

UNIVERZA V MARIBORU
EKONOMSKO-POSLOVNA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**RAČUNOVODSKI IN DAVČNI VIDIK
POSLOVANJA JAVNIH PODJETIJ**

Kandidatka: Zdenka Kosi
Študentka izrednega študija
Številka indeksa: 81535116
Program: visokošolski strokovni
Študijska smer: Računovodstvo
Mentor: mag. Stanko Čokelc

Ljubljana, oktober, 2006

PREDGOVOR

V naši državi je temeljna podlaga za urejanje področja gospodarskih javnih služb in gospodarske infrastrukture Zakon o gospodarskih javnih službah. Ta med drugim določa, v kakšnih oblikah je mogoče opravljati gospodarske javne službe. Ena izmed oblik opravljanja le-teh je tudi javno podjetje. Javna podjetja je danes mogoče najti na skoraj vseh področjih ekonomskega delovanja, ki so tesno povezana z zagotavljanjem življenjsko pomembnih dobrin ali storitev.

Obstoj javnih podjetij vpliva na raven družbene blaginje, zato države ali lokalne skupnosti, kljub morebitni neučinkovitosti, podpirajo njihovo ustanavljanje. Javna podjetja namreč velikokrat ponujajo svoje proizvode ali storitve po ceni, ki ne pokriva njihovih stroškov, zato od države dobivajo subvencije. Javna podjetja so namreč prvenstveno ustanovljena za zagotavljanje življenjsko pomembnih dobrin ali storitev in ne za ustvarjanje dobička. Zaradi tega je poslovanje javnega podjetja podvrženo strogemu nadzoru, in sicer tako s strani notranje kot zunanje revizije, še dodatno pa tudi s strani Računskega sodišča.

Računovodstvo javnega podjetja se v bistvu ne razlikuje od računovodstva podjetij, ustanovljenih za pridobivanje dobička. Tako kot ostala podjetja se namreč tudi javna podjetja pri urejanju svojega poslovanja ravnajo po Zakonu o gospodarskih družbah in Slovenskih računovodskih standardih. Za posebnosti, ki se pojavljajo, pa imajo javna podjetja na voljo poseben standard, in sicer SRS 35 – Računovodske rešitve v javnih podjetjih.

Javna podjetja so z letom 2005 postala zavezanci za davek od dohodka pravnih oseb, po starem zakonu o davku od dobička pravnih oseb so bila davka oproščena. Določitev v preteklosti, ko so bile izvzete iz obdavčitve številne organizacije, med njimi tudi javna podjetja, je bila za njih ugodnejša. Davčni obračun so sicer morala oddati, a davka jim ni bilo potrebno plačati.

V diplomskem delu najprej predstavljamo splošne značilnosti javnih podjetij in proučevano javno podjetje. Naslednji del je namenjen opisu računovodstva javnih podjetij. Tu so opredeljene posebnosti, ki se pojavljajo v računovodstvu javnih podjetij ter računovodsko predračunavanje, obračunavanje, analiziranje, nadziranje, spremljanje stanja sredstev in obveznosti ter poslovnega izida po dejavnostih ter računovodsko spremljanje sredstev v upravljanju. Na koncu predstavljamo praktični primer obračuna davka od dohodka pravnih oseb v proučevanem javnem podjetju in dokumentacijo za transferne cene.

KAZALO VSEBINE

1 UVOD	4
1.1 Opredelitev problema	4
1.2 Namen, cilji in osnovne trditve.....	5
1.3 Predpostavke in omejitve	5
1.4 Metode raziskovanja	6
2 PREDSTAVITEV PROUČEVANEGA JAVNEGA PODJETJA	7
2.1 Splošno o javnih podjetjih.....	7
2.2 Splošni podatki o podjetju.....	9
2.3 Dejavnost podjetja.....	10
3 RAČUNOVODSKI VIDIK POSLOVANJA JAVNIH PODJETIJ	11
3.1 Računovodstvo javnih podjetij	11
3.1.1 Značilnosti računovodstva v javnih podjetjih.....	12
3.1.2 Računovodsko predračunavanje v javnih podjetjih.....	15
3.1.3 Računovodsko obračunavanje v javnih podjetjih.....	17
3.1.4 Računovodsko analiziranje v javnih podjetjih	18
3.1.5 Računovodsko nadziranje v javnih podjetjih.....	19
3.1.6 Računovodsko spremljanje stanja sredstev in obveznosti ter poslovnega izida po dejavnostih.....	20
3.1.7 Računovodsko spremljanje sredstev v upravljanju.....	22
4 DAVČNI VIDIK POSLOVANJA V PROUČEVANEM JAVNEM PODJETJU	23
4.1 Poslovna in davčna bilanca proučevanega podjetja.....	23
4.1.1 Stalne inčasne razlike med računovodskim in obdavčljivim dobičkom	26
4.2 Ugotavljanje prihodkov	28
4.2.1 Davčno priznani prihodki	29
4.3 Ugotavljanje odhodkov	29
4.3.1 Davčno priznani odhodki	30
4.4 Povečanje davčne osnove.....	32
4.5 Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave	32
4.6 Davčna obveznost in osnova za določitev akontacij.....	33
4.7 Dokumentacija za transferne cene	34
4.7.1 Zakonska podlaga dokumentacije za transferne cene.....	34
4.7.2 Predpisana vsebina dokumentacije po 365. členu ZDavP-1	35
5 SKLEP	37
6 POVZETEK IN KLJUČNE BESEDE (Abstract and key words)	39
7 SEZNAM VIROV IN LITERATURE	40
8 SEZNAM SLIK IN TABEL	43

1 UVOD

1.1 Opredelitev problema

Področja gospodarskih javnih služb in gospodarske infrastrukture v Sloveniji ureja Zakon o gospodarskih javnih službah /ZGJS/ (Ur. list RS, 32/93). Javno podjetje je ena izmed oblik opravljanja gospodarskih javnih služb. Javna podjetja je danes mogoče najti na skoraj vseh področjih ekonomskega delovanja, ki so tesno povezana z zagotavljanjem življenjsko pomembnih dobrin ali storitev. Velikokrat ponujajo svoje proizvode ali storitve po ceni, ki ne pokriva njihovih stroškov, zato od države ali občine dobivajo subvencije. Javna podjetja so namreč prvenstveno ustanovljena za zagotavljanje življenjsko pomembnih dobrin ali storitev in ne za ustvarjanje dobička. Zaradi tega je poslovanje javnega podjetja podvrženo strogemu nadzoru, in sicer tako s strani notranje kot zunanje revizije, dodatno pa tudi s strani Računskega sodišča.

Preglednost nad poslovanjem javnega podjetja omogoča tudi razvoj njegovega računovodstva, ki pa se v bistvu ne razlikuje od računovodstva drugih podjetij. Tako kot druga podjetja se namreč tudi javna podjetja pri urejanju svojega poslovanja ravnajo po Zakonu o gospodarskih družbah /ZGD/ (Ur. list RS, 30/93) in Slovenskih računovodskih standardih. Posebnosti, ki se pojavljajo v javnih podjetjih, pa ureja poseben standard, in sicer SRS 35 – Računovodske rešitve v javnih podjetjih.

Javna podjetja so z letom 2005 postala zavezanci za davek od dohodka pravnih oseb, po starem zakonu o davku od dobička pravnih oseb so bila davka oproščena. Glede na zdajšnjo določitev davčnega zavezanca in določitev v preteklosti, ko so bile izvzete številne organizacije, lahko sklepamo, da je država uresničila svojo zahtevo po širitvi davčnih zavezancev. Na to odločitev je vplivalo predvsem dejstvo, da je davek od dohodka pravnih oseb z vidika neposrednega obdavčenja pravnih oseb najpomembnejša davčna oblika. Država mu namenja pozornost predvsem v smislu razvojne, investicijske, varčevalne in konkurenčne funkcije. Ta davek vpliva na odločitve podjetij, kje bodo locirali sedež družbe, zato morajo podjetja upoštevati davčne sisteme posameznih držav in oceniti, kje bi bilo davčno najugodnejše poslovati, saj velja, da je dobiček iz poslovanja odvisen predvsem od uspešnosti poslovanja gospodarskih družb, višina davka pa od zakonodaje o davku od dohodka pravnih oseb in predpisov, ki posredno določajo osnovo, od katere se obračuna davek.

Zakonodaja na področju davka od dohodkov pravnih oseb se razlikuje glede na posamezno državo. Rešitve v davčnem sistemu posamezne države se razlikujejo predvsem na področju obravnave prihodkov, odhodkov, olajšav, oprostitev, davčnih stopenj in samega obračuna davka.

Naša davčna zakonodaja vključuje tudi določila iz direktive Evropske skupnosti o skupnem sistemu obdavčenja, ki velja za matične in odvisne družbe iz različnih držav članic Evropske skupnosti. Prilagojena je tudi sistemu obdavčevanja v zvezi s plačili obresti in plačili uporabe premoženjskih pravic, ki velja za povezane

družbe iz različnih držav članic. Davčna zakonodaja v posamezni državi mora zagotavljati pravno varnost davčnih zavezancev, iz nje mora biti razvidno in predvidljivo, kaj država zahteva od davčnega zavezanca.

Davčna politika podjetja je običajno postavljena zelo na splošno, v velikih podjetjih imajo večinoma posebne oddelke za področje davščin, pri malih in srednjih podjetjih pa si velikokrat pomagajo z zunanjimi davčnimi svetovalci. Davčna politika podjetja je globalno podana s strani uprave. Njen cilj je minimiziranje kvantitativnih komponent, ki opredeljujejo davčno obremenitev ob upoštevanju omejitev, tako pravnih kot ekonomskih. Naloga davčne bilance je, da na osnovi davčne zakonodaje ugotovi poslovni izid, ki je osnova za obdavčitev. Njeno sestavljanje temelji na izkazih poslovne bilance.

1.2 Namen, cilji in osnovne trditve

Namen tega diplomskega dela je prikaz ureditve poslovanja v javnem podjetju na davčnem in računovodskem področju. Pri tem se bomo podrobno seznanili z obravnavanima področjema in ureditvijo z novim Zakonom o davku od dohodkov pravnih oseb /ZDDPO-1/ (Ur. list RS, 17/05), ki je nadomestil prejšnji Zakon o davku od dobička pravnih oseb /ZDDPO/ (Ur. list RS, 14/03). Pridobljeno znanje bomo tudi praktično uporabili v tem diplomskem delu s primerom obračuna davka od dohodkov pravnih oseb v javnem podjetju, kjer sem zaposlena.

Cilj poslovanja javnega podjetja je tudi doseganje dobička, ki je pomemben za ohranjanje in povečanje kapitala, je tudi podlaga za financiranje investicij, ki predstavljajo pomembno podlago za rast podjetja. In ker je cilj poslovanja podjetij ustvarjanje dobička, je cilj mojega diplomskega dela spoznati vpliv davka od dohodkov na čisti dobiček in predstaviti posamezne postavke, ki vplivajo na višino davčne obveznosti ter na višino dobička, ki ostane v podjetju.

Osnovna trditev je, da mora vsako podjetje zaupati izdelavo davčnega obračuna osebi, ki je strokovno usposobljena s področja davčnega svetovanja, da se poveča javni interes. Če želi podjetje optimizirati davek na dohodek, mora to storiti z dobrim davčnim načrtovanjem, ki ni usmerjeno le na davčno optimiranje, ampak mora povratno vplivati na celoten načrtovani gospodarski položaj javnega podjetja.

1.3 Predpostavke in omejitve

Pri proučevanju problematike računovodstva in obdavčitve v javnem podjetju bomo izhajali iz obstoječega položaja v Sloveniji, ki ga določa veljavna zakonodaja. Podatki za diplomsko delo bodo omejeni pretežno na revidirane računovodske podatke za leto 2005.

Omejitve raziskave so predvsem v literaturi, saj je relativno malo ažurne in posledično uporabne literature, predvsem različnih tolmačenj s strani davčne

uprave Republike Slovenije, zato si bomo pomagali z različnimi tolmačenji in nasveti davčnih svetovalcev.

1.4 Metode raziskovanja

Pri pisanju diplomskega dela smo naredili poslovno raziskavo, ko je šlo za prikaz razmer v javnem podjetju pri delovanju računovodstva in povezave poslovne in davčne bilance, predvsem s stališča obračuna davka od dohodkov pravnih oseb.

Uporabljen je deskriptivni način raziskovanja, v okviru katerega je uporabljena metoda deskripcije z opisovanjem dejstev, procesov in pojavov, ki je podkrepljena z metodo kompilacije, postopkom prevzemanja spoznanj, opazovanj, stališč, sklepov in rezultatov drugih avtorjev. Metoda kompilacije je pripomogla k oblikovanju novih, samostojnih in posplošenih sklepov.

Pri iskanju in zbiranju podatkov je uporabljena razpoložljiva domača in tuja strokovna literatura, najdeni članki iz revij in posvetov, baze podatkov na internetu in interni viri obravnavanega javnega podjetja.

2 PREDSTAVITEV PROUČEVANEGA JAVNEGA PODJETJA

2.1 Splošno o javnih podjetjih

Javno podjetje predstavlja dvojnost v pomenu besede. Javno poudarja netržna razmerja in zagotavlja splošno blaginjo učinkov, na drugi strani pa beseda podjetje izraža nujnost prilagajanja tržnim razmeram in doseganje dobička. Ustanovili naj bi ga za opravljanje gospodarskih javnih služb ali kadar to narekuje narava monopolne dejavnosti.

Javna podjetja sodijo poleg javnih zavodov k subjektom funkcionalnih upravnih sistemov ali javnim službam, ki se organizirajo za zagotavljanje posameznih javnih dobrin. Delovanje javnih podjetij ni usmerjeno v dejavnosti, ki prinašajo čim večji dohodek ali dobiček, ampak naj bi redno nepretrgoma in nemoteno zagotavljala določene proizvode in storitve (javne dobrine), ki morajo biti na voljo vsem posameznikom in drugim organizacijam v družbi, zaradi splošnega interesa so obvezne, njihovih uporabnikov ni moč individualizirati, njihovi proizvajalci pa so v monopolnem položaju (Janko 1990, 345).

Javna podjetja opravljajo dejavnosti, ki so posebnega družbenega pomena, zato je razumljivo, da je njihov ustanovitelj država ali lokalna skupnost. Država ali lokalna skupnost je tudi v celoti ali pa večinska lastnica teh podjetij.

Značilnosti javnih podjetij (Mežnar 1994, 6):

- to so organizacije, ki imajo status pravne osebe,
- ustanovljene so s posebnim pravnim aktom javnopravne narave, ki določa drugačno ureditev posameznih vprašanj civilnopravne narave,
- država ima velike pristojnosti glede finančne kontrole nad poslovanjem teh organizacij.

