uveljavilo ter tudi ni imelo pravice do vzpostavljanja terjatev za odložene davke iz naslova davčnih izgub. Družba, ki prevzame podjetje z neizkoriščenimi davčnimi izgubami ter sama izpolnjuje pogoje za priznavanje terjatev za odložene davke iz tega naslova, lahko ob pripojitvi prevzete družbe evidentira terjatev za odloženi davek za neizrabljene davčne izgube.
- **Razlika med davčno in knjigovodsko vrednostjo prevzetih sredstev in obveznosti.** Stroka pri prevzemu od prevzemne družbe zahteva, da vse prevzeto premoženje ovrednoti po pošteni vrednosti, na drugi strani pa davčna zakonodaja tega ne priznava. Za davčne namene se priznava vrednost sredstev in obveznosti po knjigovodski vrednosti, ki so jo imela pri prevzeti družbe na dan prenosa.

5.3.3. Amortizacija nižja od davčno dovoljene

Spremenjeni ZDDPO-1 dopušča, da podjetje za poslovne namene obračunava amortizacijo po nižjih stopnjah kot so predpisane. V tem primeru se podjetje samo odloči ali bo za davčne namene uporabilo obračunano amortizacijo ali najvišjo dovoljeno. V zadnjem primeru mora za davčne namene voditi posebne evidence osnovnih sredstev in obračunavati odložene davke. V primeru, da sta obračunana in davčna amortizacija enaki, do odloženih davkov seveda ne prihaja.

Primer 11: Podjetje je kupilo opremo v vrednosti 10 mio SIT. Pričakovana življenjska doba opreme je 10 let, letna amortizacijska stopnja za poslovne namene znaša 10%. Za davčne namene je priznana 25% amortizacijska stopnja. Obračun po letih je prikazan v Tabeli 7.

Tabela 7: Prikaz obračuna amortizacije za primer 12

Leto	Amortizacija za poslovne namene	Knjigovodska vrednost opreme	Davčna amortizacija	Davčna vrednost opreme	Začasna razlika	Obveznost za odloženi davek
1	1.000.000	9.000.000	2.500.000	7.500.000	1.500.000	375.000
2	1.000.000	8.000.000	2.500.000	5.000.000	3.000.000	750.000
3	1.000.000	7.000.000	2.500.000	2.500.000	4.500.000	1.125.000
4	1.000.000	6.000.000	2.500.000	-	6.000.000	1.500.000
5	1.000.000	5.000.000	-	-	5.000.000	1.250.000
6	1.000.000	4.000.000	-	-	4.000.000	1.000.000
7	1.000.000	3.000.000	-	-	3.000.000	750.000
8	1.000.000	2.000.000	-	-	2.000.000	500.000
9	1.000.000	1.000.000	-	-	1.000.000	250.000
10	1.000.000	-	-	-	-	-

Vir: Hieng, 2006, str. 22.

Prva štiri leta bo davčno priznana amortizacija višja od amortizacije za poslovne namene. Naslednjih pet let stroška amortizacije za davčne namene ne bo več, v poslovnih knjigah pa bo še vedno. Zaradi začasne razlike med knjigovodsko in davčno vrednostjo sredstva bo podjetje konec vsakega leta obračunalo odloženi davek. Ker bo knjigovodska vrednost opreme vsako leto višja od davčne vrednosti sredstva bo nastajala obdavčljiva začasna razlika oziroma obveznost za odložene davke (Hieng, 2006, str. 22).

5.4. ODLOŽENI DAVKI V RAČUNOVODSKIH IZKAZIH PO MSRP ZA LETO 2006

Z letom 2006 so slovenska podjetja, katerih vrednostni papirji so uvrščeni na organizirane trge vrednostnih papirjev v državah članicah in so zavezana h konsolidaciji, banke in zavarovalnice zavezana k obvezni uporabi MSRP pri sestavljanju računovodskih izkazov. Ostala podjetja pa lahko sestavljajo računovodske izkaze po MSRP samo v primeru, da se tako odloči njihova skupščina, vendar najmanj za petletno obdobje (ZGD-1, 2006).

