



Upotreba tečaja i evidentiranje tečajnih razlika

Neven Baica, mag. oec.

Računovodstveni standardi zahtijevaju da se u Republici Hrvatskoj poslovne knjige vode i izvještaji sastavljaju u službenoj valuti naše zemlje - u kunama. Stoga one transakcije koje su iskazane u stranoj valuti treba preračunati u kune primjenom odgovarajućeg tečaja. Na dan bilance sve bilančne pozicije koje se vode u stranoj valuti potrebno je preračunati u kune prema srednjem tečaju Hrvatske narodne banke

1. Uvod+

Nakon ulaska u EU povećao se broj transakcija koje tuzemne tvrtke trebaju voditi u stranoj valuti, ili su plaćanja ili naplata vezani za tečaj strane valute. Međutim, porezni propisi RH sva obračunavanja i plaćanja zahtijevaju u hrvatskim kunama, a po računovodstvenim propisima izvještajna valuta u RH obvezno mora biti kuna, tako da se transakcije i stanja u stranoj valuti trebaju preračunati u kune. Odredba koja na to upućuje nalazi se u članku 26. stavku 2. Zakona o računovodstvu (Nar. nov., br. 78/15 i 120/2016 - u daljnjem tekstu: ZOR)



Iznosi u poslovnim knjigama, godišnjim financijskim izvještajima, godišnjim konsolidiranim financijskim izvještajima, godišnjim izvješćima, konsolidiranim godišnjim izvješćima i druge financijske informacije izražavaju se u kunama.

Dakle, neovisno o tome u kojoj valuti je obavljena transakcija, ona u poslovnim knjigama i izvještajima obveznika ZOR-a mora biti izražena u kunama. No, ukoliko je takva transakcija i dalje vezana uz neku stranu valutu, s protekom vremena mogu nastati veće ili manje razlike u visini tečaja u odnosu na tečaj koji se primijenio pri zadnjem preračunu. Razlike koje nastaju primjenom aktualnog izmijenjenog tečaja nazivaju se tečajnim razlikama.

Jedna od temeljnih **obveza u svezi stavaka iskazanih u stranoj valuti odnosi se na obvezu njihovog usklađivanja prema tečaju na datum bilance**. Kao tečaj na datum bilance koristi se srednji tečaj Hrvatske narodne banke. Tečajna lista Hrvatske narodne banke objavljuje se svakodnevno na njezinoj internetskoj stranici: www.hnb.hr.

Za usklađivanje tečaja na datum bilance za 2018, odnosno na dan 31. prosinca 2018. koristi se tečajna lista broj 249, utvrđena na dan 28.12.2018. (primjenjuje se od 29.12.2018 do 31.12.2018). Tečajnu listu prenosimo u nastavku:

HRVATSKA NARODNA BANKA

Tečajna lista broj 249, utvrđena na dan 28.12.2018., primjenjuje se od 29.12.2018.

Tečajevi u kunama — kn

Država	Šifra valute	Valuta	Jedinica	Kupovni za devize	Srednji za devize	Prodajni za devize
Australija	036	AUD	1	4,553489	4,567191	4,580893
Kanada	124	CAD	1	4,741199	4,755465	4,769731
Češka	203	CZK	1	0,286785	0,287648	0,288511
Danska	208	DKK	1	0,990294	0,993274	0,996254
Mađarska	348	HUF	100	2,298183	2,305098	2,312013
Japan	392	JPY	100	5,846105	5,863696	5,881287
Norveška	578	NOK	1	0,740488	0,742716	0,744944
Švedska	752	SEK	1	0,720806	0,722975	0,725144
Švicarska	756	CHF	1	6,568365	6,588129	6,607893
Velika Britanija	826	GBP	1	8,180666	8,205282	8,229898
SAD	840	USD	1	6,449784	6,469192	6,488600
Bosna i Hercegovina	977	BAM	1	3,781168	3,792546	3,803924
EMU	978	EUR	1	7,395322	7,417575	7,439828
Polska	985	PLN	1	1,720763	1,725941	1,731119



Načinom izračunavanja, i evidentiranja tečajnih razlika bave se odredbe računovodstvenih standarda. **Obveznici primjene međunarodnih standarda** sve o tečajnim razlikama imaju na jednom mjestu - u MRS-u 21 - *Učinci promjena tečaja stranih valuta*. Ovim standardom detaljno je obrađena problematika utvrđivanja i evidentiranja tečajnih razlika, a veliki dio odredbi standarda odnosi se na pojašnjenja primjene računovodstvenih pravila.

Obveznici primjene HSFI-a odredbe koje se odnose na primjenu tečaja neće pronaći u jednom standardu. Tečajne razlike mogu se pojaviti na različitim bilančnim pozicijama, pa su, zbog nepostojanja jedinstvenog standarda za tečajne razlike, ova pravila razmještena na različite HSFI-e koje se bave takvim bilančnim pozicijama.

Odredbe hrvatskih standarda u svezi tečajnih razlika u potpunosti su usklađene sa MRS-om 21., međutim u odredbe HSFI-a nisu ugrađena korisna pojašnjenja pravila koja su sadržana u MRS-u 21. Iz tog razloga u ovom članku, koji je prvenstveno namijenjen obveznicima HSFI-a, za pojašnjenje pravila iz HSFI-a koristit ćemo se i odgovarajućim odredbama MRS-a 21.

U nastavku pojašnjavamo neke pojmove definirane računovodstvenim standardima, a čije je razumijevanje bitno za ispravnu primjenu tečaja, te njegovo ispravno evidentiranje.

1.1. Inozemne aktivnosti

Prve odredbe svakog standarda utvrđuju cilj donošenja standarda. U slučaju MRS-a 21, točke 1. i 2. na iznimno razumljiv način pojašnjavaju temu koju ćemo obraditi u ovom stručnom članku, pa ih citiramo u cijelosti:

“Subjekt može poduzimati inozemne aktivnosti na dva načina. Može vršiti transakcije u stranim valutama ili može imati poslovanje u inozemstvu. Nadalje, subjekt može prezentirati svoje financijske izvještaje u stranoj valuti. Cilj je ovog standarda je propisati način na koji se transakcije u stranoj valuti i inozemno poslovanje uključuju u financijske izvještaje subjekta, te kako se pretvaraju različite valute u financijskim izvještajima u valutu prezentiranja.

Glavna su pitanja koji tečaj strane(-ih) valute(-a) koristiti i kako prikazati učinke promjena tečaja stranih valuta u financijskim izvještajima.”

Iz ovog uvoda u MRS 21 razvidno je da se odredbe standarda bave inozemnim aktivnostima. Inozemne aktivnosti manifestiraju se u dva oblika:

- 1) obavljanjem transakcija u stranim valutama i
- 2) inozemnim poslovanjem.

