

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

DIPLOMSKO DELO

SAŠA KOTAR

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

DIPLOMSKO DELO

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

Ljubljana, januar 2004

SAŠA KOTAR

IZJAVA

Študentka _____ izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom _____ in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne _____

Podpis: _____

KAZALO

1. UVOD.....	1
2. OPREDELITEV OSNOVNIH POJMOV	2
2.1. POSLOVNA BILANCA	2
2.2. DAVČNA BILANCA.....	4
2.3. RAZMERJA MED POSLOVNO IN DAVČNO BILANCO.....	5
3. POSLOVNA BILANCA V SLOVENIJI.....	7
3.1. PRAVNA PODLAGA ZA POSLOVNO BILANCO V SLOVENIJI.....	7
3.2. VSEBINSKA PODROČJA POSLOVNE BILANCE V SLOVENIJI.....	8
3.2.1. RAZLIČICE POSLOVNE BILANCE	8
3.2.2. POSLOVNI IZID	9
3.2.3. PRIHODKI.....	10
3.2.4. ODHODKI.....	12
4. DAVČNA BILANCA V SLOVENIJI	13
4.1. ZAKONSKA PODLAGA ZA DAVČNO BILANCO V SLO	13
4.1.1. SPLOŠNO.....	13
4.1.2. DAVČNI ZAVEZANEC	14
4.1.3. OBRAČUN DAVKA.....	16
4.1.4. SKUPINSKI DAVČNI OBRAČUN	17
4.1.5. POKRIVANJE DAVČNE IZGUBE	18
4.1.6. OBRAČUNSKO OBDOBJE	19
4.2. POMEN, POSEBNOSTI, PODROČJA DAVČNE BILANCE V SLOVENIJI	19
4.2.1. PRIHODKI.....	19
4.2.2. ODHODKI.....	20
4.2.3. PRENOSNE CENE.....	22
4.2.4. DAVČNE OLAJŠAVE.....	23
4.2.5. AMORTIZIRANJE.....	25
4.2.6. KAPITALSKI DOBIČKI.....	26
4.2.7. DOLGOROČNE REZERVACIJE	26
5. POVEZAVA MED POSLOVNO IN DAVČNO BILANCO V SLOVENIJI.....	27
6. POSLOVNA BILANCA V AVSTRIJI.....	29
6.1. ZAKONSKA PODLAGA.....	29
6.2. VSEBINSKA PODROČJA POSLOVNE BILANCE V AVSTRIJI.....	30
6.2.1. ČLENITEV IZKAZA POSLOVNEGA IZIDA PO OBEH RAZLIČICAH TRGOVINSKEGA ZAKONIKA.....	30
6.2.2. POSAMEZNE POSTAVKE IZKAZA POSLOVNEGA IZIDA PO RAZLIČICI I	31
6.2.3. POSAMEZNE POSTAVKE IZKAZA POSLOVNEGA IZIDA PO RAZLIČICI II.....	33
6.2.4. AMORTIZIRANJE.....	34
7. DAVČNA BILANCA V AVSTRIJI	36
7.1. ZAKONSKA PODLAGA.....	36

7.1.1.	SPLOŠNO	36
7.1.2.	DAVČNI ZAVEZANEC	36
7.1.3.	DAVČNA OSNOVA IN DAVČNA STOPNJA	37
7.1.4.	POKRIVANJE DAVČNE IZGUBE	37
7.1.5.	OBRAČUN DAVKA	38
7.2.	VSEBINSKA PODROČJA DAVČNE BILANCE V AVSTRIJI.....	38
7.2.1.	DAVČNI PRIHODKI IN ODHODKI.....	38
7.2.2.	KAPITALSKI DOBIČKI.....	39
7.2.3.	AMORTIZACIJA	39
7.2.4.	REZERVACIJE	40
7.2.5.	PRENOSNE CENE.....	40
7.2.6.	DAVČNE OLAJŠAVE.....	41
8.	POVEZAVA MED POSLOVNO IN DAVČNO BILANCO V AVSTRIJI.....	42
9.	SKLEP	43
10.	LITERATURA.....	46
11.	VIRI	47
12.	SLOVARČEK TUJIH IZRAZOV.....	48

1. UVOD

Če se osredotočimo na vrste bilanc glede na pravne norme, pridemo do delitve na poslovne in davčne bilance. V diplomskem delu sem skušala odkriti točke, v katerih se razhajata in srečujeta ti dve vrsti bilanc. Poslovna bilanca daje informacije za ocenjevanje uspešnosti podjetja, davčna bilanca, ki je izdelana po davčnih predpisih pa služi kot osnova za obdavčitev podjetij z davkom od dobička pravnih oseb. Zaradi različnih ciljev, ki niso združljivi, se pri njenem sestavljanju podjetja včasih znajdejo tudi v težavah. Podjetja morajo skrbeti za rast dobička, s čimer pa se povečuje tudi davčna osnova in s tem višina obračunanega davka od dobička. Zaradi tega pri bilanciranju kombinirajo različne cilje bilančne in davčne politike, s katerimi naj bi dosegli najnižjo možno obdavčitev in še vedno ostali zanimivi za investitorje in ostale s podjetjem povezane osebe.

Cilj različnih bilanc je nuditi informacije o finančnem položaju, uspešnosti in spremembah finančnega položaja podjetja, ki so koristne širokemu krogu uporabnikov pri gospodarskem odločanju. Računovodski izkazi, ki so pripravljene s tem namenom, zadovoljujejo splošne potrebe večine uporabnikov, ne nudijo pa vseh informacij, ki bi jih uporabniki morebiti potrebovali pri njihovem odločanju, ker računovodski izkazi večinoma prikazujejo posledice preteklih dogodkov in ne ponujajo vedno informacij, ki so izražene v nadenarni merski enoti.

Diplomsko delo sem začela z osnovno opredelitvijo pojmov poslovne in davčne bilance. Višina prihodkov in odhodkov, ki jih podjetje izkaže v svojih računovodskih izkazih, je odvisna od poslovnih odločitev podjetja, višina prihodkov in odhodkov, ki jih davčni zavezanec vključi v davčni izkaz, pa je odvisna od davčnih predpisov. Najprej je v ospredju obravnavanje poslovne in davčne bilance v Sloveniji. Sledi njuna neposredna primerjava, ki govori o podobnostih in razlikah med njima, o tem, katere točke obravnavata enotno in katere različno.

Vsebinsko sem diplomsko delo dopolnila z mednarodno primerjavo. Zaradi gospodarskega sodelovanja in neposredne bližine se zdi smiselno poznavanje bilanciranja sosednje Avstrije. Omejila sem se na izkaz poslovnega izida. Enako kot za slovensko ureditev sem diplomsko delo nadaljevala z opisom poslovne in davčne bilance v Avstriji tako z zakonodajnega kot vsebinskega vidika in tudi z njuno primerjavo znotraj države.

V sklepu sem vsebinsko povzela diplomsko delo in ugotavljala, kakšne so razlike med poslovnima in davčnima bilancama med Slovenijo in Avstrijo.

2. OPREDELITEV OSNOVNIH POJMOV

2.1. POSLOVNA BILANCA

Od mnogih vrst bilanc pripisujemo osrednji pomen poslovni in davčni bilanci. Eden od razlogov je tudi v tem, da je njuno sestavljanje za podjetja praviloma predpisano z zakonom. Sestavljanje poslovne bilance temelji na predpisih bilanciranja in ovrednotenja poslovnega in družbenega prava, pa tudi drugih področjih, ki so pomembna za poslovno bilanco (na primer davčno pravo). Poslovno pravo je izvorno urejalo odnose med podjetniki, skozi oblikovanje pravnega reda pa se je razširilo področje tudi na oblikovanje predpisov, ki omogočajo informacije za vse udeležene v podjetju. Kot najvišji cilj se pri tem pojavlja zaščita upnikov (Frick, 1992, str. 40).

V današnjem času pomen poslovne bilance presega njen prvotni namen uporabe, saj je ta bilanca velikokrat zelo pomembna tudi za davčno pravo.

Izkaz poslovnega izida (poslovna bilanca) je temeljni računovodski izkaz. V njem gospodarske družbe izkazujejo poslovni izid za poslovno leto ali medletna obdobja, ki mora biti resničen in pošteno prikazan. Daje informacije za potrebe notranjega in zunanjega računovodskega poročanja. Sestavlja se za splošne ali posebne namene. Od njegove vrste in narave podjetja sta odvisna obseg in razčlenitev postavk v njem (Koželj, 2002, str. 10).

Izkaz poslovnega izida je standardiziran in je poleg bilance stanja obvezni sestavni del letnega zaključnega računa. Bilanca stanja predstavlja premoženje in finančni položaj na presečni datum, izkaz poslovnega izida pa služi ugotavljanju poslovnega izida in predstavitvi dohodkovnega položaja. Najbolj pomembna naloga izkaza poslovnega izida je predstavitev sestavnih delov in strukture poslovnega izida. Izkaz poslovnega izida mora biti predstavljen tako jasno in pregledno, da lahko z vpogledom dobimo predstavo o dejanskih razmerjih med prihodki in z njimi povezanimi stroški ter ustrezno sliko o podjetju. Pri tem je potrebno postavke razčleniti tako, kot je predpisano.

Kot sestavni del letnega poročila je izkaz poslovnega izida vključen v proces računovodskega poročanja. V letnem poročilu so objavljeni tudi ostali računovodski izkazi za nekaj preteklih let poslovanja. Primerjava računovodskih izkazov za nekaj let omogoča uporabnikom zaznavanje trendov, ki se odvijajo v podjetju. Letna poročila vsebujejo tudi revizorjevo mnenje (če je družba zavezana revidiranju) in prispevke managementa o finančnem položaju podjetja, donosnosti in o obetih v prihodnosti. Ta del letnega poročila vsebuje veliko nefinančnih informacij o podjetju, procesih v njem in o proizvodih (Meigs, Meigs, Meigs, 1995, str. 9).

Izkaz poslovnega izida priča o tem, kako uspešno je bilo vodstvo podjetja v ustvarjanju dobička in kontroliranju višine stroškov.

Izkaz poslovnega izida ima določene omejitve, ki izhajajo iz tega, da vsebuje samo tiste dogodke, ki so finančno ovrednoteni in evidentirani v računovodstvu. Njegova pomankljivost je, da zaradi tega dejstva včasih ne more nuditi zadostnih informacij. Primer za dogodke, ki niso takoj objektivno merljivi, so različni poslovni kontakti, ki pomembno vplivajo na dobičkovnost podjetja, vendar pa ne morejo biti evidentirani, dokler se ne izvršijo iz tega izhajajoče poslovne transakcije.

Izkaz poslovnega izida je množica posnetkov poslovnih dogodkov v obračunskem obdobju in zato lahko nudi managerjem in zainteresiranim zunanjim uporabnikom zgoščeno sliko o dobičkovnosti in finančni poziciji podjetja (Meigs, Meigs, Meigs, 1995, str. 14).

Uporabniki so zelo različni, zato imajo raznovrstne interese. Na osnovi tega jih lahko razdelimo v dve skupini (Weygandt, Kieso, 1995, str. 5):

- *notranji uporabniki*: vodijo poslovanje podjetja,
- *zunanj uporabniki*: delujejo zunaj podjetja, so pa z njim neposredno finančno povezani (sedanji in potencialni investitorji in upniki) ali posredno finančno povezani (davčne oblasti, nadzorne inštitucije, sindikati, kupci, ekonomski analitiki).

Management podjetja na vseh ravneh uporablja računovodske informacije za planiranje, kontroliranje in ocenjevanje poslovnih procesov. Za opravljanje svojega dela tako managerji potrebujejo natančne informacije, ki so opredeljene s časovno komponento. V procesu odločanja managerje v vsakem trenutku zanimajo različna vprašanja: ali kupci plačujejo račune, kakšni so stroški proizvodnje na enoto izdelka, kakšen je trend prihodkov od prodaje, zanima jih, ali je povečanje prihodkov od prodaje samo rezultat dviga splošne ravni cen ali dejanskega pridobivanja tržnega deleža, ali je podjetje zmožno zaposlencem povišati plače, kateri proizvodi so za podjetje najdonosnejši, koliko denarja si lahko izposodijo, da bi razširili tovarno in podobno (Weygandt, Kieso, 1995, str. 5).

Zunanji uporabniki, kot so *obstoječi delničarji*, se odločajo ali bodo obdržali svoje delnice v podjetju ali jih bodo prodali. *Potencialni investitorji* se odločajo, ali bodo vložili svoj denar v podjetje, ali ne. Cilj delničarjev je, da obogatijo svoj vložek, bodisi z dividendami bodisi z razliko v ceni pri prodaji delnice. *Upniki* (dobavitelji in banke) na osnovi računovodskih informacij ocenjujejo, kako veliko je tveganje kreditiranja ali posojanja denarja temu podjetju. Investitorje in upnike tako med drugim zanimajo sledeča vprašanja: ali podjetje ustvari dovolj velike prihodke, kako se podjetje primerja v velikosti in donosnosti s konkurenti, ali bo podjetje sposobno plačati dolgove z obrestmi in podobno (Weygandt, Kieso, 1995, str. 5). Odločitve investitorjev in upnikov o tem, kam naložiti svoja investicijska sredstva, so pomembne za družbo, saj posredno določajo, katera podjetja in panoge bodo prejela finančna sredstva za nujno rast in katera ne (Meigs, Meigs, Meigs, 1995, str. 4).

Potrebe po informacijah posrednih zunanjih uporabnikov so zelo različne. *Davčne oblasti* zanima, če podjetje posluje v skladu z vsemi davčnimi predpisi. *Regulatorne inštitucije*

zanima, če podjetje pri svojem delovanju upošteva tudi vse specifične omejitve. *Kupce* zanima, če bo podjetje vzdrževalo kvaliteto in raznolikost proizvodov. *Sindikate* zanima, če je podjetje zmožno plačevati naraščajoče plače in različna povračila. *Ekonomski analitiki* uporabljajo računovodske informacije za namene analiziranja in napovedovanja prihodnjih razvojov dogodkov (Weygandt, Kieso, 1995, str. 5).

Primarni namen računovodskega poročanja je nuditi različnim uporabnikom informacije, ki bodo vodile do utemeljenih odločitev. Zunanji uporabniki nimajo dostopa do podrobnih podatkov poslovanja in tudi niso dnevno vključeni v procese poslovanja podjetja kot notranji uporabniki, zato sprejemajo svoje odločitve na osnovi izkazov, ki jih pripravijo vodilni v podjetju. Ti morajo nuditi informacije, ki omogočajo sedanjim in bodočim investitorjem in upnikom ter drugim uporabnikom racionalne usmeritve v zvezi s financiranjem, kreditiranjem in podobnimi odločitvami (Porter, Norton, 1998, str. 54).

2.2. DAVČNA BILANCA

V slovenski strokovni literaturi ni opredelitve davčnega računovodstva. V tuji literaturi pa je možno iz opredelitev raznih avtorjev ugotoviti, da bi o davčnem računovodstvu govorili takrat, ko mislimo v okviru računovodstva nasploh poudariti pridobivanje računovodskih informacij, ki so pomembne za odločanje o davkih oziroma za oblikovanje davčne bilance. Podjetja v davčnih izkazih v največji možni meri uporabljajo olajšave, ki jih nudijo davčni predpisi. Postavka, ki povezuje poslovno in davčno bilanco je ravno znesek obračunanega davka od dobička, ki vstopa v izkaz poslovnega izida (Kokotec Novak, 1996, str. 108).

Osrednji pomen v davčnem računovodstvu pripisujemo sestavljanju davčne bilance. Poleg osnovne naloge (ugotavljanje obdavčljivega dobička) se na podlagi informacij iz davčne bilance lahko uresničujejo cilji širše gospodarske politike. Z davčno bilanco lahko davčni zavezanec uresničuje svojo davčno politiko, razumljivo v okvirih, ki jih dovoljujejo davčni predpisi. Lahko pa davčna bilanca služi kot zanesljiv vir informacij nekaterim uporabnikom (bankam ali drugim finančnim inštitucijam), saj so informacije iz davčne bilance strogo odvisne od predpisov in prekontrolirane s strani davčne revizije, medtem ko ni nujno, da so poslovne bilance vseh podjetij tudi revidirane (Zakon o davku od dobička pravnih oseb s komentarjem, 1998, str. 34).

Davčna zakonodaja zahteva, da podjetja letno prikažejo osnovo za davek od dobička v posebnih izkazih. Davčna osnova je zakonsko definiran koncept. Davčni izkaz poslovnega izida je posebno računovodsko poročilo, ločeno od drugih računovodskih poročil podjetja. Ta izkaz se posreduje samo ustrezni davčni inštituciji in ni javen (Meigs, Meigs, Meigs, 1995, str. 7).

Za sestavljanje davčnega izkaza poslovnega izida lahko podjetja uporabljajo drugačne računovodske metode kot pri sestavljanju poslovnih izkazov. Rezultat tega je, da podjetja uporabljajo metode, ki minimizirajo davčne prihodke in maksimizirajo prihodke v letnem

poročilu za delničarje. V nekaterih državah to ne drži, ker sta si finančno in davčno računovodstvo bolj blizu in razlika med metodami za davčne in poslovne namene ni velika (Porter, Norton, 1998, str. 481).

Priprava davčne bilance je posebno področje znotraj računovodstva. V velikem obsegu je davčna bilanca oblikovana na osnovi informacij iz finančnega računovodstva. Te informacije so prilagojene ali preoblikovane, tako da se skladajo z zakonskimi zahtevami. Na področju davčnega računovodstva je zelo pomembno davčno planiranje, ki analizira pričakovane davčne učinke za določene dogodke. Cilj tega je doseči minimalno davčno breme za podjetje (Meigs, Meigs, Meigs, 1995, str. 5).

Osrednji pomen davčne bilance je ugotavljanje podlage za pridobivanje proračunskih sredstev. Davčna bilanca se v praksi šteje kot podlaga za obdavčenje. Za namene obdavčenja se z upoštevanjem posebne zakonodaje izpelje ustrezno davčno bilanco. V današnjih pogojih gospodarjenja njena funkcija ni samo zagotavljanje virov za javno porabo, ampak tudi usmerjanje gospodarskega razvoja (Čokelc, 1998, str. 52).

Ne glede na mnenje strokovnjakov, da bi moral biti sistem obdavčenja dobička nevtralen do finančnih odločitev podjetja, se v praksi v resnici dogaja, da ima pomemben vpliv na delovanje podjetij. Zaradi tega prihaja do odstopanja od nevtralnosti, kar povzroči neenako obravnavanje različnih dohodkov od kapitala (dividend in zadržanih dobičkov). Dejanska davčna stopnja za zadržane dobičke je praviloma enaka davčni stopnji davka od dobička, dividende pa so praviloma še dodatno obdavčene na ravni posameznika. To je stimulacija za podjetja, da se prioritarno financirajo z zadržanimi dobički in ne z izdajo novih delnic. Drugo odstopanje od nevtralnosti predstavlja neenako obravnavanje lastniškega in dolžniškega financiranja. Dobiček je obdavčen, obresti pa ne, zato je za podjetja davčno bolj smiselno, da se financirajo z dolgom. Ne more pa se razmerje med dolgom in lastniškim kapitalom v neskončnost povečevati, ker bi to povečalo negotovost glede sposobnosti podjetja, da odplačuje dolg in s tem bi se povečali tudi stroški odplačevanja dolga (višje obresti). Podjetje bi zaradi tega tudi težje prišlo do novega lastniškega kapitala (Stanovnik, 1998, str. 114).