Javna podjetja ločijo od tržnih oziroma zasebnih podjetij naslednje bistvene značilnosti (Janko 1990, 348):

- a) ne nastajajo spontano: ustanovi jih država ali lokalna skupnost, kjer in kolikor jih potrebuje,
- b) omejena so na območje; območja posameznih organizacij se med seboj ne prekrivajo, zato so organizacije v svojem okolišu monopolistke, in ne morejo delovati zunaj svojega področja,
- c) vezana so na naprej določene naloge in organizacijski status, ki jih same ne smejo spreminjati,
- d) z uporabniki so v javnopravnem razmerju,
- e) vezana so na naloge, zato morajo delati ob enakih pogojih za vse uporabnike in nepretrgoma v skladu z naravo posameznih dejavnosti,
- f) vezana so na določen sistem financiranja ipd.

Od njih se pričakuje, da dosegajo stabilnost, rast in dobiček ter delujejo kot inštrument nacionalne politike. Zato morajo upoštevati lastnikova navodila in

izpolnjevati družbene cilje, hkrati pa skrbeti za učinkovitost poslovanja. Pridobivanje dobička je večinoma podrejeno družbenim ciljem.

Iz opredelitve izhajata dve temeljni značilnosti javnega podjetja. Prva je podjetniška in je enaka kot v drugih gospodarskih družbah. V tem smislu posluje javno podjetje kot gospodarska oseba, ki mora skrbeti za uspešno in učinkovito poslovanje. Enako kot druga podjetja ga prikazuje z računovodskimi izkazi in drugimi računovodskimi poročili. Druga značilnost je njegova posebna vloga za življenje in delo prebivalcev neke države, zaradi katere mora delovati tako, da so zagotovljeni temeljni družbeni cilji in interesi. Ti pogosto niso skladni s cilji javnega podjetja kot gospodarske osebe. To je tudi razlog, da država vpliva na delovanje javnega podjetja oziroma ga usmerja. Zato se mora podjetje na eni strani prilagajati zahtevam trga, na drugi strani pa zahtevam države (Turk et al. 1999, 284).

Delovanje javnih podjetij je torej prvenstveno usmerjeno v redno in kvalitetno zagotavljanje javnih dobrin, ki morajo biti pod enakimi pogoji dostopne vsem uporabnikom. Iz tega pa izhaja specifičnost javnih podjetij, da se soočajo z zahtevami trga in z zahtevami države. Javna podjetja morajo delovati kot učinkovite poslovne enote s poslovnimi cilji na eni strani, na drugi strani pa tako, da so doseženi družbeni cilji. V praksi ti cilji niso skladni (Cerkvenik 1998, 151).

Javno podjetje se lahko ustanovi na državni ali lokalni ravni. Država ali lokalna skupnost je lahko popolna ali večinska lastnica in kot taka določa obseg in dejavnost javnega podjetja, cene proizvodov in storitvam, prav tako naložbe v javnem podjetju ali vsaj tiste, ki se nanašajo na razširjeno reprodukcijo, pa tudi poslovni izid javnega podjetja. V tem primeru utegnejo nastati v praksi težave, saj lahko ustanoviteljica odloča o javnih podjetjih in jih ureja enostransko. To omogoča zagotavljanje javnega interesa, ne pa tudi racionalnosti izvajanja javnih služb. Navadno je zato prizadet zasebni kapital, to je kapital izvajalcev javnih služb in tudi kapital, vložen v infrastrukturo. V skladu s tem govorimo o interesni napetosti med državno (občinsko) kapitalsko udeležbo in kapitalsko udeležbo drugih vlagateljev (Pličanič 1998, 75).

Prav tako moramo omeniti pojem izgube v javnem podjetju. Govorimo lahko o dvojnosti izgube v javnih podjetjih. Načrtovana izguba je tista, ki nastane zato, ker država postavi pre nizke cene izdelkom in storitvam. Tedaj je lastna cena izdelkov in storitev višja od prodajne cene. Druga vrsta izgube nastane zaradi slabega poslovanja in je enaka kot v vseh drugih podjetjih, ki poslujejo po tržnih zakonitostih. Glede na poseben položaj javnih podjetij, ki ga predpisuje ZGJS, mora tudi tovrstno izgubo poravnati ustanovitelj (Turk et al. 1999, 286).

Javno podjetje se ustanovi za opravljanje tistih gospodarskih javnih služb, proizvodnjo katerih bi lahko država zagotavljala tudi prek trga, a zaradi javnega interesa organizira zagotavljanje takšnih dobrin oziroma storitev sama, vendar tako, da ima le splošen nadzor nad javnimi podjetji, ki takšne dobrine zagotavljajo.

Gospodarske javne službe so republiške ali lokalne in so lahko obvezne ali izbirne. Obvezna gospodarska javna služba se določi z zakonom. Način opravljanja republiške gospodarske javne službe predpiše Vlada Republike Slovenije z uredbo, lokalna skupnost pa z odlokom. Javne dobrine so z zakonom in odlokom dostopne vsakomur. Uporaba javnih dobrin je lahko tudi obvezna, če zakon za posamezne primere ne določa drugače.

ZGJS je določil okvirno in zelo skopo tudi ustanoviteljske pravice. Ustanovitelj javnega podjetja ima predvsem pravico določiti posebne pogoje za izvajanje dejavnosti ter za zagotavljanje in uporabo javnih dobrin, za odločanje o cenah oziroma tarifah za uporabo javnih storitev. Sprejema poslovno poročilo, obračune in zaključni račun podjetja (26. člen ZGJS). Z zakonom je tudi izrecno določeno, da poslovanje in delo javnega podjetja vodi direktor. Imenuje in razrešuje ga ustanovitelj javnega podjetja na podlagi javnega razpisa in pod pogoji, na način in po postopku, določenim s statutom. S statutom se določijo direktorjeve pravice, obveznosti in odgovornosti. Za vprašanja, ki niso izrecno določena z ZGJS in se nanašajo na položaj javnega podjetja, se uporabljajo predpisi, ki urejajo položaj podjetij oziroma gospodarskih družb.

2.2 Splošni podatki o podjetju¹

Javno podjetje Ljubljanske tržnice, d.o.o. (v nadaljevanju podjetje), je odvisna družba in je povezana v skupino podjetij Javni Holding Ljubljana, d.o.o., družbo za izvajanje strokovnih in razvojnih nalog na področju gospodarskih javnih služb. Ustanovitelj podjetja je Javni Holding Ljubljana, d.o.o. (v nadaljevanju Holding). Osnovni kapital družbe znaša 847.245.000 SIT. Edini družbenik podjetja je Holding, ki ima 100-odstotni poslovni delež. Ustanovitelj matičnega in v holding povezanih in preoblikovanih javnih podjetij je Mestna občina Ljubljana in osem primestnih občin.

Za poslovanje in opravljanje pravnih dejanj, ki spadajo v pravno sposobnost podjetja, je po določenih akta o ustanovitvi podjetja odgovoren direktor, ki ga za obdobje štirih let imenuje nadzorni svet ustanovitelja. Poslovanje nadzira devetčlanski nadzorni svet.

Dejavnost, ki jo opravlja podjetje, ima začetke že proti koncu 19. stoletja, ko so se pred Mestno hišo prodajala živila na drobno, nato pa je bilo od 1920 leta središče ljubljanskega živilskega trga na Pogačarjevem in Vodnikovem trgu, raztezal pa se je še na Adamič-Lundrovo nabrežje, v Dolničarjevo ulico, na Krekov trg in na Cankarjevo ter Petkovškovo nabrežje. Med letoma 1940 do 1942 so bile zgrajene Plečnikove tržnice, ki se razprostirajo od Tromostovja do Zmajskega mostu. Od takrat se je glavno trgovanje z živili na drobno, semeni in zelišči ter ostalimi obrtnimi izdelki izvajalo na Vodnikovem in Pogačarjevem trgu ter v Dolničarjevi ulici.

¹ Interno gradivo Ljubljanske tržnice, d.o.o.

Podjetje se je statusno večkrat preoblikovalo in preimenovalo, od leta 1994 pa je povezano v Javni Holding Ljubljana, d.o.o., ki se je prav tako večkrat preimenoval in je bil konec septembra 2004, na osnovi sklepov skupščine družbenikov družbe, po sprejeti družbeni pogodbi o ustanovitvi družbe, s sedanjim nazivom ustanovljen z namenom izvajanja strokovnih in razvojnih nalog na področju gospodarskih javnih služb.

2.3 Dejavnost podjetja

Podjetje v skladu z Odlokom o gospodarskih javnih službah (Ur. list RS, 101/00) opravlja izbirno gospodarsko javno službo urejanja javnih tržnic. Poleg osnovne dejavnosti gospodarske javne službe izvaja tudi druge dejavnosti v omejenem obsegu.

V skladu z aktom o ustanovitvi družbe je dejavnost podjetja oddajanje tržnih površin v najem, njihovo vzdrževanje in čiščenje. Zato je eden izmed osnovnih ciljev podjetja, da s kvalitetnim opravljanjem storitev na vseh tržnicah, kljub naraščajoči konkurenci v novih trgovskih centrih, odda čim več razpoložljivih prodajnih prostorov, ki jih tehnološko in funkcionalno prilagaja novim zahtevam.

V letu 2005 je podjetje izvajalo dejavnost na sedmih tržnicah, ki so operativno samostojne enote. Na tržnicah se trgovanje opravlja v skladu z določili tržnega reda in drugimi predpisi, ki urejajo trgovanje s kmetijskim in drugim blagom, določajo pravice in dolžnosti upravljavca tržnic in prodajalcev. Trguje se na drobno z živilskimi in neživilskimi izdelki, po obsegu in pomenu za preskrbo prebivalcev pa so najpomembnejši kmetijski pridelki. Ponudba je pestra in odvisna od vremenskih pogojev, kakovost pridelkov in drugega blaga pa nadzorujejo pristojni inšpektorati ministrstev Republike Slovenije.

3 RAČUNOVODSKI VIDIK POSLOVANJA JAVNIH PODJETIJ

3.1 Računovodstvo javnih podjetij

Računovodstvo je dejavnost ugotavljanja, merjenja in posredovanja v denarni merski enoti izraženih pojavov, ki se nanašajo na poslovanje določenega poslovnega sistema. Zagotavlja informacije, ki omogočajo analizo preteklega poslovanja ter na podlagi tega sprejemanje odločitev o prihodnjem poslovanju (Arnold in Turley 1996, 5).

Računovodske informacije javnega sektorja so potrebne in zahtevane od mnogo širše in bolj raznovrstne množice interesnih skupin družbe kot zasebnega sektorja, saj se za poslovanje javnega sektorja zanimajo poleg posojilodajalcev in zaposlenih še politiki, davkoplačevalci, volivci in uporabniki storitev javnega sektorja. Potrebe in zahteve teh skupin so različne in pogosto si njihovi interesi nasprotujejo (Glynn 1993, 7–8).

Računovodstvo je v podjetju osrednja informacijska dejavnost, ki s svojim delovanjem pomaga sprejemati poslovne odločitve in spremlja ter proučuje premoženjsko in finančno stanje in uspeh podjetja. Zato je računovodstvo definirano kot jezik, s katerim prenašamo ekonomske informacije ljudem, ki so zanje zainteresirani. Je torej osrednja informacijska dejavnost vsake poslovne osebe in se ukvarja z vrednostnim razvidovanjem in presojanjem vseh poslovnih dogodkov in stanj. Razvide o tem dopolnjujejo količinski podatki o sredstvih, potroških, proizvodih, storitvah in drugem. Vsa ta razvidovanja in presojanja so potrebna zaradi oskrbovanja notranjih in zunanjih uporabnikov s kakovostnimi poročili (Koletnik 2004, 31).

Računovodstvo sestavlja niz informacijskih nalog, pri katerih se poslovni dogodki razvidujejo in presojujejo ter oskrbujejo notranje in zunanje uporabnike s poročili o gospodarskem položaju in uspehu podjetja. Zato z vidika uporabnikov spoznavnih podlag (poročil) govorimo o računovodstvu za zunanje uporabnike informacij in o računovodstvu za notranje uporabnike informacij (Koletnik 2004, 31).

Računovodstvo za zunanje uporabnike informacij razviduje in presoja premoženjski in finančni položaj ter poslovno in finančno uspešnost podjetja kot celote. Pravimo mu tudi finančno računovodstvo, ki je urejeno s predpisi države in pravili stroke. Za zunanje uporabnike in lastnike podjetij so najpomembnejša letna poročila s temeljnimi računovodskimi izkazi, dodatnimi razkritji in poslovnimi poročili. Računovodstvo za notranje uporabnike informacij se največkrat pojmuje kot stroškovno računovodstvo, čeprav je njegova vsebina znatno širša in presega stroškovni okvir. Razviduje in presoja gospodarske razsežnosti vseh dogajanj v izvedenih, upravljalnih in informacijskih funkcijah, da bi bilo podjetje učinkovitejše, gospodarnejše in uspešnejše. Je informacijski servis, ki je v domeni poslovodstva in njemu v podporo in ni predmet zunanjih interesov ter zakonske ali druge prisile (Koletnik 2004, 53–54).

Računovodstvo sestavljajo štiri različne, med seboj tesno povezane funkcije (Kokotec-Novak et al. 2002, 16):

- knjigovodstvo je najstarejša računovodska funkcija in se ukvarja z oblikovanjem obračunskih informacij na podlagi podatkov o že nastalih poslovnih dogodkih,
- računovodsko predračunavanje, ki predstavlja oris v prihodnosti predvidenih procesov in stanj, ki so vrednostno izražena in omogočajo prikaz slike o celotnem prihodnjem poslovanju podjetja,
- računovodsko nadziranje skrbi za nadzorne informacije, katerih vsebina se nanaša na odmike od predračunanih in načrtovanih velikosti,
- računovodsko analiziranje skrbi za analitske informacije, katerih vsebina se nanaša na različne presoje ugodnosti sprememb in stanj gospodarskih kategorij.

Knjigovodstvo in računovodsko predračunavanje štejemo med spremljevalni funkciji, saj vsaka v svojem okviru skrbi za zbiranje, urejanje in obdelavo podatkov o poslovnih dogodkih in na podlagi le-teh tudi za oblikovanje obračunskih ali predračunskih informacij. Funkciji računovodskega nadziranja in analiziranja sta proučevalni. Njuna skrb je usmerjena k oblikovanju nadzornih in analitskih informacij, največkrat na podlagi podatkov, ki jih zagotavljata spremljevalni računovodski funkciji in predstavljata aktivnosti računovodskega proučevanja.

3.1.1 Značilnosti računovodstva v javnih podjetjih

Računovodstvo javnega podjetja se v bistvu ne razlikuje od računovodstva drugih gospodarskih družb, so pa prisotne določene posebnosti. Potrebno je upoštevati vse splošne slovenske računovodske standarde (v nadaljevanju SRS) in še SRS 35 – Računovodske rešitve v javnih podjetjih.

SRS 35 tako opredeljuje sledeče posebnosti računovodstva javnih podjetij:

- posebnosti vrst sredstev in načinov njihovega izkazovanja,
- posebnosti vrst obveznosti do virov sredstev in način njihovega izkazovanja,
- posebnosti obračunavanja amortizacije,
- posebnosti vrst stroškov in odhodkov ter način njihovega izkazovanja,
- posebnosti razčlenjevanja in merjenja prihodkov,
- posebnosti ugotavljanja in obravnavanja raznih vrst poslovnega in finančnega izida,
- posebnosti prevrednotenja,
- oblika bilance stanja,
- oblika izkaza poslovnega in finančnega izida,
- vrste in vsebine posameznih razpredelnic in pojasnil k računovodskim izkazom.

