

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

PRIMERJAVA RAČUNOVODSKIH KATEGORIJ PO SLOVENSKIH RAČUNOVODSKIH  
STANDARDIH 2006 IN PO ZAKONU O DAVKU OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB-2 V  
SLOVENIJI

Ljubljana, julij 2009

RADA DJUKIČ

## IZJAVA

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

V Ljubljani, dne\_\_\_\_\_

Podpis:

# KAZALO

|                                                                                         |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------|----|
| UVOD .....                                                                              | 1  |
| 1 RAČUNOVODSKE KATEGORIJE .....                                                         | 2  |
| 1.1 Opredelitev računovodskih kategorij .....                                           | 2  |
| 1.2 Spremljanje računovodskih kategorij .....                                           | 4  |
| 1.3 Merjenje računovodskih kategorij .....                                              | 4  |
| 2 SPREMLJANJE GOSPODARSKIH KATEGORIJ ZA POSLOVNE IN<br>DAVČNE NAMENE .....              | 5  |
| 2.1 Vrednotenje posameznih gospodarskih kategorij .....                                 | 5  |
| 2.2 Prevrednotenje gospodarskih kategorij .....                                         | 7  |
| 2.3 Povezanost bilance stanja in izkaza poslovnega izida .....                          | 9  |
| 2.4 Prevrednotenje gospodarskih kategorij za davčne namene .....                        | 9  |
| 2.4.1 Prevrednotenje gospodarskih kategorij na višje vrednosti .....                    | 10 |
| 2.4.2 Prevrednotenje gospodarskih kategorij na nižje vrednosti .....                    | 10 |
| 2.5 Povezanost računovodskega in davčnega obravnavanja gospodarskih kategorij .....     | 12 |
| 3 ANALIZA RAČUNOVODSKIH RAZLIK ZA POSLOVNE IN DAVČNE NAMENE V<br>SLOVENIJI .....        | 13 |
| 3.1 Izkaz poslovnega izida v Sloveniji .....                                            | 13 |
| 3.1.1 Prihodki v izkazu poslovnega izida .....                                          | 14 |
| 3.1.2 Odhodki v izkazu poslovnega izida .....                                           | 16 |
| 3.1.3 Vrste poslovnega izida .....                                                      | 18 |
| 3.2 Davek od dohodkov pravnih oseb v Sloveniji .....                                    | 19 |
| 3.2.1 Davčni zavezanec .....                                                            | 20 |
| 3.2.2 Davčna osnova .....                                                               | 20 |
| 3.2.3 Davčna stopnja .....                                                              | 21 |
| 3.2.4 Davčne olajšave .....                                                             | 21 |
| 3.2.5 Davčni obračun pravnih oseb — DDPO obračun .....                                  | 22 |
| 3.3 Povezanost izkaza poslovnega izida in obračuna davka od dohodkov pravnih oseb ..... | 29 |
| 3.4 Vpliv računovodskih kategorij bilanc stanja na davek od dohodkov pravnih oseb ..... | 31 |
| 3.4.1 Stroški amortizacije .....                                                        | 31 |
| 3.4.2 Dobro ime .....                                                                   | 32 |
| 3.4.3 Finančne naložbe .....                                                            | 32 |
| 3.4.4 Zaloge .....                                                                      | 33 |
| 3.4.5 Terjatve .....                                                                    | 35 |
| 3.4.6 Dolgoročne rezervacije .....                                                      | 37 |
| SKLEP .....                                                                             | 39 |
| LITERATURA IN VIRI .....                                                                | 39 |

## UPORABLJENE KRATICE

|             |                                         |
|-------------|-----------------------------------------|
| ZDDPO ..... | Zakon od davku od dohodkov pravnih oseb |
| SRS .....   | Slovenski računovodski standardi        |
| DDPO .....  | Davek od dohodkov pravnih oseb          |
| ZGD .....   | Zakon o gospodarskih družbah            |
| ZDavP ..... | Zakon o davčnem postopku                |

## UVOD

Namen računovodskega poročanja je podajanje informacij o finančnem položaju in uspešnosti podjetja, ki so pomembne pri odločanju za različne vrste uporabnikov računovodskih informacij. Slovenski računovodski standardi določajo, da morajo biti računovodske informacije uporabnikom razumljive, zanesljive in primerljive.

Različni uporabniki imajo različne zahteve po računovodskih informacijah (lastnike podjetja na primer zanima predvsem dobiček in dividende, banke in druge posojilodajalce zanima poleg dobička še zadolženost in likvidnost podjetja in podobno). Zanesljivost informacij je zagotovljena, če ne vsebujejo pomembnih napak ali pristranskih stališč ter se uporabniki lahko nanje zanesejo, ker dosledno predstavljajo pomembne pojave; biti morajo popolne in dovolj upoštevati potrebo po previdnosti.

Uporabljeni računovodski standardi vplivajo med drugim tudi na uporabljena pravila vrednotenja posameznih gospodarskih kategorij. Posledica uporabljenih pravil vrednotenja je izkazana vrednost postavk stanja, to pa vpliva na višino dobička. To pravilo velja za vse oblike opravljanja dejavnosti, tako za pravne osebe, kot tudi za samostojne podjetnike in osebne družbe.

Pravne osebe so obdavčene z davkom od dohodkov pravnih oseb, ki obdavčuje končni dobiček. Obdavčitev dohodkov pravnih oseb ureja Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju ZDDPO). Posamezne sestavine dobička, torej prihodki in odhodki, se obravnavajo po uporabljenih standardih in davčnih predpisih. Računovodska politika vpliva na višino izkazanega dobička in posledično tudi na davčno obveznost. Če zakon ne določa drugače, se za ugotavljanje dobička priznajo prihodki in odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida oziroma v letnem poročilu, ki ustreza izkazu poslovnega izida in prikazuje prihodke in odhodke in poslovni izid, na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenimi računovodskimi standardi.

Cilj diplomske naloge je predstaviti razlike v vrednotenju računovodskih kategorij z vidika Slovenskih računovodskih standardov 2006 (v nadaljevanju SRS 2006) in z vidika trenutno veljavnega Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb-2 (v nadaljevanju ZDDPO-2). Različna obravnava računovodskih kategorij privede do bistvenih razlik v končnem davčnem ali računovodskem rezultatu, bodisi, če gre za dobiček ali izgubo.

Diplomsko delo je sestavljeno iz treh glavnih poglavij, ki so v nadaljevanju razdeljena na podpoglavja. Uvodni opredelitvi problema, cilju in načinu izvedbe diplomskega dela, sledi prvo poglavje, ki podrobneje obravnava opredelitev računovodskih kategorij, njihovo spremljanje ter merjenje v skladu s SRS 2006. Temu poglavju sledi drugo poglavje, ki je namenjeno spremljanju gospodarskih kategorij za poslovne in davčne namene. V tem poglavju podrobneje obravnavam

računovodski ter davčni vidik vrednotenja in prevrednotenja gospodarskih kategorij ter njuno povezanost.

V tretjem poglavju je predstavljen izkaz poslovnega izida v Sloveniji v skladu s SRS 2006 in Zakonom o gospodarskih družbah (v nadaljevanju ZGD-1). V poglavju so podrobneje obravnavani prihodki in odhodki v izkazu poslovnega izida ter vrste poslovnega izida. Temu sledi splošna predstavitev davka od dohodkov pravnih oseb v Sloveniji, kdo je davčni zavezanec, kaj predstavlja davčno osnovo, kolikšna je davčna stopnja in davčne olajšave ter predstavitev davčnih prihodkov in davčnih odhodkov.

V podpoglavju tretjega poglavja je tudi prikazana povezanost med izkazom poslovnega izida in davčnim obračunom v Sloveniji, kjer je prikazano, kako računovodska določila vplivajo na višino izkazanega dobička in posledično tudi na davčno obveznost ter razlike med računovodskim in davčnim pripoznavanjem računovodskih kategorij. V naslednjem podpoglavju so podrobneje predstavljene zgolj tiste računovodske kategorije, obravnavane predvsem v bilanci stanja, ki neposredno vplivajo na davek od dohodkov pravnih oseb.

Diplomsko delo zaključujem s sklepom, v katerem podajam ugotovitve, do katerih sem prišla ob pisanju diplomskega dela.

## **1 RAČUNOVODSKE KATEGORIJE**

### **1.1 Opredelitev računovodskih kategorij**

Poznamo štiri temeljne računovodske kategorije, iz katerih tvorimo temeljne računovodske izkaze, kot sta bilanca stanja in izkaz poslovnega izida:

- sredstva in obveznosti do virov sredstev ter
- prihodke in odhodke.

Sredstva in obveznosti razumemo kot statično opredeljene računovodske kategorije<sup>1</sup>, medtem ko so prihodki in odhodki dinamično opredeljene kategorije<sup>2</sup>. Z računovodskega vidika izhajajo vse druge računovodske kategorije iz omenjenih računovodskih kategorij in so zasnovane na njih (Kodeks računovodskih načel, 1998, str. 3).

---

<sup>1</sup> Statične kategorije so tiste, ki jih lahko dojamemo le v določenem trenutku, v daljšem obdobju pa lahko operiramo le z njihovo povprečno vrednostjo. Primer: stvari, denar, pravice = sredstva (ekonomski vidik) = premoženje (pravni vidik), obveznosti do virov sredstev.

<sup>2</sup> Dinamične kategorije so tiste, ki jih lahko dojamemo le v določenem časovnem obdobju. Primer: stroški, prihodki, odhodki, poslovni izid.

Ker z računovodstvom razumemo posebno vrsto spremljanja in proučevanja računovodskih kategorij, ki so torej opredeljene bodisi statično bodisi dinamično, so v nadaljevanju podrobneje predstavljene (Hočevar, Igličar & Zaman, 2004, str. 117):

**Sredstva** so opredeljena kot »kaj podjetje ima«. Sredstva imajo lahko obliko stvari, pravic in denarja. Lahko jih delimo na osnovna sredstva, obratna sredstva in finančne naložbe oziroma na stalna in gibliva sredstva. Stalna sredstva so sestavljena iz opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih dolgoročnih sredstev in dolgoročnih finančnih naložb. Opredmetena sredstva in neopredmetena dolgoročna sredstva (razen nekaterih izjem, kot so zemljišča, naravna bogastva in podobno) oziroma tako imenovana amortizirljiva sredstva prenašajo svoje vrednosti na izdelke preko amortiziranja. Amortiziranje osnovnih sredstev pa zahteva, da znamo opredeliti nabavno vrednost, popravek vrednosti in preostalo vrednost osnovnega sredstva ter amortizirljivi znesek. Gibliva sredstva so sestavljena iz zalog, terjatev, kratkoročnih finančnih naložb, denarnih sredstev in aktivnih časovnih razmejitev.

**Obveznosti do virov sredstev** so opredeljene kot »iz katerih virov ima podjetje sredstva«. Vrednost sredstev mora biti v vsakem trenutku enaka vrednosti obveznosti do virov sredstev. Obveznosti do virov sredstev sestavljajo kapital, dolгови in časovne razmejitve.

**Stroški** so pojmovani kot vrednostni izraz potroškov delovnih sredstev, predmetov dela, delovne sile in storitev v proučevanem poslovanju. Stroške je potrebno razlikovati od izdatkov in odhodkov.

**Odhodki** so opredeljeni kot stroški v prodanih proizvodih, ki skupaj s prihodki oblikujejo poslovni izid. Odhodke delimo na redne in izredne odhodke, redne pa na poslovne in finančne odhodke.

**Prihodki** so opredeljeni kot prodajne vrednosti prodanih količin brez davka na dodano vrednost, ki skupaj z odhodki oblikujejo poslovni izid. Prihodki se delijo na redne in izredne prihodke. Redni prihodki se naprej razdelijo na poslovne in finančne prihodke.

**Vrste poslovnega izida** se delijo na temeljne vrste poslovnega izida in na druge vrste poslovnega izida. Temeljne vrste poslovnega izida so pomembne tako za zunanje kot za notranje uporabnike računovodskih informacij, medtem ko so druge vrste poslovnega izida uporabne le za notranje uporabnike. Temeljne vrste poslovnega izida so: dobiček, čisti dobiček in izguba. Druge vrste poslovnega izida pa so: prispevek za kritje, kosmati poslovni izid od prodaje in razlika v ceni, dobiček, povečan za finančne odhodke oziroma izguba, zmanjšana za finančne odhodke.

## 1.2 Spremljanje računovodskih kategorij

Zaradi poslovnega procesa se računovodske kategorije nenehno spreminjajo. Računovodstvo obravnava spremembe računovodskih kategorij skladno z nastankom poslovnih dogodkov. Iz tega izhaja, da ugotavljanje vrednostno izraženega poslovnega izida zahteva, da so pri vsakem vzporejanju prihodkov in odhodkov, prihodki obremenjeni samo z ustreznimi odhodki, ne glede na prejemke in izdatke. To se navezuje tako na obdobjo kot tudi na organizacijsko vzporejanje prihodkov in odhodkov (načelo strogega upoštevanja nastanka poslovnega dogodka). Vsaka računovodska kategorija se v računovodstvu v skladu s temeljnimi načeli ureditve dvostavnega knjigovodstva izkazuje v povezavi z vsemi drugimi računovodskimi kategorijami poslovne celote. Zato tudi sprememba katerekoli računovodske kategorije nujno sproži spremembo druge računovodske kategorije (načelo medsebojne povezanosti in soodvisnosti gospodarskih kategorij) (Kodeks računovodskih načel, 1998, str. 2).

Povezano spreminjanje računovodskih kategorij pa spremljamo z računovodskimi izkazi: bilanca stanja, ki prikazuje stanje na dan, izkaz poslovnega izida, ki prikazuje stanje obdobja, izkaz denarnih tokov in izkaz finančnega izida.

Na izkazano uspešnost poslovanja vpliva uporaba računovodskih pravil obravnavanja računovodskih kategorij. Uporaba računovodskih pravil je predpisana z uporabo računovodskih standardov, ki so podlaga za računovodenje v gospodarskih družbah za vse oblike opravljanja dejavnosti (določila ZGD-1). Uporabljeni računovodski standardi vplivajo tudi na uporabljena pravila vrednotenja računovodskih kategorij (opredmetenih sredstev, zalog, terjatev, obveznosti, prihodkov, odhodkov). Posledica uporabljenih pravil vrednotenja je izkazana vrednost postavk stanja (premoženje, obveznosti), to pa vpliva na višino dobička. To velja za vse oblike opravljanja dejavnosti, torej za pravne osebe, samostojne podjetnike in osebne družbe (Mayr, 2007, str. 61).

