

Dr. sc. Šime GUZIĆ, viši pred. i ovl. rač.

Knjigovodstvo odgođenih poreza na dobitak

UDK 657.3/336.2

Priznavanje odgođene porezne imovine odnosno odgođene porezne obveze u bilanci poreznog obveznika posljedica je privremenih razlika između računovodstvenog i oporezivog dobitka. Privremene razlike nastaju zbog različitog priznavanja u poreznoj prijavi nekih prihoda ili rashoda iskazanih u financijskim izvješćima. Odgođena porezna imovina nadoknađuje se u sljedećim poreznim razdobljima kad se ispune određeni uvjeti. U određenim okolnostima odgođena porezna obveza postaje tekuća. U ovom su članku prikazani najčešći poslovni događaji koji mogu dovesti do knjiženja odgođene porezne imovine i odgođene porezne obveze.

1. RAČUNOVODSTVENO MOTRIŠTE POREZA NA DOBITAK

Porez na dobitak se nadoknađuje iz dobitka ili gubitka koji se evidentira kao odbitna ili dodatna stavka pri utvrđivanju dobitka razdoblja. U Međunarodnom računovodstvenom standardu (dalje: MRS) 12 – *Porezi na dobit*, taj se porez definira kao porezni rashod. Porez se može pojaviti i kao porezni prihod u slučaju da se u računu dobitka i gubitka iskazuje kao dodatna stavka, tj. kada ima predznak “–” što znači da povećava dobitak. Tekući i odgođeni porez treba priznati kao prihod ili rashod razdoblja odnosno u račun dobitka i gubitka u pozicijama na kojima se iskazuje porez na dobitak razdoblja.

Tekući porez, prema MRS-u 12, je onaj porez koji se treba platiti ili vratiti za oporezivi dobitak odnosno gubitak za određeno obračunsko razdoblje. To znači da tekući porez i porezni rashod nisu identične vrijednosti, a mogu se razlikovati zbog odgođene porezne obveze i odgođene porezne imovine. **Odgođena porezna obveza** je porez koji se treba platiti u budućim poreznim razdobljima, a odnosi se na oporezive privremene razlike. **Odgođena porezna imovina** je porez na dobitak za povrat u idućim razdobljima, a odnosi se na prenesene porezne gubitke i neiskorištene porezne olakšice te odbitne privremene razlike.

MRS 12 zahtijeva prikazivanje **odgođene porezne imovine** za sve odbitne privremene razlike u visini za koju se opravdano pretpostavlja da će oporezivi dobitak biti raspoloživ i da će se po toj osnovi iskoristiti odbitna privremena razlika. Odgođena porezna imovina treba se priznati za **neiskorištene porezne gubitke i neiskorištene porezne olakšice** ako je vjerojatno da će u budućnosti društvo imati raspoloživog dobitka za što se može koristiti neiskorišteni porezni gubitak ili neiskorištene porezne olakšice.

Porezni obveznik treba priznati odgođenu **poreznu imovinu za odbitne privremene razlike** koje proizlaze iz ulaganja u ovisna društva, pridružena društva, zajedničke pothvate ili podružnice i to u onolikoj svoti koliko je vjerojatno da će se te privremene razlike ukinuti u predvidivoj budućnosti te da će u tom razdoblju biti raspoloživ dobitak za koji se može iskoristiti privremena razlika.

Odgođeni porez treba izravno **odobriti glavnici ili teretiti glavnici** ako se porez odnosi na razlike koje su izravno odobrene u glavnici ili kojima je glavnica terećena. To je u našoj računovodstvenoj praksi naj-

češće slučaj s revalorizacijskom pričuvom ili ispravcima pogrešaka koje se evidentiraju u korist ili na teret glavnice.

Na sličan način postupanje s porezima određuje se u Hrvatskim računovodstvenim standardima (dalje: HSFI) kao što su HSFI 12 – *Kapital* (t. 12.41. i 12.42.) i HSFI 14 – *Vremenska razgraničenja*, (t. 14.11. – 14.13.).

Odgođena porezna obveza prikazuje se kada se neki prihod priznaje kao dio tekućeg dobitka ili povećanja kapitala, a s motrišta poreza na dobitak još nije dospio za plaćanje. Primjer takvih prihoda (dobitaka) jest evidentiranje nastale revalorizacijske pričuve u obračunskom razdoblju ili knjiženje povećanja zadržanih dobitaka koji predstavljaju ispravak pogrešaka koje su nastale u prethodnim razdobljima.

Ako trgovačko društvo ima iskazane troškove i prihode koji nisu privremene nego tzv. **stalne razlike**, tj. pojedine stavke u računu dobitka i gubitka odnosno u bilanci koji se ne priznaju kao rashod (s motrišta poreza na dobitak) ili se ne oporezuju ni u poreznom razdoblju u kojem su iskazani ni u budućim razdobljima porezom na dobitak, ti troškovi i prihodi ne zahtijevaju iskazivanje odgođene porezne imovine odnosno odgođenih poreznih obveza. Takvi su troškovi npr. **reprezentacija** koji se ne priznaju (50 % od 1. siječnja 2017. godine) pri utvrđivanju porezne osnovice. Stalne razlike su i troškovi nastali u vezi s **uporabom osobnih automobila** za službene potrebe (30 % do 31. prosinca 2017. godine odnosno 50 % od 1. siječnja 2018. godine). To znači da na temelju nastanka tih troškova ne nastaje ni odgođena porezna imovina ni odgođena porezna obveza. Kada je riječ o prihodima, u našoj računovodstvenoj praksi, tada se prihod od **dividende** ili **udjela u dobitku** iskazan u računu dobitka ili gubitka ne oporezuje ni u poreznom razdoblju kada je iskazan ni u kasnijim poreznim razdobljima te i takav prihod (dobitak) predstavlja stalnu razliku za koju ne nastaju ni odgođena porezna obveza ni odgođena porezna imovina.

Stalne razlike mogu biti i **troškovi povezani s plovilima, zrakoplovima, apartmanima i kućama za odmor** za koje nisu ostvareni propisani prihodi, tj. za plovila i zrakoplove 7 %, a za apartmane i kuće za odmor 5 % u poreznom razdoblju. I oni se mogu smatrati stalnom razlikom koja se ne može ispraviti u sljedećim godinama.

Ako trgovačko društvo nema navedenih poslovnih promjena koje izazivaju odgođenu poreznu imovinu i odgođenu poreznu obvezu, tada će imati jednostavan slučaj obračuna poreza na dobitak gdje će u računu do-

bitka i gubitka iskazati onoliko obveze za porez koliko za to porezno razdoblje treba platiti (zajedno s već uplaćenim predujmovima). Drugim riječima, porez na dobitak iskazan na teret tekućeg dobitka jest upravo porez koji se iskazuje kao porezna obveza za obračunsko razdoblje i koji se treba platiti za to obračunsko razdoblje, tj. porezna obveza iskazana u red. br. 53. obrasca PD.

2. ODGOĐENA POREZNA OBVEZA

Odgođena porezna obveza najčešće nastaje u slučaju revalorizacije dugotrajne imovine (nematerijalne, materijalne i financijske) ili knjiženjem prihoda iz prijašnjih godina kao ispravak pogreške iskazane u prethodnim financijskim izvješćima.

Tipičan primjer nastanka odgođene porezne obveze je revalorizacija dugotrajne materijalne imovine gdje se vrijednost te imovine povećava bez dodatnog ulaganja. Takvo se povećanje materijalne imovine evidentira u korist revalorizacijske pričuve uz istodobno oblikovanje odgođene porezne obveze u svoti poreza na dobitak koji se odnosi na učinak revalorizacije materijalne imovine.

