

UNIVERZA NA PRIMORSKEM
FAKULTETA ZA MANAGEMENT KOPER

Diplomska naloga

ODLOŽENI DAVKI IN NJIHOV VPLIV
NA POSLOVNI IZID

Tanja Šiler

Koper, 2008

Mentorica: viš. pred. mag. Vilma Milunovič

POVZETEK

Odloženi davki predstavljajo enakomerno razporeditev davčne obremenitev v različnih obračunskih obdobjih, v katerih se pojavljajočasne razlike, ki so posledica različnega časovnega upoštevanja posameznega prihodka oz. odhodka v računovodskem in davčnem obračunu ter zaradi davčnih dobropisov in olajšav. V teoretičnem delu obravnavamo razloge, primere nastanka, namen izkazovanja, izračun, evidentiranje in razkritje odloženih davkov. V empiričnem delu na osnovi teoretičnih izhodišč pridemo do spoznanja, da imajo odloženi davki z evidentiranjem v računovodskih izkazih pomemben vpliv, saj poslovni dobiček zmanjšujejo oziroma povečujejo za pričakovane zneske davkov, ki jih bo družba morala plačati ali pa jih bo dobila povrnjene v prihodnjih obdobjih.

Ključne besede: davek od dobička; odloženi davek; računovodski in obdavčljivi dobiček; stalne razlike; časne razlike; odbitne in obdavčljive časne razlike; terjatve za odloženi davek; obveznost za odloženi davek.

SUMMARY

Deferred taxes are performed equally disposed tax charge from different periods in which temporary differences appear and which are result of different time consideration of separate revenue or expense include in accounting statement and tax statement and because of tax credit notes or income tax relief. In theoretical part, we treat reasons to take rise, intention of demonstrate, to calculate, to keep a record and to uncover deferred taxes. In empirical part, we recognize on theoretical bases that deferred taxes have important influence on accounting statements because they reduce or increase the business profit for expected amounts of taxes which must be paid in the future period or they must be return.

Key words: tax on profit; deferred tax; accounting and taxable profit; permanent differences; temporary differences; deducted and taxable temporary differences; receivable for deferred tax; liability for deferred tax.

UDK: 336.22(043.2)

VSEBINA

1	Uvod	1
1.1	Opredelitev področja in opis problema.....	1
1.2	Namen, cilji in osnovne trditve.....	2
1.3	Predvidene metode za doseganje ciljev diplomskega dela.....	2
1.4	Predvidene predpostavke in omejitve pri obravnavanju problema.....	3
2	Odloženi davki	5
2.1	Splošno o odloženih davkih.....	5
2.1.1	MSRP (Mednarodni standardi računovodskega poročanja).....	5
2.1.2	SRS (Slovenski računovodski standardi).....	6
2.2	Zakonske podlage.....	6
2.2.1	Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb.....	6
3	Izračun odloženih davkov	9
3.1	Stalne inčasne razlike.....	9
3.1.1	Obdavčljivečasne razlike.....	10
3.1.2	Odbitnečasne razlike.....	10
3.2	Metode izračunavanja davčnih obveznosti.....	10
3.2.1	Odloženi davki po metodi obveznosti po bilanci stanja.....	11
3.2.2	Pripoznavanje odmerjenih obveznosti za davek in odmerjenih terjatev za davek.....	13
3.2.3	Pripoznavanje odloženih obveznosti za davek in odloženih terjatev za davek.....	13
3.3	Knjigovodsko evidentiranje odloženih davkov.....	14
4	Dejavniki, ki vplivajo na nastanek in izkazovanje odloženih davkov	17
4.1	Namen izkazovanja odloženih davkov.....	17
4.2	Razlog za nastanek odloženih davkov.....	18
4.3	Primeri nastanka in spremembe terjatev za odložene davke.....	20
4.3.1	Popravek vrednosti terjatev.....	20
4.3.2	Dolgoročne rezervacije.....	20
4.3.3	Poslovna amortizacijska stopnja presega davčno priznano.....	21
4.3.4	Davčna izguba.....	21
4.3.5	Prenos davčnih olajšav (davčni dobropisi).....	22
4.4	Primeri nastanka in spremembe obveznosti za odložene davke.....	22
4.4.1	Davčni odpis opredmetenih osnovnih sredstev z vrednostjo do 500 evrov.....	23
4.4.2	Davčno priznana amortizacijska stopnja presega poslovno.....	23
5	Spremembe davčne stopnje in razkrivanje odloženih davkov	25
5.1	Spremembe davčne stopnje.....	25
5.2	Razkrivanje odloženih davkov.....	25
6	Zgled izračuna in izkazovanja odloženih davkov	27

7 Sklep	43
Literatura.....	45

SLIKE

Slika 3.1	Koraki izračuna odloženih davkov po metodi obveznosti po bilanci stanja .	11
Slika 3.2	Sestavine obdavčljivega dobička.....	12
Slika 3.3	Odhodki/prihodki za odložene davke v tekočem letu	12

TABELE

Tabela 6.1	Bilanca stanja	27
Tabela 6.2	Izkaz poslovnega izida	28
Tabela 6.3	Obračun davka od dohodkov pravnih oseb	29
Tabela 6.4	Preglednica amortizacije v obdobju koristnosti	32
Tabela 6.5	Prikaz stalnih in začasnih razlik	33
Tabela 6.6	Izračuna odloženega davka od dolgoročnih rezervacij	34
Tabela 6.7	Izračun odloženega davka od popravka vrednosti terjatev	34
Tabela 6.8	Preglednica amortizacije v obdobju koristnosti	35
Tabela 6.9	Izračun odloženega davka od amortizacije	35
Tabela 6.10	Preglednica amortizacije v obdobju koristnosti	36
Tabela 6.11	Izračun odloženega davka od amortizacije	37
Tabela 6.12	Prikaz izkaza poslovnega izida za leto 2007, 2008, 2009	39

KRAJŠAVE

SRS	Slovenski računovodski standardi
MSRP	Mednarodni standardi računovodskega poročanja
MRS	Mednarodni računovodski standardi
ZDDPO-2	Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb
Obr-DDPO	Obračun davka od dohodkov pravnih oseb

1 UVOD

1.1 Opredelitev področja in opis problema

Družbe morajo voditi poslovne knjige in sestavljati računovodske izkaze v skladu z določbami zakona o gospodarskih družbah in skladno z določbami Slovenskih računovodskih standardov. Hkrati pa vemo, da družbe za svoje potrebe ugotavljanja in spremljanja uspešnosti poslovanja sestavljajo računovodske izkaze kot tudi za potrebe ugotavljanja davčne osnove z namenom plačila davka od dobička. S pomočjo izkazov družba izkazuje svojo uspešnost pri poslovanju kot tudi svoj ekonomski položaj. Temeljni računovodski izkazi, ki jih sestavljajo družbe, so bilanca stanja, izkaz poslovnega izida in izkaz denarnih tokov. Le-ti morajo biti sestavljeni skladno s Slovenskimi računovodskimi standardi in morajo prikazovati resnično, pošteno in pravilno stanje družbe.

Družbe ugotavljajo poslovni izid kot razliko med prihodki in odhodki obračunskega obdobja, ki jih izkažejo v izkazu poslovnega izida. Pri tem so interesi poslovodstva, lastnikov in države nasprotujoči. Hkrati pa je interes poslovodstva različen v primeru izkazovanja zneska poslovnega izida za poslovne namene in v primeru izkazovanja za namene obdavčitve. V primeru izkazovanja poslovnega izida za poslovne namene želi poslovodstvo izkazati čim višji znesek dobička, v primeru in za namen obdavčitve pa želi izkazati čim nižji znesek dobička in s tem izkazati nižjo davčno osnovo, od katere mora družba obračunati in plačati davek od dobička (Milost in Milunovič 2001, 106). Da dosežemo resničnost izkazov, moramo izdelati take računovodske in davčne izkaze, ki bodo izkazovali zneske obračunanih davkov, kot jih bo družba plačala v tekočem letu.

Določbe novega Zakona o davku od dohodka pravnih oseb (ZDDPO-2) določajo oziroma predpisujejo podlago za nastanek začasnih razlik med poslovnim dobičkom in davčno osnovo. To izhaja iz določil zakona, ki določene vrste odhodkov priznava kot davčno priznane odhodke v različnih obdobjih in hkrati povečuje oziroma zmanjšuje izračun davčne osnove za izračun davka od dohodkov pravnih oseb ob upoštevanju različnih meril za priznavanje odhodkov kot davčno priznanih odhodkov. Tako prihaja do razlik med poslovnim dobičkom in davčno osnovo in v kolikor je poslovni dobiček v poslovnem letu večji od davčne osnove, je potrebno prihodnje davčne obremenitve obračunati kot odložene obveznosti za davek; če pa je poslovni dobiček nižji od davčne osnove, moramo obračunati odložene terjatve za davek. Vse to pa moramo predvideti z namenom in zaradi zmanjšanja prihodnjih davčnih obveznosti glede na poslovni dobiček.

V diplomski nalogi bomo tako obravnavali odložene davke z vidika SRS in v povezavi z Zakonom o davku od dohodka pravnih oseb (ZDDPO-2) z namenom enakomerne razporeditve davčne obremenitve skozi obračunska obdobja, v katerih oziroma za katere se pojavljajo tečasne razlike, ki so posledica različnega časovnega upoštevanja oziroma evidentiranja določenega prihodka ali odhodka v računovodskem in davčnem obračunu, pa tudi zaradi davčnih dobropisov in olajšav. Prikazali bomo računovodsko evidentiranje terjatev in obveznosti za odložene davke, posledice tega pa bomo predstavili v povezavi z

ugotavljanjem davčne osnove iz davčnega obračuna, predpisanega z Zakonom o davku od dohodka pravnih oseb. S takim načinom evidentiranja davčne obveznosti se davčnemu zavezancu omogoči uravnavanje davčnih obveznosti, ugotovljenih po računovodskih predpisih, z dejansko ugotovljenimi oziroma izračunanimi davčnimi obveznostmi po Zakonu o davku od dohodka pravnih oseb.

1.2 Namen, cilji in osnovne trditve

Namen diplomskega dela je predstaviti in opozoriti na posebnosti, ki nastanejo ob določanju davčne osnove po ZDDPO-2 in le-te prikazati v računovodskem izkazu in računovodskih evidencah. Poudarek bo na tistih področjih kreiranja davčne osnove, ki predstavljajo podlago začasne razlike med poslovnim izidom in davčno osnovo ter pojav odloženih davkov zaradi upoštevanja usmeritev in določil obstoječih SRS in MSRP.

Cilj naloge je tako prikazati razlike med poslovnim in davčnim obračunom, ki povzročajo nastanek terjatev ali pa obveznosti iz naslova odloženih davkov, predstaviti namen izkazovanja odloženih davkov in s primeri prikazati in utemeljiti spoznanja o odloženih davkih, njihovem izračunu in razkritju ter predstaviti tako njihovo knjigovodsko evidentiranje kot tudi vpliv odloženih davkov na računovodske izkaze.

V diplomski nalogi bomo prikazali pomembnost razumevanja in pravilnost izkazovanja odloženih davkov ob dobrem poznavanju vsebine Slovenskih računovodskih standardov. Prikazovanje prihodkov in odhodkov ter davčnih olajšav v različnih davčnih obdobjih kot je obdobje, v katerem je poslovni dogodek nastal, ne vpliva samo na davčno osnovo in višino davčne obveznosti, temveč tudi na evidentiranje teh dogodkov v poslovne knjige in na vsebino letnih računovodskih izkazov. Zaradi posebnega davčnega obravnavanja določenih odhodkov, ki so nastali v tekočem obdobju, vendar pa se pri obračunu davka upoštevajo v prihodnjem obdobju, ali pa prihodka, ki je bil prejet v tekočem obdobju, vendar obdavčen v prihodnjem obdobju, se davčni učinek v tekočem letu prenese v prihodnje obdobje.

Vsebina in namen odloženih davkov je, da je znesek čistega dobička v smiselnem razmerju z dobičkom (davčno osnovo) pred obdavčitvijo in tako lastniki (družbeniki, delničarji) niso nagrajeni z nižjim odhodkom za davek od dobička, kar hkrati pomeni višji znesek čistega dobička, oziroma niso prikrajšani zaradi prenizko izkazanega zneska čistega dobička.

Namen odloženih davkov je tako v zagotavljanju informacij o tekočem znesku davka, ugotovljenega v davčnem izkazu, ki ga bo podjetje moralo plačati ali pa mu bo povrnjen.

1.3 Predvidene metode za doseganje ciljev diplomskega dela

Pri pisanju diplomske naloge bomo uporabili kompilacijsko in klasifikacijsko metodo, s čimer bomo lažje povzemali stališča SRS, MRS, ZDDPO-2 in mnenja drugih avtorjev. Za analizo bomo na dinamičen način, s prikazom različnih primerov nastanka odloženih davkov, in z metodo analize (razčlenjevanja) prikazali izračun odloženih davkov in njihovo razkritje v

računovodskih izkazih. Vsi podatki, ki jih bomo uporabili, tako za primere nastanka odloženih davkov kot pri metodi razčlenjevanja, so hipotetični in so podani v absolutnih vrednostih. Na primerih bomo predstavili tudi vzroke nastanka začasnih razlik, ki povzročijo nastanek odloženih davkov.

1.4 Predvidene predpostavke in omejitve pri obravnavanju problema

Družbe sestavljajo računovodske izkaze v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) in Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (MSRP). Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1) določa, da družbe vodijo poslovne knjige v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi, uporabo MSRP pa nalaga družbam, katerih vrednostni papirji so uvrščeni na katerega od organiziranih trgov vrednostnih papirjev v državah članicah EU in ki so zavezane h konsolidaciji na podlagi 56. člena ZGD-1, nadalje za banke, zavarovalnice in druge družbe, če tako odloči njihova skupščina, vendar morajo v takem primeru uporabljati MSRP najmanj za obdobje petih let. Računovodski izkazi, pripravljene v skladu z MSRP, velikokrat vsebujejo postavke, ki se razlikujejo glede na računovodske izkaze, pripravljene v skladu s SRS. Največje razlike izhajajo iz različnega vrednotenja posameznih postavk v računovodskih izkazih, na primer neupoštevanja valorizacije, uporabe različnih amortizacijskih stopenj in drugih računovodskih usmeritev, kar se še posebno odraža pri družbah v skupini, ki morajo sestavljati konsolidirane izkaze.