## 1.3 Merjenje računovodskih kategorij

Podrobnejša določila glede vrednotenja računovodskih kategorij lahko najdemo v računovodskih standardih. Ti nam ponujajo t. i. podlage za vrednotenje računovodskih kategorij (pri začetnem zajemanju posameznih pojavov v računovodske razvide kot tudi pri sestavljanju računovodskih izkazov in popravljanju začetnega merjenja), ki so navedena v nadaljevanju (Uvod v SRS 2006).

*Knjigovodska vrednost* je izkazana v računovodskih razvidih in v računovodskih izkazih. Lahko je opredeljena na različne načine; če imamo na ločenih kontih popravkov vrednosti ali na kontih presežkov iz prevrednotenja izkazane pribitke k vrednosti ali odbitke k vrednosti na temeljnem

kontu, je knjigovodska vrednost enaka pobotani vrednosti obravnavane gospodarske kategorije na obeh kontih. Takšna je tudi neodpisana vrednost.

*Neodpisana vrednost* pri sredstvu je razlika med celotno vrednostjo na enem kontu in odpisano vrednostjo na drugem kontu, ki jo sestavljajo na primer nabrani amortizacijski odpisi ali nabrane izgube zaradi njegove oslabitve.

*Odplačna vrednost* pri finančnih sredstvih in finančnih dolgovih je začetna pripoznana vrednost, zmanjšana za odplačilo glavnice, povečana oziroma zmanjšana za nabrano odplačilo razlike med začetnim in v plačilo zapadlim zneskom ter zmanjšana zaradi oslabitve ali neunovčljivosti.

Pri opredeljevanju in merjenju računovodskih kategorij se daje prednost opredelitvam in merjenju sredstev oziroma dolgov, pri čemer so opredelitve in merjenje kapitala, prihodkov ter odhodkov odvisni predvsem od opredelitve in merjenja sredstev in dolgov (Novak, 2007, str. 54–71).

## **2 SPREMLJANJE GOSPODARSKIH KATEGORIJ ZA POSLOVNE IN DAVČNE NAMENE**

### **2.1 Vrednotenje posameznih gospodarskih kategorij**

Vrednotenje sredstev na splošno urejata SRS 1 (Opredmetena osnovna sredstva) in SRS 2 (Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve). Vsa osnovna sredstva se ob začetnem pripoznanju ovrednotijo po izvirni vrednosti<sup>3</sup>, po začetnem pripoznanju pa bodisi po izvirni vrednosti, zmanjšani za amortizacijski popravek vrednosti in nabrane izgube zaradi oslabitve, kar je značilno za model izvirne vrednosti, bodisi po prevrednotenem znesku, ki predstavlja pošteno vrednost na dan prevrednotenja, zmanjšano za kasnejši amortizacijski popravek vrednosti in kasnejše nabrane izgube zaradi oslabitve, pri čemer se povečanja poštene vrednosti obračunavajo v kapitalu kot presežek iz prevrednotenja, kar je značilno za model prevrednotenja. Prevrednoteni zneski dejansko predstavljajo »nadomestilo« za izvirno vrednost, saj postanejo tako amortizacijska osnova za obračun amortizacije kot tudi osnova za računanje poslovnega izida prodaje. Prevrednotenje je pri neopredmetenih sredstvih dovoljeno samo, če obstaja zanje delujoči trg, tako da potem za večino neopredmetenih sredstev model prevrednotenja ne pride v poštev.

Na dan bilance stanja pa mora podjetje preveriti, ali obstajajo znamenja, da so osnovna sredstva oslabiljena. Osnovno sredstvo se šteje kot oslabiljeno, kadar njegova knjigovodska vrednost presega njegovo nadomestljivo vrednost, ki predstavlja večjo vrednost izmed poštene vrednosti,

---

<sup>3</sup> Izvirna vrednost je znesek plačanih denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov ali pa poštena vrednost nadomestila, danega v trenutku nakupa, da podjetje pride do sredstev.



ki je zmanjšana za stroške prodaje in vrednosti pri uporabi. V tem primeru se mora knjigovodska vrednost osnovnega sredstva zmanjšati na nadomestljivo vrednost in predstavlja izgubo zaradi oslabitve. Izguba zaradi oslabitve se pri osnovnih sredstvih, za katere se uporablja model izvirne vrednosti, pripozna v izkazu poslovnega izida kot odhodek. Kadar standardi dovoljujejo prevrednotenje sredstev, so sredstva izkazana po prevrednoteni vrednosti in se izguba zaradi oslabitve obravnava kot zmanjšanje iz prevrednotenja, kar pomeni, da lahko obstaja v okviru kapitala presežek iz prevrednotenja sredstva opazovanega osnovnega sredstva in takrat izguba zaradi oslabitve prevrednotenega sredstva najprej zmanjšuje omenjeni presežek. Kadar pa je izguba zaradi oslabitve večja od presežka iz prevrednotenja sredstva, se razlika potem pripozna v izkazu poslovnega izida kot odhodek.

Neopredmetena sredstva z nedoločeno dobo koristnosti in dobro ime se ne amortizirajo, ampak se namesto tega opravlja preizkus oslabiljenosti najmanj enkrat letno, in sicer vedno takrat, kadar spremembe okoliščin nakazujejo, da bi tovrstno sredstvo utegnilo biti oslabiljeno.

Naložbene nepremičnine, ki jih obravnava SRS 6 kot posebno obliko opredmetenih dolgoročnih sredstev, dejansko predstavljajo nepremičnine, ki jih lastniki ne uporabljajo. Po tem standardu podjetje naložbene nepremičnine ob začetnem pripoznanju ovrednoti po izvirni vrednosti, kasneje pa jih lahko vrednoti bodisi na podlagi modela izvirne vrednosti, tj. po izvirni vrednosti, zmanjšani za amortizacijski popravek in nabrane izgube zaradi oslabitve, bodisi na podlagi modela poštene vrednosti, tj. po poštenu vrednosti, pri čemer se spremembe poštene vrednosti obračunavajo v poslovnem izidu in se amortizacija seveda ne obračunava.

Zaloge obravnava SRS 4. Pri zalogah se količinska enota proizvoda oziroma nedokončane proizvodnje ob začetnem pripoznanju ovrednoti po proizvodjalnih stroških v širšem ali ožjem pomenu, lahko pa se ovrednoti z zoženo lastno ceno kot eno skrajnostjo oziroma s spremenljivimi proizvodjalnimi stroški v ožjem pomenu kot drugo skrajnostjo. V nabavno vrednost količinske enote nedokončane proizvodnje in proizvodov je v izjemnih primerih možno všteti tudi obresti od odobrenih posojil, s katerimi se financirajo takšne zaloge, če traja njihovo proizvodjanje dlje kot obračunsko obdobje, in takrat se lahko govori o polni lastni ceni. Na splošno pa se zaloge vrednotijo po manjši vrednosti izmed izvirne vrednosti in čiste iztržljive<sup>4</sup> vrednosti, pri čemer se izvirna vrednost računa na podlagi metode FIFO (angl. *First in first out*) ali metode tehtane povprečne cene. Odprava delnega odpisa vrednosti zalog pod njihovo izvirno vrednost ni dovoljena.

Finančna sredstva so opredeljena zelo široko in obsegajo tako denar in denarne ustreznike, terjatve kot tudi finančne naložbe vseh vrst. Finančne naložbe, ki jih ureja SRS 3, se načeloma vrednotijo po poštenu vrednosti, pri čemer se spremembe poštene vrednosti obračunavajo v

---

<sup>4</sup> Iztržljiva vrednost je ocenjena prodajna cena, dosežena v rednem poslovanju, znižana za ocenjene stroške dokončanja in ocenjene stroške v zvezi s prodajo.

poslovnem izidu. Izjemo predstavljajo za prodajo razpoložljiva finančna sredstva, pri katerih se spremembe poštene vrednosti obračunavajo v kapitalu. Namesto po poštenu vrednosti se po odplačni vrednosti<sup>5</sup> vrednotijo: (dana) posojila in terjatve, finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo, kapitalski inštrumenti brez zanesljive poštene vrednosti, kot na primer nekotirane delnice.

Terjatve se praviloma prav tako merijo po odplačni vrednosti po metodi efektivnih obresti. Terjatve, izražene v tuji valuti, se na dan bilance stanja preračunajo v domačo valuto po objavljenem srednjem tečaju Banke Slovenije. Povečanje terjatev povečuje finančne prihodke, medtem ko zmanjšanje terjatev povečuje finančne odhodke. Terjatve moramo oslabiti, če obstajajo nepristranski dokazi, da je prišlo pri terjatvi, izkazani po odplačni vrednosti, do izgube zaradi oslabitve. Izguba bremeni prevrednotovalne poslovne odhodke v zvezi s terjatvami.

Finančne obveznosti oziroma dolgovi v ožjem pomenu besede se načeloma vrednotijo po odplačni vrednosti.

Rezervacije se merijo na podlagi najboljše ocene izdatkov, potrebnih za poravnavo sedanje obveze na dan bilance stanja; z drugimi besedami je to znesek, ki bi ga podjetje dokazano plačalo pri poravnavi obveze ali za prenos na tretjo stranko na dan bilance stanja, pri čemer se pri le-teh zaradi dolgoročnega značaja upošteva časovna vrednost denarja in se razdonosujejo.

Odloženi dolg za davek ali terjatev za davek se v bilanci stanja pripozna v znesku ocenjenih nerazdonosenih bodočih davčnih učinkov začasnih razlik ter prenosov neizrabljenih davčnih izgub in neizrabljenih davčnih dobropisov.

Kapital je opredeljen kot preostala pravica do sredstev podjetja po odštetju vseh njegovih dolgov in je odvisen od vrednotenja sredstev in dolgov. Celoten kapital je sestavljen iz več kategorij, in sicer: vpoklicanega kapitala, kapitalskih rezerv, rezerv iz dobička, prenesenega čistega dobička ali izgube iz prejšnjih let, presežka iz prevrednotenja in prehodno še nerazdeljenega čistega dobička ali še neporavnane izgube poslovnega leta.

## **2.2 Prevrednotenje gospodarskih kategorij**

Gospodarske kategorije se prevrednotujejo. Kaj je prevrednotenje, katere gospodarske kategorije resnično zadeva in ostale splošne opredelitve najdemo v Uvodu SRS, 2006, ki določa, da je prevrednotenje sprememba prvotno izkazane vrednosti gospodarskih kategorij, razen v primerih, ki jih opredeljujejo posamezni standardi. Cene se spreminjajo zaradi posebnih in splošnih

---

<sup>5</sup> Odplačna vrednost terjatev je znesek, s katerim se terjatev izmeri ob začetnem pripoznanju, zmanjšan za odplačilo glavnice, povečan oziroma zmanjšan (po metodi efektivnih obrestnih mer) za nabrano odplačilo razlike med začetnim in v plačilo zapadlim zneskom ter zmanjšan zaradi oslabitve oziroma neudenarljivosti.

gospodarskih in družbenih vplivov. Posebni vplivi, kot so spremembe v ponudbi in povpraševanju ter tehnološke spremembe, lahko povzročijo pomembno zvišanje ali znižanje posameznih cen. Prevrednotenje, ki je posledica razlik med knjigovodsko in pošteno vrednostjo<sup>6</sup>, če podjetje uporablja model prevrednotenja, se na koncu poslovnega leta ali med njim opravi zaradi:

- povečanja knjigovodske vrednosti zaradi prevrednotenja na pošteno vrednost (gre za povečanje pričakovanih prihodnjih gospodarskih koristi iz sredstev) ali
- zmanjšanja knjigovodske vrednosti na pošteno vrednost (gre za zmanjšanje pričakovanih prihodnjih gospodarskih koristi iz sredstev, ne da bi prišlo do njihove siceršnje spremembe zaradi pridobitve ali odtujitve naložbe).

V primeru povečanja knjigovodske vrednosti se hkrati s povečanjem vrednosti sredstev prehodno poveča presežek iz prevrednotenja oziroma se pripoznajo prihodki, v primeru zmanjšanja knjigovodske vrednosti pa se hkrati z zmanjšanjem njihove vrednosti povečajo prevrednotovalni poslovni odhodki ali prevrednotovalni finančni odhodki, razen v primeru, če se je pred tem pri istih sredstvih pojavil presežek iz prevrednotenja, ki ga je mogoče zmanjšati ob hkratnem zmanjšanju vrednosti ustreznih sredstev. Presežek iz prevrednotenja ima naravo popravka vrednosti ustreznih gospodarskih kategorij, ki so na temeljnem kontu izkazane po povečani vrednosti.

V primeru povečanja knjigovodske vrednosti zaradi prevrednotenja na pošteno vrednost se ta pojavi, če obstajajo utemeljeni podatki, ki omogočajo povečanje knjigovodske vrednosti pri: *zemljišču, zgradbi, opremi, naložbenih nepremičninah, neopredmetenih sredstvih in finančnih sredstvih*. V teh primerih se povečajo knjigovodske vrednosti teh postavk ter tudi konto in bilančna postavka presežka iz prevrednotenja na pošteno vrednost oziroma se pripoznajo prihodki, razen, če se pojavijo posebni primeri, obravnavani v posameznih SRS.

Če prihaja pri istih sredstvih do zmanjšanja njihove poštene vrednosti, je treba zmanjšanje knjigovodske vrednosti najprej pokrivati v okviru možnosti, ustvarjenih s presežkom iz prevrednotenja. Če ta ne zadošča, se lahko zmanjšanje pokriva le v breme prevrednotovalnih poslovnih odhodkov oziroma prevrednotovalnih finančnih odhodkov, medtem ko do oslabitve lahko pride pri vseh sredstvih, ne glede na izbrani model izkazovanja sredstev. Sredstvo je oslabiljeno, če njegova knjigovodska vrednost presega njegovo nadomestljivo vrednost<sup>7</sup>. Ko je potrebno zaradi tega njegovo knjigovodsko vrednost zmanjšati, se pojavi izguba zaradi oslabitve. Ta je enaka znesku, za katerega knjigovodska vrednost sredstva presega njegovo nadomestljivo

---

<sup>6</sup> Poštena vrednost je znesek, za katerega je mogoče zamenjati sredstvo ali s katerim je mogoče poravnati obveznost ali za katerega je mogoče zamenjati podeljen kapitalski instrument med dobro obveščenima in voljnima strankama v poslu, v katerem sta medsebojno neodvisni in enakopravni.

<sup>7</sup> Nadomestljiva vrednost je poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, ali vrednost pri uporabi, odvisno od tega, katera je večja.

vrednost. Takšna izguba se pojavi med prevrednotovalnimi poslovnimi odhodki oziroma prevrednotovalnimi finančnimi odhodki, razen če se pred tem pri istih sredstvih zaradi njihove okrepitve pojavi presežek iz prevrednotenja, ki omogoča njeno poravnavo. V posameznih splošnih SRS so obravnavane podrobnosti o določenih gospodarskih kategorijah v zvezi z njihovim prevrednotenjem.

