

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**PRIMERJAVA MED DAVČNIM IN POSLOVNIM
IZKAZOM V SLOVENIJI IN AVSTRIJI**

Ljubljana, september 2005

BARBARA SIKAVICA

IZJAVA

Študentka Barbara Sikavica izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof. dr. Slavke Kavčič in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 09.09.2005

Podpis: _____

KAZALO

1	UVOD	1
2	OPREDELITEV POJMOV.....	2
2.1	<i>Poslovni izkaz.....</i>	2
2.2	<i>Davčni izkaz</i>	3
2.3	<i>Povezanost med poslovnim in davčnim izkazom.....</i>	4
3	ZAKONSKE PODLAGE ZA OBLIKOVANJE POSLOVNEGA IN DAVČNEGA IZKAZA V SLOVENIJI	5
3.1	<i>Poslovni izkaz.....</i>	5
3.2	<i>Davčni izkaz</i>	6
3.2.1	<i>Zavezanec za davek.....</i>	7
3.2.2	<i>Davčna osnova</i>	7
3.2.3	<i>Davčna stopnja in pobiranje davka.....</i>	8
3.2.4	<i>Davčne olajšave</i>	8
3.3	<i>Prikaz posameznih gospodarskih kategorij s poslovnega in davčnega vidika.....</i>	9
3.3.1	<i>Prihodki</i>	9
3.3.2	<i>Odhodki</i>	11
3.3.2.1	<i>Davčno nepriznani odhodki</i>	13
3.3.2.2	<i>Pogojno (začasno) davčno nepriznani odhodki</i>	14
3.3.3	<i>Amortizacija</i>	14
3.3.4	<i>Odpis terjatev</i>	15
3.3.5	<i>Vrednotenje zalog</i>	16
3.3.6	<i>Dolgoročne rezervacije</i>	16
3.3.7	<i>Stroški reprezentance</i>	17
3.3.8	<i>Poslovanje in obresti med povezanimi osebami</i>	17
3.3.9	<i>Ugotavljanje in prenos davčne izgube.....</i>	18
4	ZAKONSKE PODLAGE ZA OBLIKOVANJE POSLOVNEGA IN DAVČNEGA IZKAZA V AVSTRIJI	18
4.1	<i>Poslovni izkaz.....</i>	18
4.2	<i>Davčni izkaz</i>	21
4.2.1	<i>Zavezanec za davek.....</i>	21
4.2.2	<i>Davčna osnova</i>	22
4.2.3	<i>Davčna stopnja in pobiranje davka.....</i>	22
4.2.4	<i>Davčne olajšave</i>	23
4.3	<i>Prikaz posameznih gospodarskih kategorij s poslovnega in davčnega vidika.....</i>	23
4.3.1	<i>Prihodki</i>	23
4.3.2	<i>Odhodki</i>	24
4.3.2.1	<i>Davčno nepriznani odhodki</i>	25
4.3.3	<i>Amortizacija</i>	26
4.3.4	<i>Odpis terjatev</i>	27
4.3.5	<i>Vrednotenje zalog</i>	27
4.3.6	<i>Dolgoročne rezervacije</i>	27
4.3.7	<i>Stroški reprezentance</i>	28
4.3.8	<i>Poslovanje in obresti med povezanimi osebami</i>	28
4.3.9	<i>Ugotavljanje in prenos davčne izgube.....</i>	29
5	HARMONIZACIJA OBDAVČITVE DOBIČKA V EVROPI IN MEDNARODNI STANDARDI RAČUNOVODSKEGA POROČANJA	30

5.1	<i>Prenova ZGD, SRS in HGB</i>	32
5.1.1	Prenova ZGD	32
5.1.2	Prenova SRS	32
5.1.3	Prenova HBG	33
6	SKLEP	33
	LITERATURA	35
	VIRI	36
	PRILOGE	

1 UVOD

Namen računovodskih izkazov je dajati informacije o finančnem položaju, uspešnosti in spremembah finančnega položaja, ki koristijo širšemu krogu uporabnikov pri njihovem odločanju.

Prvi izkazi, ki so jih sestavljale gospodarske družbe so imeli predvsem davčni namen. Šele s pojavom delniških družb se je pojavila potreba po poslovnem izkazu, saj so lastniki želeli pridobiti vpogled v poslovno uspešnost družb, ki je bila podlaga za delitev dividend.

V slovenski računovodski stroki se v pretežni meri ukvarjamo s poslovnimi izkazi, medtem ko je v razvitih gospodarstvih Evrope in tudi drugega sveta poudarjeno proučevanje davčnega izkaza in njegove povezave s poslovnim izkazom.

Namen diplomskega dela je predstavitev in primerjava podlag za izdelovanje poslovnih in davčnih izkazov v Sloveniji in Avstriji ter ugotavljanje razlik.

Delo ima poleg uvoda še 4 poglavja. V drugem poglavju najprej opredelim osnovne pojme, ki so predmet obravnave, to sta poslovni in davčni izkaz. Na koncu poglavja sledi primerjava med obema izkazoma in kratka predstavitev povezav v izbranih evropskih državah.

V tretjem in četrtem poglavju opredeljujem zakonske podlage za sestavitev poslovnega in davčnega izkaza v Sloveniji in v Avstriji in predstavim posamezne gospodarske kategorije s poslovnega in davčnega vidika.

V petem poglavju orišem prihodnost poenotenja obdavčitve dobička v evropskem prostoru, omenim uporabo mednarodnih standardov računovodskega poročanja in predstavim načrtovane preнове nekaterih zakonskih podlag v Sloveniji in Avstriji.

2 OPREDELITEV POJMOV

Z vidika pravne podlage ločimo med poslovnimi in davčnimi izkazi. Gospodarske družbe izdelujejo poslovne izkaze na podlagi podjetniške – poslovne zakonodaje, za potrebe države pa izdelujejo gospodarske družbe davčne izkaze po davčni zakonodaji (Kokotec-Novak, 1996, str. 109). Poslovni izkaz družbe nudi širšemu krogu uporabnikov informacije o poslovnem in finančnem položaju družbe. Osnovna naloga davčnega izkaza pa je, da na osnovi davčne zakonodaje ugotovimo dobiček, ki je osnova za obdavčitev (Kokotec-Novak, 1997, str. 129).

2.1 Poslovni izkaz

Izkaz poslovnega izida (poslovni izkaz) je temeljni računovodski izkaz, v katerem je resnično in pošteno prikazan poslovni izid za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se sestavlja. Daje informacije za potrebe notranjega in zunanjega računovodskega poročanja, saj nam odgovori na vprašanje, kako uspešno gospodarska družba uporablja razpoložljiva sredstva oz. kakšna je uspešnost poslovanja gospodarske družbe. Poslovni izkaz se sestavlja za splošne ali posebne namene, od njegove vrste in narave gospodarske družbe pa sta odvisna obseg in členitev postavk v njem (Koželj, 2002, str. 10).

Izkaz poslovnega izida je standardiziran in je poleg bilance stanja obvezni sestavni del letnega poročila. Bilanca stanja predstavlja premoženje in finančni položaj na presečni datum, medtem ko izkaz poslovnega izida služi ugotavljanju poslovnega izida in predstavitvi dohodkovnega položaja gospodarske družbe. Izkaz poslovnega izida mora biti predstavljen jasno in pregledno, da lahko z vpogledom vanj dobimo predstavo o dejanskih razmerjih med prihodki in z njimi povezanimi stroški ter da si lahko ustvarimo ustrezno sliko o gospodarski družbi. Členitev postavk v izkazu poslovnega izida je vnaprej predpisana.

Izkaz poslovnega izida predstavlja množico poslovnih dogodkov v obračunskem obdobju in na ta način omogoča poslovodjem in zunanjim uporabnikom računovodskih informacij natančen vpogled o dobičkovnosti in finančnem položaju gospodarske družbe (Meigs, Meigs, 1995, str. 14).

Uporabniki računovodskih informacij se razlikujejo glede na svoje interese, in sicer jih lahko razdelimo na **notranje** in **zunanje uporabnike**. **Notranji uporabniki** računovodskih informacij vodijo poslovanje gospodarske družbe, medtem ko **zunanji uporabniki** delujejo zunaj gospodarske družbe, lahko pa so z njo neposredno (obstoječi in potencialni investitorji in upniki) ali posredno finančno povezani (davčna oblast, nadzorne institucije, kupci, sindikati) (Weygandt, Kieso, 1995, str. 5).

Temeljni namen računovodskega poročanja je nuditi različnim uporabnikom informacije, katere le-ti potrebujejo za sprejemanje svojih odločitev. Zunanji uporabniki niso dnevno

vključeni v procese poslovanja gospodarskih družb tako kot notranji uporabniki, zato temeljijo njihove odločitve na podlagi izkazov, ki jih pripravlja poslovodstvo. Izkazi morajo nuditi informacije, ki jih potencialni investitorji in ostali uporabniki potrebujejo za sprejemanje odločitev v zvezi s financiranjem, kreditiranjem in podobnih odločitev (Porter, Norton, 1998, str. 54).

Računovodske informacije, ki jih sedanji in možni vlagatelji potrebujejo, se nanašajo zlasti na velikost in ustaljenost deležev iz čistega dobička, dividend in podobnega, politiko delitve čistega dobička, dolgoročno donosnost gospodarske družbe in kakovost njenega poslovodstva (Klobučar, 2003, str. 6).

2.2 Davčni izkaz

Davčni izkaz je strogo namensko poročilo, v katerem se zrcalita tako davčna kakor tudi poslovna politika gospodarske družbe. Obe politiki vplivata na eni strani na poslovni izid gospodarske družbe, na drugi strani pa tudi na višino davka od dobička (Kavčič, 1997, str. 143-153).

Z davčnim izkazom lahko gospodarska družba uresničuje svojo davčno politiko, seveda v okvirih, ki jih dopuščajo veljavni davčni predpisi. Na drugi strani je davčni izkaz lahko zanesljiv vir informacij nekaterim uporabnikom (bankam ali drugim finančnim institucijam), saj so informacije iz davčnega izkaza strogo odvisne od predpisov in preverjene s strani davčnega organa, medtem ko poslovni izkazi vseh gospodarskih družb niso revidirani (Zakon o davku od dobička pravnih oseb s komentarjem, 1998, str. 34).

Sestavljanje davčnega izkaza je posebno področje znotraj računovodstva. V velikem obsegu je davčni izkaz pripravljen na podlagi informacij iz finančnega računovodstva. Tovrstne informacije so prilagojene ali preoblikovane tako, da so usklajene z zakonskimi zahtevami. V okviru davčnega računovodstva pomemben del predstavlja davčno načrtovanje, ki analizira pričakovane davčne učinke za določene dogodke. Namen je doseči minimalno davčno breme za gospodarsko družbo (Meigs, Meigs, Meigs, 1995, str. 5).

Gospodarska družba se pri zunanjem poročanju trudi zadovoljiti informacijske potrebe širokega kroga uporabnikov z različnimi interesi. Težava nastane, kadar na računovodsko poročanje vplivajo davčna pravila. Poslovodstvo želi prikazati čim nižjo uspešnost, da bi si na ta način znižalo davčno breme, ostalim uporabnikom računovodskih poročil pa želi poslovodstvo prikazati čim ugodnejši rezultat poslovanja (Scholes et al., 2002, str. 141).

Davčne izkaze delimo na (Kokotec-Novak et al., 2002, str. 281):

- redne davčne izkaze, ki izkazujejo poslovni izid kot podlago za obdavčitev ali druge kategorije, ki so predmet obdavčitve;
- posebne davčne izkaze, ki so lahko začetni in končni, davčni izkazi pri spremembi davčne obveze ali načina ugotavljanja dobička, davčni izkazi ob spremembi pravne oblike, sanacijski davčni izkazi in davčni izkazi ob likvidaciji.

2.3 Povezanost med poslovnim in davčnim izkazom

Pri sestavljanju **temeljnih računovodskih izkazov** (kot tudi pri razumevanju informacij, ki nam jih izkazi nudijo) je potrebno širše poznavanje medsebojne vsebinske povezanosti izkazov, poznavanje posebnosti izkazov v značilnih poslovnih sistemih, poznavanje posebnih izkazov in davčnih izkazov, bilančnih teorij in bilančnih načel (Kokotec-Novak et al., 2002, str. 241).

Pomembno pa je, da poznamo tudi **vpliv poslovnega izkaza na davčni izkaz**. V svetu obstajajo različna razmerja med davčnimi in računovodskimi pravili, in sicer (Knobbe-Keuk, 1993, str. 17):

- davčni izkaz lahko sestavimo popolnoma neodvisno od poslovnega izkaza, saj davčni predpisi v celoti določajo, kako ugotovimo davčno osnovo;
- poslovni izkaz je hkrati davčni izkaz;
- poslovni izkaz v svoji osnovi predstavlja podlago za davčni izkaz, vendar davčni predpisi določajo, kako je treba poslovni izkaz preurediti v davčni izkaz.

Podobno delitev opredeljuje tudi **poročilo Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj** (Organisation for Economic Co-Operation and Development, v nadaljevanju OECD), ki države razvršča v naslednje skupine (The Relationship between Taxation and Financial Reporting, 1987, str. 9-10):

- *države, kjer je računovodska praksa pod velikim vplivom davčnih pravil*; v teh državah so računovodski izkazi znatno pod vplivom davčnih pravil, saj v poslovnih knjigah ni dovoljena nobena knjižba, ki bi bila v nasprotju z davčnimi pravili;
- *države, kjer so računovodski izkazi sestavljeni v skladu z računovodskimi načeli in pravili, neodvisno od davčnih pravil*; med omenjene države sodijo Danska, Nizozemska, Velika Britanija in Združene države Amerike, kjer so računovodska in davčna pravila neodvisna. Gospodarske družbe evidentirajo svoje poslovanje v skladu z računovodskimi pravili, za ugotovitev davčnega dobička pa opravijo preračun. V takšnem primeru so davčni izkazi sestavljeni zunaj računovodskih okvirov;
- *države, kjer temelji računovodsko poročanje na računovodskih načelih in pravilih, z nekaterimi izjemami pa poročanje ustreza tudi davčnim predpisom*; Takšen pristop se

uporablja v državah, kjer davčna zakonodaja ne določa podrobnejših pravil za ugotovitev davčnega dobička. Za ugotovitev le-tega se uporabljajo kar računovodski izkazi, ki temeljijo na splošnih računovodskih načelih. Kljub tesni povezanosti davčnega in računovodskega poročanja pa v nekaterih državah prihaja do odstopanj (npr. v Franciji, Nemčiji, Italiji in na Portugalskem). V določenih primerih je treba za uveljavljanje davčno ugodnejšega priznavanja stroškov upoštevati davčna pravila tudi v računovodskih izkazih, namenjenih drugim zunanjim uporabnikom.

