

**UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA**

**DIPLOMSKO DELO**

**PRIMERJAVA POSLOVNE IN DAVČNE BILANCE V  
SLOVENIJI IN ITALIJI**

**Ljubljana, september 2007**

**MATEJA GORUP**

**IZJAVA:**

Študentka Mateja Gorup 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 7.9.2007

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

# KAZALO

<b>1</b>	<b>UVOD</b> .....	<b>1</b>
<b>2</b>	<b>OPREDELITEV POJMOV</b> .....	<b>2</b>
2.1	Poslovna bilanca .....	2
2.2	Davčna bilanca .....	2
2.3	Povezava med poslovno in davčno bilanco .....	3
2.4	Kritična ocena povezanosti davčnega in računovodskega poročanja.....	5
2.4.1	Prednosti in slabosti povezanosti davčnega in računovodskega poročanja.....	5
2.4.2	Prednosti in slabosti nepovezanosti davčnega in računovodskega poročanja.....	5
<b>3</b>	<b>POSLOVNA BILANCA V SLOVENIJI</b> .....	<b>5</b>
3.1	Pravna podlaga .....	5
3.2	Oblika in vsebina poslovne bilance .....	6
3.2.1	Računovodska načela .....	6
3.2.2	Oblike poslovne bilance .....	7
3.2.3	Kategorije poslovne bilance .....	8
3.2.3.1	Prihodki .....	8
3.2.3.2	Odhodki .....	9
<b>4</b>	<b>DAVČNA BILANCA V SLOVENIJI</b> .....	<b>10</b>
4.1	Zakonska podlaga .....	10
4.2	Vsebinske značilnosti davčne bilance .....	11
4.2.1	Davčni zavezanec .....	11
4.2.2	Obračun davka .....	12
4.2.2.1	Davčna stopnja .....	13
4.2.3	Vsebina postavk v obračunu davka od dobička pravnih oseb .....	14
4.2.3.1	Davčno priznani prihodki .....	14
4.2.3.2	Davčno nepriznani odhodki .....	15
4.2.4	Prenosne (transferne) cene in obresti med povezanimi osebami.....	17
4.2.5	Davčne olajšave .....	18
4.2.6	Davčna izguba .....	19
<b>5</b>	<b>GLAVNE RAZLIKE MED POSLOVNO IN DAVČNO BILANCO V SLOVENIJI</b> .....	<b>20</b>
<b>6</b>	<b>POSLOVNA BILANCA V ITALIJI</b> .....	<b>21</b>
6.1	Pravna podlaga .....	21
6.2	Oblika in vsebina poslovne bilance .....	22
6.2.1	Načela sestavljanja letnega poročila (bilancio) .....	22
6.2.2	Oblike poslovne bilance .....	22
6.2.2.1	Prihodki .....	23
6.2.2.2	Odhodki .....	25
<b>7</b>	<b>DAVČNA BILANCA V ITALIJI</b> .....	<b>28</b>
7.1	Zakonska podlaga .....	28
7.2	Zavezanci za davek od dohodka družb .....	30
7.3	Vsebinske značilnosti davčne bilance .....	30
7.3.1	Davčno priznani prihodki (davek IRES) .....	30
7.3.2	Davčno priznani odhodki (davek IRES).....	31
7.4	Regionalni davek na pridobitne dejavnosti – IRAP .....	34
<b>8</b>	<b>GLAVNE RAZLIKE MED POSLOVNO IN DAVČNO BILANCO V ITALIJI</b> .....	<b>36</b>
<b>9</b>	<b>GLAVNE RAZLIKE PRI SESTAVLJANJU BILANC V SLOVENIJI IN ITALIJI</b> .....	<b>37</b>
9.1	Glavne razlike med poslovno bilanco v Sloveniji in Italiji .....	37

9.2	Glavne razlike med davčno bilanco v Sloveniji in Italiji.....	38
9.2.1	Prihodki.....	38
9.2.2	Odhodki.....	38
<b>10</b>	<b>SKLEP.....</b>	<b>41</b>
	<b>LITERATURA .....</b>	<b>42</b>
	<b>VIRI.....</b>	<b>43</b>
	<b>PRILOGI</b>	

# 1 UVOD

Gospodarske družbe morajo ob zaključku poslovnega leta izdelati poslovne in davčne izkaze. Poslovna bilanca, ki je izdelana na podlagi Zakona o gospodarskih družbah, Slovenskih računovodskih standardov (odslej SRS) in ostalih računovodskih pravil, prikazuje uspešnost gospodarske družbe. Davčna bilanca, ki je izdelana po davčnih predpisih, pa predstavlja osnovo za obdavčitev gospodarske družbe.

Cilj gospodarskih družb je uspešno poslovanje, torej doseganje čim večjega dobička, saj so samo na tak način zanimive za lastnike oziroma investitorje. Posledično pa visok dobiček za gospodarsko družbo pomeni plačilo večjega davka od dobička, kar pa je interes države. Zato se gospodarske družbe v okviru davčnih predpisov trudijo iskati take rešitve, ki so zanje najugodnejše.

Predmet diplomskega dela je primerjalna analiza računovodske in davčne ureditve v Sloveniji in Italiji. Primerjava se mi zdi zanimiva predvsem zaradi aktualnih sprememb na računovodskem in davčnem področju v Sloveniji, zaradi primerljivosti razlik med ureditvijo doma in v Italiji in zaradi primerljivosti, katera od držav je z davčnega vidika ugodnejša za potencialne investitorje.

Namen diplomskega dela je prikazati podobnosti in razlike med poslovno bilanco (izkaz poslovnega izida) in davčno bilanco ter njuna primerjava med Slovenijo in Italijo. Težavo pri izdelavi naloge so mi predstavljale številne spremembe v davčni zakonodaji tako pri nas kot v Italiji.

Diplomsko delo temelji na podlagi proučitve domače in italijanske literature ter virov s področja računovodstva in zakonodaje o davku od dohodka pravnih oseb. V Sloveniji je v letu 2006 prišlo do veliko sprememb v zakonodaji. Osredotočila sem se predvsem na prenovljene SRS 2006, na spremenjena Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (kratica ZDDPO-2) in Zakon o gospodarskih družbah (kratica ZGD-1) v Sloveniji ter na Civilni zakonik (Codice civile) v Italiji.

V preteklih obdobjih so se računovodska načela med državama v precej razlikovala. V zadnjih par letih pa se je v obeh državah to področje uskladilo s smernicami EU in s tem je večina razlik izginila. Na davčnem področju so razlike še vedno precejšnje, rezultat tega pa je dosti večja davčna obdavčitev dobička družb v Italiji v primerjavi s Slovenijo.

Diplomsko delo obsega deset poglavij. Uvodnemu delu, ki je namenjeno predstavitvi vsebine in namena diplomskega dela, sledi poglavje, kjer sta opredeljena pojma poslovna in davčna bilanca ter povezava med obema bilancama. V naslednjih treh poglavjih sta predstavljeni poslovna in davčna bilanca v Sloveniji ter glavne razlike med njima. V nadaljevanju je na enak način predstavljena tudi ureditev v Italiji, ki smo jo prikazali tudi s konkretnim primerom davčne bilance. V devetem poglavju so predstavljene glavne

ugotovljene razlike pri sestavljanju bilanc v Sloveniji in Italiji, predvsem s poudarkom na davčni bilanci. Zadnje, deseto poglavje obsega povzetke in glavne ugotovitve diplomskega dela.

## **2 OPREDELITEV POJMOV**

### **2.1 Poslovna bilanca**

Izkaz poslovnega izida je poleg bilance stanja temeljni računovodski izkaz, ki ga mora organizacija sestaviti na koncu poslovnega leta, da v njem prikaže način ugotavljanja poslovnega izida. Vsebuje prihodke in odhodke, ki so navedeni po določenem vrstnem redu obračunskega obdobja. Razlika med njimi predstavlja poslovni izid (Turk et al., 1999, str. 192).

Izkaz poslovnega izida kaže uspešnost poslovanja podjetja v določenem obdobju. Predstavljen mora biti jasno in pregledno, da uporabniki dobijo ustrezno sliko o poslovanju podjetja.

Izkaz poslovnega izida vsebuje informacije, ki so namenjene notranjemu in zunanjemu računovodskemu poročanju. Uporabnike računovodskih informacij lahko glede na njihove interese razdelimo na (Hočevar, Igličar, Zaman, 2000, str. 20):

- notranje uporabnike: poslovodstvo podjetja, lastniki podjetja in zaposleni,
- zunanje uporabnike: kupci, dobavitelji, konkurenti, javnost, država, finančne institucije, obstoječi in potencialni investitorji ter upniki.

Glavni namen računovodskega poročanja je omogočiti različnim uporabnikom informacije, s pomočjo katerih bodo sprejemali odločitve. Ker zunanji uporabniki nimajo dostopa do podrobnih podatkov poslovanja in niso dnevno vključeni v procese poslovanja podjetij, njihove odločitve temeljijo na podatkih iz izkazov, ki jih pripravlja poslovodstvo. Izkazi morajo posredovati informacije, ki omogočajo zunanjim uporabnikom sprejemanje racionalnih odločitev povezanih s financiranjem, kreditiranjem in ostalimi podobnimi odločitvami (Porter, Norton, 1998, str. 54).

### **2.2 Davčna bilanca**

Davčna bilanca je vrsta bilance, ki temelji na pravnih podlagah za opredeljevanje davkov. Glavna naloga davčne bilance je ugotoviti davek, ki ga mora davčni zavezanec plačati. S pomočjo davčne bilance davčni zavezanec uresničuje svojo davčno politiko ob upoštevanju davčnih predpisov (Kokotec Novak, 2007, str. 11).

Hilke deli davčne bilance na (Kokotec Novak, 2007, str. 11):

- redne (poslovni izid izkazujejo kot podlago za obdavčitev),
- izredne ali posebne (začetne in končne davčne bilance pri spremembi davčne obveze, davčne bilance ob spremembi pravne oblike organizacije, sanacijske davčne bilance in davčne bilance ob likvidaciji).

Davčna zakonodaja zahteva, da podjetje letno prikaže osnovo za davek od dobička v posebnem izkazu. Davčni izkaz je posebno računovodsko poročilo, ki je ločeno od ostalih računovodskih poročil podjetja. V davčnem izkazu se na podlagi davčne zakonodaje ugotovi osnovo za obdavčitev. Izdelava davčne bilance je posebno področje znotraj računovodstva. Davčna bilanca je v največji meri izdelana na podlagi informacij iz finančnega računovodstva, ki so prilagojene tako, da so usklajene z zakonskimi zahtevami. Na področju davčnega računovodstva je pomembno davčno planiranje, ki analizira pričakovane davčne učinke za določene dogodke. Na ta način skuša podjetje doseči minimalno davčno breme (Meigs, Meigs, Meigs, 1995, str. 5-7).

Davčni dobiček ali davčna izguba sta dobiček ali izguba v posameznem obdobju, ki se ugotovita v skladu s predpisi davčnih oblasti, na podlagi katerih je treba poravnati davek iz dobička (MRS 12, 2001, str. 11).

Davčni dobiček je izkazan v davčni bilanci oziroma v davčnem izkazu. Na višino davčnega dobička v večini držav poleg računovodskih pravil vpliva tudi zakonodaja. Davčni zavezanec lahko v določenem obdobju izkazuje davčno izgubo, v davčno osnovo za obračun davka pa se upošteva le davčni dobiček, ki je opredeljen kot pozitivna razlika med ustvarjenimi davčno priznanimi prihodki in odhodki, ki jih davčni zavezanec ustvari v tekočem obračunskem obdobju (Čebašek, 2005, str. 19).

### **2.3 Povezava med poslovno in davčno bilanco**

Računovodski in obdavčljivi dobiček praviloma nista enaka predvsem zaradi dveh razlogov. Prvi razlog za nastanek razlik med računovodskim in obdavčljivim dobičkom je prepričanje, da morajo biti nekatere postavke vključene v obračun računovodskega dobička, ne pa tudi obdavčljivega, in obratno (primer so razne dotacije, ki se praviloma ne morejo odšteti od obdavčljivega dobička, zmanjšujejo pa računovodski dobiček). Drugi razlog, zaradi katerega prihaja do razlik, pa je, da se nekatere postavke upoštevajo tako pri računovodskem kot pri obdavčljivem dobičku, vendar v obračunih za različna obdobja (primer so rezervacije, ki se v več državah odštevajo od računovodskega dobička v obdobju, v katerem jih gospodarska družba oblikuje, obdavčljivi dobiček pa zmanjšajo šele v obdobju, ko nastanejo izdatki). Zgoraj predstavljena razloga sta vzrok za nastanek stalnih, časovnouslyklajevalnih in začasnih razlik med računovodskim in obdavčljivim

dobičkom. Stari MRS 12 je poznal stalne in časovnouslykajevalne razlike, novi pa pozna poleg stalnih le še začasne razlike (Hieng, 2005, str. 128).

Začasne razlike so razlike med knjižno vrednostjo sredstva ali obveznosti v bilanci stanja in njegovo (njeno) davčno vrednostjo. Začasne razlike so lahko ali (Hieng, 2005, str. 129):

- obdavčljive začasne razlike, to so začasne razlike, katerih posledica so obdavčljivi zneski pri določanju obdavčljivega dobička (davčne izgube) v prihodnjih obdobjih, ko se knjižna vrednost sredstva povrne ali knjižna vrednost obveznosti poravna, ali
- odbitne začasne razlike, katerih posledica so zneski, ki se odštejejo pri določanju obdavčljivega dobička (davčne izgube) v prihodnjih obdobjih, ko se knjižna vrednost sredstva povrne ali se knjižna vrednost obveznosti poravna.

Vsak poslovni sistem ima skupno poslovno politiko, katere del je tudi bilančna politika. Bilančna politika zajema sestavljanje letnih računovodskih izkazov, pri čemer je omejena s posameznimi pravili stroke in s predpisi države. Zajema vključitev, vrednotenje in izkazovanje bilančnih postavk ter členitev bilanc in poročila. Je orodje za uresničevanje finančne politike, saj z izkazom prihodkov, odhodkov in poslovnega izida vpliva na delitev dobička med lastnike in na davčno politiko. Vsak poslovni sistem vodi tudi davčno politiko, katere cilj je uveljavljanje davčnih olajšav, zmanjšanje davkov ali odlog davkov v naslednja leta. Podjetje pri izkazovanju prihodkov, odhodkov in dobička vodi davčno politiko, ki v okviru davčnih predpisov išče najugodnejše rešitve (Kokotec Novak, Korošec, Melavc, 1997, str. 322-324).

Po avtorici Knobbe-Keuk so razmerja med poslovno in davčno bilanco lahko naslednja (Kokotec Novak, 1996, str. 110):

- davčna bilanca je lahko sestavljena neodvisno od poslovne (ZDA in Velika Britanija),
- poslovna bilanca je hkrati davčna bilanca,
- poslovna bilanca predstavlja podlago za davčno bilanco, način preureditve poslovne bilance v davčno pa določajo davčni predpisi (Avstrija, Nemčija).

Glede na odvisnost med računovodskimi in davčnimi pravili, ki se uporabljajo pri izdelavi izkaza poslovnega izida in davčnega izkaza, poznamo dve strukturi (Kokotec Novak, 2002, str. 3):

- odvisna struktura – poslovne bilance se prilagajajo davčnim in obratno. Podlaga za sestavo tako davčnega kot tudi računovodskega izkaza so računovodski predpisi, davčni predpisi pa korigirajo izkaz poslovnega izida za davčne namene.
- neodvisna struktura – opredelitev obdavčljivega dobička je neodvisna od opredelitve računovodskega dobička. Podjetja lahko izberejo različno računovodsko politiko za poslovne in davčne namene, pri tem uporaba določenih olajšav ni povezana z njihovim upoštevanjem v poslovnih bilancah.



## **2.4 Kritična ocena povezanosti davčnega in računovodskega poročanja**

### **2.4.1 Prednosti in slabosti povezanosti davčnega in računovodskega poročanja**

Povezanost davčnega in računovodskega poročanja omogoča poenostavljeno pripravljanje poročil zunanjim uporabnikom in tako zmanjšuje administrativne stroške poročanja. Gre sicer samo za navidezno prednost, saj mora računovodstvo za vsakodnevni nadzor poslovanja poslovodstvu še naprej zagotavljati računovodske informacije, ki ne smejo biti pod vplivom davčnih pravil. Naslednja prednost tesne povezanosti je lažji davčni nadzor, saj na ta način za ugotovitev davčnega dobička niso potrebne večje prilagoditve računovodskega dobička.

