

Originalni naučni rad

UTJECAJ IZMJENE ZAKONA O POREZU NA DOBIT NA PROFITABILNOST PRIVREDNIH SUBJEKATA

AMELA PIRALIĆ

AMENDMENTS TO THE LAW ON CORPORATE PROFIT TAX AND THE IMPACT ON THE PROFITABILITY OF BUSINESS ENTITIES

Abstract: *Research methods of calculation and payment of direct taxes, enable monitoring of business success and point to the possibility of improving the business performance of entities. Analysis of calculation and records income taxes in BiH, actualized the adoption of the “new” Law on corporate income tax. In this paper we analyze the effects of changes in tax regulations on the amount of calculated income tax for companies that publicly and transparently publish their financial statements. In this paper we analyzes 12 economic entities engaged in production, which are publicly announced its financial statements for a minimum of four business year. The research showed that there is a significant correlation in the movement of accrual accounting profit and estimated taxable profit. In the paper, we also found that, amendments to the law on corporate profit tax, a significant effect on increasing the amount of profit tax to entities paying in the future, as a result of changes in tax regulation. The study points to the need for constant monitoring of the effects of paying tax on business profitability. Monitoring these effects allows the selection of accounting policies to ensure maximum profitability.*

Key words: *financial statements, profit tax, profitability, accounting policies*

Sažetak: *Istraživanja na polju praćenja, obračuna i plaćanja direktnih poreza omogućavaju praćenje uspješnosti poslovanja i ukazivanja na mogućnosti poboljšanja poslovnih performansi subjekata koji su dužni plaćati ovu vrstu poreza. Analize obračuna i evidencije poreza na dobit u BiH aktualizirale su se donošenjem “novog” Zakona o porezu na dobit FBiH. U ovom radu analizirati će se efekti izmjene poreskih propisa na iznos obračunatog poreza na dobit za privredne subjekte koji javno i transparentno objavljuju svoje finansijske izvještaje. Radom se analizira 12 privrednih subjekata koji se bave proizvodnjom, a koji su*

1* Mr. sc. Amela Piralčić, Ekonomski fakultet, Univerzitet “Džemal Bijedić” u Mostaru

javno objavili svoje finansijske izvještaje za minimalno četiri poslovne godine. Evidentno je da, na bazi analiziranih subjekata, postoji značajna povezanost u kretanju obračunate računovodstvene dobiti i procjenjene porezne dobiti. Radom se također pokazalo da, izmjena Zakona o porezu na dobit, značajno djeluje na povećanje iznosa poreza na dobit koji će subjekti plaćati u budućem periodu kao posljedicu izmjena poreskih propisa, u odnosu na iznose poreza na dobit koje su subjekti bili dužni plaćati prema odredbama prethodnog Zakona. Radom se nastoji ukazati na potrebu kontinuiranog praćenja efekata plaćanja fiskalnih dadžbina na profitabilnost poslovanja. Praćenje pomenutih efekata omogućava izbor računovodstvenih politika koje osiguravaju maksimalnu profitabilnost.

Ključne riječi: finansijski izvještaji, porez na dobit, profitabilnost, računovodstvene politike

Uvod

Obveznici poreza na dobit su privredni subjekti rezidenti, koji svoju djelatnost obavljaju samostalno i trajno prodajom proizvoda i/ili pružanjem usluga na tržištu u BiH, ili na inostranom tržištu sa ciljem ostvarenja odbiti. Odnos subjekta kao obveznika poreza na dobit prema odredbama Zakona o porezu na dobit (u nastavku Zakona) u principu je nastojanje da se umanju ili ukoliko je to moguće izbjegne porezna obaveza. Određenost i preciznost zakonskih odredbi umanjuje mogućnost manipulisanja iznosima obračunatog i plaćenog poreza na dobit. U računovodstvenom smislu porez na dobit predstavlja stavku koja je rashodna stavka finansijskog izvještaja.

Porez na dobit se obračunava i plaća na teritoriji BiH po jedinstvenoj stopi od 10%. Stopa od 10% primjenjuje se na ocjenjenu osnovicu obračuna poreza na dobit. Iznos osnovice na koju se primjenjuje jedinstvena stopa računa se na osnovu primjene odredbi Zakona. Računovodstveni tretman poreza na dobit, te efekti u finansijskim izvještajima, iskazuju se u skladu sa odredbama (osim Zakona) i Međunarodnih računovodstvenih standarda i Međunarodnih standarda finansijskog izvještavanja (u nastavku MRS-a i MSFI-ja).

