

UTJECAJ RAČUNOVODSTVENIH MANIPULACIJA NA OSNOVICU POREZA NA DOBIT U REPUBLICI HRVATSKOJ

Radić, Luka

Master's thesis / Diplomski rad

2020

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Zagreb, Faculty of Economics and Business / Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:148:170912>

Rights / Prava: [Attribution-NonCommercial-ShareAlike 3.0 Unported/Imenovanje-Nekomercijalno-Dijeli pod istim uvjetima 3.0](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-07-26**



Repository / Repozitorij:

[REPEFZG - Digital Repository - Faculty of Economics & Business Zagreb](#)



Sveučilište u Zagrebu
Ekonomski fakultet
Računovodstvo i revizija

**UTJECAJ RAČUNOVODSTVENIH MANIPULACIJA NA
OSNOVICU POREZA NA DOBIT U REPUBLICI HRVATSKOJ**

Diplomski rad

Luka Radić

Zagreb, travanj, 2020.

Ekonomski fakultet
Računovodstvo i revizija

**UTJECAJ RAČUNOVODSTVENIH MANIPULACIJA NA
OSNOVICU POREZA NA DOBIT U REPUBLICI HRVATSKOJ**
**THE IMPACT OF ACCOUNTING MANIPULATIONS ON THE
INCOME TAX BASE IN THE REPUBLIC OF CROATIA**

Diplomski rad

Luka Radić, 0067522867

Mentor: prof. dr. sc. Ivana Dražić Lutilsky

Zagreb, travanj, 2020.

ZAHVALA

Zahvaljujem se mentorici prof. dr. sc. Ivani Dražić Lutilsky koja je svojim stručnim savjetima oblikovala ideju i pomogla u izradi ovog diplomskog rada. Zahvalu upućujem i cijelom nastavnom i nenastavnom osoblju Ekonomskog fakulteta u Zagrebu na njihovoj stručnosti i razumijevanju tijekom studiranja.

Zahvaljujem se svojim roditeljima i cijeloj obitelji koji su me tijekom čitavog mog školovanja podupirali i bili mi podrška na dugom, ali zanimljivom obrazovnom putu.

Na kraju se zahvaljujem i svim kolegama i prijateljima koji su mi uljepšali vrijeme provedeno na fakultetu i učinili ga najljepšim dijelom mojeg života.

SADRŽAJ

1	UVOD.....	3
1.1	Predmet i ciljevi rada	3
1.2	Sadržaj i struktura rada	3
1.3	Izvori podataka i metode prikupljanja	4
2	ULOGA POREZA NA DOBIT U HRVATSKOM POREZnom SUSTAVU	5
2.1	Porezni obveznik i primjena stopa poreza na dobit.....	6
2.2	Obuhvat i utvrđivanje osnovice poreza na dobit	8
2.3	Stalne i privremene razlike u sustavu poreza na dobit	10
2.4	Dvostruko oporezivanje dobiti.....	14
2.5	Porezna optimizacija	15
3	POTENCIJALNI UČINCI RAČUNOVODSTVENIH MANIPULACIJA NA OSNOVICU POREZA NA DOBIT	16
3.1	Lažno smanjenje prihoda radi smanjenja dobiti	17
3.2	Lažno povećanje troškova radi smanjenja dobiti.....	19
3.2.1	Politike amortizacije dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine	20
3.2.2	Utjecaj politika vrijednosnih usklađenja	24
3.2.3	Rezerviranja kao mehanizam smanjenja dobiti	25
3.2.4	Troškovi reprezentacije i promidžbe.....	27
3.3	Smanjenje porezne osnovice reinvestiranjem dobiti	29
3.4	Državne potpore za poduzetnike	30
3.5	Manipulacije u konsolidaciji.....	33
3.6	Lažno povećanje prihoda radi povećanja dobiti ili skrivanje gubitaka	36
3.7	Lažno smanjenje troškova radi povećanja dobiti ili skrivanje gubitaka	40
4	PRIMJERI UTJECAJA RAČUNOVODSTVENIH MANIPULACIJA NA OSNOVICU POREZA NA DOBIT U REPUBLICI HRVATSKOJ.....	43
4.1	Izračun obveze poreza na dobit kod mikro ili malog poduzetnika	44
4.2	Izračun obveze poreza na dobit kod srednjeg poduzetnika	45
4.3	Izračun obveze poreza na dobit kod velikog poduzetnika	46
5	ZAKLJUČAK	49
6	LITERATURA	51
7	POPIS TABLICA	54

8	POPIS SLIKA	55
9	PRILOG 1 PD OBRAZAC.....	56
10	PRILOG 2 ŽIVOTOPIS STUDENTA.....	60

LUKA RADIĆ

0067522867

IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je diplomski rad isključivo rezultat mog vlastitog rada koji se temelji na mojim istraživanjima i oslanja se na objavljenu literaturu, a što pokazuju korištene bilješke i bibliografija. Izjavljujem da nijedan dio rada nije napisan na nedozvoljen način, odnosno da je prepisan iz necitiranog rada, te da nijedan dio rada ne krši bilo čija autorska prava. Izjavljujem, također, da nijedan dio rada nije iskorišten za bilo koji drugi rad u bilo kojoj drugoj visokoškolskoj, znanstvenoj ili obrazovnoj ustanovi.

Student:

U Zagrebu, _____

Sažetak

U Republici Hrvatskoj poduzetnici se često žale na nepovoljnu poduzetničku klimu u zemlji kojoj svakako pridonose i visoka davanja državi u obliku fiskalnih i parafiskalnih nameta. Iz tog razloga računovodstvene manipulacije postaju poslovna svakodnevnica kako za poduzetnike tako i za odgovorne službe koje te manipulacije pokušavaju otkriti i iskorijeniti. U ovom diplomskom radu riječ je o računovodstvenim manipulacijama porezom na dobit koje su sagledane iz dviju perspektiva. Prva je iz perspektive malih poduzeća koja se bore iz mjeseca u mjesec za svoj opstanak i u konstantnoj su potrazi za nekim novim trikovima koji bi im smanjili konačnu obvezu poreza na dobit. Druga je iz perspektive velikih kompanija kojima je ponekad u cilju prikazati svoje financijsko i poslovno stanje bolje no što ono uistinu jest. Osim računovodstvenih manipulacija koje su srž ovog rada u njemu je objašnjena i uloga poreza na dobit u hrvatskom poreznom sustavu kroz koju su pojašnjeni svi relevantni pojmovi vezani uz porez na dobit. Nakon proučavanja teorijskog aspekta poreza na dobit rad se osvrće na primjere iz prakse u kojima su vidljive neke od prethodno spomenutih manipulacija.

Ključne riječi: porez na dobit, porezna stopa, osnovica poreza na dobit, računovodstvene politike, manipulacije porezom na dobit, izračun porezne osnovice

Summary

In the Republic of Croatia, entrepreneurs often complain about the unfavorable entrepreneurial climate in the country, which is certainly contributed by high governmental payments in the form of fiscal and para-fiscal levies. For this reason, accounting manipulation is becoming a daily business for both entrepreneurs and responsible agencies trying to detect and eradicate these manipulations. This paper deals with the accounting manipulations of corporate income tax which are viewed from two perspectives. The first is from the perspective of small businesses that are struggling month after month for their survival and are constantly on the lookout for some new tricks that would reduce their final income tax liability. The second is from the perspective of large companies, which sometimes aim to show their financial and business status better than they really are. In addition to the accounting manipulations that are at the heart of this paper, it also explains the role of income tax in the Croatian tax system, through which all relevant concepts related to income tax have been clarified. After studying the theoretical aspect of corporate income tax, the paper looks back at examples of practice in which some of the previously mentioned manipulations are visible.

Key words: corporate income tax, tax rate, income tax basis, accounting policies, income tax manipulation, tax basis estimation

1 UVOD

1.1 Predmet i ciljevi rada

Predmet i ciljevi rada određeni su u skladu s temom rada i fokusom interesa koji su vidljivi iz samog naslova ovog diplomskog rada. Predmet rada jest analiza poreznih terećenja, prezentiranje računovodstvenih tehnika za manipulacijom nad financijskim izvještajima te utjecaj korištenja tih tehnika na osnovicu poreza na dobit i konačan obračun poreza. Ciljevi rada su:

1. objasniti temeljne pojmove poreza na dobit;
2. prikazati kako računovodstvene manipulacije mogu utjecati na poreznu osnovicu;
3. povezati teoretska znanja s postupcima iz prakse;
4. analiza obveze poreza na dobit.

1.2 Sadržaj i struktura rada

Diplomski rad sastoji se od pet poglavlja. U prvom poglavlju pod naslovom UVOD čitatelja se uvodi u rad predstavljanjem tematike rada, ciljeva koje autor pokušava postići, same strukture rada i tehnika pomoću kojih su se prikupljali podaci za sam rad. U drugom poglavlju pod naslovom ULOGA POREZA NA DOBIT U HRVATSKOM POREZNOM SUSTAVU pojašnjavaju se temeljni pojmovi vezani uz porez na dobit kao što su definicija poreznog obveznika, uvjeti za primjenu različitih stopa poreza na dobit te utvrđivanje same osnovice poreza na dobit. U trećem poglavlju pod naslovom POTENCIJALNI UČINCI RAČUNOVODSTVENIH MANIPULACIJA NA OSNOVICU POREZA NA DOBIT objašnjavaju se pojam i vrste poreznih manipulacija te se prikazuje kako se pomoću njih smanjuju, odnosno povećavaju prihodi i rashodi što je i primarna ideja ovog diplomskog rada. U četvrtom poglavlju pod naslovom PRIMJERI UTJECAJA RAČUNOVODSTVENIH MANIPULACIJA NA OSNOVICU POREZA NA DOBIT U REPUBLICI HRVATSKOJ prethodno usvojena teoretska znanja povezuju se s primjerima iz prakse na osnovi različitih tipova poduzetnika i njihovih obračuna poreznih obveza. U petom poglavlju pod naslovom ZAKLJUČAK sažimaju se i objedinjuju sudovi doneseni u prethodnim poglavljima.

1.3 Izvori podataka i metode prikupljanja

Ovaj diplomski rad je teorijski što znači da se autor koristi sekundarnim izvorima, podacima i istraživanjima koja su već dostupna iz znanstvenih i stručnih knjiga i članaka. Također u radu su korišteni zakonodavni akti Republike Hrvatske kao i njihova tumačenja, računovodstveni standardi te razni web izvori poput službenih stranica ministarstava, porezne uprave, instituta za javne financije i mnogi drugi.

2 ULOGA POREZA NA DOBIT U HRVATSKOM POREZnom SUSTAVU

Porez na dobit je porez što ga obveznici poreza na dobit plaćaju na ostvarenu dobit, tj. na razliku prihoda i rashoda. U svijetu je poznat i kao „Porez na dohodak trgovačkih društava“ (corporate tax / income tax). Porezni sustav Republike Hrvatske mlad je porezni sustav koji postoji nepunih 30 godina od osamostaljenja naše domovine i prelaska iz samoupravnog socijalističkog u porezni sustav koji će se godinama nakon pa i dan danas prilagođavati načelima tržišne ekonomije. Smatra se da je prvotna reforma poreznog sustava završena uvođenjem poreza na dodanu vrijednost 1998.g. Porezni sustav Republike Hrvatske kakvog danas poznajemo se sastoji od državnih poreza, županijskih poreza, gradskih, odnosno općinskih poreza te zajedničkih poreza koji su navedeni u tablici.

Tablica 1 Porezni sustav Republike Hrvatske

Državni porezi	Županijski porezi	Gradski / Općinski porezi
PDV	Porez na plovila	Porez na potrošnju
Porez na dobit	Porez na nasljedstva i darove	Porez na kuće za odmor
Posebni porezi i trošarine	Porez na cestovna motorna vozila	Prirez porezu na dohodak
	Porez na automate za zabavne igre	Porez na promet nekretnina
		Porez na korištenje javnih površina
Zajednički porezi		
Porez na dohodak		

Izvor: Izrada autora

Kao što vidimo u Tablici 1 porez na dobit je državni porez što znači da u cijelosti pripada državnom proračunu. Županijski porezi pripadaju županijskim proračunima ili proračunu Grada Zagreba, dok gradski i općinski porezi pripadaju proračunima gradova i općina. Prihodi od poreza na dohodak se dijele između države, županija te gradova i općina. Porez na dobit je mlad porezni oblik koji se kao takav počinje primjenjivati sredinom prošlog stoljeća nakon Drugog svjetskog rata. U Republici Hrvatskoj, za razliku od većine zemalja Europske unije, nije od velikog značaja za državni proračun radi svoje male izdašnosti koja se kreće oko 10% ukupnih poreznih prihoda.

2.1 Porezni obveznik i primjena stopa poreza na dobit

U Hrvatskoj porez na dobit spada u neposredne poreze, što znači da se izravno oporezuje porezni obveznik te su porezni obveznik i porezni destinator ista osoba, a kao takvi se teško mogu prevaliti na treće osobe. Obveznike poreza na dobit u Republici Hrvatskoj možemo razvrstati u nekoliko skupina koji su detaljno opisani u Članku 2 (NN 143/14, 106/18, 121/19) Zakona o porezu na dobit:¹

- (1) Porezni obveznik je trgovačko društvo i druga pravna i fizička osoba rezident Republike Hrvatske koja gospodarsku djelatnost obavlja samostalno, trajno i radi ostvarivanja dobiti, dohotka ili prihoda ili drugih gospodarskih procjenjivih koristi.
- (2) Porezni obveznik je i tuzemna poslovna jedinica inozemnog poduzetnika (nerezident).
- (3) Porezni obveznik je i fizička osoba koja utvrđuje dohodak na način propisan za samostalne djelatnosti prema propisima o oporezivanju dohotka ili koja počinje obavljati takvu samostalnu djelatnost ako izjavi da će plaćati porez na dobit umjesto poreza na dohodak.
- (4) Fizička osoba iz stavka 3. ovoga članka obveznik je plaćanja poreza na dobit ako u prethodnom poreznom razdoblju ostvari ukupni primitak veći od 7.500.000,00 kuna.
- (5) Tijela državne uprave, tijela područne (regionalne) samouprave, tijela lokalne samouprave i Hrvatska narodna banka nisu obveznici poreza na dobit, osim ako ovim Zakonom nije drukčije određeno.
- (6) Državne ustanove, ustanove jedinica područne (regionalne) samouprave, ustanove jedinica lokalne samouprave, državni zavodi, vjerske zajednice, političke stranke, sindikati, komore, udruge, umjetničke udruge, dobrovoljna vatrogasna društva, zajednice tehničke kulture, turističke zajednice, sportski klubovi, sportska društva i savezi, zaklade i fundacije nisu obveznici poreza na dobit.
- (7) Osobe navedene u stavku 5. i stavku 6. ovoga članka, koje u skladu s posebnim propisima obavljaju određenu gospodarsku djelatnost čije bi neoporezivanje dovelo do

¹ Zakon o porezu na dobit, Članak 2, (NN 143/14, 106/18, 121/19), dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/99/Zakon-o-porezu-na-dobit>, [02. ožujka 2020.]

stjecanja neopravdanih povlastica na tržištu, dužne su u roku od osam dana od dana početka obavljanja te djelatnosti upisati se u registar poreznih obveznika koji vodi Porezna uprava radi utvrđivanja obveza poreza na dobit po osnovi obavljanja određene gospodarske djelatnosti. Ako se ne upišu u navedeni registar, Porezna uprava će na vlastitu inicijativu ili na prijedlog drugih poreznih obveznika ili druge zainteresirane osobe, rješenjem utvrditi da su te osobe obveznici poreza na dobit za tu djelatnost.

(8) Investicijski fondovi bez pravne osobnosti koji su osnovani i posluju u skladu sa zakonom po kojem su osnovani nisu obveznici poreza na dobit.

(9) Porezni obveznik je i svaki onaj poduzetnik ili njegov pravni sljednik koji ne potpada pod odredbe stavka od 1. do 8. ovoga članka, a koji nije obveznik poreza na dohodak prema propisima o oporezivanju dohotka i čija se dobit ne oporezuje drugdje.

Obrtnici su obveznici poreza na dohodak te samim time ne spadaju u ovu kategoriju, osim ako ne ispune određene uvjete ili samoinicijativno ne podnesu pisani zahtjev nadležnoj ispostavi Porezne uprave prema svom prebivalištu ili uobičajenom boravištu da u sljedećoj kalendarskoj godini umjesto poreza na dohodak žele plaćati porez na dobit. Uvjeti koje obrtnik „dohodaš“ mora ispuniti da bi postao „dobitaš“ su sljedeći:²

Ako je u prethodnom poreznom razdoblju ostvario ukupni primitak veći od 3.000.000,00 kn, ili ako ispunjava dva od sljedeća tri uvjeta:

- U prethodnom poreznom razdoblju je ostvario dohodak veći od 400.000,00 kn;
- Ima dugotrajnu imovinu u vrijednosti veću od 2.000.000,00 kn;
- U prethodnom poreznom razdoblju je prosječno zapošljavao više od 15 radnika.

