

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

ZAKLJUČNA STROKOVNA NALOGA VISOKE POSLOVNE ŠOLE
**RAČUNOVODSKO OBRAVNAVANJE ODLOŽENIH DAVKOV V
IZBRANEM PODJETJU**

Ljubljana, julij 2016

VESNA FILIPOVIČ

IZJAVA O AVTORSTVU

Spodaj podpisana Vesna Filipovič, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, izjavljam, da sem avtorica predloženega dela z naslovom Računovodsko obravnavanje odloženih davkov v izbranem podjetju, pripravljenega v sodelovanju s svetovalko doc. dr. Maja Zaman Groff.

IZJAVLJAM

1. da sem predloženo delo pripravila samostojno;
2. da je tiskana oblika predloženega dela istovetna njegovi elektronski obliki;
3. da je besedilo predloženega dela jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam oziroma navajam v besedilu, citirana oziroma povzeta v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani;
4. da se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku Republike Slovenije;
5. da se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega dela dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom;
6. da sem pridobila vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označila;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnala v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobila soglasje etične komisije;
8. da soglašam, da se elektronska oblika predloženega dela uporabi za preverjanje podobnosti vsebine z drugimi deli s programsko opremo za preverjanje podobnosti vsebine, ki je povezana s študijskim informacijskim sistemom članice;
9. da na Univerzo v Ljubljani neodplačno, neizključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravico shranitve predloženega dela v elektronski obliki, pravico reproduciranja ter pravico dajanja predloženega dela na voljo javnosti na svetovnem spletu preko Repozitorija Univerze v Ljubljani;
10. da hkrati z objavo predloženega dela dovoljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v njem in v tej izjavi.

V Ljubljani, dne _____

Podpis študentke: _____

KAZALO

| | |
|--|-----------|
| UVOD | 1 |
| 1 ODLOŽENI DAVKI..... | 2 |
| 1.1 Opredelitev odloženih davkov..... | 2 |
| 1.2 Predpisi, ki urejajo izračunavanje odloženih davkov | 2 |
| 2 IZRAČUN IN IZKAZOVANJE ODLOŽENIH DAVKOV | 3 |
| 2.1 Pomen in obveznost izkazovanja odloženih davkov | 4 |
| 2.2 Računovodski in obdavčljiv dobiček | 5 |
| 2.3 Razlike, ki vodijo v obračun odloženega davka..... | 6 |
| 2.4 Odložene terjatve in obveznosti za davek | 8 |
| 2.4.1 Odložene terjatve za davek..... | 9 |
| 2.4.2 Odložene obveznosti za davek | 10 |
| 2.5 Metoda izračuna odloženih davkov..... | 11 |
| 2.6 Razkritja odloženih davkov v letnem poročilu..... | 12 |
| 3 DEJAVNIKI, KI POVZROČAJO ODLOŽENE TERJATVE IN OBVEZNOSTI ZA DAVKE | 12 |
| 3.1 Rezervacije | 13 |
| 3.2 Prevrednotenje..... | 14 |
| 3.3 Amortizacija | 15 |
| 3.4 Davčna izguba | 17 |
| 3.5 Neizkoriščen znesek olajšav za investiranje | 17 |
| 4 ODLOŽENI DAVKI V IZBRANEM PODJETJU | 17 |
| 4.1 Predstavitev podjetja | 17 |
| 4.2 Izračun odloženih davkov v podjetju | 18 |
| 4.2.1 Odloženi davki iz naslova rezervacij za odpravnine in jubilejne nagrade..... | 18 |
| 4.2.2 Odloženi davki iz naslova različnega vrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev | 21 |
| 4.3 Odloženi davki v računovodskih izkazih podjetja in posebnosti na nivoju skupine..... | 23 |
| SKLEP | 25 |
| LITERATURA IN VIRI | 26 |
| PRILOGE | |

KAZALO TABEL

| | |
|--|----|
| Tabela 1: Izračun odhodka za davek | 4 |
| Tabela 2: Izkaz poslovnega izida..... | 4 |
| Tabela 3: Izkaz poslovnega izida in odloženi davek | 5 |
| Tabela 4: Rezervacije po 20. členu ZDDPO-2 | 13 |
| Tabela 5: Izračun terjatev za odloženi davek | 14 |

| | |
|---|----|
| Tabela 6: Prikaz amortiziranja osnovnega sredstva | 15 |
| Tabela 7: Izračun odloženih davkov na dan 31.12.2015 | 16 |
| Tabela 8: Aktuarski izračun | 19 |
| Tabela 9: Gibanje rezervacij v podjetju Roche | 19 |
| Tabela 10: Knjiženje porabe med letom..... | 20 |
| Tabela 11: Knjiženje prirasta v letu za jubilejne nagrade in odpravnine | 20 |
| Tabela 12: Knjiženje obresti..... | 20 |
| Tabela 13: Izkaz drugega vseobsegajočega donosa za leto 2015 (v EUR) | 20 |
| Tabela 14: Izračun odloženih davkov v podjetju | 21 |
| Tabela 15: Amortizacijske stopnje (v %) | 22 |
| Tabela 16: Knjiženje zmanjšanja odloženih terjatev za davek..... | 23 |
| Tabela 17: Odložene terjatve za davek..... | 23 |

KAZALO SLIK

| | |
|--|----|
| Slika 1: Poročilo o gibanju davkov (AM-TAX-C1)- skupina Roche..... | 24 |
|--|----|

UVOD

Odloženi davki so evidentirane prihodnje davčne posledice v računovodskih izkazih, ki izhajajo iz že nastalih in evidentiranih poslovnih dogodkov. To so računovodske kategorije, ki se obravnavajo različno v davčnem obračunu in v računovodskem izkazu podjetja. Davčno vrednost računovodske kategorije izračunamo, knjigovodska (računovodska) pa je izkazana v bilanci stanja.

Namen zaključne strokovne naloge je prikazati izkazovaje odloženih davkov v izbranem podjetju, saj vplivajo na čisti poslovni izid. Odloženi davki zgladijo nihanje čistega poslovnega izida, tako da imajo družbeniki ustrezno informacijo glede razpoložljivega dobička za delitev.

Izkazovaje odloženih davkov, ki je bilo uvedeno kot sredstvo za računovodsko pripoznavanje začasnih razlik, zahteva dobro poznavanje računovodskih standardov in davčne zakonodaje.

V Slovenskih računovodskih standardih se termin odloženi davek pojavi prvič pri prenovi Slovenskih računovodskih standardov 2006, ki so bili prilagojeni postopkom računovodenja Mednarodnim standardom računovodskega poročanja. SRS 2006 so v letu 2016 nadomestili prenovljeni Slovenski računovodski standardi 2016, ki v 7. točki Okvirja SRS 2016 opredeljujejo obračunavanje odloženih davkov.

Velik vpliv na obračun odloženih davkov v slovenskem prostoru je imel nov Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1), ki je bil sprejet v letu 2004, kasneje ga je nadomestil ZDDPO-2 (Ur.l. RS, št 117-5014/2006, v nadaljevanju ZDDPO-2).

Za lažje razumevanje odloženih davkov sem na začetku naloge opredelila odložene davke in opisala predpise, ki jih urejajo. V nadaljevanju sem na podlagi predpisov opisala izračun in izkazovanje odloženih davkov. Pomembno je poznavanje razlik, ki povzročajo odložene terjatve in obveznosti za davek ter metoda, po kateri jih izračunavamo. V tretjem poglavju je poudarek na dejavnikih, ki povzročajo razlike, ki so posledica tega, da so določeni prihodki in odhodki v davčnem obračunu uveljavljeni v drugem obdobju, kot so pripoznani v računovodskem izkazu.

V zadnjem delu naloge sem predstavila obračun odloženih davkov v izbranem podjetju Roche farmacevtka družba d. o. o., ki je del mednarodne skupine in kot srednje veliko podjetje zavezano k reviziji.

1 ODLOŽENI DAVKI

Podjetje na podlagi izkaza poslovnega izida pripravi davčni obračun, v katerem na podlagi davčne osnove obračuna davek od dobička, ki je različen od računovodskega dobička. Vzrok za razliko je drugačno zajemaje prihodkov in odhodkov v obeh izkazih. Na te razlike vplivajo računovodski standardi in davčna zakonodaja predstavljena v tem poglavju.

1.1 Opredelitev odloženih davkov

Odloženi davki nastanejo na podlagi razlik med knjigovodsko in davčno vrednostjo sredstev in obveznosti. Razlike med računovodskim izkazom in davčnim obračunom so lahko začasne ali stalne. Primer začasne razlike je različna uporaba amortizacijskih stopenj za davčne in poslovne namene. Del davčno nepriznane amortizacije se bo prenesel v prihodnja obdobja. Stalne razlike v prihodnosti ne bodo nikoli odpravljene in iz teh ne izhajajo nobeni odloženi davki. Tak primer so stroški reprezentance, ki je v davčnem obračunu priznana 50-odstotno.

Na podlagi začasnih razlik podjetje obračuna odloženi davek. To je znesek, ki ga bo zavezanec poravnal (ali mu bo povrnjen) v enem ali več prihodnjih obdobjih. Ko odloženi davek predstavlja večje plačilo v prihodnosti, govorimo o odloženi obveznosti za davek in v primeru nižjega plačila v prihodnosti govorimo o odloženih terjatvah za davek. Odložene terjatve in obveznosti za davek so dejansko terjatev in obveznost do države. Odložene terjatve za davek vplivajo na boljši čisti poslovni izid ali pa neposredno povečujejo kapital (z zmanjšanjem negativnega presežka iz prevrednotenja). Odložene obveznosti za davek pa zmanjšujejo čisti poslovni izid ali pa neposredno zmanjšujejo kapital (z zmanjšanjem presežka iz prevrednotenja). Odprava ali zmanjšanje obveznosti in terjatev pa deluje ravno obratno (Točka 7, Okvir SRS 2016).

Pri izračunu odloženega davka podjetje uporablja davčno stopnjo, za katero je verjetno, da bo veljala v prihodnjih obdobjih.

Z uporabo metode obveznosti po bilanci stanja podjetje vsako leto znova izračuna začasne razlike in pri tem izhaja iz vsakokratnega stanja računovodskih postavk. Na podlagi začasnih razlik obračuna odložene terjatve in obveznosti za davek (Hieng, 2014a, str. 58).

1.2 Predpisi, ki urejajo izračunavanje odloženih davkov

Odloženi davki niso predmet davčnih predpisov, temveč pravil računovodenja na podlagi slovenskih računovodskih standardov.

Računovodski standardi, ki opredeljujejo odložene davke, so Mednarodni standardi računovodskega poročanja (odslej MSRP) in Slovenski računovodski standardi (odslej SRS). V MSRP ureja področje odloženih davkov standard MRS-12 Davek od dobička.