Ispravno određivanje porezne osnovice zahtjeva upoznavanje sa kategorijama stalnih i privremenih razlika kroz koje se ostvaruju efekti na pozicije elemenata finansijskih izvještaja. Također, potrebno je detaljno analizirati skupine porezno nepriznatih rashoda te porezno nepriznatih prihoda. Porezno nepriznati rashodi u procesu određivanja porezne osnovice dovode do povećanja iznosa finansijskog rezultata iskazanog kroz bilans uspjeha. Istovremeno porezno nepriznati prihodi dovode do umanjenja iznosa rezultata iskazanog u bilansu uspjeha.

Cilj ovog rada jeste analizirati i komparirati odredbe Zakona prema kojima se obračunavao, plaćao, te prema kome se izvještavalo o porezu na dobit kroz finansijske izvještaje, za poslovni period koji završava 31.12.2015. godine, sa odredbama Zakona po kojem će se isti obračunavati u budućim izvještajnim periodima. Istraživanjem će se pokazati utjecaj izmjenjenog Zakona na iznos obračunatog poreza, a indirektno na iznos ostvarene neto dobiti koja je osnova procjene profitabilnosti poslovanja. Povećanje iznosa plaćenog poreza na dobit dovodi do smanjenja profitabilnosti poslovanja privrednih subjekata. Od iznosa obračunatog i plaćenog poreza na dobit zavisi iznos neto dobiti iskazane u finansijskom izvještaju.

Iznos poreza na dobit u budućim periodima biti će procijenjen, u skladu sa odredbama koje donosi novi Zakon. Osnova istraživanja budućih performansi subjekata na osnovu iznosa obračunatog poreza na dobit jeste, komparativni prikaz računovodstvene dobiti i porezne dobiti koja je osnovica za obračun poreza na dobit. Određeni iznosi su procijenjeni (u skladu sa odredbama Zakona) zbog toga što ne postoji, još uvijek, obaveza privrednih subjekata, obveznika poreza na dobit, da javno objavljuju porezne evidencije.

Osnovica obračuna poreza na dobit

Problematika propisa iz oblasti obračuna i plaćanja direktnih poreza aktuelna je prvenstveno zbog državno – pravnog uređenja BiH i disharmonizacije propisa na entitetskim nivoima. Zakon je donesen s ciljem poštivanja zahtjeva Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju iz oblasti oporezivanja, uključujući i mjere koje su usmjerene na dalju fiskalnu reformu. Cilj je također osigurati efikasnije ubiranje poreza i suzbiti porezne prevare. U osnovi novog Zakona jeste očuvanje porezne osnovice, jasno definisanje porezno nepriznatih rashoda te predefinisane poreznih poticaja.

Nastavak rada obraditi će poreznu osnovicu, porezno nepriznate rashode i prihode te porezne poticaje sa ciljem osiguranja adekvatne podloge za procjenu očekivanih iznosa poreza na dobit, koja bi, u usporedbi sa porezom obračunatim u skladu sa prethodnim Zakonom, trebala ukazati na razlike nastale u iznosu obračunatog poreza, te identifikovati utjecaj novih poreznih propisa, na porez na dobit direktno, kao i indirektni uticaj na buduću profitabilnost privrednih subjekata u BiH.

Obračun poreza na dobit vrši se primjenom porezne stope na poreznu osnovicu. U računovodstvenom smislu (prema odredbama računovodstvenih standarda) porezna osnovica se određuje i posmatra sa dva aspekta, i to kao porezna osnovica

sredstava i porezna osnovica obaveza. Porezna osnovica sredstava je iznos koji će biti odbijen za porezne svrhe, od bilo koje oporezive buduće ekonomske koristi, koja će priticati u subjekt kada on nadoknadi knjigovodstvenu vrijednost sredstva. Ako te ekonomske koristi ne budu oporezive, porezna osnovica sredstva je jednaka njegovoj knjigovodstvenoj vrijednosti.¹

Porezna osnovica obaveze je njen knjigovodstveni iznos, umanjen za svaki iznos koji se odnosi na tu obavezu a koji će u budućim periodima biti odbijen za porezne svrhe. U slučaju prihoda koji se primi unaprijed, porezna osnovica proizašle obaveze je njen knjigovodstveni iznos umanjen za svaki iznos prihoda koji neće biti oporeziv u budućim periodima.

Poreznu osnovicu potrebno je sagledati sa dva aspekta. Prvi, prethodno predstavljeni, jeste aspekt ocjene porezne osnove poštujući računovodstvene propise, prvenstveno MRS12 – Porez na dobit. S druge strane, porezna osnovica utvrđuje se, nakon ispoštovanih računovodstvenih propisa, primjenom zakonskih odredbi koje propisuje Zakon o porezu na dobit. U Bosni i Hercegovini ovaj Zakon donosi se kroz propisane procedure na entitetskom nivou. Posljednja procedura izmjene donosi niz razlika koje značajno utječu na iznos oporezive dobiti te iznos poreza koji se u konačnici plaća.

