

Paško Anić-Antić*
Ivan Idžojtić**

UDK 657.375(497.5)
JEL Classification M41, G38
Pregledni članak

PRIVREMENE RAZLIKE I UČINCI PRIVREMENIH RAZLIKA NA FER I OBJEKTIVNO FINANCIJSKO IZVJEŠTAVANJE U REPUBLICI HRVATSKOJ

Elementi financijskih izvještaja trebali bi iskazivati ekonomski odnosno stvarni tijek poslovnih događaja nekog poduzeća, što u konačnici treba rezultirati njihovim fer i objektivnim prikazivanjem. Na taj način financijski izvještaji ostvaruju svoj osnovni cilj - pružanje informacija različitim korisnicima o financijskom položaju, uspješnosti poslovanja i promjenama financijskog položaja poduzeća. Zadovoljavanje računovodstvenih načela priznavanja i vrednovanja imovine, ne mora značiti i njeno istinito i objektivno prikazivanje u financijskim izvještajima. U zakonodavstvima u kojima su računovodstvena načela za potrebe utvrđivanja računovodstvene dobiti prije oporezivanja sukladna poreznim načelima kojima se utvrđuje osnovica za priznavanje porezne obveze tekućeg razdoblja, utvrđeni porezni rashod ujedno je iskazan i u Računu dobiti i gubitka kao odbitna stavka dobiti prije oporezivanja. U gospodarstvima gdje se zbog nesukladnosti računovodstvenih načela i propisa oporezivanja javljaju privremene razlike, efektivna stopa poreznog tereta nije istovjetna njenoj nominalnoj stopi (može biti i veća i manja od nominalne zakonske stope). Upravo primjenom načela iz MRS 12 - Porez na dobit, postiže se, za računovodstvene svrhe, svođenje efektivne stope oporezivanja na njenu nominalnu stopu, kojom valja (kad je

* P. Anić-Antić, dr. sc., Zagrebačka škola ekonomije i menadžmenta. (E-mail: pasko.anic-antic@zg.htnet.hr).

** I. Idžojtić, mr. sc., Ured ovlaštenih poreznih savjetnika Javorović, Idžojtić & partneri. (E-mail: ivan.idzajtjic@porezno-savjetovanje.com.hr)

Rad je primljen u uredništvo 08. 01. 2012., a prihvaćen je za objavljivanje 09. 11. 2012.

riječ o privremenim razlikama) teretiti rezultat za raspodjelu, a time i iznos neto dobiti za raspodjelu.

Stvarna, odnosno ekonomska posljedica nastanka i postojanja privremenih razlika, čiji porezni učinci nisu obuhvaćeni po načelima iz MRS-a 12, je podcjenjivanje ili pak precjenjivanje dobiti nakon oporezivanja, što znači podcjenjeni ili precijenjeni kapital odnosno podcjenjenu ili precijenjenu neto imovinu (sa svim u konačnici financijskim učincima na obujam i strukturu raspoređivanja dobiti). Zapravo, konačna posljedica je u tome što financijski izvještaji nisu objektivni ni istiniti.

Ključne riječi: privremene razlike, MRS 12, financijski izvještaji, međunarodni računovodstveni standardi, vrednovanje imovine, porez na dobit

1. Uvod

Porez na dobit je financijska obveza poreznog obveznika čiji se godišnji iznos utvrđuje u Prijavi poreza na dobit (Obrazac PD). Istodobno, porez na dobit stavka je u Računu dobiti i gubitka i predstavlja iznos koji se pri utvrđivanju neto dobiti odbija od dobiti prije poreza. Međutim, ako su poreznom obvezniku (trgovačkom društvu) u poreznom razdoblju nastale privremene razlike ili ako su mu ukinute ranije nastale privremene razlike, odnosno, ako su mu u istom poreznom razdoblju privremene razlike i nastale i ukinute, iznos poreza na dobit koji treba biti iskazan u Računu dobiti i gubitka, a koji se pri utvrđivanju neto dobiti odbija od dobiti prije poreza, nije istovjetan iznosu poreza na dobit iz Prijave poreza na dobit. Podatak o porezu na dobit sadržan u Računu dobiti i gubitka tada je manji ili veći od podatka o porezu na dobit utvrđenom u Prijavi poreza na dobit.

Naime, u tome slučaju porezni obveznik pri utvrđivanju iznosa poreza na dobit koji je iskazan u Računu dobiti i gubitka a koji se pri utvrđivanju neto dobiti odbija od dobiti prije poreza mora postupati u skladu s načelima sadržanim u Međunarodnom računovodstvenom standardu 12 - *Porez na dobit* (za one koji po Zakonu o računovodstvu primjenjuju MRS/MSFI) odnosno u skladu s načelima sadržanim u Hrvatskom standardu financijskog izvještavanja 14 - *Vremenska razgraničenja* (za one koji po Zakonu o računovodstvu primjenjuju HSFI). U ovim računovodstvenim standardima nisu propisana načela za utvrđivanje porezne osnove već suprotno, načela za postupanje u računovodstvu u slučaju kada porezni propisi koji se moraju primjenjivati za svrhe poreza odstupaju od računovodstvenih načela koji se primjenjuju za svrhe financijskog izvještavanja.

To vrijedi za sva razdoblja nakon 1. siječnja 2008. godine od kada se i primjenjuje važeći Zakon o računovodstvu (Nar. novine, br. 109/07). Vrijedilo je to i za ranija razdoblja kada su se primjenjivali prijašnji zakoni o računovodstvu. U tim ra-

nijim razdobljima nisu postojali HSFI, ali to nije relevantno jer između načela iz MRS-a 12 i HSFI-a 14 nema baš nikakvih razlika, a zakoni o računovodstvu koji su ranije bili na snazi također su obvezivali na primjenu MRS-a 12. Međutim, primjenu tih ranijih zakona o računovodstvu nitko nije kontrolirao. Budući da primjenjivanje odnosno neprimjenjivanje MRS-a 12 nema baš nikakav utjecaj na poreznu osnovicu odnosno poreznu obvezu, a njihovu primjenu po ranijim zakonima o računovodstvu nitko nije kontrolirao, mnogi poduzetnici (trgovačka društva) nisu niti primjenjivali računovodstvena načela o obuhvatu poreznih učinaka privremenih razlika, jer nije niti bilo nepovoljne posljedice (sankcije). To su primjenjivali u pravilu samo oni čiji su financijski izvještaji podliježali obveznoj reviziji.

Od 1. siječnja 2008. godine, poduzetnik je dužan primjenjivati navedene računovodstvene standarde, temeljem čl. 12. i 13. Zakona o računovodstvu (Nar. novine, br. 109/07), pod prijetnjom novčane kazne za prekršaj po čl. 32. Zakona o računovodstvu. Nadzor primjene ovih zakona obavlja Ministarstvo financija – Porezna uprava, dakle praktično iste osobe koje su ovlaštene i za nadzor pravilnosti obračunavanja i plaćanja poreza. Prema tome, poduzetniku nije dovoljno pravilno postupiti za porez, ako istodobno nije pravilno postupio i prema Zakonu o računovodstvu. Dakle, suštinska promjena nije u obvezatnosti primjene računovodstvenih načela o obuhvatu poreznih učinaka privremenih razlika, nego u uvođenju nadzora primjene Zakona o računovodstvu, što znači mogućnosti pokretanja prekršajnog postupka i plaćanja novčanih kazni.

Osim ove formalno – pravne, postoji i stvarna, odnosno ekonomska posljedica. Posljedica nastanka i postojanja privremenih razlika, čiji porezni učinci nisu obuhvaćeni po načelima iz MRS-a 12 odnosno HSFI-a 14, je podcjenjivanje ili pak precjenjivanje dobiti nakon oporezivanja. Podcjenjena ili precijenjena dobit u godini nastanka privremene razlike znači podcjenjeni ili precijenjeni kapital odnosno podcjenjenu ili precijenjenu neto imovinu (sa svim u konačnici financijskim učincima na obujam i strukturu raspoređivanja dobiti). Zapravo, konačna posljedica je u tome što financijski izvještaji nisu fer i nisu objektivni. Prema Okviru za primjenu HSFI i HSFI-u 1, odnosno, prema Okviru za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja u skladu s MRS i MRS-u 1, te prema čl. 15. Zakona o računovodstvu financijski izvještaji moraju fer i istinito prezentirati financijski položaj i financijsku uspješnost trgovačkog društva. To podrazumijeva potpuno obuhvaćanje učinaka poslovnih događaja (uključivo i privremenih razlika), a ne samo djelomično. Djelomično obuhvaćanje poslovnih događaja ima za posljedicu skrivanje ili precjenjivanje njihovih financijskih učinaka, a i jedno i drugo je u izravnoj suprotnosti s propisanim zahtjevom o objektivnim i istinitim financijskim izvještajima.