Ker med SRS (2006) in MSRP načeloma ni vsebinskih razlik, naj tudi ne bi prihajalo do razlik med računovodskimi izkazi. Možne začasne razlike v računovodskih izkazih po MSRP za leto 2006 bi morale biti enake razlikam v izkazih po SRS (2006). Do dodatnih odbitnih začasnih razlik bo prihajalo samo v primeru, ko bodo podjetja sestavljala računovodske izkaze po obeh standardih, podlaga za obdavčitev pa bodo izkazi sestavljeni po SRS (2006). Razlike iz preračunov prenesenih poslovnih izidov na SRS (2006) na dan 1.1.2006 bodo obdavčene, ostale razlike glede na MSRP pa 1.1.2006 še vedno pomenijo začasne razlike (Žuran, 2006, str. 38).

5.5. SLABOSTI ODLOŽENIH DAVKOV

Tako kot vsaka druga stvar na tem svetu imajo tudi odloženi davki svoje slabosti. S temi so se srečali računovodje, ki so jih prvič obračunavali v letu 2005, in se bodo z njimi srečevali še v prihodnosti. Prva slabost je ta, da obračun odloženih davkov zahteva od računovodji večji obseg dela in dodatne evidence. Potrebno je namreč voditi posebne evidence o davčni vrednosti sredstev in obveznosti, česar do sedaj ni bilo potrebno. Konec vsakega poslovnega leta bo potrebno pregledati že oblikovane terjatve in obveznosti za odložene davke iz preteklih let in oblikovati nove. Vse to pa zahteva čas, potrebne programske prilagoditve in povzroča podjetjem dodatne stroške.

Druga slabost je ta, da čisti dobiček leta 2005 ni primerljiv z čistim dobičkom predhodnih let. Zaradi tega imajo lahko uporabniki izkazov poslovnega uspeha, ki niso seznanjeni z institutom odloženih davkov, težave pri interpretaciji le-teh. V praksi lahko pride do

kreativnega računovodstva z uporabo odloženih davkov. Mislim, da so slovenska podjetja z njimi popravljala čisti dobiček navzgor. S tem so se nekatera podjetja lahko celo izognile negativnim posledicam, ki jih prinaša negativen poslovni izid.

Slabost odloženih davkov je po mojem mnenju tudi ta, da celoten princip temelji na verjetnosti, da bo podjetje v prihodnosti zabeležilo obdavčljivi dobiček, ki bo omogočil koriščenje odloženih davkov. Mislim, da je v današnjem hitrem tempu življenja tako na osebni kot poslovni ravni, težko zagotavljati verjetnost pozitivnega poslovnega izida v prihodnosti.

Nov problem, ki se bo pojavil že konec leta 2006, bo nova davčna zakonodaja. Le-ta se bo zopet spremenila tudi na področju obdavčitve pravnih oseb. Zakon, ki je predlagan, vpliva tudi na odložene davke, saj naj bile rezervacije davčno priznani odhodek v višini 50% že ob oblikovanju. Pomembno bo na evidentiranje odloženih davkov vplivala tudi nižja davčna stopnja, saj bo ta sprememba zahtevala preračun že oblikovanih odloženih davkov.

6. SKLEP

Namen diplomskega dela je bil predstaviti institut odloženih davkov, ki se je prvič pri nas pojavil v računovodskih izkazih za leto 2005, v izkazih za leto 2006 pa bomo zaradi sprememb računovodskih standardov zasledili še dodatne odložene davke. Skozi diplomsko delo sem poskusila zajeti ter predstaviti čim več sprememb na davčnem področju, ki vplivajo na odložene davke, vendar glede na to, da veliko stvari še ni razjasnjenih in da so napovedane še nadaljnje spremembe davčne zakonodaje, sem verjetno kakšno tudi izpustila.