### **2.3 Povezanost bilance stanja in izkaza poslovnega izida**

Vsi prihodki in odhodki se izkazujejo v izkazu poslovnega izida, kjer nato skupaj oblikujejo dobiček ali izgubo. Izkaz poslovnega izida, ki je eden izmed temeljnih računovodskih izkazov je v nadaljevanju diplomskega dela tudi predstavljen.

Na splošno pa izkaz poslovnega izida predstavlja pregled prihodkov in odhodkov ter tudi poslovnega izida kot razlike med njimi v proučevanem obdobju. Medtem ko je izkaz bilance stanja pregled sredstev in obveznosti do njihovih virov v proučevanem trenutku. Oba izkaza utegneta imeti različne oblike, vendar pa vse njune podatke mogoče uvrstiti v dve med seboj uravnovešeni strani, s čimer pridemo do njunega razumevanja. Medtem ko zajema bilanca stanja vsa sredstva in obveznosti do njihovih virov v proučevanem trenutku, zajema izkaz poslovnega izida vse odhodke in prihodke v proučevanem obračunskem obdobju. Medsebojna povezanost bilance stanja in izkaza poslovnega izida je očitna le v dobičku oziroma v izgubi, ta pa se nahaja na pasivi oziroma bolj natančno v kapitalu bilance stanja. Izkaz poslovnega izida pravzaprav ni nič drugega kot podrobno razčlenjena postavka poslovnega izida v bilanci stanja, kjer dejansko pojasnjuje njegovo oblikovanje (Turk & Melavc, 1994, str. 115–117).

### **2.4 Prevrednotenje gospodarskih kategorij za davčne namene**

Davčne posledice prevrednotenja so v nadaljevanju obravnavane le z vidika davka od dohodkov pravnih oseb. Vrednotenje gospodarskih kategorij namreč vpliva na določanje davčne osnove, od katere se odmeri davek od dobička. Davčni vidik je tako obravnavan v ZDDPO-2. Davčne posledice prevrednotenja so navedene z vidika vseh oblik prevrednotenja gospodarskih kategorij zaradi oslabitve, z vidika prevrednotenja gospodarskih kategorij na višje vrednosti ter z vidika uporabe modela poštene vrednosti.

Ker so davčni učinki različni pri posameznih gospodarskih kategorijah in zanimivi predvsem v kombinaciji s kapitalskimi dobički, je davčni vpliv prevrednotenja gospodarskih kategorij na efektivno obdavčitev zavezanca v največji meri odvisen od strukture sredstev oziroma premoženja v računovodskih izkazih zavezanca (Jerman, 2007, str. 5).

### **2.4.1 Prevrednotenje gospodarskih kategorij na višje vrednosti**

ZDDPO-2 nima posebnih določb, ki bi urejale prevrednotenje na višje vrednosti, torej v tem primeru ne odstopa od obravnave prevrednotenja z vidika računovodskih standardov. To pomeni, da se tista prevrednotenja, ki se po računovodskih standardih pripoznajo v izkazu poslovnega izida, v davčno osnovo vključujejo v zneskih, tako kot so obračunani prevrednotovalni poslovni prihodki. Pri tistih gospodarskih kategorijah, pri katerih se učinek prevrednotenja na višje vrednosti pripozna v kapitalu kot presežek iz prevrednotenja, se skladno s splošnimi določbami ZDDPO-2 to prevrednotenje ne vključi v davčno osnovo. Ločeno pa ZDDPO-2 obravnava ugotavljanje davčne osnove oziroma priznavanje prihodkov in odhodkov zavezanca, znesek presežka iz prevrednotenja, ki je posledica prevrednotenja gospodarskih kategorij na višje poštene vrednosti in ga zavezanec prenese v preneseni čisti poslovni izid ali druge kapitalske postavke, ter se le-ta vključi v davčno osnovo v letu takšnega prenosa. Presežek iz prevrednotenja se prenaša v preneseni poslovni izid in v davčno osnovo pri sredstvih, ki se amortizirajo, sorazmerno z obračunano amortizacijo od prevrednotenega dela teh sredstev (15. člen, ZDDPO-2).

Omenjeno pomeni, da davčni zavezanec iz prevrednotenja sredstev, ki se amortizirajo na višje vrednosti, za katere se ob prevrednotenju poveča presežek iz prevrednotenja, ne bo izkazoval davčnih učinkov v davčni osnovi. Amortizacija od prevrednotenega dela sredstev bo namreč po eni strani zniževala davčno osnovo, v istem letu pa bo davčni zavezanec dolžan za znesek tako obračunane amortizacije povečati davčno osnovo zaradi t. i. davčnega prenosa presežka iz prevrednotenja v preneseni poslovni izid.

### **2.4.2 Prevrednotenje gospodarskih kategorij na nižje vrednosti**

ZDDPO-2 pa večjo pozornost namenja oslabitvi gospodarskih kategorij na nižje vrednosti. V svojih določbah ločeno ureja priznavanje odhodkov iz prevrednotenja zaradi oslabitve za naslednje gospodarske kategorije: *terjatve*, *finančne naložbe* in *dobro ime*. Na splošno, če zakon ne določa drugače, so odhodki davčno priznani v zneskih, kot so obračunani na podlagi zakona oziroma v skladu z uporabljenimi računovodskimi standardi (12. člen, ZDDPO-2). Pri tem ne gre zanemariti dejstva, da so priznani zgolj zneski odhodkov, ki so skladni z računovodskimi standardi, torej upoštevajoč računovodska pravila, urejena v SRS 2006 oziroma v MSRP. V nadaljevanju so predstavljeni vplivi le tistih gospodarskih kategorij, za katere ZDDPO-2 določa posebna pravila davčnega priznavanja in imajo neposreden vpliv na davčno osnovo.

## **Prevrednotenje terjatev**

Za terjatve, katerih prevrednotenje je davčno regulirano, se štejejo kratkoročne in dolgoročne poslovne terjatve, ki ne vključujejo na primer terjatev za dana posojila ali aktivnih časovnih razmejitev. Prevrednotenje terjatev na nižje (udenarljive) vrednosti se davčno prizna v obračunanih zneskih skladno z računovodskimi standardi, vendar pa davčno priznani zneski prevrednotovalnih odhodkov ne smejo preseči nižjega zneska od:

- aritmetičnega povprečja dejansko odpisanih terjatev v preteklih treh davčnih obdobjih ali
- 1 odstotek obdavčljivih prihodkov davčnega zavezanca tekočega davčnega obdobja.

Morebitni presežni znesek prevrednotovalnih odhodkov iz prevrednotenja terjatev, se prizna v naslednjih davčnih obdobjih, ko se terjatev, ki ni bila poplačana oziroma poravnana, odpiše. Odpis terjatev omogoča davčno priznavanje odhodkov le pod pogojem, da je opravljen: na podlagi pravnomočnega sklepa sodišča o zaključenem stečajnem postopku, na podlagi pravnomočnega sklepa o potrditvi prisilne poravnave, na podlagi neuspešno zaključenega izvršilnega postopka sodišča ali na podlagi izterjave brez sodnega postopka za poplačilo terjatev, če zavezanec dokaže, da bi stroški sodnega postopka presegli znesek poplačila terjatev, oziroma če dokaže, da so bila opravljena vsa dejanja, ki bi jih opravil s skrbnostjo dober gospodarstvenik, za dosego poplačila terjatev, oziroma da so nadaljnji pravni postopki ekonomsko neupravičeni. Obračunane negativne tečajne razlike pri terjativah se priznajo v celoti.

ZDDPO-2 ureja tudi situacijo, ko so odhodki iz prevrednotenja davčno priznani, sam odpis pa ni bil opravljen pod prej navedenimi zakonskimi pogoji. V tem primeru je zavezanec dolžan v letu odpisa terjatve povečati davčno osnovo za znesek, ki ustreza davčno priznanim odhodkom iz prevrednotenja v preteklih davčnih obdobjih.

Prav tako zakon ureja odpravo dvojnega obdavčenja v primerih, ko se terjatev po prevrednotenju ne odpiše, temveč se odpravi prehodna oslabitev terjatev. V teh primerih se prihodki iz odprave oslabitve, ki ni bila davčno priznana, ne vštevajo v davčno osnovo zavezanca (21. člen, ZDDPO-2).

## **Prevrednotenje finančnih naložb**

Po splošni ureditvi prevrednotovalni odhodki iz prevrednotenja finančnih naložb, ki so posledica oslabitve finančnih naložb, niso davčno priznani. Kljub relativno strogi zakonski določbi so iz davčne regulacije izvzete tiste finančne naložbe in finančni instrumenti, ki so izmerjeni po pošteni vrednosti preko poslovnega izida. Finančni prihodki in odhodki iz prevrednotenja na višje ali nižje poštene vrednosti pri teh finančnih naložbah in finančnih instrumentih se priznavajo v davčni osnovi v zneskih, ki ustrezajo finančnim prihodkom in odhodkom, obračunanim za poslovne namene po računovodskih standardih. Izjema so tudi posojila bank, ki so vrednotena po metodi odplačne vrednosti. Prevrednotenje teh posojil pri bankah je davčno priznано v

obračunanih zneskih, vendar največ do višine, ki jih določa zakon, ki ureja bančništvo. Prevrednotenje ostalih finančnih naložb, torej tistih, ki so izmerjene po pošteni vrednosti preko izkaza poslovnega izida, se v letu oslabitve začasno ne prizna. Ti odhodki se davčno priznajo v tistem davčnem obdobju, ko se finančna naložba odtuji, zamenja, odpravi ali poravna na drug način (22. člen, ZDDPO-2).

### **Prevrednotenje dobrega imena**

Prevrednotenje dobrega imena zaradi oslabitve se davčno prizna v znesku, ki ustreza oslabitvi dobrega imena za poslovne namene, seveda pod pogojem, da je oslabitev dobrega imena opravljena skladno z računovodskimi standardi. Pri tem davčno priznan znesek ne sme presegati 20 odstotkov začetno izkazane vrednosti dobrega imena (23. člen, ZDDPO-2).

Morebitni presežni znesek oslabitve dobrega imena, ki je bil pravilno obračunan za poslovne namene, in ki ni davčno priznan (torej, ki presega 20 odstotkov začetno izkazane vrednosti dobrega imena), se prizna v naslednjih letih, in sicer tako kot da v posameznem letu skupni znesek davčno priznanih odhodkov iz oslabitev dobrega imena ne preseže 20 odstotkov začetno izkazane vrednosti dobrega imena (Jerman, 2007, str. 10).

## **2.5 Povezanost računovodskega in davčnega obravnavanja gospodarskih kategorij**

Povezanost davčnega in računovodskega obravnavanja gospodarskih kategorij se med državami razlikuje. Avtorica Knobbe-Keuk razlikuje države po načinu opredelitve obdavčljivega dobička glede na odvisnost ali neodvisnost opredelitve računovodskega dobička (Čokelec, 2003, str. 2). Neodvisna opredelitev dobička za davčne namene, ne glede na računovodski dobiček pomeni, da družbe lahko izberejo različno računovodsko politiko za poslovne in davčne namene (Kokotec-Novak, 1999, str. 4). Pri odvisni opredelitvi obeh dobičkov pa je pomembna tesna povezanost enega dobička z drugim glede na cilje, ki si jih družba postavi v skladu z upoštevanjem veljavne zakonodaje.

Ravno zaradi te povezanosti ne smemo zanemariti pomembnosti pravilnega izkazovanja gospodarskih kategorij v obračunu davka od dohodkov pravnih oseb gospodarskih družb. Tako je pomembno poznati vpliv računovodskih izkazov na obračun davka od dohodkov pravnih oseb in obratno.

Znana so različna razmerja med poslovno in davčno bilanco (Petkovič, 2003, str. 3):

- Davčna bilanca je sestavljena popolnoma neodvisno od poslovne bilance (ZDA in Velika Britanija).
- Poslovna bilanca je hkrati davčna bilanca.

- Poslovna bilanca v svoji osnovi predstavlja podlago za davčno bilanco, vendar davčni predpisi določajo, kako je potrebno poslovno bilanco preurediti v davčno bilanco (Avstrija, Nemčija).

Slovenija v skladu z aktualno zakonodajo sodi v tretjo skupino, saj velja, da če zakon ne določa drugače, se za ugotavljanje dobička priznajo prihodki in odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida oziroma v letnem poročilu, ki ustreza izkazu poslovnega izida in prikazuje prihodke in odhodke in poslovni izid, na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenimi računovodskimi standardi. Tudi v drugih določbah najdemo tesno povezanost. Glede povezave prihodkov in odhodkov lahko zasledimo podobnost med SRS 2006 in ZDDPO-2 tudi v naslednjih določbah. V skladu s temeljno računovodsko predpostavko (tj. upoštevanje nastanka poslovnega dogodka) se odhodki pripoznajo v izkazu poslovnega izida in pred tem v računovodskih izkazih na podlagi neposredne povezave nastanka stroškov ali odhodkov in pridobitve prihodkov. Medtem ko v splošnem prvem odstavku 29. člena ZDDPO-2 najdemo določilo, po katerem se za ugotavljanje dobička priznajo odhodki, potrebni za pridobitev prihodkov, ki so obdavčeni po ZDDPO-2.

V Sloveniji torej prevladuje precejšnja povezanost med računovodskimi izkazi in obračunom davka od dohodkov pravnih oseb. Kot je že bilo omenjeno so računovodski izkazi dejansko podlaga za davčni obračun, vendar se jih v skladu z davčno zakonodajo, ustrezno prilagodi (Klobučar, 2004, str. 62).

### **3 ANALIZA RAČUNOVODSKIH RAZLIK ZA POSLOVNE IN DAVČNE NAMENE V SLOVENIJI**

#### **3.1 Izkaz poslovnega izida v Sloveniji**

Izkaz poslovnega izida je temeljni računovodski izkaz, ki prikazuje način ugotavljanja poslovnega izida v obračunskem obdobju. Predstavlja prihodke in odhodke ter poslovni izid v njem. Po obliki je lahko bilanca ali stopenjski izkaz. Obliko izkaza poslovnega izida določata ZGD-1 v 66. členu in SRS 25. Z ZGD-1 in SRS 25 je določen najmanjši obseg podatkov. Gre za predpisana izkaza poslovnega izida, ki temeljita na oblikah, določenih s IV. Direktivo Evropske unije (22. člen, IV. Direktive EU). Ta predpisuje štiri možne oblike izkaza poslovnega izida, ZGD-1 in SRS pa le dve.

