

Računovodstveno evidentiranje reprograma poreskih obaveza

Miroslav Brkić

Dipl. ekonomista, Ministarstvo finansija Republike Srpske, Banja Luka, Bosna i Hercegovina, m.brkic@mfvladars.net

Sažetak: U radu je predstavljen računovodstveni tretman reprogramiranih poreskih obaveza kod poslovnih subjekata kojima je odobreno odgođeno plaćanje poreskih obaveza. Odgađanje plaćanja poreskog duga vrši se u skladu sa poreskim propisima koji se razlikuju od računovodstvenih pravila. Međutim, bez obzira na poreska pravila, poslovni subjekti odgođene poreske obaveze treba da evidentiraju u skladu sa važećim okvirom za finansijsko izvještavanje.

Ključne riječi: reprogram, poreske obaveze, efektivna kamatna stopa, finansijski izvještaji.

Primljen / Received: 3. mart 2016. / March 3, 2016

Prihvaćen / Accepted: 23. mart 2016. / March 23, 2016

UVOD

Predmet ovog rada će biti računovodstveni tretman reprograma poreskih obaveza, odnosno odgođenog plaćanja poreskih obaveza u jednakim mjesečnim anuitetima. Pod poreskim obavezama se podrazumijevaju obaveze po osnovu poreza, doprinosa, taksi i naknada, koje je privredno društvo dužno izmiriti u korist Budžeta Republike Srpske, budžeta gradova, opština i fondova. U postupku odobravanja reprograma obračunava se (prošla) poreska kamata na dospjele poreske obaveze, koje momentom njegovog odobravanja poprimaju drugačiji oblik sa aspekta ročnosti, dok se u periodu trajanja istog obračunava i (buduća) poreska kamata.

Reprogram dospjelih poreskih obaveza po svojoj suštini predstavlja izvor finansiranja privrednih društava u Republici Srpskoj, koji se uslijed nedostatka drugih izvora često koristi. Međutim, isto tako često, u praksi se pojavljuju nedoumice oko računovodstvenog evidentiranja odobrenog reprograma poreskih obaveza. U cilju pouzdanog iskazivanja prinostnog, imovinskog i finansijskog položaja društva, neophodna je pravilna klasifikacija u skladu sa MRS/MSFI/MSFI za MSE, pojedinih dijelova rashoda i obaveza, proisteklih iz odobrenog reprograma.

Reprogram poreskih obaveza podrazumijeva upotrebu modela za obračun kamata, koji je specifičan sa aspekta propisa kojima se uređuje poreski postupak, a koji bitno određuje njegov računovodstveni tretman. Analizom suštine modela odobrenog reprograma poreskih obaveza, obezbijediće se podloga za računovodstveno evidentiranje obaveza po odobrenom reprogramu u cilju adekvatne pripreme i prezentacije finansijskih izvještaja.

PRAVNI OSNOV

Postupak odgađanja plaćanja poreskog duga propisan je Zakonom o odgođenom plaćanju poreskog duga¹ i Zakonom o poreskom postupku Republike Srpske². Članom 8. Zakona o odgođenom plaćanju poreskog duga propisano je da se postupak odgađanja pokreće zahtjevom za odgađanje plaćanja poreskog duga koji se podnosi Ministarstvu finansija najkasnije u roku od 30 dana:

1. od dostavljanja konačnog rješenja za plaćanje poreskih obaveza poreskom obvezniku za obaveze utvrđene rješenjem Poreske uprave Republike Srpske i
2. od dana dostavljanja rješenja o prinudnoj naplati poreskih obaveza utvrđenih poreskom prijavom.

Na ukupan iznos poreskog duga obračunava se kamata, te se donosi rješenje o odgađanju plaćanja poreskog duga, u skladu sa Zakonom kojim se uređuje poreski postupak. Reprogram poreskog duga se može odobriti na period do 60 mjeseci, u jednakim mjesečnim anuitetima. Predmet reprograma može biti poreski dug koji je dospio za plaćanje najkasnije u godini koja prethodi godini u kojoj se podnosi zahtjev za odgađanje plaćanja.