Poštujući odredbe Zakona, porezna osnovica se utvrđuje u poreskom bilansu usklađivanjem rashoda i prihoda kako bi se ispravno prikazala oporeziva osnovica poreza na dobit. Oporeziva dobit se utvrđuje usklađivanjem dobiti obveznika iskazane u bilansu uspjeha na način da se dobit povećava za iznos porezno nepriznatih rashoda te umanjuje za iznose porezno nepriznatih prihoda. U osnovicu oporezivanja ulaze i kapitalni dobiti koji su u skladu sa MRS/MSFI iskazani direktno u bilansu stanja, dok kapitalni gubici iskazani direktno u bilansu stanja u skladu sa MRS/MSFI umanjuju osnovicu oporezivanja. Osnovicu oporezivanja čini i dobit od likvidacije privrednog subjekta.

Ukoliko nastaju statusne promjene kao što spajanja, pripajanja i podjele obveznika, oporeziva dobit računa se tako što se, dobit iskazana u bilansu uspjeha, na kraju izvještajnog perioda, usklađuje za iznos dobiti iskazane u bilansu uspjeha za period od početka godine do dana promjene. Dakle, u procesu utvrđivanja porezne osnovice priznaju se svi rashodi, prihodi i kapitalna dobit/gubitak u iznosima koji su iskazani u poslovnim knjigama, a koji su u skladu sa propisima o računovodstvu (uključujući i MRS/MSFI).

¹ Međunarodni Standardi finansijskog izvještavanja (MSFI) Međunarodni računovodstveni standardi (MRS) i prateća uputstva, objašnjenja i smjernice koje donosi IASB, Savez računovođa, revizora i finansijskih radnika FBiH, Mostar 2011 – MRS12 – Porez na dobit

Priznavanje prihoda i rashoda u porezne svrhe

U postupku priznavanja rashoda koji se priznaju u porezne svrhe potrebno je da isti imaju niz karakterističnih osobina koje nisu zahtjevane odredbama prethodnih zakona o porezu na dobit. Porezno priznati rashodi obuhvataju sve dokumentovane rashode, nastale u svrhu ostvarivanja odbiti, pod uslovom da su ispravno predstavljeni u finansijskim izvještajima, te konzistentno uključeni u poreznu osnovicu.²

Tabela br. 1 – Komparativni prikaz porezno nepriznatih rashoda u ukupnom iznosu

R/B	Struktura porezno nepriznatih rashoda (puni iznos)	Stari Zakon	Novi Zakon
1.	Zatezne kamate i troškovi prinudne naplate javnih prihoda		
2.	Sudski troškovi za sporove vezane sa javnim приходima	x	
3.	Novčane kazne koje izriče nadležni organ		
4.	Obračunati i plaćeni porez na dobit		
5.	Porez po odbitku obračunat i plaćen na vlastiti teret	x	
6.	Izdaci političkim strankama		
7.	Raspodjela dobiti i svaka raspodjela iz kapitala koja utiče na obračun rashoda	x	
8.	Određeni segmenti rezervisanja		
9.	Rashodi koji se ne mogu povezati sa nastankom prihoda ³	x	
10.	Finansijski rashodi po osnovu obaveza koje prelaze četverostruki iznos kapitala upisanog u sudski registar – u vezi sa povezanim pravnim licima (izuzetak banke i osiguravajuća društva)		
11.	Rashodi otpisa potraživanja za lica kojima se istovremeno duguje do iznosa obaveze		

Komparativni prikaz ukazuje na određene segmente rashoda netretirane prethodnim Zakonom a na koje je tekući Zakon stavio akcenat. Također određeni propisi su korigovani u tekućim u odnosu na prethodne odredbe Zakona. Korigovani iznosi odnose se na rashode pod rednim brojem 8. Naime, novi

² Komentar na odredbu Zakona o porezu na dobit.

³ Predstavljaju rashode koji nastanu a nisu u skladu sa osnovnim principima poslovanja privrednog subjekta niti sa pažnjom dobrog privrednika

Zakon detaljno specificira kategorije rezervisanja i iznose u kojima se isti mogu koristiti kao poresko nepriznati ili s druge strane kao poresko priznati, što ukazuje i na potrebu kontinuiranog računovodstvenog praćenja rezervisanja po svim kategorijama odvojeno.

U tekućem Zakonu rezervisanjima je posvećena značajna pažnja sa ciljem onemogućavanja manipulacija stavkama rezervisanja, gdje je nužno napraviti jasnu klasifikaciju svrhe i namjene pojedinih iznosa rezervisanja. Segment finansijskih rashoda proširen je u odnosu na prethodni Zakon te je jasno definisan iznos obaveze u pogledu karaktera i visine iste, dok su se kamate po osnovu transakcija povezanih pravnih lica tretirale kao transferna cijena.