2. Pravno i ekonomsko određenje razlika računovodstvene i oporezive dobiti

Osnovno polazište u pristupu temi o pravnom i ekonomskom određenju i značenju privremenih razlika je u činjenici da poslovni rezultat koji je iskazan u računovodstvu nije osnovica poreza na dobit. Poslovni rezultat koji je iskazan u računovodstvu samo je polazna veličina u utvrđivanju osnovice poreza na dobit. Na to izravno upućuju slijedeće odredbe Zakona o porezu na dobit (Nar. novine, br. 177/04, 90/05, 57/06 i 146/08 i 80/10): čl. 5., st. 1. koji glasi: “ *Porezna osnovica je dobit koja se utvrđuje prema računovodstvenim propisima kao razlika prihoda i rashoda prije obračuna poreza na dobit, uvećana i umanjena prema odredbama ovoga Zakona.*” i čl. 33., st. 1. koji glasi: „*Porezna osnovica utvrđuje se na temelju podataka evidentiranih u poslovnim knjigama koje se vode u skladu s propisima o računovodstvu i financijskim izvješćima koja se sastavljaju na temelju tih propisa (bilanca, račun dobiti i gubitka), ako ovaj Zakon ne određuje drukčije.*“

Navedenim odredbama Zakona o porezu na dobit ukazuje se na izravnu i iznimno snažnu povezanost između:

- računovodstva poreznog obveznika (trg. društva) i računovodstva koje se mora voditi za svrhe poreza
- financijskih izvještaja i porezne prijave
- računovodstvenih propisa i poreznih propisa.

Prema tome, povezanost između računovodstvene dobiti i poreza na dobit je izravna, iznimno snažna i zapravo ukazuje na vezu između računovodstva poreznog obveznika (trgovačkog društva) i računovodstva koje on mora voditi za svrhe poreza. Računovodstvo trgovačkog društva kao funkcija i kao sustav informacija zasnovano na sustavu dvojnog knjigovodstva, cjelina je prema kojoj različite grupe korisnika informacija postavljaju svoje zahtjeve za informacijama. Računovodstvo koje je usmjereno na vanjske korisnike informacija, naziva se financijsko računovodstvo. U tu skupinu korisnika informacija spada i porezna vlast. Porezni obveznici moraju u svojem računovodstvu osigurati podatke koji omogućuju utvrđivanje i pravodobno izvršavanje porezne obveze, nadzor ispravnosti utvrđivanja porezne obveze i izradu prijava poreza. Najširi zahtjevi poreznih vlasti prema računovodstvu postavljeni su, u pravilu, kod poreza na dobit. Međutim, niti za svrhe poreza na dobit, a niti za ostale porezne oblike, ne proizlazi zahtjev da se izdvojeno, izvan financijskog računovodstva trgovačkog društva, vode posebna, neosnovano nazvana, porezna računovodstva. Takva posebna računovodstva nisu potrebna. Načelno, u okviru podataka koji se u financijskom računovodstvu i u analitičkim knjigovodstvima osiguravaju za izradu financijskih izvještaja osiguravaju se i dodatni podaci potrebni za svrhe utvrđivanja porezne obveze i sastavljanja poreznih prijava. Mišljenja smo, dakle, da ne postoji “porezno računovodstvo” već da porezni zahtjevi proširuju zadatak računovodstva.

Povezanost između financijskih izvještaja i porezne prijave je uzročno-posljedična što proizlazi iz slijedećeg:

- financijski rezultat koji je sadržan u financijskim izvještajima je integralni dio porezne osnovice i poreza sadržanog u poreznoj prijavi
- porez koji je sadržan u poreznoj prijavi je integralni dio imovine i obveza sadržanih u bilanci i financijskog rezultata sadržanog u računu dobiti i gubitka.

Porez iskazan u bilanci trgovačkog društva utječe na njegov financijski položaj. Porez iskazan u računu dobiti i gubitka trgovačkog društva utječe na njegovu uspješnost. U sklopu zakonskih mogućnosti, ali i ostalih uvjeta, porezni obveznik nastoji svojim odlukama utjecati na mogućnost minimiziranja financijskih obveza za porez ili na vremensko odgađanje plaćanja porezne obveze, što je najčešći slučaj. Pozitivni porezni učinci tih odluka utječu na financijski položaj i na stanja koja se iskazuju u financijskim izvještajima.

Računovodstveni propis kod nas je Zakon o računovodstvu, a po njemu se primjenjuju MSFI/MRS odnosno HSFI. Naime, u članku 13. Zakona o računovodstvu¹ propisano je: „*Poduzetnik je dužan sastavljati i prezentirati godišnje financijske izvještaje primjenom HSFI-ja. Iznimno ... veliki poduzetnici i poduzetnici čije dionice ili dužnički vrijednosni papiri su uvršteni ili se obavlja priprema za njihovo uvrštenje na organizirano tržište vrijednosnih papira dužni su sastavljati i prezentirati godišnje financijske izvještaje primjenom Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja.*“ Iz toga proizlazi da su ovi računovodstveni standardi posredno inaugurirani kao porezni propis i to različito za različite poduzetnike. Iz odredbi Zakona o porezu na dobit i odredbi Zakona o računovodstvu proizlazi da će pravni okvir za utvrđivanje porezne osnovice za jednu grupu poreznih obveznika biti MSFI a za drugu grupu HSFI. Velika je dvojba je li s aspekta utvrđivanja porezne osnovice uopće prihvatljiva ovakva podjela poreznih obveznika i jesu li posebice MSFI-i prikladan pravni okvir za utvrđivanje porezne osnovice. To je skup računovodstvenih pravila u funkciji izvještavanja koji se neprekidno mijenja zbog razloga koji baš nikakve veze nemaju s porezima, a u Hrvatskoj se izravno odražavaju upravo na porez. Je li bolje rješenje da su, za svrhe utvrđivanja porezne osnovice, u porezne propise uključena načela istovjetna za sve poduzetnike i porezne obveznike? To ne znamo jer nije zakonsko opredjeljenje, ali je sigurno da bi u tom slučaju svih 80-ak tisuća obveznika poreza na dobit u Hrvatskoj primjenjivalo jasan i isti pravni okvir za svrhe poreza.

Visina porezne obveze određena je “ad valorem” tj. vrijednošću osnovice i visinom porezne stope, a utvrđuje se postupkom oporezivanja. On se može analizirati metodološki po njegovoj suštini, a može se analizirati i formalno. Suština

¹ Narodne novine br. 109/07

i metodologija oporezivanja bila je, ostala je i ostat će neovisna o tome kako se mijenjaju porezni propisi. O promjeni propisa ovisi njegova forma kroz propisivanja sadržaja porezne prijave. Suštinski promatrano, utvrđivanje poreza na dobit obuhvaća:

1. polaznu veličinu u utvrđivanju porezne osnovice,
2. stavke korekcije polazne veličine koji ju svode na tzv. oporezivu dobit (ili porezni gubitak),
3. preneseni porezni gubitak koji u iznosu manjemu od oporezive dobiti određuje poreznu osnovicu,
4. poreznu obvezu,
5. porezna oslobođenja i
6. konačnu poreznu obvezu.

Polazna veličina u utvrđivanju porezne osnovice jest financijski rezultat iskazan u računovodstvu kao razlika ukupnih prihoda i ukupnih rashoda, a to proizlazi iz čl. 5. st. 1. Zakona koji navodi: “... *dobit koja se utvrđuje prema računovodstvenim propisima ..., uvećana i umanjena prema odredbama ovoga Zakona.*” Uvećanja i umanjenja polazne veličine u računovodstvenom određenju predstavljaju tzv. stalne razlike i privremene razlike.