SRS 35 in ostali SRS postavljajo podrobnejša pravila za sestavljanje računovodskih izkazov, ki so del letnega poročila. V nadaljevanju predstavljamo posebnosti računovodskih izkazov, ki se nanašajo na javna podjetja, ki opravljajo gospodarske javne službe (v nadaljevanju GJS).

Bilanca stanja

V skladu s SRS 35.2 javno podjetje izkazuje posebej sredstva, ki se uporabljajo neposredno za opravljanje posameznih gospodarskih javnih služb, po posameznih GJS, in posebej sredstva, ki se uporabljajo neposredno za opravljanje drugih dejavnosti.

SRS 35.4 navaja: »Če javno podjetje poleg GJS opravlja tudi druge dejavnosti, izkazuje posebej osnovna sredstva za opravljanje posameznih GJS in posebej osnovna sredstva za opravljanje drugih dejavnosti. Če uporablja ista osnovna sredstva za več dejavnosti, mora v posebnih razkritjih prikazati sodila, po katerih osnovna sredstva razporeja na posamezne dejavnosti, in deleže sredstev, namenjene opravljanju posameznih dejavnosti. Ta delež upošteva pri razporejanju amortizacije, učinkov prevrednotenja in drugih gospodarskih kategorij, ki so povezane s posameznimi vrstami teh sredstev.«

Podobno mora javno podjetje izkazovati tudi finančne naložbe, terjatve in aktivne časovne razmejitve ter pasivne postavke bilance stanja.

Bilanca stanja javnega podjetja je po SRS 35 sestavljena iz podbilance sredstev javnega podjetja in obveznosti do njihovih virov ter podbilance sredstev v upravljanju in obveznosti do njihovih virov, pri čemer so razmerja med obema podbilancama izključena. Podbilanci sta sestavni del pojasnil k računovodskim izkazom (SRS 34.42).

Razkrivanje po lastnikih zahtevata SRS 35.8 in 35.42. V skladu s tema odstavkoma javno podjetje izkazuje opredmetena osnovna sredstva, dobljena v upravljanje od države ali občine, ločeno po vrstah in lastnikih. Iz podbilance sredstev v upravljanju in obveznosti do njihovih virov so razvidna sredstva v upravljanju po posameznih lastnikih in obveznosti do posameznih lastnikov iz naslova sredstev v upravljanju.

Bilanco stanja je torej v skladu s SRS 35 potrebno deliti na podbilanco sredstev javnega podjetja in obveznosti do njihovih virov ter podbilance sredstev v upravljanju in obveznosti do njihovih virov. Podbilance ločeno po lastnikih so potrebne ne le z vidika SRS 35, temveč tudi zaradi tega, ker morajo lastniki izkazati v svojih računovodskih izkazih terjatev za sredstva, dana v upravljanje, v isti višini, kot ima upravljavec sredstev izkazane obveznosti.

Izkaz poslovnega izida

V izkazu poslovnega izida vsa javna podjetja, ne glede na velikost, razčlenjujejo čiste prihodke od prodaje na tiste, ki so jih pridobila z opravljanjem GJS, in tiste, ki

so jih pridobila z opravljanjem drugih dejavnosti. Prav tako razčlenjujemo prihodke od obresti in odhodke zanje na del, ki je povezan z opravljanjem GJS, in del, ki je povezan z opravljanjem drugih dejavnosti. Dotacije iz proračuna izkazuje javno podjetje posebej (SRS 35.47).

Pri postavkah izkaza poslovnega izida mora javno podjetje, kadar opravlja več dejavnosti, v skladu s SRS 35.24 izkazovati stroške in odhodke po posameznih dejavnostih. Zagotavljati mora podatke o neposrednih, spremenljivih posrednih in stalnih posrednih stroških posameznih dejavnosti. Amortizacija se skladno s SRS 35.20 izkazuje ločeno, in sicer obračunana amortizacija in njena uporaba za osnovna sredstva v lasti za opravljanje gospodarskih javnih služb, osnovna sredstva v lasti za opravljanje drugih dejavnosti in osnovna sredstva v upravljanju.

Poleg zgoraj navedenega prikazovanja prihodkov in odhodkov, mora javno podjetje v skladu s SRS 35.51 prikazati poslovni izid javnega podjetja na del, ki izhaja iz opravljanja GJS, in del, ki izhaja iz opravljanja drugih dejavnosti, v skladu s SRS 35.36 in 35.37, ter prikazati pokrivanja izgube ali razporejanja dobička iz opravljanja GJS. Po dejavnosti gospodarskih javnih služb mora prikazati tudi prispevek za kritje in kosmati dobiček ali izgubo.

V povezavi s postavkami izkaza poslovnega izida mora javno podjetje prikazati tudi naslednja razkritja:

- pregled obračunane in porabljene amortizacije za opredmetena osnovna sredstva v upravljanju, v katerem mora biti prikazana tudi neporabljena amortizacija iz prejšnjih let,
- prikaz poslovnega izida javnega podjetja, razdeljenega na del, ki izhaja iz opravljanja GJS, in del, ki izhaja iz opravljanja drugih dejavnosti, v skladu s SRS 35.36 in 35.37, ter prikaz pokrivanja izgube ali razporejanja dobička iz opravljanja GJS,
- prikaz izračunavanja posrednih stroškov za razporejanje na posamezne dejavnosti in stroškovne nosilce,
- prikaz sodil, v skladu s katerimi so na posamezne dejavnosti razporejeni sredstva, obveznosti do njihovih virov, prihodki in odhodki.

Glede na zgoraj navedene posebnosti računovodenja javnih podjetij je potrebno sestavljati izkaz poslovnega izida ločeno za posamezno GJS in ločeno za druge dejavnosti.

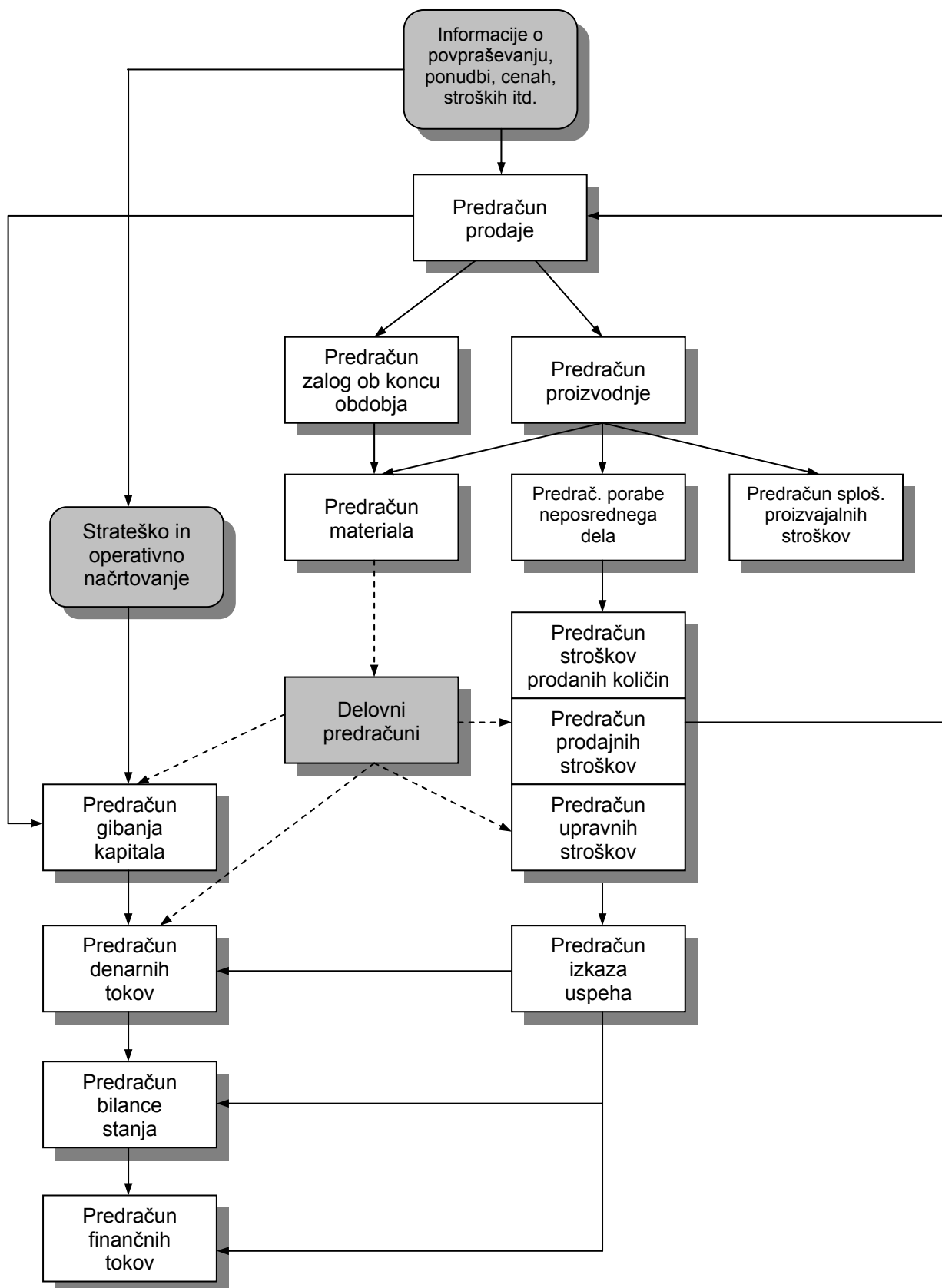
Izkaz finančnega izida in izkaz gibanja kapitala

SRS 35.38 navaja, da mora javno podjetje ugotavljati po posameznih dejavnostih finančni izid iz celostnega poslovanja, finančni izid iz naložbenja, finančni izid iz financiranja in celoten finančni izid. V pojasnilih v skladu s SRS 35.50 razčleni finančne tokove pri financiranju po posameznih GJS in drugih dejavnostih, ki jih opravlja.

O izkazu gibanja kapitala SRS 35 ne govori.

3.1.2 Računovodsko predračunavanje v javnih podjetjih

SLIKA 1: Celostni predračun in njegova notranja sestava (Heitger, Ogan, Matulich 1992, 314)



Predračunavanje je proces razporeditve omejenih proizvodnih dejavnikov glede na neomejene potrebe. Predračun pa je v denarni merski enoti izražen plan za določeno prihodnje obdobje (Freeman in Shoulders 1993, 72).

Odločitve, ki jih sprejemajo v javnem podjetju, temeljijo predvsem na podatkih o prihodnjem delovanju podjetja. Kadar so ta izkazana v sprejetem dokumentu in izražena vrednostno, govorimo o celostnem predračunu podjetja, ki je končni rezultat procesa predračunavanja v podjetju.

Predračunavanje je potemtakem tesno povezano z usmerjanjem in uravnavanjem delovanja podjetja v smeri doseganja ciljev in je nepogrešljiva opora managementu. Predložene različice predračunov predstavljajo namreč podlago za sprejemanje odločitev v okviru procesa planiranja oz. usmerjanja delovanja podjetja (Korošec 1994, 126).

Sistemi predračunavanja imajo pet glavnih namenov (Hilton 1994, 374):

1. Načrtovanje: najbolj očiten namen predračuna je kvantifikacija načrta aktivnosti. Predračun namreč prisili zaposlene v podjetju, da načrtujejo za prihodnost.
2. Vpeljava potrebe po komunikaciji in koordinaciji: vsak poslovodja v podjetju mora biti obveščen o načrtih drugih poslovodij. Proces predračunavanja združuje individualne načrte posameznih poslovodij.
3. Alokacija sredstev: na splošno ima podjetje omejena sredstva in predračuni nam pokažejo, kako ta omejena sredstva najbolj učinkovito uporabiti.
4. Primerjava med načrtovanim in doseženim: predračun je odlično orodje za določitev načrtovanih količin (prodaje, stroškov, dobička) in nam omogoča primerjavo ustvarjenih količin z načrtovanimi.
5. Ocena dosežkov: primerjava ustvarjenih rezultatov z načrtovanimi nam omogoča oceno dela posameznih poslovodij, oddelkov, divizij ali celotnih podjetij. Ker so predračuni namenjeni oceni dosežkov, predračun tudi spodbuja ljudi za dobro delo in doseganje ciljev.

Računovodskim predračunom dajejo ustrezno mesto tudi slovenski računovodski standardi. Računovodskemu predračunavanju je namenjen SRS 20 – Računovodsko predračunavanje in računovodski predračuni, ki obdeluje:

- sestavljanje računovodskih predračunov po vrstah in namenih,
- vpliv prevrednotovanja na računovodske predračune,
- sestavljanje računovodskih predračunov za celoto povezanih podjetij.

Računovodski predračuni so za javno podjetje osnova v pogajanjih z državo oziroma občino kot lastnico za zagotavljanje dotacij v prihodnjem obračunskem obdobju, če se pričakuje izguba, ker so omejitve, ki jih je postavila lastnica glede kakovosti, obsega dejavnosti ali postavljenih prodajnih cen, neustrezne.

Javno podjetje lahko pri izdelavi poslovnega načrta uporablja različne podlage, kot so (Jedovnicki 2001, 146–147):

- dolgoročna strategija vlaganja v obnove in posodobitve obstoječe infrastrukture,

- dolgoročna strategija širitve komunalne infrastrukture v naseljih, kjer je še ni,
- odloki o oskrbi s komunalnimi dobrinami, ki jih sprejmejo sveti občin,
- usmeritve skupščine in nadzornega sveta podjetja,
- zakoni in uredbe,
- ocena prodanih količin komunalnih dobrin in storitev,
- katalog ostalih storitev, ki jih podjetje dobavlja ali nudi uporabnikom,
- ceniki za predvideno obdobje,
- ocena porabe materialov in storitev,
- ocena porabe električne energije in stroškov, goriv in maziv ter ostalih podobnih stroškov,
- ocena neproizvodnih stroškov,
- načrt potrebnih kadrov,
- koledar delovnih dni,
- izračun stroškov dela in pripadajoči davki in prispevki.

3.1.3 Računovodsko obračunavanje v javnih podjetjih

Različna uporaba računovodskih predračunov in njihov pozitivni vpliv sta zagotovljena le, če v podjetju zagotovijo tudi spremljanje njihovega uresničevanja. To pomeni, da je treba uvesti tudi dejavnost računovodskega obračunavanja, katerega izid so računovodski obračuni. S tem je zagotovljena podlaga za ugotavljanje odmikov med uresničenim in načrtovanim. Primerjava računovodskih predračunov in računovodskih obračunov daje informacije o tem, koliko so bili cilji podjetja doseženi. Zato imajo računovodski predračuni, povezani z ustreznimi računovodskimi obračuni, tudi pomembno informacijsko vlogo (Turk et al. 2001, 139).