Članom 45. Zakona o poreskom postupku je propisano da poreski obveznik prilikom uplate određuje koju vrstu poreske obaveze ili sporednog poreskog davanja plaća, bez naznačavanja perioda za koji se plaća obaveza. Raspored uplaćenog iznosa vrši se sljedećim redoslijedom:

1. iznos poreza prema roku dospijeća za plaćanje počev od najranije dospjele obaveze za plaćanje;
2. kamata na iznos poreske obaveze.

¹ Službeni glasnik Republike Srpske, broj 94/15.

² Službeni glasnik Republike Srpske, broj 102/11, 108/11, 67/13 i 31/14.

Prema tome, u toku trajanja reprograma, uplata anuiteta koji se sastoji od glavnog duga i kamate, u poreskoj evidenciji se knjži kao smanjenje iznosa obaveze po osnovu glavnog duga za konkretnu vrstu poreza, sve dok se navedena obaveza ne izmiri u potpunosti, a zatim se preostali iznos anuiteta knjži na smanjenje obaveze za kamatu.

Članom 51. istog Zakona je definisano da na iznos poreske obaveze koja nije plaćena u propisanom roku, poreski obveznik je dužan da plati kamatu koja se obračunava po stopi od 0,03% dnevno, uključujući i obaveze za koje je odobreno odgađanje plaćanja (reprogram). Kamata se obračunava do konačnog roka uplate određenog rješenjem o odgađanju plaćanja dospjelih poreskih obaveza. Navedena kamatna stopa (0,03%) se obračunava na poreski dug nastao od 16.08.2013. godine, dok se za poreski dug koji je nastao ranije primjenjuju sljedeće kamatne stope:

- 0,04% dnevno, od 01.01.2012. do 15.08.2013,
- 0,06% dnevno, do 31.12.2011.³

OTPLATNI PLAN REPROGRAMIRANIH PORESKIH OBAVEZA

Otplatni plan se sastavlja na period do 60 mjeseci, u jednakim mjesečnim anuitetima i obračunom poreske kamate za period na koji se odobrava reprogram (propisana kamatna stopa 0,03% dnevno). Kamata kod odobravanja reprograma poreskih obaveza po pravilu se sastoji od:

1. kamate sadržane u rješenju Poreske uprave RS, koja je obračunata na poreske obaveze utvrđene u postupku kontrole (ukoliko je izvršena kontrola od strane Poreske uprave),
2. kamate obračunate od strane Ministarstva finansija RS (ili Poreske uprave), prilikom izrade rješenja o odgodi plaćanja poreskih obaveza, a koja se obračunava od dana do kojeg je obračunata kamata u rješenju Poreske uprave (ili od dana dospijea obaveze za koju je Poreskoj upravi podnešena poreska prijava ukoliko nije bilo prethodne kontrole Poreske uprave), do dana izdavanja rješenja o odgodi plaćanja poreskih obaveza i
3. buduće (varijabilne) kamate, koja se obračunava na preostali iznos glavnice i odnosi se za period na koji je odobren reprogram poreskih obaveza, počev od sljedećeg dana od dana izdavanja rješenja o odgodi plaćanja poreskih obaveza.

Dakle, mjesečni anuiteti se sastoje od glavnog poreskog duga, svih kamata obračunatih od dana donošenja rješenja o odgodi plaćanja poreskih obaveza i kamate obračunate za period trajanja reprograma. Kao što je već rečeno, uplata anuiteta se na poreskoj kartici obveznika evidentira na način da se prvo izmiruje ukupan iznos obaveze po osnovu glavnog poreskog duga za konkretnu vrstu obaveze, koji ujedno predstavlja i osnovicu za obračun buduće poreske kamate, a zatim preostali iznos obaveza po osnovu pore-

skih kamata, uključujući i buduću kamatu. Kako u momentu odobravanja reprograma buduća kamata nije poznata, jer ista zavisi od iznosa glavnog poreskog duga, a koji opet zavisi od visine anuiteta (koji sadrži i dio buduće kamate), model za izradu otplatnog plana za reprogram poreskih obaveza postaje nešto kompleksniji i može se izraziti sljedećim sistemom jednačina:

$G_{i+1} = G_i - A$ (gdje je G_i iznos glavnog duga u i -tom mjesecu, A iznos anuiteta i $G_i > 0$)