Tesna povezanost davčnih in računovodskih izkazov vodi k močno davčno usmerjenemu računovodstvu, ki pa se ne ujema vedno s splošno sprejetimi računovodskimi načeli. Davčna pravila lahko vodijo k popačenemu prikazu poslovanja podjetja. Na ta način lahko računovodsko poročanje zaradi uporabe različnih davčnih ugodnosti onemogoča primerjavo podjetij znotraj posamezne države in na mednarodni ravni (Klobučar, 2003, str. 79).

### **2.4.2 Prednosti in slabosti nepovezanosti davčnega in računovodskega poročanja**

Nepovezanost davčnega in računovodskega poročanja omogoča večjo primerljivost računovodskih izkazov podjetij, saj se le-ta pri računovodskem poročanju ne ozirajo na davčna pravila in se usmerijo na potrebe drugih računovodskih uporabnikov. Poleg tega neodvisno poročanje omogoča preprostejše spreminjanje tako davčnih kot računovodskih pravil in tudi možnost hitrejši skladnosti mednarodnih računovodskih standardov (Klobučar, 2003, str. 80).

## **3 POSLOVNA BILANCA V SLOVENIJI**

### **3.1 Pravna podlaga**

Pod poslovno bilanco v Sloveniji razumemo bilanco stanja in izkaz poslovnega izida. V Sloveniji predstavljata pravno podlago za sestavljanje poslovne bilance ZGD in SRS. Obliko izkaza poslovnega izida določa 66. člen ZGD, ki opredeljuje dve možni obliki izkaza poslovnega izida. Podrobneje pa izkaz poslovnega izida opredeljuje SRS 25.

ZGD določa, da mora ustrezni računovodski standard podrobneje opredeliti podatke v izkazu poslovnega izida za tiste družbe, katerih računovodski izkazi morajo biti revidirani. Za ostale družbe pa najmanjši obseg podatkov v izkazu poslovnega izida, razčlenjenih na podatke o prihodkih in odhodkih, določa ZGD (Turk et al., 1999, str. 193).

Družbe morajo voditi poslovne knjige po sistemu dvostavnega knjigovodstva in jih enkrat letno zaključiti v skladu z ZGD in SRS ali MSRP. Zaključek poslovnega leta ni nujno vezan na zaključek koledarskega, saj se poslovno leto lahko razlikuje od koledarskega. Za vsako poslovno leto se v roku treh mesecev na podlagi zaključenih knjig sestavi letno poročilo. Konsolidirane računovodske izkaze pa je potrebno sestaviti v štirih mesecih po koncu poslovnega leta. ZGD določa, da je potrebno poslovne knjige, bilance stanja, izkaze poslovnega izida in letna ter poslovna poročila hraniti trajno, knjigovodske listine pa se lahko hranijo samo določeno obdobje (ZGD-1, 2006).

Letno poročilo, ki ga oblikujemo v skladu s 60. členom ZGD-1 (2006), mora biti sestavljeno iz:

- računovodskega poročila, ki ga tvorijo bilanca stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz denarnih tokov in izkaz gibanja kapitala,
- priloge s pojasnili k izkazu,
- poslovnega poročila.

V 61. členu ZGD-1 (2006) je določeno, da:

- mora biti letno poročilo sestavljeno jasno in pregledno,
- mora letno poročilo izkazovati resničen in pošten prikaz premoženja in obveznosti družbe, njenega finančnega položaja ter poslovnega izida.

V primeru, da zgoraj navedenih zahtev ni mogoče izpolniti, mora priloga k izkazom vsebovati ustrezna pojasnila.

Državni zbor Republike Slovenije je na seji 4. aprila 2006 sprejel ZGD-1, ki predstavlja celovito prenovo veljavnega zakona iz leta 1993. Računovodske rešitve so obravnavane v osmem poglavju zakona. Osmo poglavje je razdeljeno na naslednje oddelke: splošne določbe, splošna pravila o letnem poročilu, bilanca stanja, izkaz poslovnega izida, vrednotenje postavk v računovodskih izkazih, letno poročilo in pravila vrednotenja ob združitvi in delitvi, priloga k izkazom in poslovno poročilo.

Razčlenitev izkaza poslovnega izida se z novim zakonom ni bistveno spremenila. Spremembe zakona vplivajo predvsem na jasnost izkazovanja finančnih poslovnih in drugih prihodkov ter odhodkov (Odar, 2007, str. 13).

## **3.2 Oblika in vsebina poslovne bilance**

### **3.2.1 Računovodska načela**

Računovodska načela obravnavajo pojmovanje računovodenja, obdelujejo njegove temeljne značilnosti in so podlaga za računovodske usmeritve v zvezi z vsebino in merjenjem gospodarskih kategorij ter njihovim računovodskim izkazovanjem in pojasnjevanjem, računovodski standardi pa podrobneje obdelujejo računovodska načela

glede metod zajemanja in obdelovanja računovodskih podatkov, oblikovanja in predstavljanja računovodskih informacij ter hrambe računovodskih podatkov in informacij (SRS – Uvod, str. I).

Slovenija je kot država članica Evropske unije (odslej EU) dolžna upoštevati zakonodajo EU. Predvsem zaradi sprememb direktiv EU s področja računovodenja je Slovenija kot članica EU morala tem spremembam prilagoditi ZGD, saj je le-ta najpomembnejši slovenski predpis s področja bilančnega prava. Precej so se spremenili tudi MSRP, zaradi česar je Slovenija morala prenoviti obstoječe SRS in jih uskladiti z MSRP.

Spremembe SRS 2006 zahtevajo prilagoditve in preračune postavk v računovodskih izkazih, kar pomeni, da so morale družbe izdelati otvoritveno bilanco po SRS 2006, zaključna bilanca poslovnega leta 2005 pa ni nujno enaka otvoritveni bilanci poslovnega leta 2006. Do razlik ne prihaja pri vseh družbah, to je odvisno od strukture sredstev in virov sredstev posamezne družbe. Učinke, ki nastanejo pri prilagoditvi, je treba davčno ustrezno obravnavati (Koritnik Rakela, 2005, str. 74).

Izkaz poslovnega izida podrobneje opredeljuje SRS 25, ki ga definira kot temeljni računovodski izkaz, v katerem je resnično in pošteno prikazan poslovni izid. Poslovni izid se sestavi za poslovno leto ali medletna obdobja. Sestavi se ga za potrebe zunanjega poročanja, in sicer za splošne ali posebne namene (SRS 25, str. 142).

Pri sestavljanju poslovnega izkaza je treba upoštevati (po novih SRS le še dve) temeljni računovodski predpostavki, ki sta upoštevanje nastanka poslovnih dogodkov in upoštevanje časovne neomejenosti delovanja (SRS, 2006, str. IV).

### **3.2.2 Oblike poslovne bilance**

SRS 25 predpisuje dve stopenjski obliki izkaza poslovnega izida. V različici I (»nemška«) so prikazani stroški po naravnih vrstah, kot so nabavna vrednost prodanega blaga in materiala, stroški porabljenega materiala, stroški storitev, stroški plač, stroški amortizacije in drugi stroški. V različici II (»anglo-ameriška«) so stroški prikazani po funkcionalnih skupinah, kot so nabavna vrednost prodanega blaga, proizvodjalni stroški prodanih proizvodov, stroški prodajanja in stroški splošnih dejavnosti (Kotar, 2004, str. 9).

Družba si izbere različico, ki ji bolj ustreza tudi glede na njeno mednarodno sodelovanje, standard pa daje prednost različici II (SRS 25, str. 142).

### 3.2.3 Kategorije poslovne bilance

#### 3.2.3.1 Prihodki

Prihodki so povečanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki povečanj sredstev (na primer denarja ali terjatev zaradi prodaje blaga) ali zmanjšanj dolgov (na primer zaradi opustitve njihove poravnave). Prek poslovnega izida vplivajo na velikost kapitala (SRS 18, 2006, str. 101).

SRS 18 deli prihodke na poslovne prihodke, finančne prihodke in druge prihodke (prej izredni prihodki). Poslovne in finančne prihodke imenujemo tudi redni prihodki. Prihodki se pripoznajo, če je povečanje gospodarskih koristi v obračunskem obdobju povezano s povečevanjem sredstva ali z zmanjševanjem dolga in je to povečanje mogoče zanesljivo izmeriti. Prihodki in povečanja sredstev oziroma zmanjšanja dolgov se torej pripoznavaajo hkrati (SRS 18, 2006, str.101-102).

- **Poslovni prihodki**

Med poslovne prihodke SRS 18 uvršča prihodke od prodaje in druge poslovne prihodke, ki so povezani s poslovnimi učinki. Tako med te prihodke spadajo prodajne vrednosti prodanih proizvodov, trgovskega blaga in materiala ter opravljenih storitev. Druge poslovne prihodke pa predstavljajo subvencije, dotacije, regresi, kompenzacije in premije, ki so povezani s poslovnimi učinki. Med poslovne prihodke spadajo tudi prevrednotovalni poslovni prihodki, ki se pojavijo ob odtujitvi opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev kot presežki njihove prodajne vrednosti nad njihovo knjigovodsko vrednostjo (SRS 18, 2006, str. 101).

- **Finančni prihodki**

Finančni prihodki so prihodki od naložbenja, ki se pojavljajo v zvezi s finančnimi naložbami pa tudi v zvezi s terjatvami. Sestavljajo jih obračunane obresti, deleži v dobičku drugih in tudi prevrednotovalni finančni prihodki. V izkazu poslovnega izida se izkazujejo glede na to, ali finančni prihodki niso odvisni od poslovnega izida drugih (na primer prejete obresti) ali so odvisni od poslovnega izida drugih (na primer prejete dividende). Vključujejo tudi prevrednotovalne finančne prihodke, ki se pojavijo ob odtujitvi finančnih naložb, v primerih, ko se povečanje njihove knjigovodske vrednosti zaradi predhodne okrepitve ne zadržuje več v presežku iz prevrednotenja (SRS 18, 2006, str. 102).

- **Drugi prihodki**

Med druge prihodke spadajo neobičajne postavke, ki povečujejo poslovni izid (na primer subvencije, dotacije, donacije, prejete odškodnine in kazni). Nanašajo se na dogodke, ki niso običajni pri rednem poslovanju družbe. Po SRS 2006 med druge prihodke ne spadajo več dotacije za kritje neporavnane izgube iz prejšnjih poslovnih let.

### 3.2.3.2 Odhodki

Odhodki so zmanjšanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki zmanjšanj sredstev (na primer zalog blaga zaradi prodaje) ali povečanj dolgov (na primer zaradi zaračunanih obresti). Preko poslovnega izida vplivajo na velikost kapitala družbe (SRS 17, 2006, str. 96).

Odhodki se delijo na poslovne odhodke, finančne odhodke in druge odhodke. Poslovne in finančne odhodke imenujemo tudi redni odhodki.

Odhodki se pripoznajo, če je zmanjšanje gospodarskih koristi v obračunskem obdobju povezano z zmanjšanjem sredstva ali s povečanjem dolga in je to zmanjšanje mogoče zanesljivo izmeriti. Odhodki se torej pripoznajo hkrati s pripoznavanjem zmanjšanja sredstev oziroma povečanja dolgov (SRS, 2006, str. 97).

- **Poslovni odhodki**

Poslovne odhodke opredelimo kot vsoto stroškov v obračunskem obdobju, povečano za stroške v začetnih zalogah proizvodov in nedokončane proizvodnje, zmanjšano za stroške v končnih zalogah proizvodov in dokončane proizvodnje. V trgovinskih podjetjih, kjer se stroški ne zadržujejo v zalogah, je treba pri ugotavljanju poslovnih odhodkov všteti še nabavno vrednost prodanega trgovskega blaga (SRS 2006, str. 96).

Stroške lahko delimo po naravnih ali po funkcionalnih vrstah. Po funkciji delimo stroške na proizvodjalne stroške prodanih poslovnih učinkov, stroške prodaje in stroške splošnih služb. Naravne vrste stroškov pa so: nabavna vrednost prodanega blaga, stroški materiala, stroški storitev, stroški dela, stroški amortizacije in drugi stroški (Turk et al, 1999, str. 193).

Poslovni odhodki se pripoznajo, ko se stroški ne zadržujejo več v vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje ali ko je trgovsko blago prodano. Tisti stroški, ki se ne morejo zadrževati v zalogah proizvodov in nedokončane proizvodnje, so ob svojem nastanku že pripoznani kot poslovni odhodki (SRS 18, 2006, str. 97).

- **Finančni odhodki**

Finančni odhodki so odhodki za financiranje (stroški danih obresti) in odhodki za naložbenje (prevrednotovalni finančni odhodki). Pri finančnih odhodkih je treba ločiti finančne odhodke, ki nastanejo v zvezi s poslovnimi učinki uskupinjenih odvisnih podjetij, in finančne odhodke, ki nastanejo v zvezi s poslovnimi učinki skupaj obvladovanih podjetij. Ločeno obravnavanje je potrebno zaradi sestavljanja konsolidiranih računovodskih izkazov (SRS 17, 2006, str. 97).

- **Drugi odhodki**

Druge odhodke sestavljajo neobičajne postavke, ki zmanjšujejo poslovni izid. Mednje štejemo denarne kazni, odškodnine in podobne neobičajne postavke (SRS 17, 2006, str. 97).

Davek iz dobička predstavlja znesek davka, ki ga mora podjetje plačati od ustvarjenega dobička.

Odloženi davki povečujejo ali zmanjšujejo poslovni izid, ne vplivajo pa na obveznost za plačilo davka iz dobička. Obračunavanje odloženih davkov naj bi zagotavljalo čim bolj realen poslovni izid, na katerega naj ne bi vplival znesek plačanega davka iz dobička (Odar, 2007, str. 14).

Čisti poslovni izid je čisti dobiček, ki pripada lastnikom podjetja, ali čista izguba, ki zmanjšuje lastniški kapital (Odar, 2007, str. 15). Predstavlja razliko med prihodki in odhodki v določenem obdobju.

## **4 DAVČNA BILANCA V SLOVENIJI**

### **4.1 Zakonska podlaga**

Zakonsko podlago za obdavčitev dobička predstavlja Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (odslej ZDDPO-2), ki je bil sprejet v letu 2006 in se uporablja od 1. januarja 2007 dalje. Poleg omenjenega zakona je bil sprejet tudi nov zakon o davčnem postopku (Zdav-2), ki med drugim ureja način in postopek plačevanja davka od dohodkov pravnih oseb in na ta način dopolnjuje zakonske določbe ZDDPO-2.

Pri pripravi davčnega obračuna je treba upoštevati tudi naslednje predpise (Hieng, 2007, str.1):

- Pravilnik o izvajanju Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Ur. l. RS št. 141/06),
- Pravilnik o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb (Ur. l. RS št. 46/07),
- Pravilnik o transfernih cenah (Ur. l. RS št. 141/06),
- Pravilnik o priznani obrestni meri (Ur. l. RS št. 141/06),
- Pravilnik o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj (Ur. l. RS št. 138/06),
- Zakon o ekonomskih conah (Ur. l. RS št. 37/07).

Zakon od davčnega zavezanca zahteva, da za ugotavljanje dobička uporabi prihodke in odhodke, ki so ugotovljeni v izkazu poslovnega izida (v skladu z ZGD, SRS in ostalimi

pravilniki), razen tistih prihodkov in odhodkov, ki so v zakonu drugače določeni. Iz tega je razvidno, da gre v Sloveniji za odvisno povezavo med poslovno in davčno bilanco (Abolnar, 2004, str. 27).

## **4.2 Vsebinske značilnosti davčne bilance**

### **4.2.1 Davčni zavezanec**

ZDDPO-2 določa, da je zavezanec za davek poleg pravne osebe domačega in tujega prava tudi združenje oseb in družba civilnega prava po tujem pravu, ki je brez pravne osebnosti (npr. partnerstva oziroma osebne družbe) in ni zavezanec za dohodnino. Zavezanec je rezident Slovenije, ki pridobiva dohodek tako v Sloveniji kot v tujini, in nerezident Slovenije, ki ima vir dohodkov v Sloveniji. Zavezanci za davek niso Republika Slovenija in samoupravne lokalne skupnosti (ZDDPO-2, 2006).