V diplomski nalogi se bomo omejili na prikaz odloženih davkov, izkazanih v računovodskih izkazih gospodarskih družb v skladu z določili SRS (2006) za poslovno leto 2007 in v povezavi z novim Zakonom o davku od dohodka pravnih oseb (ZDDPO-2). Da bomo lahko primerjali dosežene rezultate oziroma učinke odloženih davkov, bomo vse podatke o poslovanju oziroma rezultate poslovanja prilagodili obračunskemu sistemu, ki je veljaven po sedANJI zakonodaji.



2 ODLOŽENI DAVKI

2.1 Splošno o odloženih davkih

Področje odloženih davkov je bilo v Sloveniji v preteklosti precej neuveljavljeno. Po vstopu Slovenije v EU se je z dopolnitvijo slovenskih računovodskih standardov spremenila tudi davčna zakonodaja, s čimer je področje odloženih davkov pridobilo na pomenu.

Odloženi davki so interdisciplinarno področje, ki poleg dobrega poznavanja računovodskih standardov zahtevajo tudi dobro poznavanje davčne zakonodaje (Koritnik 2005, 72). To pomeni, da moramo poleg dobrega poznavanja in razumevanja vsebine slovenskih računovodskih standardov za poznavanje vzrokov, ki povzročajo nastanek odloženih davkov, dobro poznati tudi vsebino ZDDPO-2. To nam omogoča pravilno razvrščanje postavk, ki imajo vpliv na odložene davke.

Znesek odloženega davka je znesek davka, ki ga bo davčni zavezanec v prihodnjih obdobjih moral plačati ali pa mu bo povrnjen, odvisno od vsebine poslovnega dogodka, ki vpliva na nastanek odloženih davkov.

Kadar odloženi davek vsebinsko predstavlja večje plačilo davka v prihodnjih obdobjih, govorimo o pripoznavanju obveznosti za odloženi davek. Kadar pa odloženi davek vsebinsko predstavlja manjše plačilo davka v prihodnjih obdobjih, govorimo o terjatvah za odloženi davek (Jerman 2006, 1).

2.1.1 MSRP (Mednarodni standardi računovodskega poročanja)

V državah članicah EU sta prevzem in uporaba MSRP zavezujoča ter predpisana z direktivami (Četrta direktiva Sveta 78/660/EGS z dne 25. julija 1978 o letnih računovodskih izkazih posameznih vrst družb (UL L št. 222 z dne 14.8.1978) s spremembami in Sedma direktiva Sveta 83/349/EGS z dne 13. junija 1983 o konsolidiranih računovodskih izkazih (UL L št. 193 z dne 18.7.1983)) in uredbami EU (Uredba Evropskega parlamenta in Sveta 1606/2002/ES z dne 19. julija 2002 o uporabi mednarodnih računovodskih standardov (UL L št. 243 z dne 11. 9. 2002; str. 1) in Uredba Komisije 1725/2003/ES z dne 29. septembra 2003 o sprejemu določenih mednarodnih računovodskih standardov v skladu z Uredbo Evropskega parlamenta in Sveta 1606/2002/EC (UL L št. 261 z dne 13. 10. 2003 str. 1) s spremembami), države članice in s tem tudi Slovenija pa morajo zavezujoči prevzem MSRP uzakoniti v svojih zakonodajah. To je Slovenija storila z Zakonom o spremembah in dopolnitvah Zakona o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 139/04) – tako imenovano novelo H, ki določa uporabo MSRP za podjetja, katerih vrednostni papirji so uvrščeni na katerega od organiziranih trgov vrednostnih papirjev v državah članicah EU in ki so zavezana h konsolidaciji na podlagi 53. člena ZGD, banke, zavarovalnice in druga podjetja, če tako odloči njihova skupščina, vendar najmanj za obdobje petih let (Žuran 2005b, 29).

MRS so namenjeni zlasti mednarodnemu poenotenju finančno-računovodskih rešitev, zbliževanju in poenotenju računovodskih načel, ki jih uporabljajo poslovni sistemi in druge organizacije pri računovodskem poročanju po svetu (Melavc in Milost 2003, 20).

Namen standarda MRS 12 – Davek od dobička je predvsem predpisati računovodsko obravnavanje davka iz dobička in med drugim govori tudi o odloženih davkih in vzrokih za njihov nastanek.

2.1.2 SRS (Slovenski računovodski standardi)

SRS so pravila stroke, ki zakonsko določena temeljna pravila in zahteve računovodenja podrobneje razčlenjujejo, pojasnjujejo in določajo način njihove uporabe. SRS so izvirna združitev domače računovodske teorije z mednarodnimi zahtevami, zlasti mednarodnimi standardi računovodskega poročanja in direktivami Evropske unije. Njihova posebnost pa je, da obravnavajo računovodenje kot celoto za notranje in zunanje potrebe podjetij.

Področja odloženih davkov v Sloveniji ne ureja poseben slovenski računovodski standard, vendar ga na kratko omenja nekaj SRS. Odložene davke obravnava Uvod v SRS 2006 v točki 11. V SRS 5 zasledimo odložene terjatve za davek, ki so omenjeni v točkah SRS 5.5. Razvrščanje terjatev, SRS 5.15. do SRS 5.22 Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj terjatev, 5.33. Prevrednotovanje terjatev, 5.45 Razkrivanje terjatev. Terjatve za odloženi davek se v skladu s SRS pripoznajo za vse odbitne začasne razlike, če je verjetno, da bo v naslednjem davčnem obdobju na razpolago dobiček, v breme katerega bo mogoče uporabiti odbitne začasne razlike. Terjatve se izkažejo kot dolgoročne terjatve in se pobotajo z obveznostmi za odloženi davek, če se terjatve in obveznosti za odloženi davek nanašajo na davek od dobička, ki pripada isti davčni oblasti. Obveznosti za odloženi davek obravnava SRS 9, in sicer SRS 9.1. Razvrščanje dolgoročnih dolgov, SRS 9.15. Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj dolgoročnih dolgov, SRS 9.22. Začetno računovodsko merjenje dolgov. Standard 19 Vrste poslovnega izida in denarnega izida obravnava odložene davke v točkah 19.13., 19.15. in 19.16. Prevrednotenje poslovnega izida in denarnega izida, 19.25. in 19.26. Razkrivanje poslovnega izida in denarnega izida. SRS 19.13 pojasnjuje razlike med računovodskim in obdavčljivim poslovnim izidom. Ob stalnih razlikah med njima poudarja začasne razlike, ki nastanejo, ko je obdavčljivi dobiček pripoznan v drugem poslovnem obdobju kot računovodski dobiček (SRS 2006).

2.2 Zakonske podlage

2.2.1 Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb

Z Zakonom o davku od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju ZDDPO-1) je v letu 2004 zakonodajalec na novo uredil sistem obdavčevanja dohodkov pravnih oseb. Ena izmed posebnosti oziroma novosti, ki jo je prinesel ZDDPO-1, je ta, da so v davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju Obr-DDPO) v določenih primerih oziroma pod določenimi pogoji prihodki in odhodki ter davčne olajšave prikazane oziroma

uveljavljene v drugem davčnem obdobju, kot je (davčno) obdobje, v katerem je ta poslovni dogodek nastal.

Prikazovanje prihodkov, uveljavljanje odhodkov ter olajšav v drugem davčnem obdobju kot je (davčno) obdobje, v katerem je poslovni dogodek nastal, pa ne vpliva samo na davčno osnovo in višino davčne obveznosti, ki jo davčni zavezanec izračuna v Obr-DDPO, temveč vpliva tudi na evidentiranje v poslovne knjige in letne računovodske izkaze kot kategorija, imenovana odloženi davki.

3 IZRAČUN ODLOŽENIH DAVKOV

Računovodski dobiček oziroma računovodska izguba je znesek celotnega dobička oziroma celotne izgube v posameznem poslovnem obdobju pred odštetjem davka od dohodka, ugotovljenega po računovodskih standardih. Obdavčljivi dobiček oziroma izguba pa je dobiček oziroma izguba v posameznem poslovnem obdobju, ki se ugotovi v skladu z davčnimi predpisi, pri nas v skladu z določbami ZDDPO-2, na podlagi katerega je potrebno poravnati davek iz dohodka pravnih oseb. Računovodski in obdavčljivi dobiček se razlikujeta, ker se nekatere postavke vključujejo v obračun računovodskega dobička, ne pa tudi davčnega in obratno, in se nekatere postavke upoštevajo pri obeh vrstah dobička, vendar v obračunih za različna obdobja (Močnik 2007a, 1).

Ob samem razlikovanju računovodskega dobička in obdavčljivega dobička, ki predstavlja davčno osnovo, je pomembno tudi dejstvo, ali je poslovni dogodek, ki povzroča nastanek odloženih davkov, nastal v sedanjem obdobju ali v preteklem obračunskem obdobju. Če nastali poslovni dogodek nima davčnih posledic na izračun višine davka, ki bo plačan za obdobje, v katerem je poslovni dogodek nastal, temveč bodo davčne posledice nastale šele v naslednjih obdobjih, je potrebno skladno z načelom nastanka poslovnega dogodka prihodnje davčne posledice tudi obračunati v letu, v katerem se je poslovni dogodek zgodil (Jerma 2006, 1).

Tako lahko ugotovimo, da določene poslovne dogodke računovodska in davčna zakonodaja obravnavata različno in glede na vključenost nekaterih poslovnih dogodkov v obračun računovodskega in davčnega dobička govorimo bodisi o stalnih bodisi o začasni razlikah.

3.1 Stalne inčasne razlike

Izračunani in izkazani računovodski in davčni dobiček oziroma davčna osnova v večini primerov nista enaka. Razlike med računovodskim in davčnim dobičkom oziroma davčno osnovo po trditvi Močnikove lahko razdelimo v dva dela:

- stalne (dokončne) in
- časne.

Stalne razlike predstavljajo znesek nepriznanih odhodkov, ki tudi v bodočnosti ne bodo davčno priznani, torej nimajo davčnih učinkov in so povezane z izkazom poslovnega izida, so dokončne in se računovodsko ne izkazujejo (nepriznani odhodki ali delno priznani odhodki, kot so reprezentanca, razlike med transfernimi cenami, obresti med povezanimi osebami ...), stalne razlike MRS 12 ne pozna in ne opredeljuje več (Močnik 2007a, 2).

Zčasne razlike pa predstavljajo poslovni dogodki, ki so vključeni tako v obračun računovodskega dobička kot tudi v obračun davčnega dobička, vendar v obračunih za različna obdobja. Te razlike imenujemo tudi časovno usklajevalne razlike, saj se nameravajo povrniti ali izginiti v prihodnjih obdobjih (Žuran 2007, 23). Hkrati pačasne razlike nastajajo tudi v povezavi s posameznimi postavkami v bilanci stanja in predstavljajo razlike med knjižno vrednostjo sredstva ali obveznosti in njihovo davčno vrednostjo. Tudi te razlike so časovno

usklajevalne, nastanejo v obravnavanem obdobju, odpravijo pa se v enem ali več kasnejših obdobjih (Močnik 2007a, 2).

Začasne razlike ločimo na:

- obdavčljive začasne razlike in
- odbitne začasne razlike.

3.1.1 Obdavčljive začasne razlike

Obdavčljive začasne razlike so začasne razlike, ki kasneje povečujejo obdavčljive in odložene davčne obveznosti. V Sloveniji ob upoštevanju trenutne davčne zakonodaje in računovodskih standardov redko obstajajo obdavčljive začasne razlike.

Kot primer lahko navedemo amortizacijo, ki je za davčne namene višja od amortizacije v računovodskih izkazih, pripravljenih v skladu s standardi, ki so drugačni od SRS (npr. podjetje poleg SRS-izkazov sestavlja tudi izkaze v skladu z MSRP za potrebe konsolidacije, v katerih amortizira osnovna sredstva z nižjimi amortizacijskimi stopnjami kot za davčne namene) (Žuran 2005a, 14).

Posledice obdavčljivih začasnih razlik se kažejo v obveznostih za odloženi davek, to so zneski davka iz dobička, ki jih bo treba poravnati v prihodnjih obdobjih glede na obdavčljive začasne razlike (SRS 2006, Uvod).

3.1.2 Odbitne začasne razlike

Odbitne začasne razlike so začasne razlike, ki kasneje zmanjšujejo obdavčljive zneske in povečujejo odložene davčne terjatve. V Sloveniji ob upoštevanju trenutne davčne zakonodaje in računovodskih standardov večinoma obstajajo odbitne začasne razlike, kot na primer odhodki zaradi prevrednotenja (oslabitve), odhodki zaradi uporabe kapitalske metode vrednotenja naložb, oblikovani popravki vrednosti terjatev, oblikovane rezervacije, prihodki iz naslova kapitalske metode vrednotenja naložb in podobno (Žuran 2005a, 14).

Posledice odbitnih začasnih razlik se kažejo v terjativah za odloženi davek, to so zneski davka iz dobička, ki bodo povrnjeni v prihodnjih obdobjih glede na

- a) odbitne začasne razlike,
- b) prenos neizrabljenih davčnih izgub v naslednja obdobja in
- c) prenos neizrabljenih davčnih dobropisov v naslednja obdobja (SRS 2006, Uvod).

