

**VPLIV UPORABE DOLOČIL RAČUNOVODSKIH
STANDARDOV NA OBDAVČITEV DOHODKOV PRAVNIH
OSEB**

Dr. Branko Mayr, p.r.
Abeceda revizija, d.o.o.

Ptuj, november 2006

vsebina

1	Povzetek	- 3 -
2	Računovodski standardi	- 3 -
2.1	Pripoznavnje gospodarskih kategorij	- 4 -
2.2	Merjenje gospodarskih kategorij v računovodskih izkazih in računovodskih razvidih	- 5 -
3	Obdavčitev dohodkov pravnih oseb	- 6 -
3.1	Oblikovanje poslovno izidnih kategorij in davčne osnove kot sestavine poslovnega procesa	- 6 -
3.2	Obravnavna posameznih odhodkovnih kategorij med starim in novim davčnim predpisom	- 10 -
4	Sklep	- 16 -
	Opombe, pojasnila	- 17 -

1 POVZETEK

V sestavku obravnavamo obdavčitev dohodkov (dobička) in vpliv uporabljenih računovodskih standardov na davčno osnovo. Uporaba računovodskih standardov kot podlage računovodenja gospodarskih družb je predpisana (glej določila Zakona o gospodarskih družbah). Nekateri družbe morajo računovoditi v skladu z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja, večina pa še vedno uporablja Slovenske računovodske standarde. Zakon o gospodarskih družbah predpisuje, da Slovenski računovodski standardi ne smejo biti v nasprotju z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja. Zato ugotavljamo, da so razlike med enimi in drugimi računovodskimi standardi majhne.

Uporabljeni računovodski standardi med drugim vplivajo tudi na uporabljena pravila vrednotenja posameznih gospodarskih kategorij (osnovnih sredstev, zalog, terjatev, obveznosti, prihodkov, odhodkov). Posledica uporabljenih pravil vrednotenja je izkazana vrednost postavk stanja (premoženje, obveznosti), to pa vpliva na višino dobička.

Davek na dohodke obdavčuje dobiček. Posamezne sestavine dobička (prihodki, odhodki) se obravnavajo v skladu z uporabljenimi standardi in davčnim predpisom. V sestavku obravnavamo osnovne principe uporabe različnih pravil računovodskega izkazovanja ekonomskih kategorij. Ugotovili smo, da uporabljene računovodske politike vplivajo na davčno obveznost.

2 RAČUNOVODSKI STANDARDI

Računovodski standardi so pravila o strokovnem ravnanju na področju računovodenja. V različnih državah je njihov okvir in uporaba različna. Najbolj poznani so GAAPUS in Mednarodni standardi računovodskega poročanja. GAAPUS so splošno sprejeti računovodski principi, ki se uporabljajo v Združenih državah Amerike. V Evropi so takšen splošni okvir računovodskega poročanja Mednarodni standardi računovodskega poročanja. Članice EU uporabljajo Mednarodne standarde računovodskega poročanja ali nacionalne računovodske standarde. V Sloveniji so takšni nacionalni standardi Slovenski računovodski standardi.

Posamezni standardi obravnavajo strokovna pravila računovodenja, med drugim tudi merjenje (vrednotenje) in pogoje pripoznave ekonomskih kategorij. Iste kategorije so podlaga obdavčitve. Za davčne potrebe se obravnavane kategorije obravnavajo ali v skladu s standardi ali v skladu s posebnimi določili davčnih predpisov.

V preteklosti so bila ta pravila računovodenja med posameznimi državami dokaj različna. Razlike so bile med drugim pogojene tudi z različnimi viri financiranja poslovanja. Kreditorji so zainteresirani za računovodenje, ki je omogoča oblikovanje skritih rezerv (načelo previdnosti), finančni investitorji v kapital podjetij pa želijo donose v obdobju, ko so lastniki, solastniki, deležniki, delničarji podjetja. Zato želijo realne dobičke in posledično realno vrednotenje premoženja. Oblikoval se je standard vrednotenja premoženja po poštenu vrednosti (standard poštene vrednosti). Slednji način financiranja prevladuje v Združenih državah Amerike, zato se tam oblikuje bilanciranje po poštenih vrednostih.

Globalizacija je nedvomno vplivala na poenotenje pravil računovodenja. Prav lahko si zamislimo primer, ko so delnice nekega npr. slovenskega podjetja kotirale tudi v Združenih

državah Amerike. V skladu s pravili borze so bila sestavljena računovodska poročila tudi po standardih, ki veljajo v Združenih državah Amerike. Zelo verjetno je dobiček prikazan v izkazih sestavljenih po ameriških računovodskih standardih različen od dobička prikazanega v bilancah sestavljenih po drugih standardih, na primer slovenskih. Kateri dobiček je pravilen? Iluzorno je pričakovanje, da bo majhen investitor podučen o pravilih računovodenja, ki so vplivali na izkazani dobiček. Vprašal se bo, kateremu podatku verjeti, kateri je narobe. Takšna in podobna vprašanja so nedvomno prispevala k želji po poenotenju pravil računovodenja. Tako so Mednarodni standardi računovodskega poročanja prevzeli nekaj pravil GAAP. Pravilom Mednarodnih standardov računovodskega poročanja so se prilagodili tudi Slovenski računovodski standardi. Lahko povzamemo, da med Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja in določili Slovenskih računovodskih standardov v delu, ki obravnava pripoznavanje in merjenje ni bistvenih razlik. Seveda pa so med temi standardi bistvene razlike v vsebnosti posameznih standardov. Slovenski računovodski standardi obravnavajo tudi vsebine, ki jih Mednarodni standardi računovodskega poročanja ne obravnavajo (na primer: računovodsko proučevanje, računovodsko nadziranje). Na drugi strani pa je posamezen Slovenski računovodski standard lahko povezan z več mednarodnimi standardi računovodskega poročanja in direktivami Evropske unije, posamezen mednarodni standard računovodskega poročanja ali posamezna direktiva Evropske unije pa upoštevan(a) v več Slovenskih računovodskih standardih.

Tista slovenska podjetja, ki morajo po zakonu uporabljati Slovenske računovodske standarde, neposredno uporabljajo le tiste določbe mednarodnih standardov računovodskega poročanja na katere se Slovenski računovodski standardi neposredno sklicujejo. Druge določbe v mednarodnih standardih računovodskega poročanja se ne štejejo kot določbe Slovenskih računovodskih standardov neposredno. Do sprejetja v Slovenske računovodske standarde oziroma do sprejetja ustreznega stališča ali pojasnila Slovenskega inštituta za revizijo se štejejo le kot informacija o strokovnih dosežkih.

Ključni vprašanja povezani z obdavčitvijo se nanašata na pravila pripoznavanja in pravila merjenja gospodarskih kategorij.

2.1 PRIPOZNAVANJE GOSPODARSKIH KATEGORIJ

Osnovne kategorije, ki se pripoznavajo so:

- Kapitalⁱ
- Sredstvaⁱⁱ
- Dolgoviⁱⁱⁱ
- Čisti dobiček^{iv}
- Prihodki in odhodki^v

V bilanci stanja in pred tem tudi v računovodskih razvidih se sredstvo pripozna, če je verjetno, da se bodo v prihodnosti zaradi njega povečale gospodarske koristi in če ima ceno ali vrednost, ki jo je mogoče zanesljivo izmeriti. Če je stopnja gotovosti, da se bodo po koncu obravnavanega obračunskega obdobja v zvezi s kako postavko povečale gospodarske koristi podjetja, nezadostna, te postavke ni mogoče šteti kot sredstvo, temveč je odhodek.

V bilanci stanja in pred tem tudi v računovodskih razvidih se dolg pripozna, če je verjetno, da se bodo zaradi njegove poravnave sredstva, ki omogočajo gospodarske koristi, zmanjšala, in da je mogoče znesek za njegovo poravnavo zanesljivo izmeriti.

V izkazu poslovnega izida in pred tem tudi v računovodskih razvidih se prihodki pripoznajo, če je povečanje prihodnjih gospodarskih koristi, ki je povezano s povečanjem posameznega sredstva ali z zmanjšanjem posameznega dolga, mogoče zanesljivo izmeriti.

V izkazu poslovnega izida in pred tem tudi v računovodskih razvidih se odhodki pripoznajo, če je zmanjšanje prihodnjih gospodarskih koristi, ki je povezano z zmanjšanjem posameznega sredstva ali s povečanjem posameznega dolga, mogoče zanesljivo izmeriti. Odhodki se pripoznajo kot stroški znotraj postavke, ki v obračunskem obdobju ustvarja prihodke (na primer znotraj prodanega blaga), in kot stroški, ki se pojavljajo v istem obračunskem obdobju, a se ne zadržujejo v vrednosti zalog (na primer stroški prodaje ali splošnih služb). Odhodki se pripoznajo tudi, če od kake postavke, ki bi sicer lahko bila sredstvo, ni pričakovati gospodarskih koristi ali pa če z njo povezane prihodnje gospodarske koristi ne ustrezajo (več) sodilom za pripoznanje sredstva. Odhodki se pripoznajo tudi, ko nastane dolg, ne da bi bilo mogoče hkrati povečati kako sredstvo, na primer ko nastane dolg na podlagi jamstva za proizvod.