$I_{i+1} = G_i * 0,03\% * d$ (gdje je I_i buduća kamata u i -tom mjesecu, d je broj dana u i -tom mjesecu, a 0,03%-propisana dnevna kamatna stopa)

$UD = G + IP + I$ (gdje je UD ukupan dug koji čini zbir osnovnog duga-glavnice G , prošle kamate IP i ukupne buduće kamate I)

$A = UD/n$ (gdje je n broj mjeseci na koji se odobrava reprogram)

$I = I_1 + I_2 + \dots + I_m$ (gdje je m broj mjeseci na koji se obračunava buduća kamata, važi $m \leq n$)

Važi još: $i = [0, n]$ i $A_1 = A_2 = \dots = A_n$

Rješavanjem prethodnog sistema jednačina kreira se otplatni plan odgođenih poreskih obaveza, koji ispunjava zakonske uslove u pogledu jednakosti mjesečnih anuiteta, obračuna kamate na neplaćene poreske obaveze (glavni poreski dug) i redoslijeda izmirenja ukupnih obaveza u poreskoj evidenciji.

RAČUNOVODSTVENI TRETMAN REPROGRAMA PORESKIH OBAVEZA

Prezentacija finansijskih izvještaja prema MRS/MSFI/MSFI za MSE zahtjeva određeni postupak računovodstvenog evidentiranja odobrenog poreskog reprograma, koji se obično sastoji iz pet faza:

1. usaglašavanje iznosa obaveza u poreskim prijavama (ili rješenju Poreske uprave) sa knjigovodstvenim iznosom,
2. priznavanje rashoda poreskih (prošlih) kamata,
3. reklasifikacija kratkoročnih poreskih obaveza u dugoročne,
4. prenos dijela dugoročnih obaveza koji dospijeva za plaćanje u periodu do godine dana na kratkoročne obaveze i
5. evidentiranje rashoda po osnovu poreske (buduće) kamate.

1. Nerijetko iznos obaveza po osnovu poreza koje društvo evidentira i bilansira ne odgovara stvarnom iznosu istih koje su utvrđene u postupku kontrole Poreske uprave ili su iskazane u poreskoj prijavi. Razlog tome mogu biti dodatno utvrđene obaveze od strane Poreske uprave, koje još nisu evidentirane ili uopšte propusti da se evidentiraju poreske obaveze na način i u iznosu kako je to propisano. Ukoliko se iznos stvarno utvrđenih poreskih obaveza razlikuje od njihovog knjigovodstvenog iznosa, potrebno je izvršiti korekcije na odgovarajućim računima obaveza odnosno rashoda i to za poreske obaveze koje se odnose na tekući obračunski

³ Član 89. Zakona o Poreskoj upravi – prečišćen tekst, Službeni glasnik Republike Srpske, broj 112/07, 22/08 и 34/09), koji nije na snazi od 01.01.2012. godine.

period. Za poreske obaveze koje se odnose na prethodne obračunske periode, potrebno je postupiti u skladu sa zahtjevima Međunarodnog računovodstvenog standarda 8 – *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške*. Prema ovom standardu finansijski izvještaji nisu u skladu sa MSFI ako sadrže bilo materijalno značajne greške bilo beznačajne, odnosno nematerijalne greške koje su napravljene namjerno, u cilju postizanja određene prezentacije finansijske pozicije, finansijskih performansi i tokova gotovine entiteta. Paragraf 42. MRS 8 definiše da entitet vrši retrospektivnu korekciju materijalno značajnih grešaka iz prethodnog perioda u prvom setu finansijskih izvještaja odobrenom za objavljivanje nakon otkrivanja tih grešaka tako što će:

- a. prepraviti uporedne iznose za prezentovan(e) raniji(e) period(e) u kojem(ima) su se greške dogodile; ili
- b. ako se greška dogodila prije najranijeg prezentovanog perioda, prepraviti početna stanja sredstva, obaveza i kapitala za najraniji prezentovani period prethodni period.

