

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

DIPLOMSKO DELO

RAČUNOVODSTVO ODLOŽENIH DAVKOV

Ljubljana, november 2006

VESNA ZUPANEK

IZJAVA

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

V Ljubljani, dne _____

Podpis: _____

KAZALO

1. UVOD	1
2. RAČUNOVODSKA OBRAVNAVA ODLOŽENIH DAVKOV	2
2.1. Odloženi davki	3
2.2. Računovodski in davčni dobiček.....	3
2.2.1. Razlike med računovodskim in davčnim dobičkom	4
2.3. Stalne, začasne in časovno usklajevalne razlike	7
2.3.1. Časovno usklajevalne razlike	7
2.3.2. Stalne razlike med računovodskim in obdavčljivim dobičkom	8
2.3.2.1. Davčno nepriznani odhodki, ki povzročajo stalne razlike	8
2.3.2.2. Davčno nepriznani prihodki, ki povzročajo stalne razlike	10
2.3.3. Začasne razlike	11
2.4. Terjatve in obveznosti za odloženi davek	12
2.4.1. Vrednotenje in izkazovanje terjatev za odloženi davek	13
2.4.1.1. Vrednotenje in izkazovanje terjatev za odloženi davek v zvezi z davčnimi izgubami	15
2.4.2. Vrednotenje in izkazovanje obveznosti za odloženi davek.....	16
2.4.3. Metode obračunavanja davka iz dobička	17
2.4.3.1. Metoda obveznosti po izkazu poslovnega izida	18
2.4.3.2. Metoda obveznosti po bilanci stanja	20
2.4.4. Davčna vrednost sredstva in obveznosti	21
3. PRAKTIČNI PRIMERI IZRAČUNA ODLOŽENIH DAVKOV	22
3.1. Izračun odloženih davkov v zvezi s sredstvi	23
3.1.1. Neopredmetena osnovna sredstva	23
3.1.1.1. Dobro ime.....	24
3.1.1.2. Dolgoročno odloženi stroški raziskovanja	24
3.1.2. Opredmetena osnovna sredstva.....	25
3.1.2.1. Prevrednotenje sredstev na višjo pošteno vrednost.....	25
3.1.2.2. Prevrednotenje sredstev na nižjo vrednost	26
3.1.2.3. Amortiziranje opredmetenih osnovnih sredstev, katerih posamezna vrednost ne presega 500 evrov.....	27
3.1.2.4. Amortiziranje opredmetenih osnovnih sredstev po amortizacijski stopnji, ki presega davčno priznana amortizacijsko stopnjo	27
3.1.2.5. Amortiziranje opredmetenih osnovnih sredstev po amortizacijski stopnji, ki je nižja od davčno priznane amortizacijske stopnje.....	29
3.1.3. Zaloge.....	30
3.1.3.1. Prevrednotenje zalog na nižjo vrednost	30
3.1.4. Poslovne terjatve	31
3.1.4.1. Prevrednotenje terjatev do kupcev	31
3.1.5. Kratkoročne finančne naložbe.....	32
3.1.5.1. Prevrednotenje kratkoročnih finančnih naložb	32
3.1.6. Aktivne časovne razmejitev	33
3.1.6.1. Povečanje aktivnih časovnih razmejitev	33

3.2. Izračun odloženih davkov v zvezi z obveznostmi.....	34
3.2.1. Rezervacije.....	34
3.2.2. Pasivne časovne razmejitve.....	35
3.2.2.1. Oblikovanje pasivnih časovnih razmejitev	35
3.3. Izračun skupnih odloženih davkov.....	36
3.3.1. Sprememba davčne stopnje.....	38
3.3.2. Davčne olajšave.....	39
3.4. Obračun davka od dohodkov pravnih oseb in izkaz poslovnega izida	40
4. SKLEP.....	41
LITERATURA.....	43
VIRI.....	45
PRILOGE	

1. UVOD

V letu 2004 je slovenski zakonodajalec na novo uredil sistem obdavčevanja dohodkov pravnih oseb. Sprejel je nov zakon, t. i. Zakon od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1), ki je nadomestil Zakon o davku od dobička pravnih oseb (ZDDPO). Novi zakon je na področje obdavčitve prinesel kar nekaj novosti. Ena izmed novosti je že samo poimenovanje obdavčitve. V Sloveniji ne govorimo več o davku od dobička pravnih oseb, temveč o davku od dohodkov pravnih oseb. Sprememba izraza izhaja iz enega temeljnih ciljev zakonodajalca: razširitev in zaščita davčne osnove. To pomeni, da se je obdavčitev razširila na večje število zavezancev in da se v davčno osnovo všteva vedno več dohodkov (Mlakar, 2004, str. 82).

Druga posebnost novega zakona je pojav odloženih davkov. Ti so posledica tega, da so določeni prihodki in odhodki v davčnem obračunu uveljavljeni v drugem obdobju, kot pa so ti izkazani v izkazu poslovnega izida. Ker so odloženi davki nova tema, davčni zavezanci še nimajo pomembnih izkušenj s spremljanjem davčno priznanih prihodkov in odhodkov. Prejšni Zakon o davku od dobička pravnih oseb namreč ni poznal začasnih razlik, ki bi povzročale evidentiranje odloženih davkov.

Odloženi davki v osnovi niso predmet davčnih predpisov, temveč posledica pravil vodenja poslovnih knjig oziroma sestavljanja letnih računovodskih izkazov. Za pravilno izkazovanje odloženih davkov je potrebno dobro poznavanje in razumevanje Slovenskih računovodskih standardov (SRS), Mednarodnega računovodskega standarda 12 (MRS 12) in Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1, 2004). Pomembno je, da se davčni zavezanci seznanijo z vzroki nastanka odloženih davkov in s pogoji za pripoznanje in merjenje odloženih davkov.

Davčni zavezanci morajo konec leta poleg temeljnih računovodskih izkazov napraviti tudi davčni obračun, ki je podlaga za obdavčitev. Ta davčni izkaz je posebno poročilo, ločeno od drugih računovodskih poročil podjetja. Je zaupne narave in se posreduje samo ustrezni davčni inštituciji. Za sestavljanje davčnega izkaza poslovnega izida lahko podjetja uporabljajo drugačne računovodske metode kot pri izkazu poslovnega izida. Do razlik med njima prihaja zaradi odstopanja davčnih določb od računovodskih predpisov. Nastale razlike so temeljni razlog za nastanek odloženih davkov.

Namen diplomskega dela je pojasniti, zakaj prihaja do razlik med računovodskim in obdavčljivim dobičkom, ki so razlog za nastanek odloženih davkov, ter pokazati, kako odložene davke izračunati in evidentirati v izkazu poslovnega izida in v izkazu bilance stanja.

Diplomsko delo je sestavljeno iz dveh delov. V prvem delu je opredeljeno računovodsko obravnavanje odloženih davkov. Razloženo je, kaj odloženi davki so, kako nastanejo in kako jih evidentiramo. Pojasnjene so razlike med računovodskimi standardi in davčnimi določbami in kako te vplivajo na evidentiranje odloženih davkov.

Drugi del prikazuje izračune odloženih davkov na konkretnih primerih. Primeri izračunov temeljijo na poslovnih dogodkih, s katerimi se podjetja v praksi srečujejo. V zadnjem, sklepnem delu so povzete moje ugotovitve.

2. RAČUNOVODSKA OBRAVNAVA ODLOŽENIH DAVKOV

V Sloveniji podjetja pripravljajo računovodske izkaze v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) ali pa v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (MSRP). Temeljni so SRS, uporaba MSRP je družbam dana kot možnost. Z vstopom Slovenije v Evropsko unijo je Zakon o gospodarskih družbah doživel dopolnitve, ki so natančneje določile, katera podjetja morajo pri pripravi računovodskih izkazov obvezno uporabiti MSRP. Uporaba MSRP je tako obvezna za družbe, katerih vrednostni papirji so uvrščeni na organizirane trge vrednostnih papirjev v državah članicah EU in ki so zavezane k uskupinjevanju. MSRP morajo uporabljati tudi banke, zavarovalnice ter druge družbe, če je tako odločila njihova skupščina.

Ker pa vsa podjetja še niso prešla na nove MSRP, novela zakona o gospodarskih družbah (ZGD-H, 2004) tudi določa, da SRS ne smejo biti v nasprotju z MSRP, zato so prenovljeni SRS, ki so začeli veljati v letu 2006, tudi sledili pravilom in zahtevam mednarodnih standardov računovodskega poročanja.

Iz tega sledi, da med podjetji, ki že uporabljajo mednarodne standarde računovodskega poročanja, in tista, ki uporabljajo prenovljene slovenske računovodske standarde 2006, ne bo prihajalo do bistvenih razlik v daljšem obdobju pri obračunavanju davka od dohodka pravnih oseb. Izbiro med uporabo SRS ali MSRP bi lahko označili tudi kot izbiro podjetij med različnimi računovodskimi usmeritvami, kar posledično pomeni, da so lahko prihodki in odhodki pripoznani v različnih obdobjih ter sta zato davčna osnova in obveznost plačila davka drugačni, kot bi bili, če bi vse družbe uporabile popolnoma enake računovodske usmeritve. Pomembnejše je, da družba izbrano računovodsko usmeritev dosledno uporablja v vseh obračunskih obdobjih, kajti v tem primeru so tudi prihodki, odhodki in poslovni izid primerljivi. Seveda pri tem ne smemo pozabiti, da se učinek sprememb računovodske usmeritve praviloma pokaže v obdobju, ko je računovodska usmeritev spremenjena (Odar, 2006, str. 289).

Poleg izbire o uporabi različnih računovodskih standardov na davek od dohodka pravnih oseb vpliva tudi spremenjena davčna zakonodaja. S 1. 1. 2005 je v veljavo stopil Zakon od dohodkov pravnih oseb, ki je uvedel številne novosti, ki lahko povzročijo nastanek odloženih davkov. Zato je pomembno, da podjetja dobro poznajo ne samo računovodske standarde, pač pa tudi davčno zakonodajo. Odloženi davki v osnovi niso predmet davčnih predpisov, temveč posledica pravil vodenja poslovnih knjig oziroma sestavljanja letnih računovodskih izkazov.

2.1. Odloženi davki

Področje odloženih davkov v SRS ne ureja noben standard posebej. Na kratko so odloženi davki omenjeni v Uvodu k SRS, v SRS 5 (Terjatve), SRS 9 (Dolgoročni dolgovi) in SRS 19 (Vrste poslovnega izida in denarnega izida). Medtem ko je v mednarodnih računovodskih standardih odloženim davkom posvečen cel MRS 12.

Odloženi davek bi lahko opredelili kot znesek davka, ki ga bo davčni zavezanec poravnal ali pa mu bo povrnjen v prihodnjih davčnih obdobjih. Pri tem je pomembno, da poslovni dogodki, ki povzročajo odložene davke, nastanejo v sedanjem obračunskem obdobju ali pa so že nastali v preteklih obdobjih, davčne posledice pa bodo imeli v prihodnjih obdobjih. Nastali poslovni dogodki so tako že pripoznani v poslovnih knjigah davčnega zavezanca kot ustrezna sredstva, obveznosti, prihodki in odhodki. Ker pa nastali poslovni dogodek še nima davčnih posledic, te pa v prihodnosti bodo nastale, jih je potrebno obračunati že sedaj oziroma v letu, v katerem je poslovni dogodek nastal, kot odloženi davek.

Odloženi davek lahko pomeni odloženo terjatev za davek ali pa odloženo obveznost za davek. Kadar odloženi davek pomeni večje plačilo davka v prihodnosti, govorimo o odloženi obveznosti za davek. Kadar pa odloženi davek predstavlja manjše plačilo davka v prihodnosti, govorimo o odloženi terjatvi za davek.

Izračunavanje odloženega davka temelji na ugotavljanju razlik med knjigovodsko vrednostjo sredstev in obveznosti, ki je izkazana v bilanci stanja na dan izračunavanja odloženih davkov, ter med davčno vrednostjo sredstev in obveznosti.

Odloženi davek se kot računovodska postavka pripozna v izkazu poslovnega izida. Če podjetje oblikuje odložene davke, bo to zviševalo ali pa zniževalo davek iz dobička in s tem vplivalo na nižji oziroma višji čisti dobiček.

Za poznavanje nastanka in oblikovanje odloženih davkov je potrebno razumeti razmerje med obdavčljivim (davčnim) dobičkom in računovodskim dobičkom. Po MRS 12 je računovodski dobiček celotni dobiček ali izguba v posameznem obdobju pred odštetjem odhodka za davek iz dobička, obdavčljivi dobiček (davčna osnova) pa je dobiček v posameznem obdobju, ki se ugotovi v skladu s predpisi davčnih oblasti, na podlagi katerih je potrebno poravnati davek iz dobička. Ta dva dobička po navadi nista enaka, zaradi razlik med njima pa prihaja do odloženih davkov.

2.2. Računovodski in davčni dobiček

Za odmero davka od dohodkov pravnih oseb zakonodaja določa, da morajo podjetja za ta namen izdelati t. i. davčni izkaz uspeha. Davek od dohodka pravnih oseb se obračunava na podlagi davčne osnove, ki se ugotovi v davčnem izkazu. Davčni izkaz podjetje napravi na

podlagi zakonskih predpisov, ki jih določi zakonodajalec. V Sloveniji podjetja izdelujejo davčne izkaze na podlagi ZDDPO-1 (2004).

Davčni izkaz uspeha in izkaz poslovnega izida se praviloma med seboj razlikujeta. Obdavčljivi dobiček (dobiček, ki ga podjetje izkaže v davčnem izkazu), to je dobiček, na podlagi katerega se odmeri davek, navadno ni enak računovodskemu dobičku (dobičku iz izkaza poslovnega izida). Zato davek, ki bi ga podjetje izračunalo na podlagi računovodskega dobička, ne bi bil enak davku, ki ga podjetja morajo plačati in ga računati na podlagi obdavčljivega dobička. Zakaj prihaja do razlik in zakaj dobiček pred obdavčitvijo iz izkaza poslovnega izida ni dovoljena davčna osnova za davek od dohodkov pravnih oseb, bom razložila v nadaljevanju.

2.2.1. Razlike med računovodskim in davčnim dobičkom

Izkaz poslovnega izida je eden temeljnih računovodskih izkazov, ki jih pripravljajo gospodarske družbe. Iz izkaza poslovnega izida lahko ugotovimo, kako uspešno je neko podjetje pri opravljanju svoje osnove dejavnosti. Podjetje se trudi, da bi v poslovnem letu poslovalo čim bolj uspešno in ob koncu leta prikazalo čim višji dobiček. Taki rezultati so namreč spodbudni za nadaljnjo poslovanje, hkrati pa so dober motivator za vse zaposlene in njegove lastnike.

Izkaz poslovnega izida je standardiziran in je poleg bilance stanja obvezni sestavni del računovodskega poročila. V njem gospodarske družbe izkazujejo poslovni izid za poslovno leto in medletna obdobja, zato mora biti resničen in pošteno prikazan.

Pri izdelavi izkaza poslovnega izida se podjetja naslanjajo na SRS ali na MSRP. Po katerih standardih podjetje pripravlja izkaz, je odvisno od njegove računovodske odločitve, če zakonodaja ne določa drugače.