U konačnici otpisi potraživanja su se, novim Zakonom ograničili na iznose za koje nije moguće izvršiti bilo koji oblik naplate. Segment otpisa potraživanja je, prema odredbama prethodnog Zakona, bio segment kojim se najviše manipuliralo u procesu umanjenja osnovice koja je služila za obračun iznosa obaveze plaćanja poreza.

Prethodno navedene izmjene imaju dva faktora utjecaja, ograničena je porezna evazija i umanjenje obračunatog poreza na dobit, što sa aspekta države, pruža mogućnost povećanja iznosa prikupljenih javnih prihoda, dok s druge strane to zahtjeva veće iznose plaćenog poreza od strane privrednih subjekata što umanjuje profitabilnost. Nivo utjecaja u procesu istraživanja direktnih izvještaja nemoguće je utvrditi obzirom da se iznosi korekcije dobiti za ove rashode ne mogu procijeniti bez internih informacija privrednih subjekata, koje prema propisima nisu dužni učiniti dostupnim. Iznosi koji se realno mogu procijeniti bit će prikazani u empirijskom dijelu istraživanja.

Korekcije poresko (ne)priznatih rashoda

Strukturu rashoda koji utječu na iznos porezne osnovice a onda i na iznos obračunatog poreza na dobit sastoji se od poresko nepriznatih rashoda koji se u cjelosti uključuju u osnovicu, te iznosa rashoda koji se djelimično uključuju u poreznu osnovicu a nastaju kao posljedica izbora računovodstvenih politika koje se razlikuju od propisa iz Zakona.

U narednoj tabeli prikazana je struktura poresko priznatih rashoda koji se u određenom iznosu koriguju u procesu određivanja poreske osnovice.

Tabela br. 2 – Struktura poresko priznatih rashoda koji se koriguju

R/B	Struktura porezno priznatih rashoda	Iznos rashoda Stari Zakon	Iznos rashoda Novi Zakon
1.	Priznavanje troškova zaliha	Prosječna cijena	Prosječna cijena
2.	Plaće i druga lična primanja	Ukupno	Ukupno
3.	Reprezentacija - procenat ukupnog rashoda reprezentacije	30%	30%
4.	Donacija - procenat ukupnog prihoda	3%	3%
5.	Sponzorstvo – procenat ukupnog prihoda	2%	2%
6.	Članarine privrednim komorama – procenat ukupnog prihoda	0,1%	Nema
7.	Troškovi istraživanja i razvoja	Ukupno	Ukupno
8.	Amortizacija	Zakonske stope	Zakonske - nove
9.	Rashodi umanjenja vrijednosti stalne imovine	x	

Usklađivanja prihoda i utjecaj na porez na dobit

Prihodi ostvareni na osnovu udjela u kapitalu drugog poreznog obveznika ne ulaze u osnovicu za oporezivanje ukoliko se isplaćuju iz dobiti, na koju je obračunat i plaćen porez na dobit. Razlog je evidentan i činjenično je da se ovim izbjegava dvostruko oporezivanje. U strukturi potrebnih korekcija na stavkama prihoda su sljedeće stavke:

- Kapitalni dobiti (nastali po osnovu revalorizacijske rezerve, pozitivnih efekata retroaktivne primjene određene računovodstvene politike i pozitivnih efekata ispravki značajnih grešaka iz ranijih godina) povećavaju poreznu osnovicu za period u kojem su nastali ukoliko u tom periodu direktno uvećavaju akumuliranu dobit ili tekuću dobit u bilansu uspjeha u skladu sa MRS i MSFI.
- Kapitalni gubici (iz osnova negativnih efekata retroaktivne primjene određene računovodstvene politike i negativnih efekata ispravki značajnih grešaka iz ranijih godina) umanjuju poreznu osnovicu za period u kojem su nastali ukoliko u tom periodu direktno uvećavaju akumuliranu dobit ili tekuću dobit u bilansu uspjeha u skladu sa MRS i MSFI⁴.

Novi Zakon u strukturu kapitalnih dobitaka (gubitaka) osim prethodnih tretira i pozitivne (negativne) efekte otuđenja ili prijenosa imovine na način da ti efekti

4 Komentari na odredbe Zakona o porezu na dobit

nisu prikazani direktno kroz bilans uspjeha a utvrđuju se kao razlika ugovorene (tržišne) vrijednosti transakcija i nabavne vrijednosti umanjene za porezno dopustivu amortizaciju.

Tretman poreznih gubitaka, koji se prenose u periodima ne dužim od 5 godina unazad umanjuje poreznu osnovicu poreza na dobit identičan je prema odredbama oba Zakona o poreu na dobit. Gubitke koji se imaju pravo prenijeti i koristiti kao odbitne stavke u procesu obračuna porezne osnove ne čine gubici koji su ostvareni van teritorije BiH.