V letu 2006 so začeli veljati prenovljeni SRS, ki so bili na podlagi 4. in 7. direktive EU prilagojeni pravilom vrednotenja in merjenja računovodskih postavk v MSRP. Odloženi davki so bili omenjeni v več standardih (SRS 5, 9, 19, 39, Uvod v SRS). SRS 2006 so bili dopolnjeni v letu 2015 in so kot SRS 2016 začeli veljati 1. 1. 2016. Novi standardi so samostojni in se neposredno ne povezujejo več z MSRP, sledijo pa temeljnim pravilom računovodenja po MSRP v primerih, kjer Direktiva 2013/34/EU in ZGD-1 ne določajo drugače. Tehniko in evidentiranje odloženih davkov v novih standardih opredeljuje Okvir Slovenskih računovodskih standardov v točki 7.

Standard 5 (SRS 2016) odložene terjatve za davek opredeli kot poslovne terjatve do države, ki bodo povrnjene v prihodnosti. Nastanejo zaradi začasnih razlik glede na odbitnečasne razlike, prenos neizrabljenih davčnih izgub in davčnih dobropisov v naslednja obdobja. Standard opredeli tudi možnost pobotanja terjatve in obveznosti za odloženi davek, če ima podjetje zakonsko pravico (SRS 5, B. Standard - b, 2016). Terjatve za odloženi davek se izkažejo kot dolgoročne terjatve in se pripoznajo, če je verjetno, da se pojavi razpoložljiv dobiček. Njihovo knjigovodsko vrednost zmanjšamo, če ni verjetno, da bo na razpolago dovolj obdavčljivega dobička (Točka 7, Okvir SRS 2016).

Obveznost za odloženi davek se pripozna za vse obdavčljivečasne razlike, razen če izhaja iz začasnega pripoznanja dobrega imena ali začetnega pripoznanja sredstva ali obveznosti v poslovnem dogodku, ki ni poslovna kombinacija oziroma v času posla ne vpliva na računovodski dobiček niti na obdavčljivi dobiček (davčno izgubo) (Točka 7, Okvir SRS 2016).

SRS 2016 določajo vzroke za nastanek odloženih davkov in pogoje za pripoznavanje in merjenje odloženih davkov. Trenutno veljaven Zakon o davku od dohodka pravnih oseb-2 (odslej ZDDPO-2) pa določa sistem obdavčenja dohodkov pravnih oseb in s tem pravila o določanju davčne osnove, ki vodijo k nastanku razlik med poslovnim izidom in davčnim obračunom. Te razlike pa povzročijo evidentiranje odloženih davkov.

2 IZRAČUN IN IZKAZOVANJE ODLOŽENIH DAVKOV

V tem poglavju sta opredeljena pomen in obveznost izkazovanja odloženih davkov, ki vplivajo na čisti poslovni izid podjetja. Za izkazovanje odloženih davkov moramo poznati razlike, ki jih povzročajo in metodo, po kateri jih obračunamo. Obračunane odložene davke podjetja, zavezana k reviziji, razkrijejo v letnih poročilih.

2.1 Pomen in obveznost izkazovanja odloženih davkov

Odloženi davek je računovodska kategorija, ki vpliva na čisti poslovni izid obračunskega obdobja. Nastane na podlagi začasnih razlik med knjigovodsko in davčno vrednostjo sredstev in obveznosti in omogoča izkazovanje odhodka za davek iz dobička v skladu z računovodskim pravilom nastanka poslovnega dogodka. Odhodek je enak odmerjenemu davku od dobička povečanemu za odloženo obveznost in zmanjšanemu za odloženo terjatev za davek (Hieng, 2014b, str. 16–17).

Namen odloženega davka je zgladiti nihanje čistega dobička s prilagoditvijo davčne obveznosti izračunane v davčnem obračunu, za vpliv odloženih davkov, pri čemer velja naslednja identiteta prikazana v Tabeli 1:

Tabela 1: Izračun odhodka za davek

| | |
|---|---|
| | obračunani davek iz dobička (davek po davčnem obračunu) |
| + | preračun za terjatve in obveznosti za odloženi davek (odhodek/prihodek iz naslova odloženih davkov) |
| = | odhodek za davek |

Vir: Davčna hiša Bilans d. o. o., Odloženi davki v skladu z določili SRS 2006 za leto 2006, 2007, str. 4.

Za lažje razumevanje vpliva obračuna odloženih davkov na čisti poslovni izid, sem v zgledu 1 predstavila primer, ko podjetje ne obračuna odloženega davka in ko ga obračuna.

Zgled 1: prikaz vpliva obračuna odloženega davka na čisti poslovni izid podjetja

Podjetje A je v prvem in drugem letu doseglo enak obseg prihodkov (20.000 EUR) in odhodkov (15.000 EUR). V prvem letu je v svojih računovodskih izkazih med odhodki izkazalo 2.000 EUR odhodka, ki se na podlagi davčnih predpisov pri ugotavljanju davčne osnove v prvem letu ne prizna kot odhodek. Se pa ta izvzet odhodek ob upoštevanju določenih pogojev prizna kot davčno priznan odhodek v kasnejših letih. V podjetju A je ta odhodek priznan v davčnem obračunu drugega leta.

Tabela 2: Izkaz poslovnega izida

| | Prvo leto | Drugo leto | Skupaj |
|-------------------------------------|------------------|-------------------|---------------|
| Prihodki | 20.000 | 20.000 | 40.000 |
| - Odhodki | 15.000 | 15.000 | 30.000 |
| = Poslovni izid pred obdavčitvijo | 5.000 | 5.000 | 10.000 |
| - Odhodek za davek (po stopnji 17%) | 1.190 | 510 | 1.700 |
| = Čisti poslovni izid | 3.810 | 4.490 | 8.300 |

Iz Tabele 2 je razvidno, da ima podjetje enak čisti poslovni izid pred obdavčitvijo v obeh letih in je zaradi različnega odhodka za davek čisti poslovni izid obeh let različen. Do

razlike pride, ker je odhodek (2.000 EUR) v davčnem obračunu priznan v kasnejšem obračunskem obdobju, kot je obdobje pripoznavanja v izkazu poslovnega izida. Za to začasno razliko podjetje ni obračunalo odloženega davka. Neevidentiranje te začasne razlike je povzročilo nižji čisti dobiček prvega leta v primerjavi s čistim dobičkom drugega leta, prav tako je tudi nižji odhodek za davek v primerjavi z drugim letom. Podjetje A bi z obračunom odloženega davka zgladilo nihanje čistega poslovnega izida. Kot kaže Tabela 3 bi v prvem letu evidentirali odloženo terjatev za davek (v breme) in prihodek za odložen davek (v dobro) za znesek, za katerega se bo v kasnejšem letu zmanjšala davčna osnova (2.000 EUR) x davčna stopnja (17%).

Tabela 3: Izkaz poslovnega izida in odloženi davek

| | | | | |
|---|---|--------------|--------------|--------------|
| = | Poslovni izid pred obdavčitvijo | 5.000 | 5.000 | 10.000 |
| - | Odhodek za davek | 850 | 850 | 1.700 |
| | Odhodek za davek na podlagi davčnega obračuna | 1.190 | 510 | |
| | + Odhodek za odložen davek | 0 | 340 | |
| | - Prihodek za odložen davek | 340 | | |
| = | Čisti poslovni izid | 4.150 | 4.150 | 8.300 |

Iz Tabele 3 je razvidno, da z obračunom odloženih davkov zgladimo nihanje čistega poslovnega izida, katerega vzrok so razlike, ki so v izkazu poslovnega izida priznane v drugem obračunskem obdobju, kot v davčnem obračunu. Družbeniki imajo ustrezno informacijo glede razpoložljivega dobička za delitev.

Obveznost oziroma bistvenost izkazovanja odloženih davkov v Sloveniji je do leta 2015 opredeljevalo Pojasnilo 4 k uvodu v SRS (2006). Pojasnilo opredeli, da je znesek pomemben (bistven), če bi opustitev pripoznanja lahko vplivala na poslovne odločitve uporabnikov, ki temeljijo na računovodskih izkazih. Prenovljeni SRS 2016 pa v 7. točki Okvirja SRS opredelijo, katere organizacije obračunavajo odložene davke in s tem uvedejo tudi poenostavitve za mikro družbe. Izkazovanje odloženih davkov ni obvezno za mikro družbe in organizacije, ki niso družbe podvržene obvezni reviziji. Druge organizacije obračunajo odložene terjatve in odložene obveznosti za davek, če so zneski posamič ali skupno za organizacijo pomembni (Točka 7, Okvir SRS 2016).

2.2 Računovodski in obdavčljiv dobiček

Izkaz poslovnega izida je eden temeljnih računovodskih izkazov, ki ga podjetje izdela v skladu s SRS ali MSRP, če zakonodaja ne določa drugače. V interesu podjetja je prikazati visok dobiček, ki kaže dobro poslovno uspešnost in na drugi strani nižji obdavčljiv (davčni) dobiček, katerega posledica je plačilo nižjega davka od dobička državi. Nasprotno od podjetja je državi v interesu, da je davek od dobička čim višji. Na dobiček v izkazu vplivata dve pravni podlagi. Tako ločimo računovodski dobiček, ki je obračunan na

podlagi računovodskih standardov in obdavčljiv dobiček, ki je obračunan na podlagi davčne zakonodaje.

Računovodski dobiček, obračunan v izkazu poslovnega izida, je razlika med prihodki in odhodki v obračunskem obdobju. Presežek prihodkov nad odhodki je dobiček, presežek odhodkov nad prihodki pa izguba. MSR-12 v točki 3 opredelijo računovodski dobiček kot čisti poslovni izid v posameznem obdobju pred odštetjem odhodka za davek.

Obdavčljiv dobiček (davčna izguba) je dobiček (izguba) v posameznem obdobju, ki se ugotovi v skladu s predpisi davčnih oblasti, na podlagi katerih je treba poravnati davek od dobička (MSR – 12, točka 3).

Obdavčljiv dobiček (davčna izguba) je v davčnem izkazu razlika med prihodki in odhodki, ki se ugotovi v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi. Na podlagi Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2) se prihodki in odhodki ustrezno zmanjšajo ali povečajo glede na določbe zakona. Davčna osnova se poveča za davčno nepriznane odhodke in zmanjša za odhodke, ki v preteklosti niso bili davčno priznani in so v tekočem obdobju izpolnili pogoje za priznanje, ter poveča oziroma zmanjša za davčne olajšave in prenesene davčne izgube.

Različno zajemanje računovodskih kategorij v poslovnem izkazu in davčnem izkazu povzroči razliko med računovodskim dobičkom in obdavčljivim dobičkom.

2.3 Razlike, ki vodijo v obračun odloženega davka

Razlike, ki nastanejo zaradi različnega zajemanja računovodskih kategorij v računovodskem in davčnem izkazu, so lahko stalne aličasne.

Stalne razlike so vključene v računovodski izkaz, ne pa tudi v davčni izkaz. Nastanejo v obračunskem obdobju in se ne odpravijo v kasnejših obdobjih. Te razlike so davčno nepriznani stroški (odhodki) in prihodki, ki jih izvzamemo iz davčnega obračuna. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2) v 29. členu v splošnem določa, da so odhodki, ki niso potrebni za pridobitev prihodkov, imajo značaj privatnosti ali pa niso skladni z običajno poslovno prakso, davčno nepriznani. V 30. in 31. členu so naštetih davčno nepriznani odhodki, ki jih potrebno poznati pri pripravi davčnega obračuna.