Izkaz poslovnega izida ima obliko stopenjskega zaporednega izkaza poslovnega izida. V skladu s SRS 25.4. je lahko sestavljen v eni izmed dveh stopenjskih oblik (različici I ali II). Različica I je tako imenovana nemška različica, ki ji SRS dajejo prednost, različica II pa se imenuje tudi anglo-ameriška, podjetje si izbere tisto, ki mu bolj ustreza tudi glede na njegove mednarodne



stike. Izkaz poslovnega izida po različici I ima pri vseh podjetjih (ne glede na njihovo velikost), osnovno razčlenitev v skladu z zahtevami ZGD-1. ZGD-1 pa prav tako v 66. členu predstavi obe obliki členitve izkaza poslovnega izida.

Vse družbe, ne glede na to, ali računovodijo po SRS ali po mednarodnih standardih morajo za zaključek poslovnega leta sestaviti izkaz poslovnega izida po ZGD-1, ki določa pravno podlago za poročanje družb in podjetnikov in po SRS. V zvezi z ZGD-1 je treba opozoriti tudi na peti odstavek 66. člena, ki določa, da mora družba dopolniti izkaz poslovnega izida z naslednjimi postavkami:

- preneseni dobiček ali prenesena izguba,
- zmanjšanje (sprostitve) kapitalskih rezerv,
- zmanjšanje (sprostitve) rezerv iz dobička ločeno po posameznih vrstah teh rezerv,
- povečanje (dodatno oblikovanje) rezerv iz dobička ločeno po posameznih vrstah teh rezerv in
- bilančni dobiček ali bilančna izguba.

ZGD-1 tudi dopušča možnost, da družba namesto v izkazu poslovnega izida izkaže zahtevane podatke v prilogi k izkazu. Ne določa pa, kako naj bi se ta priloga imenovala, vsebinsko gre za prilogo k izkazu, ki pojasnjuje in zagotavlja informacije o ugotovitvi bilančnega dobička.

Izkaz poslovnega izida je temeljni računovodski izkaz, v katerem je resnično in pošteno prikazan poslovni izid za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se sestavlja. Lahko rečemo, da je izkaz poslovnega izida povzetek učinkovitosti in uspešnosti delovanja družbe v obračunskem obdobju. Tako je izkaz poslovnega izida namenjen notranjemu in zunanjemu poročanju. Od vrste in narave poslovanja podjetja sta odvisna obseg in razčlenitev postavk v njem.

### **3.1.1 Prihodki v izkazu poslovnega izida**

Prihodki so v skladu s SRS 18, opredeljeni kot povečanje gospodarskih koristi v določenem obračunskem obdobju v obliki denarja ali terjatev zaradi prodaje blaga ali storitev, kar se kaže v povečanju sredstev ali pa zmanjšanju dolgov, kot na primer v opustitvi njihove poravnave. Prihodki preko izkaza poslovnega izida vplivajo na velikost kapitala. SRS poznajo poslovne, finančne in izredne prihodke, ki so prav tako razvrščeni v izkazu poslovnega izida. Poslovni prihodki in finančni prihodki se štejejo kot redni prihodki.

## **Poslovni prihodki**

Poslovni prihodki so prihodki od prodaje in drugi poslovni prihodki, ki so povezani s poslovnimi učinki. Prihodke od prodaje sestavljajo prodajne vrednosti prodanih poslovnih proizvodov oziroma trgovskega blaga in materiala ter opravljenih storitev v obračunskem obdobju.

Delimo jih na:

- prihodke od prodaje lastnih poslovnih učinkov (proizvodov in storitev),
- prihodke od prodaje trgovskega blaga in materiala.

Drugi poslovni prihodki, ki so prav tako povezani s poslovnimi učinki, so subvencije, dotacije, regresi, kompenzacije, premije in podobni prihodki.

## **Finančni prihodki**

Finančni prihodki so prihodki od naložbenja. Pojavljajo se v zvezi z dolgoročnimi in kratkoročnimi finančnimi naložbami in v zvezi s terjatvami. V to skupino uvrščamo tudi obračunane obresti in deleže v dobičku drugih pa tudi prevrednotovalne finančne prihodke.

Razčlenjujejo se na:

- finančne prihodke, ki niso odvisni od poslovnega izida drugih družb,
- finančne prihodke, ki so odvisni od poslovnega izida drugih družb.

## **Drugi prihodki**

Druge prihodke sestavljajo neobičajne postavke (izredni prihodki) in ostali prihodki, ki v obračunskem obdobju povečujejo poslovni izid, kot so na primer subvencije, dotacije in podobni prihodki, ki pa niso povezani s poslovnimi učinki.

## **Pripoznavanje in začetno merjenje prihodkov**

Prihodki se pripoznajo, če je povečanje gospodarskih koristi v določenem obračunskem obdobju povezano s povečanjem sredstev ali pa z zmanjšanjem dolga in je to povečanje mogoče zanesljivo izmeriti. Povečanje sredstev oziroma zmanjšanje dolgov se pripoznava hkrati kot prihodki.

Prihodki od prodaje proizvodov, trgovskega blaga in materiala se merijo na podlagi prodajnih cen, zmanjšanih za popuste, odobrene ob prodaji in ob plačilu pred zapadlostjo. Prihodki od prodaje se izkazujejo, če so izpolnjeni naslednji pogoji: podjetje prenese na kupca vsa pomembna tveganja in koristi, ki izhajajo iz lastništva, podjetje ne sodeluje pri poslovanju niti toliko, kolikor je običajno zaradi lastništva, niti dejansko ne odloča o prodanih proizvodih, znesek prihodkov je mogoče zanesljivo oceniti, verjetno je, da bodo gospodarske koristi, povezane s

poslom, pritekale v podjetje, stroške, ki so nastali ali bodo nastali v zvezi s poslom, je mogoče zanesljivo izmeriti.

Poslovni prihodki, ki se navezujejo na prejete regrese, subvencije, kompenzacije, premije in podobno, se upoštevajo, če obstaja razumna gotovost, da bo podjetje dejansko res izpolnilo pogoje v zvezi z njimi in jih bo tudi prejelo ali pa jih je že prejelo in razmejilo med dolgoročne odložene prihodke ter je že nastala potreba po njihovem prenosu zaradi pokrivanja ustreznih stroškov.

Prihodki v zvezi z opravljenimi storitvami (razen storitev, ki vodijo do finančnih storitev) se merijo po prodajnih cenah dokončanih in nedokončanih storitev. Prihodki se pripoznajo sorazmerno z njihovim dokončanjem tako, da ni nobenih dvomov o tem, ali bo storitev opravljena in plačana, prav tako ne sme biti negotovosti v zvezi z stroški, ki nastanejo pri tem. Poslovni prihodki se redko prevrednotijo, če pa se, se praviloma prevrednotijo ob koncu obračunskega obdobja.

### **3.1.2 Odhodki v izkazu poslovnega izda**

Odhodkom je namenjen SRS 17. Odhodki so zmanjšanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki zmanjšanja sredstev ali povečanja dolgov. Prav tako je to zmanjšanje mogoče zanesljivo izmeriti. Odhodki se torej pripoznajo hkrati s pripoznavanjem zmanjšanja sredstev oziroma povečanja dolgov. Standard loči poslovne, finančne in druge odhodke. Poslovni in finančni odhodki se obravnavajo kot redni odhodki.

#### **Poslovni odhodki**

Poslovni odhodki so enaki vračunanim stroškom v obračunskem obdobju, ki so povečani za stroške v začetnih zalogah proizvodov in nedokončane proizvodnje, ter zmanjšanim za stroške v končnih zalogah proizvodov in nedokončane proizvodnje. V trgovinskih podjetjih, kjer se stroški ne zadržujejo v zalogah, je treba pri ugotavljanju poslovnih odhodkov všteti še nabavno vrednost prodanega trgovskega blaga. Podobno kot trgovsko blago se obravnava tudi prodani material. Vsa podjetja pa morajo tem stroškom dodati še morebitne deleže zaposlenih v razširjenem dobičku in prevrednotovalne poslovne odhodke, ki pred tem niso bili obravnavani kot stroški.

Poslovni odhodki se po namenu razvrščajo na proizvajalne stroške prodanih količin in v trgovinskih podjetjih na nabavno vrednost prodanih količin ter na posredne stroške nabavljanja in prodajanja, neposredne stroške prodajanja, posredne stroške skupnih služb in prevrednotovalne poslovne odhodke, ki niso stroški.

Poslovni odhodki se v prej omenjenih različicah poslovnih izkazov ločijo v načinu izkazovanja poslovnih odhodkov, torej v prvem delu izkaza poslovnega izida, medtem ko v obeh nadaljujemo z nizanjem različnih vrst finančnih prihodkov in finančnih odhodkov ter na koncu še izrednih prihodkov in izrednih odhodkov. V različici I izkazujemo poslovne odhodke po naravnih vrstah — stroški blaga, materiala, storitev, stroški dela, amortizacija in drugi odpisi vrednosti ter drugi poslovni odhodki. V različici II pa izkazujemo odhodke po funkcionalnih skupinah, kot so nabavna vrednost prodanega blaga in proizvodjalni stroški prodanih proizvodov, stroški prodajanja in stroški splošnih dejavnosti.

### **Finančni odhodki**

Finančni odhodki so odhodki za financiranje in odhodki za naložbenje. Finančne odhodke sestavljajo predvsem stroški danih obresti, odhodki za naložbenje pa imajo predvsem naravo prevrednotovalnih finančnih odhodkov. Za potrebe notranjega proučevanja se lahko odhodki za financiranje razčlenjujejo na del, ki je povezan z ustvarjanjem poslovnih prihodkov, in del, ki je povezan predvsem z ustvarjanjem finančnih prihodkov.

### **Drugi odhodki**

Druge odhodke sestavljajo neobičajne postavke (izredni odhodki) in ostali odhodki, ki zmanjšujejo poslovni izid, kot so na primer denarne kazni in odškodnine ter odhodki, ki so nastali v zvezi z naložbenimi nepremičninami.

### **Pripoznavanje in začetno merjenje odhodkov**

Odhodki se pripoznajo, če je zmanjšanje gospodarskih koristi v obračunskem obdobju povezano z zmanjšanjem sredstev ali s povečanjem dolgov in je to zmanjšanje mogoče zanesljivo izmeriti. Odhodki se torej pripoznajo hkrati s pripoznavanjem zmanjšanja sredstev oziroma povečanja dolgov.

Prevrednotenje odhodkov se lahko pojavi zaradi spremenjenih ocen. Lahko se pojavlja tako pri poslovnih kot tudi pri finančnih odhodkih. Prevrednotenje pri poslovnih odhodkih že na temeljnem kontu odhodkov v zvezi s prodanimi proizvodi in opravljenimi storitvami zajema posledke prevrednotenja stroškov amortizacije, stroškov materiala in stroškov dela skupaj z deleži v zvezi z opravljenim delom v razširjenem dobičku. Dodatno se pojavljajo tudi v zvezi z oslabitvijo opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih sredstev, zalog in poslovnih terjatev. Prevrednotenje finančnih odhodkov pa zajema prevrednotovalne finančne odhodke v zvezi z oslabitvijo finančnih naložb.

### 3.1.3 Vrste poslovnega izida

V SRS 19 so predstavljene vrste poslovnega izida. Poslovni izid je razlika med prihodki in odhodki v obračunskem obdobju in je lahko dobiček ali izguba. Obstajajo temeljne in druge vrste poslovnega izida (dobička ali izgube), ki so v nadaljevanju tudi predstavljene.

Temeljne vrste poslovnega izida so poslovni izid (dobiček ali izguba) iz prodaje, poslovni izid (dobiček ali izguba) iz celotnega poslovanja, poslovni izid (dobiček ali izguba) iz rednega delovanja, celotni poslovni izid (celotni dobiček ali celotna izguba) in čisti poslovni izid (čisti dobiček ali čista izguba). Pomembne so za zunanje in za notranje uporabnike.

Druge vrste poslovnega izida so prispevek za kritje, kosmati poslovni izid (kosmati dobiček ali kosmata izguba) iz celotnega poslovanja, celotni poslovni izid (celotni dobiček ali celotna izguba) skupaj s finančnimi odhodki, celotni poslovni izid (celotni dobiček ali celotna izguba) skupaj z deleži zaposlenih v njem ter razširjeni dobiček in dohodek (dodana vrednost). Pomembne so za notranje uporabnike, zato se podrobneje opredeljujejo v samem podjetju.

*Poslovni izid (dobiček ali izguba) iz prodaje* je razlika med prihodki od prodaje in odhodki za prodajo.

*Poslovni izid (dobiček ali izguba) iz celotnega poslovanja* je razlika med poslovnimi prihodki in poslovnimi odhodki; od poslovnega izida iz prodaje se razlikuje za preostale poslovne prihodke in poslovne odhodke, med katerimi so tudi prevrednotovalni poslovni prihodki in prevrednotovalni poslovni odhodki.

*Poslovni izid (dobiček ali izguba) iz rednega delovanja* je razlika med seštevkom poslovnih prihodkov in finančnih prihodkov ter seštevkom poslovnih odhodkov in finančnih odhodkov.

*Celotni poslovni izid* (celotni dobiček ali celotna izguba) je razlika med seštevkom vseh prihodkov in seštevkom vseh odhodkov.

*Čisti poslovni izid* (čisti dobiček ali čista izguba) je razlika med celotnim poslovnim izidom, obračunanim davkom iz dobička kot deležem države v njem in odloženimi davki. To je poslovni izid, s katerim je mogoče razpolagati po odbitku obračunanega davka ter po pribitku oziroma odbitku za obračunane odložene davke.

*Prispevek za kritje* kot razširjeni poslovni izid (dobiček ali izguba) iz prodaje je razlika med prihodki od prodaje in spremenljivimi stroški prodanih količin; z njim je treba pokriti še stalne stroške (v prodanih količinah); šele takrat, ko ga dopolnimo z drugimi poslovnimi prihodki in poslovnimi odhodki, dobimo poslovni izid (dobiček ali izgubo) iz celotnega poslovanja.

*Kosmati poslovni izid* (kosmati dobiček ali kosmata izguba) iz celotnega poslovanja je razlika med poslovnimi prihodki ter proizvodjalnimi stroški prodanih proizvodov in storitev skupaj z nabavno vrednostjo prodanega trgovskega blaga. Z njim je treba pokriti še posredne stroške nakupovanja (če niso zajeti v proizvodjalnih stroških), posredne stroške prodajanja in posredne stroške skupnih služb, ki prav tako zajemajo tudi ustrezni del prevrednotovalnih odhodkov; neposredni stroški prodajanja so pri tem odšteti od poslovnih prihodkov, šele razlika pa je poslovni izid iz celotnega poslovanja.