Za potrebe obračunavanja davka iz dobička podjetja izdelujejo davčni izkaz poslovnega izida, na podlagi katerega se določa davčna osnova za odmero davka. Pri ugotovitvi davčne osnove davčna zakonodaja postavlja svoja pravila, ki drugače urejajo priznavanje odhodkov in prihodkov, kot jih podjetja izkazujejo v poslovnih knjigah. Ta drugačnost se kaže v tem, da se lahko odhodki in prihodki priznajo v istem obdobju ali pa v drugem. Nekateri odhodki, ki so izkazani v izkazu poslovnega izida, se davčno ne priznajo ali pa se priznajo le delno. Nekatere prihodke pa je potrebno celo povečati. Kateri so obdavčljivi prihodki in davčno priznani odhodki, določa ZDDPO-1 (2004).

Zaradi možnih večjih odstopanj računovodskega dobička od davčnega dobička ter posledično tudi davka SRS 19 določa, da mora biti čisti dobiček (dobiček po obdavčitvi) v izkazu poslovnega izida v smiselnem razmerju z dobičkom pred obdavčitvijo, to je z računovodskim dobičkom, ugotovljenim po SRS ali MSRP. To pomeni, da odhodek za davek, ki zmanjšuje

dobiček kot poslovni izid na čisti poslovni izid, ni enak davku iz dobička v davčnem izkazu, temveč mora biti ustrezno »popravljen« z odloženim davkom.

Lahko bi se vprašali, zakaj pa bi moral biti čisti dobiček v smiselnem razmerju z dobičkom pred obdavčitvijo? Odgovor je enostaven. Lastniki podjetja, ki je davčni zavezanec za davek od dohodkov pravnih oseb, ne morejo biti kaznovani za nižji dobiček samo zaradi tega, ker je zakonodajalec tako določil. Če v zakonu piše, da določen odhodek ni začasno davčno priznan, podjetje pa ga je v skladu z računovodskimi načeli evidentiralo v poslovnih knjigah, ni samo krivo, da je zakonodajalec določil tako. S tem ko nek odhodek še ni davčno priznan, se podjetju povečuje davčna osnova, dobiček pred obdavčitvijo v izkazu poslovnega izida pa se zniža. Prav tako lastniki ne smejo biti nagrajani z nižjim odhodkom za davek, če je davčna osnova zaradi določb ZDDPO-1 (2004) nižja od računovodskega dobička. Zato se v izkazu poslovnega izida v odhodku za davek poleg odmerjenega davka pripozna še odloženi davek, ki zmanjšuje ali pa povečuje čisti dobiček.

Davčna osnova izhaja iz poslovnega izida, ki jo je potrebno za davčne potrebe prilagoditi. Izhodiščna davčna osnova je torej poslovni izid, ugotovljen za poslovne namene. Ta poslovni izid se ugotovi kot presežek prihodkov nad odhodki, pri čemer se za ugotavljanje priznajo prihodki in odhodki na podlagi uporabljenih računovodskih standardov.

Računovodstvo davkov od dohodkov pravnih oseb je zelo kompleksno zaradi dejstva, da zakonodajalec zaradi javno finančnega interesa poseže v način oblikovanja davčne osnove s postavitvijo svojih pravil, ki se razlikujejo od računovodskih (Koritnik Rakela, 2006, 10). Pri obravnavanju računovodskega in davčnega dobička tako naletimo na dva različna interesa. V izkazu poslovnega izida se podjetje trudi, da bi pokazalo čim uspešnejše poslovanje in s tem tudi višji dobiček. Pri izdelovanju davčnega izkaza pa podjetje želi svoj dobiček čim bolj oklesti, saj bo tako plačalo manjši davek od dohodka. Davčna politika je tako del poslovne politike podjetja, saj ga pri vodenju davčne politike usmerjajo odločitve o minimizaciji davčne obremenitve, ki je še možna glede na omejitve. Podjetja zato v davčnih izkazih v največji možni meri uporabljajo tudi davčne olajšave, ki jih nudijo predpisi.

V nadaljevanju navajam zgled, kjer je vidna razlika med računovodskim in davčnim dobičkom.

Zgled 1: Razlika med računovodskim in davčnim dobičkom

Predpostavimo, da je podjetje v letu 2005 in 2006 ustvarilo enake prihodke iz poslovanja v višini 35 mio SIT in odhodke iz poslovanja v višini 20 mio SIT. V letu 2005 je podjetje investiralo v nov projekt (vrednost projekta je 2 mio SIT), od katerega pričakuje donos v višini 20 %. Izplačane obresti (donos) bo dobilo v letu 2006. Podjetje bo v svojih računovodskih izkazih obresti razmejilo in jih polovico prikazalo v prvem letu, polovico pa v drugem letu. Podjetje poleg omenjenih prihodkov in odhodkov iz poslovanja ter izplačanih

obresti ni imelo drugih prihodkov ali odhodkov. Predpostavimo tudi, da ni drugih začasnih ali stalnih razlik. Davčna stopnja znaša 25 %.

Donos (obresti) na investicijo	=	0,2 x 2.000.000 SIT = 400.000 SIT
Obresti v letu 2005	=	0,5 x 400.000 SIT = 200.000 SIT
Obresti v letu 2006	=	0,5 x 400.000 SIT = 200.000 SIT
Plačilo davka od dobička v letu 2005¹	=	0,25 x 15.000.000 SIT = 3.750.000 SIT
Plačilo davka od dobička v letu 2006	=	0,25 x (15.000.000 + 400.000) = 3.850.000 SIT

¹ Pri plačilu davka od dohodkov pravnih oseb v letu 2005 se prihodki od obresti ne upoštevajo.

Računovodski dobiček za leto 2005 in 2006 (v 000 SIT)		
	2005	2006
+ Prihodki iz poslovanja	35.000	35.000
- Odhodki iz poslovanja	20.000	20.000
= Dobiček iz poslovanja	15.000	15.000
+ Prihodki od obresti	200	200
= Dobiček pred obdavčitvijo	15.200	15.200
- Davek od dobička	3.750	3.850
= Dobiček po obdavčitvi	11.450	11.350
Dobiček skupaj	22.800	

Davčni dobiček za leto 2005 in 2006 (v 000 SIT)		
	2005	2006
Dobiček iz poslovanja	15.000	15.000
+ Prihodki od obresti		400
= Dobiček pred obdavčitvijo	15.000	15.400
- Davek od dobička	3.750	3.850
= Dobiček po obdavčitvi	11.250	11.550
Dobiček skupaj	22.800	

Računovodski dobiček v letu 2005 in 2006 je drugačen od davčnega dobička v letu 2005 in 2006 zaradi različnega evidentiranja prihodkov od obresti. Podjetje je prihodek od obresti razmejilo na dve leti. Zaradi tega je dobiček pred obdavčitvijo v letu 2005 v izkazu poslovnega izida višji od davčnega dobička. V letu 2006 pa je računovodski dobiček nižji od davčnega. Vsota dobičkov je v obeh letih tako v davčnem obračunu kot v izkazu poslovnega izida enaka. Razlika nastane zaradi tega, ker mora podjetje celotne prihodke od obresti v davčni bilanci izkazati v letu 2006, kar povečuje davčni dobiček in s tem tudi davek ter nižji čisti dobiček v izkazu poslovnega izida.

2.3. Stalne,časne in časovno usklajevalne razlike

Upoštevanje računovodskih standardov pri izdelovanju računovodskih izkazov in upoštevanje davčne zakonodaje pri izdelovanju davčnih izkazov vodi do razlik med njimi. Te razlike se lahko v prihodnosti odpravijo ali pa tudi ne. Davčni predpis določa dve vrsti razlik, stalne inčasne. Stalne razlike so trajne in se v prihodnosti ne odpravljajo. Te razlike tudi ne povzročajo odloženih davkov in posledično tudi ne terjatev ali obveznosti za odloženi davek. Časne razlike so edine razlike, ki vodijo do oblikovanja odloženih davkov. Te razlike se bodo v prihodnosti odpravile, takrat pa se bodo poravnale tudi obveznosti in terjatve za odložene davke.

MRS 12 poleg omenjenih razlik pozna še časovno usklajevalne razlike. To so razlike med obdavčljivim in računovodskim dobičkom, ki se pojavijo v enem obdobju in odpravijo v naslednjih obdobjih. Časne razlike so definirane kot razlike med davčno vrednostjo posameznega sredstva ali obveznosti in njegovo oziroma njeno knjigovodsko vrednostjo v bilanci stanja. Vse časovno usklajevalne razlike so hkrati časne razlike, vendar so slednje širši pojem.

2.3.1. Časovno usklajevalne razlike

Časovno usklajevalne razlike so razlike med računovodskim in obdavčljivim dobičkom v posameznem obračunskem obdobju, ki nastanejo, ker se obdobje, v katerem so nekatere postavke prihodkov in odhodkov upoštevane pri obdavčljivem dobičku, ne ujema z obdobjem, v katerem so omenjene postavke upoštevane pri računovodskem dobičku. Razlike med računovodskim in obdavčljivim dobičkom nastajajo iz dveh razlogov:

- 1) nekateri poslovni dogodki so vključeni samo v obračun računovodskega dobička, ne pa v obračun davčnega dobička oziroma so vključeni samo v obračun davčnega dobička, ne pa v obračun računovodskega dobička;
- 2) nekateri poslovni dogodki so vključeni tako v obračun računovodskega kot v obračun davčnega dobička, vendar v različnih obdobjih.

Časovno usklajevalne razlike so tako posledice tega, da se določene postavke upoštevajo pri ugotavljanju obdavčljivega dobička v enem obdobju, pri računovodskem dobičku pa v drugem obdobju. Ali drugače povedano, te razlike nastanejo, ker je obveznost za davek v računovodskih izkazih določenega obdobja različna od davka obračunanega na podlagi obdavčljivega dobička.

Časovno usklajevalne razlike lahko nastopajo v naslednjih primerih (Koritnik - Rakela, 2006, str. 11):

- a) pripoznavanje prihodkov za poslovne (računovodske) namene pred pripoznavanjem za davčne namene. Takšen primer je npr. vključevanje prihodkov od obresti v obdavčljivi dobiček šele ob prejemu, medtem ko se v računovodski dobiček vključujejo na podlagi sorazmernega časa.;
- b) pripoznavanje odhodkov za davčne namene pred pripoznavanjem za poslovne (računovodske) namene: tipičen primer je pospešena amortizacija;
- c) pripoznavanje prihodkov za davčne namene pred pripoznavanjem za poslovne (računovodske) namene;
- d) pripoznavanje odhodkov za poslovne (računovodske) namene pred pripoznavanjem za davčne namene: kot primer lahko navedemo odhodke iz prevrednotenja, ki davčno niso priznani v letu, v katerem je do prevrednotenja prišlo (prevrednotovalni odhodki so obračunani v izkazu poslovnega izida), temveč so davčno priznani šele v letu, v katerem je gospodarska kategorija, pri kateri je do prevrednotenja prišlo, tudi odtujena in s tem izguba realizirana.

2.3.2. Stalne razlike med računovodskim in obdavčljivim dobičkom

Stalne razlike so razlike, ki nastajajo v obravnavanem obdobju in ne izginjajo v kasnejših obdobjih. Te razlike ne povzročajo davčnih učinkov. Stalne razlike povzročajo tisti odhodki, ki jih davčni zakon ne priznava kot odhodke v davčnem izkazu, in tisti prihodki, ki so trajno neobdavčljivi. ZDDPO-1 (2004) navaja kar nekaj odhodkov in prihodkov, ki se ne upoštevajo v davčnem obračunu. Neupoštevanje teh prihodkov in odhodkov za davčne namene vodi do razlik med računovodskim in obdavčljivim dobičkom ter do razlik med davčno in računovodsko vrednostjo sredstev in obveznosti.

2.3.2.1. Davčno nepriznani odhodki, ki povzročajo stalne razlike

Gre za odhodke, 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. 162).

Prejšni Zakon o davku od dobička pravnih oseb je določal, da se med odhodke davčnega zavezanca všttevajo samo tisti odhodki, ki so neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti ali posledica opravljanja te dejavnosti, oziroma samo tisti odhodki, ki so neposreden pogoj za ustvarjanje prihodkov. Novi Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb pa je pri navajanju davčno priznanih odhodkov bolj natančen in zahteva, da se priznavajo samo tisti odhodki, ki jih ta zakon določa. Gre predvsem za primere, kjer zakonodajalec predpisuje posebna davčna

pravila priznavanja odhodkov v davčnem obračunu, neodvisno od tega, v kakšnem obsegu in v katerih obdobjih so odhodki izkazani v izkazu poslovnega izida. Davčne norme sicer urejajo priznavanje odhodkov, ki so potrebni za opravljanje dejavnosti, vendar so pravila priznavanja teh odhodkov v davčnem izkazu lahko drugačna od pravil, ki jih uporablja davčni zavezanec za sestavljanje računovodskih izkazov za poslovne namene.

Davčno nepriznani odhodki, ki jih določa ZDDPO-1 (2004) v splošnem, so:

- **odhodki, ki niso potrebni za pridobitev prihodkov.** V davčnem obračunu se priznajo vsi tisti odhodki, ki so po svoji naravi, obsegu in vrsti potrebni za pridobitev obdavčenih prihodkov. Tu je potrebna previdnost, saj odhodki, ki nastanejo v zvezi z neobdavčljivimi prihodki, niso davčno priznani. Potrebno je torej poznati, kateri prihodki so po zakonu obdavčljivi;
- **odhodki, ki imajo značaj privatnosti.** To so odhodki, ki se nanašajo na privatno življenje lastnikov in povezanih oseb ter na privatno življenje drugih oseb, vključno s stroški sredstev v lasti ali najemu zavezanca, ki se nanašajo na privatno življenje teh oseb. S tem je zakonodajalec preprečil, da bi podjetja izplačevala svoje dobičke kot izplačila za zasebno življenje lastnikov ali drugih oseb. Med odhodke, ki imajo značaj privatnosti, se štejejo tudi ugodnosti, ki jih delavcem zagotavlja delodajalec. Tovrstni odhodki so npr. premije za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje, s popustom dani proizvodi ali storitve, počitniške nastanitve, razne članarine, ki niso potrebne za poslovanje in druge ugodnosti.
- **odhodki, ki niso skladni z običajno poslovno prakso.** To so odhodki, ki niso običajni pri poslovanju v posamezni dejavnosti glede na pretekle in druge izkušnje, razen če niso nastali zaradi izrednih in nepogostih dogodkov, kot so npr. naravne nesreče.

Poleg naštetih se med davčno nepriznane odhodke in hkrati med odhodke, ki povzročajo nastanek stalnih razlik, uvrščajo tudi naslednji odhodki (Hieng, 2005, str. 126):

- polovica stroškov reprezentance,
- polovica stroškov nadzornega sveta,
- odhodki na podlagi kapitalske metode vrednotenja finančne naložbe,
- odhodki na podlagi prevrednotenja stroškov amortizacije in stroškov dela,
- odhodki, ki se nanašajo na prihodke od udeležbe v dobičku, ki se ne všteva v davčno osnovo,
- obresti od posojil med povezanimi osebami, kolikor presegajo obresti po priznani obrestni meri,
- obresti od posojila, prejetega od lastnika, kolikor posojilo presega predpisani večkratnik njegovega kapitalskega deleža,
- razlika med transfernimi in tržnimi cenami v razmerjih med povezanimi osebami,
- donacije,

- davek, plačan od posameznih dohodkov (obresti, dividend ...) v tujini, ki presega največji dovoljeni znesek v skladu s 56. členom zakona o davku od dohodka pravnih oseb;
- odhodki, nastali pri opravljanju nepridobitne dejavnosti ...,
- izkoriščene davčne olajšave.

