

2019

TAX CALENDAR

January							February							March								
SU	MO	TU	WE	TH	FR	SA	SU	MO	TU	WE	TH	FR	SA	SU	MO	TU	WE	TH	FR	SA		
		1	2	3	4	5	6				1	2	3				1	2	3			
7	8	9	10	11	12	13		4	5	6	7	8	9	10		4	5	6	7	8	9	10
14	15	16	17	18	19	20		11	12	13	14	15	16	17		11	12	13	14	15	16	17
21	22	23	24	25	26	27		18	19	20	21	22	23	24		18	19	20	21	22	23	24
28	29	30	31					25	26	27	28				25	26	27	28	29	30	31	

MRS 12

Računovodstveni tretman poreza na
dobit

Konceptualni okvir za poresko izvještavanje

Elementi
poreskih
izvještaj

Oporeziva dobit je razlika prihoda i rashoda utvrđenih po poreskim pravilima, koja su sadržana u poreskim propisima uz uvažavanje principa: **izdašnosti, fleksibilnosti, pravičnosti, ekonomičnost i efikasnost**

Kvalitativne
karakteristike

Kvalitet informacija se ocjenjuje sa aspekta njihove pravičnosti, fleksibilnosti, administrativne jednostavnosti i političke odgovornosti oporezivanja.

cilj

Pružanje informacija o oporezivoj dobiti i iznosu poreza koji treba da se plati, kako bi se realizovali: fiskalni, ekonomski, socijalni i politički ciljevi.

Računovodstvena poreska pravila

	Računovodstvena pravila	Poreska pravila
Obračunsko versus gotovinsko računovodstvo	Obračunsko računovodstvo	Veća primjena gotovinskog računovodstva
Principi uzročnosti	Da	ograničen
Princip opreznosti	da- sprečava iskazivanje precijenjene dobiti, uvažava princip impariteta	Da-sprečava iskazivanje potcijenjene dobiti, ne uvažava princip impariteta
Koncept materijalnosti	Dozvoljen	Nije dozvoljen
Koncept fer vrijednosti	Dozvoljen	Nije dozvoljen-akcenat se stavlja na opreznost i objektivnost

Prilagođeno prema : Savka Vučković Milutinović, doktorska disertacija: Vrednovanje i efekti odloženih poreza na performanse kompanija , Beograd, 2012, str. 37

Utvrđivanje **tekuće obaveze za poreza na dobit**

1. RAČUNOVODSTVENA DOBIT (Bilans uspjeha)



Usklađivanja u skladu sa poreskim propisima

2. OPOREZIVA DOBIT

Opreziva dobit (poreski gubitak) je dobit (gubitak) perioda, određen u skladu sa s propisima koje su donijele porezne vlasti.

3. PORESKA OSNOVICA = OPOREZIVA DOBIT - GUBICI IZ PRETHODNOG PERIODA + neto KAPITALNI DOBICI

4. PORESKA OBAVEZA = PORESKA OSNOVICA * 9%



(olakšice, oslobođenja , podsticaji)

5. Konačna poreska obaveza

Knjiženje **tekućeg poreskog rashoda** (poreske obaveze):

721- Poreski rashodi perioda

481- Obaveze za porez iz rezultata

Za porez na dobit

481-Obaveze za porez iz rezultata

241- Tekući račun

uplata (najčešće u 12 jednakih rata)

Iskaz o ukupnom rezultatu / Bilans uspjeha

Grupa računa, račun	POZICIJE	RED BROJ	NAPOMENA	IZNOS	
				TEKUĆA GOD	PRETHODNA GOD
	REZULTAT IZ REDOVNOG POSLOVANJA PRIJE OPOREZIVANJA	220			
	NETO REZULTAT POSLOVANJA KOJE JE OBUSTAVLJENO	221			
	REZULTAT PRIJE OPOREZIVANJA (220+221)	222			
	DRUGE STAVKE REZULTATA (POVEZANE SA KAPITALOM)	223			
	H. PORESKI RASHOD PERIODA (230+231)	229			
721	1. TEKUĆI POREZ NA DOBIT	230			
722	2. ODLOŽENI PORESKI RASHOD ILI PRIHOD PERIODA	231			
	NETO REZULTAT(222+223-229)				

ŠTA ČINI RASHOD PERIODA?