2. Poreske (prošle) kamate koje se odnose na tekući obračunski period, obračunate rješenjem Poreske uprave odnosno u postupku odobravanja reprograma, treba priznati na teret rashoda (zateznih) kamata u korist odgovarajućeg računa obaveza (ukoliko iste nisu ranije priznate). Što se tiče obaveza za kamate koje se odnose na prethodne obračunske periode, potrebno je postupiti u skladu sa već spomenutim zahtjevima MRS 8. Iznos poreske kamate je dat u prilogu rješenja o odgodi plaćanja poreskih obaveza odnosno rješenju Poreske uprave, a način obračuna istih je propisan Zakonom o poreskom postupku, o čemu je već bilo riječi u prethodnom naslovu.

3. Potrebno je ukupan iznos stvarno utvrđenih poreskih obaveza (glavni dug) i obaveza za prošle kamate (jer se i te obaveze reprogramiraju), reklasifikovati u ostale dugoročne obaveze (ukoliko to nije već učinjeno u fazi 1 i 2). Naime, paragrafom 69. Međunarodnog računovodstvenog standarda 1 – *Prezentacija finansijskih izvještaja*, entitet obavezu klasifikuje kao kratkoročnu ako:

- a. očekuje da će obaveza biti izmirena u toku uobičajenog poslovnog ciklusa entiteta;
- b. obavezu drži prvenstveno za trgovanje;
- c. obaveza dospijeva za izmirenje u roku od dvanaest mjeseci poslije izvještajnog perioda; ili
- d. nema bezuslovno pravo da odloži izmirenje obaveze za najmanje dvanaest mjeseci poslije izvještajnog perioda.

Ako entitet očekuje, i ima diskreciono pravo, da refinansira ili produži rok dospijeća obaveze, za dvanaest mjeseci poslije izvještajnog perioda, ova obaveza se klasifikuje kao dugoročna, čak i kada bi inače dospjela u kraćem periodu (MRS 1, paragraf 73.). Dakle, danom donošenja rješenja o odgodi plaćanja poreskih obaveza, pod pretpostavkom da se odgoda odnosi na period duži od dvanaest mjeseci, kratkoročne obaveze po osnovu poreza i kamata potrebno je klasifikovati kao dugoročne obaveze.

4. U skladu sa naprijed rečenim, dio dugoročnih obaveza po osnovu reprograma, koji dospijeva u periodu do dvanaest mjeseci nakon datuma bilansiranja, treba prenijeti na kratkoročne obaveze, radi adekvatnog iskazivanja finansijskog položaja privrednog društva⁴. U praksi će se nakon odobrenog reprograma direktno izvršiti reklasifikacija iznosa kratkoročnih obaveza, koji dospijeva u periodu dužem od dvanaest mjeseci, u dugoročne obaveze, s tim da će nakon svakog datuma bilansiranja vršiti prenos dijela dugoročnih obaveza, koji dospijeva u periodu do dvanaest mjeseci, u kratkoročne obaveze. Obaveze po osnovu reprograma (finansijske obaveze) će se nakon početnog priznavanja po fer vrijednosti uvećanoj za troškove transakcija koji se mogu direktno pripisati emitovanju finansijske obaveze, odmjeravati po amortizovanoj vrijednosti, koristeći metod efektivne kamatne stope (paragraf 47. Međunarodnog računovodstvenog standarda 39 – *Finansijski instrumenti: priznavanje i odmjeravanje*). Troškovi transakcija mogu obuhvatiti takse i druge obaveze koje se pojavljuju prilikom podnošenja zahtjeva za odgodu plaćanja poreskog duga.

5. Rashode po osnovu (efektivnih) kamata je potrebno priznati u bilansu uspjeha u momentu dospijeća anuiteta, ali i na svaki datum bilansiranja, tokom perioda otplate reprograma. MRS 39 definiše efektivnu kamatnu stopu kao stopu koja tačno diskontuje očekivane gotovinske isplate ili primanja tokom očekivanog trajanja finansijskog instrumenta ili gdje je prikladno tokom kraćeg perioda, na neto knjigovodstvenu vrijednost finansijskog sredstva ili finansijske obaveze.

PRAKTIČNI PRIMJER

Privredno društvo se u januaru 2015. godine obratilo Ministarstvu finansija za odgodu plaćanja poreskog duga, koji je utvrđen rješenjem Poreske uprave u ukupnom iznosu od 100.000 KM. Poreski dug, iz praktičnih razloga, obuhvata samo obavezu po osnovu poreza na lična primanja iz 2014. godine, a rješenjem Poreske uprave je utvrđena dodatna obaveza u iznosu od 20.000 KM, u odnosu na onu koju je društvo evidentiralo u poslovnim knjigama (80.000KM). Na iznos poreskog duga je obračunata kamata u iznosu od 720 KM, do 15. septembra 2014. godine.