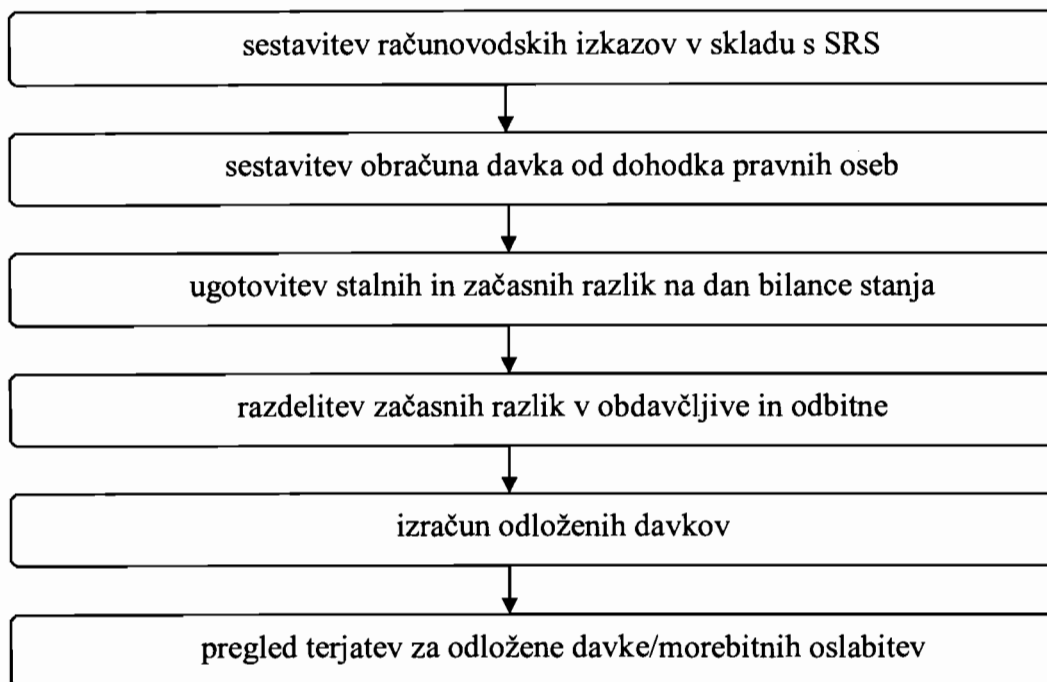
3.2 Metode izračunavanja davčnih obveznosti

Pri obračunavanju in evidentiranju odhodkov za davke obstajajo različne metode. Najpogosteje uporabljene metode v preteklosti so bile metoda davčne obveznosti, metoda obveznosti po izkazu poslovnega izida in metoda obveznosti po bilanci stanja. SRS in MSRP prvi dve metodi (metodo davčne obveznosti in metodo obveznosti po izkazu poslovnega izida, ki sta bili uveljavljeni v preteklosti) prepovedujejo in kot obvezno določajo metodo obveznosti po bilanci stanja (Žuran 2007, 24).

3.2.1 Odloženi davki po metodi obveznosti po bilanci stanja

Metoda obveznosti po bilanci stanja primerja knjižno vrednost sredstev in obveznosti z njihovo davčno vrednostjo na datum bilance stanja, razliko med obema vrednostma pa opredeljuje kot stalno ali začasno razliko.

Slika 3.1 Koraki izračuna odloženih davkov po metodi obveznosti po bilanci stanja



Vir: Žuran 2007, 25

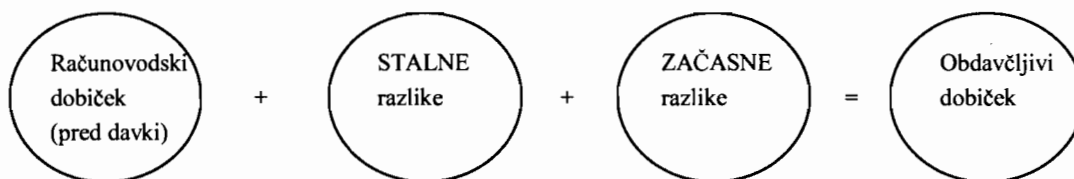
Če želimo izračunati odložene davke, moramo najprej sestaviti računovodske izkaze v skladu s SRS, ki predstavljajo tudi podlago za sestavitev obračuna davka od dohodka pravnih oseb v skladu z veljavno davčno zakonodajo.

Ko sestavimo računovodske izkaze v skladu s SRS in obračun davka od dohodka pravnih oseb, na dan bilance stanja primerjamo knjižne vrednosti sredstev in obveznosti z davčnimi vrednostmi in ugotovimo morebitne razlike, ki so lahko stalne ali pačasne. Za izračun odloženih davkov se upoštevajočasne razlike, ki se delijo v obdavčljive (razlike, ki v prihodnje povečujejo obdavčljive zneske in tako povečujejo obveznosti za odložene davke) in odbitne (razlike, ki v prihodnje zmanjšujejo obdavčljive zneske in tako povečujejo terjatve za odložene davke). Delitev na obdavčljive in odbitne razlike je potrebna tudi zaradi morebitne oslabitve zneskov odloženih terjatev za davke, ki smo jih ugotovili v preteklem obdobju (Žuran 2007, 25).

Izračun odloženih davkov v naslednjih obdobjih

Kot je bilo že prej omenjeno, so razlike med računovodskim dobičkom in obdavčljivim dobičkom lahko stalne aličasne. Obdavčljivi dobiček je tako seštevek računovodskega dobička, stalnih razlik terčasnih razlik.

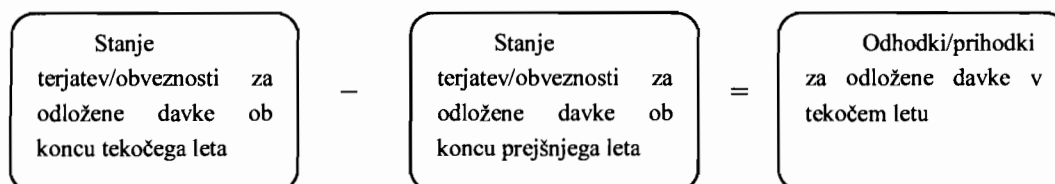
Slika 3.2 Sestavine obdavčljivega dobička



Vir: Žuran 2005a, 17

Pri uporabi metode po obveznosti bilance stanja predstavljajo odhodki oziroma prihodki za odložene davke v tekočem letu razliko med končnim in začetnim stanjem terjatev/obveznosti za odložene davke.

Slika 3.3 Odhodki/prihodki za odložene davke v tekočem letu



Vir: Žuran 2005a, 17

Stanju terjatev oziroma obveznosti za odložene davke ob koncu tekočega leta odštejemo stanje terjatev oziroma obveznosti za odložene davke s konca preteklega leta. Tako dobimo prihodke oziroma odhodke za odložene davke v tekočem obdobju. Izračun odloženih davkov temelji na pravilu: če se stanje terjatev za odložene davke v primerjavi s preteklim obdobjem poveča oziroma stanje obveznosti za odložene davke glede na preteklo obdobje zmanjša, potem podjetje izkazuje prihodke iz naslova odloženih davkov tekočega leta. V nasprotnem primeru, ko se stanje terjatev zmanjša oziroma stanje obveznosti poveča v primerjavi s preteklim obdobjem, podjetje izkazuje odhodke za odložene davke (Žuran 2005a, 17).

3.2.2 Pripoznavanje odmerjenih obveznosti za davek in odmerjenih terjatev za davek

Odmerjeni davek za obravnavano in prejšnja obdobja se, kolikor še ni poravnana, pripozna kot obveznost. Če plačani znesek v obravnavanem in prejšnjih obdobjih preseže odmerjeni znesek za ta obdobja, se presežek pripozna kot terjatev.

Korist v zvezi z davčno izgubo, ki se lahko prenese v naslednje obdobje za povrnitev odmerjenega davka prejšnjih obdobj, se pripozna kot terjatev.

Če se davčna izguba izrablja za kritje odmerjenega davka prihodnjega obdobja, podjetje pripozna takšno korist kot terjatev v obdobju, v katerem se pojavi davčna izguba, ker je verjetno, da bo korist pritekla v podjetje in da jo je mogoče zanesljivo izmeriti (ftp.ef.uni_lj.si).

3.2.3 Pripoznavanje odloženih obveznosti za davek in odloženih terjatev za davek

Pripoznavanje odloženih obveznosti za davek

Odložena obveznost za davek se pripozna za vse obdavčljivečasne razlike, razen če se pojavi iz (MRS 12.15):

- a) začetnega pripoznanja dobrega imena ali
- b) začetnega pripoznanja sredstva ali obveznosti v poslu, ki:
 - i. ni poslovna združitev in
 - ii. v času posla ne vpliva niti na računovodski dobiček niti na obdavčljivi dobiček.

Pri pripoznavanju sredstva ugotovljamo ali bo njegova knjižna vrednost povrnjena v obliki gospodarske koristi, ki bo pritekla v podjetje v prihodnjih obdobjih. Obveznosti za odložene davke tako nastanejo v primerih, ko je knjižna vrednost sredstva večja od davčne vrednosti ali ko je knjižna vrednost dolga manjša od davčne vrednosti. Ta razlika predstavlja obdavčljivočasno razliko in predstavlja obveznost plačati iz nje izhajajoči davek iz dobička v prihodnjih obdobjih. Takšna obdavčljivačasna razlika oziroma odložena obveznost za davek se odpravi takrat, ko podjetje povrne knjižno vrednost sredstva.

Merjenje obveznosti za odloženi davek

Odložene obveznosti za davek se izmerijo po davčnih stopnjah, za katere se pričakuje, da se bodo uporabljale v obdobju, ko bo obveznost poravnana, ter so zasnovane na davčnih stopnjah (davčnih predpisih), veljavnih na dan bilance stanja (Močnik 2007a, 3).

Odložene obveznosti za davek se izkazujejo kot dolgoročne obveznosti.

Pripoznavanje odloženih terjatev za davek

Odložene terjatve za davek se pripoznajo za odbitnečasne razlike, neizkoriščene davčne izgube in neizkoriščene davčne olajšave, če je verjetno, da bo v prihodnjih obdobjih na razpolago obdavčljivi dobiček, v breme katerega bo mogoče uporabiti odbitnečasne razlike. Pri tem veljajo izjeme v skladu z MRS 12.24 iz naslova slabega imena, ki naj se obravnava kot odloženi prihodek v skladu z MRS 22 – Poslovna združitev, ali začetnega

pripoznanja sredstva in obveznosti v poslu, ki ni poslovna združitev, in v času posla ne vpliva niti na računovodski niti na obdavčljivi dobiček (Žuran 2005a, 16).

Merjenje terjatev za odloženi davek

Pri izračunu odloženih davkov se uporablja davčna stopnja, za katero se pričakuje, da se bo uporabljala v poslovnem letu, ko bo terjatev za odloženi davek povrnjena, in sicer do dneva bilance stanja uveljavljenih davčnih stopenj (Močnik 2007a, 3).

Pregled terjatev za odložene davke in vzrok za njihovo oslabitev

Evidentirane odložene terjatve za davek morajo biti pregledane ob zaključku poslovnega leta in oslabiljene v primeru, če ni verjetno, da bo na razpolago bodoči obdavčljivi dobiček, ki bo omogočil uporabo dela ali vseh odloženih terjatev za davek. Vse takšne oslabitve morajo biti odpravljene v kasnejših obdobjih v obsegu verjetnosti zadostno razpoložljivega dobička. Pri pomenu verjetnosti bodočega obdavčljivega dobička pa si lahko pomagamo z oceno pozitivnih dejavnikov, pri katerih oslabitev terjatev ni potrebna, in negativnih dejavnikov, pri katerih bi bila oslabitev potrebna (Žuran 2005a, 16).

Med pozitivne dejavnike, kot jih navaja Žuranova, uvrščamo:

- obstajajo dokazi o zadostnem obdavčljivem dobičku v prihodnjih obdobjih, s katerim se bodo lahko realizirale koristi od odloženih terjatev za davke;
- obstajajo dokazi o zadostnem obdavčljivem dobičku v preteklih obdobjih, s katerim so se že uporabile koristi preteklih odloženih terjatev za davke;
- obstajajo dokazi o konzervativnih, izvedljivih strategijah davčnega načrtovanja, ki so pod nadzorom posloводства in bi (če bi bilo določeno) omogočale uporabo odloženih terjatev za davke.

Ti dejavniki nakazujejo, da bi podjetje bilo sposobno uporabiti odložene terjatve za davke.

Negativni dejavniki, ki bi nakazali potrebo po evidentiranju oslabitve, pa bi lahko bili:

- zgodovina izgub (predvsem v bližnji preteklosti);
- zgodovina izgub iz poslovanja, davčnih izgub in davčnih olajšav, ki se niso uporabile in so pretekle;
- izgube, ki se pričakujejo v bližnji prihodnosti, kljub zgodovini doseganja dobičkov.

Proces ocenjevanja oslabitve zahteva pregled vseh pozitivnih in negativnih dejavnikov (Žuran 2007, 28).

3.3 Knjigovodsko evidentiranje odloženih davkov

Odložene terjatve in obveznosti za davek se v bilanci stanja v skladu z MRS 1 izkazujejo ločeno od ostalih terjatev oziroma obveznosti za davek in se v računovodskih izkazih uvrščajo med dolgoročna sredstva oziroma obveznosti.

V skladu s kontnim okvirom za gospodarske družbe in zadrage (Uradni list RS, št. 09/2006) se:

- terjatve za odložene davke evidentirajo v skupini 09 – Odložene terjatve za davek,
- obveznosti za odložene davke evidentirajo v skupini 98 – Dolgoročne poslovne obveznosti.

V priporočenem kontnem načrtu za gospodarske družbe, ki ga je izdal Slovenski inštitut za revizijo, so za izkazovanje:

- terjatev za odložene davke predlagani konti z naslednjimi šiframi:
 - 090 – Terjatve za odloženi davek iz odbitnih začasnih razlik,
 - 091 – Terjatve za odloženi davek iz neizrabljenih davčnih izgub, prenesenih v naslednja davčna obdobja,
 - 092 – Terjatve za odloženi davek iz davčnih dobropisov, prenesenih v naslednja davčna obdobja;
- obveznosti za odložene davke predlagani konti z naslednjimi šiframi:
 - 988 – Obveznosti za odloženi davek;
- odhodkov/prihodkov za odložene davke:
 - 813 – Prihodki/odhodki iz naslova odloženega davka (E-Super časnik 2007, 16).