Primer stalnih razlik je reprezentanca, ki je za razliko od računovodskega izkaza v davčnem izkazu priznana v višini 50 % v obračunskem obdobju, na katerega se nanaša. Razlike med zneskom reprezentance v računovodskem izkazu in davčnem izkazu podjetje ne more uveljavljati v kasnejših obdobjih, zato ta razlika ne vpliva na odložene davke.

Začasne razlike so za razliko od stalnih vključene v računovodski izkaz in davčni izkaz, vendar v različnem obračunskem oziroma davčnem obdobju. Nastanejo zaradi neujemanja časovnega obdobja, v katerem so nekateri prihodki (odhodki) pripoznani v računovodskem izkazu, in obdobja v katerem so upoštevani v davčnem izkazu. Razlike, ki nastanejo v enem obračunskem obdobju in se odpravijo v enem ali več kasnejših, opisujemo kot časovnouslyklajevalne razlike (Hieng, 2014b, str. 16–17).

Primer časovnouslyklajevalnih razlik je amortizacija, ki se v računovodskem izkazu obračuna po drugačnih stopnjah (določenih na podlagi pričakovane dobe koristnosti sredstev) od stopenj, ki so kot najvišje predpisane za davčni obračun. Razlika med amortizacijama se pri davčnem izkazu odpravlja postopno v času uporabe sredstev oziroma dokončno ob njihovi odtujitvi. Pri rezervacijah, ki se pripoznajo v računovodskem izidu v obračunanih zneskih in v davčnem izidu v višini ene polovice, druga polovica zmanjšuje obdavčljiv dobiček ob porabi. Razlike povzročajo tudi prenosi neizrabljenih davčnih dobropisov (olajšav) in neizrabljene davčne izgube v naslednja obračunska obdobja (Hieng, 2014b, str. 16–17).

Začasne razlike so širši pojem od časovnouslyklajevalnih in zajemajo tudi razlike, ki niso časovnouslyklajevalne. Primer take razlike je vrednost sredstva ali obveznosti, ki se pri začetnem pripoznanju razlikuje od davčne vrednosti. V primeru sredstva razlika v amortizaciji v davčnem izkazu ne bo poračunana v prihodnosti, zato je razlika začasna in traja dokler ima osnovno sredstvo knjigovodsko vrednost (Hieng, 2014b, str. 16–17).

Točka 7 Okvirja SRS (2016) opredeljuje začasne razlike kot razliko:

| | |
|-------|--|
| | Davčna vrednost sredstva (obveznosti) |
| Minus | |
| | Knjigovodska vrednost sredstev (obveznosti) v bilanci stanja |

Davčna vrednost sredstva ali obveznosti je znesek sredstva ali obveznosti v davčnem obračunu.

Negativni rezultat pomeni obdavčljive začasne razlike. Pri obdavčljivih začasnih razlikah je davčna vrednost sredstev nižja od knjigovodske vrednosti sredstev in davčna vrednost obveznosti večja od knjigovodske obveznosti.

Pozitivni rezultat pa pomeni odbitne začasne razlike, pri katerih je davčna vrednost sredstev višja od knjigovodske vrednosti sredstev in davčna vrednost obveznosti nižja od knjigovodske vrednosti obveznosti.

Obdavčljive začasne razlike, so začasne razlike, katerih posledica so zneski, ki se prištejejo pri ugotavljanju obdavčljivega dobička (davčne izgube) v prihodnjih obdobjih,

ko se knjigovodska vrednost sredstva povrne ali knjigovodska vrednost obveznosti poravna. Te razlike v prihodnjih obdobjih povečujejo obdavčljiv dobiček (ali zmanjšujejo davčno izgubo) in se izkazujejo kot odložena obveznost za davek. Odložena obveznost za davek pomeni višje plačilo davkov v prihodnosti (Točka 7, Okvir SRS 2016).

Odbitne začasne razlike, sočasne razlike, katerih posledica so zneski, ki se odštejejo pri ugotavljanju obdavčljivega dobička (davčne izgube) v prihodnjih obdobjih, ko se knjigovodska vrednost sredstva povrne ali knjigovodska vrednost obveznosti poravna. Te razlike v prihodnjih obdobjih zmanjšujejo obdavčljiv dobiček (ali povečujejo davčno izgubo) in se izkazujejo kot odložene terjatve za davek. Odložene terjatve za davek pomenijo nižje plačilo davkov v prihodnosti (Točka 7, Okvir SRS 2016).

2.4 Odložene terjatve in obveznosti za davek

Podjetje pripozna odloženo terjatev za davek za vse odbitne začasne razlike in obveznost za vse obdavčljive začasne razlike. Povečanje odložene terjatve za davek se evidentira kot prihodek za odložene davek, povečanje odložene obveznosti za davek pa kot odhodek za odloženi davek.

Odložene terjatve in obveznosti za davek se izračunajo tako, da se odbitne in obdavčljive začasne razlike pomnožijo s pričakovano davčno stopnjo (ko bo odložena terjatev za davek povrnjena oziroma odložena obveznost za davek poravnana). Podjetje mora za izračun uporabiti davčno stopnjo, ki je veljavna v davčnem okolju, v katerem posluje oziroma v katerem se bo povrnila (poravnala) začasna razlika.

Pri obračunu odloženih davkov po 7. točki Okvirja SRS (2016) velja, da jih podjetje obračuna na enak način, kot je obračunalo same posle in druge poslovne dogodke. Tako vse odložene terjatve in obveznosti za davek, povezane s posli in drugimi poslovnimi dogodki, pripoznanimi v izkazu poslovnega izida, podjetje pripozna tudi v izkazu poslovnega izida kot prihodek oziroma odhodek za davek (npr. amortizacija, rezervacije, odhodki zaradi oslabitev itd.). Vse odložene terjatve in obveznosti za davek, povezane s posli in drugimi poslovnimi dogodki, pripoznanimi v kapitalu, se pripoznajo tudi neposredno v kapitalu. Tak primer je prevrednotenje (okrepitev) gospodarskih kategorij na višjo pošteno vrednost, ki se pripozna v kapitalu. Podjetje v tem primeru izkazuje odloženo obveznost za davek.

Odložene terjatve in obveznosti za davek se pripoznajo v računovodskih izkazih ločeno na podlagi verodostojnih knjigovodskih listin in brez pobotanj. Standard 5 (SRS 2016) dovoljujeta pobotanje v primeru, če ima podjetje zakonsko pravico za tako pobotanje, ter se odložene terjatve in obveznosti za davek nanašajo na davek iz dobička, ki pripada isti davčni oblasti.

2.4.1 Odložene terjatve za davek

Odložene terjatve za davek so zneski davka od dobička, ki bodo povrnjeni v prihodnjih obdobjih, glede na:

- odbitne začasne razlike,
- prenos neizrabljenih davčnih izgub v naslednja obdobja in
- prenos neizrabljenih davčnih dobropisov v naslednja obdobja.

Terjatev za odložen davek se pripozna, če je verjetno, da se bo pojavil razpoložljiv obdavčljiv dobiček, ki ga bo mogoče obremeniti za odbitne začasne razlike. Ne pripoznamo jih v primerih, ko terjatev za odložen davek izhaja iz začetnega pripoznanja sredstev ali obveznosti v poslovnem dogodku, ki ni poslovna kombinacija, in v času svojega nastanka ne vpliva niti na računovodski dobiček niti na obdavčljiv dobiček (davčno izgubo) oziroma v primeru začetnega pripoznanja dobrega imena. (Točka 7, Okvir SRS 2016).

Začasne razlike, ki izhajajo iz finančnih naložb v odvisne organizacije, podružnice in pridružene organizacije ter deleže v skupnih dogovorih, se pripoznajo odložene terjatve za davek samo, če je verjetno, da bodo odpravljene v predvidljivi prihodnosti in bo na razpolago obdavčljiv dobiček (Točka 7, Okvir SRS 2016).

Odložene terjatve za davek za neizrabljene davčne izgube in davčne dobropise se pripozna, če je verjetno, da bo na razpolago prihodnji obdavčljiv dobiček. Pri davčni izgubi se pojavi vprašanje ali bo podjetje sposobno uveljavljati odloženo terjatev za davke oziroma ali bo imelo obdavčljiv dobiček v prihodnosti. Podjetje mora preučiti vzroke za že nastale davčne izgube in tudi verjetnost, da se bodo izgube nadaljevale v prihodnosti. Preučiti mora tudi razpoložljive možnosti načrtovanja davčnega sistema podjetja, ki bi ustvarilo obdavčljiv dobiček v ustreznih obdobjih. V primeru, da je davčna izguba nastala zaradi enkratnega in nepredvidljivega dogodka, kot je izgubljena tožba na sodišču, je večja verjetnost dobička v prihodnosti. V primeru dvoma v zadosten obdavčljiv dobiček v prihodnosti je priporočljivo, da podjetje pripozna odložene terjatve za davek le v velikosti obdavčljivih začasnih razlik. V kolikor ni verjetno, da bo v prihodnosti razpoložljiv obdavčljiv dobiček, ki bo omogočil kritje neizrabljene davčne izgube in davčne dobropise, se odložena terjatev za davek ne pripozna (MRS-12, Odbitne začasne razlike in Neizrabljene davčne izgube in dobropisi).

Pri zmanjšanju davčne osnove na račun davčnih izgub iz preteklih davčnih obdobj se davčna osnova najprej zmanjša za davčno izgubo starejšega datuma in največ v višini 50% davčne osnove davčnega obdobja. V primerih spremembe lastniškega kapitala ali glasovalnih pravic za več kot 50% glede na stanje lastništva na začetku obdobja ni možno zmanjšanje davčne osnove za izgube, ki so nastale v letu spremembe (ZDDPO-2, 36. člen).

Odložene terjatve za davek se izkažejo kot dolgoročne poslovne terjatve in se ne diskontirajo, ter se ohranjajo v nominalnih zneskih. Kot kratkoročne terjatve za davek se pojavijo v primerih, ko v obravnavanem in prejšnjih obdobjih plačani davek preseže obračunani davek (Standard 5, točka 5.15 - 5.28, SRS 2016).

Na vsak dan bilance stanja mora podjetje odložene terjatve za davek pregledati in zmanjšati knjigovodsko vrednost terjatev, če ni več verjetno, da bo na razpolago dovolj obdavčljivega dobička, ki bi omogočil uporabo terjatev. Podjetje ponovno preuči spremembe davčnih predpisov ali drugih poslovnih dogodkov, ki bi omogočile pripoznanje odloženih terjatev za davek, ki v preteklosti niso bile pripoznane. Vsako zmanjšanje terjatev se lahko odpravi, če postane verjetno, da bo na razpolago zadosten obdavčljiv dobiček (Točka 7, Okvir SRS 2016).

Odložene terjatve za davek se izračuna tako, da se odbitne začasne razlike pomnoži s pričakovano davčno osnovo. Evidentiramo jih na kontih:

- 090- Odložene terjatve za davek iz odbitnih začasnih razlik,
- 091- Odložene terjatve za davek iz neizrabljenih davčnih izgub, prenesenih v naslednja davčna obdobja,
- 092- Odložene terjatve za davek iz davčnih dobropisov, prenesenih v naslednja davčna obdobja (Slovenski inštitut za revizijo, 2015).