Ne smijemo zaboraviti niti obveznike poreza na dobit po odbitku koji su nerezidenti Republike Hrvatske, što znači da ta poduzeća nemaju registriranu djelatnost niti sjedište u Republici Hrvatskoj. Obveznik poreza na dobit po odbitku također je definiran zakonskom regulativom:

² Porezna uprava, dostupno na: <https://www.porezna-uprava.hr/obrtnici/Stranice/Porez-na-dobit.aspx>, [03. ožujka 2020.]

Tuzemni isplatelj koji plaća kamate, dividende, udjele u dobiti, autorska prava i druga prava intelektualnog vlasništva (prava na reprodukciju, patente, licencije, zaštitni znak, dizajn ili model, proizvodni postupak, proizvodne formule, nacrt, plan, industrijsko ili znanstveno iskustvo i druga slična prava) inozemnim osobama koje nisu fizičke osobe i koji plaća usluge istraživanja tržišta, poreznog i poslovnog savjetovanja i revizorske usluge inozemnim osobama.³ Ukratko, obveznik poreza na dobit po odbitku je isplatelj.

Stope poreza na dobit i uvjeti koje porezni obveznik mora ispuniti da se svrsta u jednu od grupa nisu permanentno uklesani u kamenu već se mijenjaju relativno često, a prvenstveno ovisno o volji političara na vlasti. Trenutno je na snazi Zakon o porezu na dobit koji vrijedi od 1.siječnja 2020.g te propisuje dvije stope poreza na dobit: 12% i 18%. Porezni obveznik spada u prvu grupu stope poreza na dobit od 12% ukoliko su njegovi prihodi u poreznom razdoblju manji od 7.500.000,00 kn, a ukoliko su prihodi jednaki ili veći od 7.500.000,00 kn porezni obveznik spada u drugu grupu te mu stopa obračuna poreza na dobit iznosi 18%.

Stopa poreza na dobit po odbitku iznosi 15%, osim kad je riječ o dividendama i udjelima u dobiti kod kojih se obračunava po stopi od 12%. Iznimno od odredbi ovoga članka, porez po odbitku plaća se po stopi od 20% na sve usluge te na sve vrste naknada oporezivih prema ovom članku, kada se plaćaju osobama koje imaju sjedište ili mjesto stvarne uprave odnosno nadzora poslovanja u državama koje se nalaze na EU popisu nekooperativnih jurisdikcija u porezne svrhe, a s kojima Republika Hrvatska ne primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.⁴

2.2 Obuhvat i utvrđivanje osnovice poreza na dobit

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

³ Porezna uprava, dostupno na: https://www.porezna-uprava.hr/HR_porezni_sustav/Stranice/porez_na_dobit.aspx, [03. ožujka 2020.]

⁴ Zakon o porezu na dobit, Članak 31, (NN 148/13, 115/16, 106/18, 121/19), , dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/99/Zakon-o-porezu-na-dobit>, [03. ožujka 2020.]

Zakona. Poreznu osnovicu poreznog obveznika rezidenta čini dobit ostvarena u tuzemstvu i inozemstvu. Poreznu osnovicu nerezidenta čini samo dobit ostvarena u tuzemstvu, a utvrđuje se prema odredbama ovoga Zakona. U poreznu osnovicu ulazi i dobit od likvidacije ili drugog postupka kojim porezni obveznik okončava poslovanje sukladno posebnim propisima, prodaje, promjene pravnog oblika i podjele poreznog obveznika, a porezna osnovica utvrđuje se prema tržišnoj vrijednosti imovine, ako ovim Zakonom nije drukčije određeno.⁵ Kao što vidimo zakonski je porezna osnovica vrlo jasno definirana. Polazna veličina za izračun osnovice poreza na dobit je računovodstvena dobit ili gubitak koja se u daljnjim koracima prilagođava, odnosno uvećava i umanjuje za određene iznose prihoda i rashoda te prenesenog gubitka ukoliko postoji što je i prikazano na Slici 1. Kako je u članku 5 Zakona o porezu na dobit i najavljeno, u članku 31 ovog Zakona definira se porezna osnovica poreza po odbitku, a to je bruto iznos naknade koju tuzemni isplatelj plaća nerezidentu, odnosno inozemnom primatelju.

Slika 1 Postupak utvrđivanja porezne osnovice

	POLAZNA VELIČINA (uk.prihodi - uk.rashodi)
+	stavke povećanja dobiti (smanjenja gubitka)
-	stavke smanjenja dobiti (povećanja gubitka)
=	OPOREZIVA DOBIT / POREZNI GUBITAK tekućeg poreznog razdoblja
-	preneseni porezni gubitak
=	POREZNA OSNOVICA
*	stopa poreza na dobit (12% ili 18%)
=	POREZNA OBVEZA
-	porezne olakšice, oslobođenja, poticaji
=	KONAČNA POREZNA OBVEZA
-	uplaćeni predumjovi poreza na dobit
=	RAZLIKA ZA UPLATU / POVRAT

Izvor: Izrada autora

⁵ Zakon o porezu na dobit, Članak 5, (NN 115/16, 121/19), dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/99/Zakon-o-porezu-na-dobit>, [02. ožujka 2020.]

2.3 Stalne i privremene razlike u sustavu poreza na dobit

Iako Zakon o PD-u ne propisuje što se smatra prihodima a što rashodima poslovanja, već njihovo priznavanje ima uporište u ZOR-u i računovodstvenim standardima, propisane su određene kategorije prihoda i rashoda koje će umanjiti ili uvećati dobit ili gubitak utvrđen u računovodstvu poduzetnika. (...) Povećanja i smanjenja porezne osnovice jesu: stalne razlike, privremene razlike i dodatna umanjnja oporezive osnovice/uvećanja gubitka. Dakle, razlike između računovodstvene dobiti/gubitka i oporezive osnovice ili poreznog gubitka nastaju uslijed poreznog (ne)priznavanja određenih rashoda, odnosno mogućnosti isključivanja određenih prihoda iz oporezive osnovice.⁶

Stalne razlike između računovodstveno iskazane dobiti ili gubitka i porezne osnovice, odnosno poreznog gubitka koje nastaju u izvještajnom obračunskom razdoblju ne ukidaju se u nekom od idućih obračunskih razdoblja, odnosno ne poništavaju se u budućim razdobljima.⁷ Stalne razlike mogu imati pozitivne i negativne trajne učinke na neto dobit poduzeća. One se ne vide u računovodstvu već se manifestiraju kroz trajno umanjenu ili uvećanu obvezu poreza na dobit pa je efektivno porezno opterećenje računovodstvene dobiti različito od onog utvrđenog nominalnim stopama od 12% ili 18%.

Stalne razlike u Hrvatskoj mogu nastati kao posljedica stalnih razlika kod prihoda, ali i rashoda. Točnije, stalne razlike kod nas proizlaze i čine ih:⁸

- 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.

⁶ Rakijašić, J., Slovinac, I. i Zaloker, D. (2017) Računovodstvo i porezi za poduzetnike: Obveze za porez na dobit i porez po odbitku (konto 262). Zagreb. TEB – Poslovno savjetovanje.

⁷ Rakijašić, J., Slovinac, I. i Zaloker, D. (2017) Računovodstvo i porezi za poduzetnike: Obveze za porez na dobit i porez po odbitku (konto 262). Zagreb. TEB – Poslovno savjetovanje.

⁸ Anić Antić, P. i Idžojtić, I. (2009) Privremene razlike i učinci na tekuću i buduću poreznu obvezu – odgođena i dospjela porezna obveza, odgođena i dospjela porezna imovina. Računovodstvo i porezi. Str. 26

U računovodstvene prihode koji su trajno porezno nepriznati ubrajamo:⁹

- prihode od dividendi i udjela u dobiti;
- prihodi od vrijednosnog usklađenja ulaganja u dionice i udjele ako su bili uključeni u poreznu osnovicu;
- prihodi od naplaćenih otpisanih potraživanja koja su u prethodnim poreznim razdobljima bili uključeni u poreznu osnovicu, a nisu isključeni iz porezne osnovice kao porezno priznati rashod.

U porezne prihode koji su trajno računovodstveno nepriznati ubrajamo:¹⁰

- kamate preniske vjerovničke s povezanom osobom nerezidentom;
- skrivene isplate dobiti.

U računovodstvene rashode koji su trajno porezno nepriznati ubrajamo:¹¹

- 50% troškova reprezentacije (ugošćenja, darova sa ili bez otisnutog znaka tvrtke ili proizvoda, troškove odmora, sporta, rekreacije, zakupa automobila, plovila, zrakoplova, kuća za odmor) u visini troškova nastalih iz poslovnog odnosa s partnerom;
- 50% troškova, osim troškova osiguranja i kamata, nastalih u svezi s vlastitim ili unajmljenim motornim vozilima i drugim sredstvima za osobni prijevoz (osobni automobil, plovilo, helikopter, zrakoplov i sl.) poslovnih, rukovodnih i drugih zaposlenih osoba, ako se na osnovi korištenja sredstava za osobni prijevoz ne utvrđuje plaća;
- manjkovi na imovini iznad visine utvrđene odlukom Hrvatske gospodarske komore, odnosno Hrvatske obrtničke komore, u smislu propisa o porezu na dodatnu vrijednost, po kojoj osnovi se ne plaća porez na dohodak;

⁹ Anić Antić, P. i Idžojtić, I. (2009) Privremene razlike i učinci na tekuću i buduću poreznu obvezu – odgođena i dospjela porezna obveza, odgođena i dospjela porezna imovina. Računovodstvo i porezi. Str. 26

¹⁰ Anić Antić, P. i Idžojtić, I. (2009) Privremene razlike i učinci na tekuću i buduću poreznu obvezu – odgođena i dospjela porezna obveza, odgođena i dospjela porezna imovina. Računovodstvo i porezi. Str. 26

¹¹ Anić Antić, P. i Idžojtić, I. (2009) Privremene razlike i učinci na tekuću i buduću poreznu obvezu – odgođena i dospjela porezna obveza, odgođena i dospjela porezna imovina. Računovodstvo i porezi. Str. 26

- troškovi prisilne naplate poreza i drugih davanja;
- kazne koje izriče mjerodavno tijelo;
- zatezne kamate između povezanih osoba;
- povlastice i drugi oblici imovinskih koristi danih fizičkim ili pravnim osobama;
- darovanja u naravi ili novcu, ako su veća od 2% prihoda ostvarenog u prethodnoj godini;
- kamate koje nisu porezno priznati rashod prema Zakonu o porezu na dobit;
- rashodi utvrđeni u postupku nadzora s pripadajućim porezom na dodanu vrijednost, porezom na dohodak, prirezom porezu na dohodak, te obveznim doprinosima koji su nastali u svezi skrivenih isplata dobiti, te izuzimanja dioničara, članova društva i fizičkih osoba koja obavljaju samostalnu djelatnost od koje se plaća porez na dobit, te s njima povezanim osobama;
- svi drugi rashodi koji nisu izravno u svezi s ostvarivanjem dobiti i druge svote povećanja porezne osnovice, a koji nisu bili uključeni u poreznu osnovicu.

U porezne rashode koji su trajno računovodstveno nepriznati ubrajamo:¹²

- opravdani troškovi za školovanje i stručno usavršavanje zaposlenika;
- opravdani troškovi projekata znanstvenih i razvojnih istraživanja.

Privremene razlike su razlike između knjigovodstvene vrijednosti imovine ili obaveze u izvještaju o finansijskom položaju i njihove porezne osnovice. Privremene razlike mogu biti ili:¹³

(a) oporezive privremene razlike, što su privremene razlike koje će za posljedicu imati oporezive iznose pri određivanju oporezive dobiti (poreznog gubitka) u budućim periodima kada će knjigovodstvena vrijednost imovine biti nadoknađena ili podmirena; ili

¹² Anić Antić, P. i Idžojtić, I. (2009) Privremene razlike i učinci na tekuću i buduću poreznu obvezu – odgođena i dospjela porezna obveza, odgođena i dospjela porezna imovina. Računovodstvo i porezi. Str. 26

¹³ Međunarodni računovodstveni standard 12. Porez na dobit. Dostupno na: <http://www.srr-fbih.org/File/Download?idFi=288>, [05. ožujka 2020.]

(b) odbitne privremene razlike, što su privremene razlike koje će za posljedicu imati iznose koji su odbitni pri određivanju oporezive dobiti (poreznog gubitka) u budućim periodima kada će knjigovodstvena vrijednost imovine biti nadoknađena ili podmirena.

Gore navedene su vidljive privremene razlike kod kojih se javlja razlika između računovodstvene dobiti i dobiti utvrđene u porezne svrhe, no financijski izvještaji su fer i objektivni jer je računovodstvena dobit utvrđena prema ekonomskim načelima. Osim vidljivih postoje i nevidljive privremene razlike kod kojih je računovodstvena dobit jednaka dobiti utvrđenoj u porezne svrhe, ali se prilikom utvrđivanja računovodstvene dobiti nisu poštivala ekonomska načela pa samim time financijski izvještaji nisu fer i objektivni. Privremene razlike mogu imati povoljne i nepovoljne financijske učinke.

Oporezive privremene razlike nastaju kada je računovodstvena dobit veća od oporezive dobiti pa je efektivno opterećenje oporezive dobiti podcijenjeno (manje od propisanih 18%), a u budućnosti će kod ukidanja biti suprotno, računovodstvena dobit bit će manja od oporezive dobiti i efektivno opterećenje oporezive dobiti bit će precijenjeno (veće od propisanih 18%). Oporezive privremene razlike stvaraju poreznu obvezu u budućnosti te se iskazuju u pasivi bilance kao odgođena porezna obveza. Ovakve razlike stvaraju povoljan financijski učinak jednak poreznom kreditu koji se javlja u slučaju kad pri izračunavanju oporezive dobiti iznosi odbitaka premašuju prihode, radi se o postojanju neto gubitka od poslovanja. Društva mogu upotrijebiti neto gubitak od poslovanja za prijeboj s oporezivim prihodom u sljedećim razdobljima, smanjujući tako iznose poreza koje bi inače platila u tim razdobljima.¹⁴ U Republici Hrvatskoj oporezive privremene razlike ne postoje prema postojećim propisima o oporezivanju dobiti.

Odbitne privremene razlike nastaju kada je računovodstvena dobit manja od oporezive dobiti pa je efektivno opterećenje oporezive dobiti precijenjeno (veće od propisanih 18%), a u budućnosti će kod ukidanja biti suprotno, računovodstvena dobit bit će veća od oporezive dobiti i efektivno

¹⁴ Moj-bankar.hr. Prijenos gubitka - definicija. Dostupno na: <https://www.moj-bankar.hr/Kazalo/P/Prijenos-gubitka>, [06. ožujka 2020.]

opterećenje oporezive dobiti bit će podcijenjeno (manje od propisanih 18%). Odbitne privremene razlike stvaraju odgođenu poreznu imovinu u budućnosti te se iskazuju u aktivi bilance. Financijski učinak odbitnih privremenih razlika jednak je unaprijed plaćenom porezu te je nepovoljnog karaktera.

2.4 Dvostruko oporezivanje dobiti

Problem dvostrukog oporezivanja se prvenstveno veže za dio dobiti koji se isplaćuje dioničarima. Postoje znatna razmimoilaženja u stajalištima o tome što je dvostruko oporezivanje (double taxation), ali nedvojbeno je da do te pojave dolazi ako je na isto dobro više od jedanput naplaćen porez. Primjerice, u sustavu poreza na dobit dvostruko oporezivanje nastaje ako je propisano da trgovačko društvo treba platiti porez na svoju dobit, a njegovi dioničari pojedinačno trebaju platiti porez na dividende isplaćene iz već oporezovane dobiti. Dvostruko oporezivanje može se izbjeći ili ublažiti odobravanjem olakšice za trgovačko društvo kada ono raspodjeljuje svoju dobit na koju je već plaćen porez na razini trgovačkog društva i za koju će još porez platiti dioničari, ili odobravanjem olakšice dioničarima putem imputacijskog odbitka plaćenog poreza ili odbitka za prethodne poreze koje je već platilo trgovačko društvo.¹⁵

Radi sprečavanja dvostrukog oporezivanja, može se primijeniti i sustav odvojenih poreznih stopa (split-rate system), prema kojemu se različite stope poreza na dobit trgovačkih društava naplaćuju na zadržanu i na raspodijeljenu dobit bez primjene sustava imputacije. Povlastica se odobrava u obliku nižih poreznih stopa za raspodijeljenu dobit, a razlog je tome činjenica da će raspodijeljena dobit biti podvrgnuta dodatnom oporezivanju na strani dioničara. Svrha sustava odvojenih poreznih stopa jest smanjivanje dvostrukog oporezivanja dividendi.¹⁶

¹⁵ Kesner-Škreb, M. (2004). Porez na dobit. *Financijska teorija i praksa*. 28 (4), 501-504. Dostupno na: <https://www.ijf.hr/upload/files/pojmovnik2.pdf>, [06. ožujka 2020.]