Do pojava odloženih davkov prihaja zaradi razlike med davčnim izidom ugotovljenem v davčni bilanci ter poslovnim izidom v poslovni bilanci. Prihodki in odhodki v računovodskih izkazih se razlikujejo od prihodkov in odhodkov v davčnih izkazih. Razlika se pojavlja pri oblikovanju popravkov terjatev zaradi oslabitev, črpanju rezervacij ter pri prevrednotovanju in statusnih preoblikovanjih, ki so davčno nepriznani odhodki, stroka pa jih zahteva zaradi načela previdnosti in načela vrednotenja sredstev po pošteni vrednosti. Razlike, ki se pojavljajo pa niso več samo dokončne, tako kot so bile po starem zakonu o davku o dobičku, ampak tudičasne. Začasne razlike je značilno, da se v naslednjih obdobjih odpravljajo oziroma vplivajo na enega izmed izidov. Zaradi načela časovne usklajenosti prihodkov in odhodkov je potrebno tudi odhodek za davek iz dobička prilagoditi računovodskemu dobičku. Razlika, ki nastane med davčno obveznostjo in odhodkom za davek, je odložena terjatev oziroma obveznost za davek.

Odloženi davki bodo v Slovenji najbrž povzročili kar nekaj nevšečnosti uporabnikom izkazov poslovnih izidov, ki so nanje naleteli prvič. Pri razlaganju in proučevanju poslovnih izidov je

sedaj tudi pri nas potrebno upoštevati vpliv ureditve odloženih davkov in biti previden pri uporabi izkazov poslovnega uspeha.

Odloženi davki ne vplivajo na izračun obveznosti za plačilo davka iz dohodka pravnih oseb. Njihovo izračunavanje in evidentiranje je potrebno samo za namene čim »pravilnejšega« izkazovanja poslovnega izida. Z njimi se je iz poslovnih bilanc, ki so podlaga za pomembne odločitve o nadaljnji usodi podjetja, izločil vpliv davčne zakonodaje. V letu 2005 so odloženi davki v Sloveniji po večini izboljšali poslovne izide družb. Podjetja, ki bi brez odloženih davkov zabeležila negativni poslovni izid, ker je bila odmerjena obveznost za davek iz dohodka večja od poslovnega izida pred obdavčitvijo, so tako poslovala pozitivno. S tem so se med drugim izognila negativnim posledicam, ki bi jim jih povzročila čista izguba.

Zaradi prehoda na SRS (2006), ki so prilagojeni MSRP, bo potrebno na področju odloženih davkov določene odložene obveznosti za davek in odložene terjatve za davek že ob prehodu preračunati, ob koncu leta pa obračunati še dodatne. SRS (2006) so na področju odloženih davkov popolnoma prilagojeni MRS 12. Na odložene davke v letu 2006 bodo dodatno vplivale tudi spremembe ZDDPO-1 na področju amortizacije.

S tem novim računovodskim instrumentom, ki so ga SRS (2001) sicer poznali, niso pa ga tako natančno opredeljevali kot MSRP, je slovenska računovodska stroka naredila še korak bližje k temu, da bodo v prihodnosti poslovni izkazi podjetji iz različnih držav še bolj primerljivi med seboj.