3. Financijski i računovodstveni aspekt razlika računovodstvene i oporezive dobiti

U poreznim se propisima u definiciji porezne osnovice određuje da su dobit ili gubitak iskazani u računovodstvu poreznog obveznika polazne veličine u postupku utvrđivanja porezne osnovice. Zbog toga što prema poreznim propisima dobit ili gubitak iskazani u računovodstvu nisu prihvaćeni kao porezna osnovica, u poreznim je propisima utvrđeno da se dobit ili gubitak iskazani u računovodstvu u postupku utvrđivanja porezne osnovice uvećavaju i umanjuju, odnosno “prilagođavaju” za određene iznose rashoda i prihoda.

S financijskog aspekta “prilagođavanja”, tj. uvećavanja i umanjenja polazne veličine za određene iznose rashoda i prihoda dijele se na:

- a) stalne razlike između dobiti ili gubitka u računovodstvu i porezne osnovice,
- b) privremene razlike između dobiti ili gubitka u računovodstvu i porezne osnovice.

3.1. Stalne razlike

Stalne razlike su razlike između dobiti ili gubitka u računovodstvu i porezne osnovice koje nastaju u jednom razdoblju-godini, a ne ukidaju se (ne poništavaju) u budućnosti. Stalnim razlikama nastaje financijski učinak koji je također stalan (trajan) a može biti povoljni i nepovoljni. Ovaj financijski učinak ne iskazuje se posebno u računovodstvu odnosno na nekoj posebnoj bilančnoj stavci. Izražen je bilo u trajno umanjenoj ili u trajno uvećanoj obvezi poreza na dobit zbog koje je neto dobit trajno veća ili trajno manja. Znači da je efektivno opterećenje računovodstvene dobiti porezom različito od nominalne stope 20% tj. ili je manje ili je veće od 20%.

Iz definicije porezne osnovice i ostalih odredbi Zakona o porezu na dobit, članak 5., 6. i 7., proizlazi da stalne razlike u Hrvatskoj mogu nastati kao posljedica:

- stalnih razlika kod prihoda,
- stalnih razlika kod rashoda.

Točnije, stalne razlike kod nas proizlaze i čine ih:

- ➔ računovodstveni prihodi koji su trajno porezno nepriznati,
- ➔ porezni prihodi koji su trajno računovodstveno nepriznati,
- ➔ računovodstveni rashodi koji su trajno porezno nepriznati,
- ➔ porezni rashodi koji su trajno računovodstveno nepriznati.

Računovodstveni prihodi koji su trajno porezno nepriznati su:

- dobici od ulaganja u dionice i udjele,
- dobici od usklađenja ulaganja u dionice i udjele za udio u dobiti po metodi udjela.

Porezni prihodi koji su trajno računovodstveno nepriznati su:

- kamate preniske vjerovničke s povezanom osobom nerezidentom
- skrivene isplate dobiti – tzv. povoljna kamata

Računovodstveni rashodi koji su trajno porezno nepriznati su:

- novčane kazne
- 70% troškova reprezentacije
- 30% troškova osobnih auta i drugih sredstava za osobni prijevoz
- izuzimanja i skrivene isplate dobiti uključivo i prekomjerne manjkove
- darovanja iznad 2% prihoda prethodne godine
- kamate prekomjerne dužničke s povezanom osobom nerezidentom

- zatezne kamate s povezanom osobom
- kamate na zajmove člana s min. 25% udjela
- troškovi prisilne naplate poreza (pristojbe, troškovi čuvanja i sl.)
- amortizacija osobnih auta i drugih sred. za osobni prijevoz - na osnovicu preko 400.000 kuna.
- amortizacija goodwill-a.

Porezni rashodi koji su trajno računovodstveno nepriznati su de facto državne potpore:

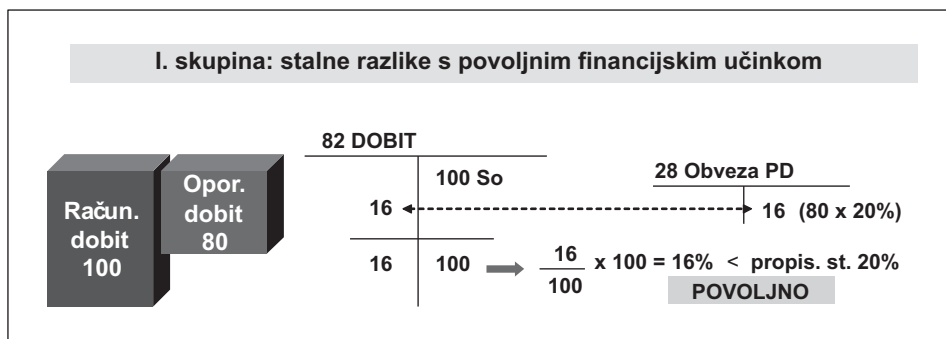
- opravdani troškovi općeg i posebnog obrazovanja i izobrazbe
- opravdani troškovi projekata znanstvenih i razvojnih istraživanja

Sa stajališta financijskog odnosno poreznog učinka navedene stalne razlike kod prihoda i stalne razlike kod rashoda dijele se u dvije skupine.

Prvu skupinu čine one stalne razlike čiji su financijski učinci trajno povoljni. Trajno povoljni financijski učinci izraženi su u trajno umanjenoj obvezi PD-a, odnosno u trajno uvećanoj neto dobiti. To ima za posljedicu da je efektivno opterećenje računovodstvene dobiti porezom manje od nominalne stope 20%. Ove stalne razlike čine računovodstveni prihodi koji su trajno porezno nepriznati i porezni rashodi koji su trajno računovodstveno nepriznati.

Slika 1.:

STALNE RAZLIKE S POVOLJNIM FINANCIJSKIM UČINKOM



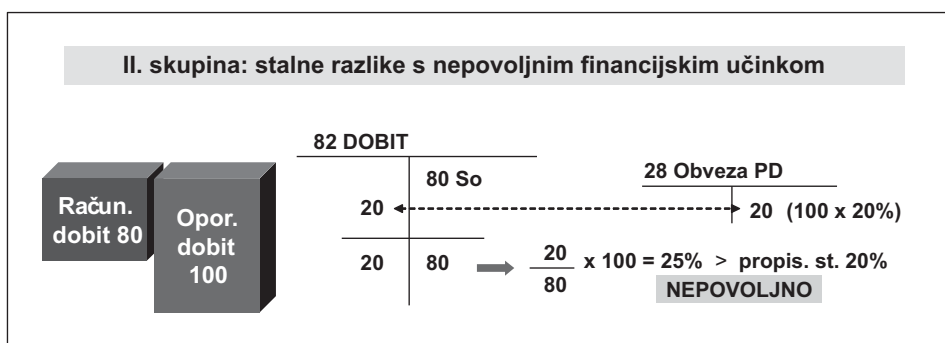
Izvor: autori

Drugu skupinu čine one stalne razlike čiji su financijski učinci trajno nepovoljni. Trajno nepovoljni financijski učinci izraženi su u trajno uvećanoj obvezi

PD-a, odnosno u trajno umanjenoj neto dobiti. To ima za posljedicu da je efektivno opterećenje računovodstvene dobiti porezom veće od nominalne stope 20%. Ove stalne razlike čine porezni prihodi koji su trajno računovodstveno nepriznati i računovodstveni rashodi koji su trajno porezno nepriznati.

Slika 2.:

STALNE RAZLIKE S NEPOVOLJNIM FINANCIJSKIM UČINKOM



Izvor: autori

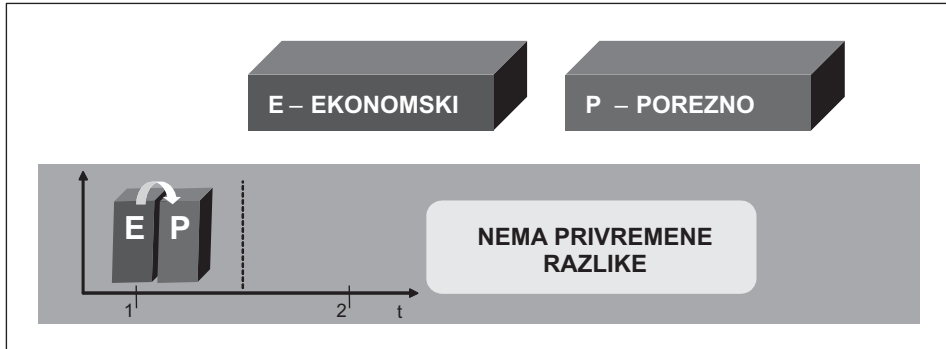
3.2. Privremene razlike

Privremene razlike su definirane u Međunarodnom računovodstvenom standardu 12 -*Porez na dobit* (za one koji po Zakonu o računovodstvu primjenjuju MRS/MSFI), odnosno u Hrvatskom standardu financijskog izvještavanja 14 -*Vremenska razgraničenja* (za one koji po Zakonu o računovodstvu primjenjuju HSFI), kao razlike između računovodstvene dobiti i oporezive dobiti koje nastaju u jednom (ili više) razdoblju-godini, a ukidaju se, odnosno poništavaju, u budućnosti.

