

**UNIVERZA V MARIBORU
EKONOMSKO-POSLOVNA FAKULTETA
MARIBOR**

DIPLOMSKO DELO

ODLOŽENI DAVKI

Kandidat: Dušan Kotnik

Študent rednega študija

Številka indeksa: 81512643

Program: visokošolski strokovni

Študijska smer: Računovodstvo

Mentor: mag. Stanko Čokelec

Zg. Polskava, junij, 2004

PREDGOVOR

Gospodarske družbe morajo ob zaključku poslovnega leta izdelati poslovne in davčne izkaze. Da bi bili poslovni rezultati gospodarskih družb resnično in pravilno izkazani, bi bilo potrebno izdelati posebne (ločene) davčne in računovodske izkaze z obračunanimi davki za tekoče poslovno obdobje. Vendar pa načelo časovne usklajenosti prihodkov in odhodkov zahteva, da tudi odhodek za davek ustreza prihodkom in odhodkom obdobja poročanja oziroma računovodskemu dobičku pred obdavčitvijo. Ker je odhodek za davek redko enak davčni obveznosti, bodo morale gospodarske družbe v računovodskih izkazih pripoznati tudi davčne učinke določenih postavk, ki bodo v prihodnjem obračunskem obdobju povzročile nastanek obveznosti oziroma terjatev za davek.

Namen diplomske naloge je predstaviti problematiko izkazovanja odloženih davkov in posledično davkov iz dobička (po novem davkov iz dohodka), s katero se v svetu ukvarjajo tako strokovnjaki s področja računovodstva kot strokovnjaki s področja poznavanja davčne zakonodaje. Odložen davek je bil uveden kot sredstvo za računovodsko pripoznavanje davčnih učinkov časovnouslyklajevalnih oziroma začasnih razlik.

Začasne razlike so razlike med knjižno vrednostjo sredstva ali obveznosti in njegovo (njeno) davčno vrednostjo. Časovnouslyklajevalne razlike so razlike med računovodskim in obdavčljivim dobičkom, ki nastanejo v enem obračunskem obdobju in se odpravijo v drugem obračunskem obdobju.

Z letom 1998 je začel veljati nov Mednarodni računovodski standard 12, ki obravnava davek iz dobička in odložene davke. Mednarodni računovodski standard 12 predpisuje za obračunavanje odloženega davka metodo obveznosti po bilanci stanja. V skladu s to metodo se ugotavljajo prihodnji davčni učinki časovnouslyklajevalnih razlik v obravnavanem obdobju. Prihodnje učinke se pripozna v računovodskih izkazih kot obveznosti za davke, ki bodo zapadle v prihodnosti, ali kot sredstva, ki pomenijo predujme za plačila prihodnjih davkov.

V Sloveniji je to področje urejeno drugače, saj dosedanja davčna zakonodaja uporabe različnih metod obračunavanja davkov iz dobička ni omogočala in tudi nova zakonodaja na področju obdavčevanja davkov iz dohodka pravnih oseb to ne rešuje.

Države članice Evropske skupnosti si prizadevajo za poenotenje davčne zakonodaje, zlasti na področju davka od dobička gospodarskih družb. To je tudi eden od pogojev za oblikovanje enotnega gospodarskega trga. Pozitivne izkušnje in zakonske rešitve drugih držav članic Evropske skupnosti na področju davčne zakonodaje lahko pripomorejo k oblikovanju slovenske davčne zakonodaje. Med temeljnimi zahtevami računovodskih poročil je tudi njihova primerljivost med gospodarskimi družbami različnih držav, ki jo lahko zagotovijo Mednarodni računovodski standardi. Ti nakazujejo smer bodočega razvoja na področju uporabe računovodskih standardov. S tem pa povzročajo spremembe v računovodstvih posameznih držav, torej tudi v Sloveniji.

KAZALO

1	UVOD	4
2	ODLOŽENI DAVKI	6
2.1	Opredelitev pojmov	6
2.2	Računovodski in obdavčljivi dobiček	7
2.3	Stalne, časovnousklajevalne in začasne razlike	9
3	IZKAZOVANJE ODLOŽENIH DAVKOV	11
3.1	Metode obračunavanja davčnih učinkov	11
3.2	Davčna vrednost sredstva in obveznosti.....	13
3.3	Pripoznavanje odmerjenih obveznosti in terjatev za davek.....	15
3.3.1	Pripoznavanje odloženih obveznosti za davek.....	15
3.3.2	Pripoznavanje odloženih terjatev za davek	16
3.4	Merjenje obveznosti za davek ali terjatev za davek.....	19
3.5	Predstavljanje terjatev in obveznosti za davek v računovodskih izkazih	20
4	ODLOŽENI DAVKI V PRAKSI	21
4.1	Kako deluje odloženi davek.....	21
4.2	Zakaj moramo prikazati odloženi davek?	22
4.3	Obračun davka v računovodskih izkazih.....	24
4.3.1	Primer odloženega davka kot obveznost	24
4.3.2	Primer odloženega davka kot terjatev.....	26
4.4	Pobot obveznosti in terjatev iz naslova odloženega davka	27
4.5	Obračun odloženega davka za osnovna sredstva	28
4.6	Obračun odloženega davka za davčna izgube	30
4.7	Zgled izračuna odložene terjatve za davek, odložene obveznosti za davek in odhodka za davek	32
4.8	Vpliv dogodkov, ki povzročajo odložene davke, na izkaz poslovnega izida in bilanco stanja	34
4.9	Prednosti in slabosti uporabe odloženih davkov	35
4.10	Potrebne spremembe in dopolnitve na področju odloženih davkov v slovenskih predpisih	36
5	SKLEP	38
6	POVZETEK.....	39
6.1	Ključne besede	39
7	SEZNAM LITERATURE.....	40
8	SEZNAM VIROV	41
9	SEZNAM TABEL IN ZGLEDOV	42
9.1	Seznam tabel	42
9.2	Seznam zgledov	42

1 UVOD

Gospodarske družbe morajo ob zaključku poslovnega leta izdelati poslovne in davčne izkaze. Poslovni in davčni izkazi gospodarskih družb so lahko medsebojno povezani, neodvisni ali pa sta poslovni in davčni izkaz identična.

Da bi bili poslovni rezultati gospodarskih družb resnično in pravilno izkazani, bi bilo potrebno izdelati posebne (ločene) davčne in računovodske izkaze z obračunanimi davki za tekoče poslovno obdobje. Vendar pa načelo časovne usklajenosti prihodkov in odhodkov zahteva, da tudi odhodek za davek ustreza prihodkom in odhodkom obdobja poročanja oziroma računovodskemu dobičku pred obdavčitvijo. Ker je odhodek za davek redko enak davčni obveznosti, bodo morale gospodarske družbe v računovodskih izkazih pripoznati tudi davčne učinke določenih postavk, ki bodo v prihodnjem obračunskem obdobju povzročile nastanek obveznosti oziroma terjatev za davek. S tem smo se približali pojmu odloženih davčnih obveznosti oziroma vnaprej vračunanih davkov kot razlike med odhodkom za davek in odmerjenim davkom.

V diplomski nalogi bomo predstavili »Odloženi davek«, ki je bil uveden kot sredstvo za računovodsko pripoznavanje davčnih učinkov časovnousklajevalnih oziroma začasnih razlik.

Dejstvo je, da mora računovodstvo spremljati poslovno dogajanje in pokazati, kakšni so vplivi tega dogajanja na gospodarsko in finančno uspešnost gospodarske družbe. Vendar pa za tuje gospodarske družbe, ki sodelujejo z našimi gospodarskimi družbami, ne bo sprejemljivo, da bo vpliv enakega poslovnega dogodka pri nas drugače prikazan kot marsikje drugje v svetu. Tako bomo tudi v Sloveniji prisiljeni sprejeti rešitve, ki so mednarodno priznane.

Namen diplomske naloge je predstaviti problematiko računovodskega izkazovanja odloženih davkov in posledično davkov iz dobička, s katero se v svetu ukvarjajo tako strokovnjaki s področja računovodstva kot strokovnjaki s področja poznavanja davčne zakonodaje. Z letom 1998 je začel veljati nov Mednarodni računovodski standard 12, ki obravnava davek od dobička in odložene davke. V Sloveniji je to področje urejeno drugače, saj dosedanja davčna zakonodaja uporabe različnih metod obračunavanja davkov iz dobička ni omogočala.

Cilji, ki jih bomo skušali doseči z raziskavo so predstavitev odloženih davkov, predstavitev razlik med računovodskim in obdavčljivim dobičkom, iz njih izvirajoče stalne, časovnousklajevalne in začasne razlike ter z njimi povezan nastanek odloženih terjatev oziroma odloženih obveznosti za davek iz dobička. Zaradi boljšega razumevanja tematike, bomo predstavili odložene davke tudi v praksi in na primerih.

Dejstvo je, da davčna zakonodaja v Sloveniji področje odloženih davkov in posledično področje davka od dobička ne obravnava. Razloga, ki sta med seboj tesno povezana, sta dva: prvi je, da je vsebina, ki jo obravnava Mednarodni računovodski standard, za nas tako v teoriji kot v praksi povsem nova, drugi pa, da se slovenska davčna zakonodaja razlikuje od zakonodaje drugih evropskih držav, zato Mednarodni računovodski standard 12 pri nas

ne uporabljamo. Z novo zakonodajo na področju obdavčevanja dohodkov pravnih oseb se to tudi ne rešuje¹.

Raziskovanje tematike v diplomski nalogi vzame veliko časa, saj je v Sloveniji to področje neobdelano. Pri raziskovanju smo uporabljali predvsem literaturo, ki je predstavljala izbrano tematiko iz drugih držav v svetu. Najbolj poznan v Sloveniji je Mednarodni računovodski standard, kateri obravnava izbrano tematiko diplomske naloge v poglavju 12 – Davek od dobička. Praktični primeri navedeni v diplomski nalogi so le prikaz za lažje in boljše razumevanje, saj se v praksi srečujemo z mnogo večjimi vrednostnimi in številčnimi postavkami.

Poudariti moramo, da je poznavanje in razumevanje izbrane tematike v diplomski nalogi, moč razumeti le ob dobrem poznavanju davčnih zakonodaj in računovodskih usmeritev.

¹ Preverjeno po novem Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb.

2 ODLOŽENI DAVKI

Davek od 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. Navadno razlika med računovodskim in davčnim dobičkom pomeni odloženi davek – to je davek iz dobička, ki se bo prenesel v naslednje davčno obdobje (Weygandt in Kieso 1995, M20).

Pri računovodskem izkazovanju odhodkov za davek iz dobička oziroma obveznosti zanj se zastavlja vprašanje pravilnosti izkazovanja odhodkov za davke. Že stari Mednarodni računovodski standard² 12 je nasprotoval metodi davčne obveznosti, po kateri so odhodki za davke, ki se nanašajo na obravnavano obdobje, praviloma enaki obračunani davčni obveznosti (to metodo še vedno uporabljamo v Sloveniji). Izkazovanje davčnih obveznosti v zneskih, obračunanih za posamezno obračunsko obdobje od obdavčljivega dobička, ugotovljenega na podlagi davčnih predpisov, je namreč v nasprotju z eno od temeljnih računovodskih predpostavk: predpostavko upoštevanja nastanka poslovnega dogodka, ki pravi, da moramo prihodke in stroške upoštevati takrat, ko nastanejo (in ne takrat, ko podjetje prejme ali opravi plačilo), in jih vključiti v računovodske izkaze, ki se nanašajo na tista obdobja, v katerih so nastali. Po MRS 12 mora ta predpostavka veljati tudi za davčne odhodke, kar pomeni, da morajo biti ti izkazani po metodi obračunavanja davčnih učinkov, torej da se davki iz dobička vračunajo kot odhodek podjetja v istih obdobjih kot prihodki in odhodki, na katere se nanašajo.

»Odložen davek« je bil uveden kot sredstvo za računovodsko pripoznavanje davčnih učinkov časovnouslyklajevalnih oziroma začasnih razlik.

Stalne razlike ne prinašajo davčnih učinkov, saj so po svoji naravi dokončne in se računovodsko ne izkazujejo, medtem ko časovnouslyklajevalne oziroma začasne razlike vplivajo na odložene davčne obveznosti oziroma terjatve, zaradi česar morajo biti njih davčni učinki izkazani v računovodskih izkazih (Hieng 2004, 132).

2.1 Opredelitev pojmov³

Računovodski dobiček je celotni dobiček ali izguba v posameznem obdobju, vključno z izrednimi postavkami, ki je prikazan v izkazu poslovnega izida, preden se odštejejo odhodki za davek iz dobička ali prištejejo prihranek na račun ustreznega davka iz dobička.

Obdavčljivi dobiček (davčna izguba) je dobiček (izguba) v posameznem obdobju, ki se ugotovi v skladu s predpisi davčnih oblasti, na podlagi katerih je potrebno poravnati (povrniti) davek iz dobička.

² V nadaljevanju MRS.

³ Povzeto po SIR 1997, 11 – 12.

Odhodek za davek (prihodek od davka) je celotni znesek, ki je vključen v določanje čistega dobička ali izgube v posameznem obdobju glede na odmerjeni davek in odloženi davek. Obsega odmerjeni odhodek za davek in odloženi odhodek za davek.

Odmerjeni davek je znesek davka, ki ga je treba poravnati (povrniti) glede na obdavčljiv dobiček (davčno izgubo) v posameznem obdobju.

Odložene obveznosti za davek so zneski davka iz dobička, ki jih bo treba poravnati v prihodnjih obdobjih glede na obdavčljive začasne razlike.