Transakcija u stranoj valuti je transakcija koja je izražena ili zahtijeva podmirenje u stranoj valuti, uključujući transakcije koje nastaju kad subjekt:

- a) kupuje ili prodaje robu ili usluge čija je cijena izražena u stranoj valuti;
- b) prima ili daje u zajam sredstva, pri čemu su obveze ili potraživanja izražena u stranoj valuti; ili
- c) na drugi način stječe ili otuđuje imovinu, ili stvara ili podmiruje obveze, koji su izražena u stranoj valuti (toč. 20. MRS-a 21).

Inozemno poslovanje je ovisni subjekt, pridruženi subjekt, zajednički posao ili podružnica izvještajnog subjekta čije je poslovanje utemeljeno ili se vrši u državi ili valuti koja nije država ili valuta izvještajnog subjekta (toč. 8. MRS-a 21).

1.2. Funkcionalna valuta i strana valuta

Funkcionalna valuta je valuta primarnog ekonomskog okruženja u kojem poduzetnik posluje (HSFI 11.9.).

Strana valuta je valuta koja nije funkcijska valuta subjekta (toč. 8. MRS-a 21).

FUNKCIONALNA VALUTA
KUNA
STRANE VALUTE
€ \$ Yen

Prema računovodstvenim i poreznim propisima poduzetnik u RH dužan je voditi poslovne i porezne knjige, te sastavljati financijske izvještaje u funkcionalnoj valuti RH - a to je *kuna*.

Međutim, kada kod poslovanja s inozemnim poslovanjem poduzetnik iz RH posluje sa subjektima koji svoje financijske izvještaje sastavljaju prema propisima zemalja u kojima se nalaze, tada za te subjekte treba odrediti *funkcionalnu valutu*.

1.3. Pozitivna i negativna tečajna razlika

Kada se, s protekom vremena, promijeni tečaj korišten pri početnom evidentiranju transakcije u stranoj valuti, tada kao posljedica nastane razlika u vrijednosti koju nazivamo tečajnom razlikom. Evo kako je navedeno definirano odredbom HSFI-a:



ističemo...

Tečajna razlika je razlika koja proizlazi iz svođenja jednakog broja jedinica jedne valute u drugu po različitim tečajevima (HSFI 15.18.).

Ista definicija ponavlja se i u točkama HSFI-a 11.10. i 16.4.,

U kojim se sve slučajevima mogu pojaviti tečajne razlike objašnjeno je u točki 3. MRS-a 21. koja pojašnjava područje primjene. Prema toj odredbi MRS 21 - Učinci promjena tečaja stranih valuta **primjenjuje se na:**

- a) **računovodstvo transakcija i stanja u stranim valutama**, osim derivatnih transakcija i stanja koji su obuhvaćeni područjem primjene MSFI-ja 9 *Financijski instrumenti*;
- b) **pretvaranje rezultata i financijskog stanja inozemnog poslovanja**, koji su uključeni u financijske izvještaje subjekta konsolidacijom ili metodom udjela; i
- c) **pretvaranje rezultata i financijskog stanja subjekta u valutu prezentiranja**.

Tečajne razlike dakle nastaju kao posljedica promjene tečaja između kune i valute u kojoj je obavljena transakcija. One mogu biti pozitivne ili negativne, ovisno o tome da li se radi o porastu ili smanjenju vrijednosti kune u odnosu na valutu transakcije.

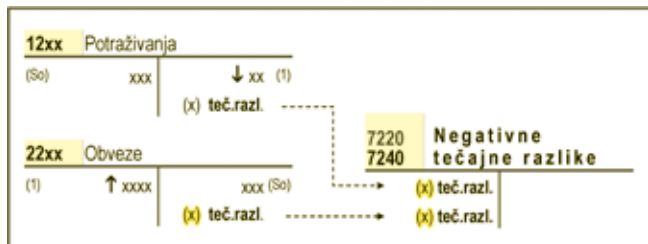
U našem kontnom planu za evidentiranje tečajnih razlika izdvojena su na različitim kontima tečajne razlike koje se javljaju iz odnos s poduzetnicima unutar grupe od tečajnih razlika iz odnosa s ostalim poduzetnicima. Tečajne razlike evidentiraju se na kontima rashoda, odnosno prihoda, ovisno o tome da li su negativne ili pozitivne i to na slijedećim kontima:

- 4820, 4840, 7220, 7240 - Negativne tečajne razlike
- 7740, 77650 - Pozitivne tečajne razlike



Hoće li se tečajna razlika javljati kao negativna ili pozitivna ne ovisi samo o tome da li je došlo do porasta ili pada tečaja strane valute u odnosu na kune, već strana ovisi i o tome na kojoj bilančnoj poziciji je razlika nastala. Navedeno pojašnjavamo kroz shematske prikaze knjiženja.

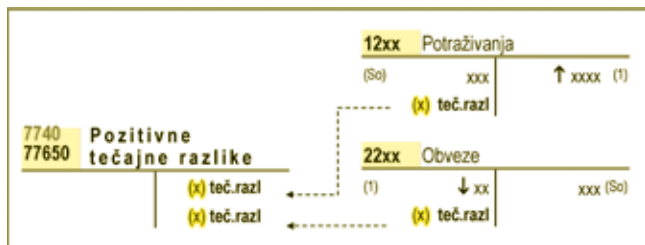
Slika 1: Negativne tečajne razlike



Do negativnih tečajnih razlika dolazi:

- kao posljedica **pada tečaja** na potraživanjima i drugim transakcijama iskazanim na kontima aktive
- kao posljedica **rasta tečaja** na obvezama i drugim transakcijama iskazanim na kontima pasive.

Slika 2: Pozitivne tečajne razlike



Do pozitivnih tečajnih razlika dolazi:

- kao posljedica **rasta tečaja** na potraživanjima i drugim transakcijama iskazanim na kontima aktive
- kao posljedica **pada tečaja** na obvezama i drugim transakcijama iskazanim na kontima pasive.

Pregled definicija iz HSFI-a

Funkcionalna valuta je valuta primarnog ekonomskog okruženja u kojem poduzetnik posluje.

Tečaj na datum bilance je spot tečaj na datum bilance, odnosno srednji tečaj Hrvatske narodne banke

Tečaj svođenja je odnos razmjene dviju valuta.

Tečajna razlika je razlika koja proizlazi iz svođenja jednakog broja jedinica jedne valute u drugu po različitim tečajevima

Pregled definicija iz MRS-a 21

Spot tečaj je tečaj koji vrijedi u trenutku određene transakcije (toč. 8. MRS-a 21.).

Zaključni tečaj je spot tečaj na kraju izvještajnog razdoblja (toč. 8. MRS-a 21.).

1.4. Monetarne i nemonetarne stavke

Da bi se mogao odrediti način evidentiranja utvrđenih tečajnih razlika bitno je znati iz kojih stavaka tečajne razlike proizlaze. Tako, u pogledu načina priznavanja tečajnih razlika **treba razlikovati tečajne razlike utvrđene na monetarnim stavkama i one utvrđene na nemonetarnim stavkama.**



ističemo...