Terjatve in obveznosti za odloženi davek se v knjigovodskih razvidih in računovodskih izkazih pripoznajo za pomembne (bistvene) zneske. Znesek je pomemben, če bi opustitev njegovega pripoznanja lahko vplivala na poslovne odločitve uporabnikov, ki temeljijo na računovodskih izkazih. Naravo in stopnjo pomembnosti opredeli podjetje v svojih aktih. V prilogah k računovodskim izkazom podjetje razkrije dejstvo, da nepomembni zneski terjatev in obveznosti za odloženi davek niso pripoznani. Če ni prepričljivih dokazov o razpoložljivosti prihodnjega obdavčljivega dobička, podjetje terjatev za odloženi davek ne pripozna, v prilogah k računovodskim izkazom pa razkrije razloge za njihovo nepripoznanje (Pojasnilo 1 k SRS 19 (2001) in SRS 19 (2006)).

Izkazovanje odloženih davkov je obvezno. Podjetje pa se lahko odloči, da odloženih davkov ne bo evidentiralo v svoje poslovne knjige, če gre za nebistvene razlike (Močnik 2007a, 2).

V skladu s SRS 5.21 se terjatve in obveznosti za odloženi davek lahko pobotajo pod pogoji, da ima podjetje zakonsko pravico pobotati odmerjene terjatve za davek in odmerjene obveznosti za davek ter se terjatve in obveznosti za davek nanašajo na davek iz dobička, ki pripada isti davčni oblasti (SRS 2006, 3).

Isti davčni oblasti pripada v zvezi bodisi z:

- isto obdavčljivo enoto ali
- različnimi obdavčljivimi enotami, ki nameravajo bodisi poravnati odmerjene obveznosti za davek in terjatve za davek z razliko bodisi hkrati povrniti terjatve in poravnati obveznosti v vsakem prihodnjem obdobju, v katerem je pričakovati, da bodo poravnani ali povrnjeni pomembni zneski odloženih obveznosti za davek ali terjatev za davek (MRS 12, 26).

Glede pobotanja ekonomskih kategorij pa SRS 22.13 določajo, da morajo biti vpisi v poslovne knjige opravljeni na podlagi verodostojnih knjigovodskih listin brez pobotanj

gospodarskih kategorij, poslovne knjige pa morajo kazati finančni položaj podjetja in njegov poslovni izid (SRS 2006, 3).

4 DEJAVNIKI, KI VPLIVAJO NA NASTANEK IN IZKAZOVANJE ODLOŽENIH DAVKOV

4.1 Namen izkazovanja odloženih davkov

Namen izkazovanja odloženih davkov je izničiti nihanja zneskov čistega dobička, katerega vzrok so razlike med predpisi o vodenju poslovnih knjig in davčnimi predpisi, zaradi katerih so postavke, ki sooblikujejo obdavčljivi dobiček v izkazu poslovnega izida, priznane v drugem obračunskem obdobju (prej/pozneje), kot je obračunsko obdobje, v katerem se te postavke pojavijo v davčnem obračunu. Izničenje nihanja razmerja čistega dobička za vpliv odloženih davkov se doseže na osnovi prilagoditve davčne obveznosti, izračunane v davčnem obračunu, pri čemer velja naslednja identiteta (E-Super časnik 2007, 4):

$$\begin{array}{r} \text{obračunani davek iz dobička (davek po davčnem obračunu)} \\ + \quad \text{preračun za terjatve in obveznosti za odloženi davek} \\ \quad \quad \quad \text{(odhodek / prihodek iz naslova odloženih davkov)} \\ \hline = \quad \text{odhodek za davek} \end{array}$$

oziroma

$$\begin{array}{r} \text{obračunani davek iz dobička (davek po davčnem obračunu)} \\ + \quad \text{povečanje obveznosti za odložene davke} \\ \quad \quad \quad \text{(= odhodek za odložene davke)} \\ - \quad \text{zmanjšanje obveznosti za odložene davke} \\ \quad \quad \quad \text{(= prihodek za odložene davke)} \\ - \quad \text{povečanje terjatev za odložene davke} \\ \quad \quad \quad \text{(= prihodek za odložene davke)} \\ + \quad \text{zmanjšanje terjatev za odložene davke} \\ \quad \quad \quad \text{(= odhodek za odložene davke)} \\ \hline = \quad \text{odhodek za davek} \end{array}$$

Logična zahteva, da bi bil čisti dobiček v smiselnem razmerju z dobičkom pred obdavčitvijo (to je računovodskim dobičkom) v skladu z SRS 19.13., ki uvaja prevrednotovanje davka iz dobička, je naslednja:

Lastniki podjetja (družbeniki, delničarji) ne smejo biti »kaznovani« z višjim odhodkom za davek (ki hkrati pomeni nižji čisti poslovni izid) / »nagrajeni« z nižjim odhodkom za davek (kar hkrati pomeni višji čisti poslovni izid) samo zaradi dejstva, da določene postavke v

davčnem obračunu prej / pozneje kot izkazu poslovnega izida povišujejo / znižujejo obdavčljivi dobiček (E-Super časnik 2005).

V primeru, da v izkazu poslovnega izida v postavki »Odhodek za davek« ne bi bil upoštevan tudi vpliv odloženih davkov, bi lahko prišlo do prikrajšanja korporacijskih upravičenj lastnikov. Zamislimo si primer, ko bi zaradi prenizkega čistega poslovnega izida družbenik / delničar prodal svoj poslovni delež / delnice, novi družbenik / delničar pa bi v naslednjih obdobjih, ko bi družba v kasnejšem letu v davčnem obračunu izkoristila »podedovane« začasne razlike iz naslova začasno davčno nepriznanih odhodkov, dobil izplačan na podlagi teh razlik nastali višji čisti poslovni izid (E-Super časnik 2005).

Osnovni namen odloženih davkov je povezan s pojmom poslovnega izida in izida za davčne potrebe ter njunem vsebinskem ločevanju. To se kaže v dejstvu, da davki ne sledijo ekonomski naravi poslovnega dogodka, za kar moramo prilagajati dobiček, da bo le-ta imel smiselno podlago pri prikazu davka od dohodkov (Kavšek 2002, 29).

Namen odloženih davkov je tudi v zagotavljanju informacij o sedanjem znanem znesku davka uporabnikom davčnih izkazov, ki ga bo podjetje moralo doplačati ali mu bo povrnjeno (Močnik 2007a, 2).

4.2 Razlog za nastanek odloženih davkov

Glavni razlog za nastanek odloženih davkov je razlika med določbami računovodskih standardov in davčnih predpisov glede pripoznavanja postavk, ki sooblikujejo obdavčljivi dobiček. Z davčnim predpisom so mišljene določbe zakona, ki ureja obdavčitev dohodkov pravnih oseb. Za izkazovanje odloženih davkov v letu 2007 je treba poznati določbe Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju ZDDPO-2) (Uradni list RS, št. 117/2006).

Razlike za leto 2007, ki ne vplivajo na odložene davke v skladu z ZDDPO-2

1. Poslovanje med povezanimi osebami:

- presežek prihodkov, ugotovljenih na podlagi primerljive tržne cene, nad prihodki, ugotovljenimi na podlagi transfernih cen,
- presežek odhodkov, ugotovljenih na podlagi primerljivih tržnih cen, nad odhodki, ugotovljenimi na podlagi transfernih cen,
- razlika med obračunanimi obrestmi na podlagi zadnje objavljene, ob času odobritve posojila znane priznane obrestne mere, in obračunanimi obrestmi po obrestni meri iz pogodbe (v kolikor je pogodbeno obrestna mera nižja od priznane).

2. Odhodki, ki niso potrebni za pridobitev prihodkov:

- odhodki, ki niso neposredni pogoj za opravljanje dejavnosti in niso posledica opravljanja dejavnosti,
- odhodki, ki imajo značaj zasebnosti,
- odhodki, ki niso skladni z običajno poslovno prakso.

3. Postavke, ki se ne priznajo kot odhodki:

- dohodki, ki so podobni dividendam, vključno s prikritim izplačilom dobička,
- odhodki za pokrivanje izgub iz preteklih let,
- stroški, ki se nanašajo na zasebno življenje, npr. za zabavo, oddih, šport in rekreacijo, vključno s pripadajočim davkom na dodano vrednost,
- stroški prisilne izterjave davkov ali drugih dajatev,
- kazni, ki jih izreče pristojni organ,
- davki (davek od dohodka pravnih oseb, davek na dodano vrednost, ki ga zavezanec ni uveljavil kot odbitek vstopnega davka, čeprav je imel to pravico po zakonu, ki ureja davek na dodano vrednost; davki, ki jih je plačal družbenik kot fizična oseba),
- obresti (od nepravočasno plačanih davkov ali drugih dajatev; od posojil, prejetih od oseb, ki imajo sedež ali prebivališče v državah z ugodnejšim davčnim okoljem, ki so za namene te podtočke države, razen držav članic EU, v katerih je splošna nominalna stopnja obdavčitve dobička nižja od 12,5 %),
- podkupnine in druge oblike premoženjskih koristi, dane fizičnim ali pravnim osebam zato, da nastane oziroma ne nastane določen dogodek, ki drugače ne bi, npr. da se hitreje ali ugodneje opravi ali opusti določeno dejanje,
- donacije,
- 50 % višine stroška reprezentance,
- 50 % višine stroška nadzornega sveta,
- obresti od presežka posojil,
- povračila stroškov dela nad višino, ki jo določi Vlada Republike Slovenije v skladu z zakonom, ki ureja dohodnino.

Razlike za leto 2007, ki vplivajo na odložene davke

1. Znesek oblikovanih dolgoročnih rezervacij, ki se v skladu z 20. členom ZDDPO-2 prizna kot davčni odhodek v višini 50 % zneska oblikovanih rezervacij. Odprava in poraba rezervacij pa se upošteva tako, da se prihodki izvzemajo in odhodki priznavajo, tako da v davčno osnovo niso ponovno vključeni niti prihodki niti odhodki, ki so predhodno povečevali davčno osnovo.

2. Odhodki zaradi prevrednotenja terjatev zaradi oslabitve se priznajo v skladu z 21. členom ZDDPO-2, vendar pa znesek teh odhodkov v davčnem obdobju ne sme presegati zneska, ki je enak aritmetični sredini v preteklih treh davčnih obdobjih dejansko odpisanih terjatev oziroma znesek ne sme presegati 1 % obdavčljivih prihodkov davčnega obdobja. Znesek, ki presega tako dovoljeni znesek odpisa, se v tekočem davčnem obdobju ne prizna kot davčni odhodek, se pa ta del prizna ob odpisu celote ali dela terjatve, ki niso bile poplačane oziroma poravnane kljub prejetju pravnomočnega sklepa sodišča o zaključenem

stečajnem postopku ali prejetega pravnomočnega sklepa o potrditvi prisilne poravnave. Odpis terjatev je priznan tudi kot odhodek na podlagi neuspešno zaključenega izvršilnega postopka sodišča ali brez sodnega postopka za poplačilo terjatve, če podjetje (zavezanec) dokaže, da bi stroški sodnega postopka presegli znesek poplačila terjatve, oziroma če dokaže, da so bila opravljena vsa dejanja, ki bi jih opravil s skrbnostjo dober gospodar za doseg poplačila terjatve in so vsi nadaljnji postopki ekonomsko neupravičeni.

3. Znesek davčne izgube, ki se skladno s 36. členom ZDDPO-2 lahko pokriva v naslednjih davčnih obdobjih z zmanjšanjem davčne osnove. Davčna izguba je definirana kot razlika med davčnimi prihodki in davčnimi odhodki, če so slednji višji od prvih.

4. Znesek neizkoriščenih davčnih olajšav za investiranje in vlaganje v raziskave in razvoj skladno s 55. členom ZDDPO-2, ki določa, da se neizkoriščeni znesek davčnih olajšav lahko koristi za zmanjšanje davčnih osnov v naslednjih petih davčnih obdobjih.

5. Znesek amortizacije opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih sredstev in naložbenih nepremičnin se skladno s 33. členom ZDDPO-2 prizna kot odhodek v obračunskem obdobju z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja ter hkrati ta ne sme presegati zakonsko določenih najvišjih amortizacijskih stopenj. Hkrati pa zakon dopušča, da se vrednost pri opredmetenem osnovnem sredstvu, katerega doba uporabnosti je daljša od enega leta in katerega posamična nabavna vrednost ne presega 500 EUR, prizna kot odhodek ob prenosu v uporabo v celotnem znesku nabavne vrednosti.

4.3 Primeri nastanka in spremembe terjatev za odložene davke

Primeri odbitnih začasnih razlik, pri katerih imajo odloženi davki vpliv na poslovni izid.

4.3.1 Popravek vrednosti terjatev

Znesek oblikovanih popravkov vrednosti terjatev, ki ni v skladu z 21. členom ZDDPO-2, predstavlja davčno nepriznane odhodke, za kar je potrebno izračunati terjatve za odložene davke, saj se po davčnem obračunu obračuna višji znesek davka od dobička, kot bi ta znašal, če bi ti odhodki predstavljali priznane znižanje davčne osnove. Priznan pa bo znesek ob upoštevanju določil Zakona o davku od dohodka pravnih oseb, pri čemer bo znesek oblikovanih terjatev za odloženi davek odpravljen v tistem davčnem obdobju, ko bo odpis terjatve priznan skladno z Zakonom o davku od dohodkov pravnih oseb.

4.3.2 Dolgoročne rezervacije

V 20. členu ZDDPO-2 je določeno davčno obravnavanje rezervacij, ki je v primerjavi z davčno ureditvijo pred letom 2005 bistveno spremenjeno. Nova zakonodaja izenačuje davčno obravnavo rezervacij na račun vnaprej vračunanih stroškov oziroma odhodkov in davčno

obravnavo rezervacij na račun dolgoročno odloženih prihodkov. Zapisane določbe iz 20. člena ZDDPO-2 lahko v praksi razumemo tako, da:

- bo za 50-odstotni znesek rezervacij treba povečati davčno osnovo v primeru rezervacij na račun dolgoročno razmejenih prihodkov, čeprav prihodki ne bodo vključeni v računovodske izkaze, saj so razmejeni,
- bo v primeru rezervacij na račun dolgoročno vnaprej obračunanih stroškov treba povečati davčno osnovo za 50 % teh stroškov,
- se bosta odprava in poraba rezervacij upoštevali tako, da se prihodki izvzemajo in odhodki priznavajo, tako da v davčno osnovo niso ponovno vključeni prihodki in odhodki, ki so predhodno povečevali davčno osnovo.

