



Hrvatska revizorska komora

Stručno savjetovanje ovlaštenih
revizora u organizaciji Hrvatske
revizorske komore za 2021. godinu

Problematika odgođenih poreza – računovodstveni i revizijski aspekt

Kristina Dimitrov, ovlaštenu revizor



Odgodeni porez - računovodstveni i revizijski aspekt

Napomena:

Sadržaj ovog prezentacijskog materijala je informativnog karaktera i njegova uporaba ne oslobađa korisnika od poduzimanja potrebnih mjera predostrožnosti prije njegove uporabe odnosno ne oslobađa korisnika od obveze primjene izvornih zakonskih odredbi i pravila struke, s toga se ni Hrvatska revizorska komora niti autor prezentacijskog materijala ne mogu smatrati odgovornima prilikom uporabe ili u vezi s uporabom sadržaja koji se nalaze u prezentacijskom materijalu.

Uporaba sadržaja i podataka iz ovog prezentacijskog materijala dopuštena je pod uvjetom navođenja izvora podataka, osim u slučajevima kada je naznačeno drugačije.



Odgođeni porez - računovodstveni i revizijski aspekt

Sadržaj

- ⦿ **Odgođeni porezi –uvod i osnovni principi**
- ⦿ **Odgođeni porezi – specifični slučajevi**
- ⦿ **Odgođeni porezi – konsolidacija**
- ⦿ **Revizijski aspekt odgođenih poreza**



Odgodeni porez - računovodstveni i revizijski aspekt

Odgodeni porezi – uvod i osnovni principi

MRS 12 – osnovne odredbe:

- CILJ je odrediti računovodstveni postupak za porez na dobit (pri čemu je glavno pitanje kako obračunati tekuće i buduće porezne učinke)
- Računovodstveno treba obuhvatiti porezne učinke poslovnih promjena (transakcija) u trenutku u kojem se te transakcije priznaju u financijskim izvještajima
- Porezni učinci transakcija uvijek slijede samu transakciju pri čemu:
 - ❖ porezni učinci transakcija koje se priznaju u računu dobiti i gubitka priznaju se u RDG-u,
 - ❖ porezni učinci transakcija koje se priznaju u okviru ostale sveobuhvatne dobiti ili kapitala priznaju se također u okviru ostale sveobuhvatne dobiti ili kapitala



Odgodeni porez - računovodstveni i revizijski aspekt

Odgodeni porezi – uvod i osnovni principi

Porezni rashod (prihod) za godinu je zbrojni iznos tekućeg i odgođenog poreza koji je uključen u određivanje neto dobiti ili gubitka razdoblja.

Porezni rashod (prihod) uključuje:

Tekući porezni rashod (prihod) - iznos poreza na dobit za platiti (vratiti) na oporezivu dobit (porezni gubitak) za razdoblje

i

Odgodeni porezni rashod (prihod) -



Odgodeni porez - računovodstveni i revizijski aspekt

Odgodeni porezi –uvod i osnovni principi

Odgodeni porez – porez na dobit plativ ili raspoloživ za povrat u budućim razdobljima

- ❖ **Odgodena porezna imovina** - buduća porezna ušteda (iznosi poreza na dobit za povrat u budućim razdobljima koji se odnose na odbitne privremene razlike, prenesene neiskorištene porezne gubitke i prenesene neiskorištene porezne olakšice)
- ❖ **Odgodena porezna obveza** - buduća porezna plaćanja (iznosi poreza plativi u budućim razdobljima koji se odnose na oporezive privremene razlike)



Odgodeni porez - računovodstveni i revizijski aspekt

Odgodeni porezi – uvod i osnovni principi

Zašto je bitno definirati računovodstveni postupak za odgodeni porez?