2.4.2 Odložene obveznosti za davek

Odložene obveznosti za davek so zneski davka od dobička, ki bodo poravnani v prihodnjih obdobjih, glede na obdavčljive začasne razlike. Ne pripoznamo jih v primerih, ko odložena obveznost za davek izhaja iz začetnega pripoznanja sredstev ali obveznosti v poslovnem dogodku, ki ni poslovna kombinacija, in v času svojega nastanka ne vpliva niti na računovodski dobiček niti na obdavčljiv dobiček (davčno izgubo) oziroma v primeru začetnega pripoznanja dobrega imena, pri katerem amortizacija ni davčno priznan odhodek (Točka 7, Okvir SRS 2016).

Odložena obveznost za davek se pripozna tudi:

- Za vse obdavčljive začasne razlike, ki so povezane s finančnimi naložbami v odvisne organizacije, podružnice in pridružene organizacije ter deleži v skupnih dogovorih, razen če je organizacija sposobna obvladovati čas, v katerem bodo odpravljene začasne razlike, in je verjetno, da začasne razlike ne bodo odpravljene v predvidljivi prihodnosti;
- Če se nabavna vrednost pri poslovni kombinaciji razporedi na pridobljena sredstva, prevzete dolgove in pogojne obveznosti po njihovi pošteni vrednosti, pri obračunu davka pa se ne opravijo ustrezne prilagoditve, tako obračunana odložena obveznost za

- davek povečuje dobro ime, in ne poslovni izid podjetja;
- Če se sredstva prevrednotijo, pri obračunu davka pa se ne opravijo ustrezne prilagoditve; če se pri prevrednotevanju poveča presežek iz prevrednotenja, se obračunana odložena obveznost za davek evidentira neposredno v breme presežka iz prevrednotenja in ne vpliva na poslovni izid podjetja (Točka 7, Okvir SRS 2016).

Odložene obveznosti za davek se izkažejo kot posebna vrsta dolgoročnih poslovnih dolgov in se ne diskontirajo (Standard 9, SRS 2016).

Odložena obveznost za davek se izračuna tako, da se odbitne začasne razlike pomnoži s pričakovano davčno osnovo. Predlagan konto za evidentiranje odložene obveznosti za davek (2016), ki ga je izdal Slovenski inštitut za revizijo, je 988- Odložena obveznost za davek.

Prihodki in odhodki za odložene davke se evidentirajo na kontu 813-Prihodki (odhodki) iz naslova odloženih davkov (Slovenski inštitut za revizijo, 2015).

2.5 Metoda izračuna odloženih davkov

Metoda vrednosti po bilanci stanja (angl. *Balance Sheet Liability Method*) se osredotoča na razlike med davčno vrednostjo posameznega sredstva ali obveznosti in njegovo (njeno) knjigovodsko vrednostjo v bilanci stanja. Te razlike opredeli kot stalne ali začasne. Metoda se osredotoča na začasne razlike, ki povzročajo odložene davke in je kot edina priznana v slovenskih in mednarodnih računovodskih standardih. Po tej metodi morajo podjetja vsako leto znova izračunati začasne razlike - pri tem izhajajo iz vsakokratnega stanja računovodskih postavk in ne iz razlik med prejšnjim in trenutnim stanjem.

Izračun odloženih davkov po metodi obveznosti po bilanci stanja se izvede v sledečih korakih:

- podjetje sestavi računovodske izkaze na podlagi računovodskih standardov;
- na podlagi računovodskih izkazov se izdelava obračun davka od dohodka pravnih oseb po veljavni davčni zakonodaji države v kateri podjetje posluje;
- sledi primerjava knjigovodskih vrednosti sredstev in obveznosti v bilanci stanja z davčnimi vrednostmi, ter določitev stalnih in začasnih razlik;
- začasne razlike se razdeli v obdavčljive in odbitne;
- na podlagi začasnih razlik, obdavčljivih in (ali) odbitnih, in predvidene davčne stopnje podjetje izračuna (evidentira) terjatev in (ali) obveznost za odloženi davek;
- na koncu vsakega poročevalskega obdobja podjetje ponovno oceni terjatev za odloženi davek, to pomeni pregled davčnih izgub in prenosljivih davčnih olajšav z roki

zapadlosti ali drugimi omejitvami bodoče uporabe in izračuna morebitne popravke vrednosti.

2.6 Razkritja odloženih davkov v letnem poročilu

Podjetja, ki so zavezana k reviziji računovodskih izkazov morajo razkriti naslednje sestavine odhodka za obračunani davek iz dobička:

1. Odhodek za obračunani davek iz dobička;
2. Povečanje terjatev in obveznosti za odložene davke, ki pri terjatvah vplivajo na prihodke za odložene davke in pri obveznostih na odhodke za odložene davke, od tega:
 - a. Na novo pripoznane terjatve in obveznosti;
 - b. Vpliv na prihodek in odhodek iz odloženega davka zaradi spremembe davčnih stopenj in drugih davčnih predpisov,
 - c. Znesek prihodka iz odloženega davka, ki izvira iz predhodno nepriznane davčne izgube, davčnega dobropisa ali začasne razlike iz prejšnjih obdobj;
3. Znesek odpravljenih terjatev in obveznosti, od tega:
 - a. vpliv na odhodek in prihodek iz odloženega davka zaradi spremembe davčnih stopenj in drugih davčnih predpisov,
 - b. znesek odhodka za odloženi davek, ki izhaja iz odpisa predhodno pripoznane terjatve za odloženi davek;
4. Posebej mora podjetje razkriti tudi zneske terjatev in obveznosti za odloženi davek, ki ne vplivajo na poslovni izid podjetja ampak se obračunajo v breme ali dobro kapitala ter v breme ali dobro dobrega imena;
5. V zvezi z obračunanim in odloženim davkom se razkrije:
 - a. razmerje med odhodkom za davek ter računovodskim poslovnim izidom,
 - b. znesek odbitnih začasnih razlik, neizrabljenih davčnih izgub in davčnih dobropisov, za katere niso oziroma so pripoznane terjatve za odloženi davek,
 - c. znesek morebitnih obdavčljivih začasnih razlik, za katere niso pripoznane obveznosti za odloženi davek (MSR – 12, Razkritje).

Za vse naštete zglede obračuna in razkritji odloženih terjatev in obveznosti za davke se uporablja edino priznana metoda obračuna po bilanci stanja.

3 DEJAVNIKI, KI POVZROČAJO ODLOŽENE TERJATVE IN OBVEZNOSTI ZA DAVKE

V Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2) so določeni prihodki in odhodki uveljavljeni v drugem obdobju, kot so priznani v računovodskem izkazu. Na podlagi teh začasnih razlik obračunamo odložene davke. V nadaljevanju prikazujem razlike, ki vplivajo na odložene davke oziroma jih povzročajo.

3.1 Rezervacije

Oblikovanje rezervacij temelji na obvezujočem ali preteklem dogodku in je sedanja obveza (pravna ali podredna), ki jo bo potrebno v prihodnosti poravnati pod pogojem, da je mogoče znesek sedanje obveze zanesljivo izmeriti. Rezervacije niso dokazane in so obveznost z negotovim časom ali zneskom, zato se predpostavlja dosledna razsodnost glede verjetnosti tako prihodnjih stroškov kakor prihodnje izgube. Ko podjetje ocenjuje negotovost, upošteva izkušnje v podobnih okoliščinah in mnenja strokovnjakov (SRS 10, B. Standard, 2016).

Podlaga za oblikovanje rezervacij je standard 10 (SRS 2016). Rezervacije se v skladu s SRS 10.18 povečajo, če ne omogočajo pokritja stroškov v prihodnjih letih. Za ta primanjkljaj povečamo njihovo knjigovodsko vrednost in ustrezne odhodke. Obratno velja pri zmanjšanju rezervacij. Neparabljeni del rezervacij se ob koncu obdobja, za katerega so bile oblikovane, evidentira med prihodke. Aktuarski dobički in izgube iz naslova obvez za odpravnine ob upokojitvi se ne pripoznavajo v izkazu poslovnega izida, ampak neposredno v kapitalu (SRS 10, B. Standard – č).

Rezervacije, ki povzročajo odložene davke, so tiste, ki v davčnem izkazu niso enako priznane kot v računovodskem izkazu. V davčnem obračunu se oblikovanje rezervacij prizna v višini 50 % kot odhodek, na podlagi 20. člena ZDDPO-2. Odprava in poraba teh rezervacij, ki niso bile priznane kot odhodek, se v davčnem obdobju upošteva na način, da se iz davčne osnove izvzamejo prihodki iz odprave ali porabe rezervacij in se priznajo odhodki iz porabe rezervacij v delu, v katerem oblikovanje rezervacij ni bilo priznано kot odhodek. Kot oblikovanje oziroma odprava rezervacij se obravnava tudi njihov popravek na sedanjo vrednost predvidenih bodočih izdatkov na koncu obračunskega obdobja. V Tabeli 4 so prikazane rezervacije po 20. členu ZDDPO-2 in njihova davčna obravnava.

Tabela 4: Rezervacije po 20. členu ZDDPO-2

| Rezervacije | davčna obravnava |
|---|---|
| Rezervacije za stroške reorganizacije podjetja (konto 960) | davčno priznано 50 % ob oblikovanju in 50 % ob črpanju |
| Rezervacije za pričakovane izgube iz kočljivih pogodb (konto 962) | davčno priznано 50 % ob oblikovanju in 50 % ob črpanju, če gre za pogodbe iz poslovnih razmerij |
| Rezervacije za pokojnine, jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi (konto 963) | davčno priznано 50 % ob oblikovanju in 50 % ob črpanju |
| Rezervacije za dana jamstva (konto 964) | davčno priznано 50 % ob oblikovanju in 50 % ob črpanju (le za jamstva iz lastnega poslovanja) |
| Rezervacije za pokrivanje prihodnjih stroškov oziroma odhodkov zaradi razgradnje in ponovne vzpostavitve prvotnega stanja (konto 961) | davčno priznana amortizacija 50 % in 50 % ob črpanju. |

Vir: J & B, DDPO za leto 2015, seminar-delavnica, 2016, str. 15; ZDDPO-2, 20. člen.

3.2 Prevrednotenje

Odhodki zaradi prevrednotenja terjatev zaradi oslabitve so davčno priznani v skladu z 21. členom ZDDPO-2, vendar znesek teh odhodkov ne sme presežati nižjega zneska, ki je enak aritmetični sredini v preteklih treh davčnih obdobjih dejansko odpisanih terjatev ali zneska, ki predstavlja 1% obdavčljivih prihodkov davčnega obdobja. Odhodki iz odprave oslabitev na podlagi zgornjih pogojev, ki niso bili priznani kot odhodek, se izvamejo iz davčne osnove. Odhodki zaradi prevrednotenja terjatev, ki v letu oslabitve niso bili davčno priznani, se priznajo ob odpisu celotnih terjatev ali dela terjatev. Odpis terjatev se prizna na podlagi pravnomočnega sklepa sodišča o zaključenem stečajnem postopku ali o potrditvi prisilne poravnave. Lahko pa je odpis davčno priznan tudi na podlagi neuspešno zaključenega izvršilnega postopka sodišča ali brez sodnega postopka, če podjetje dokaže, da bi stroški postopka presegli znesek poplačila terjatev in so bila opravljena vsa dejanja za doseg poplačila terjatev. Odpisi terjatev so torej davčno priznani v celoti, različno je le obdobje, v katerem bodo odhodki dejansko davčno priznani v davčnem obračunu, zato bo podjetje ob slabitvi terjatev obračunalo odloženo terjatev za davek (ZDDPO-2, 21. člen).