Pravila v prehodnih določbah zakona urejajo tudi vprašanje glede davčne obravnave za opravljene rezervacije, ki so bile oblikovane po starem ZDDPO in ZDDPO-1. Zakon daje možnost, da se določbe o davčni obravnavi pri odpravi rezervacij uporabljajo tudi za rezervacije, oblikovane pred začetkom uporabe ZDDPO-2. Ker pa so bile rezervacije na račun vnaprej dolgoročno vračunanih stroškov do konca leta 2002 davčno priznane 70-odstotno, od leta 2003 pa 50-odstotno, dolgoročne rezervacije na račun dolgoročno odloženih prihodkov pa v celoti davčno priznane, se določbe o davčni obravnavi pri odpravi rezervacij nanašajo samo na tisti del rezervacij, ki v letu oblikovanja ni bil davčno priznan (Jerman 2005, 8).

4.3.3 Poslovna amortizacijska stopnja presega davčno priznano

Terjatve za odložene davke lahko nastanejo tudi, kadar se sredstva amortizirajo po višji amortizacijski stopnji, kot je davčno priznana amortizacijska stopnja iz ZDDPO-2. Presežni del obračunane amortizacije se prizna kot odhodek v naslednjih davčnih obdobjih, tako da se za davčne namene amortizacija obračunava do dokončnega amortiziranja oziroma odtujitve, izločitve opredmetenih in neopredmetenih osnovnih sredstev ter naložbenih nepremičnin iz evidenc (Močnik 2007b, 4).

4.3.4 Davčna izguba

Ta začasna razlika obstaja že v starem ZDDPO-ju. Ostaja možnost pokrivanja davčne izgube z zmanjšanjem davčne osnove v naslednjih davčnih obdobjih. Gre pravzaprav za nekakšno »dobroimetje« v zvezi z obračunom davka od dohodka, s katerim je možno zmanjšati bodoče davčne obveznosti.

V primeru spremembe lastništva davčnega zavezanca, ki izkazuje davčno izgubo, neposrednega ali posrednega lastništva v kapitalu zavezanca za več kot 50 % glede na strukturo na začetku davčnega obdobja in zavezanec že dve leti pred spremembo lastništva ne opravlja dejavnosti ali dve leti pred ali po spremembi lastništva bistveno spremeni dejavnost, davčne izgube tega in preteklih davčnih obdobj ni možno več prenašati v naslednja davčna obdobja. Navedena omejitev se ne nanaša na izgube, ki so nastale do konca leta 2004 (Jerman 2005, 8).

4.3.5 Prenos davčnih olajšav (davčni dobropisi)

Novost v ZDDPO-2 je ukinitve pravice do koriščenja davčnih olajšav za investiranje, ostajajo pa olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj v višini 20 % dejansko vloženi lastnih sredstev.

Davčne olajšave iz naslova vlaganja v raziskave in razvoj, ki jih bo zavezanec uveljavljal in ki jih bo prenašal v naslednja davčna obdobja, bodo povzročale terjatve za odloženi davek. Do take situacije pridemo, če zavezanec, ki uveljavlja olajšave, nima zadostne davčne osnove, saj velja pravilo, da se te olajšave koristijo v višini 20 % dejansko vloženi sredstev v raziskave in razvoj, vendar največ do višine ugotovljene davčne osnove. Presežni del olajšav, ki bo prenesen kot pravica do znižanja davčne osnove v naslednjih davčnih obdobjih, namreč predstavlja še neveljavljeni davčni dobropis in njegov prenos v naslednje obdobje, v zvezi s čimer se pojavljajo terjatve za odloženi davek.

4.4 Primeri nastanka in spremembe obveznosti za odložene davke

Amortizacija

Amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev se za leto 2007 priznava za davčne namene v obračunanem znesku, vendar največ do zneska, ki se izračuna ob uporabi metode enakomernega časovnega amortiziranja in ob uporabi najvišjih davčno priznanih amortizacijskih stopenj.

Glede na dejstvo, da se stroški amortizacije priznajo »največ do zneska«, je potrebno zaključiti, da bo do odloženih davkov prihajalo samo v primeru, če bo amortizacija za poslovne namene obračunana v višjem znesku, kot pa bo davčno priznana in pa tudi v primeru, kjer bo uporabljena drugačna metoda amortiziranja. Če bo metoda amortiziranja za poslovne namene drugačna od enakomernega časovnega amortiziranja, bo potrebno za davčne namene glede na dobo koristnosti sredstva najprej izračunati letne amortizacijske stopnje, ki bodo ustrezale metodi enakomernega časovnega amortiziranja. Morebitne razlike med amortizacijo za poslovne namene in davčno priznano amortizacijo pa bodo povzročale terjatve ali obveznosti za odloženi davek.

Drugi razlog za odloženi davek pa so sredstva, katerih posamična vrednost ne presega 500 EUR in katerih doba koristnosti je več kot eno leto, pri katerih se kot odhodek prizna celotna nabavna vrednost ob prenosu v uporabo.

Na tem področju bo tako prihajalo do očitnih razlik med amortizacijo, obračunano za poslovne namene, in amortizacijo, obračunano za davčne namene iz naslednjih razlogov:

- ker so takšna sredstva pri računovodenju za poslovne namene lahko uvrščena med drobni inventar in zato lahko amortizirana skupinsko in
- ker so lahko razvrščena in amortizirana posamično kot opredmeteno osnovno sredstvo. Vendar je v tem primeru stopnja amortizacije v vsakem primeru manj kot 100 % letno.

Ob predpostavki, da bo amortizacija za davčne namene višja od amortizacije za poslovne namene, bodo podjetja izračunavala in izkazovala obveznosti za odloženi davek. Davčna,

zakonska ureditev, ki na prvi pogled pomeni stimulatивно določbo, je v bistvu zavezancem prinesla nepotrebno administriranje za materialno nepomembne zneske opredmetenih osnovnih sredstev (Jerman 2006, 11).

4.4.1 Davčni odpis opredmetenih osnovnih sredstev z vrednostjo do 500 evrov

V skladu s šestim odstavkom 33. člena ZDDPO-2 se ne glede na določbe prvega do petega odstavka 33. člena ZDDPO-2 pri opredmetenem osnovnem sredstvu, katerega doba uporabnosti je daljša od enega leta in katerega posamična nabavna vrednost ne presega vrednosti 500 EUR, kot odhodek ob prenosu v uporabo prizna odpis celotne nabavne vrednosti.

Razlika med poslovnim izidom in davčno osnovo, ki izvira iz davčnega odpisa, ni stalnega značaja. Ker podjetje strošek amortizacije osnovnih sredstev, katerih posamična nabavna vrednost ne presega vrednosti 500 EUR, v davčnem obračunu uveljavlja preko davčnega odpisa po šestem odstavku 33. člena ZDDPO-2, mora pri ugotavljanju davčne osnove leta 2008 znesek davčno priznanih odhodkov najprej zmanjšati za znesek v skladu z določbami SRS (2006) obračunane amortizacije takih osnovnih sredstev. Če podjetje ne bi tako postopalo, bi v davčnem obračunu leta 2008 in delno 2009 prišlo do podvajanja odhodkov iz naslova amortizacije takih osnovnih sredstev.

Razlika med poslovnim izidom in davčno osnovo je začasna razlika, ki predstavlja v letu 2007 za podjetje zmanjšano oziroma negativno bodočo korist. Znesek amortizacije takih osnovnih sredstev, ki jo bo moralo podjetje izločiti iz davčno priznanih odhodkov v letu 2008 in 2009, predstavlja obdavčljivo začasno razliko (davčna osnova se bo namreč povečala za znesek izločenih odhodkov amortizacije takih osnovnih sredstev).

4.4.2 Davčno priznana amortizacijska stopnja presega poslovno

Na podlagi prvega odstavka 33. člena ZDDPO-2 je določeno, da se amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih sredstev in naložbenih nepremičnin prizna kot odhodek v obračunanem znesku z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja ter najvišjih amortizacijskih stopenj iz petega odstavka tega člena.

Peti odstavek 33. člena ZDDPO-2 določa najvišje dovoljene amortizacijske stopnje, in sicer:

- a) za gradbene objekte, vključno z naložbenimi nepremičninami, znaša 3 %;
- b) za dele gradbenih objektov, vključno z naložbenimi nepremičninami, znaša 6 %;
- c) za opremo, vozila in mehanizacijo znaša 20 %;
- d) za dele opreme in opremo za raziskovalno dejavnost znaša 33,3 %;
- e) za računalniško, strojno in programsko opremo znaša 50 %;
- f) za večletne nasade znaša 10 %;
- g) za osnovno čredo znaša 20 %;
- h) za druga vlaganja znaša 10 %.



5 SPREMEMBE DAVČNE STOPNJE IN RAZKRIVANJE ODLOŽENIH DAVKOV

5.1 Spremembe davčne stopnje

Edini dovoljeni način ugotavljanja odloženih davkov v skladu s SRS in MSRP je uporaba metode obveznosti po bilanci stanja, pri kateri se ugotovljenečasne razlike med knjigovodsko in davčno vrednostjo sredstev in obveznosti pomnožijo z uzakonjeno (oz. skoraj, z veliko verjetnostjo uzakonjeno) davčno stopnjo (Žuran 2006, 36).

Pri izračunu zneska terjatev ali obveznosti za odloženi davek se uporabi davčna stopnja ter davčni predpisi, za katere se pričakuje, da bodo v uporabi v obdobju, ko se bodo obveznosti poravnale in terjatve uveljavile. Pri tem MRS 12 predpostavlja, da so to davčne stopnje in predpisi, ki so uveljavljeni ali v bistvu uveljavljeni do dneva bilance stanja. Potrebno je torej uporabiti davčne določbe, ki so predpisane za prihodnja obdobja s predpisi, ki so že uveljavljeni ali ni nobenega dvoma glede njihove uveljavitve (Jerman 2006, 3).

Pri podjetju, katerega poslovno leto je enako koledarskemu letu in s tem tudi davčnemu obdobju, to pomeni: če so v letu 2006 sprejete spremembe davčnih stopenj, ki bodo veljale praviloma šele od 1. 1. 2007, bodo pri izračunu terjatev in obveznosti za odložene davke v računovodskih izkazih za leto 2006 morale biti upoštevane spremenjene (nove) davčne stopnje. Omenjeno je povezano tako z zahtevo v SRS kot tudi MSRP, ki določa, da se terjatve oziroma obveznosti (tudi za odložene davke) pregledajo najmanj enkrat letno ob koncu poslovnega leta (Žuran 2006, 37).

5.2 Razkrivanje odloženih davkov

V skladu s SRS 19.25. do 19.27. mora podjetje pri sestavljanju letnega poročila razkriti tudi zneske, ki se nanašajo na odloženi davek, in sicer (SRS 2006):

- skupni znesek na novo pripoznanih in odpravljenih terjatev / obveznosti za odloženi davek, ki vplivajo na prihodek / odhodek za odloženi davek;
- razliko v odhodku / prihodku iz odloženega davka zaradi spremembe davčnih stopenj in drugih sprememb davčnih predpisov;
- znesek prihodka iz odloženega davka, ki se pripozna in izvira iz predhodno pripoznane davčne izgube, davčnega dobropisa aličasne razlike iz prejšnjih obdobj;
- znesek odhodka za odloženi davek, ki izhaja iz odpisa predhodno pripoznane terjatve za odloženi davek;
- znesek terjatev in obveznosti za odloženi davek, ki ne vplivajo na poslovni izid podjetja in se obračunajo bodisi v breme / v dobro kapitala, bodisi v breme / dobro dobrega imena;
- razmerje med odhodkom za davek in računovodskim poslovnim izidom;
- znesek odbitnihčasnih razlik, neizrabljenih davčnih izgub in davčnih dobropisov, za katere niso pripoznane terjatve za odloženi davek;

- znesek obdavčljivih začasnih razlik, za katere niso pripoznane obveznosti za odloženi davek.

6 ZGLED IZRAČUNA IN IZKAZOVANJA ODLOŽENIH DAVKOV

V nadaljevanju prikazujem hipotetično stanje družbe na dan 31. 12. 2007 in s tem v povezavi prikazujem bilanco stanja na dan 31. 12. 2007, izkaz poslovnega izida za obdobje od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007 in obračun davka od dohodkov pravnih oseb za obdobje 1. 1. 2007–31. 12. 2007. Prikazali bomo primer izračuna in izkazovanja odloženih davkov za leto 2007 ob upoštevanju različnih možnih vzrokov nastanka terjatev in obveznosti za odloženi davek po ZDDPO-2. Prikazana bodo tudi priznanja in odpravljanja odloženih davkov za nadaljnji dve poslovni leti, torej za leto 2008 in 2009.

Družba, za katero bo prikazan primer, pripravlja računovodske izkaze v skladu s SRS in je zavezanica za davek od dohodka pravnih oseb.

Za izračun odloženih davkov bomo uporabili metodo obveznosti po bilanci stanja.