Računovodsko obračunavanje je torej vrhnji del knjigovodenja, katerega izid so zanesljivi in izrazno bogati kosovni in obdobjni računovodski obračuni poslovnih pojavov njihovih skupin, delov podjetja ali celotnega podjetja, narejeni v okviru finančnega in stroškovnega knjigovodstva. Obračuni poslovnih pojavov so obračunske kalkulacije v zvezi s posameznim nabavnim, proizvodnim ali prodajnim poslom, sredstvom, obveznostjo in podobnim. Obračuni skupin pojavov so lahko narejeni po vrstah stroškov, odhodkov ter prejemkov in izdatkov. Obračuni delov podjetja so lahko narejeni po organizacijskih delih podjetja (stroškovnih mestih, poslovnoizidnih enotah in drugih delih). Obračuni za celotno podjetje pa so praviloma temeljni računovodski izkazi (bilanca stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz finančnega izida) (Koletnik 2004, 34).

Na podlagi računovodskih podatkov, zbranih v enotni podatkovni podlagi v okviru knjigovodstva, lahko sestavimo obračunska računovodska poročila. Za razliko od predračunskih poročil, ki vsebujejo računovodske informacije o bodočih spremembah in stanjih podjetja, najdemo v obračunskih poročilih računovodske informacije, ki nam omogočajo spoznanja o uresničenih spremembah in stanjih gospodarskih kategorij podjetja.

Obračunska poročila lahko vsebujejo računovodske informacije o uresničenih spremembah in stanjih gospodarskih kategorij podjetja ali računovodske informacije, oblikovane na podlagi predračunskih podatkov o spremembah in stanjih gospodarskih kategorij podjetja. Vsebina računovodskih poročil, sestavljenih na podlagi računovodskih podatkov, zbranih na popolnih kontih, je značilna za podjetja, ki nimajo razvitega računovodskega predračunavanja. Bolj kakovostna pa so obračunska poročila, sestavljena na podlagi podatkov, zbranih na nepopolnih kontih, saj izkazujejo tudi računovodske informacije o predračunskih zneskih z odmiki. Taka obračunska poročila imajo že značilnost nadzornih poročil in jih sestavljajo v podjetjih z ustrezno razvitim računovodskim predračunavanjem.

Obračunska poročila so namenjena različnim notranjim in zunanjim uporabnikom računovodskih podatkov in informacij. Notranji uporabniki so organi upravljanja in vodenja, ki na podlagi obračunskih poročil sprejemajo najrazličnejše poslovne odločitve, ter zaposleni. Zunanji uporabniki pa so tisti, ki svoje poslovne odločitve sprejemajo tudi na podlagi izkazanih informacij drugih, to pa so kupci, dobavitelji, lastniki kapitala in banke.

Temeljna obračunska poročila (izkazi) ne zagotavljajo vseh potrebnih računovodskih informacij o uresničenih spremembah in stanjih računovodskih kategorij podjetja, zato jih je potrebno dopolniti še z obračunskimi poročili, ki zagotavljajo nadrobnejše računovodske informacije o uresničenih spremembah in stanjih celote ali dela posameznih gospodarskih kategorij podjetja ali njegovega dela.

Učinkovitost obračunskih poročil bo toliko večja, kolikor bližja bo po svoji oblikovni in vsebinski zasnovi predračunskim poročilom, kajti le njihova oblikovna, predvsem pa vsebinska skladnost omogoča ustrezno medsebojno primerljivost, kar pa je temeljnega pomena za kakovost računovodskih informacij (Kokotec-Novak, Korošec, Melavc 2002, 159–161).

3.1.4 Računovodsko analiziranje v javnih podjetjih

Mnogi teoretiki in praktiki so prepričani, da analiziranje poslovanja pripomore k večji uspešnosti podjetja. Z uspešnostjo podjetja mislimo predvsem na doseganje cilja podjetja. Analiziranje poslovanja ima pomembno vlogo pri usmerjanju zaposlenih k skupnemu cilju. Pri analizi ugotavljamo, ali je tisto, kar bi moralo biti doseženo, res doseženo. V ta namen mora poslovodstvo podjetja kvantitativno opredeliti cilje podjetja, postaviti merila, po katerih se presoja uspešnost zaposlenih glede na razmere poslovanja. Cilji podjetja so lahko opredeljeni na različnih ravneh: na ravni celotnega podjetja in na ravni organizacijskih enot, pooblaščenih za odločanje o posameznih ekonomskih kategorijah. Z analizo uspešnosti enot ugotavljamo, koliko je za uspešnost podjetja zaslužen posamezen vodja mesta odgovornosti (Kavčič in Slapničar 2000, 89).

Delovanje javnih podjetij je prvenstveno usmerjeno v redno in kvalitetno zagotavljanje javnih dobrin, pri čemer je pridobivanje dobička podrejeno zadovoljevanju javnih potreb. Poslovanje javnega podjetja je zato pogosto predmet kritične presoje, predvsem z vidika ustreznega zagotavljanja javnih dobrin ob gospodarni rabi sredstev. Mnogo dvomov o uspešnosti delovanja javnih podjetij lahko pojasni analiza, ki je, poleg ugotavljanja podjetniške uspešnosti, usmerjena v ugotavljanje uspešnosti izvajanja širših družbenih ciljev (Cerkvenik 1998, 146).

V praksi je sodilo za analiziranje uresničenega poslovnega izida običajno načrtovani poslovni izid. Za presojo uspešnosti uresničevanja načrtovanih ciljev je zato potrebna njuna vsebinska in metodološka usklajenost. Računovodski standardi določajo, da mora biti metodika predračunavanja usklajena z metodiko istovrstnega računovodskega obračunavanja, pri čemer so mišljeni predvsem računovodski izkazi. Izkušnje na področju javnih podjetij kažejo, da je pomembno vnaprej natančno opredeliti vsebino, globino in metodiko vseh ključnih področij, pomembnih za presojo uspešnosti opravljanja GJS (Cerkvenik 1998, 153).

Analiza računovodskih izkazov omogoča presojo uspešnosti poslovanja skupine podjetij kot celote, javnih podjetij, GJS in drugih gospodarskih služb predvsem s podjetniškega vidika. Ob upoštevanju posebnosti javnih podjetij pa je analizo potrebno razširiti tudi na ugotavljanje uspešnosti izvajanja tako imenovanih družbenih ciljev, ki običajno ne pomenijo podjetniško učinkovitega poslovanja. Dandanes se ti cilji nanašajo predvsem na doseganje kvalitetnejšega, potrošniku in okolju prijaznejšega načina zagotavljanja javnih dobrin. Če javnemu podjetju uspe te cilje jasno opredeliti in jih fizično in vrednostno ovrednotiti že v fazi načrtovanja, lahko z analizo ugotovljajo uspešnost njihovega izvajanja. Za tovrstne analize pa so potrebna podrobnejša razkritja, kot jih nudijo letni računovodski izkazi (Cerkvenik 1998, 155).

3.1.5 Računovodsko nadziranje v javnih podjetjih

Računovodsko nadziranje je po SRS 28.1 računovodsko presojanje pravilnosti pojavov in računovodskih podatkov o njih. Obsega nadziranje pridobivanja podatkov, ki se nato vključijo v knjigovodenje ali računovodsko predračunavanje, ter njihovega obdelovanja in proučevanja pa tudi sestavljanja računovodskih poročil o načrtovanih in uresničenih poslovnih procesih in stanjih.

V skladu s SRS 28.5 se računovodsko nadziranje izvaja kot računovodsko kontroliranje podatkov ob njihovem vnosu in med obdelovanjem ter kot notranje revidiranje računovodenja in zunanje revidiranje računovodenja. Z notranjim revidiranjem računovodenja in zunanjim revidiranjem računovodenja se ukvarjata službi, ki sta organizacijsko ločeni od računovodske službe, katere delovanje je v takšnem primeru predmet njenega nadziranja.

Nadzor v javnih podjetjih določata Zakon o računovodstvu /ZRacS-1/ (Ur. list RS 11/01) z novelo v letu 2002, ki uvaja notranji nadzor, ter Zakon o računskem sodišču /ZR/ (Ur. list RS, 23/99), ki opredeljuje obveznosti za zunanjo revizijo.

ZRacS-1 nalaga obvezno notranjo revizijo vsem pravnim osebam javnega prava, torej tudi javnim podjetjem, pri katerih ustanovna vloga države znaša več kot 500 mio. SIT ali višina dodeljenih proračunskih sredstev v poslovnem letu znaša več kot 100 mio. SIT. Tovrstni nadzor poteka preko celega leta in ob nastopu zunanje revizije pomaga pri delu vrhovne revizijske institucije.

Država kot izključni ali delni lastnik javnih podjetij predpiše poleg revizije računovodskih izkazov še dodatno revizijo. Pri javnih podjetjih je poudarek na revidiranju racionalnosti poslovanja, zlasti z vidika racionalne uporabe in trošenja javnih sredstev ter učinkovitosti in uspešnosti vodenja podjetja. Nalogo državne revizije opravlja Računsko sodišče, ki ima velik vpliv na obseg in strukturo javne porabe in tudi na samo poslovanje javnih podjetij. V primeru porabe javnega denarja je tako potreben strožji nadzor. Velik delež javne porabe v bruto domačem proizvodu države namreč zahteva zmanjšanje proračunskih sredstev in poostreno nadziranje javne porabe. Revidiranje se opravlja na enoten način v celotni državi, in sicer po revizijskih načelih in standardih, ki veljajo za državne revizije (Klemenčič 2003, 14–15).

ZRacS-1 določa, da Računsko sodišče opravlja:

- nadzor nad zakonitostjo, namembnostjo ter gospodarno, učinkovito in uspešno rabo javnih financ,
- nadzor nad zakonitostjo posamičnih aktov o izvrševanju proračunov in finančnih načrtov,
- predhodno revidiranje in revidiranje računovodskih izkazov proračunov in uporabnikov javnih financ,
- svetovanje javni upravi,
- druge naloge, določene z drugimi zakoni.

Ena izmed nalog revizije javne porabe je zagotoviti, da so bila sredstva pravilno uporabljena. Revizija javnega podjetja je na primer oblikovana tako, da lahko odkrije napake in šibke točke v procesih upravljanja in vodenja podjetja ter si s tem pridobi zagotovilo, ali država in njeni predstavniki v nadzornih svetih lahko hitro ukrepajo za odpravo takšnih napak in pomanjkljivosti. Pri revidiranju javnih podjetij je nadzor usmerjen tudi v prikaz vloge lastnika. Vloga lastnika se kaže v določanju članov nadzornih svetov. Vlada določa višino osebnih prejemkov poslovodstvu, kar je tudi predmet revidiranja. Poleg naštetega revidiranja pokriva tudi nadzor nad izvajanjem dejavnosti, ki so v javnem interesu (Vidovič 1997, 255).

3.1.6 Računovodsko spremljanje stanja sredstev in obveznosti ter poslovnega izida po dejavnostih

Narava in namen gospodarskih javnih služb je takšna, da je potreben pregled nad prihodki, ki jih posamezne javne službe prinašajo, in odhodki, ki jih povzročajo. S tem je zagotovljena preglednost morebitnega subvencioniranja teh služb s strani države ali lokalne skupnosti, po drugi strani pa daje tovrstna preglednost dobro podlago za določanje cen.

SRS 35 ne zahteva izdelovanje izkaza poslovnega izida po dejavnostih, vendar morajo javna podjetja v pojasnilih k računovodskim izkazom prikazati tudi poslovne izide javnega podjetja, razdeljene na del, ki izhaja iz opravljanja GJS, in del, ki izhaja iz opravljanja drugih dejavnosti. Glede na to, da SRS 35.47 in 35.48 zahtevata ločeno prikazovanje prihodkov in stroškov, SRS 35.51 pa poslovnih izidov, lahko utemeljeno trdimo, da je potrebno v javnih podjetjih izdelovati izkaze poslovnega izida ločeno po dejavnostih. Pri tem velja opozoriti, da SRS 35 podjetjem ne prepušča v celoti odločitev o obsegu posamezne dejavnosti, temveč natančneje definira posamezno dejavnost kot GJS. Posamezno GJS je potrebno spremljati posebej, medtem, ko je odločitev o spremljanju tržnih dejavnosti v okviru enega ali več izkazov poslovnega izida prepuščena podjetjem samim.

Pri spremljanju tržnih dejavnosti morajo javna podjetja upoštevati predvsem SRS 19.4, ki določa: skladno z notranjimi in zunanji potrebi sta poslovni izid (dobiček ali izguba) in finančni izid (prebitek prejemkov ali izdatkov) izbrane vrste razčlenjena še na poslovne izide oziroma finančne izide posameznih področnih in območnih odsekov oziroma drugih organizacijskih oblik. Uporaba območnih odsekov pri gospodarskih družbah, ki delujejo na ožjem geografskem področju, ni pogosta, niti ni običajno potrebna. Pri izvajalcih GJS pa lahko pride do uporabe območnih odsekov zaradi različnih pogojev izvajanja dejavnosti v posamezni občini, posledično pa do različnega obravnavanja poslovnih izidov v posameznem območnem odseku ali občini.

Ko ugotavljamo, na kateri ravni oziroma kako razčlenjeno je potrebno izdelovati izkaze poslovnih izidov v javnih podjetjih, je odločitev bolj ali manj povezana tudi z izdelavo kalkulacij cen storitev, ki jih javna podjetja opravljajo v okviru GJS. Izdelava izkazov poslovnega izida za dejavnosti, kjer se posebej določa cena, je zaradi regulatornih zahtev potrebna na tisti ravni, na kateri cene posameznih storitev nadzira država ali lokalna skupnost.

Čeprav bi na podlagi zahteve SRS 35.51 morda pričakovali, da izvajalci GJS izdelujejo tudi bilance stanja po dejavnostih, pa temu v praksi večinoma ni tako, saj se po dejavnostih izdelujejo le izkaz poslovnega izida ne pa tudi bilance stanja. Vsekakor pa je odločitev o ločenem izdelovanju bilanc stanja po dejavnostih prepuščena ureditvi v internem aktu.

Če imajo javna podjetja v upravljanju infrastrukturo, je potrebno na podlagi SRS 35.42 bilanco stanja podjetja razdeliti na podbilance sredstev v upravljanju in obveznosti do virov sredstev v upravljanju ločeno po posameznem lastniku teh sredstev in podbilanco sredstev in obveznosti podjetja. Te podbilance se do sedaj v praksi niso izdelovale po dejavnostih, vendar pa je Računsko sodišče v letu 2004 v svoja poročila zapisalo stališče, da je potrebno obračunana in zbrana sredstva amortizacije porabljati izključno v dejavnosti, kjer so bila ta sredstva zbrana. Če je potrebno zasledovati gibanje sredstev amortizacije tudi po dejavnostih, to pomeni, da je potrebno tudi podbilance sredstev v upravljanju izdelovati ločeno ne le po lastnikih, temveč tudi po dejavnostih.