Zgled 2: Popravek vrednosti terjatev in obračun odloženega davka

Podjetje je kupcu v letu 2014 prodalo blago in izdalo račun v skupnem znesku (davčna osnova + 20% DDV) 1 mio EUR. Kupec je konec leta 2014 priglasi postopek prisilne poravnave. Podjetje je na podlagi ocene plačila, ki ga lahko pričakuje v postopku prisilne poravnave, opravilo individualni popravek vrednosti terjatev za 400.000 EUR, ki na podlagi zakona o davku na dobiček pravnih oseb ni davčno priznan. Za davčno nepriznan odhodek iz naslova prevrednotenja terjatve se pričakuje, da bo pogoj za pripoznavanje (pravnomočno zaključen postopek prisilne poravnave) izpolnjen v letu 2015.

Izračun odloženih terjatev za davek 31.12.2014, na podlagi začasne razlike med knjigovodsko vrednostjo in davčno vrednostjo, prikazuje Tabela 5.

Tabela 5: Izračun terjatev za odloženi davek

| Knjigovodska vrednost | Davčna vrednost | Razlika | Davčna stopnja | Odloženi davek |
|-----------------------|-----------------|---------|----------------|----------------|
| 600.000 | 1.000.000 | 400.000 | 17 % | 68.000 |

Konec leta 2014 bi prihodek za odloženi davek zmanjšal odhodek za davek. Odloženi davek v znesku 68.000 EUR, iz Tabele 5, bi evidentirali v letu 2014 v breme odložene terjatve za davek iz odbitnih začasnih razlik in v dobro prihodkov iz naslova odloženih davkov.

V letu 2015 bi se izpolnil pogoj za pripoznavanje odpisa terjatev v znesku 400.000 EUR na podlagi pravnomočnega sklepa sodišča o potrditvi prisilne poravnave. Odpis terjatev na

podlagi sklepa je davčno priznan, zato v letu 2015 podjetje odpravi začasno razliko, ki se je pojavila v letu 2014 in sicer v dobro odložene terjatve za davek in v breme odhodkov za odloženi davek.

3.3 Amortizacija

Pri sredstvih pride do začasnih razlik zaradi razlik med računovodsko obračunano amortizacijo in davčno priznano amortizacijo. Amortizacija opredmetenega osnovnega sredstva, neopredmetenega osnovnega sredstva in naložbene nepremičnine se v davčnem obračunu prizna kot odhodek, če je obračunana z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja in najvišjih amortizacijskih stopnjah, ki jih določa 33. člen ZDDPO-2. To pomeni, da pri sredstvih z višjo amortizacijsko stopnjo po SRS (2016) od davčno priznane v davčnem obračunu, presežni znesek amortizacije ni izgubljen. Presežni znesek amortizacije se kot odhodek prizna v naslednjih obdobjih do dokončnega amortiziranja (neodpisana vrednost OS enaka nič) oziroma do odtujitve (odprave) sredstva. Davčna amortizacija se izračuna na način: amortizirljiv znesek x davčna stopnja iz ZDDPO-2.

Najvišje letne amortizacijske stopnje po 33. členu ZDDPO-2 za:

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

Zgled 3: Prikaz obračuna odloženega davka v primeru, ko računovodska amortizacija presega davčno priznano.

Podjetje je junija 2015 nabavilo opremo po nabavni vrednosti 100.000 EUR. Za opremo je bila določena letna amortizacijska stopnja 25 % ob uporabi metode enakomernega časovnega amortiziranja. Oprema se je začela amortizirati 1.7.2015.

Tabela 6: Prikaz amortiziranja osnovnega sredstva

| Leto | Nabavna vrednost | Amortizacijska stopnja – SRS (v%) | Amortizacija - SRS | Amortizacijska stopnja – ZDDPO (v %) | Amortizacija – ZDDPO |
|------|------------------|-----------------------------------|--------------------|--------------------------------------|----------------------|
| 2015 | 100.000 | 25 (1/2) | 12.500 | 20 (1/2) | 10.000 |
| 2016 | 100.000 | 25 | 25.000 | 20 | 20.000 |
| 2017 | 100.000 | 25 | 25.000 | 20 | 20.000 |

Tabela 6: Prikaz amortiziranja osnovnega sredstva (nad.)

| Leto | Nabavna vrednost | Amortizacijska stopnja – SRS (v%) | Amortizacija - SRS | Amortizacijska stopnja – ZDDPO (v %) | Amortizacija – ZDDPO |
|------|------------------|-----------------------------------|--------------------|--------------------------------------|----------------------|
| 2018 | 100.000 | 25 | 25.000 | 20 | 20.000 |
| 2019 | 100.000 | 25 (1/2) | 12.500 | 20 | 20.000 |
| 2020 | | | | 20 (1/2) | 10.000 |

Knjigovodska vrednost 31.12.2015 = 87.500 (100.000- 12.500)

Davčna vrednost 31.12.2015 = 90.000 (100.000 – 10.000)

Tabela 7: Izračun odloženih davkov na dan 31.12.2015

| Knjigovodska vrednost | Davčna vrednost | Razlika | Davčna stopnja | Odloženi davek |
|-----------------------|-----------------|---------|----------------|----------------|
| 87.500 | 90.000 | 2.500 | 17 % | 425 |

Konec leta 2015 bo podjetje na podlagi začasne razlike v znesku 2.500 EUR obračunalo terjatve za odloženi davek v znesku 425 EUR in ga evidentiralo v breme odloženih terjatev za davek in v dobro prihodkov. Terjatve bodo podjetju povrnjene, v kolikor bo osnovno sredstvo obdržalo po preteku dobe koristnosti. Odložene terjatve za davek bodo rasle do vključno junija leta 2018. Od julija 2018 dalje pa bo podjetje začelo unovčevati odložene terjatve za davke, ker bo prvič računovodska amortizacija (12.500 EUR) nižja od davčne amortizacije (20.000 EUR).

Obratno bi veljalo v primeru, ko bi davčno priznana amortizacijska stopnja preseгла računovodsko po SRS. Podjetje bi na podlagi začasnih razlik obračunalo odloženo obveznost za davke in odhodke iz naslova odloženih davkov. Odložene obveznosti za davek bi se skozi daljše obdobje zviševale (kopičile) dokler ne bi prišlo do njihove odprave.

Pri opredmetenem osnovnem sredstvu, katerega doba uporabe je daljša od enega leta in posamična nabavna vrednost ne presega 500 EUR, se kot odhodek v davčnem obračunu ob prenosu v uporabo prizna odpis celotne nabavne vrednosti (ZDDPO-2, 33. člen). V primeru, da bi podjetje tako opremo, ki posamično ne presega 500 EUR, v računovodskem izkazu, amortiziralo s 50% amortizacijsko stopnjo ob uporabi metode enakomernega časovnega amortiziranja, bi se davčno priznan odhodek v davčnem obračunu pojavil prej kot v računovodskem izkazu. Na podlagi začasne razlike bi podjetje obračunalo odloženo obveznost za davek in odhodke iz naslova odloženih davkov. V davčnem obračunu se v letu nabave takega sredstva, najprej zniža davčno priznane odhodke za znesek računovodske amortizacije in nato poveča za znesek davčne amortizacije (100 %). Tudi v naslednjih obračunskih obdobjih mora podjetje znižati davčno priznane odhodke za znesek računovodske amortizacije, ker bi v nasprotnem primeru prišlo do podvajanja odhodkov iz naslova amortizacije.

3.4 Davčna izguba

Davčna izguba je presežek odhodkov nad prihodki v davčnem obdobju in podjetje jo lahko pokriva z zmanjšanjem davčne osnove v naslednjih davčnih obdobjih. Pri zmanjšanju davčne izgube na račun izgub iz preteklih obdobj se davčna osnova najprej zmanjša za izgubo starejšega datuma. Zmanjšamo jo lahko največ v višini 50 % davčne osnove (ZDDPO-2, 36. člen,).

3.5 Neizkoriščen znesek olajšav za investiranje

Pri olajšavah za raziskave in razvoj lahko zavezanec za neizkoriščen del davčne olajšave v davčnem obdobju zmanjšuje davčno osnovo v naslednjih petih davčnih obdobjih. Pri zmanjšanju davčne osnove iz naslova neizkoriščene olajšave mora zavezanec najprej porabiti neizkoriščen del olajšave starejšega datuma (ZDDPO-2, 55. člen).

4 ODLOŽENI DAVKI V IZBRANEM PODJETJU

Podjetje Roche farmacevtska družba d. o. o. odložene davke obračunava na podlagi začasnih razlik iz naslova rezervacij in opredmetenih osnovnih sredstev. Na podlagi računovodskih izkazov za leto 2015 predstavljam izkazovanje odloženih davkov v računovodskih izkazih in davčnem obračunu v izbranem podjetju. Podjetje za namene poročanja v skupini pripravlja tudi mesečno poročanje računovodskih izkazov in del teh je tudi poročilo o gibanju odloženega davka.

Računovodski izkazi podjetja za leto 2015 so pripravljeni v skladu s tedaj veljavnimi SRS 2006. V letu 2016 veljajo prenovljeni SRS 2016, ki za razliko od starih, odložene davke opredelijo v točki 7 Okvira SRS 2016 in ne v uvodu in več standardih. Sprememba, ki je vplivala na računovodske izkaze 2015 podjetja Roche, je pripoznavanje aktuarske izgube iz naslova odpravnin ob upokojitvi neposredno v kapital (SRS 10.22, 2016).

4.1 Predstavitev podjetja

Podjetje Roche farmacevtska družba d. o. o. je del mednarodne skupine ROCHE, ki na globalnem trgu predstavlja vodilno podjetje za področje farmacije in diagnostike. Vizija skupine Roche je že od ustanovitve leta 1896 naprej širši družbi zagotoviti najsodobnejša zdravila in natančno diagnosticiranje vseh bolezni, za katere ima skupina Roche ustrezne rešitve. Skupina z 88.000 zaposlenimi v 150 državah v zadnjih 50-ih letih zaseda vodilno mesto na področju zdravljenja za različne oblike rakavih obolenj. Inovativne rešitve na področju biotehnoloških zdravil s tarčnim načinom zdravljenja so prednosti zdravil podjetja Roche za doseganje visoko zastavljenih ciljev zdravljenja posameznikov z najtežjimi oblikami rakavih obolenj (Roche farmacevtska družba d. o. o., 2016b).