Slično se postupa i s ispravkom pogrešaka u korist glavnice gdje se neto-svota evidentira kao zadržani dobitak, a pripadajući porez na dobitak knjiži se kao odgođena porezna obveza.

✓ *Primjer 1. Odgođeni porez pri revalorizaciji dugotrajne imovine*

Društvo „FF“ u tekućoj godini ostvarilo je dobitak u svoti od 120.000,00 kn. Nije bilo povećanja i smanjenja porezne osnovice za troškove ili neoporezive prihode. Na kraju godine društvo revalorizira dugotrajnu materijalnu imovinu (građevinske objekte) za 20.000,00 kn (16.400,00 kn učinak revalorizacije i 3.600,00 kn odgođena porezna obveza). Pri obračunu poreza društvo utvrđuje poreznu obvezu od 21.600,00 kn, tj. (120.000,00 x 18 %).

Prema tome, dio poreza koji se odnosi na tekući dobitak knjiži se kao tekuća porezna obveza, a dio poreza koji se odnosi na revalorizacijsku pričuvu evidentira se kao odgođena porezna obveza istodobno s revalorizacijom dugotrajne imovine.

✓ *Knjiženje u godini kad je obavljena revalorizacija:*

Red. br.	O P I S	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Građevinski objekti (za vlastite potrebe)	0230	20.000,00	16.400,00
	Revalorizacijska pričuva	9300		
	Odgođena porezna obveza	2600		
<i>Za revalorizaciju dugotrajne materijalne imovine</i>				
2.	Razlika prihoda i rashoda	790	120.000,00	120.000,00
	Dobitak prije oporezivanja	800		
	<i>Za ostvareni dobitak tekuće godine</i>			
3.	Porez na dobitak	803	21.600,00	21.600,00
	Obveze za porez na dobitak	2430		
	<i>Za obračunani porez</i>			

Dakle, pri oblikovanju revalorizacijske pričuve društvo obvezno knjiži i odgođenu poreznu obvezu jer će u skladu s poreznim propisom na tu pričuvu biti plaćen porez u razdoblju kada se realizira ta pričuva, a ne u

trenutku kada se oblikuje pričuva. Upravo zbog činjenice odgođenog plaćanja poreza takva se razlika smatra privremenom poreznom razlikom između računovodstvenog i poreznog dobitka. Knjiženjem terećenja dobitka (povećanja kapitala) za porez koji se odnosi na taj još nerealizirani dobitak i istodobnim oblikovanjem dugotrajne porezne obveze iz kapitala se izvlači porez koji postaje dugoročna porezna obveza.

Prema tome, porezni je obveznik u godini kada je obavio revalorizaciju iskazao poreznu osnovicu bez te revalorizacije kao što je prikazano u tablici 1.

✓ *Tablica 1. Porezna osnovica u godini kada je provedena revalorizacija*

Red. br.	O P I S	Prema računovodstvenom dobitku	Za potrebe obrasca PD
1.	Dobitak tekuće godine	120.000,00	120.000,00
2.	Povećanje za revalorizacijsku pričuvu	20.000,00	–
3.	Ukupna porezna osnovica	140.000,00	120.000,00
4.	Ukupna porezna obveza	25.200,00	21.600,00
5.	Porezna obveza za platiti	21.600,00	21.600,00
6.	Na teret RDG-a (red. br.)	21.600,00	21.600,00
7.	Odgođena porezna obveza na teret ostalog sveobuhvatnog dobitka	3.600,00	–

✓ *Primjer 2. Porez pri realizaciji revalorizacijske pričuve*

Nastavljajući se na prethodni primjer, na kraju druge godine utvrđeno je da je realizirana revalorizacijska pričuva 2.000,00 kn za što je povećana porezna osnovica u red. br. 25. PD-a. Realizirana revalorizacijska pričuva nastaje kao rezultat amortizacije revalorizirane dugotrajne imovine po stopi od 10 % godišnje. Realizirana pričuva utvrđena je kao razlika između amortizacije revalorizirane i amortizacije nerevalorizirane vrijednosti te dugotrajne imovine. Utvrđeni dobitak društva (u red. br. 3. obrasca PD) je u svoti od 80.000,00 kn. Budući da nema drugih povećanja porezne osnovice, konačna porezna osnovica je (red. br. 42. obrasca PD) utvrđena je u svoti od 82.000,00 kn, stoga je tekuća porezna obveza (82.000,00 x 18 %) obračuna u svoti od 14.760,00 kn.

✓ *Knjiženje:*

Red. br.	O P I S	Račun	Svota		
			Duguje	Potražuje	
1.	Razlika prihoda i rashoda	790	80.000,00	80.000,00	
	Dobitak prije oporezivanja	800			
	<i>Za ostvareni dobitak tekuće godine</i>				
2.	Porez na dobitak	803	14.400,00	14.760,00	
	Odgođena porezna obveza	2600			360,00
	Obveze za porez na dobitak	2430			
<i>Za obračunani porez</i>					
3.	Revalorizacijska pričuva	9300	1.640,00	1.640,00	
	Zadržani dobitak iz revalorizacijske pričuve	9403			
	<i>Za realiziranu revalorizacijsku pričuvu</i>				

✓ *Napomena: Nije prikazano zatvaranje razreda 8.*

Porezna je obveza utvrđena u svoti od 14.760,00 kn (red. br. 44. PD-a) jer je porezna osnovica u red. br. 42. PD-a 82.000,00 kn. Utvrđena tekuća porezna obveza knjižena je u korist računa 2430, dok je pripadajući dio poreza koji se financira iz tekućeg dobitka knjižen na teret računa 803, a dio koji predstavlja realizaciju odgođene porezne obveze knjižen je na teret računa 2600 zatvaranjem odgođene porezne obveze.

U godini kada je obavljena revalorizacija treba se knjižiti odgođena porezna obveza u svoti koja predstavlja 18 % od svote revalorizacije.

Međutim, u godini kada je revalorizacija, djelomično realizirana prikazat će se dio odgođene porezne obveze kao tekući porez koji treba platiti za to razdoblje.

Istodobno s knjiženjem obračuna poreza pretpostavka je da se obavlja i knjiženje prijenosa revalorizacijske pričuve u zadržani dobitak, kao što je prikazano u knjiženju br. 3.

Naglašava se da se porezna osnovica u red. br. 25. povećava za realiziranu revalorizacijsku pričuvu i za odgođeni porez. Naime, kao što je već rečeno, iz revalorizacijske pričuve isključen je porez i prenesen na račun 260.

Porezna obveza knjižena u korist (potražuje) računa 2430 treba biti porezna obveza utvrđena na poziciji 53. odnosno 55. obrasca PD kao konačna obveza poreza obračunana za tu poslovnu godinu. Treba voditi računa da se u knjiženju taj porez razdvaja: na teret računa 803 knjiži se porez na dobitak koji se odnosi na računovodstveni dobitak, a na teret računa 260 knjiži se dio odgođene porezne obveze koja se mora platiti za tu poslovnu godinu u razmjernom dijelu realizirane revalorizacijske pričuve.

To znači da se ukupan porez koji se mora platiti iskazuje kao tekuća obveza koja se raspoređuje djelomično na teret tekućeg dobitka, a djelomično na teret odgođenog poreza, kao što je pokazano u sljedećoj tablici.

U drugoj (tekućoj) godini kada je realizirana revalorizacijska pričuva porezni obveznik razmatra svoju poreznu poziciju, kao što je prikazano u tablici 2.