Zgled 2: Stalne razlike zaradi davčno nepriznanega odhodka

Davčni zavezanec je v letu 2005 v poslovnih knjigah evidentiral strošek nadzornega sveta v višini 2 mio SIT. Na podlagi ZDDPO-1 (2004) se ti odhodki v davčnem obračunu pripoznajo samo v višini 50 %. Zavezanec tako sme v davčnem obračunu prikazati stroške nadzornega sveta samo v višini 1 mio SIT. Razlike med zneskom stroška nadzornega sveta v izkazu poslovnega izida in v davčnem obračunu zavezanec ne more uveljavljati ne v letu 2005 ne v kasnejših obdobjih. Razlika je stalne narave in ne vpliva na odložene davke.

2.3.2.2. Davčno nepriznani prihodki, ki povzročajo stalne razlike

Za poznavanje, kateri odhodki povzročajo obdavčljive prihodke, je potrebno vedeti, kateri prihodki so sploh obdavčljivi. ZDDPO-1 (2004) določa, da so obdavčljivi vsi prihodki, razen tisti, ki jih določa zakon.

Med neobdavčene prihodke, ki povzročajo stalne razlike, spadajo:

- prejeti deleži v dobičku, ki se ob izpolnitvi pogojev iz 18. člena ZDDPO-1 (2004) izključujejo iz prihodkov za davčne namene. Ta člen določa, da se iz davčne osnove izvzamejo prihodki iz udeležbe v dobičku, če:
 - je prejemnik udeležen v kapitalu izplačevalca dobička za dividende tako, da je imetnik poslovnega deleža, delnic ali glasovalnih pravic v višini najmanj 20 %, in
 - znaša čas trajanja udeležbe v kapitalu oz. upravljanju izplačevalca vsaj 24 mesecev, in
 - je izplačevalec zavezanec za davek ter ni rezident države, v primeru poslovne enote pa se ta ne nahaja v državi, z nižjo nominalno stopnjo od 12,5 %;
- razlike med tržnimi in transfernimi cenami v razmerjih med povezanimi osebami, ki povečujejo prihodke za davčne namene;
- razlike med obrestmi po priznani in dejanski obrestni meri od posojil med povezanimi osebami, ki prav tako povečujejo prihodke za davčne namene;
- prihodki od nepridobitne dejavnosti. Davčni zavezanec, ki se poleg pridobitne dejavnosti ukvarja tudi z nepridobitno, ima obveznost, da iz davčne osnove izloči prihodke, ki se nanašajo na nepridobitni del dejavnosti.

Zgled 3: Stalne razlike zaradi davčno nepriznanega prihodka

Podjetje A in podjetje B sta povezani osebi. Podjetje A je v letu 2005 podjetju B dalo finančno posojilo v višini 50 mio SIT. Obrestna mera posojila je bila višja od obrestne mere,

ki jo je določil minister za finance pred začetkom davčnega obdobja. Znesek prihodka od obresti podjetja A, ki presega dovoljeno obrestno mero znaša, 3 mio SIT. Ta znesek povzroča stalno razliko, ki se ne bo odpravila. Podjetje A teh prihodkov ne bo moglo uveljavljati kot davčno priznane. Razlika, ki nastane, ne vpliva na odložene davke.

2.3.3. Začasne razlike

Začasne razlike se pojavljajo kot posledica določb v davčnih predpisih, po katerih se odhodki in prihodki v davčno osnovo vključujejo v drugih davčnih obdobjih, kot pa so izkazani v izkazu poslovnega izida za poslovne namene. Začasne razlike so razlike med davčno vrednostjo posameznega sredstva (obveznosti) in njegovo knjigovodsko vrednostjo v bilanci stanja.

Začasne razlike so bile pri nas do pred kratkim še nepoznane, saj davčna zakonodaja ni omogočala upoštevanja posameznih računovodskih kategorij enega obdobja v davčnih izkazih drugega. Edine izjeme so bile možnosti prenosa davčnih izgub v naslednja davčna obdobja ter vključevanje obračunanih prihodkov od udeležbe v dobičku odvisnih podjetij. Razlike med računovodskim in obdavčljivim dobičkom so bile zato praviloma stalne.

V odvisnosti od tega aličasne razlike povzročajo terjatve do države za manjše plačilo davka v prihodnosti, oziroma obveznosti do države za večje plačilo davka v prihodnosti, sočasne razlike lahko:

- **obdavčljivečasne razlike** - razlike, katerih posledica so obdavčljivi zneski v prihodnjih obdobjih, ko se knjigovodska vrednost sredstva povrne ali knjigovodska vrednost obveznosti poravna. Pri obdavčljivih časnih razlikah je odhodek v davčnem obračunu izkazan prej kot v izkazu poslovnega izida, oziroma prihodek v davčnem obračunu kasneje kot v izkazu poslovnega izida. Takečasne razlike predstavljajo za zavezanca zmanjšano bodočo korist in s tem obveznost za odložene davke;
- **odbitnečasne razlike** - zneski, ki zmanjšujejo obdavčljivi dobiček v prihodnjih obdobjih, ko se knjigovodska vrednost sredstva povrne ali knjigovodska vrednost obveznosti poravna. Pri odbitnih časnih razlikah je odhodek v davčnem obračunu izkazan kasneje kot v izkazu poslovnega izida, oziroma prihodek v davčnem obračunu prej kot v izkazu poslovnega izida. Takečasne razlike predstavljajo za zavezanca bodočo korist in s tem terjatev za odložene davke.

Začasne razlike med računovodskim in obdavčljivim dobičkom so tiste, ki bodo v prihodnosti praviloma odpravljene. To velja za (Hieng, 2005, str. 126):

- oblikovane rezervacije (razen v bankah in zavarovalnicah), ki se kot odhodek priznajo ob porabi ali odpravi,

- odhodke zaradi prevrednotenja sredstev (razen odhodkov, nastalih ob prevrednotenju denarnih sredstev, dolgov, terjatev in finančnih naložb zaradi spremembe tečaja tuje valute), ki se kot davčni odhodek priznajo ob prodaji ali drugačni odtujitvi sredstev,
 - oblikovane popravke vrednosti terjatev, ki se kot odhodek priznajo ob odpisu terjatev, če so razlogi zanje utemeljeni,
 - obračunane prihodke na podlagi kapitalske metode vrednotenja finančne naložbe v odvisno podjetje, če bodo ob plačilu deleža v dobičku izpolnjeni pogoji za zmanjševanje davčne osnove,
 - davčne olajšave, ki jih ni mogoče v celoti izkoristiti v letu, ko je pravica za njih uveljavljenje pridobljena,
 - davčne izgube, ki jih je mogoče v sedmih letih izkoristiti za zmanjšanje davčne osnove
- ...

Zgled 4: Začasne razlike med računovodskim in davčnim dobičkom

Davčni zavezanec je v letu 2005 oslabil svojo opremo. Prevrednotovalni odhodek je znašal 5 mio SIT, zavezanec pa je te odhodke evidentiral v izkazu poslovnega izida. Po ZDDPO-1 (2004) se prevrednotovalni odhodki davčno priznajo šele, ko bo oprema prodana ali kako drugače odtujena. V letu 2005 bo podjetje zabeležilo začasno razliko v višini 5 mio SIT ter oblikovalo terjatve za odložene davke. Če se podjetje odloči, da bo naslednje leto svojo opremo prodalo, bo začasno razliko odpravilo in zmanjšalo terjatve za odložene davke.

2.4. Terjatve in obveznosti za odloženi davek

Začasne razlike med računovodskim in obdavčljivim dobičkom vodijo v odložene obveznosti in odložene terjatve za davek iz dobička. Kadar odloženi davek vsebinsko predstavlja večje plačilo davka v prihodnjih obdobjih, govorimo o pripoznavanju obveznosti za odloženi davek. Višina odloženih obveznosti za davek, ki ga bo potrebno poravnati v prihodnosti, je odvisna od obdavčljivih začasnih razlik. Kadar pa odloženi davek vsebinsko predstavlja manjše plačilo davka v prihodnjih obdobjih, govorimo o terjatvah za odloženi davek. Odložene terjatve za davek, ki bodo povrnjene v prihodnosti, so odvisne od odbitnih začasnih razlik ter prenosov neizrabljenih davčnih izgub. Terjatve in obveznosti za odloženi davek so terjatve in obveznosti do države, ki je upravičen prejemnik posameznega davčnega vira, saj mu po ZDDPO-1 (2004) ta davek pripada.

Terjatve in obveznosti za odložene davke se izračunavajo tako, da se odbitne ali začasne razlike pomnožijo z davčno stopnjo, za katero se pričakuje, da se bo uporabljala v obdobju ob njihovi uporabi.

Stalne razlike med računovodskim in obdavčljivim dobičkom ne vodijo v odložene obveznosti ali odložene terjatve, ker ne vplivajo na obdavčljivi dobiček v naslednjih letih. So dokončne in nimajo nikakršnih davčnih učinkov.

Podjetje lahko v svojih računovodskih izkazih evidentira štiri postavke iz naslova odloženih davkov: odložene terjatve za davek, odložene obveznosti za davek, odhodke iz naslova odloženih davkov in prihodke iz naslova odloženih davkov.

2.4.1. Vrednotenje in izkazovanje terjatev za odloženi davek

Terjatve za odloženi davek so zneski davka od dobička, ki bodo davčnemu zavezancu povrnjeni v prihodnjih davčnih obdobjih z manjšimi plačili davka v prihodnosti, takrat ko bodo terjatve lahko uveljavljene. Terjatve za odloženi davek nastanejo zaradi odbitnih začasnih razlik, prenosa neizrabljenih davčnih izgub v naslednja obdobja in zaradi prenosa neizrabljenih davčnih dobropisov v naslednja obdobja.

Terjatve za odloženi davek za odbitnečasne razlike se pripoznajo, če je verjetno, da se bo pojavil razpoložljivi obdavčljivi dobiček, ki ga bo mogoče zmanjšati za odbitnečasne razlike, razen če odložena terjatev za davek izhaja iz:

- a) slabega imena, ki je obravnavano kot odloženi prihodek, ali
- b) začetnega pripoznanja sredstva ali obveznosti v poslu, ki ni poslovna združitev, in ob času posla ne vpliva niti na računovodski dobiček niti na obdavčljivi dobiček.

Tudi terjatve za odloženi davek za neizrabljene davčne izgube in davčne dobropise se pripoznajo samo v primeru, da bo na razpolago prihodnji obdavčljivi dobiček. Vendar pa je ravno v zvezi z neizrabljenimi davčnimi izgubami verjetnost glede bodočih dobičkov praviloma manjša ali pa je sploh ni. Davčno izgubo je možno uveljavljati in prenašati v prihodnje sedemletno obdobje, vendar zgolj do zneska pozitivne davčne osnove. Če slednje ni, davčne izgube ni mogoče uveljaviti. Velja izrecna zahteva, da mora podjetje razkriti znesek terjatev za odložene davke in dokaze, ki podpirajo pripoznanje terjatev za odloženi davek, če:

- a) je pripoznanje odvisno od prihodnjih obdavčljivih dobičkov, ki presegajo dobičke iz odprave obstoječih obdavčljivih začasnih razlik, ali
- b) če ima podjetje v tekočem ali je imelo v preteklih obdobjih izgubo, ki se nanaša na terjatev za odloženi davek.

MRS 12 navaja nekaj primerov odbitnih začasnih razlik, katerih posledice so odložene terjatve za davek:

- stroški vračunanih pokojnin se lahko odštejejo pri ugotavljanju računovodskega dobička, ko zaposlenec dela, pri ugotavljanju obdavčljivega dobička pa bodisi tedaj, ko podjetje prispevke vplača v sklad, bodisi ko plača pokojnine. Med knjigovodsko vrednostjo obveznosti in njihovo davčno vrednostjo je časna razlika; davčna vrednost obveznosti je navadno nič. Posledica takšne odbitnečasne razlike je

odložena terjatev za davek kot gospodarska korist, ki bo pritekla v podjetje v obliki odbitka od obdavčljivih dobičkov ob plačilu prispevkov ali pokojnin.

- Stroški raziskovanj se pripoznajo kot odhodki pri ugotavljanju računovodskega dobička v obdobju, v katerem se pojavijo, a bodo morda dovoljeni kot odbitna postavka pri ugotavljanju obdavčljivega dobička (davčne izgube) šele v kasnejših obdobjih. Razlika med davčno vrednostjo stroškov raziskovanj, kar je znesek, ki ga bodo davčne oblasti dovolile kot odbitek v prihodnjih obdobjih, in knjigovodsko vrednostjo nič je odbitna začasna razlika, ki povzroči odloženo terjatev za davek.

Terjatve za odloženi davek se izkazujejo kot dolgoročne terjatve. Kot kratkoročne terjatve za davek se pojavijo samo v primeru, če je v obravnavnem letu in v prejšnjih obdobjih plačana akontacija za davek preseгла obračunani davek. Terjatve za odloženi davek se ne diskontirajo in se ohranjajo v nominalnih zneskih. Davčni predpis namreč ne omogoča obrestovanja terjatev za odloženi davek, niti ne zahteva obrestovanja obveznosti za odloženi davek. Diskontiranje terjatev bi namreč zahtevalo podrobnejšo opredelitev časa, v katerem bo odpravljena vsaka začasna razlika. Takšna opredelitev pa je pogosto zapletena ali celo neizvedljiva. Terjatev za odloženi davek se pobota, če ima podjetje zakonsko pravico pobotati terjatev ter se ta terjatev nanaša na davek od dobička.

SRS 5.20. določa, da mora podjetje na vsak dan bilance stanja evidentirane terjatve za odloženi davek pregledati in jih oslabiti, če ni več verjetno, da bo prihodnji obdavčljivi dobiček omogočil uporabo terjatev za odloženi davek. To pomeni, da mora podjetje proučiti, ali so se spremenili davčni predpisi, pogoji prihodnjega poslovanja ali pa se je pojavila možnost nastanka drugega poslovnega dogodka, ki bo omogočil uporabo terjatev za odloženi davek, ki v preteklem letu niso bile pripoznane. Če je podjetje zmanjšalo knjigovodsko vrednost terjatve za odloženi davek, ker ni bilo verjetno, da bo v prihodnosti na razpolago dovolj obdavčljivega dobička, lahko vsako tako zmanjšanje kasneje odpravi, če je bilo ponovno ugotovljeno, da je na razpolago zadosten obdavčljivi dobiček.

Terjatve za odložene davke se izračuna tako, da se odbitne začasne razlike pomnoži s pričakovano davčno stopnjo:

$$\begin{array}{r} \text{Odbitne začasne razlike} \\ \times \quad \text{Pričakovana davčna stopnja} \\ \hline = \quad \text{Terjatve za odložene davke} \end{array}$$

Zgled 5: Izračun terjatev za odloženi davek

V prejšnjem zgledu je davčni zavezanec prevrednotil svojo opremo na nižjo vrednost. Prevrednotovalni odhodek v višini 5 mio SIT je povzročil nastanek odbitne začasne razlike. Podjetje bo konec leta oblikovalo terjatve za odloženi davek v višini 1,25 mio SIT.

	Odbitnečasne razlike	5 mio SIT
x	Pričakovana davčna stopnja	25 %
=	Terjatve za odložene davke	1,25 mio SIT

2.4.1.1. Vrednotenje in izkazovanje terjatev za odloženi davek v zvezi z davčnimi izgubami

Lahko se zgodi, da podjetje konec leta izkazuje davčno izgubo. V tem primeru lahko oblikuje terjatev za odloženi davek, saj davčna izguba pomeni odbitnočasno razliko. Odložene terjatve za davčne izgube se lahko pripoznajo samo takrat, kadar je verjetno, da bo v prihodnjih obdobjih dosežen obdavčljivi dobiček in bo možno uporabiti davčne izgube za davčne olajšave. Če je vprašljivo, ali bo imelo podjetje dovolj obdavčljivega dobička v prihodnosti, je priporočljivo, da pripozna odloženo terjatev za davek le v velikosti obdavčljivih časovnih razlik.