LITERATURA

1. Bole Velimir: Davek na dohodek pravnih oseb: analiza učinkovitosti investicijskih vzpodbud. Gospodarska gibanja, Ljubljana, 2003, 353, str. 21-25.
2. Čokolec Stanko, Kokotec-Novak Majda, Repovž Leon: Davčno računovodstvo in davčno svetovanje, Maribor : Pravna fakulteta, 2003. 324 str.
3. Hieng Romana: Računovodski vidik odloženih davkov. Zbornik referatov 7. letne konference računovodij Slovenskega inštituta za revizijo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2004. str. 129-147.
4. Hieng Romana: Obračun davka od dohodkov (dobička) za leto 2005. IKS, Ljubljana, 33 (2006), 1/2, str. 195-220.
5. Hieng Romana: Vpliv SRS 2006 in sprememb zakona o davku od dohodka pravnih oseb na davčno osnovo. IKS, Ljubljana, 33 (2006), 6, str. 7-24.
6. Hočevar Marko, Igljučar Sandi, Zaman Maja: Osnove računovodstva. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2000. 469 str.
7. Holmes Geoffrey et al.: Interpretacija poslovnih poročil in računovodskih izkazov. Ljubljana : GV Založba, 2005. 452 str.
8. Horvat Tatjana, Guzina Barbara, Mlakar Petra: Uporaba zakona o davku od dohodkov pravnih oseb v praksi. Ljubljana : Časnik Finance, 2004. 192 str.
9. Jerman Saša: Poglobljena obravnava odloženih davkov. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2005a. 41 str.
10. Jerman Saša: Davčno načrtovanje z zornega kota optimiranja izidov. Zbornik referatov 37. Simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Portorož : Koordinacijski odbor Zveze ekonomistov Slovenije in Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2005b, str. 115- 135.
11. Jerman Saša: Pravila določanja davčne osnove po ZDDPO – 1. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2005c. 18 str.
12. Jerman Saša: Pomembnejše spremembe v SRS (2006), prehod in davčne posledice. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2006. 23 str.
13. Kokotec-Novak Majda: Davčno računovodstvo in davčna politika podjetja. Zbornik referatov 28. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Portorož : Slovenski inštitut za revizijo, 1996, str. 107- 119.
14. Kokotec-Novak Majda, Korošec Bojana, Melavec Dane: Osnove računovodstva z bilanciranjem. Kranj : Moderna organizacija, 2002. 335 str.
15. Koletnik Franc, Koželj Stanko: Redni in posebni računovodski izkazi. Ljubljana : Zveza računovodji, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2005. 373 str.
16. Meigs Robert F., Meigs Walter B., Meigs Mary A.: Financial accounting. New York : McGraw- Hill, 1998. 685 str.
17. Odar Marjan: Prenova SRS in njihov vpliv na davčno osnovo pravnih oseb. Zbornik referatov 6. davčne konference Slovenskega inštituta za revizijo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2005, str. 39-56.

18. Odar Marjan: Zgledi sestavitve izkazov poslovnega izida po obeh različica SRS 25. IKS Ljubljana, 33 (2006), 4, str. 29-47.
19. Stolowy Herve, Lebars Michel J.: Corporate Financial Reporting. London : Thomson, 2002, 636 str.
20. Turk Ivan: Pojemovnik računovodstva, financ in revizije. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2000. 1083 str.
21. Turk Ivan: Finančno računovodstvo Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2004. 814 str.
22. Žuran Mihaela: Poglobljena obravnava odloženih davkov. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2005. 41 str.
23. Žuran Mihaela: Odloženi davki ob spremembah računovodskega okvira in davčne zakonodaje. Revizor, Ljubljana, 17 (2006), 6/7, str. 25-42.

VIRI

1. Antistresni davčni program: Odloženi davki–vpliv ZDDPO–1 na izkazovanje v skladu s SRS. [URL: <http://www.superdavki.com/stran.cfm?str=demo&lv=9>], 10. 3. 2006.
2. Kontni načrt za gospodarske družbe in zadrage (Uradni list RS, št. 9/2006).
3. Mednarodni računovodski standardi 2001. Ljubljana : Zveza računovodji, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002. 1357 str.
4. Slovenski računovodski standardi 2001. Ljubljana : Zveza računovodji, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002. 326 str.
5. Slovenski računovodski standardi 2006. Ljubljana : Zveza računovodji, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2006. 273 str.
6. Pojasnilo 1 k SRS19 – Pripoznavanje terjatev in obveznosti za odloženi davek (Uradni list RS, št. 9/2006).
7. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS , št. 17/2005).
8. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 33/2006).
9. Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS , št. 42/2006).

PRILOGE

PRILOGA 1: Oblika izkaz poslovnega izida po SRS (2001) po I. različici	str. 1
PRILOGA 2: Oblika izkaz poslovnega izida po SRS (2001) po II. različici	str. 3
PRILOGA 3: Oblika izkaz poslovnega izida po SRS (2006) po I. različici	str. 5
PRILOGA 4: Oblika izkaz poslovnega izida po SRS (2006) po II. različici	str. 6
PRILOGA 5: Seznam uporabljenih kratic	str. 7

PRILOGA 1: OBLIKA IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA PO SRS (2001) PO I. RAZLIČICI