Za rezidenta velja načelo neomejene davčne obveze oziroma načelo obdavčitve svetovnega dohodka, kar pomeni, da je zavezan za plačilo davka od dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji in izven Slovenije. Za nerezidente pa velja načelo omejene davčne obveze oziroma načelo obdavčitve dohodkov, ki so doseženi v Sloveniji. Gre za dohodke, ki jih dosežejo z opravljanjem dejavnosti v poslovni enoti ali preko nje, od katerih se pri plačilu v tujino obračuna davčni odtegljaj (Jerman, 2007, str. 6).

Poseben status ima Banka Slovenije, ki je sicer davčni zavezanec, vendar davka niti ne izračuna niti ne plača.

Po 9. členu zakona so davka oproščeni zavezanci, ki so ustanovljeni za opravljanje nepridobitne dejavnosti: zavod, društvo, ustanova, verska skupnost, politična stranka, zbornica, reprezentativni sindikat. Oprostitev velja le za opravljanje nepridobitne dejavnosti. Če zavezanec poleg nepridobitne opravlja tudi pridobitno dejavnost, plača davek iz dejavnosti, ki je pridobitna. Pri določanju davčne osnove se prihodki iz opravljanja nepridobitne dejavnosti in dejanski sorazmerni stroški iz te dejavnosti izvzamejo iz davčne osnove (ZDDPO-2, 2006). Težje je določiti, ali je dejavnost pridobitna ali nepridobitna. Potrebna je presoja v vsakem konkretnem primeru posebej, ob upoštevanju vseh dejstev in okoliščin ter dejanske vsebine dohodka.

### **Obdavčitev nerezidentov**

Opredelitev dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji, je pomembna zaradi uvedbe instrumentarija za odpravo mednarodnega dvojnega obdavčevanja dohodkov rezidenta. Rezidenti, ki so obdavčeni po načelu svetovnega dohodka, imajo pravico do odbitka v tujini plačanega davka za dohodke, ki imajo vir v tujini oziroma nimajo vira v Sloveniji (Jerman, 2007, str. 19).

Davčni odtegljaj se obračuna od dohodkov nerezidentov, ki imajo vir v Sloveniji, razen za dohodke v stalni poslovni enoti, kjer se davek plačuje s predložitvijo davčnega obračuna poslovne enote. Davčna osnova za obračun davčnega odtegljaja je bruto dohodek. S spremembo zakona se je znižala stopnja za obdavčitev na 15% (prej 25%). Poleg tega so spremenjene tudi vrste dohodkov, od katerih se plačuje davčni odtegljaj (Kokotec Novak, 2007, str. 19).

#### **4.2.2 Obračun davka**

Davek se obračunava in plačuje za poslovno leto, ki je enako koledarskemu. Lahko pa zavezanec izbere, da bo njegovo davčno obdobje enako njegovemu poslovnemu letu, ki se razlikuje od koledarskega. Pri tem pa davčno obdobje ne sme presegati 12 mesecev. Zavezanec mora o izbiri obdobja obvestiti davčni organ. Izbranega obdobja ne sme spreminjati vsaj tri leta (ZDDPO-2, 2006).

ZDDPO-2 ukinja plačevanje davka na podlagi skupinskega davčnega obračuna.

Med letom se davek plačuje v obliki mesečnih akontacij sorazmerno z višino davčne osnove po zadnjem obračunu davka. Družbe morajo akontacijo plačati do desetega dne v mesecu za pretekli mesec. Letno morajo pripraviti obračun davka od dohodkov pravnih oseb do 31. marca za preteklo leto in ga oddati davčnemu uradu, kjer so vpisane v sodni register (Kolarič, Gerečnik, Sovinc, 1995, str. 124). V roku 30 dni po predložitvi davčnega obračuna mora zavezanec plačati razliko med davčno obveznostjo po davčnem obračunu in plačanimi medletnimi akontacijami (oziroma davčni organ vrne morebitno preplačilo medletnih akontacij).

Po Zakonu o davčnem postopku je treba davčni upravi poleg zgoraj navedenih obrazcev predložiti tudi: izkaz poslovnega izida s pojasnili, bilanco stanja s pojasnili in izkaz gibanja kapitala. Davčnemu zavezancu, ki v skladu z ZGD-1 podatke iz zgoraj navedenih izkazov predložil AJ PES, istih podatkov ni potrebno prilagati davčnemu obračunu (Hieng, 2007, str. 12).



Tabela 1: Prikaz obračuna davka od dohodkov

+	prihodki po računovodskih prepisih
-	zmanjšanje prihodkov po zakonu
+	povečanje prihodkov po zakonu
-	odhodki po računovodskih prepisih
+	zmanjšanje odhodkov po zakonu
-	povečanje odhodkov po zakonu
+	povečanje davčne osnove zaradi popravkov olajšav
=	davčna osnova / davčna izguba
-	davčne olajšave
=	osnova za davek x davčna stopnja
=	davek
-	odbitek tujega davka
+	povečanje davka zaradi sprememb odbitka tujega davka
=	davčna obveznost
-	vplačane akontacije
=	obveznost za doplačilo / preveč plačane akontacije

Vir: Jerman, 2007, str. 25.

#### 4.2.2.1 Davčna stopnja

Na podlagi 97. člena zakona so določene naslednje davčne stopnje:

- 23% za leto 2007,
- 22% za leto 2008,
- 21% za leto 2009,
- 20% po letu 2010.

Po 54. členu zakona velja posebna stopnja 0% za naslednje zavezance (ZDDPO-2, 2006):

- investicijski skladi, če do 30. novembra tekočega obdobja razdelijo vsaj 90% poslovnega dobička prejšnjega davčnega obdobja,
- pokojninski skladi,
- zavarovalnice, ki izvajajo pokojninski načrt v skladu z zakonom, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje, od dejavnosti izvajanja pokojninskega načrta (če sestavijo ločen davčni obračun samo za ta pokojninski načrt),
- družbe tveganega kapitala.

Poseben položaj imajo tudi zavezanci, ki poslujejo v ekonomski coni (manj razvite regije). Uveljavljajo lahko nižjo davčno stopnjo ter olajšave za vlaganja in zaposlovanje (Hieng, 2007, str. 245).

## 4.2.3 Vsebina postavk v obračunu davka od dobička pravnih oseb

### 4.2.3.1 Davčno priznani prihodki

V davčnem izkazu zavezanec upošteva poslovne, finančne in druge prihodke, ki so ugotovljeni na podlagi računovodskih predpisov. Pri ugotavljanju davčne osnove zavezanca se prihodki iz izkaza poslovnega izida zmanjšajo za (Hieng, 2007, str. 4):

- prihodke od nepridobitne dejavnosti,
- rezervacije, ki so bile oblikovane in davčno nepriznane v preteklih letih, v davčnem obdobju pa so bile odpravljene ali prenesene v prihodke,
- prihodke iz naslova odprave oslabitve sredstev, če se predhodna oslabitev ni upoštevala,
- prihodke iz naslova dividend in dohodkov, ki so podobni dividendam,
- 50% dobička iz odsvojitve lastniških deležev v družbah, zadrugah in drugih oblikah organiziranja, če so izpolnjeni naslednji pogoji:
  - o odsvojitelj je bil udeležen v kapitalu oziroma v upravljanju z najmanj 8%,
  - o čas trajanja udeležbe znaša vsaj 6 mesecev,
  - o v tem obdobju je odsvojitelj zaposloval vsaj eno osebo za poln delovni čas.
- prihodke na podlagi mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja,
- prihodke za oblikovane dodatne rezerve v podjetjih, v katerih je bila sklenjena prisilna poravnava.

Prihodki se povečajo (Hieng, 2007, str. 5):

- zaradi transfernih cen med povezanimi osebami v tujini in doma,
- za obresti na dana posojila povezanim osebam,
- za presežek iz prevrednotenja, ki je posledica prevrednotenja gospodarskih kategorij na višje poštene vrednosti in ga podjetje prenese v preneseni čisti poslovni izid. Presežek iz prevrednotenja se pri sredstvih, ki se amortizirajo, prenaša v davčno osnovo sorazmerno z obračunano amortizacijo od prevrednotenega dela teh sredstev.
- za razlike zaradi sprememb računovodskih usmeritev in popravkov napak, za katere se preračunajo preneseni čisti poslovni izid ali druge sestavine kapitala, če gre za obdavčljive prihodke.

#### • **Dividende**

Kot je bilo že omenjeno, se prejete dividende oziroma drugi deleži iz dobička vključno z dohodki, ki so podobni dividendam, razen skritih rezerv, izvzamejo iz davčne osnove. Na ta način se odpravlja popolna dvojna obdavčitev, saj izvzetje temelji na predpostavki, da so bili dobički, iz katerih se dividende izplačajo, že obdavčeni pri izplačevalcu dobička. Dividende se lahko izloči, če je izplačevalec (Jerman, 2007, str. 16):

- zavezanec za davek po ZDDPO-2,
- rezident države članice EU v skladu s pravom te države in se v skladu z mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka, sklenjene z državo nečlanico EU, ne šteje kot rezident izven EU in je poleg tega zavezanec za enega od davkov, v

- zvezi s katerim se uporablja Direktiva Sveta 90/435/EGS, in ne gre za izplačevalca, ki je oproščen davka ali ima možnost izbire obdavčitve,
- zavezanec za davek od dohodka oziroma dobička primerljiv z davkom po ZDDPO-2 in ni rezident države, v kateri je splošna oziroma nominalna stopnja obdavčitve dobička nižja od 12,5% in je država objavljena na seznamu držav, ki ga objavlja Ministrstvo za finance in Davčna uprava RS. Omenjeno ne velja za države članice EU.

#### **4.2.3.2 Davčno nepriznani odhodki**

Za ugotavljanje dobička se priznajo odhodki potrebni za pridobitev prihodkov, ki so obdavčeni po ZDDPO-2 (29. člen). Odhodki, ki niso potrebni za pridobitev prihodkov, so tisti, ki:

- niso neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti in niso posledica opravljanja dejavnosti,
- imajo značaj privatnosti,
- niso skladni z običajno poslovno prakso (niso običajni pri poslovanju v posamezni dejavnosti glede na pretekle in druge izkušnje ter primerjavo z drugimi dejavnostmi, razen odhodkov nastalih zaradi izrednih dogodkov).

V 30. členu so navedeni naslednji davčno nepriznani odhodki:

- dohodki, ki so podobni dividendam, vključno s prikritim izplačilom dobička,
- odhodki za pokrivanje izgub iz preteklih let,
- stroški, ki se nanašajo na privatno življenje (zabava, oddih),
- stroški prisilne izterjave davkov ali drugih dajatev,
- kazni, ki jih izreče pristojni organ,
- davki, in sicer:
  - o davek na dodano vrednost, ki ga je zavezanec uveljavil kot odbitek davka v skladu z zakonom, ki ureja davek na dodano vrednost,
  - o davki, ki jih je plačal družbenik kot fizična oseba,
- obresti:
  - o od nepravočasno plačanih davkov ali drugih dajatev,
  - o od posojil, prejetih od oseb, ki imajo sedež ali prebivališče v državah z ugodnejšim davčnim okoljem, razen držav članic EU, v katerih je splošna nominalna stopnja obdavčitve dobička nižja od 12,5 %.
- donacije,
- podkupnine in druge oblike premoženjskih koristi dane fizičnim ali pravnim osebam zato, da nastane oziroma ne nastane določen dogodek, ki drugače ne bi, primeroma, da se hitreje ali ugodneje opravi ali se opusti določeno dejanje.

Zakon določa tudi odhodke, ki se priznajo samo delno. V višini 50% se priznajo stroški reprezentance in stroški nadzornega sveta.

V 26. členu ZDDPO-2 je določeno, da se ne priznajo odhodki povezani s posredovanjem pri prodaji lastniškega deleža v znesku, ki je enak 5% zneska v davčnem obdobju prejetih dividend in dobičkov.

Odhodki zaradi oslabitev terjatev se priznajo kot odhodek na podlagi pravnomočnega sklepa sodišča o zaključenem stečajnem postopku, sklepa prisilne poravnave ali neuspešno zaključenega izvršilnega postopka.

Prevrednotenje finančnih naložb kot posledica oslabitve se ne prizna, priznana je valutno prevrednotenje.

V zvezi s stroški prehrane je priznan regres za prehrano, če ne presega dnevnega zneska 5,54 EUR. Povračilo stroškov za prevoz na delo in z dela se ne všteva v davčno osnovo do višine stroškov javnega prevoza oziroma 0,15 EUR na kilometer (če je kraj opravljanja dela oddaljen vsaj en kilometer od prebivališča).

#### • **Amortizacija**

Amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih sredstev in naložbenih nepremičnin se kot odhodek prizna v obračunskem znesku skladno z računovodskimi standardi, z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja in najvišjih amortizacijskih stopenj, ki so določene v tem zakonu.

Zakon določa osem skupin sredstev, ki se amortizirajo po naslednjih letnih amortizacijskih stopnjah (ZDDPO-2, 2006):

- gradbeni objekti 3% (prejšnji zakon 5%),
- deli gradbenih objektov 6%,
- oprema, vozila in mehanizacija 20% (prejšnji zakon 25%),
- deli opreme in oprema za raziskovalne dejavnosti 33,3%,
- računalniška, strojna in programska oprema 50%,
- večletni nasadi 10%,
- osnovna čreda 20%,
- druga vlaganja 10%.

Za opremo, katere posamična nabavna vrednost ne presega 500 EUR in katere doba uporabnosti je daljša od enega leta, se kot odhodek prizna v celoti ob prenosu sredstva v uporabo. Takšna davčna obravnava povzroči evidentiranje za odloženi davek (Jerman, 2007, str. 13).

V primeru, da je obračunana amortizacija višja, kot bi bila z upoštevanjem predpisanih davčnih stopenj, se presežni znesek amortizacije kot odhodek prizna v naslednjih davčnih obdobjih in sicer tako, da zneski obračunane amortizacije letno ne presežejo davčno priznane amortizacije (Jerman, 2007, str. 13).

Amortizacija, ki se je začela obračunavati pred uveljavitvijo ZDDPO-2, se prizna, če je obračunana po stopnjah iz takrat veljavnega zakona.

Amortizacija obračunana za davčne ali za poslovne namene povzroča različne vrednosti davčnih in knjigovodskih sredstev. Zato ZDDPO-2 (prvič) opredeljuje tudi davčno vrednost sredstev. Pri prodaji ali odtujitvi teh sredstev se davčni prihodki oziroma odhodki, ki pri tem nastanejo, izračunajo kot razlika med prodajno oziroma iztržljivo vrednostjo in davčno vrednostjo teh sredstev (Jerman, 2007, str. 13).

- **Dobro ime**

Prevrednotenje dobrega imena zaradi oslabitve se davčno prizna v znesku, ki ne presega 20% (prejšnji zakon 10%) začetno izkazane vrednosti dobrega imena (Jerman, 2007, str. 11).

- **Rezervacije**

Zakon med rezervacije uvršča rezervacije za dana jamstva ob prodaji proizvodov ali opravitvi storitev, za reorganizacijo, za pričakovane izgube iz kočljivih pogodb, za pokojnine, za jubilejne nagrade in rezervacije za odpravnine ob upokojitvi. Oblikovanje rezervacij se prizna kot odhodek v višini 50% oblikovanih rezervacij. Ostalih 50% odhodkov, ki niso davčno priznani ob oblikovanju, je davčno priznanih ob porabi rezervacij. Pri porabi rezervacij se prizna ostalih 50% odhodkov oziroma se iz davčne osnove izloči 50% prihodkov iz porabe rezervacij (Jerman, 2007, str. 12).