Iskaz o ukupnom rezultatu / Bilans uspjeha

Grupa računa, račun	POZICIJE	RED BROJ	NAPOMENA	IZNOS	
				TEKUĆA GOD	PRETHODNA GOD
	REZULTAT IZ REDOVNOG POSLOVANJA PRIJE OPOREZIVANJA	220			
	NETO REZULTAT POSLOVANJA KOJE JE OBUSTAVLJENO	221			
	REZULTAT PRIJE OPOREZIVANJA (220+221)	222			
	DRUGE STAVKE REZULTATA (POVEZANE SA KAPITALOM)	223			
	H. PORESKI RASHOD PERIODA (230+231)	229			
721	1. TEKUĆI POREZ NA DOBIT	230			
722	2. ODLOŽENI PORESKI RASHOD ILI PRIHOD PERIODA	231			
	NETO REZULTAT(222+223-229)				

Definicije

- Poreski rashod (poreski prihod) je **zbirni iznos tekućeg poreza i odgođenog poreza** koji je uključen prilikom određivanja dobiti ili gubitka perioda
- **Tekući porez** je iznos poreza na dobit koji se treba platiti shodno oporezivoj dobiti (porezivom gubitku) za period.
- **Odloženi porezi** su procijenjene buduće poreske posljedice poslovnih događaja i aktivnosti koji su nastali u tekućem ili prethodnom periodu. To je računovodstvena veličina

MRS 12: Cilj

- da propiše postupke za dobijanje iznos **poreskog rashoda** izvještajnog perioda (tekući +odloženi porez) usklađen sa MSFI.
- Usvaja model odloženih poreza kako bi se poštovala **pretpostavka o nastanku poslovnog događaja** i priznale poreske posljedice svih poslovnih događaja nastalih u datom periodu bez obzira na odlive po osnovu ovih rashoda (**zahtjev načela uzročnosti**)

Obuhvatanje (rashoda) poreza na dobit

Integrirani model

- Porez se tretira **kao element raspodjele**, kao dio dobiti preduzeća;
- U finansijskim izvještajima, **poreski rashodi se iskazuju po gotovinskom principu jer inkorporira samo tekući porez** utvrđene u poreskoj prijavi,
- Nedostatak: nepoštovanje načela nastanka poslovnog događaja.

Model odloženih poreza

- Porez se **tretira kao rashod, koji ima tekuću i odloženu komponentu**, čija visina zavisi od dobiti preduzeća.
- Visina **poreskog rashoda** zavisi od visine računovodstvene dobiti i može se razlikovati od **poreske obaveze** utvrđene na osnovu oporezive dobiti.
- **primarni cilj ovog modela je da prikaže procijenjene poreze datog perioda koji će biti plaćeni u budućem periodu, kao odložene poreske obaveze u Bilansu stanja**