¹⁶ Kesner-Škreb, M. (2004). Porez na dobit. *Financijska teorija i praksa*. 28 (4), 501-504. Dostupno na: <https://www.ijf.hr/upload/files/pojmovnik2.pdf>, [06. ožujka 2020.]

2.5 Porezna optimizacija

Dobro poznavanje poreznih propisa poduzetnicima danas predstavlja dodatan izvor konkurentske prednosti jer kad je cjelokupni poslovni proces posložen do najsitnijeg detalja i na prvu djeluje kao da više nema prostora za dodatne uštede i povećanje profita tu do izražaja dolazi porezna optimizacija odnosno smanjenje porezne obveze. Pravilna primjena zakonske regulative kao i Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja te Međunarodnih računovodstvenih standarda i Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja nudi razne mogućnosti minimiziranja porezne obveze, ali i vremensko odgađanje plaćanja iste. S druge pak strane nepravilna primjena gore navedenih, poduzetnika može baciti u velike probleme ne samo radi većih plaćanja poreza državi, već i zbog rizika od vrtoglavo visokih kazni radi poreznih prekršaja. Kada su fiskalni i parafiskalni nameti visoki, a poduzetnička klima i nije najbolja kao što je slučaj u Republici Hrvatskoj onda porezni obveznici od mikro pa do onih velikih ulažu velike napore u potragu za novim načinima minimiziranja porezne obveze. Uvijek iznova sudovi ističu kako nema ničeg negativnog u tome da pojedinci vode svoje poslove na način da poreze mogu održati na najnižoj mogućoj razini. Svi to rade, bogati i siromašni, i svi postupaju ispravno, jer nitko nije dužan platiti više poreza no što to zahtijeva zakon; porezi su prisilni nameti, a ne dobrovoljni priloz. Zahtijevati više u ime moralnosti pravo je licemjerje.¹⁷ Za pomoć oko tih pitanja mikro, mali pa i srednji tipovi poduzetnika uglavnom savjete traže od poreznih savjetnika, računovodstvenih ureda ili zaposlenika u internom odjelu računovodstva, dok velike kompanije surađuju s poznatim konzultantskim kućama.

¹⁷ Anthony, R. N. i Reece, J.S. (2004) Računovodstvo Financijsko i upravljačko računovodstvo: Porez na dobitak. Zagreb. RRiF-plus d.o.o. za nakladništvo i poslovne usluge.

3 POTENCIJALNI UČINCI RAČUNOVODSTVENIH MANIPULACIJA NA OSNOVICU POREZA NA DOBIT

U ovom poglavlju pobliže su objašnjeni razni tipovi računovodstvenih manipulacija. U prva četiri potpoglavlja manipulacije su prikazane kao tehnike koje za cilj između ostalog imaju smanjivanje porezne obveze, karakteristične za velik broj poslovnih subjekata u Republici Hrvatskoj. U narednim potpoglavljima manipulacije su sagledane iz aspekta uljepšavanja financijskih izvještaja i obmane javnosti koje je karakterističnije za velike korporacije čiji broj i nije tako velik, a vidljiv je u Tablici 2. Razlozi za uljepšavanje stvarnog stanja koji će u konačnici rezultirati i plaćanjima većih iznosa poreza, iako se vode potpuno drugom logikom i perspektivom vođenja poduzeća od onih koji pokušavaju smanjiti dobit i svesti plaćanje poreza na najnižu moguću razinu, su brojaki. Tim postupcima menadžment si je bio u mogućnosti isplaćivati dividende na koje inače ne bi imao pravo, ali je bilo moguće i dodatno zaduživati kompanije i stvarati nove obveze prema raznim vjerovnicima koje su omogućavale daljnji rast i razvoj na lažiranim i neodrživim temeljima.

Tablica 2 *Struktura poduzeća u RH s obzirom na veličinu od 2014. do 2018. godine*

	2014.		2015.		2016.		2017.		2018.	
	Broj subjekata	%	Broj subjekata	%	Broj subjekata	%	Broj subjekata	%	Broj subjekata	%
Sektor malih i srednjih poduzeća	104.116	99,7	106.221	99,7	114.156	99,7	119.752	99,7	130.757	99,7
Mikro i mala poduzeća	102.895		105.029		112.809		118.352		129.259	
Srednja poduzeća	1.221		1.192		1.347		1.400		1.498	
Velika poduzeća	354	0,3	348	0,3	327	0,3	329	0,3	360	0,3
Ukupno	104.470	100	106.569	100	114.483	100	120.081	100	131.117	100

Izvor: CEPOR Centar za politiku razvoja malih i srednjih poduzeća i poduzetništva¹⁸

3.1 Lažno smanjenje prihoda radi smanjenja dobiti

Iz perspektive mikro i malih poduzeća kojih je daleko najviše, a političari ih često vole nazivati malim kotačićima koji pokreću čitavu ekonomiju, smanjenje dobiti se često gleda kroz prizmu plaćanja manjih predujmova poreza na dobit. Kao i za sve porezne oblike, porez na dobit utvrđuje se za kalendarsku godinu. Obveznici tijekom godine plaćaju mjesečne predujmove poreza na dobit koji se utvrđuju temeljem porezne prijave iz prethodne godine. Konačni obračun poreza za proteklu godinu obavlja se na temelju porezne prijave koju obveznici dostavljaju Poreznoj upravi do 30. travnja tekuće godine za prethodnu godinu.¹⁹ Kad poduzetnici procijene da će sljedeća godina biti lošija od trenutne koja ima natprosječno dobre financijske pokazatelje često pribjegavaju postupcima koji smanjuju dobit da u budućim razdobljima ne bi plaćali veće predujmove poreza na dobit. Osim toga poduzetnici su u „plodnim godinama“ skloni stvaranju

¹⁸ Izvješće o malim i srednjim poduzećima u Hrvatskoj – 2019. CEPOR Centar za politiku razvoja malih i srednjih poduzeća i poduzetnika. Dostupno na: <http://www.cepor.hr/wp-content/uploads/2015/03/SME-REPORT-2019-HR-WEB.pdf>, [14. ožujka 2020.]

¹⁹ Dražić Lutilsky, I. et al. (2015). Računovodstvo poreza. Zagreb. Ekonomski fakultet - Zagreb.

rezervi za neka teža razdoblja i ujednačavanju rezultata poslovanja radi stvaranja slike stabilnog rasta. Neki od postupaka smanjenja prihoda su pobrojani u nastavku:²⁰

Prijenos prihoda na odgođene prihode radi smanjenja dobiti. Lažno odgađanje prihoda najčešće se izvodi kod prihoda od usluga koje traju dulji vremenski period jer usluge nisu opipljive pa je samim time teže utvrditi stadij razvoja usluge te je najlakše zamaskirati točne datume obavljanja neke usluge.

Izbjegavanje priznavanja prihoda i skrivanje novca od gotovinske prodaje. Gotovinska plaćanja otvaraju veliki prostor sivoj ekonomiji jer država nema kontrolu ni uvid u takva plaćanja. Karakteristično je za manje privatne tvrtke i manje iznose plaćanja koji prolaze „ispod radara“ Porezne uprave. Kad Porezna uprava nagovijesti da neki poslovni subjekt ima nesrazmjer u obimu posla kojeg obavlja i konačnoj dobiti koju ostvaruje šalje tajne kupce u provjeru poslovanja tog poslovnog subjekta. Stupanjem na snagu novog Zakona o sprječavanju pranja novca i financiranja terorizma od 1.1.2018. snižen je prag (iznos) do kojeg se u Republici Hrvatskoj mogu obavljati plaćanja i naplate u gotovom novcu. Pravna ili fizička osoba koja obavlja registriranu djelatnost u Republici Hrvatskoj ne smije primiti naplatu ili obaviti plaćanje u gotovini u vrijednosti od 75.000,00 kn i većoj. Navedeno se primjenjuje na plaćanja i naplate u poslovima s rezidentima i nerezidentima. Ograničenje vrijedi i u slučaju ako se naplata ili plaćanje obavlja u više međusobno očigledno povezanih gotovinskih transakcija u vrijednosti od 75.000,00 kn i većoj. Svako plaćanje i naplata u gotovini u iznosu 75.000,00 kn i većem mora se provesti uplatom ili prijenosom na transakcijski račun za plaćanje otvoren kod kreditne institucije.²¹

Smanjenje prihoda na račun povećanja revalorizacijskih rezervi. Ovaj postupak protivni se pravilima struke te se smatra prijevornim agresivnim računovodstvom. Postupak i nije toliko popularan jer je dosta lako uočljiv, a pogotovo u godinama u kojoj revalorizacije nije bilo.

Smanjenje prihoda na račun povećanja obveza. Još jedan trik koji se protivni pravilima struke, a maskira se izostavljanjem dokumentacije za određenim knjiženjima.

²⁰ Belak, V. (2017) Lažiranje financijskih izvještaja, prijevare i računovodstvena forenzika. Zagreb. Belak excellens d.o.o.

²¹ Slovinac, I. (2018) Plaćanje u gotovom novcu od 1.1.2018. TEB – Poslovno savjetovanje. Dostupno na: <https://www.teb.hr/novosti/2018/placanje-u-gotovom-novcu-od-112018/>, [16. ožujka 2020.]

Dogovor s prijateljskim tvrtkama da im se ne šalju računi u tekućoj godini nego u idućoj godini. Dosta česta praksa u poslovanju hrvatskih poduzetnika u kojem jedni drugima izlaze u susret, a uglavnom se i prakticira u situaciji kad prodavatelju odgovara ne priznati prihod, a kupcu odgovara ne priznati rashod do sljedeće godine. Taj se trik teško otkriva jer nema oštećenih strana u tom postupku, a Porezna uprava ništa ne gubi jer će prodavatelj platiti manji porez, no kupac će za istu svotu platiti veći porez jer ima manje rashode. Nezadovoljni bi mogli biti dioničari koji će dobiti manje dividende, ali oni to najčešće nikad ne saznaju.²²

3.2 Lažno povećanje troškova radi smanjenja dobiti

*Nepravilno terećenje osobnih troškova na poslovne troškove.*²³ Skandali uzrokovani ovim tipom računovodstvenih manipulacija često pune tabloide i žutu štampu koja spominje direktore i vlasnike poduzeća koji žive iznad svojih mogućnosti i skloni su rastrošnosti i kupnji skupocjenih stvari. Ove manipulacije prepoznate su kod svih tipova poduzetnika, od direktora velikih multinacionalnih kompanija sve do vlasnika malih privatnih poduzeća. Česti oblici nepravilnih terećenja troškova su kupnja i uređenje nekretnina za privatne svrhe koje glase na poduzeće, nabavka vozila čiji leasing otplaćuje poduzeće, troškovi privatnih zabava, putovanja i ljetovanja koje pokriva poduzeće, isplaćivanje visokih plaća članovima obitelji koji uopće ne rade u poduzeću i još mnogi drugi oblici „izvlačenja novca“ iz poduzeća. U ovu grupu trikova spadaju i osobne posudbe novaca od tvrtke direktorima ili vlasnicima koji nemaju namjeru vratiti taj novac.

Povećanje troškova uz povećanje lažnih obveza. Još jedna u nizu manipulacija prijevarnog agresivnog računovodstva. Osnovna ideja tog trika je da se u tekućem razdoblju povećaju troškovi i smanji dobit, a da se u budućim razdobljima ukinu lažne obveze i smanje troškovi (ili poveća prihod) i tako popravi rezultat ako zatreba. Iako je trik privremenog karaktera, kad-tad treba ukinuti lažne obveze. Nevolja je u tome što ta

²² Belak, V. (2017) Lažiranje financijskih izvještaja, prijevare i računovodstvena forenzika. Zagreb. Belak excellens d.o.o.

²³ Belak, V. (2017) Lažiranje financijskih izvještaja, prijevare i računovodstvena forenzika. Zagreb. Belak excellens d.o.o.

„privremenost“ može trajati godinama, a trik se može ponavljati iz godine u godinu na račun povećanja lažnih obveza.²⁴

*Povećanje troškova uz povećanje lažnih revalorizacijskih rezervi.*²⁵ Učinci ovog trika jednaki su onome iz prošlog poglavlja o smanjenju prihoda na račun povećanja revalorizacijskih rezervi. Privremene je prirode jer će se revalorizacijske rezerve u nadolazećim razdobljima morati priznati u zadržanu dobit, no svejedno smanjuje dobit u tekućoj godini.

3.2.1 Politike amortizacije dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine

Dugotrajna nematerijalna i materijalna imovina upotrebom u poslovnom procesu troši se i pritom postupno prenosi dio svoje vrijednosti na učinke (proizvode i usluge) radi kojih se troši. Pojmom amortizacije označava se postupno trošenje dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine, pri čemu se utrošena vrijednost pojavljuje kao sastavni dio vrijednosti proizvedenih proizvoda ili pruženih usluga. To se postiže uračunavanjem utrošenog dijela dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine kao troška amortizacije u troškove proizvodnje proizvoda ili pružanja usluga.²⁶ Osnovica za obračun amortizacije jest trošak nabave imovine umanjen za procijenjeni ostatak vrijednosti, no on je često značajan iznos pa se osnovica za obračun amortizacije poistovjećuje s troškom nabave ili nekom drugom vrijednosti koja ga zamjenjuje.

Dugotrajna nematerijalna i materijalna imovina, tj. sredstva koja podliježu obračunu amortizacije jesu ona sredstva:²⁷

- koja imaju ograničeni vijek trajanja;
- koja subjekt posjeduje za korištenje u proizvodnji proizvoda ili isporuci roba ili usluga, za iznajmljivanje drugima ili za administrativne svrhe;

²⁴ Belak, V. (2017) Lažiranje financijskih izvještaja, prijevare i računovodstvena forenzika. Zagreb. Belak excellens d.o.o.

²⁵ Belak, V. (2017) Lažiranje financijskih izvještaja, prijevare i računovodstvena forenzika. Zagreb. Belak excellens d.o.o.

²⁶ Dražić Lutilsky, I. et al. (2010) Računovodstvo. Zagreb. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

²⁷ Prema MRS 16. Nekretnine, postrojenja i oprema. Dostupno na: <http://www.srb-fbih.org/File/Download?idFi=586>, [18. ožujka 2020.]

- koja se očekuju koristiti duže od jednog obračunskog razdoblja.

Prema Zakonu o porezu na dobit dugotrajnom materijalnom i nematerijalnom imovinom smatraju se stvari i prava čiji je pojedinačni trošak nabave veći od 3.500,00 kuna i vijek trajanja duži od godinu dana. Amortizaciji ne podliježe zemljište, šuma i slična obnovljiva prirodna bogatstva, financijska imovina, spomenici kulture te umjetnička djela.²⁸ Navedena odredba se razlikuje od Međunarodnog računovodstvenog standarda koji ne spominje visinu troška nabave kao uvjet za priznavanje dugotrajne imovine. Samim time u Hrvatskoj se s poreznog gledišta sve nabavke koje imaju vrijednost manju od 3.500,00 kn mogu smatrati sitnim inventarom koji će se jednokratno otpisati. To nije jedino razilaženje hrvatskog zakonodavnog okvira i Međunarodnog računovodstvenog standarda po pitanju amortizacije, odnosno po pitanju početka amortizacije određene imovine. U Zakonu o porezu na dobit trošak amortizacije predmeta dugotrajne imovine priznaje se u porezni rashod od prvoga dana mjeseca koji slijedi nakon mjeseca u kojem je dugotrajna imovina stavljena u upotrebu.²⁹ U Međunarodnom računovodstvenom standardu stoji da amortizacija imovine započinje kad je imovina spremna za upotrebu, tj. kad se nalazi na lokaciji i u uvjetima potrebnim za korištenje koje je namijenila uprava.³⁰

Postoji više metoda amortizacije kojima se amortizacijske iznose pokušava što točnije raspodijeliti kroz obračunska razdoblja. Određivanje korisnog vijeka trajanja ukazuje na osnovnu podjelu metoda obračuna amortizacije. To su:³¹

- vremenske metode, i
- metode obračuna prema učinku.