Prejemki so povečanje sredstev v denarni obliki, izdatki pa njihovo zmanjšanje. Kot taki se obravnavajo v izkazu denarnih tokov, če je ta sestavljen po neposredni metodi, in pred tem tudi v računovodskih razvidih. Razčlenjevati jih je mogoče na prejemke oziroma izdatke iz poslovanja, iz vlaganja (financiranja) in iz naložbenja (investiranja). Če pa je izkaz denarnih tokov sestavljen po posredni metodi, izkazuje pritoke in odtoke kot izračunane kategorije, ki nakazujejo vplive na spremembe denarnih sredstev in pred tem niso obravnavane kot takšne v računovodskih razvidih.

Podrobneje so pravila pripoznavanja obravnavana znotraj posameznih gospodarskih kategorij oziroma standardov, ki jih obravnavajo.

2.2 MERJENJE GOSPODARSKIH KATEGORIJ V RAČUNOVODSKIH IZKAZIH IN GAČUNOVODSKIH RAZVIDIH

Merjenje je ugotavljanje denarno izraženih velikosti, v katerih se pripoznava gospodarske kategorije v računovodskih izkazih in pred tem v računovodskih razvidih. Za merjenje tako pri začetnem zajemanju posameznih pojavov v računovodske razvide kot tudi pri sestavljanju računovodskih izkazov in popravljanju začetnega merjenja v tej zvezi obstajajo različne podlage.

V zvezi z merjenjem se uporabljajo spodnji pojmi, ki opredeljujejo posamezne vsebine vrednosti.

- *Knjigovodska vrednost*^{vi}.
- *Izvirna vrednost*^{vii}
- *Dnevna vrednost*^{viii}
- *Nadomestljiva*^{ix}
- *Poštena vrednost*^x

- Sedanja vrednost^{xi}
- Odplačna vrednost^{xii}
- Tržna vrednost^{xiii}

V vsakem od standardov so obravnavane posebnosti, ki obravnavajo merjenje posameznih gospodarskih kategorij.

3 OBDAVČITEV DOHODKOV PRAVNIH OSEB

3.1 OBLIKOVANJE POSLOVNO IZIDNIH KATEGORIJ IN DAVČNE OSNOVE KOT SESTAVINE POSLOVNEGA PROCESA

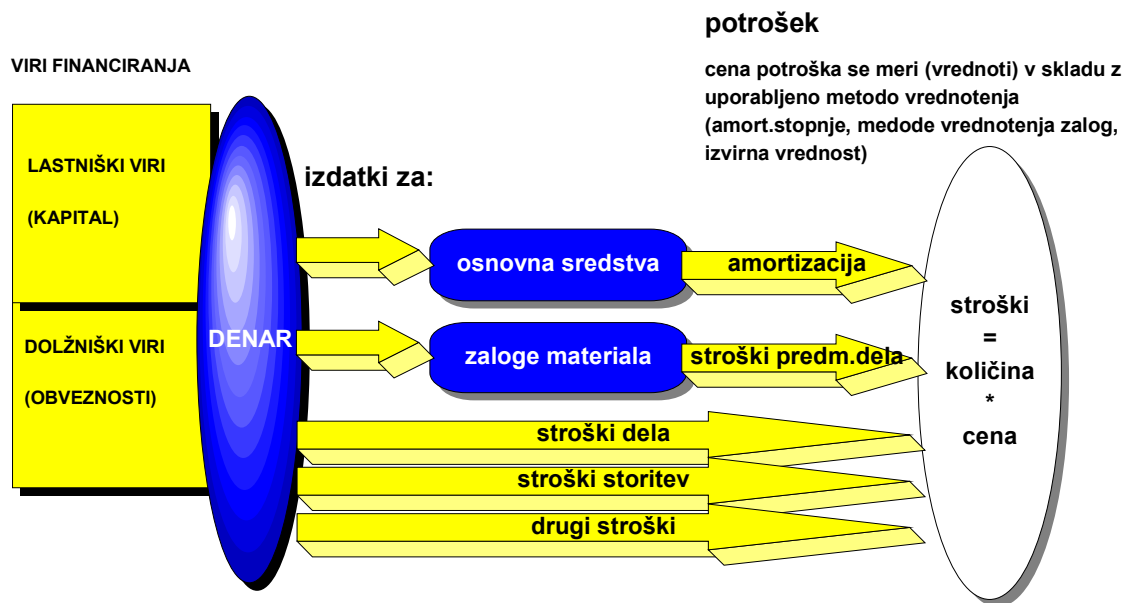
Pred obravnavo konkretnih določil, ki obravnavajo obdavčitev dohodkov (v bistvu obdavčitev dobička) pravnih oseb si pogledjmo vsebino poslovanja in vpliv pripoznavanja in merjenja posameznih kategorij na dobiček oziroma davčno osnovo.

Prikaz ponazorimo v poenostavljeni shemi poslovnega toka. Poenostavljamo, da se poslovni tok nekega podjetja začne z denarjem. Podjetje potrebuje denar za financiranje prvin poslovnega procesa (delovna sredstva, predmeti dela, delo in storitve). Nakupna vrednost prvin poslovnega procesa je opredeljena z nakupnimi vrednostmi. V primeru, ko se prvina poslovnega procesa takoj porabi je njena vrednost enaka izvorni vrednosti. Nekatere prvine se pa ne porabijo takoj. Prehodno se nahajajo v podjetju in se v poslovnem procesu porabljajo ali obrabljajo v drugem času, kot so bile kupljene. Ključno vprašanje je povezano z realnim merjenjem potroška teh prvin (vrednotenje potroška). V praksi se to uresniči z določitvijo amortizacijskih stopenj pri delovnih sredstvih oziroma z uporabo ene od metod vrednotenja potroška zalog materiala. Ostale prvine se merijo po izvornih vrednostih.

V zvezi s pripoznavanjem sredstev standardi predpostavljajo, da se lahko pripozna le sredstvo za katerega je verjetno, da bodo od njega pritekale gospodarske koristi in da je njegovo vrednost mogoče zanesljivo meriti. Pripoznava se odpravi, če je sredstvo odtujeno ali če od sredstva ni pričakovati bodočih gospodarskih koristi. V zvezi s pripoznavo neopredmetenih sredstev je potrebno upoštevati tudi posebnosti, ki se nanašajo na to obliko sredstev (v našem primeru glej SRS 2).

V računovodskih razvidih in izkazih se posamezne kategorije merijo v odvisnosti od uporabljene metode merjenja. Praviloma se premoženjske postavke v nabavi merijo po izvornih vrednostih. Posebnosti so prisotne pri merjenju opredmetenih osnovnih sredstev. Tako se v izvorno vrednost opredmetenega osnovnega sredstva všteva nabavna vrednost, ki med drugim vsebuje tudi stroške razgradnje, odstranitve in obnovitve. Obravnavane sestavine nabavne vrednosti, ki v času nabave nimajo vira v obveznostih do tujih virov imajo vir v dolgoročnih rezervacijah. Vrednost delovnih sredstev v računovodskih razvidih in izkazih je razlika med nabavno vrednostjo in njenim popravkom (akumulirano amortizacijo). Popravek je v tesni odvisnosti od uporabljenih amortizacijskih stopenj oziroma od ocene dobe koristnosti posameznih sredstev. Zaloge materiala se merijo po eni od metod, ki onemogoča oblikovanje skritih rezerv (metoda FIFO, metoda dejanskih cen). Vrednosti izkazane v premoženjskih postavkah oblikujejo vrednot potroškov (vrednost delovnih sredstev, vrednost zalog materiala, blaga). Vse prikazano smo prikazali v spodnji poenostavljeni sliki:

Slika 1: Prikaz poslovnega toka od denarja do stroška



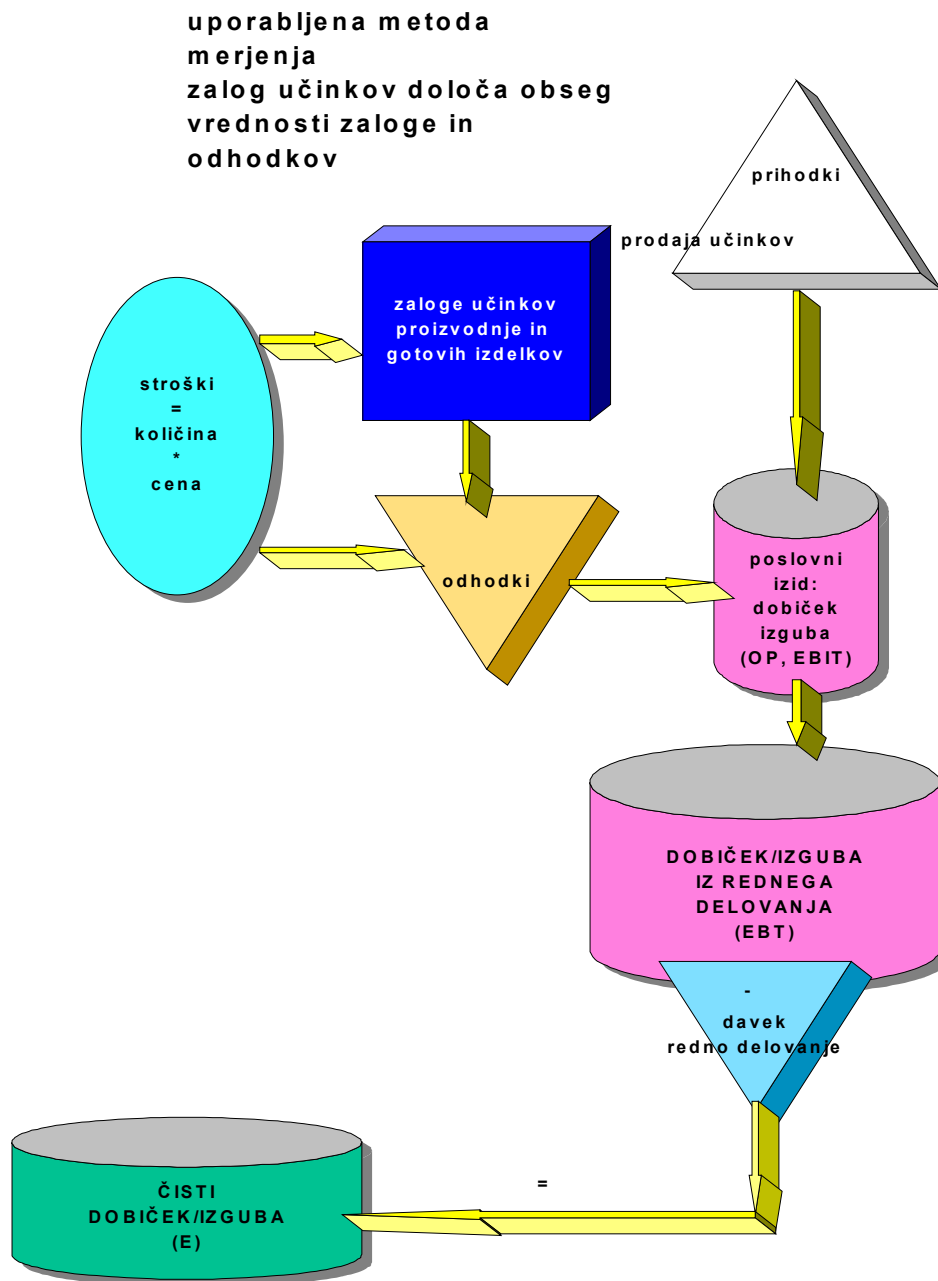
S tem pa možnosti niso izčrpane. Računovodski standardi opredeljujejo tudi vsebnost zalog učinkov. Opredeljujejo metode vrednotenja zalog učinkov. Uporabljena metoda vpliva na izkazano vrednost zalog učinkov in obseg izkazanih odhodkov in s tem na velikost rezultata oziroma davčne osnove. Tako je določeno, če se cene na novo nabavljenih enot ali proizvedenih enot razlikujejo od starih cen iste vrste zaloge se zmanjševanje teh zalog opravi z uporabo:

- metode zaporednih cen (FIFO)
- metode tehtanih povprečnih cen vključno z metodo drsečih povprečnih cen.

Uporabljena metoda je vplivala na velikost stroškov zalog materiala (in na vrednost zalog materiala), ter vpliva na vrednost zalog učinkov in posledično odhodkov poslovanja. Podrobnejša obravnava metod vrednotenja presega okvir tega sestavka.

Vpliva uporabljene metode vrednotenja zalog učinkov na poslovni izid prikazujemo v naslednji sliki:

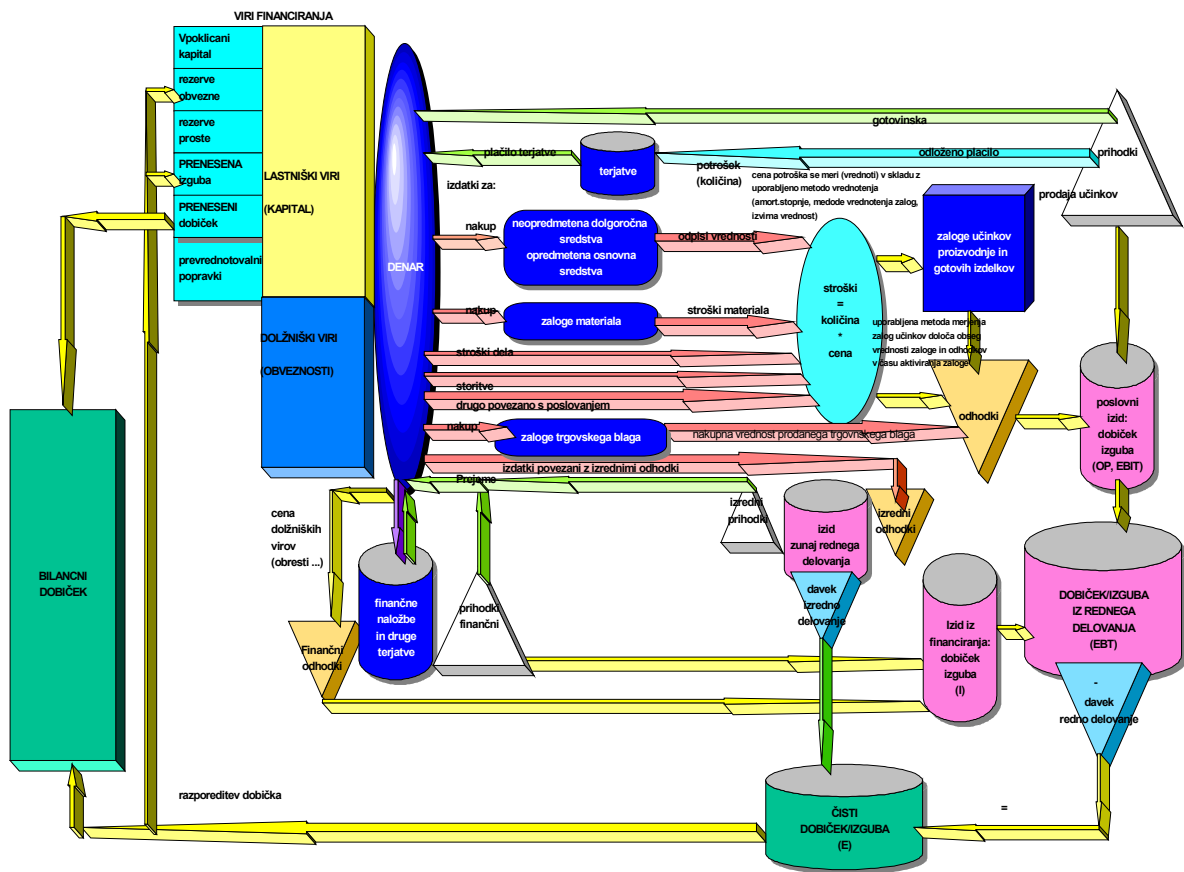
Slika 2: Od stroška do rezultata



Vidimo, da je prikazani poslovni izid odvisen od metode vrednotenja učinkov.

Gornja prikaza sta poenostavljena in ne zajemata celote. Zaradi celovitosti ju vključimo v poenostavljeno shemo celovitega poslovnega procesa in oblikovanja rezultata poslovnega procesa:

Slika 3: Poslovni proces in oblikovanje rezultata poslovanja



3.2 OBRAVNAVA POSAMEZNIH ODHODKOVNIH KATEGORIJ MED STARIM IN NOVIM DAVČNIM PREDPISOM

V spodnji primerjavi prikazujemo davčno obravnavo izbranih kategorij. Celoviti prikaz vseh razlik presega obseg tega sestavka. Izbrani primeri pa bodo koristni pri spoznavanju ključnih razlik med staro in novo (predpis, ki bo predvidoma začel veljati 1.1.2007) davčno obravnavo.