✓ **Tablica 2. Porez u godini kada je realizirana revalorizacijske pričuve**

Red. br.	O P I S	Prema računovodstvenom dobitku	Za potrebe obrasca PD
1.	Dobitak tekuće godine	80.000,00	80.000,00
2.	Povećanje za revalorizacijsku pričuvu	-	2.000,00
3.	Ukupna porezna osnovica	80.000,00	82.000,00
4.	Ukupna porezna obveza	14.400,00	14.760,00
5.	Porezna obveza za platiti	-	14.760,00
6.	Na teret tekućeg dobitka	14.400,00	14.400,00
7.	Na teret odgođene porezne obveze	-	360,00

Kada se realizira revalorizacijska pričuva, prenosi se na zadržani dobitak, a odgovarajući dio odgođene porezne obveze prenosi se na dospjeli porez. Obračunani porez koji se odnosi na računovodstveni dobitak treba evidentirati na teret ostvarenog dobitka, a pripadajući dio odgođenog poreza na teret računa 260.

Takav obračun dovodi do toga da iako je propisana porezna stopa 18 % (12 %), ne mora se uvijek i platiti jednaki postotak na računovodstveni dobitak zbog odgođenog poreza.

Budući da je knjiženjem u prethodnoj godini iz revalorizacijske pričuve već izdvojen pripadajući porez na dobitak, očito je da revalorizacijska pričuva više nije cjelovita te da se dio te pričuve nalazi na računu 260. Zbog te činjenice treba osnovicu poreza na dobitak u **obrascu PD povećati za svotu realizirane revalorizacijske pričuve na računu 930 i pripadajućeg poreza na računu 260** (red. br. 25. obrasca PD).

U prikazanom je primjeru revalorizacijska pričuva obračunana u svoti od 20.000,00 kn, iskazni saldo na računu 930 je 16.400,00 kn zbog toga što je dio te pričuve evidentiran kao odgođena porezna obveza. To znači da se porezna osnovica ne povećava samo za pričuvu iskazanu na računu 930 jer je to tek 82 % (88 %) pričuve nego i onaj drugi dio pričuve (18 % ili 12 %) iskazanih na računu 260. U zadržani se dobitak, međutim, knjiži samo pripadajući dio realizirane revalorizacijske pričuve od 1.640,00 kn (knjiženje br. 3 u prethodnom primjeru knjiženja).

✓ **Primjer 3. Porez u slučaju ispravka pogreške**

Trgovačko društvo „GG“ d.o.o. u tekućoj godini ispravlja pogrešku koja se odnosi na manje iskazana potraživanja od kupca za usluge u svoti od 37.500,00 kn (30.000,00 + 7.500,00 PDV-a) u prijašnjim financijskim izvješćima. U skladu s t. 3.30. – 3.32. HSFI-ja 3 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške* jednako kao i MRS-a 8 (t. 42. i 43.), ta se pogreška ispravlja prepravljajanjem početnog stanja zadržanog dobitka. Zbog činjenice da bi taj dobitak bio oporeziv porezom na dobitak, društvo iskazuje povećanje glavnice po toj osnovi kao povećanje zadržanog dobitka za svotu neto-računa smanjenog za obračunani porez na dobitak i pripadajući PDV.

Društvo je u tekućem razdoblju ostvarilo dobitak u svoti od 250.000,00 kn iskazan u red. br. 3. PD-a, ali je porezna osnovica ostvarena u svoti od 280.000,00 kn (250.000,00 kn + 30.000,00 kn), od čega je u računu dobitka i gubitka prikazano 250.000,00 kn, a ostatak od 30.000,00 kn na zadržanom dobitku, za što je iskazano povećanje porezne osnovice u red. br. 25. PD-a. Društvo plaća porez na dobitak po stopi od 18 %.

✓ **Knjiženje:**

Red. br.	O P I S	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Potraživanja od kupaca usluga Neraspoređeni zadržani dobitak Obveza za PDV – 25% Odgođena porezna obveza <i>Za ispravak pogreške iz prijašnjih razdoblja</i>	1201 94023 240012 2600	37.500,00	24.600,00 7.500,00 5.400,00
2.	Razlika prihoda i rashoda Dobitak prije oporezivanja <i>Za ostvareni dobitak tekuće godine</i>	790 800	250.000,00	250.000,00
3.	Porez na dobitak Odgođena porezna obveza Obveze za porez na dobitak <i>Za obračunani porez na dobitak</i>	803 2600 2430	45.000,00 5.400,00	50.400,00

✓ **Napomena: Izostavljena su knjiženja zatvaranja razreda 8. koja bi se trebala provesti.**

Kao što je navedeno, računovodstveni dobitak je 250.000,00 kn, a stvarno obračunani porez u obrascu PD na poziciji 53. odnosno 55. je 50.400,00 (evidentiran na računu tekuće porezne obveze 2430) jer je porezna osnovica u red. br. 42. PD-a iskazana u svoti od 280.000,00 kn.

Prema prikazanom knjiženju dio poreza koji pripada tekućem dobitku evidentira se na teret računa 803 (onaj dio koji pripada dobitku tekućeg razdoblja), a dio poreza koji se odnosi na zadržani dobitak (nastao zbog ispravka pogreške) evidentira se kao smanjenje odgođene porezne obveze (račun 260). Na taj se način obvezu poreza na dobitak tekućeg razdoblja (50.400,00 kn) alocira djelomično na teret tekućeg dobitka (45.000,00 kn), a djelomično na teret odgođenog poreza (5.400,00 kn), a koji je već prethodno smanjio zadržani dobitak prilikom knjiženja ispravka pogreške (knjiženje pod red. br. 1).

Slično bi se mogle obraditi i poslovne promjene povezane s povećanjem vrijednosti financijske imovine raspoložive za prodaju. Naime, povećanje fer vrijednosti financijske imovine raspoložive za prodaju u poslovnim knjigama evidentiraju se kao *pričuve fer vrijednosti* na posebnom računu 931.

✓ **Primjer 4. Porez u slučaju povećanje fer vrijednosti financijske imovine raspoložive za prodaju**

Trgovačko društvo „AG“ d.o.o. ima financijsku imovinu raspoloživu za prodaju u svoti od 120.000,00 kn. Financijska imovina raspoloživa za prodaju prema tržišnim vrijednostima porasla je za 20.000,00 kn. U istom je razdoblju društvo ostvarilo dobitak tekućeg razdoblja u svoti od 50.000,00 kn. Društvo nema povećanja i smanjenja porezne osnovice zbog nepriznatih troškova ili neoporezivih prihoda. Društvo plaća porez po stopi od 12 %.

✓ **Knjiženje:**

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Razlika prihoda i rashoda	790	50.000,00	
	Dobitak prije oporezivanja <i>Za ostvareni dobitak tekuće godine</i>	800		50.000,00
2.	Porez na dobitak	803	6.000,00	
	Obveze za porez na dobitak <i>Za obračunani porez</i>	2430		6.000,00
3.	Financijska imovina raspoloživa za prodaju	0648	20.000,00	
	Pričuve iz utvrđivanja fer vrijednosti financijske imovine raspoložive za prodaju	9310		17.600,00
	Odgođena porezna obveza <i>Za oblikovanje pričuve fer vrijednosti</i>	2600		2.400,00

✓ **Napomena: Nije prikazano zatvaranje računa u razredu 8.**

Prema tome, povećanje fer vrijednosti imovine raspoložive za prodaju ne povećava tekuću porezu obvezu, ali povećava poreznu obvezu koja će se platiti u sljedećim poreznim razdobljima – odgođenu poreznu obvezu.