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

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

Davčna vrednost sredstva ali obveznosti je znesek, ki se pripiše sredstvu ali obveznosti pri obračunu davka.

Začasne razlike so razlike med knjigovodsko vrednostjo sredstev ali obveznosti v bilanci stanja in njegovo (njeno) davčno vrednostjo. Začasne razlike so lahko bodisi:

- a) obdavčljive začasne razlike, to je začasne razlike, katerih posledica so obdavčljivi zneski pri ugotavljanju obdavčljivega dobička (davčne izgube) v prihodnjih obdobjih, ko se knjigovodska vrednost sredstva povrne ali se knjigovodska vrednost obveznosti poravna, bodisi
- b) odbitne začasne razlike, to je začasne razlike, katerih posledica so zneski, ki se odštejejo pri ugotavljanju obdavčljivega dobička (davčne izgube) v prihodnjih obdobjih, ko se knjigovodska vrednost sredstva povrne ali se knjigovodska obveznost poravna.

2.2 Računovodski in obdavčljivi dobiček

Gospodarska družba lahko vpliva na velikost davčne osnove in s tem na davčno obveznost. Ta vpliv se ne začne šele pri sestavljanju davčne bilance, ampak že veliko prej, pri vrednotenju bilančnih postavk (Zafred 1995, 4). 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 zanj najugodnejše (Koletnik in Kokotec 1994, 247 – 248).

Zato pri bilanciranju prihaja do konflikta med dvema nasprotnima si ciljema. Na eni strani je to cilj poslovne bilance, ki naj bi izkazovala visok dobiček, ki odraža ekonomsko stanje gospodarske družbe. Nasproten temu je cilj davčne bilance, ki naj bi izkazovala kar najnižji možni dobiček in s tem čim manjše plačilo davka iz dobička (Hilke 1995, 10). Srečamo se tudi z dvema nasprotujočima si interesoma: na eni strani je to interes lastnika, ki teži za čim večjim dobičkom, na drugi strani pa je interes države in njena potreba po denarju s strani davčnih zavezancev. Srečujeta se tudi dve pravni podlagi – računovodski standardi, ki predstavljajo strokovna priporočila in smernice ter davčna zakonodaja oziroma zakona o davku od dobička za gospodarske družbe (Kavčič 1997, 144).

Računovodski izkazi vsebujejo obračunane davke za dobiček, ugotovljen v davčnem izkazu. Da bi bil poslovni rezultat gospodarske družbe resnično in pravilno izkazan, bi morala gospodarska družba zraven teh davkov v računovodskih izkazih pripoznati tudi davčne učinke določenih postavk, ki bodo v prihodnjih obdobjih povzročile nastanek obveznosti ali terjatev za davek.

Če štejemo davek iz dobička kot odhodek, mora ta ustrezati računovodsko izkazanemu dobičku, čeprav je drugačen od dobička, ugotovljenega v davčnem izkazu, ali davka, ki ga bo za to razdobje dejansko treba plačati. Iz tega izhaja potreba po razmejevanju davka iz dobička. Davek iz dobička, ki se razmejuje, je navadno obračunan prej in se izkazuje na kontih pasivnih časovnih razmejitev. Razmejeni davki v okviru pasivnih časovnih razmejitev predstavljajo zneske, ki še ne pomenijo obveznosti do države, se pa kot obveznost pojavijo takrat, ko je davek iz dobička po davčnih predpisih višji od davka iz dobička po računovodski praksi (Turk 1989, 135). Razmejevanje davčnih obveznosti na računovodskem področju pokriva MRS 12 – Davek iz dobička.

Po MRS 12 je računovodski dobiček celotni dobiček ali izguba v posameznem obdobju pred odštetjem odhodka za davek iz dobička, obdavčljivi dobiček (davčna izguba) pa je dobiček (izguba) v posameznem obdobju, ki se ugotovi v skladu s predpisi davčnih oblasti, na podlagi katerih je treba poravnati (povrniti) davek iz dobička.

V večini držav se pravila za ugotavljanje obdavčljivega dobička razlikujejo od računovodskih usmeritev, ki se uporabljajo pri ugotavljanju računovodskega dobička, zato računovodski in obdavčljivi dobiček praviloma nista enaka. Prvi razlog za razliko med računovodskim in obdavčljivim dobičkom je prevladujoče mnenje, da je nekatere postavke treba vključiti v obračun računovodskega dobička, ne pa tudi obdavčljivega dobička, in obratno. Tako se na primer razne dotacije praviloma ne morejo odšteti od obdavčljivega dobička, zmanjšujejo pa računovodski dobiček. Drugi razlog pa je, da se nekatere postavke sicer upoštevajo pri obeh vrstah dobička, vendar v obračunih za različna obdobja. Rezervacije se na primer v več državah odštevajo od računovodskega dobička v obdobju, v katerem jih podjetje oblikuje, obdavčljivi dobiček pa zmanjšujejo šele v obdobju, ko nastanejo izdatki (po novem naj bi bilo tako tudi pri nas). Še pogostejši so primeri različnega upoštevanja amortizacije, saj se amortizacijske stopnje pri ugotavljanju računovodskega in obdavčljivega dobička pogosto razlikujejo (Hieng 2004, 130).

2.3 Stalne, časovnousklajevalne inčasne razlike

V prejšnjem poglavju omenjena razloga za nastanek razlik med računovodskim in obdavčljivim dobičkom vodita v nastanek stalnih, časovnousklajevalnih in časasnih razlik med njima. Stari MRS 12 je poznal stalne in časovnousklajevalne razlike, novi pa pozna in opredeljuje le časne razlike (Hieng 1999, 172).

Stalne razlike so razlike med obdavčljivim in računovodskim dobičkom v posameznem obdobju, ki nastanejo v obravnavanem obdobju in ne izginejo v kasnejših obdobjih. V slovenski davčni zakonodaji poznamo veliko število stalnih razlik. Na kratko lahko rečemo, da so to tisti odhodki iz računovodskih izkazov, ki jih davčni zakon ne priznava kot odhodke v davčnem izkazu (Hieng 2004, 131).

Po Zakonu o davku od dobička pravnih oseb⁴ v 13. členu navaja, da se med odhodke po tem zakonu ne štejejo:

- davki, ki jih je plačal lastnik davčnega zavezanca kot fizična oseba,
- denarne kazni,
- zamudne obresti od nepravčasno plačanih davkov in prispevkov,
- odhodki za pokrivanje izgub iz prejšnjih let,
- rezervacije za kritje možnih izgub,
- formirani popravki vrednosti in odpisane terjatve do delavcev, lastnikov ali povezanih oseb (ZRFRS 2003, 13. člen).

Časovnousklajevalne razlike so razlike med obdavčljivim dobičkom in računovodskim dobičkom za določeno obračunsko obdobje, ki nastanejo kot posledica tega, da se določene postavke upoštevajo pri ugotavljanju obdavčljivega dobička v enem obdobju, pri ugotavljanju računovodskega dobička pa v drugem obdobju. Časovnousklajevalne razlike nastanejo v enem obračunskem obdobju, odpravijo pa se v enem ali več kasnejših obdobjih (SIR 1997, 3).

Časovnousklajevalne razlike so razlike, ki nastanejo zato, ker je obveznost za davek v računovodskih izkazih določenega obdobja različna od davka obračunanega na podlagi obdavčljivega dobička. Značilno je, da se ta razlika v enem obdobju pojavi in se kasneje tudi odpravi.

⁴ V nadaljevanju ZDDPO.

Ločimo štiri vrste različnih okoliščin, ki pripeljejo do omenjene razlike:

- prihodki, evidentirani v računovodskih izkazih v enem obdobju, v davčnem izkazu pa se upoštevajo v kasnejšem obdobju (primer: prodaja na obroke, prihodki od obresti),
- odhodki, upoštevani v davčnem izkazu v enem obdobju, odhodek v računovodskih izkazih pa se upošteva v kasnejših obdobjih (primer: stroški raziskovanja),
- prihodki, upoštevani v davčnem izkazu v enem obdobju, v računovodskih izkazih pa se evidentirajo v naslednjem obdobju (primer: vnaprej prejeta plačila najemnin),
- odhodki, upoštevani v računovodskih izkazih v enem obdobju, v davčnem izkazu pa so upoštevani v naslednjih obdobjih (primer: rezervacije za garancije) (Australian Accounting Standard 3 1998, 4-5).

Slovenska davčna zakonodaja ne pozna časovnousklajevalnih razlik (razen v primeru prihodkov od udeležbe v dobičku odvisnih podjetij in v zvezi z dolgoročnimi rezervacijami, pa še to le pod določenimi pogoji). V glavnem so vse razlike med računovodskim in obdavčljivim dobičkom stalne. Bodo pa v davčni zakonodaji predvidene novosti, ki bodo vpeljale tudi časovnousklajevalne razlike (Hieng 2004, 131).

Pojem *začasnih razlik* vpeljuje, kot rečeno, novi MRS 12. Po njem sočasne razlike, razlike med knjižno vrednostjo sredstva ali obveznosti v bilanci stanja in njegovo (njeno) davčno vrednostjo. Začasne razlike so lahko bodisi:

- obdavčljive začasne razlike, to je začasne razlike, katerih posledica so obdavčljivi zneski pri določanju obdavčljivega dobička (davčen izgube) v prihodnjih obdobjih, ko se knjižna vrednost sredstva povrne ali knjižna vrednost obveznosti poravna, bodisi
- odbitne začasne razlike, katerih posledica so zneski, ki se odštejejo pri določanju obdavčljivega dobička (davčen izgube) v prihodnjih obdobjih, ko se knjižna vrednost sredstva povrne ali se knjižna vrednost obveznosti poravna (Hieng 2004, 131 – 132).

Vse začasne razlike so časovnousklajevalne razlike. Obstajajo pa tudi začasne razlike, ki niso časovnousklajevalne razlike⁵.

⁵ Glej pod točko 3.1.

3 IZKAZOVANJE ODLOŽENIH DAVKOV

Davčni odhodki morajo biti po MRS 12 izkazani po metodi obračunavanja davčnih učinkov. To pomeni, da se davki iz dobička upoštevajo kot odhodek v istih obdobjih kot prihodki in odhodki, na katere se nanašajo. Odloženi davek je bil uveden kot način računovodskega izkazovanja časovnousklajevalnih in začasnih razlik.

Dolgoročne rezervacije morajo po Mednarodnih računovodskih standardih izkazati gospodarske družbe za naslednje namene:

- za predvidene izgube po posamezni pogodbi o gradbenih delih, če sprotne ocene vseh stroškov in prihodkov kažejo izgubo,
- za pokrivanje časovnousklajevalnih razlik med obdavčljivim in računovodskim dobičkom v posameznem obračunskem obdobju,
- za državne podpore, ki so povezane z osnovnimi sredstvi,
- za druge zneske, ki so posledica možnih pojavov in dogodkov, ki sledijo datumu bilance stanja (Kavčič 1995, 93).

3.1 Metode obračunavanja davčnih učinkov

Metode obračunavanja davčnih učinkov so različne, v svetu pa prevladujeta metoda časovno razmejenih zneskov davka in metoda dolžnih zneskov davka.

Metoda časovno razmejenih zneskov davka temelji na časovnousklajevalnih razlikah obravnavanega obdobja, katerih davčne učinke razmejimo in razporedimo na prihodnja obdobja, v katerih se časovnousklajevalne razlike odpravijo. Razmejenih zneskov davka v bilanci stanja ne obravnavamo, kot da pomenijo pravice do prejema plačila ali obveznosti za plačilo, zato jih ne preračunamo, kadar pride do spremembe davčne stopnje ali uveljavitve novih davkov. Davčne učinke časovnousklajevalnih razlik, ki nastanejo v obravnavanem obdobju, torej določamo izključno na podlagi tedaj veljavnih davčnih stopenj.

Po metodi časovno razmejenih zneskov davka odhodki za davke v posameznem obračunskem obdobju sestojijo iz:

1. obračunanih davčnih obveznosti in
2. davčnih učinkov časovnousklajevalnih razlik, preloženih na druga obdobja.

Po *metodi dolžnih zneskov davka* ugotavljamo pričakovane davčne učinke časovnousklajevalnih razlik v obravnavanem obdobju in o njih poročamo v računovodskih izkazih kot o obveznostih za davke, zapadle v prihodnosti, ali kot o sredstvih, ki pomenijo predujme za plačila prihodnjih davkov. Razmejene zneske davka preračunamo tako, da upoštevamo spremembe davčne stopnje ali uveljavitev novih davkov. Stanje lahko prilagodimo celo tako, da upoštevamo pričakovane prihodnje spremembe davčne stopnje (Hieng 2004. 133).

Po metodi dolžnih zneskov davka se odhodki za davke v posameznem obdobju sestojijo iz:

- a) obračunanih davčnih obveznosti,
- b) zneska davkov, za katerega pričakujemo, da ga bomo morali plačati, ali menimo, da smo zanj plačali predujem v zvezi s časovnousklajevalnimi razlikami, nastalimi ali odpravljenimi v obravnavanem obdobju, in
- c) preračuna razmejenih davčnih obveznosti oziroma terjatev v bilanci stanja, ki je potreben, da bi preračunani znesek odseval bodisi spremembo davčne stopnje bodisi uveljavitev novih davkov (SIR 1994, 9 – 10).

Obe opisani metodi obračunavanja davčnih učinkov, ki se včasih označujeta tudi kot metodi obveznosti po izkazu poslovnega izida, sta bili dovoljeni po starem MRS 12. Novi MRS 12 pa prvo (metodo časovnega razmejevanja zneskov davka) izrecno prepoveduje, drugo (metodo dolžnih zneskov davka) pa spreminja v metodo obveznosti po bilanci stanja.