V Sloveniji podjetje združuje obe globalni diviziji farmacevtike in diagnostike. Ustanovljeno je bilo leta 2004 z nazivom Roche farmacevtska družba d. o. o. (v nadaljevanju Roche). Lastnik družbe je družba Roche Finanz AG, Basel, Švica. Družba je enoosebna kapitalska družba s tričlansko upravo in osnovni kapitalom 200.000 EUR. Po podatkih za leto 2015 družba spada med srednje velike družbe (v nadaljevanju podjetje). Glavne dejavnosti družbe so (Roche farmacevtska družba d. o. o., 2016a, str. 4–5):

- trgovina na debelo s farmacevtskimi izdelki in medicinskimi pripomočki,
- trgovina na drobno z medicinskimi in ortopedskimi izdelki,
- dajanje drugih strojev in opreme v najem,
- raziskovanje in eksperimentalni razvoj na področju tehnologije, medicine in naravoslovja

Konsolidirane računovodske izkaze pripravlja matično podjetje Roche Holding AG.

4.2 Izračun odloženih davkov v podjetju

Podjetje je pripravilo računovodske izkaze za leto 2015 v skladu s tedaj veljavnimi SRS 2006. Računovodska poročila in končno letno poročilo je pregledala pooblaščená revizijska družba in izdala pozitivno revizijsko mnenje.

V Prilogi 1 je bilanca stanja na dan 31.12.2015 in v prilogi 2 izkaz poslovnega izida za leto 2015 iz letnega poročila podjetja Roche. Na podlagi izkaza poslovnega izida je podjetje pripravilo obračun davka od dohodka pravnih oseb. Obrazec DDPO ni del te strokovne naloge na željo podjetja. V nadaljevanju sem uporabljala podatke, ki so javno dostopni oziroma podatke, ki jih podjetje dovoli uporabiti za namen te strokovne naloge. Iz izkaza poslovnega izida razberemo, da znaša davek iz dobička 330.974 EUR in odloženi davki 4.280 EUR. Podjetje izračunava odložene davke iz naslova oblikovanja rezervacij za odpravnine in jubilejne nagrade zaposlenim, ter iz naslova osnovnih sredstev, pri katerih se računovodsko obračunana amortizacija razlikuje od davčne amortizacije.

4.2.1 Odloženi davki iz naslova rezervacij za odpravnine in jubilejne nagrade

Podjetje je prvič oblikovalo rezervacije za odpravnine in jubilejne nagrade zaposlenim v letu 2009. Ta odločitev je bila sprejeta na podlagi izračuna pomembnosti (bistvenosti) vrednosti rezervacij, ki bi lahko vplivala na poslovne odločitve uporabnikov. Znesek je bistven, ko izpolnjuje dve od treh meril in presega (Roche farmacevtska družba d. o. o., 2006):

- a.) 10 % poslovnega izida pred obdavčitvijo (angl. *Profit before taxes*)
- b.) 5 % kapitala (angl. *Equity*)
- c.) 1 % celotnih sredstev (angl. *Assets*).

Izračun je pokazal presežek dveh kriterijev zato je podjetje naročilo aktuarski izračun obveznosti za odpravnine in jubilejne nagrade na dan 31.12.2009 pri zunanjem izvajalcu. Na podlagi aktuarskega izračuna je podjetje prvič oblikovalo to vrsto rezervacij, kar je imelo tudi večji vpliv na izkaz poslovnega izida v letu 2009.

Rezervacije obravnava 20. člen ZDDPO-2 in standard 10 (SRS 2006), ki sta predstavljena v poglavju 3.1 Rezervacije. Struktura aktuarskega izračuna je prikazana v Tabeli 8.

Tabela 8: Aktuarski izračun

| |
|------------------------------------|
| Stanje rezervacij 1.1. |
| - poraba |
| + stroški tekočega službovanja |
| + stroški tekočih obresti |
| +/- stroški preteklega službovanja |
| +/- aktuarski dobički/izgube |
| = stanje rezervacij 31.12 |

Vir: J & B, DDPO za leto 2015, seminar-delavnica, 2016, str. 12.

V letu 2015 je izkazana rezervacija za odpravnine ob upokojitvi in jubilejne nagrade kot sedanja vrednost ocenjenih bodočih izplačil v višini 101.699 EUR. Podlaga za oblikovanje rezervacije je izračun pooblaščenega aktuarja iz leta 2015. Na izračun vpliva starost zaposlenih, fluktuacija, osebni dohodki in ostale predpostavke med katerimi sta pomembni naslednji:

- letna diskontna stopnja 2 %,
- upoštevana je umrljivost slovenske populacije, uporabile so se slovenske tablice smrtnosti iz leta 2002. Korekcija je bila izvedena z namenom, da je smrtnost s starostjo napadajoča funkcija.

Na željo podjetja v nalogi nisem prikazala aktuarskega izračuna, izdelanega v letu 2015. Podlaga za prikaz evidentiranja postavk aktuarskega izračuna je Tabela 9.

Tabela 9: Gibanje rezervacij v podjetju Roche

| | Jubilejne nagrade | Odpravnine ob upokojitvi | Skupaj (EUR) |
|--------------------------|--------------------------|---------------------------------|---------------------|
| Stanje 1.1.2015 | 29.087 | 55.268 | 84.355 |
| Poraba med letom | -6.900 | 0 | -6.900 |
| Prirast v letu | 4.248 | 7.912 | 12.160 |
| Obresti | 800 | 1.520 | 2.320 |
| Aktuarska izguba | 631 | 9.133 | 9.764 |
| Stanje 31.12.2015 | 27.866 | 73.833 | 101.699 |

Vir: Roche farmacevtska družba d. o. o., Letno poročilo za 2015, 2016a, str. 27.

Knjiženje postavk iz tabele gibanj rezervacij je prikazan v spodnjih Tabelah 10, 11 in 12:

Tabela 10: Knjiženje porabe med letom

| Knjiženje (konto) | v breme | v dobro |
|-------------------------------|----------------|----------------|
| 963 – rezervacije | 6.900 | |
| 25 – obvez. za jubilejne nag. | | 6.900 |

Tabela 11: Knjiženje prirasta v letu za jubilejne nagrade in odpravnine

| Knjiženje (konto) | v breme | v dobro |
|-------------------------------------|----------------|----------------|
| 963 - rezervacije | | 12.160 |
| 479 – str. dela (za jubilejne nag.) | 4.248 | |
| 479 – str. dela (za odpravnine) | 7.912 | |

Tabela 12: Knjiženje obresti

| Knjiženje (konto) | v breme | v dobro |
|----------------------------------|----------------|----------------|
| 963 - rezervacije | | 2.320 |
| 743 – obresti. za jubilejne nag. | 800 | |
| 743 – obresti. za odpravnine | 1.520 | |

Aktuarska izguba iz naslova odpravnin ob upokojitvi v višini 9.133 EUR, je znesek iz prevrednotenja, ki se pripozna v izkazu drugega vseobsegajočega donosa, kot je prikazano v Tabeli 13, in ne v izkazu poslovnega izida na podlagi MRS 12 (19.120, 19.122). Krepitve rezervacij za odpravnine na podlagi aktuarske izgube se ne pripozna v izkazu poslovnega izida, ampak v kapitalu (v breme konta 957). Znesek aktuarske izgube je izkazan v bilanci stanja na strani kapitala, točka III. Presežek iz prevrednotenja. Aktuarske izgube iz naslova jubilejnih nagrad v višini 631 EUR se pripozna v izkazu poslovnega izida.

Tabela 13: Izkaz drugega vseobsegajočega donosa za leto 2015 (v EUR)

| | 2015 | 2014 |
|---|-------------|-------------|
| Čisti poslovni izid obračunskega obdobja | 1.332.351 | 2.122.240 |
| Aktuarske izgube za pokojnine pripoznane v Presežku iz prevrednotenja | -9.133 | 0 |
| Celotni vseobsegajoči donos obračunskega obdobja | 1.323.218 | 2.122.240 |

Vir: Roche farmacevtska družba d. o. o., Letno poročilo za 2015,2016a, str. 13.

V letu 2015 je podjetje povečalo (oblikovalo) rezervacije za jubilejne nagrade v vrednosti 5.679 EUR (prirast + obresti + aktuarska izguba) in rezervacije za odpravnine ob upokojitvi v vrednosti 18.565 EUR (prirast + obresti + aktuarska izguba). V davčnem obračunu se oblikovanje rezervacij prizna v višini 50 % kot odhodek, na podlagi 20. člena ZDDPO-2. Tudi aktuarska izguba za odpravnine se v davčnem obračunu obravnava enako kot ostale rezervacije, na podlagi 15.a člena ZDDPO-2, ki je stopil v veljavo 1 januarja

2015. Oblikovane rezervacije v višini 24.244 EUR (5.679 + 18.565) od katerih je davčno priznana vrednost 12.122 EUR (50 % od 24.244), podjetje vpiše v obrazec za obračun davka od dobička pravnih oseb za leto 2015.

Poraba rezervacij za jubilejne nagrade v višini 6.900 EUR se v davčnem obračunu prizna v višini 50 % in sicer 3.450 EUR (50 % od 6.900).

Razlike med vrednostjo rezervacij podjetja v računovodskem izkazu in davčnem obračunu v letu 2015 povzročajo začasne razlike v višini 8.671 EUR (12.122 - 3.450). Na podlagi začasnih razlik v obravnavanem letu se povečajo odložene terjatve za davek. V Tabeli 14 je prikazan izračun in knjiženje povečanja odložene terjatve za davek in znesek odloženega davka iz naslova rezervacij za odpravnine ob upokojitvi in jubilejne nagrade.

Tabela 14: Izračun odloženih davkov v podjetju

| | Začasna razlika 1.1.2015 | Začasna razlika 31.12.2015 |
|--------------------------------|---------------------------------|-----------------------------------|
| Stanje rezervacij konto 963 | 42.177 (50% od 84.355) | 50.850 (50% od 101.699) |
| Odložene terjatve za davek 17% | 7.170 (42.177 * 17 %) | 8.645 (50.850 * 17 %) |
| Knjiženje | v breme | v dobro |
| Začetno stanje konta 090 | 7.170 | |
| 090 | 1.475 | |
| 813 | | 1.475 |
| Končno stanje konta 090 | 8.645 | |

Končno stanje odloženih terjatev za davke je vpisano na strani sredstev v bilanci stanja in sicer pod dolgoročnimi sredstvi številka III. Znesek odloženih davkov 1.475 EUR je izračunan po metodi obveznosti bilance stanja in je razlika med končnim stanjem in začetnim stanjem konta 090 - terjatev za odložene davke.

V obrazcu **obračun davka od dohodka pravnih oseb** za leto 2015 se oblikovanje rezervacij (brez aktuarskih izgub) v višini 50 odstotkov vpiše pod zaporedno št. 6.6-zmanjšanje odhodkov v znesku 50 % oblikovanih rezervacij, ki niso davčno priznane. Aktuarska izguba se vpiše v višini 50 odstotkov v zaporedno št. 11.6 in zmanjšuje davčno osnovo za že obdavčene dolgoročne rezervacije. Porabo rezervacij zavedemo v zaporedno št. 7.1 in povečuje odhodke za porabo rezervacij, ki ob oblikovanju niso bile ali so bile delno priznane kot odhodek.