Zapravo, privremene razlike su razlike između dobiti (gubitka) utvrđene po ekonomskim načelima i oporezive dobiti (porezni gubitak) za neko razdoblje, koje nastaju zbog toga što se razdoblje u kojemu su neke stavke prihoda i rashoda uključene u oporezivu dobit ne podudara s razdobljem u kojemu su one uključene u obračun ekonomske dobiti.

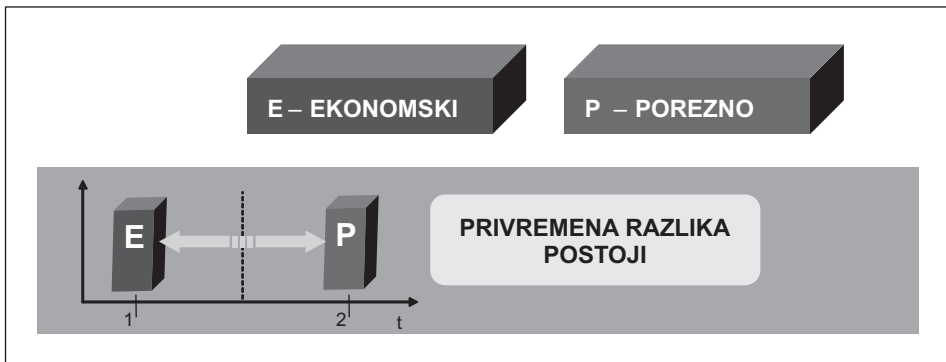
Slika 3.:

RAZLIKE IZMEĐU EKONOMSKE I OPOREZIVE DOBITI



Slika 4.:

RAZLIKE IZMEĐU EKONOMSKE I OPOREZIVE DOBITI



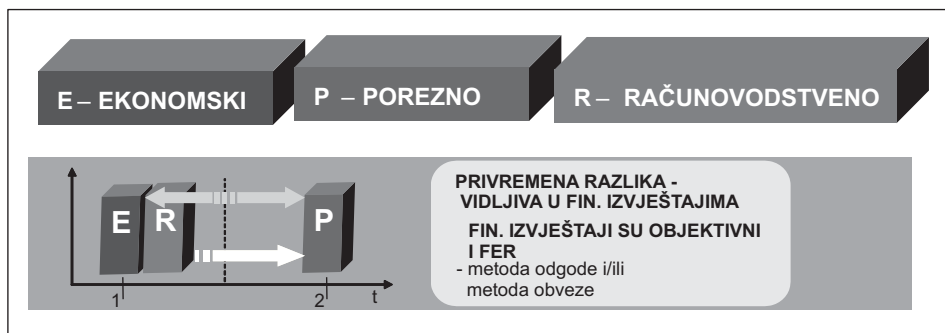
Izvor: autori

Na slici 3. u istome vremenskom razdoblju (t_1) dobit po ekonomskim načelima (zapravo prihodi i rashodi po ekonomskim načelima) jednaka je oporezivoj dobiti. Zato ne postoji privremena (vremenska) razlika.

Na slici 4. u istome vremenskom razdoblju (t_1) dobit po ekonomskim načelima nije jednaka oporezivoj dobiti. One su jednake u različitim vremenskim razdobljima. Zato postoji privremena (vremenska) razlika.

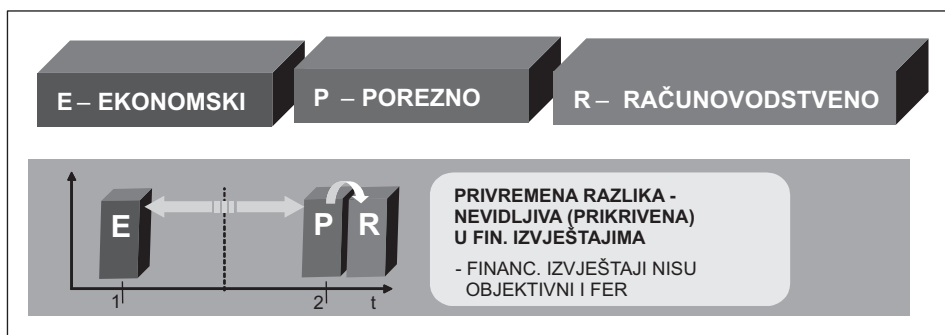
Slika 5.:

RAZLIKE IZMEĐU EKONOMSKE, POREZNE I RAČUNOVODSTVENE DOBITI



Slika 6.:

RAZLIKE IZMEĐU EKONOMSKE, POREZNE I RAČUNOVODSTVENE DOBITI



Izvor: autori

Na slikama 5. i 6. s postojanjem privremene razlike, u usporedbu između ekonomske dobiti i oporezive dobiti uključena je i računovodstvena dobit.

Na slici 5. u istome vremenskom razdoblju (t_1) računovodstvena dobit jednaka je dobiti po ekonomskim načelima. Istodobno to znači da je ona različita od oporezive dobiti. Zbog toga postoji privremena (vremenska) razlika i to vidljiva privremena razlika. Financijski izvještaji su fer i objektivni jer odražavaju ekonomsku stvarnost, a za računovodstveni obuhvat učinaka vidljive privremene razlike primjenjuju se metoda odgode i metoda obveze.

Na slici 6. u istome vremenskom razdoblju (t_1) računovodstvena dobit jednaka je oporezivoj dobiti. Istodobno to znači da je ona različita od dobiti po ekonomskim

načelima. Zbog toga postoji privremena (vremenska) razlika i to nevidljiva ili prikriivena privremena razlika. Financijski izvještaji nisu fer i nisu objektivni jer ne odražavaju ekonomsku stvarnost.

Moguća su dva slučaja vidljivih privremenih razlika. Prema računovodstvenim standardima vidljive privremene razlike mogu biti:

- a) oporezive privremene razlike i
- b) odbitne privremene razlike.

Oporezive privremene razlike su privremene razlike koje će imati za posljedicu oporezive iznose pri određivanju oporezive dobiti (poreznog gubitka) u budućim razdobljima kada će knjigovodstveni iznos sredstava biti vraćen ili obveza podmirena. Zapravo, ove privremene razlike nastaju ako je računovodstvena dobit veća od oporezive dobiti, a u budućnosti će kod ukidanja biti suprotno tj. računovodstvena dobit će biti manja od oporezive dobiti. Porezni učinak ove privremene razlike iskazuje se primjenom *metode obveze*.

Odbitne privremene razlike su privremene razlike koje će imati za posljedicu iznose koji se mogu odbiti pri određivanju oporezive dobiti (poreznog gubitka) budućeg razdoblja u kojemu će knjigovodstveni iznos sredstava biti vraćen ili obveza podmirena – porez na dobit plaćen „danas“. Zapravo, ove privremene razlike nastaju ako je računovodstvena dobit manja od oporezive dobiti, a u budućnosti će kod ukidanja biti suprotno tj. računovodstvena dobit će biti veća od oporezive dobiti. Porezni učinak ove privremene razlike iskazuje se primjenom *metode odgode*.

Porezni učinci privremenih razlika iskazuju se u računovodstvu i u financijskim izvještajima kao: *stavke aktive i pasive* i *elementi utvrđivanja neto dobiti/gubitka*.