Poglejmo razliko med metodo obveznosti po izkazu poslovnega izida in bilanci stanja.

Metoda obveznosti po izkazu poslovnega izida se osredotoči na časovnousklajevalne razlike, medtem ko se metoda obveznosti po bilanci stanja osredotoči na začasne razlike. Časovnousklajevalne razlike so razlike med obdavčljivim dobičkom in računovodskim dobičkom, ki se pojavijo v enem obdobju in odpravijo v drugem ali več drugih obdobjih. Začasne razlike pa so razlike med davčno vrednostjo posameznega sredstva ali obveznosti in njegovo oziroma njeno knjižno vrednostjo v bilanci stanja. Davčna vrednost posameznega sredstva ali obveznosti je znesek, ki se prisodi temu sredstvu oziroma obveznosti pri obračunu davka.

Novi MRS 12 se ne ukvarja s stalnimi razlikami, saj te, kot rečeno, nimajo davčnih učinkov v prihodnosti, zato se tudi računovodsko ne izkazujejo. Davčne učinke prinašajo le časovnousklajevalne in začasne razlike. Začasne razlike so širši pojem od časovnousklajevalnih, predvsem pa glede na problematiko, ki jo MRS 12 ureja, natančnejši (Hieng 2004, 133 – 134).

Začasne razlike so širši pojem od časovnousklajevalnih. Po svoji opredelitvi so vse časovnousklajevalne razlike začasne, saj smo rekli, da se odpravijo v enem od naslednjih obdobjih. Obratno pa ne velja, namreč vse začasne razlike niso nujno časovnousklajevalne. Novi MRS 12 navaja primere začasnih razlik, ki niso časovnousklajevalne.

Poglejmo jih nekaj:

- če se v odvisnih podjetjih dobički ne razdelijo obvladujočemu podjetju,
- če se sredstva prevrednotijo (revalorizirajo) in pri obračunu davka ni ustrezne prilagoditve,
- če se vrednost naložbe ob prevzemu drugega podjetja razporedi na pridobljena sredstva in obveznosti s sklicevanjem na njihove poštene vrednosti, pri obračunu davka pa ni ustrezne prilagoditve,
- če se knjižna vrednost posameznega sredstva ali obveznosti ob začetnem pripoznanju razlikuje od njegove oziroma njene začetne davčne vrednosti.

Začasne razlike, ki niso časovnouslysklajevalne, so pomembne, ker lahko privedejo do odloženih davčnih obveznosti oziroma terjatev.

Praviloma so obveznosti za odložene davke oziroma terjatve za odložene davke enake po obeh metodah (obveznosti po izkazu poslovnega izida in bilanci stanja), razlike nastanejo le, kadar se morajo po novem MRS 12 izkazati obveznosti za odložene davke oziroma terjatve zanje v primerih začasnih razlik, ki niso časovnouslysklajevalne (Hieng 2004, 134).

Metoda obveznosti po bilanci stanja je edina metoda, ki jo predpisuje novi MRS 12, zato se bomo v nadaljevanju podrobneje posvetili le tej metodi. Predmet obravnave bo, kako obračunati sedanje in prihodnje davčne učinke v zvezi s:

- a) prihodnjo povrnitvijo knjižne vrednosti sredstev oziroma poravnavo knjižne vrednosti obveznosti, pripoznanih v bilanci stanja, ter
- b) posli in drugimi dogodki v obravnavanem obdobju, pripoznanimi v računovodskih izkazih podjetja.

Seveda pri tem predpostavljamo, da podjetje pričakuje povrnitev ali poravnavo knjižnega zneska takšnega sredstva ali obveznosti. Znesek odložene obveznosti za davek oziroma odložene terjatve za davek bomo ugotavljali in izkazovali vselej, kadar bo verjetno, da bo posledica povrnitve ali poravnave knjižne vrednosti večje ali manjše plačilo davka, kot če takšna povrnitev ali poravnava ne bi imela davčnih posledic. Od tega je odvisna tako imenovana davčna vrednost sredstva ali obveznosti, ki jo MRS 12 opredeljuje kot znesek, ki se pri obračunu davka pripiše sredstvu oziroma obveznosti (Hieng 2004, 135).

3.2 Davčna vrednost sredstva in obveznosti

Davčna vrednost sredstva je znesek, ki se pri obračunu davka odšteje od vsake obdavčljive gospodarske koristi, ki priteče v gospodarsko družbo, kadar se z njo povrne knjižna vrednost sredstva. Če gospodarska korist ni obdavčljiva, je davčna vrednost sredstva enaka njegovi knjižni vrednosti (SIR 1997, 12).

Zgled 1: Prikaz davčne vrednosti sredstva

Podjetje ima osnovno sredstvo z nabavno vrednostjo 100 in popravkom vrednosti 20. Letna amortizacijska stopnja za davčne potrebe je 33%. Predpostavimo, da je podjetje za davčne potrebe že upoštevalo amortizacijo 33. Davčna stopnja naj bo 50%.

Ker so vsi prihodki v zvezi s tem osnovnim sredstvom obdavčljivi, je znesek, ki se bo pri obračunu davka odštel v času do nadomestitve njegove knjižne vrednosti, 67, kar je tudi njegova davčna vrednost (Hieng 2004, 135).

Davčna vrednost obveznosti je njena knjižna vrednost, zmanjšana za znesek, ki se bo odštel pri obračunu davka glede na to obveznost v prihodnjih obdobjih (SIR 1997, 13).

Zgled 2: Prikaz davčne vrednosti obveznosti

Podjetje ima vnaprej vračunane odhodke iz naslova obveznosti za najemnine, ki se pri obračunu davka od dobička priznajo šele, ko nastanejo izdatki. Knjižna vrednost obveznosti je 100.

Ker bo znesek obveznosti ob plačilu vplival na davčno osnovo v velikosti nastalih izdatkov, je davčna vrednost 0, torej knjižna vrednost, zmanjšana za znesek, ki se bo odštel pri obračunu davka v prihodnjih obdobjih (Hieng 2004, 136).

Davčno vrednost imajo tudi nekatere postavke, ki se v bilanci stanja ne pripoznajo kot sredstva ali obveznosti. Tak primer so stroški raziskovanja, ki se pripoznajo kot odhodki pri ugotavljanju računovodskega dobička v obdobju, v katerem se pojavijo, a so dovoljeni kot odbitki pri ugotavljanju obdavčljivega dobička (davčne izgube) šele v kasnejših obdobjih. Razlika med davčno vrednostjo stroškov raziskovanj, to je zneskom, ki ga bo davčna oblast dovolila kot odbitno postavko v prihodnjih obdobjih, in knjigovodsko vrednostjo nič je odbitna začasna razlika, katere posledica je odložena terjatev za davek (SIR 1997, 14).

Kadar davčna vrednost sredstva ali obveznosti ni takoj očitna ali kadar smo pri ugotavljanju njene velikosti v dvomih, si je koristno pomagati z odgovorom na vprašanje, ali bosta posamezno sredstvo oziroma obveznost povzročila v prihodnosti večje oziroma manjše plačilo davka, kot če njuna povrnitev oziroma poravnava ne bi imela nobenih davčnih posledic, ali drugače: ali bosta povrnitev sredstva oziroma poravnava obveznosti povzročila nastanek odloženih obveznosti oziroma terjatev za davek. Prav razlike med knjižnimi in davčnimi vrednostmi sredstev oziroma obveznosti namreč vodijo v nastanek odloženih obveznosti za davek oziroma odloženih terjatev za davek.

MRS 12 zahteva, da podjetje obračuna davčne posledice poslov in drugih dogodkov na enak način, kot obračuna same posle in druge dogodke. Tako se davčni učinki, povezani s posli in drugimi dogodki, pripoznanimi v izkazu poslovnega izida, tudi pripoznajo v izkazu poslovnega izida. Različno obravnavanje stroškov amortizacije pri ugotavljanju računovodskega dobička in dobička za davčne potrebe vodi v odložene obveznosti oziroma terjatve za davek, ki se v izkazu poslovnega izida izkazujejo kot večji oziroma manjši odhodki za davek iz dobička. Davčni učinki, povezani s posli in drugimi dogodki, pripoznanimi neposredno v lastniškem kapitalu, se tudi pripoznajo neposredno v lastniškem kapitalu. Če bi se na primer revalorizacija sredstev pripisovala neposredno lastniškemu kapitalu, bi tudi morebitne odložene obveznosti za davek bremenile lastniški kapital in ne odhodke v izkazu poslovnega izida. Podobno vpliva pripoznavanje odloženih terjatev za davek in obveznosti za davek pri poslovni združitvi na znesek dobrega ali slabega imena, ki se pri takšni združitvi pojavi, in ne na odhodek v izkazu poslovnega izida (Hieng 2004, 136).

3.3 Pripoznavanje odmerjenih obveznosti in terjatev za davek

Odmerjeni davek za obravnavano in prejšnja obdobja se, kolikor še ni poravnan, pripozna kot obveznost. Če že plačani znesek v obravnavanem in prejšnjih obdobjih preseže odmerjeni znesek za ta obdobja, se presežek pripozna kot terjatev (SIR 1997, 15).

Korist v zvezi z davčno izgubo, prenesena v prejšnje obdobje za povrnitev odmerjenega davka prejšnjih obdobj, se pripozna kot terjatev (SIR 1997, 15).

Če se davčna izguba izrabi za kritje odmerjenega davka prejšnjih obdobj, pripozna podjetje takšno korist kot terjatev v obdobju, v katerem se pojavi davčna izguba, ker je verjetno, da bo korist pritekla v podjetje in da jo je mogoče zanesljivo izmeriti (SIR 1997, 15).

3.3.1 Pripoznavanje odloženih obveznosti za davek

Odložene obveznosti za davek se pripoznavajo za vse obdavčljive začasne razlike, razen če se te pojavijo iz

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

Kadar govorimo o pripoznavanju sredstva, vedno predpostavljamo, da bo njegova knjižna vrednost povrnjena v obliki gospodarske koristi, ki bo pritekla v podjetje v prihodnjih obdobjih. Če knjižna vrednost sredstva preseže njegovo davčno vrednost, znesek obdavčljive gospodarske koristi preseže znesek, dovoljen kot odbitek pri obračunu davka. Ta razlika med knjižno in davčno vrednostjo sredstva je obdavčljiva začasna razlika. Obveznost plačati iz nje izhajajoči davek iz dobička v prihodnjih obdobjih pa je odložena obveznost za davek, ki se v izkazu poslovnega izida izkaže kot odhodek za davek iz dobička, v bilanci stanja pa kot odložena obveznost.

Takšna obdavčljiva začasna razlika oziroma odložena obveznost za davek se odpravi takrat, ko podjetje povrne knjižno vrednost sredstva.

Zgled 3: Prikaz obdavčljive začasne razlike

Podjetje ima osnovno sredstvo s knjižno vrednostjo 100, popravkom vrednosti 20 in dobo koristnosti 5 let. Davčno priznana amortizacijska stopnja je 33%, stopnja davka iz dobička pa 50%.

Davčna vrednost osnovnega sredstva je 67 (nabavna vrednost osnovnega sredstva 100 minus amortizacija, priznana pri obračunu davka 33). Da bi podjetje povrnilo knjižno (sedanjo) vrednosti 80, mora zaslužiti obdavčljivi dobiček z amortizacijo 80, vendar bo od njega lahko odštelo le preostalo davčno priznana amortizacijo 67. Torej bo od razlike 13 (knjižna vrednost 80 minus davčna vrednost 67) plačalo davek iz dobička 6,5, ko bo povrnilo knjižno vrednost sredstva. Razlika 13 je torej obdavčljiva začasna razlika, iz nje

izhajajoči davek iz dobička 6,5 pa se v računovodskih izkazih pripozna kot odhodek za davek iz dobička in odložena obveznost za davek.

V nadaljevanju pogledimo še nekaj primerov obdavčljivih začasnih razlik, katerih posledice so odložene obveznosti za davek:

- a) Nekatere vrste prihodkov se v računovodski dobiček vključujejo v času, na katerega se nanašajo, v obdavčljivi dobiček pa jih nekatere zakonodaje vključujejo šele ob prejemu. Davčna vrednost vsake terjatve, pripoznane v bilanci stanja glede na takšne prihodke, je nič, ker prihodki ne vplivajo na obdavčljivi dobiček, dokler ni prejemkov. To je pogosto pri obrestih, pri nas pa imamo tak primer ob določeni predpostavki le pri prihodkih iz udeležbe v dobičku odvisnih podjetij.
- b) Kadar je amortizacija, upoštevana pri ugotavljanju obdavčljivega dobička pospešena (večja od tiste, ki se uporablja za računovodske namene), se pojavi obdavčljiva začasna razlika, ki povzroči odloženo obveznost za davek, če pa je amortizacija za davčne namene počasnejša kot za računovodske namene, se pojavi odbitna začasna razlika, ki povzroča odloženo terjatev za davek.
- c) Nekateri stroški se v skladu z računovodskimi usmeritvami lahko usredstviijo in amortizirajo pri ugotavljanju računovodskega dobička v prihodnjih obdobjih, nekatere davčne zakonodaje pa dovoljujejo, da se odštejejo pri ugotavljanju obdavčljivega dobička že v obdobju, v katerem se pojavijo (pogost primer takšne ureditve so stroški raziskovanja). Davčna vrednost stroškov je 0, ker so že odšteti od obdavčljivega dobička, začasna razlika pa je razlika med knjižno vrednostjo stroškov in njihovo davčno vrednostjo in povzroča odloženo obveznost za davek.