✓ **Primjer 5. Porez u slučaju prodaje financijske imovine raspoložive za prodaju kojoj je povećana fer vrijednost**

Pretpostavlja se da je društvo provelo usklađenje fer vrijednosti financijske imovine raspoložive za prodaju u prethodnoj (2016.), a prodana je imovina u 2017. godini. U tekućoj godini društvo (iz prethodnog primjera) prodalo je svu financijsku imovinu u svoti od 150.000,00 kn. To znači da su pričuve fer vrijednosti postale realizirane i da odgođeni porez dospjeva za plaćanje. Društvo je u tom razdoblju ostvarilo dobitak u svoti od 100.000,00 kn od čega je dobitak od prodaje financijske imovine 30.000,00 kn. Društvo plaća porez na dobitak po stopi od 12 %.

✓ **Knjiženje:**

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Transakcijski račun	100	150.000,00	
	Financijska imovina raspoloživa za prodaju	0648		140.000,00
	Dobitci od prodaje financijske imovine <i>Za prodaju financijske imovine</i>	7744		10.000,00
2.	Pričuve od utvrđivanja fer vrijednosti financijske imovine raspoložive za prodaju	9310	17.600,00	
	Dobitci od prodaje financijske imovine <i>Za prijenos revalorizacijske pričuve u prihode</i>	7744		17.600,00
3.	Razlika prihoda i rashoda	790	100.000,00	
	Dobitak prije oporezivanja <i>Za ostvareni dobitak tekuće godine</i>	800		100.000,00
4.	Porez na dobitak (dio koji se odnosi na dobitak bez prič. fer vrijednosti financijske imovine)	803	9.600,00	
	Porez na dobitak koji se odnosi na dobitke od prijenosa pričuve fer vrijednosti u dobitak tekućeg razdoblja)	2600	2.400,00	
	Obveze za porez na dobitak <i>Za obračunani porez</i>	2430		12.000,00

Stoga se u prihod razdoblja uključuje dobitak od prodaje financijske imovine (razlike između prodajne i knjigovodstvene vrijednosti) i revalorizacijska pričuva koja je nastala povećanjem fer vrijednosti.

U ovom je slučaju na teret dobitka proknjižen samo onaj dio poreza koji se odnosi na dobitak bez povećanja dobitka od prijenosa fer vrijednosti financijske imovine u prihode, a preostali dio poreza knjižen je na zatvaranje odgođene porezne obveze.

Budući da se pričuva fer vrijednosti prodane financijske imovine uključuje u prihode tekućeg razdoblja, tehnički potpuno prihvatljivo knjiženje bilo bi i uklanjanje odgođenog poreza prijenosom u prihode i terćenje tekućeg dobitka za cijelu svotu obračunanog poreza na dobitak. Dobitak financijske godine koji se iskazuje u bilanci u potpunosti je jednak.

3. ODGOĐENA POREZNA IMOVINA

Za razliku od odgođene porezne obveze, odgođena porezna imovina je aktivna stavka u bilanci jer se porez obračunava i plaća u tekućem razdoblju, a prema računovodstvenim pravilima taj će se odgođeni porez

nadoknadit u sljedećim poreznim razdobljima kada se privremeno nepriznati rashod prizna kao porezni rashod. Tipični primjeri porezno nepriznatih troškova koji se iskazuju kao privremene razlike su ispravak vrijednosti zaliha koje nisu prodane u godini za koju se sastavlja porezna prijava, ispravak vrijednosti potraživanja za koje nisu ispunjeni propisani preduvjeti za porezno priznavanje rashoda i sl. U nastavku je prikazano nekoliko takvih primjera.

✓ **Primjer 6. Porez za vrijednosno usklađenje neprodanih zaliha**

Društvo "HH" d.o.o. vrijednosno je uskladilo zalihe do nadoknadiive vrijednosti odnosno za svotu od 40.000,00 kn. Društvo je u tom razdoblju zabilježilo dobitak u svoti od 180.000,00 kn upisan u red. br. 3. obrasca PD. Budući da se ne priznaje kao rashod vrijednosno usklađenje zaliha koje nisu prodane, društvo je u red. br. 21. PD-a iskazalo svotu od 40.000,00 kn. Dakle, porezna osnovica u red. br. 42. PD-a je 220.000,00 kn, a porezna obveza je 46.000,00 kn u red. br. 53. PD-a. Društvo plaća porez po stopi od 18 %.

✓ **Knjiženje:**

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Razlika prihoda i rashoda	790	180.000,00	180.000,00
	Dobitak prije oporezivanja Za prijenos ostvarenog dobitka	800		
2.	Porez na dobitak	803	32.400,00	39.600,00
	Odgođena porezna imovina	080	7.200,00	
	Obveze za porez na dobitak Za obračun poreza na dobitak	2430		
3.	Dobitak poslije oporezivanja	8040	147.600,00	147.600,00
	Dobitak financijske godine Za prijenos ostvarenog dobitka	9500		

✓ **Napomena: Izostavljena su knjiženja zatvaranja razreda 8. koja treba provesti.**

Budući da je dio porezne obveze koja se mora platiti nastao kao rezultat poreznih propisa, a ne računovodstvenog dobitka, taj dio poreza iskazuje da se kao odgođena porezna imovina koja će se nadoknaditi u razdoblju kada se imovina proda, tj. kada se privremena razlika realizira i u poreznom smislu rashod otpisa zaliha bude priznat. To znači da se porez plaća i na rashode koji su u računovodstvenom smislu priznati kao rashodi, ali privremeno do prodaje u porezne svrhe ne priznaju se kao rashodi. Ta privremenost nepriznavanja trajat će do onog razdoblja u kojem će se prodati zalihe.

Prema tome, porezna je obveza utvrđena kao što je prikazano u tablici 3.

✓ **Tablica 3. Utvrđivanje porezne obveze u slučaju vrijednosnog usklađenja zaliha koje nisu prodane**

Red. br.	OPIS	Prema računovodstvenom dobitku	Za potrebe obrasca PD
1.	Dobitak tekuće godine	180.000,00	180.000,00
2.	Povećanje za otpis zaliha	-	40.000,00
3.	Ukupna porezna osnovica	180.000,00	220.000,00

Red. br.	OPIS	Prema računovodstvenom dobitku	Za potrebe obrasca PD
4.	Ukupna porezna obveza	32.400,00	39.600,00
5.	Porezna obveza za platiti	39.600,00	39.600,00
6.	Na teret tekućeg dobitka	32.400,00	-
7.	Odgođena porezna imovina	7.200,00	-

Kao što je očito iz primjera knjiženja, zalihe su vrijednosno usklađene, a nisu prodane te se takav trošak ne priznaje za porezne svrhe odnosno povećava poreznu osnovicu i prouzročuje plaćanje poreza. Budući da po toj osnovi porezni obveznik ne može priznati iskazane troškove do trenutka prodaje plaćeni porez odgoda se kao porezna imovina do trenutka kada se ti troškovi u poreznom smislu priznaju, a to je razdoblje kada se zalihe prodaju i trošak vrijednosnog usklađenja zaliha se priznaje kao trošak za porezne svrhe.

✓ **Primjer 7. Nadoknada odgođene porezne imovine**

Zalihe iz prethodnog primjera prodane su u cijelosti u sljedećoj godini, a u RDG-u prikazan je dobitak u svoti od 150.000,00 kn. Za porezne svrhe društvo priznaje prethodno nepriznati gubitak od vrijednosnog usklađenja zaliha, a unosom svote nepriznatog troška u prethodnoj godini u red. br. 30. obrasca PD za tekuću godinu smanjuje poreznu osnovicu (40.000,00 kn). Društvo utvrđuje poreznu obvezu, obračunava porez na ukupno ostvareni dobitak i nadoknađuje u cijelosti odgođenu poreznu imovinu jer se za porezne svrhe sada priznaje taj rashod. Društvo plaća porez po stopi od 18 %.