3 ZAKONSKE PODLAGE ZA OBLIKOVANJE POSLOVNEGA IN DAVČNEGA IZKAZA V SLOVENIJI

3.1 Poslovni izkaz

Slovenske gospodarske družbe morajo na podlagi Zakona o gospodarskih družbah, novela H (UL RS št. 15/2005, uradno prečiščeno besedilo z vsemi spremembami do vključno 31.12.2004 – v nadaljevanju ZGD-H) pripravljati računovodske izkaze v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi 2001 (v nadaljevanju SRS). SRS upoštevajo tudi mednarodne standarde računovodskega poročanja (v nadaljevanju MSRP) ter četrto in sedmo smernico Evropske skupnosti (Odar, 2004, str. 12).

V ZGD-H so navedena zgolj temeljna pravila vrednotenja in merjenja postavk v računovodskih izkazih, ki pa jih podrobneje določa računovodska stroka. Ta pravila se ne razlikujejo bistveno od tistih, predpisanih s standardi, so le posodobljena in dopolnjena z večino pravil iz MSRP (Odar, 2004, str. 16).

Okvir za prikaz oz. členitev izkaza poslovnega izida sta določena v 62. členu ZGD-H, podrobnejše pa je opredeljen še v SRS 25. Izkaz poslovnega izida je prikazan v obliki stopenjskega zaporedja postavk. Obstajata dve različici izkaza, kjer v I. različici gospodarska družba pri izdelavi upošteva stroške po naravnih vrstah, v II. različici pa upošteva prihodkovno načelo. Obe različici sta prikazani v Prilogi 2.

Postavke znotraj izkaza poslovnega izida morajo biti pojasnjene, in sicer ZGD-H v 65. členu predpisuje vsebino priloge k izkazom, ki pa je v veliki meri pogojena z velikostjo gospodarske družbe. Ostala razkritja opredeljuje SRS 25, in sicer:

- razkritja stroškov po funkcionalnih skupinah, če gospodarska družba sestavlja izkaz po I. različici, ali razkritje stroškov po naravnih stroškovnih vrstah, če je izkaz sestavljen po II. različici;
- razkritja možnih izgub;
- razkritja možnih dobičkov;

- razkritja čistega dobička, ki pripada navadnim delničarjem, in tistega, ki pripada prednostnim delničarjem;
- razkritja sprememb računovodskih usmeritev;
- razkritja po področnih in območnih odsekih ter ustavljeno poslovanje.

Pri sestavljanju poslovnega izkaza je treba upoštevati temeljne računovodske predpostavke za sestavljanje poslovnih izkazov gospodarskih družb v skladu s SRS, ki so upoštevanje nastanka poslovnega dogodka, upoštevanje časovne neomejenosti delovanja in upoštevanje resnične in poštene predstavitev v računovodskih izkazih (SRS, 2002, str. 15).

Pri vrednotenju sredstev je treba upoštevati načelo vrednotenja resnične in poštene predstavitev, medtem ko so stari SRS iz leta 1993 glede vrednotenja sredstev poudarjali načelo previdnosti. V SRS 1-7 je za vsako vrsto sredstev podrobneje urejeno vrednotenje. V skladu s SRS je začetno merjenje sredstev po izvirni vrednosti, ki je lahko nabavna ali stroškovna vrednost (SRS, 2002).

3.2 Davčni izkaz

Davčni izkaz gospodarske družbe od 1.1.2005 dalje (razen členov, ki pomenijo implementacijo prava skupnosti in se uporabljajo od 1.5.2004 dalje) oblikujejo v skladu z Zakonom o davku od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju ZDDPO-1). Temeljne prvine postopka (roke oddaje davčnih izkazov, roke za uveljavljanje davčnih olajšav, sestavne dele davčnih izkazov, roke za plačevanje akontacij ter poročuna davka od dobička in kazni) pa predpisuje Zakon o davčnem postopku (v nadaljevanju ZDavP-1), ki je poleg ZDDPO-1 temeljni zakon za obdavčitev pravnih oseb.

Poleg omenjenih dveh zakonov je pri sestavitvi davčnega izkaza treba upoštevati še nekatere podzakonske predpise, in sicer:

- Pravilnik o obrazcu za obračun davka od dobička pravnih oseb in načinu predložitve obrazca davčnemu organu (Ur. l. RS št. 6/2005);
- Uredba o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih dohodkov, ki se ne vštevajo v davčno osnovo (Ur. l. RS št. 142/2004, 7/2005).

Davčni izkaz oz. davčni obračun se predloži na predpisanem obrazcu. Poleg njega je treba predložiti tudi poslovni izkaz, bilanco stanja, izkaz gibanja kapitala in druge podatke, ki so določeni v skladu z davčno zakonodajo.

3.2.1 Zavezanec za davek

Zavezanci za davek od dohodka pravnih oseb so pravne osebe po domačem in tujem pravu. Davčno zavezano je tudi združenje oseb po tujem pravu, ki sicer nima pravne osebnosti, vendar ni zavezanec po zakonu o dohodnini. Kot združenje oseb po tujem pravu je zakonodajalec najverjetneje upošteval partnerstva, ki imajo po slovenskem pravu status pravne osebe po predpisih določenih držav, pa osebne družbe niso pravne osebe. Partnerstva – partnerships po tujem pravu lahko primerjamo z osebnimi gospodarskimi družbami, to je s komanditno družbo ali z družbo z neomejeno odgovornostjo (Drobnič et al., 2004, str. 25).

Davčni zavezanci se v skladu z ZDPPO-1, 2005, 5. člen delijo na rezidente in nerezidente, na podlagi **formalnega kriterija** – po registriranem sedežu in **materialnega kriterija** – po kraju kjer ima davčni zavezanec sedež dejanske uprave.

3.2.2 Davčna osnova

Skladno s splošno zakonsko normo (ZDDPO-1, 2005, 11. člen) se davčna osnova ugotovi kot presežek prihodkov nad odhodki, pri čemer se za ugotavljanje davčne osnove priznajo prihodki in odhodki na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenimi računovodskimi standardi. Kot navedeno gre za splošno določbo, ki določa osnovno raven pravic in obveznosti zavezanca pri določanju davčne osnove.

V ZDDPO-1, 2005, 12. člen opredeljuje tudi davčno osnovo pri poslovanju med povezanimi osebami. Pri ugotavljanju prihodkov zavezanca se upoštevajo transferne cene s povezanimi osebami za sredstva, vključno z neopredmetenimi sredstvi, ter storitve, vendar prihodki najmanj do višine, ugotovljene z upoštevanjem cen, ki bi se v primerljivih okoliščinah dosegle na trgu med nepovezanimi osebami.

Primerljive tržne cene se določajo z eno od naslednjih metod ali s kakršno koli kombinacijo naslednjih metod:

- metodo primerljivih prostih cen;
- metodo predprodajnih cen;
- metodo dodatka na stroške;
- metodo porazdelitve dobička;
- metodo stopnje čistega dobička.

Metode so natančneje pojasnjene v Pravilniku o določanju primerljivih tržnih cen¹. Davčni zavezanci bodo morali imeti vnaprej izdelano dokumentacijo o izračunu internih cen in jo takoj predložiti davčnim oblastem v primeru tovrstne zahteve pri izvedbi inšpiciranja, kot določa novi ZDavP-1 (Janežič, 2005, str. 12).

¹ Ur. l. RS št. 130/04.

Transferne (dogovorjene, prenosne) cene pri poslovanju med povezanimi osebami so načeloma tudi transferne cene, ki so vključene v davčni obračun davčnega zavezanca, vendar zakonodajalec, bolj kot doslej, teži k doseganju t.i. arms length principa² pri določanju transfernih cen med povezanimi osebami (Jerman, 2005, str. 125).

V ZDDPO-1, 2005, 13. člen prinaša novost, ki je doslej nismo poznali in po kateri se davčna osnova iz naslova poslovanja med povezanimi osebami – rezidenti ne povečuje oz. zmanjšuje, če je zmanjšanje oz. povečanje davčne osnove pri enem zavezancu, enako povečanju oz. zmanjšanju davčne osnove pri drugem zavezancu glede na določen posel med njima in takšno ugotavljanje prihodkov in odhodkov ne povzroči znižanja celotnega davčnega učinka.

3.2.3 Davčna stopnja in pobiranje davka

Stopnja davka od dobička znaša 25 %. Določbe glede pobiranja davka ureja ZDavP-1, 2005, 2. člen, ZDavP-1, 2005, 341. člen pa predvideva oddajo davčne napovedi v roku treh mesecev po preteku poslovnega oz. fiskalnega leta (ki ga je od 1.1.2005 dalje možno določiti tudi v drugačnem obdobju kot koledarsko leto). Plačilo davka sledi v 30 dneh po oddaji letne napovedi. Mesečno se odmeri akontacija plačila davka v višini dvanajstine obračunane obveznosti preteklega leta. Če davčne osnove ni, se davek od dobička ne plačuje.

3.2.4 Davčne olajšave

ZDDPO-1, 2005, 49.-52. člen obravnava zmanjšanje davčne osnove iz naslova investicijskih olajšav, olajšav za zaposlovanje, olajšav za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje in olajšav za donacije.

Davčni zavezanec lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove v višini 10% **investicij** v opremo, razen v osebna motorna vozila, v pohištvo in pisarniško opremo brez računalniške opreme in neopredmetena dolgoročna sredstva. Dodatna investicijska olajšava je odobrena za investirani znesek v opremo za raziskave in razvoj, ki jo določi minister, pristojen za znanost. Finančni najem omogoča knjiženje med osnovna sredstva in investicijsko olajšavo pri najemojemalcu. Navedena davčna olajšava je prenosljiva v naslednja obdobja (za tri leta).

Zavezanec si lahko zmanjša davčno osnovo, če za nedoločen čas ali za najmanj dve leti **zaposli** pripravnika ali drugega delavca, ki prvič sklepa delovno razmerje in pa tudi če zaposli doktorja znanosti, ki mu je to prva zaposlitev (olajšava znaša 30% delavčeve bruto plače, in sicer za največ 12 mesecev, vendar največ v višini davčne osnove). Nadalje v primeru zaposlitve invalidne osebe zavezancu pripada olajšava v višini 50% bruto plače te osebe, v

² Princip govori o tem, da naj bo transferna cena enaka, kot bi bila v primeru, da sta dve družbi neodvisni in ne del skupne organizacijske strukture.

primeru zaposlitve invalidne osebe s 100% telesno okvaro pa zavezancu pripada olajšava v višini 70% plače te osebe, vendar največ v višini davčne osnove.

Zavezanec – delodajalec, ki financira **pokojninski načrt** kolektivnega zavarovanja in izpolnjuje pogoje iz 302. in 305. člena Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (Ur. l. RS št. 20/04), lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove za premije prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja, ki jih delno ali v celoti plača v korist delojemalcev – zavarovancev, vendar največ do zneska v višini 24% obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za delojemalca – zavarovanca in ne več kot 549.000 SIT letno.

Zavezanec lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove za znesek izplačil v denarju in v naravi za humanitarne, dobrodelne, znanstvene, športne, vzgojnoizobraževalne, kulturne, religiozne in ekološke namene, in sicer le za takšna izplačila rezidentom Slovenije, ki so po posebnih predpisih ustanovljeni za opravljanje navedenih dejavnosti, do zneska v višini 0,3% obdavčenega prihodka davčnega obdobja zavezanca, vendar največ do višine davčne osnove. Obenem lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove za znesek izplačil v denarju in naravi političnim strankam in reprezentativnim sindikatom, vendar največ do zneska, ki je enak trikratni povprečni mesečni plači na zaposlenega pri zavezancu.

3.3 Prikaz posameznih gospodarskih kategorij s poslovnega in davčnega vidika

Poslovni izid (dobiček ali izguba) pred obdavčitvijo je le računovodski poslovni izid, ki je praviloma drugačen od obdavčljivega poslovnega izida v istem poslovnem letu in se ugotavlja v skladu z davčnimi predpisi. Nekatere razlike med poslovnim izidom, ugotovljenim v skladu z računovodskimi predpisi in obdavčljivim poslovnim izidom so stalne narave. V davčno osnovo so lahko zajete postavke, ki so na podlagi davčnih predpisov obravnavane kot odhodki, možno pa je tudi, da se v skladu z davčnimi predpisi davčna osnova zmanjšuje za postavke, ki niso odhodki (SRS, 2002, str. 142).

Z izbiro računovodskih metod (npr. metode LIFO ali FIFO pri vrednotenju zalog, funkcionalne ali časovne metode amortiziranja ...) in posameznih kriterijev (npr. stopnje amortiziranja, kriterija za oblikovanje dolgoročnih rezervacij ...) poslovodstvo vpliva na večji ali manjši dobiček ter posledično na davek od dobička. Do razhajanj med davčnimi in računovodskimi predpisi prihaja običajno pri tistih kategorijah, ki za posledico praviloma nimajo denarnega učinka (Klobučar, 2003, str. 17).

3.3.1 Prihodki

Prihodki so povečanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki povečanj sredstev (npr. denarja ali terjatev zaradi prodaje blaga) ali zmanjšanj dolgov, katerih posledica

so povečanja kapitala, razen tistih delov, ki so povezani z novimi vplačili lastnikov (SRS, 2002, str. 133).

Prihodki, ki jih gospodarske družbe izkazujejo v poslovnem izkazu, so opredeljeni v SRS 18, kjer je izkazano razvrščanje, pripoznavanje, začetno računovodsko merjenje, prevrednotovanje in uskupinjevanje prihodkov ter njihovo razkrivanje. Prihodke delimo na poslovne, finančne in izredne (SRS, 2002, str. 133).

Poslovni prihodki so prihodki od prodaje in drugi poslovni prihodki, povezani s poslovnimi učinki. Mednje sodijo prodajne vrednosti prodanih proizvodov, trgovskega blaga in vrednosti opravljenih storitev in pa tudi drugi poslovni prihodki (npr. subvencije, dotacije, regresi, kompenzacije) ter prevrednotovalni poslovni prihodki, ki nastanejo ob odtujitvah osnovnih sredstev (SRS, 2002, str. 133). Prihodki od prodaje se merijo na podlagi prodajnih cen, izraženih na računih, z upoštevanjem morebitnih popustov. Prihodki od prodaje nastanejo, če prodajalec na kupca prenese vse pravice in tveganja, ki izhajajo iz lastništva, hkrati pa ne sme biti dvoma, da ne bi prišlo do realizacije plačila (Hieng et al., 2004, str. 78).