Ministarstvo finansija je rješenjem od 05. februara 2015. godine odobrilo odgodu plaćanja poreskog duga, na period od 18 mjeseci, u ukupnom iznosu, uključujući i buduće kamate, od 112.714,42 KM⁵ (mjesečni anuitet 6.261,91 KM). Obračunata kamata do 05. februara 2015. godine iznosi 4.290 KM (143 dana x 0,03% x 100.000 KM). U sljedećoj tabeli je prikazan otplatni plan reprograma, uz upotrebu efektivne kamatne stope prema MRS 39 (lijevi dio

⁴ Više o ovome: Panić-Ašanin, D. Analiza uticaja pogrešne klasifikacije pojedinih stavki imovine, obaveza, prihoda i rashoda na bilansnu sliku privrednog društva. Finrar 10/14, Savez računovođa i revizora Republike Srpske, str. 8.

⁵ Pretpostavka da nema troškova transakcija.

Miroslav Brkić:

Računovodstveno evidentiranje reprograma poreskih obaveza
Accounting treatment of rescheduled tax liabilities

tabele), sa potrebnim elementima za evidentiranje iznosa obaveze po reprogramu i njegove otplate, kao i poresku evidenciju obaveza, sa aspekta Zakona o poreskom postupku (desni dio tabele).

U prvom dijelu tabele je prikazana amortizacija obaveze po osnovu reprograma (prema MRS 39), uz upotrebu metoda efektivne kamatne stope, za period na koji je odobren reprogram. Neophodni elementi za amortizaciju obaveze i obračun kamate su dati u rješenju o odgodi plaćanja poreskog duga (i njegovom prilogu), a isti obuhvataju iznos poreskog duga i (prošle) poreske kamate, iznose anuiteta sa danom njihovog dospijea. Datume bilansiranja društvo određuje u skladu sa njegovom obavezom u pogledu finansijskog izvještavanja.

vredno društvo, ali može biti dio pomoćne evidencije, u cilju dobijanja informacije o iznosu obaveza za osnovni poreski dug i obaveza za kamate, u slučaju da se na primjer iz bilo kog razloga raskine reprogram poreskih obaveza. Ilustracija knjiženja je prikazana putem glavne knjige, prateći faze iz prethodnog naslova.

1. Iznos dodatnih obaveza za poreze na lična primanja (20.000 KM), koji je utvrđen u postupku kontrole, je priznat na teret rashoda u 2014. godini. Početno stanje na računu obaveza je iznosilo 80.000 KM, tako da sada ukupna obaveza po osnovu poreza iznosi 100.000 KM.

2. Obračunate obaveze po osnovu prošlih kamata, priznate su na teret rashoda kamata i iznose 5.010 KM, od čega se 720 KM odnosi na obaveze obračunate rješenjem Pore-