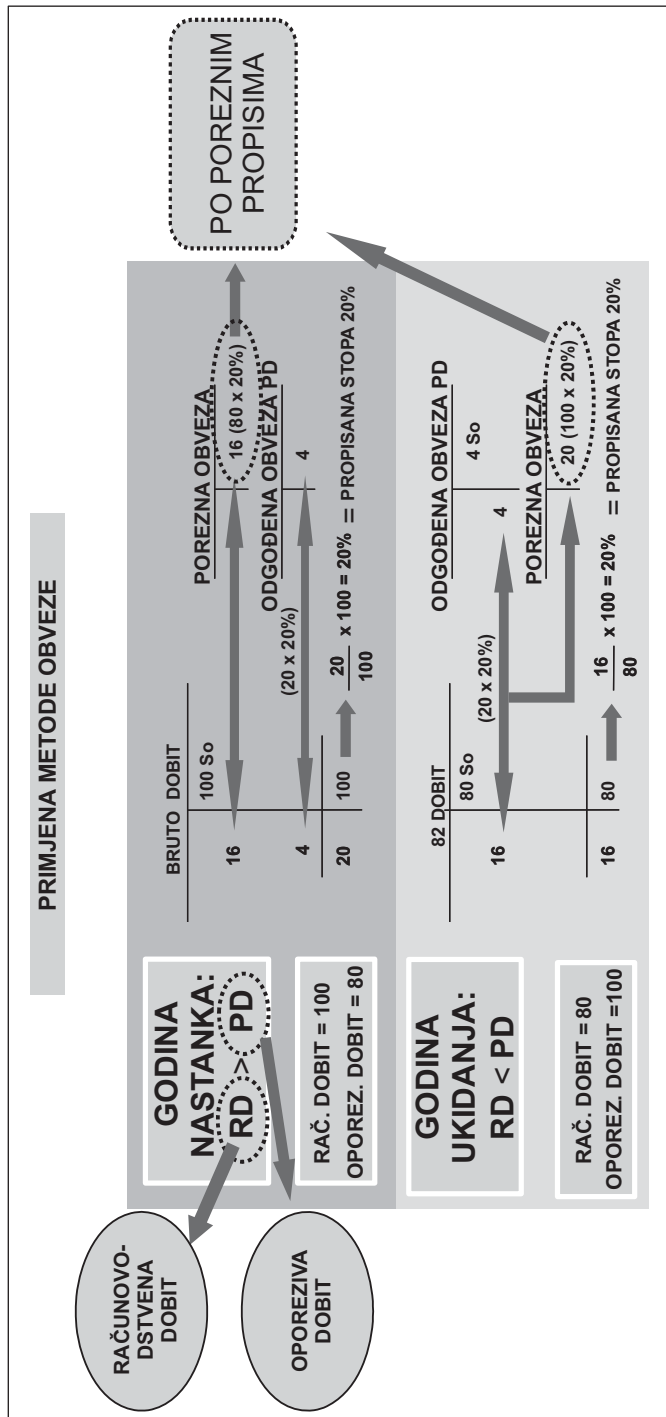
U aktivni – imovini porezni učinak privremenih razlika iskazuje se kao odgođena porezna imovina (deferred tax assets). On je dio tekućeg poreza (dio angažiranog novca za plaćeni porez na dobit) koji se ne pokriva iz računovodstvene dobiti nego se njegovo pokriće odgađa do vremena ukidanja privremene razlike. Financijski učinak je isti kao kod unaprijed plaćenog poreza i zato je nepovoljan.

U pasivi – obvezama porezni učinak privremenih razlika iskazuje se kao odgođena porezna obveza (deferred tax liabilities). On je dio poreza na dobit čije je dospjeće – plaćanje odgođeno do vremena ukidanja privremene razlike. Financijski učinak je isti kao kod poreznog kredita i zato je povoljan.

Prema tome, privremenim razlikama nastaje financijski učinak koji je također privremen, a može biti povoljni i nepovoljni. Ovi financijski učinci se iskazuju posebno u računovodstvu. Nepovoljni učinci privremenih razlika sadržani su u stavci *odgođene porezne imovine (odgođeno pokriće poreza na dobit)*, a povoljni učinci privremenih razlika u stavci *odgođenih poreznih obveza*. Odgađanjem pokrića poreza iz dobiti ili pak odgađanjem plaćanja poreza na dobit i njihovim iskazivanjem u navedenim bilančnim stavkama postiže

Slika 7.:

RAČUNOVODSTVENI OBUHVAT POREZNOG UČINKA OPOREZIVE PRIVREMENE RAZLIKE
UZ PRIMJENU METODE OBVEZE



Izvor: autori

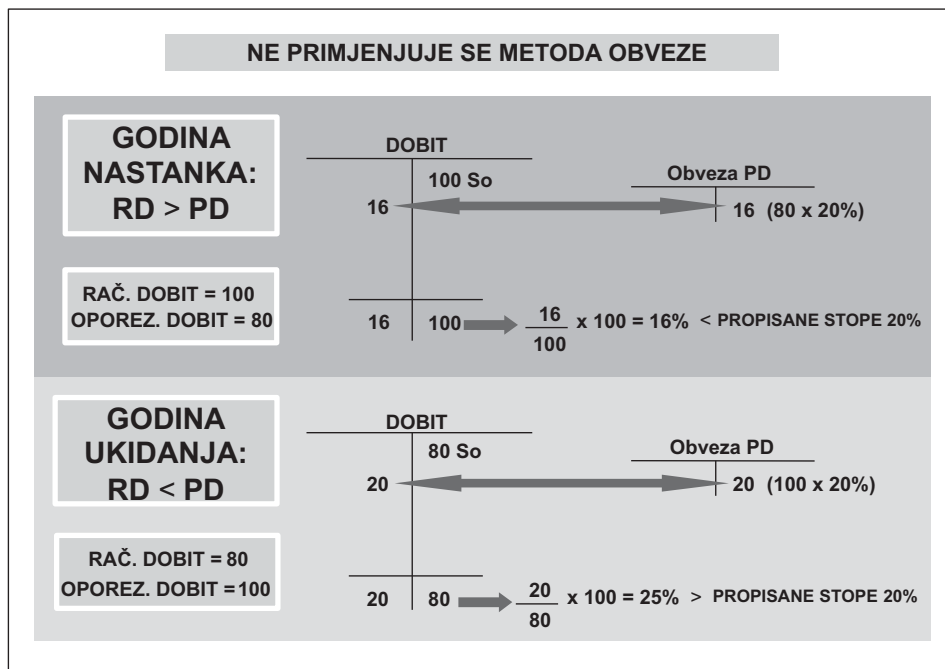
se to da je, neovisno o privremenim razlikama između računovodstvene dobiti i porezne osnovice, efektivno opterećenje računovodstvene dobiti porezom jednako nominalnoj stopi od 20%.

3.2.1. Oprezive privremene razlike

Oprezive privremene razlike nastaju ako je računovodstvena dobit veća od oporezive dobiti, a u budućnosti će kod ukidanja biti suprotno tj. računovodstvena dobit će biti manja od oporezive dobiti. Porezni učinak ove privremene razlike iskazuje se primjenom metode obveze u pasivi bilance u stavci odgođena porezna obveza. Porezni učinak ove privremene razlike je povoljan jer predstavlja

Slika 8.:

RAČUNOVODSTVENI OBUHVAT POREZNOG UČINKA OPOREZIVE PRIVREMENE RAZLIKE KAD SE NE PRIMJENJUJE METODA OBVEZE



odgođeno plaćanje poreza na dobit – porezni kredit. On je privremen i prestat će u godini ukidanja privremene razlike.

Na slici 7. daje se shematski prikaz računovodstvenog obuhvata poreznog učinka oporezive privremene razlike (porezna stopa 20%):²

Ako se ne postupa po načelima iz računovodstvenih standarda i porezni učinci oporezive privremene razlike nisu obuhvaćeni u računovodstvu niti u financijskim izvještajima, posljedice su vidljive iz slike 8 (porezna stopa 20%).³

Usporedbom prethodne dvije slike uočavaju se *izravne posljedice neprimjenjivanja* načela iz MRS-a 12 o računovodstvenom obuhvatu poreznih učinaka - oporezive privremene razlike, a to su:

- u godini nastajanja privremene razlike – efektivno opterećenje računovodstvene dobiti porezom je podcijenjeno tj. manje je od propisanih 20% zbog čega je precijenjena neto dobit i precijenjen je kapital a obveze su podcijenjene. Imovina je istovjetna jer metoda obveza nema odraza na imovinu.
- u godini ukidanja privremene razlike – efektivno opterećenje računovodstvene dobiti porezom je precijenjeno tj. veće je od propisanih 20% zbog čega je podcijenjena neto dobit i podcijenjen je kapital a obveze su precijenjene. Imovina je istovjetna jer metoda obveza nema odraza na imovinu.