Finančni prihodki so prihodki od naložbenja, to so prihodki od obresti za dana posojila drugim, deleži v dobičku drugih družb, prejete dividende in prevrednotovalni finančni prihodki (SRS, 2002, str. 134). V izkazu poslovnega izida so prikazani glede na to, ali so odvisni od poslovnega izida drugih (prejete dividende so vsekakor odvisne od poslovanja drugih), oziroma niso odvisni od poslovanja drugih (obresti za dana posojila, obresti od obveznic). Sestavni del finančnih prihodkov so tudi prevrednotovalni finančni prihodki, ki nastanejo ob odtujitvi dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb, v tistih primerih, ko se povečanje knjigovodske vrednosti zaradi predhodne okrepitve na zadržuje več v prevrednotovalnem popravku kapitala (presežek prodajne cene nad knjigovodsko vrednostjo, zmanjšano za prevrednotovalni popravek kapitala iz naslova predhodne okrepitve finančne naložbe). Pomembna je tudi delitev finančnih prihodkov na dolgoročne in kratkoročne finančne prihodke iz naslova terjatev.

Izredne prihodke pa sestavljajo neobičajne postavke, ki v obravnavanem poslovnem letu povečujejo izid rednega delovanja (npr. dotacije za kritje neporavnane izgube iz preteklih poslovnih let, razne druge dotacije, subvencije, ki niso povezane s prodanimi količinami in sredstvi) (SRS, 2002, str. 134).

SRS 18 v razdelku o razkrivanju prihodkov določa razčlenjevanje čistih prihodkov na tiste, ki so bili doseženi na domačem in na tiste, dosežene na tujem trgu. Nadalje je pomembna tudi členitev na prihodke iz razmerij do podjetij v skupini, iz razmerij do pridruženih podjetij in iz razmerij do drugih (SRS, 2002, str. 137).

Med **davčno priznane prihodke** se upoštevajo prihodki, ki so že zajeti v poslovnem izkazu, če ima gospodarska družba poslovno leto enako koledarskemu, razen prihodkov, ki so doseženi z

udeležbo pri dobičku drugih pravnih oseb. Tako tudi v davčnem izkazu zajemamo poslovne, finančne in izredne prihodke, zmanjšane za (Hieng, 2005, str. 129):

- deleže v dobičku drugih pravnih oseb, če je bil pri njih plačan davek od dobička po predpisani stopnji in so bili deleži prejeti pred 1.5.2004;
- dobiček, ki ga je davčni zavezanec prinesel iz tujine do 1.5.2004, če je bil od tega dobička plačan ustrezni davek v tujini;
- deleže, prejete po 1.5.2004, če so izpolnjevani pogoji iz 18. člena ZDDPO-1;
- neporabljene dolgoročne rezervacije stroškov, ki so že bile obdavčene;
- obračunane obresti od dolgoročnih in kratkoročnih vrednostnih papirjev, ki so jih do 8.4.1995 izdali Republika Slovenija, občine ali javna podjetja.

Če gospodarska družba posluje s povezanimi osebami, je treba kot prihodke upoštevati transferne cene, najmanj v višini povprečnih cen, ki veljajo za določeno vrsto blaga ali storitev na domačem ali primerljivem tujem trgu. Za pravilno zajemanje prihodkov in odhodkov v davčnem izkazu je zelo pomembna zakonska opredelitev povezanih oseb. V SRS se pojem povezanih oseb ne pojavlja, saj z računovodskega vidika ni pomemben, pomemben pa je z davčnega vidika. Povezane osebe so (Zakon o davku od dobička pravnih oseb s komentarjem, 1998, str. 76):

- lastniki in njihovi ožji družinski člani;
- druge osebe, ki so z davčnim zavezancem kapitalsko ali poslovno povezane in imajo lahko vpliv na sprejemanje odločitev pravne osebe;
- zasebniki, pri katerih sodeluje v kapitalu ista fizična oseba in njeni ožji družinski člani, če imajo status zasebnikov ali večinskih lastnikov kapitala.

3.3.2 Odhodki

Odhodki so zmanjšanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki zmanjšanj sredstev (npr. s prodajo zalog) ali povečanj dolgov (npr. zaradi zaračunanih obresti), katerih posledica so zmanjšanja kapitala, razen tistih, ki so povezana z izplačili lastnikom (SRS, 2002, str. 127).

S poslovnega vidika so odhodki opredeljeni v SRS 17, kjer je prikazano razvrščanje, pripoznavanje in začetno računovodsko merjenje, njihovo prevrednotenje, uskupinjevanje odhodkov in njihovo razkrivanje. Odhodke delimo na poslovne, finančne in izredne (SRS, 2002, str. 127).

Poslovni odhodki so stroški, ki se nanašajo na prodane proizvode in storitve, ter nabavna vrednost trgovskega blaga in materiala za posamezno obračunsko obdobje, ki mora biti pokrita s prihodki istega obdobja (Hočevnar, Igličar, Zaman, 2000, str. 102). Poslovni odhodki se po funkciji (namenu) razvrščajo na proizvodjalne stroške prodanih količin in v trgovinskih organizacijah na nabavno vrednost prodanih količin, na posredne stroške nabavljanja in

prodajanja, na posredne stroške skupnih služb in na prevrednotovalne poslovne odhodke, ki niso stroški (Kokotec – Novak, 2005, str. 37). Med poslovne odhodke se štejejo tudi morebitni deleži zaposlencev v razširjenem dobičku in prevrednotovalni poslovni odhodki, ki predhodno niso bili obravnavani kot stroški (SRS, 2002, str. 127–128). Med druge poslovne odhodke spadajo dajatve, ki niso odvisne od poslovnega rezultata (npr. takse in razna povračila), odhodki, povezani z varstvom okolja, če nimajo narave investicij (npr. za ekološko sanacijo zemljišč), štipendije in nagrade učencem, dijakom, študentom na obvezni praksi, skupaj z dajatvami, ki se nanašajo na ta izplačila. Poleg naštetega lahko drugi poslovni odhodki vsebujejo tudi stroške oblikovanja dolgoročnih rezervacij za pokrivanje pričakovanih izgub iz kočljivih pogodb, stroškov reorganizacije gospodarske družbe in tudi ostale stroške oblikovanja drugih dolgoročnih rezervacij, ki se jih je družba odločila oblikovati z vnaprejšnjim vračunavanjem odhodkov (Hieng et al., 2004, str. 94).

Finančni odhodki so odhodki za financiranje (npr. stroški danih obresti) in odhodki, ki se pojavijo pri naložbah. Pri finančnih odhodkih za odpise dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb je pomembno, ali gre za finančne odhodke nastale iz razmerij med družbami v skupini ali z drugimi družbami (SRS, 2002, str. 128). V povezavi z investiranjem v dolgoročne in kratkoročne finančne naložbe se pojavljajo prevrednotovalni finančni odhodki, ki pomenijo oslabitev omenjenih naložb zaradi stroškov odpisov oz. popravkov vrednosti dolgoročnih in kratkoročnih naložb (npr. zmanjšanje prodajne cene v primerjavi s knjigovodsko vrednostjo, negativne tečajne razlike itd.) (Hieng et al., 2004, str. 96).

Izredne odhodke sestavljajo predvsem neobičajne postavke, ki v obravnavanem poslovnem letu zmanjšujejo izid iz rednega delovanja in rezervacije za kritje možnih izgub, pri čemer je potrebno znesek izgube zanesljivo ovrednotiti. Kot posebno vrsto izrednih odhodkov se obravnava izgubo iz prejšnjih let, ki se poravnava z odpisom vrednosti ali s prejetimi dotacijami v poslovnem letu (SRS, 2002, str. 128).

ZDDPO-1, 2005, 20.-28. člen obravnava **odhodke z davčnega vidika**. Davčno priznani odhodki so vsi odhodki, ki so zajeti v poslovnem izkazu, razen tistih, ki so z zakonskimi določili upoštevanji v omejenem obsegu ali jih sploh ni dovoljeno zajemati kot odhodke v davčnem izkazu. Prvi pogoj za upoštevanje davčnih odhodkov je, da so upoštevanji le tisti, ki so neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti (odhodki, ki so neposreden pogoj za ustvarjanje prihodkov).

V načelu se z ZDDPO-1 priznajo le odhodki, ki so potrebni za pridobitev prihodkov. Posebej so predpisani nepriznani odhodki ter odhodki, ki se bodo priznali z omejitvami oz. pod določenimi pogoji ali v določenem odstotku (Kokotec – Novak, 2005, str. 39).

Področje davčno nepriznanih odhodkov ima v Sloveniji posebno zgodovino. Razlog je v tem, da so določbe starega zakona o davku od dobička pravnih oseb kar polnih osem let pogosto predstavljale zakonsko podlago za izdajo odločb v postopkih nadzora. Z razveljavitvijo

določb je ustavno sodišče pojasnilo, da so bile odločbe protiustavne zaradi premalo določnih predpisov. Tako smo v Sloveniji konec leta 2002 prvič dobili določene opredeljene davčno nepriznane odhodke in to v podzakonskem aktu (Pravilnik o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost, Uradni list RS, št. 49/04, Pravilnik o priznani obrestni meri, Uradni list RS, št. 130/04, Pravilnik o določanju primerljivih tržnih cen, Uradni list RS, št. 133/04 in Uredba o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih dohodkov, ki se ne všttevajo v davčno osnovo, Uradni list RS, št. 142/04) in na podlagi zakonsko določenih kriterijev. Po dveh letih je zakonodajalec davčno nepriznane odhodke uredil v zakonu – ZDDPO-1 (Jerman, 2005, str. 103).

Davčno nepriznani odhodki so tisti, ki jih zavezanci ne morejo uveljaviti v davčnem obračunu za potrebe znižanja davčne osnove. Zakonodajalec z navajanjem davčno nepriznanih odhodkov ščiti davčno osnovo in preprečuje, da se davčna osnova zavezanca, praviloma zaradi neposlovnih razlogov ne bi znižala, kar bi po eni strani pomenilo manjše javnofinančne prihodke in po drugi strani tudi neenakomernost obdavčitve med zavezanci (Jerman, 2005, str. 104).

3.3.2.1 Davčno nepriznani odhodki

Kot odhodki se ne priznajo (ZDDPO-1, 2005, 20. člen):

- naložbe, zlasti za pridobitev in izboljšanje zemljišča in osnovnih sredstev, materialne pravice, delnice in druge finančne naložbe in druga sredstva;
- delitev dobička, zlasti za dividende in druge dohodke, ki so podobni dividendam, rezerve iz dobička, nagrade upravi in članom nadzornega sveta zavezanca, ki imajo naravo udeležbe v dobičku;
- odhodki za pokrivanje izgub iz preteklih let;
- rezervacije za kritje možnih izgub;
- stroški, ki se nanašajo na zasebno življenje, npr. za zabavo, oddih, šport in rekreacijo, vključno s pripadajočim davkom na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV);
- kazni, ki jih izreče prisojni organ;
- davki, in sicer davek, ki se pobira po tem zakonu, DDV, ki ga je zavezanec uveljavil kot odbitek davka v skladu z zakonom, ki ureja DDV in davki, ki jih je plačal zavezanec kot fizična oseba;
- obresti od nepravčasno plačanih davkov ali drugih dajatev, obresti od posojil, prejetih od oseb, ki imajo sedež ali prebivališče v državah z ugodnejšim davčnim okoljem;
- podkupnine in druge oblike premoženjskih koristi, dane fizičnim ali pravnim osebam zato, da se hitreje ali ugodneje opravi ali opusti določeno dejanje;
- donacije.

3.3.2.2 Pogojno (začasno) davčno nepriznani odhodki

Odhodki se v določenem davčnem obračunu začasno davčno ne priznajo oz. se priznajo takrat, ko je izguba v zvezi s sredstvom ali z viri sredstev tudi dejansko uresničena, praviloma na trgu, v poslu z nepovezano osebo. Ko je izguba uresničena, se odhodki priznajo, ne glede na to, da takrat v izkazu poslovnega izida niso izkazani. Davčno se priznajo v dejanskih zneskih, morebitni preveč oblikovani prevrednotovalni popravki pa se odpravijo in izvzamejo iz davčne osnove, s čimer je dosežena odprava dvojne obdavčitve istega davčnega vira (Jerman, 2005, str. 111-112).

Kot pogojno oz. začasno davčno nepriznane odhodke (čeprav jih zakon izrecno tako ne naslavlja), zakonodajalec obravnava **odhodke prevrednotenja** (ZDDPO-1, 2005, 17. člen) ter **rezervacije** (ZDDPO-1, 2005, 21. člen). Odhodki zaradi prevrednotenja, razen odhodkov, nastalih zaradi prevrednotenja dolgov, terjatev, finančnih naložb in denarnih terjatev, ki se po SRS prevrednotujejo zaradi spremembe valutnega tečaja, in odhodki zaradi uporabe kapitalske metode vrednotenja finančnih naložb, se ne priznajo. Odhodki zaradi prevrednotenja, ki se po ZDDPO-1, 2005, 17. člen, 2. odstavek ne priznajo, se priznajo ob prodaji ali drugačni odtujitvi sredstev in ob poravnavi ali drugačni odtujitvi dolgov.

ZDDPO, veljaven do 31.12.2004, je rezervacije za kritje možnih izgub obravnaval kot davčno nepriznane odhodke, medtem ko je dolgoročne rezervacije stroškov priznaval v obračunanih zneskih, vendar največ do 50% obračunanih rezervacij stroškov (do leta 2002 je odstotek davčno priznanih rezervacij znašal 70%). Nov ZDDPO-1 na področje davčnega priznavanja rezervacij prinaša strožje pravilo. Pri ugotavljanju davčne osnove oz. pripoznavanju prihodkov in odhodkov se oblikovanje rezervacij ne upošteva, razen če s tem zakonom ni določeno drugače. Odprava in poraba rezervacij se upošteva na način, da se prihodki izvzemajo in odhodki priznavajo tako, da v davčno osnovo niso ponovno vključeni prihodki in odhodki, ki so predhodno povečevali davčno osnovo, razen če s tem zakonom ni določeno drugače (ZDDPO-1, 2005, 17. člen).