- ❖ Postojanje različitih pravila za priznavanje i vrednovanje imovine, obveza, prihoda i rashoda za računovodstvene i porezne svrhe čija je posljedica potreba za priznavanjem odgođenog poreza jer se:
 - porezna obveza za razdoblje utvrđuje na osnovu oporezive dobiti u skladu s poreznim pravilima, a
 - računovodstvena dobit je samo polazna točka.
- ❖ Odgodeni porez je računovodstveni postupak definiran za svrhe priznavanja budućih poreznih rashoda i prihoda koji su nastali u tekućem razdoblju uslijed razlika između računovodstvenih i poreznih pravila
- ❖ Odgodeni porez minimizira fluktuacije neto dobiti koje bi nastale da se kao porezni rashod priznaje samo tekuća obveza za godinu (svrha je ne izvršiti raspodjelu dobiti u iznosima većim od realnih)



Odgodeni porez - računovodstveni i revizijski aspekt

Odgodeni porezi – uvod i osnovni principi

Primjer:

Društvo ostvaruje kontinuirane dobiti prije poreza od 1.000. U 2021. godini Društvo priznaje rezerviranje za restrukturiranje od 200 koje će biti računovodstveno priznato u 2021. a moći će se odbiti u porezne svrhe u 2022. kada troškovi zaista nastanu.

Prije usklade za odgođeni porez

	2021.	2022.
Dobit prije poreza	1.000	1.000
Rezerviranje za restrukturiranje	200	-200
Oporeziva dobit	1.200	800
Tekući porez na dobit @ 18%	-216	-144
Dobit nakon poreza	784	856

Nakon usklade za odgođeni porez

	2021.	2022.
Dobit prije poreza	1.000	1.000
Rezerviranje za restrukturiranje	200	-200
Oporeziva dobit	1.200	800
Tekući porez na dobit @ 18%	-216	-144
Odgodeni porez (200 x 18%)	36	-36
Dobit nakon poreza	820	820



Odgodeni porez - računovodstveni i revizijski aspekt

Odgodeni porezi –uvod i osnovni principi

Kako se obračunava odgođeni porez?

- Ako je vjerojatno da će, uslijed realizacije (povrata) knjigovodstvene vrijednosti imovine, buduća porezna obveza biti veća (manja) nego što bi bila u slučaju da takva realizacija ne bi imala poreznih učinaka, društvo treba priznati odgođenu poreznu obvezu (odgođenu poreznu imovinu) uz određene iznimke;
- Ako je vjerojatno da će, uslijed podmirenja knjigovodstvene vrijednosti obveza, buduća porezna obveza biti veća (manja) nego što bi bila u slučaju da takvo podmirenje ne bi imalo porezne učinke, društvo treba priznati odgođenu poreznu obvezu (odgođenu poreznu imovinu) uz određene iznimke

MRS 12 se temelji na metodi obveza prema bilančnim pozicijama, pri čemu je ova metoda fokusirana na koncept privremenih razlika (logika inzistiranja na primjeni ove metode proizlazi iz zahtjeva da se obuhvate sve buduće porezne posljedice događaja koji su nastali u tekućem razdoblju)

Koncept privremene razlike je od ključnog značaja za obračun odgođenog poreza. Privremena razlika je razlika između knjigovodstvene vrijednosti imovine ili obveze i njezine porezne osnovice.

Temeljna pretpostavka na kojoj se temelji MRS 12 je da će sve privremene razlike prije ili kasnije nestati kroz realizaciju (povrat) imovine i podmirenje obveza.



Odgodeni porez - računovodstveni i revizijski aspekt

Odgodeni porezi – uvod i osnovni principi

Obračun odgođenog poreza:

Knjigovodstvena vrijednost imovine / obveze	X
Porezna osnovica imovine / obveze	<u>(X)</u>
Privremena razlika	X
@ porezna stopa	<u>X%</u>
Odgodena porezna imovina / obveza	X

- Porezna osnovica je iznos pripisan imovini ili obvezi za porezne svrhe



Odgodeni porez - računovodstveni i revizijski aspekt

Odgodeni porezi – uvod i osnovni principi

Porezna osnovica imovine je:

- ❖ iznos koji će biti odbijen za porezne svrhe (priznat kao rashod u porezne svrhe) od bilo koje oporezive buduće ekonomske koristi koja će pritjecati u društvo kada ono nadoknadi (realizira) knjigovodstvenu vrijednost te imovine (MRS 12, toč.7.)