Na verjetnost, ali bo v prihodnosti na voljo dovolj razpoložljivega dobička, vpliva veliko dejavnikov, ki jih mora podjetje skrbno analizirati. Tako mora preučiti vzroke za že nastale davčne izgube. Če so se te izgube v preteklosti že večkrat pojavile, obstaja velika verjetnost, da se bodo tudi v prihodnosti. Če pa je izguba nastala zaradi enkratnega in nepredvidenega dogodka, kot je npr. plačilo odškodnine zaradi izgubljene tožbe na sodišču ali pa večjih odhodkov zaradi popotresnih obnovitev, je verjetnost dobička v prihodnosti večja. Oceniti mora tudi stabilnost davčnega sistema in na podlagi načrtovanih poslovnih rezultatov oceniti davčne učinke. Podjetje lahko namreč kljub dobičku v izkazu poslovnega izida izkaže davčno izgubo.

Podjetje mora na vsak datum bilance ponovno oceniti vrednost odloženih terjatev za davčne izgube. Terjatve po potrebi prevrednoti. Vkolikor obstaja verjetnost obdavčljivega dobička, podjetje ponovno oceni prej nepripoznane odložene terjatve, oziroma jih oslabi, če te verjetnosti ni oziroma je manjša.

Po ZDDPO-1 (2004) davčni zavezanec lahko davčno izgubo pokriva z zmanjšanjem davčne osnove v naslednjih sedmih letih. Pri zmanjšanju davčne osnove na račun izgub iz preteklih obdobj se davčna osnova najprej zmanjša za izgubo starejšega datuma in največ do višine pozitivne davčne osnove tistega leta, v katerem se upošteva olajšava.

Zgled 6: Izračun odložene terjatve za davčno izgubo

Zavezanec je ob zaključku poslovnega leta izkazal davčno izgubo v višini 5 mio SIT. Davčna izguba je bila posledica enkratnega dogodka, davčni zavezanec iz preteklih let ne izkazuje davčnih izgub. V naslednjem letu pričakuje, da bo izkazal davčno osnovo v višini 10 mio SIT.

Davčna izguba		Davčna stopnja		Odložena terjatev za davčno izgubo
5.000.000 SIT	x	25 %	=	1.250.000 SIT

Podjetje lahko oblikuje odložene terjatve, ker je v naslednjem letu predvidena dovolj velika davčna osnova.

2.4.2. Vrednotenje in izkazovanje obveznosti za odloženi davek

Obveznosti za odloženi davek so zneski davka od dobička, ki jih bo davčni zavezanec moral poravnati v prihodnjih davčnih obdobjih, takrat ko bodo obveznosti zapadle. Obveznosti za odloženi davek nastanejo zaradi obdavčljivih začasnih razlik. Obveznosti se obvezno pripoznajo za vse obdavčljivečasne razlike, razen če se te pojavijo iz:

- a) dobrega imena, pri katerem amortizacija ni davčno priznan odhodek, ali
- b) začetnega pripoznanja sredstva ali obveznosti v poslu, ki ni poslovna združitev in v času posla ne vpliva niti na računovodski dobiček niti na obdavčljivi dobiček.

Po SRS se obveznosti za odloženi davek evidentirajo kot posebna vrsta dolgoročnih dolgov in se ne diskontirajo.

MRS 12 navaja nekaj obdavčljivih začasnih razlik, ki povzročajo odložene obveznosti za davek:

- amortizacija, upoštevana pri ugotavljanju obdavčljivega dobička, se lahko razlikuje od tiste pri ugotavljanju računovodskega dobička. Če je davčna amortizacija pospešena (je hitrejša od računovodske), se bo pojavila obdavčljiva časna razlika in povzročila obveznost za odloženi davek.
- Stroški razvijanja se lahko usredstviijo in amortizirajo v prihodnjih obdobjih pri ugotavljanju računovodskega dobička, odštejejo pa se pri ugotavljanju obdavčljivega dobička v obdobju, v katerem se pojavijo. Takšni stroški razvijanja imajo davčno vrednost nič, ker so že odšteti od obdavčljivega dobička. Časna razlika je razlika med knjigovodsko vrednostjo stroškov razvijanja in njihovo davčno vrednostjo nič. Taka razlika bo tudi povzročila nastanek obveznosti za odloženi davek.

Odmerjeni davek za obravnavano obdobje in prejšna obdobja, vkolikor še ni poravnan, se pripozna kot obveznost. Če že plačani znesek v obravnavanem obdobju in prejšnih obdobjih preseže odmerjeni znesek za ta obdobja, se presežek pripozna kot terjatev za odloženi davek.

Obveznost za odložene davke se izračuna tako, da se obdavčljivečasne razlike pomnoži s pričakovano davčno stopnjo:

$$\begin{array}{r}
 \text{Obdavčljive začasne razlike} \\
 \times \quad \text{Pričakovana davčna stopnja} \\
 \hline
 \hline
 = \quad \text{Obveznosti za odložene davke}
 \end{array}$$

Zgled 7: Izračun obveznosti za odloženi davek

Podjetje svoja opredmetena osnovna sredstva amortizira po nižji amortizacijski stopnji, kot je predpisana z ZDDPO-1 (2004). Strošek amortizacije v izkazu poslovnega izida je nižji od davčne amortizacije. Predpostavimo, da v letu 2005 ta razlika znaša 1 mio SIT. Pojavijo se obdavčljive začasne razlike in podjetje bo oblikovalo obveznosti za odloženi davek v višini 0,25 mio SIT.

	Obdavčljive začasne razlike	1 mio SIT
x	Pričakovana davčna stopnja	25 %
=	Obveznosti za odložene davke	0,25 mio SIT

Pojavi se vprašanje, ali podjetje, ki je davčni zavezanec, lahko pobota med seboj terjatve in obveznosti za odloženi davek ter prikaže njihovo neto stanje. Odgovor je pritrdilen. MRS 12 dovoljuje pobotanje terjatve in obveznosti za odloženi davek, če in le če:

- a) ima podjetje zakonsko izterljivo pravico pobotati odmerjene terjatve in obveznosti za odloženi davek; in
- b) se terjatve in obveznosti za odloženi davek nanašajo na davek iz dohodka pravnih oseb, ki pripada isti davčni oblasti.

Terjatve in obveznosti za odloženi davek se pripoznajo in izmerijo ločeno. Vpisi v poslovne knjige morajo biti opravljeni na podlagi verodostojnih knjigovodskih listin brez pobotanj. Pobotanje je dovoljeno, če davek iz dohodka pravnih oseb pripada isti davčni oblasti.

Skupine kontov za izkazovanje obveznosti ali terjatve za odložene davke v obveznem kontnem okviru za gospodarske družbe ni predvideno. V priporočenem kontnem načrtu za gospodarske družbe Slovenskega inštituta za revizijo sta predlagana dva konta:

- **090** – Dolgoročno odložene terjatve za davke in
- **988** – Dolgoročno odložene obveznosti za davke.

2.4.3. Metode obračunavanja davka iz dobička

Odložene terjatve in obveznosti za davek iz dobička lahko izračunavamo po različnih metodah, ki jih na splošno delimo v dve skupini:

- a) metodo obveznosti po izkazu poslovnega izida in
- b) metodo obveznosti po bilanci stanja.

Prva temelji na ugotavljanju razlik med računovodskim in obdavčljivim dobičkom (ta metoda je preprostejša), druga pa na davčni vrednosti sredstev in obveznostih podjetja. Izhodišče metode obveznosti po bilanci stanja je, da ima vsako sredstvo in vsaka obveznost svojo knjigovodsko in davčno vrednost. Razlika med njima vodi v odložene terjatve in obveznosti za davek iz dobička. Podjetje mora zato za vsako sredstvo in za vsako obveznost v bilanci stanja pri obračunu davka ugotoviti davčno vrednost, na podlagi razlik med knjižnimi in davčnimi vrednostmi pa odložene terjatve oziroma obveznosti za davek iz dobička.

2.4.3.1. Metoda obveznosti po izkazu poslovnega izida

Ta metoda se osredotoča na časovno usklajevalne razlike med obdavčljivim in računovodskim dobičkom. Razlike se pojavijo v enem obdobju in se odpravijo v kasnejših obdobjih. Pri metodi obveznosti po izkazu poslovnega izida imajo razlike, ki se nanašajo na določeno računovodsko postavko davčni učinek v tekočem poslovnem letu in nasproten davčni učinek v naslednjem davčnem obdobju ali naslednjih davčnih obdobjih. Določena računovodska postavka se enkrat prišteje in drugič odšteje znotraj daljšega obdobja. Zgodi se lahko, da podjetje prejme prihodek, ki ga takoj izkaže v poslovnem izidu, obdavčen pa bo šele v naslednjem obdobju. Priznanje prihodkov v davčnem obračunu je namreč odvisno od dejanskega priliva denarnih sredstev v podjetje, ne pa od npr. izdanega, a še neplačanega računa.

Izračunavanje odloženih davkov po metodi obveznosti po izkazu poslovnega izida bi lahko razdelili v naslednje korake:

- 1) sestavitev izkaza poslovnega izida v skladu z računovodskimi standardi;
- 2) sestavitev davčnega izkaza poslovnega izida v skladu z davčnimi predpisi;
- 3) izračunati stalne inčasne razlike;
- 4) na podlagi časovnih razlik izračunati odloženi davek.

Zgled 8: Metoda obveznosti po izkazu poslovnega izida

1) Podjetje v izkazu poslovnega izida izkazuje naslednje prihodke in odhodke:

Tabela 1: Podatki iz izkaza poslovnega izida

Prihodki (v 000 SIT)		Odhodki (v 000 SIT)	
Prihodki od prodaje proizvodov	950.000	Stroški materiala	250.000
Prihodki od nepridobitne dejavnosti	20.000	Stroški nadzornega sveta	10.000
Obresti	5.000	Stroški dela	100.000
		Stroški storitev	50.000
		Stroški amortizacije	20.000
		Obresti	3.000
		Oslabitev terjatev do kupcev	2.000
		Oslabitev opreme	1.500
Skupaj prihodki	975.000	Skupaj odhodki	436.500
Dobiček pred obdavčitvijo		538.500	

Vir: Lastni izračun.

2) Ob koncu poslovnega leta je sestavilo naslednji davčni izkaz:

Davčni izkaz poslovnega izida	(v 000 SIT)
Poslovni izid pred obdavčitvijo	538.500
- Prihodki od nepridobitne dejavnosti	20.000
+ 50% stroškov nadzornega sveta	5.000
+ Oslabitev terjatev do kupcev	2.000
+ Oslabitev opreme	1.500
Davčna osnova	527.000

Podjetje je moralo računovodski dobiček (poslovni izid pred obdavčitvijo) popraviti za davčno nepriznane odhodke in prihodke. S tem je dobilo davčno osnovo v višini 527 mio SIT. Predpostavimo, da podjetje ne uvejavlja nobenih davčnih olajšav.

3) Izračun stalnih in začasnih razlik:

Izračun stalnih in začasnih razlik		(v 000 SIT)	
Stalne razlike		Začasne razlike	
Prihodki od nepridobitne dejavnosti	20.000	Oslabitev terjatev	2.000
Stroški nadzornega sveta	5.000	Oslabitev opreme	1.500
Skupaj	25.000	Skupaj	3.500

Stalne razlike ne vplivajo na terjatve oziroma obveznosti za odložene davke, ker se v prihodnosti ne odpravljajo. Začasne razlike pa vodijo v nastanek odloženih terjatev ali obveznosti za odloženi davek. V tem primeru gre začasne razlike, ki vodijo v terjatve za odloženi davek. Predpostavimo, da je davčna stopnja 25 %.

4) Izračun terjatev za odloženi davek:

Terjatve za odloženi davek		(v 000 SIT)		
Začasne razlike	x	Davčna stopnja	=	Terjatve za odloženi davek
3.500	x	25 %	=	875

Tako bi začasne razlike in iz njih izvirajoče terjatve in obveznosti za odložene davke izračunali na podlagi metode obveznosti po izkazu poslovnega izida. Vendar pa MRS 12 in ZDDPO-1 (2004) izrecno zahtevata, da se odloženi davki izračunajo na podlagi metode obveznosti po bilanci stanja.

2.4.3.2. Metoda obveznosti po bilanci stanja¹

Terjatve in obveznosti za odloženi davek se obvezno obračunavajo z uporabo metode obveznosti po bilanci stanja, ki se osredotoča na začasne razlike. Praviloma so obveznosti za odložene davke oziroma terjatve za odložene davke enake po obeh metodah, razlike nastanejo le, kadar obveznosti in terjatve nastanejo zaradi časovnih razlik, ki niso časovno usklajevalne.

Izračunavanje odloženih davkov lahko razdelimo na naslednje korake (Žuran, 2005, str. 86):

- 1) sestavitev računovodskih izkazov v skladu z računovodskimi standardi: podjetje, ki želi izračunati odložene davke, najprej pripravi računovodske izkaze v skladu računovodskimi standardi, ki so podlaga za sestavitev obračuna davka od dohodkov pravnih oseb;
- 2) sestavitev obračuna davka od dohodkov pravnih oseb: podjetje pri sestavitvi obračuna davka upošteva veljavno zakonodajo;
- 3) ugotovitev stalnih in časovnih razlik na dan izkaza stanja: podjetje primerja knjižne vrednosti sredstev ali obveznosti v bilanci stanja z davčnimi vrednostmi in določi, katere razlike so stalne oziroma začasne; pri izračunu odloženih davkov so odločilne začasne razlike;
- 4) razdelitev časovnih razlik v obdavčljive (razlike, ki v prihodnje povečujejo obdavčljive zneske in tako povečujejo obveznost za odložene davke) in odbitne (razlike, ki v prihodnje zmanjšujejo obdavčljive zneske in tako povečujejo terjatve za odložene davke); to je potrebno tudi zaradi morebitne oslabitve odloženih terjatev za davke;
- 5) izračun odloženih davkov: podjetje na podlagi časovnih razlik izračuna in evidentira terjatve in/ali obveznosti za odložene davke;

¹ Izračunu odloženih davkov po metodi obveznosti po bilanci stanja je posvečeno 3. poglavje, zato bom tu samo na kratko opisala metodo.

- 6) pregled terjatev za odložene davke in izračun morebitnih popravkov vrednosti: posebej zajema pregled in analizo davčnih izgub ter prenosljivih davčnih olajšav z roki zapadlosti ali drugimi omejitvami zaradi možnosti bodoče uporabe.

2.4.4. Davčna vrednost sredstva in obveznosti

Po MRS 12 je **davčna vrednost sredstva** znesek, ki se bo pri prihodnjem obračunu davka odštel od vsake obdavčljive gospodarske koristi, ki bo na podlagi tega sredstva pritekla v podjetje. Če gospodarska korist ni obdavčljiva, je davčna vrednost sredstva enaka njegovi knjigovodski vrednosti. Davčna vrednost sredstva je torej enaka znesku davčno priznanih odhodkov v zvezi s tem sredstvom, ki bodo v bodočih davčnih obdobjih zmanjševali davčno osnovo.

Za lažje razumevanje navajam nekaj zgledov izračuna davčne vrednosti sredstev.

