

## МРС 12: Порези на добитак

### Увод

У рачуноводственом обухватању пореских расхода рачуноводствена професија се суочава са бројним изазовима. У рачуноводственом обухватању пореских расхода се примењује МРС 12. Компоненте пореског расхода су текући порез и одложени порез:

Текући порез
+ Одложени порез
= Порески расход

**Рачуноводствени добитак** је добитак или губитак за период пре одбитка пореског расхода.

**Опорезиви добитак (порески губитак)** је добитак (губитак) за период утврђен од стране пореских власти, одређен у складу са прописима по којима су порези на добитак плативи (надокнадиви).

Финансијски извештаји		Порески биланс
400	Бруто профит	400
	Трошкови:	
(200)	- Зараде	(200)
(100)	- Материјал	(100)
(20)	- Донације	-
80	Рачуноводствени добитак/опорезиви добитак	100

**Текући порез** је износ обавезе за платив (повратив) порез на добитак који се односи на опорезиви добитак (порески губитак) за период.

	€
<b>Опорезиви добитак</b>	100
<b>Текући порески расход по стопи од 15%</b>	15

### Одложени порез

Једноставно речено:

- Текући порез је износ пореза на добитак обрачунат од стране пореског органа на резултате ентитета у текућој години.
- Одложени порез је метод рачуноводства за порез заснован на обрачунској (акруалној) основи.

Другим речима, одложени порески расход (приход) је износ пореског расхода (прихода) укључен у обрачун добитка или губитка за период у вези са променама у одложеним пореским средствима и одложеним пореским обавезама за време периода.

**Порески расход (приход)** је агрегатни износ укључен у одређивање добитка или губитка за период у вези са текућим и одложеним порезом.

	€
<b>Порески расход:</b>	
- Текући порески расход	35
- Одложени порески расход	7
	42

#### **Признавање и одмеравање текућег пореза**

**Текући порез** је износ обавезе за платив (повратив) порез на добитак који се односи на опорезиви добитак (порески губитак) за период.

Када износ већ плаћен за текуће и претходне периоде премашује износ доспео за наплату за те периоде, вишак се признаје као средство.

Текући порез за текући и претходне периоде се признаје као обавеза у висини неплаћеног износа.

Аконтације плаћене за порез су серије плаћања пореза унапред као антиципација текућег пореског расхода за период.

Ако аконтације премашују текући порески расход за годину онда се вишак признаје као средство у билансу стања.

Обавезе ће бити признате ако текући порески расход премашује плаћене аконтације.

#### **Пример**

Аконтације су плаћене у следећим износима

<b>Април</b>	<b>200€</b>
<b>Август</b>	300€
<b>Децембар</b>	500€

Текући порески расход за годину је процењен у износу од 850€.

У овом примеру компанија је платила 150€ више него што је текући порески расход за годину, и као резултат се признају текућа пореска средства у износу од 150€.

Док је год рачуноводствено књижење извршено правило не постоји разлика ако се аконтације иницијално књиже у билансу стања или у билансу успеха.

Књижење аконтација у билансу стања:

Дугује		Текућа пореска средства	1.000€	
	Потражује	Готовина		1.000€
Дугује		Текући порески расход	850€	
	Потражује	Текућа пореска средства		850€

Књижење аконтација у билансу успеха:

Дугује		Текућа порески расход	1.000€	
	Потражује	Готовина		1.000€
Дугује		Текућа пореска средства	150€	
	Потражује	Текућа порески расход		150€

### **Разлике између рачуноводственог добитка и опорезивог добитка**

Разлике између рачуноводственог добитка и опорезивог добитка могу имати импликације на одложени порез.

Неке од ситуација које треба размотрити у овом случају су приказане у следећој табели:

Подручје	Рачуноводствени третман	Порески третман	Импликације на одложени порез
Поклони и прилози дати политичким организацијама	Признаје као расход	Не признаје као расход	Не
Издаци за репрезентацију	Признаје као расход	Признаје као расход само до одређеног нивоа <sup>1</sup>	Не
Резервисања за отпремнине	Признаје као расход у периоду у којем је настало	Признаје као расход у периоду у којем је исплаћена отпремнина	Да
Обезвређење залиха робе	Признаје као расход у периоду у којем је настало	Признаје као расход у периоду у којем је роба	Да

<sup>1</sup> У нашој земљи је то тренутно 0,5% од укупног прихода.