3.3.3 Amortizacija

Amortiziranje je razporejanje vrednosti amortizirljivega sredstva med stroške v ocenjeni dobi koristnosti sredstva, velikost stroškov pa pomembno vpliva na višino dobička. Natančno velikost amortizacije je težko ugotoviti, zato jo gospodarske družbe običajno ocenjujejo z uporabo enakomerne ali padajoče časovne metode amortiziranja v ocenjeni dobi koristnosti. Za davčne namene države pogosto opredelijo davčno amortizacijo bodisi z davčno predpisano amortizacijsko stopnjo ali predpisano dobo koristnosti (Klobučar, 2003, str. 17).

Kot davčno priznan odhodek se v skladu z ZDDPO-1, 2005, 26. člen prizna amortizacija osnovnih sredstev največ do zneska, obračunanega z uporabo metode enakomernega

časovnega amortiziranja ter z upoštevanjem zakonsko določenih najvišjih letnih amortizacijskih stopenj (gradbeni objekti 5%, oprema, vozila, razen osebna vozila in mehanizacija 25%, osebni avtomobili 12,5%, računalniki in računalniška oprema 50%, večletni nasadi 10%, osnovna čreda 20%, druga vlaganja 10%, dobro ime 10%).

V skladu z ZDDPO-1, 2005, 26. člen, 7. odstavek rabljeno opredmeteno osnovno sredstvo, pridobljeno od povezane osebe izven Slovenije, za davčne namene ni možno amortizirati. Po zakonu obstaja domneva, da je takšno OOS že dokončno amortizirano. Takšna določba bi lahko z vidika ugotavljanja prostega pretoka kapitala in blaga predstavljala omejitev, ki ni v duhu pravil enotnega trga Skupnosti (Jerman, 2005, str. 124).

Zmanjšanje vrednosti amortizirljivih sredstev zaradi oslabitve ni strošek amortizacije, temveč prevrednotovalni odhodek, ki je na podlagi ZDDPO-1, 2005, 17. člen v celoti davčno nepriznan. Ne glede na določbe prvega in četrtega odstavka tega člena se pri OOS, katerega doba uporabnosti je daljša od enega leta in katerega posamična nabavna vrednost ne presega tolarske vrednosti 500 EUR, kot odhodek ob prenosu v uporabo prizna odpis celotne nabavne vrednosti. Če navedeno dikcijo primerjamo s pravili SRS 1.43, je med njim kar nekaj vsebinskih razlik. SRS 1.43 za obravnavana OOS določa, da se lahko izkazujejo skupinsko, kot drobni inventar. Določba SRS 13.30 pa dovoljuje izjemo glede splošnega pravila o posamični amortizaciji in sicer, da se pri drobnem inventarju iste vrste ali podobnega namena amortizacija lahko obračunava skupinsko (Jerman, 2005, str. 124).

3.3.4 Odpis terjatev

Terjatve so sicer prikazane v bilanci stanja, vendar imajo preko vrednotenja vpliv tako na poslovni kakor tudi na davčni izkaz. Poslovne terjatve zajemajo terjatve v zvezi s prodanimi proizvodi, trgovskim blagom in opravljenimi storitvami pa tudi v zvezi s prodanimi opredmetenimi osnovnimi sredstvi. Ob nastanku se terjatve izkazujejo z zneski, ki izhajajo iz ustreznih listin, te pa temeljijo na že nastalih in dokumentiranih poslovnih dogodkih.

Sprememba vrednosti terjatev se pojavi kot prevrednotenje terjatev zaradi njihove oslabitve ali zaradi odprave njihove oslabitve. Gospodarska družba pri terjatvah iz prodaje na podlagi izkušenj iz preteklih let in pričakovanj v obračunskem obdobju določi odstotek prihodkov od prodaje na up (kredit), nato pa izračuna pavšalni popravek vrednosti terjatev, ki bremeni prevrednotovalne poslovne odhodke v zvezi s terjatvami in oblikuje ustrezni popravek vrednosti terjatev. Odpis posamezne terjatve se, ko je utemeljen z ustrežno listino, pokrije v breme tako oblikovanega popravka vrednosti terjatev (SRS, 2002, str. 57).

V skladu z ZDDPO-1, 2005, 23. člen se odpis terjatve prizna kot odhodek, ko je odpis terjatve evidentiran v poslovnih knjigah, če:

- je bil znesek terjatve že vključen v prihodke, in

- so bila opravljena vsa dejanja, ki bi jih opravil s skrbnostjo dober gospodarstvenik, za dosego poplačila dolga.

3.3.5 Vrednotenje zalog

Zaloge so praviloma opredmetena osnovna sredstva, ki bodo porabljena pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oz. pri proizvodjanju za prodajo ali prodana v okviru rednega delovanja podjetja. Ločimo med zalogami materiala, zalogami nedokončanih proizvodov in med zalogami dokončanih proizvodov in trgovskega blaga. Količinska enota zaloge materiala se ob začetnem pripoznanju ovrednoti po nabavni ceni, ki jo sestavljajo nakupna cena, uvozne in druge dajatve ter neposredni stroški nabave. Zaloge nedokončanih proizvodov se ob začetnem pripoznanju ovrednotijo s proizvodjalnimi stroški v širšem ali ožjem pomenu (neposredni stroški materiala, dela, storitev amortizacije in splošnimi proizvodjalnimi stroški). Zaloge dokončanih proizvodov so na začetku ovrednotene s proizvodjalnimi stroški v širšem ali ožjem pomenu (Hieng et al., 2005, str. 44-45).

Če se cene v obračunskem obdobju na novo nabavljenih količinskih enot ali stroški na novo proizvedenih količinskih enot razlikujejo od tistih v zalogi, se lahko med letom poraba zalog izkazuje po različnih zalogah, in sicer po metodi zaporednih cen (FIFO), metodi drsečih povprečnih cen, metodi tehtanih povprečnih cen, metodi obratnozaporednih cen (LIFO) ali kaki drugi metodi (SRS, 2002, str. 50).

V primerjavi z metodo FIFO je značilnost metode LIFO ta, da so stroški materiala izkazani višje, vrednost materiala na zalogi pa je izkazana nižje. Gospodarska družba bi v poslovnem letu, ko dosega dober poslovni rezultat, cene materiala pa naraščajo, uporabila metodo LIFO, da bi izkazala slabši rezultat pa metodo FIFO. To je razlog, da nekatere države za davčne namene prepovedujejo uporabo metode LIFO, saj v obdobju naraščanja cen ta metoda zmanjšuje davčno osnovo (Klobučar, 2003, str. 20).

Porabljene oz. prodane zaloge se v skladu z ZDDPO-1, 2005, 24. člen priznajo kot odhodek v obračunanem znesku, vendar največ do zneska, ki se ugotovi v skladu z izbrano metodo vrednotenja zalog. Poleg tega zavezanec ne sme spreminjati izbrane metode vrednotenja zalog najmanj pet let.

3.3.6 Dolgoročne rezervacije

Slovenski računovodski standardi predvidevajo naslednje vrste dolgoročnih rezervacij, ki jih je treba v knjigovodstvu izkazovati ločeno:

- dolgoročno odloženi prihodki,
- dolgoročno vnaprej vračunani stroški oz. odhodki.

Med dolgoročno odložene prihodke sodijo predvsem dolgoročne rezervacije za dana jamstva ob prodaji proizvodov in storitev, dolgoročne rezervacije v zvezi z dotacijami iz proračunov,

prejetimi za osnovna sredstva in dolgoročne rezervacije na račun slabega imena (SRS, 2002, 88-89).

Dolgoročno vnaprej vračunani stroški oz. odhodki so oblikovani z namenom ustvariti kritje v obdobju enega leta za dejansko nastale stroške v obdobju, daljšem kot leto dni. Dolgoročno vnaprej vračunane stroške je treba razčleniti na rezervacije za velika popravila, prodajne garancije, pričakovane izgube, pokojnine in drugo. Za dolgoročno vnaprejšnje vračunavanje stroškov je treba izdelati večletni predračun oblikovanja in črpanja dolgoročne rezervacije. Upoštevati je treba tudi, da se vračunane stroške lahko oblikuje le pod pogojem, da je realno mogoče utemeljevati verjetnost, da bodo v prihodnosti ti stroški res nastali (SRS, 2002, str. 88-89).

Kot zmanjšanje davčne osnove se skladno z ZZDPO-1, 2005, 16. člen in v skladu s SRS 10, oblikovane rezervacije davčno ne priznajo (v letu 2004 so bile priznane oblikovane dolgoročne rezervacije v višini 50%). Stroške in odhodke, ki so nastali na podlagi oblikovane rezervacije, se davčno uveljavi v času njihovega dejanskega nastanka, oz. se ob odpravi rezervacije zaradi tega nastale prihodke izvzame iz obdavčljive osnove.

3.3.7 Stroški reprezentance

Stroški reprezentance se v Sloveniji za davčne potrebe priznajo v višini 50% obračunanih stroškov skladno s SRS (ZZDPO-1, 2005, 22. člen). SRS 16.21 po svoji naravi stroške reprezentance uvršča med stroške storitev. Opredelitve stroškov reprezentance v SRS ni mogoče zaslediti, skladno z Zakonom o DDV pa se kot reprezentanca obravnavajo stroški za pogostitev in zabavo ob poslovnih ali družabnih stikih (Jerman, 2005, str. 123).

3.3.8 Poslovanje in obresti med povezanimi osebami

Za davčne potrebe se v skladu z ZZDPO-1, 2005, 12. člen pri ugotavljanju odhodkov priznavajo transferne cene s povezanimi osebami, vendar največ do višine povprečnih cen, ki veljajo za določeno vrsto blaga in storitev na domačem ali primerljivem trgu.

Skladno z ZZDPO-1, 2005, 15. člen se priznavajo obračunane obresti na dana in prejeta posojila povezanim osebami, vendar najmanj pri posojilodajalcu in največ pri posojilojemalcu, do višine zadnje objavljene, ob času odobritve znane priznane obrestne mere. Slednjo objavlja minister, pristojen za finance.

3.3.9 Ugotavljanje in prenos davčne izgube

Odhodki za pokrivanje prenesene izgube iz preteklih let, ki bi kot taki bili izkazani v izkazu poslovnega izida, niso davčno priznani. Izgubo je mogoče pokrivati tudi na način, na podlagi katerega v izkazu poslovnega izida ne nastanejo odhodki (npr. iz čistega dobička tekočega leta, iz zakonskih rezerv in iz drugih rezerv iz dobička) (Jerman, 2004, str. 118). Davčno izgubo je skladno z ZDDPO-1, 2005, 29. člen načeloma možno prenašati v naslednje petletno obdobje in jo uporabiti za zmanjšanje davčne osnove v naslednjem petletnem obdobju, vendar tako kot z do sedaj veljavnim zakonom le do višine davčne osnove posamičnega davčnega obdobja. Z novim ZDDPO-1 je prišlo do spremembe, povezane z možnostjo ohranjanja davčne izgube. V primeru spremembe neposrednega ali posrednega lastništva v kapitalu zavezanca za več kot 25% glede na strukturo na začetku davčnega obdobja, davčne izgube tega in preteklih davčnih obdobj ni možno več prenašati v naslednja davčna obdobja. Prehodne določbe v ZDDPO-1, 2005, 83. člen omogočajo, da se navedena omejitev ne nanaša na izgube, ki so nastale do konca leta 2004.

4 ZAKONSKE PODLAGE ZA OBLIKOVANJE POSLOVNEGA IN DAVČNEGA IZKAZA V AVSTRIJI

4.1 Poslovni izkaz

Zakonske podlage za oblikovanje poslovnega izida v Avstriji so sledeče (Grohmann – Steiger, Schneider, 2001, str. 4):

- temeljni je **avstrijski trgovinski zakonik** (Handelsgesetzbuch – v nadaljevanju ÖHGB), ki v 3. knjigi (členi od 189 do 283) vsebuje tudi določila o računovodstvu;
- upoštevati pa je treba tudi *Zakon o delniških družbah* (Aktiengesetz – AGGes), *Zakon o družbah z omejeno odgovornostjo* (Gesetz über die Gesellschaften mit beschränkter Haftung – GmbHG), *Zakon o dohodnini* (Einkommensteuergesetz – v nadaljevanju EStG), *Zakon o prometnem davku* (Umsatzsteuergesetz – UStG) in *Zakon o pobiranju zveznih dajatev* (Bundesabgabenordnung – BAO), ki v členih od 124 do 132 obravnava določila o vodenju poslovnih knjig.

Poslovni izkaz, ki so ga gospodarske družbe dolžne sestavljati po zakonu, je z upoštevanjem EStG, 2005, 5. člen možno uporabiti tudi za davčne namene. V skladu z omenjenim členom se davčni dobiček pravnih oseb ugotavlja po osnovnih računovodskih načelih, ki se uporabljajo v poslovnem izkazu. Z upoštevanjem davčnih predpisov na ta način ne dobimo čisto novega, od poslovnega izkaza neodvisnega izkaza, temveč njegovo prilagoditev (Bertl, Deutsch, Hirschler, 1998, str. 225).

Za oblikovanje poslovnega izida iz rednega delovanja omogoča poslovno pravo pravico izbire med dvema različicama, in sicer različico I – stroški po naravnih vrstah

(Gesamtkostenverfahren) in različico II – stroški po funkcionalnih vrstah (Umsatzkostenverfahren). Razlika med njima je v obravnavi spreminjanja stanja zalog in v prikazu poslovnega izida iz rednega delovanja. Končni rezultat je pri obema enak (Bertl, Deutsch, Hirschler, 1998, str. 274).

V Tabeli 1 predstavljam razlike in podobnosti obeh različic izkaza poslovnega izida v Avstriji:

Tabela 1: Primerjava med obema različicama izkaza poslovnega izida v Avstriji

Različica I (Gesamtkostenverfahren)	Različica II (Umsatzkostenverfahren)
Čisti prihodki od prodaje	Čisti prihodki od prodaje
Sprememba stanja zalog proizvodov in +/- nedokončane proizvodnje	Proizvajalni stroški, potrebni za doseganje +/- prihodkov
+ Aktivirane lastne storitve	= Bruto rezultat od prodaje
+ Drugi poslovni prihodki	+ Drugi poslovni prihodki
- Stroški materiala	- Stroški raziskav in razvoja
- Stroški dela	- Stroški prodaje
- Odpisi vrednosti / amortizacija	- Splošni stroški uprave
- Drugi poslovni odhodki	- Drugi poslovni odhodki
= Poslovni izid	
+/- Finančni izid	
= Izid iz rednega delovanja	
+/- Poslovni izid zunaj rednega delovanja	
- Davki od dohodka in iz dobička	
= Dobiček / izguba poslovnega leta	

Vir: Auer, 2003, str. 27.