Računovodstvena evidencija: MRS 39					Poreska evidencija		
Datum dospijea	Iznos anuiteta	Ostatak duga	Iznos kamate	Iznos glavnice	Obaveza za porez	Poreska kamata	Obaveza za kamatu
5.2.2015	-	105.010	-	-	100.000	5.010	5.010
5.3.2015	6.261,91	99.482,10	734,01	5.527,90	93.738,09	840,00	5.850,00
5.4.2015	6.261,91	93.990,35	770,16	5.491,75	87.476,18	871,76	6.721,76
5.5.2015	6.261,91	88.432,52	704,09	5.557,83	81.214,26	787,29	7.509,05
5.6.2015	6.261,91	82.855,22	684,62	5.577,29	74.952,35	755,29	8.264,34
5.7.2015	6.261,91	77.213,98	620,67	5.641,24	68.690,44	674,57	8.938,91
5.8.2015	6.261,91	71.549,84	597,77	5.664,14	62.428,53	638,82	9.577,73
5.9.2015	6.261,91	65.841,84	553,92	5.707,99	56.166,61	580,59	10.158,32
5.10.2015	6.261,91	60.073,16	493,22	5.768,69	49.904,70	505,50	10.663,82
5.11.2015	6.261,91	54.276,31	465,07	5.796,84	43.642,79	464,11	11.127,93
5.12.2015	6.261,91	48.420,99	406,59	5.855,33	37.380,88	392,79	11.520,72
31.12.2015	-	-	314,20	-	37.380,88	0,00	11.520,72
5.1.2016	6.261,91	42.533,93	60,66	5.887,05	31.118,97	347,64	11.868,36
5.2.2016	6.261,91	36.601,31	329,29	5.932,63	24.857,05	289,41	12.157,77
5.3.2016	6.261,91	30.604,40	265,01	5.996,90	18.595,14	216,26	12.374,02
5.4.2016	6.261,91	24.579,42	236,93	6.024,98	12.333,23	172,93	12.546,96
5.5.2016	6.261,91	18.501,64	184,13	6.077,79	6.071,32	111,00	12.657,96
5.6.2016	6.261,91	12.382,96	143,23	6.118,68	0,00	56,46	12.523,82
5.7.2016	6.261,91	6.213,81	92,76	6.169,15	0,00	0,00	6.261,91
5.8.2016	6.261,91	0,00	48,11	6.213,81	0,00	0,00	0,00
UKUPNO	112.714,42	-	7.704,42	105.010,00	-	12.714,42	-

Drugi dio tabele se odnosi na iznos obaveze u poreskoj evidenciji, uz obračun kamate po Zakonu o poreskom postupku na iznos osnovnog poreskog duga (po stopi od 0,03% dnevno). Poreska evidencija nije obavezna za pri-

ske uprave, a 4.290 KM je obračunata kamata Ministarstva finansija do momenta donošenja rješenja o odgodi plaćanja poreskog duga. Rashodi po osnovu kamata za obaveze obračunate rješenjem Poreske uprave (u iznosu od 720 KM)

451 - Obaveze za poreze na zarade		460 - Obaveze po osnovu kamata		241 - Rn. kod ovlašć. organ. za platni promet	
	S) 80.000	3) 5.010	2) 5.010		A1) 6.261,91
	1) 20.000	A1) 734,01	5) 734,01		A2) 6.261,91
3) 100.000		A2) 770,16	5) 770,16		A3) 6.261,91
		A3) 704,09	5) 704,09	
		5) 314,20		A18) 6.261,91
		A18) 48,11	5) 48,11		

419/429- Ostale dugor./kratkor. obaveze		561 - Rashodi kamata		520 - Troškovi bruto zarada	
A1) 5.527,90	3) 100.000	2) 5.010		1) 20.000	
A2) 5.491,75	3) 5.010	5) 734,01			
A3) 5.557,83		5) 770,16			
.....		5) 704,09			
A18) 6.213,81		5) 314,20			
				
		5) 48,11			

su priznati u 2014. godini, a dok je rashode kamata, koje je obračunalo Ministarstvo finansija u postupku odobravanja reprograma (4.290 KM), potrebno priznati u 2014. i 2015. godini, srazmjerno broju dana za koje se obračunava kamata. U 2014. godini je potrebno priznati rashode u visini od 3.210 KM (107 dana), a u 2015. godini 1.080 KM (36 dana).

3. Nakon odobrenog reprograma, izvršena je reklasifikacija kratkoročnih obaveza po osnovu poreza na lična primanja i obaveza za (prošle) kamate u dugoročne obaveze. Isplata anuiteta je knjižena kao smanjenje obaveze za reprogram i obaveze za kamatu (buduću, efektivnu kamatu), u periodu trajanja reprograma. Saldo na računu dugor./kratkor. finansijskih obaveza, nakon isplate svakog anuiteta, mora odgovarati ostatku duga u prethodnoj tabeli, sve dok se navedeni račun obaveza ne svede na nulu nakon isplate posljednjeg anuiteta.

4. Nakon dospjeća posljednjeg anuiteta u 2015. godini, potrebno je iznos dugoročnih obaveza koje dospijevaju u periodu od dvanaest mjeseci nakon datum bilansiranja prenijeti na kratkoročne obaveze (u ovom primjeru to obuhvata sve preostale obaveze, s obzirom da je reprogram odobren na period od 18 mjeseci)⁶.