Odložene obveznosti za davek se pripoznajo v zneskih, izračunanih po davčnih stopnjah, za katere se pričakuje, da se bodo uporabljale v obdobju, ko bo obveznost poravnana. MRS 12 izrecno določa, da se ne diskontirajo, ker diskontiranje zahteva podrobnejšo opredelitev časa, v katerem bo odpravljena vsaka začasna razlika. Takšna opredelitev pa je pogosto neizvedljiva in zapletena.

Zčasne razlike se pojavljajo tudi v drugih primerih, vendar po MRS 12 ne povzročajo odloženih davčnih obveznosti. Ti primeri so navedeni v 18. členu standarda (Hieng 2004, 137 – 138).

3.3.2 Pripoznavanje odloženih terjatev za davek

Odložene terjatve za davek se pripoznavajo za vse odbitne začasne razlike, kolikor je verjetno, da se bo pojavil razpoložljivi obdavčljivi dobiček, v breme katerega bo mogoče uporabiti odbitne začasne razlike, razen če odložene terjatve za davek izhajajo iz:

- a) slabega imena, ki je obravnavano kot odloženi prihodek skladno z MRS 22, ali
- b) začetnega pripoznavanja sredstva ali obveznosti v poslu, ki ni poslovna združitev in ob času posla ne vpliva niti na računovodski dobiček niti na obdavčljivi dobiček.

Pri sredstvih smo rekli, da se pri njih pripoznavanju predpostavlja, da bo njihova knjižna vrednost povrnjena v obliki gospodarske koristi, pritekajoče v podjetje. Pri obveznostih pa

se predpostavlja, da se pri njih pripoznavanju predpostavlja, da bo njihova knjižna vrednost poravnana v prihodnjih obdobjih z odtokom dejavnikov, ki uresničujejo gospodarsko korist, iz podjetja. Ko dejavniki odtekajo iz podjetja, se lahko njih znesek deloma ali v celoti odšteje pri ugotavljanju obdavčljivega dobička obdobja, ki je kasnejše od obdobja, v katerem se obveznost pripozna. V takšnih primerih obstaja razlika med knjižno in davčno vrednostjo obveznosti. Če je knjižna vrednost večja od davčne, nastajajo obdavčljive začasne razlike, ki povzročajo odložene obveznosti za davek. Kadar pa je davčna vrednost večja od knjižne, nastanejo odbitne začasne razlike, ki povzročijo odložene terjatve za davek.

Zgled 4: Prikaz odbitne začasne razlike

Podjetje pripozna obveznost 100 za vnaprej vračunane stroške jamstva za prodane proizvode. Pri izračunu obdavčljivega dobička se takšni stroški odštejejo šele, ko nastanejo izdatki, pri izračunu računovodskega dobička pa ob nastanku. Predpostavimo davčno stopnjo 50%.

Knjižna vrednost obveznosti je 100, njena davčna vrednost pa je 0 (knjižna vrednost, zmanjšana za znesek, ki se bo odštel pri obračunu davka v prihodnosti). Pri poravnavi obveznosti v velikosti njene knjižne vrednosti bo podjetje zmanjšalo svoj obdavčljivi dobiček za 100, s čimer bo svoje prihodnjo plačilo davka zmanjšala za 50 (50% od 100). Razlika je odbitna začasna razlika, ki povzroči odloženo terjatev za davek 50.

Posebej pa je treba poudariti, da se odložene terjatve za davek iz dobička izkazujejo po načelu previdnosti le, če je verjetno, da bo v prihodnjih obdobjih zaslužilo dovolj obdavčljivega dobička, da bo imelo korist od odbitka pri davčnih plačilih.

MRS 12 navaja nekaj odbitnih začasnih razlik, vendar je najbolj značilen ravno že prikazani zgled vnaprej vračunanih stroškov, ki se davčno priznajo šele ob nastanku izdatkov, pomembno pa je (tudi z vidika slovenske davčne zakonodaje) pripoznavanje odbitnih začasnih razlik v zvezi z davčnimi izgubami (Hieng 2004, 138-139).

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

- a) Stroški vračunanih pokojnin se lahko odštejejo pri ugotavljanju računovodskega dobička, ko zaposlenec dela, pri ugotavljanju obdavčljivega dobička pa bodisi tedaj, ko podjetje prispevke vplača v sklad, bodisi ko plača pokojnine. Med knjigovodsko vrednostjo obveznosti in njihovo davčno vrednostjo je začasna razlika; davčna vrednost obveznosti je navadno nič. Posledica takšne odbitne začasne razlike je odložena terjatev za davek kot gospodarska korist, ki bo pritekla v podjetja v obliki odbitka od obdavčljivih dobičkov ob plačilu prispevkov ali pokojnin.
- b) Stroški raziskovanj se pripoznajo kot odhodki pri ugotavljanju računovodskega dobička v obdobju, v katerem se pojavijo, a bodo morda dovoljeni kot odbitna postavka pri ugotavljanju obdavčljivega dobička (davčne izgube) šele v kasnejših obdobjih. Razlika med davčno vrednostjo stroškov raziskovanj, kar je znesek, ki ga bodo davčne oblasti dovolile kot odbitek v prihodnjih obdobjih, in knjigovodsko vrednostjo nič je odbitna začasna razlika, ki povzroči odloženo terjatev za davek.

- c) Pri poslovni združitvi, ki je prevzem, se nabavna vrednost prevzema razporedi na opredeljiva sredstva in obveznosti s sklicevanjem na njihove poštene vrednosti na dan menjalnega posla. Če se obveznost pripozna ob prevzemu, toda z njo povezana nabavna vrednost ni odbitna postavka pri ugotavljanju obdavčljivega dobička pred kasnejšim obdobjem, se pojavi odbitna začasna razlika, ki povzroči odloženo obveznost za davek. Odložena obveznost za davek se pojavi tudi, če je poštena vrednost prevzetega opredeljivega sredstva manjša od njegove davčne vrednosti. V obeh primerih nastala odložena terjatev za davek vpliva na dobro ime.
- d) Nekatera sredstva se lahko obravnavajo po pošteni vrednosti ali prevrednotijo brez ustreznih prilagoditev pri obračunu davka. Odbitna začasna razlika se pojavi, če davčna vrednost sredstva preseže njegovo knjigovodsko vrednost (SIR 1997, 21-22).

Odložene terjatve za davek se pripoznajo v zneskih, izračunanih po davčnih stopnjah, za katere se pričakuje, da se bodo uporabljale v obdobju, ko bo terjatev povrnjena. MRS 12 izrecno določa, da se ne diskontirajo, ker diskontiranje zahteva podrobnejšo opredelitev časa, v katerem bo odpravljena vsaka začasna razlika. Takšna opredelitev pa je pogosto zapletena ali celo neizvedljiva (Hieng 2004, 139).

Pripoznavanje odbitnih začasnih razlik v zvezi z davčnimi izgubami

Davčna zakonodaja v mnogih državah, tudi v naši, določa, da je moč uporabiti davčne izgube v obravnavanem obdobju za to, da dobimo vrnjene že plačane davke nekega preteklega obdobja ali da zmanjšamo oziroma v celoti odpravimo davek, ki bi ga podjetje moralo plačati v prihodnjih obdobjih. Po MRS 12 se odložena terjatev za davek pripozna za prenos neizrabljenih davčnih izgub in neizrabljenih davčnih dobropisov v naslednje obdobje, kolikor je verjetno, da bo v prihodnje na razpolago obdavčljivi dobiček, v breme katerega bo mogoče uporabiti neizrabljene davčne izgube oziroma dobropise. Če je vprašljivo, ali bo imelo podjetje dovolj obdavčljivega dobička v prihodnosti, je priporočljivo, da pripozna odloženo terjatev za davek le v velikosti obdavčljivih začasnih razlik.

Na prepričljivost dokazov o tem, da bodo v prihodnosti na voljo razpoložljivi dobički za pokritje neizrabljenih davčnih izgub, vplivajo različni dejavniki, ki jih mora podjetje skrbno analizirati. Tako mora proučiti vzroke za nastale davčne izgube, oceniti višino pričakovanih dobičkov, oceniti stabilnost davčnega sistema in na podlagi načrtovanih poslovnih rezultatov oceniti davčne učinke.

Poudariti je treba, da odloženih terjatev za prenos neizrabljenih davčnih izgub ni nujno pripoznati v letu, ko so te ugotovljene. Pogosto se namreč zgodi, da so začetne davčne izgube kot posledica poslovnih izgub prvi pokazatelji slabega finančnega stanja v podjetju. Sanacija podjetja lahko na začetku povzroči celo dodatne stroške, posledica česar so davčne izgube tudi v naslednjem oziroma naslednjih letih. Zato mora podjetje ob vsakem datumu bilance stanja ponovno oceniti nepripoznane odložene terjatve za davek, kolikor je verjetno, da bo prihodnji dobiček omogočil pokritje zanje.

Informacija o davčnih prihrankih in o neizkoriščenih davčnih izgubah je lahko pomembna zlasti za lastnike, nove vlagatelje in upravo. Terjatev za odloženi davek pomeni manjši odliv denarja, hkrati pa povečuje ocenjeno vrednost podjetja po metodi diskontiranih bodočih denarnih tokov. Načeloma so neizkoriščene davčne izgube lahko koristne za potencialne vlagatelje, zlasti če imajo načrt, po katerem bo lahko podjetje poslovalo s toliko dobička, da bo izkoristilo vse davčne izgube. Vendar pa pripominjamo, da predlog novega zakona o obdavčitvi dohodkov pravnih oseb to možnost ukinja. Določa namreč, da davčnih izgub iz preteklih let ni mogoče uporabiti za zmanjšanje davčne osnove, če se v davčnem letu spremeni lastništvo družbe za več kot 25% (Hieng 2004, 144 – 145).

3.4 Merjenje obveznosti za davek ali terjatev za davek⁶

Kratkoročne obveznosti za davek (terjatve za davek) za sedanje in pretekla obdobja se izmerijo na podlagi zneska, za katerega se pričakuje, da bo plačan davčnim oblastem (povrnjen od davčnih oblasti), ob uporabi davčnih stopenj (in davčnih predpisov), veljavnih ali odločilno veljavnih na dan bilance stanja.

Odložene terjatve za davek in obveznosti za davek se izmerijo po davčnih stopnjah, za katere se pričakuje, da se bodo uporabljale v obdobju, ko bo terjatev povrnjena oziroma obveznost poravnana, zasnovanih na davčnih stopnjah (in davčnih predpisih), veljavnih ali odločilno veljavnih na dan bilance stanja.

Merjenje odloženih obveznosti za davek in odloženih terjatev za davek odseva davčne posledice, izhajajoče iz načina, na katerega podjetje pričakuje povrnitev oziroma poravnavo knjigovodske vrednosti svojih sredstev in obveznosti ob datumu bilance stanja.

V nekaterih zakonodajah vpliva način, na katerega podjetje povrne (poravna) knjigovodsko vrednost svojega sredstva (obveznosti) na eno izmed dvojega ali na oboje:

- a) na davčno stopnjo, ki se uporablja, če podjetje povrne (poravna) knjigovodsko vrednost sredstva (obveznosti), in
- b) na davčno vrednost sredstva (obveznosti).

V takšnih primerih podjetje izmeri odložene obveznosti za davek in odložene terjatve za davek ter davčno vrednost, ki je skladna s pričakovanim načinom povrnitve oziroma poravnave.

Zgled 5: Prikaz merjenja obveznosti za davek

Podjetje ima sredstvo z knjigovodsko vrednostjo 100 in davčno vrednostjo 60. Davčna stopnja 20% se uporabi, če se sredstvo proda, davčna stopnja 30% pa v zvezi z drugim dobičkom.

Podjetje pripozna odloženo obveznost za davek 8 (20% od 40), če pričakuje, da bo prodalo sredstvo brez nadaljnje uporabe, in odloženo obveznosti za davek 12 (30% od 40), če pričakuje, da bo sredstvo zadržalo in povrnilo njegovo knjigovodsko vrednost z uporabo.

⁶ Povzeto po SIR 1997, 28 – 29.

3.5 Predstavljanje terjatev in obveznosti za davek v računovodskih izkazih

Terjatve za davek in obveznosti za davek se v bilanci stanja predstavljajo ločeno od drugih terjatev in obveznosti. Ločeno se izkazujejo odmerjene terjatve oziroma obveznosti za davek in odložene terjatve oziroma obveznosti za davek.

MRS 12 določa, da se pri podjetjih, ki v računovodskih izkazih ločeno izkazujejo kratkoročna in dolgoročna sredstva in obveznosti, odložene terjatve in obveznosti za davek ne uvrščajo med kratkoročna sredstva oziroma obveznosti.

Predpisani kontni okvir za gospodarske družbe sicer ne predvideva posebnih skupin kontov za izkazovanje odloženih davkov, v predlaganem kontnem načrtu pa sta za izkazovanje odloženih davkov predvidena konto 087 – Dolgoročno odložene terjatve za davke in 987 – Dolgoročno odložene obveznosti za davke. Odmerjeno obveznost oziroma terjatev pa izkazujemo na kontih skupin 26 oziroma 16⁷.