Glavna razlika med obema vrstama izkaza poslovnega izida je ta, da je različica I – *Gesamtkostenverfahren* členjena na podlagi stroškov po naravnih vrstah (stroški materiala, stroški dela, odpisi vrednosti) in pokaže celoten rezultat obdobja v smislu prodanih proizvodov oz. opravljenih storitev kakor tudi proizvedenih zalog in aktiviranih lastnih storitev. Različica II izkaza poslovnega izida – *Umsatzkostenverfahren* je členjena na podlagi stroškov po funkcionalnih skupinah (proizvodnja, prodaja, uprava) in je na ta način v skladu z interno obračunsko strukturo (obračun stroškov). Rezultat je prodaja zalog oz. opravljene storitve. V primerjavi z različico I, ni direktno razviden rezultat obdobja, saj so proizvedene zaloge in nedokončana proizvodnja kakor tudi aktivirane storitve razvidne samo v bilanci stanja. Navkljub različnim členitvama pa obe različici vodita k enakemu poslovnemu izidu (Auer, 2003, str. 28).

Predpisane temeljne predpostavke knjigovodskega vrednotenja postavk bilance so (ÖHGB, 2005, 201. člen):

- metode vrednotenja iz predhodne bilance morajo biti dosledno upoštevane tudi v tekoči bilanci,
- pri vrednotenju je treba upoštevati princip delujočega podjetja,
- postavke premoženja in dolgov morajo biti vrednotene posamično,

- upoštevati je treba načelo previdnosti s posebnim poudarkom na dveh postavkah, in sicer, da se v bilanci lahko izkaže le realizirane dobičke in da je očitna tveganja in grozeče izgube, ki se nanašajo na poslovno leto ali pretekla leta, v bilanci treba upoštevati, tudi če so bile ugotovljene po izteku poslovnega leta do roka izdelave bilance,
- odstopanje od naštetih temeljnih predpostavk je dopustno zgolj v izrednih okoliščinah.

V knjigovodstvu avstrijske gospodarske družbe so premoženje vsa sredstva, ki služijo družbi. V to skupino poleg dolgoročnih materialnih naložb sodijo tudi denarna sredstva, terjatve, zaloge in določene dolgoročne nematerialne naložbe, ki jih je dovoljeno razmejevati na dobo 5 let. Prepovedano je med premoženjem izkazovati nematerialne naložbe, ki so bile pridobljene neodplačno (ÖHGB, 2005, 197. člen).

Osnovna sredstva so vrednotena po principu nižje vrednosti (ÖHGB, 2005, 204. člen, 2. odstavek), s tem, da je treba njihovo vrednost dodatno odpisati, če neamortizirani znesek ni nadomestljiv v dobi koristnosti sredstva. Osnova za vrednotenje so nabavni stroški skupaj z odvisnimi stroški nabave, zmanjšani za dobljene popuste. Pri usredstvenju lastnih proizvodov se upošteva proizvodne stroške, kjer je možnost izbire, da se dodatno vključi del posrednih stroškov materiala ali posrednih stroškov izdelave ter še nekaterih drugih, ne sme pa se vključiti stroškov uprave in prodaje.

Obratna sredstva se vrednoti po načelu nižje vrednosti (ÖHGB, 2005, 206. člen, 1. odstavek, 207. člen), po proizvodjalnih stroških ali nabavnih stroških, zmanjšanih za dobljene popuste in povečanih za odvisne stroške nabave. Če je, glede na 'razumno poslovno obravnavanje', treba vrednost dodatno odpisati, se to lahko stori v breme odhodkov obdobja.

Dolgove se praviloma izkazuje v višini dolgovanega zneska, vrednotenje rezervacij po načelu 'razumnega poslovnega obravnavanja', podrobneje pa so določena pravila vrednotenja raznih rezervacij, kot npr. za pokojnine in odpravnine, ki se jih izračunava z uporabo točno določene matematične metode (ÖHGB, 2005, 211. člen).

Davčno odpisi na podlagi presoje 'razumnega poslovnega obravnavanja' niso priznani kot odhodki. Je pa v osnovi davčno sprejemljiva izbira med dvema načinoma vrednotenja (Janežič, 2005, str. 30):

- knjižna vrednost sredstev je lahko določena v skladu z nabavno vrednostjo ali proizvodnimi stroški primerjalno s tržno ceno po principu nižje vrednosti (v primeru računovodskih izkazov družbe, ki deluje po načelu going concern – delujočega podjetja), ali pa
- je možno določiti vrednost premoženja, ki bi jo bilo mogoče doseči pri prodaji celotnega podjetja, to vrednost razdeliti na dele, ki se nanašajo na dele sredstev ter nato sredstva vrednotiti po teh delnih vrednostih. Seveda gospodarsko ni dovoljeno izbrati te druge metode, če ne pride do odstopa od načela delujočega podjetja in kadar vrednost premoženja po tej metodi presega premoženje vrednoteno po metodi iz prve točke.

4.2 Davčni izkaz

Za Avstrijo je značilen cedula sistem davka od dobička (Stanovnik, 1998, str. 112). Obračun davka od dobička družb je predlagala zvezna vlada Republike Avstrije z Zakonom o obdavčitvi družb iz leta 1988 (BGBl 401/1988 ter BGBl I 2004/180). Od davkov na dohodek družb je veljal le še davek na poslovanje, ki je bil ukinjen 1.1.1994 (Janežič, 2005, str. 14).

Ugotavljanje dobička po gospodarskih predpisih za poslovne namene v Avstriji ureja *Zakon o davku od dobička družb* (Körperschaftsteuergesetz – v nadaljevanju KStG), ki se sklicuje na Zakon o dohodnini Republike Avstrije (EStG), kjer je tudi urejen način izračuna davčne osnove. Osnovna bilančna načela in uporaba splošnih knjigovodskih predpisov so v načelu osnova za ugotavljanje dobička tudi po davčni zakonodaji Avstrije. Davčna zakonodaja dodatno predpisuje določena odstopanja od splošnih knjigovodskih pravil, urejenih v temeljnih knjigovodskih načelih (Grundsätze ordnungsgemässer Buchführung – GOB), ki so preglednost, popolnost, urejenost, pravočasnost, preverljivost in pravilnost.

Letno napoved davka od dobička se izpolni v skladu z EStG, 2005, 44. člen. Priložiti je potrebno tudi poslovno bilanco stanja in izkaz poslovnega izida. Če pri sestavi poročila sodeluje tretja oseba ali gospodarska družba, je treba priložiti tudi podatke te osebe.

4.2.1 Zavezanec za davek

Zavezanci za davek od dobička so samo družbe. V skladu s KStG, 2005, 1. člen so družbe vse osebe:

1. gospodarskega prava (družbe z omejeno odgovornostjo – GmbH, delniške družbe – AG),
2. javnega prava, ki izvajajo pridobitne dejavnosti,
3. zavodi, ustanove za pridobitne dejavnosti.

Osebnе družbe³ niso zavezanci za davek od dobička družb. Če ima osebna družba za družbenike fizične osebe in pravne osebe, se dobiček v delu, ki se nanaša na pravne osebe obdavči z davkom od dobička družb, dobiček v delu, ki se nanaša na družbenike fizične osebe pa je obdavčen neposredno z dohodnino.

Družbe postanejo davčno zavezane v trenutku, ko je pravna podlaga njihovega obstoja (npr. Pogodba o ustanovitvi, družbena pogodba...) javno objavljena, in so zavezane, dokler ne prenehajo obstajati ali ne prenesejo svojih sredstev na drugo osebo (KStG, 2005, 4. člen).

³ npr. komanditna družba s kratico K.D. avstrijsko K.G., družba z neomejeno odgovornostjo D.N.O. avstrijsko O. H.G.

4.2.2 Davčna osnova

Prihodki neomejenega davčnega zavezanca, ustvarjeni v roku enega poslovnega leta, ki je lahko koledarsko leto, ali pa poslovno leto, ki odstopa od koledarskega, so predmet obdavčenja s KStG, ne glede na to, kje je dohodek ustvarjen (princip svetovnega dohodka). Obdavčeni so vsi dohodki iz poslovne dejavnosti (EStG, 2005, 2. člen), zmanjšani za odhodke, ki se nanašajo na to dejavnost in se jih ugotavlja kot razliko med premoženjem gospodarske družbe na zaključku poslovnega leta in na zaključku predhodnega leta (EStG, 2005, 4. člen). Razliko se ugotavlja na podlagi dvostavnega knjigovodstva, ki ga je treba v skladu z EStG, 2005, 5. člen voditi po ÖHGB (Janežič, 2005, str. 18-19).

4.2.3 Davčna stopnja in pobiranje davka

Od januarja 1994 do konca leta 2004 je bila davčna stopnja 34%. Stopnja je enaka tako za davek od dobička, kot za kapitalske dobičke, nastale ob prodaji lastniških deležev ali nepremičnega premoženja. Kapitalski dobički so za davčne zavezance po KStG obdavčeni kot dobiček, za osebe ali družbe, ki niso davčne zavezanke po KStG, pa velja obdavčitev kapitalskih dobičkov po enaki stopnji. Z letom 2005 se stopnja zniža na 25%.

Davčno obdobje je praviloma koledarsko leto. Če ima družba registrirano poslovno leto drugačno, kot je koledarsko, potem se na podlagi dovoljenja davčnega organa tudi davčno obdobje prilagodi poslovnemu letu in se davčni izkaz izdelava na podlagi poslovnega izkaza (Janežič, 2005, str. 24).

V skladu z EStG, 2005, 45. člen se akontacije davčne obveze plačuje vnaprej, in sicer so navedena kvartalna plačila akontacij 15. februarja, 15. maja, 15. avgusta in 15. novembra. Najmanjši znesek letne akontacije ob začetku poslovanja je 1.092 EUR (273 EUR četrtno), sicer pa se višina akontacije za davčno obveznost ugotavlja v višini davčne obveznosti preteklega leta, povečane za 5%. Če družba ne posluje z dobičkom, mora vseeno na podlagi obstoja plačati akontacije davka v minimalni višini 5% zakonsko predpisanega osnovnega kapitala, kar znaša letno za GmbH (d.o.o.) 1.750 EUR, za AG (d.d.) 3.500 EUR in za zavarovalnice in kreditne institucije 5.452 EUR. Plačane akontacije se lahko časovno neomejeno poračunava z bodočimi obveznostmi na podlagi prihodnjih ustvarjenih dobičkov (KStG, 2005, 24. člen).

Rok za oddajo davčne napovedi je 31.3. za preteklo leto, če ima davčni zavezanec poslovno leto enako koledarskemu letu. Če je davčna napoved pripravljena s strani državno certificiranih davčnih svetovalcev, pa se rok za oddajo lahko premakne na 31.10., v primeru posebnih okoliščin pa se ta rok lahko še podaljša. Vsekakor je to možnost, ki jo avstrijski strokovnjaki imajo, da si lahko delo organizirajo preko celega leta in s tem tudi zagotovijo

kvalitetno izdelana poročila in davčne napovedi. Tudi v Sloveniji bi bile tovrstne spremembe dobrodošle (Janežič, 2005, str. 25).

4.2.4 Davčne olajšave

V skladu z EStG, 2005, 10. člen je lahko avstrijski davčni zavezanec pri nakupu ali lastni izdelavi naložb, ki se amortizirajo v preteklosti, uveljavil zmanjšanje osnove za davek od dobička, najprej v višini 20%, potem je bila olajšava znižana na 15%, kasneje na 9% in na koncu na 0%. Pogoj za olajšavo je bil vselej ta, da morajo imeti naložbe običajen poslovni rok uporabe najmanj 4 leta. Nematerialne naložbe, pridobljene v okviru podjetij v skupini niso smele biti osnova za olajšavo. Osnovna sredstva, ki so imela vrednost nižjo kot 400 evrov, niso bila osnova za investicijsko olajšavo.

4.3 Prikaz posameznih gospodarskih kategorij s poslovnega in davčnega vidika

Prilagoditev poslovnega izkaza se lahko izvrši z izvedbo dopolnitev in prilagoditev v skladu z davčnimi predpisi. Postopek, ko za sestavljanje davčnega izkaza opravimo samo preprosto prilagoditev, imenujemo Mehr-Weniger-Rechnung (MWR). Na podlagi MWR se izven poslovnih knjig poslovni izid zmanjša za davčno nepriznane odhodke oz. poveča za davčno nepriznane prihodke. Prilagoditev poslovnega izkaza davčnim predpisom je možna tudi na način, da se sestavi nov davčni izkaz. Tovrstna prilagoditev se izvaja, ko poslovni izkaz skozi daljše časovno obdobje odstopa od davčnih vrednosti. To se posebno izkaže pri amortizaciji, ki jo je za davčne namene dovoljeno obračunavati po linearni metodi, medtem ko je za poslovne namene lahko uporabljena tudi kakšna druga metoda (Bert, Deutsch, Hirschler, 1998, str. 225).

4.3.1 Prihodki

Tako kot v Sloveniji se tudi v avstrijski gospodarski zakonodaji prihodki delijo na tiste iz poslovanja, iz financiranja in izredne prihodke, pri čemer je po običajih knjigovodenja postavka izrednih prihodkov uporabljena izjemoma, veliko redkeje, kot se to opazi v slovenski praksi. Za odnose med povezanimi osebami veljajo transferne cene v višini primerljivih cen z odnosov med nepovezanimi osebami (Fremdvergleich).

V ÖHGB, 2005, 232. člen so zelo skopo predstavljeni **prihodki iz poslovanja**, ki naj bi bili rezultat običajnega poslovanja gospodarske družbe in ki predstavljajo prihodke od prodaje proizvodov, blaga in opravljenih storitev po odbitku prometnega davka. V ÖHGB, 2005, 237. člen določa, da je v prilogah k računovodskim izkazom pri prihodkih treba ločeno izkazati prihodke po dejavnostih in po geografskih trgih.

Finančni prihodki od udeležbe v dobičku pravnih oseb so sestavni del prihodkov obračunskega obdobja, v davčnem izkazu pa se jih izvzame. Za transakcije med rezidenti velja izvzem prihodkov brez dodatnih pogojev, za izvzem prihodkov dividend iz udeležbe v nerezidentih pa veljajo določeni pogoji.

Med postavkami **izrednih prihodkov**, predstavljenih v ÖHGB, 2005, 233. člen, se ne izkazuje široko definiranih postavk. Sem sodijo le redke vknjižbe prihodkov, ki jih nikakor ni mogoče uvrstiti med poslovne, pa tudi ne med prihodke preteklih let itd. V primeru izkazovanja tovrstnih prihodkov lahko avstrijski lastniki, ki imajo odvisne družbe v Sloveniji, zahtevajo njihovo natančno opredelitev, saj so v Avstriji tovrstne postavke zelo redke ali pa rezultat posebne dejavnosti kot npr. nakup gospodarske družbe.