Porezna osnovica obveze je:

- ❖ njezina knjigovodstvena vrijednost umanjena za bilo koji iznos koji će biti odbijen u budućim razdobljima za porezne svrhe, a odnosi se na tu obvezu



Odgodeni porez - računovodstveni i revizijski aspekt

Odgodeni porezi – uvod i osnovni principi

Postoje dvije vrste privremenih razlika:

- ❖ **Oporeziva privremena razlika** – rezultira odgođenom poreznom obvezom (OPO);

Oporeziva privremena razlika rezultira povećanjem porezne osnovice u budućnosti kada se neto knjigovodstvena vrijednost povratiti (realizira) ili obveza podmiri. Standard nalaže priznavanje odgođene porezne obveze (uz iznimke)

- ❖ **Odbitna privremena razlika** – rezultira odgođenom poreznom imovinom (OPI)

Odbitna privremena razlika rezultira smanjenjem porezne osnovice u budućnosti kada se neto knjigovodstvena vrijednost povratiti (realizira) ili obveza podmiri. Standard nalaže priznavanje odgođene porezne imovine (uz iznimke)



Odgodeni porez - računovodstveni i revizijski aspekt

Odgodeni porezi – uvod i osnovni principi

Privremene razlike između knjigovodstvene i porezne osnovice (vrijednosti) imovine i obveza mogu biti oporezive ili odbitne.

	Imovina	Obveze
Knjigovodstvena vrijednost > Porezna vrijednost	<u>Oporeziva</u> privremena razlika – Odgođena porezna obveza (OPO)	<u>Odbitna</u> privremena razlika – Odgođena porezna imovina(OPI)
Knjigovodstvena vrijednost < Porezna vrijednost	<u>Odbitna</u> privremena razlika – Odgođena porezna imovina(OPI)	<u>Oporeziva</u> privremena razlika – Odgođena porezna obveza (OPO)



Odgodeni porez - računovodstveni i revizijski aspekt

Odgodeni porezi –uvod i osnovni principi

Porezna stopa

Odgodena porezna imovina i obveze mjere se po poreznim stopama za koje se očekuje da budu u primjeni u razdoblju kada se imovina realizira ili obveza plati,

i to

na temelju poreznih stopa koje su, i poreznih zakona (Zakon o porezu na dobit) koji su na snazi ili stvarno primjenjivi na datum bilance.



Odgodeni porez - računovodstveni i revizijski aspekt

Odgodeni porezi –uvod i osnovni principi

Priznavanje i ukidanje OPI i OPO

U slučaju osnovne transakcije koja se priznaje u RDG-u, povećanja i promjene odgođenih poreza također se priznaju u RDG kako slijedi:

Priznavanje (recognition)

D Odgođena porezna imovina P Porezni prihod

D Trošak poreza P Odgođena porezna obveza

Ukidanje (release)

D Trošak poreza P Odgođena porezna imovina

D Odgođena porezna obveza P Porezni prihod



Odgodeni porez - računovodstveni i revizijski aspekt

Odgodeni porezi –uvod i osnovni principi

Priznavanje i ukidanje OPI i OPO

U slučaju osnovne transakcije koja se priznaje u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti (npr. revalorizacija imovine), povezani odgodeni porez također se priznaje u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti kako slijedi:

Priznavanje (recognition)

D Ostala sveobuhvatna dobit
P Odgođena porezna obveza

Ukidanje (release)

D Odgođena porezna obveza
P Porezni prihod



Odgodeni porez - računovodstveni i revizijski aspekt

Odgodeni porezi –uvod i osnovni principi

Prezentacija i objave

Odgodena porezna imovina i obveze se prikazuju odvojeno od ostale imovine i obveza i uvijek se prikazuju kao dugoročne stavke (MRS 1, toč. 56) ALL

- Potrebno je objaviti koji dio OPI ili OPO se očekuje da će se realizirati unutar 12 mjeseci od datuma bilance

Odgodena porezna imovina i odgođena porezna obveza se prebijaju ako i samo ako:

- Postoji zakonsko pravo da se tekuća porezna imovina može prebiti s tekućim poreznim obvezama; i
- Ako se odgođena porezna imovina i odgođena porezna obveza odnose na porez na dobit nametnut od istog poreznog tijela (porezne nadležnosti) i na istog poreznog obveznika, ili različite porezne obveznike kada oni namjeravaju realizirati imovinu i podmiriti obveze istovremeno

MRS 12 zahtjeva detaljne objave (detalje o glavnim komponentama poreza, iznosi priznati direktno u ostalo sveobuhvatnoj dobiti i kapitalu, neiskorištene porezne gubitke i olakšice, itd)



Odgodeni porez - računovodstveni i revizijski aspekt

Odgodeni porezi – specifični slučajevi

- ❑ **Početno priznavanje imovine i obveza** (kada privremena razlika nije nastala u svezi poslovne kombinacije te u vrijeme transakcije nije imala efekta na računovodstvenu ili poreznu dobit)
- ❑ **Neiskorišteni porezni gubici i olakšice** (OPI se priznaje u mjeri u kojoj je vjerojatno da će biti ostvarena buduća oporeziva dobit za koju se mogu upotrijebiti ti gubici/olakšice)
- ❑ **Priznavanje odgođene porezne imovine** (razmotriti ima li društvo dovoljno oporezivih privremenih razlika (isto porezno tijelo i porezni obveznik); je li vjerojatno da će ostvariti oporezivu dobit prije nego isteknu, uzroci poreznih gubitaka, moguća porezna planiranja)
- ❑ **Ulaganja u ovisne subjekte, podružnice, pridružene subjekte i zajedničke pothvate** (2 uvjeta za nepriznavanje: sposobnost kontroliranja vremena ukidanja privremenih razlika i vjerojatnost da se privremena razlika neće ukinuti u predvidivoj budućnosti)



Odgodeni porez - računovodstveni i revizijski aspekt

Odgodeni porez u konsolidaciji

- ❖ Tretman odgođenog poreza u konsolidiranim FI uključuje ista razmatranja koja se primjenjuju na pojedinačne FI: odgođeni porez se obračunava na privremene razlike proizašle kao razlika između knjigovodstvenih vrijednosti imovine i obveza iskazanih u konsolidiranoj bilanci i njihovih poreznih osnovica
- ❖ U nekim zemljama dopuštaju porezni obračun putem konsolidirane porezne prijave što nije slučaj u Hrvatskoj
- ❖ Porezna osnovica imovine i obveza iskazanih u konsolidiranoj bilanci određuje se uzimajući u obzir pojedinačne porezne prijave svakog pojedinog društva unutar grupe
- ❖ Društva unutar grupe imaju različit porezni položaj koji je rijetko isti. Neka društva unutar grupe djeluju u istoj zemlji, druga u ostalim zemljama; neka društva su profitabilna, druga imaju porezne gubitke
- ❖ Grupna obveza poreza na dobit se određuje zbrajanjem poreznih obveza svakog društva unutar grupe



Odgodeni porez - računovodstveni i revizijski aspekt

Odgodeni porez u konsolidaciji

Vrste događaja/transakcija koje najčešće dovode do priznavanja odgođenih poreza na grupnoj razini:

- ❖ Poslovne kombinacije obračunate metodom kupnje (usklade na fer vrijednost, goodwill, dodatna imovina ili obveze koje se priznaju na dan stjecanja, OPI/OPO koji nije bio priznat u knjigama stečenog društva zbog primjene iznimke početnog priznavanja)
- ❖ Među-kompanijske transakcije koje se eliminiraju u konsolidaciji
- ❖ Ulaganja u ovisna društva, pridružena društva i zajedničke pothvate



Odgodeni porez - računovodstveni i revizijski aspekt

Odgodeni porez u konsolidaciji

Usklada na fer vrijednost – primjer:

- ❖ Oporeziva privremena razlika nastaje u slučaju kada je knjigovodstvena vrijednost zgrade stečenog društva uvećana kako bi odražavala njezinu fer vrijednost na datum stjecanja, a porezna osnovica zgrade i dalje predstavlja trošak nabave prijašnjeg vlasnika. U ovom slučaju priznaje se odgođena porezna obveza proizašla iz ove oporezive privremene razlike u konsolidiranim financijskim izvještajima kako bi odražavala buduće porezne posljedice povrata priznate fer vrijednosti zgrade.
- ❖ Ova će odgođena porezna obveza imati utjecaj na izračun goodwilla (pri čemu se OPO ne priznaje na goodwill utvrđen u poslovnoj kombinaciji)
- ❖ Odgođena porezna obveza na privremenu razliku nastalu prilikom stjecanja izračunava se po poreznoj stopi stečenog društva budući da će porezi biti plaćani/nadoknađeni u poreznoj nadležnosti stečenog društva kako se privremene razlike ukidaju



Odgodeni porez - računovodstveni i revizijski aspekt

Odgodeni porez u konsolidaciji

Ulaganja u ovisna društva, pridružena društva i zajedničke pothvate

Privremena razlika može prosteći iz razlike između knjigovodstvene vrijednosti ulaganja u konsolidiranim FI i njihove porezne osnovice (najčešće trošak) – još se naziva „outside basis” razlika („inside basis” su privremene razlike koje se odnose na imovinu i obveze društava u koje se ulaže - investee)

Tipične privremene razlike nastaju u slučaju neraspoređenih dobitaka društava u koje se uložilo, smanjenja ulaganja zbog impairmentta (umanjenja vrijednosti) ispod poreznog troška te zbog promjena u tečaju u slučajevima kada se investitor i društvo u koje se investiralo nalaze u različitim zemljama



Odgodeni porez - računovodstveni i revizijski aspekt

Odgodeni porez u konsolidaciji

Ulaganja u ovisna društva, pridružena društva i zajedničke pothvate

- Osnovno pravilo – subjekt će priznati odgođenu poreznu obvezu za sve oporezive privremene razlike povezane s ovim ulaganjima osim ako su sljedeća dva uvjeta zadovoljena:
- Matično društvo, investitor ili poduhvatnik može kontrolirati vrijeme ukidanja privremenih razlika i
- vjerojatno je da privremene razlike neće biti ukinute u doglednoj budućnosti (foreseeable future).

Ulaganja u ovisna društva: matica kontrolira sve glavne politike i odluke društva, uključujući politiku dividendi. Stoga tamo gdje je matica ocijenila da se zadržana dobit i rezerve ovisnog društva neće distribuirati u doglednoj budućnosti i da neće prodavati ovisno društvo - OPO se neće priznati ni na konsolidiranoj razini ni u odvojenim izvještajima. Međutim, trebalo bi objaviti iznos ove privremene razlike (obvezna objava).



Odgodeni porez - računovodstveni i revizijski aspekt

Revizijski aspekt odgođenih poreza

- Testiranje kretanja i iznosa odgođenih poreza
- Procjena nadoknadivosti odgođene porezne imovine (ISA 540)
- Provjera adekvatnosti prezentacije odgođenih poreza te povezanih obveznih objava u financijskim izvještajima



Odgodeni porez - računovodstveni i revizijski aspekt

Revizijski aspekt odgođenih poreza

- Testiranje kretanja i iznosa odgođenih poreza:
 - Pribavljanje detaljnog prikaza odgođene porezne imovine i obveza
 - Identifikacija i testiranje oporezivih i odbitnih privremenih razlika (odgovarajući tretman, konzistentnost, kompletnost)
 - Pregledavanje korespondencije s poreznim tijelima, poreznim stručnjacima
 - Identifikacija transakcija koje tipično rezultiraju privremenim razlikama