#### **4.2.4 Prenosne (transferne) cene in obresti med povezanimi osebami**

ZDDPO podrobneje obravnava prenosne cene z namenom preprečevanja neobdavčenega oziroma davčno ugodnejšega prelivanja dobičkov tako v tujino kot tudi med rezidenti Slovenije. V 17. členu zakona je določeno, da je treba pri ugotavljanju prihodkov oziroma odhodkov zavezanca upoštevati prenosne cene med povezanimi osebami, vendar najmanj oziroma največ do višine cen, ki se dosežejo na trgu med nepovezanimi osebami. Primerljive tržne cene se določijo s pomočjo naslednjih metod ali s katerokoli kombinacijo naslednjih metod :

- metoda primerljivih prostih cen,
- metoda preprodajnih cen,
- metoda dodatka na stroške,
- metoda porazdelitve dobička,
- metoda stopnje čistega dobička.

Pri transakcijah med povezanimi osebami se davčna osnova ne poveča oziroma zmanjša. Izjema velja v primerih, ko eden izmed rezidentov (17. člen ZDDPO-2):

- izkazuje nepokrito davčno izgubo iz prejšnjih let,
- plačuje davek po stopnji 0% oziroma po stopnji nižji od splošne stopnje,
- je oproščen plačevanja davka.

Obresti na dana posojila med povezanimi osebami se v skladu z 19. členom ZDDPO-2 upoštevajo najmanj do višine zadnje objavljene, ob času odobritve posojila priznane obrestne mere, ki jo določi minister za finance.

Če je med povezanimi osebami za posojilo dogovorjena fleksibilna obrestna mera in se obresti obračunavajo mesečno, se za davčne namene lahko uporabi ob času obračuna priznana obrestna mera.

Če se obresti obračunavajo za obdobje, ki je daljše od enega meseca in krajše od enega leta, se upošteva povprečna mesečna priznana obrestna mera.

- **Tanka kapitalizacija**

Zakon ureja tanko kapitalizacijo oziroma davčno nepriznavanje obresti od posojil, ki jih zagotavljajo imetniki lastniškega kapitala (presežne obresti). Presežne obresti se ugotavljajo le za družbenika, ki ima kadarkoli v davčnem obdobju v lasti vsaj 25% kapitala. Dovoljeno razmerje med dolžniškim in lastniškim kapitalom znaša 4 : 1 v korist lastniškega kapitala. Presežne obresti so lahko v višjem razmerju v primeru, da zavezanec dokaže, da bi lahko presežni del posojil dobil od posojilodajalca, ki je nepovezana oseba (Jerman, 2007, str. 16).

#### 4.2.5 Davčne olajšave

ZDDPO-2 v členih od 55. do 59. obravnava naslednje davčne olajšave:

- **za vlaganja v raziskave in razvoj**; zavezanec lahko koristi olajšavo v višini 20% zneska, ki predstavlja vlaganja v raziskave in razvoj (notranje raziskovalno-razvojne dejavnosti zavezanca in nakup raziskovalno-razvojnih storitev). Ne glede na zgoraj omenjeno olajšavo lahko zavezanec uveljavlja regijsko olajšavo. Olajšavo v višini 30% oziroma 40% zneska vlaganja v raziskave in razvoj lahko koristi zavezanec, ki ima sedež družbe na področju države, ki ima bruto domači proizvod na prebivalca nižji od povprečja države do 15% oziroma več kot 15%.  
Če podjetje ne more v celoti izkoristiti olajšave, lahko neizkoriščeni del v naslednjih petih letih uporabi za zmanjšanje davčne osnove.
- **za zaposlovanje invalidov**; zavezanec lahko koristi olajšavo v višini 50% plače invalida in olajšavo v višini 70% plače, če zaposluje invalida s 100% telesno okvaro ali gluho osebo, vendar največ do višine davčne osnove.
- **za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju**; zavezanec, ki po pogodbi sprejme vajenca, dijaka ali študenta, lahko uveljavlja znižanje davčne osnove v višini plačila tej osebi, vendar največ do višine 20% povprečne mesečne plače v Sloveniji.
- **za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje**; delodajalec, ki financira pokojninski načrt kolektivnega zavarovanja in izpolnjuje pogoje iz 302. do 305. člena Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (Ur. l. RS, št. 20/04), lahko za

leto, v katerem so bile premije plačane, uveljavlja zmanjšanje davčne osnove. Znesek olajšave ne sme presegati 24% obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za delojemalca in hkrati ne sme presegati 2.390 eurov letno na posameznega delavca.

- **za donacije**; zavezanec sme uveljaviti zmanjšanje davčne osnove za znesek izplačil za humanitarne, invalidske, socialno varstvene, dobrodelne, znanstvene, vzgojnoizobraževalne, zdravstvene, športne, kulturne, ekološke in religiozne namene, vendar največ do višine zneska, ki ustreza 0,3% obdavčenega prihodka davčnega obdobja zavezanca. Poleg tega je dodana olajšava v višini 0,2% obdavčenega prihodka davčnega obdobja zavezanca za znesek izplačil v denarju in v naravi za kulturne namene in za takšna izplačila prostovoljnemu društvu, ustanovljenemu za varstvo pred naravnimi in drugimi nesrečami, ki delujejo v javnem interesu za te namene. Omenjena olajšava velja le za namene, če so ta društva rezidenti Slovenije ali rezidenti države članice EU, razen poslovnih enot rezidentov države članice EU, ki se nahajajo izven države članice EU. Poleg tega lahko zavezanec zniža davčno osnovo za znesek izplačan političnim strankam in reprezentativnim sindikatom, vendar največ do zneska, ki je enak trikratni povprečni mesečni plači na zaposlenega pri zavezancu. Zavezanec lahko za znesek, ki presega zmanjšanje davčne osnove v določenem letu, zmanjšuje davčno osnovo v naslednjih treh letih.

Za vse davčne olajšave velja, da lahko davčno osnovo znižujejo le do višine davčne osnove davčnega obdobja.

Z novim zakonom se je ukinila olajšava za investicije v opremo in olajšava za zaposlovanje osebe, ki se je prvič zaposlila ali je bila pred sklenitvijo pogodbe 12 mesecev prijavljena na Zavodu RS za zaposlovanje.

#### **4.2.6 Davčna izguba**

Davčna izguba je presežek davčnih odhodkov nad davčnimi prihodki. Novost uvedena z ZDDPO-2 omogoča davčnim zavezancem, da izkazano davčno izgubo pokrijejo v naslednjih davčnih obdobjih brez časovnih omejitev (po prejšnjem zakonu v sedmih letih). Pri tem je treba upoštevati, da se davčna osnova najprej zmanjša zaradi izgub starejšega datuma. S pokrivanjem davčne izgube davčni zavezanec ne sme ustvariti nove davčne izgube, kar pomeni, da se davčna osnova lahko zmanjša največ do vrednosti nič. Naslednja novost zakona je, da davčne izgube ni mogoče pokrivati v primeru spremembe lastništva kapitala za več kot 50% na začetku davčnega obdobja (prejšnji zakon je določal spremembo več kot 25%) in v primeru, da zavezanec že dve leti pred spremembo lastništva ni opravljal dejavnosti ali je dve leti pred ali po spremembi lastništva bistveno spremenil dejavnost (36. člen ZDDPO-2).

Namen te določbe je preprečiti trgovanje z davčnimi izgubami družb, ki bi zaradi slabega poslovanja prenehale poslovati. Težava, ki se bo lahko pojavila, je nadzor nad lastniki deležev v velikih delniških družbah.

### **Odloženi in vnaprej vračunani davki**

Z novimi SRS 2006 in spremenjenim ZDDPO-2 odloženi davki vplivajo na računovodske izkaze in s tem na poslovni izid. Te problematike v diplomskem delu nisem obravnavala.

## **5 GLAVNE RAZLIKE MED POSLOVNO IN DAVČNO BILANCO V SLOVENIJI**

Družbe ugotavljajo obdavčljivi dobiček na podlagi davčnih predpisov, ki določajo, katere prihodke mora in katere odhodke sme davčni zavezanec upoštevati pri opredelitvi osnove za obdavčitev ter s kolikšnimi olajšavami lahko osnovo zmanjša. Zaradi navedenega dobiček izkazan v izkazu poslovnega izida praviloma nikoli ni enak dobičku izkazanemu v davčnem izkazu. V izkazu poslovnega izida so pogosto odhodki izkazani v skladu s SRS višji kot odhodki izkazani v davčnem izkazu, saj le-teh davčni predpisi ne priznajo v celoti. Zaradi razlik med računovodskim in obdavčljivim dobičkom lahko pride do primera, da davčni zavezanec v izkazu poslovnega izida izkazuje izgubo, vendar kljub temu ugotovi pozitivno davčno osnovo. Zlasti v preteklosti pa so bili pogostejši primeri, ko je davčni zavezanec v izkazu poslovnega izida izkazal dobiček, zaradi velikih davčnih olajšav pa je v davčnem izkazu ugotovil izgubo (Kokotec-Novak, Korošec, Melavc, 1997, str. 71). Z letom 2006, ko so se glavne davčne olajšave zožile na olajšave iz naslova vlaganj v raziskave in razvoj, so se razlike med računovodskim in obdavčljivim dobičkom zmanjšale.

Podjetje sestavi davčni izkaz na podlagi računovodskega izkaza poslovnega izida. V davčnem obračunu so upoštevani tisti prihodki in odhodki iz računovodskega izkaza poslovnega izida, ki so ugotovljeni in obračunani na podlagi zakonskih predpisov.

Davčna bilanca je zaključek poslovne bilance, saj jo lahko dokončamo šele po ugotovitvi davčne obveznosti. Glavna naloga davčne bilance je, da na podlagi zakonodaje ugotovimo poslovni izid, ki je osnova za obdavčitev dobička (Košir, 2006, str. 12).

V Sloveniji obstaja tesna povezanost med poslovno in davčno bilanco. V ZDDPO-2 je v prvem odstavku 12. člena kot osnova za davek opredeljen »dobiček, ki se ugotovi v skladu z določbami tega zakona«. V tretjem odstavku istega člena pa je določeno: »Če ta zakon ne določa drugače, se za ugotavljanje dobička priznajo prihodki in odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida ... na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenimi računovodskimi standardi«.



Podjetja imajo v okviru SRS različne možnosti bilanciranja pozicij aktive in pasive (vrednotenje finančnih naložb, zalog, terjatev, izkazovanje rezervacij ...), ki vplivajo na uspešnost podjetja. Omenjene možnosti bilanciranja poslovne bilance pa posledično vplivajo tudi na davčno bilanco (Kokotec-Novak, 2007, str.13).

Poslovni izid pred obdavčitvijo se praviloma razlikuje od obdavčljivega poslovnega izida v istem poslovnem letu, ki se ugotavlja v skladu z davčnimi predpisi. Nekatere razlike med računovodskim in obdavčljivim poslovnim izidom so stalne narave, ker se lahko glede na davčne predpise v davčno osnovo vključijo tudi postavke, ki se obravnavajo kot odhodki, ali ker se glede na davčne predpise davčna osnova zmanjšuje tudi za postavke, ki niso odhodki. Razlike sočasne, ko je obdavčljivi dobiček pripoznan v drugem obdobju kot računovodski. Da bi bil čisti dobiček v smiselnem razmerju z dobičkom pred obdavčitvijo, se uvaja prevrednotenje davka iz dobička. Obračunani davek iz dobička (odhodek za davek) po prevrednotenju ni enak davku iz dobička odmerjenemu po davčnih prepisih za isto leto, ampak je ustrezen prikazanemu računovodskemu poslovnemu izidu za isto leto. Obračunani davek iz dobička je enak odmerjenemu davku iz dobička in odloženi obveznosti za davek iz dobička, ki jo bo treba poravnati v prihodnjih obdobjih glede načasne razlike (Odar, 2001, str. 44).

## **6 POSLOVNA BILANCA V ITALIJI**

### **6.1 Pravna podlaga**

Pomembnejša pravna podlaga, ki ureja področje računovodenja v Italiji, vključuje:

- določila Civilnega zakonika (Codice civile),
- davčno zakonodajo, ki vpliva na sestavljanje poslovne bilance,
- obvezne bilančne sheme,
- računovodska načela,
- mednarodna računovodska načela.

Najpomembnejši zakonski vir za sestavljanje bilanc družbe predstavljajo člani od 2423 do 2435 ter člena 2488 in 2491 Civilnega zakonika (Bevčič et al., 2000, str. 179).

Posodobitev italijanskega letnega poročila (Bilancio d'esercizio) je bila izvedena z zakonskim odlokom št. 127 iz leta 1991, ki je uvedel zahteve IV. in VII. direktive Evropske skupnosti. S to uskladitvijo se je Italija približala ureditvi Evropske skupnosti in ureditvi drugih evropskih držav ter uvedla v vsakdanjo rabo pojem »evropska bilanca« (»Bilancio europeo«).

Po določbah Civilnega zakonika morajo družbe predložiti letni obračun, ki vključuje bilanco stanja (stato patrimoniale), izkaz poslovnega izida (conto economico) in pojasnila

k izkazom (nota integrativa). Vse tri listine sestavljajo letno poročilo. Računovodska izkaza imata strogo določeno osnovno obliko, ki se zaradi izboljšanja preglednosti lahko spreminja (Bevčič et al., 2000, str. 179).

Pojasnila k izkazom so nastala s spremembo členov 2423 in 2427, tako da se je nekdanje enotno poročilo uprave (relazione degli amministratori) razdelilo na dva dela. Del, ki predstavlja »podporo« letnemu poročilu, je tako pridobil status posebnega računovodskega dokumenta z nazivom pojasnila k izkazom (Coronella, 2004).

## **6.2 Oblika in vsebina poslovne bilance**

### **6.2.1 Načela sestavljanja letnega poročila (bilancio)**

Civilni zakonik določa, da je pri izdelavi letnega poročila in računovodskih izkazov treba upoštevati predvsem to, da izkazujejo jasen, pošten in pravilen prikaz stanja. Poleg tega je treba upoštevati naslednja računovodska načela (Coronella, 2004):

- časovna neomejenost delovanja družbe (continuità della gestione),
- previdnost (prudenza),
- upoštevanje nastanka poslovnih dogodkov (competenza economica),
- stalna uporaba metod vrednotenja (continuazione dei criteri di valutazione),
- ločeno ocenjevanje (heterogenih skupin znotraj posamezne postavke) (valutazione separata).

Nekateri avtorji pri načelih sestavljanja poudarjajo še naslednja (Bolongaro, Borgini, Peverelli, 2007, str. 9):

- V izkazu poslovnega izida so lahko zajeti samo dobički, ki so dejansko realizirani do zadnjega dneva poslovnega leta, za katerega se izdeluje izkaz.
- V izkazu poslovnega izida je potrebno upoštevati vse stroške nastale v obdobju (predpostavka nastanka poslovnih dogodkov), tudi če smo zanje izvedeli po zaključku poslovnega leta.
- Pri vrednotenju posamezne postavke se v primeru vrednotenja po nižji vrednosti ne smejo kompenzirati te izgube z morebitnimi dobički, ki nastanejo z uporabo istega kriterija pri drugem blagu iste postavke.
- Načela vrednotenja sicer ne smemo spreminjati iz obdobja v obdobje, vendar je v izrednih primerih dovoljen odstop od tega načela, pri čemer pa je treba v pojasnilih k izkazom to razkriti, in sicer tako razloge kot tudi učinke te spremembe na premoženjsko in finančno stanje ter na poslovni rezultat.

### **6.2.2 Oblike poslovne bilance**

V Italiji so imeli obliko izkaza poslovnega izida opredeljeno v členu 2425-bis civilnega zakonika. Groba struktura izkaza je bila naslednja: odhodki, prihodki in zaloge (costi ricavi

e rimanenze). Oblikovno pa je bil razdeljen na ločene razdelke (sezioni divise). Ko so ugotovili, da taka struktura in oblika predstavlja določene omejitve pri branju in analizi, predvsem pri ugotavljanju nastajanja dohodka, so z zakonskim odlokom št. 127 sprejeli novo obliko, nemško različico, ki je v grobem predstavljena v spodnji shemi. S to spremembo so sprejeli stopenjsko obliko izkaza, ki omogoča tudi izkazovanje vmesnih rezultatov v procesu nastajanja poslovnega izida (Coronella, 2004).