1. Čisti prihodki od prodaje
2. Sprememba vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje
3. Usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve
4. Drugi poslovni prihodki (s prevrednotovalnimi poslovnimi prihodki)
5. Stroški blaga, materiala in storitev
 - a) Nabavna vrednost prodanih blaga in materiala ter stroški porabljenega materiala
 - b) Stroški storitev
6. Stroški dela
 - a) Stroški plač
 - b) Stroški socialnih zavarovanj (posebej izkazani stroški pokojninskih zavarovanj)
 - c) Drugi stroški dela
7. Odpisi vrednosti
 - a) Amortizacija in prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih dolgoročnih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih
 - b) Prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih
8. Drugi poslovni odhodki
9. Finančni prihodki iz deležev
 - a) Finančni prihodki iz deležev v podjetjih v skupini razen v pridruženih podjetjih
 - b) Finančni prihodki iz deležev v pridruženih podjetjih
 - c) Drugi finančni prihodki iz deležev (s prevrednotovalnimi finančnimi prihodki)
10. Finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev
 - a) Finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev do podjetij v skupini razen do pridruženih podjetij
 - b) Finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev do pridruženih podjetij
 - c) Drugi finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev (s prevrednotovalnimi finančnimi prihodki)
11. Finančni prihodki iz kratkoročnih terjatev
 - a) Finančni prihodki iz obresti in kratkoročnih terjatev do podjetij v skupini razen do pridruženih podjetij
 - b) Finančni prihodki iz obresti in kratkoročnih terjatev do pridruženih podjetij
 - c) Drugi finančni prihodki iz obresti in kratkoročnih terjatev (s prevrednotovalnimi finančnimi prihodki)
12. Finančni odhodki za odpise dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb
 - a) Prevrednotovalni finančni odhodki pri finančnih naložbah v podjetja v skupini razen v pridružena podjetja
 - b) Prevrednotovalni finančni odhodki pri finančnih naložbah v pridružena podjetja
 - c) Drugi prevrednotovalni finančni odhodki

13. Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti
 - a) Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti do podjetij v skupini razen do pridruženih podjetij
 - b) Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti do pridruženih podjetij
 - c) Drugi finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti
14. Davek iz dobička iz rednega delovanja
15. Čisti poslovni izid iz rednega delovanja ($1 \pm 2 + 3 + 4 - 5 - 6 - 7 - 8 + 9 + 10 + 11 - 12 - 13 - 14$)
16. Izredni prihodki
17. Izredni odhodki
 - a) Izredni odhodki brez prevrednotovalnega popravka kapitala
 - b) Izredni odhodki za prevrednotovalni popravek kapitala
18. Poslovni izid zunaj rednega delovanja ($16 - 17$)
19. Davek iz dobička zunaj rednega delovanja
- 20. Drugi davki, ki niso izkazani v drugih postavkah**
21. Čisti poslovni izid obračunskega obdobja ($15 + 16 - 17 - 19 - 20$)

Poslovni izid iz poslovanja se izračuna iz postavk $1 \pm 2 + 3 + 4 - 5 - 6 - 7 - 8$,
poslovni izid iz rednega delovanja iz postavk $1 \pm 2 + 3 + 4 - 5 - 6 - 7 - 8 + 9 + 10 + 11 - 12 - 13$,
celotni poslovni izid iz postavk $1 \pm 2 + 3 + 4 - 5 - 6 - 7 - 8 + 9 + 10 + 11 - 12 - 13 + 16 - 17$.