Model odloženih poreza

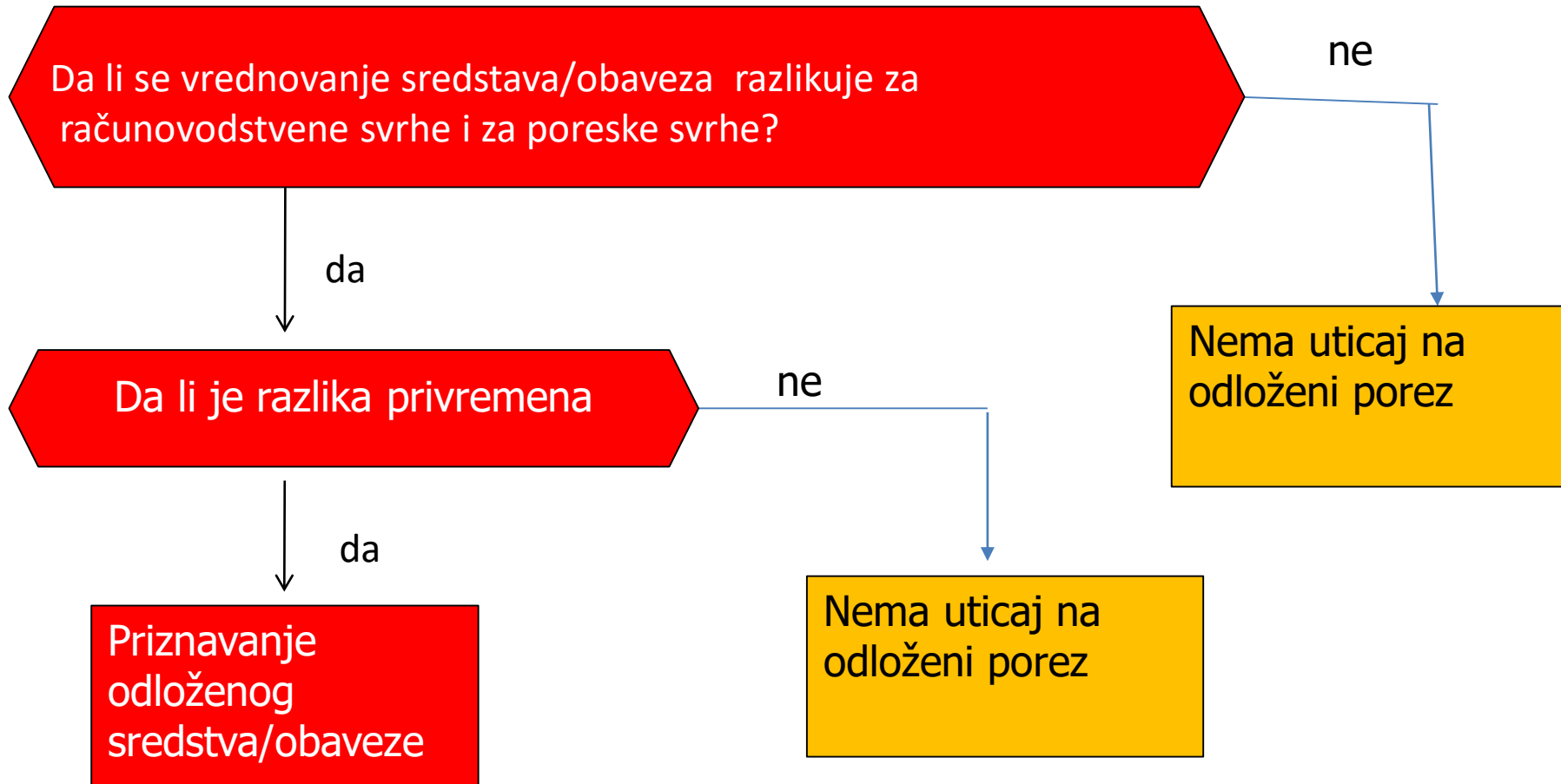
Metod odlaganja

- Primat dat Bilansu uspjeha
- Primat se daje mjerenju odloženih rashoda (ili prihoda)
- Obuhvata vremenske razlike koje su samo dio ukupnih privremenih razlika;
- Uzima u obzir samo **važće poreske stope**

Metod (sredstava) obaveza

- Primat daje Bilansu stanja
- Definicija sredstava i obaveza, pa je fokus na mjerenju odloženih poreskih sredstava i obaveza, dok odloženi poreski rashodi (ili prihodi) predstavljaju jednostavno rezidual koji proizlazi iz pomenutog merenja u bilansu stanja.
- Obuhvata **privremene razlike** koje su širi pojam od vremenskih razlika
- Počiva na principu da se buduće poreske posledice nastalih događaja i transakcija uvijek odmjeravaju po **budućim poreskim stopama**, odnosno stopama koje će biti na snazi u budućim periodima kada se ove posledice realizuju.

Odloženi porezi?