Kategorija	STARI ZAKON	NOVI ZAKON
Uporaba standardov	Če ta zakon ne določa drugače, se za ugotavljanje dobička priznajo prihodki in odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida oziroma letnem poročilu, ki ustreza izkazu poslovnega izida in prikazuje prihodke, odhodke in izid, na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenimi računovodskimi standardi.	Če ta zakon ne določa drugače, se za ugotavljanje dobička priznajo prihodki in odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida oziroma letnem poročilu, ki ustreza izkazu poslovnega izida in prikazuje prihodke, odhodke in poslovni izid, na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenimi računovodskimi standardi.
davčna osnova pri spremembah računovodskih usmeritev, popravkih napak in prevrednotenjih	<p>Pri ugotavljanju davčne osnove oziroma priznavanju prihodkov in odhodkov zavezanca se zneski, ki predstavljajo razlike, zaradi sprememb računovodskih usmeritev in popravkov napak, pri obdavčljivih prihodkih in davčno priznanih odhodkih po tem zakonu, za katere se preračuna preneseni čisti poslovni izid ali druge sestavine kapitala, vključijo v davčno osnovo, in sicer, da povečujejo oziroma zmanjšujejo davčno osnovo.</p> <p>Pri ugotavljanju davčne osnove se znesek prevrednotovalnega popravka kapitala, ki je posledica prevrednotenja gospodarskih kategorij in ga zavezanec prenese v preneseni čisti poslovni izid ali druge kapitalske postavke, vključijo v davčno osnovo v letu prenosa.</p> <p>Vir: 11.a. čl.</p>	<p>Pri ugotavljanju davčne osnove oziroma priznavanju prihodkov in odhodkov zavezanca se zneski, ki predstavljajo razlike zaradi sprememb računovodskih usmeritev in popravkov napak, pri obdavčljivih prihodkih in davčno priznanih odhodkih po tem zakonu, za katere se preračunajo preneseni čisti poslovni izid ali druge sestavine kapitala, v obdobju spremembe računovodske usmeritve in popravkov napak vključijo v davčno osnovo, in sicer tako, da povečujejo oziroma zmanjšujejo davčno osnovo.</p> <p>Vir: 14. člen</p> <p>Pri ugotavljanju davčne osnove oziroma priznavanju prihodkov in odhodkov zavezanca se znesek presežka iz prevrednotenja, ki je posledica prevrednotenja gospodarskih kategorij na višje poštene vrednosti in ki ga zavezanec prenese v preneseni čisti poslovni izid ali druge kapitalske postavke, vključijo v davčno osnovo v letu takšnega prenosa. Presežek iz prevrednotenja se prenaša v preneseni poslovni izid in v davčno osnovo pri sredstvih, ki se amortizirajo, sorazmerno z obračunano amortizacijo po 33. členu tega zakona od prevrednotenega dela teh sredstev.</p> <p>Vir: 15. člen</p>
rezervacije	<p>(1) Pri ugotavljanju davčne osnove oziroma priznavanju prihodkov in odhodkov se oblikovanje rezervacij ne upošteva, razen če s tem zakonom ni določeno drugače.</p> <p>(2) Odprava in poraba rezervacij se upošteva na način, da se prihodki izvzemajo in odhodki priznavajo tako, da v davčno osnovo niso ponovno vključeni prihodki in odhodki, ki so predhodno povečevali davčno osnovo, razen če s tem zakonom ni določeno drugače.</p> <p>(3) Kot oblikovanje oziroma odprava in poraba rezervacij po prvem in drugem odstavku tega člena se obravnava tudi njihov popravek na sedanjo vrednost izdatkov na koncu obračunskega obdobja.</p> <p>(4) Rezervacije, oblikovanje katerih se po tem zakonu prizna kot odhodek in se lahko odpravljajo kot nepotrebne v več letih, se pri določanju davčne osnove všttevajo v davčno osnovo kot prihodek v celoti v prvem letu odprave, in sicer največ do višine predhodno priznanega odhodka za njihovo oblikovanje.</p> <p>Vir: 16. čl.</p>	<p>(1) Pri ugotavljanju davčne osnove oziroma priznavanju odhodkov zavezanca, se oblikovanje rezervacij, v skladu z 12. členom tega zakona, prizna kot odhodek v znesku, ki ustreza 50 % oblikovanih rezervacij, razen če s tem zakonom ni določeno drugače.</p> <p>(2) Za rezervacije po tem členu se štejejo rezervacije za dana jamstva ob prodaji proizvodov ali opravitvi storitev, rezervacije za reorganizacijo, rezervacije za pričakovane izgube iz kočljivih pogodb, rezervacije za pokojnine, rezervacije za jubilejne nagrade in rezervacije za odpravnine ob upokojitvi. Pogojne dolgoročne obveznosti se ne štejejo za rezervacije.</p> <p>(3) Odprava in poraba rezervacij iz prvega in drugega odstavka tega člena, ki niso bile priznane kot odhodek, se v davčnem obdobju upošteva na način, da:</p> <ul style="list-style-type: none"> - se iz davčne osnove izvzemajo prihodki iz odprave ali porabe rezervacij v delu, v katerem oblikovanje rezervacij ni bilo priznано kot odhodek in - se priznajo odhodki iz porabe rezervacij v delu, v katerem oblikovanje rezervacij ni bilo priznано kot odhodek. <p>(4) Kot oblikovanje oziroma odprava rezervacij po prvem, drugem in tretjem odstavku tega člena se obravnava tudi njihov popravek na sedanjo vrednost predvidenih bodočih izdatkov na koncu obračunskega obdobja.</p> <p>Vir: 20. člen</p>

Kategorija	STARI ZAKON	NOVI ZAKON
Prevrednotenje in odpis terjatev	<p>(1) Pri ugotavljanju davčne osnove se odhodki prevrednotenja, ki je posledica spremembe kupne moči domače valute, ki se po slovenskih računovodskih standardih opravi na koncu poslovnega leta pri kapitalu, ne priznajo.</p> <p>(2) Odhodki zaradi prevrednotenja, ki ni prevrednotenje iz prvega odstavka tega člena, razen odhodkov, nastalih zaradi prevrednotenja dolgov, terjatev, finančnih naložb in denarnih terjatev, kateri se po slovenskih računovodskih standardih prevrednotujejo zaradi spremembe valutnega tečaja, in odhodki zaradi uporabe kapitalske metode vrednotenja finančnih naložb, se ne priznajo. Odprava oslabitev se upošteva na način, da se prihodki izjemajo, tako da v davčno osnovo niso vključeni, zato da se obdavčijo, če se predhodna oslabitev ni upoštevala.</p> <p>(3) Odhodki zaradi prevrednotenja, ki se po drugem odstavku tega člena ne priznajo, se priznajo ob prodaji ali drugačni odtujitvi sredstev in ob poravnavi ali drugačni odtujitvi dolgov.</p> <p style="text-align: center;">Vir: 17. čl.</p> <p>Odpis terjatve se prizna kot odhodek, ko je odpis terjatve evidentiran v poslovnih knjigah, če:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. je bil znesek terjatve že vključen v prihodke, in 2. so bila opravljena vsa dejanja, ki bi jih opravil s skrbnostjo dober gospodarstvenik, za dosego poplačila dolga. <p style="text-align: center;">Vir: 23. člen</p>	<p style="text-align: center;">(prevrednotenje in odpis terjatev)</p> <p>(1) Odhodki zaradi prevrednotenja terjatev zaradi oslabitve se priznajo v obračunanih zneskih v skladu z 12. členom tega zakona, vendar znesek teh odhodkov v davčnem obdobju ne sme presežati nižjega od naslednjih zneskov:</p> <ul style="list-style-type: none"> - zneska, ki je enak aritmetični sredini v preteklih treh davčnih obdobjih dejansko odpisanih terjatev pod pogoji iz šestega odstavka tega člena, ali - zneska, ki predstavlja 1% obdavčljivih prihodkov davčnega obdobja. <p>(2) Za terjatve po tem členu se štejejo kratkoročne in dolgoročne poslovne terjatve, ki ne vključujejo aktivnih časovnih razmejitev.</p> <p>(3) Odprava oslabitve iz prvega odstavka tega člena se upošteva na način, da se prihodki iz odprave oslabitve, ki ni bila priznana kot odhodek, izjemajo iz davčne osnove.</p> <p>(4) Ne glede na prvi odstavek tega člena, se odhodki, nastali zaradi prevrednotenja oziroma preračuna terjatev, ki se po računovodskih standardih prevrednotujejo zaradi spremembe valutnega tečaja, priznajo kot odhodek v celoti.</p> <p>(5) Odhodki zaradi prevrednotenja terjatev, ki po prvem odstavku tega člena niso priznani kot odhodki, se priznajo ob odpisu celote ali dela terjatev, ki niso bile poplačane oziroma poravnane, pod pogoji iz šestega odstavka tega člena.</p> <p>(6) Odpis terjatev je priznan kot odhodek na podlagi pravnomočnega sklepa sodišča o zaključenem stečajnem postopku ali na podlagi pravnomočnega sklepa o potrditvi prisilne poravnave, v delu, v katerem terjatve niso bile poplačane oziroma niso bile poplačane v celoti. Odpis terjatev je priznan kot odhodek tudi na podlagi neuspešno zaključenega izvršilnega postopka sodišča ali brez sodnega postopka za poplačilo terjatev, če zavezanec dokaže, da bi stroški sodnega postopka preseglili znesek poplačila terjatev, oziroma če dokaže, da so bila opravljena vsa dejanja, ki bi jih opravil s skrbnostjo dober gospodarstvenik, za dosego poplačila terjatev, oziroma da so nadaljnji pravni postopki ekonomsko neupravičeni.</p> <p>(7) Če so odhodki iz prevrednotenja terjatev zaradi oslabitve davčno priznani na podlagi prvega odstavka tega člena, se davčna osnova ob odpisu terjatev poveča za davčno priznane odhodke iz prevrednotenja terjatev v preteklih davčnih obdobjih, če se odpis terjatev ne opravi pod pogoji iz šestega odstavka tega člena.</p> <p style="text-align: center;">Vir: 21. člen</p> <p style="text-align: center;">(prevrednotenje finančnih naložb)</p> <p>(1) Pri ugotavljanju davčne osnove se odhodki zaradi prevrednotenja kot posledica oslabitve kratkoročnih in dolgoročnih finančnih naložb oziroma finančnih instrumentov ne priznajo.</p> <p>(2) Odprava oslabitve iz prvega odstavka tega člena se upošteva na način, da se prihodki iz odprave oslabitve, ki ni bila priznana kot odhodek, izjemajo iz davčne osnove.</p> <p>(3) Ne glede na prvi odstavek tega člena se odhodki zaradi prevrednotenja finančnih naložb oziroma finančnih instrumentov, izmerjenih po pošteni vrednosti prek poslovnega izida priznajo kot odhodek v obračunanih zneskih v skladu z 12. členom tega zakona.</p> <p>(4) Odhodki zaradi prevrednotenja kot posledica oslabitve, ki se po prvem odstavku tega člena ne priznajo in ki niso bili odpravljeni na način iz drugega odstavka tega člena, se priznajo ob odtujitvi, zamenjavi ali drugačni poravnavi oziroma odpravi finančne naložbe oziroma finančnega instrumenta.</p> <p>(5) Ne glede na določbe prvega odstavka tega člena, se odhodki iz prevrednotenja zaradi oslabitve posojil, vrednotenih po metodi odplačne vrednosti, pri banki priznajo kot odhodek, vendar največ do višine, ki jo določa zakon, ki ureja bančništvo.</p> <p style="text-align: center;">Vir: 22. člen</p> <p style="text-align: center;">(prevrednotenje dobrega imena)</p> <p>(1) Odhodki iz prevrednotenja zaradi oslabitve dobrega imena se priznajo v obračunanem znesku, v skladu z 12. členom tega zakona, vendar največ do zneska, ki ustreza 20 % začetno izkazane vrednosti dobrega imena.</p> <p>(2) Če obračunan znesek oslabitve dobrega imena, v skladu z 12. členom tega zakona, preseže znesek, ki se prizna kot odhodek po tem zakonu po prvem odstavku tega člena, se presežni znesek, ki se po prvem odstavku tega člena ne prizna kot odhodek, prizna v naslednjih davčnih obdobjih, tako da ta preneseni znesek skupaj z odhodki iz prevrednotenja zaradi oslabitve dobrega imena v tekočem davčnem obdobju ne preseže zneska, ki ustreza 20 % začetno izkazane vrednosti dobrega imena.</p> <p style="text-align: center;">Vir: 23. člen</p>