Monetarne stavke su jedinice valute u posjedu i imovina i obveze koji će biti primljene ili plaćene u fiksnom ili utvrdivom broju jedinica valute (HSFI 15.19.).

Definicija u točki 8 MRS-a 21 jasnije je formulirana. Prema navedenoj odredbi **monetarne stavke su jedinice valute koju posjeduje subjekt, te imovina i obveze koje će biti primljene ili plaćene u utvrđenom ili utvrdivom broju jedinica valute.**

Za razliku od odredbi HSFI-a, u MRS-u 21 sadržane su i odredbe kojima je dodatno pojašnjen pojam monetarne stavke, te u kojima su dani detalji koji pomažu u određivanju da li je neka stavka monetarna ili nije (nemonetarna). U nastavku citiramo navedene odredbe iz točke 16. MRS-a 21:

Osnovno obilježje monetarne stavke je pravo na primitak (ili obveza za plaćanje) utvrđenog ili utvrdivog broja jedinica valute. Primjeri uključuju: mirovine i ostala primanja zaposlenih koje se trebaju isplatiti u novcu, rezerviranja koja se moraju podmiriti u novcu, te novčane dividende koje se priznaju kao obveza.

Slično tomu monetarna je stavka i ugovor o primitku (ili plaćanju) promjenjivog broja vlastitih vlasničkih instrumenata subjekta ili promjenjivog iznosa imovine, gdje je poštena vrijednost za primanje (ili za isplatu) jednaka utvrđenom ili utvrdivom broju jedinica valute.

Suprotno tomu, osnovno je obilježje nemonetarne stavke nepostojanje prava na primitak (ili obveze za plaćanja) utvrđenog ili utvrdivog broja jedinica valute. Primjeri uključuju: unaprijed plaćene iznose za robu ili usluge (na primjer, unaprijed plaćeni najam), goodwill, nematerijalnu imovinu, zalihe, nekretnine, postrojenja i opremu, te rezerviranja koja se podmiruju isporukom nemonetarne imovine.

Odredbom točke HSFI-a 5.12. definirano je za nematerijalnu imovinu da je nemonetarna imovina bez fizičkih obilježja koja se može identificirati. U nemonetarne stavke primjerice, ulaze i: zalihe, nekretnine, postrojenja i oprema, rezerviranja koja će se podmiriti isporukom nemonetarne imovine te ulaganje u dionice i trajne uloge. Nemonetarne stavke su i prijevremeno plaćeni iznosi za robu ili usluge (npr. prijevremeno plaćen najam).

2. Početno priznavanje transakcija u stranoj valuti

Kako se evidentiraju transakcije u stranoj valuti kod početnog priznavanja definirano je u točkama više standarda HSFI-a na slijedeći način:

- 1) Novčani tok nastao transakcijom u stranoj valuti evidentirat će se u izvještajnoj valuti primjenjujući tečaj koji vrijedi između izvještajne valute i strane valute na datum novčanog toka (HSFI 1.30);
- 2) Transakcije u stranoj valuti potrebno je evidentirati u funkcionalnoj valuti, primjenjujući na iznos u stranoj valuti spot tečaj između funkcionalne i strane valute važeće na datum transakcije (HSFI 11.25);
- 3) Kod početnog priznavanja, transakciju u stranoj valuti potrebno je evidentirati u funkcionalnoj valuti, primjenjujući na iznos u stranoj valuti tečaj između funkcionalne i strane valute važeći na datum transakcije (HSFI 6.29.).



razlike u određenim slučajevima trebaju evidentirati i kada stavke nisu namirene (plaćene, odnosno naplaćene). Za pojašnjenje ovog slučaja citiramo pojašnjenje iz točke 29. MRS-a 21.

*“Ako je **transakcija podmirena u istom računovodstvenom razdoblju** u kojemu je nastala, sve se tečajne razlike priznaju u tom razdoblju. Međutim, **ako je transakcija podmirena u narednom računovodstvenom razdoblju**, tečajna razlika priznata u svakome razdoblju do datuma namire određuje se na temelju promjene tečaja tijekom svakoga razdoblja.”*

Iz navedenog pojašnjenja proizlazi da tečajne razlike nastale zbog promjena tečaja od datuma transakcije do trenutka namire, odnosno naplate treba priznati:

- 1) u istom računovodstvenom razdoblju kada je transakcija nastala, ako je u tom razdoblju i namirena, odnosno naplaćena.
- 2) u svakom računovodstvenom razdoblju dio promjene tečaja za to razdoblje ukoliko transakcija nije namirena, odnosno naplaćena u istom razdoblju u kojem je i nastala.

Iz navedenog možemo izvući slijedeće pravilo.



ističemo...

Kada transakcija nije namirena, odnosno naplaćena u istom računovodstvenom razdoblju, tečajne razlike treba priznati za svako računovodstveno razdoblje.

Gore navedeno pojašnjenje iz točke 29. MRS-a 21 nije preneseno u odredbe HSFI-a. Međutim odredbe HSFI-a usklađene su u potpunosti s odredbama MRS-a 21. pa navedenim pojašnjenjem nadopunjujemo pravila HSFI-a. Detaljnije o pravilima iz HSFI-a koje pojašnjavaju obvezu usklađivanja tečaja na kraju godine dajemo u poglavlju 4. ovog članka. U nastavku sve navedeno pojašnjavamo pomoću primjera iz prakse.

Primjer 2. - Ulazni račun od ino dobavljača podmiren u drugom računovodstvenom razdoblju

- 1) Dana 31. ožujka 2018. poduzetnik GE zaprimio je račun dobavljača za uslugu promidžbe u iznosu od 1.250 EUR. Tečaj na datum transakcije iznosi 7,38 kn za 1€.
- Prema ugovoru poduzetnik do 30. rujna treba podmiriti 80% računa (1.000 EUR), a preostali dio do 31. ožujka 2019.
- 2) Dana 30. rujna 2018. djelomično je podmiren račun u iznosu od 1.000 EUR. Tečaj na datum transakcije iznosi 7,46 kn za 1€.
- 3) Na dan 31.12.2018. evidentirane su tečajne razlike na računima monetarnih stavaka. Zaključni tečaj iznosi 7,53 kn za 1€.
- 4) Dana 31. ožujka podmiren je preostali dio računa. Tečaj na datum transakcije iznosi 7,48 kn za 1€.
- 5) Evidentirane su tečajne razlike sa računa 2212 - Obveze prema dobavljačima u inozemstvu za usluge.