Vremenski sustav obračuna amortizacije zasniva se na predviđenom vijeku korištenja imovine. Polazna je pretpostavka da je trošenje imovine zavisno od protoka vremena. Zavisno od

²⁸ Zakon o porezu na dobit, Članak 12, (NN 143/14), dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/99/Zakon-o-porezu-na-dobit>, [18. ožujka 2020.]

²⁹ Zakon o porezu na dobit, Članak 12, (NN 143/14), dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/99/Zakon-o-porezu-na-dobit>, [18. ožujka 2020.]

³⁰ Međunarodni računovodstveni standard 16. Nekretnine, postrojenja i oprema. Dostupno na: <http://www.srr-fbih.org/File/Download?idFi=586>, [18. ožujka 2020.]

³¹ Dražić Lutilsky, I. et al. (2010) Računovodstvo. Zagreb. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

intenziteta trošenja imovine tijekom cijelog korisnog vijeka trajanja u okviru vremenskog sustava obračuna amortizacije razvile su se tri osnovne skupine metoda.³²

1. Prema pravocrtnoj (proporcionalnoj) metodi obračuna amortizacije, amortizacija se obračunava u nepromijenjenim (konstantnim) iznosima tijekom čitavog korisnog vijeka trajanja. U svakom obračunskom razdoblju troškovi se opterećuju jednakim amortizacijskim iznosima.
2. Degresivne metode obračuna amortizacije polaze od pretpostavke da se imovina izrazitije troši u prvim godinama upotrebe pa je u tim godinama potrebno ukalkulirati veće iznose amortizacije, nego u kasnijim. Učinak je primjene degresivnih metoda taj što se već u tijeku prve polovine korisnog vijeka trajanja otpiše najveći dio troškova nabave imovine.
3. Kod progresivnih metoda obračuna amortizacije amortizacijski iznosi se povećavaju iz godine u godinu, tako da su jače opterećene troškovima amortizacije posljednje godine korištenja imovine. Nedostaci ove metode su u tome što zanemaruju zastarijevanje, tj. tehnički napredak i nužnost njegova praćenja, te veću prisutnost troškova investicijskog održavanja u kasnijim godinama. Ove metode obračuna ne nailaze na ekonomsko opravdanje njihove upotrebe.

Metoda obračuna amortizacije prema učinku temelji se na obračunu amortizacije ovisno o iskorištenju imovine. Procjenjuje se ukupna količina učinaka koja će biti proizvedena u vijeku trajanja imovine, zatim se utvrđuje iznos amortizacije koji otpada na jedinicu učinka, tako da se stavlja u odnos vrijednosti imovine (osnovica za obračun amortizacije) s predviđenom količinom učinaka. Ova je metoda primjenjiva kod obračuna amortizacije za imovinu, u pravilu kraćeg vijeka trajanja, i za imovinu čiji su učinci lako mjerljivi.³³ U Hrvatskoj je zakonski propisana linearna metoda obračuna amortizacije, odnosno pravocrtna (proporcionalna) te primjena godišnjih amortizacijskih stopa koje su vidljive u Tablici 3.

³² Dražić Lutilsky, I. et al. (2010) Računovodstvo. Zagreb. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

³³ Dražić Lutilsky, I. et al. (2010) Računovodstvo. Zagreb. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

Tablica 3 Godišnje amortizacijske stope

r.b.	Vrsta imovine	Vijek trajanja	Godišnja stopa	Maksimalno porezno priznata stopa amortizacije
1.	Građevinski objekti i brodovi veći od 1000 BRT	20 godina	5%	10%
2.	Osnovno stado, osobni automobili	5 godina	20%	40%
3.	Nematerijalna imovina, oprema, vozila, osim osobnih automobila te mehanizacija	4 godine	25%	50%
4.	Računala, računalna oprema i programi, mobilni telefoni i oprema za računalne mreže	2 godine	50%	100%
5.	Ostala nespomenuta imovina	10 godina	10%	20%

Izvor: Izrada autora prema Zakonu o porezu na dobit

Maksimalno porezno priznate stope amortizacije su u Republici Hrvatskoj poprilično visoke i poduzetnici rijetko kad posežu za dodatnim stezanjem amortizacije odnosno skraćivanjem vijeka trajanja radi povećanja troškova. Ako se u računovodstvu obračunavaju troškovi amortizacije po stopama većim od maksimalno porezno priznatih troškovi proizašli iz tih radnji neće biti porezno priznati. Popularna mjera smanjivanja dobiti kod hrvatskih poduzetnika je kupnja dugotrajne imovine krajem godine, no tim trikom nije moguće povećati troškove amortizacije jer kako stoji u zakonu obračun amortizacije kreće od prvog dana sljedećeg mjeseca od mjeseca nabave dugotrajne imovine.

3.2.2 Utjecaj politika vrijednosnih usklađenja

Prema načelu opreznosti, poduzetnik ne bi smio precijeniti svoju imovinu i prihode niti podcijeniti obveze i troškove. Kad je riječ o imovini poduzetnik mora preispitati nadoknadivost knjigovodstvenog iznosa imovine na svaki izvještajni datum.

Vrijednosno usklađenje zaliha provodi se kad uprava procijeni da se neće moći postići neto prodajna cijena veća ili jednaka nabavnoj cijeni, prilikom prodaje, materijala i robe koji su na zalih, a na to utječu događanja na tržištu. Kod materijala koji se koristi u proizvodnji dobara i usluga može se dogoditi da će trošak proizvodnje gotovih proizvoda biti veći od neto utržive vrijednosti jer je došlo do smanjenja neto prodajne cijene dobara i usluga na tržištu i sl. Okolnosti i kretanja na tržištu, blizina isteka roka trajanja, oštećenja, tehnološko zastarijevanje i dr., mogu biti razlog za donošenje odluke o vrijednosnom usklađenju zaliha trgovačke robe.³⁴ Dakle rashod od vrijednosnog umanjenja zaliha umanjivat će računovodstvenu dobit, no prema poreznim propisima rashodi nastali od vrijednosnog usklađenja zaliha priznaju se tek u trenutku kad se realiziraju (kad se ta imovina proda, pokloni ili uništi) što ih čini privremeno porezno nepriznatima.

Da bi stavke u financijskim izvještajima prikazivale realno i objektivno stanje potraživanja treba procijeniti naplativost potraživanja te provesti vrijednosno usklađenje potraživanja. Vrijednosno usklađivanje u računovodstvu evidentira se kao ispravak vrijednosti potraživanja od kupaca i rashod i to onda kada je neizvjesna naplata potraživanja od kupaca.³⁵ Vrijednosna usklađenja potraživanja od kupaca za prodane proizvode i izvršene usluge se priznaju kao porezno priznati rashod ako:³⁶

1. su potraživanja u poslovnim knjigama evidentirana kao prihod;
2. od dospjeća potraživanja do kraja poreznog razdoblja je prošlo više od 60 dana;

³⁴ Dražić Lutilsky, I. et al. (2015). Računovodstvo poreza. Zagreb. Ekonomski fakultet - Zagreb.

³⁵ Šimurina, N. et al. (2018) Osnove porezne pismenosti. Zagreb. Narodne novine.

³⁶ Zakon o porezu na dobit, Članak 9, (NN 148/13, 115/16, 106/18, 121/19), dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/99/Zakon-o-porezu-na-dobit>, [20. ožujka 2020.]

3. potraživanja nisu naplaćena do petnaestog dana prije podnošenja porezne prijave;
4. obavljene su sve radnje za osiguranje naplate duga uz pridržavanje načela dobrog gospodarstvenika.

Smatra se da su radnje za osiguranje naplate potraživanja od kupaca provedene ako su:³⁷

- potraživanja utužena ili se zbog njih vodi ovršni postupak,
- prijavljena u stečajnom postupku nad dužnikom ili
- ako je postignuta nagodba s dužnikom, koji nije povezana osoba, prema posebnom propisu u slučaju stečaja, arbitraže ili mirenja.

Kad govorimo o dugotrajnoj materijalnoj i nematerijalnoj imovini umanjene vrijednosti je potrebno ako se naknadnim vrednovanjem procijeni da je nadoknadivi iznos niži od knjigovodstvenog iznosa. Nadoknadivi iznos je definiran kao viši iznos između fer neto prodajne vrijednosti sredstva i vrijednosti u upotrebi. Samo, i samo ako, je nadoknadivi iznos sredstva manji od knjigovodstvenog iznosa, knjigovodstveni iznos sredstva se treba smanjiti do njegovog nadoknadivog iznosa. Ovo je smanjenje gubitak od umanjenja imovine. Gubitak od umanjenja imovine treba se odmah priznati u računu dobiti i gubitka, osim ako se sredstvo iskazuje u revaloriziranome iznosu. S gubitkom od umanjenja imovine revaloriziranoga sredstva treba se postupati kao sa smanjenjem revalorizacije do iznosa do kojeg ovo smanjenje ne premašuje iznos koji postoji kao revalorizacijska rezerva za isto sredstvo (ostatak se priznaje kao rashod).³⁸

3.2.3 Rezerviranja kao mehanizam smanjenja dobiti

Pojam rezerviranja odnosi se na procjenu potencijalnih rizika tj. gubitaka od poslovanja, a temelji se računovodstvenom načelu opreznosti. Primjer: Društvo je u protekloj godini ostvarilo prihod u iznosu 1.000.000 kuna prodajući tehničku robu. Pritom je izdavalo garancije za popravak o svom trošku u garantnom roku (npr. 1 godina). Na kraju godine Društvo je ostvarilo

³⁷ Zakon o porezu na dobit, Članak 9, (NN 148/13, 115/16, 106/18, 121/19), dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/99/Zakon-o-porezu-na-dobit>, [20. ožujka 2020.]

³⁸ Dražić Lutilsky, I. et al. (2015). Računovodstvo poreza. Zagreb. Ekonomski fakultet - Zagreb.

dobit od 200.000 kuna. Da li je tih 200.000 kuna stvarno „zarada“ protekle godine? Ukoliko je učestalost kvarenja po iskustvu 0%, možemo smatrati da ostvarena dobit stvarno jest čista zarada. Ipak, ukoliko nam iskustvo govori da se 5% prodane robe pokvari tijekom garantnog roka, gdje Društvo snosi troškove popravka, tada ne možemo govoriti o čistoj zaradi od 200.000 kuna, jer je realno očekivati da će u narednoj godini nastati troškovi popravaka robe prodane u prethodnoj godini. Ovo je školski primjer kada Društvo treba procijeniti potencijalne troškove popravaka u garantnom roku i proknjižiti tzv. rezervacije. Ovi potencijalni troškovi iskazuju se u financijskim izvještajima za proteklu godinu kao da su već nastali i umanjuju poreznu obvezu poreza na dobit. Gledano kroz duže vrijeme, Društvo neće ostvariti poreznu „uštedu“ već samo pomak nastanka porezne obveze. Zašto? Zato što u narednom periodu, kada nastanu stvarni troškovi popravaka, isti neće predstavljati trošak koji umanjuje obvezu poreza na dobit (jer su je već umanjili) do iznosa iskazanih rezervacija. Ukoliko se krajem naredne godine ustanovi da je iznos rezerviranja bio veći od stvarno nastalih troškova, „višak“ rezervacija se ukida, tj. knjiži se na prihode i time se uvećava obveza za porez na dobit u tom narednom razdoblju.³⁹

Kao i kod amortizacije i vrijednosnih usklađenja, tako i kod rezerviranja postoje različita motrišta s aspekta računovodstvenih i poreznih propisa. U poslovnim se knjigama troškovi rezerviranja evidentiraju kao rashodi tekućeg razdoblja i na teret prihoda tekućeg razdoblja bez obzira što rashod nije stvarno nastao. To znači, da iznos troška rezerviranja tereti tekući račun dobiti i gubitka zbog događanja koji će prouzročiti izdatke u budućim razdobljima, a čiji se iznos ni ne zna točno već se procjenjuje.⁴⁰

Prema Međunarodnim računovodstvenim standardima rezerviranja treba priznati kada:⁴¹

- subjekt ima sadašnju obvezu (zakonsku ili izvedenu) kao rezultat prošlog događaja;
- je vjerojatno da će podmirenje obveze zahtijevati odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi; i
- se iznos obveze može pouzdano procijeniti.

³⁹ Rezerviranja potencijalnih rashoda (porezna odgoda), dostupno na: <http://www.ekonos.hr/porezi/rezerviranja-potencijalnih-rashoda-porezna-odgoda/>, [19. ožujka 2020.]

⁴⁰ Šimurina, N. et al. (2018) Osnove porezne pismenosti. Zagreb. Narodne novine.

⁴¹ Međunarodni računovodstveni standard 37. Rezerviranja, nepredvidive obveze i nepredvidiva imovina. Dostupno na: <http://www.srr-fbih.org/File/Download?idFi=603>, [19. ožujka 2020.]

Prema Zakonu o porezu na dobit priznaju se sljedeća rezerviranja:

- rezerviranja za otpremnine;
- rezerviranja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava;
- rezerviranja za troškove u jamstvenim rokovima;
- rezerviranja za troškove po započetim sudskim sporovima;
- rezerviranja za neiskorištene godišnje odmore.

Svi ostali troškovi rezerviranja (kao što su rezerviranja za štetne ugovore, restrukturiranje itd.) nisu porezno priznati troškovi.

Utemeljena rezerviranja na temelju vjerodostojne dokumentacije najprije omogućuje da se u financijskim izvještajima prikaže stvarno i realno financijsko stanje društva, ali pritom stvara poreznu uštedu na način da se knjiženjem troškova rezervacije na temelju vjerodostojne dokumentacije umanju iznos konačnog poreza na dobit na koju nerijetko zaboravljaju računovođe pri sastavljanju završnog računu ili pak knjiže rezervacije na temelju nevjerodostojne dokumentacije čime se društva izlažu poreznim rizicima.⁴²

3.2.4 Troškovi reprezentacije i promidžbe

U praksi su često prisutne poteškoće prilikom tumačenja i razlikovanja troškova reprezentacije od troškova promidžbe prilikom darivanja poslovnih partnera. Primjerice, troškovi koji nastaju iz darovanja prema poslovnim partnerima mogu se tumačiti i kao troškovi reprezentacije i kao troškovi promidžbe ovisno o vrijednosti i vrsti dara. Razlikovanje vrste troškova bitno je ne samo zbog njihovog pravilnog razgraničenja prilikom knjiženja nego je i iznimno bitno s

⁴² Poslovni dnevnik. (2014) Sve što trebate znati o sastavljanju završnog računa. Dostupno na: <https://www.poslovni.hr/kako-su-uspjeli/sve-sto-trebate-znati-o-sastavljanju-završnog-računa-267455>, [19. ožujka 2020.]

poreznog aspekta, odnosno zbog utvrđivanja osnovice poreza na dobitak i odbitka pretporeza (PDV-a).⁴³

Primarna razlika između troškova reprezentacije i troškova promidžbe je ta što su troškovi promidžbe u potpunosti porezno priznati rashod, dok se troškovi reprezentacije dijele na 50% porezno priznatih rashoda i 50% trajno porezno nepriznatih rashoda koji uvećavaju poreznu obvezu poduzeća kako i stoji u Zakonu o porezu na dobit.⁴⁴

(1) Porezna osnovica iz članka 5. ovoga Zakona povećava se:

3. za 50% troškova reprezentacije (ugošćenja, darova sa ili bez utisnutog znaka tvrtke ili proizvoda, troškova odmora, športa, rekreacije, zakupa automobila, plovila, zrakoplova, kuća za odmor), u visini troškova nastalih iz poslovnog odnosa s poslovnim partnerom,

(6) Iznimno od stavka 1. točke 3. ovoga članka, ne smatraju se reprezentacijom proizvodi i roba iz asortimana poreznog obveznika prilagođeni za te svrhe s oznakom »nije za prodaju«, te drugi reklamni predmeti s nazivom tvrtke, proizvoda i drugog oblika reklame (čaše, pepeljare, stolnjaci, podmetači, olovke, rokovnici, upaljači, privjesci i slično) dani za uporabu u prodajnom prostoru kupca, a ako se daju potrošačima, ne smatraju se reprezentacijom ako je njihova pojedinačna vrijednost bez poreza na dodanu vrijednost do 160,00 kuna.