Zgled 9a: Davčna in knjigovodska vrednost stroja

Nabavna vrednost stroja, katerega prihodki so vsi obdavčljivi, je enaka 2.000 denarnim enotam. Amortizacija je bila v sedanjem in prejšnjih obdobjih za davčne namene že odšteta in sicer v višini 400 denarnih enot. Ostala nabavna vrednost bo v prihodnjih letih še v celoti davčno priznana. Podjetje je v bilanci stanja tudi evidentiralo popravek vrednosti (stroj je amortiziralo) v višini 400 denarnih enot (davčna amortizacija je enaka računovodski).

BILANCA STANJA		DAVČNA BILANCA	
Nabavna vrednost	2.000	Nabavna vrednost	2.000
Popravek vrednosti	400	Davčna amortizacija	400
Knjigovodska vrednost	1.600	Davčna vrednost	1.600

Vidimo, da je podjetje amortiziralo stroj po letni amortizacijski stopnji, ki je davčno priznana. V tem primeru ni odstopanja knjigovodske vrednosti od davčne. Hkrati seveda tudi predpostavljamo, da stroj nima preostale vrednosti in da ga bo podjetje dokončno amortiziralo.

Lahko pa se naredi, da podjetje stroj amortizira po letni amortizacijski stopnji, ki je drugačna od zakonsko določene. Ta stopnja je lahko višja ali pa nižja od zakonsko določene. V naslednjem primeru podjetje amortizira stroj po višji amortizacijski stopnji.

Zgled 9b: Davčna in knjigovodska vrednost stroja

BILANCA STANJA		DAVČNA BILANCA	
Nabavna vrednost	2.000	Nabavna vrednost	2.000
Popravek vrednosti	500	Davčna amortizacija	400
Knjigovodska vrednost	1.500	Davčna vrednost	1.600

Podjetje stroj amortizira po višji stopnji, ker je ocenilo, da ima stroj krajšo življenjsko dobo, kot pa ji jo pripisuje zakonodaja. V tem primeru pride do razlike med knjigovodsko in davčno vrednostjo, ki vodi do odbitne začasne razlike in s tem do terjatve za odloženi davek.

Zgled 10: Davčna vrednost terjatev do kupcev²

Terjatve do kupcev imajo knjigovodsko vrednost 100. Z njimi povezanimi prihodki so vključeni v ugotavljanje obdavčljivega dobička (davčne izgube). Davčna vrednost terjatev do kupcev je 100.

Po MRS 12 je **davčna vrednost obveznosti** njena knjigovodska vrednost, zmanjšana za znesek, ki se bo odštel pri obračunu davka glede na to obveznost v prihodnjih obdobjih. V primeru odloženega prihodka je davčna vrednost iz te izhajajoče obveznosti njena knjigovodska vrednost, zmanjšana za znesek prihodka, ki v prihodnjih obdobjih ne bo obdavčljiv.

Zgled 11: Davčna vrednost kratkoročnih obveznosti³

Kratkoročne obveznosti vključujejo vnaprej vračunane odhodke s knjigovodsko vrednostjo 100. Ustrezni odhodki so že bili odšteti pri obračunu davka. Davčna vrednost vnaprej vračunanih odhodkov je 100.

3. PRAKTIČNI PRIMERI IZRAČUNA ODLOŽENIH DAVKOV

V nadaljevanju navajam zglede izračunov odloženih davkov na primeru podjetja XYZ. Sredstva in obveznosti do virov sredstev tega podjetja so prikazana v prilogi 1 in 2.

Tretje poglavje je razdeljeno na štiri sklope (podpoglavja). V prvem sklopu so prikazani izračuni knjigovodskih in davčnih vrednosti sredstev podjetja XYZ, vrste razlik, ki so nastale in kakšno vrsto odloženega davka povzročajo. Drugi sklop je namenjen izračunom knjigovodskih in davčnih vrednosti obveznosti do virov sredstev. V tretjem delu so izračunane celotne terjatve in obveznosti za odložene davke, v četrtem delu pa je prikazano evidentiranje terjatev in obveznosti za davke ter odhodka za davek v računovodskih izkazih.

² Zgled je vzet iz MRS 12.7.

³ Zgled je vzet iz MRS 12.8.

3.1. Izračun odloženih davkov v zvezi s sredstvi

Tabela 2: Knjigovodska in davčna vrednost sredstev

Knjigovodska vrednost	Davčna vrednost	Razlika	Vrsta razlike	Vrsta odloženega davka
Knjigovodska vrednost sredstva izkazana v poslovnih knjigah.	Znesek, ki se pri obračunu davka odšteje od vsake obdavčljive gospodarske koristi, ki priteče v podjetje, kadar se z njo povrne knjigovodska vrednost sredstev.	Davčna vrednost – knjigovodska vrednost.	Začasna: - obdavčljiva - odbitna.	Terjatev za odloženi davek. Obveznost za odloženi davek.

Vir: Lasten izračun.

Pravilo:

- 1) Če je knjigovodska vrednost sredstva večja od davčne vrednosti, razlika pomeni obveznost za odložene davke
- 2) Če je knjigovodska vrednost sredstva manjša od davčne vrednosti, razlika pomeni terjatev za odložene davke.

3.1.1. Neopredmetena osnovna sredstva

Amortizacija neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev se kot odhodek prizna največ do zneska, obračunanega z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja ter najvišje letne amortizacijske stopnje, ki jih določa ZDDPO-1 (2004).

Najvišje amortizacijske stopnje, ki jih ZDDPO-1 (2004) določa, so:

Tabela 3: Amortizacijske stopnje dovoljene po Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb

Vrsta sredstva	Amortizacijska stopnja na letni ravni
Gradbeni objekt	5 %
Oprema, vozila (razen osebni avtomobili) in mehanizacija	25 %
Osebni avtomobili	12,5 %
Računalniki in računalniška oprema	50 %
Večletni nasadi	10 %
Osnovna čreda	20 %
Druga vlaganja	10 %
Dobro ime	10 %

Vir: ZDDPO-1, 2004.

Kadar je amortizacija, ki se upošteva v davčnem obračunu, pospešena oz. večja od tiste, ki se uporablja za računovodske primere, se pojavi obdavčljiva začasna razlika, ki povzroči odloženo obveznost za davek. Če pa je davčna amortizacija počasnejša od amortizacije, ki se uporablja za računovodske primere, se pojavi odbitna začasna razlika, ki povzroči nastanek terjatve za odloženi davek.

3.1.1.1. Dobro ime

Določila trenutno veljavnega ZDDPO-1 (2004) glede amortizacije dobrega imena z davčnega vidika niso povsem jasna. 1. in 4. odstavek 26. člena opredeljuje amortizacijo kot davčni odhodek do zneska, obračunanega z metodo enakomernega časovnega amortiziranja in uporabo 10-odstotne amortizacijske stopnje kot najvišje letne davčno priznane amortizacijske stopnje. ZDDPO-1 (2004) se nato v 3. odstavku istega člena sklicuje na uporabo vsebine SRS glede amortiziranja sredstev in pričetka obračunavanja amortizacije. SRS pa amortizacije dobrega imena ne dovoljujejo, ampak dopuščajo le prevrednotenje dobrega imena zaradi oslabitve.

3.1.1.2. Dolgoročno odloženi stroški raziskovanja

Zgled 12: Dolgoročno odloženi stroški raziskovanja

Podjetje XYZ je v letu 2005 investiralo v raziskave 250.000.000 SIT. Stroški so pomenili enkratni odliv denarnih sredstev iz podjetja, vendar se je poslovodstvo odločilo, da stroški ob svojem nastanku še ne bodo bremenili poslovnega izida, pač pa jih bodo razmejili kot neopredmetena sredstva, ker bodo prinašali dolgoročne koristi. Stroške bodo v izkazu poslovnega izida prikazali kasneje, ko bodo nastali tudi prihodki, ki bodo lahko pokrili že nastale stroške. V letu 2005 so bili stroški v celoti davčno priznani.

Stanje na dan 31. 12. 2005

Knjigovodska vrednost	250.000.000 SIT
Davčna vrednost	$250.000.000 - 250.000.000 = 0 \text{ SIT}$
Razlika	$0 - 250.000.000 = -250.000.000 \text{ SIT}$

Tabela 4: Izračun začasne razlike

Knjigovodska vrednost 31. 12. 2005	Davčna vrednost	Razlika	Vrsta razlike	Vrsta odloženega davka
250.000.000	0	-250.000.000	Obdavčljiva začasna razlika	Obveznost za odloženi davek

Vir: Lasten izračun.

Nekateri stroški se lahko v skladu z računovodskimi usmeritvami usredstviijo in se amortizirajo pri ugotavljanju računovodskega dobička v prihodnjih obdobjih, medtem ko se v davčnem obračunu odštejejo že v obdobju, v katerem so se pojavili. Davčna vrednost stroškov je tako nič, ker so že odšteti od obdavčljivega dobička, začasna razlika pa je obdavčljiva začasna razlika, ki povzroča obveznosti za odloženi davek.

3.1.2. Opredmetena osnovna sredstva

3.1.2.1. Prevrednotenje sredstev na višjo pošteno vrednost

Zgled 13: Prevrednotenje sredstev na višjo pošteno vrednost

Podjetje ima med opredmetenimi osnovnimi sredstvi izkazana zemljišča, katerih nabavna vrednost je 200.000.000 SIT. V letu 2005 je prišlo do prevrednotenja na višjo pošteno vrednost za 50.000.000 SIT. Učinek prevrednotenja 50.000.000 SIT je v skladu z računovodskimi standardi izkazan na posebnem prevrednotovalnem popravku kapitala.

Stanje na dan 31. 12. 2005

Nabavna vrednost	200.000.000 SIT
Knjigovodska vrednost	$200.000.000 + 50.000.000 = 250.000.000$ SIT
Davčna vrednost	$250.000.000 - 50.000.000 = 200.000.000$ SIT
Razlika	$200.000.000 - 250.000.000 = -50.000.000$ SIT

Tabela 5: Izračun začasne razlike

Knjigovodska vrednost 31. 12. 2005	Davčna vrednost	Razlika	Vrsta razlike	Vrsta odloženega davka
250.000.000	200.000.000	-50.000.000	Obdavčljiva začasna razlika	Obveznost za odloženi davek

Vir: Lasten izračun.

Kadar se gospodarske kategorije prevrednotijo na višjo pošteno vrednost, se učinek prevrednotenja ne pripozna v izkazu poslovnega izida, ampak kot prevrednotovalni popravek znotraj kapitala. Takšno prevrednotenje v skladu z MRS 12 povzroči odloženo obveznost za davek, ker okrepitev gospodarskih kategorij v prihodnosti pomeni dobiček, ki bo obdavčen. Obveznost za odloženi davek se v letu 2005 ne prizna, ker se učinki obveznosti za odloženi davek pripoznajo znotraj kapitalskih postavk in sicer kot zmanjšanje prevrednotovalnega popravka kapitala oziroma presežek iz prevrednotenja.

3.1.2.2. Prevrednotenje sredstev na nižjo vrednost

Zgled 14: Prevrednotenje sredstev na nižjo vrednost

Podjetje XYZ je v letu 2003 oslabilo vrednost zgradb v višini 18.000.000 SIT. Odhodki iz prevrednotovanja so bili davčno priznani. V letu 2005 je podjetje ponovno oslabilo vrednost zgradb v višini 7.000.000 SIT.

Stanje na dan 31. 12. 2005

Nabavna vrednost	$250.000.000 + 18.000.000 + 7.000.000 = 275.000.000$ SIT
Knjigovodska vrednost	250.000.000 SIT
Davčna vrednost	$250.000.000 + 7.000.000 = 257.000.000$ SIT
Razlika	$257.000.000 - 250.000.000 = 7.000.000$ SIT

Tabela 6: Izračun začasne razlike

Knjigovodska vrednost 31. 12. 2005	Davčna vrednost	Razlika	Vrsta razlike	Vrsta odloženega davka
250.000.000	257.000.000	7.000.000	Odbitna začasna razlika	Terjatev za odloženi davek

Vir: Lasten izračun.

Oslabitev v letu 2003 je bila davčno priznana, zato se ne šteje v davčno vrednost zgradbe. Oslabitev v letu 2005 pa bo davčno priznana šele ob prodaji ali drugačni odtujitvi zgradbe.

Po ZDDPO-1 (2004) se 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 davčno ne priznajo v letu, v katerem so nastali in bili obračunani v računovodskih izkazih. Ti odhodki bodo davčno priznani šele ob prodaji ali ko bo sredstvo na drugačen način odtujeno, ko bo izguba iz odtujitve gospodarske kategorije dejansko tudi nastala. Tako bo obračunavanje prevrednotovalnih odhodkov v izkazu poslovnega izida imelo posledice v izkazovanju nižjega računovodskega dobička, ne pa tudi v nižji davčni osnovi. V letu realizacije izgube iz sredstva bo podjetje lahko zmanjševalo davčno osnovo samo v višini dejansko realizirane izgube. Če je realizirana izguba nižja od predhodno oblikovanih prevrednotovalnih odhodkov, se bo presežni del teh odhodkov odpravil. ZDDPO-1 (2004) natančneje o tem primeru ne govori, določa pa, da se odprava oslabitev upošteva na način, da se prihodki izvzamejo, tako da v davčno osnovo niso vključeni, zato da se obdavčijo, če se predhodna oslabitev ni upoštevala. V tem primeru se torej odprava presežne oslabitve upošteva na način, da se iz davčne osnove izvzamejo prihodki predhodne oslabitve.

3.1.2.3. Amortiziranje opredmetenih osnovnih sredstev, katerih posamezna vrednost ne presega 500 evrov

Zgled 15: Amortiziranje opredmetenih osnovnih sredstev, katerih posamezna vrednost ne presega 500 evrov

Podjetje je v letu 2004 nabavilo 4 računalniške monitorje po nabavni vrednosti 150.000 SIT za monitor. Monitorji so bili v uporabo prenešeni 1. 12. 2004 in so v poslovnih knjigah evidentirani posamično. Podjetje se je odločilo, da po posamičen monitor odpisalo v dveh letih z uporabo enakomernega časovnega amortiziranja. Letna amortizacijska stopnja znaša 50 %. Ob koncu leta je podjetje v bilanci stanja izkazovalo knjigovodsko vrednost monitorjev v višini 300.000 SIT. V izkazu poslovnega izida bo podjetje zabeležilo strošek amortizacije v višini 300.000 SIT. V skladu z zakonom je davčni odhodek celotna nabavna vrednost monitorja.

Stanje na dan 31. 12. 2005

Nabavna vrednost	$4 \times 150.000 = 600.000 \text{ SIT}$
Strošek amortizacije	$50 \% \times 600.000 = 300.000 \text{ SIT}$
Knjigovodska vrednost	$600.000 - 300.000 = 300.000 \text{ SIT}$
Davčna vrednost	$600.000 - 600.000 = 0 \text{ SIT}$
Razlika	$0 - 300.000 = -300.000 \text{ SIT}$

Tabela 7: Izračun začasne razlike

Knjigovodska vrednost 31. 12. 2005	Davčna vrednost	Razlika	Vrsta razlike	Vrsta odloženega davka
300.000	0	-300.000	Obdavčljiva začasna razlika	Obveznost za odloženi davek

Vir: Lasten izračun.

ZDDPO-1 (2004) posebej navaja, da se pri opredmetenem osnovnem sredstvu, katerega doba uporabnosti je daljša od enega leta in katerega posamična nabavna vrednost ne presega tolarske vrednosti 500 EUR, se kot davčni odhodek ob prenosu sredstva v uporabo prizna celotna nabavna vrednost.