Objavite svoje financijske izvještaje u RiPup-u

Cijena: 980,00 kn + PDV
Tel.: 01 / 49 21 737



Knjiženje u 2017:

4150 Troškovi promidžbe		2212 Obveze prema dobavljačima u inozemstvu za usluge	
(1) 9.225 kn		(2) 1.000 € 1.250 € (1)	
		7.460 kn 9.225 kn	
1030 Devizni račun u domaćoj banci		Stanje prije usklađenja	250 € 1.785 kn
80 10.000 € 1.000 € (2)			
73.900 kn 7.460 kn			118 kn (3)
(3) 1.330 kn		Stanje nakon usklađenja	250 € 1.883 kn
9.000 € < Stanje nakon usklađenja			
66.770 kn			
77650 Pozitivne tečajne razlike		Za knjiženje 3a	EUR Tečaj KN
	1.330 kn (3)	A. Stanje prije usklađenja	250 --- 1.785
		B. Očekivano stanje	250 7,53 1.883
		Tečajna razlika (B-A)	--- --- 118
7240 Negativne tečajne razlike		Za knjiženje 3b	EUR Tečaj KN
(3) 118 kn		A. Stanje prije usklađenja	900 --- 66.440
		B. Očekivano stanje	900 7,53 67.770
		Tečajna razlika (B-A)	--- --- 1.330

Napomena:

Iznosi iskazani u žutim redcima su međubrojevi i saldiranja. U primjeru koristimo tečaj zaokružen na dvije decimale koji ne mora nužno odgovarati stvarnom srednjem tečaju HNB-a na iskazani datum.

Knjiženje u 2018:

1030 Devizni račun u domaćoj banci		2212 Obveze prema dobavljačima u inozemstvu za usluge	
80 9.000 € 250 € (4)		(1) 250 € 250 € (3a)	
67.770 kn 1.870 kn		1.870 kn 1.883 kn	
		(2) 13 kn	
77650 Pozitivne tečajne razlike		Stanje nakon usklađenja	0 € 0 kn
	13 kn (3)		
		Za knjiženje 5	EUR Tečaj KN
		A. Stanje prije usklađenja	0 --- 13
		B. Očekivano stanje	0 7,53 0
		Tečajna razlika (B-A)	--- --- 13

Napomena:

Iznosi iskazani u žutim redcima su međubrojevi i saldiranja. U primjeru koristimo tečaj zaokružen na dvije decimale koji ne mora nužno odgovarati stvarnom srednjem tečaju HNB-a na iskazani datum.

3.2. Kod nemonetarnih stavki

Početno priznavanje nemonetarnih stavki obavlja se prema istim pravilima koja vrijede i za monetarne stavke.



ističemo...

Pri početnom priznavanju ne nastaju tečajne razlike, već se **nemonetarna stavka** koja je iskazana u stranoj valuti, **prema tečaju na datum transakcije, preračunava u kune.**

Veći dio takvih nemonetarnih stavaka u daljnjem tijeku poslovanja treba pratiti samo u kunama. To je slučaj primjerice sa dugotrajnom materijalnom imovinom i zalihama materijala sitnog inventara i robe, čija vrijednost više ne ovisi od tečaja valute po kojoj je nabavljena¹.

No, financijsku imovinu, kao što su dionice, udjeli, obveznice i drugi vrijednosni papiri, iskazanu u stranoj valuti, i nakon preračunavanja u kune, poduzetnik će u knjigovodstvenim evidencijama nastaviti voditi istovremeno i u kunama i u stranoj valuti. Razlog je u činjenici da su takve nemonetarne stavke tijekom cijelog razdoblja priznavanja vezana uz stranu valutu, pa time ovisna i o tečaju.

Prema točki HSFI-a 6.28. na svaki datum bilance:

- 1) Ove stavke se samo u iznimnim slučajevima trebaju voditi i u kunama i u stranoj valuti, a to je slučaj kada su dio inozemnog poslovanja koje se iskazuje u poslovnim knjigama izvještajnog društva u stranoj valuti.



- a) **stavke vrednovane po trošku nabave**, izražene u stranoj valuti, treba iskazati primjenom tečajja strane valute na datum transakcije, i
- b) **stavke vrednovane po fer vrijednosti**, izražene u stranoj valuti, treba iskazati primjenom tečajja strane valute važećeg na datum određivanja fer vrijednosti.

Slično je dano odredbama točke 23 podtočaka (b) i (c) MRS-a 21, s time da je tim odredbama istaknuto da se radi o pravilima za nemonetarne stavke. Navedeno se podrazumijeva u HSFI-ima jer je odredba dana u okviru standarda koji se bavi dugotrajnom materijalnom imovinom koja jest nemonetarna stavka.

Prema točki HSFI-a 6.50, ako se **dugotrajna materijalna imovina** mjeri u stranoj valuti, **ponovno procijenjeni iznos mora se iskazati primjenom tečajja na datum utvrđivanja vrijednosti, što rezultira tečajnom razlikom koja se priznaje u revalorizacijske rezerve.**

Navedene odredbe nisu potpune, i mogu obveznike HSFI-a navesti na pogrešan zaključak da se tečajne razlike iz nemonetarnih stavki uvijek evidentiraju u revalorizacijske rezerve. Stoga, u nastavku ističemo odredbe koje također obrađuju posljedice promjene tečajja na nemonetarnim stavkama, ali daju potpuniju sliku postupanja sa ovim tečajnim razlikama:

Primjer 3. - Ulaganje u dionice čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka

- 1) Dana 31. ožujka 2018. poduzetnik *GE* kupio je **200** dionica inozemnog poduzetnika nominalne vrijednosti **1.000** EUR. Tečaj na dan transakcije bio je **7,38** kn za 1 EUR. Po odluci poduzetnika *GE* dionice su kvalificirane kao financijska imovina po fer vrijednosti;
- 200 dionica x 1.000 EUR = 200.000 EUR
 - 200.000 EUR x 7,38 = 1.476.000 kn
- 2) Na dan 31. prosinca 2018. cijena dionica porasla je na **1.100** EUR-a po dionici. Srednji tečaj HNB iznosi **7,53** kn za 1 EUR;

Izračun:

R.b	Opis	Iznos u kunama
1	2	3
A	Nabavna vrijednost dionica 1.000 EUR x 200 x 7,38 iznosi	1.476.000
B	Fer vrijednost na dan 31.12.2018. 1.100 EUR x 200 x 7,38 iznosi	1.623.600
C	Nerealizirani dobitak od povećanja fer vrijednosti (B-A)	* 147.600
D	Fer vrijednost na dan 31.12.2018. po zaključnom tečaju 1.100 EUR x 200 x 7,53 iznosi	1.656.600
E	Pozitivne tečajne razlike (D-B)	** 33.000

* Izračun za knjiženje 2.a

** Izračun za knjiženje 2.b

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Izvod deviznog računa - društvo je kupilo dionice (200 x 1.000 € x 7,38 kn)	1.476.000 kn	1160	1030
2.a	Povećanje vrijednosti dionica na dan 31.12.2018. – nerealizirani dobitak	147.600 kn	1180	7741
2.b	Pozitivne tečajne razlike na dan 31.12.2018.	33.000 kn	1160	77650

Knjiženja na t-kontima:

1160 Dionice	1030 Devizni račun u domaćoj banci
(1) 200.000 € 1.476.000 kn	De X.XXX.XXX 200.000 € (1) 1.476.000 kn
(2a) 147.600 kn	
220.000 € 1.623.600 kn	7771 Nerealizirani dobitak od financijske imovine
(2b) 33.000 kn	147.600 kn (2a)
220.000 € 1.656.600 kn	77650 Pozitivne tečajne razlike
	33.000 kn (2b)

Napomena:

Iznosi iskazani u žutim redcima su međuzbrojevi i saldiranja. U primjeru koristimo tečaj zaokružen na dvije decimale koji ne mora nužno odgovarati stvarnom srednjem tečaju HNB-a na iskazani datum.