Kategorija	STARI ZAKON	NOVI ZAKON
Odhodki (splošno)	<p>(1) Za ugotavljanje dobička se priznajo odhodki, potrebni za pridobitev prihodkov, ki so obdavčeni po tem zakonu.</p> <p>(2) Odhodki, ki niso potrebni za pridobitev prihodkov, so odhodki, za katere glede na dejstva in okoliščine izhaja, da:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. niso neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti in niso posledica opravljanja dejavnosti, 2. imajo značaj privatnosti, 3. niso skladni z običajno poslovno prakso. <p>(3) Odhodki niso skladni z običajno poslovno prakso, če niso običajni pri poslovanju v posamezni dejavnosti glede na pretekle in druge izkušnje in primerjavo z drugimi dejavnostmi ter dejstvi in okoliščinami, razen odhodkov, nastalih zaradi izrednih in nepogostih dogodkov, kot so naravne nesreče ali zaradi drugih izrednih in nepogostih dogodkov.</p> <p style="text-align: center;">Vir: 20. člen</p>	<p>(1) Za ugotavljanje dobička se priznajo odhodki, potrebni za pridobitev prihodkov, ki so obdavčeni po tem zakonu.</p> <p>(2) Odhodki, ki niso potrebni za pridobitev prihodkov, so odhodki, za katere glede na dejstva in okoliščine izhaja, da:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. niso neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti in niso posledica opravljanja dejavnosti; 2. imajo značaj privatnosti; 3. niso skladni z običajno poslovno prakso. <p>(3) Odhodki niso skladni z običajno poslovno prakso, če niso običajni pri poslovanju v posamezni dejavnosti glede na pretekle in druge izkušnje in primerjavo z drugimi dejavnostmi ter dejstvi in okoliščinami, razen odhodkov, nastalih zaradi izrednih in nepogostih dogodkov, kot so naravne nesreče ali zaradi drugih izrednih in nepogostih dogodkov.</p> <p style="text-align: center;">Vir: 29. člen</p>

Kategorija	STARI ZAKON	NOVI ZAKON
Nepriznani odhodki	<p>(1) Kot odhodki se ne priznajo:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. naložbe, zlasti za pridobitev in izboljšanje zemljišča, pridobitev, izboljšanje, obnovo in rekonstrukcijo osnovnih sredstev, ki povečujejo nabavno vrednost osnovnih sredstev oziroma zmanjšujejo popravek vrednosti osnovnih sredstev, materialne pravice, delnice in deleže gospodarskih družb ter druge finančne naložbe in druga sredstva; 2. delitev dobička, zlasti za dividende in druge dohodke, ki so po določbah tega zakona podobni dividendam, rezerve iz dobička, nagrade upravi in članom nadzornega sveta zavezanca, ki imajo naravo udeležbe v dobičku; 3. odhodki za pokrivanje izgub iz preteklih let; 4. rezervacije za kritje možnih izgub; 5. stroški, ki se nanašajo na privatno življenje, primeroma za zabavo, oddih, šport in rekreacijo, vključno s pripadajočim davkom na dodano vrednost; 6. stroški prisilne izterjave davkov ali drugih dajatev; 7. kazni, ki jih izreče pristojni organ; 8. davki, in sicer: <ol style="list-style-type: none"> a) davek, ki se pobira po tem zakonu; b) davek na dodano vrednost, ki ga je zavezanec uveljavil kot odbitek davka v skladu z zakonom, ki ureja davek na dodano vrednost; c) davki, ki jih je plačal družbenik kot fizična oseba; <ol style="list-style-type: none"> 9. obresti; <ol style="list-style-type: none"> a) od nepravčasno plačanih davkov ali drugih dajatev; b) od posojil, prejetih od oseb, ki imajo sedež ali prebivališče v državah z ugodnejšim davčnim okoljem, ki so za namene te podtočke države, razen držav članic EU, v katerih je splošna nominalna stopnja obdavčitve dobička nižja od 12,5%; 10. podkupnine in druge oblike premoženjskih koristi, dane fizičnim ali pravnim osebam zato, da nastane oziroma ne nastane določen dogodek, ki drugače ne bi, primeroma, da se hitreje ali ugodneje opravi ali se opusti določeno dejanje; 11. donacije. <p>(2) Stroški iz 5. točke prvega odstavka tega člena so:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. stroški, ki se nanašajo na privatno življenje lastnikov oziroma povezanih oseb, vključno s stroški sredstev v lasti ali najemu zavezanca, ki se nanašajo na privatno življenje teh oseb; 2. stroški, ki se nanašajo na privatno življenje drugih oseb, vključno s stroški sredstev v lasti ali najemu zavezanca, ki se nanašajo na privatno življenje teh oseb, razen stroškov za zagotavljanje bonitet in drugih izplačil v zvezi z zaposlitvijo, če so obdavčena po zakonu, ki ureja dohodnino. 3. stroški ugodnosti, ki jih delavcem zagotavlja delodajalec (bonitete). <p>(3) Stroški iz 3. točke drugega odstavka tega člena so zlasti stroški:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. premij za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje in drugih zavarovalnih premij; 2. danih, subvencioniranih ali s popustom prodanih proizvodov oziroma storitev; 3. počitniških nastanitev in drugih nastanitev, ki niso povezane z delom; 4. članarin poklicnim združenjem, razen če so potrebne za poslovanje in če so plačane za članstvo v združenjih, v katerih delodajalec ne more biti član; 5. članarin in drugi stroški povezani z zabavo, oddihom, športom in rekreacijo in drugi stroški privatne rabe; 6. drugih ugodnosti, kot so zagotovitev parkirnega mesta, službene obleke, razen uniform. <p>(4) Stroški iz drugega odstavka tega člena se ne priznajo, če gre za brezplačno uporabo. Stroški iz 2. in 3. točke drugega odstavka tega člena se priznajo, če se te storitve oziroma ugodnosti plačujejo, vendar največ do višine takšnega plačila oziroma povračila. Stroški sredstev v lasti ali najemu zavezanca, ki se nanašajo na privatno življenje, nastali v času uporabe teh sredstev za privatno rabo, se ne priznajo sorazmerno takšni rabi.</p> <p style="text-align: center;">Vir: 21. člen</p>	<p>(1) Davčno nepriznani odhodki so:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. dohodki, ki so podobni dividendam, vključno s prikritim izplačilom dobička; 2. odhodki za pokrivanje izgub iz preteklih let; 3. stroški, ki se nanašajo na privatno življenje, primeroma za zabavo, oddih, šport in rekreacijo, vključno s pripadajočim davkom na dodano vrednost; 4. stroški prisilne izterjave davkov ali drugih dajatev; 5. kazni, ki jih izreče pristojni organ; 6. davki, ki jih je plačal družbenik kot fizična oseba; 7. davek na dodano vrednost, ki ga zavezanec v skladu z zakonom, ki ureja davek na dodano vrednost, ni uveljavil kot odbitek vstopnega davka, čeprav je imel to pravico po zakonu, ki ureja davek na dodano vrednost; 8. obresti: <ol style="list-style-type: none"> a) od nepravčasno plačanih davkov ali drugih dajatev; b) od posojil, prejetih od oseb, ki imajo sedež, kraj dejanskega delovanja posloводства ali prebivališče v državah, razen držav članic EU, v katerih je splošna oziroma povprečna nominalna stopnja obdavčitve dobička nižja od 12,5 % in je država objavljena na seznamu v skladu z 8. členom tega zakona; 9. donacije; 10. podkupnine in druge oblike premoženjskih koristi, dane fizičnim ali pravnim osebam zato, da nastane oziroma ne nastane določen dogodek, ki drugače ne bi, primeroma, da se hitreje ali ugodneje opravi ali se opusti določeno dejanje. <p>(2) Stroški iz 3. točke prvega odstavka tega člena so:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. stroški, ki se nanašajo na privatno življenje lastnikov oziroma povezanih oseb iz 16. in 17. člena tega zakona, vključno s stroški sredstev v lasti ali najemu zavezanca, ki se nanašajo na privatno življenje teh oseb; 2. stroški, ki se nanašajo na privatno življenje drugih oseb, vključno s stroški sredstev v lasti ali najemu zavezanca, ki se nanašajo na privatno življenje teh oseb, razen stroškov za zagotavljanje bonitet in drugih izplačil v zvezi z zaposlitvijo, če so obdavčena po zakonu, ki ureja dohodnino. <p>(3) Ne glede na prvi in drugi odstavek tega člena se stroški iz 3. točke prvega odstavka tega člena priznajo, če gre za odplačno uporabo, vendar največ do višine plačila oziroma povračila. Stroški sredstev v lasti ali najemu zavezanca, ki se nanašajo na privatno življenje, nastali v času uporabe teh sredstev za privatno rabo, se ne priznajo sorazmerno takšni rabi.</p> <p style="text-align: center;">Vir: 30. člen</p>