Tabela 6.1 Bilanca stanja

BILANCA STANJA	v EUR s centi	
	na dan	
	31. 12. 2007	31. 12. 2006
SREDSTVA	2.714.726,00	2.297.626,00
A. Dolgoročna sredstva	1.766.074,25	1.777.051,30
I. Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve	18.500,00	2.800,00
4. Dolgoročno odloženi stroški razvijanja	18.500,00	2.800,00
II. Opredmetena osnovna sredstva	967.000,00	930.000,00
1. Zemljišča in zgradbe	340.000,00	380.000,00
a) Zemljišča	120.000,00	120.000,00
b) Zgradbe	234.000,00	260.000,00
2. Proizvajalne naprave in stroji	627.000,00	550.000,00
III. Naložbene nepremičnine	753.000,00	800.000,00
IV. Dolgoročne finančne naložbe	-	13.500,00
2. Dolgoročna posojila	-	13.500,00
b) Dolgoročna posojila drugim	-	13.500,00
VI. Odložene terjatve za davek	27.574,25	30.751,30
B. Kratkoročna sredstva	944.151,75	513.974,70
II. Zaloge	15.300,00	1.400,00
3. Proizvodi in trgovsko blago	15.300,00	1.400,00
III. Kratkoročne finančne naložbe	110.000,00	91.000,00
2. Kratkoročna posojila	110.000,00	91.000,00
b) Kratkoročna posojila drugim	110.000,00	91.000,00
IV. Kratkoročne poslovne terjatve	770.000,00	365.000,00
2. Kratkoročne poslovne terjatve do kupcev	700.000,00	300.000,00
3. Kratkoročne poslovne terjatve do drugih	70.000,00	65.000,00
V. Denarna sredstva	48.851,75	56.574,70
C. Kratkoročne aktivne časovne razmejitve	4.500,00	6.600,00

na dan	31. 12. 2007	31. 12. 2006
OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV	2.714.726,00	2.297.626,00
A. Kapital	1.116.924,25	1.048.151,30
I. Vpoklicani kapital	280.000,00	280.000,00
1. Osnovni kapital	280.000,00	280.000,00
II. Kapitalske rezerve	9.400,00	9.400,00
III. Rezerve iz dobička	28.000,00	28.000,00
1. Zakonske rezerve	28.000,00	28.000,00
V. Preneseni čisti poslovni izid	730.751,30	800.000,00
VI. Čisti poslovni izid poslovnega leta	68.772,95	-69.248,70
B. Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve	21.900,00	-
1. Rezervacije za pokojnine in podobne obveznosti	21.900,00	-
C. Dolgoročne obveznosti	180.000,00	34.400,00
II. Dolgoročne poslovne obveznosti	180.000,00	34.400,00
5. Druge dolgoročne poslovne obveznosti	180.000,00	34.400,00
III. Odložene obveznosti za davek	650,00	-
Č. Kratkoročne obveznosti	1.210.251,75	1.212.074,70
II. Kratkoročne finančne obveznosti	540.000,00	590.000,00
2. Kratkoročne finančne obveznosti do bank	540.000,00	590.000,00
III. Kratkoročne poslovne obveznosti	670.251,75	622.074,70
2. Kratkoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev	464.383,70	392.074,70
5. Druge kratkoročne poslovne obveznosti	205.868,05	230.000,00
D. Kratkoročne pasivne časovne razmejitve	185.000,00	3.000,00

Tabela 6.2 Izkaz poslovnega izida

IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA

v EUR s centi

LETA	2007	2006
1. Čisti prihodki od prodaje	3.400.000,00	3.300.000,00
3. Usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve	1.000,00	-
4. Drugi poslovni prihodki (s prevrednotovalnimi poslovnimi prihodki)	306.000,00	15.000,00
5. Stroški blaga, materiala in storitev	2.600.000,00	2.300.000,00
a) Nabavna vrednost prodanih blaga in materiala ter stroški porabljenega materiala	1.400.000,00	1.300.000,00
b) Stroški storitev	1.200.000,00	1.000.000,00
6. Stroški dela	634.325,00	614.300,00
a) Stroški plač	490.000,00	450.000,00
b) Stroški pokojninskih zavarovanj	43.800,00	40.000,00
c) Stroški socialnih zavarovanj	40.000,00	37.000,00
č) Drugi stroški dela	60.525,00	87.300,00
7. Odpisi vrednosti	293.375,00	360.000,00
a) Amortizacija	250.000,00	110.000,00
c) Prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih	43.375,00	250.000,00
8. Drugi poslovni odhodki	25.800,00	1.600,00
10. Finančni prihodki iz danih posojil	8.000,00	6.600,00

LETA	2007	2006
b) Finančni prihodki iz posojil, danih drugim	8.000,00	6.600,00
11. Finančni prihodki iz poslovnih terjatev	1.500,00	1.500,00
b) Finančni prihodki iz poslovnih terjatev do drugih	1.500,00	1.500,00
12. Finančni odhodki iz oslabitve in odpisov finančnih naložb	-	65.000,00
13. Finančni odhodki iz finančnih obveznosti	59.000,00	56.500,00
b) Finančni odhodki iz posojil, prejetih od bank	45.000,00	50.000,00
č) Finančni odhodki iz drugih finančnih obveznosti	14.000,00	6.500,00
14. Finančni odhodki iz poslovnih obveznosti	5.400,00	8.000,00
b) Finančni odhodki iz obveznosti do dobaviteljev in meničnih obveznosti	400,00	3.900,00
c) Finančni odhodki iz drugih poslovnih obveznosti	5.000,00	4.100,00
15. Drugi prihodki	21.000,00	29.300,00
16. Drugi odhodki	47.000,00	47.000,00
17. Davek iz dobička	-	-
18. Odloženi davki	-3.827,05	30.751,30
19. Čisti poslovni izid obračunskega obdobja (1 + (-)2 + 3 + 4 - 5 - 6 - 7 - 8 + 9 + 10 + 11 - 12 - 12 - 14 + 15 - 16 - 17 + (-)18)	68.772,95	-69.248,70

Davčni obračun, ki ga prikazujem v nadaljevanju, vključuje samo postavke, ki so relevantne za predstavljeni primer.

Tabela 6.3 Obračun davka od dohodkov pravnih oseb

OBRAČUN DAVKA OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB zneski v EUR
za obdobje 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007 s centi

Zap. št.	Postavka	Znesek
1.	PRIHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih, od tega:	3.737.500,00
4.	DAVČNO PRIZNANI PRIHODKI (1 - 2 + 3)	3.737.500,00
5.	ODHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	3.664.900,00
6.	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov - zmanjšanje (vsota 6.1 do 6.36)	19.710,00
6.6.	Zmanjšanje odhodkov v znesku 50 % oblikovanih rezervacij, ki niso davčno priznane	10.950,00
6.7.	Zmanjšanje odhodkov za odhodke prevrednotenja sredstev in dolgov (razen odhodkov prevrednotenja dolgov, terjatev, finančnih naložb, denarnih terjatev, ki se po SRS prevrednotujejo zaradi spremembe valutnega tečaja), ki se po 1. odstavku 21. člena ne priznajo	6.000,00
6.16.	Nepriznani odhodki za kazni, ki jih izreče pristojni organ	90,00
6.17.	Nepriznani odhodki za davke	918,00
6.18.	Nepriznani odhodki za obresti od nepravočasno plačanih davkov ali drugih dajatev	2,00
6.24.	Nepriznani odhodki v višini 50 % stroškov reprezentance	500,00
6.27.	Nepriznani odhodki za obračunano amortizacijo, ki presega amortizacijo, obračunano po metodi enakomernega časovnega amortiziranja in na podlagi predpisanih stopenj	1.250,00

Zap. št.	Postavka	Znesek
7.	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov – povečanje (vsota 7.1 do 7.9)	84.310,00
7.2.	Povečanje odhodkov za odhodke prevrednotenja terjatev, ki se priznajo ob odpisu celote, ali dela terjatev, ki niso bile poplačane oziroma poravnane	36.310,00
7.6.	Povečanje odhodkov za razliko pri amortizaciji do zneska, obračunanega po metodi enakomernega časovnega amortiziranja in na podlagi predpisanih stopenj	5.000,00
7.7.	Povečanje odhodkov za odpis celotne nabavne vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev ob prenosu v uporabo	3.000,00
8.	DAVČNO PRIZNANI ODHODKI (5 – 6 + 7)	3.729.500,00
9.	RAZLIKA med davčno priznanimi prihodki in odhodki (4 – 8)	48.000,00
12.	Povečanje davčne osnove (vsota 12.1 do 12.7)	2.000,00
12.1.	Znesek izkoriščene davčne olajšave za znesek investicij zaradi prodaje oziroma odtujitve ali prenosa sredstev izven RS ali zaradi izgube pravice do uporabe opredmetenega osnovnega sredstva pri finančnem najemu	2.000,00
13.	DAVČNA OSNOVA (9 + 11 + 12) ali (11 + 12 – 10), če je > 0	50.000,00
15.	Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave (vsota 15.1 do 15.17, vendar največ do višini davčne osnove iz zap. št. 13)	50.000,00
15.3.	Pokrivanje izgube	40.000,00
15.6.	Olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj po prvem stavku 1. odstavka 55. člena	10.000,00
16.	OSNOVA ZA DAVEK (13–15)	0

Dogodki, nastali v letu 2007, ki povečujejo davčno osnovo oziroma jo zmanjšujejo in dogodki, ki po vsebini ustrezajo pogojem za davčno priznane v naslednjih davčnih obdobjih, so hipotetični.

- Družba je imela v letu 2007 v skladu s 30. členom ZDDPO-2 naslednje davčno nepriznane odhodke:
 - zaradi prometnega prekrška je družba plačala 90,00 EUR,
 - družba je zavezanica za DDV in je prejela račun od italijanskega zavezanca za DDV z obračunanim njihovim DDV v znesku 918,00 EUR,
 - družba je plačala 2,00 EUR zamudnih obresti za nepravočasno plačane davke.
- V skladu z 31. členom ZDDPO-2 je družbi priznan odhodek v višini 50 % stroška reprezentance, ki je v letu 2007 znašal 1.000,00 EUR.
- Družba je v letu 2007 prodala opremo, ki jo je nabavila leta 2005 in je za to opremo uveljavljala 20-odstotno davčno olajšavo v znesku 2.000,00 EUR. V skladu s petim odstavkom 49. člena ZDDPO-1 in v povezavi s 77. členom ZDDPO-2 mora družba za znesek izkoriščene davčne olajšave v letu 2005 povečati davčno osnovo, ker je opremo prodala prej kot v treh letih po letu, za katero je izkoristila davčno olajšavo.
- Družba je prejela sklep o zaključeni prisilni poravnavi kupca, ki se je začela v letu 2005. Tega leta je družba oblikovala popravek terjatev v znesku 36.310,00 EUR. Družba je leta

2005 knjižila terjatev za odložene davke. Predvidevala je, da bo zaključek prisilne poravnave leta 2007 in upoštevala 23-odstotno davčno stopnjo. Leta 2005 ji odhodek davčno ni bil priznan, z zaključkom prisilne poravnave v letu 2007 pa ji je v celoti priznan.

5. Družba je v letu 2007 kupcu prodala blago in izdala račun v skupnem znesku 12.000 EUR. Ker je kupec terjatve v letu 2007 priglasil stečajni postopek, zavezanec v letu 2007 na podlagi določb SRS 5 (2006) in ocene zneska plačila, ki ga lahko pričakuje v stečajnem postopku, opravil (individualni) popravek vrednosti terjatve do kupca. Znesek popravka znaša 6.000 EUR. Za družbo opravljen popravek vrednosti terjatve predstavlja prevrednotenje, ki na podlagi šestega odstavka 21. člena ZDDPO-2 ne predstavlja davčno priznanega odhodka, saj mu bo le-ta priznan na podlagi pravnomočnega sklepa sodišča o zaključenem stečajnem postopku. Družba pričakuje, da bo prišlo do pravnomočnega zaključka stečajnega postopka v letu 2008, za kar bo v letu 2008 izkazala davčno osnovo v višini, ki ji bo omogočila unovčenje celotnega zneska koristi iz leta 2007 nepriznanega odhodka iz naslova prevrednotenja terjatve. Družba v davčnem obračunu za leto 2007 oblikovanega popravka vrednosti terjatve ne bo mogla uveljavljati kot davčno priznan odhodek. Na podlagi tretjega odstavka 21. člena ZDDPO-2 bo družbi odhodek zaradi prevrednotenja, ki ji ni bilo priznano po šestem odstavku 21. člena ZDDPO-2, priznano ob odpravi oslabitve, tako da se prihodki iz odprave oslabitve, ki ni bila priznana kot odhodek, izvzemajo iz davčne osnove.
6. V letu 2007 je družba oblikovala dolgoročne rezervacije za odpravnine ob upokojitvi. Skupna vrednost oblikovanih dolgoročnih rezervacij je bila 21.900 EUR. V skladu z 20. členom ZDDPO-2 davčno ni priznan odhodek v višini 50 % oblikovanih rezervacij. Družba predvideva, da bo dolgoročno rezervacijo porabila ali odpravila v naslednjih dveh letih, torej v letu 2008 in 2009. Predvidena davčna stopnja v naslednjih dveh letih je 22 % za leto 2008 in 21 % za leto 2009. Odprava in poraba rezervacij, ki niso bile davčno priznane (v našem primeru $21.900 \text{ EUR} \times 50 \% = 10.950 \text{ EUR}$), se v davčnem obdobju upošteva tako, da se:
 - iz davčne osnove izvzamejo prihodki iz odprave dolgoročnih rezervacij,
 - priznajo odhodki porabe v višini oblikovanih dolgoročnih rezervacij, ki niso bile priznane.
7. Družba je v mesecu juniju 2007 nabavila proizvodjalno opremo v nabavni vrednosti 50.000 EUR. Oprema se je pričela amortizirati s 1. 7. 2007. Letna amortizacijska stopnja je bila določena na 25 % ob uporabi metode enakomernega časovnega amortiziranja. Priznana amortizacijska stopnja za opremo v skladu s petim odstavkom 33. člena ZDDPO-2 je 20 %, torej se bo presežni del amortizacije priznal kot odhodek v naslednjih davčnih obdobjih.
8. Družba je v letu 2006 izkazala davčno in poslovno izgubo v višini 100.000 EUR. Izguba nima značaja ponavljajoče izgube, saj je v preteklih letih podjetje poslovalo z dobičkom. Družba pričakuje, da bo v naslednjih letih poslovala pozitivno, pri čemer znaša

predvidena davčna osnova leta 2008 80.000 EUR, leta 2009 pa 100.000 EUR. V skladu s 84. členom ZDDPO-2 se lahko izgube iz davčnih obdobj od leta 2000 do leta 2006 pokrivajo v skladu s 36. členom ZDDPO-2, ki določa, da lahko zavezanec davčno izgubo v davčnem obdobju pokriva z zmanjšanjem davčne osnove v naslednjih davčnih obdobjih. Iz predvidevanj družbe izhaja, da bo v prihodnosti izkazala zadostno davčno osnovo, ki ji bo omogočila pokrivanje davčne izgube. Možnost prenosa davčne izgube v bodoča davčna obdobja predstavlja za zavezanca korist.