3.2.2. Odbitne privremene razlike

Odbitne privremene razlike nastaju ako je računovodstvena dobit manja od oporezive dobiti, a u budućnosti će kod ukidanja biti suprotno tj. računovodstvena dobit će biti veća od oporezive dobiti. Porezni učinak ove privremene razlike iskazuje se, primjenom metode odgode, u aktivi bilance u stavci odgođena porezna imovina. Porezni učinak ove privremene razlike je nepovoljan jer predstavlja dio plaćenog poreza čije se pokriće iz dobiti odgađa, odnosno to je unaprijed plaćeni porez, porezni predujam i k tome još i beskatatni. On je privremen i prestat će u godini ukidanja privremene razlike. Shematski prikaz računovodstvenog obuhvata poreznog učinka odbitne privremene razlike (porezna stopa 20%) bit će prikazan na slici 9.⁴

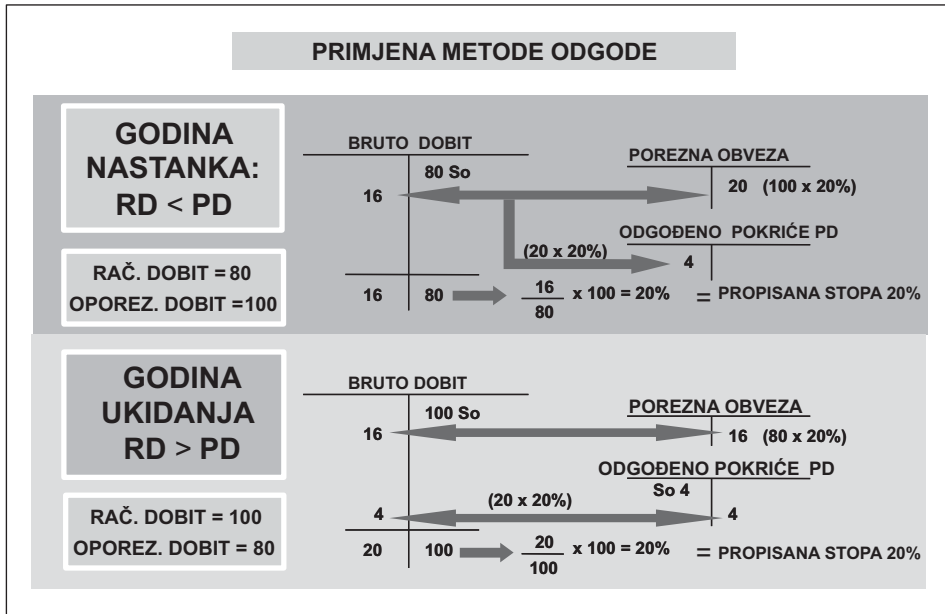
² Financijski učinak utvrđen po poreznoj stopi propisanoj u Republici Hrvatskoj

³ Financijski učinak utvrđen po poreznoj stopi propisanoj u Republici Hrvatskoj

⁴ Financijski učinak utvrđen je po poreznoj stopi propisanoj u Republici Hrvatskoj

Slika 9.:

RAČUNOVODSTVENI OBUHVAT POREZNOG UČINKA OPOREZIVE PRIVREMENE RAZLIKE KAD SE PRIMJENJUJE METODA ODGODE



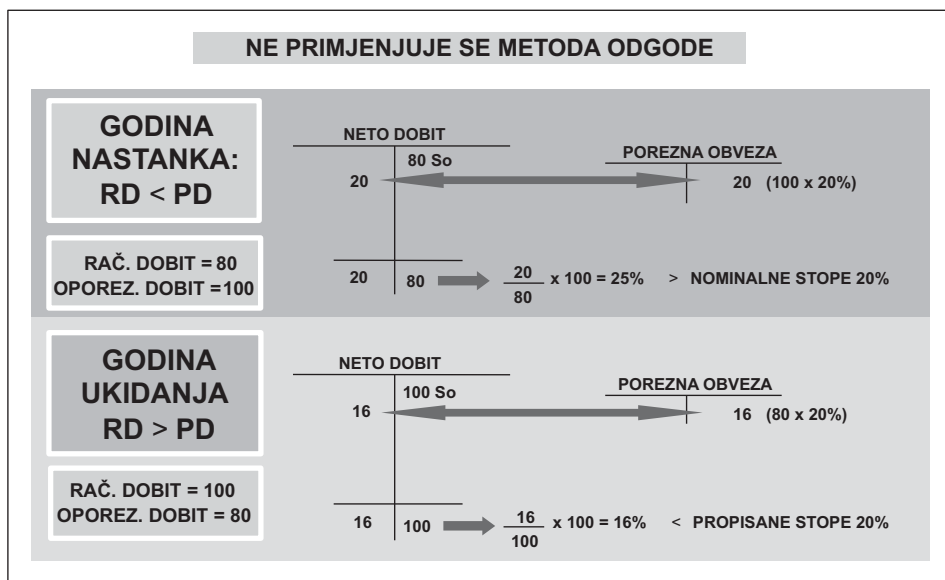
Izvor: autori

Ako se ne postupa po načelima iz računovodstvenih standarda i porezni učinci odbitne privremene razlike nisu obuhvaćeni u računovodstvu niti u financijskim izvještajima, posljedice su vidljive na slici 9. (porezna stopa 20%).⁵

⁵ Financijski učinak utvrđen je po poreznoj stopi propisanoj u Republici Hrvatskoj

Slika 10.:

RAČUNOVODSTVENI OBUHVAT POREZNOG UČINKA OPOREZIVE PRIVREMENE RAZLIKE KAD SE NE PRIMJENJUJE METODA ODGODE



Izvor: autori

Usporedbom prethodne dvije slike uočavaju se *izravne posljedice neprimjenjivanja* načela iz MRS-a 12 o računovodstvenom obuhvatu poreznih učinaka odbitne privremene razlike, a to su:

- u godini nastajanja privremene razlike – efektivno opterećenje računovodstvene dobiti porezom je precijenjeno tj. veće je od propisanih 20% zbog čega je podcijenjena (skrivena) neto dobit i podcijenjen je kapital, imovina je podcijenjena, a obveze su istovjetne jer metoda odgode nema odraza na obveze.
- u godini ukidanja privremene razlike – efektivno opterećenje računovodstvene dobiti porezom je podcijenjeno tj. manje je od propisanih 20% zbog čega je precijenjena neto dobit i precijenjen je kapital i imovina. Obveze su istovjetne jer metoda odgode nema odraza na obveze.

U istome obračunskom razdoblju (godini) moguće su različite kombinacije između oporezivih i odbitnih privremenih razlika, njihovog nastajanja i njihovog ukidanja, od toga da niti jedne privremene razlike ne nastaju niti se ukidaju, do

toga da istodobno nastaju i ukidaju se i oporezive i odbitne privremene razlike. Što je kombinacija složenija to je naravno i složenije rezultanta njihovih učinaka na iznos poreza koji se pokriva iz dobiti tekuće godine, s jedne strane, te na neto dobit trgovačkog društva, s druge strane. Vidljivo je to iz sljedeće tablice:

Slika 11.:

**UTVRĐIVANJE IZNOSA POREZA NA DOBIT KOJI SE MORA POKRITI IZ
DOBITI TEKUĆE GODINE KADA POSTOJE POREZNI UČINCI
– ODGOĐENO POKRIĆE POREZA NA DOBIT I ODGOĐENO
PLAĆANJE POREZA NA DOBIT**

R. b.	Opis	Slučajevi				
		A	B	C	D	E
1.	Iznos porezne obveze utvrđen u prijavi poreza na dobit za tekuću godinu	1.000	1.500	2.000	1.800	2.500
2.	minus Porezni učinak nastale privremene razlike – odgođeno pokriće poreza na dobit	200	0	100	300	0
3.	minus Porezni učinak ukinute privremene razlike – odgođeno plaćanje poreza na dobit	0	300	200	250	400
4.	plus Porezni učinak ukinute privremene razlike – odgođeno pokriće poreza na dobit	0	160	150	100	250
5.	plus Porezni učinak nastale privremene razlike – odgođeno plaćanje poreza na dobit	150	0	300	150	0
6.	= Iznos poreza na dobit kojise mora pokriti iz dobiti	950	1.360	2.150	1.500	2.350