✓ **Knjiženje:**

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Razlika prihoda i rashoda	790	150.000,00	150.000,00
	Dobitak prije oporezivanja Za prijenos ostvarenog dobitka	800		
2.	Porez na dobitak	803	27.000,00	19.800,00
	Odgođena porezna imovina	080	7.200,00	
	Obveze za porez na dobitak Za obračun poreza na dobitak	2430		
3.	Dobitak poslije oporezivanja	8040	123.000,00	123.000,00
	Dobitak financijske godine Za prijenos ostvarenog dobitka	9500		

✓ **Napomena: Izostavljena su knjiženja zatvaranja razreda 8. koja treba provesti.**

Prema prikazanom knjiženju porezna obveza koja se mora platiti je manja od poreza koji se iskazuje na teret dobitka tekućeg razdoblja za svotu smanjenja porezne osnovice za porezno priznati trošak prodanih zaliha koji prethodne godine za porezne svrhe nije bio priznat. Dakle, s obzirom na to da je društvo prethodne godine odgodilo poreznu imovinu zbog toga troška koji nije priznat i zbog toga platilo porez, društvo će iskazati manju obvezu za plaćanje, ali obračunani porez na teret ostvarenog dobitka iskazat

će razmjerno ostvarenom dobitku. Dio poreza (obračunanog na razliku između ostvarenog dobitka i oporezivog dobitka) iskazat će u korist odgođene porezne imovine. Tako će se porez na teret dobitka sastojati od odgođene porezne imovine (8.000,00 kn) jer je sada to priznati trošak i u poreznom smislu te poreza koji treba platiti na smanjenu poreznu osnovicu od 110.000,00 kn.

Odgođena i iskorištena odgođena porezna imovina u poslovnim knjigama prikazane su kao u tablici 4.

✓ **Tablica 4. Odgođena i nadoknađena porezna imovina**

Red. br.	OPIS	Prema računovodstvenom dobitku	Za potrebe obrasca PD
1.	Dobitak tekuće godine	150.000,00	150.000,00
2.	Povećanje za otpis zaliha	-	-
3.	Smanjenje za priznate troškove otpisa	-	40.000,00
4.	Ukupna porezna osnovica	150.000,00	110.000,00
5.	Ukupna porezna obveza (za računovodstvene potrebe 19.800,00 + 7.200,00)	27.000,00	19.800,00
6.	Porezna obveza za platiti	19.800,00	19.800,00
7.	Na teret tekućeg dobitka	27.000,00	-
8.	Odgođena porezna imovina	-	-
9.	U korist odgođene porezne imovine	7.200,00	-

Promatrajući navedene godine zajedno i pod pretpostavkom da je vrijednosno usklađenje zaliha bio porezno priznati trošak, tada bi se platilo jednako poreza u obje godine zajedno samo što bi dinamika plaćanja bila drukčija, tj. u prvoj godini društvo bi platilo svotu od 32.400,00 kn, a u drugoj 27.000,00 kn, što je ukupno 59.400,00 kn, a to je jednaka svota kao što je prethodno i pokazano u slučaju priznavanja i nepriznavanja navedenog troška, samo što je raspored drukčiji, tj. 39.600,00 + 19.800,00 kn.

Na prikazani način postupalo bi se i u slučaju drugih privremeno porezno nepriznatih troškova kao što je vrijednosno usklađenje potraživanja, otpis potraživanja od kupaca za koja se u poreznom smislu nisu stekli propisani uvjeti, povećanje amortizacijskih svota iznad porezno dopustivih i sličnih poslovnih događaja. U razdoblju kada bi porezni obveznik proknjižio takve troškove evidentirao bi i odgođenu poreznu imovinu, čime bi plaćanje porezne obveze umjesto na teret ostvarenog dobitka praktički knjižio na teret dugotrajne imovine koja će se nadoknađiti u budućim razdobljima. Tako odgođena porezna imovina morala bi se nadoknađiti u razdoblju kada porezni obveznik realizira odgođenu privremenu razliku, tj. kada se ispune zakonski uvjeti, npr. naplati potraživanja koja je ispravio, nadoknadi porezno nepriznatu amortizaciju u razdoblju kada se ona priznaje kao rashod itd.

✓ **Primjer 8. Knjiženje poreza za nepriznati otpis potraživanja**

Društvo "KLLK" d.o.o. otpisalo je potraživanje u svoti od 56.000,00 kn od kupca, kod kojeg od dospijeća potraživanja još nije proteklo 60 dana nema odgovarajućih procjena o nemogućnosti naplate, a i troškovi koje bi mogla izazvati poduzimanje mjera nisu znatni te se takav rashod ne priznaje u poreznom smislu (čl. 9. Zakona o porezu na dobit), a nisu poduzete ni druge mjere naplate. Društvo je ostvarilo dobitak od 100.000,00 kn koji je iskazan i u red. br. 3. PD-a. U red. br. 20. obrasca PD društvo je iskazalo svotu od 56.000,00 kn te i povećanu poreznu osnovicu u svoti od 156.000,00 kn u red. br. 42. PD obrasca. Porez na dobitak koji treba platiti utvrđen je u svoti od 28.080,00 kn po stopi od 18 %.

✓ **Knjiženje:**

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Razlika prihoda i rashoda Dobitak prije oporezivanja Za prijenos ostvarenog dobitka	790 800	100.000,00	100.000,00
2.	Porez na dobitak Odgođena porezna imovina Obveze za porez na dobitak Za obračun poreza na dobitak	803 080 2430	18.000,00 10.080,00	28.080,00
3.	Dobitak poslije oporezivanja Dobitak financijske godine Za prijenos ostvarenog dobitka	8040 950	82.000,00	82.000,00

✓ **Napomena: Nije knjiženo zatvaranje razreda 8 koje inače treba provesti.**

Kao što je prikazano, porez na dobitak u obrascu PD utvrđen je na osnovicu koju čini računovodstveni dobitak uvećan za ispravak vrijednosti potraživanja koji se ne priznaje kao rashod. Tako se utvrđeni porez prikazuje kao obveza za plaćanje, ali u računu dobitka i gubitka prikazuje se, na teret tekućeg dobitka, porez koji odgovara računovodstvenom dobitku, dok se preostala svota prikazuje u bilanci, tj. na teret odgođene porezne imovine.

U obrascu PD porezna osnovica iskazana je u svoti od 156.000,00 kn te je porezna obveza utvrđena u svoti od 28.080,00 kn koja se raspoređuje (knjiži) na teret tekućeg dobitka (račun 803) u svoti od 18.000,00 kn, dok se ostatak od 10.080,00 kn obračunan na nepriznate rashode (od 56.000,00 kn) knjiži na teret računa odgođene porezne imovine – 080.

Za računovodstvene svrhe porez na teret ostvarenog dobitka koji je smanjen za provedeni ispravak vrijednosti potraživanja knjižen je razmjerno ostvarenom dobitku, tj. 18.000,00 kn na teret računa 803, a razlika poreza koja se mora platiti evidentirana je kao odgođena porezna obveza, tj. 10.080,00 kn na teret računa 080.

✓ **Primjer 9. Nadoknada odgođene porezne imovine**

Pod pretpostavkom da je u sljedećoj godini potraživanje, za koje je obavljen ispravak, naplaćeno tada će porezni obveznik evidentirati prihode po toj osnovi. Budući da je na tu svotu (56.000,00 kn) već plaćen

porez na dobitak treba smanjiti poreznu osnovicu u red. br. 30. PD-a, a istodobno treba nadoknaditi odgođenu poreznu imovinu iskazanu na računu 080. Ako je društvo ostvarilo dobitak u svoti 140.000,00 kn (zajedno s dobitkom od naplaćenih otpisanih potraživanja), tada bi knjiženje poreza trebalo biti kao što je prikazano u nastavku.