Proces određivanja porezne osnove kroz korekcije prihoda potrebno je također prati i statusne promjene spajanja, pripajanja i podjele. Ukoliko postoji kontinuitet u poslovanju subjekta i kontinuitet u obavljanju započete djelatnosti poreska osnovica i obračun poreza vrši se u skladu sa Zakonom na način kao da i nije bilo promjene. Ukoliko se prekida kontinuitet u procesu statistne promjene, onda se kroz proces promjene određuje i pravni sljedbenik obaveze poreza na dobit, a svaka razlika koja se pojavi na računu kapitala a nastala kao posljedica statistne promjene uključuje se u oporezivu osnovu poreza na dobit.

U procesu stečaja prati se period od momenta otvaranja stečajnog postupka do momenta njegovog zaključenja gdje je potrebno odrediti pozitivnu razliku vrijednosti imovine obveznika sa kraja i sa početka tog perioda, poslije namirenja povjerilaca. U postupku likvidacije, a za potrebe obračuna poreza na dobit potrebno je odrediti likvidacioni višak imovine, te ukoliko je isti veći od kapitala upisanog u sudski registar i pripada vlasniku onda se isti tretira kao dividenda. U suprotnom, ako je likvidacioni višak imovine manji od kapitala upisanog u sudski registar te ako vlasnik po ovom osnovu ostvaruje gubitak, taj gubitak nema pravo iskoristiti za umanjene porezne osnove.

Porezni poticaji i njihovo dejstvo na obračunati porez na dobit

Porezni poticaji su oslobađanja od plaćanja poreza na dobit u punom iznosi ili u određenom procentu. Prethodni Zakon o porezu na dobit u osnovi poticaja iskazivao je poticaj na način da se subjekat oslobađa plaćanja poreza na dobit u punom iznosu. Segmenti koje je preferirao prethodni Zakon su: investicije, zapošljavanje invalidnih osoba te izvoz. Najznačajnije izmjene Zakona evidentne su upravo u segmentu poticaja. U narednoj tabeli predstavljen je komparativni prikaz poreznih poticaja prema prošlom i tekućem Zakonu.

Tabela br. 3 - Komparativni prikaz poreznih poticaja

R/B	Struktura poreznih poticaja	Porezni poticaj Stari Zakon	Porezni poticaj Novi Zakon
1.	Poticaj izvoza		x
2.	Zapošljavanje osoba sa invaliditetom i osoba sa posebnim potrebama		x
3.	Oslobađanje poslovnih jedinica iz RS i BD u FBiH		x
4.	Investiranje		
5.	Poticaj zapošljavanja novih zaposlenika	x	

Evidentno je da su značajne izmjene učinjene, međutim nije evidentno kakvi su i koliki efekti ovih izmjena i kakvo je njihovo dejstvo u smislu prikupljanja poreza, posmatrano sa aspekta nosilaca fiskalne politike, te kakav je utjecaj izmjena na porezno opterećenje poreznih obveznika. Prethodna tabela jeste indikator promjene prema strukturi. Promjene su mnogo značajnije od zamjene jednih drugima. Analizom Zakona moguće je zaključiti da je intencija zakonodavne vlasti “uozbiljiti” obračun poreza na dobit, povećati nivo naplaćenih poreza po ovom osnovu te minimizirati ili u potpunosti spriječiti manipulacije porezom na dobit.

Cilj ovog rada jeste ukazati na potencijalne pravce praćenja iznosa obračunatog i plaćenog porza te mjeriti efekte promjena na iznose poreza i profitabilnost subjekata. Osim toga istraživanjem, se u određenoj mjeri pokazao niz značajnih nedostataka finansijskog izvještavanja, koji otežavaju ispravne zaključke na polju praćenja i odlučivanja na osnovu informacija o fiskalnim nametima koje su dužni plaćati privredni subjekti. U nastavku rada je predstavljeno empirijsko istraživanje o pomenutoj problematici na polju poreza na dobit privrednih subjekata.

Empirijsko istraživanje efekata izmjene Zakona

Istraživanje efekata izmjene Zakona, direktno na iznos obračunatog i plaćenog poreza, te indirektno na iznos ostvarene neto dobiti koja je osnova procjene profitabilnosti poslovanja, provedeno je na 12 privrednih subjekata koji su transparentno objavili (u skladu sa Zakonom o računovodstvu i reviziji) finansijske izvještaje za posljednje 4 poslovne godine (period 2012 – 2015.). Iznos obračunatog poreza evidentan je i objavljen u finansijskim izvještajima. Također, na osnovu analiziranih finansijskih izvještaja moguće je odrediti i osnovicu na koju je primjenjena stopa poreza, kako bi se odredio iznos poreza na dobit. Ukoliko se tako određena porezna osnovica razlikuje od dobiti ostvarene u

bilansu uspjeha u skladu sa MRS i MSFI potrebno je procijeniti efekte usklađivanja prihoda i rashoda.