2.3. RAZMERJA MED POSLOVNO IN DAVČNO BILANCO

Bilančna politika kombinira različne možnosti v pogledu vključitve bilančnih postavk, izkazovanja bilančnih postavk, vrednotenja bilančnih postavk in poudarka posameznih bilančnih postavk, da bi jih ciljno izkoristila za doseganje določenih prednosti. Je sestavni del podjetniške politike. Predstavlja instrument za realizacijo podjetniških ciljev. Eden od ciljev bilančne politike je tudi zmanjšanje davčnih obremenitev. V okviru ciljev poslovne politike prihaja do konflikta interesov med njimi. Tipični ciljni konflikt, zlasti pri srednjih podjetjih, je v izkazovanju poslovnega izida za davčne potrebe in za potrebe vlagateljev kapitala (Tičar, 2000, str. 1259).

Davčna politika je sestavina poslovne politike podjetja. **Davčno politiko** podjetja usmerjajo odločitve glede doseganja ciljev na področju obdavčitev. Pri tem je cilj davčne politike doseči minimalno davčno obremenitev, ki je možna glede na omejitve. Upoštevati je potrebno tako pravne kot ekonomske omejitve. Na primer, s pravnega vidika je možno v določenem primeru izkazati minimalen ali celo ničelen poslovni izid, z ekonomskega vidika pa tak izid ni sprejemljiv zaradi interesov lastnikov ali finančnih ciljev podjetja (Kokotec Novak, 2002, str. 2).

Bilančnodavčna politika predstavlja načrtovano koriščenje možnih različic vrednotenja in drugih oblik merjenja gospodarskih kategorij pri sestavljanju davčne bilance. Predpostavka za vrednotenje gospodarskih kategorij po najboljši različici je poznavanje cilja bilanciranja. Prioritetni cilj v okviru bilančnodavčne politike je minimiranje izdatkov za davke ob nespremenjenem poteku poslovnega procesa. Če obstaja več parametrov, ki vplivajo na minimiranje izdatkov za davke, jih je potrebno presojati tako z vidika časa kot z vidika stroškov. Seveda pa je potrebno upoštevati tudi formalne možnosti zanje (Kokotec Novak, 1996, str. 113).

Splošni načeli, ki ju podjetje upošteva pri sestavljanju računovodskih izkazov, sta načelo strogega upoštevanja nastanka poslovnega dogodka in previdnosti. V praksi se izkaže, da sta ti dve načeli z davčnega vidika veliko manj ustrezni kot z računovodskega. Načelo upoštevanja poslovnega dogodka zahteva, da se prihodki in odhodki izkazujejo v zneskih, ki se nanašajo na pretečeno obdobje, ne glede na to, ali so že bili plačani ali ne. Načelo previdnosti pa zahteva, da podjetje pri vključevanju prihodkov v svoje računovodske izkaze upošteva verjetnost njihove realizacije in jih v primeru dvoma razmeji, med odhodke pa vključi vse tiste, ki temeljijo na že nastalih ali na potencialnih bodočih obveznostih (Hieng, 2002, str. 1).

Razmerje med računovodskim in davčnim pojmovanjem dobička izhaja iz dveh pomembnih struktur (Kokotec Novak, 2002, str. 3):

- **neodvisna struktura** - opredelitev obdavčljivega dobička je neodvisna od opredelitve računovodskega dobička. To pomeni, da podjetja lahko izberejo različno računovodsko politiko za poslovne in davčne namene in uporaba določenih olajšav ni povezana z njihovim upoštevanjem v poslovnih bilancah. Kot bistvo te neodvisnosti razumemo to, da podjetja uporabijo različne računovodske in davčne politike.
- **odvisna struktura** - poslovne bilance se prilagajajo davčnim in obratno. Ker je pričakovati minimiziranje plačila davkov, vodi ta odvisnost k izkazovanju nizkih dobičkov. Četudi davčna pravila sledijo računovodskim (Nemčija, Avstrija) je računovodska politika glede izkazovanja dobička odločilno determinirana z vključitvijo davka na dobiček. V državah z odvisno strukturo torej davčna pravila pretežno dominirajo nad računovodskimi.

Davčna in poslovna bilanca imata različne medsebojne vplive. Možna so naslednja razmerja, ki jih predstavlja avtorica Knobbe-Keuk (Kokotec Novak, 1996, str. 110):

- davčno bilanco sestavimo popolnoma neodvisno od poslovne bilance,
- poslovna bilanca je hkrati davčna bilanca,
- poslovna bilanca v svoji osnovi predstavlja podlago za davčno bilanco, vendar davčni predpisi določajo, kako je potrebno poslovno bilanco preurediti v davčno bilanco.

Če primerjamo dobiček kot rezultat poslovne bilance in dobiček kot rezultat davčne bilance, zaznamo dve vrsti razlik med njima (Hieng 2, 2002, str. 2):

- **stalne razlike** so razlike med obdavčljivim in računovodskim dobičkom v posameznem obdobju, ki nastanejo v obravnavanem obdobju in ne izginejo v kasnejših obdobjih (primer so tisti odhodki iz računovodskih izkazov, ki jih davčni zakon ne priznava);
- **časovnousklajevalne razlike** so razlike med obdavčljivim dobičkom in računovodskim dobičkom v posameznem obračunskem obdobju, ki nastanejo, ker se obdobje, v katerem so nekatere postavke prihodkov in odhodkov upoštevane pri obdavčljivem dobičku, ne ujema z obdobjem, v katerem so omenjene postavke upoštevane pri računovodskem dobičku. Te razlike nastanejo v enem obdobju, odpravljajo pa se v enem ali več kasnejših obdobjih.

3. POSLOVNA BILANCA V SLOVENIJI

3.1. PRAVNA PODLAGA ZA POSLOVNO BILANCO V SLOVENIJI

Podjetja morajo voditi poslovne knjige in jih enkrat letno zaključiti. Poslovno leto se lahko razlikuje od koledarskega leta. Na podlagi zaključenih poslovnih knjig je treba za vsako poslovno leto v roku treh mesecev po koncu tega poslovnega leta sestaviti letne računovodske izkaze. Njihovo celoto tvori letno poročilo, ki poleg računovodskega poročila z računovodskimi izkazi in pojasnili vsebuje še poslovno poročilo. V poslovnem poročilu podjetje razkrije tiste podatke o poslovanju, ki niso vsebovani v računovodskem poročilu, so pa pomembni za njegovo delovanje. Izkazi morajo biti izdelani jasno in pregledno. Izkazovati morajo resničen in pošten prikaz premoženja in obveznosti družbe, finančni položaj in poslovni izid (ZGD s komentarjem, 2002, str. 269).

Pravno podlago za sestavljanje poslovne bilance predstavljata v Sloveniji zakon o gospodarskih družbah (v nadaljevanju ZGD) in Slovenski računovodski standardi (v nadaljevanju SRS).

Obliko izkaza poslovnega izida določa ZGD, ki v 62. členu predpisuje njegovo razčlenitev na podatke o prihodkih in odhodkih ter izidih. Z ZGD je določen najmanjši obseg postavk v izkazu poslovnega izida, podrobneje pa sta njegovi obliki z upoštevanjem velikosti družbe določeni s SRS 25. ZGD in SRS predpisujeta dve možni stopenjski obliki izkaza poslovnega izida.

Sprejeta novela zakona o gospodarskih družbah ZGD - F je med drugim veliko sprememb vnesla na področje bilančnega prava, ki ga zakonodajalec skuša približati evropskemu. Osnovno vodilo sprememb slovenske zakonodaje na tem področju so predstavljala poglavja avstrijskega in nemškega trgovinskega zakonika (Handelsgesetzbuch-HGB) ter četrta in sedma direktiva EU, ki se nanašata na bilančno pravo (Jovanovič, 2002, str. 1783).

Glede vodenja poslovnih knjig je izhodišče v ZGD - F, da se v zakonu uredijo le temeljna vprašanja in splošni okviri vodenja poslovnih knjig ter sestavljanja letnega poročila z bilancami, Slovenskemu inštitutu za revizijo pa se podeli pooblastilo, da sprejme podrobnejša pravila o računovodenju s Slovenskimi računovodskimi standardi. Na predlagano vsebino standardov dá soglasje minister, pristojen za finance. Pred odločitvijo o soglasju mora minister pridobiti tudi mnenje Gospodarske zbornice Slovenije, Obrtne zbornice Slovenije ter Agencije za trg vrednostnih papirjev. Slovenski inštitut za revizijo mora nato sprejete računovodske standarde objaviti v Uradnem listu Republike Slovenije (Jovanovič, 2002, str. 1787).

Slovenski inštitut za revizijo je vrhovna strokovna organizacija, ki ureja računovodenje samostojno ter skladno z razvojem stroke. Slovenski računovodski standardi so torej pravila računovodske stroke, ki dopolnjujejo, nadgrajujejo in podrobneje opredeljujejo temeljne zahteve računovodenja, določene v ZGD. Standardi so tisti temeljni akt, ki ga morajo pri vodenju poslovnih knjig in izdelovanju računovodskih izkazov upoštevati vse družbe, ustanovljene po ZGD (Odar, 2002, str. 1199).

S SRS se urejajo vsa tista vprašanja, za ureditev katerih bi bil zaradi hitrega razvoja stroke zakon preveč okoren instrument pravnega urejanja. Ker SRS sprejemajo v soglasju z ministrom, pristojnim za finance, imajo naravo pravnega predpisa. Državni predpisi o obdavčevanju lahko iz zornega kota države v marsičem dopolnjujejo zahteve, ki jih postavljajo strokovni standardi, vendar vplivajo le na način sestavljanja davčnih prijav, ne pa na zamisli v računovodskih standardih (ZGD s komentarjem, 2002, str. 275).

Glavni namen SRS je podrobno obravnavanje postopkov, ki vplivajo na predpisane računovodske izkaze predvsem za zunanje potrebe. Računovodski obračuni in računovodski predračuni za notranje potrebe niso v domeni standardov. Prav tako standardi ne odgovarjajo na vprašanja, povezana z obdavčenjem (Slovenski računovodski standardi, 2002, str. 11).

3.2. VSEBINSKA PODROČJA POSLOVNE BILANCE V SLOVENIJI

3.2.1. RAZLIČICE POSLOVNE BILANCE

Strokovna navodila za sestavljanje stopenjskega izkaza poslovnega izida daje SRS 25, ki predpisuje osnovno členitev postavk za zagotavljanje zadostnega poročanja zunanjim uporabnikom. Standard opredeljuje osnovne pojme in vsebuje tudi pojasnila, ne posega pa na področje poročanja za davčne ali statistične namene.

Novi SRS, spremenjeni v letu 2001, poznajo sedaj le dve različici izkaza poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje. Prva različica je tista, ki jo uči nemška računovodska šola, druga različica pa tista, ki jo uči anglosaksonska računovodska šola. Takšen je tudi vrstni red izkazov poslovnega izida v zakonu o gospodarskih družbah. SRS 25 daje prednost uporabi druge različice izkaza poslovnega izida, ki temelji na anglosaksonski računovodski teoriji (Koželj, 2002, str. 10).

Podjetje uporablja tisto različico, ki je najbolj primerna glede na njegovo mednarodno sodelovanje. Osnovna razčlenitev postavk se prilagodi velikosti podjetja, prilagodi pa se tudi ustrezno temu, ali je podjetje obvladujoče ali odvisno. ZGD glede na velikost podjetja zahteva tudi dopolnitve osnovnih različic izkaza poslovnega izida (Slovenski računovodski standardi, 2002, str. 176).

Od izbrane različice izkaza poslovnega izida so odvisne tudi priloge k izkazu in posredno tudi računovodsko evidentiranje poslovnih dogodkov. V različici I so prikazani stroški po naravnih vrstah, kot so nabavna vrednost prodanega blaga in materiala, stroški porabljenega materiala, stroški storitev, stroški plač, stroški socialnih zavarovanj in tako dalje. V različici II so stroški prikazani po funkcionalnih skupinah, kot so nabavna vrednost prodanega blaga, proizvodni stroški prodanih proizvodov, stroški prodajanja in stroški splošnih dejavnosti. V prilogi k prvi različici izkaza poslovnega izida je tako potrebno pojasniti stroške po funkcionalnih skupinah, podjetja, ki uporabljajo drugo različico, pa morajo prikazati tudi stroške po naravnih vrstah (Turk et al., 1999, str. 192).

Zaradi zagotavljanja primerljivosti poslovnega izida je treba v zaporednih poslovnih letih uporabljati enak način členitve postavk izkaza poslovnega izida. Način členitve postavk je dovoljeno spremeniti samo izjemoma. V takem primeru je treba v dodatku k računovodskim izkazom opozoriti na to okoliščino in pojasniti razloge za spremembo načina členitve postavk. V ZGD oziroma v SRS predvidene postavke je mogoče združiti le, če je njihova vrednost nepomembna ali če se s tem doseže boljša preglednost. Dovoljena pa je nadaljna členitev teh postavk, medtem ko je nove postavke dovoljeno dodati samo, če se po vsebini ne prekrivajo s predpisanimi postavkami (ZGD s komentarjem, 2002, str. 308).

3.2.2. POSLOVNI IZID

Dobiček je po definiciji SRS 19 ena od temeljnih vrst poslovnega izida, saj v skladu s tem standardom obstajajo temeljne in druge vrste poslovnega izida (dobička ali izgube). Temeljne vrste poslovnega izida so: poslovni izid iz prodaje, iz celotnega poslovanja, iz rednega delovanja, celotni poslovni izid, celotni poslovni izid po odbitku poravnane izgube iz prejšnjih let, celotni poslovni izid po odbitku prevrednotovalnega popravka poslovnega izida in čisti poslovni izid (čisti dobiček ali čista izguba). Pomembne so za zunanje in notranje uporabnike. Druge vrste poslovnega izida so pomembne za notranje uporabnike, zato se podrobneje opredelijo v samem podjetju in so odvisne od njegovih potreb (Zafred, 2002, str. 3).

3.2.3. 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), katerih posledica so povečanja kapitala, razen tistih, ki so povezana z novimi vplačili lastnikov (Slovenski računovodski standardi, 2002, str. 17).

ZGD in SRS razčlenjujeta čiste prihodke na tiste, ki so bili doseženi na domačem in na tiste, ki so bili doseženi na tujem trgu. Nadalje je pomembna členitev na prihodke iz razmerij do podjetij v skupini, iz razmerij do pridruženih podjetij in iz razmerij do drugih. Prav tako je po SRS 25 treba razčleniti prihodke od obresti na del iz razmerij do podjetij v skupini, razen do pridruženih podjetij, del iz razmerij do pridruženih podjetij in del iz razmerij do drugih (Odar, 2003, str. 29).

Na podlagi SRS 18 se prihodki razčlenjujejo na poslovne, finančne in izredne prihodke. Poslovne in finančne prihodke imenujemo tudi redni prihodki.

Poslovni prihodki

V skladu s SRS 18.18 morajo biti za izkazovanje prihodkov v izkazu poslovnega izida izpolnjeni naslednji pogoji (Zakon o davku od dobička pravnih oseb s komentarjem, 1998, str. 39):

- Prodajalec mora prenesti na kupca vsa tveganja in pravice, ki izhajajo iz lastništva, kar pomeni, da pri prodaji ni osnovni pogoj prenos samega lastništva. Le - to se na kupca lahko prenese tudi pozneje (tipičen primer je finančni najem).
- Ne sme obstajati večje tveganje glede plačila kupnine, kar pomeni, da negotovost glede plačila ne sme biti večja od običajnega poslovnega tveganja. Če je negotovost večja, je treba prihodke izkazati med pasivnimi časovnimi razmejitvami in jih izkazati šele, ko je negotovost odpravljena – torej šele ob prejemu plačila. Če se negotovost pojavi šele po priznanju prihodkov, se oblikujejo popravki vrednosti terjatev, na podlagi katerih so bili prihodki izkazani.
- Ne sme obstajati večja negotovost glede stroškov, ki se nanašajo na količine, ki so bile prodane, kar pomeni, da se vnaprej načrtuje stroške, ki so povezani s prodajo (na primer stroški garancij). Če stroškov v povezavi s prodajo ni mogoče vnaprej določiti, je treba tudi izkazovanje prihodkov preložiti na kasnejši čas.
- Ne sme obstajati večja negotovost glede možnosti za vračilo prodanih količin blaga, proizvodov in materiala. Če obstaja možnost vračila predvidljive količine, je treba oblikovati rezervacije, in sicer glede na izkušnje v preteklosti; če pa te količine ni mogoče predvideti, mora podjetje celotne prihodke preložiti na kasnejši čas.

SRS 18 med poslovne prihodke uvršča (Slovenski računovodski standardi, 2002, str. 133):

- prihodke od prodaje - vsebujejo prodajne vrednosti prodanih proizvodov oziroma trgovskega blaga in materiala ter opravljenih storitev v obračunskem obdobju,

razčlenjujejo se na prihodke od prodaje lastnih poslovnih učinkov ter prihodke od prodaje trgovskega blaga in materiala;

- druge poslovne prihodke, povezane s poslovnimi učinki, kot so subvencije, dotacije, regresi, kompenzacije, premije in podobni prihodki;
- prevrednotovalni poslovni prihodki - ti se pojavljajo ob odtujitvi opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev, ko se povečanje njihove knjigovodske vrednosti zaradi predhodne okrepitve ne zadržuje več v prevrednotovalnem popravku kapitala; takšno naravo ima tudi presežek prodajne vrednosti nad knjigovodsko vrednostjo, zmanjšano za prevrednotovalni popravek kapitala iz naslova predhodne okrepitve sredstva.

Prihodki od opravljenih storitev se merijo po prodajnih cenah dokončanih storitev ali po prodajnih cenah nedokončanih storitev glede na stopnjo njihove dokončanosti. Po *metodi izpolnjenosti pogodbe* podjetje ugotovi prihodke od storitev takrat, ko je storitev opravljena ali skoraj v celoti opravljena. Ta metoda se najpogosteje uporablja za storitve, opravljene z enkratnim dejanjem ali za storitve, ki niso dokončane dokler niso opravljena vsa pomembnejša dela. Na podlagi *metode stopnje dokončanosti del* se prihodki podjetju priznavajo sorazmerno s stopnjo izpolnitve pogodbe. Ne glede na to za katero od navedenih metod se je davčni zavezanec odločil, morata biti po SRS 18.7 za izkazovanje prihodkov izpolnjena naslednja pogoja (Slovenski računovodski standardi, 2002, str. 135):

- ne sme biti nikakršnega dvoma o tem, ali bo storitev opravljena in plačana,
- ne sme biti večje negotovosti glede stroškov, ki so ali bodo nastali pri opravljanju storitev.

Finančni prihodki

Finančni prihodki so prihodki od naložbenja. Pojavljajo se v zvezi z dolgoročnimi in kratkoročnimi finančnimi naložbami pa tudi v zvezi s terjatvami. Razčlenjujejo se na finančne prihodke, ki niso odvisni od poslovnega izida drugih (na primer prejete obresti), in finančne prihodke, ki so odvisni od poslovnega izida drugih (na primer prejete dividende). Sestavljajo jih (Slovenski računovodski standardi, 2002, str. 134):

- *obračunane obresti* - obračunavajo se v sorazmerju s pretečenim obdobjem ter glede na neodplačani del glavnice in veljavno obrestno mero;
- *deleži v dobičku drugih* - dividende, dosežene v odvisnih podjetjih, se upoštevajo, ko je obračunan delež v čistem dobičku odvisnih podjetij, dividende pridruženih podjetij pa, ko so izplačane;
- *prevrednotovalni finančni prihodki* - pojavljajo se ob odtujitvi dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb, ko se povečanje njihove knjigovodske vrednosti zaradi predhodne okrepitve ne zadržuje več v prevrednotovalnem popravku kapitala; takšno naravo ima tudi presežek njihove prodajne cene nad knjigovodsko vrednostjo, zmanjšano za prevrednotovalni popravek kapitala iz naslova predhodne okrepitve finančne naložbe.