PRILOGA 2: OBLIKA IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA PO SRS (2001) PO II. RAZLIČICI

1. Čisti prihodki od prodaje
2. Proizvajalni stroški prodanih proizvodov (z amortizacijo) oziroma nabavna vrednost prodanega blaga
3. Kosmati poslovni izid od prodaje (1 - 2)
4. Stroški prodajanja (z amortizacijo)
5. Stroški splošnih dejavnosti (z amortizacijo)
 - a) Normalni stroški splošnih dejavnosti
 - b) Prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih dolgoročnih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih
 - c) Prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih
6. Drugi poslovni prihodki (s prevrednotovalnimi poslovnimi prihodki)
7. Finančni prihodki iz deležev
 - a) Finančni prihodki iz deležev v podjetjih v skupini razen v pridruženih podjetjih
 - b) Finančni prihodki iz deležev v pridruženih podjetjih
 - c) Drugi finančni prihodki iz deležev (s prevrednotovalnimi finančnimi prihodki)
8. Finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev
 - a) Finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev do podjetij v skupini razen do pridruženih podjetij
 - b) Finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev do pridruženih podjetij
 - c) Drugi finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev (s prevrednotovalnimi finančnimi prihodki)
9. Finančni prihodki iz kratkoročnih terjatev
 - a) Finančni prihodki iz obresti in kratkoročnih terjatev do podjetij v skupini razen do pridruženih podjetij
 - b) Finančni prihodki iz obresti in kratkoročnih terjatev do pridruženih podjetij
 - c) Drugi finančni prihodki iz obresti in kratkoročnih terjatev (s prevrednotovalnimi finančnimi prihodki)
10. Finančni odhodki za odpise dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb
 - a) Prevrednotovalni finančni odhodki pri finančnih naložbah v podjetja v skupini razen v pridružena podjetja
 - b) Prevrednotovalni finančni odhodki pri finančnih naložbah v pridružena podjetja
 - c) Prevrednotovalni finančni odhodki pri drugih finančnih naložbah
11. Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti
 - a) Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti do podjetij v skupini razen do pridruženih podjetij
 - b) Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti do pridruženih podjetij
 - c) Drugi finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti

12. Davek iz dobička iz rednega delovanja
13. Čisti poslovni izid iz rednega delovanja (1 - 2 - 4 - 5 + 6 + 7 + 8 + 9 - 10 - 11 - 12)
14. Izredni prihodki
15. Izredni odhodki
 - a) Izredni odhodki brez prevrednotovalnega popravka kapitala
 - b) Izredni odhodki za prevrednotovalni popravek kapitala
16. Poslovni izid zunaj rednega delovanja (14 - 15)
17. Davek iz dobička, ustvarjenega zunaj rednega delovanja
- 18. Drugi davki, ki niso izkazani v drugih postavkah**
19. Čisti poslovni izid obračunskega obdobja (13 + 16 - 17 - 18)

Poslovni izid iz poslovanja se izračuna iz postavk 3 - 4 - 5 + 6,
poslovni izid iz rednega delovanja iz postavk 3 - 4 - 5 + 6 + 7 + 8 + 9 - 10 - 11,
celotni poslovni izid pa iz postavk 3 - 4 - 5 + 6 + 7 + 8 + 9 - 10 - 11 + 14 - 15.

PRILOGA 3: OBLIKA IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA PO SRS (2006) PO I. RAZLIČICI

1. Čisti prihodki od prodaje
2. Sprememba vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje
3. Usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve
4. Drugi poslovni prihodki (s prevrednotovalnimi poslovnimi prihodki)
5. Stroški blaga, materiala in storitev
 - a) Nabavna vrednost prodanih blaga in materiala ter stroški porabljenega materiala
 - b) Stroški storitev
6. Stroški dela
 - a) Stroški plač
 - b) Stroški socialnih zavarovanj (posebej izkazani stroški pokojninskih zavarovanj)
 - c) Drugi stroški dela
7. Odpisi vrednosti
 - a) Amortizacija
 - b) Prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih
 - c) Prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih
8. Drugi poslovni odhodki
9. Finančni prihodki iz deležev
 - a) Finančni prihodki iz deležev v družbah v skupini
 - b) Finančni prihodki iz deležev v pridruženih družbah
 - c) Finančni prihodki iz deležev v drugih družbah
 - č) Finančni prihodki iz drugih naložb
10. Finančni prihodki iz danih posojil
 - a) Finančni prihodki iz posojil, danih družbam v skupini
 - b) Finančni prihodki iz posojil, danih drugim
11. Finančni prihodki iz poslovnih terjatev
 - a) Finančni prihodki iz poslovnih terjatev do družb v skupini
 - b) Finančni prihodki iz poslovnih terjatev do drugih
12. Finančni odhodki iz oslabitve in odpisov finančnih naložb
13. Finančni odhodki iz finančnih obveznosti
 - a) Finančni odhodki iz posojil, prejetih od družb v skupini
 - b) Finančni odhodki iz posojil, prejetih od bank
 - c) Finančni odhodki iz izdanih obveznic
 - č) Finančni odhodki iz drugih finančnih obveznosti
14. Finančni odhodki iz poslovnih obveznosti
 - a) Finančni odhodki iz poslovnih obveznosti do družb v skupini
 - b) Finančni odhodki iz obveznosti do dobaviteljev in meničnih obveznosti