Troškovi promidžbe koje čine poduzetnici u svrhu upoznavanja potrošača i kupaca sa svojim proizvodima i uslugama priznaju se u potpunosti s gledišta poreza na dobit te se i pretporez priznaje u cijelosti. U troškove promidžbe možemo ubrojiti troškove nastale putem sredstva javnog priopćavanja, na oglasnim stupovima i pločama, telopima, lecima, katalogima, sajmovima, troškovi nagradnih igara u skladu s propisima o priređivanju nagradnih i sličnih

⁴³ Poslovni dnevnik. (2016) U čemu je razlika između troškova reprezentacije i troškova promidžbe te zašto je to važno? Dostupno na: <https://www.poslovni.hr/poduzetnik/u-cemu-je-razlika-izmeu-troskova-reprezentacije-i-troskova-promidzbe-te-zasto-je-to-vazno-319318>, [19. ožujka 2020.]

⁴⁴ Zakon o porezu na dobit, Članak 7. (NN 148/13, 115/16, 121/19), dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/99/Zakon-o-porezu-na-dobit>, [19. ožujka 2020.]

igara, te troškovi kojima se promiče ime, dobro ili usluga poreznog obveznika na drugi način koji ima javno obilježje.⁴⁵

3.3 Smanjenje porezne osnovice reinvestiranjem dobiti

Reinvestiranje dobiti ima pozitivne učinke ne samo na poduzetnike u vidu manjih iznosa poreza na dobit, već i na društvo i gospodarstvo u cijelosti jer razvijanjem proizvodnje i dizanjem poslovanja na više razine logično je očekivati i veći broj zaposlenika kao i veće prihode u budućnosti.

Da bi društva koristila poreznu olakšicu reinvestiranja dobiti prije svega moraju ostvariti pozitivnu razliku prihoda i rashoda, tj. računovodstvenu dobit. Osim računovodstvene dobiti moraju ispuniti sljedeće uvjete:⁴⁶

- da je dobit ili dio dobiti poreznog razdoblja za koje se podnosi prijava poreza na dobit uporabljena za povećanje temeljnog kapitala i
- da je u sudskom registru, sukladno posebnim propisima, upisano povećanje temeljnog kapitala u visini reinvestirane dobiti i
- da dobit nije ostvarena u bankarskom odnosno financijskom nebankarskom sektoru.

Društvo koje je ispunilo sve postavljene uvjete te je odlučilo reinvestirati dobit obvezno je Poreznoj upravi dostaviti uz prijavu poreza na dobit (ili najkasnije u roku 6 mjeseci nakon isteka roka za podnošenje prijave poreza na dobitak) i sljedeće dokumente:⁴⁷

- dokaz da je u sudskom registru upisano povećanje temeljnog kapitala u visini reinvestirane dobiti;

⁴⁵ Profitiraj.hr. (2014) Troškovi promidžbe i reprezentacije u skladu s novim zakonom o PDV-u. Dostupno na: <https://profitiraj.hr/troskovi-promidzbe-i-reprezentacije-u-skladu-s-novim-zakonom-o-pdv-u/>, [19. ožujka 2020.]

⁴⁶ Poslovni dnevnik. (2014) Želite reinvestirati svoju dobit? Evo što trebate o tome znati... Dostupno na: <https://www.poslovni.hr/poduzetnik/zelite-reinvestirati-svoju-dobit-evo-sto-trebate-o-tome-znati-266278>, [23. ožujka 2020.]

⁴⁷ Poslovni dnevnik. (2014) Želite reinvestirati svoju dobit? Evo što trebate o tome znati... Dostupno na: <https://www.poslovni.hr/poduzetnik/zelite-reinvestirati-svoju-dobit-evo-sto-trebate-o-tome-znati-266278>, [23. ožujka 2020.]

- odluku o uporabi dobitaka ostvarenog u poreznom razdoblju za koje se prijava podnosi;
- pregled stanja kapitala i pričuva nakon što je u sudskom registru proveden postupak povećanja temeljnog kapitala za reinvestiranu dobit.

Kao napomena, pravo na umanjene porezne osnovice se može i poništiti, ukoliko se naknadno utvrdi da je temeljni kapital društva povećan radi utaje ili izbjegavanja plaćanja poreza ili pak radi isplate članovima društva. Upravo zbog toga takvo povećanje kapitala je pod strogim nadzorom Porezne uprave i prijetnjom plaćanja poreza i zatezних kamata.⁴⁸

3.4 Državne potpore za poduzetnike

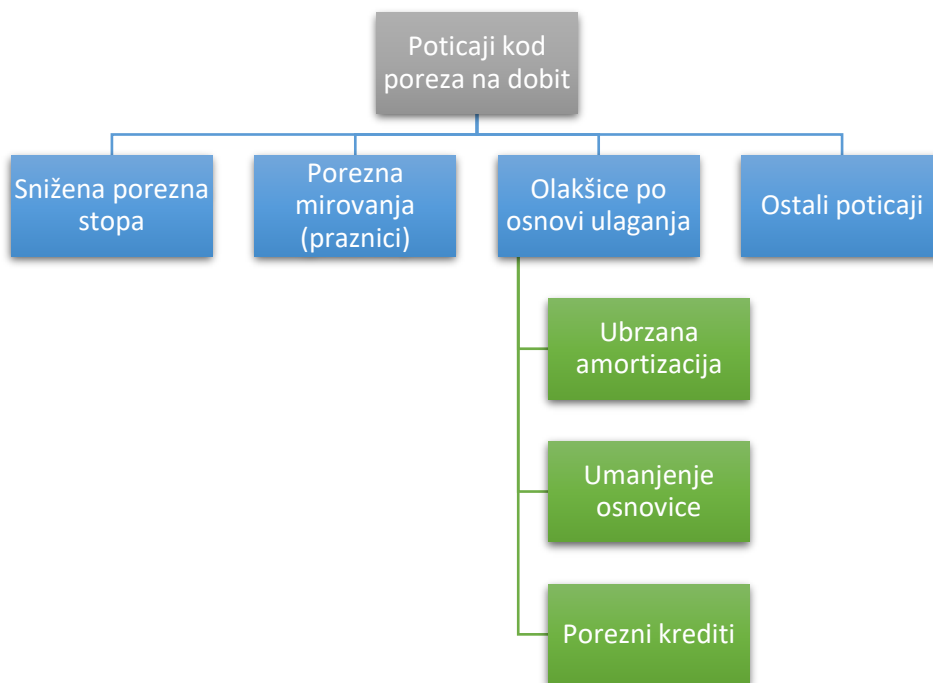
Uvođenje državnih potpora za poduzetnike odnosno poreznih poticaja kod poreza na dobit ima široke koristi, od poticanja gospodarskog rasta u cijelosti i razvoja slabije razvijenih područja Republike Hrvatske do davanja olakšica određenim kategorijama stanovništva.

U svijetu postoji velik broj različitih poreznih poticaja u okviru različitih poreznih oblika. No, govoreći općenito o poreznim poticajima, onda se prije svega misli na poticaje u okviru poreza na dobit. U svjetskoj literaturi poticaji u okviru poreza na dobit najčešće se dijele na tri osnovne skupine: 1) snižena stopa poreza na dobit, 2) porezna mirovanja ili porezni praznici (engl. tax holidays) te 3) olakšice po osnovi ulaganja (engl. investment incentives) u širem smislu u koje spadaju razni poticaji kao ubrzana amortizacija (engl. accelerated depreciation), razna umanjena osnovice po osnovi ulaganja (engl. investment allowances) te porezni krediti (engl. tax credits). Kao četvrtu skupinu mogu se promatrati i razni drugi poticaji koji izravno nisu povezani s prethodno spomenutim poticajima. Tu se najčešće misli na mogućnost prijenosa poreznog gubitka, zatim niže stope poreza po odbitku za određene isplate i slično.⁴⁹ Ova podjela poreznih poticaja vidljiva je na Slici 2.

⁴⁸ Profitiraj.hr. (2014) Reinvestiranje dobiti i njegova uporaba. Dostupno na: <https://profitiraj.hr/reinvestiranje-dobiti-i-njegova-uporaba/>, [23. ožujka 2020.]

⁴⁹ Šimović, H. I Mihelja Žaja, M. (2010) Poticaji u sustavu poreza na dobit u Hrvatskoj i zemljama regije. Dostupno na: https://bib.irb.hr/datoteka/470553.SimovicMiheljaZaja_2010.pdf, [24. ožujka 2020.]

Slika 2 Porezni poticaji kod poreza na dobit



Izvor: Izrada autora prema Poticaji u sustavu poreza na dobit u Hrvatskoj i zemljama regije⁵⁰

U Zakonu o porezu na dobit moguće je prepoznati poticaje u kontekstu ubrzane amortizacije (članak 12), poticaje u kontekstu prijenosa poreznog gubitka (članak 17) koji može umanjivati poreznu osnovicu u narednih pet godina te porezne olakšice i oslobođenja za porezne obveznike koji svoju djelatnost obavljaju na potpomognutim područjima i području Grada Vukovara (članak 28.a)

(1) Porezni obveznici koji obavljaju djelatnost na području Grada Vukovara utvrđenog prema posebnom propisu o obnovi i razvoju Grada Vukovara, a koji zapošljavaju više od pet zaposlenika u radnom odnosu na neodređeno vrijeme, pri čemu više od 50% zaposlenika ima prebivalište i borave na potpomognutom području jedinica lokalne samouprave razvrstanih u I. skupinu po stupnju razvijenosti, odnosno na području Grada Vukovara, ne plaćaju porez na dobit.

⁵⁰ Šimović, H. I Mihelja Žaja, M. (2010) Poticaji u sustavu poreza na dobit u Hrvatskoj i zemljama regije. Dostupno na: https://bib.irb.hr/datoteka/470553.SimovicMiheljaZaja_2010.pdf, [24. ožujka 2020.]

(2) Porezni obveznici koji obavljaju djelatnost na području jedinica lokalne samouprave razvrstanih u I. skupinu po stupnju razvijenosti prema posebnom propisu o regionalnom razvoju Republike Hrvatske, a koji zapošljavaju više od pet zaposlenika u radnom odnosu na neodređeno vrijeme, pri čemu više od 50% zaposlenika ima prebivalište i borave na potpomognutom području jedinica lokalne samouprave razvrstanih u I. skupinu po stupnju razvijenosti, odnosno na području Grada Vukovara, plaćaju 50% od propisane stope poreza.⁵¹

Također u zakonu o porezu na dobit navodi se da postoji mogućnost dodatnih olakšica prema posebnim propisima. Izvan Zakona o porezu na dobit, odnosno prema posebnim propisima prepoznajemo sljedeće porezne poticaje:⁵²

1. umanj enje porezne osnovice za svotu poticaja u obliku državnih potpora sukladno posebnim propisima koje se odnose na
 - a. državne potpore za znanstveno-istraživačke projekte (prema Zakonu o znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju i Pravilniku o državnoj potpori za istraživačko-razvojne projekte) te
 - b. državne potpore za obrazovanje i izobrazbu (prema Zakonu o državnoj potpori za obrazovanje i izobrazbu)
2. poticaji za investicije i unapređenje investicijskog okruženja (prema Zakonu o poticanju investicija i unapređenju investicijskog okruženja)
3. olakšice i oslobođenja za porezne obveznike u slobodnim zonama (prema Zakonu o slobodnim zonama).

⁵¹ Zakon o porezu na dobit, Članak 28.a (NN 148/13, 115/16), dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/99/Zakon-o-porezu-na-dobit>, [24. ožujka 2020.]

⁵² Dražić Lutilsky, I. et al. (2015). Računovodstvo poreza. Zagreb. Ekonomski fakultet - Zagreb.

Prema Zakonu o državnoj potpori za obrazovanje i izobrazbu, obrazovanje se dijeli na:⁵³

a) Opće obrazovanje i izobrazba – uključuje obrazovanje i izobrazbu koji nisu neposredno i ponajprije namijenjeni sadašnjem ili budućem radnom mjestu radnika kod poduzetnika koji koristi poreznu olakšicu za obrazovanje i izobrazbu, već omogućuje stjecanje kvalifikacija koje su većim dijelom prenosive kod drugih poduzetnika ili na duga radna područja, čime znatno poboljšavaju mogućnost radnika za zapošljavanje.

b) Posebno obrazovanje i izobrazba – uključuje obrazovanje i izobrazbu koji su neposredno i ponajprije namijenjeni sadašnjem ili budućem radnom mjestu radnika kod poduzetnika koji koristi poreznu olakšicu za posebno obrazovanje i izobrazbu ili na druga radna područja, ili koje su samo dijelom prenosive.

3.5 Manipulacije u konsolidaciji

Konsolidirani financijski izvještaji su financijski izvještaji grupe u kojima se aktiva i pasiva, prihodi i rashodi te novčani tokovi matice i njenih ovisnih subjekata prikazuju kao da pripadaju jednom gospodarskom subjektu kao cjelini.⁵⁴

Kada govorimo o konsolidaciji financijskih izvještaja moramo razjasniti pojam matice (matičnog društva) i ovisnog društva (društva kćeri). Matica je subjekt koji kontrolira jednog ili više subjekata dok je ovisno društvo subjekt kojeg kontrolira ta matica. Postoje interni i eksterni korisnici konsolidiranih financijskih izvještaja. Interni se svode na menadžment matice dok su eksterni korisnici investitori u dionice, kreditori kompanije, porezna uprava, financijski analitičari, javnost i mnogi drugi. Obveznici sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja u Republici Hrvatskoj propisani su Zakonom o računovodstvu:⁵⁵

⁵³ Zakon o državnoj potpori za obrazovanje i izobrazbu, Članak 2 (NN 14/14), dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/501/Zakon-o-dr%C5%BEavnoj-potpori-za-obrazovanje-i-izobrazbu>, [24. ožujka 2020.]

⁵⁴ Međunarodni standard financijskog izvještavanja 10. Konsolidirani financijski izvještaji. Dostupno na: <http://www.srr-fbih.org/File/Download?idFi=270>, [10. ožujka 2020.]

⁵⁵ Zakon o računovodstvu, Članak 5, dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/118/Zakon-o-ra%C4%8Dunovodstvu>, [10. ožujka 2020.]

(2) Godišnje konsolidirane financijske izvještaje, odnosno godišnje konsolidirano izvješće posloводства dužan je sastavljati poduzetnik iz Republike Hrvatske koji u grupi poduzetnika predstavlja matično društvo.

(3) Matičnim društvom, u smislu ovoga Zakona, smatra se poduzetnik koji ispunjava najmanje jedan od sljedećih uvjeta:

1. ima na izravan ili neizravan način većinu glasačkih prava u drugom poduzetniku; ili
2. ima pravo imenovati ili opozvati većinu članova uprave ili nadzornog odbora, upravnog odbora ili izvršnih direktora drugog poduzetnika, a istodobno je član odnosno dioničar tog poduzetnika; ili
3. ima pravo izvršavati prevladavajući utjecaj nad drugim poduzetnikom čiji je dioničar ili član na temelju ugovora sklopljenog s tim poduzetnikom ili na temelju odredbi osnivačkog akta, statuta ili u skladu s drugim propisima; ili
4. ako je većina članova uprave ili nadzornog odbora, upravnog odbora ili izvršnih direktora odnosno upravljačkog ili nadzornog tijela poduzetnika (društva kćeri), koji su tu funkciju obavljali u tekućoj i prethodnoj poslovnoj godini i još uvijek je obavljaju do sastavljanja godišnjih financijskih izvještaja, bila imenovana isključivo ostvarenjem prava glasa matičnog društva koje je dioničar ili član tog poduzetnika; ili
5. ima kontrolu nad većinom glasačkih prava dioničara ili članova u poduzetniku (društvu kćeri) na temelju sporazuma s drugim dioničarima ili članovima u tom poduzetniku i istodobno je dioničar ili član poduzetnika; ili
6. ako može ostvarivati ili ostvaruje vladajući utjecaj ili kontrolu nad drugim poduzetnikom; ili
7. ako se matičnim ili ovisnim poduzetnikom upravlja na jedinstvenoj osnovi temeljem ugovora, osnivačkog akta ili statuta; ili
8. ako je obveznik primjene Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja pojedinačno ili kao grupa te je prema tim standardima obvezan sastavljati godišnje konsolidirane financijske izvještaje.

Konsolidirani financijski izvještaji daju nam agregatne pokazatelje matice i njenih ovisnih društava te nam zasebno ne prikazuju ni jedne ni druge. Loši rezultati nekih članova mogu biti skriveni iza dobrih rezultata ostalih povezanih članova i obrnuto pa to ostavlja dosta prostora za manipulaciju. Kad govorimo o manipulacijama u konsolidaciji ponajprije govorimo o velikim i srednjim poduzetnicima kojima eksterno predstavljanje njihovog poduzeća, prvenstveno dioničarima i kreditorima, igra veliku ulogu radi dobrog rejtinga i budućih izvora sredstava pa je uljepšavanje istinitog stanja dosta čest slučaj. Najčešći oblici manipulacija konsolidacije rezultata ovisnih društava su:⁵⁶

- a) izostavljanje iz konsolidacije gubitaka društava koje je matica bila obvezna konsolidirati;
- b) uključivanje u konsolidaciju dobitaka društava koje matica nema pravo konsolidirati;
- c) uključivanje pogrešnih iznosa u konsolidaciju koji odgovaraju matici radi namještanja rezultata.