Izredni prihodki

Izredne prihodke sestavljajo neobičajne postavke, ki v obravnavanem poslovnem letu povečujejo izid rednega poslovanja. Neobičajne postavke v okviru izrednih prihodkov se

nanašajo na tiste, ki izhajajo iz dogodkov ali poslov, ki niso običajni pri rednem poslovanju podjetja in tudi niso niti redni niti pogosti. Po SRS se kot izredni prihodek štejejo tudi dotacije, subvencije in podobno, ki niso povezane s prodanimi količinami oziroma zadevnimi stroški in tudi ne s pojavo kakega sredstva, na primer prejeta dotacija za kritje neporavnane izgube iz prejšnjih poslovnih let (Zakon o davku od dobička pravnih oseb s komentarjem, 1998, str. 41 - 42).

3.2.4. ODHODKI

Odhodki so zmanjšanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki zmanjšanj sredstev (na primer s prodajo zalog) ali povečanj dolgov (na primer zaradi zaračunanih obresti), katerih posledica so zmanjšanja kapitala, razen tistih, ki so povezana z izplačili lastnikom (Slovenski računovodski standardi, 2002, str. 17).

Odhodki so v izkazih poslovnega izida predstavljeni po naravnih vrstah ali po funkcionalnih skupinah, odvisno od izbrane različice (Odar, 2003, str. 29).

Odhodki se razvrščajo na poslovne, finančne in izredne odhodke. Poslovni in finančni odhodki predstavljajo redne odhodke.

Poslovni odhodki

Poslovni odhodki se pripoznajo, ko se stroški ne zadržujejo več v vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje oziroma, ko je trgovsko blago prodano. Stroški, ki se ne morejo zadrževati v zalogah proizvodov in nedokončani proizvodnji, so ob svojem nastanku že pripoznani kot poslovni odhodki (Slovenski računovodski standardi, 2002, str. 128).

Na splošno lahko odhodke od poslovanja opredelimo kot vsoto stroškov v obdobju, povečano za stroške v začetni zalogi proizvodov in nedokončane proizvodnje, zmanjšano za stroške v končni zalogi proizvodov in nedokončane proizvodnje. V trgovinskih podjetjih, kjer se stroški ne zadržujejo v zalogah, je treba pri ugotavljanju poslovnih odhodkov všteti še nabavno vrednost prodanega trgovskega blaga. Podobno kot trgovsko blago se obravnava tudi prodani material. Stroški obresti so izključeni iz poslovnih odhodkov (Zakon o davku od dobička pravnih oseb s komentarjem, 1998, str. 57).

Po funkcionalnih skupinah odhodke od poslovanja lahko razvrstimo na proizvajalne stroške prodanih količin, posredne stroške nabavljanja in prodajanja, neposredne stroške prodajanja, posredne stroške skupnih služb in prevrednotovalne poslovne odhodke, ki niso stroški. Obseg poslovnih odhodkov, ki se zadržujejo v zalogah, je odvisen od izbrane metode vrednotenja zalog poslovnih učinkov. Normalnemu vrednotenju zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje po proizvajalnih stroških ustrezajo odhodki od poslovanja, sestavljeni iz proizvajalnih stroškov, ki se ne zadržujejo več v teh zalogah, ter iz vseh v obračunskem obdobju na novo obračunanih stroškov uprave in prodaje. Odvisno od narave poslovanja in izbire metod vrednotenja zalog poslovnih učinkov lahko podjetje v zaloge vračuna več ali

manj stroškov. Stroški, ki niso zajeti v vrednosti zalog, so že ob nastanku odhodki in imajo neposreden vpliv na rezultat poslovanja. Od izbire metode vrednotenja zalog poslovnih učinkov je torej odvisen tudi poslovni izid (Zakon o davku od dobička pravnih oseb s komentarjem, 1998, str. 56).

Finančni odhodki

Finančni odhodki so odhodki za financiranje in odhodki za naložbenje. Prve predstavljajo predvsem stroški danih obresti, drugi pa imajo predvsem naravo prevrednotovalnih finančnih odhodkov (Slovenski računovodski standardi, 2002, str. 128).

Dane obresti se pojavljajo med finančnimi odhodki v znesku, ki je obračunan v istem obračunskem obdobju, razen če so zajete med opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena dolgoročna sredstva ali zaloge (Slovenski računovodski standardi, 2002, str. 129).

Izredni odhodki

Izredne odhodke sestavljajo neobičajne postavke, ki v obravnavanem poslovnem letu zmanjšujejo izid rednega poslovanja. Kot izredni odhodek se štejejo tudi rezervacije za kritje možne izgube, če je verjetno, da bodo prihodnji dogodki potrdili, da bo po upoštevanju vseh možnih rešitev na dan bilance stanja prišlo do izgube in je mogoče razumno oceniti njen znesek (Slovenski računovodski standardi, 2002, str. 128).

Izredni odhodki se pojavljajo v nastalih zneskih, razen v primeru možne izgube v prihodnosti. Znesek možne izgube v prihodnosti se opira na razpoložljive informacije v trenutku, ko se izkaže med izrednimi odhodki, pri tem pa se upošteva posamezen prihodnji posel, ki naj bi povzročil izgubo ali skupina podobnih poslov, od katerih naj bi le nekateri povzročili izgubo (Slovenski računovodski standardi, 2002, str. 129).

4. DAVČNA BILANCA V SLOVENIJI

4.1. ZAKONSKA PODLAGA ZA DAVČNO BILANCO V SLO

4.1.1. SPLOŠNO

Okvire za sestavljanje davčne bilance postavlja zakon o davku od dobička pravnih oseb (v nadaljevanju ZDDPO). Davek od dobička pravnih oseb je najpomembnejša davčna oblika z vidika neposrednega obdavčevanja pravnih oseb.

Čeprav zakonsko podlago za oblikovanje davčne bilance predstavlja zakon o davku od dobička pravnih oseb, pa predstavljajo z njim povezane vsebine tudi naslednji predpisi (Hieng, 2003, str. 5):

- pravilnik o davčno nepriznanih odhodkih,
- pravilnik o obrazcu za obračun davka od dobička pravnih oseb in načinu predlaganja obrazca davčnemu organu,

- odredba o obrazcu za skupinski obračun davka od dobička pravnih oseb,
- zakon o davčnem postopku,
- odredba o merilih za določitev števila obrokov akontacije davka od dobička pravnih oseb in
- drugi predpisi: uredba o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih prejemkov, ki se pri ugotavljanju davčne osnove priznavajo kot odhodek, uredba o povračilu stroškov za službena potovanja v tujino.

Pri pripravi zakona o davku od dobička pravnih oseb je zakonodajalec kot temeljni predpis moral upoštevati zakon o gospodarskih družbah. V zakonu o gospodarskih družbah so urejena statusna vprašanja pravnih oseb in s tem statusna vprašanja davčnih zavezancev za davek od dobička pravnih oseb. V zakonu o davku od dobička pravnih oseb so spremembe predvsem pri opredeljevanju davčnih zavezancev in davčne osnove. Tako opredelitev davčnih zavezancev temelji na zakonu o gospodarskih družbah, opredelitev davčne osnove pa temelji na določbah zakona o davku od dobička pravnih oseb. Zakon o davku od dobička pravnih oseb ureja tri temeljna področja: davčnega zavezanca, davčno osnovo in davčno stopnjo. Obračunavanje in plačevanja davka od dobička pravnih oseb je od 1. januarja 1997 urejeno z zakonom o davčnem postopku (Zakon o davku od dobička pravnih oseb s komentarjem, 1998, str. 6).

Sisteme davka od dobička razvrščamo glede na to, kako in v kolikšni meri lajšajo dvojno obdavčitev razdeljenih dobičkov. Za Slovenijo je značilen cedularni sistem davka od dobička. Tako se dobiček obdavči najprej na ravni podjetja, nato pa še na ravni delničarja. V primeru izplačevanja dividend mora družba plačevati posebno akontacijo dohodnine. V svoji davčni napovedi dohodnine mora fizična oseba vključiti prejete dividende, povečane za posebno, že plačano akontacijo dohodnine, davčna osnova pa se zmanjša za 40 % izplačanih dividend, kar naznačuje cedularnost (Lilek, 2001, str. 31).

4.1.2. DAVČNI ZAVEZANEC

Za opredelitev statusa zavezanca za obračunavanje in plačevanje davka od dobička pravnih oseb je obligatorna izpolnitev treh osnovnih pogojev. Prvi je opravljanje pridobitne dejavnosti, kot delovanje subjekta v okviru pravnega prometa, ki s svojo udeležbo na trgu proizvodov in storitev ustvarja dobiček. Naslednji, drugi pogoj za opredelitev podjetja kot zavezanca za davek od dobička je trajnost opravljanja dejavnosti. Ko je ta pogoj v celoti izpolnjen v zvezi s pridobitno dejavnostjo podjetja, gre za permanentno lastnost davčnega zavezanca. Tretji pogoj je opravljanje dejavnosti na območju Republike Slovenije (Marinovič, 2002, str. 24).

Obveznost plačevanja davka od dobička pravnih oseb je uvedena tako za pravne osebe, ki so rezidenti Republike Slovenije kot tudi za pravne osebe, ki niso rezidenti Republike Slovenije, dosejajo pa dobiček s trajnim opravljanjem dejavnosti na območju Republike Slovenije.

Kaj se šteje za trajno opravljanje dejavnosti ZDDPO opredeljuje v 4. in 5. členu. Tako se za trajno opravljanje dejavnosti šteje poslovanje nerezidentov v stalnih poslovnih enotah ali prek posrednikov s pooblastili za sklepanje pogodb na območju Slovenije, razen tistih za nakup proizvodov in storitev. Za poslovne enote štejejo poleg podružnice tudi sedež uprave, poslovalnica, tovarna, delavnica, rudnik, kamnolom ali drug kraj, kjer se izkoriščajo naravna bogastva, gradbišče ali drug kraj, kjer se opravljajo gradbena oziroma montažna dela, ki trajajo dlje kot 12 mesecev. Sporazum o izogibanju dvojnemu obdavčevanju lahko poslovno enoto opredeljuje drugače. Če je sklenjen, se za rezidente držav, s katerimi je sklenjen, uporabljajo njegove določbe (Hieng, 2003, str. 5).

Po določbah ZDDPO je zavezanec za davek od dobička pravnih oseb vsaka pravna oseba s sedežem na območju Republike Slovenije, ki dosega dobiček z opravljanjem dejavnosti. Z navedeno opredelitvijo davčnega zavezanca je za rezidente Republike Slovenije določeno obdavčevanje po načelu svetovnega dohodka, kar pomeni, da je pravna oseba, ki ima sedež na območju Republike Slovenije, zavezanka za davek od dobička, ki ga dosega z opravljanjem dejavnosti, ne glede na območje, na katerem opravlja dejavnost (Davek od dobička pravnih oseb, 2003).

ZDDPO določa kot zavezanca za davek od dobička pravnih oseb tudi pravno osebo, ki nima sedeža na območju Republike Slovenije, in sicer za dobiček, ki ga doseže s trajnim opravljanjem dejavnosti na območju Republike Slovenije. Za razliko od domačih pravnih oseb, pri obdavčevanju nerezidentov velja teritorialno načelo. Tako so tuje pravne osebe po ZDDPO davčni zavezanci le za dobiček, dosežen z opravljanjem dejavnosti na območju Republike Slovenije (Davek od dobička pravnih oseb, 2003).

Po 6. členu ZDDPO davka ne plačujejo:

- Banka Slovenije,
- javna podjetja in javni gospodarski zavodi, ki so v lasti Republike Slovenije oziroma občin,
- invalidska podjetja,
- investicijski skladi po zakonu o investicijskih skladih in družbah za upravljanje, če do 30. novembra razdelijo najmanj 90 % dobička preteklega leta,
- javni zavodi, razen za pridobitno dejavnost, društva, verske skupnosti, javni in zasebni skladi ter druge organizacije in zavodi, ustanovljeni za ekološke, humanitarne, dobrodelne in druge nepridobitne namene, razen za pridobitno dejavnost.

Oprostitev so v tem členu za določene pravne osebe navedene predvsem zaradi ekonomskih, socialnih ali drugih razlogov. Skupna lastnost teh oseb je nepridobitna dejavnost, kot pogoj za oprostitve v primeru investicijskih skladov pa je potrebna razdelitev najmanj 90 % dobička preteklega leta, če je ta izvedena do 30. novembra (Marinovič, 2002, str. 37).

Naštete osebe so po črki zakona oproščene le plačevanja davka od dobička, zato davčne uprave enako kot od vseh drugih davčnih zavezancev od njih zahtevajo predložitev davčnega

obračuna na predpisanem obrazcu. V davčnem obračunu izkažejo znesek obračunanega davka, vendar ga ne plačajo, ker so plačila oproščene. Zavezanci iz zadnje alineje 6. člena zakona, ki opravljajo samo nepridobitno dejavnost, prav tako predložijo obračun, ki pa ne vsebuje nikakršnih podatkov o prihodkih in odhodkih, ker se po 26. členu zakona tovrstni prihodki ne všttevajo v davčno osnovo (Hieng, 2003, str. 6).

Davčni zavezanec - povezane osebe

V zvezi s problematiko davčnega statusa podjetij velja posebej opozoriti na specifično slovensko davčno ureditev statusa povezanih oseb. Drugače kot korporacijsko pravo (ZGD) temeljni slovenski davčni predpis za podjetja (ZDDPO) opredeljuje kot povezane osebe vse pravne in fizične osebe, ki vplivajo ali lahko vplivajo na davčno odločanje davčnega zavezanca. Pri tem je za pravno prakso težavno, da ZDDPO ne določa meje, ki pomeni stopnjo vplivanja in s tem povezanosti oseb. V slovenski davčni ureditvi so tako povezane osebe poseben institut davčnega prava, ki ga ne gre zamenjevati z institutom povezanih družb po ZGD. Institut povezanih družb v ZGD je ožji in je uporaben za namene korporacijskega prava. Zato ima tudi pravne učinke le v korporacijskem pravu in ustvarja le pravne posledice, ki jih predvideva ZGD. Institut povezanih oseb kot statusna značilnost pri opredeljevanju davčnega statusa je glede na ureditev ZDDPO posebna kategorija davčnega prava. Za izpolnitev pogoja povezanosti morata biti kumulativno izpolnjena dva pogoja (Tičar, 2000, str. 1255):

- pogoj kapitalske oziroma poslovne povezanosti in
- možnost vplivanja na poslovno odločanje oziroma upravljanje davčnega zavezanca.

4.1.3. OBRAČUN DAVKA

Davčna stopnja za davek od dobička pravnih oseb znaša 25 % ter se uporablja za rezidente ter nerezidente.

Davčna osnova je dobiček, ki ga davčni zavezanec ugotovi v davčnem izkazu. Dobiček je razlika med ustvarjenimi prihodki in odhodki, ki jih davčni zavezanec ugotovi po SRS. Vendar pa se po zakonu o davku od dobička tako ugotovljeni prihodki in odhodki v nekaterih primerih povečujejo oziroma zmanjšujejo.

Davek od dobička pravnih oseb se plačuje po načinu samoobdavčitve, za kar je predpisana oblika obračuna. Davčni zavezanec ima temeljno obveznost obračunati in plačati davek od dobička pravnih oseb v zakonsko določenem roku. Z davčnim obračunom podjetja sama ugotavljajo tako davčno osnovo, kakor tudi višino davčne obveznosti. Takšna opredelitev obveznosti izhaja iz treh temeljnih razlogov. Prvi je poslovni izid opravljanja pridobitne dejavnosti pravne osebe, ki ga podjetje samo ugotavlja in je podlaga za ugotavljanje davčne osnove in obveznosti. Drugi, formalne narave, se nanaša na ugotavljanje višine celoletne akontacije, kot podlage za določanje višine obrokov akontacij v letu, ki sledi davčnemu letu za katerega je sestavljen davčni obračun. Zadnji, tretji vsebinski razlog, je primerjava višine med davčnim letom plačanih akontacij z višino davčne obveznosti, ugotovljene z obračunom,

iz katere posledično izhaja ali zavezančeva obveznost plačila razlike premalo med letom plačanega davka ali pa upravičenje do vračila med letom preveč plačanega davka (Marinovič, 2002, str. 24).

V tekočem letu je davčni zavezanec dolžan plačevati akontacijo davka od dobička. Ob pričetku poslovanja davčnega zavezanca davčni organ določi način plačevanja in višino akontacije z odločbo. Opredelitev načina plačevanja se nanaša na število obrokov akontacije in njihovo višino. Višino celoletne akontacije, ki jo mora plačevati davčni zavezanec med tekočim letom, predstavlja osnova za obračun davka od dobička, ki jo je ugotovil v zadnjem obračunu (za preteklo davčno leto). V primeru, ko davčni organ med tekočim letom ugotovi višjo davčno osnovo, kot jo je izkazal davčni zavezanec v zadnjem davčnem obračunu za preteklo davčno leto, mora davčni zavezanec tako spremenjeno davčno osnovo upoštevati pri preostalih obrokih akontacije do izteka tekočega leta ter plačati razliko za že dospele obroke akontacije. S strani davčnega organa ugotovljena nižja davčna osnova, kot jo je ugotovil zavezanec v davčnem obračunu, je podlaga za sorazmerno znižanje obrokov akontacije, ki bodo dospeli v plačilo do konca tekočega leta. V zvezi z določanjem višine celoletne akontacije ima davčni zavezanec možnost zahtevati od davčnega organa spremembo akontacije. Zakonsko določen materialni pogoj za vložitev takšne zahteve je zavezančevo pričakovanje slabšega poslovnega izida v tekočem letu v primerjavi z izidom (davčno osnovo) preteklega davčnega leta. Formalna pogoja za tovrstno zahtevo sta predložitev obračuna za obdobje tekočega leta pred vložitvijo zahteve in ocena poslovnega izida za tekoče leto. Zaradi presoje utemeljenosti slednje ocene je zavezanec dolžan predložiti ustrezno dokumentacijo, na podlagi katere je izdelal oceno. O obravnavani zahtevi zavezanca mora davčni organ odločiti z odločbo (Hieng, 2003, str. 12).

Oblika in način predlaganja obračuna sta predpisani z Odredbo o obrazcu za obračun davka od dobička pravnih oseb in načinu predlaganja obrazca davčnemu organu. V izvedbenem pomenu so posamezni elementi obračuna vezani na vsebinsko opredelitev v zakonu o davku od dobička pravnih oseb. Primarno določi vsebino posameznih elementov zavezanec na podlagi Slovenskih računovodskih standardov v obliki podatkov v računovodskih izkazih. Posamezne računovodske kategorije se vrednostno prenašajo iz bilanc v davčni obračun nespremenjene, pod pogojem, da izpolnjujejo zakonske predpostavke za davčno priznanje. Drugi podatki iz računovodskih izkazov pa se vnašajo v davčni obračun upoštevajoč zakonsko opredeljene pogoje, omejitve in dopustne možnosti. Tretjo skupino podatkov v obračunu predstavljajo izvedeni davčni podatki, kot podlaga za izračun davčne osnove, obračun davka in razlike med plačanimi akontacijami ter obračunanim davkom (Drobnič, 2002, str. 17).