		продата	
Ревалоризација основних средстава	Обрачун амортизације на ревалоризовану вредност	Обрачун амортизације на набавну вредност	Да

### **Признавање и одмеравање одложеног пореза**

**Одложене пореске обавезе** – износи пореза на добитак плативи у будућим периодима по основу опорезивих привремених разлика.

**Одложена пореска средства** – износи пореза на добитак надокнадиви у будућим периодима који се односе на:

- a) Одбитне привремене разлике;
- b) Неискоришћене пореске губитке пренете у наредни период; и
- c) Неискоришћене пореске кредите пренете у наредни период.

**Привремене разлике** – разлике између књиговодствене вредности имовине или обавеза у билансу стања и њихове пореске основице. Привремене разлике могу бити или:

- Опорезиве привремене разлике, или
- Одбитне привремене разлике.

У наставку је дат пример за позицију некретнине, постројења и опрема:

Књиговодствена вредност		Пореска основица
100	Набавна вредност	100
(20)	Акумулирана амортизација	(25)
80	Књиговодствена вредност/пореска основица	75

**Пореска основица средства** је износ који ће моћи да се одбије за пореске сврхе од било каквих опорезивих економских користи које ће се улисти у ентитет када се врши повраћај књиговодствене вредности средства.

Ако те економске користи не буду опорезиве, пореска основица датог средства је једнака његовој књиговодственој вредности.

**Пореска основица обавезе** је њена књиговодствена вредност, умањена за било који износ који ће у вези са њом у будућим извештајним периодима моћи да се одбије за пореске сврхе. У случају примљених аванса њихова пореска основица је њихова књиговодствена вредност умањена за било који износ прихода који неће бити опорезив у будућим периодима.

Овде треба да поставимо следеће питање: Да ли се средства/обавезе третирају различито у пореске сврхе него за рачуноводствене сврхе?

Ако не постоје разлике у третману, онда је пореска основица једнака књиговодственој вредности.

Када средство има већу књиговодствену вредност од његове пореске основице, онда је привремена разлика *опорезива*, због тога што ће ентитет дуговати додатни текући порез када се књиговодствена вредност средства надокнади.

Када пореска основица средства премашује његову књиговодствену вредност привремена разлика је *одбитна*.

У случају обавеза имамо обрнуту ситуацију када је њихова књиговодствена вредност већа од релевантне пореске основице постоје *одбитне* привремене разлике, и када је књиговодствена вредност мања од пореске основице постоје *опорезиве* привремене разлике.

Одбитне привремене разлике резултирају у одложеним пореским средствима, док опорезиве привремене разлике резултирају у одложеним пореским обавезама.

#### ***Рачуноводствено књижење за одложене порезе***

Одложена пореска средства и одложене пореске обавезе не представљају текуће пореске обавезе или потраживања од пореских органа.

У рачуноводству одложених пореза, промене у салду одложених пореза у билансу стања ће бити књижене:

- На страни дугује (ако постоји повећање у одложеним пореским средствима, или смањење у одложеним пореским обавезама), или
- На страни потражује (ако постоји смањење у одложеним пореским средствима или повећање у одложеним пореским обавезама)

МРС 12 захтева од ентитета да рачуноводствено обухвати пореске консеквенце трансакција и осталих догађаја на исти начин како рачуноводствено обухвата и саме те трансакције и остале догађаје који проузрокују те пореске консеквенце.