c) Finančni odhodki iz drugih poslovnih obveznosti

15. Drugi prihodki

16. Drugi odhodki

17. Davek iz dobička

18. Odloženi davki

19. Čisti poslovni izid obračunskega obdobja

(1 ± 2 + 3 + 4 - 5 - 6 - 7 - 8 + 9 + 10 + 11 - 12 - 13 - 14 + 15 - 16 - 17 ± 18)

PRILOGA 4: OBLIKA IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA PO SRS (2006) PO II. RAZLIČICI

1. Čisti prihodki od prodaje
2. Proizvajalni stroški prodanih proizvodov (z amortizacijo) oziroma nabavna vrednost prodanega blaga
3. Kosmati poslovni izid od prodaje (1 – 2)
4. Stroški prodajanja (z amortizacijo)
5. Stroški splošnih dejavnosti (z amortizacijo)
 - a) Stroški splošnih dejavnosti
 - b) Prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih
 - c) Prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih
6. Drugi poslovni prihodki (s prevrednotovalnimi poslovnimi prihodki)
7. Finančni prihodki iz deležev
 - a) Finančni prihodki iz deležev v družbah v skupini
 - b) Finančni prihodki iz deležev v pridruženih družbah
 - c) Finančni prihodki iz deležev v drugih družbah
 - č) Finančni prihodki iz drugih naložb
8. Finančni prihodki iz danih posojil
 - a) Finančni prihodki iz posojil, danih družbam v skupini
 - b) Finančni prihodki iz posojil, danih drugim
9. Finančni prihodki iz poslovnih terjatev
 - a) Finančni prihodki iz poslovnih terjatev do družb v skupini
 - b) Finančni prihodki iz poslovnih terjatev do drugih
10. Finančni odhodki iz oslabitve in odpisov finančnih naložb
11. Finančni odhodki iz finančnih obveznosti
 - a) Finančni odhodki iz posojil, prejetih od družb v skupini
 - b) Finančni odhodki iz posoji, prejetih od bank
 - c) Finančni odhodki iz izdanih obveznic
 - č) Finančni odhodki iz drugih finančnih obveznosti
12. Finančni odhodki iz poslovnih obveznosti
 - a) Finančni odhodki iz poslovnih obveznosti do družb v skupini
 - b) Finančni odhodki iz obveznosti do dobaviteljev in meničnih obveznosti
 - c) Finančni odhodki iz drugih poslovnih obveznosti
13. Drugi prihodki
14. Drugi odhodki
15. Davek iz dobička
- 16. Odloženi davki**
17. Čisti poslovni izid obračunskega obdobja
(3 – 4 – 5 + 6 + 7 + 8 + 9 – 10 – 11 – 12 + 13 – 14 – 15 ± 16)

PRILOGA 5: SEZNAM UPORABLJENIH KRATIC

AJPES	Agenciji Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve
DDPO	Davek od dohodka pravnih oseb
EU	Evropska unija
MSRP	Mednarodni standardi računovodskega poročanja
MRS	Mednarodni računovodski standardi
SRS (2001)	Slovenski računovodski standardi, ki so bili prenovljeni leta 2001 in so se uporabljali v obdobju od 1.1.2002 do 31.12.2005
SRS (2006)	Slovenski računovodski standardi, v uporabi od 1.1.2006
ZDDPO-1	Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb
ZGD	Zakon o gospodarskih družbah