4.1.4. SKUPINSKI DAVČNI OBRAČUN

Če so podjetja med seboj kapitalsko povezana, lahko ugotavljajo davek od dobička pravnih oseb na podlagi skupinskega davčnega obračuna. Pogoj za kapitalsko povezavo je, da mora biti davčni zavezanec, rezident Republike Slovenije, lastnik najmanj 90 % osnovnega kapitala

drugega zavezanca, prav tako rezidenta Republike Slovenije. Tako povezane osebe predstavljajo člane skupine. Skupinski davčni obračun je pomemben zaradi uveljavitve možnosti pokrivanja izgube posameznih članov skupine z dobički drugih članov skupine. Vsak član skupine mora predložiti davčnemu organu posamičen davčni obračun, skupinski davčni obračun pa predloži le eden od članov skupine. Predpostavka za možnost obračunavanja in plačevanja davka od dobička pravnih oseb na podlagi skupinskega davčnega obračuna je zahteva članov skupine, ki jo predložijo davčnemu organu, pristojnemu za potencialnega predlagatelja skupinskega davčnega obračuna. Obveznost izbranega predlagatelja davčnega obračuna je plačilo obračunanega davka za celo skupino, hkrati pa tudi pravica zahtevati vračilo preveč plačanega davka (Marinovič, 2002, str. 25).

Za skupinsko obdavčevanje se odločajo predvsem tisti davčni zavezanci, ki so medsebojno kapitalsko povezani, nekateri člani skupine pa imajo negativno davčno osnovo (izgubo). Pri skupinskem obdavčevanju negativne davčne osnove zmanjšujejo davčno osnovo za skupino, tako da skupina kot celota in s tem tudi posamezni člani, ki jo sestavljajo, plačajo manj davka, kot če bi ga plačali vsak posebej. Odvisno od števila in predvsem velikosti negativnih davčnih osnov lahko s skupinskim obdavčenjem vsi člani skupine precej prihranijo. Če se po pokritju izgube izkaže dobiček, so zavezanci za davčno obveznost po skupinskem davčnem izkazu posamezni člani skupine sorazmerno obdavčljivemu dobičku iz posameznih davčnih izkazov. Če imajo vsi davčni zavezanci v skupini pozitivno davčno osnovo, ni smiselno sestavljati skupinskega davčnega izkaza (Hieng, 2003, str. 32).

4.1.5. POKRIVANJE DAVČNE IZGUBE

Davčna izguba je negativna razlika med prihodki (vključno z zakonsko določenim povečanjem davčne osnove) in odhodki (vključno z zakonsko določenim zmanjšanjem davčne osnove). Davčna zakonodaja številnih držav dopušča pokrivanje izgub, izkazanih v davčnem izkazu v naslednjih davčnih obdobjih, tako da se izkazane davčne obveznosti zmanjšujejo za ugotovljene nepokrite davčne izgube v preteklosti. V Sloveniji je dovoljeno pokrivate davčno izgubo v naslednjih petih letih po letu, v katerem je bila ugotovljena. Pokrivanje izgube ne sme presežati višine tekoče davčne osnove, torej ne sme povzročiti nove davčne izgube. Davčna izguba starejšega datuma mora biti najprej pokrita (Drobnič, 2002, str. 20).

Pri skupinski obdavčitvi posamezen član skupine ne more zmanjšati svoje pozitivne davčne osnove za davčne izgube v preteklih letih in tako zmanjšati svoje davčne osnove pred vključitvijo v skupinsko davčno bilanco. Če bi zakon to dovoljeval, bi prišlo do dvakratnega zmanjšanja davčne osnove, prvič v okviru skupinskega davčnega izkaza v letu, ko je bila posameznikova izguba ugotovljena, in drugič v letu, ko bi posamezni član svojo pozitivno davčno osnovo zmanjšal za davčno izgubo preteklih let. Davčni zavezanci, ki sestavljajo skupinsko davčno bilanco, ne morejo pokrivate davčne izgube v naslednjih petih letih. Ta določba je logična, kajti če bi davčni zavezanci, ki so se odločili za obdavčenje na podlagi skupinskega davčnega izkaza, lahko tudi pokrivali davčno izgubo, bi ta dvakrat zmanjšala njihovo davčno osnovo (Odar, 2003, str. 122).

Za pokrivanje davčne izgube veljajo za podružnice, ki so jih v Sloveniji ustanovile tuje družbe enaka pravila kot za slovenske rezidente.

4.1.6. OBRAČUNSKO OBDOBJE

Obračunsko obdobje je koledarsko leto, zato je temu primerno zagotovljen trimesečni oziroma tri in pol mesečni rok za sestavo davčnega obračuna. Ker so računovodski izkazi (bilanca stanja, izkaz poslovnega izida in izkaz uporabe dobička in kritja izgube) podlaga in hkrati sestavni deli davčnega obračuna, jih je pravna oseba dolžna pripraviti in sprejeti v navedenem roku (Drobnič, 2002, str. 18).

Davčni zavezanci, ki so se v skladu z računovodskimi standardi odločili za poslovno leto, ki ni enako koledarskemu, obračunajo davek od dobička prav tako za koledarsko leto. Davčna zakonodaja namreč v tem delu ni prilagojena možnostim, ki jo gospodarskim družbam dajejo zakon o gospodarskih družbah in računovodski standardi, po katerih se poslovno leto lahko razlikuje od koledarskega (Hieng, 2003, str. 13).

Za sestavljanje davčnega obračuna je bistveno strogo upoštevanje računovodske predpostavke nastanka poslovnega dogodka in računovodske usmeritve, ki daje vsebini prednost pred obliko. Čas nastanka posameznega stroška ali prihodka je odločilni kriterij za evidentiranje v obračunskem obdobju. Resničnost vsebine posameznega poslovnega dogodka je močnejši dejavnik od njegove pravne oblike, zato je pri izvajanju nadzora v primeru dvoma o pravilnosti knjiženja pomembno pridobiti tudi posredne dokaze, iz katerih je mogoče pravilno ugotoviti dejansko stanje (Marinovič, 2002, str. 30).

4.2. POMEN, POSEBNOSTI, PODROČJA DAVČNE BILANCE V SLOVENIJI

4.2.1. PRIHODKI

Med prihodke davčnega zavezanca se všttevajo vsi prihodki, obračunani na podlagi računovodskih standardov. Izjema je zaradi preprečitve dvojne obdavčitve določena le za prihodke, dosežene z udeležbo pri dobičku drugih pravnih oseb. V davčni izkaz davčni zavezanec torej vključi vse prihodke od poslovanja, prihodke od financiranja ter izredne prihodke v enakih zneskih, kot so ugotovljeni v izkazu poslovnega izida (t.i. obračunani zneski). Tako ugotovljeni prihodki se sicer lahko v davčnem izkazu povečajo ali zmanjšajo, kar ZDDPO ureja v posebnih določbah (Zakon o davku od dobička pravnih oseb s komentarjem, 1998, str. 42).

Pri ugotavljanju davčne osnove se prihodki davčnega zavezanca zmanjšajo za (Hieng, 2003, str. 8):

- deleže v dobičku drugih pravnih oseb, če je bil pri njih plačan davek od dobička po predpisani stopnji;
- dobiček, ki ga je davčni zavezanec prenesel iz tujine, če je bil od njega plačan ustrezni davek v tujini;

- neporabljene dolgoročne rezervacije stroškov, ki so bile že obdavčene;
- obračunane obresti od dolgoročnih in kratkoročnih vrednostnih papirjev, ki so jih do 8. aprila 1995 izdali Republika Slovenija, občine ali javna podjetja, ki so jih ustanovile Republika Slovenija oziroma občine.

Prihodki pa se povečajo za (Hieng, 2003, str. 8):

- razliko med povprečnimi cenami blaga in storitev na domačem ali primerljivem tujem trgu in prenosnimi cenami tega blaga, ki jih je davčni zavezanec zaračunal povezanim osebam;
- razliko med obrestmi, obračunanimi po skupni povprečni ponderirani medbančni letni obrestni meri in dejansko obračunanimi obrestmi od posojil, danih zaposlenim, lastnikom ali povezanim osebam;
- razliko med obrestmi, obračunanimi po povprečni obrestni meri za posojila tretjim osebam in dejansko obračunanimi obrestmi za posojila, ki jih je banka ali druga finančna organizacija dala lastnikom ali povezanim osebam.

Pri ugotavljanju prihodkov mora biti davčni zavezanec zlasti pozoren na to, da pravilno časovno opredeli in izkaže prihodke, ki jih v posameznem obračunskem obdobju ustvari s svojim poslovanjem. Nepravilno časovno izkazovanje prihodkov lahko namreč povzroči nepravilno ugotovljeno višino prihodkov, izkazano v davčnem izkazu, ter s tem nepravilno ugotovljeno davčno osnovo. Davčni zavezanec mora zato upoštevati vse temeljne računovodske predpostavke in zahteve, opredeljene v uvodu SRS, ter vse pogoje glede merjenja prihodkov, ki so opredeljeni v SRS 18 (Zakon o davku od dobička pravnih oseb s komentarjem, 1998, str. 36).

4.2.2. ODHODKI

Zakon tudi za odhodke določa, da lahko davčni zavezanec v izkaz vključi vse odhodke, obračunane na podlagi računovodskih standardov, razen tistih za katere ZDDPO naroča drugačen način ugotavljanja. V davčni izkaz lahko davčni zavezanec torej načeloma vključi vse odhodke od poslovanja, odhodke od financiranja ter izredne odhodke, in to v enakih zneskih, kot so ugotovljeni v izkazu poslovnega izida (t.i. obračunani zneski). Tako ugotovljeni odhodki davčnega zavezanca se lahko v davčnem izkazu v določenih primerih zmanjšajo ali pa se v celoti izključijo iz davčnega izkaza, kar ZDDPO ureja v posebnih členih.

V pravilniku o davčno nepriznanih odhodkih davčnega zavezanca (Uradni list RS št. 3/03) so natančneje opisana merila za presojo v zakonu predpisanih zahtev, ki jih morajo izpolnjevati odhodki, da se lahko obravnavajo kot davčno priznani (Pravilnik o davčno nepriznanih odhodkih davčnega zavezanca, 2003, str. 104).

Pri opredeljevanju odhodkov, ki se ne upoštevajo v davčnem izkazu, se upošteva kriterij ekonomske upravičenosti zaradi pridobivanja dobička, kriterij povezanosti z obdavčenimi

prihodki, poslovno potrebnost, značaj privatnosti ter skladnost z običajno poslovno prakso (Zakon o davku od dobička pravnih oseb, 2003, str. 2015-2016).

V 12. členu ZDDPO je posebej poudarjeno, da se v davčnem izkazu upoštevajo le odhodki, ki so neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti ali posledica opravljanja te dejavnosti oziroma samo tisti odhodki, ki so neposreden pogoj za ustvarjanje prihodkov, pa še ti ne v celoti. Tako moramo odhodke, ki ne izpolnjujejo teh pogojev, pri sestavljanju davčnega izkaza praviloma izločiti. Praviloma zato, ker smemo kljub temu pravilu nekatere med njimi (določa jih 25. člen ZDDPO) upoštevati kot davčne odhodke, vendar v omejenih zneskih. Torej, nekateri sicer poslovno utemeljeni odhodki se pri ugotavljanju davčne osnove sploh ne priznavajo kot odhodki, nekateri pa se priznavajo le v omejenih zneskih (Hieng, 2003, str. 8).

Za davčno nepriznane odhodke se štejejo odhodki, ki ne pripomorejo k poslovanju, ker so nepotrebni ali neupravičeni oziroma odhodki, ki niso običajni za poslovanje. Za odhodke, ki niso običajni za poslovanje, se štejejo odhodki, ki niso običajni pri poslovanju v posamezni dejavnosti glede na pretekle izkušnje in glede na primerjavo z drugimi dejavnostmi ter dejstvi in okoliščinami, razen odhodkov nastalih zaradi izrednih in nepogostih dogodkov, kot so naravne nesreče ali zaradi drugih izrednih in nepogostih dogodkov (Pravilnik o davčno nepriznanih odhodkih davčnega zavezanca, 2003, str. 104).

Tako se med davčne odhodke ne štejejo (Hieng, 2003, str. 9):

- davki, ki jih je plačal lastnik davčnega zavezanca kot fizična oseba (to ne velja za prispevke za socialno varnost, ki jih plačuje lastnik, ki ni v delovnem razmerju);
- denarne kazni;
- zamudne obresti od nepravočasno plačanih davkov in prispevkov (ne pa iz poslovnih razmerij);
- odhodki za pokrivanje izgub iz prejšnjih let - tu je z izgubo mišljena izguba, ugotovljena v poslovni bilanci; davčna osnova pa se lahko zmanjšuje na račun izgube iz preteklih let, ugotovljene v davčnem obrazcu (torej zakon kot »odhodek« priznava davčno, ne pa poslovno izgubo preteklih let);
- rezervacije za kritje možnih izgub;
- popravki vrednosti in odpisi terjatev do delavcev, lastnikov ali povezanih oseb.

Odhodki, ki se v davčnem zakonu priznajo le v omejeni velikosti so naslednji (Hieng, 2003, str. 9):

- dejansko obračunana amortizacija se prizna le do velikosti po stopnjah 17. člena ZDDPO;
- prenosne cene blaga in storitev v razmerjih s povezanimi osebami se priznajo le do velikosti povprečnih cen, ki veljajo za posamezno vrsto blaga ali storitev na domačem ali primerljivem tujem trgu;
- obračunane obresti za posojila, prejeta od lastnikov in povezanih oseb, se priznajo največ v velikosti obresti, obračunanih na podlagi skupne ponderirane povprečne medbančne letne obrestne mere;

- plače se priznajo v zneskih po kolektivnih pogodbah;
- posebni prejemki zaposlenih se priznajo v zneskih, določenih s posebno uredbo vlade;
- plače pripravnikom ter plačila učencem in študentom na praksi se prav tako priznajo v zneskih v skladu z uredbo vlade;
- dolgoročne rezervacije stroškov se priznajo le v velikosti 50 %;
- stroški reprezentance se priznajo le v velikosti 70 % obračunanih;
- stroški upravnega in nadzornega odbora (povračila stroškov in sejnine) se priznajo le v velikosti 70 % obračunanih;
- zneski za humanitarne, kulturne, znanstvene, vzgojno - izobraževalne, športne, ekološke in religiozne namene se priznajo v velikosti 0,3 % ustvarjenih prihodkov, vendar le, če so izplačani osebam, ki so v skladu s posebnimi predpisi organizirane za opravljanje takšnih dejavnosti;
- izplačila za politične organizacije se priznajo največ do zneska trikratne mesečne povprečne plače na zaposlenega pri davčnem zavezancu.

Zaradi pravilno ugotovljene višine davčne osnove mora biti tako kot pri prihodkih tudi pri odhodkih davčni zavezanec pozoren na to, da pravilno časovno opredeli odhodke, ki so v posameznem časovnem obdobju nastali pri njegovem poslovanju. Pri tem mora upoštevati zlasti pogoje glede merjenja odhodkov, ki so določeni v SRS oziroma pogoje določene pri posameznih vrstah stroškov (Zakon o davku od dobička pravnih oseb s komentarjem, 1998, str. 55).

4.2.3. PRENOSNE CENE

Zakonodaje posameznih držav v principu ne prepovedujejo uporabe prenosnih cen med povezanimi osebami, če jih le te dosežajo v svojih poslovnih odnosih pri prodaji blaga oziroma storitev. Vendar pa mora davčni zavezanec tudi pri poslovanju s povezanimi osebami upoštevati cene, ki bi veljale, če bi poslovanje potekalo pod normalnimi tržnimi pogoji (Drobnič, 2002, str. 16).

V Sloveniji se pri ugotavljanju davčne osnove za davek od dobička uporabljajo prenosne cene dosežene v razmerju do povezanih oseb. Te cene se uporabljajo pri ugotavljanju prihodkov oziroma odhodkov iz prodaje blaga in storitev, kot tudi pri ugotavljanju obresti iz posojilnih oziroma kreditnih odnosov med povezanimi osebami. V slovenskem zakonu v zvezi s tem ni predvidenih metod, na osnovi katerih se bodo ocenjevale prenosne cene dosežene med povezanimi osebami (Drobnič, 2002, str. 17).

Razlogi za ugotavljanje tržno primernih cen in primerjava teh cen s prenosnimi cenami temeljijo na naslednji predpostavki: če nepovezane osebe, ki delujejo na trgu neodvisno druga od druge, poslujejo med seboj, so pogoji poslovanja določeni na podlagi normalnih tržnih pogojev. Če pa med seboj poslujejo povezane osebe, pogoji poslovanja (tako tržni kot finančni) ne izražajo zmeraj neposredno običajnih tržnih pogojev (Zakon o davku od dobička pravnih oseb s komentarjem, 1998, str. 44-45).

Prenosne cene so metoda vplivanja na rezultate poslovanja in s tem na višino dobička davčnega zavezanca tako doma kot v mednarodnem prostoru. Mednarodna podjetja si bodo gotovo prizadevala, da bi prek prilagojenih prenosnih cen večino dobička izkazovala v tistih državah, v katerih so davčne stopnje najnižje. Davčni organi pa prav tako skušajo preprečevati manipulacije s prenosnimi cenami.

4.2.4. DAVČNE OLAJŠAVE

Strokovnjaki ugotavljajo, da sodobna finančna teorija na splošno ni naklonjena širšemu uvajanju olajšav pri obdavčitvi. Dopušča predvsem tiste olajšave, ki so utemeljene s socialnimi funkcijami davkov, splošnim spodbujanjem vseh naložb ter nujnimi poslovnimi potrebami zavezancev. Pri tem izhaja zlasti iz dveh načel. Prvo načelo je načelo davčne/finančne nevtralnosti, ki pravi da na odločitve zavezancev glede ekonomskih ravnanj ne smejo občutneje vplivati davčni ukrepi. Drugo načelo je načelo nujnosti širokih obdavčljivih osnov, saj širjenje osnov z odpravljanjem davčnih olajšav omogoča tudi nižje in s tem znosnejše davčne stopnje ter preglednejšo obdavčitev (Kokotec Novak, 2002, str. 9).

V posebnem poglavju zakona o davku od dobička pravnih oseb so določene davčne olajšave. Te so dispozitivne narave, kar pomeni zavezančevo možnost za njihovo uveljavitev ob izpolnitvi zakonskih pogojev. Zavezanec jih pravnoformalno ne uveljavlja s posebno zahtevo, temveč jih izkazuje kot posebno postavko v davčnem obračunu, ta pa mora temeljiti na ustreznih podatkih iz računovodskih izkazov. Davčne olajšave se nanašajo na dejanske investicije, oblikovanje investicijskih rezerv in rezerv iz dobička ter zaposlovanje posebne kategorije delavcev (Marinovič, 2002, str. 37).

Olajšave sodijo med pomembne ukrepe spodbujanja investicij v državno gospodarstvo, ki jih država nudi investitorjem v skladu z višino in naravo njihovih investicij. Nekatere države ponujajo tujim investitorjem posebne olajšave, s čimer poskušajo privabiti tuj kapital, ki bi prispeval k splošnemu razvoju države. Druga vrsta davčnih olajšav pa se navezuje na višino investicij v osnovna sredstva, ki jih obstoječa gospodarska družba kupuje, zaradi zagotovitve svojega lastnega razvoja in napredka. Ponavadi so tovrstne davčne olajšave zagotovljene tako domačim kot tudi tujim investitorjem, ki imajo v določeni državi že ustanovljeno gospodarsko družbo. Po drugi strani pa je številnim državam skupno tudi to, da zneska amortizacije, ki je obračunan z uporabo amortizacijskih stopenj za poslovne namene, ne priznavajo v celoti kot stroška v davčnem izkazu, saj imajo za davčne namene v davčni zakonodaji predpisane posebne amortizacijske stopnje (Drobnič, 2002, str. 18).