3.1.7 Računovodsko spremljanje sredstev v upravljanju

SRS 35 zelo podrobno obravnava računovodsko spremljanje sredstev v upravljanju, za kar pa po posameznih dejavnostih GJS pogostno ni ustreznih zakonskih podlag. ZGJS in Zakon o javnih financah /ZJF/ (Ur. list RS, 79/99) kot sistemska zakona o sredstvih v upravljanju sploh ne govorita, medtem ko ZGJS podrobno obravnava organizacijske oblike, v katerih se opravljajo GJS, in vsebino koncesijskega akta, s katerim se določi predmet in pogoje opravljanja GJS za posamezno koncesijo. Sredstva v upravljanju ostajajo tako v predstavljeni zakonodaji nepojasnjena. Zato je smiselno, da jih v svojih poslovnih knjigah izkazujejo le javna podjetja, za katera so sredstva že v zakonu ali predpisu lokalne skupnosti opredeljena kot sredstva v upravljanju. Kot taka bi morala biti ta sredstva računovodsko gledano bolj izjema kot pravilo. S stališča splošnih slovenskih računovodskih standardov in tudi mednarodnih standardov računovodskega poročanja je namreč zelo težko opravičiti v SRS 35 predstavljen način izkazovanja sredstev v upravljanju, če za to ni ustrezne zakonske podlage. Osnovno sodilo za izkazovanje sredstev v računovodskih izkazih podjetja, ki velja tako za sredstva, dana v najem, kot tudi za finančne instrumente, je namreč dejstvo, da se na podjetje prenesejo skoraj vsa tveganja in koristi, povezana z lastništvom teh sredstev. Če ne pride do pomembnega prenosa tveganj in koristi na podjetje, se sredstva ne izkažejo v njegovih poslovnih knjigah.

V primeru, ko je lastnik infrastrukturnih objektov, naprav in omrežij država ali lokalna skupnost, bi brez ustrezne zakonske podlage težko trdili, da prihaja do pomembnega prenosa tveganj in koristi na podjetje, saj je država oziroma lokalna skupnost dolžna zagotavljati sredstva za vzdrževanje infrastrukture, obenem pa leta ne nosi ustreznega poslovnega tveganja, ker je v primeru slabega poslovanja izvzeta iz stečajne mase podjetja. Prav tako država oziroma lokalna skupnost običajno uravnava cene proizvodov in storitev GJS, s tem pa omejuje koristi podjetja iz tega naslova.

Zakoni omogočajo, da financira podjetje infrastrukturne objekte iz lastnih virov in jih kasneje na zakonsko predpisani podlagi odplačno prenese na državo ali lokalno skupnost, ali pa jih uporablja pri izvajanju GJS. Glede na navedeno bi kazalo v SRS 35 posebej opozoriti, da smejo računovodsko izkazovati sredstva v upravljanju zgolj javna podjetja, ki jim to narekuje zakon oziroma predpis lokalne skupnosti (Duhovnik 2005, 45–46).

4 DAVČNI VIDIK POSLOVANJA V PROUČEVANEM JAVNEM PODJETJU

4.1 Poslovna in davčna bilanca proučevanega podjetja

Javno podjetje mora ob zaključku poslovnega leta izdelati poslovne in davčne izkaze. Poslovni in davčni izkazi javnega podjetja so lahko medsebojno povezani, neodvisni ali pa sta poslovni in davčni izkaz identična.

Pomembno je poznati vpliv poslovne bilance na davčno bilanco ali davčne bilance na poslovno bilanco. Možna so naslednja razmerja, ki jih predstavlja avtorica Knobbe-Keuk:

- davčno bilanco sestavimo popolnoma neodvisno od poslovne bilance,
- poslovna bilanca je hkrati davčna bilanca,
- poslovna bilanca v svoji osnovi predstavlja podlago za davčno bilanco, vendar davčni predpisi določajo, kako je potrebno poslovno bilanco preurediti v davčno bilanco (Čokelc et al. 2005, 3).

Lahko rečemo, da v Sloveniji obstaja tesna povezava med poslovno in davčno bilanco, saj pod davčno bilanco za podjetje razumemo davčni izkaz, ki ga podjetje izdelava na podlagi ZDDPO-1. Davek od dohodka (dobička) se obračuna na podlagi davčne osnove, ki se ugotovi v davčnem izkazu. Navadno je obdavčljivi dobiček različen od računovodskega dobička. Vzrok temu je različno zajemanje prihodkov in odhodkov v obeh izkazih. Dodatno pa se razlika med dobičkom poveča še za morebitne davčne olajšave, ki jih dovoljujejo davčni predpisi.

Javno podjetje lahko vpliva na velikost davčne osnove in s tem na davčno obveznost z vrednotenjem bilančnih postavk. Najvažnejše pri bilanciranju je vrednotenje, ki pomeni določevanje primerne vrednosti sredstev in njihovih virov. Ni težko sestaviti realnih poslovnih, davčnih in drugih bilanc, če ima gospodarska družba v poslovnih knjigah realno izkazana sredstva in vire financiranja. Bilanciranje določa okvir vrednotenja, znotraj katerega gospodarska družba izbira primerne rešitve in se odloča za bilančno politiko. Bilančna politika pomeni oblikovanje bilanc v okviru strokovnih predpisov, ki urejajo njihovo vrednotenje in sestavljanje. Bilančna politika je orodje za uresničevanje poslovne politike, predvsem je v pomoč pri uresničevanju finančne in informacijske politike. Pri finančni politiki gre za politiko oblikovanja in delitve poslovnega izida. V politiki delitve poslovnega izida se kaže tudi davčna politika gospodarske družbe. Vsaka gospodarska družba ima pravico, da v okviru davčnih predpisov išče rešitve, ki bodo zanjo najugodnejše (Koletnik in Kokotec-Novak 1994, 247–248).

V nadaljevanju bomo v tabeli 1 in 2 prikazali izkaz poslovanja za leto 2005 in 2004 ter obračun davka od dohodkov pravnih oseb, ki ju je javno podjetje pripravilo v skladu s SRS in davčnimi predpisi. Posamezne postavke v davčnem izkazu bomo kasneje tudi podrobno opisali in povezali z davčnimi predpisi.

Tabela 1: IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA ZA LETO 2005 IN 2004

	LETO 2005	v tisoč SIT LETO 2004
1. + ČISTI PRIHODKI OD PRODAJE	504.678	490.868
a. Čisti prihodki od prodaje, doseženi na domačem trgu iz opravljanja javne gospodarske službe	504.678	490.868
4. + DRUGI POSLOVNI PRIHODKI (S PREVREDNOT.POSLOV.PRIHODKI)	14.086	16.772
5. - STROŠKI BLAGA, MATERIALA IN STORITEV	193.993	182.104
a. Nabavna vrednost prodanih blaga in materiala ter stroški porabljenega materiala	68.801	67.487
b. Stroški storitev	125.192	114.617
6. - STROŠKI DELA	221.589	204.414
a. Stroški plač	152.289	141.700
b. Stroški socialnih zavarovanj	29.701	27.317
b.1 Stroški pokojninskih zavarovanj (izkazani posebej)	18.312	16.875
b.2 Drugi stroški socialnih zavarovanj	11.389	10.442
c. Drugi stroški dela	39.599	35.397
7. - ODPISI VREDNOSTI	85.756	82.287
a. Amortiz. in prevred. poslovni odhodki pri neopredm. dolg. sreds. in opredm. osnov. sredstvih	79.226	79.790
b. Prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih	6.530	2.497
8. - DRUGI POSLOVNI ODHODKI	4.696	4.903
11. + FINANČNI PRIHODKI IZ KRATKOROČNIH TERJATEV	9.235	6.483
d. Drugi finančni prihodki iz obresti in kratk. terjatev (s prevrednot. finančnimi prihodki) povezane z opravljanjem gospodar. javne službe	9.235	6.483
12. - FINANČNI ODHODKI ZA ODPISE DOLGOROČ. IN KRATKOR. FINANČNIH NALOŽB	0	0
13. - FINANČNI ODHODKI ZA OBRESTI IN IZ DRUGIH OBVEZNOSTI	1.057	1.489
a. Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti do podjetij v skupini povezani z opravljanjem gospodarske javne službe	1.043	1.489
d. Drugi finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti, povezane z opravljanjem gospodarske javne službe	14	0
e. Drugi finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti, povezane z opravljanjem drugih dejavnosti		
15. = ČISTI POSLOVNI IZID IZ REDNEGA DELOVANJA (1+1.1.+2+3+4-5-6-7-8+9+10+11-12-13-14)	20.908	38.926
16. + IZREDNI PRIHODKI	2.661	1.311
17. - IZREDNI ODHODKI	2.576	2.070
a. Izredni odhodki brez prevrednotovalnega popravka kapitala	2.576	2.070
18. POSLOVNI IZID ZUNAJ REDNEGA DELOVANJA (16-17)	85	-759
19. DAVEK IZ DOBIČKA	4.702	0
21. = ČISTI POSLOVNI IZID OBRAČUNSKEGA OBDOBJA (15+16-17-19-20)	16.291	38.167

Vir: Letno poročilo Ljubljanske tržnice, d.o.o., za leto 2005

**Tabela 2: OBRAČUN DAVKA OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB ZA OBDOBJE OD
1. JANUARJA DO 31. DECEMBRA 2005**

Zap. št.	Postavka	v SIT brez stotinov Znesek
1.	PRIHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	530.660.498
2.	Popravek prihodkov na raven davčno priznanih prihodkov – zmanjšanje	0
3.	Popravek prihodkov na raven davčno priznanih prihodkov – povečanje	0
4.	DAVČNO PRIZNANI PRIHODKI (1-2+3)	530.660.498
5.	ODHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	509.667.068
6.	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov – zmanjšanje (vsota 6.1 do 6.33)	21.477.193
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) in za odhodke zaradi uporabe kapitalske metode vrednotenja	3.024.606
6.14	Nepriznani odhodki za stroške, ki zadevajo privatno življenje (14.1 do 6.14.3)	7.560.892
6.14.2	Stroški, ki zadevajo privatno življenje drugih oseb	132.610
6.14.3	Stroški ugodnosti, ki jih delavcem zagotavlja delodajalec	7.428.282
6.21	Nepriznani odhodki za donacije	2.453.514
6.23	Nepriznani odhodki v višini 50 odstotkov stroškov reprezentance	1.807.032
6.24	Nepriznani odhodki v višini 50 odstotkov stroškov nadzornega sveta	1.035.736
6.27	Nepriznani odhodki za obračunano amortizacijo, ki presega amortizacijo, obračunano po metodi enakomernega časovnega amortiziranja in na podlagi predpisanih stopenj	939.387
6.33	Nepriznani odhodki za druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo	4.656.026
7.	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov – povečanje	0
8.	DAVČNO PRIZNANI ODHODKI (5-6+7)	488.189.875
9.	RAZLIKA med davčno priznanimi prihodki in odhodki (4-8)	42.470.623
10.	RAZLIKA med davčno priznanimi odhodki in prihodki (8-4)	0
11.	Popravek davčne osnove za dohodke, od katerih je bil odtegnjen davek (11.2-11.1)	0
12.	Povečanje davčne osnove	0
13.	DAVČNA OSNOVA (9+11+12) ali (11+12-10), če > 0	42.470.623
14.	DAVČNA IZGUBA (11+12-10), če < 0	0
15.	Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave (vsota 15.1 do 15.13, vendar največ do višine davčne osnove iz zap št. 13)	23.662.910
15.5	Olajšava za investirani zneske v opredmetena osnovna sredstva in v neopredmetena dolgoročna sredstva, od tega:	17.200.406
15.5.1	Olajšava za investicije v opredmetena osnovna sredstva in v neopredmetena dolgoročna sredstva	9.051.469
15.5.2	Dodatna olajšava za investicije v opremo in v neopredmetena dolgoročna sredstva	8.148.937
15.9	Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje	4.398.213
15.10	Olajšava za donacije – izplačila za humanitarne, dobrodelne, znanstvene, vzgojno-izobraževalne, športne, kulturne, ekološke in religiozne namene	1.262.600
15.11	Izplačila političnim strankam in reprezentativnim sindikatom	801.691
16.	OSNOVA ZA DAVEK (13-15)	18.807.713
17.	DAVEK (zap. št. 16-krat 25 odstotkov)	4.701.928
18.	Odbitek tujega davka	0
19.	Povečanje davka zaradi sprememb odbitka tujega davka	0
20.	DAVČNA OBVEZNOST (17-18+19)	4.701.928
21.	Zmanjšanje davčne obveznosti za plačani znesek odtegnjenega davka	0
22.	Vplačane akontacije	9.079.788
23.	OBVEZNOST ZA DOPLAČILO DAVKA (20-21-22), če > 0	0
24.	PREVEČ VPLAČANE AKONTACIJE (20-21-22), če < 0	4.377.859
26.	Akontacija	4.701.928
27.	Mesečni obrok akontacije	391.827

Vir: Davčni izkaz Ljubljanske tržnice, d.o.o., za leto 2005

Za leto 2005 je javno podjetje prvič sestavilo obračun davka po ZDDPO-1, ki je v celoti začel veljati 1. januarja 2005. Po starem ZDDPO so bila javna podjetja davka oproščena, z novim zakon pa so postala zavezanci za davek.

Poleg ZDDPO-1 so pri obračunu davka upoštevani še naslednji predpisi:

- pravilnik o izvajanju zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Ur. list RS, 49/04),
- pravilnik o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb (Ur. list RS, 122/05),
- pravilnik o določanju primerljivih tržnih cen (Ur. list RS, 130/04),
- pravilnik o priznani obrestni meri (Ur. list RS, 130/04),
- pravilnik o določitvi opreme za raziskave in razvoj za uveljavljanje dodatnega zmanjšanja davčne osnove v višini 10% investiranega zneska v to opremo (Ur. list RS, 77/05),
- zakon o ekonomskih conah (Ur. list RS, 45/98 in 97/01 ter
- zakon o davčnem postopku (Ur. list RS, 25/05, 56/05, 61/05, 96/05, 100/05 in 109/05), 336.–366. člen (Hieng 2006, 195).

Sestavni del pravilnika o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb je tudi predpisan obrazec in metodologija za njegovo izpolnitev. Prvi del predpisanega obrazca je namenjen prihodkom ter njihovim zmanjšanjem in povečanjem. Sledijo odhodki ter podrobni podatki o davčno nepriznanih odhodkih in o odhodkih, ki se v davčnem obračunu priznajo kasneje kot v obračunu poslovnega izida. Razlika med popravljenimi prihodki in davčno priznanimi odhodki je davčna osnova, ki jo povečamo za davčne olajšave iz preteklih let, za uveljavljanje katerih nismo izpolnili vseh predpisanih pogojev. Sledijo davčne olajšave in izračun končne osnove za davek. V zadnjem delu izračunamo obveznost za davek ter odštejemo znesek davka, plačanega v tujini, in akontacije davka, plačane med letom.