*Celotni poslovni izid* (celotni dobiček ali celotna izguba) skupaj s finančnimi odhodki kot razširjeni celotni poslovni izid je razlika med seštevkom vseh prihodkov in seštevkom poslovnih in drugih odhodkov; z njim je treba pokriti še finančne odhodke, šele razlika pa je poslovni izid (dobiček ali izguba).

*Celotni poslovni izid* skupaj z deleži zaposlencev v njem kot prehodni celotni poslovni izid je razlika med seštevkom vseh prihodkov in seštevkom vseh odhodkov, med katerimi ni deležev zaposlencev v dobičku. To je poslovni izid, iz katerega zaposleni lahko dobijo deleže iz naslova dela.

### **3.2 Davek od dohodkov pravnih oseb v Sloveniji**

Uporabljeni računovodski standardi vplivajo med drugim na uporabljena pravila vrednotenja posameznih gospodarskih kategorij. Posledica uporabljenih pravil vrednotenja je izkazana vrednost postavk stanja, to pa vpliva na višino dobička. To pravilo velja za vse oblike opravljanja dejavnosti, tako za pravne osebe kot tudi za samostojne podjetnike in osebne družbe.

Pravne osebe so obdavčene z davkom od dohodkov pravnih oseb, ki obdavčuje končni dobiček. Obdavčitev dohodkov pravnih oseb ureja zakon o davku od dohodkov pravnih oseb. ZDDPO je začel veljati 21. aprila 2004 in se uporablja (razen nekaterih določb, ki se uporabljajo že od 1. maja 2004) od 1. januarja 2005 dalje. V obdobju pred tem je Republika Slovenija obdavčitev dobička oziroma odhodkov pravnih oseb urejala z zakoni o davku od dobička pravnih oseb. Prvi zakon o davku od dobička pravnih oseb je bil sprejet leta 1990 in uveljavljen s 1. januarjem 1991. Uvedba tega zakona je predstavljala uskladitev z davčnimi instrumenti v tržnih gospodarstvih.

Spremembe na področju gospodarstva po letu 1990, kot je nova ureditev statusnih vprašanj gospodarskih subjektov in uvedba uporabe računovodskih standardov pri vodenju poslovnih knjig in izdelavi letnih poročil, namesto do tedaj uveljavljenega sistema računovodenja po zakonu o računovodstvu ter rezultati spoznanj s samim sistemom obdavčitve dobička pravnih oseb, so narekovali tudi sprejem novega zakona o davku od dobička pravnih oseb, ki je bil sprejet v letu 1993 in se je uporabljal od 1. januarja 1994. Novele zakona so bile sprejete leta 1995, 1996

in 2002. V letu 1996 je bil prav tako sprejet Zakon o davčnem postopku (v nadaljevanju ZDavP), ki je z dnem začetka uporabe tega zakona razveljavil procesne določbe ZDDPO.

Zaveze Republike Slovenije po uskladitvi zakonodaje s pravnim redom Evropske unije, sproščanje mednarodnih kapitalskih in finančnih tokov, spoznanja izvajanja sistema, spremembe druge zakonodaje ter zaveza v okviru pogajalskih izhodišč za področje 10 — Obdavčitev, da bo uskladila svojo zakonodajo na področju obdavčevanja podjetij s pravnim redom Evropske unije in jo uveljavila z dnem pristopa, so narekovali sprejem novega zakona o davku o dohodkov pravnih oseb. Noveli zakona sta bili nato sprejeti v letu 2004 in 2005. Trenutni veljavni ZDDPO-2 je postal veljaven s 1. januarja 2007.

ZDDPO-2 ureja tri temeljna področja obdavčenja dohodkov pravnih oseb, in sicer:

- kdo je davčni zavezanec,
- kaj je davčna osnova in kako se ugotavlja,
- določa davčno stopnjo.

Davek od dohodkov pravnih oseb je po zakonu prihodek državnega proračuna.

### **3.2.1 Davčni zavezanec**

Zavezanci za davek od dohodkov pravnih oseb so pravne osebe tako domačega kot tudi tujega prava ter prav tako tudi združenje oseb, ki vključno z družbo civilnega prava, po tujem pravu, ki je brez pravne osebnosti in ni zavezanec po zakonu, ki ureja dohodnino. Pri tem se obseg davčne obveznosti razlikuje glede na to, ali gre za rezidenta Slovenije ali za nerezidenta Slovenije.

Kriterija, ki določata, ali gre za rezidenta Slovenije ali ne, sta:

- družba ima registriran sedež v Sloveniji in
- kraj dejanskega delovanja družbe je v Sloveniji.

V primeru, da zavezanec izpolnjuje vsaj enega izmed navedenih kriterijev, je rezident Slovenije. Rezident pa je zavezan za plačilo davka od dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji in od dohodkov, ki imajo vir izven Slovenije po tako imenovanem svetovnem načelu, med tem ko je nerezident Slovenije zavezan za davek od dohodka, ki ima svoj vir v Sloveniji (3. člen, ZDDPO-2).

### **3.2.2 Davčna osnova**

Davčna osnova predstavlja znesek, na podlagi katerega se z uporabo predpisane davčne stopnje ugotavlja davčna obveznost v obračunskem obdobju. Davčna osnova je v primeru presežka davčno priznanih prihodkov nad davčno priznanimi odhodki dobiček, lahko pa je tudi davčna izguba, v primeru, da so davčno priznani odhodki višji kot davčno priznani prihodki. Za

ugotavljanje dobička se priznajo prihodki in odhodki, ugotovljeni v izkazu oziroma v letnem poročilu, ki ustreza izkazu poslovnega izida in je v skladu z uvedenimi računovodskimi standardi (12. člen, ZDDPO-2).

### **3.2.3 Davčna stopnja**

Splošna davčna stopnja, ki jo določa zakon znaša 20 odstotkov od davčne osnove. Investicijski skladi, ki do 30. novembra razdelijo najmanj 90 odstotkov poslovnega dobička, so obdavčeni po stopnji 0 odstotkov. Po posebni stopnji 0 odstotkov so obdavčeni tudi pokojninski skladi in zavarovalnice v tistem delu poslovanja, ki se navezuje na izvajanje pokojninskega načrta (60. člen, ZDDPO-2).

### **3.2.4 Davčne olajšave**

Davčni zavezanec lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove za določene davčne olajšave, vendar največ v višini davčne osnove. ZDDPO-2 ureja področje davčnih olajšav v sedmem poglavju zakona. Zavezanec lahko tako uveljavlja naslednje davčne olajšave:

- olajšava za raziskave in razvoj (Zavezanec lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove v višini 20 odstotkov zneska, ki predstavlja vlaganja v raziskave in razvoj, v primeru izpolnjevanja dodatnih pogojev pa tudi 30 odstotkov in 40 odstotkov.)
- olajšava za zaposlovanje invalidov (Zavezanec, ki zaposluje invalida, lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove v višini 50% plač te osebe, v primeru, da zaposluje invalida s 100 odstotno telesno okvaro in gluho osebo, pa v višini 70 odstotkov plač te osebe.)
- olajšava za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju (Zavezanec, ki sprejme vajenca, dijaka ali študenta po učni pogodbi za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju, lahko uveljavlja znižanje davčne osnove v višini plačila tej osebi, vendar največ v višini 20 odstotkov povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji za vsak mesec izvajanja omenjenega dela.)
- olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje (Zavezanec lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove za premije prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja, ki jih delno ali v celoti plača v korist delojemalcev, ki so prav tako zavarovanci, izvajalcu pokojninskega načrta s sedežem v Sloveniji ali v državi članici Evropske unije po pokojninskem načrtu, ki je odobren in vpisan v poseben register v skladu s predpisi, ki urejajo prostovoljno dodatno pokojninsko in invalidsko zavarovanje, vendar največ do zneska, ki je enak 24 odstotkom obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za delojemalca in ne več kot 2.390 evrov letno.)
- olajšava za donacije (Zavezanec lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove za znesek izplačil za humanitarne, invalidske, socialno—varstvene, dobrodne, znanstvene, vzgojno—izobraževalne, zdravstvene, športne, kulturne, ekološke in religiozne namene, ki



so po posebnih predpisih ustanovljeni za opravljanje navedenih dejavnosti, kot nepridobitnih dejavnosti do zneska, ki ustreza 0,3 odstotka obdavčenega prihodka davčnega obdobja zavezanca. Prav tako lahko uveljavlja dodatno 0,2 odstotka obdavčenega prihodka za znesek izplačil za kulturne namene in za takšna izplačila prostovoljnemu društvu, ustanovljenemu za varstvo pred naravnimi in drugimi nesrečami, ki delujejo v javnem interesu za te namene. Uveljavlja pa tudi zmanjšanje davčne osnove za znesek izplačil političnim strankam, vendar največ do zneska, ki je enak trikratni povprečni mesečni plači na zaposlenega pri zavezancu (55. člen — 59. člen ZDDPO-2).

### **3.2.5 Davčni obračun pravnih oseb — DDPO obračun**

Davčni obračun davka od dohodkov pravnih oseb opredeljuje 355. člen Zakona o davčnem postopku-2 (ZDavP-2), ki določa davčnega zavezanca in obrazec davčnega obračuna, ki vsebuje podatke, ki so podlaga za ugotovitev davka.

Davčni obračun predloži zavezanec za davek od dohodkov pravnih oseb. Davčni obračun pa predložijo tudi plačila davka oproščeni davčni zavezanci (davčni zavezanci, ki so registrirane za opravljanje nepridobitne dejavnosti, davčni zavezanci, ki plačujejo davek po stopnji 0 odstotkov). Zavezanec za davek od dohodkov pravnih oseb predloži davčni obračun davčnemu organu najpozneje do 31. marca tekočega leta za preteklo leto, če predlaga davčni obračun za davčno obdobje, ki je enako koledarskemu letu. Če davčni zavezanec sestavlja davčni obračun za davčno obdobje, ki se razlikuje od koledarskega leta in je enako poslovnemu letu, predloži davčni obračun najpozneje v treh mesecih od začetka tekočega poslovnega leta za preteklo poslovno leto.

Obliko davčnega obračuna predpisuje Pravilnik o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb, ki opredeljuje metodologijo in obrazce za predložitev davčnega obračuna, pri izpolnjevanju vseh prilog k obračunu pa mora davčni zavezanec upoštevati še druge podzakonske akte (pravilnik o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj, pravilnik o izvajanju zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, uredbo o davčni regijski olajšavi za raziskave in razvoj).

Davčni obračun danes sestavlja temeljni obrazec DDPO, ki ima bistveno več postavk več kot v preteklih letih in 15 prilog k temeljnemu obrazcu.

## **Prihodki v DDPO obračunu**

### *Davčno priznani prihodki*

V skladu z ZDDPO-2 je v 12. členu navedeno, da se za ugotavljanje dobička (presežek prihodkov nad odhodki), če omenjeni zakon ne določa drugače, priznajo prihodki in odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida oziroma v letnem poročilu, ki ustreza izkazu poslovnega izida in prikazuje prihodke in odhodke in poslovni izid, na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenimi računovodskimi standardi.

Prav tako se dobiček poslovne enote nerezidenta v Sloveniji pripozna kot dobiček, ki se lahko pripiše tej poslovni enoti. Poslovni enoti se lahko pripiše tisti dobiček, za katerega bi se lahko pričakovalo, da bi ga ta poslovna enota imela, če bi bila samostojni zavezanec, ki opravlja enako ali podobno dejavnost oziroma posle. Prihodki, ki so doseženi z opravljanjem dejavnosti oziroma poslov v poslovni enoti ali preko poslovne enote nerezidenta v Sloveniji in tudi dejanski stroški, ki nastanejo za namene te poslovne enote, vključno s poslovnimi in splošnimi upravnimi stroški, se pripišejo tej poslovni enoti, če nastanejo v Sloveniji ali izven nje.

V nadaljevanju ZDDPO-2 opredeli splošna načela glede odprave dvojne obdavčitve in manj kot enkratne obdavčitve. Prihodki rezidenta in nerezidenta iz dejavnosti oziroma poslov, ki jih opravlja v poslovni enoti ali preko poslovne enote v Sloveniji, ki so v davčno osnovo vključeni v tekočem davčnem obdobju ali so bili vključeni v davčno osnovo v preteklih davčnih obdobjih, se ne vključijo ponovno v davčno osnovo v tekočem ali v prihodnjih davčnih obdobjih. Prav tako se prihodki rezidenta in nerezidenta iz dejavnosti oziroma poslov, ki jih opravlja v poslovni enoti ali preko poslovne enote v Sloveniji, ki izvirajo iz v preteklih davčnih obdobjih nepriznanih odhodkov, se izvzamejo iz davčne osnove, vendar največ do zneska davčno nepriznanih odhodkov v preteklih davčnih obdobjih, pri tem je pomembno, da davčni zavezanec hrani dokumente iz preteklih obdobj, da lahko to tudi dokaže (13. člen, ZDDPO-2).

### *Davčno nepriznani prihodki*

ZDDPO-2 tako kot ureja nepriznavanje določenih odhodkov prav tako ureja naprizarvanje vseh prihodkov. Pri tem je potrebno omeniti, da je priznavanje prihodkov neposredni pogoj za priznavanje z njimi povezanih odhodkov (29. člen ZDDPO-2), če je dokazljivo, da so neposredni pogoj za opravljanje dejavnosti in nimajo značaja privatnosti ter so skladni z običajno poslovno prakso. ZDDPO-2 zelo jasno določa, kateri prihodki sicer pripoznani v izkazu poslovnega izida niso obravnavani kot davčno priznani prihodki. Zakon (ne)priznava prihodke iz naslova:

1. Dividend — prejete dividende in drugi deleži iz dobička ter dividendam podobni dohodki, ki niso predmet obdavčitve pri izplačevalcu, se izvzamejo iz davčne osnove prejemnika, če je izplačevalec dividend zavezanec za davek po tem zakonu, rezident države članice EU ali

nerezident EU in ne gre za izplačevalca na področju države z ugodnejšim davčnim položajem v skladu s Pravilnikom o določitvi ozemelj, ki uporabljajo ukrepe, ki ustrezajo ali so enaki tistim, ki jih določa Direktiva Sveta 2003/48/ES (24. člen ZDDPO-2).

2. Dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev—zavezancu, ki ustvari dobiček iz odsvojitve lastniških deležev v drugi pravni osebi, se 50 odstotkov doseženega dobička izvzame iz davčne osnove, če je bil imetnik lastniškega deleža več kot 8 odstotkov kapitala in v obdobju daljšem kot 6 mesecev in je v tem obdobju zaposloval najmanj eno osebo, ter ne gre za naložbo v družbo v državi z ugodnejšim davčnim položajem. Če pride v desetih letih od odsvojitve deleža do likvidacije družbe, na osnovi katere je ob odsvojitvi deleža nastal dobiček, se v davčnem obračunu davčna osnova poveča za izvzeti del dobička za zadnjih pet davčnih obdobj.