39. in 40. člen zakona o davku od dobička pravnih oseb navajata, da se davčnemu zavezancu prizna davčna olajšava v višini 20 % investiranega zneska v opredmetena osnovna sredstva (razen v osebna motorna vozila) in neopredmetena dolgoročna sredstva, vendar največ v višini davčne osnove, če gre za investicije v Republiki Sloveniji. Davčnemu zavezancu se prizna dodatna davčna olajšava (razen v osebna motorna vozila) v višini 20 % v Republiki Sloveniji investiranega zneska v opremo, razen v pohištvo in pisarniško opremo brez

računalniške opreme, in neopredmetena dolgoročna sredstva. Davčni zavezanec, ki koristi tako davčno olajšavo, ne sme razporejati dobička za udeležbo v dobičku. Če davčni zavezanec razporedi dobiček za udeležbo v dobičku pred potekom treh let po letu, v katerem je izkoristil davčno olajšavo, mora za znesek izkoriščene davčne olajšave povečati davčno osnovo v letu razporeditve dobička. Če davčni zavezanec proda oziroma odtuji ali prenese izven Republike Slovenije opredmeteno sredstvo oziroma neopredmeteno dolgoročno sredstvo prej kot v treh letih po letu, v katerem je izkoristil davčno olajšavo, mora v letu prodaje oziroma odtujitve ali prenosa sredstva povečati davčno osnovo (Zakon o davku od dobička pravnih oseb, 2003, str. 2018).

41. člen zakona o davku od dobička pravnih oseb omogoča davčnemu zavezancu, ki oblikuje investicijske rezerve za vlaganja v opredmetena osnovna sredstva (razen v osebna motorna vozila) in neopredmetena dolgoročna sredstva v Republiki Sloveniji ter za dolgoročne naložbe v druge osebe v Republiki Sloveniji, da se mu prizna davčna olajšava v višini oblikovanih rezerv, vendar največ v višini 10 % davčne osnove. Ta davčna olajšava se prizna za dobo dveh let, če se oblikovane rezerve v višini izkoriščene davčne olajšave porabijo za namen za katerega so bile oblikovane. Če davčni zavezanec ob koncu drugega poslovnega leta po poslovnem letu, ko je obračunal davčno olajšavo za rezerve, izkaže neporabljeni znesek investicijskih rezerv, mora za ta znesek povečati davčno osnovo za to leto (Zakon o davku od dobička pravnih oseb, 2003, str. 2018).

Prehodno se za leto 2003 davčnemu zavezancu prizna davčna olajšava v višini 30 % investiranega zneska v opredmetena osnovna sredstva (razen v osebna motorna vozila) in neopredmetena dolgoročna sredstva in dodatna davčna olajšava (razen v osebna motorna vozila) v višini 10% investiranega zneska v opremo, razen v pohišstvo in pisarniško opremo brez računalniške opreme in neopredmetena dolgoročna sredstva, če gre za investicije v Republiki Sloveniji. Za leto 2004 se davčnemu zavezancu prizna davčna olajšava v višini 25 % investiranega zneska v opredmetena osnovna sredstva (razen v osebna motorna vozila) in neopredmetena dolgoročna sredstva in dodatna davčna olajšava (razen v osebna motorna vozila) v višini 15 % investiranega zneska v opremo razen v pohišstvo in pisarniško opremo brez računalniške opreme, in neopredmetena dolgoročna sredstva, če gre za investicije v Republiki Sloveniji (Zakon o davku od dobička pravnih oseb, 2003, str. 2020).

Davčnemu zavezancu, ki v poslovnem letu za nedoločen čas in najmanj za dve leti zaposli pripravnike oziroma druge delavce, ki prvič sklepajo delovno razmerje, in delavce, ki so bili pred sklenitvijo delovnega razmerja najmanj šest mesecev prijavljeni pri službi za zaposlovanje, se davčna osnova zniža za znesek, ki je enak 30 % izplačanih plač teh zaposlenih, in sicer največ za prvih 12 mesecev njihove zaposlitve. Če davčni zavezanec takšni osebi prekine delovno razmerje prej kot v dveh letih od njene zaposlitve, mora za znesek izkoriščene olajšave po tem členu povečati davčno osnovo, in sicer v letu prekinitve delovnega razmerja. Davčnemu zavezancu, ki zaposluje invalide, se davčna osnova zniža za znesek, ki je enak 50 % izplačanih plač invalidov, zavezancu, ki zaposluje invalide s 100 %

telesno okvaro in gluhoneme osebe, pa za znesek, ki je enak 70 % izplačanih plač tem osebam. Znižanje davčne osnove za zaposlitev invalidov se prizna v višini izplačanih plač, vendar največ v višini davčne osnove (Zakon o davku od dobička pravnih oseb, 2003, str. 2018).

4.2.5. AMORTIZIRANJE

Namen amortiziranja je, da za sredstva, ki imajo časovno omejeno uporabo, razdelimo nabavne stroške oziroma stroške lastne proizvodnje na celoten čas uporabe. Vzroki za časovno omejeno uporabo so lahko v obrabi, v tehnični oziroma gospodarski izgubi vrednosti ali v pogodbenem dogovoru (na primer pri najemni pravici ali licenci). Pri tem gre za porazdeljen odpis, ki se odvija po določenem planu. Načrt odpisa upošteva sledeče faktorje: osnova za amortizacijo, trajanje amortizacije, metoda amortiziranja, začetek amortiziranja (Bertl, Deutsch, Hirschler, 1998, str. 377).

V večini kontinentalnih držav obstaja tesna povezanost med računovodsko in davčno amortizacijo. Formalno sicer v večini teh držav davčna amortizacija sledi računovodski, vendar se v praksi dogaja, da davčna pravila dovoljujejo maksimalne amortizacijske stopnje, ki se lahko uporabijo za davčne namene in se zato pogosto uporabljajo tudi za računovodske obračune amortizacije. Iz tega sledi, da računovodska amortizacija temelji na davčnih pravilih, kar pa ni v skladu z načelom resničnega in poštenega prikaza ekonomskega položaja podjetja. Podobno je bilo ugotovljeno tudi za razmere v Sloveniji, saj največ naših podjetij uporablja za amortiziranje osnovnih sredstev metodo enakomernega časovnega amortiziranja, kar je moč povezovati z določbami zakona o davku od dobička pravnih oseb (Kokotec Novak, 2002, str. 6).

V davčnem zakonu ni predvideno, da bi se tisti del amortizacije, ki presega davčno dovoljeni znesek za posamezno leto, uporabil za zmanjšanje davčne osnove kasneje (na primer po izteku dobe koristnosti osnovnega sredstva), zato pomenijo amortizacijske stopnje, ki so višje od zakonsko določenih, dokončno izgubljeno pravico do uveljavljanja davčnih odhodkov za del amortizacije. Iz tega izhaja, da bi bila odločitev o uporabi stopenj, ki so višje od sicer davčno priznanih, vsekakor nespametna. Davčna zakonodaja prizna samo amortizacijo, obračunano posamično in po metodi enakomernega časovnega amortiziranja, medtem ko standardi dopuščajo uporabo različnih metod amortiziranja. Torej bo davčna zakonodaja bistveno vplivala na izbiro metode amortiziranja, saj bi metoda, drugačna od tiste, ki jo omenja davčni zakon, pomenila izgubo pravice do zmanjšanja davčne osnove za strošek amortizacije (Hieng, 2002, str. 5).

Znesek obračunane amortizacije se v davčnem izkazu priznava le do višine, ki je izračunana z uporabo davčno dovoljenih amortizacijskih stopenj. Najvišje letne amortizacijske stopnje v Sloveniji so prikazane v naslednji tabeli.

Tabela 1: Najvišje letne amortizacijske stopnje v Sloveniji po posameznih skupinah

Amortizacijske skupine	Maksimalne letne amortizacijske st. (v %)
Gradbeni objekti	5
Oprema, vozila, mehanizacija	25
- Osebni avtomobili	12,5
- Računalniki in računalniška oprema	50
Večletni nasadi	10
Osnovna čreda	20
Druga vlaganja	20
- Dobro ime	10

Vir: Zakon o davku od dobička pravnih oseb, 2003, str. 2016.

4.2.6. KAPITALSKI DOBIČKI

Kapitalski dobički so obdavčljivi dobički, realizirani pri odsvojitvi nepremičnin, vrednostnih papirjev in drugih deležev v kapitalu. Izkažejo se v izkazu poslovnega izida, zato so obdavčeni kot element davčne osnove za obračun davka od dobička pravnih oseb. Kapitalski dobički se lahko ustvarijo iz prodaje osnovnih sredstev, kot tudi iz prodaje delnic oziroma deležev gospodarskih družb. Zlasti pri slednjih nekatere države določajo posebna pravila obdavčenja. V Sloveniji so kapitalski dobički vključeni v davčno osnovo za davek od dobička in se obdavčujejo s tem davkom. Slovenska davčna zakonodaja ne vsebuje nobenih posebnih določil v zvezi z obdavčenjem kapitalskih dobičkov pravnih oseb, vsebuje pa takšna določila glede obdavčenja kapitalskih dobičkov, ki so jih ustvarile fizične osebe (Drobnič, 2002, str. 20).

4.2.7. DOLGOROČNE REZERVACIJE

Pogost element davčnih ugodnosti je v številnih državah začasno neobdavčeno oblikovanje rezervacij, ki omogočajo odlog davka za nekatere pomembnejše pričakovane poslovne obveznosti. Po morebitnem nastanku teh obveznosti v naslednjih obračunskih letih se rezervacije porabijo za njihovo pokritje, neporabljeni del, ki še ostane po preteku dobe, za katero so bile oblikovane, pa je posredno ali kar neposredno vključen v dobiček tekočega poslovnega leta in obdavčen. V svetu so najpogosteje v uporabi rezervacije za dvomljive terjatve, rezervacije za dvig cen, številne oblike rezervacij za zakonske in pogodbene obveznosti ter rezervacije za popravila. Investicijske rezervacije pa sodijo pravzaprav že med investicijske olajšave, saj dopuščajo zavezancem, da izločijo pred obdavčitvijo dobička predpisani odstotek sredstev kot kritje za prihodnje naložbe (Kokotec Novak, 2002, str. 10).

Naloga dolgoročnih rezervacij je prišteti obračunskemu obdobju povzročene stroške, ki na dan bilanciranja še niso zapadli v plačilo. Dolgoročne rezervacije niso oblikovane le za nepoznane obveznosti nasproti tretjemu, ki poslovno temeljijo v obračunskem obdobju, ampak so oblikovane tudi za stroške ali grozečo izgubo, ki poslovno sicer temelji v obračunskem obdobju in vodi k izplačilu v kasnejšem obdobju, pri tem pa ne nastane

obveznost nasproti tretjemu. Dolgoročne rezervacije imajo nalogo delitve izplačil na več obdobj, ker plačilo posameznega stroška vedno znova izvira iz več obdobj. Če podjetje ne oblikuje dolgoročnih rezervacij, je dogovorjena vsota izkazana kot dobiček, ki bo obdavčen. Pri dolgoročnih rezervacijah je znan cilj za njihovo oblikovanje, točna velikost in datum izdatka pa sta praviloma neznana (Slovenski računovodski standardi, 2002, str. 89).

Dolgoročne rezervacije zmanjšujejo obdavčeni dobiček nekega obračunskega obdobja. Prav zato v razvitih davčnih sistemih veljajo stroga pravila glede njihovega oblikovanja v davčni bilanci. Dolgoročne rezervacije so v davčni bilanci dovoljene le, če:

- je nepoznana velikost dolga nasproti tretjemu bodisi pravnomočna bodisi poslovno temelječa v obračunskem obdobju;
- obstaja moralna obveznost nasproti tretjemu za opravljeno storitev v nepoznani vrednosti, ki gospodarsko temelji v obračunskem obdobju;
- grozi izguba, ki vodi k zmanjšanju premoženja.

Če ni izpolnjen eden od naštetih pogojev, dolgoročne rezervacije niso utemeljene (Zafred, 2002, str. 4).

5. POVEZAVA MED POSLOVNO IN DAVČNO BILANCO V SLOVENIJI

V Sloveniji obstaja tesna povezava med poslovno in davčno bilanco. Pod davčno bilanco za podjetja razumemo davčni izkaz, ki ga podjetja oblikujejo na podlagi zakona o davku od dobička pravnih oseb in odredbe o obrazcu za obračun davka od dobička. Po avtorici Knobbe-Keuk gre za razmerje med poslovno in davčno bilanco, kjer poslovna bilanca v svoji osnovi predstavlja podlago za davčno bilanco, vendar davčni predpisi določajo, kako je potrebno poslovno bilanco preurediti v davčno. Davčni zavezanec predloži davčni izkaz davčnemu organu, pri čemer je njegov sestavni del tudi izkaz poslovnega izida. Možnosti bilanciranja, ki so prisotne v poslovni bilanci, bodo imele posledice tudi v davčni bilanci. Gospodarske družbe morajo pri izdelavi davčne bilance upoštevati vsa računovodska načela, ki veljajo za poslovno bilanco, razen če davčni predpisi tega ne opredeljujejo drugače (Zafred, 2002, str. 18).

Osredotočiti se moramo na razlike, ki nastanejo zaradi različnega pojmovanja poslovne in davčne bilance. Tako je v praksi poslovni izid (dobiček ali izguba) pred obdavčitvijo le računovodski poslovni izid. Ta se razlikuje od obdavčljivega izida v istem poslovnem letu, ki se ugotavlja v skladu z davčnimi predpisi. Davčni predpisi lahko zajemajo v davčno osnovo tudi postavke, ki se obravnavajo kot odhodki oziroma tudi tiste postavke, ki niso odhodki, zato prihaja do razlik med računovodskim in obdavčljivim poslovnim izidom (Slovenski računovodski standardi, 2002, str. 141).

Pomembne pa so tudi začasne razlike, ko je obdavčljivi dobiček pripoznan v drugem poslovnem obdobju kot računovodski dobiček. Zato z uvedbo prevrednotenja davka od

dobička skušamo doseči smiselno razmerje med dobičkom pred obdavčitvijo (računovodskem dobičkom) in čistim dobičkom. Obračunani davek od dobička (imenovan tudi odhodek za davek) po takšnem prevrednotenju ni enak davku od dobička, odmerjenemu po davčnih predpisih za isto leto, temveč je ustrezen prikazanemu računovodskemu poslovnemu izidu za isto leto (Slovenski računovodski standardi, 2002, str. 142).

Zaradi različnih pravnih podlag se dobiček, ki je ugotovljen v davčnem izkazu, praviloma razlikuje od dobička, ki ga davčni zavezanec izkaže v izkazu poslovnega izida. Glede na navedeno ni dobiček, ugotovljen v davčnem izkazu, praviloma nikoli enak dobičku (ali izgubi), ugotovljenemu v izkazu poslovnega izida. Tako je mogoče, da davčni zavezanec v izkazu poslovnega izida ugotovi izgubo, v davčnem izkazu pa ugotovi pozitivno davčno osnovo oziroma dobiček. Mogoče (in tudi v praksi bolj pogosto) je tudi obrnjeno – čeprav davčni zavezanec v izkazu poslovnega izida izkaže dobiček, ne plača davka, ker v davčnem izkazu ugotovi negativno davčno osnovo oziroma izgubo. Na podlagi navedenega lahko ugotovimo, da ni neposredne povezave med dobičkom, ugotovljenim v izkazu poslovnega izida, in dobičkom, ugotovljenim v davčnem izkazu. To pa seveda ne pomeni, da podlage, na katerih temelji dobiček, ugotovljen v izkazu poslovnega izida, niso tudi podlage za dobiček, ki je ugotovljen v davčnem izkazu. Razlike med obdavčljivim in računovodskim dobičkom nastajajo iz dveh razlogov. Prvi razlog za to je, da je nekatere postavke treba vključiti v obračun računovodskega dobička, ne pa tudi obdavčljivega dobička, in obratno. Drugi razlog pa je, da se nekatere postavke sicer upoštevajo pri obeh vrstah dobička, vendar v obračunih za različna obdobja (Zakon o davku od dobička pravnih oseb s komentarjem, 1998, str. 34).

Davčna in poslovna bilanca sta različna računovodska izkaza, ki ju davčni zavezanci pripravljajo po načelu davčne enoletnosti. Prva je namenjena obdavčenju, medtem ko je druga osnova za poslovne odločitve in oblikovanje prihodnje poslovne politike podjetja. Davčna zakonodaja določa maksimalne stroške pri obračunavanju poslovnih izdatkov. Država si na ta način poveča davčno osnovo, da bi si zagotovila čim višji davčni priliv. Drugače je v izkazu poslovnega izida, kjer lahko pravne osebe upoštevajo poslovne izdatke v skladu z računovodskimi standardi, ki so običajno bolj dispozitivni kot davčni predpisi. Tako ugotovljeni rezultati poslovanja so osnova za prihodnje poslovne odločitve, v nobenem primeru pa ne podlaga za obdavčitev (Tičar, 2000, str. 1256).

Obdobje, za katero se sestavlja davčni izkaz, je po zakonu o davku od dobička pravnih oseb vedno koledarsko leto. Računovodski standardi dovoljujejo, da je lahko poslovno leto drugače od koledarskega, vendar pa je to v praksi nemogoče uporabiti, ker davčna zakonodaja tega zahteva sestavljanje davčnega izkaza za preteklo koledarsko leto (Hieng, 2002, str. 1).

6. POSLOVNA BILANCA V AVSTRIJI

6.1. ZAKONSKA PODLAGA

Za finančno računovodstvo v Avstriji so zakonsko predpisane tako vsebine kot oblike izkaza poslovnega izida, in sicer z naslednjimi predpisi (Bertl, Deutsch, Hirschler, 1998, str. 7):

- trgovinski zakonik imenovan Handelsgesetzbuch (HGB), ki vsebuje tudi zakon o računovodstvu (Rechnungslegungsgesetz – zakon o računovodstvu so člani od 189 do 283);
- zakon o pobiranju zveznih dajatev imenovan Bundesabgabenordnung (BAO) - člani od 124 do 132.

Poslovna bilanca, ki so jo podjetja zavezana sestavljati po zakonu, je z upoštevanjem 5. člena avstrijskega zakona o dohodnini (Einkommensteuergesetz) uporabna tudi za davčne namene. Po tem členu se davčni dobiček pravnih oseb tudi ugotavlja po osnovnih računovodskih načelih, ki se uporabljajo v poslovnih bilanci. Z upoštevanjem davčnih predpisov tako ne dobimo čisto nove, od poslovne bilance neodvisne bilance, ampak njeno prilagoditev (Bertl, Deutsch, Hirschler, 1998, str. 225).