5. Rashodi kamata, obračunati metodom efektivne kamatne stope, su priznati u bilansu uspjeha, u korist kratkoročnih obaveza, tokom perioda trajanja reprograma,

danom dospjeća anuiteta, ali i na datum bilansiranja (31.12.2015. godine u iznosu od 314,20 KM).

ZAKLJUČAK

Odobranjem reprograma dospjelih poreskih obaveza njihov računovodstveni tretman postaje specifičan s obzirom na pravni okvir kojim se uređuje poreski postupak. Kratkoročne poreske obaveze dobijaju dugoročni karakter, a njihov iznos i način izmirenja su određeni poreskim propisima. U poreskoj evidenciji kamata se obračunava na iznos glavnog poreskog duga i sastoji se od prošle kamate, koja se obračunava do dana donošenja rješenja kojim se odgađa plaćanje poreskog duga, te buduće kamate, koja se obračunava u periodu trajanja reprograma. Međutim, izmirenje poreskog duga se vrši uplatom anuiteta, na način da se u poreskoj evidenciji prvo izmiruje iznos glavnog duga, sve dok se isti ne izmiri u potpunosti, a zatim i preostali iznos obaveza po osnovu svih kumuliranih kamata.

U cilju adekvatnog iskazivanja finansijskog položaja, potrebno je voditi računa o ročnosti obaveza koje su predmet reprograma, u cilju njihove klasifikacije u dugoročne, odnosno kratkoročne obaveze. Obaveze koje su predmet reprograma, glavni poreski dug i prošle kamate, početno se priznaju po fer vrijednosti, a naknadno se vrednuju po amortizovanoj vrijednosti, uz upotrebu metoda efektivne kamatne stope. Rashodi kamata se priznaju u bilansu uspjeha u momentu dospjeća anuiteta za isplatu, ali i na svaki datum bilansiranja. Poreska evidencija o iznosu po-

⁶ U primjeru je, zbog uštede na prostoru, ilustrativno upotrebljen jedan račun, sa nazivom koji se odnosi na dugoročne i kratkoročne obaveze.

Miroslav Brkić:

Računovodstveno evidentiranje reprograma poreskih obaveza
Accounting treatment of rescheduled tax liabilities

reskih obaveza i kamata nije neophodna, ali se ista može voditi u okviru pomoćnih knjiga, ako društvo smatra da za to postoji potreba.

LITERATURA

Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja, SRRS, Beograd, 2009.

Panić-Ašanin, D. (2014). *Analiza uticaja pogrešne klasifikacije pojedinih stavki imovine, obaveza, prihoda i rashoda na bilansnu sliku privrednog društva*. Finrar 10/14, Savez računovođa i revizora Republike Srpske, str. 5-14.

Pravilnik o kontnom okviru i sadržini računa u kontnom okviru za privredna društva, zadruge, druga pravna lica i preduzetnike, Službeni glasnik Republike Srpske, br. 99/14.

Šnjegota, D. (2010). *Primjena MSFI kroz bilansni kontni okvir*, Banja Luka: Ekonomski fakultet, Finrar.

Zakon o Poreskoj upravi-prečišćen tekst, Službeni glasnik Republike Srpske, broj 112/07, 22/08 i 34/09.

Zakona o poreskom postupku, Službeni glasnik Republike Srpske, broj 102/11, 108/11, 67/13 i 31/14.

Zakonom o odgođenom plaćanju poreskog duga, Službeni glasnik Republike Srpske, broj 94/15.

Accounting treatment of rescheduled tax liabilities

Miroslav Brkić

Grad. economist, Ministry of finance Republic of Srpska, Banja Luka, Bosnia and Herzegovina, m.brkic@mf.vladars.net

Abstract: The paper presents the accounting treatment of rescheduled tax liabilities of entities which have been approved deferred payment of tax liabilities. Defer payment of the tax liabilities is carried out in accordance with the tax regulations that differ from accounting rules. However, regardless of the tax rules, rescheduled tax liabilities should be recorded in accordance with the applicable financial reporting framework, by entities.

Key words: rescheduling, tax liabilities, effective interest rate, financial statements.