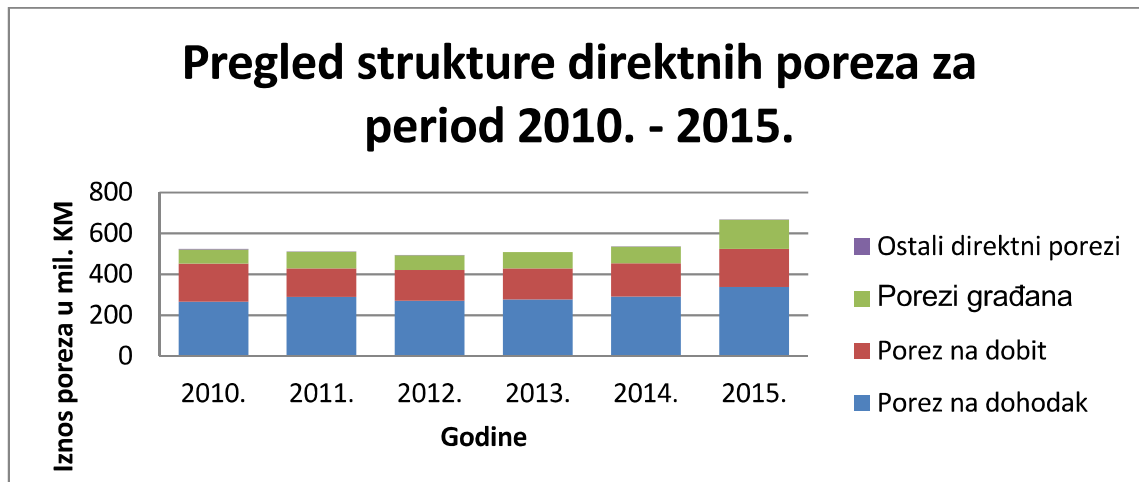
Prema zakonskom okviru koji reguliše segment finansijskog izvještavanja u BiH, privredni subjekti nisu dužni objavljivati porezne evidencije, niti ih učiniti dostupnim, osim nadležnim inspekcijama. Obzirom da su tačne informacije o korekcijama prihoda i rashoda nedostupne, evidentan je nizak nivo transparentnosti u cijelom sistemau finansijskog izvještavanja BiH. Također netransparentno izvještavanje vodi ka sumnji u kvalitet finansijskih izvještaja, čime se donošenje poslovnih odluka zasniva na nekvalitetnim i neadekvatnim informacijama. Kada se provode istraživanja na polju finansijskog izvještavanja, a u slučajevima kada nisu dostupne relevantne informacije, moguće je, čak i neophodno, određene elemente procijeniti. Procjenu nužno rade osobe koje poznaju osnove na kojima su elementi finansijskih izvještaja kreirani. Prethodne analize poresko nepriznatih rashoda vode određenim zaključcima. Kada se govori o ukupnim iznosima poresko nepriznatih rashoda evidentno je da postoje 4 vrste poresko nepriznatih rashoda koje je uveo novi Zakon u odnosu na rashode koji su tretirani kao poresko nepriznati u cijelom iznosu prema prethodnom Zakonu.

Na osnovu analiziranih izvještaja nije bilo moguće kvantitativno odrediti ove rashode niti ocjeniti njihov utjecaj na iznos obračunatog poreza na dobit. Kvantitativnu razliku i njen utjecaj na poreze moguće je mjeriti jedino za poresko nepriznate rashode koji se u određenim segmentima koriguju, i to za amortizaciju. Prikazano je da novi Zakon propisuje i nove stope amortizacije. *Testiranjem razlike na nivou pozdanosti od 95% utvrđeno je da ne postoji statistički značajna razlika u amortizacijskim stopama propisanim po novom Zakonu u odnosu na propisne stope prema starom Zakonu. Testiranje razlika nastalih na kontima prihoda, te korekcije koje je potrebno vršiti po osnovu prihoda, u kvantitativnom smislu također je nemoguće vršiti bez dodatne računovodstvene evidencije.*

Testiranje međuzavisnosti poreskih poticaja i iznosa poreza na dobit

Procjenu utjecaja izmjene Zakona na generalno stanje u BiH potrebno je analizirati iz više uglova posmatranja, dva su osnovna. Prvi je iznos prihoda koji će po ovom osnovu priticati u budžet, a drugi opterećenje koje porez na dobit čini za privredne subjekte. Povedenim istraživanjem prikupljeni su podaci o strukturi ostvarenih prihoda u budžetu po osnovu direktnih poreza. Struktura direktnih poreza za period 2010. – 2015. prikazana je na narednom grafikonu.