Ob predpostavljanju odloženih terjatev in obveznosti za davek iz dobička se zastavlja še eno vprašanje. Če ima podjetječasne razlike, ki povzročajo odložene obveznosti in odložene terjatve – ali jih je mogoče pobotati? MRS 12 dovoljuje pobot pod določenimi pogoji:

- če ima podjetje zakonsko pravico pobotati odmerjene terjatve za davek in odmerjene obveznosti za davek, ter
- če se odložene terjatve za davek in odložene obveznosti za davek nanašajo za davek iz dobička, ki pripada isti davčni oblasti (Hieng 2004, 140).

⁷ Preverjeno po ZRFRS 2002, 7, 9,12, 28.

4 ODLOŽENI DAVKI V PRAKSI

Zgledi delovanja odloženih davkov v praksi, ki jih navajamo v tem poglavju, so povzeti po tuji praksi. Kljub temu smo skušali prikazati, kako bi sistem odloženih davkov deloval pri nas. Vendar pa je pri nas davčna zakonodaja takšna, da uporaba tovrstnih rešitev še ni dopustna⁸.

4.1 Kako deluje odloženi davek

Začasne in časovnousklajevalne razlike pomenijo računovodsko postavko, ki bo imela določen davčni učinek v tekočem obračunskem obdobju, in nasproten davčni učinek v prihodnjem obračunskem obdobju (Matthews 1998, 10). Odloženi ali vkalkulirani ali vnaprej vračunani davek je računovodski pojem. To ni pravi davek, ki ga mora gospodarska družba plačati državi v skladu z zakonom o davku od dobička pravnih oseb, ampak je to obveznost za davek, ki lahko nastane v prihodnosti.

V primeru časovnousklajevalnih razlik se določena postavka enkrat prišteje in drugič odšteje pri ugotavljanju računovodskega in obdavčljivega dobička znotraj nekega daljšega obdobja. Vendar se ta enak znesek prišteje in odšteje pri ugotavljanju določene vrste dobička v različnih obračunskih obdobjih (Lewis in Pendrill 1996, 195). Zgodi se, da gospodarska družba prejme prihodek, ki bo obdavčen šele v prihodnjem obračunskem obdobju. Prihodek in prejemek se bosta pojavila v različnih obračunskih obdobjih. V takem primeru se prikaže:

- takojšnji davčni učinek tako, da se tak prihodek odšteje od obdavčljivega dobička, in
- kasnejši davčni učinek.

Takojšen davčni učinek izhaja iz dejstva, da se pri določanju davčne osnove za izračun davka iz dobička upoštevajo dejanski prejemki in ne evidentirani prihodki. Neplačani prihodki se izločijo iz obračuna davčne osnove za tekoče obračunsko obdobje. Kasnejši učinek za davek iz dobička predstavlja odloženo davčno obveznost in se prav tako prikaže v tekočem obračunskem obdobju. Prihodki, za katere se bo denarni tok pojavil v prihodnjem obračunskem obdobju, se upoštevajo pri izračunu davčne osnove za prihodnje obračunsko obdobje. V prihodnjem obračunskem obdobju se bo znesek denarnega toka prištel k osnovi za obračun davka od dobička (Končan 1998, 6).

Zgled 6: Prikaz takojšnjega in kasnejšega davčnega učinka

Podjetje je doseglo v letih 20X1 in 20X2 dobiček iz poslovanja v višini 1,800.000,00 SIT. Pojavi se časovnousklajevalna razlika: 1. julija 20X1 podjetje investira 2,000.000,00 SIT v naložbo z obrestno mero v višini 16%. Obresti se izplačajo 30. junija 20X2. Prejete obresti v višini 320.000,00 SIT se obdavčijo v letu, v katerem so prejete (davčna stopnja je 25%). V računovodskih izkazih gospodarska družba razmeji prihodek za obresti.

⁸ Preverjeno po novem Zakonu o davku od dohodka pravnih oseb.

Tabela 1: Izkaz poslovnega izida za leto 20X1 in 20X2

	20X1 (v tisoč)	20X2 (v tisoč)
Dobiček iz poslovanja	1.800	1.800
Prihodek od obresti	160	160
Dobiček pred obdavčitvijo	1.960	1.960
Manj davek od dobička: 25% x 1,800.000	450	
25% x (1,800.000+320.000)		530
Dobiček po obdavčitvi	1.510	1.430

Vir: Lewis in Pendrill 1996, 196.

Podjetje bo plačalo davek od prejetih obresti v višini 80.000,00 SIT (25% x 320.000) v letu 20X2, ko bo obresti prejela. Polovica prihodka od obresti se nanaša na leto 20X1 in polovica na leto 20X2. To upoštevajo računovodski izkazi. Glede na to je smiselno, da podjetje ne razmeji skozi obe leti le prihodkov, ampak tudi davčno obveznost iz tega naslova (Lewis in Pendrill 1996, 196 – 197).

Tabela 2: Izkaz poslovnega izida z upoštevanjem odloženega davka za leto 20X1 in 20X2

	20X1 (v tisoč)	20X2 (v tisoč)
Dobiček iz poslovanja	1.800	1.800
Prihodek od obresti	160	160
Dobiček pred obdavčitvijo	1960	1960
Manj davek:		
<i>Davek od dobička</i> 25% x 1,800.000	450	
25% x (1,800.000+320.000)		530
<i>Odloženi davek</i>		
Nastanek časovnouslyklajevalne razlike 25% x 160.000	40	
Odprava časovnouslyklajevalne razlike		(40)
	490	490
Dobiček po obdavčitvi	1470	1470

Vir: Lewis in Pendrill 1996, 197.

4.2 Zakaj moramo prikazati odloženi davek?

Računovodska načela določajo, da moramo upoštevati znane bodoče obveznosti že ob njihovem nastanku. V skladu s tem moramo prikazati takojšnji in kasnejši učinek prihodka ali stroška v tistem obdobju, ko je ta nastal. V računovodskih izkazih se sedanji in prihodnji učinek davčne obveznosti prikaže z dvema ločenima postavkama v izkazu poslovnega izida.

Zgled 7: Prikaz davčnih učinkov v izkazu poslovnega izida

Dobiček pred obdavčitvijo	X	100.000
Davek od dobička	(X)	(25.000)
<u>Odložene davčne obveznosti</u>	<u>(X)</u>	<u>(10.000)</u>
Dobiček po obdavčitvi	X	65.000

Pri tem je davek od dobička tisti davek, ki ga mora podjetje dejansko plačati od obdavčljivega dobička tekočega leta. Odložene davčne obveznosti pa je znesek, s katerim pokažemo, da se bo določena računovodska postavka pri izračunu davka od dobička podjetja prenesla v prihodnost. Ko od zgoraj ugotovljenega poslovnega dobička pred obdavčitvijo (100.000) odštejemo dejanski davek od dobička ($25\% \times 100.000 = 25.000$) ter nato tudi odložene davčne obveznosti (10.000), dobimo dobiček po odbitku davka. Ta ni enak s tistim iz davčnega izkaza oziroma tistemu davku, ki ga mora podjetje za določeno poslovno leto dejansko plačati (Matthews 1998, 10-11).

Zgled 8: Prikaz davčnega in računovodskega dobička

Podjetje v začetku leta 2002 kupi tiskalnik po ceni 40.000,00 SIT. Za davčne namene lahko družba uveljavlja odhodek v letu nakupa. Za računovodske namene bo uporabila amortizacijsko stopnjo 50%. Predpostavimo, da znaša dobiček pred davki in amortizacijo 500.000,00 SIT v obeh letih enako. Davčna stopnja je 25%.

Tabela 3: Prikaz davčnega in računovodskega dobička za leto 2002 in 2003

	Davčni dobiček		Računovodski dobiček	
	2002	2003	2002	2003
Dobiček pred amortizacijo	500.000	500.000	500.000	500.000
Strošek:				
<i>za davčne namene</i>	(40.000)	0	0	0
<i>za računovodske namene</i>			(20.000)	(20.000)
Dobiček pred obdavčitvijo	460.000	500.000	480.000	480.000
Davek od dobička (25%)	(115.000)	(125.000)	(120.000)	(120.000)
Čisti dobiček	345.000	375.000	360.000	360.000
Skupaj dobiček za obe leti	720.000		720.000	

Vir: Weygandt in Kieso 1995, M20, M21.

Iz zgleda vidimo, da se računovodski in davčni dobiček razlikujeta v obeh letih, vendar sta v celotnem znesku obeh let enaka. Tako je v letu 2002 davek iz računovodskega dobička višji od davka na podlagi davčnega dobička za 5.000 (120.000-115.000), nasprotno pa je v letu 2003 davek, ugotovljen v davčnem izkazu, višji od davka, ugotovljenega v računovodskih izkazih za enak znesek (125.000-120.000 = 5.000). Razlika med davkom glede na davčni dobiček in med davkom glede na računovodski dobiček se izkaže kot odloženi davek. Obveznost za davek se za leto 2002 izkaže v višini 120.000 (to je $25\% \times 480.000$). Obveznost za plačilo davka znaša 115.000 ($25\% \times 460.000$). Razlika 5.000 (120.000-115.000) se izkaže kot obveznost za odloženi davek v okviru obveznosti. Konec leta 2003 podjetje ni imelo salda na kontih odloženih davkov (Weygandt in Kieso 1995, M20, M21).

4.3 Obračun davka v računovodskih izkazih

4.3.1 Primer odloženega davka kot obveznost

Zgled 9: Prikaz odloženega davka kot obveznost za davek

Podjetje v letu 2002 evidentira prihodek v višini 100.000 SIT. Denarni tok v zvezi s tem prihodkom se pojavi v enakem znesku v letu 2003. Podjetje ima za leto, ki se je končalo 31.12.2002, računovodski dobiček 600.000 SIT. To vključuje tudi 100.000 SIT prihodka, ki bi ga podjetje moralo prejeti v tem letu, vendar ga ni prejelo.

Pri izračunu obdavčljivega dobička se lahko upoštevajo le dejansko prejeta plačila za prihodke v določenem obračunskem obdobju. Zato obdavčljivi dobiček za leto 2002 znaša le 500.000 SIT (600.000 SIT manj 100.000 SIT, ki jih je podjetje prejelo v letu 2003). Če znaša stopnja davka od dobička 25%, je davčna obveznost družbe za leto 2002: $25\% \times 500.000 = 125.000$ SIT. V računovodskih izkazih prikažemo:

Dobiček pred obdavčitvijo	600.000 SIT
<u>Davek od dobička (500.000 x 25%)</u>	<u>(125.000) SIT</u>
Dobiček po obdavčitvi	475.000 SIT

Davčna obremenitev za leto 2002 znaša le 21% računovodskega dobička ($125.000/600.000$), medtem ko znaša stopnja za obračun davka od dobička 25%.

Kaj se zgodi v naslednjem letu?

Recimo, da je računovodski dobiček za leto, ki se konča 31.12.2003, 700.000 SIT. Temu moramo dodati še 100.000 SIT prihodka, ki ga je podjetje evidentiralo v računovodskih izkazih že v letu 2002, plačilo pa je prejela v letu 2003. Torej znaša obdavčljivi dobiček 800.000 SIT. Davek od dobička znaša: $25\% \times 800.000 = 200.000$ SIT. V računovodskih izkazih prikažemo:

Dobiček pred obdavčitvijo	700.000 SIT
<u>Davek od dobička (800.000 x 25%)</u>	<u>(200.000) SIT</u>
Dobiček po obdavčitvi	500.000 SIT

Davčna obremenitev za leto 2003 znaša 29% računovodskega dobička ($200.000/700.000$), medtem ko znaša stopnja za obračun davka od dobička 25%. Primer jasno kaže, kako se obveznost za davek iz dobička povišuje in znižuje zaradi ene same postavke – odložene davčne obveznosti, ki jo je povzročila časovnouslyklajevalna razlika. V letu 2002 računovodski izkazi evidentirajo prihodek, ne upoštevajo pa davčnega učinka v zvezi s tem prihodkom. Davčni učinek bo upoštevan v letu 2003. Zaradi tega je davčna obveznost za leto 2002 prenizka, glede na računovodski dobiček prikazan v izkazu poslovnega izida. Davčna obveznost za leto 2003 pa je previsoka, glede na računovodski dobiček prikazan v izkazu poslovnega izida.

Kako to upoštevajo odloženi davki?

Dejanska davčna obveznost, ki pomeni tudi obveznost podjetja za plačilo davka, je prikazana kot dvojna vknjižba na naslednjih kontih v računovodskih izkazih:

- debetna vknjižba v izkazu poslovnega izida (odhodek za davek) in kot
- kreditna vknjižba v bilanci stanja (obveznost za davek).

Debetna vknjižba v izkazu poslovnega izida pomeni, da predstavlja davek od dobička postavko v breme prihodkov. Kreditna vknjižba v bilanci stanja pa predstavlja za podjetje obveznost za plačilo iz naslova davka iz dobička.

V omenjenem primeru je znašal prihodek, katerega davčni učinek se je prenesel v naslednje leto 100.000 SIT. Ker ta prihodek ni bil upoštevan pri izračunu davčne osnove za leto 2002, je podjetje v tem letu prihranilo 25.000 SIT na račun davka. Vendar pa mora v letu 2003 ta davek plačati. V bilanci stanja za leto 2002 prikažemo obveznost za odloženi davek v višini 25.000 SIT:

Obveznost za davek od dobička	(125.000) SIT
Obveznost za odloženi davek	(25.000) SIT

V izkazu poslovnega izida za leto, končano 31.12.2002, prikažemo poleg davka od dobička še odloženo davčno obveznost v breme prihodkov v višini 25.000 SIT:

Dobiček pred obdavčitvijo	600.000 SIT
Davek od dobička	(125.000) SIT
<u>Odložene davčne obveznosti</u>	<u>(25.000) SIT</u>
Dobiček po obdavčitvi	450.000 SIT

Kaj se zgodi v naslednjem letu?