Tabela 2: Veljavna oblika izkaza poslovnega izida

A	Vrednost proizvodnje
B	Stroški proizvodnje
C (A-B)	Razlika med vrednostjo proizvodnje in stroški proizvodnje
D	Prihodki in odhodki iz financiranja
E	Popravki vrednosti pri finančni dejavnosti
F	Izredni prihodki in odhodki
G (A-B±C±D±E)	Poslovni izid pred obdavčitvijo
H	Davki na dohodek iz poslovanja
I (G-H)	Poslovni izid

Vir: Coronella, 2004.

Celotno strukturo bilance prikazujemo v prilogi št. 2. Reforma pravne ureditve družb je z letom 2004 prinesla tudi nekaj sprememb v strukturi računovodskih izkazov. Vendar je pri izkazu poslovnega izida nastopila le ena sprememba, in sicer je bila v razdelku C (Prihodki in odhodki iz financiranja) dodana postavka 17-bis dobički in izgube iz tečajnih razlik. Pri tem je zakonodajalec kljub pripombam Italijanske računovodske ustanove (OIC) uveljavil kompenziranje pozitivnih in negativnih učinkov v eni postavki, kar je v nasprotju tudi z italijanskimi računovodskimi načeli.

Italijanski izkaz se sedaj zaključi s postavko 23 Poslovni izid (rezultat poslovanja po davkih), izpuščene pa so bile postavke 24 in 25, ki so predstavljale popravke vrednosti in rezervacije temelječe izključno na davčnih predpisih.

Poslovni subjekti lahko sestavijo bilanco v skrajšani obliki, če ne presegajo dveh od naslednjih zgornjih mej:

- aktiva: 3.650.000 EUR,
- prihodki od prodaje: 7.300.00 EUR,
- povprečno število zaposlenih: 50.

### 6.2.2.1 Prihodki

#### • Poslovni prihodki

Med poslovne prihodke se uvršča vse prihodke poslovnega leta brez popustov, davkov in podobnega. Pogoji za pripoznavanje prihodkov, ki veljajo v Italiji, so enaki kot jih določa SRS 18, in sicer so naslednji (Bologaro, Borgini, Peverelli, 2007, str. 197):

- podjetje na kupca prenese vsa pomembna tveganja oziroma koristi, ki izhajajo iz lastništva predmeta prodaje,

- podjetje ne more izvajati več dejanskega nadzora nad prodanim blagom,
- znesek prihodkov je mogoče izmeriti,
- verjetno je, da bodo gospodarske koristi povezane s predmetom prodaje pritekale v podjetje,
- stroške, ki nastanejo v zvezi s poslom, je mogoče zanesljivo izmeriti.

Pri prihodkih od opravljenih storitev morajo biti izpolnjeni naslednji pogoji:

- znesek prihodkov je možno zanesljivo oceniti,
- verjetno je, da bodo gospodarske koristi povezane s predmetom prodaje pritekale v podjetje,
- stopnjo dokončnosti dejavnosti na dan bilance je možno zanesljivo določiti,
- stroške, ki so nastali z dejavnostjo, in stroške, ki bodo še nastali za dokončanje dejavnosti, je možno zanesljivo izračunati.

V primeru negotovosti povrnitve vrednosti, ki je že zajeta med prihodki, se mora del vrednosti, katere povračilo je negotovo, izkazati kot strošek in ne kot popravek že izkazanih prihodkov (kot se je v preteklosti uporabljalo v Italiji).

Tudi v Italiji imajo možnost, da v primeru dotacij, ki so namenjene nabavi osnovnih sredstev, le-te tvorijo prihodek v letih obračunavanja amortizacije in ne v letu prejema, kot velja za ostale dotacije.

#### • **Finančni prihodki**

Prihodki iz financiranja predstavljajo sestavino dohodka in so vključeni v izkaz poslovnega izida v trenutku njihove zapadlosti. Dividende se upoštevajo med prihodki v trenutku, ko podjetje (delničar) pridobi pravico do izplačila dividende.

Finančni prihodki se delijo na (Bologaro, Borgini, Peverelli, 2007, str. 301):

- dividende,
- kapitalske dobičke, ki izvirajo iz prodaje dolgoročnih finančnih naložb,
- prihodke iz prodaje opcijskih pravic,
- druge prihodke povezane z dolgoročnimi finančnimi naložbami.

Navedeni finančni prihodki morajo biti ločeno izkazani glede na izvor, in sicer od odvisnih podjetij, pridruženih podjetij in drugih.

Enako kot pri nas tudi v Italiji lastnim delnicam ali deležem ni možno pripisati finančnih prihodkov (dividend).

#### • **Izredni prihodki**

Postavka zajema presežke vrednosti pri odtujitvi (plusvalenza da alienazioni) in druge izredne prihodke. V okviru postavke morajo biti zajeti prihodki podjetja, ki imajo naravo neobičajnosti. Za razliko od Slovenije ima Italija bolj jasno razmejitve med prihodki, ki jih

moramo umestiti v to postavko, in prihodki, ki jih uvrščamo v postavko drugih poslovnih prihodkov. Po razlagi ministrstva ob izdaji zakonskega odloka, s katerim so uveljavili novo shemo letnega poročila, pridevnik »izredni« (»straordinari«) ne pomeni izrednosti ali neobičajnosti dogodka, ampak nepovezanost z redno dejavnostjo. Na osnovi takšne definicije morajo biti na primer: presežki vrednosti realizirani pri prodaji premoženja, kot so industrijski kompleksi, proizvodne hale, celotne proizvodne linije in podobno, upoštevani v okviru izrednih prihodkov, medtem ko morajo biti presežki doseženi s prodajo drugih posamičnih sredstev uvrščeni v postavko drugih poslovnih prihodkov (Bolongaro, Borgini, Peverelli, 2007, str. 323).

#### 6.2.2.2 Odhodki

- **Poslovni odhodki**

**Stroški materiala, surovin in blaga;** Odhodke v okviru te postavke sestavljajo stroški materiala, surovin in blaga, ki se nanašajo na prodane proizvode v poslovnem letu. V to postavko morajo biti uvrščeni stroški nabave surovin, pomožnega materiala, materiala, polizdelkov, blaga, reklamnega materiala, čistil, embalaže, goriv in maziv, pisarniškega materiala in vseh sredstev z enotno ceno nižjo od 516,46 EUR. Prišteti morajo biti vsi stroški povezani z nabavo zgoraj navedenih dobrin. Odvisni stroški se upoštevajo samo, če jih je možno direktno pripisati dobrini. Tako kot pri prihodkih morajo biti tudi odhodki upoštevani v neto znesku, torej z odbitkom popustov, količinskih premij in seveda davkov, ki so neposredno povezani z njihovo nabavo. Pri tem seveda upoštevamo samo popuste, ki so komercialne narave, ne pa finančnih popustov (Bolongaro, Borgini, Peverelli, 2007, str. 221).

**Stroški storitev;** Stroški storitev vključujejo stroške storitev, ki jih za podjetje opravijo drugi in so povezani z nabavo, transportom, skladiščenjem, vzdrževanjem, uvozom, industrijskimi storitvami, zunanjimi obdelavami, električno energijo, plinom, vodo, honorarji direktorjev, revizorjev in drugimi storitvami potrebnimi za poslovanje (Bolongaro, Borgini, Peverelli, 2007, str. 227).

Za razliko od naše ureditve v Italiji postavke stroškov električne energije, plina in vode uvrščajo med stroške storitev z argumentacijo, tako da v teh primerih ne gre za nabavo materialne dobrine.

**Stroški uporabe tujih dobrin;** V Italiji imajo izven stroškov storitev oblikovano posebno postavko, ki zajema najemnine za nepremičnine in opremo, koncesije, pristojbine, licenčnine, stroške uporabe patentov in blagovnih znamk, leasing in stroške najema podjetij.

**Stroški dela;** Stroški dela vključujejo naslednje postavke: plače, prispevke, odpravnine in ostale stroške dela (stroški prehrane, stroški izobraževanja ipd.). Pomembna postavka, ki pri nas do sedaj še ni bila prisotna, je strošek oblikovanja sklada odpravnin za izplačila

delavcem ob prenehanju delovnega razmerja (Bolongaro, Borgini, Peverelli, 2007, str. 251). Znesek prispevka v sklad za posameznega delavca znaša v skladu z določili 2120. člena Civilnega zakonika  $1/13,5$  vseh bruto prejemkov delavca v posameznem letu. Podjetja, ki pripravljajo izkaze po mednarodnih standardih računovodskega poročanja, pa obveznosti določajo z aktuarsko metodo upoštevajoč prihodnje obveznosti diskontirane na trenutek sestavljanja bilance (Santacroce, 2007).

**Stroški amortizacije;** Stroški amortizacije zajemajo amortizacijo neopredmetenih osnovnih sredstev, opredmetenih osnovnih sredstev, odhodke na račun prevrednotenja zaradi oslabitev stalnih sredstev in odhodke na račun prevrednotenja kratkoročnih terjatev. Za večino postavk neopredmetenih osnovnih sredstev se uporablja maksimalna doba amortiziranja petih let, medtem ko se za blagovne znamke, koncesije in druge podobne pravice upošteva pričakovana dejanska doba koristnosti sredstev. Amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev prične s trenutkom, ko je sredstvo na razpolago za uporabo (enako kot pri SRS 2006). V praksi pa se je uveljavila tudi iz davčne bilance sprejeta uporaba, da se za sredstvo nabavljeno tekom leta uporabi polovična letna stopnja ob pogoju, da se tako izračunani strošek amortizacije ne razlikuje bistveno od višine, ki bi jo dobili z upoštevanjem dejanskega obdobja uporabe sredstva (Bolongaro, Borgini, Peverelli, 2007, str. 270).

Kriteriji amortiziranja določajo, da se mora izbrana metoda amortiziranja uporabljati stalno, iz obdobja v obdobje, in se ne sme spreminjati v odvisnosti od sprememb donosnosti poslovanja in od tega odvisnih davčnih učinkov. Če se zaradi upravičenih spremenjenih okoliščin spremeni metoda amortiziranja v določenem obračunskem obdobju, mora biti učinek te spremembe kvantificiran in prikazan skupaj z razlogi za spremembo v pojasnilih k izkazu.

**Sprememba v zalogah materiala, surovin in blaga;** Postavka prikazuje razlike med končnimi in začetnimi zalogami. V primeru, ko je saldo postavke pozitiven (končne zaloge so večje od začetnih), ta razlika zmanjšuje stroške proizvodnje, pri negativnem saldu pa povečuje (Bolongaro, Borgini, Peverelli, 2007, str. 282).

**Rezervacije za tveganja in obveznosti ter druge rezervacije;** Postavka zajema rezervacije, ki predstavljajo protiknjižbo v bilanci stanja na postavki sklad za tveganja in stroške (Fondo per rischi ed oneri). Nanašajo se na stroške, ki imajo samo verjetnost nastanka (»potencialne obveznosti«) in zajemajo: rezervacije za vzdrževanja in podobna dela ciklične značilnosti (samo če ima naravo »bodočega izdatka«), rezervacije za usposobitev sredstva v koncesiji ali najemu, ko jih bomo vrnil lastniku, rezervacije za tveganja izpolnitve pogodbene obveznosti, rezervacije za tveganja pri garancijah (Bolongaro, Borgini, Peverelli, 2007, str. 291).

**Drugi poslovni odhodki;** Postavka drugih poslovnih odhodkov vključuje stroške dodatnih dejavnosti, stroške za indirektno davke, takse in razne prispevke. Poleg tega postavka vključuje tudi primanjkljaje pri odtujitvi že amortiziranih osnovnih sredstev (Abolnar, 2004, str. 53).

- **Finančni odhodki**

Finančni odhodki zajemajo naslednje postavke: obresti, druge stroške financiranja, negativne tečajne razlike in slabitve vrednosti finančnih sredstev (Bolongaro, Borgini, Peverelli, 2007, str. 319).

Glede priznavanja odhodkov za obresti prejetih od povezanih oseb z določili tanke kapitalizacije je ureditev praktično enaka ureditvi v Sloveniji (25% delež lastništva, razmerje med lastniškim in dolžniškim kapitalom 4 : 1 in dokazovanje zmožnosti zadolževanja na trgu).

Z novo pravno ureditvijo družb je bilo spremenjeno tudi načelo vrednotenja postavk kratkoročnih sredstev ali obveznosti v tuji valuti. Uvedeno je bilo načelo, da se postavke zajamejo v bilanco stanja upoštevajoč tečaj valute na dan bilance, izhajajoče tečajne razlike pa se upoštevajo v izkazu poslovnega izida. Pri tem se morebitni čisti dobiček vknjiži v postavko rezerv, ki se ne smejo uporabiti za delitev dobička preden so realizirane (Liuc, 2004).

- **Izredni odhodki**

Glede pojma izrednosti velja enako, kot je že navedeno v točki izredni prihodki. Postavka je razdeljena na: izgube pri odtujitvi sredstev (ko gre za dogodek, ki ni povezan z rednim poslovanjem), davke, ki se nanašajo na pretekla obdobja, in ostale izredne odhodke (Bolongaro, Borgini, Peverelli, 2007, str. 326).

## **Davki od dohodka**

Postavka zajema davke od dohodka tekočega leta in, kadar se obračunajo, tudi odložene in anticipirane davke. V Italiji je rezultat poslovanja obdavčen z dvema davkoma: davkom od dohodka družb (odslej IRES - Imposta sul reddito delle società) in regionalnim davkom na pridobitne dejavnosti (odslej IRAP - Imposta regionale sulle attività produttive).

## **Čisti poslovni izid**

Čisti poslovni izid je zadnja postavka v izkazu poslovnega izida. Najprej se deli za obvezne rezerve, statutarne in ostale rezerve, ostanek pa je namenjen za razdelitev med delničarje oziroma lastnike deležev (Abolnar, 2004, str. 55).

## 7 DAVČNA BILANCA V ITALIJI

### 7.1 Zakonska podlaga

#### Državni davek IRES – davek od dohodka družb

Z letom 2004 je Italija dobila nov davek IRES, ki je nadomestil prejšnji IRPEG (Imposta sul reddito delle persone giuridiche – Davek od dohodka pravnih oseb). Čeprav je bila sprememba davčne ureditve sprejeta v okviru davčne reforme (Riforma Tremonti), so nekateri dejansko izvedbo spremembe sistema ocenili kot zgolj preureditev obstoječe obdavčitve podjetij s pomanjkanjem potrebne inovativnosti pri spremembah (Di Tanno, 2007).

Glavne spremembe (Združenje gospodarskih zbornic Italije, 2003):

- davčna stopnja: Stopnja IRES se je v primerjavi z IRPEG znižala s 34 na 33%, ob istočasni spremembi davčne osnove.
- davčna konsolidacija: Prvič je bil v Italiji uveden sistem davčne konsolidacije, ki omogoča družbam, da pobotajo davčne dobičke in izgube v okviru skupine, tudi v globalnem obsegu (»svetovna konsolidacija«). Pogoj za konsolidacijo je, da ima obvladujoča družba več kot 50% delež v odvisni družbi.
- davčni kredit: Zamenjal se je sistem davčnega kredita z uvedbo davčne oprostitve pri prihodkih iz dividend.
- odprava dual income tax (odslej DIT): DIT, ki je bil uveden v Italiji za spodbujanje reinvestiranja, je z uvedbo IRES-a dokončno odpravljen.
- Razširjena je bila možnost direktne obdavčitve družbenikov, kot velja sicer za osebne družbe, tudi v primeru d.o.o. in d.d. ob določenih pogojih (omejeno število družbenikov in posamični deleži v višini najmanj 10% ter največ 50%).
- Z IRES je bila uvedena ureditev, s katero je bil izločen vpliv davčnih predpisov na poslovno bilanco.
- davčna osnova: S spremembo sistema se je pomembno spremenila vsebina davčnega zakona. Najbolj so se spremenile nekatere določbe glede izračuna davčne osnove - delna odbitnost nekaterih stroškov (avto, mobilni telefoni), odprava ugodnejše stopnje davka v primeru združitve in razdružitve ter odprava sistema olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj ter in v izobraževanje.
- tanka kapitalizacija: Odpravo DIT je nadomestila nova določba, ki uvaja (davčno) destimuliranje prevelikega zadolževanja s sistemom tanke kapitalizacije.
- izvzetje kapitalskih dobičkov s t. i. določilom »participation exemption«: S tem določilom so bili iz davčne osnove izvzeti presežki vrednosti doseženi s prodajo dolgoročnih finančnih naložb (tako doma kot v tujini) s pogoji, da:
  - so bile uvrščene v bilanco stanja v letu nastanka naložbe,
  - obvladovana družba opravlja pridobitno dejavnost,
  - družba se ne nahaja na območjih »davčnih oaz«,



- o naložba je bila v neprekinjeni posesti vsaj eno leto.