U konsolidaciju društva moraju biti uključena sva ovisna društva matice i ovisna društva ovisnih društava matice bez obzira stvaraju li ona dobit ili gubitke te na sva ta društva treba primijeniti potpunu konsolidaciju rezultata prema metodi udjela.

Metoda udjela je računovodstvena metoda u kojoj se ulaganje početno priznaje po trošku nabavke, a zatim usklađuje za promjene udjela ulagača u neto imovini subjekta u koji je izvršeno ulaganje nakon stjecanja. Dobit ili gubitak ulagača obuhvata njegov udio u dobiti ili gubitku subjekta u koji je izvršeno ulaganje, a ostala sveobuhvatna dobit ulagača obuhvata njegov udio u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti subjekta u koji je izvršeno ulaganje.⁵⁷

⁵⁶ Belak, V. (2017) Lažiranje financijskih izvještaja, prijevare i računovodstvena forenzika. Zagreb. Belak excellens d.o.o.

⁵⁷ Međunarodni računovodstveni standard 28. Ulaganja u pridružene subjekte i zajedničke poduhvate. Dostupno na: <http://www.srr-fbih.org/File/Download?idFi=305>, [10. ožujka 2020.]

3.6 Lažno povećanje prihoda radi povećanja dobiti ili skrivanje gubitaka

Lažno povećanje prihoda ne mora nužno imati za cilj povećanje dobiti već može biti i samo sebi svrhom. Povratna trgovina je računovodstveni trik kojemu je cilj lažno prikazivanje povećane aktivnosti dviju ili više tvrtki, ali bez povećanja dobiti. U svojoj jednostavnijoj verziji trik se izvodi tako da dvije tvrtke međusobno šalju račune za isporuke koje se nisu u stvarnosti dogodile. Time se istodobno povećavaju prihodi i rashodi, ali te transakcije nemaju utjecaj na povećanje dobiti ni na obveze prema porezu. PDV se u tim transakcijama međusobno prebija jer se te transakcije, u pravilu, izvode u istom obračunskom razdoblju, a često i na isti dan.⁵⁸ Ovom tehnikom je moguće sakriti smanjenu aktivnost kompanije i stvarati lažni dojam o uspješnosti poslovanja iste.

Ipak, prilikom stvaranja lažnih prihoda primarni cilj kreativnih računovođa je povećanje dobiti i smanjivanje gubitaka poduzeća te uljepšavanje financijskih pokazatelja. Za priznavanje lažnog prihoda korišteni su različiti trikovi. Jedna se skupina trikova odnosi na manipulacije koje trajno mijenjaju financijsko stanje u izvještajima računa dobiti i gubitka, a druga skupina odnosi se na privremene manipulacije koje se poništavaju kad se zbroji prihod u duljem razdoblju.⁵⁹ Primarna podjela priznavanja lažnih prihoda je na ona trajne prirode i privremene prirode.

Priznavanje lažnih prihoda koji imaju trajne učinke uočljivi su kroz cijeli niz pokazatelja:⁶⁰

1. *Nagli skok nenaplaćenih potraživanja od kupaca u odnosu na prethodno razdoblje.*
Prihodi se priznaju na temelju lažnih faktura pa odnos potraživanja od kupaca u odnosu na prethodno razdoblje drastično raste.
2. *Potraživanja od kupaca povećavaju se brže od povećanja kratkotrajne imovine.*
Nastavno na prvi pokazatelj ukoliko ne postoje lažne fakture logično je da

⁵⁸ Belak, V. (2017) Lažiranje financijskih izvještaja, prijevare i računovodstvena forenzika. Zagreb. Belak excellens d.o.o.

⁵⁹ Belak, V. (2017) Lažiranje financijskih izvještaja, prijevare i računovodstvena forenzika. Zagreb. Belak excellens d.o.o.

⁶⁰ Belak, V. (2017) Lažiranje financijskih izvještaja, prijevare i računovodstvena forenzika. Zagreb. Belak excellens d.o.o.

- kratkotrajna imovina uzrokovana povećanom proizvodnjom raste sukladno porastu potraživanja.
3. *Nagli porast udjela potraživanja od kupaca u kratkotrajnoj imovini.*
 4. *Postoci troškova za prodane zalihe se smanjuju u odnosu na vrijednost prihoda.* Lažni prihodi ne stvaraju razduženje zaliha niti druge oblike tekućih troškova koji su povezani s prihodima što ih čini uočljivima.
 5. *Operativni novčani priljevi naglo zaostaju za prihodom uvećanim za PDV.* Ovaj pokazatelj ne mora nužno ukazivati na manipulaciju lažnim prihodima jer će pojava većih iznosa prodaje na kredit kao i problemi s naplatom potraživanja od kupaca davati ista upozorenja što je u Republici Hrvatskoj dosta čest slučaj.
 6. *Povećanje prihoda ne prati istodobno povećanje operativnih troškova.*
 7. *Nagli pad koeficijenta obrtaja potraživanja od kupaca.* Lažne fakture gomilaju potraživanja i samim time smanjuju obrtaj.
 8. *Izostanak plaćanja PDV-a po fakturama.* Lažni prihodi stvaraju velike iznose PDV-a kojeg poduzetnici nisu skloni platiti pa se ovim putem najlakše uočavaju lažne fakture.
 9. *Broj dana nenaplate potraživanja naglo se povećava.*

Gore navedeni pokazatelji koji imaju trajne učinke na prvu djeluju dosta plastično i lako uočljivo. Svaki pokazatelj pojedinačno ne mora značiti postojanje lažnih prihoda, ali ako na to upućuju svi pokazatelji definitivno se stvara zasnovana sumnja za određenim manipulacijama.

Računovodstvene manipulacije priznavanja lažnih prihoda privremene prirode još su zamršenije te se kreativni računovođe nerijetko koriste prijevernim agresivnim računovodstvom i knjiženjima koja se protive pravilima struke ne bi li dodatno zataškali uljepšavanje financijskih izvještaja i obmanu javnosti. Najčešće tehnike su:⁶¹

⁶¹ Belak, V. (2017) Lažiranje financijskih izvještaja, prijevare i računovodstvena forenzika. Zagreb. Belak excellens d.o.o.

1. *Priznavanje lažnog prihoda na temelju dogovora s prijateljskim kompanijama koje su voljne pomoći da se popravi rezultat.* Ovaj se trik vremenskim odmakom pretvara u onaj s povratnom trgovinom kako je pojašnjeno na početku ovog poglavlja.
2. *Priznavanje lažnog prihoda na temelju slanja puno više dijelova proizvodnom partneru nego što je potrebno.* Najčešće je riječ o zakonitoj prodaji pa je ovom triku teško ući u trag.
3. *Agresivno ili neregularno priznavanje prihoda od ukidanja rezerviranja.* Rezerviranja se temelje na procjenama i samim time su plodno tlo za manipulacije. Njima se često ujednačuju rezultati dobrih i loših poslovnih godina, a ovdje konkretno se ukidanjem rezerviranja iz nekih boljih vremena stvaraju fiktivni prihodi i popravljaju poslovanje za određeno poslovno razdoblje.
4. *Povećanje prihoda vraćanjem vrijednosti ranije otpisanoj imovini i smanjenjem vrijednosnih usklađenja.*
5. *Neregularno priznavanje prihoda na račun smanjenja obveza.* Zakonito otpisivanje obveza se u pravilu vrlo rijetko dešava pa samo postojanje istog može biti dovoljan razlog na sumnju o nedopuštenoj radnji.
6. *Neregularno priznavanje prihoda smanjenjem akumulirane amortizacije.*
7. *Neregularno priznavanje prihoda smanjenjem revalorizacijskih rezervi za dugotrajnu materijalnu imovinu.* Dobitke ili gubitke proizašle od prestanka priznavanja nekretnina, postrojenja i opreme treba uključiti u dobit ili gubitak kada je prestalo njihovo priznavanje (osim ako MRS 17 ne zahtijeva drugačije u transakciji prodaje i povratnog najma). Dobici se ne klasificiraju kao prihod od prodaje.⁶²
8. *Priznavanje prihoda kad nisu stečeni uvjeti za priznavanje.* Ova je tehnika dosta popularna, a načela priznavanja prihoda koja se ovom tehnikom zaobilaze su jasno navedena u standardima i podijeljena na prihode od prodaje dobara, pružanje usluga i kamate, tantijeme i dividende.
 - Prihod od prodaje dobara se priznaje kada su zadovoljeni svi sljedeće uvjeti:⁶³

⁶² Međunarodni računovodstveni standard 16. Nekretnine, postrojenja i oprema. Dostupno na: <http://www.srr-fbih.org/File/Download?idFi=586>, [11. ožujka 2020.]

⁶³ Međunarodni računovodstveni standard 18. Prihodi. Dostupno na: <http://www.srr-fbih.org/File/Download?idFi=297>, [11. ožujka 2020.]

- (a) subjekt je prenio na kupca značajne rizike i koristi od vlasništva nad dobrima,
 - (b) subjekt ne zadržava ni kontinuirano učešće u upravljanju do stupnja koji se obično povezuje s vlasništvom, niti stvarnu kontrolu nad prodatim dobrom,
 - (c) iznos prihoda se može pouzdano izmjeriti,
 - (d) vjerojatno je da će ekonomske koristi povezane s transakcijom pritjecati u subjekt, i
 - (e) troškovi, koji su nastali ili će nastati u vezi sa transakcijom, mogu se pouzdano izmjeriti.
- Kada se ishod transakcije koja obuhvaća pružanje usluga može pouzdano procijeniti, prihodi povezani s tom transakcijom se priznaju prema stupnju dovršenosti transakcije na kraju izvještajnog perioda. Ishod transakcije može se pouzdano procijeniti kada su ispunjeni svi sljedeći uvjeti:⁶⁴
 - (a) iznos prihoda se može pouzdano mjeriti,
 - (b) vjerojatno je da će ekonomske koristi povezane s transakcijom pritjecati u subjekt,
 - (c) stupanj dovršenosti transakcije na kraju izvještajnog perioda može se pouzdano izmjeriti, i
 - (d) nastali troškovi transakcije i troškovi dovršavanja transakcije mogu se pouzdano izmjeriti.
9. *Izražena pojava prihoda od prodaje potraživanja ili rashoda od otpisa potraživanja.* Kao što je već spomenuto lažne fakture gomilaju nova potraživanja pa se ovom tehnikom dodatno prikriva i produbljuje prijevara.

⁶⁴ Međunarodni računovodstveni standard 18. Prihodi. Dostupno na: <http://www.srr-fbih.org/File/Download?idFi=297>, [11. ožujka 2020.]

3.7 Lažno smanjenje troškova radi povećanja dobiti ili skrivanje gubitaka

Velik broj kotirajućih kompanija frizira financijske izvještaje svojeg poslovanja. Kako su u prethodnom poglavlju objašnjene tehnike koje se u ostvarenju cilja povećanja dobiti ili skrivanja gubitaka koriste lažnim prihodima, u ovom poglavlju riječ je o tehnikama koje se koriste lažnim smanjenjem troškova, a pobrojane su u nastavku:⁶⁵

1. *Izostavljanje priznavanja velikog dijela troškova i obveza jednostavnim prekidom knjiženja na kraju razdoblja i prijenosom na razgraničenja.* Naizgled dosta banalan trik kojim su kompanije odgađale plaćanje svojih troškova za neka sljedeća razdoblja iz godine u godinu, najčešće sve do svojeg financijskog sloma.
2. *Kapitalizacija operativnih troškova i njihov prijenos na dugotrajnu nematerijalnu i materijalnu imovinu.* Prvi i najčešći instrument manipulacije operativnim troškovima je nepravilna kapitalizacija standardnih operativnih troškova. Drugim riječima, uprava bilježi troškove u Bilanci kao imovinu (tj. Kapitalizira trošak), umjesto da je bilježi kao trošak. Uzmimo za primjer da društvo kupuje dvogodišnju policu osiguranja. U samom početku ukupna vrijednost police se bilježi kao imovina, dok se nakon isteka prve godine 50% ukupne vrijednosti prikazuje kao trošak, a nakon isteka druge godine cjelokupna vrijednost police se bilježi kao trošak. Drugi način manipulacije operativnim troškovima je nepravilna kapitalizacija rutinskih operativnih troškova. To je instrument koji se može najbolje prikazati kroz primjer društva WorldCom Inc. Riječ je o telekomunikacijskom gigantu čija je uprava tražila način kako smanjiti rutinske troškove najma telekomunikacijske infrastrukture. To su učinili tako da su dio troškova prikazali kao imovinu, što je smanjilo iznos troškova prikazanog u računu dobiti i gubitka i povećalo ukupan profit, ali je rezultiralo naglim padom novčanog toka s USD 2.289 milijardi na negativnih USD 3.818 milijardi u razdoblju od godinu dana.⁶⁶

⁶⁵ Belak, V. (2017) Lažiranje financijskih izvještaja, prijevare i računovodstvena forenzika. Zagreb. Belak excellens d.o.o.

⁶⁶ Alpha Capitalis. Manipulacija financijskim izvještajima: Troškovi I rashodi. Dostupno na: <https://alphacapitalis.com/2019/02/03/manipulacija-financijskim-izvjestajima-troskovi-i-rashodi/>, [12. ožujka 2020.]

3. *Lažno smanjivanje troškova amortizacije dugotrajne imovine.* Smanjivanje troškova amortizacije se postiže produljenjem vijeka uporabe određene imovine. Prvotno određivanje vijeka uporabe bazirano je na procjeni te ono svakako može varirati i mijenjati se vremenom. Sasvim je normalno da poduzetnik promijeni vijek amortizacije nekog stroja s osam na deset godina, ali kad su te razlike puno veće to automatski signalizira mogućnost manipulacije. Računovodstveni standardi i porezni propisi se po tom pitanju razilaze gdje su u porezne svrhe strogo definirani i vjekovi uporabe i stope amortizacije za određenu imovinu kako je i navedeno u prethodnim poglavljima.
4. *Smanjenje operativnih troškova i njihov lažni prijenos na zalihe* rezultat je primjene prijevarnog agresivnog računovodstva jer je riječ o potpuno nedopuštenoj radnji.⁶⁷
5. *Izbjegavanje priznavanja troškova za prodane zalihe.* Nakon svake prodaje proizvoda suprotno knjiženje prihoda od prodaje je rashodovanje zaliha, ukoliko se to elementarno pravilo ne poštuje dolazi do nerazmjera između prihoda i rashoda.
6. *Skrivanje troškova na zalihama proizvodnje.* Popularna tehnika manipulacije kod proizvodnih poduzeća. Lakše je manipulirati zalihama proizvodnje u tijeku nego zalihama gotovih proizvoda te je dosta teško otkriti nelegalnu radnju na prvi pogled ako se ne radi o velikim iznosima troškova koji se pokušavaju sakriti.
7. *Odgadanje nužnog priznavanja vrijednosnih usklađenja za sumnjiva i sporna potraživanja i smanjenja vrijednosti druge imovine.* Vrijednost neke imovine je umanjena kada knjigovodstvena vrijednost imovine prelazi njen nadoknativi iznos. U točkama 12. do 14. opisani su neki pokazatelji nastanka gubitka od umanjenja imovine. Ako neki od pokazatelja nastane, od subjekta se zahtijeva izrada formalne procjene nadoknativog iznosa. Kao što je opisano u točki 10., ako nema pokazatelja mogućeg gubitka od umanjenja imovine, ovaj Standard ne zahtijeva izradu formalne procjene nadoknativog iznosa.⁶⁸ Iz standarda je jasno vidljivo da ponovljena procjena imovine nije izbor kako neki poduzetnici misle, već njihova obveza.

⁶⁷ Belak, V. (2017) Lažiranje financijskih izvještaja, prijevare i računovodstvena forenzika. Zagreb. Belak excellens d.o.o.

⁶⁸ Međunarodni računovodstveni standard 36. Umanjenje imovine. Dostupno na: <http://www.srr-fbih.org/File/Download?idFi=602>, [13. ožujka 2020.]