V letu 2003 prenesemo vknjižbe iz preteklega leta. Ob koncu tega leta 25.000 SIT ne predstavlja več odložene davčne obveznosti, ampak obveznost za davek iz dobička. V bilanci stanja ne potrebujemo več postavke odložene davčne obveznosti. Postavko odloženih davkov odstranimo s kreditno vknjižbo v izkazu poslovnega izida; to je z vknjižbo v dobro prihodkov. V bilanci stanja za leto 2003 bo prikazana obveznost za davek iz dobička v višini 200.000 SIT. Izkaz poslovnega izida za leto 2003 bo izkazoval:

Dobiček pred obdavčitvijo	700.000 SIT
Davek od dobička	(200.000) SIT
<u>Odložene davčne obveznosti</u>	<u>25.000 SIT</u>
Dobiček po obdavčitvi	525.000 SIT

Obračun davka v obeh letih vsebuje obe postavki – odmerjeni davek od dobička za gospodarsko družbo in odloženi davek. Celotni obdavčljivi dobiček v obeh letih skupaj znaša 1,300.000 SIT (600.000 SIT v letu 2002 in 700.000 SIT v letu 2003). Celotni obračunani davki v letih 2002 in 2003 znašajo 325.000 SIT (125.000 + 25.000 SIT + 175.000 SIT), pri čemer je:

$$125.000 = 25\% \times 500.000 \text{ SIT}$$

$$25.000 = 25\% \times 100.000 \text{ SIT}$$

$$175.000 = 25\% \times 700.000 \text{ SIT}$$

To pomeni, da predstavlja celoten davek od dobička v obeh letih natanko 25% računovodskega dobička (to je 325.000/1.300.000). Začasne razlike ne vplivajo na celoten znesek davka, ki ga bo podjetje plačala v obeh letih skupaj. S pripoznavanjem odloženih davčnih obveznosti znaša davčna obremenitev natanko 25% v posameznem letu.

4.3.2 Primer odloženega davka kot terjatev

Primer je ravno nasproten tistemu pod točko 4.3.1 Namesto da bi prikazali obveznost za odloženi davek v bilanci stanja (kreditna postavka), prikažemo odloženi davek kot terjatev (debetna postavka). S tem opozorimo na prihodnji učinek stroška, ki smo ga evidentirali v računovodskih izkazih v tekočem letu.

Zgled 10: Prikaz odloženega davka kot terjatev za davek

Vzemimo, da je tokrat podjetje dolžna plačati 80.000 SIT v zvezi s stroškom, ki ga je evidentirala v letu 2002. Vendar se denarni tok pojavi šele v letu 2003. Znesek bo vključen v računovodske izkaze za leto 2002, ne bo pa davčno upoštevan v tem letu. Zaradi tega bo obveznost podjetja za davek od dobička višja, kot bi bila v primeru, da bi podjetje plačalo 80.000 SIT v letu 2002. Nasproten učinek tega plačila se bo pokazal v letu 2003, ko bo izdatek priznan kot odbitna postavka pri izračunu obdavčljivega dobička. Davek, ki bo ugotovljen na podlagi obdavčljivega dobička, bo predstavljal več kot 25% računovodskega dobička leta 2002. Medtem ko bo v letu 2003 ta davek predstavljal manj kot 25% računovodskega dobička. Zato bomo v poslovnih izkazih podjetja prikazali odložene davčne obveznosti v višini 20.000 SIT (25% x 80.000 SIT), in sicer:

- v bilanci stanja kot terjatev (debetna postavka);
- v izkazu poslovnega izida na strani prihodkov (kreditna postavka).

Izkaz poslovnega izida za leto, končano 31.12.2002, bo izkazoval:

Dobiček pred obdavčitvijo	600.000 SIT
Davek od dobička	(170.000) SIT
<u>Odložene davčne obveznosti</u>	<u>20.000 SIT</u>
Dobiček po obdavčitvi	450.000 SIT

V bilanci stanja za leto 2002 bo prikazano:

Obveznost za davek od dobička podjetja (kredit)	170.000 SIT
Odloženi davek (poračun odloženega davka oziroma debet)	(20.000) SIT

Oblikovano postavko odloženih davkov bomo v računovodskih izkazih za leto 2003 odstranili z debetno vknjižbo v izkazu poslovnega izida. Odloženi davek je v letu 2002

povečal obveznost za davek, vendar bo zmanjšal obveznost za davek v letu 2003 za enak znesek (20.000 SIT). V bilanci stanja na dan 31.12.2003 bo kot kreditna postavka izkazana obveznost za davek od dobička v višini 155.000 SIT.

Izkaz poslovnega izida za leto, končano 31.12.2003, bo izkazoval:

Dobiček pred obdavčitvijo	700.000 SIT
Davek od dobička	(155.000) SIT
Odložene davčne obveznosti	(20.000) SIT
Dobiček po obdavčitvi	525.000 SIT

Ponovno pridemo do ugotovitve, da predstavlja davčna obremenitev za vsako posamezno leto natanko 25% računovodskega dobička.

Pri obračunih odloženega davka smo upoštevali naslednja pravila:

- Če računovodski izkazi podjetja izkazujejo prihodek, ki še ni bil obdavčen, bo moralo podjetje v prihodnjem letu plačati več davka – odloženi davek v tem primeru pomeni obveznost.
- Če računovodski izkazi podjetja izkazujejo strošek, ki ni bil priznan kot odbitna postavka pri izračunu davčne osnove, vendar bo priznan kasneje, bo podjetje plačalo manj davka prihodnje leto – pomeni, da odloženi davek v tem primeru predstavlja dobroimetje (terjatev).
- Upoštevati moramo, da odloženi davek uravnava učinek davka od dobička.
- V izkazu uspeha je obveznost za davek od dobička podjetja nižje od 25% v primeru, da prihodek še ni bil obdavčen – zato bo obveznost za odloženi davek višja.
- Če je obveznost za davek od dobička podjetja višja, ker določen strošek še ni bil priznan pri izračunu davčne osnove, bo zato terjatev za odloženi davek višja.

Zgoraj omenjena pravila veljajo vedno, ko prihodki ali plačila povzročajo časovnousklajevalne razlike. V primeru, da so časovne razlike stalne, se odloženi davek ne obračunava. Ni pa nujno, da samo prihodki ali plačila povzročajo časovnousklajevalne razlike. Vzrok za te so lahko tudi dolgoročne rezervacije za večja popravila (investicijsko vzdrževanje) in popravki vrednosti spornih in dvomljivih terjatev. Če se rezervirana sredstva davčno ne upoštevajo, vendar bo v zvezi z njimi v prihodnosti nastal strošek, se davčno obravnavajo enako kot stroški. Zanje zato oblikujemo terjatve za odloženi davek. V prihodnosti bo iz naslova rezervacij priznan strošek, ki bo zmanjšal davčno osnovo.

4.4 Pobot obveznosti in terjatev iz naslova odloženega davka

V takem primeru medsebojno pobotamo obveznosti in terjatve iz naslova odloženega davka pod pogoji, ki jih določa MRS 12 (glej točko 3.5). V računovodskih izkazih se upoštevajo samo neto obveznosti ali neto terjatve.

Zgled 11: Prikaz pobota obveznosti in terjatev za odloženi davek

V obravnavanem primeru je podjetje oblikovala obveznost za odloženi davek v višini 25.000 SIT in terjatve iz naslova odloženega davka v višini 20.000 SIT.

Tabela 4: Obračun obveznosti in terjatev iz naslova odloženega davka v istem letu, za leto, končano 31.12.2002

	Otvoritveno stanje		Izkaz uspeha	Končno stanje	
	Bruto	Davek (25%)		Davek (25%)	Bruto
Obveznosti	Nič	Nič		25.000	100.000
Terjatve	Nič	Nič		(20.000)	(80.000)
	Nič	Nič	5.000	5.000	20.000

Tabela 5: Obračun obveznosti in terjatev iz naslova odloženega davka v istem letu, za leto, končano 31.12.2003

	Otvoritveno stanje		Izkaz uspeha	Končno stanje	
	Bruto	Davek (25%)		Davek (25%)	Bruto
Prihodki	100.000	25.000		Nič	Nič
Plačila	(80.000)	(20.000)		Nič	Nič
	20.000	5.000	(5.000)	Nič	Nič

V nadaljevanju sledi še obračun odloženega davka v primeru, če podjetje v letu 2002 evidentira prihodek v višini 100.000 SIT, v letu 2003 pa prejme plačilo iz tega naslova v višini 90.000 SIT. V tem primeru se postavke odloženih davkov ne odpravijo v celoti.

Tabela 6: Obračun obveznosti in terjatev iz naslova odloženega davka za primer, da podjetje v letu 2003 ne prejme 10.000 SIT prihodka iz leta 2002, za leto, končano 31.12.2003

	Otvoritveno stanje		Izkaz uspeha	Končno stanje	
	Bruto	Davek (25%)		Davek (25%)	Bruto
Prihodki	100.000	25.000		2.500	10.000
Plačila	(80.000)	(20.000)		Nič	Nič
	20.000	5.000	(2.500)	2.500	10.000

4.5 Obračun odloženega davka za osnovna sredstva

Osnovna sredstva povzročajočasne razlike, to je razlike med knjigovodsko in davčno vrednostjo sredstev. Vzrok temu je razlika med računovodsko obračunano amortizacijo in med davčno priznanim stroškom amortizacije. Končni učinek amortizacije bo v obeh primerih enak – neodpisana vrednost osnovnega sredstva bo enaka nič (če sredstvo nima preostale vrednosti). Vendar se bo to zgodilo v različno dolgih obdobjih.

Zgled 12: Prikaz odloženega davka za osnovna sredstva

Podatki in predpostavke, ki bodo uporabljeni v zgledu (Hieng 1999, 5 -7):

- Računovodski dobiček z amortizacijo 100
- Nabavna vrednosti osnovnega sredstva 100
- Amortizacijska stopnja glede na pričakovano dobo koristnosti (preostala vrednost je 0) 20%
- Amortizacijska stopnja za davčne potrebe 33%
- Davčna stopnja 50%

Predpostavljamo, da je razlika med računovodskim in obdavčljivim dobičkom izključno posledica različne računovodske in davčne amortizacijske stopnje. Drugih začasnih razlik v zgledu ni.

Tabela 7: Obračun odloženega davka za osnovna sredstva

	1. leto	2. leto	3. leto	4. leto	5. leto
1. Računovodski dobiček z amortizacijo	100	100	100	100	100
2. Knjižna vrednost osnovnega sredstva	80	60	40	20	0
3. Davčno priznana amortizacija	33	33	34	0	0
4. Obdavčljivi dobiček (1 – 3)	67	67	66	100	100
5. Davčna vrednost sredstva	67	34	0	0	0
6. Obdavčljiva začasna razlika (2 – 5)	13	26	40	20	0
7. Odmerjen davek (4 x 50%)	33,5	33,5	33	50	50
8. Odložena obveznost za davek (6 x 50%)	6,5	13	20	10	0
9 Odhodek za davek	(33,5+6,5) 40	(33,5+13-6,5) 40	(33+20-13) 40	(50+10-20) 40	(50-10) 40

Vir: Hieng 1999, 7.

Zgled 13: Prikaz odloženega davka ob spremembi davčne stopnje

Če bi bila davčna stopnja od 3. leta naprej 25%.

Tabela 8: Obračun odloženega davka za osnovna sredstva ob spremembi davčne stopnje

7. Odmerjen davek (4 x 50%) (4 x 25%)	33,5	33,5	16,5	25	25
8. Odložena obveznost oziroma terjatev za davek (6 x 50%) (6 x 25%)	6,5	13	10	5	0
9. Odhodek za davek (7+8 tekočega leta - 8 preteklega leta)	(33,5+6,5) 40	(33,5+13-6,5) 40	(16,5+10-13/2) 20	(25+5-10) 20	(25-5) 20

Vir: Hieng 1999, 7.

Od skupne davčne izgube 150 DE v letu 2002 bo podjetje izkoristilo davčni prihranek od 140 DE, 10 DE pa bo ostalo neizkoriščenih. Pri davčni stopnji 25% to pomeni 35 DE davčnega prihranka.

Opisani zgled bi ob predpostavki, da je računovodski poslovni izid enak obdavčljivemu dobičku oziroma davčni izgubi in da v podjetju ni obdavčljivih začasnih razlik, knjižili takole:

- Izgubo v letih 2000, 2001 in 2002 bi s knjižbo 08/81 zmanjšali za odložene terjatve za davek: v letu 2000 za 12,5 DE, v letu 2001 za (dodatnih) 10 DE in v letu 2002 za (dodatnih) 15 DE.
- V letih od 2003 do 2007 bi zaradi pozitivnega poslovnega izida in izkoristka davčnega prihranka postopno zmanjševali odloženo terjatev odhodek za davek s knjižbo 81/08.
- Zaradi poteka petletnega obdobja, v katerem je bilo mogoče izkoristiti davčno izgubo leta 2001, bi v letu 2006 zmanjšali dobiček tega leta za neizkoriščen davčni prihranek v višini 2,5 DE od 10 DE neizkoriščene davčne izgube.