Primjer 4. - Ulaganje u dionice raspoložive za prodaju

- Dana 31. ožujka 2018. poduzetnik *GE* kupio je **200** dionica inozemnog poduzetnika nominalne vrijednosti **1.000** EUR. Tečaj na dan transakcije bio je **7,38** kn za 1 EUR. Po odluci poduzetnika *GE* dionice su kvalificirane kao financijska imovina raspoloživa za prodaju;
 - 200 dionica x 1.000 EUR = 200.000 EUR
 - 200.000 EUR x 7,38 = 1.476.000 kn
- Na dan 31. prosinca 2018. cijena dionica porasla je na **1.100** EUR-a po dionici. Srednji tečaj HNB iznosi **7,53** kn za 1 EUR;
- Na dan 31. ožujka 2019. poduzetnik je ino-kupcu prodao svih **200** dionica za **1.130** EUR-a po dionici. Tečaj na dan prodaje iznosi **7,48** kn za 1 EUR.
- Kupac isti dan uplatio 226.000 EUR-a.

Izračun:

R.b	Opis	Iznos u kunama
1	2	3
A	Nabavna vrijednost dionica 1.000 EUR x 200 x 7,38 iznosi	1.476.000
B	Fer vrijednost na dan 31.12.2018. 1.100 EUR x 200 x 7,38 iznosi	1.623.600
C	Povećanje rezerve fer vrijednosti (B-A)	* 147.600
D	Fer vrijednost na dan 31.12.2018. po sred. teč. HNB 1.100 EUR x 200 x 7,53 iznosi	1.656.600
E	Povećanje rezerve fer vrijednosti (D-B)	** 33.000

* Izračun za knjiženje 2.a

** Izračun za knjiženje 2.b

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Izvod deviznog računa - društvo je kupilo dionice (300 kom x 1.000,00 EUR-a x 7,38 kn)	1.476.000	0662	1030
2.a	Povećanje vrijednosti dionica na dan 31.12.2018. – nerealizirani dobitak	147.600	0662	935
2.b	Pozitivne tečajne razlike na dan 31.12.2018.	33.000	0662	935

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
3.a	Prodano ino kupcu 1.130 EUR x 200 x 7,48 kn iznosi	1.690.480	1211	-
	■ razduženje za knjigovodstvenu vrijednost dionica	1.656.600	-	0662
	■ prihod od prodaje dionica	33.880	-	7830
3.b	Opridodavanje rezervi fer vrijednosti prodanih dionica	180.600	935	7769
4.	Kupac podmirio dugovanje	1.690.480	1030	1211

Knjiženje na t-kontima:

0662 Dionice kod inozemnog poduzetnika...	935 Rezerve fer vrijednosti financijske imovine...
(1) 200.000 € 1.476.000 kn	(3a) 180.600 kn 147.600 kn (3a)
(2a) 147.600 kn	33.000 kn (2a)
220.000 € (-) Fer vrijednost prije usklađenja tečaja 1.623.600 kn	7769 Prihodi od prodaje dionica
(2a) 33.000 kn	33.880 kn (2a)
220.000 € (-) Fer vrijednost po tečaju na dan 31.12.18. 1.656.600 kn	180.600 kn (2a)
220.000 € (3a) 1.656.600 kn	1030 Devizni račun u domaćoj banci
1121 Potraživanja od ino kupaca za prodane dionice	Se X.XXX.XXXX 200.000 € (1)
(3a) 226.000 € 226.000 € (4) 1.690.480 kn 1.690.480 kn	(4) 226.000 € 1.690.480 kn

Napomena:

Iznosi iskazani u žutim redcima su međuzbrojevi i saldiranja. U primjeru koristimo tečaj zaokružen na dvije decimale koji ne mora nužno odgovarati stvarnom srednjem tečaju HNB-a na iskazani datum.

3.3. Koji tečaj treba koristiti prilikom priznavanja tečajnih razlika?

Kao što je vidljivo iz odredbi HSFI-a citiranih u prethodnim poglavljima, za sve monetarne i neke nemonetarne stavke zahtijeva se usklađenje vrijednosti primjenom tečaja na datum transakcije, odnosno na datum utvrđivanja fer vrijednosti. No, premda je propisano na koji dan se uzima tečaj, u ovim slučajevima nije propisano i koji tečaj obveznik treba primijeniti. Navedenim se bavi točka 40. MRS-a 21:

“Često se iz praktičnih razloga za pretvaranje stavki prihoda i rashoda koristi tečaj približno jednak tečajevima koji su vrijedili na datume transakcija, na primjer prosječni tečaj za razdoblje. Međutim, ako se tečajevi znatno mijenjaju, uporaba prosječnog tečaja za razdoblje nije primjerena.”

Dakle, kod iskazivanje tečajnih razlika, proizašlih zbog razlike tečaja između datuma transakcije i datuma namirenja, odnosno zbog utvrđivanja fer vrijednosti tijekom godine, poduzetnik može **primijeniti tečaj sukladno svojim računovodstvenim politikama**. To znači da obveznik HSFI-a nije dužan pratiti dnevne promjene tečaja, već tečajne razlike može iskazivati i **primjerice upotrebom prosječnog mjesečnog tečaja**.

Kod izbora tečaja obveznici HSFI-a trebaju voditi računa da tečaj ostane približan realnom tečaju. Velika odstupanja od realnog tečaja utjecala bi na nerealno iskazivanje transakcija u poslovnim knjigama, ali bi i stvorilo dodatne probleme kod svođenja stavki po zaključnom tečaju.



ističemo...

Upotreba prosječnog mjesečnog tečaja tijekom značajnih promjena tečaja nije primjerena, kako je i naglašeno u točki 40. MRS-a 21.

Dakle, u slučaju kada promjene tečaja nisu značajne poduzetnik prema odredbama standarda ima određenu slobodu pri određivanju tečaja vodeći računa da takav izabrani tečaj ostaje približan onom realnom. No, takva sloboda ne postoji kod usklađivanja tečaja na datum bilance, što pojašnjavamo u poglavlju koje slijedi.

4. Usklađivanje tečaja na datum bilance

U točki HSFI-a 11.36. propisano je da potraživanja u stranoj valuti treba iskazati primjenom tečaja na datum bilance.



ističemo...

Tečaj na datum bilance – je spot tečaj na datum bilance, odnosno srednji tečaj Hrvatske narodne banke (HSFI 11.12 i Pojmovnik).