Pri tem je potrebno omeniti tudi dva posebna primera dobička iz odsvojitve lastniških deležev:

- pri zamenjavi za izdajo ali prenos lastniških deležev ali delnic druge družbe, jih mora davčni zavezanec ob prejemu ovrednotiti, dobiček pa izključiti iz davčne osnove,
- pri prejemu plačila v denarju se sorazmerni del dobička ali izgube, ki ustreza plačilu v denarju, vključi v davčno osnovo (25. člen ZDDPO-2).

3. Izgube iz odsvojitve lastniških deležev — se ne priznajo v višini 50 odstotkov, razen v primeru, ko gre za prenos premoženja, zamenjavo kapitalskih deležev, združitve ali delitev premoženja.

4. Prihodkov od nepridobitne dejavnosti — prihodki in dejanski ali sorazmerni stroški nepridobitne dejavnosti se izvzemajo iz davčne osnove (27. člen ZDDPO-2).

5. Prihodkov iz odpisa dolgov v postopku prisilne poravnave – prihodki iz naslova odpisa dolgov v postopku prisilne poravnave, ki se navezujejo na oblikovanje rezerv po Zakon o finančnem poslovanju podjetij (ZFPPod), se ne vključijo v davčno osnovo.

## **Odhodki v DDPO obračunu**

### *Davčno priznani odhodki*

Za ugotavljanje dobička se priznajo odhodki, ki so potrebni za pridobitev prihodkov in so obdavčeni po ZDDPO-2. ZDDPO-2 določa še odhodke, ki:

- niso neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti in niso posledica opravljanja dejavnosti,
- imajo značaj privatnosti,
- niso skladni z običajno poslovno prakso (odhodki, ki so nastali zaradi naravnih nesreč ali zaradi drugih izrednih in neposrednih dogodkov) (29. člen, ZDDPO-2).

Vsi dohodki pa z davčnega vidika niso v celoti davčno priznani oziroma davčno nepriznani, zato odhodke z vidika priznanosti/nepriznanosti ločimo na:

- davčno nepriznane odhodke,
- delno priznane odhodke,
- pogojno priznane odhodke.

### *Davčno nepriznani odhodki*

Kateri dohodki so obravnavani kot davčno nepriznani odhodki, je določeno v ZDDPO-2, in sicer:

1. Dohodki, ki so po določbah tega zakona podobni dividendam, rezerve iz dobička, nagrade upravi in članom nadzornega sveta zavezanca, ki imajo naravo udeležbe v dobičku.
2. Odhodki za pokrivanje izgub iz preteklih let.
3. Stroški, ki se navezujejo na privatno življenje, in sicer za zabavo, oddih, šport in rekreacijo, vključno s pripadajočim davkom na dodano vrednost. Tu gre za stroške, ki se navezujejo na privatno življenje lastnikov in povezanih oseb, skupaj s stroški sredstev v lasti ali najemu zavezanca, ki se navezujejo na privatno življenje teh oseb; privatno življenje drugih oseb, skupaj s stroški sredstev v lasti ali najemu zavezanca, ki se navezujejo na privatno življenje teh oseb; stroške ugodnosti, ki jih delavcem zagotavlja delodajalec. To so premije za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje in druge zavarovalne premije, počitnice in druge nastanitve, ki niso povezane z delom. Razne članarine poklicnim združenjem in druge članarine in stroški, ki so povezani z zabavo, oddihom, športom in rekreacijo in tudi druge ugodnosti, kot so zagotovitve parkirnega mesta, službene obleke, razen uniform.
4. Stroški prisilne izterjave davkov ali drugih dajatev — tu gre za kazni, ko davki in druge dajatve niso bili plačani prostovoljno, temveč jih je moral pristojni organ pobrati na silo. Stroški prisilne izterjave niso davčno priznani.
5. Kazni, ki jih izreče pristojni organ — tovrstni stroški se praviloma navezujejo na nepravilnosti, kot so nepravilno obračunavanje davščin, neplačevanje davščin, nezakonite politike zaposlovanja in podobno.
6. Davki, ki jih je plačal družbenik kot fizična oseba.
7. Davek na dodano vrednost, ki ga zavezanec v skladu z zakonom, ki ureja davek na dodano vrednost, ni uveljavil kot odbitek vstopnega davka, čeprav je imel to pravico po zakonu, ki ureja davek na dodano vrednost.
8. Obresti od nepravočasno plačanih davkov ali drugih dajatev in pa od posojil, prejetih od oseb, ki imajo sedež, kraj dejanskega delovanja posloводства ali prebivališče v državah, razen držav članic EU, v katerih je splošna oziroma povprečna nominalna stopnja obdavčitve dobička nižja od 12,5 odstotkov in je država objavljena na seznamu v skladu z 8. členom ZDDPO-2 (seznam sta MF in DURS objavila na spletnih straneh 28. 5. 2007).
9. Donacije.
10. Podkupnine in druge oblike premoženjskih koristi, dane fizičnim ali pravnim osebam zato, da nastane oziroma ne nastane določen dogodek, ki drugače ne bi, oziroma da se hitreje ali ugodneje opravi ali se opusti določeno dejanje (30. člen, ZDDPO-2)

### *Delno priznani odhodki*

Med delno priznane odhodke spadajo:

- stroški reprezentance in
- stroški nadzornega sveta oziroma drugega organa, ki opravlja zgolj funkcijo nadzora.

### **Davčni dobiček**

Davčni dobiček predstavlja pozitivno razliko med davčnimi prihodki in davčnimi odhodki. Davčni dobiček predstavlja osnovo za izračun davčne obveznosti.

### **Davčna izguba**

Zaradi posebnega razlikovanja med poslovno in davčno izgubo sem se odločila, da izgubo obravnavam bolj podrobno. Kot omenjeno ločimo poslovno izgubo in davčno izgubo, ki se pogosto med seboj razlikujeta. Poslovna izguba ni enaka davčni izgubi, saj vemo, da vsi prihodki podjetja v obračunskem obdobju niso nujno davčno priznani prihodki in vsi odhodki podjetja v obračunskem obdobju niso nujno davčno priznani odhodki. Poslovni izid, to je dobiček ali izguba, se v knjigovodskih razvidih in računovodskih izkazih ugotavljata s primerjanjem ustreznih pripoznanih prihodkov in odhodkov. Izguba je poslovni izid, ko ima podjetje v obračunskem obdobju presežek odhodkov nad prihodki, v nasprotju z dobičkom, ki je poslovni izid, ko ima podjetje v obračunskem obdobju presežek prihodkov nad odhodki. SRS 19, ki ureja vrste poslovnega izida in denarnega izida, loči temeljne vrste in druge vrste izgube.

Temeljne vrste izgube so:

- izguba iz prodaje (presežek odhodkov za prodajo nad prihodki od prodaje),
- izguba iz celotnega poslovanja (presežek poslovnih odhodkov nad poslovnimi prihodki),
- izguba iz rednega delovanja (presežek seštevka poslovnih odhodkov in finančnih odhodkov nad seštevkom poslovnih prihodkov in finančnih prihodkov),
- celotna izguba (presežek seštevka vseh odhodkov nad seštevkom vseh prihodkov) in
- čista izguba (je razlika med celotnim poslovnim izidom in obračunanimi odloženimi davki).

Druge vrste izgube so:

- kosmata izguba iz celotnega poslovanja,
- celotna izguba skupaj s finančnimi odhodki in
- celotna izguba skupaj z deleži zaposlencev.

## Pokrivanje izgube

Poravnava čiste izgube se ob koncu obračunskega obdobja predstavi v letnem izkazu gibanja kapitala, po potrditvi računovodskih izkazov s strani ustreznega organa družbe.

Izguba se pokriva:

- s prenesenim čistim dobičkom iz preteklih let,
- iz čistega dobička poslovnega leta,
- iz drugih rezerv iz dobička,
- iz zakonskih in kapitalskih rezerv,
- s poenostavljenim zmanjšanjem osnovnega kapitala,
- s povečanjem osnovnega kapitala z vplačili (64. člen, ZGD-1).

*Preneseni čisti dobiček iz preteklih let* je ostanek takratnega čistega dobička, ki ni v obliki dividend ali drugih deležev razdeljen lastnikom kapitala in ni bil namensko opredeljen kot rezerva.

*Čisti dobiček poslovnega leta* je dobiček pripoznan v obračunskem obdobju.

*Rezerve iz dobička* so namensko zadržani del čistega dobička iz preteklih let, predvsem za poravnavanje možnih izgub v prihodnosti. Podjetje del dobička nameni za pokrivanje izgub že pri sestavljanju letnega poročila.

Rezerve iz dobička se obvezno razčlenjujejo na:

- rezerve za lastne delnice oziroma lastne poslovne deleže,
- statutarne rezerve in
- druge rezerve iz dobička.

Prenesena čista izguba iz preteklih let je izguba, ki ni poravnana s čistim dobičkom poslovnega leta in z nabranimi drugimi sestavinami kapitala, predvsem z rezervami ali dobičkom preteklih let in kot takšna zmanjšuje celotni kapital.

Prenesena čista izguba iz preteklih let se pripozna, ko je (z rezervami in po sklepu ustreznega organa družbe o njeni obravnavi z nabranimi drugimi sestavinami kapitala — predvsem z dobičkom preteklih poslovnih let) ni mogoče v celoti poravnati.

Neporavnana čista izguba poslovnega leta se pripozna na podlagi potrebnih izračunov za poslovno leto.

Izkaz gibanja kapitala prikazuje gibanje posameznih sestavin kapitala v poslovnem letu, skupaj z uporabo čistega dobička in pokrivanjem izgube.

Davčno izgubo in pokrivanje davčne izgube obravnavajo 36. in 37. člen ZDDPO-2.

ZDDPO-2 je, v povezavi z obravnavanjem davčne izgube, prinesel dve bistveni razliki, in sicer:

- odpravil je časovno omejitev prenosa davčne izgube v prihodnja davčna obdobja, razen v primerih, ko zakon določa drugače,
- omejitve prenosa davčne izgube v prihodnja davčna obdobja v primeru spremembe lastništva delniškega oziroma kapitalskih deležev ali glasovalnih pravic.

V primeru, da konec davčnega obdobja davčno priznani odhodki presegajo davčno priznane prihodke, davčni zavezanec izkazuje davčno izgubo.

Zakon omogoča, da davčni zavezanec davčno izgubo pod pogoji, ki jih določa zakon pokriva na ta način, da v naslednjih davčnih obdobjih zmanjšuje davčno osnovo. Prenašanje davčne izgube v prihodnja davčna obdobja davčnemu zavezancu omogoča nižje plačilo davka v prihodnosti za pripoznano davčno izgubo. Zmanjšanje davčne osnove v prihodnjem obdobju je možno le do višine davčne osnove v tistem davčnem obdobju, pri čemer se najprej pokriva izguba starejšega datuma. Ostala še nepokrita davčna izguba preteklih let se prenaša v prihodnja davčna obdobja.

Pri tem je zakon oblikoval omejitve. Ena od omejitev je neposredna ali posredna sprememba lastništva delniškega kapitala oziroma kapitalskih deležev ali glasovalnih pravic zavezanca za več kot 50 odstotkov glede na stanje lastništva na začetku davčnega obdobja in zavezanec:

- že dve leti pred spremembo lastništva ne opravlja dejavnosti (speča družba) ali
- dve leti pred ali po spremembi lastništva bistveno spremeni dejavnost.

V tem primeru se izgube, ki so nastale v letu spremembe lastništva ali v preteklih davčnih obdobjih, ne smejo prenašati, razen v primeru, ko davčni zavezanec bistveno spremeni dejavnost zaradi ohranjanja delovnih mest ali sanacije poslovanja. Prav tako velja, da se v primeru, če zavezanec bistveno spremeni dejavnost v dveh letih po spremembi lastništva pod prej navedenim pogojem, davčna osnova poveča za že uveljavljene davčne izgube, ki so nastale v letu spremembe lastništva ali v preteklih davčnih obdobjih.

Drugo omejitev ZDDPO-2 določa v posebni določbi v 37. členu, ki pravi, da zavezanec, ki v davčno osnovo ne vključi prihodkov iz naslova odpisa dolgov v postopku prisilne poravnave, v delu, ki se navezuje na oblikovanje rezerv po zakonu, ki ureja finančno poslovanje podjetij, izgubi pravico do pokrivanja davčne izgube iz preteklih let v znesku prihodkov, ki se zaradi oblikovanja rezerv ne vključujejo v davčno osnovo.

V 84. členu je v zvezi z izgubami iz obdobj pred začetkom uporabe ZDDPO-2 (izgube iz let 2000–2006) določeno, da se lahko pokrivajo v skladu z določbami, ki veljajo v ZDDPO-2, torej brez časovne omejitve, vendar ob pogoju, da ni bilo spremembe lastništva ali glasovalnih pravic davčnega zavezanca, kot jih določa 29. člen ZDDPO-1.

### **3.3 Povezanost izkaza poslovnega izida in obračuna davka od dohodkov pravnih oseb**

Posamezne sestavine dobička, torej prihodki in odhodki, se obravnavajo po uporabljenih standardih in davčnih predpisih. Računovodska politika vpliva na višino izkazanega dobička in posledično tudi na davčno obveznost.

Če zakon ne določa drugače, se za ugotavljanje dobička priznajo prihodki in odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida oziroma v letnem poročilu, ki ustreza izkazu poslovnega izida in prikazuje prihodke in odhodke ter poslovni izid na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenimi računovodskimi standardi.

Določila davčne zakonodaje pogosto omejujejo možnosti in zahteve, ki jih postavljajo računovodski standardi, tako pogosto prihaja do razlik med računovodskim in davčnim obravnavanjem računovodskih kategorij. V nadaljevanju je predstavljena tabela 1, ki prikazuje obravnavo prihodkov in odhodkov z vidika izkaza poslovnega izida in z vidika obračuna davka od dohodkov pravnih oseb.