3.1.2.4. Amortiziranje opredmetenih osnovnih sredstev po amortizacijski stopnji, ki presega davčno priznana amortizacijsko stopnjo

Zgled 16: Amortiziranje opredmetenih osnovnih sredstev po amortizacijski stopnji, ki presega davčno priznana amortizacijsko stopnjo

Podjetje je nabavilo v juniju 2005 osebni avtomobil po nabavni vrednosti 4.000.000 SIT in ga dalo v uporabo 1. 6. 2005. Avtomobil bo amortiziralo v petih letih po metodi enakomernega

časovnega amortiziranja, torej z amortizacijsko stopnjo 20 %. Davčno priznana amortizacijska stopnja pa je 12,5 %.

Tabela 8: Amortizacijski načrt avtomobila

Leto	Amortizacijska st. po ZDDPO-1	Davčno priznana amortizacija	Amortizacijska stopnja po SRS	Amortizacija po SRS
1	2	3	4	5
2005	0,5 x 12,5 %	250.000	0,5 x 20 %	400.000
2006	12,5 %	500.000	20 %	800.000
2007	12,5 %	500.000	20 %	800.000
2008	12,5 %	500.000	20 %	800.000
2009	12,5 %	500.000	20 %	800.000
2010	12,5 %	500.000	0,5 x 20 %	400.000
2011	12,5 %	500.000		
2012	12,5 %	500.000		
2013	0,5 x 12,5%	250.000		

Vir: Lasten izračun.

V drugem stolpcu je prikazana amortizacijska stopnja, ki jo dovoljuje ZDDPO-1 (2004), v četrtem stolpcu pa je uporabljena amortizacija, ki jo podjetje uporablja za poslovne namene.

Stanje na dan 31. 12. 2005

Knjigovodska vrednost	$4.000.000 - 400.000 = 3.600.000$ SIT
Davčna vrednost	$4.000.000 - 250.000 = 3.750.000$ SIT
Razlika	$3.750.000 - 3.600.000 = 150.000$ SIT

Tabela 9: Izračun začasne razlike

Knjigovodska vrednost 31. 12. 2005	Davčna vrednost	Razlika	Vrsta razlike	Vrsta odloženega davka
3.600.000	3.750.000	150.000	Odbitna začasna razlika	Terjatev za odloženi davek

Vir: Lasten izračun.

Terjatev za odloženi davek se pojavi zato, ker podjetje za poslovne potrebe amortizira avtomobil po višji amortizacijski stopnji, kot pa je dovoljena po ZDDPO-1 (2004). Zaradi tega prihaja do odbitnih začasnih razlik, ki bodo povrnjene, vkolikor bo podjetje obdržalo avtomobil po poteku dobe koristnosti. Z julijem 2010 bo podjetje lahko začelo vnovčevati terjatve za odloženi davek, ker bo s tem mesecem naprej davčna amortizacija višja od tiste po SRS. Podjetje bo dobilo povrnjene terjatve tudi v primeru, če bo avtomobil (ko ga bo dokončno odpisalo) prodalo. Dobiček od prodaje se bo vštel v davčno osnovo, vendar bo

zmanjššan za znesek davčne vrednosti ob prodaji. ZDDPO-1 (2004) namreč določa, da se pri prodaji ali drugačni odtujitvi sredstva pred dokončno obračunano amortizacijo prihodki in odhodki upoštevajo na način, da ne pride do njihovega neupoštevanja ali dvakratnega upoštevanja.

Če bo podjetje v juliju 2010 prodalo avtomobil po ceni 2.000.000 SIT, bo ustvarilo dobiček v enaki višini, saj bo knjigovodska vrednost avtomobila enaka 0. Vendar pa se bo obdavčljivi dobiček zmanjšal za davčno vrednost, ki znaša v juliju 1.500.000 SIT ($0,5 \times 500.000 + 500.000 + 500.000 + 250.000 = 1.500.000$).

Zgled 17: Amortiziranje avtomobila, ki se delno uporablja za zasebne namene

Podjetje ima v lasti tudi avtomobil, ki ga amortizira po metodi enakomernega časovnega amortiziranja z amortizacijsko stopnjo 12,5 %. Vendar pa podjetje ta avtomobil uporablja tudi v zasebne namene. Delež uporabe za zasebne namene je ocenjen na 40 %. ZDDPO-1 (2004) v 21. členu določa, da se kot davčno priznani odhodki ne štejejo stroški, ki se nanašajo na zasebno življenje. V tem primeru je davčna vrednost manjša od knjigovodske, a ker gre za stalno razliko, se odloženi davki ne ugotavljajo.

3.1.2.5. Amortiziranje opredmetenih osnovnih sredstev po amortizacijski stopnji, ki je nižja od davčno priznane amortizacijske stopnje

Zgled 18: Amortiziranje opredmetenih osnovnih sredstev po amortizacijski stopnji, ki je nižja od davčno priznane amortizacijske stopnje

Podjetje amortizira svoje proizvodjalne stroje po 20-odstotni letni davčni stopnji. Davčno priznana stopnja je višja in znaša 25 %. Nabavna vrednost strojev je znašala 875.000.000 SIT. Podjetje je dalo stroje v uporabo 1. 12. 2004. Popravek vrednosti na dan 31. 12. 2005 znaša 175.000.000 SIT.

Tabela 10: Amortizacijski načrt strojev

Leto	Amortizacijska st. po ZDDPO-1 ¹	Davčno priznana amortizacija	Amortizacijska stopnja po SRS ²	Amortizacija po SRS
2005	25 %	218.750.000	20 %	175.000.000
2006	25%	218.750.000	20 %	175.000.000
2007	25 %	218.750.000	20 %	175.000.000
2008	25 %	218.750.000	20 %	175.000.000
2009			20 %	175.000.000

¹ Dovoljena letna amortizacijska stopnja po ZDDPO-1 (2004).

² Amortizacijska stopnja uporabljena v skladu s SRS.

Vir: Lasten izračun.

Stanje na dan 31. 12. 2005

Nabavna vrednost	875.000.000 SIT
Knjigovodska vrednost	700.000.000 SIT
Davčna vrednost	875.000.000 SIT – 218.750.000 SIT = 656.250.000 SIT
Razlika	656.250.000 SIT – 700.000.000 SIT = -43.750.000 SIT

Tabela 11: Izračun začasne razlike

Knjigovodska vrednost 31. 12. 2005	Davčna vrednost	Razlika	Vrsta razlike	Vrsta odloženega davka
700.000.000	656.250.000	-43.750.000	Obdavčljiva začasna razlika	Obveznost za odloženi davek

Vir: Lasten izračun.

Podjetje amortizira stroje za poslovne namene po nižji amortizacijski stopnji, kot jo dovoljuje ZDDPO-1 (2004). Pospešena davčna amortizacija tako povzroča obdavčljive začasne razlike. Podjetje je v letu 2005 tako oblikovalo obveznosti za odloženi davek (za stroje).

3.1.3. Zaloge**3.1.3.1. Prevrednotenje zalog na nižjo vrednost**

Porabljene ali prodane zaloge se priznajo kot odhodek v obračunanem znesku, vendar največ do zneska, ki se ugotovi v skladu z izbrano metodo vrednotenja zalog, ki je podjetje ne sme spreminjati najmanj pet let.

Zgled 19: Prevrednotenje zalog na nižjo vrednost

Podjetje vodi politiko zalog tako, da ob koncu leta zmanjša vrednost materiala, ki je zastarelo. Material, starejši od treh let, odpiše v celoti, material, starejši od dveh let, pa v višini 50 %. Tako je konec leta podjetje prevrednotilo zaloge za 500.000 SIT. Odhodki iz prevrednotenja se davčno ne pripoznajo, dokler zaloge niso porabljene.

Stanje na dan 31. 12. 2005

Knjigovodska vrednost	200.000.000 SIT
Davčna vrednost	200.000.000 + 500.000 = 200.500.000 SIT
Razlika	200.500.000 – 200.000.000 = 500.000 SIT

Tabela 12: Izračun začasne razlike

Knjigovodska vrednost 31. 12. 2005	Davčna vrednost	Razlika	Vrsta razlike	Vrsta odloženega davka
200.000.000	200.500.000	500.000	Odbitna začasna razlika	Terjatev za odloženi davek

Vir: Lasten izračun.

3.1.4. Poslovne terjatve

3.1.4.1. Prevrednotenje terjatev do kupcev

Zgled 20: Prevrednotenje terjatev do kupcev

Podjetje je v letu 2005 kupcu prodalo gotove izdelke. Izdalo je račun v višini 3.750.000 SIT (brez vračunanega DDV). Podjetje tako oblikuje terjatev do kupca v višini 3.750.000 SIT. Vendar kupec računa ne poravnava v dogovorjenem roku. Podjetje se v skladu s poslovno politiko odloči, da bo terjatev oslabilo. Individualni popravek vrednosti terjatve do kupca znaša 550.000 SIT.

V skladu s SRS se popravek vrednosti terjatev šteje za prevrednotenje. Podjetje bo v izkazu poslovnega izida prikazalo odhodke iz prevrednotovanja v višini odpisa terjatve. Vendar pa po ZDDPO-1 (2004) prevrednotovalni odhodki niso davčno priznani, razen če:

1. je bil znesek terjatve že vključen v prihodke, **in**
2. so bila opravljena vsa dejanja, ki bi jih opravil s skrbnostjo dober gospodarstvenik, za dosego poplačila dolga.

Ob koncu leta 2005 podjetje v bilanci stanja izkazuje stanje terjatev do kupca samo še v višini 3.200.000 SIT. V letu 2006 pa se je odločilo, da bo sprožilo postopek izvršbe za poplačilo terjatve. Sodni postopek se je pravnomočno končal še istega leta, podjetje pa terjatve ni dobilo poplačane, ker se je nad kupcem izvršil stečajni postopek, stečajna masa pa ni zadostovala za poplačilo. Podjetje bo tako lahko odhodke od odpisa terjatve davčno uveljavilo v letu 2006, ker je bil znesek terjatve vključen v prihodke že v letu 2005, v letu 2006 pa je podjetje opravilo vsa dejanja, ki bi jih opravil s skrbnostjo dober gospodarstvenik, za dosego poplačila dolga.

Stanje na dan 31. 12. 2005

Knjigovodska vrednost	$3.750.000 - 550.000 = 3.200.000$ SIT
Davčna vrednost	3.750.000 SIT
Razlika	$3.750.000 - 3.200.000 = 550.000$ SIT

Tabela 13: Izračun začasne razlike

Knjigovodska vrednost 31. 12. 2005	Davčna vrednost 31. 12. 2005	Razlika	Vrsta razlike	Vrsta odloženega davka
3.200.000	3.750.000	550.000	Odbitna začasna razlika	Terjatev za odloženi davek

Vir: Lasten izračun

V letu 2006 je bil izveden dokončen odpis terjatve v višini 3.200.000 SIT.

Stanje na dan 31. 12. 2006

Knjigovodska vrednost	$3.200.000 - 3.200.000 = 0 \text{ SIT}$
Davčna vrednost	$3.750.000 - 3.750.000 = 0 \text{ SIT}$
Razlika	0 SIT

Tabela 14: Izračun začasne razlike

Knjigovodska vrednost 31. 12. 2006	Davčna vrednost 31. 12. 2006	Razlika	Vrsta razlike	Vrsta odloženega davka
0	0	0	/	/

Vir: Lasten izračun.

V letu 2006 podjetje v bilanci stanja ne izkazuje več terjatve do kupca. Ker je podjetje naredilo vse, kar bi s skrbnostjo dober gospodarstvenik naredil, se odpis terjatve tudi davčno prizna. Davčna vrednost je tako enaka nič. Začasna razlika, ki se je pojavila v letu 2005, se v letu 2006 odpravi.

3.1.5. Kratkoročne finančne naložbe**3.1.5.1. Prevrednotenje kratkoročnih finančnih naložb****Zgled 21: Prevrednotenje finančnih naložb**

Podjetje XYZ ima med kratkoročnimi finančnimi naložbami evidentirane naložbe v vrednostne papirje, ki kotirajo na borzi. Do konca leta je bila vrednost kratkoročnih finančnih naložb prevrednotena na višjo pošteno vrednost za 50.000.000 SIT.

Stanje na dan 31. 12. 2005

Knjigovodska vrednost	300.000.000
Davčna vrednost	$300.000.000 - 50.000.000 = 250.000.000$
Razlika	$250.000.000 - 300.000.000 = -50.000.000$

Tabela 15: Izračun začasne razlike

Knjigovodska vrednost 31. 12. 2005	Davčna vrednost	Razlika	Vrsta razlike	Vrsta odloženega davka
300.000.000	250.000.000	-50.000.000	Obdavčljiva začasna razlika	Obveznost za odloženi davek

Vir: Lasten izračun.

Po SRS 3.22. se dokazani dobiček pri finančnem sredstvu, razpoložljivem za prodajo, pripozna neposredno v kapitalu kot povečanje presežka iz prevrednotenja. Zato se tudi tu, tako kot v zgledu 13, učinek prevrednotenja ne pripozna v izkazu poslovnega izida, temveč v okviru prevrednotovalnega popravka kapitala. Podjetju se v letu 2005 ne pripoznajo obveznosti za odloženi davek.

3.1.6. Aktivne časovne razmejitve

3.1.6.1. Povečanje aktivnih časovnih razmejitev

Zgled 22: Povečanje aktivnih časovnih razmejitev

Podjetje je v letu 2005 povečalo aktivne časovne razmejitve za 10.000.000 SIT, ker je vnaprej plačalo najemnino za prostore, ki jih ima v najemu. Podjetje je najemnino že plačalo, vendar pa odhodkov v izkazu poslovnega izida še ni izkazalo.

Stanje na dan 31. 12. 2005

Knjigovodska vrednost	75.000.000 SIT
Davčna vrednost	$75.000.000 - 10.000.000 = 65.000.000$ SIT
Razlika	$65.000.000 - 75.000.000 = -10.000.000$ SIT

Tabela 16: Izračun začasne razlike

Knjigovodska vrednost 31. 12. 2005	Davčna vrednost	Razlika	Vrsta razlike	Vrsta odloženega davka
75.000.000	65.000.000	-10.000.000	Obdavčljiva začasna razlika	Obveznost za odloženi davek

Vir: Lasten izračun

3.2. Izračun odloženih davkov v zvezi z obveznostmi

Tabela 17: Knjigovodska in davčna vrednost obveznosti do virov sredstev

Knjigovodska vrednost	Davčna vrednost	Razlika	Vrsta razlike	Vrsta odloženega davka
Knjigovodska vrednost obveznosti izkazana v poslovnih knjigah.	Knjigovodska vrednost obveznosti, zmanjšana za znesek, ki se bo odštel pri obračunu davka glede na to obveznost v prihodnjih obračunskih obdobjih.	Knjigovodska vrednost – davčna vrednost.	Začasna: - obdavčljiva - odbitna.	Terjatev za odloženi davek. Obveznost za odloženi davek.

Vir: Lasten izračun

Pravilo:

- Če je knjigovodska vrednost obveznosti večja od davčne vrednosti, razlika pomeni terjatev za odložene davke
- Če je knjigovodska vrednost obveznosti manjša od davčne vrednosti, razlika pomeni obveznosti za odložene davke.

3.2.1. Rezervacije

3.2.1.1. Oblikovanje rezervacij

Zgled 23: Oblikovanje rezervacij

Podjetje ima med rezervacijami evidentirane rezervacije za vnaprej vračunane stroške. Do leta 2005 je imelo podjetje oblikovanih rezervacij v višini 125.000.000 SIT, ki so bile davčno priznane. V letu 2005 je podjetje oblikovalo rezervacije še v višini 75.000.000 SIT.