<b>Признавање трансакције која проузрокује одложени порез</b>	<b>Признавање одложеног пореза</b>
Биланс успеха	Биланс успеха
Директно на капитал (Извештај о осталом резултату)	Директно на капитал (Извештај о осталом резултату)

Неке ставке имају пореску основицу, али нису признате као средство или обавезе у билансу стања. На пример, трошак истраживања се признаје као расход при утврђивању рачуноводственог добитка у периоду у ком су настали, али може да се деси да се оне не дозволе као одбитак приликом утврђивања опорезивог добитка (пореског губитка) до неког каснијег периода. Разлика између пореске основице трошкова истраживања која представља износ који ће пореске власти дозволити као одбитак у будућим периодима, и књиговодствене вредности једнаке нули је одбитна привремена разлика која има за последицу одложено пореско средство.

### **Пример привремених разлика – Некретнине, постројења и опрема**

Амортизација за пореске сврхе (тзв. пореска амортизација) је обрачуната према специфичној стопи одређеној од стране пореског законодавства.

Ове стопе се могу разликовати од рачуноводствених стопа амортизације и због тога настаје привремена разлика.

Разлика је привремена због тога што ће се током корисног века средства, агрегатна рачуноводствена и пореска амортизација изједначити и обе ће резултирати у потпуно амортизованом средству.

У обрачуну текућег пореског расхода, рачуноводствена амортизација се додаје назад на добитак, а пореска амортизација се одузима од добитка.

Одложени порез се рачуна тако што се привремена разлика помножи са важећом пореском стопом.

На почетку прве године, компанија Б купује рачунар за 6.000€. Стопа рачуноводствене амортизације је 33,3%, а стопа пореске амортизације је 25%.

Од прве до четврте године рачуноводствена амортизација је 2.000€, и средство је у потпуности амортизовано на крају треће године. Пореска амортизација је 1.500€, па је средство у потпуности амортизовано на крају четврте године. Компанија Б током ове четири године има добитак пре опорезивања у износу од 20.000€.

	Рачуноводство €	Порези €	Разлика €
<b>Година 1</b>			
Набавка средства	6.000	6.000	-
Трошак амортизације по 33,3%/25%	(2.000)	(1.500)	(500)
Рачуноводствена основица/пореска основица на крају године	4.000	4.500	(500)
<b>Година 2</b>			
Трошак амортизације по 33,3%/25%	(2.000)	(1.500)	(500)
Рачуноводствена основица/пореска основица на крају године	2.000	3.000	(1.000)
<b>Година 3</b>			
Трошак амортизације по 33,3%/25%	(2.000)	(1.500)	(500)
Рачуноводствена основица/пореска основица на крају године	-	1.500	(1.500)
<b>Година 4</b>			
Трошак амортизације по 33,3%/25%	-	(1.500)	1.500
Рачуноводствена основица/пореска основица на крају године	-	-	-

Текући порески расходи су приказани у следећој табели:

	Година 1 €	Година 2 €	Година 3 €	Година 4 €	Укупно €
Рачуноводствени добитак	20.000	20.000	20.000	20.000	80.000
Додаје назад рачуноводствена амортизација	2.000	2.000	2.000	-	6.000
Мање пореска амортизација	(1.500)	(1.500)	(1.500)	(1.500)	(6.000)
Опорезиви добитак	20.500	20.500	20.500	18.500	80.000
Текућа пореска стопа 35%	7.175	7.175	7.175	6.475	28.000
Текући порез као % од добитка	35,9%	35,9%	35,9%	32,4%	35,0%

Одложени порески (приход- потражује) / расход - дугује су приказани у следећој табели:

	Година 1 €	Година 2 €	Година 3 €	Година 4 €	Укупно €
Рачуноводствена основица	4.000	2.000	-	-	
Пореска основица	4.500	3.000	1.500	-	
Привремена разлика	(500)	(1.000)	(1.500)	-	
Промене у привременим разликама	(500)	(500)	(500)	1.500	-
Одложени порески (приход) / расход по стопи од 35%	(175)	(175)	(175)	525	-

Ефекат признатог одложеног пореза је следећи:

	Година 1 €	Година 2 €	Година 3 €	Година 4 €	Укупно €
Рачуноводствени добитак	20.000	20.000	20.000	20.000	80.000
Текући порески расход	7.175	7.175	7.175	6.475	28.000
Одложени порески (приход) / расход	(175)	(175)	(175)	525	-
Порески расход	7.000	7.000	7.000	7.000	28.000
Порез као % од добитка	35,0%	35,0%	35,0%	35,0%	35,0%

#### ***Одложени порез – неискоришћени порески губици***

Постојање неискоришћених пореских губитака је снажан доказ да будући опорезиви добитак не може бити расположив.