Prej omenjeno si oglejmo še na dvoštevličnih kontih iz kontnega okvirja za gospodarske družbe:

81 - 2000	81 - 2001	81 - 2002	81 - 2003
PI ¹⁰ 12,5 50	PI 40 10	PI 60 15	7,5 30 PI
81 - 2004	81 - 2005	81 - 2006	81 - 2007
5 20 PI	2,5 10 PI	5 20 PI 2,5 ¹¹	15 60 PI
81 - 2008	81 - 2009		
12,5 50 PI	17,5 70 PI		

087 - 2000 - 2007	26 - Obveznost za davek
2000 12,5	7,5 2003
2001 10	5 2004
2002 15	2,5 2005
----- 37,5	7,5 2006
	15 2007
	----- 37,5

¹⁰ PI = Poslovni izid.

¹¹ Neizkoriščen davčni prihranek bremeni poslovni izid leta, ko pravica ugasne.

4.7 Zgled izračuna odložene terjatve za davek, odložene obveznosti za davek in odhodka za davek

Zgled 15: Prikaz odloženih terjatev za davek, odloženih obveznosti za davek in odhodka za davek

Na poenostavljenem zgledu želimo prikazati izračun obveznosti za odmerjeni davek in izračun odložene terjatve za davek. Podatki in predpostavke, ki jih bomo upoštevali v zgledu, so:

1. Opredmetena osnovna sredstva se za računovodske potrebe amortizirajo po 20% letni amortizacijski stopnji, za davčne potrebe pa po 25% letni amortizacijski stopnji.
2. Knjigovodska vrednost opredmetenih osnovnih sredstev na začetku leta je 5.000.
3. Podjetje je 31.12. na podlagi ocenjenih vrednosti osnovna sredstva oslabilo za 1.000, davčna zakonodaja pa odhodke iz naslova oslabitve priznava šele ob odtujitvi opredmetenih osnovnih sredstev.
4. Prihodki iz naslova povečanja dolgoročne finančne naložbe v odvisno podjetje (na podlagi uporabljene kapitalske metode) se obdavčijo takrat, ko je delež v dobičku nakazan. Povečanje finančne naložbe na tej podlagi je bilo 100. V zgledu predpostavljamo, da bo prišlo do obdavčitve, ker odvisno podjetje ni zagotovilo davčne osnove.
5. Popravki vrednosti terjatev zaradi oslabitve v višini 500 bodo davčno priznani po odpisu terjatev iz utemeljenih razlogov.
6. Dolgoročne rezervacije stroškov za prodajne garancije v višini 300 bodo davčno priznane, ko bodo nastali izdatki.

Tabela 10: Izračun odmerjenega davka od dobička

	Računovodski dobiček	1.300
+	Amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev za računovodske namene	1.000
+	Oslabitev opredmetenih osnovnih sredstev	1.000
+	Popravek vrednosti terjatev zaradi oslabitve	500
+	Dolgoročne rezervacije	300
	Povečanje skupaj	2.800
	Amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev za davčne namene	1.250
	Prihodki iz naslova povečanja finančne naložbe v odvisno podjetje	100
	Zmanjšanje skupaj	1.350
	Obdavčljivi dobiček (1.300 + 2.800 – 1.350)	2.750
	Odmerjeni davek (2.750 x 0,25)	687,50

Vir: Hieng 2004, 141.

Tabela 11: Izračun davčnih vrednosti, začasnih razlik ter odloženih terjatev oziroma obveznosti za davek iz dobička

	Knjižna vrednost 31.12.	Davčna vrednost 31.12.	Začasne razlike
1. Opredmetena osnovna sredstva	3.000	3.750	-750
2. Dolgoročne finančne naložbe v odvisno podjetje	400	300	100
3. Zaloge	3.500	3.500	
4. Odložene terjatve za davek	362,50	362,50	
5. Poslovne terjatve	8.300	8.800	-500
6. Dobroimetje pri bankah	600	600	
7. Aktivne časovne razmejitev	50	50	
8. Skupaj sredstva	16.212,50	17.362,50	-1.150
9. Vpoklicani kapital	7.500	7.500	
10. Zakonske rezerve	750	750	
11. Rezerve iz dobička	400	400	
12. Preneseni čisti poslovni izid	1.200	1.200	
13. Prevrednotovalni popravek kapitala	800	800	
14. Čisti poslovni izid	975	2.425	
15. Dolgoročne rezervacije	300	0	300
16. Dolgoročne obveznosti	2.100	2.100	
17. Kratkoročne obveznosti	1.350	1.350	
18. Obveznost za odmerjeni davek iz dobička	687,50	687,50	
19. Pasivne časovne razmejitev	150	150	
20. Skupaj obveznosti do virov sredstev	16.212,50	17.362,50	300
Začasne razlike			-1.450
Odložena obveznost za davek (25% od 100)			25
Odložena terjatev za davek (25% od 1.550)			387,50
Čista odložena terjatev za davek			362,50

Vir: Hieng 2004, 142 – 143.

Odhodek za davek: Računovodski dobiček $\times 0,25 = 1.300 \times 0,25 = 325$

Čisti poslovni izid: Računovodski dobiček – Odhodek za davek = $1.300 - 325 = 975$

Odhodek za davek: Odmerjeni davek – Odložena terjatev za davek = $687,5 - 362,5 = 325$

Zgled si oglejmo še na kontih iz predpisanega kontnega načrta za gospodarske družbe:

- 1) Odhodek za davek
 - 1a) Odmerjeni davek
 - 1b) Odložena terjatev za davek
- 2) Prenos in razporeditev čistega dobička

80 – Dobiček pred obdavčitvijo		26 – Obveznosti do države	
1) 325	1.300		687,50 1a)
2) 975			
81 – Razporeditev dobička		087 – Dolgoročne terjatve	
	975 2)	1b) 362,50	

Prenovljeni Slovenski računovodski standard 19 – Vrste poslovnega izida in finančnega izida v poglavju č) Prevrednotovanje poslovnega izida in finančnega izida je skopo povzel vsebino MRS 12, zaradi česar je njeno podrobnejše poznavanje toliko pomembnejše (Hieng 2004, 144).

4.8 Vpliv dogodkov, ki povzročajo odložene davke, na izkaz poslovnega izida in bilanco stanja

Tabela 12: Pregled vplivov nekaterih dogodkov, ki povzročajo odložene davke, na izkaz poslovnega izida in bilanco stanja

Dogodek	IPI	Bilanca stanja
Davčna amortizacija je višja od računovodske (računovodska vrednost sredstva je višja od davčne vrednosti)	debet	obveznost
Računovodska amortizacija je višja od davčno priznane (davčna vrednost sredstva je višja od računovodske vrednosti)	kredit	terjatev
Prihodek v računovodskih izkazih bo obdavčen v prihodnjem obdobju	debet	obveznost
Strošek v računovodskih izkazih bo davčno priznan v prihodnjem obdobju	kredit	terjatev
Davčno nepriznано povečanje popravkov vrednosti	kredit	terjatev
Davčno nepriznано zmanjšanje popravkov vrednosti	debet	obveznost
Povečanje davčnih izgub iz preteklih obdobj	kredit	terjatev

Legenda:

- IPI – izkaz poslovnega izida
- Debetna postavka v izkazu uspeha pomeni postavko v breme prihodkov
- Kreditna postavka v izkazu uspeha pomeni postavko v dobro prihodkov

Vir: Matthews 1998, 24.

4.9 Prednosti in slabosti uporabe odloženih davkov

V politiki delitve poslovnega izida, ki izhaja iz poslovne politike gospodarske družbe, se kaže tudi davčna politika. Pri davčni politiki gre za politiko davčnih olajšav, zmanjšanje davkov, ali za odlaganje davkov na kasnejša leta. Vsaka gospodarska družba ima pravico v okviru davčnih predpisov za davčne osnove in stopnje iskati rešitve, ki bodo zanj najugodnejše. Zato vodi pri izkazovanju prihodkov, odhodkov in dobička ter tudi sredstev temu primerno bilančno politiko, kar nato vpliva na obračunavanje in odvajanje davkov in prispevkov. Bilančna politika je za gospodarsko družbo sredstvo, s katerim skuša zagotoviti najnižje možne dajatve iz dobička. Za primer vzemimo izjemno visok dobiček v nekem poslovnem letu. Z ustrezno politiko tihih rezerv (na primer z obračunavanjem pospešene amortizacije, z zoženim vrednotenjem zalog, s časovnim razmejevanjem stroškov in vračunavanjem tveganj) bo gospodarska družba v takem primeru izbrala bilančno politiko izkazovanja manjšega poslovnega izida. Te rezerve bo družba uporabila za poravnavanje občasno nastalih obveznosti, ki ne bodo povzročale odhodkov v enem ali več naslednjih obdobjih. Poleg tega lahko rezervirana sredstva gospodarska družba kasneje odpravi, če meni, da takšnih obveznosti ne bo. S tem si izboljša poslovni izid. Gre za povsem legalno politiko v okviru strokovnih pravil in predpisov in ne pomeni prikrivanja neugodnih poslovnih izidov (Koletnik in Kokotec 1994, 249). Bilančna politika se nanaša tudi na odložitev davčnih obveznosti na prihodnja poslovna obdobja. S pomočjo ustvarjanja tihih rezerv si gospodarska družba predvsem kratkoročno izboljša tekočo plačilno sposobnost in tudi samo poslovno uspešnost, saj je odlog praviloma brezobresten. Kasneje prispetje obveznosti za plačilo je vedno koristno, saj se zadržani denar v rokah dobrega gospodarja lahko oplemeniti (Koletnik in Kokotec 1994, 249 – 250).

Gospodarske družbe se odločajo predvsem za pripoznavanje prihodnjih obveznosti v poslovnih izkazih. Za ta namen oblikujejo dolgoročne rezervacije za prihodnje obveznosti za davke. S tem znižajo dobiček tekočega obdobja in s tem plačilno davčno obveznost. To kratkoročno vpliva na izboljšanje tekoče plačilne sposobnosti. Le izjemoma se gospodarske družbe odločijo za pripoznavanje odloženih terjatev za davek v računovodskih izkazih. Učinek na poslovni izid in tekočo plačilno sposobnost je ravno nasproten kot v primeru odloženih obveznosti. Glede na to je tako ravnanje gospodarskih družb razumljivo. Čeprav imajo dolgoročne rezervacije namen zmanjšati poslovno tveganje v prihodnosti, je dejstvo, da večina zneskov dolgoročnih rezervacij temelji zgolj na ocenjenih podatkih in ne na izmerjenih podatkih. To pa jim daje precejšen značaj subjektivnosti (Kavčič 1995, 97).

4.10 Potrebne spremembe in dopolnitve na področju odloženih davkov v slovenskih predpisih

Državni zbor je konec marca 2004 leta sprejel nov Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb¹². Davek od dohodkov, kot bo skladno z novo ureditvijo poimenovan dosedanji davek od dobička predstavlja dokaj korenite spremembe na področju obstoječega sistema obdavčevanja pravnih oseb. Uporabljat se bo začel že 1. maja 2004, v celoti pa od 1. januarja 2005. Davek od dohodka naj bi zaradi terminološke spremembe iz »dobička« v »dohodek« glede na sedanji zakon bolj celovito predstavljal predmet obdavčitve, ki ga ureja nov zakon, ker predmet obdavčitve ni zgolj dobiček, temveč tudi drugi davčni viri (Jeršan 2004, 149 – 150).

SRS 10 med vrstami dolgoročnih rezervacij našteva tudi dolgoročne rezervacije na račun odloženih prihodkov ali dolgoročne rezervacije na račun vnaprej vračunanih stroškov oziroma odhodkov (ZRFRS 2004, 1.271). Ti dve vrsti dolgoročnih rezervacij ne kažeta na vzrok in na vsebino oblikovanja (primer: dolgoročne rezervacije za jamstva, za davke, za pokojnine,...). Navedeni vrsti dolgoročnih rezervacij v SRS 10 sta bolj obračunskotehnična prijema pri oblikovanju dolgoročnih rezervacij, katerih namen in vsebino bi morale izražati njihovo ime (Zafred 1995, 106). SRS 10 predstavlja strokovno smernico glede dolgoročnih rezervacij, vendar ne omenja dolgoročnih rezervacij za davke.

Predpisani kontni načrt za gospodarske družbe ne predvideva posebnih kontov za izkazovanje odloženih davkov. Odmerjene obveznosti za davek se izkazujejo na kontih skupine 26, odmerjene terjatve za davek pa na kontih skupine 16. Začasno bi odložene terjatve za davek lahko izkazovali na kontih skupine 087 – Dolgoročno odložene terjatve za davke, odložene obveznosti za davek pa na kontih skupine 987 – Dolgoročno odložene obveznosti za davke. V izkazu uspeha bi morali odhodke in prihodke v zvezi z odloženimi davki izkazovati na ločenih postavkah. Knjigovodsko bi bilo to mogoče v okviru kontne skupine 81 – Razdelitve dobička (Hieng 1999, 11)¹³.

Izhajajoč iz razmer v državah Evropske skupnosti se rezervacije za davke pojavijo takrat, ko obstaja možnost, da bo nastala razlika v končno obračunanem davku. Ni vzroka, da se ta možnost ne bi pojavila tudi v naših razmerah (Zafred 1995, 108).

Dolgoročne rezervacije stroškov se po Zakonu o davku od dobička pravnih oseb priznavajo v obračunanih zneskih, vendar največ do 50% teh stroškov, razen dolgoročnih rezervacij iz naslova dotacij iz proračunov za osnovna sredstva (ZRFRS 2003, 23. člen).