Osim u gore navedenoj točki HSFI-a, nema drugih odredbi koje bi zahtijevale primjenu odgovarajućeg tečaja na datum bilance. Tako, ovakvu odredbu ne možemo pronaći niti u HSFI-u 13 - *Obveze*, gdje su transakcije često iskazane u stranoj valuti. To, naravno ne znači da se ovo pravilo ne primjenjuje i na drugim pozicijama bilance koje su iskazane u stranoj valuti.

U ovom slučaju obveznici HSFI-a temeljem odredbi točaka HSFI-a 3.17 i 3.18. trebaju primijeniti pravila iz drugih propisa koji reguliraju to područje. Tako se, prema odredbi čl. 45. st. 3. Zakona o deviznom poslovanju (Nar. nov., br. 96/03 - 76/13), **srednji tečaj Hrvatske narodne banke za strana sredstva plaćanja koristi za iskazivanje potraživanja i obveza prema inozemstvu te za potrebe statistike.**

Odredbom točke 23. podtočke (a) MRS-a 21 dano je **pravilo koje se odnosi na sve monetarne stavke, a koje zahtijeva da se na svaki datum izvještaja o financijskom položaju takve stavke u stranoj valuti (bilance) iskazuju primjenom zaključnog tečaja.**

Ova odredba međunarodnog standarda, jednostavno je izrečeno pravilo koje je u potpunosti primjenjivo i na obveznike HSFI-a, pa je u nastavku u prilagođenoj formi ističemo:



ističemo...

Monetarne stavke u stranoj valuti treba iskazati primjenom srednjeg tečaja Hrvatske narodne banke na svaki datum bilance.

Primjenu navedenog pravila prikazujemo kroz knjiženja.

Primjer 5. - Knjiženje tečajnih razlika na kraju godine

Saldo deviznog računa na dan 1. siječnja 2018. iznosi 10.000,00 EUR odnosno 73.900,00 kn, (srednji tečaj HNB-a na dan 31.12.2018. bio je 7,39 kn);

1) Dana 28. veljače 2018. izdan izlazni račun inozemnom kupcu za uslugu promidžbe u svoti od **1.000 EUR** (srednji tečaj HNB-a u momentu transakcije je **7,41 kn** za 1 EUR) te izražen u kunama iznosi **7.410 kn**;

- 2) Dana 30. lipnja 2018. naplaćen račun od inozemnog kupca u svoti od **1.000 EUR** (srednji tečaj HNB-a u momentu plaćanja je 7,35 kn za 1 EUR) odnosno u svoti od **7.350 kn**;
- 3) i 4) Na dan 31. prosinca 2018. sva salda monetarnih stavki svode se na zaključni tečaj odnosno na srednji tečaj HNB-a na dan 31. prosinca 2018. koji iznosi **7,53 kn za 1 EUR**.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Izlazni račun inozemnom kupcu za usluge promidžbe u svoti od 1.000,00 EUR x 7,41 kn	7.410	1210	7525
2.	Izvod deviznog računa – naplata od inozemnog kupca 1.000,00 EUR x 7,35 kn	7.350	1030	1210
3.	Evidentiranje tečajne razlike na dan 31.12.2018. sa konta 1210	60	7240	1210
4.	Evidentiranje tečajne razlike na dan 31.12.2018. sa konta 1030	1580	1030	77650

Knjiženje na T-kontima:

1210 Potraživanja od ino kupaca...	1030 Devizni račun u domaćoj banci
(1) 1.000 € 7.410 kn	So 10.000 € 73.900 kn
1.000 € (2) 7.350 kn	(2) 1.000 € 7.350 kn
0 € <1 Stanje nakon usklađenja 0 kn	11.000 € <1 Stanje prije usklađenja 81.250 kn
7525 Prih. od ostalih usluga na ino tržište	(3) 1.580 kn
7.410 kn (1)	11.000 € <1 Stanje nakon usklađenja 82.260 kn
77650 Pozitivne tečajne razlike	
1.580 kn (3)	
7240 Negativne tečajne razlike	
60 kn (4)	

Opis	EUR	Tečaj	KN
A. Stanje prije usklađenja	11.000	—	81.250
B. Očekivano stanje	11.000	7,53	82.830
Pozitivna teč. razlika (B-A)	—	—	1.580

Napomena:

Iznosi iskazani u žutim redcima su međubrojevi i saldiranja. U primjeru koristimo tečaj zaokružen na dvije decimale koji ne mora nužno odgovarati stvarnom srednjem tečaju HNB-a na iskazani datum.

5. Tečajne razlike iz inozemnog poslovanja

Inozemno poslovanje je ovisno društvo, društvo povezano sudjelujućim interesom, zajednički pothvat ili podružnica izvještajnog poduzetnika čije je poslovanje utemeljeno ili se njime upravlja u zemlji ili valuti koja nije zemlja ili valuta izvještajnog poduzetnika (HSFI 12.20)

**ističemo...**

Neto ulaganje u inozemno poslovanje je iznos udjela izvještajnog poduzetnika u kapitalu inozemnog poduzetnika (HSFI 12.20 i 15.20).

Transakcije u svezi inozemnog poslovanja najčešće su iskazane u stranoj valuti. No da bi odredili kako iskazivati samo neto ulaganja moramo prije toga odrediti funkcionalnu valutu.

5.1. Prevođenje inozemnog poslovanja u funkcionalnu valutu

Da bi se mogla odrediti visina udjela u inozemnom poslovanju prvo što je potrebno jest **odrediti valutu izvještajnog poduzetnika i njegovog inozemnog poslovanja**.

Funkcionalna valuta za izvještajnog poduzetnika RH je kuna, a koja je funkcionalna valuta inozemnog poslovanja ovisi prvenstveno o tome u kojoj se stranoj zemlji inozemno poslovanje nalazi.

No, samo određivanje funkcionalne valute nije u svim slučajevima tako jednostavno. Specifičnosti kod određivanja funkcionalne valute nisu obrađene HSFI-ima, pa se obveznik HSFI-a u tom slučaju treba poslužiti točkama 9. do 14. MRS-a 21. U navedenim odredbama dani su **faktori koje subjekt treba razmotriti kod određivanja svoje funkcijske valute**

U točki 11. istog MRS-a pobrojani su i **dodatni faktori** koji također treba uzeti u obzir pri utvrđivanju funkcijske valute inozemnog poslovanja te utvrđivanju da li je identična valuti izvještajnog subjekta.

Pojašnjenje potrebe i načina prevođenja u valutu u kojoj se prezentiraju financijski izvještaji izvještajnog subjekta dano je u točki 18. MRS-a 21:

“Brojni izvještajni subjekti uključuju niz samostalnih subjekata (npr. grupu čini matični subjekt i jedan ili više ovisnih subjekata). Različite vrste subjekata, bilo da su članovi grupe ili ne, mogu ulagati u pridružene subjekte ili zajedničke poslove. Također mogu imati vlastite podružnice.