Izvor: Autori

4. Učinci privremenih razlika na objektivnost financijskog izvještavanja

Porez na dobit stavka je u Računu dobit i gubitka i predstavlja iznos koji se pri utvrđivanju neto dobiti odbija od dobiti prije poreza. U zakonodavstvima u kojima su računovodstvena načela za potrebe utvrđivanja računovodstvene dobiti prije oporezivanja sukladna poreznim načelima kojima se utvrđuje osnovica za priznavanje porezne obveze tekućeg razdoblja, utvrđeni porezni rashod ujedno je iskazan i u Računu dobiti i gubitka kao odbitna stavka dobiti prije oporezivanja. Za ovakve slučajeve mogli bismo slobodno reći da su rijetki i „idealni“. Međutim, mnogo češća situacija je kada se računovodstvena načela za utvrđivanje računovodstvene

dobiti ne podudaraju sa poreznim načelima u svrhu utvrđivanja porezne osnovice u istom obračunskom razdoblju. Tada se javljaju privremene razlike pa se događa da u istom obračunskom razdoblju dođe do ukidanja prije nastalih privremenih razlika ili pak da u istom razdoblju dođe i do nastanka i do ukidanja privremenih razlika. U svakom od takvih slučajeva, iznos poreza na dobit koji mora biti iskazan u Računu dobiti i gubitka, a koji se pri utvrđivanju neto dobiti odbija od dobiti prije poreza, nije istovjetan iznosu poreza na dobit iz Prijave poreza na dobit kojom se utvrđuje porezna osnovica. Podatak o porezu na dobit sadržan u Računu dobiti i gubitka tada je manji od podatka o porezu na dobit utvrđenom u Prijavi poreza na dobit ili je veći od njega. Naime, u tome slučaju porezni obveznik pri utvrđivanju iznosa poreza na dobit koji je iskazan u Računu dobiti i gubitka, a koji se pri utvrđivanju neto dobiti odbija od dobiti prije poreza, mora postupati u skladu s načelima izraženim u Međunarodnom računovodstvenom standardu 12 - *Porez na dobit*. U ovom računovodstvenom standardu nisu propisana načela za utvrđivanje porezne osnovice, već suprotno, načela za postupanje u računovodstvu u slučaju kada porezni propisi koji se moraju primjenjivati za svrhe poreza, odstupaju od računovodstvenih načela koja se primjenjuju za svrhe financijskog izvještavanja. U gospodarstvima gdje se zbog nesukladnosti računovodstvenih načela i propisa oporezivanja javljaju privremene razlike, efektivna stopa poreznog tereta nije istovjetna njenoj nominalnoj stopi (može biti i veća i manja od nominalne zakonske stope). Upravo primjenom načela iz MRS 12 - *Porez na dobit*, postiže se, za računovodstvene svrhe, svođenje efektivne stope oporezivanja na njenu nominalnu stopu, kojom valja (kad je riječ o privremenim razlikama) teretiti rezultat za raspodjelu, a time i iznos neto dobiti za raspodjelu.

Stvarna, odnosno ekonomska posljedica nastanka i postojanja privremenih razlika, čiji porezni učinci nisu obuhvaćeni po načelima iz MRS-a 12, je podcjenjivanje ili pak precjenjivanje dobiti nakon oporezivanja. Podcjenjena ili precijenjena dobit u godini nastanka privremene razlike znači podcjenjeni ili precijenjeni kapital, odnosno podcjenjenu ili precijenjenu neto imovinu (sa svim u konačnici financijskim učincima na obujam i strukturu raspoređivanja dobiti). Zapravo, konačna posljedica je u tome što financijski izvještaji nisu fer ni objektivni. Prema Okviru za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja i MRS-u 1, financijski izvještaji moraju fer i istinito prikazati financijski položaj i uspješnost poslovanja. To podrazumijeva potpuno obuhvaćanje učinaka poslovnih događaja (uključivo i privremenih razlika), a ne samo djelomično. Djelomično obuhvaćanje poslovnih događaja ima za posljedicu skrivanje ili precjenjivanje njihovih financijskih učinaka, a jedno i drugo je u izravnoj suprotnosti s propisanim zahtjevom o objektivnim i istinitim financijskim izvještajima.

5. Privremene razlike u Republici Hrvatskoj

Iz definicije porezne osnovice i ostalih odredbi Zakona o porezu na dobit – članak 5., 6. i 7. proizlazi da privremene razlike u Hrvatskoj mogu nastati kao posljedica privremenih razlika kod rashoda.

5.1. Opozive privremene razlike u Hrvatskoj

Privremene razlike mogu nastati ako je računovodstvena dobit veća od opozive dobiti a u budućnosti će po istoj osnovi biti suprotno i time se ukinuti (primjenjuje se po MRS-u 12 “metoda obveze”). U Hrvatskoj ovaj slučaj nije postojao, niti postoji prema važećim propisima o opozivanju dobiti jer on daje mogućnost zakonitog odgađanja (premještanje) plaćanja poreza na dobit bez odgađanja priznavanja neto-dobiti raspoložive za raspodjelu. tj. odgađanje plaćanja poreza bez odgađanja neto dobiti raspoložive za raspodjelu. Formalno je ovakva privremena razlika spriječena definicijom polazne veličine kao dobiti po računovodstvenim propisima što znači da su računovodstveni prihodi i rashodi načelno istovjetni poreznima, te kod amortizacije čl. 12. st. 7. Zakona – «*Ako porezni obveznik obračunava amortizaciju u svoti nižoj od porezno dopustive, tako obračunana amortizacija smatra se i porezno priznatim rashodom.*»

Stvarno, učinak ovakve privremene razlike u dijelu odgađanja plaćanja poreza je moguć, ali je prikriven. Sadržan je u rashodima priznatim u svrhe opozivanja i to po osnovi: amortizacije, vrijednosnih usklađenja i rezerviranja. Primarno i dominantno učinak ovakve privremene razlike u dijelu odgađanja plaćanja poreza sadržan je u amortizaciji priznatoj u svrhe poreza na dobit. To je do te mjere naglašeno da je obilježje našega propisa o opozivanju dobiti porezno kreditiranje kroz priznavanje rashoda od amortizacije.

Međutim, specifičnost poreznog propisa u RH je u tome što omogućava porezno kreditiranje kroz priznavanje rashoda od amortizacije, ali isključivo uz uvjet prikrivanja u financijskim izvještajima tog privremeno povoljnog financijskog učinka amortizacije. Dakle, specifičnost je u postojanju prikrivene opozive privremene razlike.

5.2. Odbitne privremene razlike u hrvatskoj

Privremene razlike mogu nastati ako je računovodstvena dobit manja od opozive dobiti a u budućnosti će po istoj osnovi biti suprotno i time se ukinuti

(primjenjuje se po MRS-u 12 "metoda odgode"). U RH ove privremene razlike mogu postojati zbog amortizacije iznad porezno priznatog iznosa, vrijednosnih usklađenja-umanjenja imovine i rezerviranja koja su porezno privremeno nepriznati rashod.

Zbog činjenice da je porezno priznati rashod od amortizacije znatno veći od amortizacije utvrđene po ekonomskim načelima, ovakva privremena razlika rijetko će se pojaviti i to samo u slučaju ako bi računovodstvena amortizacije (ukupna godišnja) bila veća od one koja se može priznati po čl. 12. Zakona o porezu na dobit.

Rashodi po osnovi vrijednosnih usklađenja imovine su nerealizirani gubici. U biti su porezno nepriznati – privremeno dok se ne realiziraju, a iznimno su porezno priznati. Porezno su nepriznati rashodi od vrijednosnih usklađenja potraživanja od kupaca, vrijednosnih usklađenja zaliha i vrijednosnih usklađenja financijske imovine. Oni će se porezno priznati tek kad se realiziraju, a realiziraju se otuđenjem (prodaja, poklanjanje, uništenje i dr.).