4.1.1 Stalne in začasne razlike med računovodskim in obdavčljivim dobičkom

Računovodski poslovni izid pred obdavčitvijo se praviloma razlikuje od obdavčljivega dobička, ki se ugotavlja v skladu z davčnimi predpisi. Nekatere razlike med računovodskim in obdavčljivim dobičkom so stalne. Nastanejo zato, ker se morajo posamezne postavke po davčnih predpisih vključiti v davčno osnovo ali izključiti iz nje, čeprav se računovodsko obravnavajo kot odhodki oziroma prihodki. To velja na primer na strani odhodkov za vse tiste odhodke, ki niso davčno priznani, ker niso potrebni za ustvarjanje prihodkov, na strani prihodkov pa na primer za prihodke od dividend in drugih deležev v dobičku, ki se pod določenimi pogoji ne všttevajo v davčno osnovo. Med računovodskim in obdavčljivim dobičkom pa nastajajo tudi razlike, ki sočasne, ker se posamezne postavke všttevajo v računovodski in obdavčljivi dobiček v različnih poslovnih obdobjih (Hieng 2006, 125).

Stalne razlike nastanejo v zvezi z davčno nepriznanimi odhodki in prihodki, ki se ne všteto v davčno osnovo. Davčno nepriznani odhodki so tisti, ki:

- niso neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti in niso posledica opravljanja dejavnosti,
- imajo naravo privatnosti (našteti so v 21. členu ZDDPO-1) ter
- niso skladni z običajno poslovno prakso.

Poleg teh pa še:

- polovica stroškov reprezentance,
- polovica stroškov nadzornega sveta,
- odhodki na podlagi kapitalske metode vrednotenja finančne naložbe,
- odhodki na podlagi prevrednotenja stroškov amortizacije in stroškov dela,
- dohodki, ki se nanašajo na prihodke od udeležbe v dobičku, ki se ne všteto v davčno osnovo,
- obresti od posojil med povezanimi osebami, kolikor presegajo obresti po priznani obrestni meri,
- obresti od posojila, prejetega od lastnika, če posojilo presega predpisani večkratni njegovega kapitalskega deleža,
- razlika med transfernimi in tržnimi cenami v razmerjih med povezanimi osebami,
- donacije,
- davek, plačan od posameznih dohodkov (obresti, dividend ...) v tujini, ki presega največji dovoljeni znesek v skladu s 556. členom ZDDPO-1, pa tudi izkoriščene davčne olajšave.

Na strani prihodkov so stalne razlike:

- prejeti deleži v dobičku, ki se ob izpolnitvi pogojev iz 18. člena ZDDPO-1 oseb izključijo iz prihodkov za davčne namene,
- razlike med tržnimi in transfernimi cenami v razmerjih med povezanimi osebami, ki povečujejo prihodke za davčne namene,
- razlike med obrestmi po priznani in dejanski obrestni meri od posojil med povezanimi osebami, ki prav tako povečujejo prihodke za davčne namene.

Vse našteje razlike med računovodskim in obdavčljivim dobičkom so, kot rečeno, dokončne, kar pomeni, da se v prihodnosti ne odpravijo (Hieng 2006, 125–126).

Začasne razlike med računovodskim in obdavčljivim dobičkom so tiste, ki bodo v prihodnosti praviloma odpravljene. To velja za:

- oblikovane rezervacije (razen v bankah in zavarovalnicah), ki se kot odhodek priznajo ob porabi ali odpravi,
- odhodke zaradi prevrednotenja sredstev (razen odhodkov, nastalih ob prevrednotenju denarnih sredstev, dolgov, terjate in finančnih naložb zaradi spremembe tečaja tuje valute), ki se kot davčni odhodek priznajo ob prodaji ali drugačni odtujitvi sredstev,
- oblikovane popravke vrednosti terjatev, ki se kot odhodek priznajo ob odpisu terjatev, če so razlogi zanje utemeljeni,
- obračunane prihodke na podlagi kapitalske metode vrednotenja finančne naložbe v odvisno podjetje, če bodo ob plačilu deleža v dobičku izpolnjeni pogoji za zmanjšanje davčne osnove,

- davčne olajšave, ki jih ni mogoče v celoti izkoristiti v letu, ko je pravica za njihovo uveljavljanje pridobljena,
- davčne izgube, ki jih je mogoče v 5 letih izkoristiti za zmanjšanje davčne osnove (Hieng 2006, 126).

Računovodski izkaz poslovnega izida proučevanega podjetja, prikazan v tabeli 1, vsebuje obračunan davek na dobiček, ugotovljen v davčnem izkazu, ki je prikazan v tabeli 2. Da bi bil poslovni rezultat javnega podjetja resnično in pravilno izkazan, bi moralo podjetje zraven teh davkov v računovodskih izkazih pripoznati tudi davčne učinke določenih začasnih razlik, ki bodo v prihodnjih obdobjih povzročile nastanek obveznosti ali terjatev za davek. Začasne razlike med računovodskim in obdavčljivim dobičkom vodijo v odložene obveznosti in odložene terjatve za davek iz dobička.

Na podlagi pojasnila 1 k SRS 19 se terjatve in obveznosti za odloženi davek v knjigovodskih razvidih pripoznajo za pomembne (bistvene) zneske. Znesek je pomemben, če bi opustitev njegovega pripoznanja lahko vplivala na poslovne odločitve uporabnikov, ki temeljijo na računovodskih izkazih. Naravno in stopnjo pomembnosti opredeli podjetje v svojih aktih.

Javno podjetje je v skladu s svojimi akti ugotovilo, da so zneski, ki izvirajo iz začasnih razlik med računovodskim in obdavčljivim dobičkom, nepomembni, zato tudi v izkazih niso pripoznani.

4.2 Ugotavljanje prihodkov

V tretjem odstavku 11. člena ZDDPO-1 se za ugotavljanje prihodkov in odhodkov pripoznajo tisti, ki so bili ugotovljeni v izkazu poslovnega izida na podlagi določb računovodskih standardov in določb tega zakona. Prvo pravilo je torej, da je treba pravilno prikazati in sestaviti izkaz poslovnega izida ter pri tem natančno slediti določbam računovodskih standardov.

Pri tem je pomembno, da so vsi vpisi v poslovne knjige opravljeni na podlagi knjigovodskih listin, ki pa morajo izkazovati poslovne dogodke verodostojno in pošteno. V praksi se pojavlja velika težava, saj dostikrat niso izpolnjene določbe SRS 21.7, ki navaja, katere elemente mora knjigovodska listina vsebovati. Med njimi je tudi podatek o poslovnem dogodku, ki se nanaša na posamezno listino. Če želimo zadostiti temu pogoju, mora biti na listini natančno in ne pavšalno naveden poslovni dogodek.

Davčni zavezanci si v praksi zastavljajo vprašanje, ali morajo res vključiti dolgoročno odložene prihodke v obrazec za obračun davka, oziroma ali ne bi bilo treba tudi vključiti kratkoročno odloženih prihodkov. Če upoštevamo določbe 16. člena ZDDPO-1, potem ni osnove za vključitev kratkoročno odloženih prihodkov kot ene izmed vrst kratkoročnih pasivnih časovnih razmejitev v davčno osnovo. Omenjeni 16. člen se namreč sklicuje samo na rezervacije, ki so v SRS

imenovane kot dolgoročne rezervacije, se pa v nazivu te gospodarske kategorije v SRS 12 nikjer ne pojavijo (Koritnik Rakela 2006, 18).

4.2.1 Davčno priznani prihodki

V zaporedno št 1 – prihodki, ugotovljeni po računovodskih predpisih, je javno podjetje vpisalo vse prihodke, poslovne, finančne in izredne. Podatek za vpis v to zaporedno številko je izračunalo iz izkaza poslovnega izida.

• Čisti prihodki od prodaje	504.678.000
• Drugi poslovni odhodki	14.086.000
• Finančni prihodki iz kratkoročnih terjatev	9.235.000
• Izredni prihodki	2.661.498
SKUPAJ	530.660.498

V obrazec se vpiše seštevek vseh naštetih prihodkov. Nato sledi dovoljeno zmanjšanje in povečanje prihodkov iz izkaza poslovnega izida na raven davčno priznanih. Naše proučevano podjetje tovrstnih zmanjšanj in povečanj ni imelo, zato je v obrazec pod zaporedno številko 4 – davčno priznani odhodki vpisalo enak znesek 530.660.498 tolarjev kot v zaporedno številko 1.

4.3 Ugotavljanje odhodkov

Splošno pravilo zakona ZDDPO-1 je, da so davčno priznani le tisti odhodki, potrebni za pridobitev prihodkov, ki so obdavčeni po tem zakonu. Navedena zakonska določba je precej problematična, saj iz poslovne prakse izhaja, da vsak strošek še ne prinese prihodka Lahko pa se seveda pojavljajo prihodki, ki so izvzeti iz davčne osnove po drugih členih tega zakona, in očitno je, da takrat odhodki, ki so nastali pri prejemniku, niso davčno priznani odhodki. Vendar je ta določba v nadaljevanju zakona pojasnjena in menim, da ta prvi odstavek ne sme postati samostojna določba glede priznavanja odhodkov, neposredno vezanih na prihodke (Horvat et al. 2004, 60).

Drugi odstavek 20. člena ZDDPO-1 pojasnjuje, kateri odhodki se ne štejejo za potrebne odhodke:

- niso neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti in niso posledica opravljanja dejavnosti,
- imajo značaj zasebnosti,
- niso skladni z običajno prakso.

Ta merila so zelo široka in nedorečena, saj se zelo hitro pojavi dvom, kateri odhodki so tisti, ki jih zavezanci nujno potrebujejo pri opravljanju svoje dejavnosti in kateri niso nujni.

Tudi opredelitev odhodkov, ki imajo značaj privatnosti, je prepuščena samim zavezancem, bolj problematično pa je dejstvo, da je opredelitev prepuščena tudi davčnim organom.

Skladnost odhodkov z običajno poslovno prakso je v zakonu opredeljena s primerjavo prejšnjih in drugih izkušenj ter primerjavo z drugimi dejavnostmi, dejstvi in okoliščinami. Ta zakonska določba je popolnoma na strani zakonodajalca, saj mu pušča široke možnosti glede odločanja o davčno nepriznanih odhodkih.

4.3.1 Davčno priznani odhodki

V zaporedno številko 5 – odhodki, ugotovljeni po računovodskih predpisih, je javno podjetje vpisalo vse odhodke, poslovne, finančne in izredne iz izkaza poslovnega izida.

• Stroški blaga, materiala in storitev	193.993.000
• Stroški dela	221.589.000
• Odpisi vrednosti	85.756.000
• Drugi poslovni odhodki	4.696.000
• Finančni odhodki za obresti in druge obveznosti	9.235.000
• <u>Izredni odhodki</u>	<u>2.576.068</u>
Skupaj	509.667.068

V obrazec se vpiše seštevek vseh naštetih odhodkov. V zaporedni številki 6 – popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov – zmanjšanje prikažemo seštevek vseh davčno nepriznanih odhodkov oziroma zmanjšanje odhodkov iz izkaza poslovnega izida za davčne namene. To zmanjšanje odhodkov je v javnem podjetju znašalo 21.477.193 tolarjev, ki jih je potrebno v obrazcu prikazati tudi ločeno.

Poglejmo, kakšne davčno nepriznane odhodke ima naše proučevano podjetje in kje v obrazcu jih je prikazalo. Najprej je v zaporedno številko 6.7 – zmanjšanje odhodkov za odhodke prevrednotenja sredstev in dolgov vpisalo znesek 3.024.606 tolarjev zaradi oslabitve terjatev, ki niso davčno priznane. Vendar bomo lahko davčno osnovo zmanjšali kasneje, v letu oziroma za leto, v katerem bomo oslabiljene terjatve odpisali.

Zaradi določb 17. člena ZDDPO-1, ki kot davčne odhodke ne priznava odhodkov, nastalih zaradi prevrednotenja, razen prevrednotenja na podlagi sprememb valutnega tečaja, je zakonodajalec vnesel določbo o pogojnem priznavanju odhodkov, ki nastanejo zaradi odpisov terjatev. Odpis terjatve se prizna kot odhodek, ko je odpis terjatve vpisan v poslovnih knjigah, če je bil znesek terjatve že vključen v prihodke in so bila opravljena vsa dejanja, ki bi jih s skrbnostjo opravil dober gospodarstvenik za dosego poplačila dolga. Določba je postavljena kumulativno, to pomeni, da morata biti hkrati izpolnjena oba predpisana pogoja (Mlakar 2005, 18).

Javno podjetje izkazuje med stroški storitev 132.610 tolarjev izdatkov za storitve, povezane z drugimi osebami, zato jih je vpisalo v zaporedno številko 6.14.2 – stroški, ki zadevajo privatno življenje drugih oseb.

V zaporedno številko 6.14.3 – stroški ugodnosti, ki jih delavcem zagotavlja delodajalec, je javno podjetje vpisalo bonitete in ugodnosti v zvezi z zaposlenimi v višini 7.428.282 tolarjev. Davčno se ne priznajo bonitete, kot so premije za dodatno prostovoljno pokojninsko zavarovanje, s popustom prodani proizvodi in storitve, stroški, povezani z zabavo, oddihom, športom, rekreacijo, zagotovitev parkirnega mesta. Davčno nepriznani so tudi prispevki delodajalca, ki se obračunavajo od bonitet. Ne priznavajo se tudi stroški, povezani s privatno rabo avtomobilov, mobilnih telefonov, ki so last javnega podjetja in jih uporabljajo zaposleni. Ne prizna se tisti del stroškov, ki se nanaša na privatno rabo. Tako se v zvezi s službenimi avtomobili ne prizna tisti del oziroma odstotek stroškov (amortizacije, vzdrževanja, registracije, zavarovanja, goriva itd.), ki se nanaša na privatne vožnje. Odstotek davčno nepriznanih stroškov se izračuna na podlagi razmerja med številom kilometrov, prevoženih na privatnih poteh, in vsemi prevoženimi kilometri v davčnem obdobju. Če našteje ugodnosti zaposleni plačujejo, se davčno ne prizna tisti del stroškov, ki presega znesek plačila.

Po novem zakonu donacije niso več davčno priznani odhodki, zato jih je javno podjetje vpisalo v zaporedno številko 6.21 – nepriznani odhodki za donacije v višini 2.453.514 tolarjev.

Javno podjetje je imelo v davčnem obdobju stroške reprezentance, ki obsegajo vse stroške v zvezi s poslovnimi partnerji, zlasti pogostitve, darila ter stroške nadzornega sveta, ki obsegajo vsa izplačila sejnine članom nadzornega sveta. Ti stroški so davčno priznani v velikosti 50 %, zato jih je polovico vpisalo v zaporedno številko 6.23 – nepriznani odhodki v višini 50 % reprezentance (1.807.032 tolarjev) in 6.24 – nepriznani odhodki v višini 50 % stroškov nadzornega sveta (1.035.736 tolarjev).