4.3.2 Odhodki

V Avstriji je treba v skladu z gospodarskimi predpisi upoštevati v bilanci vse odhodke, ki so potrebni gospodarski družbi, ali so nastali zaradi nje. Odhodki se tako kot v slovenski zakonodaji delijo na poslovne odhodke, finančne odhodke in izredne odhodke.

Poslovni odhodki predstavljajo stroške materiala in storitev ter ostale stroške, povezane s proizvodnjo, stroške dela, odpise vrednosti in ostale poslovne odhodke. Stroški materiala zajemajo stroške pridobivanja surovin za opravljanje temeljne dejavnosti gospodarske družbe ter z njimi povezane storitve. Stroški dela zajemajo plače uprave oz. posloводства, plače delavcev, vključno s povračili stroškov, odhodke za odpravnine in pokojnine, odhodke za zakonsko predpisane socialne prispevke (socialno zavarovanje, prispevek delodajalca za sklad za izenačenje finančne obremenitve družin – Familienstandausgleichfond, pribitek za uslužbenca, komunalni davek, na Dunaju pa tudi davek za podzemno železnico – U-Bahn Steuer) in druga socialna plačila kot npr. prostovoljna plačila v različne sklade (Bertl, Deutsch, Hirschler, 1998, str. 218).

Finančne odhodke predstavljajo odhodki za nakup delnic in drugih vrednostnih papirjev, pri čemer je treba ločeno izkazati odpise vrednosti in finančne odhodke med povezanimi osebami (ÖHGB, 2005, 231. člen).

Izredni odhodki so tako kot že omenjeni izredni prihodki zelo redko uporabljena postavka v poslovnem izkazu. Če bi med poslovanjem prišlo do odhodkov, ki jih ni mogoče razvrstiti v nobeno od zgoraj navedenih postavk, bi pa bili pomembni z vidika gospodarske družbe, je treba tovrstne odhodke posebej razkriti v prilogah k računovodskim izkazom.

Davčna regulativa obravnava v EStG, 2005, 20. člen in v KStG, 2005, 12. člen odhodke, ki niso odbitni za davčni izkaz:

- zneski, ki so porabljeni za gospodinjstvo davčnega zavezanca,

- poraba, vezana na višji življenjski standard, tudi če so vezani na gospodarski ali družbeni položaj davčnega zavezanca,
- poraba, ki je nastala iz podjetniških ali poklicnih razlogov in se nanaša hkrati na povečanje življenjskega standarda podjetnika,
- reprezentančna poraba, kamor spadajo stroški za pogostitev poslovnih prijateljev, razen če davčni zavezanec dokaže, da je pogostitev namenjena reklamam in za njo prevladujejo poslovni razlogi, za zavezanca, ki deluje v panogi izvoza, lahko minister za finance predpiše pavšalno postavko, koliko reprezentančnih stroškov bo dovoljenih za davčne odhodke,
- davki od dohodka in drugi osebni davki, prometni davki, ki odpadejo na lastno rabo ali na druga plačila, ki se ne smejo šteti med davčne odhodke,
- odhodki niso odbitni, če niso v neposredni povezavi z obdavčljivimi dohodki,
- polovica izplačil članom upravnega in nadzornega odbora ali drugačnih izplačil, ki so povezane z nadzorom posloводства ni odbitnih,
- odpisi naložb v kapital so odbitne delno, preračunano na sedem let.

Pri ugotavljanju dobička so odbitni vsi stroški, ki so v neposredni povezavi s pridobivanjem, zavarovanjem ali ohranjanjem obdavčljivih prihodkov iz poslovne dejavnosti družbe v duhu z EStG. Poslovno priznani stroški po KStG, ki se sklicuje na 7. in 8. člen zakona o dohodnini, so tudi odpisi poslovnih sredstev z življenjsko dobo daljšo kot eno leto po stopnjah, predpisanih v omenjenih členih, pod pogojem, da se o nakupih, vrednostih in odpisih vodi posebno evidenco.

Odbitni stroški so tudi plače zaposlenim in bonitete zaposlenim v zvezi z izplačili po upokojitvenih načrtih, izdatki za zdravstveno, nezgodno in življenjsko zavarovanje zaposlenih. Izplačila bonitet so lahko omejena z drugim zakonom ali pravilnikom (Janežič, 2005, str. 19).

4.3.2.1 Davčno nepriznani odhodki

Obresti za posojila med nepovezanimi osebami, ki imajo medsebojni poslovni interes in so povezane s kakršnimkoli obdavčljivim dohodkom, so odbitna postavka v avstrijskem davčnem izkazu. Plačila obresti lastnikom je treba preveriti, da niso nastala zaradi podkapitaliziranosti gospodarske družbe in tako ne pomenijo prelivanja prikrita dobička skozi stroške obresti, obrestne mere pa ne smejo biti višje, kot so povprečne obrestne mere med nepovezanimi osebami (Janežič, 2005, str. 19).

Obresti, ki so namenjene ustvarjanju neobdavčenega dohodka, niso odbitne, prav tako niso odbitne obresti na posojila, ki jih najame gospodarska družba, da z njimi financira lastniški delež v drugi domači ali tuji gospodarski družbi, če so dividende izhajajoče iz teh lastniških

deležev izvzete iz obdavčenja pri prejemnici dividende. Ta restrikcija ne velja v primeru, da obe gospodarski družbi sodelujeta v konsolidirani davčni napovedi (Janežič, 2005, str. 20).

4.3.3 Amortizacija

Odpisi dolgoročnih materialnih in nematerialnih naložb potekajo v Avstriji polletno, kar pomeni, da vse nabave do vključno 30.6. odpišejo že za celo leto, medtem ko se pri nabavah, opravljenih med 1.7. in 31.12. obračuna polletna amortizacija. Osnovna sredstva oz. drobni inventar do zneska 400 evrov se lahko v celoti prenese med stroške v letu pridobitve. V EStG, 2005, 7. člen so opredeljeni stroški amortizacije pod pogojem poslovne rabe, EStG, 2005, 8. člen pa navaja posebne oblike odpisa, ki jim tudi določa stopnje odpisa:

- pri osnovnih sredstvih na splošno velja pod pogojem poslovne rabe, da je davčno dovoljeno enakomerno letno odpisovati vrednost v obdobju izkustveno določene dobe koristnosti,
- stavbe, ki se uporabljajo za izvajanje neposredne gospodarske dejavnosti družbe se odpisuje po stopnji 3%,
- stavbe, ki služijo neposredno izvajanju dejavnosti bank in zavarovalnic, se odpisuje po stopnji 2,5%,
- stavbe, ki se uporabljajo za namene drugih dejavnosti se odpisuje po stopnji o 2%,
- osebna vozila se lahko odpiše s stopnjo 12,50%, pri čemer je vrednostna meja osebnega vozila 40.000 evrov (torej je osnova za odpis ne glede na to, če je nabavna vrednost višja lahko le do navedenega zneska),
- odpisi zaradi nenavadne tehnične ali gospodarske obrabe so dovoljeni,
- izoblikovali so se standardi izkustvene življenjske dobe, ki pa jo davčni zavezanci v posamičnih primerih lahko spremenijo, tako da jo dodatno dokazujejo davčnemu organu kot primerjavo z drugimi primerljivimi dejavnostmi,
- nematerialne naložbe se odpisuje s stopnjo 10%,
- stroje in proizvodno opremo se lahko odpiše po stopnji 10% - 20%,
- dobro ime, ki se izkaže v okviru skupinske davčne napovedi, se lahko odpisuje postopno 15 let s stopnjo 6,67%, vendar največ v višini 50% nabavne vrednosti gospodarske družbe.

Revalorizacija zaradi uskladitve z inflacijo ali druge krepitve sredstev niso dovoljeni. Teoretično lahko gospodarska družba v poslovne namene izbira med linearno, degresivno ali regresivno metodo odpisa, davčno je priznana le amortizacija, izračunana po linearni metodi (EStG, 2005, 7. člen).

4.3.4 Odpis terjatev

Novejša avstrijska davčna zakonodaja ne dovoljuje več pavšalnih popravkov vrednosti terjatev, pri čemer razporeditev zapadlih terjatev po starosti na razrede, ki imajo določene stopnje popravkov, ne šteje za pavšalen popravek vrednosti, saj so terjatve posamično razvrščene na podlagi kriterija. Ob izpolnjevanju določenih predpostavk (da se ob plačilu takšnih terjatev izkaže ponovne prihodke, da se terjatve izkazujejo ločeno od njihovih popravkov vrednosti, itd.) se lahko odpiše do 15% terjatev do tujine (EStG, 2005, 6. člen, točka 2c).

4.3.5 Vrednotenje zalog

Pri zalogah materiala je podlaga za vrednotenje zalog vedno nabavna cena, če pa gre za zaloge končanih proizvodov, pa je podlaga za vrednotenje proizvodna cena.

Avstrijska poslovna zakonodaja omogoča vrednotenje zalog po naslednjih metodah (Grünberger, 2001, str. 177):

- metoda povprečnih cen (metoda tehtanih povprečnih cen, metoda drsečih povprečnih cen);
- metoda zaporednih cen (FIFO – First in – first out);
- metoda obratnozaporednih cen (LIFO – Last in – first out) in
- metoda najvišjih cen (HIFO – Highest in – first out).

V Avstriji so popravki vrednosti zalog, ki so skladni z načeli knjigovodstva in bilanciranja, davčno priznani.

4.3.6 Dolgoročne rezervacije

V avstrijski gospodarski zakonodaji je oblikovanje rezervacij obvezno v skladu z ÖHGB, 2005, 198. člen, 8. odstavek. Rezervacije se oblikuje prostovoljno za dolgoročno vnaprej vračunane stroške, medtem ko je obvezno oblikovati naslednje vrste rezervacij:

- za pravice do odpravnin,
- za tekoče pokojnine in pravice do pokojnin,
- za siceršnje negotove obveznosti,
- za preteče izgube pri visečih poslih.

Način vračunavanja je natančno predpisan v ÖHGB, 2005, 211.člen in v EStG, 2005, 9. člen, 14. člen za odpravnine in pokojnine. In sicer:

- za odpravnine v višini 50% na bilančni dan obstoječih fiktivnih pravic do odpravnin, ki pomenijo obveznost, ki bi morala biti plačana ob razvezi delovnega razmerja po določenih zakona ali po kolektivni pogodbi. Za delojemalce, ki so izpolnili 50 let se sme oblikovati

rezervacijo za odpravnino v višini 60%, najmanj 50% bilančno izkazanega zneska rezervacije mora biti krito z vrednostnimi papirji, davčno so rezervacije priznane v celotnem oblikovanem znesku; za delovna razmerja od 1.1.2003 se rezervacije ne oblikuje po navedenih merilih, ampak v višini 1,53% mesečne plače, kar je tudi davčno priznано,

- za pokojnine se izračuna rezervacijo po metodi matematične rezerve, prvič se rezervacijo oblikuje v naslednjem letu, ko je bila zagotovljena pokojninska pravica, vsako leto je treba rezervaciji pripisati del, ki odpade po načrtu na to poslovno leto, zagotovljena pokojnina ne sme biti večja od 80% zadnje plače, pokojninska rezervacija se mora obrestovati z obrestno mero 6% in mora biti pokrita z vrednostnimi papirji; davčno so rezervacije priznane v celotnem oblikovanem znesku,
- rezervacije za druge namene (npr. za prodajne garancije, stroške sodnih in drugih procesov...) se obvezno oblikuje in so davčno priznane v celotnem oblikovanem znesku,
- rezervacije za negotove obveznosti in izgube pri visečih poslih se ne smejo izkazovati na podlagi povprečja ali drugih pavšalnih izračunov, dopustno jih je oblikovati le v primeru, če so dokazljivi dejavniki, na podlagi katerih je v vsakem posamičnem primeru treba resno računati s prisotnostjo nastanka obveznosti ali izgube, davčno pa so tovrstne rezervacije, ki so oblikovane za obdobje, daljše kot dvanajst mesecev, priznane v višini 80% oblikovane rezervacije,
- v smislu gospodarskih predpisov so dopustni tudi posamezni pavšalni obračuni, vendar je to davčno nesprejemljivo, davčno tudi niso priznani odhodki iz naslova rezervacij za druge dolgoročno vračunane odhodke.

4.3.7 Stroški reprezentance

Stroški reprezentance v avstrijskem davčnem izkazu niso odbitni, če se nanašajo na darila ali reprezentanco, ki je ni možno dokazati kot stroške, poslovno potrebne za reklamo. Nedovoljeni stroški so tudi izdatki, ki so nastali iz poklicnih in podjetniških razlogov, vendar pomenijo povečanje podjetnikovega običajnega življenjskega standarda (EStG, 2005, 20. člen).

4.3.8 Poslovanje in obresti med povezanimi osebami

Med povezanimi osebami veljajo posebne določbe⁴ (Janežič, str. 38):

- transakcije med povezanimi osebami se morajo odvijati pod enakimi pogoji, kot med nepovezanimi subjekti na trgu (Fremdvergleich),

⁴ Definicija povezanih oseb je v avstrijski gospodarski zakonodaji povzeta po vzorčnem modelu OECD (9. čl.) konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, in sicer:

- če je podjetje posredno ali neposredno udeleženo pri upravljanju, nadzoru ali v kapitalu odvisnega podjetja,
- ali če so iste osebe udeležene posredno ali neposredno pri upravljanju, nadzoru ali v kapitalu odvisnega podjetja.

- obresti družbenika se lahko štejejo za prikrita izplačila dobička⁵ in niso davčno odbitna, če obstaja nesorazmerje med kapitalom in trajnimi obratnimi sredstvi, je delež kapitala znatno pod povprečjem panoge, pogoji posojila niso primerljivi pogojem, kot obstajajo med nepovezanimi osebami in kreditni pogoji omogočajo udeležbo na dobičku ali sredstvih družbe; v skladu z novejšo zakonodajo ni več odločilno razmerje kapitala do posojila družbenika, ampak pogoji posojila v primerjavi s tržnimi pogoji med nepovezanimi osebami.

V KStG je cilj določb o oprostitvi prihodkov od udeležbe na dobičku za rezidente predvsem zagotovitev enkratnega obdavčenja tovrstnih dobičkov, in sicer na nivoju pravnih oseb oz. izognitev večkratnemu obdavčenju istega dobička pri povezanih pravnih osebah. Oprostitev velja na ravni pravnih oseb rezidentov Avstrije brez omejitve trajanja ali odstotka udeležbe.