Kategorija	STARI ZAKON	NOVI ZAKON
(delno priznani odhodki)	<p>Kot odhodki se priznajo v višini 50%:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. stroški reprezentance, 2. stroški nadzornega sveta. <p>Vir: 22. člen</p>	<p>(1) Kot odhodki se priznajo v višini 50 %:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. stroški reprezentance; 2. stroški nadzornega sveta oziroma drugega organa, ki opravlja zgolj funkcijo nadzora. <p>(2) Za stroške reprezentance se štejejo stroški za pogostitev, zabavo ter darila (z logotipom ali brez) ob poslovnih stikih zavezanca s poslovnimi partnerji.</p> <p>Vir: 31. člen</p>
odhodki zalog	<p>(1) Porabljene oziroma prodane zaloge se priznajo kot odhodek v obračunanem znesku, vendar največ do zneska, ki se ugotovi v skladu z izbrano metodo vrednotenja zalog.</p> <p>(2) Zavezanec ne sme spreminjati izbrane metode vrednotenja zalog najmanj pet let.</p> <p>Vir: 24. člen</p>	--
Obresti od presežka posojil	<p>(1) Kot odhodek se ne priznajo obresti od posojil, razen pri posojiljemalcih bankah in zavarovalnicah, ki so prejeta od delničarja oziroma družbenika, ki ima kadarkoli v davčnem obdobju neposredno ali posredno v lasti najmanj 25% delnic ali deležev v kapitalu ali glasovalnih pravic v zavezancu, če kadarkoli v davčnem obdobju ta posojila presejajo štirikratnik zneska deleža tega delničarja oziroma družbenika v kapitalu zavezanca (v nadaljnjem besedilu: presežek posojil), ugotovljene glede na znesek in obdobje trajanja presežka posojil v davčnem obdobju.</p> <p>(2) Za posojila delničarja oziroma družbenika po prvem odstavku tega člena se štejejo tudi posojila tretjih oseb, za katera jamči ta delničar oziroma družbenik, in posojila banke, če so dana v zvezi z depozitom tega delničarja oziroma družbenika v tej banki.</p> <p>(3) Znesek deleža delničarja oziroma družbenika v kapitalu prejemnika posojila se določi za davčno obdobje kot povprečje na podlagi stanja vplačanega kapitala, prenesenega čistega dobička in rezerv na zadnji dan vsakega meseca v davčnem obdobju.</p> <p>Vir: 25. člen</p>	<p>(1) Kot odhodek se ne priznajo obresti od posojil, razen pri posojiljemalcih bankah in zavarovalnicah, ki so prejeta od delničarja oziroma družbenika, ki ima kadarkoli v davčnem obdobju neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % delnic ali deležev v kapitalu ali glasovalnih pravic v zavezancu, če kadarkoli v davčnem obdobju ta posojila presejajo štirikratnik zneska deleža tega delničarja oziroma družbenika v kapitalu zavezanca (v nadaljnjem besedilu: presežek posojil), ugotovljene glede na znesek in obdobje trajanja presežka posojil v davčnem obdobju, razen če zavezanec dokaže, da bi presežek posojil lahko dobil od posojilodajalca, ki je nepovezana oseba.</p> <p>(2) Za posojila delničarja oziroma družbenika po prvem odstavku tega člena se štejejo tudi posojila tretjih oseb, vključno s posojili bank, za katera jamči ta delničar oziroma družbenik, oziroma če so posojila pridobljena v zvezi z depozitom tega delničarja oziroma družbenika v tej osebi oziroma banki.</p> <p>(3) Znesek deleža delničarja oziroma družbenika v kapitalu prejemnika posojila se določi za davčno obdobje kot povprečje na podlagi stanja vplačanega kapitala, prenesenega čistega dobička in rezerv na zadnji dan vsakega meseca v davčnem obdobju.</p> <p>Vir: 32. člen</p>

Kategorija	STARI ZAKON	NOVI ZAKON
amortizacija	<p>(1) Amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev se kot odhodek prizna največ do zneska, obračunanega z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja ter najvišje letne amortizacijske stopnje, ki je določena s tem zakonom.</p> <p>(2) Amortizacija se obračunava posamično.</p> <p>(3) Sredstva, ki se amortizirajo, ter pričetek obračunavanja amortizacije določajo predpisi in računovodski standardi.</p> <p>(4) Najvišja letna amortizacijska stopnja po določbah prvega odstavka tega člena znaša za:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. gradbene objekte 5%, 2. opremo, vozila, razen za osebne avtomobile, in mehanizacijo 25%, 3. osebne avtomobile 12,5%, 4. računalnike in računalniško opremo 50%, 5. večletne nasade 10%, 6. osnovno čredo 20%, 7. druga vlaganja 10%, 8. dobro ime 10%. <p>(5) Ne glede na določbe prvega do četrtega odstavka tega člena se pri opredmetenem osnovnem sredstvu, katerega doba uporabnosti je daljša od enega leta in katerega posamična nabavna vrednost ne presega tolarске vrednosti 500 EUR, kot odhodek ob prenosu v uporabo prizna odpis celotne nabavne vrednosti.</p> <p>(6) Amortizacija dokončno amortiziranega sredstva se ne prizna kot odhodek, tudi če se takšno sredstvo še naprej uporablja za opravljanje dejavnosti.</p> <p>(7) Pri prodaji ali drugačni odtujitvi sredstva pred dokončno obračunano amortizacijo po tem členu se prihodki in odhodki upoštevajo na način, da ne pride do njihovega neupoštevanja ali dvakratnega upoštevanja.</p> <p style="text-align: center;">Vir: 26. člen</p>	<p>(1) Amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih sredstev in naložbenih nepremičnin (v nadaljevanju: amortizacija) se kot odhodek prizna v obračunanem znesku z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja ter najvišjih amortizacijskih stopenj iz petega odstavka tega člena.</p> <p>(2) Če obračunana amortizacija preseže znesek, ki bi bil obračunan v skladu s prvim odstavkom tega člena, se presežni znesek amortizacije kot odhodek prizna v naslednjih davčnih obdobjih, tako da se za davčne namene amortizacija na način iz prejšnjega odstavka tega člena obračunava do dokončnega amortiziranja oziroma do odtujitve oziroma odprave evidentiranja opredmetenega osnovnega sredstva, neopredmetenega sredstva in naložbene nepremičnine. Pri odtujitvi oziroma odpravi evidentiranja opredmetenega osnovnega sredstva, neopredmetenega sredstva in naložbene nepremičnine se prihodki in odhodki za davčne namene izračunavajo ob upoštevanju davčnih vrednosti teh sredstev. Davčna vrednost posameznega sredstva je znesek, ki se prisodi temu sredstvu pri obračunu davka oziroma na podlagi katerega se izračunavajo prihodki, odhodki, dobički in izgube pri obračunu davka.</p> <p>(3) Amortizacija se obračunava posamično.</p> <p>(4) Sredstva, ki se amortizirajo, ter začetek obračunavanja amortizacije določajo predpisi in računovodski standardi.</p> <p>(5) Najvišja letna amortizacijska stopnja po določbah prvega odstavka tega člena znaša za:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. gradbene objekte, vključno z naložbenimi nepremičninami, 3 %; 2. dele gradbenih objektov, vključno z deli naložbenih nepremičnin, 6 %; 3. opremo, vozila in mehanizacijo 20 %; 4. dele opreme in opremo za raziskovalne dejavnosti 33,3 %; 5. računalniško, strojno in programsko, opremo 50 %; 6. večletne nasade 10 %; 7. osnovno čredo 20 %; 8. druga vlaganja 10 %. <p>(6) Ne glede na določbe prvega do petega odstavka tega člena, se lahko pri opredmetenem osnovnem sredstvu, katerega doba uporabnosti je daljša od enega leta in katerega posamična nabavna vrednost ne presega vrednosti 500 eurov, kot odhodek ob prenosu v uporabo prizna odpis celotne nabavne vrednosti.</p> <p>(7) Amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev, vključno z odhodki iz njihove odtujitve, ki je obračunana od dela nabavne vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva na podlagi ocene stroškov razgradnje, odstranitve in obnovitve mesta, za katere so oblikovane rezervacije, ter poraba in odprava tako oblikovanih rezervacij se obravnava pod pogoji iz 20. člena tega zakona.</p> <p style="text-align: center;">Vir: 33. člen</p>