9. Družba je v letu 2007 vložila dejanski znesek za raziskave in razvoj v višini 300.000 EUR. Družba v letu 2007 ni dosegla dovolj visoke davčne osnove, ki bi ji omogočala uveljavljanje celotnega zneska olajšave. Davčna osnova (pred uveljavljanjem olajšav) za leto 2007 znaša 50.000 EUR. Znesek olajšave znaša 60.000 EUR (20 % x 300.000 EUR). Družba bo uveljavljala zmanjšanje davčne osnove zaradi pokrivanja davčne izgube v znesku 40.000,00 EUR in uveljavljala davčno olajšavo od vlaganja v raziskave in razvoj v znesku 10.000 EUR. Presežni del olajšav bo prenesen kot davčni dobropis, v zvezi s čimer se pojavljajo terjatve za odloženi davek.
10. Družba je v letu 2007 nabavila deset računalniških monitorjev. Nabavna vrednost posameznega monitorja je znašala 400 EUR. Družba se je odločila, da bo monitorje evidentirala v poslovnih knjigah kot opredmeteno osnovno sredstvo (opremo) in ob uporabi metode enakomernega časovnega amortiziranja uporabila letno amortizacijsko stopnjo v višini 50 %. Monitorji so bili v uporabo preneseni v mesecu juniju 2007. Družba je v skladu s šestim odstavkom 33. člena uveljavila kot odhodek v davčnem obračunu za leto 2007 celotno nabavno vrednost monitorjev.
11. Družba je v mesecu juniju 2007 nabavila proizvodjalno opremo. Nabavna vrednost znaša 100.000 EUR. Oprema se je pričela amortizirati s 1. 7. 2007. Zavezanec bo uporabil 10-odstotno letno amortizacijsko stopnjo ob uporabi metode enakomernega časovnega amortiziranja, medtem ko je davčno priznana stopnja na podlagi prvega odstavka 33. člena ZDDPO-2 20 %.

Tabela 6.4 Preglednica amortizacije v obdobju koristnosti

Leto	Amortizljiv znesek	Amortizacijska stopnja po ZDDPO-2	Amortizacija po ZDDPO-2	Amortizacijska stopnja po SRS	Amortizacija po SRS
2007	100.000	½ x 20 %	10.000	½ x 10 %	5.000
2008	100.000	20 %	20.000	10 %	10.000
2009	100.000	20 %	20.000	10 %	10.000
2010	100.000	20 %	20.000	10 %	10.000
2011	100.000	20 %	20.000	10 %	10.000
2012	100.000	½ x 20 %	10.000	10 %	10.000
Skupaj			100.000		55.000

Postopek izračuna:

1. Sestavitev računovodskih izkazov v skladu s SRS
2. Sestavitev obračuna davka od dohodka pravnih oseb
3. Ugotovitev stalnih in začasnih razlik na dan bilance stanja in razdelitev začasnih razlik na obdavčljive in odbitne
4. Obračun odloženih davkov in pripoznavanje terjatev in obveznosti za odložene davke
5. Knjigovodsko evidentiranje
6. Pregled terjatev za odložene davke in izračun morebitnih popravkov vrednosti
7. Razkritja odloženih davkov

Skladno z zapisanim postopkom imamo računovodske izkaze in obračun davka od dohodkov pravnih oseb že sestavljene, zato nadaljujemo postopek z ugotovitvijo morebitnih stalnih in začasnih razlik na dan sestavitve bilance stanja, to je na dan 31. 12. 2007.

Ad 3.) Izhajajoč iz postavk bilance stanja na dan 31. 12. 2007, postavk izkaza poslovnega izida za leto 2007 in davčnega obračuna za leto 2007 prikazujem v naslednji tabeli ugotovljene stalne in začasne razlike na dan 31. 12. 2007, in sicer:

Tabela 6.5 Prikaz stalnih in začasnih razlik

Zap. št.	Opis	Knjigovodska vrednost	Davčna vrednost	RAZLIKA		Stalna
				Začasna Obdavčljive	Odbitne	
1.	Dolgoročne rezervacije za odpravnine	21.900	10.950		-10.950	
2.	Terjatve	6.000	0		-6.000	
3.	Odhodek za kazni	90	0			-90
4.	Odhodki za davke	918	0			-918
5.	Obresti za nepravčasno plačane davke	2	0			-2
6.	50% stroškov reprezentance	1.000	500			-500
7.	Poslovna amortizacijska stopnja presega davčno priznana	43.750	45.000		1.250	
8.	Davčno priznana amortizacijska stopnja presega poslovno	95.000	90.000	-5.000		
9.	Odpis celotne nabavne vrednosti OS do 500 EUR	3.000	0	-3.000		
10.	Povrnitev davčne olajšave	0	2.000			2.000
11.	Pokrivanje izgube	0	60.000		60.000	
12.	Neizkoriščeni del olajšave	0	50.000		50.000	

Ad 4.) Obračun odloženih davkov in pripoznavanje terjatev in obveznosti za odložene davke

Družba mora pri izračunu odloženega davka uporabiti davčno stopnjo, za katero se pričakuje, da se bo uporabljala v poslovnem letu, ko bo terjatev ali obveznost za odloženi

davek povrnjena in v skladu z davčnimi predpisi, ki so bili uveljavljeni do dneva bilance. Na podlagi 97. člena ZDDPO-2 se davek plačuje po stopnji 23 % od davčne osnove za leto 2007, 22 % od davčne osnove za leto 2008 in 21 % od davčne osnove za leto 2009. Od leta 2010 dalje je predvidena 20-odstotna davčna stopnja. Iz prikazane tabele so razvidne ugotovljenečasne obdavčljive in odbitne razlike. Terjatve in obveznosti iz naslova odloženih davkov se izračunajo tako, da se odbitne in obdavčljivečasne razlike pomnožijo z davčno stopnjo.

Odbitnečasne razlike naštevamo in pojasnjujemo v nadaljevanju, in sicer:

1. Dolgoročne rezervacije za odpravnine ob upokojitvi

V letu 2007 se 50 % dolgoročnih rezervacij v znesku 10.950 EUR ne priznava, zato za ta znesek povečujejo davčno osnovo. V letu njihove porabe ali odprave pa se oblikovani odhodki in oblikovani prihodki na račun že oblikovanih dolgoročnih rezervacij priznajo oziroma izvzamejo iz obdavčitve. Razlike, ki v prihodnje zmanjšujejo obdavčljive zneske, povečujejo terjatve za odložene davke. Poraba je predvidena v dveh letih.

Tabela 6.6 Izračuna odloženega davka od dolgoročnih rezervacij

Leto	Odbitna razlika	Davčna stopnja	Znesek odloženega davka
2008	5.475,00	22 %	1.204,50
2009	5.475,00	21 %	1.149,75
Skupaj:	10.950,00		2.354,25

2. Popravek vrednosti terjatev

Popravek vrednosti terjatve v letu 2007 na podlagi šestega odstavka 21. člena ZDDPO-2 ni priznan, ob prejemu plačila terjatve pa le ta ne bo obdavčljiva. Gospodarska korist, ki v prihodnje zmanjšuje obdavčljive zneske, povzroča terjatev za odloženi davek.

Tabela 6.7 Izračun odloženega davka od popravka vrednosti terjatev

Leto	Odbitna razlika	Davčna stopnja	Znesek odloženega davka
2008	6.000,00	22 %	1.320,00
Skupaj:	6.000,00		1.320,00

3. Poslovna amortizacijska stopnja presega davčno priznano

Tabela 6.8 Preglednica amortizacije v obdobju koristnosti

Leto	Amortizljiv znesek	Amortizacijska stopnja po ZDDPO-2	Amortizacija po ZDDPO-2	Amortizacijska stopnja po SRS	Amortizacija po SRS
2007	50.000	½ x 20 %	5.000	½ x 25 %	6.250
2008	50.000	20 %	10.000	25 %	12.500
2009	50.000	20 %	10.000	25 %	12.500
2010	50.000	20 %	10.000	25 %	12.500
2011	50.000	20 %	10.000	½ x 25 %	6.250
2012	50.000	½ x 20 %	5.000	-	-
Skupaj			50.000		50.000

Odhodek amortizacije v letih od 2007 do 2010 ne bo v celoti priznan v razliki do davčno priznane stopnje. Terjatve za odloženi davek bodo do vključno leta 2010 naraščale, v letu 2011 in 2012 pa bo prišlo do njihove odprave. Pri izračunu terjatev za odloženi davek se uporabi 20-odstotna davčna stopnja, ki je v veljavi od leta 2010 naprej, saj bo terjatev v celoti odpravljena leta 2012.

Tabela 6.9 Izračun odloženega davka od amortizacije

Leto	Odbitna razlika	Davčna stopnja	Znesek odloženega davka
2007	1.250,00	20 %	250,00
2008	2.500,00	20 %	500,00
2009	2.500,00	20 %	500,00
2010	2.500,00	20 %	500,00
2011	-3.750,00	20 %	-750,00
2012	-5.000,00	20 %	-1.000,00

4. Davčna izguba

Družba je leta 2006 izkazala davčno izgubo v znesku 100.000 EUR in predvidela pozitivno poslovanje v naslednjih treh letih, in sicer v letu 2007 50.000 EUR davčne osnove, v letu 2008 80.000 EUR in v letu 2009 100.000 EUR, pri čemer naj bi davčno izgubo pokrili v letu 2007 40.000 EUR, leta 2008 pa 60.000 EUR. V letu 2006 je družba evidentirala 22.400 EUR terjatev do odloženih davkov.

1. 40.000 pokrivanja v letu 2007 x 23 % = 9.200

2. 60.000 pokrivanja v letu 2008 x 22 % = 13.200

Družba je v letu 2007 pokrivala izgubo v znesku 40.000 EUR in evidentirala zmanjšanje terjatev za odložene davke.

5. Prenos davčnih olajšav (davčnih dobropisov)

Družba je lahko v letu 2007 uveljavljala le 10.000 EUR davčnih olajšav, presežni del olajšav pa bo prenesen kot davčni dobropis, v zvezi s čimer se pojavljajo terjatve za odloženi davek. Kot je bilo predvideno, naj bi v letu 2008 davčna osnova znašala 80.000 EUR, leta 2009 pa 100.000 EUR. Po pokritju davčne izgube iz leta 2006 v znesku 60.000 EUR naj bi v letu 2008 družba pokrila tudi davčno olajšavo v višini 20.000 EUR, preostanek 30.000 EUR pa naj bi pokrila v letu 2009. Temu ustrezno je evidentiral terjatev za odložene davke, in sicer:

3. 20.000 pokrivanja v letu 2008 x 22 % = 4.400

4. 30.000 pokrivanja v letu 2009 x 21 % = 6.300

Obdavčljivečasne razlike naštevamo in pojasnjujemo v nadaljevanju, in sicer:

1. Davčni odpis opredmetenih osnovnih sredstev z vrednostjo do 500 EUR

Družba je kot odhodek uveljavljala celotno vrednost nabavljenih monitorjev. Davčno priznani odhodek se pojavi prej, kot se pojavi v izkazu poslovnega izida. Znesek amortizacije monitorjev bo morala družba izločiti iz davčno priznanih odhodkov v letu 2008 in 2009. Tako predstavlja v letu 2007 za družbo negativno bodočo korist in s tem obveznost do odloženih davkov.

a) Davčno priznana amortizacija leta 2007: nabavna vrednost monitorjev 4.000 EUR x 50 % za 6 mesecev (6/12) znaša 1.000 EUR

b) Davčno nepriznana poslovna amortizacija v letu 2008: (4.000 x 50 %) x 22 % = 440

c) Davčno nepriznana poslovna amortizacija v letu 2009: (4.000 x 50 % x 6/12) x 21 % = 210

2. Davčno priznana amortizacijska stopnja presega poslovno

Tabela 6.10 Preglednica amortizacije v obdobju koristnosti

Leto	Amortizljiv znesek	Amortizacijska stopnja po ZDDPO-2	Amortizacija po ZDDPO-2	Amortizacijska stopnja po SRS	Amortizacija po SRS
2007	100.000	½ x 20 %	10.000	½ x 10 %	5.000
2008	100.000	20 %	20.000	10 %	10.000
2009	100.000	20 %	20.000	10 %	10.000
2010	100.000	20 %	20.000	10 %	10.000
2011	100.000	20 %	20.000	10 %	10.000
2012	100.000	½ x 20 %	10.000	10 %	10.000
Skupaj			100.000		55.000

Davčno priznana amortizacijska stopnja za opremo znaša 20 %, poslovno je družba izkazala le 10 %. Davčno se torej prizna kot odhodek višji znesek in bodo obveznosti za odloženi davek naraščale v obdobju od leta 2007 do 2011, v obdobju od leta 2013 do 2017 pa bo prišlo do odprave teh obveznosti, saj se bo po davčno priznani amortizacijski stopnji oprema že dokončno amortizirala leta 2012, poslovno pa šele v letu 2017.

Tabela 6.11 Izračun odloženega davka od amortizacije

Leto	Obdavčljiva razlika	Davčna stopnja	Znesek odloženega davka
2007	5.000,00	20 %	1.000,00
2008	10.000,00	20 %	2.000,00
2009	10.000,00	20 %	2.000,00
2010	10.000,00	20 %	2.000,00
2011	10.000,00	20 %	2.000,00
2013	-10.000,00	20 %	-2.000,00
2014	-10.000,00	20 %	-2.000,00
2015	-10.000,00	20 %	-2.000,00
2016	-10.000,00	20 %	-2.000,00
2017	-5.000,00	20 %	-1.000,00

Ad 5.) Knjigovodsko evidentiranje in prikaz nekaterih postavk v izkazu poslovnega izida in bilanci stanja (v EUR)

Zaradi lažjega prikaza zgladitve nihanja čistega poslovnega izida bomo upoštevali samo primere, ki se zgladijo v letih 2007, 2008 in 2009, torej bomo spustili oba primera, v katerih poslovna amortizacijska stopnja ni enaka priznani davčni amortizacijski stopnji, saj se v teh primerih kopičijo in odpravljajo terjatve in obveznosti za odložene davke v daljšem časovnem obdobju.

Prihodki in odhodki v letu 2008 in 2009 so upoštevani v enakem znesku kot v letu 2007.