✓ **Knjiženje:**

Red. br.	O P I S	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Razlika prihoda i rashoda	790	140.000,00	140.000,00
	Dobitak prije oporezivanja <i>Za prijenos ostvarenog dobitka</i>	800		
2.	Porez na dobitak	803	25.200,00	10.080,00
	Odgođena porezna imovina	080		
	Obveze za porez na dobitak <i>Za obračun poreza na dobitak</i>	2430		
3.	Dobitak poslije oporezivanja	8040	114.800,00	114.800,00
	Dobitak financijske godine <i>Za prijenos ostvarenog dobitka</i>	950		

✓ **Napomena:** Izostavljena su knjiženja zatvaranja razreda 8.

Prema prikazanom knjiženju, očito je riječ samo o alokaciji poreza na dobitak u godini kada je ostvaren računovodstveni dobitak (račun 803), dok se porez plaća u skladu s poreznim propisima te se tako i iskazuje obveza na računu 2430 u svoti koju treba platiti jer je porezna osnovica 84.000,00 kn (dobitak smanjen za prihode od naplaćenih otpisanih potraživanja koji su prethodne godine uključeni u poreznu osnovicu). Zbog toga je svota poreza od 25.200,00 kn poreza na računovodstveni dobitak u kojem je i prihod od naplate otpisanih potraživanja raspoređen na dio koji treba platiti u svoti od 15.120,00 kn (porezna osnovica 84.000,00 kn x 18 %, tj. 15.120,00 kn) i na dio koji predstavlja nadoknadu odgođene porezne imovine u svoti od 10.080,00 kn (10.080,00 kn poreza na dobitak od 56.000,00 kn koji se odnosi na naplaćeno potraživanje).

Naime, u ovom je razdoblju porezna osnovica na red. br. 42. PD-a iskazana u svoti od 84.000,00 kn te je porezna obveza za plaćanje iskazana u red. br. 53. odnosno 55. u svoti od 15.120,00 kn koja se iskazuje kao tekuća porezna obveza na računu 2430, a na teret dobitka alocira se ukupan porez, dok se razlika od 10.080,00 kn knjiži u korist odgođene porezne imovine.

4. ODGOĐENI POREZ U SLUČAJU POREZNOGA GUBITKA

Kod poreznih obveznika može se pojaviti istodobno i odgođena porezna obveza i odgođena porezna imovina, što je sasvim dopustivo i u poreznom i u računovodstvenom smislu. Naime, moguća je kombinacija poslovnih događaja u društvu tako da mogu imati istodobno npr. revalorizaciju dugotrajne imovine po kojoj nastaje odgođena porezna obveza i sniženje vrijednosti zaliha ili otpis potraživanja zbog kojih nastaje odgođena porezna imovina.

Odgođena porezna imovina može nastati i u slučaju prijenosa neiskorištenih poreznih gubitka kao što to predviđaju MRS 12 – *Porez na dobit* i HSFI 12 – *Kapital* odnosno HSFI 14 – *Vremenska razgraničenja*.

✓ **Primjer 10. Knjiženje odgođene porezne imovine zbog poreznog gubitka**

Društvo „CDE“ d.o.o. iskazalo je računovodstveni gubitak u svoti od 40.000,00 kn (red. br. 4. PD-a). To znači da društvo nema poreznu obvezu, tj. da ima porezni gubitak iskazan na red. br. 41. od 40.000,00 kn. Budući da društvo predviđa ostvarenje oporezivog dobitka u idućim godinama, tj. iskorištenje poreznoga gubitka odlučuje iskazati odgođenu poreznu imovinu. Tako će iskazati odgođenu poreznu imovinu u svoti od 4.800,00 kn (40.000,00 x 12 %) pod pretpostavkom da plaća porez po stopi od 12 %.

✓ **Knjiženje:**

Red. br.	O P I S	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Gubitak prije oporezivanja	801	40.000,00	40.000,00
	Razlika prihoda i rashoda <i>Za prijenos ostvarenog dobitka</i>	790		
2.	Odgođena porezna imovina	080	4.800,00	4.800,00
	Porez na dobitak (gubitak) <i>Za obračun odgođene porezne imovine</i>	803		
3.	Gubitak financijske godine	951	35.200,00	35.200,00
	Gubitak razdoblja <i>Za prijenos ostvarenog gubitka</i>	8041		

✓ **Napomena:** Izostavljena su knjiženja zatvaranja razreda 8. koja bi se inače trebale provesti.

S obzirom na to da porezni obveznik procjenjuje mogućnost korištenja poreznoga gubitka u sljedećim poreznim razdobljima, u ovom slučaju iskazuje rezultat korigiran za porez tako da knjiži odgođenu poreznu imovinu i povećanje kapitala. Objavom takva rezultata daje do znanja da je njegov ukupan rezultat bolji za svotu odgođene porezne imovine koju će iskoristiti prijenosom poreznog gubitka u idućim poreznim razdobljima.

Takav rezultat može se procjenjivati usporedbom s drugim sličnim poduzetnikom. Naime, čini se da poduzetnik koji je iskazao odgođenu poreznu imovinu ima očito bolju bilancu nego poduzetnik koji je imao jednaki gubitak, ali bez mogućnosti njegova iskorištenja u budućim razdobljima.

Knjižen ostvareni dobitak na računu 803 – *Porez na dobitak (gubitak)*, dobitak (prihod) je proizišao iz privremenih razlika i nije raspoloživ za korištenje jer se može smatrati nerealiziranim dobitkom.

U ovom slučaju u obrascu RDG u red. br. XII *Porez na dobit* iskazat će svotu od 4.800,00 kn s predznakom „-“. Na taj način društvo oblikuje prihod od poreza na dobitak u skladu s t. 58. MRS-a 12, koja zahtijeva sljedeće: *Tekući i odgođeni porez se priznaju kao prihod ili kao rashod te uključuju u dobit ili gubitak razdoblja, izuzev u visini u kojoj porez nastaje iz: (a) transakcije ili događaja koji je priznat u istom ili nekom drugom razdoblju, izvan dobiti ili gubitka, bilo u ostalu sveobuhvatnu dobit ili izravno u kapital (v. točke 61.A do 65) ili (b) poslovna spajanja (vidjeti točke 66 do 68).*

Tako će se u RDG-u iz prethodnog primjera prikazati određene pozicije, kao što je navedeno u nastavku.



XII. POREZ NA DOBIT	182			- 4.800,00
XIII. DOBIT ILI GUBITAK RAZDOBLJA (AOP 179-182)	183			- 35.200,00
1. Dobit razdoblja (AOP 179-182)	184			0
2. Gubitak razdoblja (AOP 182-179)	185			35.200,00

✓ **Primjer 11. Korištenje odgođene porezne imovine za preneseni porezni gubitak**

Društvo „CDE“ d.o.o godine prenosi porezni gubitak u svoti od 82.000,00 kn u red. br. 37. PD-a i po toj osnovi odgođenu poreznu imovinu od 14.760,00 kn. U tekućoj godini društvo bilježi računovodstveni dobitak od 600.000,00 kn iskazan u red. br. 3. PD-a. Društvo koristi preneseni porezni gubitak u svoti od 82.000,00 kn (red. br. 37. PD-a), što daje ukupno oporezivi dobitak od 518.000,00 kn iskazan u red. br. 42. PD-a. Poreznu obvezu iskazuje u red. br. 53. u svoti od 93.240,00 kn (518.000,00 x 18 %).