Одложена пореска средства настала по основу неискоришћених пореских губитака или пореских кредита се признају само у обиму у којем:

- Ентитет има довољно опорезивих привремених разлика, или
- Постоје остали убедљиви докази да довољно опорезивог добитка ће бити расположиво, што ће омогућити да ентитет искористи неискоришћене пореске губитке или неискоришћене пореске кредите.

На крају сваког извештајног периода, ентитет поновно процењује непризната одложена пореска средства.

Ентитет признаје претходно непризнато одложено пореско средство у обиму у којем постоји вероватноћа да ће будући опорезиви добитак омогућити да се одложено пореско средство накнади, тј. побољшање пословних околности.

#### ***Пример***

У првој години компанија Е има рачуноводствени губитак од 10.000€. Не постоје привремене разлике и порески губитак је такође 10.000€.

У другој години компанија Е је остварила рачуноводствени добитак од 20.000€. Опорезиви добитак је 10.000€ (тј. 20.000€ мање 10.000€ неискоришћених пореских губитака пренетих у будући период).



Текући порески расход је приказан у следећој табели:

	Година 1 €	Година 2 €	Укупно €
Рачуноводствени и порески (губитак)/ добитак	(10.000)	20.000	10.000
Неискоришћени порески губици	10.000	(10.000)	-
Опорезиви добитак	-	10.000	10.000
Текући порески расход по стопи од 35%	-	3.500	3.500
Текући порез као % од рачуноводственог (губитка)/ добитка	0,0%	17,5%	35,0%

Одложени порески (приход- потражује) / расход - дугује су приказани у следећој табели:

	Година 1 €	Година 2 €	Укупно €
Неискоришћени порески губици	(10.000)	-	
Промене у неискоришћеним пореским губицима	(10.000)	10.000	-
Одложени порески (приход) / расход по стопи од 35%	(3.500)	3.500	-

Ефекат књижења одложеног пореза је следећи:

	Година 1 €	Година 2 €	Укупно €
Рачуноводствени (губитак)/ добитак	(10.000)	20.000	10.000
Текући порески расход	-	3.500	3.500
Одложени порески (приход) расход	(3.500)	3.500	-
Порески (приход) расход	(3.500)	7.000	3.500
Порески (приход) расход као % од добитка	35,0%	35,0%	35,0%

### **Одложени порез – ревалоризација**

Компаније могу одлучити да изврше ревалоризацију њихових некретнина, постројења и опреме.

Некретнине, постројења и опрема су материјалне ставке које се:

- Држе за коришћење у производњи производа или испоруци добара или услуга или за административне сврхе.
- За које се очекује да ће се користити дуже од једног обрачунског периода.

Према МСФИ ревалоризационе резерве се признају директно на капитал. Међутим, у обиму у којем је ревалоризована вредност испод садашње вредности (због тога што постоји агрегатни губитак по основу ревалоризације) овај губитак се признаје у билансу успеха.

*Пример*

Некретнина је стечена пре 10 година. Компанија некретнину користи у административне сврхе. Набавна вредност некретнине је била 200.000€. Модел ревалоризације је усвојен у текућој години, и на крају извештајног периода ревалоризована вредност некретнине износи 280.000€. У складу са стандардима ова промена рачуноводствене политике се примењује проспективно.

	Укупно €
Набавна вредност	200.000
Фер вредност на дан ревалоризације	280.000
Садашња вредност	190.000
Ревалоризационе резерве	90.000
Пореска стопа	35,0%
Одложене пореске обавезе	28.000 <sup>1</sup>

Аутор: Драженко Лукач

<sup>1</sup> Извор: IAS 12 – Income taxes, PWC, July, 2018.