Grafik br. 1 – Prikaz strukture direktnih poreza u budžetu BiH za period 2010. – 2015. godine



Izvor: *Ekonomski trendovi Bosne i Hercegovine, Godišnji izvještaji za period 2011. – 2015.*

Prikazanom strukturom evidentno je da u strukturi nakon poreza na dohodak najznačajnija stavka jeste porez na dobit privrednih subjekata, te je stoga ova tematika značajna kako za privredne subjekte tako za nosioce fiskalne politike države. Izmjena Zakona o porezu na dobit ima za cilj onemogućiti manipulacije kako računovodstvenim politikama tako i otkloniti propuste prethodnog Zakona koji su ostavljali prostor za manipulacije sa obračunom i plaćanjem poreza na dobit.

Obzirom da niti jedan poreski bilans sa potrebnim korekcijama, za bilo koji privredni subjekt u BiH nije dostupan niti je moguće procijeniti utjecaj zakonskih odredbi na iznose poreza to su urađene procjene računovodstvene dobiti i dobiti prema poreskom bilansu kako bi se utvrdilo da li je značajna razlika u iznosima. Testiranje razlika između dobiti ostvarene u bilansu uspjeha, i dobiti koja je iskazana kroz bilans uspjeha ukazati će na utjecaj poreskih odredbi na iznos poreza na dobit. Testiranje razlike pouzdanije je ukoliko se testira na većem broju podataka te je u ovom slučaju testirana razlika pomenutih iznosa dobiti za 48 podataka tj. iznosi za 12 kompanija te je za svaku određen iznos dobiti za četverogodišnji period.

Testiranjem je utvrđeno da ne postoji statistički značajna razlika u ostvarenoj računovodstvenoj dobiti i poreskoj dobiti iskazanoj u poreskom bilansu. Evidentno je da odredbe Zakona o porezu koji je bio na snazi te prema kome je vršen obračun porezne dobiti i samog poreza do kraja 2015. godine nije značajno djelovao na razliku osnovice iskazane u poreznom i dobiti iskazane u bilansu uspjeha. Testiranjem razlike obračunatog poreza prema računovodstvenim informacijama iz bilansa uspjeha i iznosa dobiti obračunatog prema poreskom

bilansu i iskazanog u zvaničnom finansijskim izvještajima utvrđeno je također da ne postoji značajna razlika te se može generalno konstatovati da odredbe prethodnog zakona nisu imale značajno dejstvo za porez na dobit u odnosu na računovodstvene propise i izabrane računovodstvene politike od strane privrednih subjekata.

Obzirom da razlike odredbi poreskih i računovodstvenih propisa nisu primarni cilj ovog rada to je potrebno odrediti (procijeniti) iznose osnovica i poreza na dobit koji bi bili prema novom Zakonu te tek onda testirati razlike. Ukupno je analizirano 48 perioda poslovanja a u njih 32 subjekti nisu imali obavezu poreza na dobit. Od analiziranog broja poslovnih peiroda 67% su peirodi bez obaveze uplate poreza na dobit. Nadalje u 9 perioda iskazan je negativan finansijski rezultat, što ukazuje da je u 23 perioda odnosno u 48% analiziranih perioda ostvaren pozitivan finansijski rezultat a da nije bilo obaveze plaćanja poreza na dobit. Razlozi za ovakvo stanje, pznajući odredbe prethodnog Zakona nalaze se u poreznim poticajima koji su oslobađali privredne subjekte obaveze poreza na dobit u iznosima od 100% ukoliko su ispunjeni uslovi propisani Zakonom. U više od 50% slučajeva osobađanja od plaćanja poreza na dobit razlog za osobađanje jeste odredba da se subjekti osobađaju po osnovu ostvarenog izvoza u iznosu od 30% ukupnog prihoda. Obzirom da sada, prema novom Zakonu, nema ove vrste poticaja to je evidentno da subjekti koji su po ovom osnovu bili oslobođeni u narednom periodu to neće biti. Novi poticaji po osnovu ulaganja pooštravaju uslove i pri tom ne oslobađaju u 100%tnom iznosu nego je osobađanje svedeno na 30%.