Knjiženje tih poslovnih događaja povezanih s obračunom i knjiženjem poreza prikazuje se u nastavku.

✓ **Knjiženje:**

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Razlika prihoda i rashoda	790	600.000,00	
	Dobitak prije oporezivanja <i>Za ostvareni dobitak tekuće godine</i>	800		600.000,00
2.	Porez na dobitak	803	108.000,00	
	Odgođena porezna imovina	080		14.760,00
	Obveze za porez na dobitak <i>Za obračunani porez</i>	2430		93.240,00

✓ **Napomena: Izostavljena su knjiženja zatvaranja razreda 4, 7 i 8 koja bi se trebala provesti.**

Porezni obveznik, dakle, iskazuje porez na teret dobitka razmjerno ostvarenom dobitku, tj. 108.000,00 kn (600.000,00 x 18 %), a obvezu za plaćanje koliko utvrdi u obrascu PD u svoti od 93.240,00 kn (518.000,00 x 18 %). Razlika između tih dviju vrijednosti (14.760,00) jest nadoknada odgođene porezne imovine iz prethodne godine (108.000,00 – 93.240,00).

MRS 12 u t. 58. i 77. zahtijeva iskazivanje prihoda odnosno rashoda u računu dobitka i gubitka koji se sastoji od tekućeg i odgođenog poreza na dobitak. Takav zahtjev MRS-a 12 razumijemo kao iskazivanje tekućeg i odgođenog poreza kao pozicije koja smanjuje ostvareni dobitak. U računu dobitka i gubitka porez na dobitak treba iskazati onoliko koliko to proistječe iz ostvarenog dobitka, odgođene porezne imovine i odgođenih poreznih obveza, a u obrascu PD treba iskazati poreznu obvezu utvrđenu u skladu sa Zakonom o porezu na dobitak. I u ovom slučaju vrijedi pravilo da se u korist (potražuje) računa 2430 knjiži porezna obveza iskazana u obrascu PD na poziciji 53 odnosno 55. Međutim, u poreznim su kombinacijama mogući razni slučajevi. U sljedećem se primjeru prikazuje računovodstveni dobitak i porezni gubitak. U tom se slučaju može pojaviti povećanje dobitka tekuće godine, u skladu s t. 58. MRS-a 12.

✓ **Primjer 12. Nadoknada odgođene porezne imovine i gubitak**

Društvo prenosi odgođenu poreznu imovinu od 12.000,00 kn koja je nastala otpisom vrijednosti zaliha robe za koji trošak u prethodnoj godini nije bio priznat u svoti od 100.000,00 kn. U tekućoj godini društvo je prodalo zalihe i bilježi 200.000,00 kn računovodstvenog gubitka kojeg iskazuje u red. br. 4. PD-a. Koristi pravo na smanjenje porezne osnovice za 100.000,00 kn nepriznatog rashoda za otpis zaliha u red. br. 30. PD-a. Zbog toga društvo iskazuje 300.000,00 kn poreznog gubitka iskazanog u red. br. 39. PD-a. Budući da ima porezni gubitak, društvo ne bi moglo koristiti odgođenu poreznu imovinu koja je rezultat poreznoga gubitka. Međutim, zbog činjenice što je odgođena porezna imovina nastala nepriznavanjem otpisa zaliha, a što je nakon prodaje priznato (smanjena je porezna osnovica na red. br. 30. obrasca PD), društvo može iskoristiti odgođenu poreznu imovinu pretvarajući je u novu kvalitetu (sada odgođena porezna imovina zbog prijenosa poreznog gubitka). Odgođena porezna imovina može se i povećati za novi porezni gubitak. Društvo nema obvezu plaćanja poreza u tekućoj godini s obzirom na to da iskazuje tekući porezni gubitak u svoti od 300.000,00 kn iskazanog u red. br. 41. PD-a.

✓ **Knjiženje:**

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
S ⁰	Odgođena porezna imovina za otpis zaliha <i>Za početno stanje u 2017.</i>	0800	12.000,00	
1.	Gubitak prije oporezivanja Razlika prihoda i rashoda <i>Za prijenos ostvareno gubitka</i>	801 790	200.000,00	200.000,00
2.	Odgođena porezna imovina Porez na dobitak (gubitak) <i>Za odgođenu poreznu imovinu nastalu u 2017.</i>	0801 803	36.000,00	36.000,00
3.	Porez na dobitak Odgođena porezna imovina <i>Za iskorištenu odgođenu poreznu imovinu nastalu zbog otpisa zaliha koje su prodane</i>	803 0800	12.000,00	12.000,00
4.	Gubitak nakon oporezivanja Porez na dobitak (gubitak) Gubitak nakon oporezivanja <i>Za prijenos rezultata</i>	8041 803 801	176.000,00 24.000,00	200.000,00
5.	Gubitak poslovne godine Gubitak nakon oporezivanja <i>Za prijenos rezultata</i>	951 8041	176.000,00	176.000,00

✓ **Napomena: Izostavljena su knjiženja zatvaranja razreda 4, 7. i 8.**

Navedeno društvo ima pravo na iskazivanje nove odgođene porezne imovine u svoti od 36.000,00 kn zbog iskaznoga novog poreznog gubitka (300.000,00 x 12 % = 36.000,00) i korištenja odgođene porezne imovine jer je u tekućem razdoblju prodalo zalihe koje su bile vrijednosno usklađene. Društvo na posebnom analitičkom računu 0801 povećava saldo (za 36.000,00 kn) odgođene porezne imovine zbog novoga poreznoga gubitka i na posebnom analitičkom računu 0800 smanjuje saldo odgođene porezne imo-

vine (za 12.000,00 kn) jer je ta imovina realizirana – zalihe su prodane (knjiženje br. 2 i 3).

Odgodena i iskorištena porezna imovina prikazana su u tablici 5.

✓ **Tablica 5. Odgodena i iskorištena porezan imovina**

Red. br.	OPIS	Prema računovodstvenim propisima	Za potrebe obračuna poreza na dobitak
1.	Gubitak tekuće godine	200.000,00	200.000,00
2.	Smanjenje za priznate troškove otpisa		100.000,00
3.	Ukupan gubitak	200.000,00	300.000,00
4.	Ukupan prihod od poreza (porez na obračunani gubitak: 300.000 x 12 %)	36.000,00	
5.	Ukupan rashod od poreza (korištenje odgođene porezne imovine (100.000 x 12 %))	12.000,00	
6.	Porezna imovina zbog poreznoga gubitka	36.000,00	

Iskazivanje poreznoga gubitka zahtijeva knjiženje odgođene porezne imovine koja će se nadoknaditi u budućnosti ako trgovačko društvo tako procjenjuje. To se upravo dogodilo tekuće poslovne godine u prikazanom primjeru. Naime, društvo nema poreznu obvezu jer ima ostvareni računovodstveni (i porezni) gubitak, ali su stečeni uvjeti za nadoknadu odgođene porezne imovine te društvo mora nadoknaditi odgođenu poreznu imovinu iako ne mora platiti porez jer nije iskazana obveza na red. br. 55. obrasca jer su prodane vrijednosno usklađene zalihe.

U prethodnim knjiženjima iskazivanja poreza na porezni gubitak koristili smo račune 080 koji su predviđeni RRiF-ovim računskim planom. Zbog jednakosti dobitka (gubitka) financijske godine iskazanog u RDG-u i Bilanci, predviđeno je i knjiženje takva poreza kao prihoda od poreza, tj. iskazivanje takva poreza s predznakom minus u RDG-u, odnosno na potražnoj strani računa 803, čime se povećava tekući dobitak odnosno smanjuje tekući gubitak. Za knjiženje prihoda od poreza nije predviđen poseban račun nego je dovoljno knjižiti u korist računa 803. U ovom primjeru dio RDG-a koji se odnosi na dobitak ili gubitak razdoblja izgledao bi kao što je prikazano u nastavku.