Važno je da se rezultati i financijsko stanje svakog pojedinog subjekta uključenog u izvještajni subjekt prevedu u valutu u kojoj izvještajni subjekt prezentira svoje financijske izvještaje.

Ovim se standardom dopušta da valuta prezentiranja koju koristi izvještajni subjekt bude bilo koja valuta (ili valute). Rezultati i financijsko stanje svakog pojedinog subjekta unutar izvještajnog subjekta čija se funkcijska valuta razlikuje od valute prezentiranja pretvaraju se u skladu s točkama od 38. do 50.”

Točkom 38. MRS-a 21 navedeno je da subjekt može prezentirati svoje financijske izvještaje u bilo kojoj valuti (ili valutama). **Ako se valuta prezentiranja razlikuje od funkcijske valute** subjekta, subjekt pretvara svoje rezultate i financijsko stanje u valutu prezentiranja. Na primjer, ako se **unutar grupe nalaze samostalni subjekti koji koriste različite funkcijske valute, rezultati i financijsko stanje svakog subjekta izražava se u zajedničkoj valuti za potrebe prezentiranja konsolidiranih financijskih izvještaja**.

Točka 39. MRS-a 21 navodi kojim postupcima će se obaviti preračunavanja funkcijske valute u neku drugu prezentacijsku valutu. Tako prema navedenoj odredbi rezultati i financijski položaj subjekta čija funkcijska valuta nije valuta gospodarstva obilježenog hiperinflacijom preračunavaju se u neku drugu prezentacijsku valutu primjenom sljedećih postupaka:

- imovina i obveze u svakom prezentiranom izvještaju o financijskom položaju (tj. uključujući usporedne podatke) pretvaraju se po zaključnom tečaju na datum tog izvještaja o financijskom položaju;
- prihodi i rashodi u svakom se izvještaju u kojem se prikazuju dobit ili gubitak i ostala sveobuhvatna dobit (tj. uključujući usporedne informacije) preračunavaju prema tečajevima na datum transakcije; i
- sve nastale tečajne razlike priznaju se u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti.

5.2. Evidentiranje tečajnih razlika iz inozemnog poslovanja

Tečajne razlike proizašle iz monetarne stavke koja čini dio neto ulaganja poduzetnika u inozemno poslovanje treba se priznati u računu dobiti i gubitka u odvojenim financijskim izvještajima izvještajnog poduzetnika ili posebnim financijskim izvještajima inozemnog poduzetnika, ovisno o tome što je prikladnije. U financijskim izvještajima koji uključuju inozemno poslovanje i izvještajni poduzetnik (npr. konsolidirani financijski izvještaji kada inozemno poslovanje predstavlja podružnicu), takve tečajne razlike trebaju se početno priznati kao zasebna stavka kapitala i rezervi i priznati u računu dobiti i gubitka kod prodaje neto ulaganja (HSFI 16.38).

Tečajne razlike proizašle iz monetarnih stavki koje čine dio neto ulaganja izvještajnog društva u inozemno poslovanje priznaje se u računu dobiti i gubitka u odvojenim ili posebnim financijskim izvještajima inozemnog poduzetnika (HSFI 15.58).

U **financijskim izvještajima** koji uključuju inozemno poslovanje, tečajna razlika proizašla iz monetarnih stavki koje čine neto ulaganje u inozemno poslovanje priznaje se u kapital (rezerve fer vrijednosti) kada inozemno poslovanje predstavlja podružnicu, a sastavljaju se konsolidirani financijski izvještaji. U ostalim slučajevima ova tečajna razlika priznaje se u računu dobiti i gubitka (HSFI 12.42)

U **konsolidiranim financijskim izvještajima** koji uključuju inozemno poslovanje, kada inozemno poslovanje predstavlja ovisno društvo, sve rezultirajuće tečajne razlike trebaju se početno priznati kao zasebna komponenta kapitala i rezervi i priznati u računu dobiti i gubitka kod prodaje neto ulaganja (HSFI 2.72).

Iz gore navedenih odredbi možemo razlučiti da se tečajne razlike iskazuju ili u kapitalu ili u računu dobiti i gubitka ovisno o tome da li se za inozemno poslovanje radi konsolidirani izvještaj ili ne.

Kod prodaje inozemnog poslovanja, tečajne razlike koje su bile priznate u kapitalu i koje se odnose na to inozemno poslovanje, priznaju se u računu dobiti i gubitka u razdoblju kada je izvršena prodaja (HSFI 15.59).

6. Valutna klauzula kod tuzemnih transakcija

Odredbe u HSFI-ima koje govore o potrebi evidentiranja u funkcionalnoj valuti odnose se na transakcije koje su iskazane u stranoj valuti. No, te odredbe ne odnose se na slučajeve kada su transakcije iskazane u kunama, ali uz valutnu klauzulu. U takvim slučajevima primjenjuju se odredbe **Zakona o obveznim odnosima** (Nar. nov., br. 35/05, 41/08, 125/11 – *Zakon o rokovima ispunjenja novčanih obveza*, 78/15 i 29/18).

6.1. Ugovaranje valutne klauzule

Domaći poduzetnici u pojedinim slučajevima imaju potrebu da ugovornu obvezu iskazanu u kunama vežu za određenu stranu valutu, odnosno ugovore takozvanu valutnu klauzulu. Ovakav postupak omogućen je odredbama Zakona o obveznim odnosima.



ističemo...

Dopuštena je odredba ugovora prema kojoj se vrijednost ugovorne obveze u valuti Republike Hrvatske izračunava na temelju cijene zlata ili tečaja valute Republike Hrvatske u odnosu prema stranoj valuti. (čl. 22. st. 1. ZOO-a).

Stavkom 2. istog članka ZOO-a propisano je da ako strane nisu ugovorile drugi tečaj, obveza se ispunjava u valuti Republike Hrvatske prema prodajnom tečaju koji objavi devizna burza, odnosno Hrvatska narodna banka i koji vrijedi na dan dospelosti, odnosno, po zahtjevu vjerovnika, na dan plaćanja.

Dakle poduzetnik će sve transakcije kod kojih je ugovoren tečaj valute, odnosno gdje je ugovorena valutna klauzula, iskazati u kunama prema:

- ugovorenom tečaju (npr. prodajni ili kupovni ili srednji tečaj Zagrebačke banke), ili
- kada tečaj nije ugovoren, prema prodajnom tečaju HNB-a.

Zakon o obveznim odnosima, osim tečaja i cijene zlata, dopušta da se ugovorna obveza izračunava i temeljem promjene cijena dobara, robe i usluga izraženih indeksom cijena utvrđenim od ovlaštene osobe.

Treba naglasiti da se **sve gore navedeno odnosi na način izračunavanja obveze, a ne na način plaćanja samih obveza**. Tako je u čl. 22. st. 3. ZOO-a propisano da ako novčana obveza protivno zakonu glasi na plaćanje u zlatu ili stranoj valuti, **njezino se ispunjenje može zahtijevati samo u valuti Republike Hrvatske** prema prodajnom tečaju koji objavi devizna burza, odnosno Hrvatska narodna banka i koji vrijedi na dan dospelosti, odnosno, po zahtjevu vjerovnika, na dan plaćanja)



ističemo...