## **Davčne olajšave**

S tremi zakonskimi odloki pa so v Italiji uvedli naslednje olajšave:

- zakonski odlok št. 269/2003 (Tecno-Tremonti): S tem odlokom je bila uvedena vrsta olajšav, ki znižujejo davčno osnovo v primeru investicij v raziskave in razvoj, digitalne tehnologije, izvoz, kotiranje na borzi in študentsko prakso v podjetjih.
- Naslednji zakon (388/2000) je uvedel olajšave za naložbe varovanja okolja, ki jih izvedejo mala in srednja podjetja v skladu s klasifikacijo EU.
- Zakon (350/2003) je z letom 2004 uvedel olajšave za dejavnost založništva vezan na obseg stroškov za nabavo tiskarskega papirja.

S t. i. odlokom »Tecno - Tremonti« je bilo podjetjem omogočeno, da iz davčne osnove izvzamejo 10% realiziranih stroškov za raziskave in razvoj v obračunskem obdobju ter 30% presežka istih stroškov nad povprečjem predhodnih treh let.

Z zakonom o proračunu za leto 2005 (311/2004) je predvidena olajšava za subjekte, ki povečajo število zaposlenih s pogodbo za nedoločen čas v primerjavi s predhodnim letom (v znesku največ 20.000 EUR na novo zaposlenega).

V okviru prilagajanj pravilom EU bo Italija v bližnji bodočnosti odpravila sedanji sistem spodbujanja gospodarstva, ki je slonel na dodeljevanju nepovratnih sredstev in subvencioniranja obrestnih mer, izvajal pa se je preko razpisov. Tako kot nove članice (Slovenija) je tudi Italija prisiljena svoj sistem spodbud in državnih pomoči prilagoditi usmeritvam EU na področju regionalne politike in konkurence. V iskanju rešitve, ki bi jo v skladu s pristojnostmi po 88. členu Pogodbe EU odobrila Evropska komisija, se je zgledovala po francoski izkušnji in v letu 2007 pripravila model t. i. urbanih prostih con (Zone franche urbaine, Zones franches urbaines). Predvidenih je 15 urbanih prostih con v osmih nerazvitih deželah Južne Italije. V proračunskem zakonu je država v letu 2007 v ta namen že zagotovila 100 milijonov evrov za leti 2008 in 2009, enak znesek pa bodo morale zagotoviti dežele. Model predvideva poleg spodbud za zagon podjetij tudi davčne olajšave v začetnih letih delovanja, pri zaposlovanju in pri obremenitvi z lokalnim davkom na nepremičnine (Picchio, 2007).

Na davčno bilanco podjetij v urbanih prostih conah bo nov model imel predvidoma naslednji vpliv (Picchio, 2007):

- oprostitvev davka na dobiček družb (najverjetneje IRAP) v prvih petih letih delovanja,
- davčni kredit v fiksnem znesku pri prispevkih za nove zaposlence, ki so zaposleni za nedoločen čas,
- finančne spodbude za zagon novih podjetij.

## 7.2 Zavezanci za davek od dohodka družb

Davčni zavezanci za IRES so (Bolongaro, Borgini, Peverelli, 2005, str. 6):

- kapitalske družbe s sedežem v Italiji,
- javni in zasebni zavodi z izključno ali pretežno pridobitno dejavnostjo s sedežem v Italiji,
- javni in zasebni zavodi, ki ne opravljajo izključno ali pretežno pridobitne dejavnosti, s sedežem v Italiji,
- družbe ali zavodi vseh vrst z ali brez pravne osebnosti s sedežem izven Italije.

Iz navedbe zavezancev je razvidno, da se kljub spremembi poimenovanja v nazivu zakona iz »pravnih oseb« v »družbe« obseg zavezancev ni skrčil na družbe, ampak zajema tudi javne in zasebne zavode ter zadrage. Očitno je bil naziv zakona spremenjen po eni strani zaradi sodelovanja s prejšnjim zakonom, po drugi strani pa tudi zaradi tega, ker ureja tudi obdavčevanje tistih nerezidentov, ki nimajo statusa pravne osebe.

## 7.3 Vsebinske značilnosti davčne bilance

### 7.3.1 Davčno priznani prihodki (davek IRES)

#### • Poslovni prihodki

Tudi po davčni ureditvi tvorijo dohodek vsi prihodki, ki so nastali v obračunskem obdobju, z izvetjem tistih, za katere obstoj še ni možno zanesljivo ugotoviti oz. za katere zneska ne moremo objektivno določiti. Ti prihodki bodo upoštevani pri ugotavljanju rezultata obdobja, za katerega bosta jasna tako njihov obstoj kot tudi njihova višina. Za namen uvrščanja prihodka od prodaje sredstev v pravilno obdobje se upošteva (Bolongaro, Borgini, Peverelli, 2007, str. 202):

- pri prodaji premičnih sredstev – datum prodaje ali odpošiljanja,
- za nepremičnine in za podjetja – datum sklenitve pogodbe.

#### • Finančni prihodki

Dividende so vključene v davčno osnovo v tistem letu, v katerem so bile izplačane, ne glede na datum sprejetja sklepa skupščine o izplačilu dividend. To načelo velja za dividende iz naložb v družbe, ki so podvržene davku od dohodka družb. Davčni režim v Italiji je do leta 2003 predvideval v zvezi z dividendami mehanizem davčnega kredita, ki pa je bil z zakonskim odlokom št. 344/2003 zamenjan z mehanizmom oprostitve. S to spremembo, ki je uvedla v italijanski pravni red določila evropske direktive o matičnih in hčerinskih družbah št. 90/435/Cee, se v družbi prejemnici upošteva v davčno osnovo le 5% prejete dividende (pri osebnih družbah 40%). To velja za dividende prejete od družb rezidentov in nerezidentov, vključno z družbami v fazi likvidacije, izvzete pa so dividende prejete od družb s sedežem v državah s privilegiranim davčnim režimom, ki so obdavčene v celoti (Bolongaro, Borgini, Peverelli, 2007 str. 302). Če je dividenda prejeta od družbe v

eni od držav iz t. i. »črne liste« (davčna oaza), je prihodek obdavčen v celoti, tudi če je prejet posredno.

- **Izredni prihodki**

Nekateri prihodki (presežki vrednosti pri odtujitvi sredstev) so lahko razmejeni v petih enakih deležih, ki formirajo dohodek v letu nastanka v naslednjih štirih letih, s pogojem, da je imelo podjetje sredstva v posesti najmanj tri leta (Bolongaro, Borgini, Peverelli, 2007 str. 323).

### **7.3.2 Davčno priznani odhodki (davek IRES)**

- **Poslovni odhodki**

Odhodek tvorijo vsi stroški, ki so nastali v obračunskem obdobju, vendar so izzeti tisti, za katere obstoj še ni možno zanesljivo ugotoviti oz. za katere zneska ne moremo objektivno določiti. Ti odhodki bodo upoštevani pri ugotavljanju rezultata obdobja, za katerega bosta jasna tako njihov obstoj kot tudi njihova višina. Za namen uvrščanja odhodka od nakupa sredstev v pravilno obdobje se upošteva (Bolongaro, Borgini, Peverelli, 2007, str. 224):

- pri nakupu premičnih sredstev – datum prevzema ali odpošiljanja,
- za nepremičnine in za podjetja – datum sklenitve pogodbe.

#### **Stroški storitev**

Stroški investicijskega vzdrževanja (vzdrževanje, popravilo, modernizacija, preureditev), ki v bilanci ne predstavljajo povečanja vrednosti sredstva, na katerega se nanašajo, so odbitni največ v višini 5% celotne vrednosti vseh amortizljivih sredstev iz registra sredstev na začetku leta. Ta omejitev ne zajema stroškov periodičnega pogodbenega vzdrževanja, ki ga izvajajo zunanji izvajalci. Za določene proizvodne sektorje so z ministrskim odlokom določene višje višine maksimalnih odstotkov davčno priznanih stroškov vzdrževanja, na primer: rudarska dejavnost 15%, livarne 11% (Bolongaro, Borgini, Peverelli, 2007, str. 237).

Stroški reprezentance predstavljajo odbitno postavko v višini 1/3 stroška, ki mora biti razmejen z enakimi deleži na pet let.

Stroški uporabe mobilnih telefonov predstavljajo odbitno postavko v višini polovice stroška, stroški stacionarnih telefonov pa v celoti. V davčnih bilancah, ki bodo izdelane za obdobja po 31.12.2006, se bo za vse vrste telefonije in ostalih prenosov podatkov delež priznanega stroška zvišal na 80%. Enak odstotek velja tudi za stacionarne telefone (Bolongaro, Borgini, Peverelli, 2007, str. 238).

Stroški nočitev in prehrane izven območja občine (v kateri ima družba sedež) so za zaposlenca priznani v dnevni višini največ 180,76 EUR za potovanja v državi in do 258,23 EUR za potovanja v tujini (Bolongaro, Borgini, Peverelli, 2007, str. 238).

Stroški prevoza zaposlencev, ki za potrebe podjetja uporabljajo lastno ali najeto vozilo, se prizna v višini dejanskega stroška ali po tarifi za najem vozila, ki velja za avtomobile na bencinski pogon z največ 17 fiskalnimi konjskimi močmi (od 1.505,9 do 1.643,3 cm<sup>3</sup>) oziroma 20 fiskalnimi konjskimi močmi (od 1.930,6 do 2.080,1 cm<sup>3</sup>) za vozila na naftni pogon. (Bolongaro, Borgini, Peverelli, 2007, str. 238).

Plačila direktorjem predstavljajo odbitno postavko v letu, v katerem so plačana. Če so plačila izračunana kot udeležba na dobičku, so odbitna postavka tudi, če niso izkazani v izkazu poslovnega izida (Bolongaro, Borgini, Peverelli, 2007, str. 238).

Stroški za finančni najem nepremičnin so davčno priznani samo, če je trajanje najemne pogodbe daljše od osmih let in krajše od 15 let. Pri finančnem najemu premičnin pa je pogoj, da je trajanje pogodbe daljše od polovice obdobja predvidene normalne amortizacijske dobe (Bolongaro, Borgini, Peverelli, 2007, str. 241).

Stroški reprezentance in daril; Nabavna vrednost darila šteje med stroške reprezentance tudi, če predmeti nosijo znak podjetja, in sicer so priznani v višini ene tretjine njihovih stroškov. Amortizirajo se v letu nastanka in v prihodnjih štirih letih v enakih zneskih. V celoti in takoj so priznana kot strošek darila, katerih enotna vrednost je enaka ali nižja od 25,82 EUR (Bolongaro, Borgini, Peverelli, 2007, str. 299).

### **Stroški dela**

Stroški, ki nastanejo z aktivnostmi ali storitvami, ki jih uporablja večina zaposlencev ali določene kategorije zaposlencev za namene usposabljanja, rekreacije, socialnega, zdravstvenega oziroma verskega udejstvovanja, so davčno priznani v višini največ 0,5% vseh stroškov, ki jih ima podjetje z zaposlenci (Bolongaro, Borgini, Peverelli, 2007, str. 266).

### **Amortizacija**

Amortizacija zagonskih stroškov; Zagonski stroški so davčno priznani z začetkom obdobja, v katerem so doseženi prvi prihodki.

Stroški raziskav in razvoja so davčno priznani v obdobju, v katerem so nastali, ali pa se enakomerno amortizirajo v obdobju, v katerem so nastali in v največ naslednjih štirih letih. Stopnja davčno priznane amortizacije za blagovne znamke in za dobro ime znaša 10% (po letu 2006 pa bo znašala 18%). Za patente, know how in podobne pravice intelektualne lastnine se je v davčne namene lahko upoštevalo največ 1/3 stroška, od 4.7.2006 pa se lahko upošteva 50% nabavne vrednosti. Koncesije se lahko amortizirajo v skladu s pogodbeno dolžino uporabe pravice (Bolongaro, Borgini, Peverelli, 2007, str. 275).

Amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev; z začetkom obdobja, ko vstopijo v uporabo, kar se razlikuje od računovodskega vidika, pri katerem se sredstva amortizirajo, od trenutka, ko so pripravljena za uporabo. V primeru izločitve sredstva, ki še ni bilo v celoti

amortizirano, se preostala neodpisana vrednost prizna v davčne namene. Amortizacija je priznana največ v višini zneska izračunanega z uporabo amortizacijskih stopenj predpisanih z državnim odlokom (D.M. 31.12.1988). Stopnje so predpisane za vsako dejavnost posebej.

Amortizacija motornih vozil; Strošek amortizacije motornih vozil, ki se uporabljajo izključno za službene namene (taksisti, avtoprevozniki), je davčno priznan v celoti. V primeru, da se motorno vozilo uporablja tudi za zasebne namene zaposlencev, pa je strošek davčno priznan v višini 50%, vendar se pri tem ne upošteva tisti del nabavne vrednosti, ki presega 18.075,99 EUR pri avtomobilih oziroma 4.131,66 EUR pri motornih kolesih. Za avtomobile, ki jih uporabljajo osebe, ki opravljajo dejavnost agencije ali trgovskega zastopanja, imajo pravico največ 80% stroška amortizacije, in sicer do višine nabavne vrednosti 25.822,84 EUR (Bolongaro, Borgini, Peverelli, 2007, str. 277).

V letu 2006 je bil pri službenih avtomobilih, ki se ne uporabljajo izključno za službene namene, priznan znesek amortizacije v davčne namene celo znižan s 50% na znesek bonusa, ki je bil vključen v dohodek delavca (Le auto aziendaki delle imprese Il nuovo regime fiscale, 2007). V letu 2007 so na podlagi pritožb na evropsko sodišče dvignili delež upoštevanja na 20% oz. 40%. Pri avtomobilih, v zvezi s katerimi se obračuna delavcu bonus, pa se lahko upošteva amortizacija v višini 65% oz. 90% (Il Sole 24 Ore.com, 2007).

### **Popravki vrednosti terjatev**

Popravki terjatev do kupcev kot tudi terjatev iz naslova prodaje finančnih naložb, ki ne predstavljajo dolgoročnega sredstva, so priznani v posameznem obdobju največ v višini 0,5% nominalne ali nabavne vrednosti, če niso zavarovani z zavarovalnimi garancijami. Ti popravki se ne priznajo več, ko skupna vrednost popravkov doseže višino 5% od nominalne ali nabavne vrednosti (Bolongaro, Borgini, Peverelli, 2007, str. 281).

#### **• Finančni odhodki**

Uporaba določil v primeru tanke kapitalizacije s priznavanjem stroškov obresti; Z namenom zaviranja uporabe zadolževanja s strani podjetij za doseganje davčnih koristi so bile z T.U.I.R., člen 98 predpisane omejitve priznavanja stroškov obresti. Ne priznajo se stroški obresti nastali iz zadolževanja (neposrednega ali posrednega) podjetja pri družbenikih ali z njimi povezanih osebah, ki imajo (neposredno ali posredno) vsaj 25% delež v določenem podjetju, v primeru, da je povprečno razmerje med zadolžitvijo in računovodsko vrednostjo lastniškega kapitala, ki pripada družbeniku, večje od 4:1. Zgoraj navedeno velja ob pogoju, da podjetje ne dokaže svoje sposobnosti takšne zadolžitve na finančnem trgu (Bolongaro, Borgini, Peverelli, 2007, str. 314).

Odhodki izvirajoči iz slabitve dolgoročnih finančnih naložb so davčno priznani v enakih amortizacijskih zneskih v letu nastanka slabitve in v prihodnjih štirih letih.

Izgube pri odtujitvi dolgoročnih finančnih naložb večje od 5 mio EUR je potrebno sporočiti davčni upravi, da preveri skladnost z davčnimi predpisi. S 1.1.2006 velja t. i. določilo pranja dividend »dividend washing«. Določilo opredeljuje kot nepriznane tiste izgube, ki so realizirane v višini zneska 95% prejetih dividend (Bolongaro, Borgini, Peverelli, 2007, str. 322).