XII. POREZ NA DOBIT	182			- 24.000
XIII. DOBIT ILI GUBITAK RAZDOBLJA (AOP 179-182)	183			176.000
1. Dobit razdoblja (AOP 179-182)	184			
2. Gubitak razdoblja (AOP 182-179)	185			176.000

U postupku obračuna poreza na dobitak može biti zanimljiv slučaj kada porezni obveznik ima porezni gubitak i obvezu poreza koja nastaje iz odgođene porezne imovine.

✓ **Primjer 13. Odgodena porezna obveza i porezni gubitak**

Trgovačko društvo „SIALB“ d.o.o. ima računovodstveni gubitak iskazan u red. br. 4 obrasca PD u svoti od 200.000,00 kn, od čega oblikuje odgođenu poreznu imovinu. Osim toga taj porezni obveznik ima povećanje porezne osnovice za svotu od 10.000,00 kn koja se sastoji od 8.200,00 kn realizirane revalorizacijske pričuve knjižene s računa 930 na 940 i odgođene porezne obveze na računu 260 koja je 1.800,00 kn. Porezni gubitak od 190.000,00 kn iskazan je u red. br. 41 PD-a. To znači da porezni obveznik nema obvezu poreza na dobitak za to obračunsko razdoblje. Društvo plaća porez po stopi od 18 %.

✓ **Knjiženje:**

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Gubitak prije oporezivanja Razlika prihoda i rashoda <i>Za prijenos ostvareno gubitka</i>	801 790	200.000,00	200.000,00
2.	Odgodena porezna imovina Porez na dobitak (gubitak) <i>Za obračun poreza na gubitak kao odgođeni porez</i>	080 803	36.000,00	36.000,00
3.	Revalorizacijska pričuva Zadržani dobitak <i>Za realiziranu revalorizacijsku pričuvu</i>	9300 9402	8.200,00	8.200,00
4.	Odgodena porezna obveza Porez na dobitak (gubitak) <i>Za odgođenu poreznu obvezu</i>	260 803	1.800,00	1.800,00
5.	Gubitak nakon oporezivanja Porez na dobitak (gubitak) Gubitak prije oporezivanja <i>Za obračun gubitka</i>	8041 803 801	162.200,00 37.800,00	200.000,00
6.	Gubitak poslovne godine Gubitak nakon oporezivanja <i>Za prijenos gubitka tekuće godine</i>	951 8041	162.200,00	162.200,00

✓ **Napomena: Izostavljena su knjiženja zatvaranja razreda 8 koja bi se trebala provesti istodobno kada i zatvaranje razreda 4 i 7.**

Porezni bi obveznik trebao preknjižiti dio odgođene porezne obveze na dospjelu poreznu obvezu, a s obzirom na to da nema porezne obveze, dospjelu poreznu obvezu zbog realizirane revalorizacijske pričuve knjiži kao porezni prihod. Dakle, kako iz obrasca PD ne proizlazi porezna obveza, nastala svota smatra se prihodom od poreza koja se provodi na računu 803.

U ovom bi se slučaju tehnički moglo postupiti u skladu s t. 58. a MRS-a 12 pa tu svotu s računa 260 knjižiti u korist kapitala 9509 – *Dobitak iz privremene razlika* jer je odgođena revalorizacijska pričuva evidentirana nakon smanjenja za odgođeni porez. Jednako tako, porezni obveznik treba knjižiti novonastalu odgođenu poreznu imovinu u korist kapitala posredno ili neposredno.

U ovom je slučaju prikazano knjiženje odgođene porezne imovine putem razreda 8 (račun 803 – potražuje), čime je gubitak smanjen te je u konačnom rezultatu smanjen gubitak tekuće godine i u RDG-u i u bilanci. Ako bi se knjiženje obavilo putem razreda 9, tada bi rezultat tekuće godine pokazivao veći gubitak, ali bi se kapital na posebnom računu povećao

za odgođenu poreznu imovinu, a što bi bilo realnije iskazivanje rezultata tekućeg razdoblja.

Ako bi se knjiženje odgođenog poreza provodilo putem razreda 8 (račun 803 – potražuje), time je gubitak smanjen te je u konačnom rezultatu smanjen gubitak tekuće godine i u RDG-u i u bilanci. Ako bi se knjiženje obavilo putem razreda 9, tada bi rezultat tekuće godine pokazivao veći gubitak, ali bi se kapital na posebnom računu povećao za odgođenu poreznu imovinu, a što bi bilo realnije iskazivanje rezultata tekućeg razdoblja. Ako bi se knjiženje odgođene porezne imovine provelo putem razreda 9 (računa 9509 potražuje), tj. povećanjem kapitala nastalog obračunom odgođene porezne imovine, porezni bi obveznik imao evidenciju da je ta odgođena porezna imovina oblikovala dobitak koji nije raspoloživ za isplatu te bi se mogao i ukinuti kada se realizira taj oblikovani dobitak. Bez obzira na tehniku knjiženja, tj. knjižili to posredno putem razreda 8, što je često praktičnije zbog „**jednakosti dobitka u RDG-u i u bilanci**“ ili izravno u razred 9, što daje bolje informacije s obzirom na nastanak i poništavanje takva kapitala te mogućnost praćenja i zaštite takva kapitala od isplate jer je općeprihvaćeno stajalište da taj dio kapitala nije raspoloživ za isplatu jednostavno zbog toga što nije realiziran. Ako se tako oblikovani kapital knjiži putem razreda 8, tada se informacija o oblikovanju kapitala i njegovoj zaštiti od moguće isplate potpuno gubi te ni financijsko knjigovodstvo nema onu informativnu vrijednost koja se od njega očekuje, tj. da pruži informacije za vanjske korisnike, ali i za potrebe upravljanja kapitalom, dividendnom politikom te društvom i njegovom likvidnosti i solventnosti.

5. ZAKLJUČAK

U skladu s MRS-ovima odnosno HSFI-jima porezni obveznik treba knjižiti odgođenu poreznu imovinu odnosno odgođenu poreznu obvezu. Pri tome se treba postupati oprezno ne precjenjujući imovinu i ne podcjenjujući obveze društva i predviđajući buduće događaje, tj. hoće li moći iskoristiti odgođenu poreznu imovinu ostvarenim dobitkom u budućnosti, povezanim planovima uprave u vezi s korištenjem poreznoga gubitka i sl.

Knjiženje odgođenog poreza u tekućem razdoblju ovisi o tome kako je knjižen odgođeni porez u prethodnim godinama i povezano knjiženje poslovnih događaja koji su prouzročili knjiženje odgođenog poreza. Mišljenja smo da tehnika knjiženja nije odlučujuća nego da je bitna informacija koja se objavljuje u financijskim izvješćima, a koja je odraz stvarnog stanja poslovnih događaja.

Odgođenu poreznu imovinu porezni obveznik treba knjižiti samo onda kada postoji mogućnost njezina nadoknađivanja u budućim razdobljima.

Posebnu pozornost treba posvetiti slučajevima iskazivanja odgođene porezne imovine i iskazivanja poreza na dobitak s negativnim predznakom u računu dobitka i gubitka zbog zahtjeva da se u računu dobitka i u bilanci iskaže dobitak razdoblja u jednakoj svoti.

U skladu s MRS-om 12, odgođenu poreznu imovinu i obveze ne treba diskontirati nego ih iskazivati prema nominalnoj vrijednosti uz obvezu provjeravanja na kraju svake godine, odnosno uključivanja u obračun.