Tabela 1: *Primerjava med izkazom poslovnega izida in obračunom davka od dohodkov pravnih oseb*

| Izkaz poslovnega izida (IPI)         | Obračun davka od dohodkov pravnih oseb (DDPO)                     |
|--------------------------------------|-------------------------------------------------------------------|
| Poslovni prihodki                    | Računovodski prihodki                                             |
| +                                    | —                                                                 |
| Finančni prihodki                    | Popravek prihodkov na raven davčno priznanih (zmanjšanje)         |
| +                                    | +                                                                 |
| Drugi prihodki                       | Popravek prihodkov na raven davčno priznanih (povečanje)          |
| =                                    | =                                                                 |
| Računovodski prihodki                |                                                                   |
| —                                    |                                                                   |
| <hr/>                                | <hr/>                                                             |
| Poslovni odhodki                     | Davčno priznani prihodki                                          |
| +                                    | —                                                                 |
| Finančni odhodki                     | Računovodski odhodki                                              |
| +                                    | —                                                                 |
| Drugi odhodki                        | Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov (zmanjšanje) |
| =                                    | +                                                                 |
| Računovodski odhodki                 | Popravek odhodkov na raven davčno priznanih (povečanje)           |
| =                                    | =                                                                 |
| Dobiček/Izguba                       |                                                                   |
| —                                    |                                                                   |
| Davek od dohodka                     | Davčno priznani odhodki                                           |
|                                      | =                                                                 |
| Čisti dobiček/izguba poslovnega leta | Davčna osnova/Davčna izguba                                       |
|                                      | —                                                                 |
|                                      | Davčne olajšave                                                   |
|                                      | =                                                                 |
|                                      | Osnova za davek/Dobiček                                           |
|                                      | *                                                                 |
|                                      | Davčna stopnja                                                    |
|                                      | =                                                                 |
|                                      | Davek od dohodka                                                  |

### **3.4 Vpliv računovodskih kategorij bilanc stanja na davek od dohodkov pravnih oseb**

Poleg postavk izkaza poslovnega izida imajo na obračun davka od dohodkov vpliv tudi računovodske kategorije, ki so razvrščene v bilanci stanja. V nadaljevanju so predstavljene samo tiste gospodarske kategorije, ki imajo torej zaradi svoje obravnave neposreden vpliv na davčno osnovo.

#### **3.4.1 Stroški amortizacije**

Strošek amortizacije opredeljuje 33. člen ZDDPO-2, ki določa, da se amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih sredstev in naložbenih nepremičnin kot odhodek prizna v obračunanem znesku z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja ter najvišjih amortizacijskih stopenj za davčne namene:

- gradbene objekte, vključno z naložbenimi nepremičninami 3 %,
- dele gradbenih objektov, vključno z deli naložbenih nepremičnin 6 %,
- opremo, vozila in mehanizacijo 20 %,
- dele opreme in opremo za raziskovalne dejavnosti 33,3 %,
- računalniško, strojno in programsko opremo 50 %,
- večletne nasade 10 %,
- osnovno čredo 20 %,
- druga vlaganja 10 %.

Amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev se za davčne namene obravnava ločeno od amortizacije za poslovne namene.

Pri opredmetenem osnovnem sredstvu, katerega doba uporabnosti je daljša od enega leta in katerega posamična nabavna vrednost ne presega vrednosti 500 evrov, se kot odhodek ob prenosu v uporabo prizna odpis celotne nabavne vrednosti.

Potrebno je še dodati, da je že za leto 2006 (po uveljavitvi ZDDPO-1B) veljalo (prav tako pa tudi po določbah ZDDPO-2), da se v primeru, če je stopnja amortizacije za poslovne namene višja kot za davčne namene (pogoj za davčne namene je enakomerno časovno amortiziranje), se sredstvo potem, ko je za poslovne namene že dokončno amortizirano, za davčne namene še naprej amortizira do dokončnega amortiziranja, razen če zavezanec sredstvo prej odtuji. V primeru odtujitve sredstva se prihodki in odhodki za davčne namene, ki se vključujejo v davčno osnovo, izračunajo ob upoštevanju davčnih vrednosti teh sredstev in ne knjigovodskih vrednosti (kot davčna vrednost šteje nabavna vrednost, zmanjšana za amortizacijo, obračunano na način in po stopnjah iz ZDDPO-1 ali ZDDPO-2, oziroma v zneskih, ki so bili upoštevani kot odhodek pri obračunu davka) (Pojasnilo DURS, št. 4201-7/2007-2, 4. 7. 2007).

### 3.4.2 Dobro ime

SRS 2 v točki 6 določa, da dobro ime nastane kot presežek nabavne vrednosti poslovne združitve nad določljivo pošteno vrednostjo pridobljenih sredstev, zmanjšano za njegove dolge in pogoje obveznosti.

Znesek, ki ostane po razporeditvi nabavne vrednosti poslovne združitve na pošteno vrednost sredstev, dolgov in pogojev obveznosti prenosne družbe, je dobro ime, ki pa ni sredstvo prenosne družbe. Predstavlja tisti del nabavne vrednosti, ki presega pošteno vrednost prevzetega razpoznavnega premoženja. Zato dobro ime ni razpoznavno sredstvo prenosne družbe, temveč nastane kot sredstvo pri družbi prejemnici na dan prevzema. Po začetnem pripoznanju se dobro ime slabi in ne amortizira.

#### *Davčni vidik*

Prevrednotenje dobrega imena zaradi oslabitve se davčno prizna v znesku, ki ustreza oslabitvi dobrega imena za poslovne namene, seveda pod pogojem, da je oslabitev dobrega imena opravljena skladno z računovodskimi standardi. Pri tem davčno priznan znesek ne sme presegati 20 odstotkov začetne izkazane vrednosti dobrega imena. Morebitni presežni znesek oslabitve dobrega imena, ki je bil pravilno obračunan za poslovne namene in ni davčno priznan (torej znesek, ki presega 20 odstotkov začetno izkazane vrednosti dobrega imena), se prizna v naslednjih davčnih obdobjih, in sicer tako da v posameznem letu skupni znesek davčno priznanih odhodkov iz oslabitev dobrega imena ne preseže 20 odstotkov začetno izkazane vrednosti dobrega imena (23. člen, ZDDPO-2). Morebitnečasne razlike med davčno priznanimi odhodki iz oslabitev dobrega imena ter obračunanimi odhodki za poslovne namene so predmet evidentiranja terjatev za odloženi davek, seveda pod pogoji, ki skladno z računovodskimi standardi veljajo za pripoznanje terjatev za odloženi davek.

### 3.4.3 Finančne naložbe

Finančne naložbe so sestavni del finančnih instrumentov podjetja in so finančna sredstva, ki jih ima podjetje kot naložbenik, da bi z donosi, ki izhajajo iz njih, povečevalo svoje finančne prihodke. Finančne naložbe obravnava SRS 3. V bilanci stanja se izkazujejo kot dolgoročne in kratkoročne finančne naložbe. Dolgoročne naložbe so tiste, ki jih ima podjetje v posesti več kot leto dni in jih ne namerava prodati. Gre za naložbe v kapital drugih podjetij, v finančne dolge drugih podjetij, države in podobno. Medtem ko se tiste, ki zapadejo v plačilo v letu dni po dnevu bilance stanja, v bilanci stanja prenesejo med kratkoročne finančne naložbe. Finančne naložbe se pri začetnem pripoznanju razvrstijo v:

- finančna sredstva, ki izmerjena po poštenu vrednosti prek poslovnega izida,
- finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo,

- finančne naložbe v posojila ali
- za prodajo razpoložljiva finančna sredstva.

Finančna naložba se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna kot finančno sredstvo, če je verjetno, da bodo pritekale gospodarske koristi, povezane z njo in če je mogoče njeno nabavno vrednost zanesljivo izmeriti. Pripoznano finančno sredstvo, ki je naložba, mora podjetje ob začetnem pripoznanju izmeriti po pošteni vrednosti.

Če podjetje obračunava finančno naložbo po datumu obravnave, mora naložbo, ki bo pozneje izmerjena po nabavni vrednosti ali odplačni vrednosti, pripoznati na začetku po njeni pošteni vrednosti na datum trgovanja, povečani za stroške posla. Finančne naložbe se lahko prevrednotujejo.

#### *Davčni vidik*

Po splošni ugotovitvi, ki jo določa ZDDPO-2, se prevrednotovalni odhodki, ki so posledica oslabitve kratkoročnih in dolgoročnih finančnih naložb oziroma finančnih instrumentov, ne priznajo (22. člen, ZDDPO-2).

Kljub relativno strogi zakonski določbi, pa so iz davčne regulative izvzete tiste finančne naložbe in finančni instrumenti, ki so izmerjeni in se vrednotijo glede na SRS 3 in MRS 39 po pošteni vrednosti prek poslovnega izida (Jerman, 2007, str. 9).

Finančni prihodki iz prevrednotenja na višje in nižje vrednosti pri teh finančnih naložbah in finančnih instrumentih se priznavajo v davčni osnovi v zneskih, ki ustrezajo finančnim prihodkom in odhodkom, obračunanim za poslovne namene po računovodskih standardih. Prevrednotenje ostalih finančnih naložb (torej tistih, ki niso izmerjene po pošteni vrednosti preko poslovnega izida) se v letu oslabitve z davčnega vidika ne priznajo kot odhodek. Navedeni odhodki se davčno priznajo v tistem davčnem obdobju, ko se finančna naložba odtuji, zamenja, odpravi ali poravna na drug način (22. člen, ZDDPO-2).

Prevrednotovalni odhodki iz finančnih naložb, ki začasno niso davčno priznani, so predmet evidentiranja terjatev za odloženi davek, seveda pod pogoji, ki skladno z računovodskimi standardi veljajo kot pogoj za pripoznavanje terjatev za odloženi davek.

#### **3.4.4 Zaloge**

Zaloge so praviloma sredstva v opredmeteni obliki, ki bodo porabljena pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oziroma pri proizvodnjavi za prodajo ali prodana v okviru rednega poslovanja. Zaloge obravnava SRS 4. Po SRS (4.2–4.4.) ločimo:

- Zaloge materiala, ki zajemajo količine v skladišču, dodelavi in predelavi in tudi na poti do dobavitelja, če jih je kupec že prevzel. Med material lahko uvrstimo tudi drobni inventar, če doba koristnosti ne presega obdobja enega leta oziroma z dobo daljšo od enega leta, če njegova posamična nabavna cena ne presega 500 evrov.
- Zaloge v postopku proizvodnje zajemajo nedokončano proizvodnjo in polproizvode. Nedokončana proizvodnja lahko obsega tudi opravljanje storitev, ki so do konca obračunskega obdobja dokončane, od naročnika pa še ne potrjene in navadno tudi ne zaračunane.
- Zaloge, ki so namenjene prodaji, so zaloge dokončane proizvodnje in trgovsko blago v skladišču ter količine na poti do kupca, dokler jih ne prevzame, trgovsko blago pa tudi količine na poti dobavitelja, če jih je kupec že prevzel. Sem uvrščamo tudi živino za prodajo.

SRS določajo, da se zaloge pripoznajo, če je verjetno, da bodo pritekale gospodarske koristi, povezane z njo in če je njeno nabavno vrednost mogoče zanesljivo izmeriti. Ob začetnem pripoznanju se količinska enota zaloge materiala in trgovskega blaga ovrednoti po nabavni ceni (sestavljena iz nakupne cene, ki je zmanjšana za popuste, uvozne in druge nevračljive nakupne dajatve, med katere se všteva tudi davek na dodano vrednost, ki se ne povrne in pa neposredni stroški nabave). Količinska enota proizvoda oziroma nedokončane proizvodnje se ob začetnem pripoznanju ovrednoti po proizvodjalnih stroških (v širšem ali ožjem pomenu), lahko pa se ovrednoti tudi z zoženo lastno ceno oziroma s spremenljivimi proizvodjalnimi stroški. Vštevanje posrednih stroškov v ceno količinske enote v zalogi mora biti povezano s spravitvijo zalog do trenutnih nahajališč in trenutnih stopenj dodelave. V vrednost zalog je mogoče všteti stroške izposojanja, s katerimi se financirajo zaloge.

Zaloge se tudi prevrednotujejo, razen v primeru okrepitve. Prevrednotovanje se lahko opravi na koncu poslovnega leta ali med njim. Zaloge se vrednotijo po izvirni vrednosti ali čisti iztržljivi vrednosti, in sicer po manjši izmed njiju.

### *Davčni vidik*

Izbira metode vrednotenja proizvodov in nedokončane proizvodnje ima velik vpliv na ugotovljen poslovni izid in posledično na davčno osnovo. Lahko bi rekli, da izbiro metode vrednotenja pojmuje kot izbiro računovodske usmeritve neke družbe. ZDDPO-2 nima več določbe glede opredelitve davčno priznanih oziroma nepriznanih odhodkov zalog. V skladu s prejšnjim zakonom (ZDDPO-1) davčni zavezanec namreč ni smel spreminjati izbrane metode vrednotenja zalog najmanj pet let. ZDDPO-2 le v prehodnih določbah določa, da lahko davčni zavezanec, ki je obračunaval zaloge po prejšnjem zakonu, ki je narekoval, da se prodane zaloge priznajo kot odhodek v obračunanem znesku, vendar največ do zneska, ki se ugotovi v skladu z izbrano metodo vrednotenja zalog, je lahko z dnem uporabe ZDDPO-2 spremenil metodo ( 79. člen,

ZDDPO-2). Pri tem je vredno omeniti eno od kakovostnih značilnosti računovodenja, to pa je primerljivost računovodskih izkazov. Pogosta menjava metod vrednotenja zalog bi lahko predstavljala neskladnost z načeli SRS in posledično tudi pri ugotavljanju davčnih obveznosti (Petkovič, 2007, str. 89).

### **3.4.5 Terjatve**

Terjatvam je v okviru SRS 5, in sicer v povezavi z drugimi standardi. Terjatve so na premoženjskopравnih in drugih razmerjih zasnovane pravice zahtevati od določene osebe plačilo dolga, dobavo stvari ali opravitev storitve. Terjatve se pojavljajo večinoma do kupcev proizvodov, blaga in storitev. Terjatve do drugih financerjev prodanih proizvodov in opravljenih storitev so predvsem terjatve do države v zvezi z zasluženimi državnimi podporami. Terjatve končno lahko nastanejo tudi do dobaviteljev prvin poslovnega procesa, kar predstavlja dane predujme (za opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena sredstva, zaloge materiala in še neopravljene storitve pa tudi njim dana preplačila) in varščine do zaposlenih, kar so v glavnem dani predujmi in odškodninske obremenitve, tudi do uporabnikov finančnih naložb, kot so terjatve za obresti, terjatve za deleže v čistem dobičku, do udeležencev pri razporejanju dobička, predvsem do države iz naslova plačanih davkov, do financerjev, za nevplačani vpisani kapital, ki je zapadel v plačilo in do države, v zvezi z vstopnim davkom na dodano vrednost in za odloženi davek.

Terjatve se glede na zapadlost v plačilo delijo na kratkoročne, ki zapadejo v plačilo v enem letu in dolgoročne, ki pa so vse preostale terjatve. Terjatev se, tako kot prej omenjene računovodske kategorije, v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja lahko pripozna kot sredstvo, če je verjetno, da bodo pritekale gospodarske koristi, povezane z njo in če je mogoče njeno izvirno vrednost zanesljivo izmeriti. Izkazuje se v zneskih, ki izhajajo iz ustreznih listin, ob predpostavki, da bodo poplačane.