- **Izredni odhodki**

Glede obdavčitve postavke izrednih odhodkov ni večjih posebnosti v primerjavi s poslovnim izkazom. Izjema je področje izgub sredstev, ki so neodvisne od volje podjetja (nesreče, kraje). Za te primere je potrebno zagotoviti potrdilo javnega organa oziroma izjavo podjetja, ki mora biti sestavljeno v roku 30 dni od nastanka dogodka.

## **7.4 Regionalni davek na pridobitne dejavnosti – IRAP**

IRAP lahko štejemo za lokalni davek, ker se uporablja za pridobitne dejavnosti, ki se izvajajo na območju določene regije. Leta 1998 je zamenjal cel kup davščin (ILOR – lokalni davek na dohodek, Iciap – občinski davek na svobodne poklice in umetniško dejavnost, t. i. davek na zdravje in nekaj drugih manjših davščin (Lefebvre, 2005, str. 919).

Predpostavke za zavezanost davku (Bolongaro, Borgini, Peverelli, 2007, str. 342):

- izvajanje redne dejavnosti proizvodnje,
- trgovina z blagom,
- opravljanje storitev.

Davčni zavezanci za IRAP so (Bolongaro, Borgini, Peverelli, 2005, str. 227):

- osebne družbe,
- enostavne družbe, ki ne opravljajo podjetniške dejavnosti,
- samostojni podjetniki,
- država in pripadajoče uprave,
- pravne osebe, ki ne opravljajo pridobitne dejavnosti,
- nerezidenčne družbe za dohodke, dosežene v Italiji.

Območje in obseg uporabe deželnega davka IRAP (Lefebvre, 2005, str. 920):

- izključno za dejavnosti, ki se opravljajo v določeni regiji,
- natančna ureditev pripadnosti v primeru, da se dejavnost opravlja v več regijah,
- izključitev dejavnosti realiziranih izven države,
- nerezidenti, ki opravljajo dejavnost v Italiji vsaj 3 mesece preko stalne organizacije (gradbišče, podružnica in podobno).

Tabela 3: Davčna osnova

Vrednost proizvodnje
- surovine, materiali in blago
- stroški storitev
- stroški najema blaga
- amortizacija in slabitve osnovnih sredstev
± spremembe vrednosti zalog
- rezervacije
- drugi odhodki iz poslovanja
= davčna osnova za IRAP

Vir: Bolongaro, Borgini, Peverelli, 2007, str. 344.

Pri navedenih postavkah se upoštevajo popravki v skladu z davčnim predpisom. Osnova zajema poleg dobička iz poslovanja ter iz finančne in izredne dejavnosti tudi stroške plač in tako predstavlja ustvarjeno dodano vrednost podjetja v italijanskih regijah. S tem dodatnim davkom postaja obdavčitev dohodka družb v Italiji zelo neugodna za gospodarske subjekte, zlasti za tiste, pri katerih je delež stroškov (visoko kvalificirane) delovne sile relativno velik. Pride lahko do obdavčitev, ki lahko nekajkrat presegajo davčne stopnje v drugih državah. Prav tako ta sistem širše davčne osnove povzroči obdavčevanje podjetij, ki sicer izkažejo v poslovnem letu izgubo. Podrobneje bom problematiko prikazala s konkretnim primerom v poglavju 8.

### **Neskladnost IRAP s pravnim redom EU**

Davčni upravičenec je regija, na katere območju je bil davek realiziran. Zakon dovoljuje, da lahko regije avtonomno povečajo ali znižajo odstotek davka za največ eno odstotno točko. Tako je na primer dežela Furlanija Julijska Krajina zmanjšala odstotek za 1 odstotno točko z namenom pospeševanja gospodarstva. Za uveljavljanje nižje davčne stopnje je potrebno izpolnjevati določene pogoje (povečanje prihodkov, povečanje števila zaposlenih idr.).

Davčna stopnja je 4,25%. Za nekatere ustanove, na primer banke in zavarovalnice, so določene posebne stopnje (Bolongaro, Borgini, Peverelli, 2007, str. 351).

Tako v strokovnih kot v političnih krogih v Italiji se ocenjuje kot vprašljiva uvedba dvojnega davka na dohodek družb in se z veliko verjetnostjo pričakuje, da bo potrebno na podlagi zahtev organov EU IRAP odpraviti. Predstavniki Sodišča evropskih skupnosti ugotavlja, da je Italija z uvedbo IRAP-a kršila prepoved uvajanja dodatnih davkov, ki so podobni DDV (prepoved predvidena s šesto direktivo o DDV). Glede na velik primanjkljaj v italijanski blagajni bi bilo to potrebno nadomestiti z nekim drugim davkom oziroma povečanjem obstoječih davkov. Največkrat se omenja povečanje stopnje DDV ali povečanje stopnje prispevkov za zdravstvo (La repubblica, 2005).

## 8 GLAVNE RAZLIKE MED POSLOVNO IN DAVČNO BILANCO V ITALIJI

Za lažji prikaz sistema obdavčitve dobička v Italiji sem pripravila prikaz obračuna davka na podlagi konkretnega podjetja iz Italije, pri čemer sem izhajala iz čistega poslovnega izida iz izkaza poslovnega izida povečanega za davke (dobička pred davki).

Tabela 4: Prikaz obračuna davka IRES (v EUR)

A Čisti poslovni izid	239.442,00
B Povečanje za davčno priznano amortizacijo patentov	-10.370,00
C Davek IRES iz IPI - tekoči	110.448,00
Č Davek IRES iz IPI - odloženi	3.422,00
D Davek IRAP iz IPI - tekoči	29.095,00
E Davek IRAP iz IPI - odloženi	441,00
F Najem avtomobilov 100% nepriznan	817,00
G Nepriznani presežki iz poslovanja	163,00
H Odpis 3 poškodovanih mobilnih aparatov (50% priznano)	86,00
I Amortizacija mobilnih telefonov (50% vrednosti)	172,00
J Davčno nepriznani stroški - mobilni telefoni in ostalo	2.679,00
K Kazni - zamudne obresti	3,00
L Repräsentanča - 2003 davčno priznani v 2006 (1/15)	-95,00
M Repräsentanča - 2004 davčno priznani v 2006 (1/15)	-48,00
N Repräsentanča - 2005 davčno priznani v 2006 (1/15)	-57,00
O Repräsentanča - 2006 davčno priznani v 2006 (1/15)	-308,00
P Odloženi davki (IRES in IRAP)	-26,00
Povečanje/zmanjšanje postavk po davčnih predpisih za IRES	
R (vsota B do P)	136.422,00
S Davčna osnova tekočega obdobja (A+R)	375.864,00
Š Davčne izgube iz prejšnjih let	-30.872,00
T Davčna osnova za davek IRES (S+Š)	344.992,00
U Davčna stopnja	33%
V <b>Skupaj davek IRES za leto 2006 (TxU)</b>	<b>113.847,00</b>

Vir: Lasten prikaz, 2007.



Tabela 5: Prikaz obračuna davka IRAP (v EUR)

A Čisti poslovni izid	239.442,00
B Povečanje/zmanjšanje postavk po davčnih predpisih za IRES	136.422,00
C Stroški po pogodbah o delu	12.687,00
Č Stroški osebja	337.176,00
D Stroški občasnih pogodbenih storitev	788,00
E Stroški obresti na transakcijskem računu	231,00
F Negativne tečajne razlike	9,00
G Stroški obresti za posojila	5.306,00
H Prihodki od obresti na transakcijskem računu	-4.046,00
I Finančni prihodki od naložb	-3.536,00
J Prispevki za nesreče pri delu	-1.415,00
Povečanje/zmanjšanje postavk po davčnih predpisih za IRAP	
K (vsota C do J)	347.200,00
L Davčna osnova IRAP pred olajšavami (A+B+K)	723.064,00
M Olajšave za dodatne zaposlitve	-28.164,00
N Davčna osnova za davek IRAP (L+M)	694.900,00
O Davčna stopnja	4,25%
P <b>Skupaj davek IRAP za leto 2006 (NxO)</b>	<b>29.533,00</b>

Vir: Lasten prikaz, 2007.

Obračunavano italijansko podjetje je tako skupaj plačalo 143.380 EUR davka, kar pomeni, da je bila dejanska stopnja obdavčitve dobička pred davki 37,5%. Iz obračuna je razvidno, da je efektivna davčna stopnja za IRES znašala 29,7%, efektivna davčna stopnja za IRAP pa 7,7%. Stopnja davka IRES je nižja od nominalne zaradi davčnih olajšav, davčna stopnja IRAP pa je bistveno višja od nominalne kljub davčnim olajšavam, ker je njena osnova dodana vrednost ne pa dobiček pred davki.

## 9 GLAVNE RAZLIKE PRI SESTAVLJANJU BILANC V SLOVENIJI IN ITALIJI

### 9.1 Glavne razlike med poslovno bilanco v Sloveniji in Italiji

Glede razvrščanja, pripoznavanja in merjenja prihodkov, tako poslovnih finančnih kot drugih, med državama ni bistvenih razlik. Za druge prihodke Italija še vedno uporablja izraz izredni prihodki, kot je bilo v veljavi tudi v Sloveniji pred sprejetjem SRS 2006. Ne glede na tako poimenovanje pa je v Italiji še bolj poudarjeno kot pri nas, da je za razvrščanje med druge/izredne prihodke pomemben kriterij nepovezanosti s poslovno dejavnostjo ne pa izrednost oziroma neobičajnost.

**Stroški blaga, materiala in storitev;** Glede stroškov blaga, materiala in storitev se računovodska načela Slovenije in Italije bistveno ne razlikujejo. V obeh primerih se enako upošteva načelo nastanka poslovnega dogodka. Nekoliko se razlikuje kriterij za

razvrščanje v postavko drobnega inventarja, kjer je v Sloveniji meja postavljena na vrednost 500 EUR, v Italiji pa na 516,46 EUR.

**Stroški dela;** Glavna razlika med državama je v zvezi s to postavko v oblikovanju odpravnin. V Italiji je že s Civilnim zakonikom določeno, da mora podjetje vsako leto v poseben sklad odvesti 1/13,5 vseh bruto prejemkov delavca. Poleg tega je v odvisnosti od kolektivnih pogodb v Italiji možno med stroški dela upoštevati tudi 13. ali celo 14. plačo, ne poznajo pa regresa za letni dopust.

V Sloveniji se za obračunavanje rezervacij za jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi neposredno uporablja MRS 19. Strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo je sprejel pojasnilo 4 k Uvodu SRS 2006 – bistvenost, v katerem je pojasnil, da se podjetje lahko odloči, da v knjigovodskih razvidih ne oblikuje rezervacij za jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi, če opustitev pripoznanja rezervacij ne bo bistveno vplivala na kakovost računovodskih izkazov podjetja (Jerman, 2007, str. 29). V praksi se ta določila izvajajo tako, da mala in srednja podjetja v glavnem ne oblikujejo teh rezervacij.

**Stroški amortizacije;** Tudi v Italiji se sredstvo prične amortizirati s trenutkom, ko je na razpolago za uporabo. V Italiji je možna tudi poenostavitev, da se v prvem letu uporabe sredstva upošteva predpostavka, da je bilo sredstvo pripravljeno za uporabo na sredini poslovnega leta.

## **9.2 Glavne razlike med davčno bilanco v Sloveniji in Italiji**

### **9.2.1 Prihodki**

Glede pripoznavanja prihodkov iz poslovanja med državama ni bistvenih razlik.

Z novo ureditvijo je tudi Italija izenačena s Slovenijo glede upoštevanja prihodkov od dividend s to razliko, da je v Sloveniji v celoti odpravljena dvojna obdavčitev dividend (100% izvzeti prihodki), v Italiji pa so izvzeti v višini 95%.

V Italiji obstaja možnost razmejitev (na pet let) izrednih prihodkov iz presežka vrednosti doseženega pri odtujitvi sredstev, ki jih je imela družba v posesti več kot tri leta.

### **9.2.2 Odhodki**

#### **Stroški materiala in storitev**

Razlika med državama je v stroških reprezentance. V Sloveniji je davčno priznan strošek v višini 50%, v Italiji pa predstavlja odbitno postavko v višini 1/3 stroška, ki mora biti razmejen z enakimi deleži na pet let.

Stroški uporabe mobilnih in stacionarnih telefonov so v Sloveniji v celoti davčno priznani, v Italiji pa v višini 50% za mobilne telefone in 100% za stacionarne telefone (v letu 2007 pa se bo odstotek zvišal na 80% za obe skupini aparatov).

Pri stroških kilometrin je v Sloveniji davčno priznan strošek v višini predpisane tarife, ki je bila včasih odvisna od vrednosti goriva, sedaj pa je določena v znesku 0,29 EUR. V Italiji je strošek priznan v višini tarife za najem avtomobila pri izposojevalcih vozil z omejitvijo vozila glede na konjske moči. Za davek IRAP strošek kilometrine ni davčno priznan.

V Italiji postavke strošek prevoza na delo ne poznajo. V zvezi s stroški prehrane so stroški delovanja menze davčno priznani, prav tako tudi regres za prehrano, če ne presega dnevnega zneska 5,29 EUR. V Sloveniji je ta znesek trenutno 5,54 EUR. Povračilo stroškov za prevoz na delo in z dela se ne všteta v davčno osnovo do višine stroškov javnega prevoza oziroma 0,15 EUR na kilometer.

### **Stroški plač**

V Sloveniji se plače in vsa druga izplačila povezana z zaposlitvijo ter nadomestila plače za čas odsotnosti z dela zaradi izrabe letnega dopusta priznajo kot odhodek v obračunanem znesku. V Italiji pa so za davek IRES davčno priznane vse plače vključno s 13. in 14. plačo ter nadomestila za neizkoriščen dopust. Za davek IRAP vsi ti stroški niso priznani, razen če gre za stroške invalidov, pripravnikov in vajencev.

### **Odpravnina ob upokojitvi**

V Sloveniji se odpravnine ob upokojitvi priznajo kot odhodek v znesku, ki ustreza 50% oblikovanih rezervacij. Ostalih 50% odhodkov, ki niso davčno priznani ob oblikovanju, pa je davčno priznanih ob porabi rezervacij. Pri porabi rezervacij se prizna ostalih 50% odhodkov oziroma se iz davčne osnove izloči 50% prihodkov iz porabe rezervacij. V Italiji je za davek IRES odpravnina ob upokojitvi priznana ob oblikovanju, za davek IRAP pa je v celoti nepriznana.

### **Amortizacija in popravki vrednosti**

Stroški amortizacije se v davčni bilanci pripoznajo s trenutkom pričetka uporabe sredstva in ne s trenutkom, ko je sredstvo pripravljeno za uporabo. Tudi v Italiji je z Ministrskim dekretom predpisana maksimalna stopnja, ki se uporablja za amortiziranje, pri tem pa so davčne stopnje predpisane v različnih višinah glede na panogo dejavnosti podjetja. V Italiji se v poslovnem letu, v katerem je bilo sredstvo nabavljeno, uporabljajo predpisane stopnje, znižane za največ 54%. V Italiji je v davčne namene dovoljena uporaba tudi pospešene amortizacije, pri čemer se lahko znesek amortizacije v posameznem letu poveča za največ 100% v primerjavi s predpisanimi koeficienti za enakomerno amortizacijo.

V zvezi z amortizacijo službenih avtomobilov in telefonskih aparatov velja v Sloveniji kot osnova za amortiziranje 100% vrednost sredstva. V Italiji se v primeru uporabe avtomobilov, ki se uporabljajo tudi za zasebne namene, amortizacijska osnova upošteva v višini 50%, in sicer ne od vrednosti nabavljenega vozila, ampak od vrednosti 18.075,99 EUR. V Italiji je bilo okrog tega veliko nezadovoljstvo in so v letih 2006 in 2007 bile uveljavljene nekatere spremembe tudi na podlagi pritožb organom EU. Podobno je stanje na področju amortiziranja telefonskih aparatov.