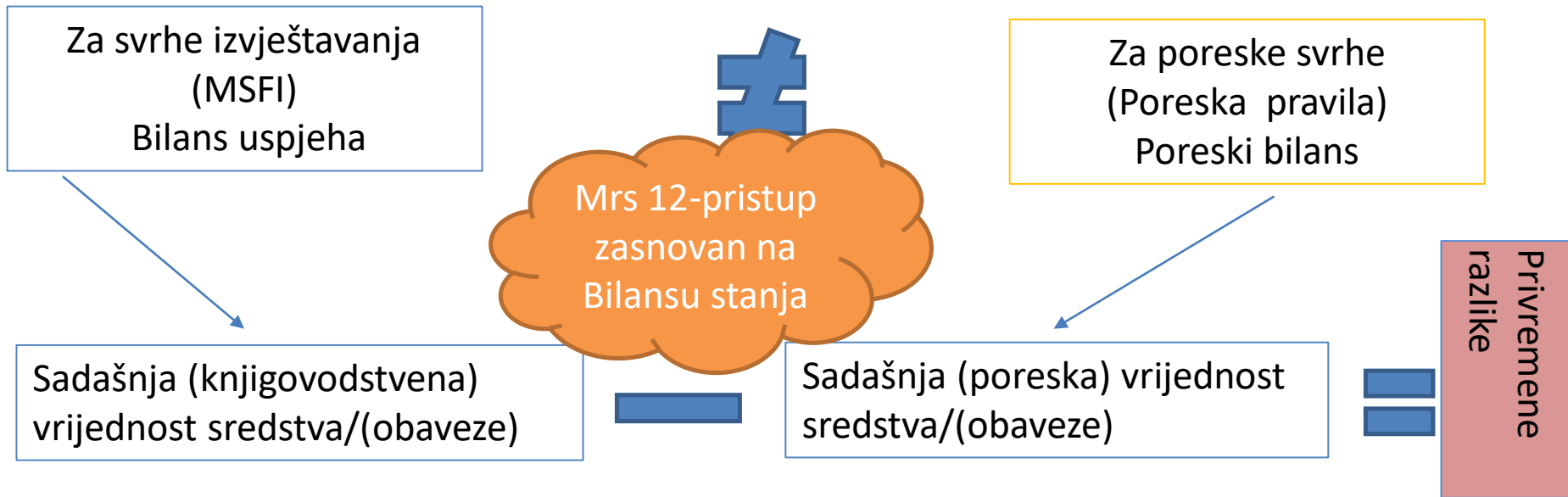
Definicije

Privremene razlike su razlike između **knjigovodstvene vrijednosti imovine ili obaveza** u izvještaju o finansijskom položaju i **njihove poreske osnovice**. Privremene razlike mogu biti :

-**oporezive privremene razlike**- koje će za posljedicu imati oporezive iznose pri utvrđivanju oporezive dobiti (poreskog gubitka) u budućim periodim kada će knjigovodstvena vrijednost biti nadoknađena ili podmirena

- **odbitne privremene razlike**- koje će za posljedicu imati iznose koji su odbitni pri utvrđivanju oporezive dobiti (poreskog gubitka) u budućim periodima kada će knjigovodstvena vrijednost imovine biti nadoknađena ili podmirena

PRIVREMENE RAZLIKE:



Oporezive privremene razlike

Odbitne privremene razlike



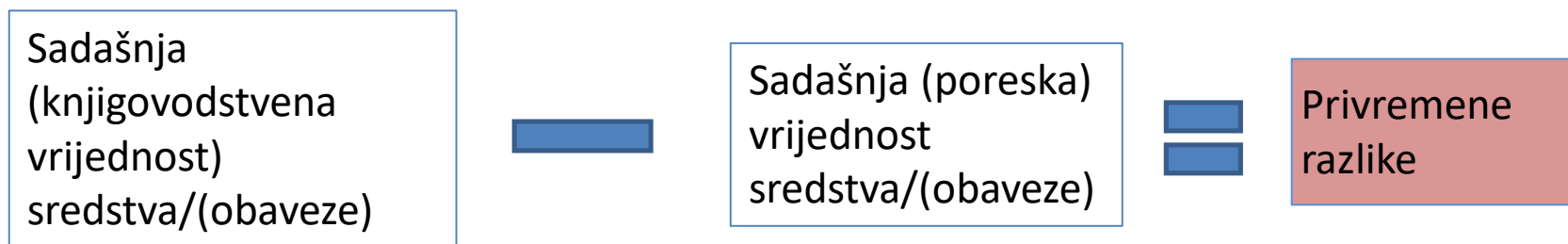
Oporezive privremene razlike

Odbitne privremene razlike

Odložena poreska obaveza: iznos poreza na dobit koji će biti PLAĆEN u budućim periodima

Odloženo poresko sredstvo: iznos poreza na dobit koji će biti umanjen u budućem period

Opšte pravilo



Kada je privremena razlika pozitivna veličina odnosno kada je SKV veća od SPV imamo **odloženu poresku obavezu**;

Kada je privreman razlika negativna veličina odnosno kada je SKV manja od SPV, imamo **odloženo poresko sredstvo**

Osnova priznavanja odložene poreske obaveze po osnovu BS

Odložena poreska obaveza:

- stalna sredstva koja podliježu amortizaciji kada je KV veća od poreske osnovice (trošak amortizacije po računovodstvenim propisima manji od troška amortizacije po poreskim propisima)
- Pozitivan efekat nastalih po osnovu svođenja fer vrijednosti nekretnina, postrojenja i opreme i finansijskih sredstava raspoloživih za prodaju