Po ZDPO-1 se kot odhodek prizna amortizacija, obračunana od posameznih opredmetenih osnovnih in neopredmetenih dolgoročnih sredstev po stopnjah, ki so v 26. členu zakona določene kot najvišje za obračun amortizacije po posameznih amortizacijskih skupinah. Prizna se le časovno enakomerno in posamično obračunavanje amortizacije. Razliko med amortizacijo, obračunano od sredstev po stopnjah, ki presegajo tiste iz 26. člena zakona, se vpiše v zaporedno številko 6.27 – nepriznani odhodki za obračunano amortizacijo, ki presega amortizacijo, obračunano po metodi enakomernega časovnega amortiziranja in na podlagi predpisanih stopenj. Naše proučevano podjetje je v to zaporedno številko vpisalo razliko amortizacije v znesku 939.387 tolarjev. Pri izračunu razlike je uporabilo tudi zakonsko možnost uporabe stopenj iz ZDDPO, za osnovna sredstva, ki so se začela amortizirati pred letom 2005, ker je bilo to za podjetje ugodneje.

Javno podjetje je izplačalo zaposlenim povračila stroškov, ki presegajo zneske, določene v skladu z uredbo vlade o višini povračil stroškom v zvezi z delom in drugih dohodkov, ki se ne všteto v davčno osnovo in se po 28. členu zakona ne priznajo kot davčni odhodek. Zato je moralo izračunati razlike med zneski dejansko izplačanih povračil stroškov (jubilejne nagrade, regres za letni dopust) ter zneski, predpisanimi z uredbo vlade. Ker se od povračil stroškov in drugih prejemkov, ki presegajo zneske po uredbi vlade, obračunajo tudi prispevki za

socialno varnost, se ti prav tako ne priznavajo kot davčni odhodki. Ugotovljeno razliko v višini 4.656.026 tolarjev je vpisalo v zaporedno številko 6.33 – nepriznani odhodki za druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo.

4.4 Povečanje davčne osnove

Povečanja odhodkov za davčne namene doslej nismo poznali. Podjetja, ki so v preteklih letih oblikovala rezervacije, ki niso bile davčno priznane, imajo možnost povečati odhodke za porabo teh rezervacij. Odhodki na podlagi prevrednotenja sredstev in dolgov so bili po stari davčni zakonodaji priznani, sedaj pa so davčno priznani šele, ko so sredstva prodana ali drugače odtujena, dolgovi pa poplačani. To velja tudi za predhodne odpise terjatev, ki niso bili davčno priznani. Pri tem so mišljene v preteklih letih oslABLJENE terjatve in na tej podlagi oblikovani popravek vrednosti, ki ni bil davčno priznan. Odhodke je mogoče povečati tudi za odpis celotne nabavne vrednosti ob prenosu v uporabo, za opredmetena osnovna sredstva, katerih doba uporabnosti je daljša od enega leta in katerih posamična nabavna vrednost ne presega tolarske vrednosti 500 evrov.

Javno podjetje ni imelo povečanj odhodkov v davčne namene, zato je v zaporedni številki 8 ugotovilo davčno priznane odhodke v višini 488.189.875 tolarjev. V zaporedno številko 9 je vpisalo razliko med davčno priznanimi prihodki in odhodki 42.470.623 tolarjev, ki je za podjetje tudi enaka davčni osnovi iz zaporedne številke 13.

4.5 Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave

Po starem ZDDPO pravnih oseb so bili davčni zavezanci deležni precejšnjih davčnih olajšav zaradi spodbujanja razvoja gospodarstva. Novi ZDDPO-1 na novo ureja sistem davčnih olajšav za investiranje, ki je podoben prejšnjemu, vendar se od njega razlikuje v pomembnih podrobnostih. Po novem zakonu imamo splošno davčno olajšavo in posebno, ki je namenjena tistim zavezancem, ki vlagajo v opremo za raziskavo in razvoj. Davčnim zavezancem je tudi dana možnost, da neizkoriščeno olajšavo lahko prenesejo v naslednje petletno obdobje.

Zaradi lažjega prehoda na nižje olajšave je zakonodajalec dopustil, da se za leto 2005 še lahko upošteva olajšava za investiranje po določbah ZDDPO. Davčni zavezanci lahko za leto 2005 upoštevajo splošno olajšavo v vrednosti 20 odstotkov od investiranega zneska v opredmetena osnovna sredstva (razen v osebna motorna vozila) in neopredmetena dolgoročna sredstva, vendar največ v vrednosti davčne osnove, če je bila investicija izvedena v Republiki Sloveniji, ter dodatno 20-odstotno olajšavo investiranega zneska v opremo, razen v pohištvo in pisarniško opremo brez računalniške opreme, in neopredmetena dolgoročna sredstva, vendar največ v vrednosti davčne osnove, če je šlo za investicije v opremo in neopredmetena dolgoročna sredstva v Republiki Sloveniji.

Javno podjetje se je odločilo, da uporabi staro olajšavo po ZDDPO. V zaporedno številko 15.5.1 – olajšava za investicije v opremo in neopredmetena dolgoročna sredstva je vpisalo znesek 9.051.469 tolarjev in v zaporedno številko 15.5.2 – dodatna olajšava za investicije v opremo in v neopredmetena dolgoročna sredstva v višini 8.148.937 tolarjev.

Poleg teh dveh olajšav je upoštevalo še olajšavo za plačano premijo prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja v zaporedni številki 15.9 v višini 4.398.213 tolarjev. Ta olajšava je namenjena davčnemu zavezancu, ki financira pokojninski načrt kolektivnega zavarovanja in izpolnjuje pogoje iz 302.–305. člena zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju. Prizna se tistemu davčnemu zavezancu, ki financira pokojninski načrt kolektivnega zavarovanja dodatnega prostovoljnega pokojninskega zavarovanja za najmanj 51 odstotkov svojih zaposlenih, ki so pristopili k pokojninskemu načrtu in je vpisan v register pokojninskih načrtov pri pristojnem davčnemu uradu.

V zaporedni številki 15.10 – olajšava za donacije je javno podjetje uveljavilo olajšavo za izplačila za humanitarne, vzgojnoizobraževalne, športne in ekološke namene v višini 1.262.600 tolarjev. Upoštevajo se lahko le izplačila rezidentom, ki so po posebnih predpisih ustanovljeni za opravljanje naštetih dejavnosti. Znesek olajšave ne sme presegati 0,3 odstotka obdavčenega prihodka.

Javno podjetje je uveljavljalo tudi olajšavo za znesek izplačil reprezentativnemu sindikatu v podjetju. Višina te olajšave ne sme presegati trikratne povprečne mesečne plače na zaposlenega pri davčnem zavezancu. Znesek je vpisalo v zaporedno številko 15.11 – izplačila političnim strankam in reprezentativnim sindikatom v višini 1.262.600 tolarjev.

Seštevek vseh dovoljenih zmanjšanj davčne osnove in davčnih olajšav iz zaporedne številke 15 obrazca ne sme preseči zneska davčne osnove iz zaporedne številke 13.

4.6 Davčna obveznost in osnova za določitev akontacij

Osnova za davek, ki jo izračunamo v zaporedni številki 16, je razlika med davčno osnovo v zaporedni številki 13 ter seštevkom zmanjšanj davčne osnove in davčnih olajšav iz zaporedne številke 15. Javno podjetje je vpisalo v to zaporedno številko znesek 18.807.713 tolarjev.

Znesek davka 4.701.928 tolarjev je ugotovilo v zaporedni številki 17. Pri izračunu je upoštevalo osnovo za davek iz zaporedne številke 16, ki jo je pomnožilo z davčno stopnjo 25 odstotkov.

Davčno obveznost je nato zmanjšalo za vplačane akontacije in ugotovilo znesek preveč vplačanih akontacij v višini 4.377.859 tolarjev. Zahtevek za vračilo preveč vplačane akontacije je javno podjetje vložilo ob predložitvi davčnega obračuna. Davčni organ je moral preveč plačani znesek vrniti javnemu podjetju v roku 30 dni.

Akontacijo davka za leto 2006 se plačuje mesečno ali trimesečno, odvisno od velikosti letne obveznosti. To določa 350. člen zakona o davčnem postopku. Če je letna obveznost večja od 100.000 tolarjev, je potrebno akontacije plačevati mesečno, če je manjša od 100.000 tolarjev, je treba akontacije plačevati na tri mesece.

Davčna obveznost javnega podjetja je večja od 100.000 tolarjev, zato je davčno obveznost 4.701.928 tolarjev delilo z 12 in izračunani znesek 391.827 tolarjev vpisalo v zaporedno številko 27 – mesečni obrok akontacije. Če bi javno podjetje ugotovilo, da se akontacija davka glede na pričakovane poslovne izide leta 2006 prevelike, ima po 350. členu zakona o davčnem postopku možnost pri davčnem organu zaprositi za zmanjšanje. To mora storiti najkasneje 30 dni pred dospelostjo obroka akontacije. Po istem členu zakona o davčnem postopku ima tudi davčni organ pravico z odločbo določiti novo velikost akontacije, če pri nadzoru zavezančevega poslovanja ugotovi, da akontacija ne ustreza pričakovanemu izidu.

4.7 Dokumentacija za transferne cene

Davčna ureditev transference cen se od države do države razlikuje. Evropska zakonodaja praviloma bolj upošteva načela, ki so jih sprejele države članice Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj (v nadaljevanju OECD) in so zapisana v njihovih vodilih.

ZDDPO-1 je skupaj s pravilnikom o določanju primerljivih tržnih cen ter zakonom o davčnem postopku tudi v Sloveniji namenil transference cenam večjo pozornost in jih povezal s smernicami OECD. Nova zakonodaja prinaša velike spremembe na področju zagotavljanja, predlaganja in shranjevanja podatkov, ki potrjujejo oblikovane transferne cene in metode za oblikovanje transference cen.

4.7.1 Zakonska podlaga dokumentacije za transferne cene

Obseg in vsebina dokumentacije sta na podlagi 14. člena ZDDPO-1 podrobneje predpisana v 365. členu Zakona o davčnem postopku /ZDavP-1/ (Ur. list RS, 21/06), ki se je začel uporabljati s 1. 1. 2005.

Dokumentacijo za transferne cene morajo po omenjenem členu ZDavP-1 pripraviti vsa podjetja, ki so slovenski rezidenti in so imela transakcije s povezanimi osebami. Vsako izmed podjetij v skupini povezanih oseb mora imeti pripravljeno svojo dokumentacijo, ki pa je po vsebini v nekaterih točkah lahko povsem identična za vse članice skupine (na primer opis organizacijske sestave), v nekaterih pa zelo podobna (izbrana metoda in oblikovana cena za posamezno transakcijo med povezanima osebama bosta enaki za prodajalca in kupca).

4.7.2 Predpisana vsebina dokumentacije po 365. členu ZDavP-1²

V prvem odstavku 365. člena ZDavP-1 je zelo podrobno predpisana vsebina dokumentacije. Vsebina je razdeljena na 9 poglavij in vrsto podtočk in najboljše je, da davčni zavezanci pripravijo dokumentacijo točno v skladu z omenjenimi točkami.

Vsebina dokumentacije o oblikovanju transfernih cen po poglavjih:

1. v zvezi z organizacijsko strukturo,
2. v zvezi z vrsto dejavnosti oziroma panoge ter tržnimi pogoji,
3. v zvezi s transakcijami med povezanimi osebami,
4. v zvezi s predpostavkami, strategijami in tržnimi usmeritvami,
5. v zvezi z analizo primerljivosti, analizo funkcij in analizo tveganj,
6. v zvezi z izbiro metode določanja primerljive tržne cene,
7. v zvezi z uporabo primerljive tržne cene,
8. drugo dokumentacijo,
9. kazalo dokumentacije.

Prvo poglavje mora vsebovati dokumentacijo v zvezi z organizacijsko sestavo in je namenjeno opisu podjetja in njegovih povezanih oseb z lastniškega in organizacijskega vidika.

Drugo poglavje (dokumentacija v zvezi z vrsto dejavnosti oziroma panoge ter tržnimi pogoji) je namenjeno opisu dejavnosti davčnega zavezanca in njegovih povezanih oseb, torej panoge, v kateri davčni zavezanec in povezane osebe poslujejo med sabo. Iz tega poglavja je mogoče razbrati, katera so tista konkurenčna podjetja, s katerimi se davčni zavezanec lahko primerja glede svojih cen, marž, dodatka na stroške oziroma drugih kazalnikov.

Tretje poglavje (dokumentacija v zvezi s transakcijami med povezanimi osebami) je zagotovo najpomembnejše, saj vsebuje podrobno razdelitev in opis posameznih transakcij s povezanimi osebami, hkrati pa tudi seznam in kopije vseh pisnih dogovorov, ki jih je davčni zavezanec sklenil s povezanimi osebami. Zahtevane podatke tega poglavja je najlažje predstaviti v posebni tabeli. Posamezne transakcije s povezanimi osebami je najbolj smiselno združiti v eno, če seveda lahko za vse uporabimo metodo primerljivih prostih cen. Združevanje transakcij je v praksi pogostejše pri prodaji blaga oziroma izdelkov in manj pogosto pri opravljanju različnih vrst storitev.

Četrto poglavje (dokumentacija v zvezi s predpostavkami, strategijami in tržnimi usmeritvami) je namenjeno opisu strategij in usmeritev davčnega zavezanca, seveda s poudarkom na tistih, ki so lahko imele vpliv na poslovanje davčnega zavezanca s povezanimi osebami ter na oblikovanje transfernih cen. Podatki za to poglavje so ponavadi v poslovnih načrtih, letnih poročilih in drugih dokumentih, s katerimi davčni zavezanec načrtuje svoje poslovanje v prihodnosti.

² Povzeto po Guzina (2006, 147–263).

Peto poglavje (dokumentacija v zvezi z analizo primerljivosti, analizo funkcij in analizo tveganj) vsebuje jasen opis in razmejitve funkcij, tveganj in sredstev, ki jih opravljajo, prevzemajo oziroma posedujejo davčni zavezanec in povezane osebe. Ko izkušen davčni svetovalec oziroma davčni inšpektor prebere to poglavje, ki mora biti napisano kakovostno in strokovno (pripraviti ga mora namreč nekdo, ki dobro pozna vse poslovne procese v podjetju), mu mora biti povsem jasno, kako podjetje posluje, in si lahko že približno predstavlja, kakšne donose mora dosegati na daljši časovni rok.

Šesto poglavje (dokumentacija v zvezi z izbiro metode določanja primerljive tržne cene) vsebuje predstavitev izbranih metod za določanje transfernih cen za posamezne vrste transakcij skupaj z razlogi, zakaj so bile te metode izbrane oziroma zakaj ni bila izbrana katerakoli druga metoda. Razlogi morajo vključevati dostopnost ustreznih podatkov za uporabo posamezne metode. Davčni zavezanec pri izboru metod ni popolnoma svoboden, saj mora upoštevati prioriteto listo metod, ki je določena v 7. členu pravilnika o določanju primerljivih tržnih cen.

Sedmo poglavje (dokumentacija v zvezi z uporabo primerljive tržne cene) vsebuje opis načina izračuna transfernih cen na podlagi metod, ki so bile izbrane v prejšnjem poglavju. Davčni zavezanec predstavi vse predpostavke in ocene, ki jih je uporabil pri argumentaciji ustrezne transferne cene. Opisati mora, zakaj so okoliščine primerljive in kateri so tisti dejavniki, zaradi katerih okoliščine niso popolnoma primerljive, je pa te razlike možno na nek način odpraviti.