Po določbah 16. člena ZDDPO-1 (2004) se pri ugotavljanju davčne osnove oblikovanje rezervacij ne upošteva, kar pomeni, da vsako oblikovanje rezervacij v breme stroškov davčno ni priznано.

Stanje na dan 31. 12.2005

Knjigovodska vrednost	200.000.000 SIT
Davčna vrednost	200.000.000 SIT – 75.000.000 SIT = 125.000.000 SIT
Razlika	200.000.000 SIT – 125.000.000 SIT = 75.000.000 SIT

Tabela 18: Izračun začasne razlike

Knjigovodska vrednost 31. 12. 2005	Davčna vrednost	Razlika	Vrsta razlike	Vrsta odloženega davka
200.000.000	125.000.000	75.000.000	Odbitna začasna razlika	Terjatev za odloženi davek

Vir: Lasten izračun.

3.2.2. Pasivne časovne razmejitve

3.2.2.1. Oblikovanje pasivnih časovnih razmejitev

Zgled 24: Oblikovanje pasivnih časovnih razmejitev

Podjetje je v letu 2005 med pasivne časovne razmejitve vključilo dodatne kratkoročno odložene prihodke za še ne opravljene vendar zaračunane in plačane storitve. Pasivne časovne razmejitve so povečali za 5.000.000 SIT.

Stanje na dan 31. 12. 2005

Knjigovodska vrednost	100.000.000 SIT
Davčna vrednost	100.000.000 SIT – 5.000.000 SIT = 95.000.000 SIT
Razlika	100.000.000 SIT – 95.000.000 SIT = 5.000.000 SIT

Tabela 19: Izračun začasne razlike

Knjigovodska vrednost 31. 12. 2005	Davčna vrednost	Razlika	Vrsta razlike	Vrsta odloženega davka
100.000.000	95.000.000	5.000.000	Odbitna začasna razlika	Terjatev za odloženi davek

Vir: Lasten izračun.

Podjetje je na račun že prejelo denar, vendar bo prihodke razmejilo na daljše obdobje za pokrivanje stroškov, ki bodo šele nastali. Podjetje bo zato lahko oblikovalo terjatve za odloženi davek.

3.3. Izračun skupnih odloženih davkov

Na podlagi zgornjih zgledov smo prišli do naslednjih začasnih razlik:

Tabela 20: Izračun začasnih razlik v sredstvih

SREDSTVA (v 000 SIT)	Knjigovodska vrednost	Davčna vrednost	Razlika
A. STALNA SREDSTVA	2.080.000	1.743.100	
I. NEOPREDMETENA DOLGOROČNA SREDSTVA	350.000	100.000	
1. Dolgoročno odloženi stroški razvijanja	250.000	0	- 250.000
2. Dolgoročne premoženjske pravice	100.000	100.000	
II. OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA	1.600.000	1.513.100	
1. Zemljišča	250.000	200.000	0
2. Zgradbe	600.000	607.000	+ 7.000
3. Proizvajalne naprave in stroji	700.000	656.250	- 43.750
4. Druge naprave in oprema	50.000	49.850	- 150
III. DOLGOROČNE FINANČNE NALOŽBE	130.000	130.000	
IV. TERJATVE ZA ODLOŽENI DAVEK	0	0	
B. GIBLJIVA SREDSTVA	902.000	853.050	
V. ZALOGE	400.000	400.500	
1. Material	200.000	200.500	+ 500
2. Nedokončana proizvodnja	50.000	50.000	
3. Proizvodi in trgovsko blago	150.000	150.000	
VI. POSLOVNE TERJATVE	200.000	200.550	
1. Dolgoročne poslovne terjatve	20.000	20.000	
2. Kratkoročne poslovne terjatve	180.000	180.550	+ 550
VII. KRATKOROČNE FINANČNE NALOŽBE	300.000	250.000	0
VIII. DENARNA SREDSTVA	2.000	2.000	
C. AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	75.000	65.000	- 10.000
RAZLIKE SKUPAJ			- 295.850

Vir: Lasten izračun.

V izračunu davčne vrednosti drugih naprav in opreme je upoštevana davčna vrednost monitorjev in avtomobila.

Tabela 21: Izračun začasnih razlik v obveznostih do virov sredstev

OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV (v 000 SIT)	Knjigovodska vrednost	Davčna vrednost	Razlika
A. KAPITAL	1.520.000	1.520.000	
B. REZERVACIJE	200.000	125.000	+ 75.000
C. OBVEZNOSTI ZA ODLOŽENI DAVEK	53.962,5		
Č. FINANČNE IN POSLOVNE OBVEZNOSTI	1.183.037,5	1.183.037,5	
I. DOLGOROČNE FINANČNE IN POSLOVNE OBVEZNOSTI	736.037,5	736.037,5	
II. KRATKOROČNE FINANČNE IN POSLOVNE OBVEZNOSTI	447.000	447.000	
D. PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	100.000	95.000	+ 5.000
RAZLIKE SKUPAJ			+ 80.000

Vir: Lasten izračun.

(v 000 SIT)

Obdavčljivečasne razlike:	-250.000 - 43.750 - 150 - 10.000	=	- 303.900
Odbitnečasne razlike:	+7.000 + 500 + 550 + 75.000 + 5.000	=	+ 88.050

(v 000 SIT)

Obdavčljivečasne razlike	- 303.900
Odbitnečasne razlike	+ 88.050
Čista obdavčljiva razlika leta 2005	- 215.850

Podjetje XYZ izkazuje na dan 31. 12. 2005 obdavčljivečasne razlike v višini 303.900.000 SIT in 88.050.000 SIT odbitnih začasnih razlik. Na podlagi teh razlik bo lahko oblikovalo naslednje terjatve in obveznosti za odloženi davek, če predpostavimo, da je davčna stopnja v letu 2005 25 %:

(v 000 SIT)

Obveznosti za odloženi davek:	303.900 x 0,25	=	75.975,0
Terjatve za odloženi davek:	88.050 x 0,25	=	22.012,5
Skupaj obveznosti	(303.900 - 88.050) x 0,25	=	53.962,5

Podjetje obveznosti in terjatve za odloženi davek izmeri in evidentira ločeno, vendar jih lahko med seboj pobota, ker pripadajo isti davčni oblasti. Tako bo v svoji bilanci stanja izkazovalo neto pozicijo, in sicer obveznosti za odložene davke v višini 53.962.500 SIT.

ZDDPO-1 (2004) določa, da lahko terjatve in obveznosti za odložene davke pobotamo, če pripadajo isti davčni oblasti, vendar pa mora podjetje v skladu z MRS 12 v svojih izkazih razkriti vsaj naslednje podatke o odloženih davkih (Žuran, 2005, str. 101):

- pomembne terjatve za odloženi davek,
- pomembne obveznosti za odloženi davek,
- popravek vrednosti terjatev za odloženi davek,
- vrste začasnih razlik, davčnih izgub in davčnih olajšav, na podlagi katerih so bile evidentirane pomembne terjatve ali obveznosti za odloženi davek,
- odhodek za davek od dohodkov pravnih oseb,
- odhodek ali prihodek za odloženi davek,
- spremembe odloženih davkov zaradi sprememb davčne zakonodaje,
- davke, povezane s postavkami zunaj rednega poslovanja,
- davke, povezane z opustitvijo poslovanja.

3.3.1. Sprememba davčne stopnje

Vrednost odloženih terjatev in obveznosti za odloženi davek se izmeri po davčnih stopnjah, za katere se pričakuje, da se bodo uporabljale v poslovnem letu, ko bo terjatev povrnjena oziroma obveznost poravnana.

Zgled 25: Sprememba davčne stopnje

Vzemimo primer, ko podjetje oslabi terjatev do kupca v letu 2005, vendar pričakuje, da bo oslabitev lahko uveljavil tudi kot davčno priznan odhodek v letu 2006. V letu 2006 bo veljala davčna stopnja 25 %. Vrednost oslabitve znaša 2 mio SIT.

Stanje na dan 31. 12. 2005

Vrednost terjatve za odložene davke:	2 mio SIT x 0,25	=	0,5 mio SIT
---	-------------------------	----------	--------------------

Zdaj predpostavimo, da podjetje v letu 2005 pričakuje odpis terjatve kot davčno priznan odhodek šele v letu 2007. Hkrati *ocenjuje*, da bo v letu 2007 veljala nižja davčna stopnja 23 %. Zakon o nižji davčni stopnji še ni stopil v veljavo. Izračun vrednosti terjatve za odloženi davek bo zgleдал tako:

Stanje na dan 31. 12. 2005

Vrednost terjatve za odložene davke:	2 mio SIT x 0,25	=	0,5 mio SIT
---	-------------------------	----------	--------------------

Vidimo, da se kljub pričakovani nižji davčni stopnji te stopnje pri izračunu odložene terjatve za davek še ne sme uporabiti. Uporaba nižje davčne stopnje bi bila dovoljena samo v primeru, če bi že v letu 2005 v veljavo stopil zakon, s katerim bi bila uzakonjena nižja davčna stopnja v letu 2007.

Podjetje tako oblikuje terjatve za odloženi davek po davčni stopnji 25 %. Zgodi se, da v letu 2006 slovenski zakonodajalec sprejme zakon, na podlagi katerega se davčna stopnja za davek od dohodkov pravnih oseb zniža z 25 % na 23 %. Zakon začne veljati s 1. 1. 2007. Podjetje še vedno pričakuje, da bo odpis terjatve davčno priznan v letu 2007. Tokrat podjetje prevrednoti svojo terjatev za odloženi davek. Znižanje davčne stopnje v letu 2006 za dve odstotni točki pomeni **8-odstotno znižanje** vrednosti terjatve:

$$\frac{2\%}{25\%} = 8\%$$

Zmanjšanje vrednosti terjatve za odloženi davek zgleda takole:

Zmanjšanje vrednosti odložene terjatve	0,5 mio SIT x 8 % = 0,04 mio SIT
Vrednost odložene terjatve 31. 12. 2006	0,5 mio SIT – 0,04 mio SIT = 0,46 mio SIT

Podjetje bo za znesek 0,04 mio SIT zmanjšalo vrednost terjatve za odloženi davek in za isti znesek povečalo odhodek za davek. To bo imelo vpliv na nižji čisti dobiček v izkazu poslovnega izida. V primeru, da bi podjetje zaradi spremembe davčne stopnje zmanjšalo obveznosti za odloženi davek, bi moralo za isti znesek zmanjšati odhodek za davek. V tem primeru bi se čisti dobiček povečal. e podjetje uporabi nove davčne stopnje, MRS 12 zahteva pojasnilo spremembe uporabljene nove davčne stopnje ob primerjavi s stopnjo v prejšnjem obračunskem obdobju.

3.3.2. Davčne olajšave

ZDDPO-1 (2004) določa štiri vrste olajšav, s katerimi si podjetja lahko znižujejo davčno osnovo. Te olajšave so:

- olajšava za investiranje,
- olajšava za zaposlovanje
- olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje, in
- olajšava za donacije.

Neizrabljene davčne olajšave imajo enak vpliv kot odbitnečasne razlike in prenos neizrabljenih davčnih izgub v bodoča davčna obdobja. Presežni del olajšav, ki bo prenesen kot pravica do zniževanja davčne stopnje, se bo pojavljal kot terjatev za odloženi davek.

Zgled 26: Prenos olajšav za investiranje

Davčni zavezanec je bil ustanovljen proti koncu leta 2006. Zagon dejavnosti je od zavezanca zahteval velik znesek investicij. Ker je s poslovanjem začel pozno, je bil ob koncu leta njegov dobiček pred obdavčitvijo prenizek, da bi mu omogočal koriščenje celotnega zneska investicijskih olajšav. Zavezanec že naslednje leto pričakuje dovolj velik dobiček, da bo lahko izkoristil preostale investicijske olajšave. Predpostavimo, da je znesek začetne investicije znašal 15 mio SIT, zavezanec pa je konec leta dosegel dobiček pred obdavčitvijo v višini 0,7

mio SIT. ZDDPO-1 (2004) dovoljuje zmanjšanje davčne osnove v višini 10 % investiranega zneska v opremo v letu 2006 in 2007.

Dobiček pred obdavčitvijo		=	0,7 mio SIT
Olajšava za investicije v opremo	10 % x 15 mio	=	1,5 mio SIT
Prenos olajšav v naslednja obdobja	1,5 mio SIT – 0,7 mio SIT	=	0,8 mio SIT

	Dobiček pred obdavčitvijo	0,7 mio SIT
-	Priznan znesek za olajšave	0,7 mio SIT
=	Obdavčljivi dobiček	0
x	Davek od dobička	25 %
=	Odmerjeni davek	0

Zavezanec lahko neizkoriščen del olajšave za investiranje v opremo uveljavlja v naslednjih petih davčnih obdobjih. Če bo podjetje že naslednje leto izkazalo dovolj velik dobiček pred obdavčitvijo, bo lahko izkoristilo celotno preostalo vrednost olajšav.

3.4. Obračun davka od dohodkov pravnih oseb in izkaz poslovnega izida

Zgled 27: Obračun davka od dohodka pravnih oseb in izkaz poslovnega izida

Vrnimo se k podjetju XYZ. Predpostavimo, da je podjetje v letu 2005 prikazalo celotne prihodke v višini 2.365 mio SIT in celotne odhodke v višini 1.150,5 mio SIT. Za davčne potrebe je moralo svoje prihodke povečati za 10 mio SIT, odhodke pa je povečalo za 205,8 mio SIT. Davčne olajšave je uveljavljalo v višini 6 mio SIT, kar znaša 10 % od investiranega zneska v opremo.

OBRAČUN DAVKA OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB		(v mio SIT)
1	Prihodki ugotovljeni po računovodskih predpisih	2.365,0
2	Povečanje prihodkov na raven davčno priznanih prihodkov	10,0
3	Davčno priznani prihodki (1+2)	2.375,0
4	Odhodki ugotovljeni po računovodskih predpisih	1.150,5
5	Povečanje odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov	205,8
6	Davčno priznani odhodki (4+5)	1.356,3
7	Davčna osnova (3-6)	1.018,7
8	Zmanjšanje osnove zaradi davčnih olajšav	6,0
9	Osnova za davek (7-8)	1.012,7
10	Davek (25 % x 9)	253,175

Vidimo, da odmerjeni davek, izračunan na podlagi davčne osnove, v letu 2005 znaša 253,175 mio SIT. Odloženi davek je bil izračunan v poglavju 3.3. in znaša 53,9625 mio SIT (obveznost za odloženi davek).

IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA		(v 000 SIT)
Vsi prihodki		2.365.000
- Vsi odhodki		1.150.500
= Dobiček iz poslovanja		1.214.500
- Odhodek za davek		307.137,5
- Odmerjeni davek (davek iz dobička)		253.175
- Odloženi davek		53.962,5
= Čisti dobiček		907.362,5

Odhodek za davek = odmerjeni davek
- odložene terjatve (prihodek za davek)
+ odložena obveznost (odhodek za davek)

Odhodek za davek je celotni znesek, ki je vključen v ugotavljanje čistega poslovnega izida v posameznem obdobju glede na odmerjeni davek in odloženi davek.

Odmerjeni davek je znesek davka iz dobička, ki ga je potrebno poravnati glede na obdavčljivi dobiček v posameznem obdobju. Izraz odmerjeni davek uporabljata tako MRS 12 kot SRS, pogovorno in v davčnih predpisih zasledimo tudi izraz obračunani davek.

Odloženi davek v tem primeru pomeni povečanje obveznosti za plačilo davka, ki jo bo podjetje poravnalo v prihodnosti.