Odložene poreske obaveze- Knjiženje

- Primjena MRS zahtijeva da se odložene poreske obaveze iskažu u Bilansu uspjeha na teret tekućih prihoda i kao obaveze u Bilansu stanja
- Odložena poreska obaveza u godini u kojoj je priznata umanjuje Neto dobit, ali ne predstavlja iznos koji se plaća u godini u kojoj se obračunava već samo obračunski iznos

722 Odloženi poreski rashodi

498 Odložene poreske obaveze

odložena poreska sredstva

Odložena poreska sredstva su:

- - stalna sredstva koja podliježu amortizaciji kada je KV manja od poreske osnovice (trošak amortizacije po računovodstvenim propisima veći od troška amortizacije po poreskim propisima)
- - Dugoročna rezervisanja otpremnine, garancije i druga jemstva;
- Obezvrijeđenja zaliha robe, materijala i HOV kojima se trguje;
- Neplaćenih rashoda po osnovu javnih rashoda
- Neiskorišćeni poreski kredit po osnovu ulaganja u osnovna sredstva
- I drugo

Odložena poreska sredstva

- **Priznavanje** se vrši samo u slučaju ukoliko je vjerovatno da će u budućim periodima postojati oporeziva dobit.
- Razmatra se na svaki datum bilansa stanja
- U periodu u kojem se smanji ili ukine odložena poreska sredstva dolazi do smanjenja neraspoređene dobiti ili do povećanja dobitka.

288 Odložena poreska sredstva

722 Odloženi poreski prihodi

Primjer: odložena poreska sredstva

Umanjenje vrijednosti stalne imovine

Sadašnja vrijednost sredstva	Sadašnja poreska vrijednost	Privremena razlika	Odloženo poresko sredstvo (700*25%)
2800	3500	(700)	175

Umanjenje vrijednosti zaliha

Neto prodajna vrijednost sredstva	Sadašnja poreska vrijednost	Privremena razlika	Odloženo poresko sredstvo (1000*25%)
9000	10000	(1000)	250

Primjer :

- Kompanija je kupila mašinu čija je NV 100.000€. Prema računovodstvenim standardima otpisuje se 4 godine ravnomjerno, a prema poreskim propisima 2 godine.
- Utvrditi rashod perioda, tekući porez i odloženi porez za ove četiri godine.

I godina

	BU knjigovodstvena dobit	Poreski bilans Oporeziva dobit	BS Privremene razlike
Prihodi	575.000		
Rashodi (uključuju Troškove amortizacije)	375.000		
Dobit	200.000	200.000	
Knjigovodstvena amortizacija		25.000	25.000
Poreska amortizacija		(50.000)	
Osnovice	200.000	175.000	25.000
Stopa poreza 9%	18.000	15.750	2.250
	Poreski rashod	Tekući porez	Odloženi porez (obaveza)

Knjizenje u I godini

722	Odloženi poreski rashodi	2.250	
498	Odložene poreske obaveze		2.250

II godina

	BU knjigovodstvena dobit	Poreski bilans Oporeziva dobit	BS Privremene razlike
Prihodi	400.000		
Rashodi (uključuju Troškove amortizacije)	300.000		
Dobit	100.000	100.000	
Knjigovodstvena amortizacija		25.000	25.000
Poreska amortizacija		(50.000)	
Osnovice	100.000	75.000	25.000
Stopa poreza 9%	9.000	6.750	2.250
	Poreski rashod	Tekući porez	Odloženi porez (obaveza)- ukupno 4500€

Knjizenje u I godini

722	Odloženi poreski rashodi	2.250	
498	Odložene poreske obaveze		2.250

III godina

	BU knjigovodstvena dobit	Poreski bilans Oporeziva dobit	BS Privremene razlike
Prihodi	400.000		
Rashodi (uključuju Troškove amortizacije)	120.000		
Dobit	180.000	180.000	
Knjigovodstvena amortizacija		25.000	(25.000)
Poreska amortizacija			
Osnovice	180.000	205.000	(25.000)
Stopa poreza 9%	16.200	18.450	(2.250)
	Poreski rashod	Tekući porez	Odloženi porez (sredstvo)- ukupno 4500-2250=2.250