Osmo poglavje (druga dokumentacija) naj bi vsebovalo morebitno drugo dokumentacijo, ki še ni bila naštetá v prejšnjih poglavjih in predstavlja podlago oziroma podporo, na katero se sklicuje davčni zavezanec pri izvajanju analiz v zvezi s primerljivimi tržnimi cenami.

Deveto poglavje (kazalo dokumentacije) vključuje splošno kazalo in popis dokumentacije ter opis sistema hrambe dokumentacije, ki se uporablja za shranjevanje dokumentacije in vpogled v dokumentacijo. Pomembno je, da davčni zavezanec navede, v kakšni obliki bo hranil dokumentacijo. V skladu s četrtem odstavkom 365. člena ZDavP-1 lahko davčni zavezanec dokumentacijo vodi tudi v elektronski obliki. V skladu s šestim odstavkom 365. člena ZDavP-1 jo mora hraniti še deset let po začetku leta, na katerega se dokumentacija nanaša.

5 SKLEP

Javna podjetja ustanovi država ali občina, kjer in kolikor jih potrebuje. Za javna podjetja velja, da ne stremijo k povečevanju dobička, kajti njihov poglavitni cilj je v doseganju kvalitetnejšega, potrošniku in okolju prijaznejšega načina zagotavljanja javnih dobrin. Javno podjetje se ustanovi za opravljanje tistih gospodarskih javnih služb, proizvodnjo katerih bi lahko država zagotavljala tudi prek trga, a zaradi javnega interesa organizira zagotavljanje takšnih dobrin oziroma storitev sama, vendar tako, da ima le splošen nadzor nad javnimi podjetji, ki takšne dobrine zagotavljajo.

Računovodstvo javnega podjetja se v bistvu ne razlikuje od računovodstva drugih podjetij, vendar pa so prisotne določene posebnosti. Le-te opredeljuje SRS 35 – Računovodske rešitve v javnih podjetjih. Te posebnosti so naslednje: posebnosti vrst sredstev in načinov njihovega izkazovanja, posebnosti vrst obveznosti do virov sredstev in način njihovega izkazovanja, posebnosti obračunavanja amortizacije, posebnosti vrst stroškov in odhodkov ter način njihovega izkazovanja, posebnosti razčlenjevanja in merjenja prihodkov, posebnosti ugotavljanja in obravnavanja raznih vrst poslovnega in finančnega izida, posebnosti prevrednotenja, oblika bilance stanja, oblika izkaza poslovnega in finančnega izida, pa tudi vrste in vsebine posameznih razpredelnic in pojasnil k računovodskim izkazom.

Poslovanje javnih podjetij je tako kot pri ostalih podjetjih podvrženo nadzoru. V okviru samega podjetja se lahko organizira notranja revizija, poleg tega pa so predvsem temeljni računovodski izkazi podvrženi še zunanji reviziji. Država pa javnim podjetjem poleg revizije računovodskih izkazov predpisuje še dodatno revizijo, ki jo opravlja Računsko sodišče. Pri tej je poudarek na revidiranju racionalnosti poslovanja, zlasti z vidika racionalnosti uporabe in trošenja javnih sredstev ter učinkovitosti in uspešnosti vodenja podjetja. Koristi te revizije pa se kažejo v večji preglednosti poslovanja, dvigu kakovosti storitev, pri prihrankih proračunskih sredstev, informiranosti davkoplačevalcev in večjem zadovoljstvu porabnikov.

Vlada je sprejela nov ZDDPO-1 zaradi usklajevanja z zakonodajo Evropske unije, da bi zagotovila prost pretok blaga, kapitala in delovne sile ter odpravila nekatere pomanjkljivosti v dosedanji zakonodaji. V novem ZDDPO-1 je na novo urejeno ali podrobneje določeno: kdo so davčni zavezanci in kakšen je obseg njihove davčne obveznosti; obdavčenje prenosa dejavnosti, zamenjave kapitalskih deležev in statusnih sprememb (združitvev in delitev družb); odprava dvojnega obdavčevanja dohodkov, ki jih rezidenti ustvarijo izven Slovenije; kriteriji za določanje povezanih oseb ter metode za določanje transfernih cen in merila za ugotavljanje odhodkov od obresti od posojil, danih med povezanimi osebami; nova merila za ugotavljanje odhodkov, ki davčno niso priznani ali so priznani v omejeni višini. Uporabo novega zakona smo praktično prikazali na primeru javnega podjetja, ki je z uveljavitvijo tega zakona postal zavezanec za plačilo davka, po stari zakonodaji je bil namreč plačevanja davka oproščen.

Javno podjetje je v letnem načrtu za leto 2005 predvidelo obveznost za davek v višini 3.944.000 tolarjev. Načrtovana stopnja dobičkovnosti prihodkov je bila 3,1 % in stopnja čiste dobičkovnosti 2,3 %. Načrtovalo je tudi minimalni pozitivni donos na vloženi kapital.

Javno podjetje je z doseženim višjim dobičkom v letu 2005 doseglo tudi višjo stopnjo dobičkovnosti prihodkov 4 % in stopnje čiste dobičkovnosti 3,1 % v primerjavi z načrtom. Doseženi stopnji dobičkovnosti in čiste dobičkovnosti sta bili za leto 2004 enaki in precej višji (7,4 %) v primerjavi z doseženim v letu 2005, ker javno podjetje ni bilo zavezanec za davek od dohodka. Zmanjšal se je tudi pozitivni donos na kapital, ki ga prikazuje koeficient čiste dobičkonosnosti kapitala z doseženega 0,02 v letu 2004 na doseženega 0,01 v letu 2005, zaradi obračunanega davka od dohodka in nižjega čistega dobička tekočega leta. Ne glede na obračunan davek od dohodka v višini 4.701.928 tolarjev je javno podjetje v letu 2005 poslovalo uspešno, saj je bil doseženi čisti dobiček višji, kot je bil načrtovan.

6 POVZETEK IN KLJUČNE BESEDE (Abstract and key words)

Javna podjetja opravljajo dejavnosti, ki so posebnega družbenega pomena, zato je razumljivo, da je njihov ustanovitelj država ali lokalna skupnost. Država ali lokalna skupnost je tudi v celoti lastnica ali pa večinska lastnica teh podjetij. Javno podjetje posluje kot gospodarska oseba, ki mora skrbeti za uspešno in učinkovito poslovanje. Njegova značilnost je posebna vloga za življenje in delo prebivalcev, zaradi katere mora delovati tako, da so zagotovljeni temeljni družbeni cilji in interesi. Ti pogosto niso skladni s cilji javnega podjetja kot gospodarske osebe, zato se mora javno podjetje na eni strani prilagajati zahtevam trga, na drugi strani pa zahtevam države ali lokalne skupnosti. Javno podjetje tako kot druga podjetja prikazuje uspešnost poslovanja z računovodskimi izkazi in drugimi računovodskimi poročili. Njegovo računovodstvo se v bistvu ne razlikuje od računovodstva drugih gospodarskih družb, so pa prisotne določene posebnosti, ki jih ureja poseben računovodski standard SRS 35 – Računovodske rešitve v javnih podjetjih. Na davčnem področju ni nobenih razlik med obdavčitvijo javnega podjetja ali drugih gospodarskih družb.

Ključne besede: javno podjetje, gospodarska javna služba, računovodenje, zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, davek od dohodkov pravnih oseb, davčno obdobje, davčna stopnja.

ABSTRACT AND KEY WORDS

Public enterprises perform the activities of special social significance therefore it is understandable, that their founder is either the state (government) or local community. The government or local community are also their total or majority share holders. Public enterprises operate as economic operators, taking care of successful and efficient operation. Their special characteristic is the impact on the life and work of the people therefore by their operation they should assure basic social objectives and interests. Often these are not in accordance with the objectives of public enterprise as an economic operator, that is why the public enterprise has to adjust to market requirements on one hand, as well as to the state or local community requirements on the other hand. Equally to any other company the business efficiency is proved by financial statements and other financial reports. The accountancy of public enterprise in general does not differ from the accountancy of other economic operators, but there are some special features regulated by special financial standard SRS 35 Accounting solutions in public enterprises. There are no differences in the field of taxes between the public enterprise and other economic operators.

Key words: public enterprise, economic public service, accounting, Corporate Income Tax Act, corporate Income Tax, tax period, tax rate.

7 SEZNAM VIROV IN LITERATURE

- 1 Arnold, John, in Stuart Turley. 1996. Accounting for Management Decisions. Third edition. London: Prentice Hall.
- 2 Cerkvenik, Stanka. 1998. Analiziranje delovanja javnih podjetij (Primer Holdinga mesta Ljubljana. 4. strokovno posvetovanje o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije: Analiziranje za potrebe strateškega odločanja ter dosežki analitske prakse in teorije. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije.
- 3 Čokelc, Stanko, in Majda Kokotec-Novak, Leon Repovž. 2005. Davščine in davčno svetovanje. Maribor: EPF.
- 4 Duhovnik, Meta. 2005. Problemi računovodenja v javnih podjetjih. 8. letna konferenca računovodij. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
- 5 Freeman, Robert, in Craig D. Shoulders. 1993. Governmental and nonprofit accounting theory and practice. Englewood Cliffs: Prentice-Hall.
- 6 Glynn, J. John. 1993. Public Sector Financial Control and Accounting. Second edition. Oxford: Blackwell Publishers.
- 7 Guzina, Barbara. 2006. Priročnik transferne cene. Ljubljana. Davčna hiša Bilans d.o.o.
- 8 Hieng, Romana. 2005. Računovodsko obravnavanje davka od dohodkov (dobička) pravnih oseb. Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije IKS 11/05: 125–134.
- 9 Hieng, Romana. 2006. Obračun davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2005. Zveza računovodij finančnikov in revizorjev Slovenije IKS 1-2/06: 195–220.
- 10 Heitger, L., P. Ogan, S. Matulich. 1992. Cost Accounting. Cincinnati: College Division.
- 11 Hilton, Ronald W. 1994. Managerial Accounting. Second edition. New York: McGraw-Hill.
- 12 Horvat, T., B. Guzina, P. Mlakar. 2004. Uporaba zakona od dohodkov pravnih oseb v praksi. Ljubljana: Časnik Finance.
- 13 Janko, Lojze. 1990. Javna podjetja. Revija Podjetje in delo 5: 345–351.
- 14 Jedovicki, Marijan. 2001. Priprava in sprejem načrta poslovanja v javnem podjetju. Računovodstvo v javnih podjetjih 2001. Zbornik referatov. Ljubljana: LM Veritas.
- 15 Kavčič, Slavka, in Segeja Slapničar. 2000. Uporaba standardnih stroškov pri analiziranju poslovanja. 6. strokovno posvetovanje o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije: Pomen analiziranja za kakovost odločitev (poslovnih) in drugih ravnateljev in strokovnjakov. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije.
- 16 Klemenčič, Jana. 2003. Povezanost zunanje in notranje revizije v javnih podjetjih. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
- 17 Kokotec-Novak M., B. Korošec, D. Melavc. 2002. Osnove računovodstva z bilanciranjem. Maribor: Ekonomsko poslovna fakulteta.
- 18 Koletnik, Franc. 2004. Računovodstvo za notranje uporabnike informacij. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.

- 19 Koletnik, Franc, in Majda Kokotec-Novak. 1994. Bilanciranje in bilančna politika. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
- 20 Koritnik Rakela, Silva. 2006. Neenotnost pri obdavčitvi odloženih prihodkov za leto 2005. Časnik Finance 30: 18.
- 21 Korošec, Bojana. 1994. Računovodstvo za managerje, zapiski predavanj 1994. Maribor: Ekonomsko poslovna fakulteta.
- 22 Ljubljanske tržnice, d.o.o. Interna gradiva.
- 23 Ljubljanske tržnice, d.o.o. Letno poročilo 2005.
- 24 Mežnar, Drago. 1994. Ustanavljanje, poslovanje in lastninjenje javnih podjetij. Ljubljana: World Trade Center.
- 25 Mlakar, Petra. 2005. Odpis terjatev je davčno priznan odhodek. Časnik Finance 249: 18.
- 26 Odlok o gospodarskih javnih službah (Uradni list RS, 101/00).
- 27 Pličanič, Senko. 1998. Ustanoviteljske pravice in upraviteljska upravičenja glede javnih podjetij. Zbornik referatov o upravljanju in vodenju izvajalcev gospodarskih javnih služb in varstva okolja Slovenije.
- 28 Pravilnik o izvajanju zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, 49/04).
- 29 Pravilnik o določanju primerljivih tržnih cen (Uradni list RS, 130/04).
- 30 Pravilnik o priznani obrestni meri (Uradni list RS, 130/04).
- 31 Slovenski računovodski standardi 2001. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
- 32 Turk, Ivan et. al. 1999. Finančno računovodstvo. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
- 33 Turk, I., S. Kavčič, M. Kokotec-Novak. 2001. Poslovodno računovodstvo. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
- 34 Pravilnik o izvajanju zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, 49/04).
- 35 Pravilnik o določanju primerljivih tržnih cen (Uradni list RS, 130/04).
- 36 Pravilnik o priznani obrestni meri (Uradni list RS, 130/04).
- 37 Uredba o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih dohodkov, ki se ne všttevajo v davčno osnovo (Uradni list RS, 142/04).
- 38 Pravilnik o določitvi opreme za raziskave in razvoj za ugotavljanje dodatnega zmanjšanja davčne osnove v višini 10 % (Uradni list RS, 77/05).
- 39 Pravilnik o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, 122/05).
- 40 Zakon o gospodarskih javnih službah /ZGJS/ (Uradni list RS, 32/93).
- 41 Zakon o gospodarskih družbah /ZGD/ (Uradni list RS, 30/93).
- 42 Zakon o ekonomskih conah /ZEC/ (Uradni list RS, 45/98).
- 43 Zakon o računovodstvu /ZR/ (Uradni list RS, 23/99).
- 44 Zakon o javnih financah /ZJF/ (Uradni list RS, 79/99).
- 45 Zakon o računskem sodišču /ZRacS-1/ (Uradni list RS, 11/01).
- 46 Zakon o davku od dobička pravnih oseb /ZDDPO/ (Uradni list RS, 14/03).
- 47 2005. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb /ZDDPO-1/ (Uradni list RS, 17/05).
- 48 Zakon o davčnem postopku /ZDavP-1/ (Uradni list RS, 25/05).

- 49 Vidovič, Zdenka. 1997. Revidiranje javne porabe s poudarkom na javnih podjetjih. Zbornik 29. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.

8 SEZNAM SLIK IN TABEL

Slika 1: Celostni predračun in njegova notranja sestava	15
Tabela 1: Izkaz poslovnega izida za leto 2005 in 2004	24
Tabela 2: Obračun davka od dohodkov pravnih oseb za obdobje od 1. januarja do 31. decembra 2005	25