4.3.9 Ugotavljanje in prenos davčne izgube

Pogoj, da je davčna izguba prenosljiva v naslednja obdobja je, da zavezanec vodi dvostavno knjigovodstvo in izdela bilanco po predpisih (ÖHGB). Zavezanci, ki jim je omogočeno in se poslužujejo možnosti, da vodijo enostavno knjigovodstvo, ki temelji na knjigi prihodkov in odhodkov, lahko prenašajo le davčne izgube, ki nastanejo v prvih treh letih. Izguba preteklih obdobj se lahko v tekočem letu poračuna le v višini 75% pozitivnih dohodkov tega leta (Janežič, 2005, str. 25).

Prenos davčne izgube v Avstriji ni možen, če pride do spremembe lastnika oz. do prevzema z nakupom družbe, ki je poslovno neaktivna in izkazuje izgubo z namenom, da se to izgubo uporabi s strani kupca (Mantelkauf), pri čemer se vsi ali skoraj vsi družbeniki spremenijo. Pri presoji je pomembno upoštevati, če se je zgodila (KStG, 2005, 8. člen):

- pomembna sprememba v organizacijski in gospodarski ureditvi družbe,
- pomembna sprememba v lastniški strukturi,
- celotna vsebina ekonomskih odnosov v družbi po gornjih dveh spremembah ni več vsebinsko ustrezna tisti pred spremembami.

Izjema, ki dopušča uporabo davčne izgube, je možna le v primeru, da se kupi družbo z namenom njene sanacije in ohranjanja delovnih mest. Davčno izgubo se lahko uporabi tudi pod pogojem, da se v istem poslovnem letu razkrijejo skrite rezerve. Tovrstne prihodke skritih rezerv je možno poračunati z izgubo preteklih obdobj (KStG, 2005, 8. člen).

⁵ Določbe ni v zakonu ali podzakonskih aktih, ampak je na tem mestu uporabna starejša sodba Upravnega sodišča.

5 HARMONIZACIJA OBDAVČITVE DOBIČKA V EVROPI IN MEDNARODNI STANDARDI RAČUNOVODSKEGA POROČANJA

V razmerju med računovodskimi in davčnimi pravili, uporabljenimi pri sestavitvi poslovnega in davčnega izkaza, ločimo torej med dvema strukturama, in sicer med **odvisno** in **neodvisno strukturo** (Hoogendoorn, 1996, str. 783-794).

V državah, ki sodijo v **odvisno strukturo**, se poslovni izkazi prilagajajo davčnim in obratno. Minimiziranje plačila davkov je eden od temeljnih dejavnikov, zaradi katerih omenjena odvisnost vodi k izkazovanju nizkih dobičkov. Čeprav davčna pravila sledijo računovodskim, je računovodska politika glede izkazovanja dobička determinirana z vključitvijo davka na dobiček (Kokotec-Novak, 2005, str. 32). Odvisna struktura je prisotna v državah kontinentalne Evrope, katerih računovodski sistemi so grajeni na rimskem pravu, računovodska pravila so opredeljena in močno zaznamovana s predpisi posameznih držav. Mednje sodijo Belgija, Francija, Italija, Finska, Švedska in najmočnejši predstavnik odvisne strukture, Nemčija (Klobučar, 2003, str. 15).

Povezanost računovodskega in davčnega poročanja se lahko kaže na različne načine (Hoogendoorn, 1996, str. 788):

- za računovodsko poročanje se izbere tisto računovodsko usmeritev, ki je z davčnega vidika prednostna;
- dovoljeno je posebno davčno zmanjšanje vrednosti sredstev ter oblikovanje rezervacij za davčne namene, če se te izkažejo tudi v računovodskih izkazih;
- oblikovanje posebnih neobdavčenih rezerv (nem. Sonderposten mit Rücklagenteil) je dovoljeno, če se te izkažejo tudi v računovodskih izkazih;
- v računovodskih izkazih se zaradi pomanjkanja posebnih računovodskih pravil uporablja kar davčna pravila.

Za neodvisno strukturo je značilno, da je opredelitev obdavčljivega dobička neodvisna od opredelitve računovodskega dobička. Gospodarske družbe imajo možnost, da vodijo različno računovodsko politiko za poslovne in davčne namene (Kokotec-Novak, 2005, str. 32).

Različnost povezav med poslovnim in davčnim izkazom predstavlja velik problem pri harmonizaciji obdavčitve v Evropi. Pri harmonizaciji določil glede opredeljevanja dobička, ki je osnova za obdavčitev, se srečujemo z naslednjimi problemi (Kokotec-Novak, 2005, str. 32):

- v posameznih državah EU obstajajo različna določila glede opredeljevanja dobička, ki je osnova za obdavčitev oz. glede davčnega izkaza,
- v večini držav EU obstaja tesna povezanost med poslovnim in davčnim izkazom, poslovni izkaz ima vpliv na davčnega, davčni izkaz ima vpliv na poslovnega,

- zaradi mednarodnega razvoja računovodskih določil glede poslovnih izkazov bodo posledice tudi za davčne izkaze oz. določila glede opredeljevanja obdavčljivega dobička.

V članicah EU je bilo pred 1.5.2004 (evropska petnajsterica) le nekaj držav, v katerih ni tesne povezanosti med poslovnim in davčnim izkazom: Velika Britanija, Danska, Nizozemska in Irska, pri vseh ostalih pa ima poslovni izkaz odločujoč vpliv na davčnega in obratno (Kokotec-Novak, 2005, str. 33).

Načrt za poenotenje obdavčevanja dobičkov gospodarskih družb v EU bi bil lahko pripravljen v treh letih, je izjavo evropskega komisarja za davke in carinsko unijo Laszla Kovacs povzel Financial Times. Poenotenje obdavčitve ne pomeni, da bo komisija predlagala uvedbo enotne davčne stopnje v državah članicah EU, je še poudaril Kovacs. Evropska komisija naj bi poenotila le sistem za izračun davčne osnove (Kenda, 2005, str. 10).

Zaradi vse večje globalizacije, naraščajočih mednarodnih poslovnih povezav gospodarskih družb, vse večjega pritiska konkurence na mednarodnih finančnih trgih, naraščajočega financiranja gospodarskih družb na mednarodnih finančnih trgih, je zahteva po mednarodno usklajenem računovodskem izkazovanju bodisi v skladu z MSRP ali z US-GAAP (Kokotec-Novak, 2005, str. 33).

Z uporabo MSRP se lahko bistveno spremeni davčni izkaz, ker se le-ta naslanja na poslovni izkaz. Uporaba MSRP se čedalje bolj približuje tudi Sloveniji, saj so v skladu z Uredbo Evropske skupnosti št. 1606/2002 in MSRP gospodarske družbe, katerih vrednostni papirji so uvrščeni na katerega od organiziranih trgov vrednostnih papirjev v EU in so zavezane h konsolidaciji, od 1.1.2005 dolžne sestavljati konsolidirane (skupinske) računovodske izkaze (Kokotec-Novak, 2005, str. 33).

Poleg omenjenih družb lahko sestavljajo posamične računovodske izkaze v skladu z MSRP tudi obvladujoče in odvisne gospodarske družbe, vključene v skupino, za katere mora obvladujoča gospodarska družba sestavljati konsolidirane računovodske izkaze, gospodarske družbe, s katerih vrednostni papirji se trguje na organiziranem trgu, banke, zavarovalnice in druge gospodarske družbe, če tako določijo njihove skupščine, vendar najmanj za 5 let.

V strokovni javnosti je predvsem nekaj nemških avtorjev podalo svoja razmišljanja o problematiki povezav med poslovnim in davčnim izkazom glede na mednarodni razvoj računovodstva. Avtorja Kellersmann in Treisch podajata svoje mnenje, da če bi določila MSRP veljala le za davčno bilanco, potem sme biti uporaba MSRP opredeljena le za določene gospodarske družbe, saj bodo sicer potrebna različna določila glede opredeljevanja davčnih izkazov za različne pravne oblike. Nadalje so razmišljanja glede vpliva poslovnega izkaza na davčnega in obratno v tem smislu, da bodo morale posamezne članice EU v skladu z evropskimi usmeritvami glede računovodskega izkazovanja po MSRP, določiti pravila za ugotavljanje davčnih izkazov oz. obdavčljivega dobička in povezav z evropskimi usmeritvami

na področju računovodstva. Možno pa bi bilo tudi davčno odlaganje oz. princip odloženih davkov s posebnimi izkazi, kot je primer v Veliki Britaniji (Kokotec-Novak, 2005, str. 33).

Poleg tega nekateri nemški avtorji poudarjajo, da je pri uporabi MSRP za potrebe obdavčitve treba opredeliti pravni karakter omenjenih standardov, področje obdavčitve mora biti namreč pravno ustrezno regulirano, saj je podvrženo inšpeciranju oz. revidiranju ter sodni presoji (Kokotec-Novak, 2005, str. 33).

5.1 Prenova ZGD, SRS in HGB

5.1.1 Prenova ZGD

Po 12 letih prenove ZGD je Ministrstvo za gospodarstvo 16.6.2005 predstavilo njegovo deveto, zelo obsežno prenovo (ZGD–1). Noveliran zakon naj bi bil sprejet prihodnje leto.

Prenova ZGD je predvidena v 6 sklopih, in sicer (Zagorac, 2005, str. 4):

- Sklop 1: Evropska delniška družba;
- Sklop 2: Uvedba evra;
- Sklop 3: Prenos štirih poglavij iz zakona o prevzemih in revizija;
- Sklop 4: Prenova ureditve s.p.;
- Sklop 5: Prenova ureditve d.o.o.;
- Sklop 6: Enotirni sistem upravljanja d.d.;
- Sklop 7: Prenova drugih določb.

5.1.2 Prenova SRS

Strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo je na podlagi sklepa odbora sekcije za računovodstvo in komisije za SRS na svoji seji dne 27.6.2005 sklenil dati v javno razpravo osnutek sprememb in dopolnitev od 1.1.2002 naprej veljavnih SRS. Razprava o predlaganih spremembah bo potekala do 30.9.2005, v njenem okviru pa lahko zainteresirane osebe in organizacije na inštitut pošljejo svoje pripombe in predloge. Prenovljeni SRS naj bi se pričeli uporabljati že s 1.1.2006.

Namen prenove je dopolnitev oz. sprememba SRS zaradi uskladitve z MSRP. V vseh prenovljenih SRS naj bi bila določba, kateri deli SRS se lahko nadomestijo z ustreznimi deli MSRP, v kolikor MSRP katero izmed zadev obravnavajo podrobneje kot SRS. Zaradi predvidene uvedbe evra v SRS ne bo več potrebe po ureditvi splošnega prevrednotovanja. Po predvideni davčni ureditvi se bodo za ugotavljanje davčne osnove uporabljali tako SRS kot tudi MSRP (Horvat, 2005, str. 5).

Na prenovo SRS so med drugim v veliki meri vplivali spremenjeni in novi predpisi EU s področja bilančnega prava, ki jih je Slovenija kot članica dolžna prevzeti v svoj pravni red. Uredbe in predpisi EU, ki so neposredno uporabljivi in zavezujoči v vseh državah članicah imajo prednost tako pred besedili zakonov kakor tudi pred drugimi predpisi posamezne države članice, npr. pred SRS (Stupica, 2005, str. 1).

5.1.3 Prenova HBG

V Avstriji je za konec leta 2005 predvidena zakonska predložitev osnutka prenove HGB. Reforma naj bi stopila v veljavo najkasneje do 1.1.2007. Namen prenove je poenotenje pojma gospodarskih družb, možnost ustanavljanja osebnih (trgovskih) družb, obveznost računovodenja in liberalizacija nadvse togih predpisov pri ustanavljanju družb (Reform des Handelsgesetzbuches).

6 SKLEP

V večini držav Evrope predstavlja poslovni izkaz podlago za sestavitev davčnega izkaza. V Avstriji obstaja tesna povezanost med poslovnim in davčnim izkazom. Enako trditev bi lahko podali tudi za Slovenijo. Iz natančnejšega primerjalnega prikaza bilanciranja med slovenskim in avstrijskim davčnim izkazom pa je razvidna večja dorečenost bilanciranja na nekaterih področjih v Avstriji. Kot primer naj omenim oblikovanje dolgoročnih rezervacij, ki je v Avstriji zakonsko predpisana, vrste in način oblikovanja rezervacij pa so natančno specificirane. V praksi slovenske gospodarske družbe večinoma ne oblikujejo rezervacij v takšnem obsegu kot v Avstriji. Novi ZDDPO-1 sicer ne upošteva dolgoročnih rezervacij kot davčno priznane, vendar vsaj omogoča njihovo polno upoštevanje v času odprave ali porabe.

V Sloveniji obstaja tesna povezava med poslovnim in davčnim izkazom, saj pod davčnim izkazom za gospodarsko družbo razumemo davčni izkaz, ki ga le-te oblikujejo na podlagi ZDDPO-1 od 1.1.2005 dalje. SRS so v stroko vnesli nov način razmišljanja. Računovodske rešitve stremijo k temu, da so računovodske informacije poštene do uporabnikov. V preteklosti je bila temeljna zahteva njihova zakonitost. Računovodske rešitve so se znebile vpliva davčne zakonodaje in so se usmerile k poslovnim potrebam. V preteklosti je, podobno kot še vedno v številnih srednjeevropskih državah, davčna zakonodaja urejala podrobnosti računovodstva. Računovodstvo je bilo posledično omejeno zgolj na knjigovodstvo, vsa računovodska pojasnila pa je dajalo Ministrstvo za finance.

V Avstriji predstavlja Zakon o dohodnini – EstG most med poslovno in davčno zakonodajo in razširja veljavnost trgovskopravnih temeljnih knjigovodskih načel. Podlaga za sestavitev poslovnega izkaza je opredeljena s trgovskim zakonikom (ÖHGB), davčne predpise pa ureja zakon o davku družb (KStG). Temeljne predpostavke pri sestavitvi obeh izkazov so

merodajnost ter resničen in pošten prikaz posameznih gospodarskih kategorij. Avstrijska zakonodaja je v primerjavi s slovensko na nekaterih področjih veliko bolj dorečena in natančna. Pri oblikovanju davčnega izkaza moramo biti pozorni na razmerje med davčnimi in računovodskimi pravili.