8. *Mijenjanje računovodstvenih politika s ciljem manipulacija s troškovima i njihovog smanjenja.* Subjekt je dužan promijeniti računovodstvenu politiku samo ako:⁶⁹
- (a) tu promjenu zahtijeva neki MSFI; ili
 - (b) ta promjena rezultira financijskim izvještajima koji pružaju pouzdanije i relevantnije informacije o efektima transakcija, drugih događaja ili okolnosti na financijski položaj, financijski uspjeh ili novčane tokove subjekta.
- Korisnici financijskih izvještaja trebaju biti u mogućnosti da uspoređuju financijske izvještaje subjekta tokom vremena kako bi uočili trendove u njegovom financijskom položaju, financijskom uspjehu i novčanim tokovima. Stoga se, unutar svakog perioda i iz jednog perioda u drugi, primjenjuje ista računovodstvena politika, osim u slučaju da je ispunjen jedan od kriterija iz točke 14. za promjenu računovodstvene politike.⁷⁰
9. *Prebacivanje troškova iz svojih financijskih izvještaja u financijske izvještaje povezanih subjekata.* Ovom tehnikom koriste se velike kompanije koje imaju povezane subjekte koje ili nisu dužni konsolidirati ili su nezakonito izbjegli konsolidaciju.
10. *Smanjivanje troškova uz nasilno smanjenje obveza.* Taj se stari računovodstveni trik izvodi tako da se u jednoj godini smanje troškovi i obveze, a u idućoj godini ili u idućim godinama ponovo se vrate obveze i prizna rashod. Prema tome, taj bizarni trik služi za popravljjanje poslovnih rezultata u jednom razdoblju, ali kad se ponovo vrate obveze moraju se priznati troškovi ili izvesti novi trik.⁷¹ Ovo se protivi pravilima struke, ali istodobno ima dva efekta. Smanjuju se i troškovi i obveze pa se samim time popravljaju slika i računa dobiti i gubitka, ali i bilance.
11. *Smanjivanje troškova uz nasilno smanjenje revalorizacijskih rezervi.*

⁶⁹ Međunarodni računovodstveni standard 8. Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške. Dostupno na: <http://www.srr-fbih.org/File/Download?idFi=285>, [12. ožujka 2020.]

⁷⁰ Međunarodni računovodstveni standard 8. Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške. Dostupno na: <http://www.srr-fbih.org/File/Download?idFi=285>, [12. ožujka 2020.]

⁷¹ Belak, V. (2017) Lažiranje financijskih izvještaja, prijevare i računovodstvena forenzika. Zagreb. Belak excellens d.o.o.

4 PRIMJERI UTJECAJA RAČUNOVODSTVENIH MANIPULACIJA NA OSNOVICU POREZA NA DOBIT U REPUBLICI HRVATSKOJ

Poduzetnici se razvrstavaju prema tri kriterija (imovina, neto prihodi i prosječan broj radnika) koji se utvrđuju posljednji dan poslovne godine koja prethodi poslovnoj godini za koju se sastavljaju financijski izvještaji. Poduzetnik mora zadovoljavati dva od tri kriterija koji su prikazani u Tablici 4 da bi pripadao u određenu skupinu.

Tablica 4 Razvrstavanje poduzetnika

	MIKRO	MALI	SREDNJI
Imovina	do 2.600.000,00 kn	do 30.000.000,00 kn	do 150.000.000,00 kn
Neto prihodi	do 5.200.000,00 kn	do 60.000.000,00 kn	do 300.000.000,00 kn
Prosječan broj radnika	≤ 10	≤ 50	≤ 250

Izvor: Izrada autora

Veliki poduzetnici su poduzetnici koji prelaze pokazatelje za srednje poduzetnike u najmanje dva od tri kriterija, ali i: banke, štedne banke, stambene štedionice, institucije za elektronički novac, društva za osiguranje, društva za reosiguranje, leasing-društva, društva za upravljanje UCITS fondovima, društva za upravljanje alternativnim investicijskim fondovima, UCITS fondovi, alternativni investicijski fondovi, mirovinska društva koja upravljaju obveznim mirovinskim fondovima, mirovinska društva koja upravljaju dobrovoljnim mirovinskim fondovima, dobrovoljni mirovinski fondovi, obvezni mirovinski fondovi te mirovinska osiguravajuća društva, društva za dokup mirovine, faktoring-društva, investicijska društva, burze, operateri MTP-a, središnja klirinška depozitarna društva, operateri središnjeg registra, operateri sustava poravnanja i/ili namire i operateri Fonda za zaštitu ulagatelja.⁷² Iako je po broju subjekata velikih poduzeća samo 0,3%, oni ostvaruju daleko najveće prihode i prednjače po ukupnom broju

⁷² Zakon o računovodstvu, Članak 5, dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/118/Zakon-o-ra%C4%8Dunovodstvu>, [04. ožujka 2020.]

zaposlenika kao što je vidljivo u Tablici 5 pa je i njihov utjecaj na gospodarstvo neke države sukladno tomu izuzetno velik.

Tablica 5 Veličina poduzeća i zaposlenost te ukupan prihod u 2017. i 2018. godini u RH

Ekonomski kriterij valorizacije sektora	Veličina poduzeća							
	Mikro		Mala		Srednja		Velika	
	2017.	2018.	2017.	2018.	2017.	2018.	2017.	2018.
Broj zaposlenih	242.867	255.819	229.752	238.392	173.713	184.278	236.552	261.465
Zaposlenost (udio)	27,50%	27,20%	26%	25,40%	19,70%	19,60%	26,80%	27,80%
Ukupan prihod (mil. kn)	94.384	102.094	161.307	172.766	148.281	161.166	274.423	315.134
Ukupan prihod (udio)	13,90%	13,60%	23,80%	23%	21,80%	21,40%	40,50%	42%

Izvor: CEPOR Centar za politiku razvoja malih i srednjih poduzeća i poduzetništva⁷³

4.1 Izračun obveze poreza na dobit kod mikro ili malog poduzetnika

Na sljedećem pojednostavljenom primjeru prikazan je potencijalan učinak reinvestiranja dobiti na osnovicu poreza na dobit. Trgovačko društvo „XY“ sa sjedištem u Zagrebu je u 2019. godini poslovalo s ostvarenom dobiti te ona u računovodstvene svrhe iznosi 300.000,00 kn. U poreznom razdoblju nije bilo stavki povećanja dobiti niti stavki smanjenja dobiti pa je porezna osnovica jednaka dobiti u računovodstvene svrhe. Ukoliko si vlasnik trgovačkog društva „XY“ želi isplatiti ostvarenu dobit društvo na nju mora platiti porez na dobit (18%) te porez na dohodak od kapitala (12%) uvećan za prizrez (18% s obzirom da je društvo registrirano u Zagrebu).

⁷³ Izvješće o malim i srednjim poduzećima u Hrvatskoj – 2019. CEPOR Centar za politiku razvoja malih i srednjih poduzeća i poduzetnika. Dostupno na: <http://www.cepor.hr/wp-content/uploads/2015/03/SME-REPORT-2019-HR-WEB.pdf>, [14. ožujka 2020.]

i.	Porez na dobit	$18\% \times 300.000,00 \text{ kn} = 54.000,00 \text{ kn}$
ii.	Porez na dohodak od kapitala	$12\% \times 246.000,00 \text{ kn} = 29.520,00 \text{ kn}$
iii.	Priraz porezu na dohodak	$18\% \times 29.520,00 \text{ kn} = 5.313,60 \text{ kn}$
iv.	Ukupno porezno opterećenje	$54.000,00 + 29.520,00 + 5.313,60 = 88.833,60 \text{ kn}$

Ovim pojednostavljenim izračunom vlasnik dolazi do zaključka da je eventualna neto dobit za isplatu 211.166,40 kn. U navedenom primjeru ukupan trošak svih poreza i priraza iznosi 88.833,60 kn, odnosno 29,61% od dobiti koju je poduzeće ostvarilo prije poreza na dobit (300.000,00 kn), odnosno 42,07% neto primitka vlasnika. Vlasnik razmatra i opciju reinvestiranja cjelokupne dobiti prije oporezivanja u iznosu od 300.000,00 kn na stavku temeljnog kapitala. U tom slučaju osnovica poreza na dobit bi iznosila 0,00 kn, a društvo bi bilo oslobođeno poreza na dobit kao i predujmova poreza na dobit za sljedeće porezno razdoblje.

Konačna odluka vlasnika trgovačkog društva „XY“ ovisit će o usporedbi troškova provođenja povećanja temeljnog kapitala putem reinvestirane dobiti (naknada za promjenu u sudskom registru i javnobilježnička naknada) i poreznih terećenja, ali prvenstveno o njegovim vlastitim preferencijama i ambicijama za daljnji razvoj trgovačkog društva.

4.2 Izračun obveze poreza na dobit kod srednjeg poduzetnika

Na sljedećem pojednostavljenom primjeru prikazane su manipulacije između dvije prijateljske tvrtke. Manja tvrtka „Mali d.o.o.“ surađuje s većom tvrtkom „Srednji d.d.“ kao kooperant u dijelu izvođenja građevinskih radova. Kako se bliži kraj godine tako i menadžment oba poduzeća počinje uspoređivati planove prihoda i rashoda za aktualnu godinu s dosad ostvarenim i onime što se još predviđa ostvariti do kraja godine. „Mali d.o.o.“ je tijekom godine odlično poslovao, premašio je sve planove i u interesu mu je smanjiti konačnu obvezu poreza na dobit. „Srednji d.d.“ je jak građevinski investitor, no tijekom aktualne godine neočekivano je izgubio neke natječajne te neće ostvariti godišnji plan pa mu je u cilju frizirati izvješća i prikazati što manji pad dobiti u odnosu na prethodna razdoblja. Sukladno dogovoru „Mali d.o.o.“ neće ispostaviti fakturu „Srednjem d.d.“ sve do iduće godine i time si smanjiti prihode u tekućoj godini, a

računovodstvena dobit će mu biti manja za 200.000,00 kn dok će „Srednji d.d.“ smanjiti rashode u tekućoj godini te povećati računovodstvenu dobit za isti iznos. U poreznom razdoblju nije bilo stavki povećanja dobiti niti stavki smanjenja dobiti u poslovanju niti jedne tvrtke pa je porezna osnovica jednaka dobiti u računovodstvene svrhe.

Tablica 6 Utjecaj manipulacija između dviju prijateljskih tvrtki na poreznu obvezu

	"Mali d.o.o."		"Srednji d.d."	
	Fer i objektivno	Nakon dogovora	Fer i objektivno	Nakon dogovora
Porezna osnovica	1.000.000,00 kn	800.000,00 kn	5.000.000,00 kn	5.200.000,00 kn
Porezna obveza (18%)	180.000,00 kn	144.000,00 kn	900.000,00 kn	936.000,00 kn

Izvor: Izrada autora

Kao što je vidljivo iz Tablice 6 državni proračun ovom manipulacijom neće biti oštećen jer će „Mali d.o.o.“ platiti 36.000,00 kn manje poreza na dobit, a „Srednji d.d.“ više za taj isti iznos.

4.3 Izračun obveze poreza na dobit kod velikog poduzetnika

Kad se u istoj rečenici spomenu velik gospodarski subjekt u Hrvatskoj, računovodstvene manipulacije i financijske prijevare očigledno je da se radi o koncernu Agrokoru. Hrvatski gigant koji je imao ne samo ogroman utjecaj na hrvatsko gospodarstvo u cijelosti već i na okolna gospodarstva poslovao je s puno nepravilnosti dugi niz godina. U donošenju svih bitnih odluka dominantnu ulogu je imao jedan čovjek, a predsjednik nadzornog odbora je bio njegov sin što je popriličan sukob interesa za kompaniju od tako velike važnosti za nacionalno gospodarstvo, osim toga, obvezna godišnja revizija financijskih izvještaja prepuštena je maloj revizorskoj kući što je također bilo neprikladno radi opsega cjelokupnog poslovanja i kompleksnosti financijskih izvještaja Agrokoru.

Koncern Agrokor bio je najveća privatna kompanija u Hrvatskoj i jedna od najvećih u Jugoistočnoj Europi s preko 60 000 zaposlenih, prihodima većim od 50 milijardi kuna i velikim

brojem podružnica poput Leda, Konzuma, Jamnice i Mercatora. Agrokor je poslovao s visokim stupnjem zaduženosti, to se znalo i prije sloma, no skandal je izbio u trenutku kad je nastupila nelikvidnost i kad više nije bio u stanju servisirati svoje obveze. Nakon toga desila se intervencija države, žurno donošenje Zakona o postupku izvanredne uprave u trgovačkim društvima od sistemskog značaja za Republiku Hrvatsku koji je popularno nazvan „Lex Agrokor“, angažirana je revizorska kuća PwC koja je objavila rezultate revizije u listopadu 2017.g, zatim smjena nekoliko stručnjaka na čelu izvanredne uprave koji su pokušavali spasiti što se spasiti da, što je rezultiralo velikom nagodbom vjerovnika i osnivanjem nove kompanije u 2019.g koja je preuzela imovinu i dugove koncerna Agrokor, a koja i danas posluje pod nazivom Fortenova grupa.

U nastavku su pobrojane računovodstvene nepravilnosti u Agrokoru prema nalazu revizije koju je vršila revizorska kuća PwC, a objavljeni su u sklopu posebnih izvještaja izvanredne uprave Agrokoru o nalazima revizije od 5. listopada 2017. i 9. listopada 2017. godine:⁷⁴

- Neiskazane obveze po kreditima iznose 2,9 milijarda kn.
- Neprikazani operativni i financijski troškovi iznose 2,3 milijarde kn.
- Nepravilno povećanje na stavkama novca i novčanih ekvivalenata iznosi 2,1 milijardu kn.
- Neadekvatno klasificiranje kredita u kapitalne rezerve iznosi 1 milijardu kn.
- Precijenjeni prihodi iznose 3,5 milijarda kn.
- Konsolidirani gubitak je znatno veći od prikazanog i iznosi 11,04 milijarde kn.
- Ukupne obveze puno su veće od prikazanih i iznose 56,28 milijarda kn.
- Gubitak iznad visine kapitala znatno je veći od prikazanog i iznosi 14,5 milijarda kn.
- Postojao je tranzitni račun za troškove kako bi se troškovi skrili od revizora.
- Veliki iznosi privatnih troškova terećeni su na poslovne troškove.
- Pozajmice novca vlasniku tvrtke bile su problematične u mnogim aspektima, posebno zbog toga što nisu vraćane.

⁷⁴ Belak, V. (2017) Lažiranje financijskih izvještaja, prijevare i računovodstvena forenzika. Zagreb. Belak excellens d.o.o.

- Produžavan je procijenjeni vijek trajanja dugotrajne imovine kako bi se smanjili troškovi amortizacije.
- Izbjegavani su nužni otpisi imovine kako bi se smanjili troškovi.
- Financijski izvještaji bili su lažirani zbog toga što su prikazivali bolje poslovne rezultate od stvarnih.

5 ZAKLJUČAK

Kroz drugo poglavlje pod naslovom Uloga poreza na dobit u hrvatskom poreznom sustavu ostvaren je prvi cilj ovog diplomskog rada, a to je objašnjenje temeljnih pojmova poreza na dobit. Dobro poznavanje svih pojmova vezanih uz porez na dobit, ali i zakonodavnog okvira Republike Hrvatske koji je sklon čestim izmjenama i dopunama preduvjet je kako za razumijevanje ovog diplomskog rada tako i za implementaciju prikazanih postupaka i trikova u praksi.

Velik dio javnosti poznatih računovodstvenih manipulacija u radu je prikazan kroz treće poglavlje pod naslovom Potencijalni učinci računovodstvenih manipulacija na osnovicu poreza na dobit. To je ujedno i drugi cilj ovog diplomskog rada. Navesti kojim je sve tehnikama i u kojoj mjeri moguće utjecati na osnovicu poreza na dobit, ali i na širu obmanu javnosti. Sve te manipulacije su kroz treće poglavlje predstavljene svaka zasebno te iz jednog od dva kuta gledišta. Prvi je maksimalno smanjivanje porezne obveze, a drugi je prikazivanje financijskih rezultata boljima no što oni uistinu jesu.

Povezivanje teoretskih znanja s postupcima iz prakse, što je bio treći cilj ovog diplomskog rada, bilo je moguće za velike poslovne subjekte koji su se našli u javnosti obznanjenim aferama. Nažalost, do egzaktnih podataka o malverzacijama među manjim poduzećima je teško doći pa se autor kroz četvrto poglavlje pod naslovom Primjeri utjecaja računovodstvenih manipulacija na osnovicu poreza na dobit u Republici Hrvatskoj koristio primjerima s nastave, iskustvom kolega poduzetnika i vlastitom maštom te na pojednostavljen način prikazao neke od prethodno navedenih manipulacija na fiktivnim primjerima te pomoću njih prikazao analizu obveze poreza na dobit uslijed manipulacija što je bio posljednji prethodno postavljeni cilj ovog diplomskog rada.