Temeljnica za knjiženje odhodka (prihodka) za davek (odmerjeni davek in odloženi davek) v letih 2007, 2008 in 2009 (v EUR)

Začetni saldo terjatev za odložene davke	30.751,30	091/813
Knjigovodsko evidentiranje v letu 2007		
- terjatev za odložene davke iz naslova dolgoročnih rezervacij	2.354,25	090/813
- terjatev za odložene davke iz naslova popravka vrednosti terjatev	1.320,00	090/813
- terjatev za odložene davke iz naslova prenosa davčnih olajšav	10.700,00	092/813
- odprava terjatev za odložene davke iz naslova pokrivanja davčne izgube iz leta 2006	9.200,00	813/091
- odprava terjatev za odložene davke iz naslova popravka terjatev iz leta 2005	8.351,30	813/090
- obveznost za odložene davke – davčni odpis opredmetenih osnovnih sredstev z vrednostjo do 500 EUR	650,00	813/988
Knjigovodsko evidentiranje v letu 2008		
- terjatev za odložene davke iz naslova dolgoročnih rezervacij	1.204,50	813/090
- terjatev za odložene davke iz naslova popravka vrednosti terjatev	1.320,00	813/090
- terjatev za odložene davke iz naslova prenosa davčnih olajšav	4.400,00	813/092
- odprava terjatev za odložene davke iz naslova pokrivanja davčne izgube iz leta 2006	13.200,00	813/091
- obveznost za odložene davke – davčni odpis opredmetenih osnovnih sredstev z vrednostjo do 500 EUR	440,00	988/813
Knjigovodsko evidentiranje v letu 2009		
- terjatev za odložene davke iz naslova dolgoročnih rezervacij	1.149,75	813/090
- terjatev za odložene davke iz naslova prenosa davčnih olajšav	6.300,00	813/092
- obveznost za odložene davke – davčni odpis opredmetenih osnovnih sredstev z vrednostjo do 500 EUR	210,00	988/813

Tabela 6.12 Prikaz izkaza poslovnega izida za leto 2007, 2008, 2009

Izkaz poslovnega izida	2006	2007	2008	2009
Celotni prihodki	3.737.500	3.737.500	3.737.500	3.737.500
Celotni odhodki	3.664.900	3.664.900	3.664.900	3.664.900
Dobiček pred obdavčitvijo	72.600	72.600	72.600	72.600
Obračunani davek iz dobička	0	0	0	0
Odhodek za davek	-30.751,30	3.827,05	19.684,50	7.239,75
Obračunani davek iz dobička (davek po davčnem obračunu)	0	0	0	0
+ povečanje obveznosti za odložene davke (= odhodek za odložene davke)		650,00	0	0
- zmanjšanje obveznosti za odložene davke (= prihodek za odložene davke)		0	440	210
- povečanje terjatev za odložene davke (= prihodek za odložene davke)		#14.374,25	0	0
+ zmanjšanje terjatev za odložene davke (= odhodek za odložene davke)		*17.551,30	*20.124,50	*7.449,75
Čisti dobiček poslovnega leta	103.351,30	68.772,95	52.915,50	65.360,25

Stolpec za leto 2006 je prikazan zato, ker je družba imela že v letu 2006 oblikovane terjatve iz naslova odloženih davkov za popravek vrednosti terjatev, iz leta 2005 odpisane terjatve do podjetja v prisilni poravnavi, v znesku 8.351,30 in davčne izgube leta 2006 v znesku 22.400,00. Te terjatve so bile odpravljene, kot je družba predvidevala, in so bile knjižene po 23-odstotnih davčnih stopnjah za leto 2007 in 22-odstotnih za leto 2008.

2007

- povečanje terjatev za odložene davke (= prihodek za odložene davke)

14.374,25 = 2.354,25 + 1.320,00 + 10.700,00

* + zmanjšanje terjatev za odložene davke (= odhodek za odložene davke)

17.551,30 = 9.200,00 + 8.351,30

2008

* + zmanjšanje terjatev za odložene davke (= odhodek za odložene davke)

20.124,50 = 1.204,50 + 1.320,00 + 4.400,00 + 13.200,00

2009

* + zmanjšanje terjatev za odložene davke (= odhodek za odložene davke)

7.449,75 = 1.149,75 + 6.300,00

Iz izkaza poslovnega izida za leta 2007, 2008 in 2009 je razvidno, da so se terjatve in obveznosti za odložene davke odpravile. S tem se je zgladilo nihanje čistega dobička zaradi razlik med predpisi o vodenju poslovnih knjig v skladu s SRS in davčnimi predpisi.

Lastniki družbe (družbeniki, delničarji), bi bili leta 2006 v primeru neupoštevanja vpliva odloženih davkov oškodovani, saj bi dobili zaradi prenizkega čistega dobička, torej 72.600,00 EUR namesto 103.351,30 EUR ob upoštevanju odloženih davkov, manjši delež izplačanega dobička (v primeru razporeditve dobička za izplačilo) v tem letu. Če bi npr. ta lastnik prodal svoj delež v letu 2007, pa bi novi lastnik družbe (družbenik, delničar) v letu 2007 prejel večji delež čistega dobička za izplačilo, ko bi družba v davčnem obračunu izkoristila začasne razlike iz preteklih let iz naslova davčno nepriznanih odhodkov, saj bi na podlagi teh razlik nastal višji čisti poslovni izid. (tj. 72.600,00 EUR namesto 68.772,95 EUR, kot je razvidno iz izkaza poslovnega izida, ko so upoštevani odloženi davki).

Ugotovitev:

S prikazanim primerom smo dokazali, da je namen odloženih davkov razdeliti dobiček med družbenike glede na nastale dogodke in s tem prihodke in odhodke v letu, ki nastanejo, ne da bi bili pri tem zaradi posledice določb davčnih predpisov, ko določeni odhodki in prihodki niso priznani v letu nastanka ampak v prihodnjih obdobjih, oškodovani ali nagrajeni z nižjim ali višjim čistim dobičkom.

Ad 6.) Pregled terjatev za odložene davke in izračun morebitnih popravkov vrednosti

Odložene terjatve za davek, ki smo jih evidentirali, moramo pregledati vsaj enkrat ob zaključku poslovnega leta in ugotoviti, če je potrebno odložene terjatve oslabiti.

Konec leta 2007 obstajajo dokazi o zadostnem obdavčljivem dobičku v preteklih obdobjih, s katerim so se že uporabile koristi preteklih odloženih terjatev za davke in glede na verjetnost razpoložljivega dobička v prihodnjih letih terjatev za odložene davke ni potrebno oslabiti, saj se predvideva, da bo družba sposobna uporabiti odložene terjatve za davke.

Ad 7.) Razkritja odloženih davkov

V skladu z MRS 1 mora bilanca stanja vsebovati svojo vrstico tako za terjatve za odložene davke kot za obveznosti za odložene davke. V izkazu poslovnega izida pa je po MRS 1 predvidena samo postavka »odhodek za davek«, ki se razkrije v pojasnilih k računovodskemu izkazu. Razkriti je potrebno, koliko znaša odmerjeni davek od dohodka oz. odmerjeni prihodek od davka in odloženi odhodek (prihodek) od davka. Smiselno bi bilo predstaviti tudi uporabljene stopnje davka od dobička.

Razkritje odloženih davkov v pojasnilih za leto 2007 bi bilo lahko naslednje:

Za izračun odloženih davkov je uporabljena metoda obveznosti po bilanci stanja. Pri obračunu odloženih davkov so upoštevane veljavne davčne stopnje na dan bilance stanja, in sicer za leto 2008 22 %, za leto 2009 21 % in od 2010 dalje 20-odstotna davčna stopnja. Odložene terjatve za davek so pripoznane za vse odbitne začasne razlike, ker predvidevamo v naslednjih letih dovolj obdavčljivega dobička, da bo mogoče uporabiti odbitne začasne razlike.

Členitev odhodka za davek v izkazu poslovnega izida

- Odmerjeni davek iz dobička		0,00 EUR
- Skupni znesek na novo pripoznanih terjatev, ki vplivajo na prihodek za odložene davke	-	14.374,25 EUR
- Skupni znesek na novo pripoznanih obveznosti, ki vplivajo na odhodek za odložene davke	+	650,00 EUR
- Znesek odhodka za odloženi davek, ki izhaja iz odpisa predhodno pripoznane terjatve za odloženi davek	+	17.551,30 EUR
		<hr/>
Skupaj odhodek za davek:		3.827,05 EUR
		<hr/> <hr/>

V bilanci stanja so izkazane terjatve za odloženi davek od odbitnih začasnih razlik iz naslova prenosa davčne izgube iz leta 2006 v znesku 13.200,00 EUR, iz dolgoročnih rezervacij v znesku 2.354,25 EUR, iz naslova popravka vrednosti terjatev v znesku 1.320,00 EUR, od prenosa davčnih olajšav v znesku 10.700,00 EUR.

V bilanci stanja so izkazane obveznosti za odložene davke iz naslova uveljavljanja davčno priznanega odhodka od odpisa opredmetenih osnovnih sredstev z vrednostjo do 500 EUR v znesku 650,00 EUR.



7 SKLEP

Namen diplomske naloge je seznanitev s pojmom odloženih davkov, ki niso predmet davčnih predpisov, vendar pa pravila o določanju davčne osnove vodijo k nastanku začasnih razlik med poslovnim izidom in obdavčljivim poslovnim izidom (davčno osnovo). Končni cilj evidentiranja odloženih davkov pa je izravnava dejanskega zneska čistega dobička z dobičkom pred obdavčitvijo, za kar lastniki ne bi bili nagrajeni z višjim zneskom čistega dobička ob prenizko izkazanem odhodku za davek oziroma lastniki ne bi bili prikrajšani zaradi prenizko izkazanega zneska čistega dobička ob previsoko izkazanem odhodku za davek.

S prikazanimi primeri nastanka začasnih razlik, ki povzročajo nastanek odloženih davkov, smo praktično prikazali vplive in posledice izračunavanja odloženih davkov in njihov vpliv na izkazana stanja sredstev in obveznosti v računovodskih izkazih. Evidentiranje prihodkov, odhodkov in olajšav v različnih davčnih obdobjih kot je obdobje, v katerem je poslovni dogodek nastal, ima za posledico različen izračun poslovnega dobička in davčne osnove ter tako tudi različno vpliva na višino dejansko ugotovljenega davka od dobička izračunanega za tekoče obdobje.

Vsa navedena dejstva nedvoumno kažejo na to, da moramo dobro poznati tako računovodske standarde kot tudi ZDDPO-2, ki zaradi svoje vsebine povzroča nastanek razlik, te pa časovno neenakomerno vplivajo na davčno obremenitev.

Z vsebino diplomske naloge smo si zastavili tri cilje, ki smo jih uspeli prikazati, hkrati pa smo ugotovili, da je poznavanje vsebine odloženih davkov nujno potrebno, če družba v svojih računovodskih izkazih želi izkazovati prave vrednosti poslovnih izidov in prave vrednosti sredstev in virov sredstev. Vse to pa vpliva na resnično, pošteno in pravilno izkazovanje posameznih postavk v računovodskih izkazih.



LITERATURA

- E-Super časnik. 2005. *Odloženi davki – vpliv ZDDPO-1 na izkazovanje v skladu s SRS*. URL:<http://www.superdavki.com> (4.1.2006).
- E-Super časnik. 2007. *Odloženi davki v skladu z določili SRS (2006) v letu 2006*. <http://www.superdavki.com> (25.9.2007).
- Jerman, Saša. 2005. *Pravila določanja davčne osnove po ZDDPO-1*. Interno gradivo, Slovenski inštitut za revizijo.
- Jerman, Saša. 2006. *Poglobljena obravnava odloženih davkov*. Interno gradivo, Slovenski inštitut za revizijo.
- Kavšek, Drago. 2002. Z novimi računovodskimi standardi smo bliže mednarodnim. *Finance*, 18. marec, 29.
- Koritnik, Silva. 2005. Odloženi davki – neodložljiva tema. *Podjetnik*, november 2005, 72.
- Mednarodni računovodski standard 12. Davek iz dobička*. [Ftp://ftp.ef.uni-lj.si/_dokumenti3plus2/192013/IAS12.doc](ftp://ftp.ef.uni-lj.si/_dokumenti3plus2/192013/IAS12.doc)
- Mednarodni računovodski standard 12: Davek iz dobička*. MSRP 2004. Zbirka predpisov. Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev.
- Melavc, Dane in Franko Milost. 2003. *Računovodstvo*. Koper: Univerza na Primorskem, Fakulteta za management.
- Milost, Franko in Vilma Milunovič. 2001. *Obdavčitev podjetij*. Koper: Visoka šola za management v Kopru.
- Močnik, Jana. 2007a. Knjiženje odloženih davkov. *Računovodski in davčni nasvet*, 6. 9. 2007, 1–3.
- Močnik, Jana. 2007b. Knjiženje odloženih davkov. *Računovodski in davčni nasvet*, 20. 9. 2007, 2–6.
- Odloženi davki*. [Ftp://ftp.ef.uni-lj.si/_dokumenti3plus2/192013/ODLOZENIDAVKI2007.doc](ftp://ftp.ef.uni-lj.si/_dokumenti3plus2/192013/ODLOZENIDAVKI2007.doc) (25. 9. 2007)
- Pojasnilo 1 k slovenskemu računovodskemu standardu 19 (2001) in slovenskemu računovodskemu standardu 19 (2006) – Pripoznavanje terjatev in obveznosti za odloženi davek. *Uradni list RS*, št. 9/2006.
- Slovenski inštitut za revizijo. 2007 *Slovenski računovodski standardi*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev.
- Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o gospodarskih družbah (ZGD-H). *Uradni list RS*, št. 139/04.
- Zakon o davku od dohodka pravnih oseb. *Uradni list RS*, št. 117/2006.
- Žuran, Mihaela. 2005a. *Odloženi davki*. Interno gradivo, Slovenski inštitut za revizijo.
- Žuran, Mihaela. 2005b. Odloženi davki v konsolidiranih računovodskih izkazih po MSRP. *Revizor* 9: 28–50.
- Žuran, Mihaela. 2006. *Poglobljena obravnava odloženih davkov*. Interno gradivo, Slovenski inštitut za revizijo.
- Žuran, Mihaela. 2007. *Terjatve in obveznosti za odložene davke – praktični primeri*. Interno gradivo, GZS Združenje računovodskih servisov.