Kategorija	STARI ZAKON	NOVI ZAKON
plače in druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo	<p>1) Plače ter nadomestila plače za čas odsotnosti z dela zaradi izrabe letnega dopusta in zaradi drugih odsotnosti z dela delavcev se priznajo kot odhodek v obračunanem znesku.</p> <p>(2) Plače ter nadomestila plače za čas odsotnosti z dela zaradi izrabe letnega dopusta in zaradi drugih odsotnosti z dela poslovnih delavcev, prokuristov in delavcev s posebnimi pooblastili in odgovornostmi se priznajo kot odhodek v obračunanem znesku.</p> <p>(3) Nagrade vajencem se priznajo kot odhodek v obračunanem znesku v skladu z zakonom.</p> <p>(4) Regres za letni dopust, jubilejne nagrade, odpravnine ob upokojitvi, solidarnostne pomoči, povračila stroškov v zvezi z delom, to so stroški prehrane med delom, prevoza na delo in z dela, terenski dodatek, nadomestilo za ločeno življenje ter povračila stroškov na službenem potovanju, to so:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. dnevnic, dnevnic, 2. povračilo stroškov prevoza, vključno s povračilom stroškov za uporabo delojemalčevega osebnega vozila za službene namene (kilometrini), 3. povračilo stroškov za prenočišče, se kot odhodek priznajo do višine, ki jo določi Vlada Republike Slovenije v skladu z zakonom, ki ureja dohodnino. <p>(5) Kot odhodek se ne priznajo plače in druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo, ki se izplačajo na podlagi udeležbe v dobičku.</p> <p style="text-align: center;">Vir: 28. člen</p>	<p>(1) Plače, druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo, ter nadomestila plače za čas odsotnosti z dela zaradi izrabe letnega dopusta in zaradi drugih odsotnosti z dela delavcev se priznajo kot odhodek v obračunanem znesku.</p> <p>(2) Plače, druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo, ter nadomestila plače za čas odsotnosti z dela zaradi izrabe letnega dopusta in zaradi drugih odsotnosti z dela poslovnih delavcev, prokuristov in delavcev s posebnimi pooblastili in odgovornostmi se priznajo kot odhodek v obračunanem znesku v skladu z zakonom oziroma s pogodbo o zaposlitvi.</p> <p>(3) Kot druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo se štejejo tudi stroški bonitet, ki so obdavčeni po zakonu, ki ureja dohodnino.</p> <p>(4) Nagrade vajencem se priznajo kot odhodek v obračunanem znesku v skladu z zakonom.</p> <p>(5) Regres za letni dopust, jubilejne nagrade, odpravnine ob upokojitvi, solidarnostne pomoči, povračila stroškov v zvezi z delom, to so stroški prehrane med delom, prevoza na delo in z dela, terenski dodatek, nadomestilo za ločeno življenje ter povračila stroškov na službenem potovanju, to so:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. dnevnic; 2. povračilo stroškov prevoza, vključno s povračilom stroškov za uporabo delojemalčevega osebnega vozila za službene namene (kilometrini); 3. povračilo stroškov za prenočišče; <p>se priznajo kot odhodek v obračunanem znesku.</p> <p style="text-align: center;">Vir: 35. člen</p>

4 SKLEP

V sestavku smo prikazali temeljne značilnosti ugotavljanja poslovnega izida v skladu z različnimi standardi in posebnosti obravnave posameznih kategorij po starem in novem (od 1.1.2007 veljavnem) zakonu.

Spoznali smo, da je oblikovanje davčne osnove v veliki meri odvisno od uporabljenih računovodskih politik, od metod vrednotenja posameznih ekonomskih kategorij, ki se pojavljajo pri oblikovanju davčne osnove.

Zavedamo se, da prikaz ni celovit, vendar smo želeli opozoriti le na logiko poslovnih izkazov v primerjavi z davčnimi. Spoznali smo, da za davčne potrebe omejujemo uporabo v standardih dovoljenih politik. Cilj davčne obravnave je čim realnejše prikazovanje rezultata v obdobju, ko je rezultat dejansko oblikovan. V tem pogledu je interes davkarije enak interesu finančnih investitorjev, ki prav tako želijo čim realnejši prikaz dobička. Zaradi prilagoditve standardov željam prikazovanja realnega poslovnega izida so razlike v poslovnih in davčnih obravnavi posameznih ekonomskih kategorij vedno manjše, vendar bodo vedno obstajale.

OPOMBE, POJASNILA

ⁱ Lastniki vložijo kapital hkrati z začetnimi sredstvi v obliki denarja, stvari ali pravic ob ustanovitvi podjetja. Kasneje ga povečujejo z novimi vlogami in s čistim dobičkom, v posebnih primerih pa tudi s prehodnim prevrednotenjem posameznih sredstev. Kapital se zmanjšuje z vračili lastnikom ali s čisto izgubo. Kapital izraža lastniško financiranje podjetja in je obveznost podjetja do lastnikov. To je tudi tista obveznost do virov sredstev, ki je ni mogoče obravnavati kot dolg. Sicer pa se pri poslovanju podjetja vedno pojavljajo tudi dolгови, ki omogočajo dopolnjevanje sredstev, dobljenih s kapitalom. Po finančnem pojmovanju kapitala v Slovenskih računovodskih standardih je kapital v podjetje vložena kupna moč lastnikov, ki jo je treba pri poslovanju podjetja ohranjati in povečevati.

Kapital, to je lastniški kapital, kot je navadno imenovan pri poslovnem financiranju, je ostanek sredstev po odštetju vseh dolgov. Formalno je razčlenjen na osnovni kapital, ki se v delniški družbi izkazuje po najmanjši emisijski vrednosti delnic. Dopolnjujejo ga vplačani presežek kapitala prek najmanjše emisijske vrednosti delnic, ki so ga prav tako prispevali lastniki podjetja, preneseni in čisti dobiček poslovnega leta, ki lahko zajema tudi namensko opredeljene dele kot rezerve in dele, ki še niso bili izplačani lastnikom, ter presežek iz prevrednotenja. Zmanjšujejo ga prenesene izgube in izgube poslovnega leta ter pridobljeni lastne delnice oziroma lastni poslovni deleži. Znesek, v katerem je kapital izkazan v bilanci stanja, je odvisen od merjenja sredstev in dolgov. Običajno je celotni znesek kapitala le naključno enak celotni tržni vrednosti delnic ali znesku, ki bi ga bilo mogoče zbrati s prodajo bodisi sredstev po poravnavi dolgov po delih bodisi podjetja kot celote ob predpostavki časovne neomejenosti njegovega delovanja.

Po finančnem pojmovanju kapitala se čisti dobiček doseže samo takrat, ko je denarno izraženi znesek sredstev na koncu obračunskega obdobja po odbitku dolgov in odštetju vseh izplačil kapitala lastnikom oziroma po prištetju vseh novih vplačil v kapital v obračunskem obdobju večji od denarno izražene zneska sredstev po odbitku dolgov na začetku obračunskega obdobja. Če zanemarimo izplačila kapitala in nova vplačila kapitala, na splošno velja, da je podjetje ohranilo kapital, če ima na koncu obračunskega obdobja toliko kapitala, kot ga je imelo na začetku obračunskega obdobja, njegova kupna moč pa je enaka. Vsak znesek nad ravniyo, potrebno za ohranjanje kapitala, ki je obstajal na začetku obračunskega obdobja ali ob njegovem začetnem povečanju, je čisti dobiček. Vsak znesek pod ravniyo, potrebno za ohranjanje kapitala, ki je obstajal na začetku obračunskega obdobja ali ob njegovem začetnem povečanju, je čista izguba.

ⁱⁱ Sredstva, ki jih podjetje pridobi s kapitalom ali dolгови, imajo obliko stvari, pravic ali denarja. Podjetje jih obvladuje in iz njih pričakuje gospodarske koristi. Te pritekajo na več načinov:

- podjetje uporablja sredstvo samo zase ali v povezavi z drugimi sredstvi pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev, ki jih prodaja;
- podjetje zamenja sredstvo za druga sredstva;
- podjetje uporabi sredstvo za poravnavo svojega dolga ali
- podjetje razdeli sredstvo med svoje lastnike.

Številna sredstva so povezana s pravnimi pravicami, tudi z lastninsko pravico podjetja. Pri ugotavljanju obstoja posameznega sredstva pa lastninska pravica ni bistvena. Zmožnost podjetja, da obvladuje gospodarske koristi, je običajno sicer posledica pravno zavarovane pravice, vendar je pri sredstvih treba posvetiti pozornost zlasti gospodarski stvarnosti, in ne zgolj pravni obliki. Pri finančnih najemih sta na primer bistvo in gospodarska stvarnost, da najemnik pridobiva gospodarske koristi iz uporabe v najem vzete sredstva v pretežnem delu njegove dobe koristnosti, in to v zameno za obveznost plačati za to pravico znesek, ki je približno enak vsoti poštene vrednosti v najem vzete sredstva in z najemom povezanih stroškov financiranja.

ⁱⁱⁱ Dolгови so sedanje obveznosti podjetja, razen iz lastniškega financiranja, njihova poravnava pa bo po pričakovanju zmanjšala sredstva, iz katerih pritekajo gospodarske koristi. Poravnati jih je mogoče na primer

- z denarnim plačilom,
- s prenosom drugih sredstev,
- z opraviom storitev,
- z zamenjavo obveznosti za drugo ali s spremembo obveznosti v kapital pa tudi
- s tem, da se upnik odpove svoji pravici ali jo izgubi.