Na osnovu prikupljenih empirijskih podataka, analize dostupnih računovodstvnih politika, te identifikacije razloga za oslobađanje od plaćanja poreza prema starom Zakonu, “preveden” je iznos dobiti odnosno obračunatog i plaćenog poreza na dobit na iznose koji bi bili ukoliko bi se primjenile odredbe novog Zakona. Najznačajnije dejstvo ima “ukidanje” poticaja izvoza i oslobađanje od plaćanja poreza na dobit za privredne subjekte koji izvoze i izvozom ostvaruju značanje iznose prihoda. *Testiranjem razlika poreza na dobit po starom i poreza na dobit koju bi subjekti bili dužni platiti, odnosno iznosa kojeg će biti dužni plaćati od 1.1.2016. godine ukazuje na postojanje statistički značajne razlike u iznosima obračunatih poreza i to na nivou pouzdanosti od 95%. Testiranjem razlike osim činjenice da razlika postoji, evidentno je da je porez prema starom Zakonu značajno manji od poreza koji će se plaćati prema novom Zakonu. Obzirom da se najznačajniji efekti osjećaju u segmentima oslobađanja po osnovu uvoza to se postavlja pitanje da li će efekti uistinu biti pozitivni za nosioce fiskalne politike. Evidentno je da novi Zakon donosi veće opterećenje privrednim subjektima te da će odredbe novog Zakona značajnim povećanjem obaveze za porez smanjiti iznos neto dobiti. Manja neto dobit dovodi do smanjenja profitabilnosti privrednih subjekata.*

Međutim, novi Zakon nema za cilj maksimalno opterećenje privrednih subjekata, te pruža i niz mogućnosti smanjenja porezne obaveze. Cjelokupne efekte je nemoguće procjenjivati bez konačnog obračuna poreza i informacija o dejstvu Zakona u svim njegovim značajno izmjenjenim odredbama. Činjenica je, da je Zakon značajno izmjenjen. Segmenti koje je bilo moguće procijeniti ukazali su na značajno povećanje poreskog opterećenja, iako je potrebno nakon proteka fiskalne godine značajno analizirati relevantne informacije te testirati utjecaj poreznih izmjena na obaveze za porez, na opterećenje privrednih subjekata te efekte na budžetsku strukturu direktnih prihoda.

ZAKLJUČAK

Izmjene bilo kojeg zakona, pa tako i Zakona o porezu na dobit, imaju određena dejstva na više polja. Zakon o porezu na dobit najznačajnije djeluje na privredne subjekte, kao obveznike plaćanja poreza. Međutim značajan je i nosiocima fiskalne politike, obzirom da je ova vrsta nameta značajna stavka u budžetima s jedne strane i s druge strane moćan alat za upravljanje određenim segmentima privredne djelatnosti nacionalne privrede. Kako bi se ispravno odredio stepen djelovanja izmjena na sve interesne skupine potrebno je poznavanje računovodstvenog tretmana obračuna i evidencije ove vrste poreza. Također je bitno i poznavanje odredbi usporednih zakona iste vrste koji su bili na snazi prije izmjena, kao poznavanje razloga za izmjenu Zakona.

Radom se pokazalo da postoji potreba kontinuiranog praćenja i testiranja svih izmjena na iznos obračunatog i plaćenog poreza na dobit. Cilj istraživanja je bio ukazati na značajnost i efekte izmjene Zakona. Pokazalo se da postoji značajna povezanost kretanja računovodstvene dobiti i oporezive dobiti obračunate u poreskom bilansu. Korelacija postoji, međutim ne postoji statistički značajna razlika u kretanju ove dvije kategorije što ukazuje da, odredbe starog Zakona nisu imale značajan utjecaj na obračun poreza. Značajnije za ovo istraživanje jeste mjerenje iznosa obračunatog poreza prema odredbama starog i izmjenjenog poreza na dobit. Istraživanjem je potvrđena teza da postoji statistički značajna razlika u iznosima obračunatog poreza na dobit poštujući odredbe starog i izmjenjenog Zakona. Također je potvrđeno da je značajno manji iznos obračunatog poreza za privredne subjekte bio poštujući stari Zakon. Prema novom Zakonu subjekti su dužni plaćati značajno veće iznose poreza što bi ih, ukoliko svi ostali faktori ostanu nepromjenjeno dovelo do smanjenja profitabilnosti u poslovanju. Obzirom da se radi o značajnoj tematici, potrebno je kontinuirano istraživanje i utvrđivanje stvarnih efekata nakon objavljivanja finansijskih izvještaja za 2016. godinu.

LITERATURA

Jahić, M., „Finansijsko računovodstvo MSFI – MRS – PDV“ Udruženje revizora FBiH Sarajevo, 2008

Međunarodni Standardi finansijskog izvještavanja (MSFI) Međunarodni računovodstveni standardi (MRS) i prateća uputstva, objašnjenja i smjernice koje donosi IASB, Savez računovođa, revizora i finansijskih radnika FBiH, Mostar 2011

Pravilnik o primjeni Zakona o porezu na dobit, Sl. novine FBiH 36/08, 79/08

Zakon o porezu na dobit FBiH, “Službene novine Federacije BiH” 97/07

Zakon o porezu na dobit FBiH, “Službene novine FBiH” 15/16