Davčni sistem kontinentalne Evrope temelji na računovodskem načinu izračuna davčne osnove in kasnejših prilagoditvah, zato bo uvedba MSRP pomenila temeljite spremembe tudi na obdavčitev dobička. V nacionalni zakonodaji bi bilo treba upoštevati, da se izid na podlagi MSRP prizna tudi za namene davka od dobička, sicer bi v primeru, ko so družbe zavezane upoštevati MSRP, bilo treba voditi dvojne evidence in sestaviti posebne računovodske izkaze. Zakona, ki obdavčujeta dobiček v Avstriji in Sloveniji ne predvidevata priznavanja odhodkov v skladu z MSRP. V Sloveniji se v določenih strokovnih člankih lahko razbere pričakovanje dodatne uvedbe tovrstnih določb v ZDDPO-1, medtem ko v Avstriji po trenutnem prevladujočem mnenju ni pričakovati, da bi se davčno priznalo odhodke, ki jih družbe ugotovijo po MSRP, saj je obvezno upoštevanje MSRP vezano le na konsolidirane računovodske izkaze, ki pa niso podlaga za davčne izkaze.

LITERATURA

1. Auer Kurt V.: IAS/IFRS Kompakt, Vergleich IAS/IFRS – HGB: Analyse, Beispiele. 2. Auflage. Wien : Linde Verlag Wien, 2003. 232 str.
2. Bertl Romuald, Deutsch Eva, Hirschler Klaus: Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch. Zweite Ausgabe. Wien : Orac Verlag, 1998. 555 str.
3. Čokelc Stanko, Kokotec-Novak Majda, Repovž Leon: Davčno računovodstvo in davčno svetovanje. Maribor : Pravna fakulteta, 2003. 324 str.
4. Drobnič Nada et al.: Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb. Uvodna pojasnila. Ljubljana : GV Založba, 2004. 268 str.
5. Grohmann-Steiger Christine, Schneider Wilfried: Einführung in die Buchhaltung im Selbststudium. Band I: Informationsteil. 14., vollständig überarbeitete Auflage. Wien : Facultas Verlags- und Buchhandels AG, 2001. 399 str.
6. Grünberger Herbert: Praxis der Bilanzierung. Siebente, aktualisierte Auflage. Wien : Springer-Verlag, 2001. 367 str.
7. Hieng Romana et al.: Bilanca stanja. IKS, Ljubljana, 32(2005) 1/2, str. 21–70.
8. Hieng Romana: Obračun davka od dobička pravnih oseb za leto 2004. IKS, Ljubljana, 32(2005) 4/5, str. 127–151.
9. Hieng Romana et al.: Izkaz poslovnega izida po različici I iz SRS 25. IKS, Ljubljana, 31(2004) 1/2, str. 77–97.
10. Hočevar Marko, Igličar Sandi, Zaman Maja: Osnove računovodstva. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2000. 461 str.
11. Hoogendoorn Martin N.: Accounting and taxation in Europe – A comparative overview. The European Accounting Review, London, 5(1996), Supplement, str. 783–794.
12. Horvat Tatjana: Prihodnje leto novi standardi. Finance, Ljubljana, 12.05.2005, str. 5.
13. Janežič Karmen: Davčno okolje pri izvajanju dejavnosti tujcev v Sloveniji – Primer avstrijskega investitorja v okolju davka od dohodka pravnih oseb. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2005. 69 str.
14. Jerman Saša: Davčno nepriznani odhodki po Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb. Zbornik referatov 8. letne konference računovodij. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2005, str. 103-126.
15. Kavčič Slavka: Računovodske informacije za zunanje uporabnike. Zbornik 29. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Portorož : Društvo ekonomistov Slovenije, 1997, str. 143–153.
16. Kenda Albina: Poenotenje obdavčitve dobička v EU. Finance, Ljubljana, 26.05.2005, str. 10.
17. Klobučar Nada: Vpliv davčnih pravil na računovodsko poročanje. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 93 str.
18. Knobbe-Keuk Brigitte: Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht. Köln : Otto Schmidt, 1993. 1699 str.

19. Kokotec-Novak Majda: Vpliv poslovne bilance na davčno bilanco pri različnih gospodarskih subjektih. Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva revizor. Predmet: davki. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2005, str. 30 – 56.
20. Kokotec-Novak Majda, Korošec Bojana, Melavc Dane: Osnove računovodstva z bilanciranjem. Kranj : Moderna organizacija, 2002. 337 str.
21. Kokotec-Novak Majda: Davčne bilance v Evropi s posebnim poudarkom na primerjalnem prikazu nemške davčne bilance. Zbornik referatov 12. posvetovanja Društva računovodskih in finančnih delavcev Maribor. Maribor : Društvo računovodskih in finančnih delavcev Maribor, 1997, str. 129–141.
22. Kokotec-Novak Majda: Davčno računovodstvo in davčna politika podjetja. Zbornik 28. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Portorož : Društvo ekonomistov Slovenije, 1996, str. 107–119.
23. 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.
24. Meigs Robert F., Meigs Walter B., Meigs Mary A.: Financial Accounting. Eighth edition. New York : McFraw-Hill, 1995. 685 str.
25. Odar Marjan: Temeljne računovodske predpostavke in kakovostne značilnosti računovodenja. Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva revizor. Predmet: računovodstvo. Tema: Slovenski računovodski standardi. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2004, str. 12 – 23.
26. Porter Gary A., Norton Curtis L.: Financial Accounting: The Impact on Decision Makers. Second Edition. New York : The Dryden Press, 1998. 797 str.
27. Scholes Myron S. et al.: Taxes and Business Strategy – A Planning Approach. New Jersey : Prentice Hall, 2002. 515 str.
28. Stanovnik Tine: Javne finance. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1998. 196 str.
29. Stupica Žiga: Javna razprava o Slovenskih računovodskih standardih 2006. Računovodski in davčni nasvet, Ljubljana, 2005, 17, str. 1 – 3.
30. Turk Ivan: Pojemovni okvir računovodstva. Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva revizor. Predmet: računovodstvo. Tema: Slovenski računovodski standardi. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2004, str. 94 – 98.
31. Weygandt Jerry J., Kieso Donald E.: Financial Accounting. New York : John Willey & Sons, 1995. 679 str.
32. Zagorac Željko: ZGD po evropskih merilih. Finance, Ljubljana, 21.06.2005, str. 4.

VIRI

1. Einkommensteuergesetz (BGBl 660/1989 s spremembami do BGBl I Nr. 104/2005).
2. Handelsgesetzbuch (BGBl 459/1990 s spremembami do BGBl I Nr. 59/2005).
3. Körperschaftsteuergesetz (BGBl 660/1989 s spremembami do BGBl I Nr. 93/2005).

4. Reform des Handelsgesetzbuches. [URL: <http://www.justiz.gv.at/vorhaben/index.php?nav=10&st=1&th=3&sth=10&set=show&pj=32>], 27.6.2005.
5. Slovenski računovodski standardi 2001. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2002. 319 str.
6. The Relationship between Taxation and Financial Reporting – Income Tax Accounting. Paris : Organization for Economic Co-operation and Development, 1987. 68 str.
7. Zakon o gospodarskih družbah, Novela H – uradno prečiščeno besedilo (Uradni list RS, št. 15/2005).
8. Zakon o davku od dobička pravnih oseb s komentarjem. Ljubljana : GV Založba, 1998. 179 str.
9. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb – uradno prečiščeno besedilo (Uradni list RS, št. 17/2005).
10. Zakon o davčnem postopku – uradno prečiščeno besedilo (Uradni list RS, št. 25/2005).

PRILOGE

PRILOGA 1: Slovarček uporabljenih tujih izrazov

PRILOGA 2: Prikaz izkaza poslovnega izida po obeh različicah v Sloveniji

PRILOGA 1: Slovarček uporabljenih tujih izrazov

Bundesabgabenordnung (BAO) – Zakon o pobiranju zveznih dajatev

Einkommensteuergesetz (EStG) – Zakon o dohodnini

Gesamtkostenverfahren – Izkaz poslovnega izida po naravnih vrstah (različica I)

Grundsätze ordnungsgemässer Buchführung (GOB) – Temeljna knjigovodska načela

Körperschaftsteuergesetz (KStG) – Zakon o davku od dobička družb

Organisation for Economic Co-Operation and Development (OECD) – Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj

Österreichisches Handelsgesetzbuch (ÖHGB) – Avstrijski trgovinski zakonik

Umsatzkostenverfahren – Izkaz poslovnega izida po funkcionalnih vrstah (različica II)

Umsatzsteuergesetz (UStG) – Zakon o prometnem davku

PRILOGA 2: Prikaz izkaza poslovnega izida po obeh različicah v Sloveniji

Različica I		Različica II	
1.	Cisti prihodki od prodaje	1.	Cisti prihodki od prodaje
2.	Sprememba vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje	2.	Proizvajalni stroški prodanih proizvodov (z amortizacijo) oz. nabavna vrednost prodanega blaga
3.	Usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve	3.	Kosmati poslovni izid iz prodaje (1-2)
4.	Drugi poslovni prihodki	4.	Stroški prodajanja (z amortizacijo)
5.	Stroški blaga, materiala in storitev	5.	Stroški splošnih dejavnosti (z amortizacijo)
5.a.	Nabavna vrednost prodanega blaga in materiala ter stroški porabljenega materiala	5.a.	Normalni stroški splošnih dejavnosti
5.b.	Stroški storitev	5.b.	Prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih dolgoročnih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih
		5.c.	Prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih
6.	Stroški dela	6.	Drugi poslovni prihodki (skupaj s prevrednotovalnimi poslovnimi prihodki)
6.a.	Stroški plač		
6.b.	Stroški socialnih zavarovanj		
6.c.	Drugi stroški dela		
7.	Odpisi vrednosti	7.	Finančni prihodki iz deležev
7.a.	Amortizacija in prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih dolgoročnih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih	7.a.	Finančni prihodki iz deležev v podjetjih v skupini razen v pridruženih podjetjih
7.b.	Prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih	7.b.	Finančni prihodki iz deležev v pridruženih podjetjih
		7.c.	Drugi finančni prihodki iz deležev (skupaj s prevrednotovalnimi finančnimi prihodki)
8.	Drugi poslovni odhodki	8.	Finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev
		8.a.	Finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev do podjetij v skupini razen do pridruženih podjetij
		8.b.	Finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev do pridruženih podjetij
		8.c.	Drugi finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev (s prevrednotovalnimi finančnimi prihodki)
9.	Finančni prihodki iz deležev	9.	Finančni prihodki iz kratkoročnih terjatev
9.a.	Finančni prihodki iz deležev v podjetjih v skupini razen v pridruženih podjetjih	9.a.	Finančni prihodki iz obresti in kratkoročnih terjatev do podjetij v skupini razen do pridruženih podjetij
9.b.	Finančni prihodki iz deležev v pridruženih podjetjih	9.b.	Finančni prihodki iz obresti in kratkoročnih terjatev do pridruženih podjetij
9.c.	Drugi finančni prihodki iz deležev (s prevrednotovalnimi finančnimi prihodki)	9.c.	Drugi finančni prihodki iz obresti in kratkoročnih terjatev (s prevrednotovalnimi finančnimi prihodki)
10.	Finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev	10.	Finančni odhodki za odpise dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb
10.a.	Finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev do podjetij v skupini razen do pridruženih podjetij	10.a.	Prevrednotovalni finančni odhodki pri finančnih naložbah v podjetja v skupini razen v pridružena podjetja
10.b.	Finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev do pridruženih podjetij	10.b.	Prevrednotovalni finančni odhodki pri finančnih naložbah v pridružena podjetja
10.c.	Drugi finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev (s prevrednotovalnimi finančnimi prihodki)	10.c.	Prevrednotovalni finančni odhodki pri drugih finančnih naložbah

Nadaljevanje Priloge 2

Različica I		Različica II	
11.	Finančni prihodki iz kratkoročnih terjatev Finančni prihodki iz obresti in kratkoročnih terjatev do podjetij v skupini razen do pridruženih podjetij Finančni prihodki iz obresti in kratkoročnih terjatev do pridruženih podjetij Drugi finančni prihodki iz obresti in kratkoročnih terjatev (s prevrednotovalnimi finančnimi prihodki)	11.	Finančni odhodki za obresti in druge obveznosti Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti do podjetij v skupini razen do pridruženih podjetij Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti do pridruženih podjetij Drugi finančni odhodki za obresti in iz drugih dejavnosti
11.a.		11.a.	
11.b.		11.b.	
11.c.		11.c.	
12.	Finančni odhodki za odpise dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb Prevrednotovalni finančni odhodki pri finančnih naložbah v podjetja v skupini razen v pridružena podjetja Prevrednotovalni finančni odhodki pri finančnih naložbah v pridružena podjetja Drugi prevrednotovalni finančni odhodki	12.	Davek iz dobička iz rednega poslovanja
12.a.			
12.b.			
12.c.			
13.	Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti do podjetij v skupini razen do pridruženih podjetij Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti do pridruženih podjetij Drugi finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti	13.	Čisti poslovni izid iz rednega delovanja (1-2-4-5+6+7+8+9-10-11-12)
13.a.			
13.b.			
13.c.			
14.	Davek iz dobička iz rednega delovanja	14.	Izredni prihodki
15.	Čisti poslovni izid iz rednega delovanja (1+/- 2+3+4-5-6-7-8+9+10+11-12-13-14)	15.	Izredni odhodki Izredni odhodki brez prevrednotovalnega popravka kapitala Izredni odhodki za prevrednotovalni popravek kapitala
15.a.		15.a.	
15.b.		15.b.	
16.	Izredni prihodki	16.	Poslovni izid zunaj rednega delovanja (14-15)
17.	Izredni odhodki	17.	Davek iz dobička (ustvarjenega zunaj rednega delovanja)
18.	Poslovni izid zunaj rednega delovanja (16-17)	18.	Drugi davki, ki niso izkazani v drugih postavkah
19.	Davek iz dobička	19.	Čisti poslovni izid obračunskega obdobja (13+16-17-18)
20.	Drugi davki, ki niso izkazani v drugih postavkah		
21.	Čisti izid obračunskega obdobja (15+16-17-19-20)		
	Poslovni izid iz poslovanja (1+/-2+3+4-5-6-7-8)		Poslovni izid iz poslovanja (3-4-5+6)
	Poslovni izid iz rednega delovanja (1+/-2+3+4-5-6-7-8+9+10+11-12-13)		Poslovni izid iz rednega delovanja (3-4-5+6+7+8+9-10-11)
	Celotni poslovni izid (1+/-2+3+4-5-6-7-8+9+10+11-12-13+16-17)		Celotni poslovni izid (3-4-5+6+7+8+9-10-11+14-15)

Vir: SRS, 2002, str. 178-181.