V Sloveniji se odhodek zaradi prevrednotenja terjatev zaradi oslabitve davčno prizna do nižjega od naslednjih dveh zneskov: aritmetični sredini dejanskih predpisov terjatev v preteklih treh letih oziroma 1% obdavčljivih prihodkov obdobja. Za davek IRES so priznani popravki vrednosti terjatev v višini do 0,5% nominalne vrednosti terjatev ob pogoju, da skupna vrednost popravkov ne doseže 5% vrednosti terjatev v bilanci stanja. Za IRAP popravki niso davčno priznani.

Prikaz obračuna davka od dobička na podlagi podatkov obravnavanega podjetja iz Italije izdelan ob predpostavki uporabe slovenske davčne zakonodaje:

Tabela 6: Prikaz obračuna davka od dobička italijanskega podjetja v skladu s slovensko zakonodajo

A	Prihodki po računovodskih predpisih	3.535.453,00
B	Zmanjšanje prihodkov po zakonu	
C	Povečanje prihodkov po zakonu	
Č	Odhodki po računovodskih predpisih	3.152.629,00
D	Zmanjšanje odhodkov po zakonu *	2.315,07
E	Povečanje odhodkov po zakonu	
F	Davčne olajšave	
G	Davčna osnova (A-Č+D)	385.139,00
H	Davčna stopnja	25,1%
I	Davek (GxH)	<b>96.285,00</b>

Vir: Lasten prikaz, 2007.

Opomba:

\* zmanjšanje odhodkov zaradi stroškov reprezentance, ki je pri nas priznana v višini 50% in zaradi plačane kazni

Če sestavimo davčno bilanco iz podatkov obravnavanega italijanskega podjetja po slovenski zakonodaji, ugotovimo, da bi italijansko podjetje v Sloveniji plačalo le 96.285 EUR davka od dobička, kar pomeni, da bi bil dobiček obdavčen s 25,1% davčno stopnjo.

## 10 SKLEP

V Sloveniji predstavlja podlago za sestavljanje bilance Zakon o gospodarskih družbah, ki je bil nazadnje spremenjen v letu 2006 (ZGD-1), vendar brez pomembnih sprememb na področju računovodskih rešitev. V Italiji je na področju računovodenja najpomembnejša pravna podlaga Civilni zakonik, ki izvira še iz začetka prejšnjega stoletja. V zadnjih letih so bile tudi v Italiji prisotne spremembe, ki so uskladile ureditev tega področja z direktivami EU. S temi spremembami sta se ureditvi glede sestavljanja poslovne bilance v obeh državah zelo izenačili.

Zakonsko podlago za obdavčitev dobička v Sloveniji predstavlja Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDOP-2) sprejet v letu 2006. S tem zakonom je določeno postopno zniževanje davčne stopnje, ki se iz 25% veljavne v preteklih obdobjih znižuje do leta 2010 na 20%.

V Italiji so v letu 2004 prejšnji davek od dohodka pravnih oseb nadomestili z davkom od dohodka družb – IRES. Stopnja tega davka je 33%. Posebnost Italije je, da ima poleg tega davka še regionalni davek na pridobitne dejavnosti – IRAP s stopnjo 4,25%. Pomembno pri tem davku je, da se obračunava od večje osnove kot prvi davek, in sicer od ustvarjene dodane vrednosti. Tako je dejanska stopnja tega davka merjeno na dobiček pred obdavčitvijo bistveno višja od nominalne stopnje. V primeru, ko imajo podjetja veliko število visoko kvalificiranega kadra in predstavljajo tako stroški plač zelo visoko postavko v strukturi stroškov, lahko ta davek izredno poveča obdavčitev podjetja. To je razvidno tudi iz prikazanega primera, kjer sicer ne gre za delovno zelo intenzivno dejavnost. V praksi lahko nastopi tudi primer, ko ima podjetje v poslovni bilanci izkazano izgubo, vendar je kljub temu obdavčeno zaradi širše davčne osnove pri davku IRAP. Pričakuje se, da se bo davek IRAP prej ali slej odpravil zaradi očitnega neskladja s smernicami EU, ki ne dovoljujejo uvajanja dodatnih davkov, ki so podobni davku na dodano vrednost.

Najbolj očitne razlike med ureditvama Slovenije in Italije na področju davčne bilance so pri stroških reprezentance, stroških uporabe službenih vozil in telefonov ter stroških amortizacije.

Kot končno ugotovitev lahko navedem, da je davčna obremenitev dohodkov družb v Sloveniji veliko ugodnejša kot v Italiji, s tem da se bo ta razlika do leta 2010 še povečala, če ne bodo nastopile spremembe v sosednji državi. Vsekakor lahko trdimo, da bo v Italiji do določenih sprememb moralo priti, saj ureditev še ni v celoti usklajena z ureditvijo v EU.

## LITERATURA

1. Abolnar Klementina: Prikaz dobička pravnih oseb s poslovnega in davčnega vidika v Sloveniji in Italiji. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2004. 92 str.
2. Bevčič Albert et al: Davki, računovodstvo in revidiranje gospodarskih družb v Sloveniji in Italiji. Ljubljana, Trst : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije in Zbor tržaških računovodij, 2000. 256 str.
3. Bolongaro, Borgini, Peverelli: Società e bilancio. Milano : Il Sole 24 Ore S.p.A, 2005. 301 str.
4. Bolongaro, Borgini, Peverelli: Società e bilancio. Milano : Il Sole 24 Ore S.p.A, 2007. 432 str.
5. Čebašek Alenka: Optimalni dobiček z davčnega vidika (Primer Slovenije). Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2005. 41 str.
6. Hieng Romana: Obračunavanje in izkazovanje davka od dobička po mednarodnem računovodskem standardu 12. Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva revizor. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2005. 239 str.
7. Hieng Romana: Obračun davka od dohodkov (dobička) za leto 2005. IKS, Ljubljana, 33 (2006), 1/2, str. 195-220.
8. Hieng Romana: Vpliv SRS 2006 in spremembe zakona o davku od dohodkov pravnih oseb na davčno osnovo. IKS, Ljubljana, 33 (2006), 6, str. 7-24.
9. Hieng Romana: Obračun davka od dohodkov (dobička) za leto 2006. IKS, Ljubljana, 34 (2007), 1/2, str. 243-275.
10. Hočevar Marko, Igličar Sandi, Zaman Maja: Osnove računovodstva. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2000. 469 str.
11. Jerman Saša: Rezervacije za jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi – računovodsko in davčno obravnavanje. Ljubljana, 2007, 2, str. 7-46.
12. Klobučar Nada: Vpliv davčnih pravil na računovodsko poročanje. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 93 str.
13. Kokotec-Novak Majda: Davčno računovodstvo in davčna politika podjetja. Zbornik referatov. 28. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Ljubljana : Zveza ekonomistov Slovenije in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1996, str. 107-119.
14. Kokotec-Novak Majda, Korošec Bojana, Melanc Dane: Osnove računovodstva z bilanciranjem. Maribor : Ekonomsko-poslovna fakulteta, 1997. 379 str.
15. Kokotec-Novak Majda: Vpliv poslovne bilance na davčno bilanco pri različnih gospodarskih subjektih (gospodarske družbe, podjetniki posamezniki) in načrtovanje davkov. Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva preizkušeni računovodja. Predmet: računovodstvo in davki. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2002. 16 str.
16. Kokotec-Novak Majda: Vpliv poslovne bilance na davčno bilanco pri različnih gospodarskih subjektih (gospodarske družbe, podjetniki posamezniki, banke, zavarovalnice, zadruga, društva, zavodi) in načrtovanje davkov. Gradivo za

- izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva revizor. Predmet: Davki. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2007. 29 str.
17. Kolarič Branka, Gerečnik Anton, Sovinc Anton: Računovodstvo 2. Ljubljana : DZS, 1995. 265 str.
  18. Koritnik Rakela Silva: Novi računovodski standardi z davčnega vidika. Ljubljana : Podjetnik, 2005. 84 str.
  19. Košir Marjanca: Razlika med poslovno in davčno bilanco. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2006. 42 str.
  20. Kotar Saša: Primerjava poslovne in davčne bilance v Sloveniji in Avstriji. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2004. 48 str.
  21. Kotnik Dušan: Odloženi davki. Diplomsko delo. Maribor : Ekonomsko-poslovna fakulteta, 2004. 42 str.
  22. Lefebvre Francis: Contabile 2006. Milano : Ipsoa, 2005. 1352 str.
  23. Meigs Robert F., Meigs Walter B., Meigs Mary A.: Financial accounting. Eighth edition. New York : McFraw-Hill, 1995. 685 str.
  24. Odar Marjan: Gradivo za posvetovanja: O vodenju poslovnih knjig po novih slovenskih računovodskih standardih. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001. 81 str.
  25. Odar Marjan: Računovodsko poročanje za leto 2006. IKS, Ljubljana, 34 (2007) 1/2, str. 7-32.
  26. Porter Gary A., Norton Curtis L.: Financial Accountung: The Impact on Decision Makers. Second Edition. New York : The Dryden Press, 1998. 797 str.
  27. Turk Ivan et al: Finančno računovodstvo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1999. 841 str.

## VIRI

1. Benedeto Santacroce. [URL: [http://www.tuttomap.it/download/pdf/200731/SANTACROCE\\_Diretta2007\\_3\\_1.pdf](http://www.tuttomap.it/download/pdf/200731/SANTACROCE_Diretta2007_3_1.pdf)], 2007.
2. Coronella Stefano: Il bilancio civilistico. [URL: <http://freeweb.supereva.com/stefanocoronella/bilancio%20CEE%202.pdf>], 2004.
3. Di Tanno Tommaso: Per un fisco (ed un paese) migliore. [URL: <http://www.margheritaperlunione.it/cgi-bin/adon.cgi?act=doc&doc=8>], 2007.
4. Auto aziendali, arriva un trattamento fiscale piu' favorevole. Il Sole 24 Ore.com.
5. Hieng Romana: Davčni izkaz (obračun davka od dohodkov pravnih oseb), Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva revizor. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2007. 13 str.  
[URL: <http://www.ilsole24ore.com/art/SoleOnLine4/Norme%20e%20Tributi/2007/07/emendamento-auto-aziendali.shtml?uuid=67a33d02-2977-11dc-9826-00000e25108c&ty pe=Libero>], 2007.

6. Jerman Saša: Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva. Predmet: Gospodarsko pravo in davki. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2007. 28 str.
7. La riforma del diritto societario – Riflessi sulla contabilità e sul bilancio. Istituto delle Metodologie e Determinazioni Quantitative d'Azienda – Contabilità e Bilancio – LIUC: [URL: <http://www.liuc.it/businessgame2004/RIFORMADIRITTOSOCIETARIO.ppt>], 2004.
8. LaUe contro l'Irap "E' incompatibile con l'Europa". La Repubblica: [URL: <http://www.repubblica.it/2005/a/sezioni/economia/tagliotasse/contrastata/contrastata.html>], 2005.
9. Le auto aziendali delle imprese Il nuovo regime fiscale. [URL: <http://www.emiliaromagna.agenziaentrate.it>], 2007.
10. Mednarodni računovodski standardi. Mednarodni računovodski standard 12. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2001. 63 str.
11. Picchio Nicoletta: Zone franche al Sud, pronte le prime dieci. [URL: <http://www.ilsole24ore.com/art/SoleOnLine4/Economia%20e%20Lavoro/2007/04/zon-e-franche.shtml?uuid=aba540c8-f488-11db-95fe-00000e251029&DocRulesView=Libero>], 2007.
12. Slovenski računovodski standardi 2006. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2006. 273 str.
13. Irpeg addio, arriva l'Ires. Confederazione Generale del Commercio del Turismo dei Servizi delle Professioni e delle PMI: [URL: [http://www.confcommercio.it/home/ArchivioGi/NOV-2003//NP201103/ires.doc\\_cvt.htm](http://www.confcommercio.it/home/ArchivioGi/NOV-2003//NP201103/ires.doc_cvt.htm)], 2003.
14. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 117/2006).
15. Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 42/2006).



# PRILOGA 1: SLOVAR SLOVENSКИH PREVODOV TUJIH IZRAZOV

Tuj izraz	Slovenska razlaga
Codice civile	civilni zakonik
Stato patrimoniale	bilanca stanja
Conto economico	izkaz poslovnega izida
Nota integrativa	pojasnila k izkazom
Bilancio	letno poročilo
Continuità della gestione	časovna neomejenost delovanja družbe
Prudenza	previdnost
Competenza economica	upoštevanje nastanka poslovnih dogodkov
Continuazione dei criteri di valutazione	stalna uporaba metod vrednotenja
Valutazione separata	ločeno ocenjevanje (heterogenih skupin znotraj posamezne postavke)
Fondo per rischi ed oneri	sklad za tveganja in stroške
Imposta sul reddito delle società	davek od dohodka družb
Imposta regionale sulle attività produttive	regionalni davek na pridobitne dejavnosti
Imposta sul reddito delle persone giuridiche	davek od dohodka pravnih oseb

## PRILOGA 2: PRIKAZ IZKAZA POSLOVNEGA IZIDA V ITALIJI

A)	Vrednost proizvodnje
1)	Prihodki od prodaje in storitev
2)	Sprememba vrednosti zalog proizvodov, polproizvodov in nedokončane proizvodnje
3)	Sprememba vrednosti naročenih del v teku
4)	Povečanje osnovnih sredstev lastne izdelave
5)	Drugi prihodki
	○ Razni
	○ Subvencije stroškov dejavnosti
	○ Dotacija v premoženje (delež obračunskega obdobja)
	Skupaj vrednost proizvodnje
B)	Stroški proizvodnje
6)	Surovine, pomožni material, potrošni material in blago
7)	Storitve
8)	Najem dobrin tretjih oseb
9)	Stroški osebja
a)	Plače in mezde
b)	Socialni prispevki
c)	Odpravnine ob upokojitvi
d)	Odpravnine in podobno
e)	Drugi stroški
10)	Amortizacija in prevrednotovalni odhodki
a)	Amortizacija neopredmetenih osnovnih sredstev
b)	Amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev
c)	Drugi odpisi osnovnih sredstev
d)	Odpis vrednosti kratkoročnih terjatev in denarnih sredstev
11)	Sprememba vrednosti zalog, surovin, pomožnega materiala, potrošnega materiala in blaga
12)	Rezervacije za tveganja
13)	Druge rezervacije
14)	Drugi poslovni odhodki
	Skupaj stroški proizvodnje
(A-B)	Razlika med vrednostjo proizvodnje in stroški proizvodnje
C)	Finančni prihodki in odhodki
15)	Finančni prihodki iz deležev
	○ Od odvisnih družb
	○ Od pridruženih družb
	○ Drugi

16)	Drugi finančni prihodki
a)	Od dolgoročnih terjatev
o	Do odvisnih družb
o	Do pridruženih družb
o	Do obvladujočih družb
o	Drugi prihodki
b)	Od dolgoročnih vrednostnih papirjev
c)	Od kratkoročnih vrednostnih papirjev
d)	Prihodki različni od predhodnih
o	Od odvisnih družb
o	Od pridruženih družb
o	Od obvladujočih družb
o	Drugi prihodki
17)	Obresti in drugi finančni odhodki
o	Od odvisnih družb
o	Od pridruženih družb
o	Od obvladujočih družb
o	Drugi odhodki
	Skupaj finančni prihodki in odhodki
D)	Popravki vrednosti iz finančne dejavnosti
18)	Prevrednotovalni prihodki
a)	Iz deležev
b)	Iz dolgoročnih finančnih naložb
c)	Iz kratkoročnih vrednostnih papirjev
19)	Prevrednotovalni odhodki
a)	Iz deležev
b)	Iz dolgoročnih finančnih naložb
c)	Iz kratkoročnih vrednostnih papirjev
	Skupaj popravki vrednosti iz finančne dejavnosti
E)	Izredni prihodki in odhodki
20)	Prihodki
o	Presežki pri odtujitvah
o	Razno
21)	Odhodki
o	Primanjkljaji pri odtujitvah
o	Davki predhodnih poslovnih obdobj
o	Razno
	Skupaj izredne postavke
(A-B±C±D±E)	Rezultat pred davki
22)	Davki na dohodek obračunskega obdobja
a)	Tekoči davki
b)	Odloženi davki (vnaprej vračunani)
23)	Dobiček (izguba) obračunskega obdobja

Vir: Bolongaro, Borgini, Peverelli, 2005, str. 297-299.