Knjiženje za III godinu

- 498 **Odložene poreske obaveze** 2250
722 Poreski **prihodi** perioda 2250

IV godina

	BU knjigovodstvena dobit	Poreski bilans Oporeziva dobit	BS Privremene razlike
Prihodi	500.000		
Rashodi (uključuju Troškove amortizacije)	150.000		
Dobit	350.000	350.000	
Knjigovodstvena amortizacija		25.000	(25.000)
Poreska amortizacija			
Osnovice	350.000	375.000	(25.000)
Stopa poreza 9%	31500	33.750	(2.250)
	Poreski rashod	Tekući porez	Odloženi porez (sredstva)

Knjiženje za IV godinu

- 498 **Odložene poreske obaveze** 2250
722 Poreski **prihodi** perioda 2250

Poreske stope

- Odloženi porez se obračunava **po očekivanoj poreskoj stopi.**

stavke	2015	2016	2017
Poreska amortizacija > Knjigovodstvene	1.000.	1.000	1.000
Poreska stopa	20	30	30
Odložene poreske obaveze	200	300	300

Prezentacija odloženog poreza- Prebijanje

- Dozvoljeno je prebijanje pozicija odložena poreska sredstva i odložene poreske obaveze kao i odloženi poreski rashodi i odloženi poreski prihodi

Statement of financial position presentation

Deferred tax assets and liabilities

Consolidated statement of financial position

as at 31 December 2013

	Notes	2013	2012	As at 1 January 2012
		€000	Restated* €000	Restated* €000
Assets				
Non-current assets				
Property, plant and equipment	16	32,979	24,329	18,940
Investment properties	17	8,893	7,983	7,091
Intangible assets	18	6,019	2,461	
Investment in an associate and a joint venture	9,10	3,187		
Non-current financial assets				
Deferred tax assets	24	57,886	41,145	33,613
Current assets				
Inventories	21	23,262	24,085	26,063
Trade and other receivables	22	27,672	24,290	25,537
Prepayments		244	165	226
Other current financial assets	20	551	153	137
Cash and short-term deposits	23	17,112	14,916	11,066
		68,841	63,609	63,029
Assets classified as held for distribution	13	13,554	-	-
		82,395	63,609	63,029
Total assets		140,281	104,754	96,642

- ▶ IFRS prohibits deferred tax assets or liabilities to be classified as current.
- ▶ US GAAP requires classification as current or non-current based on the nature of the underlying asset or liability.

Objelodanjivanja

- Tekući poreski rashod(prihod)- konačni iznos poreza iz poreske prijave
- Eventualno korigovanje tekućeg poreza iz ranijih godina koja su priznata u tekućem periodu
- Iznos odloženih poreskih prihoda (rashoda) koji su priznati po osnovu privremenih razlika, po osnovu promjene poreske stope, otpisa odloženog poreskog sredstva, revalorizacije itd.
- Odnos između poreskog rashoda (prihoda) i računovodstvenog dobitka.

Odnos poreskog rashoda i računovodstvene dobiti

	Komponente poreskog rashoda	Iznos
1.	Računovodstvena dobit prije oporezivanja	300.000
2.	Rashodi koji nisu priznati	8.000
3.	poreski dobit	308.000
4.	Obracunati porez na dobit (3*9%)	27.720
5.	Poreske olakšice	10.000
6.	Tekući poreski rashod	17.720.
7	Odloženi poreski rashodi po osnovu poreskog sredstva	720
8.	Poreski rashod (6-7)	17.000

Efektivna poreska stopa= poreski rashod/ računovodstvena dobit prije oporezivanja *100 =5.66%

Zakon o porezu na dobit pravnih lica (Crna Gora)

- Posljednja izmjena 07.08.2016. i primjenjuje se od 01.01.2017.

Član 11a: Rashodi koji se ne priznaju u poreske svrhe :

Troškovi zarada, troškovi otpremnina prilikom odlaska u penziju, troškovi usljed tehnološkog viška i ostalih isplata naknada prilikom prestanka radnog odnosa, priznaju se kao rashod u poreske svrhe u periodu kada je izvršena njihova isplata

Zakon o porezu na dobit pravnih lica (Crna Gora)

- Član 14;
- Član 17- priznavanje otpisa sumnjivih rashoda u poreske svrhe pod određenim uslovima, a ona koja su naknadno naplaćena da se uključe u prihode poreskog obveznika u momentu njihove naplate.

ostale korekcije

Zakon o porezu na dobit pravnih lica (Crna Gora)

- Prijava se podnosi isključivo elektronskim putem