Večina dolgov je povezana z jasno določenimi pravnimi ali fizičnimi osebami kot upniki. Pri ugotavljanju obstoja dolga pa to ni neizogibno. Rezervacija za kritje stroškov v prihodnosti je prav tako obstoječa obveznost in ustreza drugim sodilom opredelitve dolga, čeprav je treba znesek oceniti in je pravna ali fizična oseba, do katere bo dolg obstajal, še neznana.

^{iv} Čisti dobiček je razlika med prihodki in odhodki, zmanjšana za obračunani davek iz dobička ter preračunana za terjatve in obveznosti za odloženi davek. Če so prihodki manjši, je razlika čista izguba, povečana za morebitni obračunani davek iz dobička ter preračunana za terjatve in obveznosti za odloženi davek. V ekonomskem smislu pa predstavlja čisti dobiček povečanje premoženja, ki pripada lastnikom. Čisti dobiček je torej znesek po odštetju odhodkov skupaj z obračunanimi davki od prihodkov ter preračunu čistega dobička za terjatve in obveznosti za odloženi davek.

^v Prihodki so povečanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki povečanj sredstev (na primer denarja ali terjatev zaradi prodaje blaga) ali zmanjšanj dolgov (na primer zaradi opustitve njihove poravnave), katerih posledica so povečanja kapitala razen tistih, ki so povezana z novimi vplačili lastnikov.

Odhodki so zmanjšanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki zmanjšanj sredstev (na primer s prodajo zaloga) ali povečanj dolgov (na primer zaradi zaračunanih obresti), katerih posledica so zmanjšanja kapitala razen tistih, ki so povezana z izplačili lastnikom.

^{vi} *Knjigovodska vrednost* kategorije je vrednost, izkazana v računovodskih razvidih in tudi v računovodskih izkazih. Opredeljena je lahko na različne načine. Če so na ločenih kontih popravkov vrednosti ali na kontih presežkov iz prevrednotenja prikazani pribitki k vrednosti ali odbitki od vrednosti na temeljnem kontu, pa se šteje kot knjigovodska vrednost pobotana vrednost obravnavane gospodarske kategorije na obeh kontih. Takšna je na primer *neodpisana vrednost* kakega sredstva, ki je razlika med njegovo celotno vrednostjo na enem kontu in odpisano vrednostjo na drugem kontu, ki jo sestavljajo na primer nabrani amortizacijski odpisi ali nabrane izgube zaradi njegove oslabitve, pri finančnih sredstvih in finančnih dolgovih pa *odplačna vrednost*, to je začetna pripoznana vrednost, zmanjšana za odplačilo glavnice, povečana oziroma zmanjšana (po metodi efektivnih obresti) za nabrano odplačilo razlike med začetnim in v plačilo zapadlim zneskom ter zmanjšana zaradi oslabitve ali neudenarljivosti (neunovčljivosti).

^{vii} Pri sredstvih je izvirna vrednost znesek plačanih denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov ali pa poštena vrednost nadomestila, danega v trenutku nakupa, da podjetje pride do sredstev. Medtem ko govorimo pri celoti sredstev posamezne vrste o vrednosti, govorimo pri njihovi količinski enoti o ceni. Izvirne vrednosti so pri materialu, trgovskem blagu ali nabavljenih storitvah *nabavne vrednosti* oziroma pri količinski enoti *nabavna cena*; nabavna cena obsega poleg nakupne cene, ki jo je treba plačati dobavitelju, še uvozne dajatve ter prevozne in druge neposredne stroške nakupa, kar pomeni, da je treba razlikovati nabavno ceno od nakupne cene pa tudi nabavno vrednost od nakupne vrednosti. Pri opredmetenih osnovnih sredstvih in neopredmetenih sredstvih se izraz nabavna vrednost uporablja tudi za količinsko enoto. Izvirne vrednosti so pri polproizvodih in proizvodih ter pri opravljenih storitvah praviloma *stroškovne vrednosti*, imenovane *proizvajalni stroški*, vendar se lahko raztezajo od *spremenljivih proizvodnih stroškov* kot ene skrajnosti do *zožene lastne cene* kot druge skrajnosti; vsi ti izrazi se lahko nanašajo na količinsko enoto ali pa na celotno količino v gibanju oziroma zalogi. Ker so izvirne vrednosti pri stvareh, ki vstopajo v zalogo, v različnih trenutkih različne, je lahko končna zaloga ovrednotena po *povprečnih cenah*, *tehtanih povprečnih cenah*, *tudi drsečih povprečnih cenah*, in *obratnozaporednih cenah*. Če so v računovodskih razvidih uporabljene stalne cene (ocenjene, standardne cene), se šteje pri celoti ustreznih količin kot izvirna vrednost tudi *stalna vrednost z odmiki*.

Pri dolgovih je izvirna vrednost znesek, prejet v zameno za nastanek obveznosti, v nekaterih primerih (na primer pri davkih iz dobička) znesek denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, ki jih bo podjetje po pričakovanjih moralo plačati za poravnavanje dolgov v običajnem poslovanju.

Pri kapitalu je izvirna vrednost najmanjši emisijski znesek kapitala, ki so ga lastniki vplačali ali ki se je kasneje pojavil pri poslovanju, pa ga lastniki podjetju še niso odtegnili.

^{viii} Pri sredstvih je dnevna vrednost znesek denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, ki bi jih bilo treba plačati, če bi v sedanosti kupili enaka ali enakovrstna sredstva. Dnevna vrednost se lahko imenuje tudi nadomestitvena vrednost; ta izraz bolje nakazuje znesek, po katerem bo računovodsko obravnavana enaka količina ali enaka količinska enota, ko bo nadomestila staro količino oziroma količinsko enoto.

Pri dolgovih je dnevna vrednost nerazobresteni (nediskontirani) znesek denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, potrebnih za sprotno poravnavanje dolgov.

^{ix} Nadomestljiva vrednost je poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, ali vrednost pri uporabi, odvisno od tega, katera je večja.

^x Poštena vrednost je znesek, za katerega je mogoče zamenjati sredstvo ali s katerim je mogoče poravnati obveznost ali za katerega je mogoče zamenjati podeljen kapitalski inštrument med dobro obveščenima in voljnima strankama v poslu, v katerem sta medsebojno neodvisni in enakopravni. Poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje (ta izraz je sopomenka za čisto prodajno vrednost iz SRS (2002)), je znesek, ki ga je mogoče pridobiti s prodajo sredstva ali denar ustvarjajoče enote med dobro obveščenima in voljnima strankama v poslu, v katerem sta medsebojno neodvisni in enakopravni. Če nadomestljiva vrednost ni enaka vrednosti pri uporabi, jo prav tako štejemo za pošteno vrednost, zmanjšano za stroške prodaje. Pri stvarih v zalogi se v tej zvezi pojavi še pojem čista iztržljiva vrednost, ki je ocenjena prodajna cena, dosežena v rednem poslovanju, zmanjšana za ocenjene stroške dokončanja in ocenjene stroške v zvezi s prodajo.

^{xi} Sedanja vrednost je razobrestena (diskontirana) vrednost presežka prihodnjih prejemkov nad izdatki (prihodnjih čistih prejemkov), ustvarjenega po pričakovanju z določenimi sredstvi ali določenim sredstvom pri običajnem poslovanju podjetja. Takšna je tudi vrednost pri uporabi, ki je sedanja vrednost ocenjenega presežka prihodnjih prejemkov nad izdatki, za katerega se pričakuje, da se bo pojavil pri nadaljnji uporabi sredstva in iz njegove odtujitve konec njegove dobe koristnosti. Vrednosti pri uporabi pogosto ni mogoče ugotoviti za vsako posamezno sredstvo, temveč le za denar ustvarjajočo enoto, to je najmanjšo določljivo skupino sredstev, katerih nenehna uporaba je vir denarnih prejemkov, v glavnem neodvisnih od denarnih prejemkov iz drugih sredstev ali skupin sredstev. Če je z nadomestljivo vrednostjo mišljena vrednost pri uporabi, spada tudi ta v okvir sedanje vrednosti.

Pri dolgovih je sedanja vrednost razobresteni (diskontirani) znesek prihodnjih izdatkov (prihodnjih čistih izdatkov), ki naj bi bili potrebni za poravnavanje dolgov v običajnem poslovanju.

^{xii} *Odplačna vrednost je začetna pripoznana vrednost, zmanjšana za odplačilo glavnice, povečana oziroma zmanjšana (po metodi efektivnih obresti) za nabrano odplačilo razlike med začetnim in v plačilo zapadlim zneskom.*

^{xiii} *Tržna vrednost je znesek denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, ki bi jih bilo mogoče pridobiti pri prodaji delnic po njihovi ceni na borzi vrednostnih papirjev oziroma pri prenosu lastništva po delih ali v celoti glede na pošteno vrednost teh vrednostnih papirjev. V računovodskih razvidih se takšna vrednost ne upošteva.*

VIRI

Slovenski računovodski standardi 2006, Slovenski inštitut za revizijo, 1995

Mednarodni standardi računovodskega poročanja 2004 z Mednarodnimi računovodskimi standardi in pojasnili strokovnega odbora za pojasnjevanje (neuradna prečiščena besedila), Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2005.

Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, uradno prečiščeno besedilo (ZDDPO-1-UPB2), <http://www.dz-rs.si/index.php?id=101&cl=D&mandate=-1&o=10&new=1#list>

Dopolnjeni predlog Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2), obravnavan v drugem branju v Državnem zboru RS.; <http://www.dz-rs.si>