4. SKLEP

Zaradi vstopa Slovenije v Evropsko unijo in s tem uporabe evropske zakonodaje, smo v Sloveniji leta 2004 sprejeli novo davčno zakonodajo, ki je občutno posegla na področje obdavčitve. Poleg spremembe v poimenovanju obdavčitve je na novo prinesla tudi nekaj natančnejših in strožjih določb o davčnem priznavanju odhodkov in prihodkov. Zaradi novih in predvsem drugačnih pravil za ugotavljanje obdavčljivega dobička od pravil, ki se uporabljajo pri ugotavljanju računovodskega dobička, se ta dva dobička praviloma razlikujeta. Prvi razlog za razliko je ta, da je treba nekatere postavke vključiti v obračun računovodskega dobička, ne pa tudi v obračun obdavčljivega dobička in obratno. Drugi razlog pa je ta, da se nekatere postavke, ki se upoštevajo pri obeh obračunih, evidentirajo v različnih obdobjih.

Slovenska zakonodaja sicer predpisuje, da poslovna bilanca v svoji osnovi pomeni podlago za davčno bilanco, toda davčni predpisi so tisti, ki določajo, kako je treba poslovno bilanco preurediti v davčno bilanco. Razlike med računovodskim in davčnim dobičkom povzročajo nastanek odloženih davkov ter posledično obveznosti in terjatve za odložene davke. Davčna zakonodaja priznava dve vrsti razlik, začasne in stalne. Začasne razlike so razlike med

knjigovodsko in davčno vrednostjo sredstev ali obveznostjo in bodo v prihodnosti poravnane, odpravljene. Stalne razlike nastanejo zaradi trajno nepriznanih odhodkov in prihodkov v davčnem izkazu in se v prihodnosti ne bodo nikoli odpravile, ker so dokončne. Začasne razlike so edine razlike, ki povzročajo nastanek odloženih davkov. Te razlike so lahko odbitne in pomenijo manjše plačilo davčne obveznosti v prihodnosti ali pa obdavčljive, ki povečujejo plačilo davčne obveznosti.

Poleg stalnih in začasnih razlik MRS 12 pozna še časovno usklajevalne razlike, ki so razlike med obdavčljivim dobičkom in računovodskim dobičkom. Tudi te razlike se pojavijo v enem obdobju in se odpravijo v naslednjem ali več naslednjih obdobjih. Časovno usklajevalne razlike so hkrati tudičasne razlike, vendar pa sočasne razlike širši pojem.

MRS 12 pozna dve metodi izračunavanja odloženih davkov. Prva je tako imenovana metoda obveznosti po izkazu poslovnega izida in temelji na ugotavljanju razlik med računovodskim in obdavčljivim dobičkom. Druga metoda je metoda obveznosti po bilanci stanja in se opira na knjigovodsko ter davčno vrednost sredstev in obveznosti. Prva metoda je enostavnejša, vendar je zakonodajalec uradno ne dopušča. Računanje po obeh metodah naj bi sicer pripeljalo do enakih terjatev in obveznosti za odložene davke, razlike se pojavijo le takrat, kadar so terjatve in obveznosti posledica začasnih razlik, ki niso tudi časovno usklajevalne.

Pri preučevanju odloženih davkov sem prišla predvsem do naslednje ugotovitve. Kljub sprejetju nove zakonodaje, ki naj bi odpravila nejasnosti prejšnega zakona, ta še vedno ostaja precej nerazumljiva in na nekaterih področjih še vedno ne dovolj natančna. Zaradi prevelike posplošenosti (tu mislim predvsem na premalo natančno definirane davčno priznane odhodke, neopredeljenega pojma pridobitne in nepridobitne dejavnosti ...) povzroča veliko zmede pri ugotavljanju davčne vrednosti sredstev in obveznosti. Podjetja se tako vsako leto ob pripravi davčnega obračuna še vedno srečujejo z mnogo vprašanji, na katera ne vedo pravega odgovora.

V pripravi je nov predlog zakona, ki naj bi na področje obdavčitve prinesel nekaj več jasnosti in enostavnosti. Pomembnejše spremembe so predlagane na področju prihodkov in odhodkov iz prevrednotovanja, ki naj bi se po novem upoštevali v davčnem obračunu, tako kot se oblikujejo po MSRP. Sedanji zakon tudi ne našteva poimensko vsakega posameznega davčno nepriznanega odhodka, kar prinaša veliko zmedo v obdavčevanju. Po novem se bodo davčno nepriznani odhodki opredelili bolj določeno in jasno. Pomembna novost je tudi znižanje davčne stopnje iz sedanjih 25 % na 23 %, kar za podjetja pomeni manjše davčne breme. Hkrati se nameravajo ukiniti olajšave za vlaganja v opremo in splošne olajšave za zaposlovanje prvozaposlenih in doktorjev. Novi zakon naj bi tudi sprejel določbo, da se davčna izguba lahko pokriva neomejeno v naslednjih davčnih obdobjih.

Novela zakona naj bi začela veljati s 1. 1. 2007 in upam, da bodo tokratni popravki bolj razumljivi in prijaznejši do podjetij ter njihove davčne politike.

LITERATURA

1. Boyton W., Johnson R., Kell W.: Modern Auditing. New York : John Wiley & Sons, Inc., 2001. 1044 str.
2. Čaplo Romana: Računovodski vidik zakona o davku od dohodkov pravnih oseb in njegova uporaba pri davčnem poslovanju podjetij. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2005. 92 str.
3. Čebašek Alenka: Optimalni dobiček z davčnega vidika (primer Slovenije). Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2005. 41 str.
4. Guzina Barbara: Novosti pri obdavčenosti družb v letih 2005 in 2006. Podjetnik, Ljubljana, 2006, 1, str. 62–63.
5. Hieng Romana: Gradivo za posvetovanje o sestavljanju zaključnega računa 2005 za gospodarske družbe. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2006. 55 str.
6. Hieng Romana: Obračunavanje in izkazovanje davka od dobička po Mednarodnem računovodskem standardu 12, Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva preizkušeni notranji revizor, Predmet: računovodstvo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2006a. 17 str.
7. Hieng Romana: Računovodsko obravnavanje davka od dohodkov (dobička) pravnih oseb. IKS, Ljubljana, 2005, 11, str. 125–134.
8. Hieng Romana: Vpliv SRS 2006 in sprememb zakona o davku od dohodkov pravnih oseb na davčno osnovo. IKS, Ljubljana, 2006b, 6, str. 7–24.
9. Hieng Romana: Zgled obračuna davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2005. IKS, Ljubljana, 2006c, 4, str. 142–152.
10. Javornik Lojze: Dohodnina se ne bo nikomur zvišala, obljublja minister Bajuk. Finance, Ljubljana, 2006, 167, str. 2–3.
11. Jerman Saša: Davčno nepriznani odhodki po zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb. Zbornik referatov 8. letne konference računovodij Slovenskega inštituta za revizijo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2005, str. 103–126.
12. Jerman Saša: Davčno nepriznani stroški po ZDDPO-1 ter potrebne spremembe. Zbornik referatov, Računovodstvo za notranje potrebe podjetij. Ljubljana : LM Veritas, 2005a, str. 161–178.
13. Jerman Saša: Potrebne in pričakovane spremembe pri obdavčitvi pravnih oseb. 6. davčna konferenca Slovenskega inštituta za revizijo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2005b, str. 81–99.
14. Jerman Saša: Revizerjevo obravnavanje poštene vrednosti z davčnega vidika. 38. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Ljubljana : Zveza ekonomistov Slovenije: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2006, str. 175–193.
15. Koletnik F., Kokotec - Novak M.: Bilanciranje in bilančna politika. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta maribor, 1994. 343 str.
16. Koritnik Rakela Silva: Odloženi davki – neodložljiva tema. Podjetnik, Ljubljana, 2005, 11, str. 70–72.

17. Koritnik Rakela Silva: Zakaj razlike med poslovnim izidom in davčno osnovo. Davčni namig, Ljubljana, 2006, 1, str. 10–13.
18. Kotnik Dušan: Odloženi davki. Diplomsko delo. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta Maribor, 2004. 42 str.
19. Krkovič Alenka: Kako v praksi izračunamo odložene davke. Gradivo za seminar. Ljubljana : Gospodarska zbornica Slovenije, 2006. 19 str.
20. Mihelčič Eva: Vrednotenje gospodarskih kategorij v skladu s slovenskimi računovodskimi standardi, mednarodnimi standardi računovodskega poročanja, ameriškimi računovodskimi standardi in nemškimi zakonom o gospodarskih družbah. Doktorska disertacija. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2006. 248 str.
21. Mlakar Petra: Posledice novosti na področju obdavčitev. Podjetnik, Ljubljana, 2004, 6, str. 82–84.
22. Močnik Jana: Odloženi davki. Računovodski in davčni nasvet, Ljubljana, 2006, 3, str. 1–2.
23. Novak Aleš: Analiza vrednotenja gospodarskih kategorij pri zunanjem računovodskem poročanju. Doktorska disertacija. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2006. 343 str., 54 prl.
24. Odar M., Jerman S.: Prehod s starih Slovenskih računovodskih standardov (2001) na nove (2006) in davčne posledice prehoda. IKS, Ljubljana, 2006, 5, str. 7–24.
25. Odar Marjan: Novi Slovenski računovodski standardi (2006) in njihov vpliv na davčno osnovo. Ljubljana : Podjetje in delo, 2006, 2, str. 289–302.
26. Odar Marjan: Prenova SRS in njihov vpliv na davčno osnovo pravnih oseb. 6. davčna konferenca Slovenskega inštituta za revizijo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2005, str. 39–56.
27. Prijatelj Čad Ema: Premišljeno nad davke. Gospodarski vestnik, Ljubljana, 2005, 5, str. 49–51.
28. Simon J., Nobes C.: The economics of taxation, principles, policy and practice. New York : Prentice Hall Europe, 1997/98. 324 str.
29. Slapničar Sergeja: Finančno računovodstvo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 81 str.
30. Štrlekar Katarina: Analiza vpliva novega zakona o davku od dohodkov pravnih oseb na davčno bilanco. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2006. 45 str.
31. Žgajnar Katarina: Odloženi davki po Mednarodnem računovodskem standardu 12 in po slovenski zakonodaji. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1999. 47 str.
32. Žuran Mihaela: Odloženi davki. Zbornik referatov 8. letne konference računovodij Slovenskega inštituta za revizijo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2005, str. 83–101.

VIRI

1. Doba koristnosti neopredmetenega sredstva.
[<http://www.dashofer.si/?highlighttext=doba+koristnosti+neopredmetenega&cid=4451>], 24. 8. 2006.
2. Mednarodni računovodski standardi. Mednarodni računovodski standard 12. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2001. 63 str.
3. Odloženi davki zaradi oslabitve terjatev.
[<http://www.dashofer.si/?highlighttext=odlo%BEeni+davki+zaradi+oslabitev&cid=3408>], 24. 8. 2006.
4. Odloženi davki. [<http://www.dashofer.si/?section=3&layer=1&content=2&cid=5515>], 24. 8. 2006.
5. Predvidene novosti v ZDDPO-1.
[<http://www.dashofer.si/?highlighttext=predvidene+novosti&cid=5435>], 24. 8. 2006.
6. Računovodstvo odloženih davkov v skladu s MSR 12.
[<http://www.dashofer.si/?highlighttext=ra%E8unovodstvo+odlo%BEenih+davkov&cid=5502>], 24. 8. 2006.
7. Rezervacije – davčni vidik.
[<http://www.dashofer.si/?highlighttext=rezervacije+za+odpravnine&cid=4856>], 24. 8. 2006.
8. Rezervacije za odpravnine ob upokojitvi – davčni vidik.
[<http://www.dashofer.si/?highlighttext=rezervacije+za+odpravnine&cid=5002>], 24. 8. 2006.
9. Slovenski računovodski standardi (Uradni list RS, št. 118/05).
10. Slovenski računovodski standardi (Uradni list RS, št.107/01).
11. Spremembe amortizacijskih stopenj zaradi prevrednotenja – davčne posledice.
[<http://www.dashofer.si/?highlighttext=doba+koristnosti+neopredmetenega&cid=5439>], 24. 8. 2006.
12. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1) (Uradni list RS, št. 40/04).
13. Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 139/04).
14. Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1A) (Uradni list RS, št. 139/04).
15. Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1B) (Uradni list RS, št. 108/05).
16. Zaloge – Davčni vidik po ZDDPO-1.
[<http://www.dashofer.si/?highlighttext=zaloge+dav%E8ni+vidik&cid=3298>], 24. 8. 2006.

PRILOGE

Priloga 1: Sredstva podjetja XYZ na dan 31. 12. 2005

BILANCA STANJA – SREDSTVA
na dan 31. 12. 2005
(v 000 SIT)

SREDSTVA	31. 12. 2005
A. STALNA SREDSTVA	2.080.000
I. NEOPREDMETENA DOLGOROČNA SREDSTVA	350.000
1. Dolgoročno odloženi stroški razvijanja	250.000
2. Dolgoročne premoženjske pravice	100.000
II. OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA	1.600.000
1. Zemljišča	250.000
2. Zgradbe	600.000
3. Proizvajalne naprave in stroji	700.000
4. Druge naprave in oprema	50.000
5. Osnovna sredstva, ki se pridobivajo	0
III. DOLGOROČNE FINANČNE NALOŽBE	130.000
1. Deleži v podjetjih v skupini	100.000
2. Drugi dolgoročni deleži	25.000
3. Dolgoročno dana posojila	5.000
IV. TERJATVE ZA ODLOŽENI DAVEK	0
B. GIBLJIVA SREDSTVA	902.000
V. ZALOGE	400.000
1. Material	200.000
2. Nedokončana proizvodnja	50.000
3. Proizvodi in trgovsko blago	150.000
4. Predujmi za zaloge	0
VI. POSLOVNE TERJATVE	200.000
1. Dolgoročne poslovne terjatve	20.000
2. Kratkoročne poslovne terjatve	180.000
VII. KRATKOROČNE FINANČNE NALOŽBE	300.000
VIII. DENARNA SREDSTVA	2.000
C. AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	75.000
SREDSTVA SKUPAJ	3.057.000

Priloga 2: Obveznosti do virov sredstev podjetja XYZ na dan 31. 12. 2005

BILANCA STANJA – OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV
na dan 31. 12. 2005
(v 000 SIT)

OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV (v 000 SIT)	31. 12. 2005
A. KAPITAL	1.520.000
I. VPOKLICAN KAPITAL	450.000
II. KAPITALSKE REZERVE	50.000
III. REZERVE IZ DOBIČKA	200.000
IV. PRENESENI ČISTI POSLOVNI IZID	275.000
V. ČISTI POSLOVNI IZID POSLOVNEGA LETA	245.000
VI. POSEBNI PREVREDNOTOVALNI POPRAVEK KAPITALA	300.000
B. REZERVACIJE	200.000
C. OBVEZNOSTI ZA ODLOŽENI DAVEK	53.962,5
Č. FINANČNE IN POSLOVNE OBVEZNOSTI	1.183.037,5
I. DOLGOROČNE FINANČNE IN POSLOVNE OBVEZNOSTI	736.037,5
1. Dolgoročne finančne obveznosti	536.037,5
2. Dolgoročne poslovne obveznosti	200.000
II. KRATKOROČNE FINANČNE IN POSLOVNE OBVEZNOSTI	447.000
1. Kratkoročne finančne obveznosti	200.000
2. Kratkoročne poslovne obveznosti	247.000
D. PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	100.000
OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV SKUPAJ	3.057.000