Nov Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb pa govori, da se oblikovanje rezervacij in s tem povezani obračunani stroški in odhodki oziroma zadržani prihodki v računovodskih izkazih načeloma ne upoštevajo v davčnem obračunu. Zakon omogoča odpravo potencialne dvojne obdavčitve tako, da se odprava in poraba rezervacij upošteva na tak način, da se prihodki izvzamejo in odhodki priznavajo tako, da v davčno osnovo niso ponovno vključeni prihodki in odhodki, ki so predhodno povečevali davčno osnovo.

¹² V nadaljevanju ZDDPO-1.

¹³ Preverjeno po ZRFRS 2002, 7, 9, 12, 23, 28.

Tako stroški za oblikovanje rezervacij v letu oblikovanja ne bodo davčno priznani, v letu morebitne odprave presežno oblikovanih rezervacij, pa prihodki ne bodo vstopali v davčni obračun. Kakšna bo davčna obravnava porabljenih rezervacij? V letu oblikovanja stroški ne bodo davčno priznani, v letu porabe (črpanja rezervacij) pa se dolgoročne rezervacije zmanjšujejo neposredno za stroške oziroma odhodke, za katere so bile dolgoročne rezervacije oblikovane, kar pomeni, da se v letu porabe rezervacij stroški in odhodki ne pojavljajo več.

Zakon ne predvideva posebne ureditve za dolgoročne rezervacije, oblikovane na podlagi državnih podpor in donacij, prejetih za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev, ki so vir za pokrivanje stroškov amortizacije, čeprav bi bila ločena obravnava zaradi enakomerne davčne obremenitve potrebna, če ne že nujna (Jerman 2004, 157 – 158).

Odhodki za davke se v Sloveniji izkazujejo po metodi davčne obveznosti. Po tej metodi so odhodki za davke, ki se nanašajo na obravnavano obdobje, praviloma enaki davčni obveznosti (SIR 1994, 16). Izkazovanje davčne obveznosti v znesku, obračunanem za posamezno obračunsko obdobje od obdavčljivega dobička, ki se ugotavlja na podlagi davčnih predpisov, je v nasprotju z eno od temeljnih računovodskih predpostavk: predpostavka upoštevanja nastanka poslovnega dogodka. Ta pravi, da moramo prihodke in stroške upoštevati takrat, ko nastanejo, in jih vključiti v računovodske izkaze, ki se nanašajo na tista obdobja, v katerih so nastali (Zafred 1995, 97).

Davčna zakonodaja pripoznava oblikovanje dolgoročnih rezervacij za druge namene v skladu s SRS 10, ki pravi, da se dolgoročne rezervacije v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripoznajo, če a) obstaja zaradi preteklega dogodka sedanja obveza, b) je verjetno, da bo pri poravnavi obveze potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo pritekanje gospodarskih koristi, in c) je mogoče znesek obveze zanesljivo izmeriti (ZRFRS 2004, 1.272).

5 SKLEP

Razlike med računovodskim dobičkom in davčnim dobičkom povzročajo stalne,časne in časovnousklajevalne razlike. Začasne razlike so razlike med knjižno vrednostjo sredstva ali obveznosti in njegovo (njeno) davčno vrednostjo. Časovnousklajevalne razlike so razlike med računovodskim in obdavčljivim dobičkom, ki nastanejo v enem obračunskem obdobju in se odpravijo v drugem obračunskem obdobju. Vse časovnousklajevalne razlike so tudičasne razlike. Začasne in časovnousklajevalne razlike povzročajo nastanek odloženih obveznosti oziroma terjatev za davek, medtem ko stalne razlike nimajo davčnih učinkov.

MRS 12 predpisuje za obračunavanje odloženega davka metodo obveznosti po bilanci stanja. V skladu s to metodo se ugotavljajo prihodnji davčni učinki časovnousklajevalnih razlik v obravnavanem obdobju. Prihodnje učinke se pripozna v računovodskih izkazih kot obveznosti za davke, ki bodo zapadle v prihodnosti, ali kot sredstva, ki pomenijo predujme za plačila prihodnjih davkov. Davčne posledice poslov je potrebno obračunati na enak način kot posle same. Tako se davčni učinki, ki so povezani s posli gospodarske družbe, pripoznanimi v izkazu poslovnega izida, prav tako pripoznajo v izkazu poslovnega izida (SIR 1997, 10). Odložene terjatve in obveznosti za davek je potrebno v računovodskih izkazih izkazovati ločeno od odmerjenih terjatev ali obveznosti za davek. MRS 12 določa, da se odložene terjatve in obveznosti za davek ne uvrščajo med kratkoročna sredstva oziroma obveznosti. Odložene obveznosti in terjatve za davek je mogoče medsebojno pobotati pod pogoji, ki jih določa MRS 12.

Časovnousklajevalne inčasne razlike ne vplivajo na celoten znesek davka, ki ga bo gospodarska družba plačala v obdobju od nastankačasne razlike pa do časa, ko se bo razlika odpravila. Začasne razlike povzročajo, da je davčna obremenitev glede na računovodski dobiček v posameznih obračunskih obdobjih neenakomerna. Brez upoštevanja odloženih davkov gospodarska družba plača natanko toliko davka od dobička kot v primeru, da se odloženi davki pripoznavajo v računovodskih izkazih. Razlika je le v tem, da s pomočjo postavk odloženih davkov enakomerno razporedimo davčno obremenitev skozi obračunska obdobja, v katerih se pojavljajočasne razlike. Gospodarska družba lahko doseže odlog davčne obremenitve s pomočjo oblikovanja dolgoročnih rezervacij za prihodnje obveznosti za davek iz dobička. Posledica tega ni končno privarčevani davek, ampak brezobrestni davčni odlog, izboljšanje tekoče plačilne sposobnosti, kar posredno predstavlja zmanjšanje davčne obremenitve.

Države članice Evropske skupnosti si prizadevajo za poenotenje davčne zakonodaje, zlasti na področju davka od dobička gospodarskih družb. To je tudi eden od pogojev za oblikovanje enotnega gospodarskega trga. Pozitivne izkušnje in zakonske rešitve drugih držav članic Evropske skupnosti na področju davčne zakonodaje lahko pripomorejo k oblikovanju slovenske davčne zakonodaje. Med temeljnimi zahtevami računovodskih poročil je tudi njihova primerljivost med gospodarskimi družbami različnih držav, ki jo lahko zagotovijo Mednarodni računovodski standardi. Ti nakazujejo smer bodočega razvoja na področju uporabe računovodskih standardov. S tem pa povzročajo spremembe v računovodstvih posameznih držav, torej tudi v Sloveniji.

6 POVZETEK

V večini držav se prihodki in odhodki v računovodskih izkazih razlikujejo od prihodkov in odhodkov za davčne namene. Vendar pa načelo časovne usklajenosti prihodkov in odhodkov zahteva, da tudi odhodek za davek ustreza prihodkom in odhodkom obdobja poročanja oziroma računovodskemu dobičku pred obdavčitvijo. Odhodek za davek bo redko enak davčni obveznosti. Rešitev je v pripoznavanju odložene terjatve oziroma obveznosti za davek kot razlike med odhodkom za davek in odmerjenim davkom.

Summary

In most countries the revenues and expenses recognized in financial statements differ from the revenues and expenses for tax purposes. But the matching principle states that even tax expense should relate to the amount of the revenues and expenses for the reporting period or to the amount of pretax accounting income. The tax expense would rarely equal the tax payment obligation. The solution is to record deferred tax asset or liability as the different tax expense and the amount of tax owed.

6.1 Ključne besede

Obdavčljivi dobiček; računovodski dobiček; stalne, časovnousklajevalne inčasne razlike; metode obračunavanja davčnih učinkov; metoda obveznosti po bilanci stanja; davčna vrednost sredstva; davčna vrednost obveznosti; odložena terjatev za davek; odložena obveznost za davek.

Key words

Taxable profit; accounting profit; permanent, timing and temporary differences; tax effect accounting methods; the balance sheet liability method; tax base of an asset; tax base of an liability; the deferred tax asset, the deferred tax liability.

7 SEZNAM LITERATURE

1. Hieng, Romana. 1999. Obračunavanje in izkazovanje davka od dobička po Mednarodnem računovodskem standardu 12. 31. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji, urednik I. Turk. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
2. Hieng, Romana. 2004. Računovodski vidik odloženih davkov. Zbornik referatov 7. letne konference računovodij, urednik I. Turk. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
3. Hilke, Wolfgang. 1995. Bilanzpolitik: mit Aufgaben und Lösungen. 4., vollständig überarbeitete und erweiterte Auflage. Wiesbaden: Gabler Verlag.
4. Jerman, Saša. 2004. Novosti v zakonu od dohodkov pravnih oseb. Zbornik referatov 7. letne konference računovodij, urednik I. Turk. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
5. Kavčič, Slavka. 1995. Dolgoročne rezervacije in poslovno tveganje. Zbornik referatov 28. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah, urednik I. Turk. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
6. Koletnik, Franc, in Majda Kokotec-Novak. 1994. Bilanciranje in bilančna politika. Maribor: Ekonomsko – poslovna fakulteta.
7. Končan, Darko. 1998. Posebnosti revizije davka od dobička pravnih oseb (seminarska naloga). Maribor: Ekonomsko – poslovna fakulteta.
8. Lewis, Richard, in David Pendrill. 1996. Advanced Financial Accounting. London: Pitman Publishing.
9. Matthews, Alan. 1998. Tax provision course 1998. Interno gradivo. Birmingham: Deloitte & Touche.
10. Turk, Ivan. 1989. Mednarodni vidik računovodstva. Maribor: Založba Obzorja.
11. Weygandt, Jerry J., in Donald E. Kieso. 1995. Financial Accounting. Toronto: John Wiley & Sons.
12. Zafred, J. Ida. 1995. Vrednotenje izbranih postavk v pasivi bilance stanja in njihov vpliv na velikost davčne osnove družb. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.

8 SEZNAM VIROV

1. Australian Accounting Research Foundation. 1998. Australian Accounting Standard 3 (Accounting for Income Tax).
2. SIR – Slovenski inštitut za revizijo. 1994. Mednarodni računovodski standardi. MRS 12 – Davek od dobička.
3. SIR – Slovenski inštitut za revizijo. 1997. Mednarodni računovodski standardi. MRS 12 – Davek od dobička.
4. ZRFRS – Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. 1993. Slovenski računovodski standardi.
5. ZRFRS – Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. 2002. Prehod na novi kontni načrt 1. januarja 2002 za gospodarske družbe (Priloga IKS 1-2/02).
6. ZRFRS – Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. 2003. Zakon o davku od dobička pravnih oseb (Uradni list RS, št. 72/93, 20/95, 18/96-1062, 34/96, 82/97-3891, 27/98-1070, 1/00-28, 50/02-2456 in 108/02).
7. ZRFRS – Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. 2004. Slovenski računovodski standardi (Uradni list RS, št. 107/01).
8. ZRFRS – Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. 2004. Zakon o davku od dohodka pravnih oseb (Uradni list RS, št. 40/04).

9 SEZNAM TABEL IN ZGLEDOV

9.1 Seznam tabel

Tabela 1:	Izkaz poslovnega izida za leto 20X1 in 20X2	22
Tabela 2:	Izkaz poslovnega izida z upoštevanjem odloženega davka za leto 20X1 in 20X2	22
Tabela 3:	Prikaz davčnega in računovodskega dobička za leto 2002 in 2003	23
Tabela 4:	Obračun obveznosti in terjatev iz naslova odloženega davka v istem letu, za leto, končano 31.12.2002	28
Tabela 5:	Obračun obveznosti in terjatev iz naslova odloženega davka v istem letu, za leto, končano 31.12.2003	28
Tabela 6:	Obračun obveznosti in terjatev iz naslova odloženega davka za primer, da podjetje v letu 2003 ne prejme 10.000 SIT prihodka iz leta 2002, za leto končano 31.12.2003	28
Tabela 7:	Obračun odloženega davka za osnovna sredstva	29
Tabela 8:	Obračun odloženega davka za osnovna sredstva ob spremembi davčne stopnje	29
Tabela 9:	Prikaz izkoriščenja davčnih izgub iz let 2000 - 2002 v naslednjih letih	30
Tabela 10:	Izračun odmerjenega davka od dobička	32
Tabela 11:	Izračun davčnih vrednosti, začasnih razlik ter odloženih terjatev oziroma obveznosti za davek iz dobička	33
Tabela 12:	Pregled vplivov nekaterih dogodkov, ki povzročajo odložene davke, na izkaz poslovnega izida in bilanco stanja	34

9.2 Seznam zgledov

Zgled 1:	Prikaz davčne vrednosti sredstva	13
Zgled 2:	Prikaz davčne vrednosti obveznosti	14
Zgled 3:	Prikaz obdavčljive začasne razlike	15
Zgled 4:	Prikaz odbitne začasne razlike	17
Zgled 5:	Prikaz merjenja obveznosti za davek	19
Zgled 6:	Prikaz takojšnjega in kasnejšega davčnega učinka	21
Zgled 7:	Prikaz davčnih učinkov v izkazu poslovnega izida	22
Zgled 8:	Prikaz davčnega in računovodskega dobička	23
Zgled 9:	Prikaz odloženega davka kot obveznost za davek	24
Zgled 10:	Prikaz odloženega davka kot terjatev za davek	26
Zgled 11:	Prikaz pobota obveznosti in terjatev za odloženi davek	28
Zgled 12:	Prikaz odloženega davka za osnovna sredstva	29
Zgled 13:	Prikaz odloženega davka ob spremembi davčne stopnje	29
Zgled 14:	Prikaz odloženega davka za davčne izgube	30
Zgled 15:	Prikaz odloženih terjatev za davek, odloženih obveznosti za davek in odhodka za davek	32