Prevrednotenje terjatev se lahko izvede med ali na koncu poslovnega leta. Pojavi se predvsem kot prevrednotenje terjatev zaradi njihove oslabitve ali zaradi odprave njihove oslabitve. Terjatve moramo oslabiti, če obstajajo nepristranski dokazi, da je prišlo pri terjatvi, izkazani po odplačni vrednosti, do izgube zaradi oslabitve. Znesek oslabitve je določen kot razlika med knjigovodsko vrednostjo terjatve in sedanjo vrednostjo pričakovanih prihodnjih denarnih tokov, ki so diskontirani po efektivni obrestni meri terjatve (to je po efektivni obrestni meri, izračunani pri začetnem pripoznavanju). Knjigovodsko vrednost terjatve je potrebno zmanjšati s preračunom na kontu popravka vrednosti. Izguba bremeni prevrednotovalne poslovne odhodke v zvezi s terjatvami.

### *Davčni vidik*

Po ZDDPO-2 se odhodki iz prevrednotenja terjatev praviloma priznajo, kar po starem ZDDPO-1 ni veljalo. ZDDPO-2 glede prevrednotenja in odpisa terjatev določa, da se odhodki zaradi prevrednotenja terjatev zaradi oslabitve priznajo v obračunanih zneskih v skladu s SRS, vendar znesek teh odhodkov v davčnem obdobju ne sme presegati nižjega od naslednjih zneskov:

- zneska, ki je enak aritmetični sredini v preteklih treh davčnih obdobjih dejansko odpisanih terjatev, pri čemer se upoštevajo samo odpisi na podlagi pravnomočnega sklepa sodišča o zaključenem stečajnem postopku ali na podlagi pravnomočnega sklepa o potrditvi prisilne poravnave, v delu, v katerem terjatve niso bile poplačane oziroma niso bile poplačane v celoti.

Poleg navedenega pa se štejejo še odpisi na podlagi neuspešno zaključenega izvršilnega postopka sodišča ali brez sodnega postopka za poplačilo terjatev, če zavezanec dokaže, da so bila opravljena vsa dejanja, ki bi jih opravil s skrbnostjo dober gospodarstvenik, za dosego poplačila terjatev, oziroma da so nadaljnji pravni postopki ekonomsko neupravičeni, ali

- zneska, ki predstavlja 1% obdavčljivih prihodkov davčnega obdobja (21. člen, ZDDPO-2).

Odpisi terjatev, ki ustrezajo naštetim pogojem, se torej vključijo v izračun povprečnega zneska odpisov. Če se aritmetično povprečje odpisov razlikuje od 1% obdavčljivih prihodkov (to so prihodki izračunani z upoštevanjem vseh za davčne namene predpisanih povečanj in dovoljenih zmanjšanj), se popravki vrednosti terjatev v tekočem letu priznajo le do manjšega od obeh zneskov.

Popravek vrednosti terjatev je davčno priznan, če je izpolnjen eden izmed naslednjih pogojev: podjetje je v preteklih letih že odpisalo terjatve, vendar se pod odpisanimi terjatvami štejejo samo tiste terjatve, ki so izpolnjevale pogoje za odpis po ZDDPO-2, v kolikor je ta znesek nižji od 1% obdavčljivega prihodka iz tekočega obdobja ali ; če prej omenjen pogoj ni izpolnjen, vendar pa je ugotovljeni znesek (ki je enak aritmetični sredini preteklih treh davčnih obdobji dejansko odpisanih terjatev) višji od 1 odstotek obdavčljivega prihodka iz tekočega obdobja, pa se priznajo odpisane terjatve v višini 1 odstotek obdavčljivega prihodka iz tekočega obdobja.

Glede na to, da je odpis terjatev skladno s SRS povsem drugačen računovodski postopek od prevrednotenja terjatev, je tudi davčna obravnava povsem drugačna. Odpis terjatev pomeni izbris terjatve iz evidence ne glede na njeno vrednost. Odpis terjatve pa je praviloma posledica prenehanja obvladovanja gospodarskih koristi, ki so izhajale iz terjatve.

Če se popravki vrednosti v naslednjih letih povečujejo, se opisani postopek vselej uporabi le za razliko oziroma za na novo oblikovani del popravkov vrednosti. Če pa se popravki vrednosti zmanjšujejo zaradi odpisov terjatev, je treba najprej preveriti, ali so odpisi utemeljeni oziroma ali

izpolnjujejo prej naštete pogoje. Če jih, odpisi, kolikor so bili že popravki vrednosti davčno priznani, ne bodo vplivali na davčno osnovo le če bodo večji in utemeljeni, bo razlika davčno priznana v letu odpisa. Za morebitni neutemeljeni del odpisov (za pokritje katerih so bili porabljeni v preteklih letih davčno priznani popravki vrednosti terjatev) pa je treba po ZDDPO-2 v davčnem obračunu povečati prihodke. Popravki vrednosti se bodo lahko zmanjševali tudi zaradi spremembe računovodske ocene. Takšno zmanjšanje bo vplivalo na davčno osnovo prek povečanja prevrednotovalnih poslovnih prihodkov. Ti bodo vštet v davčno osnovo, če so bili v preteklih letih oblikovani popravki vrednosti terjatev davčno priznani. Če niso bili, pa se prevrednotovalne poslovne prihodke izvzame iz davčne osnove. Če pa so popravki vrednosti terjatev v prejšnjih davčnih obdobjih delno davčno priznani, se podjetje samo odloči, kakšen vrstni red bo upoštevalo, in sklone odpraviti najprej davčno nepriznani del popravkov vrednosti, nato pa še davčno priznanega (Hieng, 2008, str. 10 – 12).

Davčno priznavanje odpisa terjatve je vezano na dva pogoja, ki morata biti izpolnjena kumulativno:

- znesek odpisane terjatve je moral biti predhodno že vključen med prihodke in
- davčno priznavanje odpisa terjatve temelji tudi na razumnih dejanjih, ki bi jih moral opraviti gospodarstvenik, da bi dosegel poplačilo terjatve. Če so bila razumna dejanja opravljena in ni prišlo do poplačila, je posledični odpis terjatve davčno priznan odhodek.

ZDDPO-2 ureja tudi situacijo, ko so odhodki iz prevrednotenja davčno priznani, sam odpis terjatev pa ni opravljen pod prej omenjenimi zakonskimi pogoji. V tem primeru je zavezanec dolžan v letu odpisa terjatve povečati svojo davčno osnovo za znesek, ki ustreza davčno priznanim odhodkom iz prevrednotenja v preteklih davčnih obdobjih.

ZDDPO-2 prav tako ureja odpravo dvojnega obdavčenja v primerih, ko se terjatve po prevrednotenju ne odpiše, temveč se le opravi predhodna oslabitev terjatev. V teh primerih se prihodki iz odprave oslabitve, ki ni bila davčno priznana, ne vštevajo v davčno osnovo zavezanca.

Prevrednotovalni odhodki iz terjatev, ki začasno niso davčno priznani, so tudi predmet evidentiranja terjatev za odloženi davek, seveda pod pogoji, ki skladno z računovodskimi standardi veljajo za pripoznavanje terjatev za odloženi davek.

### **3.4.6 Dolgoročne rezervacije**

O rezervacijah govori SRS 10. Rezervacije se oblikujejo za sedanje obveze, ki izhajajo iz obvezujočih preteklih dogodkov in se bodo po predvidevanjih poravnale v obdobju, ki ni z gotovostjo določeno, ter katerih velikost je mogoče zanesljivo oceniti. Obravnavati jih je mogoče kot dolgove v širšem pomenu, ker se razlikujejo od kapitala kot obveznosti do lastnikov.



Namen rezervacij je v obliki vnaprej vračunanih stroškov oziroma odhodkov zbrati zneske, ki bodo v prihodnosti omogočili pokritje takrat nastalih stroškov oziroma odhodkov. Med takšne rezervacije spadajo na primer rezervacije za reorganizacijo, za pričakovane izgube iz kočljivih pogodb, za pokojnine, za jubilejne nagrade in za odpravnine ob upokojitvi.

Z novimi SRS se je pojavila obveznost oblikovanja dolgoročnih rezervacij za jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi. Ob prehodu je bilo potrebno rezervacije oblikovati v breme prenesenega poslovnega izida, na kontih postavk kapitala. Družba je ali zmanjšala preneseni dobiček preteklih let ali pa povečala preneseno čisto izgubo.

Med dolgoročnimi pasivnimi časovnimi razmejitvami se izkazujejo odloženi prihodki, ki bodo v obdobju, daljšem od leta dni, pokrili predvidene odhodke. Med dolgoročno odložene prihodke se uvrščajo tudi državne podpore in donacije, prejete za pridobitev osnovnih sredstev oziroma za pokrivanje določenih stroškov. Namenjene so za pokrivanje stroškov amortizacije teh sredstev oziroma določenih stroškov in se porabljajo s prenašanjem med poslovne prihodke.

Dolgoročne rezervacije so pripoznane v znesku, ki predstavlja najboljšo oceno izdatkov (ob upoštevanju tveganja in negotovosti, ki neizogibno spremljajo dogodke in okoliščine), potrebnih za poravnavo na dan bilance stanja obstoječe, praviloma dolgoročne obveze. Vrednost rezervacije mora biti enaka sedanji vrednosti izdatkov, ki so po pričakovanju, potrebni za poravnavo obveze.

Za dolgoročno odlaganje prihodkov in za dolgoročno vnaprejšnje vračunavanje stroškov oziroma odhodkov se praviloma izdelava večletni predračun oblikovanja in črpanja ustrezne postavke dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev ali rezervacije ter na tej podlagi opredelijo deli poslovnih prihodkov ali poslovnih odhodkov posameznih vrst, ki se vračunavajo v vsakem poslovnem letu. Predračun se na koncu poslovnega leta preveri ter po potrebi dopolni ali spremeni.

Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve se ne prevrednotujejo. Po koncu obdobja, za katero je bila uporabljena rezervacija, se njen celotni neporabljeni del prenese med ustrezne prihodke.

#### *Davčni vidik*

Glede na prejšnjo zakonodajo (ZDDPO-1) so z vidika ZDDPO-2 rezervacije pripoznane drugače. Namreč ZDDPO-2 določa, da se pri ugotavljanju davčne osnove oziroma priznavanju odhodkov zavezanca, oblikovanje rezervacij prizna kot odhodek v znesku, ki ustreza 50 odstotkov oblikovanih rezervacij. Prav tako odprava in poraba rezervacij, ki niso bile priznane kot odhodek, se v davčnem obdobju upošteva na način, da:

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

Kot oblikovanje oziroma odprava rezervacij se obravnava tudi njihov popravek na sedanjo vrednost predvidenih bodočih izdatkov na koncu obračunskega obdobja (20. člen, ZDDPO-2).

## **SKLEP**

V uvodu sem omenila različno obravnavanje računovodskih kategorij po standardih in po davčnih predpisih. Računovodska politika posameznega podjetja vpliva na višino izkazanega dobička in posledično tudi na davčno obveznost.

Računovodski izkazi so namreč podlaga za pripravo obračuna davka od dohodkov pravnih oseb. Slovenska davčna zakonodaja je tesno povezana z računovodskim poročanjem, kar posledično vpliva tudi na izkazovanje dobička v izkazu poslovnega izida.

V primeru, da zakon na določa drugače, se za ugotavljanje dobička priznajo prihodki in odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida oziroma v letnem poročilu, ki ustreza izkazu poslovnega izida in prikazuje prihodke in odhodke in poslovni izid, na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenimi računovodskimi standardi.

Navkljub tej povezanosti med računovodskim in davčnim poročanjem pa določila davčne zakonodaje pogosto omejujejo možnosti in zahteve, ki jih postavlja računovodski standardi, tako pogosto prihaja do razlik med računovodskim in davčnim obravnavanjem računovodskih kategorij.

Posledica tega je, da morajo podjetja danes svojo računovodsko politiko, usmeritve prilagajati oziroma usklajevati z obstoječo davčno zakonodajo, saj je le tako lahko njihovo poslovanje optimalno.

## **LITERATURA IN VIRI**

1. Čokelc, S. (2003). *Davčno računovodstvo in davčno svetovanje*. Maribor: Pravna fakulteta.
2. Heing, R. (2008). Obračun davka od dohodkov pravnih oseb. *IKS* 1-2 (str. 10–12). Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.

3. Hočevar, M., Igličar S. & Zaman M. (2004). *Osnove računovodstva*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
4. Jerman, S. (2007). Vpliv vrednotenja gospodarskih kategorij na efektivno obdavčitev pravnih oseb. 7. *davčno finančna konferenca, konferenčno gradivo*. Portorož: Davčni institut.
5. Klobučar, N. (2003). *Vpliv davčnih pravil na računovodsko poročanje*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
6. *Kodeks računovodskih načel*. (1998). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
7. Kokotec- Novak, M. (1999). *Davčna politika kot sestavina bilančne politike in vloga davčnih svetovalcev*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
8. Mayr, B. (2007). Vpliv računovodenja po SRS na izkazani rezultat poslovanja. Portorož: Davčni institut.
9. Novak, A. (2007). Primerjava vrednotenja gospodarskih kategorij bilance stanja v MSRP in ameriških GAAP. *Revizor*, (7-8), 115.
10. Petkovič, D. (2003). O nekaterih vidikih davčnega svetovanja v Sloveniji. *Davčno finančna praksa* (str. 54), Ljubljana: Davčno
11. Petkovič, D. (2007). Vpliv računovodske politike na davčno osnovo. 7. *davčno finančna konferenca, konferenčno gradivo*. Portorož: Davčni institut.
12. Petkovič, D. (2003). Davčno finančna praksa 12. Najdeno 18.5.2009  
<http://www.abeceda.si/abecedar/clanki/DFP2-DAVCNO%20SVETOVANJE.pd>
13. Pojasnilo DURS. (Št. 4201-7/2007-2, 4. 7. 2007).
14. *Pravilnik o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb*. (2009), Uradni list RS. (Št. 12/2009).
15. *Slovenski računovodski standardi (2006)*. Uradni list RS. (Št. 118/2005, december 2005).
16. Turk, I. & Melavc, D. (1994), *Uvod v računovodstvo*. Kranj: Moderna organizacija.
17. *Zakon o davčnem postopku-2*. (2006). Uradni list RS. (Št. 117/2006, 16 november 2006).

18. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb-2. (2006). Uradni list RS. (Št. 117/2006, 16 november 2006).

19. Zakon o gospodarskih družbah-1. (2006), Uradni list RS. (Št. 42/2006, 19 april 2006).