Sukladno ekonomskim načelima (načelo opreznosti, MRS 37) rezerviranja za troškove i rizike u financijskom smislu predstavljaju rashode. Ti rashodi su de facto gubici i to gubici koji su nerealizirani zato što su utvrđeni procjenom (pouzdanom) budućih rizika koji se odnose na financijske učinke događaja tekućeg izvještajnog razdoblja (događaja nastalih do dana bilanciranja). Iako nisu realizirani, osnovno je ekonomsko pravilo da se oni unaprijed priznaju i time se štiti vanjski korisnik financijskih informacija od štete koja mu može nastati skrivanjem gubitaka u podcijenjenim obvezama. Priznavanjem nerealiziranih gubitaka oni prestaju biti skriveni. To se postiže iskazivanjem dugoročnih rezerviranja uz priznavanje rashoda - rashodi od rezerviranja. Po MRS-u 37 rezerviranja nisu usmjerena i nemaju za cilj prikazati financijsku situaciju u budućnosti niti se mogu koristiti za pokriće budućih poslovnih gubitaka. Za to se koristi primarno zadržana dobit. Iako se rezerviranja ne mogu koristiti za stvaranje skrivenih rezervi, ipak se kao što je slučaj u Hrvatskoj, mogućnost njihova uključivanja u porezno priznate rashode određuje Zakonom o porezu na dobit. Tako je u čl. 11., u st. 1. propisano da se "*pri utvrđivanju porezne osnovice ne priznaju rezerviranja, osim za namjene propisane u ovomu članku*", a u st. 2 da se "*priznaju kao rashod rezerviranja za rizike i troškove na temelju zakona ili drugog propisa i rezerviranja koja su uvjetovana ugovorima (rezerviranja za otpremnine, rezerviranja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava, rezerviranja za troškove u jamstvenim rokovima i rezerviranja za troškove po započetim sudskim sporovima)*." Rezerviranja su, dakle nerealizirani gubici. Stoga su porezno nepriznati – privremeno, s tim da će se porezno priznati tek kad se realiziraju.

Privremenim poreznim nepriznavanjem rashoda po osnovi amortizacije, vrijednosnih usklađenja i rezerviranja nastaje nepovoljni financijski učinak po-

reznom obvezniku u obliku prijevremenog plaćanja poreza na dobit – beskamatnog poreznog predujma. Taj nepovoljni financijski učinak je privremen. Iskazuje se u aktivi bilance na stavci “*Odgođeno pokrivanje poreza iz dobiti*”. Tako se u godini nastajanja privremene razlike iz dobiti pokriva samo dio ukupne porezne obveze (u iznosu od 20% računovodstvene dobiti). U budućnosti u godini ukidanja privremene razlike iz dobiti te godine pokrit će se ukupna porezna obveza i taj ranije odgođeni dio poreza. Kao što je već istaknuto, time se postiže efektivno opterećenje računovodstvene dobiti porezom jednako nominalnoj stopi od 20%.

6. Zaključak

Elementi iskazani u financijskim izvještajima morali bi iskazivati ekonomski tj. stvarni tijek poslovnih događaja nekog poduzeća, odnosno njegovu ekonomsku stvarnost. Samo takvi financijski izvještaji mogu zadovoljiti načela fer i objektivnog prikazivanja financijskog položaja, uspješnosti poslovanja i promjena financijskog položaja. Treba naglasiti da su financijsko računovodstvo i informacije koje proizlaze iz financijskih izvještaja, prije svega namijenjeni širokom krugu vanjskih korisnika. Upravo zbog njih se zatijeva istinitost i objektivnost informacija koje proizlaze iz financijskih izvještaja. Iz postojećeg normativnog okvira financijskog izvještavanja, vidljivo je da u Hrvatskoj postoje neusklađenosti između poreznih i računovodstvenih propisa. To znači da prilikom sastavljanja financijskih izvještaja valja uzeti u obzir i mogućnost primjene načela MRS 12, odnosno nastajanja privremenih razlika.

Posljedica nastanka i postojanja privremenih razlika, čiji porezni učinci nisu obuhvaćeni po načelima iz MRS-a 12 odnosno HSFI-a 14, je *podcjenjivanje* ili pak *precjenjivanje* dobiti nakon oporezivanja. Podcjenjena ili precijenjena dobit u godini nastanka privremene razlike znači podcjenjeni ili precijenjeni kapital odnosno podcjenjenu ili precijenjenu neto imovinu (*sa svim u konačnici financijskim učincima na obujam i strukturu raspoređivanja dobiti bilo zakonskog, statutar-nog, po odluci uprave ili odlukom skupštine*). Zapravo, konačna je posljedica da *financijski izvještaji nisu fer i nisu objektivni*. Prema Okviru za primjenu HSFI i HSFI-u 1, prema Okviru za sastavljanje i predstavljanje financijskih izvještaja i MRS-u 1 te prema čl. 15. Zakona o računovodstvu Republike Hrvatske financijski izvještaji moraju objektivno i istinito prezentirati financijski položaj i financijsku uspješnost. *To podrazumijeva potpuno obuhvaćanje učinaka poslovnih događaja (uključivo i privremenih razlika), a ne samo djelomično*. Djelomično obuhvaćanje poslovnih događaja ima za posljedicu *skrivanje ili precjenjivanje njihovih financijskih učinaka*, a i jedno i drugo je u izravnoj suprotnosti s propisanim zahtjevom o objektivnim i istinitim financijskim izvještajima. Stoga, potpuna primjena MRS/

MSFI pretpostavlja i primjenu načela MRS 12 (HSFI 14), tj. računovodstveno evidentiranje nastalih razlika između računovodstvene i porezne dobiti (privremene razlike).

Kada je riječ o privremenim razlikama koje se mogu pojaviti kod poslovnih subjekata koji posluju na području Republike Hrvatske i onih koji posluju u zakonodavstvima u kojima je zakonodavni okvir za utvrđivanje porezne dobiti znatno „bliži“ računovodstvenim načelima sadržanim u Međunarodnim standardima, može se zaključiti da neprimjenjivanje načela iz MRS 12 ili HSFI 14 u svojim poslovnim knjigama značajnije može utjecati na *ne fer i neobjektivnost* financijskih izvještaja za poslovne subjekte u Republici Hrvatskoj.

Literatura

- 1) Anić-Antić, P., Idžojtić, I.: *Privremene razlike i učinci na tekuću i poreznu obvezu – odgođena i dospjela porezna obveza, odgođena i dospjela porezna imovina*“ RiPuP br.03/2009, Zagreb, 2009.
- 2) Grupa autora: *Primjena Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja*, RIF, Zagreb, 2008.
- 3) *Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI)*, HZRIFD, Zagreb, 2004.
- 4) *Međunarodni standardi financijskog izvještavanja*, Narodne novine br.: 136/09; 58/11.
- 5) *Zakon o porezu na dobit*, Narodne novine, brojevi: 177/2004; 95/2005; 57/2006; 146/08 i 80/10.
- 6) *Pravilnik o porezu na dobit*, Narodne novine br.: 95/05; 113/07; 156/08; 146/09; 123/10.
- 7) *Zakon o računovodstvu*, Narodne novine, broj 109/2007.
- 8) www.iasb.org
- 9) www.ifac.org
- 10) www.osfi.hr

TEMPORARY DIFFERENCES AND ITS EFFECTS ON FAIR AND OBJECTIVE FINANCIAL REPORTING IN THE REPUBLIC OF CROATIA

Summary

Company financial statements record and present all financial effects of transactions related to assets, capital, liabilities, expenses and revenues. These elements should reveal real flow of transactions in a company and result in fair and objective presentation. In this way financial reporting achieves its basic aim of providing various users with information on the company financial position, performance, and changes in financial position. However, adhering to accounting principles in asset recognition and evaluation does not necessarily lead to fair and objective presentation in financial statements. In jurisdictions in which accounting principles for determining accounting profit before taxation are consistent with taxation principles used to determine the basis for recognition of the current period tax liability, the determined tax expense is also shown in the Profit and Loss Account as the item to be deducted from pre-tax profit. In economies in which temporary differences occur due to noncompliance of accounting principles and tax regulations, the effective tax rate is not identical to its nominal rate (can be either higher or lower). However, application of principles IAS 12 – Tax Profit allows reduction of effective tax rate to its nominal rate with which distribution result has to be charged (in temporary differences) and thus also the amount of net profit for distribution.

The real economic consequence of temporary differences whose tax effects are not comprised according to the IAS 12 principles is underestimation or overestimation of profit after taxation. Overestimated or underestimated profit in the year in which the temporary difference arise means under- or overestimated capital, i.e. under- or overestimated net assets (with all the eventual financial effects on the volume and structure of profit distribution). In fact, the eventual consequence is that financial statements are neither fair nor objective.

Key words: temporary differences, IAS 12, financial statements, international accounting standards, asset valuation, income taxes