4.2.2 Odloženi davki iz naslova različnega vrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev

Podjetje izkazuje odložene terjatve za davke v letu 2015, iz naslova amortizacije diagnostičnih instrumentov z amortizacijsko stopnjo 25 % oziroma 33,33 % v višini 5.756.

Opredmetena osnovna sredstva se izkazujejo po modelu nabavne vrednosti. Za amortiziranje se uporablja davčno predpisana metoda enakomerne časovne amortizacije. Opredmeteno osnovno sredstvo se začne amortizirati prvi dan naslednjega meseca, ko je razpoložljivo za uporabo. V tabeli 15 so prikazane amortizacijske stopnje v podjetju in najvišje letne stopnje določene v zakonu (ZDDPO-2).

Tabela 15: Amortizacijske stopnje (v %)

| | Amortizacijske stopnje v podjetju Roche | Amortizacijske stopnje določene v ZDDPO-2 |
|-------------------------|--|--|
| Računalniška oprema | 33,33 | 50 |
| Pohištvo | 10,00 | 20 |
| Druga oprema | 16,66 | 20 |
| Instrumenti diagnostike | Od 20,00 do 33,33 | 20 |

Vir: Roche farmacevtska družba d. o. o., Letno poročilo za 2015, 2016a, str. 24; ZDDPO-2.

Iz Tabele 15 je razvidno, da prihaja do razlik med amortizacijskimi stopnjami za opredmetena osnovna sredstva. V primeru računalniške opreme, pohištva in druge opreme je zakonsko dovoljena stopnja višja od tiste, ki se uporablja v podjetju. Programska oprema SAP, ki jo podjetje uporablja ne omogoča izračun amortizacije na podlagi davčnih stopenj. Zato za te manjše razlike ne obračunavamo odložene obveznosti za davke in je knjigovodska vrednost sredstev enaka davčni vrednosti.

Za diagnostične instrumente pa je amortizacijska stopnja višja od zakonsko določene. Nabavne vrednosti teh inštrumentov so visoke in začasne razlike, ki so podlaga za obračun odloženih davkov izhajajo iz njih.

Obračun odloženega davka na primeru opredmetenega osnovnega sredstva, pri katerem je knjigovodska vrednost sredstva nižja od davčne, je prikazan v zgledu 3 na strani 20. V prvih letih amortiziranja je knjigovodska vrednost amortizacije višja od davčne, zato podjetje v davčnem obračunu za razliko zmanjšuje davčno priznane odhodke in v bilanci stanja evidentira odložene terjatve za davke in prihodke. Do odprave sredstev pride v zadnjih letih amortiziranja (odvisno od amortizacijske stopnje) in v tem letu je prvič računovodska amortizacija nižja od davčne. Razlika med njima dejansko povečuje davčno priznane odhodke, v bilanci stanja pa zmanjšuje odložene terjatve za davke in povečuje odhodke za odložene davke. Obratno velja v primeru, ko je zakonsko dovoljena stopnja višja od tiste, ki se uporablja v podjetju.

V računovodski program SAP nam omogoča da podatke o opredmetenih osnovnih sredstvih izvozimo v Excel (program) in pripravimo obračun začasnih razlik med računovodsko amortizacijo in davčno priznano amortizacijo za posamezni diagnostični instrument, ki je še v uporabi. Za mesečne računovodske izkaze, ki jih pripravljamo za skupinsko poročanje, opravimo mesečni izračun začasnih razlik.

V letu 2015 je veliko diagnostičnih instrumentov prešlo v 5. leto amortiziranja, ko je davčna vrednost sredstev višja od knjigovodske vrednosti. Poleg tega pa ni veliko tistih sredstev, večjih vrednosti, ki bi bila v 3 ali 4 letu amortiziranja. Poslovna amortizacija za diagnostične instrumente znaša 406.343 EUR in je nižja od davčne, ki znaša 440.202 EUR. Razlika je 33.859 EUR in povečuje davčne priznane odhodke v davčnem obračunu. Začasna razlika zmanjšuje odložene terjatev za davke v višini 5.756 EUR ($33.569 * 17\%$ davčna stopnja). Knjiženje zmanjšanja terjatev prikazuje Tabela 16.

Tabela 16: Knjiženje zmanjšanja odloženih terjatev za davek

| Knjiženje (konto) | v breme | v dobro |
|-------------------|---------|---------|
| 090 - terjatve | | 5.756 |
| 813 - odhodki | 5.756 | |

V obrazcu **obračun davka od dohodka pravnih oseb** nepriznane odhodke za obračunano poslovno amortizacijo, ki presega davčno, vpišemo v zaporedno št. 6.27 in povečanje odhodkov za davčno amortizacijo, ki presega poslovno vpišemo v zaporedno št. 7.6.

4.3 Odloženi davki v računovodskih izkazih podjetja in posebnosti na nivoju skupine

Knjiženi odloženi davki iz naslova rezervacij za odpravnine in jubilejne nagrade zaposlenim, ter razlike amortizacijskih stopenj za opredmetena osnovna sredstva, so prikazani v Tabeli 17, ki je del letnega poročila 2015.

Tabela 17: Odložene terjatve za davek

| | 31.12.2015 | 31.12.2014 |
|-----------------------|---------------|---------------|
| Začetno stanje | 13.125 | 13.385 |
| Povečanje v letu | 1.476 | 0 |
| Zmanjšanje v letu | -5.756 | -260 |
| Sprememba v letu | -4.280 | -260 |
| Končno stanje | 8.845 | 13.125 |

Vir: Roche farmacevtska družba d. o. o., Letno poročilo za 2015, 2016a, str. 24.

V terjatvah se kažejo bodoči pričakovani zneski davka, ki se bo podjetju povnil v bodočih davčnih obdobjih. Odložene terjatve za davke se pripoznajo, če ima podjetje dovolj obdavčljivih začasnih razlik in če teh ni dovolj, pa dovolj obdavčljivega dobička za odpravo odbitnih začasnih razlik. Podjetje od ustanovitve naprej izkazuje dobiček in na podlagi letnih planov ne pričakuje izgub. V letu 2015 je uspelo povečati prihodke iz prodaje za 4.6% glede na preteklo leto, ki so tako znašali 51,386 milijona evrov.

Vse kategorije povezane z odloženimi davki so poročane v bilanci stanja:

- Odložene terjatve med A. DOLGOROČNA SREDSTVA, pod zaporedno št. III Odložene terjatve za davek
- Aktuarska izguba iz naslova rezervacij za odpravnine med A. KAPITAL, pod zaporedno št. III Presežek iz prevrednotenja
- Dolgoročne rezervacije za odpravnine in jubilejne nagrade zaposlenim med B. REZERVACIJE IN DOLGOROČNE PASIVE ČASOVNE RAZMEJITVE, pod zaporedno št. 1. Rezervacije za pokojnine in podobne obveznosti

V izkazu poslovnega izida za leto 2015 so odloženi davki poročani pod zaporedno št. 16 Odloženi davki, za postavko davek od dobička. V letu 2015 znesek odloženih davkov (4.280 EUR) povečuje davek od dobička in posledično zmanjšuje čisti poslovni izid obračunskega obdobja.

Izkaz drugega vseobsegajočega donosa vsebuje aktuarske izgube (-9.133 EUR) za odpravnine priznane v presežku prevrednotenja.

V podjetju pripravljamo računovodske izkaze v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS 2006). Kot del skupine pa za namene poročanja matični družbi pripravljamo računovodske izkaze v skladu z računovodskimi standardi podjetja Roche (angl. *Roche Financial Group Accounting and Reporting*, FGAR), ki so usklajeni z IFRS (angl. *International Financial Reporting Standards*)

Poročanje v skupini Roche je mesečno. Poročila se razlikujejo po obsegu glede na to ali so mesečna, kvartalna ali letna. V spletni aplikaciji Magnitude poročamo obračun davka iz dobička (angl. *Current Income Tax*) in odložene davke (angl. *Deferred Tax*) poleg ostalih računovodskih izkazov. Pri odloženih davkih mesečno poročamo terjatve in obveznosti (po kontih). Na sliki 1 je prikazan primer poročila o gibanju davkov AM-TAX -C1 (angl. *Movement of Taxes*), zneski so prirejeni:

Slika 1: Poročilo o gibanju davkov (AM-TAX-C1)- skupina Roche

| FORM: AM-TAX-C1 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|--|----------------|---------------------------|----------------------------------|-----------------------------------|---------------------------|---------------------------|----------|---|----|---|----|---|----------------|---|----|-------------|--|--|--|--|
| <table border="1"> <tr><td>Actual</td><td></td></tr> <tr><td>X</td><td>M</td></tr> <tr><td>X</td><td>Q1</td></tr> <tr><td>X</td><td>Q2</td></tr> <tr><td>X</td><td>Q3</td></tr> <tr><td>X</td><td>November close</td></tr> <tr><td>X</td><td>YE</td></tr> </table> | | Actual | | X | M | X | Q1 | X | Q2 | X | Q3 | X | November close | X | YE | Rep. Event: | | | | |
| Actual | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| X | M | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| X | Q1 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| X | Q2 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| X | Q3 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| X | November close | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| X | YE | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | Co-Code: | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Movements of Taxes | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Reporting Account | Description | F10 Opening Balance | F52 Inc Taxes Paid/Recover | F62 Cur Taxes for Curr Year | F99 Other Movements | F99 Closing Balance | Comments | | | | | | | | | | | | | |
| (-/+) | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 212103R | Current tax | -1,125.0 | 550.0 | -445.0 | 950.0 | -70.0 | | | | | | | | | | | | | | |
| 222102R | Deferred tax * | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

* For Q3, November close and year end reporting movements of reporting account 222102R, Deferred Taxes, do not have to be entered on this form but on form AY-TAX-C1

Vir: Roche farmacevtska družba d. o. o., RDA, *Income Taxes – study material*, 2015, str. 50.

SKLEP

Podlaga za obračun odloženega davka so Slovenski računovodski standardi 2016, ki so usklajeni z MSRP. Podlaga za davčni obračun pa je ZDDPO-2. Za obračunavanje odloženih davkov je potrebno dobro poznavanje davčne zakonodaje, ki je na tem področju kompleksna.

V podjetju Roche obračunavamo odložene davke za dve računovodski kategoriji, rezervacije za jubilejne nagrade in odpravnine ter za opredmetena osnovna sredstva z različno poslovno in davčno amortizacijsko stopnjo. Začasne razlike, ki izhajajo iz prikazanih računovodskih kategorij, izkazujemo odložene terjatve za davek. Podlaga za prikaz obračuna odloženih davkov so računovodska poročila za leto 2015 v skladu s tedaj veljavnimi SRS 2006. V letu 2016 smo začeli uporabljati prenovljene SRS 2016, ki pa niso povzročili sprememb na področju metode izračuna in izkazovanja odloženih davkov. Sprememba, ki je vplivala na računovodski izkaz podjetja, izhaja iz naslova rezervacij za odpravnine pri upokojitvah. Poleg standardov pa je potrebo dobro poznavanje kompleksne davčne zakonodaje, ki jo podjetje upošteva pri sestavi davčnega izkaza.