Zakonske določbe, ki veljajo za vsa podjetja, so opredeljene samo na splošno in ne vsebujejo nobenih eksplicitnih določb glede tega, kako je členjen izkaz poslovnega izida. Zahtevano je zgolj, da na podlagi zapovedi popolnosti izkaza poslovnega izida vsebuje vse odhodke in prihodke, če ni z zakonom drugače določeno. Na osnovi splošne norme mora biti členjenost prihodkovnih in odhodkovnih postavk v izkazu poslovnega izida jasna in pregledna, tako da dobi poslovnež resnično sliko prihodkovnega položaja. Pri tem se ne smejo poravnati med seboj prihodki in odhodki, temveč morajo biti prikazani nesaldirano - bruto princip (Frick, 1992, str. 308).

Za kapitalske družbe veljajo (glede na 231. člen HGB) poleg splošnih pravil jasnosti in preglednosti še dodatna določila, ki omejujejo svobodo členjenosti izkaza poslovnega izida (Bertl, Deutsch, Hirschler, 1998, str. 11):

- predpisan je stopenjski izkaz poslovnega izida - prednost je v večji preglednosti, možno je tudi razbrati ločitev redne poslovne dejavnosti od izrednih sestavin poslovnega rezultata, prednost se izkaže tudi v tvorjenju vmesnih rezultatov, s čimer dosežemo cilj členjenosti poslovnega izida po področjih, kot so poslovni izid iz poslovanja, iz financiranja in izredni poslovni izid, druga prednost pa je v tem, da lažje primerjamo letne vrednosti z vrednostmi iz prejšnjega obdobja;
- podrobna določila glede minimalne členitve postavk v izkazu poslovnega izida – na razpolago sta dve različici (različica I - Gesamtkostenverfahren in različica II - Umsatzkostenverfahren);
- podatki preteklega leta morajo biti prikazani v posebnem stolpcu;
- minimalna členitev je lahko dopolnjena, vendar je pri tem potrebno upoštevati predpisano členitev, označitev in vrstni red postavk;

- nove postavke so lahko dodane takrat, kadar njihova vsebina še ni zadostno zajeta v predpisani postavki, vzpostavimo jih posebno takrat, kadar prispevajo k prikazu ustreznega stanja prihodkovnega položaja podjetja; pri vmesnih postavkah, ki prikazujejo vsote, ni dopustno dodajanje;
- kako daleč lahko členimo postavke je določeno s predvideno stopnjo členitve po shemi minimalne členitve, lahko pa je določena dodatna členitev prikazana v obliki dodatnega stolpca ali v obliki opombe (231. člen HGB);
- postavke v izkazu poslovnega izida ni potrebno navajati, če se ni pojavila niti v preteklem niti v zadevnem obračunskem obdobju;
- opis postavke se okrajša na dejansko vsebino;
- postavke, ki so predpisane v minimalni členitvi in so opisane s črkami so lahko strjene, kadar niso bistvene ali če to prispeva k jasni predstavitvi;
- sprememba vrstnega reda ali označitve postavk z arabskimi številkami se lahko opravi takrat, ko je to zaradi posebnosti kapitalske družbe nujno za pregledno predstavitev;
- v zaporednih obračunskih obdobjih mora biti izkaz poslovnega izida členjen na iste postavke.

Podjetje glavne prihodke in odhodke ustvarja s poslovanjem, lahko pa jih ustvarja tudi s finančnim delovanjem in manj pogosto z izrednimi dogodki. Splošna členitev, ki omogoča transparentnost poslovnega izida za vsa podjetja, je naslednja (Straube, 1987, str. 209):

+ poslovni izid iz poslovanja
+ finančni poslovni izid
<hr/>
= rezultat iz rednega delovanja
+ rezultat iz izrednega delovanja
- davek od dobička pravnih oseb
<hr/>
= čisti dobiček/izguba

6.2. VSEBINSKA PODROČJA POSLOVNE BILANCE V AVSTRIJI

6.2.1. ČLENITEV IZKAZA POSLOVNEGA IZIDA PO OBEH RAZLIČICAH TRGOVINSKEGA ZAKONIKA

Za oblikovanje poslovnega izida iz rednega delovanja omogoča poslovno pravo pravico do izbire med dvema različicama (Gesamtkostenverfahren – različica I in Umsatzkostenverfahren – različica II). Ti dve se v principu razlikujeta samo v tem, kako obravnavata spreminjanje stanja zalog in kako prikazujeta poslovni izid iz rednega delovanja. Končno vodita tako prva kot druga različica do istega rezultata (Bertl, Deutsch, Hirschler, 1998, str. 274).

Značilno za različico I je, da so prihodki in odhodki primerjani po naravnih vrstah (primarni princip). Če v bilančnem obdobju količina prodanih proizvodov ni enaka količini proizvedenih proizvodov, potem so ti proizvodi proizvedeni na zalogo ali pa prodani iz

zaloge. To lahko ilustriramo s primerom. Ko vrednotimo proizvode po proizvajalnih stroških in se proizvaja na zalogo, so odhodki v primerjavi z ustvarjenimi prihodki preveliki in jih je treba ustrezno korigirati. Tako k temu pripada popravek v višini poslovnih proizvajalnih stroškov, ki so kot sprememba stanja priračunani prihodkom in s tem izravnajo previsoke odhodke. V drugem primeru, ko prodajamo iz skladišča (porabljamo zaloge, proizvedemo manj kot pa prodamo) so odhodki v primerjavi z ustvarjenimi prihodki premajhni. Pri tem izvedemo popravek celotnih odhodkov v višini proizvodnih stroškov prodanih količin iz zaloge, s tem da sprememba stanja zmanjšuje prihodke (Straube, 1987, str. 210).

Pri različici II so odhodki razdeljeni po funkcionalnih področjih proizvodnje, prodaje in uprave (sekundarno načelo). Poleg tega pri tej različici z ustvarjenimi prihodki primerjamo samo proizvajalne stroške dejansko prodanih količin. Od ostalega bruto rezultata od ustvarjenih prihodkov se odbijejo celotni stroški prodaje in uprave, kot tudi drugi odhodki od poslovanja. Rezultat predstavlja poslovni izid iz rednega delovanja. Za uporabo različice II morajo biti stroškovne vrste (stroški dela, stroški materiala, stroški amortizacije) razdeljene na posamezna stroškovna mesta (proizvodnja, uprava, prodaja) (Straube, 1987, str. 211).

Tabela 2: Primerjava postavk izkaza poslovnega izida, ki se po obeh različicah razlikujejo

RAZLIČICA I (Gesamtkostenverfahren)	RAZLIČICA II (Umsatzkostenverfahren)
Prihodki od prodaje	Prihodki od prodaje
+/- sprememba stanja zalog	- proizvajalni stroški
+aktivirane lastne storitve	= bruto rezultat od prodaje proizvodov
+drugi prihodki od poslovanja	+ drugi prihodki od poslovanja
- stroški materiala	-stroški prodaje
- stroški dela	- stroški uprave
- stroški odpisov/amortizacije	
- drugi odhodki od poslovanja	- drugi odhodki od poslovanja
= uspeh iz poslovanja	= uspeh iz poslovanja

Vir: Grünberger, 1993, str. 135.

6.2.2. POSAMEZNE POSTAVKE IZKAZA POSLOVNEGA IZIDA PO RAZLIČICI I

Prihodki od prodaje

To so prihodki od prodaje izdelkov in blaga, kot tudi od storitev po odbitku postavk, ki zmanjšujejo izkupiček in po odbitku prometnega davka. Vsak prihodek podjetja ni prihodek iz prodaje. Za glavno razmejitev je pomembno, da je prihodek pridobljen v okviru običajne poslovne dejavnosti podjetja. Torej gre za posle, ki se v podjetju ponavljajo v velikem številu. Če so ustvarjeni proizvodi iz stranskih dejavnosti, tako da ne sodijo nujno k poslovnemu bistvu podjetja, potem se izkažejo med drugimi poslovnimi prihodki. Tako sodi na primer prodaja surovin, ki niso več potrebne, med prihodke od prodaje, če se to dogaja stalno, drugače pa k drugim poslovnim prihodkom. Prihodki iz izredne dejavnosti nikakor ne sodijo k

prihodkom iz poslovanja, ker naj bi bila ta dejavnost zelo omejena. K prihodkom iz poslovanja sodijo tako prihodki od prodanih proizvodov, prihodki od prodaje odpadkov in stranskih proizvodov, ki nastanejo pri proizvodnji glavnega proizvoda, če se vrši stalno in prodaja trgovskega blaga (Bertl, Deutsch, Hirschler, 1998, str. 277).

V prilogi je potrebno sestaviti členitev prihodkov na tiste, ustvarjene doma in na tiste, ustvarjene na tujem, kot tudi členitev prihodkov po različnih področjih dejavnosti, če se te dejavnosti bistveno razlikujejo. Členitev lahko odpade, kadar ni mogoča, ali kadar te informacije za podjetje pomenijo poslabšanje konkurenčnega položaja (Frick, 1992, str. 316).

Prihodke zmanjšujejo tisti dogodki, ki jih ne moremo izterjati od odjemalcev. To se predvsem rabati odobreni kupcem in bonitete. Popust se obravnava kot strošek financiranja, saj se kupcu predstavi gotovinska vsota, na katero so pribite obresti, ki jih kupcu v določenem roku ni potrebno plačati. Provizije plačane tretjim osebam ne sodijo v to skupino, ampak k drugim odhodkom (Bertl, Deutsch, Hirschler, 1998, str. 278).

Sprememba stanja zalog

Naloga te postavke je nevtralizacija tistih odhodkov, ki so nastali s proizvodnjo produktov, ki še niso bili prodani oziroma tistih prodanih proizvodov, ki so bili v zadnjem poslovnem letu proizvedeni na skladišče in potem prodani. Pod spremembo stanja razumemo tako spremembo količine kot vrednosti. Količinske spremembe se izkažejo, kadar proizvajamo na zalogo ali kadar prodajamo iz zaloge ali na osnovi inventurnih razlik. Spremembe vrednosti, posebno razvrednotenje, se izkažejo skozi spremembe proizvodnih stroškov ali skozi odpise. Poleg sprememb stanja dokončanih in nedokončanih proizvodov se pod to točko upošteva tudi surovine ter pomožne in proizvodne materiale, ki so proizvedeni v lastni režiji (Grünberger, 1993, str. 138).

Aktivirane lastne storitve

Pod lastnimi storitvami so aktivirani tisti stroški za material, za delo in podobno, ki odpadejo na proizvodnjo, razširitev ali bistvene izboljšave opreme. Poleg proizvodnje opreme za lastno uporabo pridejo lastne storitve do izraza tudi pri velikih popravilih, ki so izvedena z lastnim osebjem podjetja (Frick, 1992, str. 317).

Drugi prihodki od poslovanja

To je sumirana postavka, ki vsebuje vse prihodke, ki niso bili zajeti v prejšnjih treh točkah ali tisti, ki morajo biti v izkazu poslovnega izida prikazani posebej (Bertl, Deutsch, Hirschler, 1998, str. 280).

Stroški materiala in stroški povezanih storitev

K stroškom materiala sodi celotna potrošnja materiala, ki je kakorkoli povezana s proizvodnim procesom, kot tudi potroški materiala za raziskave in razvoj. K temu sodijo med drugim surovine in pomožni materiali, čistilna sredstva, gradbeni material in embalaža. Pod to postavko sodijo tudi odpisi oziroma razvrednotenje surovin, pomožnih materialov in na to

nanašajoče se trgovsko blago na osnovi inventurnih razlik. Vključene so tudi potrošnje materiala, ki niso povezane s proizvodnim procesom, na primer pisarniški material uprave in prodajnega oddelka. Celovito vodenje materiala pod eno postavko upravičuje to, da je členitev izkaza poslovnega izida narejena po vrstah stroškov in ne po stroškovnih mestih (Straube, 1987, str. 218).

Stroški dela

Stroški dela se delijo na naslednje postavke (Bertl, Deutsch, Hirschler, 1998, str. 218):

- plače so bruto plačila za delavce, vključno s posebnimi plačili in drugimi povračili stroškov, sem sodijo poleg denarnih plačil tudi plačila v stvarni obliki;
- plače za upravo oziroma poslovodstvo;
- odhodki za odpravnine in pokojnine so tako tekoča izplačila za odpravnine in pokojnine, plačila na pokojninsko blagajno kot tudi pripisi rezervacijam za odpravnine in pokojnine;
- med odhodke za zakonsko predpisana socialna plačila sodijo plačila socialnega zavarovanja, prispevek delodajalca za fond za izenačenje finančne obremenitve družin (Familienlastenausgleichfond) kot tudi s tem povezan pribitek za uslužbence, komunalni davek, na Dunaju pa še davek za podzemno železnico (U-Bahn Steuer);
- druga socialna plačila: prostovoljna plačila v različne fonde in podporne blagajne za aktivne ali nekdanje uslužbence.

Stroški odpisov

Pod to postavko se bilancirajo odpisi, tako redni (amortizacija) kot izredni, načrtovani in nenačrtovani. Izredni odpisi morajo biti izkazani ločeno (Bertl, Deutsch, Hirschler, 1998, str. 281).

Drugi odhodki od poslovanja

Analogno kot druge prihodke od poslovanja predstavljajo drugi poslovni odhodki skupek za vse odhodke iz rednega poslovnega delovanja, ki jih ni bilo možno opredeliti že pod drugimi postavkami. Tu je potrebno ločeno prikazati davke iz poslovanja z izjemo ločeno izkazanih davkov iz dohodka in dobička (Steuern vom Einkommen und vom Ertrag) in ostale postavke drugih poslovnih odhodkov. K davkom iz poslovanja sodijo med drugim premoženjski davek (Vermögensteuer), zemljiški davek (Grundsteuer) in drugi prometni in potrošniški davki ter tudi pristojbine (Bertl, Deutsch, Hirschler, 1998, str. 281).

6.2.3. POSAMEZNE POSTAVKE IZKAZA POSLOVNEGA IZIDA PO RAZLIČICI II

Posebnost izkaza poslovnega izida po drugi različici je v tem, da uspeh iz poslovanja ni razdeljen po vrstah stroškov, ampak po stroškovnih mestih. Zaradi tega pride do nekaterih razlik v primerjavi z različico I (Bertl, Deutsch, Hirschler, 1998, str. 285).

Prihodki od prodaje in drugi prihodki od poslovanja

Ti dve postavki sta smiselno enaki kot pri prvi različici, zato njun ponoven opis ni potreben.

Proizvajalni stroški

Različica II se ne orientira na celotne odhodke proizvedenih količin, ampak samo na tiste stroške proizvodnje, ki so bili potrebni za doseg prihodkov od prodaje. K proizvodnim stroškom se štejejo stroški materiala, stroški povezanih storitev, stroški dela, odpisi, popravila, poraba energije in podobno. Ker se ta različica navezuje samo na stroške prodanih količin, ne smemo odhodkov popravljati s postavko sprememba stanja zalog in postavko aktivirane lastne storitve. To dvojje se obračuna s proizvodnimi stroški (Bertl, Deutsch, Hirschler, 1998, str. 285).

Stroški prodaje

K stroškom prodaje sodijo vsi stroški, ki so nastali v povezavi s prodajo proizvodov (na primer reklama, vozila, sejmi, razstave, transport, embalaža, provizije, transportna zavarovanja). Drugače kot pri proizvodnih stroških, ki se nanašajo na prodane proizvode, so stroški prodaje in uprave izkazani v celotnem znesku, ki pripada obračunskemu obdobju (Grünberger, 1993, str. 138).

Stroški uprave

Stroški uprave obsegajo vse stroške uprave, ki ne štejejo k proizvodnji ali prodaji. Sem sodijo stroški poslovnega vodstva (Geschäftsführung), nadzornega sveta, stroški za računovodstvo in kadre, stroški revidiranja in različnih svetovanj, stroški ustanovitve, strokovna literatura in podobno (Bertl, Deutsch, Hirschler, 1998, str. 286).

Drugi odhodki od poslovanja

Pod to točko so pri različici II vključeni samo tisti odhodki, ki sodijo k poslovanju, pa niso mogli biti dodeljeni še nobeni postavki. Praviloma pridejo v poštev za to postavko samo redke vrste stroškov, tako da se obseg te postavke zelo razlikuje od enako imenovane postavke v prvi različici. Tukaj so lahko evidentirani še neaktivirani proizvodni stroški (Frick, 1992, str. 327).

Nadaljne postavke iz členitve po obeh različicah

Tako uporaba prve kot druge različice nas pripelje do enakega poslovnega izida iz rednega delovanja. Postavke, ki v predpisani členitvi sledijo izidu iz poslovanja, se ne razlikujejo, ne glede na to, katero členitev smo uporabili. Iz tega razloga se ne bomo posvečali njihovemu podrobnemu opisu.

6.2.4. AMORTIZIRANJE

Amortizacijsko osnovo predstavljajo poslovni stroški nabave oziroma stroški lastne proizvodnje. Ti se največkrat prekrivajo tudi s stroški nabave oziroma proizvodnje, ki so priznani za davčno amortiziranje. Poznejši stroški nabave oziroma proizvodnje povečujejo osnovo, naknadna zmanjšanja (na primer rabati ali popusti) pa jo zmanjšujejo (Frick, 1992, str. 91).

Na splošno se amortizacija začne z odpisom od trenutka dobave oziroma proizvodnje in ne šele z uporabo. Pri proizvodnji na daljši rok, na primer pri zgradbah, se lahko samostojno ovrednoteni deli redno odpišejo že pred dokončanjem celotnega projekta. Davčna amortizacija (Absetzung für Abnutzung) se začne s pričetkom uporabe gospodarske dobrine in ne že z nabavo. Amortizacija se mora obvezno začeti s tem trenutkom. Opuščena ali pozabljena amortizacija ne more biti nadoknadena. V literaturi ni pomislekov o tem, ali je dopustno tudi amortizacijo po poslovnem pravu začeti z določili po davčnem, torej začetek amortiziranja šele z uporabo. Davčno je treba izvesti celoletni odpis, če je gospodarska dobrina v obdobju v uporabi več kot šest mesecev, drugače pa je potreben polletni odpis (Grünberger, 1993, str. 225).

Glavni problem je določiti dobo amortiziranja. Po 204. členu trgovinskega zakonika (HGB) morajo biti nabavni oziroma proizvodni stroški razdeljeni na poslovno leto, v katerem je lahko predmet predvidoma gospodarsko uporaben. Optimalna gospodarska uporabnost je tista, pri kateri je dobiček maksimiran. To se pravi, da je doba uporabnosti končana, ko je nastopil trenutek nadomestitve sredstva. Davčno se doba odpisa določi na osnovi povprečne dobe koristnosti stroja. To je tisti časovni okvir, v katerem je gospodarska dobrina glede na objektivne vidike v obratu tehnično oziroma gospodarsko uporabna. Časovni okvir se razprostira od začetka do tiste točke, v kateri predmet postane neuporaben. Subjektivni preudarki davčnega zavezanca, kot na primer samo kratka namera uporabe, ne smejo vplivati na oceno davčne koristnosti. V davčnem pravu so brez posebnih napotkov določene minimalne vrednosti za dobo uporabe (Bertl, Deutsch, Hirschler, 1998, str. 388).

Za amortizacijo pridejo v poštev naslednje metode:

- linearni odpis,
- degresivni/padajoč odpis,
- progresivni/naraščajoč odpis,
- odpis glede na izkoristek (funkcionalni odpis).

Poslovnopravno je potrebno izbrati tisto metodo, ki najbolj odgovarja izrabi predmeta. V osnovi je lahko vsak predmet odpisan po svoji metodi, vendar je potrebno enkrat izbrano metodo obdržati. Po davčnem pravu smejo podjetja od 1.1.1989 uporabljati samo linearno metodo odpisa (Grünberger, 1993, str. 228).