U današnjem svijetu globalne tržišne utrke računovodstvene manipulacije i financijske prijevare postale su svakodnevicom, a ne postoji nacionalno gospodarstvo koje je imuno na njih. Kroz rad su te računovodstvene manipulacije sagledane svaka zasebno, no na poznatim primjerima iz cijelog svijeta o kojima danas već postoje i filmovi vidljivo je da se u kompanijama koje pokleknju pred čarima kreativnog računovodstva velik broj manipulacija međusobno isprepliće i nadopunjuje. U svim tim primjerima teško je raščlaniti manipulacije, kako su podijeljene u radu,

na one koje smanjuju dobit i one koje smanjuju gubitak ili povećavaju dobit jer u kombinaciji sve zajedno rade na zajedničkom cilju, a to je lažiranje financijskih izvještaja i prikazivanju poslovnog stanja kompanije koje je različito od realnog. Najbolji odgovor na te ilegalne radnje je ubrzani razvitak forenzične struke i računovodstvenih forenzičara te nadležnih institucija koji će razotkrivati nedopuštene akcije i otežavati posao kreativnim računovođama iz godine u godinu.

6 LITERATURA

1. Alpha Capitalis. Manipulacija financijskim izvještajima: Troškovi I rashodi. Dostupno na: <https://alphacapitalis.com/2019/02/03/manipulacija-financijskim-izvjestajima-troskovi-i-rashodi/>, [12. ožujka 2020.]
2. Anić Antić, P. i Idžojić, I. (2009) Privremene razlike i učinci na tekuću i buduću poreznu obvezu – odgođena i dospjela porezna obveza, odgođena i dospjela porezna imovina. Računovodstvo i porezi. Str. 26
3. Anthony, R. N. i Reece, J.S. (2004) Računovodstvo Financijsko i upravljačko računovodstvo: Porez na dobitak. Zagreb. RRiF-plus d.o.o. za nakladništvo i poslovne usluge.
4. Belak, V. (2017) Lažiranje financijskih izvještaja, prijevare i računovodstvena forenzika. Zagreb. Belak excellens d.o.o.
5. Dražić Lutilsky, I. et al. (2010) Računovodstvo. Zagreb. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
6. Dražić Lutilsky, I. et al. (2015). Računovodstvo poreza. Zagreb. Ekonomski fakultet - Zagreb.
7. Izvješće o malim i srednjim poduzećima u Hrvatskoj – 2019. CEPOR Centar za politiku razvoja malih i srednjih poduzeća i poduzetnika. Dostupno na: <http://www.cepor.hr/wp-content/uploads/2015/03/SME-REPORT-2019-HR-WEB.pdf>, [14. ožujka 2020.]
8. Kesner-Škreb, M. (2004). Porez na dobit. Financijska teorija i praksa. 28 (4), 501-504. Dostupno na: <https://www.ijf.hr/upload/files/pojmovnik2.pdf>, [06. ožujka 2020.]
9. Međunarodni računovodstveni standard 12. Porez na dobit. Dostupno na: <http://www.srr-fbih.org/File/Download?idFi=288>, [05. ožujka 2020.]
10. Međunarodni računovodstveni standard 16. Nekretnine, postrojenja i oprema. Dostupno na: <http://www.srr-fbih.org/File/Download?idFi=586>, [11. ožujka 2020.]
11. Međunarodni računovodstveni standard 18. Prihodi. Dostupno na: <http://www.srr-fbih.org/File/Download?idFi=297>, [11. ožujka 2020.]
12. Međunarodni računovodstveni standard 28. Ulaganja u pridružene subjekte i zajedničke poduhvate. Dostupno na: <http://www.srr-fbih.org/File/Download?idFi=305>, [10. ožujka 2020.]

13. Međunarodni računovodstveni standard 36. Umanjenje imovine. Dostupno na: <http://www.srr-fbih.org/File/Download?idFi=602>, [13. ožujka 2020.]
14. Međunarodni računovodstveni standard 37. Rezerviranja, nepredvidive obveze i nepredvidiva imovina. Dostupno na: <http://www.srr-fbih.org/File/Download?idFi=603>, [19. ožujka 2020.]
15. Međunarodni računovodstveni standard 8. Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške. Dostupno na: <http://www.srr-fbih.org/File/Download?idFi=285>, [12. ožujka 2020.]
16. Međunarodni standard financijskog izvještavanja 10. Konsolidirani financijski izvještaji. Dostupno na: <http://www.srr-fbih.org/File/Download?idFi=270>, [10. ožujka 2020.]
17. Ministarstvo financija. Dostupno na: <https://mfin.gov.hr/> [02. ožujka 2020.]
18. Moj-bankar.hr. Prijenos gubitka - definicija. Dostupno na: <https://www.moj-bankar.hr/Kazalo/P/Prijenos-gubitka>, [06. ožujka 2020.]
19. Porezna uprava. Dostupno na: <https://www.porezna-uprava.hr/Stranice/Naslovnica.aspx> [02. ožujka 2020.]
20. Poslovni dnevnik. (2014) Sve što trebate znati o sastavljanju završnog računa. Dostupno na: <https://www.poslovni.hr/kako-su-uspjeli/sve-sto-trebate-znati-o-sastavljanju-završnog-racuna-267455>, [19. ožujka 2020.]
21. Poslovni dnevnik. (2014) Želite reinvestirati svoju dobit? Evo što trebate o tome znati... Dostupno na: <https://www.poslovni.hr/poduzetnik/zelite-reinvestirati-svoju-dobit-evo-sto-trebate-o-tome-znati-266278>, [23. ožujka 2020.]
22. Poslovni dnevnik. (2016) U čemu je razlika između troškova reprezentacije i troškova promidžbe te zašto je to važno? Dostupno na: <https://www.poslovni.hr/poduzetnik/u-cemu-je-razlika-izmeu-troskova-representacije-i-troskova-promidzbe-te-zasto-je-to-vazno-319318>, [19. ožujka 2020.]
23. Profitiraj.hr. (2014) Reinvestiranje dobiti i njegova uporaba. Dostupno na: <https://profitiraj.hr/reinvestiranje-dobiti-i-njegova-uporaba/>, [23. ožujka 2020.]
24. Profitiraj.hr. (2014) Troškovi promidžbe i reprezentacije u skladu s novim zakonom o PDV-u. Dostupno na: <https://profitiraj.hr/troskovi-promidzbe-i-representacije-u-skladu-s-novim-zakonom-o-pdv-u/>, [19. ožujka 2020.]

25. Rakijašić, J., Slovinac, I. i Zaloker, D. (2017) Računovodstvo i porezi za poduzetnike: Obveze za porez na dobit i porez po odbitku (konto 262). Zagreb. TEB – Poslovno savjetovanje.
26. Rezerviranja potencijalnih rashoda (porezna odgoda), dostupno na: <http://www.ekonoss.hr/porezi/rezerviranja-potencijalnih-rashoda-porezna-odgoda/>, [19. ožujka 2020.]
27. Slovinac, I. (2018) Plaćanje u gotovom novcu od 1.1.2018. TEB – Poslovno savjetovanje. Dostupno na: <https://www.teb.hr/novosti/2018/placanje-u-gotovom-novcu-od-112018/>, [16. ožujka 2020.]
28. Šimović, H. I Mihelja Žaja, M. (2010) Poticaji u sustavu poreza na dobit u Hrvatskoj i zemljama regije. Dostupno na: https://bib.irb.hr/datoteka/470553.SimovicMiheljaZaja_2010.pdf, [24. ožujka 2020.]
29. Šimurina, N. et al. (2018) Osnove porezne pismenosti. Zagreb. Narodne novine.
30. Zakon o državnoj potpori za obrazovanje i izobrazbu, Članak 2 (NN 14/14), dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/501/Zakon-o-dr%5%BEavnoj-potpори-za-obrazovanje-i-izobrazbu>, [24. ožujka 2020.]
31. Zakon o porezu na dobit, Članak 12, (NN 143/14), dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/99/Zakon-o-porezu-na-dobit>, [18. ožujka 2020.]
32. Zakon o porezu na dobit, Članak 2, (NN 143/14, 106/18, 121/19), dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/99/Zakon-o-porezu-na-dobit>, [02. ožujka 2020.]
33. Zakon o porezu na dobit, Članak 28.a (NN 148/13, 115/16), dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/99/Zakon-o-porezu-na-dobit>, [24. ožujka 2020.]
34. Zakon o porezu na dobit, Članak 7. (NN 148/13, 115/16, 121/19), dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/99/Zakon-o-porezu-na-dobit>, [19. ožujka 2020.]
35. Zakon o porezu na dobit, Članak 9, (NN 148/13, 115/16, 106/18, 121/19), dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/99/Zakon-o-porezu-na-dobit>, [20. Ožujka 2020.]
36. Zakon o računovodstvu, Članak 5, dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/118/Zakon-o-ra%4%8Dunovodstvu>, [04. ožujka 2020.]

7 POPIS TABLICA

Tablica 1	Porezni sustav Republike Hrvatske	5
Tablica 2	Struktura poduzeća u RH s obzirom na veličinu od 2014. do 2018. godine	17
Tablica 3	Godišnje amortizacijske stope	23
Tablica 4	Razvrstavanje poduzetnika	43
Tablica 5	Veličina poduzeća i zaposlenost te ukupan prihod u 2017. i 2018. godini u RH	44
Tablica 6	Utjecaj manipulacija između dviju prijateljskih tvrtki na poreznu obvezu	46

8 POPIS SLIKA

Slika 1	Postupak utvrđivanja porezne osnovice	9
Slika 2	Porezni poticaji kod poreza na dobit	31

UTVRĐIVANJE POREZNE OSNOVICE I POREZNE OBEVEZE

u kunama i lipama

R.br.	Opis	Iznos									
I. DOBIT / GUBITAK IZ RAČUNA DOBITI I GUBITKA											
1.	UKUPNI PRIHODI										
2.	UKUPNI RASHODI										
3.	DOBIT (r. br. 1. – r. br. 2.)										
4.	GUBITAK (r. br. 2. – r. br. 1.)										
II. POVEĆANJE DOBITI / SMANJENJE GUBITKA											
5.	Amortizacija (čl. 12. st. 13., 16., 17., 18. i 19. Zakona)										
6.	50% troškova reprezentacije (čl. 7. st. 1. t. 3. Zakona)										
7.	Iznos nepriznatih troškova za osobni prijevoz (čl. 7. st. 1. t. 4. Zakona)										
8.	Manjkovi na imovini iznad visine utvrđene odlukom Hrvatske gospodarske komore, odnosno Hrvatske obrtničke komore (čl. 7. st. 1. t. 5. Zakona)										
9.	Rashodi utvrđeni u postupku nadzora, troškovi prisilne naplate poreza i drugih davanja i zatezne kamate između povezanih osoba (čl. 7. st. 1. t. 6., 8. i 12. Zakona)										
10.	Dobit kontroliranog inozemnog društva (čl. 30.b i 30c Zakona)										
11.	Troškovi kazni za prekršaje i prijestupe (čl. 7. st. 1. t. 7. Zakona)										
12.	Prekoračeni troškovi zaduživanja (čl. 30.a Zakona)										
13.	Povlastice i drugi oblici imovinskih koristi (čl. 7. st. 1. t. 9. Zakona)										
14.	Rashodi darovanja iznad propisanih svota (čl. 7. st. 1. t. 10. Zakona)										
15.	Kamate na zajmove dioničara i članova društva (čl. 8. Zakona)										
16.	Kamate između povezanih osoba (čl. 14. Zakona)										
17.	Rashodi od nerealiziranih gubitaka (čl. 7. st. 1. t. 1. Zakona)										
18.	Amortizacija iznad propisanih stopa (čl. 12. st. 5. i 6. Zakona i čl. 22. Pravilnika)										
19.	Iznos povećanja porezne osnovice zbog promjene metode utvrđivanja porezne osnovice (čl. 16. Zakona)										
20.	Vrijednosno usklađenje i otpis potraživanja (čl. 9. Zakona)										
21.	Vrijednosno usklađenje zaliha (čl. 10. Zakona)										
22.	Vrijednosno usklađenje financijske imovine (čl. 10. Zakona)										
23.	Troškovi rezerviranja (čl. 11. Zakona)										
24.	Povećanja porezne osnovice za sve druge rashode (čl. 7. st. 1. t. 13. Zakona) i ostala povećanja										
25.	Povećanja dobiti za ostale prihode i druga povećanja dobiti (čl. 17. st. 5., 6. i 7. Zakona, čl. 6. st. 7. Zakona i čl. 12.a Pravilnika)										
26.	UKUPNA POVEĆANJA DOBITI / SMANJENJA GUBITKA (r. br. 5. do 25.)										
III. SMANJENJE DOBITI / POVEĆANJE GUBITKA											
27.	Prihodi od dividendi i udjela u dobiti (čl. 6. st. 1. t. 1. Zakona)										
28.	Nerealizirani dobici (čl. 6., st. 1., toč. 2. Zakona)										
29.	Prihodi od naplaćenih otpisanih potraživanja (čl. 6. st. 1. t. 3. Zakona)										
30.	Ostali rashodi ranijih razdoblja (čl. 6., st. 2. Zakona)										
31.	Smanjenje dobiti za ostale prihode										
32.	Smanjenje dobiti zbog promjene metode utvrđivanja porezne osnovice (čl. 16. Zakona)										
33.	Trošak amortizacije koji ranije nije bio priznat (čl. 6. st. 1. t. 4. Zakona)										
34.	Ukupni iznos državnih potpora, čl. 6. st. 1. t. 5. (r. br. 34.1. i r. br. 34.2.)										
34.1.	Državna potpora za obrazovanje i izobrazbu (čl. 14. Pravilnika)										
34.2.	Državna potpora za istraživačko razvojne projekte (čl. 15. Pravilnika)										

10 PRILOG 2 ŽIVOTOPIS STUDENTA



Curriculum vitae

PERSONAL INFORMATION

Luka Radić



📍 Granešina 34, 10000 Zagreb (Croatia)

☎ +385 977985501

✉ lukaradic1704@gmail.com

📅 Date of birth 17/04/1995

EDUCATION AND TRAINING

- 2018–Present Student diplomskog studija
Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu
Računovodstvo i revizija
- 2014–2018 Univ. bacc. oec. EQF level 6
Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu
Poslovna ekonomija
- 2010–2014 Srednjoškolsko obrazovanje EQF level 4
II. Gimnazija, Zagreb (Hrvatska)

WORK EXPERIENCE

- 2019–Present Studentski posao u odjelu prodaje
Porsche Inter Auto d.o.o.
- 2019 Poslovno iskustvo u SAD-u
Work & Travel
- 2018–2019 Studentska praksa u odjelu nabave
Pevec d.d.
- 2013–2018 Poslovi u ugostiteljstvu
Caffe bar Braća Radić, Caffe bar Captain, Restoran Sesvete, Fast Food Mate, Noćni klub Saloon, Noćni klub Azyt
- konobar
 - barmen
 - voditelj smjene
 - voditelj nabave

PERSONAL SKILLS

Mother tongue(s) Croatian

Foreign language(s)

UNDERSTANDING

SPEAKING

WRITING

	Listening	Reading	Spoken interaction	Spoken production	
English	C1	C1	C1	C1	C1
German	A2	A2	A2	A2	A2

Levels: A1 and A2: Basic user - B1 and B2: Independent user - C1 and C2: Proficient user
 Common European Framework of Reference for Languages

Communication skills Izrazito sam otvorena i komunikativna osoba spremna na timski i individualni rad

Organisational / managerial skills Organizator stručnih rasprava te međunarodnih seminara i konferencija

Job-related skills Upravljanje nabavom, smjenama zaposlenika te organizacijom radnih procesa

Digital skills	SELF-ASSESSMENT				
	Information processing	Communication	Content creation	Safety	Problem-solving
	Proficient user	Independent user	Independent user	Proficient user	Independent user

Digital skills - Self-assessment grid

Other skills Tae kwon-do majstor (nositelj crnog pojasa 1.dan)

Driving licence AM, B

ADDITIONAL INFORMATION

Profesionalni interes

- Vidim se u realnom sektoru na području financija, računovodstva i revizije te trgovine
- Kroz određeni niz godina stjecanja potrebnih znanja i iskustava želim pokrenuti vlastiti posao

Društveni angažman

- Nacionalni dopredsjednik **Hrvatske akademske zajednice** (2019-danas)
- Glavni tajnik **Hrvatske akademske zajednice** (2017-2019)
- Član **Studentskog zbora Sveučilišta u Zagrebu** (2017-2019)
- Predsjednik **Mladeži HDZ-a Gornje Dubrave** (2017-2018)
- Predsjednik nestranačke udruge **Jedna je Dubrava** koja svoje djelovanje temelji na humanitarnom radu (2016-2018)