Pri odloženih terjativah za davke velja splošno pravilo, da se pripoznajo, če podjetje pričakuje dovolj davčnega dobička v prihodnosti. Ta pogoj je v podjetju izpolnjen, saj tudi v prihodnosti načrtuje dobiček. Plani, ki jih sestavi podjetje Roche, so potrjeni s strani matične družbe. Od ustanovitve podjetja prodaja raste in v letu 2015 nam je uspelo povečati prihodke iz prodaje za 4,6 % glede na preteklo leto, ki so tako znašali 51,386 milijona evrov.

Odloženi davek je kategorija, ki vpliva na čisti poslovni izid. Na primeru podjetja Roche lahko poudarim, da odloženi davki nimajo odločilne teže na čisti poslovni izid.

Odložene terjatve in obveznosti za davek se v računovodskih izkazih pripoznajo, če so zneski za podjetje, ki je zavezano k reviziji računovodskih izkazov, pomembni. Izjeme so mikro družbe, ki jim po novih SRS 2016 ni potrebno izračunavati odloženih davkov. Podjetje Roche je srednje veliko podjetje, ki je zavezano k reviziji. Poleg Slovenskih računovodskih standardov na odločitve za obračun odloženih davkov vplivajo tudi pravila skupine, ki sledijo temeljnemu načelom računovodenja: razumljivost, ustreznost, zanesljivost in primerljivost. Pomembno pa je, da se vplivi enakih poslovnih dogodkov enako pripoznajo v skupini in v podjetju, ki je del te skupine. S tem se zagotovi tudi primerljivost podatkov.

LITERATURA IN VIRI

1. Davčna hiša Bilans d. o. o. (2007). *Odloženi davki v skladu z določili SRS 2006 za leto 2006, št. 02/2007*. Najdeno 4. februarja 2015 na spletnem naslovu <http://www.superdavki.com>, dostop za geslom
2. Hieng, R. (2014a). Sestavljeni obračuni odloženih davkov in razkritja. *IKS*, 8(9), 58–67.
3. Hieng, R. (2014b). Prednosti obračuna odloženega davka. *IKS*, 8(7), 16–17.
4. *IAS 12 – Income Taxes*. Najdeno 11. maja 2016 na spletnem naslovu [http://www.iasplus.com/en-us/standards/international/ias/ias 12](http://www.iasplus.com/en-us/standards/international/ias/ias%2012)
5. Jerman & Bajuk. (2016). *DDPO za leto 2015* (interno gradivo). Ljubljana: Jerman & Bajuk.
6. MRS 12 – Davek od dobička, *Uradni list RS*, 320/2008, str. 1–481 (zadnja sprememba velja od 24.11.2013).
7. Pojasnilo k uvodu v Slovenske računovodske standarde 2006 – Bistvenost. *Uradni list RS*, 75/2006.
8. Roche farmacevtska družba d. o. o. (2015). *Income taxes, Pre-workshop Study Material* (interno gradivo). Ljubljana: Roche farmacevtska družba d. o. o.
9. Roche farmacevtska družba d. o. o. (2016a). *Letno poročilo 2015* (interno gradivo). Ljubljana: Roche farmacevtska družba d. o. o.
10. Roche farmacevtska družba d. o. o. (2016b). O nas. Najdeno 10. junija 2016 na spletnem naslovu http://www.roche.si/o_nas
11. Rohce farmacevtska družba d. o. o. (2006). *Pravilnik o računovodstvu 2006* (interno gradivo). Ljubljana: Rohce farmacevtska družba d. o. o.
12. Slovenski inštitut za revizijo. (2006). *Slovenski računovodski standardi 2006*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
13. Slovenski inštitut za revizijo. (2015). Priporočeni kontni plan za gospodarske družbe za leto 2016. Najdeno 30. maja 2016 na spletnem naslovu <http://www.si-revizija.si/sites/default/files/standardi/enotni-kontni-nacrt-gd.pdf>
14. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb. *Uradni list RS*, 117-5014/2006.
15. Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. (2016). *Slovenski računovodski standardi 2016 z dodanimi Pravili skrbnega računovodenja*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.

PRILOGE

KAZALO PRILOG

| | |
|--|---|
| Priloga 1: Bilanca stanja na dan 31.12.2015 | 1 |
| Priloga 2: Izkaz poslovnega izida za leto 2015 | 2 |

Priloga 1: Bilanca stanja na dan 31.12.2015

Tabela 1: Bilanca stanja na dan 31.12.2015

V EUR

| | Pojasnila | 31.12.2015 | 31.12.2014 |
|--|-----------|-------------------|-------------------|
| SREDSTVA | | 18.914.408 | 17.234.504 |
| A. DOLGOROČNA SREDSTVA | | 1.105.937 | 1.185.094 |
| I. Neopredmetena dolgoročna sredstva | 3.5.1.1 | 6.621 | 14.379 |
| 1. Programska oprema | | 6.621 | 14.379 |
| II. Opredmetena osnovna sredstva | 3.5.1.2 | 1.090.471 | 1.157.590 |
| 1. Druge naprave in oprema | | 1.090.471 | 1.157.590 |
| III. Odložene terjatve za davek | 3.5.1.3 | 8.845 | 13.125 |
| B. KRATKOROČNA SREDSTVA | | 17.801.597 | 16.044.164 |
| I. Zaloge | 3.5.1.4 | 10.458.127 | 8.818.613 |
| 1. Material | | 110.926 | 113.293 |
| 2. Proizvodi in trgovsko blago | | 10.347.201 | 8.705.320 |
| II. Kratkoročne poslovne terjatve | 3.5.1.5 | 7.343.335 | 6.258.672 |
| 1. Kratkoročne poslovne terjatve do družb v skupini | | 530.081 | 437.469 |
| 2. Kratkoročne poslovne terjatve do kupcev | | 6.692.284 | 5.812.966 |
| 3. Kratkoročne poslovne terjatve do drugih | | 120.970 | 8.237 |
| III. Denarna sredstva | 3.5.1.6 | 135 | 966.879 |
| C. KRATKOROČNE AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE | 3.5.1.7 | 6.874 | 5.246 |
| ZABILANČNA SREDSTVA | 3.5.1.13 | 2.098.834 | 2.410.335 |
| OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV | | 18.914.408 | 17.234.504 |
| A. KAPITAL | 3.5.1.8 | 11.319.020 | 9.995.802 |
| I. Vpoklicani kapital | | 200.000 | 200.000 |
| 1. Osnovni kapital | | 200.000 | 200.000 |
| II. Kapitalska rezerva | | 1.733.851 | 1.733.851 |
| III. Presežek iz prevrednotenja | | -9.133 | 0 |
| IV. Preneseni čisti poslovni izid | | 8.061.951 | 5.939.711 |
| V. Čisti poslovni izid poslovnega leta | | 1.332.351 | 2.122.240 |
| B. REZERVACIJE IN DOLGOROČNE PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE | 3.5.1.9 | 101.699 | 84.355 |
| 1. Rezervacije za pokojnine in podobne obveznosti | | 101.699 | 84.355 |
| C. KRATKOROČNE OBVEZNOSTI | | 5.524.946 | 5.207.821 |
| I. Kratkoročne finančne obveznosti | 3.5.1.10 | 2.659.449 | 0 |
| 1. Kratkoročne finančne obveznosti do družb v skupini | | 2.659.449 | 0 |
| II. Kratkoročne poslovne obveznosti | 3.5.1.11 | 2.865.497 | 5.207.821 |
| 1. Kratkoročne poslovne obveznosti do družb v skupini | | 2.031.432 | 4.708.270 |
| 2. Kratkoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev | | 557.676 | 305.055 |
| 3. Druge kratkoročne poslovne obveznosti | | 276.389 | 194.496 |
| Č. KRATKOROČNE PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE | 3.5.1.12 | 1.968.743 | 1.946.526 |
| ZABILANČNE OBVEZNOSTI | 3.5.1.13 | 2.098.834 | 2.410.335 |

Vir: Roche farmacevtska družba d.o.o., Letno poročilo za 2015, 2016a.

Priloga 2: Izkaz poslovnega izida za leto 2015

Tabela 2: Izkaz poslovnega izida za leto 2015

| | | | V EUR | |
|------------|---|-----------|------------------|------------------|
| | | Pojasnila | Leto 2015 | Leto 2014 |
| 1. | Čisti prihodki od prodaje | 3.5.2.1 | 51.386.151 | 49.134.292 |
| 2. | Drugi poslovni prihodki | 3.5.2.2 | 1.533 | 3.057 |
| 3. | Stroški blaga, materiala in storitev | 3.5.2.3 | -41.868.820 | -37.400.692 |
| a) | Nabavna vrednost prodanega blaga in materiala ter stroški porabljenega materiala | | -38.134.625 | -33.957.202 |
| b) | Stroški storitev | | -3.734.195 | -3.443.490 |
| 4. | Stroški dela | 3.5.2.4 | -6.661.919 | -6.701.564 |
| a) | Stroški plač | | -5.709.448 | -5.461.424 |
| b) | Stroški socialnega zavarovanja | | -310.459 | -394.578 |
| c) | Stroški pokojninskega zavarovanja | | -378.780 | -482.249 |
| č) | Drugi stroški dela | | -263.232 | -363.313 |
| 5. | Odpisi vrednosti | 3.5.2.5 | -547.952 | -643.473 |
| a) | Amortizacija | | -453.283 | -542.945 |
| b) | Prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih | | -546 | -16.202 |
| c) | Prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih | | -94.123 | -84.326 |
| 6. | Drugi poslovni odhodki | 3.5.2.6 | -635.602 | -1.785.101 |
| 7. | Poslovni izid iz poslovanja | | 1.673.391 | 2.606.519 |
| 8. | Finančni prihodki iz danih posojil | | 0 | 616 |
| a) | Finančni prihodki iz posojil, danim družbam v skupini | | 0 | 616 |
| 9. | Finančni prihodki iz poslovnih terjatev | 3.5.2.7 | 1.386 | 122 |
| a) | Finančni prihodki iz poslovnih terjatev do drugih | | 1.386 | 122 |
| 10. | Finančni odhodki iz finančnih obveznosti | 3.5.2.8 | -1.925 | -578 |
| a) | Finančni odhodki iz posojil, prejetih od družb v skupini | | -1.925 | -578 |
| 11. | Finančni odhodki iz poslovnih obveznosti | 3.5.2.9 | -5.245 | -2.820 |
| a) | Finančni odhodki iz obveznosti do dobaviteljev | | -5.245 | -2.820 |
| 12. | Poslovni izid iz rednega delovanja | | 1.667.607 | 2.603.859 |
| 13. | Drugi prihodki | | 4 | 19 |
| 14. | Drugi odhodki | | -6 | -82 |
| 15. | Davek iz dobička | 3.5.2.10 | -330.974 | -481.296 |
| 16. | Odloženi davki | 3.5.2.11 | -4.280 | -260 |
| 17. | Čisti poslovni izid obračunskega obdobja | | 1.332.351 | 2.122.240 |

Vir: Roche farmacevtska družba d.o.o., Letno poročilo za 2015, 2016a.