Če se ugotovi, da je bila doba koristnosti od začetka ocenjena predolgo, je potrebno na podlagi principa previdnosti izvesti popravek. Pri tem je lahko (Frick, 1992, str. 95):

- preostala knjižna vrednost porazdeljena na preostalo dobo koristnosti ali
- izveden izredni odpis tako, da dobimo vrednost, ki bi glede na pravo dobo koristnosti že morala biti odpisana, preostala knjižna vrednost pa se porazdeli na ostanek dobe koristnosti.

Davčno je dovoljena samo metoda pod prvo alinejo.

Če je doba koristnosti ocenjena za prekratko, se prilagoditev opravi samo takrat, ko prikaz premoženjskega in dohodkovnega položaja podjetja ne ustreza več dejanskim razmeram. Za prilagoditev dobe koristnosti so na voljo naslednje metode, ki so dovoljene tako s poslovnega kot z davčnega vidika (Frick, 1992, str. 96):

- obstoječa knjižna vrednost je razporejena na novo dobo koristnosti,
- naredimo pripis na preostalo knjižno vrednost, ki pripelje do pravilne vrednosti in to razdelimo na preostalo dobo koristnosti,
- odpise izvajamo tako dolgo, dokler ne presežemo po novi dobi koristnosti izračunane preostale knjižne vrednosti (ta metoda je v literaturi obravnavana kot sporna).

7. DAVČNA BILANCA V AVSTRIJI

7.1. ZAKONSKA PODLAGA

7.1.1. SPLOŠNO

Avstrija uporablja cedularni sistem davka od dobička. Zakonska podlaga za obračun davka od dobička pravnih oseb je vzpostavljena z zakonom o davku od dobička pravnih oseb iz leta 1988 (Körperschaftsteuer). Za obračunavanje davka od dobička pravnih oseb ni posebnih smernic. Ugotavljanje obdavčljivega dobička temelji na računovodskih principih, s prilagoditvami, ki jih določa davčna zakonodaja (Lilek, 2001, str. 27).

Obstajajo razlike med poslovnimi in davčnimi predpisi za bilanciranje. Vzroki za to izvirajo iz različnih ciljev. Pri poslovnem bilanciranju prevlada princip previdnosti za zaščito upnikov, pri davčnem pa princip enakosti in davčne pravičnosti. K najvišjim načelom v davčni bilanci sodijo pravilno časovno opredeljevanje dobička, princip sorazmernega obdavčenja ter princip obdavčenja glede na zmogljivost. Po prvem principu mora biti dobiček obdavčen v tistem obdobju, v katerem je nastal. Po drugem principu je treba enako gospodarsko stanje stvari tudi enako obdavčiti. Tretji princip pa naroča, da je treba upoštevati tudi zmogljivost davčnega zavezanca. Pri večji zmogljivosti davčnega zavezanca je lahko tudi odstotna davčna obremenitev večja. Sposobnost oziroma zmogljivost davčnega zavezanca se izrazi s čistim povečanjem premoženja (Frick, 1992, str. 43).

7.1.2. DAVČNI ZAVEZANEC

Avstrijski zakonodajalec se je odločil, da bo že z imenom davka (Körperschaftsteuer = davek na dohodke pravnih oseb) povedano, kdo so zavezanci zanj. Pri tem je upoštevan inkorporacijski vidik, ki pomeni, da bodo davek morale plačati pravne osebe, ki imajo davčnopravno subjektiviteto. To so praviloma tiste, za katere je značilno, da nimajo osebno odgovornih družbenikov - kapitalske družbe (Tičar, 2000, str. 1249).

Davčni zavezanci so vse pravne osebe rezidentke Avstrije ter nerezidenčne pravne osebe, če v Avstriji opravljajo pridobitno dejavnost. Tako so domače družbe, ki so zavezanke za davek od

dobička pravnih oseb, obdavčene po načelu svetovnega dohodka, tujim družbam pa se obračunava davek od dohodkov po teritorialnem principu. Za rezidente se štejejo pravne osebe, ki imajo v državi svoj sedež ali sedež uprave (Drobnič, 2002, str. 21).

Subjekti, ki davka od dobička ne plačujejo, so naslednji (Lilek, 2001, str. 27):

- Zvezne železnice Avstrije,
- Centralna banka Avstrije,
- neprofitna, dobrodelna in verska združenja,
- pokojninski in humanitarni skladi,
- določena društva v kmetijski panogi,
- skupni podvigi (joint venture).

7.1.3. DAVČNA OSNOVA IN DAVČNA STOPNJA

Linearna davčna stopnja za davek od dobička pravnih oseb znaša 34 %. Ne glede na to, ali podjetja dobiček obdržijo ali pa ga razdelijo v obliki dividend, je stopnja davka od dobička enaka. Če podjetje dobiček razdeli v obliki dividend, ga mora obdavčiti z dohodnino, vendar le s polovično stopnjo. Za družbenike – pravne osebe predstavlja plačani davek akontacijo njihovega davka od dobička, ki se zato ustrezno zmanjša (Bertl, Deutsch, Hirschler, 1998, str. 101).

Temeljno načelo za določanje obdavčljivih dobičkov je prednost vsebine pred obliko. To načelo naroča, naj se posamezne transakcije presojujejo v skladu s svojim ekonomskim rezultatom in ne na osnovi upoštevanja pravne oblike. Dobiček, definiran za davčne namene je lahko iz kateregakoli vira in obsega: dobiček poslovanja, finančne prihodke, kot so obresti, najemnine, licenčnine, dividende, kakor tudi nadomestila za storitve, vključno s provizijami in podobnimi plačili. Izračun davčne osnove temelji na rezultatih poslovne bilance, ki se prilagodijo v skladu z določbami davčne zakonodaje. V davčno osnovo lahko upravičeno vključimo le tiste odhodke, ki so povezani s pridobivanjem prihodkov (Prezelj, 2000, str. 48).

7.1.4. POKRIVANJE DAVČNE IZGUBE

Davčna izguba se lahko pokriva v časovno neomejenem obdobju. V primeru, da je tuja matična družba že uporabila izgubo kot svojo davčno olajšavo, pa časovno neomejeno pokrivanje izgube ni mogoče. Gospodarska družba lahko v celoti finančno, ekonomsko in organizacijsko obvladuje drugo družbo, ki tako nima nikakršne moči sprejemanja odločitev in dejansko predstavlja operativno enoto obvladujoče družbe. Če sta obvladujoča materinska in hčerinska družba rezidentki Avstrije, ali sta celo sklenili pogodbo, po kateri se je odvisna družba zavezala prenesti celoten dobiček obvladujoči družbi in se je obvladujoča družba zavezala prevzeti vse izgube odvisne družbe, se dobiček oziroma izguba odvisne družbe, ugotovljena v skladu z davčnimi predpisi, pripiše obvladujoči družbi. Izgube odvisne družbe, ki so nastale pred sklenitvijo takega dogovora, se lahko pripišejo obvladujoči družbi do višine obdavčljivega dobička obvladujoče družbe (Drobnič, 2002, str. 21).

7.1.5. OBRAČUN DAVKA

Rok za vložitev davčne napovedi je v Avstriji 31. marec. Do tega datuma tekočega leta se odda davčna napoved za preteklo leto. V nekaterih posebnih primerih se lahko ta rok podaljša. To je dovoljeno davčnemu zavezancu, ki ga zastopa davčni svetovalec (Prezelj, 2000, str. 46).

Davčni zavezanci plačujejo davek od dobička pravnih oseb četrletno. Višina akontacije je določena na podlagi zadnjega odmerjenega letnega davka, ki se poveča od 4 do 5 odstotkov. Ko davčni zavezanec prejme odmero davčnega urada, je v roku enega meseca dolžan poravnati svojo davčno obveznost. Če višina akontiranih plačanih zneskov presega davčno obveznost, se ta lahko poračuna z drugimi davčnimi obveznostmi (Grünberger, 1993, str. 293).

Obračunsko obdobje za davek od dobička pravnih oseb je poslovno leto. Poslovno leto se v principu pokriva s koledarskim letom, vendar imajo lahko kapitalske družbe poslovno leto drugačno od koledarskega leta. Za spremembo poslovnega leta je potrebno soglasje pristojnega davčnega urada (Drobnič, 2002, str. 22).

7.2. VSEBINSKA PODROČJA DAVČNE BILANCE V AVSTRIJI

7.2.1. DAVČNI PRIHODKI IN ODHODKI

Na področju priznavanja obdavčljivih prihodkov in odhodkov so predpisane omejitve pri metodah amortiziranja, amortizacijskih stopnjah, oblikovanju rezervacij, ugotavljanju vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih osnovnih sredstev ter zalog (Schlager, 1998, str. 375).

Če ob prodaji sredstev po odbitku stroškov prodaje, nabavnih stroškov ter neposrednih stroškov nabave od prihodkov dosežemo pozitiven izid, potem je tak rezultat v principu obdavčen. Podjetje ima v praksi možnost, da pri prodaji sredstev davčno obveznost od doseženega dobička zmanjša z oblikovanjem neobdavčene rezerve. Če so bila sredstva v premoženju podjetja najmanj sedem let, je dobičke iz njihove prodaje možno odvesti v rezerve za prenos sredstev in jih obračunati z amortizacijo enakovrednih sredstev. Rezerve je treba kasneje odpravljati skladno z amortizacijo določene gospodarske dobrine. Rezerve za prenos sredstev, ki so oblikovane na osnovi prodaje, je treba v roku naslednjih 12 mesecev obračunati z ustrežno investicijo. Če to ni bilo storjeno, je treba rezerve odpraviti in za njihov znesek plačati davek (Grünberger, 1993, str. 295).

Pri izračunu stroškov prodaje morajo biti zaloge v principu izvirno vrednotene po nabavni vrednosti ali proizvodnih stroških. V skladu s trgovinskim pravom so na voljo nekateri postopki za poenostavitev vrednotenja. Davčno dovoljeni sta le metoda tehtanih povprečnih cen in FIFO metoda (Prezelj, 2000, str. 51).

Na davčni rezultat lahko vpliva tako zakon o davku od dobičku pravnih oseb (Körperschaftsteuergesetz) kot tudi zakon o dohodnini (Einkommensteuergesetz) še posebno na naslednjih področjih (Bertl, Deutsch, Hirschler, 1998, str. 504):

- različne vrste pomoči iz javnih sredstev za nabavo oziroma proizvodnjo sredstev moramo za davčno osnovo odšteti;
- izplačila dobička ne zmanjšujejo davčnega dobička, tudi če prihaja do prikritih izplačil dobička (na primer namesto izplačila dobička podjetje za določeno dobavo oziroma storitev plača več kot je običajno);
- odhodki, ki so glede na splošni standard neprimerno visoki se ne priznajo – to velja za odhodke, ki so povezani z nabavami osebnih in kombiniranih vozil, letal za osebe, športna in luksuzna plovila, preproge, tapiserije in starine, glede na zakonske določbe se opravi pregled, nepriznani del odhodkov (del odhodkov, ki je prevelik) v poslovni bilanci vpliva na davčno bilanco pozitivno;
- davčno je priznanih polovico stroškov za reprezentanco, če je dokazano, da služijo temu namenu;
- če so v poslovni bilanci izkazana plačila za kazni, ki nimajo neposredne povezave s poslovanjem, je potrebno taka plačila prišteti davčnemu dobičku;
- stroški za splošno koristne, dobrodelne ali cerkvene namene in druge prostovoljne prispevke niso davčno priznani;
- nelegalna izplačila, kot na primer podkupnine, niso verodostojen odhodek za davčno bilanco;
- davčno se prizna polovica nadomestil članom nadzornega sveta;
- odhodki, ki nimajo neposredne povezave s povečanjem davčno obveznega premoženja in nimajo neposredne povezave s poslovnimi prihodki, niso priznani v davčni bilanci.

7.2.2. KAPITALSKI DOBIČKI

V Avstriji so kapitalski dobički vključeni v davčno osnovo za davek od dobička. Izjema so kapitalski dobički doseženi s prodajo delnic v tujih podjetjih, ki niso obdavčeni v Avstriji, če gre za prodajo več kot 25 % lastništva, ter če je avstrijska družba imela te delnice v lasti več kot 12 mesecev. Kapitalske izgube, ki nastanejo iz takšne prodaje, pa se v skladu z avstrijsko zakonodajo lahko pokrivajo v obdobju sedmih let po letu prodaje (Drobnič, 2002, str. 20).

7.2.3. AMORTIZACIJA

Za davčno ugotavljanje dobička je odločilna amortizacija v skladu s trgovinskim pravom, če davčni zakon ne daje drugačnih navodil. Po teh navodilih je davčno priznana edino metoda enakomernega časovnega amortiziranja (Prezelj, 2000, str. 49).

V nadaljevanju si oglejmo amortizacijske stopnje za nekatere gospodarske dobrine (Grünberger, 1993, str. 225):

- *Zgradbe:*

- Pomemben kriterij za davčno stopnjo je, v kolikšni meri se zgradbe uporabljajo za izvajanje industrijske in trgovinske dejavnosti. Če je 80 % obsega uporabe namenjeno omenjeni dejavnosti, znaša amortizacija do 4 % letno.
- Amortizacijsko stopnjo 2,5 % letno se uporablja za zgradbe, ki neposredno služijo izvajanju dejavnosti bančništva in zavarovalništva ter podobnih storitev.
- Pri zgradbah za druge namene poslovanja znaša amortizacija do 2 %.
- *Premičnine* - za premičnine amortizacijske stopnje niso zakonsko določene, v poslovni praksi pa se običajno uporabljajo naslednje stopnje:
 - za stroje, pisarniško opremo in pohištvo 10 do 20 % letno,
 - za tovornjake 25 % letno,
 - za osebne avtomobile, pri katerih znaša doba koristnosti osem let, je predpisana amortizacijska stopnja 12,5 % letno.
- *Drobni inventar* - nabavno vrednost ali proizvodjalne stroške amortizirljivih sredstev je mogoče v letu nabave oziroma proizvodnje davčno uveljaviti kot stroške poslovanja, če stroški ne presegajo določenega zneska. To ne velja, če se daje drobn inventar v najem.
- *Neopredmetena dolgoročna sredstva* - aktivirati in amortizirati jih je mogoče samo v primeru, če so bila pridobljena za plačilo. Kupljeno dobro ime je treba amortizirati po letni stopnji 6,66 % (torej se amortizira v 15 letih).

7.2.4. REZERVACIJE

Za upravičeno oblikovanje rezervacij gre v primeru, ko je v prihodnosti na podlagi okoliščin mogoče pričakovati določene obveznosti oziroma izgube. Z davčnim učinkom je mogoče oblikovati naslednje rezervacije (Zafred, 2002, str. 4):

- rezervacije za odpravnine – oblikovati jih je možno v višini do 50 % potencialnih pravic za odpravnine na dan bilance; za uslužbenca, ki so starejši od 50 let, se povečajo rezervacije na 60 %;
- za pisne, pravnoveljavne in nepreklicne odobritve pokojnin je mogoče oblikovati rezervacije za pokojnine v skladu z zavarovalniškomatematičnimi načeli, osnova izračuna mora biti kalkulacija pri obrestni meri 6 %;
- ostale negotove obveznosti (primer so jubilejne nagrade);
- grozeče izgube iz visečih poslov.

7.2.5. PRENOSNE CENE

Avstrija v principu pozna institut prenosnih cen, ki veljajo za obresti, licenčnine, stroške posloводства in podobne stroške, ni pa uzakonila metod njihovega ocenjevanja. Zato je v avstrijskem zakonu določeno, da se pri ugotavljanju davčne osnove davka od dobička strošek obresti, licenc, stroški storitev poslovodstva in podobni stroški, plačani tuji matični družbi v davčnem izkazu hčerinske družbe pripoznajo kot davčno priznani stroški, v njihovi dejanski višini, če je ta v razumnih okvirih. Vsaka razlika nad tem limitom se obravnava kot skrito izplačilo, ter se zato izključi iz davčno priznanih stroškov (se obdavči z davčno stopnjo davka od dobička). Izjema pa je predpisana za stroške obresti in stroške drugih storitev, ki jih

matično podjetje zaračunava svoji podružnici v Avstriji. Ti stroški niso davčno priznani. Cene, po katerih potekajo transakcije med avstrijsko družbo in tujo, z njo povezano družbo, ima davčni organ pravico prilagoditi do tiste mere, da je obdavčljivi dobiček primerljiv s tistim, ki je bil dosežen pri transakciji med nepovezanima subjektoma. Pri ugotavljanju prenosnih cen se avstrijski davčni organi opirajo na smernice OECD (Drobnič, 2002, str. 17).

7.2.6. DAVČNE OLAJŠAVE

Davčno pravo vsebuje več predpisov, ki omogočajo davčnim zavezancem pri nabavi oziroma proizvodnji osnovnih sredstev davčne ugodnosti. Z davčnimi olajšavami za investirane zneske naj bi se spodbujala investicijska aktivnost avstrijskih podjetij. Oblikovanje poslovnopravno neobstoječih - fiktivnih odhodkov oziroma izrecno davčno pogojenih odhodkov v poslovnih zaključnih računih, je glede na poslovnopravne norme sporno. Tako je v poslovnem pravu nedopustno narediti odpis, če v resnici ne gre za izgubo vrednosti nekega predmeta. Davčni predpisi pa zahtevajo tako vodenje v bilanci, drugače pa davčne olajšave ne morejo biti priznane. V izkazu poslovnega izida se tako davčne olajšave izkažejo pod posebno postavko. Tako lahko tudi bralec bilance razbere, da je bilo sestavljanje poslovne bilance pod vplivom davčne zakonodaje, ker je bilo to pogoj za izrabo davčnih olajšav (Bertl, Deutsch, Hirschler, 1998, str. 407).

Od 30. aprila 1995 dalje znaša davčna olajšava 9 % nabavne vrednosti oziroma proizvajalnih stroškov osnovnega sredstva. Sredstva, za katera izkoristimo davčno olajšavo, ne smejo biti prodana štiri leta, razen če gre za višjo silo, ki nadalje onemogoča delovanje zadevnega sredstva. V kolikor se osnovna sredstva, za katere je bila uveljavljena investicijska olajšava, prodajo pred potekom štirih let od leta, ko je bila olajšava uveljavljena, se davčna osnova v letu odtujitve osnovnega sredstva poveča za znesek uveljavljene olajšave v letu nakupa. Izkoriščanje olajšav ne vpliva na amortizacijo, je ne zmanjšuje. Davčne olajšave dopuščajo podcenitev premoženja. Z uporabo davčnih olajšav torej dosežemo, da je odhodek v zvezi z osnovnim sredstvom večji kot 100 % (Drobnič, 2002, str. 18).

Pogoji, pod katerimi lahko v Avstriji podjetja izkoristijo investicijske olajšave, so naslednji (Bertl, Deutsch, Hirschler, 1998, str. 413):

- davčne olajšave so dovoljene samo za nabavne oziroma proizvajalne stroške osnovnih sredstev;
- upravičene so samo za sredstva, ki se obrabljajo (se amortizirajo);
- davčne olajšave so upravičene samo za sredstva, ki sodelujejo v procesih, povezanih z glavno dejavnostjo in je njihova doba koristnosti najmanj štiri leta;
- veljajo samo za sredstva investirana znotraj meja države;
- davčno olajšavo lahko izkoristi podjetje samo v letu nabave oziroma proizvodnje za lastno uporabo.