Odgodeni porez - računovodstveni i revizijski aspekt

Revizijski aspekt odgođenih poreza

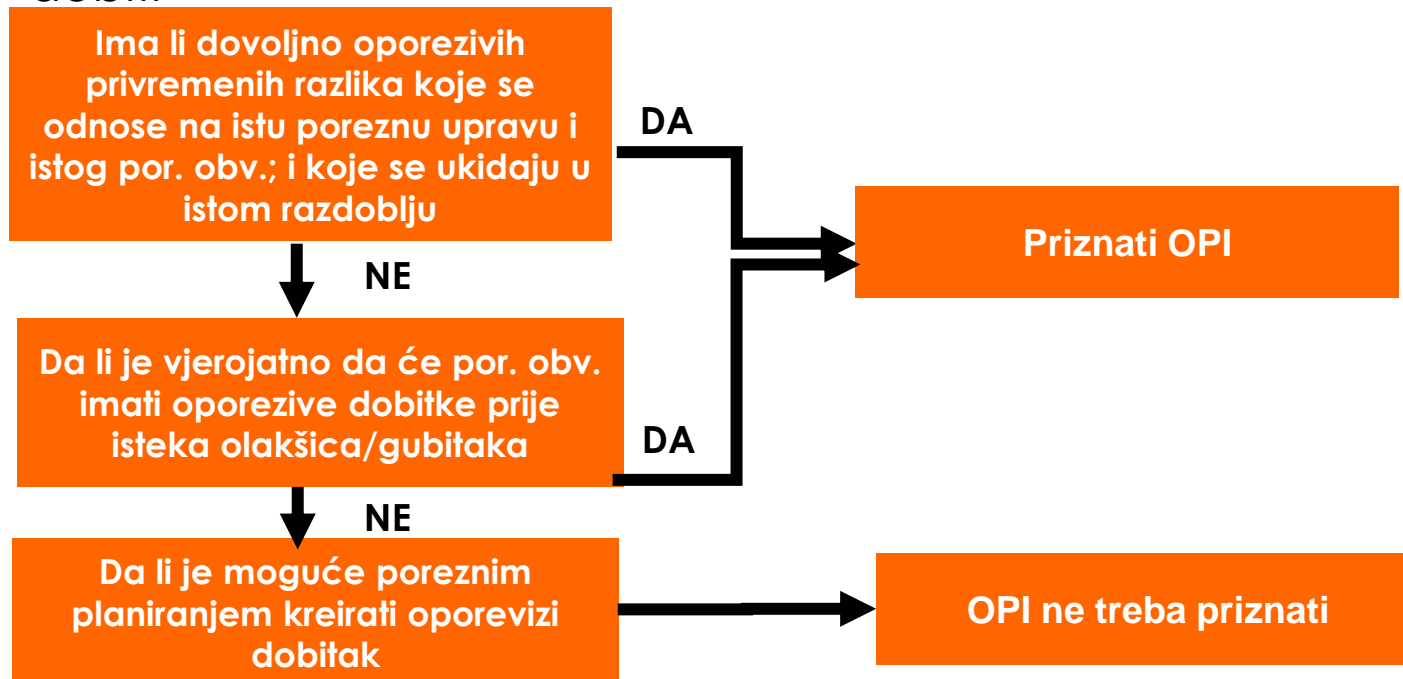
- Testiranje kretanja i iznosa odgođenih poreza:
 - Provjera primijenjene porezne stope za potrebe mjerenja OPI/OPO
 - Provjera da odgođeni porezi nisu diskontirani



Odgodeni porez - računovodstveni i revizijski aspekt

Revizijski aspekt odgođenih poreza

- Procjena nadoknadivosti odgođene porezne imovine - provjeriti da li je OPI priznata isključivo do razine vjerojatnih budućih oporezivih dobiti



Odgodeni porez - računovodstveni i revizijski aspekt

Revizijski aspekt odgođenih poreza

- ⦿ Procjena nadoknadivosti odgođene porezne imovine (nastavak):
 - ❖ Potrebno provesti odgovarajuće procedure u svezi revidiranja računovodstvenih procjena (ISA 540) – vrlo detaljne procedure koje uključuju odvojenu procjenu inherentnog (složenost, subjektivnost procjene i sl.) i kontrolnog rizika; moguća su tri pristupa u definiranju daljnjih revizijskih procedura za revidiranje procjena



Odgodeni porez - računovodstveni i revizijski aspekt

Izvori i literatura:

MRS 12 – Porez na dobit

Manual of accounting



Odgodeni porez - računovodstveni i revizijski aspekt

HVALA