10. člen zakona o dohodnini (Einkommensteuergesetz), ki zakonsko opredeljuje davčne olajšave, navaja posebne omejitve in izjeme (Bertl, Deutsch, Hirschler, 1998, str. 415):

- za stavbe so upravičene davčne olajšave samo v primeru, če le-te služijo izrecno za potrebe, povezane s poslovno dejavnostjo;
- davčna olajšava za tovorna vozila znaša po 30. aprilu 1995 največ 6 %;
- za osebna in kombinirana vozila zakon ne omogoča davčnih olajšav, razen če gre za osebna vozila v avtošolah ali če je kombinirano vozilo najmanj v 80 % uporabljeno za poslovne namene;
- za neopredmetena dolgoročna sredstva (programi, licence in podobne zaščitne pravice) znaša investicijska olajšava po 30. aprilu 1995 največ 6 %;
- za predmete majhne vrednosti, ki morajo biti po zakonu takoj odpisani v celoti, ni davčnih olajšav;
- za investirane zneske v rabljena sredstva, ki so namenjena za ponovno prodajo ali najem (»sale and lease back«, »sale and sale back«), ni investicijskih olajšav;
- za neopredmetena dolgoročna sredstva, ki so bila pridobljena znotraj podjetja, ni investicijskih olajšav.

Posebnost v zvezi s plačevanjem davka od dobička pravnih oseb so tudi tako imenovane finančne družbe. Te so v prvih petih letih po registraciji oproščene davka. Po preteku tega roka se oprostitev plačila davka od dobička lahko uporablja le za tisti del dobičkov, ki izvirajo iz finančnih storitev. Finančne družbe morajo za uveljavljanje oprostitve izpolnjevati naslednje pogoje: minimalni osnovni kapital v zakonsko določenem znesku, vsaj 75 % družbenikov mora biti iz vrst investicijskih družb ali posojilnih institucij, narava in namen dejavnosti mora biti investiranje v lastne sklade, 75 % investiranih v domače sklade, investicije morajo biti v korist tistih malih in srednje velikih podjetij, ki svojo dejavnost opravljajo pretežno v Avstriji (Prezelj, 2000, str. 53).

8. POVEZAVA MED POSLOVNO IN DAVČNO BILANCO V AVSTRIJI

V Avstriji je povezava med poslovno in davčno bilanco podobna kot v Nemčiji. To pomeni, da je tradicionalno tesna. Če je določeno postavko možno uveljaviti z davčnega vidika, jo je potrebno najprej uveljaviti v poslovni bilanci (Kokotec Novak, 2002, str. 3).

Davčno ugotavljanje dobička se izvrši tako, da so odločilni predpisi bilanciranja po trgovinskem pravu, v kolikor davčno pravo ne določa drugačnega obravnavanja postavk. Pri tem izhajamo iz poslovne bilance. Prilagoditev na obvezne davčne predpise, ki odstopajo od tistih, po katerih je narejena poslovna bilanca, se lahko enostavno izvrši samo z izvedbo dopolnitev in prilagoditev po davčnih določilih. Postopek, ko za sestavljanje davčne bilance opravimo samo preprosto prilagoditev imenujemo MWR (Mehr-Weniger-Rechnung). Poslovno bilanco prevedemo na davčno s pomočjo postopka MWR tako, da rezultat iz poslovne bilance za davčno nepriznane prihodke oziroma odhodke povečamo oziroma zmanjšamo izven poslovnih knjig. Drug način, kako izvršimo prilagoditev na davčne predpise je, da sestavimo samostojno novo davčno bilanco. Ta postopek uporabimo, ko ne gre za

enkratno odstopanje poslovne bilance od davčnih vrednosti, ampak je treba davčno ureditev določene postavke upoštevati skozi več obdobjih bilanciranja. To se posebno izkaže pri amortizaciji, ki se lahko za davčne namene obračunava samo po linearni metodi, za poslovne namene pa lahko uporabimo tudi kakšno drugo metodo (Bertl, Deutsch, Hirschler, 1998, str. 225).

Razmerje med poslovnimi in davčnimi predpisi bilanciranja se kaže tako (Frick, 1992, str. 68):

- če se srečajo poslovne in davčne obvezne zakonske določbe, se mora v poslovni bilanci obvezno upoštevati poslovnobilančne predpise, v davčni bilanci pa davčne predpise;
- če se določen problem po poslovnem pravu obvezno rešuje na en način in se ta problem po davčni zakonodaji lahko (ne pa obvezno) rešuje drugače, se v poslovni in prav tako v davčni bilanci zaradi načela odločilnega pomena (Massgeblichkeitsprinzip) uporabljajo določila trgovinskega zakonika;
- če se določen problem tako po trgovinskih kot po davčnih predpisih rešuje kot možnost, potem se ta problem zaradi načela odločilnega pomena (Massgeblichkeitsprinzip) tudi v davčni bilanci rešuje po trgovinskem pravu;
- če določen problem po trgovinskem zakoniku lahko rešujemo na en način, po davčnih predpisih pa ga moramo obvezno reševati po drugem postopku, je potrebno v davčni bilanci, neodvisno od tega, kaj smo uporabili v poslovni bilanci, obvezno upoštevati davčne predpise.

V primeru, ko je davčni predpis za reševanje določenega problema močnejši kot predpis v trgovinskem zakoniku, podjetja v praksi povzamejo davčni predpis tudi za sestavljanje poslovne bilance. To imenujemo obrnjen princip odločilnega pomena (umgekehrte Massgeblichkeit). Primer take uporabe so davčne olajšave, pri katerih je potrebno upoštevati 205. člen trgovinskega zakonika (HGB). Olajšave so lahko priznane samo v primeru, ko so izkazane že v poslovni bilanci (Bertl, Deutsch, Hirschler, 1998, str. 246).

9. SKLEP

Sestavljanje poslovne in davčne bilance je praviloma predpisano z zakonom. Oblikovati ju ne moremo popolnoma ločeno, ker se v nekaterih delih lahko povezujeta in nanašata ena na drugo. Davčna bilanca je lahko tudi samo prilagoditev izkaza poslovnega izida na davčne predpise. To je predvsem odvisno od zakonodaje, ki v določeni državi velja. Predpisov o bilanciranju na poslovnem in davčnem področju ni mogoče združiti v en sam zakon, ker davčno in trgovinsko pravo zasledujeta drugačne cilje.

Računovodstvo je tako v Sloveniji kot v Avstriji na splošno orientirano k varstvu upnikov in k temu, da je v izkazih prikazana poštena slika premoženja ter finančnega in dohodkovnega položaja podjetja. Izkaz poslovnega izida temelji na družbenem pravu in se sestavlja za namene notranjega in zunanjega računovodskega poročanja. Notranjim uporabnikom nudi

ustrezne informacije v zvezi z odločitvami o poslovanju, zunanjim uporabnikom pa daje informacije, s pomočjo katerih se odločajo, kam bodo investirali svoja sredstva. Standardizirana oblika izkaza poslovnega izida, ki se kaže v dveh različicah tako v Sloveniji kot v Avstriji, uporabnikom omogoča, da primerjajo poslovni rezultat skozi različna obdobja. Pomembna uporabnost standardizirane oblike je tudi v tem, da lahko dosežemo umestitev podjetij na sam trg, kjer vidimo, kakšen položaj ima podjetje glede na podjetja v panogi ali izven nje. Izkaz poslovnega izida mora biti sestavljen jasno in pregledno.

Za sestavljanje izkaza poslovnega izida je v Sloveniji značilna dvostopenjska pravna ureditev. Na prvi stopnji obliko izkaza poslovnega izida določa ZGD, na drugi stopnji pa podrobneje opisuje obe različici izkaza poslovnega izida SRS 25. Ta standard predpisuje osnovno členitev postavk, ki bo vodila do ustreznega poročanja. Na tem mestu je potrebno poudariti, da standard ne ureja vprašanj, ki bi bila povezana s poročanjem za davčne ali statistične namene. Slovenski inštitut za revizijo priporoča uporabo anglosaksonske, druge različice izkaza poslovnega izida. To za uporabnike SRS 25 ni obvezujoče, ker je v uporabi tista različica, ki je zaželjena glede na mednarodne stike. V Avstriji govori o vsebini izkaza poslovnega izida 231. člen trgovinskega zakonika (HGB). V posebnih primerih je dopustno, da pride pri sestavljanju izkaza poslovnega izida do odstopanja od bilančnih predpisov.

Glede členitve izkaza poslovnega izida sta si tako avstrijsko kot slovensko bilančno pravo precej enotna. Do majhnih razlik prihaja v ureditvi pravne podlage, ki je v Avstriji izrazito zakonska, pri nas pa je dopolnjena z računovodskimi standardi. Obe državi dajeta na razpolago dve stopenjski različici izkaza poslovnega izida, podjetje pa glede na svoje potrebe izbere eno izmed njiju. Vsebinsko se ideje različic med državama ujemajo. To pomeni, da so v različici I po slovenskem in avstrijskem bilančnem pravu stroški prikazani po naravnih vrstah, v različici II pa po funkcionalnih skupinah. Postavka, ki se prenaša iz davčne v poslovno bilanco, je davek od dobička pravnih oseb. Razlika med opazovanima državama pa je predvsem v tem, kateri različici daje strokovna javnost prednost. V Sloveniji je s tega vidika zaželjena uporaba druge različice, v Avstriji pa prve različice, ki je tudi bolj razširjena v uporabi.

V davčni zakonodaji je definiran koncept davčne osnove za davek od dobička pravnih oseb. Davčna osnova je prikazana v posebnih izkazih, ki se posredujejo ustrezni davčni instituciji in niso javni. Davčna bilanca je oblikovana na podlagi informacij iz finančnega računovodstva, ki so ustrezno prilagojene glede na specifične davčne zahteve. Pri tem je cilj podjetij doseči čim nižjo davčno obremenitev. Obenem želijo podjetja prikazati tudi čim boljši dohodkovni položaj v očeh interesentov, ki so povezani z izkazom poslovnega izida kot zunanji uporabniki. Pri tem podjetja kombinirajo bilančno in davčno politiko, da bi tako z vidika poslovanja kot z davčnega vidika dosegla optimalen rezultat.

Davčni zavezanec mora biti pozoren, da pravilno časovno opredeli in izkaže prihodke, ki jih v posameznem obračunskem obdobju ustvari s poslovanjem. V davčnem izkazu lahko

upoštevamo le odhodke, ki so neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti ali posledica opravljanja te dejavnosti, oziroma samo tiste odhodke, ki so neposreden pogoj za ustvarjanje prihodkov. Ta splošen kriterij velja tako za Slovenijo kot za Avstrijo. V Sloveniji predstavlja pravne okvire za obdavčitev zakon o davku od dobička pravnih oseb, ki opredeljuje davčno osnovo in davčno stopnjo, ki je linearna in znaša 25 %. V Avstriji se v davčnem pravu z bilanciranjem ukvarjata zakon o davku od dobička pravnih oseb in zakon o dohodnini. Linearna davčna stopnja znaša 34 %. Glavna naloga davčnega prava je, da ugotovi in pravično obdavči dobiček v pravem obdobju.

Obe opazovani državi (Slovenija in Avstrija) imata cedularen sistem davka od dobička, kar pomeni, da se dobiček obdavči najprej na ravni podjetja, nato pa še na ravni delničarja z dohodnino. Davčni zakonodaji se ujemata tudi v definiciji davčnih zavezancev. Rezidenti so obdavčeni po načelu svetovnega dohodka, za nerezidente pa velja teritorialen princip. Davek se plačuje po načinu samoobdavčitve s predpisanim obračunom, kjer mora podjetje upoštevati zakonsko določene roke za obračun in plačilo davka. Skozi obračunsko obdobje davčni zavezanec plačuje obroke za akontacijo davka od dobička.

V Sloveniji in tudi v Avstriji velja tesna povezanost med davčno in računovodsko amortizacijo. Računovodska sistema sta močno determinirana z davčnim pravom. Ker davčna pravila določajo maksimalne letne amortizacijske stopnje, se v praksi večinoma dogaja, da podjetja tudi v poslovne namene izkazujejo amortizacijo po davčno dovoljenih metodah in stopnjah. V Sloveniji se iz teh razlogov najbolj uporablja metoda enakomernega časovnega amortiziranja. Tudi v Avstriji je davčno priznana samo ta metoda.

Glede na razmerje med poslovno in davčno bilanco je v Sloveniji trend, da poslovna bilanca predstavlja osnovo za oblikovanje davčne bilance. Poslovna bilanca se v postavkah, ki jih posebej opredeljuje ZDDPO prilagodi in tako dobimo obdavčljivo osnovo. Vsa računovodska načela iz poslovne bilance so vključena tudi v davčni bilanci, če tega ne spremeni davčni predpis. Gre bolj za odvisno strukturo. Čeprav ni pravnih podlag za direktno upoštevanje davčnih predpisov v poslovni bilanci, to podjetja zaradi preglednosti v računovodenju sama izvajajo. Zaradi različnih prilagoditev ni dobiček izkazan v davčni bilanci praviloma nikoli enak tistemu, ki je bil ugotovljen v poslovni bilanci. Med njima ni neposredne povezave.

Dober primer odvisne strukture je povezanost poslovne in davčne bilance v Avstriji. Povezava med poslovno in davčno bilanco je tesna, kar konkretno pomeni, da je določene postavke najprej potrebno izkazati v poslovni bilanci, če želimo zanje doseči pozitivne davčne učinke. Primer take postavke so davčne olajšave. Pri oblikovanju davčne bilance moramo biti pozorni na razmerje med davčnimi in bilančnimi pravili. Pri tem je upoštevan princip odločilnega pomena, ki določa, kdaj bodo davčni predpisi nadvladali bilančne in obratno. V primerjavi z Avstrijo je povezanost med poslovno in davčno bilanco pri nas manj tesna.

10. LITERATURA

1. Bertl Romuald, Deutsch Eva, Hirschler Klaus: Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch. Zweite Ausgabe. Wien: Orac Verlag, 1998. 555 str.
2. Čokelc Stanko: Bilanciranje - gradivo za program usposabljanje računovodij. Ljubljana: Zavod za tehnično izobraževanje, 1998. 224 str.
3. Drobnič Nada: Izbrana poglavja s področja davčnega načrtovanja, Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva preizkušeni davčnik, Predmet: Davčni postopek in davčna revizija. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2002. 29 str.
4. Frick Wilhelm: Bilanzierung nach der Rechnungslegungsreform mit Fallbeispielen. Zweite Ausgabe. Wien: Ueberreter, 1992. 379 str.
5. Grünberger Hubert: Praxis der Bilanzierung. Zweite Ausgabe. Wien: Sprenger Verlag, 1993. 491 str.
6. Hieng Romana: Davčni izkaz – davek od dobička, Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva preizkušeni računovodja, Predmet: računovodstvo in davki. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2002. 17 str.
7. Hieng Romana 2: Obračunavanje in izkazovanje davka od dobička po mednarodnem računovodskem standardu 12, Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva preizkušeni računovodja. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2002. 17 str.
8. Hieng Romana: Davek od dobička pravnih oseb, Gradivo za računovodske šole Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Šola o davščinah. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2003. 33 str.
9. Jovanovič Dušan: Predstavitev zakona o gospodarskih družbah (ZGD) s komentarjem in nekatere novosti slovenske korporacijske zakonodaje. Podjetje in delo, Ljubljana, XXVIII (2002), 8, str. 1782 – 1793.
10. 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.
11. 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.
12. Koželj Stanko: Oblike izkaza stanja, izkaza poslovnega izida in izkaza finančnega izida za zunanje poslovno poročanje, Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva preizkušeni računovodja, Predmet: računovodstvo in davki. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2002. 20 str.
13. Lilek Nikolina: Prikaz nekaj sistemov davka od dobička v evropskih državah, Diplomsko delo. Ljubljana, 2001. 41 str.

14. Marinovič Danilo: Davčni postopek – posebni del in praktični primeri prisilne poravnave, Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva preizkušeni davčnik, Predmet: Davčni postopek in davčna revizija. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2002. 43 str.
15. Meigs Robert F., Meigs Walter B., Meigs Mary A.: Financial accounting. Eighth edition. New York: McFraw-Hill, 1995. 685 str.
16. Odar Marjan: Novosti in pomen novih slovenskih računovodskih standardov za gospodarske družbe. Podjetje in delo, Ljubljana, XXVIII (2002), 6-7, str. 1199-1209.
17. Odar Marjan: Zgledi sestavitve izkazov poslovnega izida po obeh različicah iz SRS 25. IKS, Ljubljana, 30 (2003), 4, str. 29 – 45.
18. Porter Gary A., Norton Curtis L.: Financial Accounting: The Impact on Decision Makers. Second Edition. New York: The Dryden Press, 1998. 797 str.
19. Prezelj Tamara: Obdavčitev dobička pravnih oseb v Avstriji in sporazum s Slovenijo o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, Zbornik referatov; Prva letna konferenca davčnikov. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2000, str. 38 – 55.
20. Schlager Josef: Steuererklärungspolitik und Controlling aus der Sicht der Steuerberatung, Steuern in Österreich, Festschrift des Fachsenats für Steuerrecht. Wien: Orac, 1998, str. 373 – 396.
21. Stanovnik Tine: Javne finance. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1998. 196 str.
22. Straube Manfred: Kommentar zum Handelsgesetzbuch. Wien: Manz, 1987. 1302 str.
23. Tičar Bojan: Finančnopравни vidiki obdavčitve dobička gospodarskih družb. Podjetje in delo, Ljubljana, XXVI (2000), 6-7, str. 1249 – 1260.
24. Turk Ivan et al.: Finančno računovodstvo. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1999. 841 str.
25. Weygandt Jerry J., Kieso Donald E.: Financial accounting. New York: John Willey & Sons, 1995. 679 str.
26. Zafred Jasna Ida: Vpliv poslovne bilance na davčno bilanco pri različnih gospodarskih subjektih, Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva preizkušeni računovodja, Predmet: računovodstvo in davki. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2002, str. 1-22.

11. VIRI

1. Davek od dobička pravnih oseb/Davki – predpisi in pojasnila. Davčna uprava Republike Slovenije. [URL: <http://www.sigov.si/durs/index.php?lg=sl&f=10,09,02.html>], 8.1.2003.
2. Pravilnik o davčno neprizanih odhodkih davčnega zavezanca (Uradni list RS, št. 3/2003, str. 104-105).
3. Slovenski računovodski standardi 2001. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2002. 319 str.
4. ZGD s komentarjem, 1. knjiga. Druga izdaja. Ljubljana: GV Založba, 2002. 476 str.
5. Zakon o davku od dobička pravnih oseb (Uradni list RS, št. 14/2003, str. 2014-2020).
6. Zakon o davku od dobička pravnih oseb s komentarjem. Ljubljana: GV Založba, 1998. 179 str.

12. SLOVARČEK TUJIH IZRAZOV

Körperschaftsteuergesetz = zakon o davku od dobička pravnih oseb

Einkommensteuergesetz = zakon o dohodnini

Handelsgesetzbuch = splošni trgovinski zakonik

Gewinn- und Verlustrechnung = izkaz poslovnega izida

Gesamtkostenverfahren = različica izkaza poslovnega izida I

Umsatzkostenverfahren = različica izkaza poslovnega izida II

Ertragslage = dohodkovni položaj

Massgeblichkeitsprinzip = načelo odločilnega pomena

Betriebserfolg = poslovni izid iz rednega delovanja

Umsatzerlöse = prihodki od prodaje

Bestandsveränderung = sprememba stanja zalog

aktivierte Eigenleistungen = aktivirane lastne storitve

Absetzung für Abnutzung = amortizacija

Anschaffungskosten = *Herstellungskosten* = nabavna vrednost

Nutzungsdauer = doba koristnosti