I u slučaju kada su domaći poslovni partneri ugovorili valutnu klauzulu, plaćanje obveze moguće je samo u kunama.

Ova isključivost ublažena je Odlukom o plaćanju i naplati u stranim sredstvima plaćanja u zemlji (Nar. nov., br. 111/05 i 16/15) koja dozvoljava u nekim specifičnim slučajevima da se i plaćanje i naplata među rezidentima obavlja u stranoj valuti.

6.2. Porezni tretman valutne klauzule

Iz odredbi Zakona o obveznim odnosima vidljivo je da se ugovoreni tečaj kao i prodajni tečaj HNB-a promatra ravnopravno sa ostalim načinima izračunavanja obveze. Tečajne razlike nastale zbog promjena tečaja između datuma transakcije i datuma namire u smislu tog zakona dio su same obveze.

Ovakav pristup prenesen je i u porezni sustav. Tako je člankom 42. stavkom 7. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 79/13 do 1/2019) propisano slijedeće:

“Ako porezni obveznik ugovori naknadu za isporuku dobara ili usluga uz primjenu ugovorene valutne klauzule koja je vezana za određenu stranu valutu primjenjuje se naknada koja je utvrđena takvim ugovornim odnosom.”

Prema tečajnim razlikama temeljem valutne klauzule na isti način se odnosio i stari Zakon o porezu na dodanu vrijednost², za koji je izdano i mišljenje Ministarstva financija³. Premda se radi o mišljenju izdanom za zakon koji više nije na snazi, članak 42. stavak 7. Pravilnika o PDV-u upućuje na isto pa smatramo da je to mišljenje korisno objašnjenje i za današnje postupanje.

Prema navedenom mišljenju ako je u računu prodavatelja navedena valutna klauzula, i ako je kupac platio veći iznos naknade nego što je iskazan na računu, tada je potrebno za uplaćenu razliku ispraviti račun i na ukupno naplaćeni iznos obračunati porez na dodanu vri-

² Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 47/95 - 22/12)

³ Klasa: 410-19/00-01/727; Ur. br.: 513-07/00-2 od 13. prosinca 2000.



jednost po preračunanoj poreznoj stopi sukladno čl. 57. st. 2. Pravilnika, kako bi kupac ostvario pravo na odbitak pretporeza.

Ako je radi valutne klauzule u svrhu naplate kupac platio manji iznos nego što je iskazan na računu, tada poduzetnik koji je isporučio dobro ili obavio uslugu može ispraviti (smanjiti) iznos poreza nakon što poduzetnik kome su isporučena dobra ili obavljene usluge ispravi (smanji) odbitak pretporeza i o tome pisano obavijesti isporučitelja sukladno odredbi čl. 8. st. 3. Zakona.

7. Na kraju...

7.1. Priznavanje troška tečajnih razlika

Tečajne razlike nisu izriekom navedene u Zakonu u porezu na dobit. Stoga po pitanju priznavanja troškova i prihoda ostvarenih temeljem razlika u tečaju treba primijeniti opću odredbu o priznavanju rashoda iz čl. 5. st. 6. Zakona o porezu na dobit. Prema navedenoj odredbi rashodima poreznog razdoblja ne smatraju se rashodi koji nisu u svezi s obavljanjem djelatnosti poreznog obveznika niti su posljedica obavljanja djelatnosti.



ističemo...

Tečajne razlike iz transakcija u stranoj valuti koje proizlaze iz obavljanje djelatnosti poreznog obveznika smatraju se rashodom temeljem Zakona o porezu na dobit.

To, znači da, u suprotnom, **kada transakcija nije u svezi obavljanja djelatnosti**, tada se niti iskazani rashodi po osnovi tečajnih razlika iz takvih transakcija, **ne smatraju rashodom temeljem Zakona o porezu na dobit**. U tom slučaju za rashode po osnovu takvih tečajnih razlika potrebno je uvećati osnovicu poreza na dobit u obrascu PD.

Stoga preporučamo da, poduzetnici u slučaju, primjerice, nabavke roba ili usluga iz inozemstva, koje namjeravaju koristiti u neposlovne svrhe, tečajne razlike proizašle iz promjene tečaja od datuma transakcije do datuma namire, evidentiraju na zasebni konto rashoda, kako bi osigurali podatke za uvećanje osnovice poreza na dobit.

7.2. Kapitalizacija tečajnih razlika

Iz prethodnih poglavlja vidjeli smo da računovodstveni standardi zahtijevaju da se **tečajne razlike evidentiraju ili u revalorizacijske rezerve ili u račun dobiti u gubitka**.

Ipak standardima je predviđen slučaj kada se tečajne razlike mogu kapitalizirati, odnosno priznati kao dio troška nabave.

Prema točki HSFI-a 16.34. troškovi posudbe mogu uključiti:

- kamate na prekoračenja na bankovnom računu, kratkoročne i dugoročne posudbe;
- amortizaciju diskonta ili premije vezane na posudbu;
- amortizaciju pomoćnih troškova koji nastaju s svezi s aranžmanima posudbe;
- financijske troškove financijskog najma;
- **tečajne razlike** nastale posudbama u stranoj valuti, u iznosu u kojem se smatraju usklađivanjem troškova kamata.

Prema točki HSFI-a 6.23 troškovi posudbe, koji se mogu izravno pripisati stjecanju, izgradnji ili proizvodnji kvalificirane imovine⁴, mogu se kapitalizirati kao dio troška nabave te imovine. Iznos troškova posudbe koji je prihvatljiv za kapitalizaciju treba odrediti u skladu s HSFI 15 – Rashodi.

⁴ Kvalificirana imovina je imovina za koju je potrebno znatno vremensko razdoblje, više od jedne godine, da bi bila spremna za namjeravanu upotrebu ili prodaju (HSFI 16.36).



ističemo...

Tečajne razlike nastale posudbama u stranoj valuti mogu se kapitalizirati kao dio troškova posudbe kvalificirane imovine ako su prihvatljive za kapitalizaciju, i to u iznosu u kojem se smatraju usklađivanjem troškova kamata.

7.3. Objavljivanje tečajnih razlika

Prema točki HSFI-a 15.70, poduzetnik treba objaviti i iznos tečajnih razlika priznatih u računu dobiti i gubitka.

Prema točki HSFI-a 16.40, poduzetnik treba objaviti neto tečajne razlike klasificirane kao zasebnu komponentu kapitala.

Prema točki HSFI-a 12.45, poduzetnik treba objaviti povećanje ili smanjenje revalorizacijske rezerve, rezerve fer vrijednosti te gubitke od umanjenja priznati ili ukinuti izravno u kapital kada su neto tečajne razlike klasificirane kao kapital te njihovo usklađivanje na početku i na kraju razdoblja.

Što u vezi tečajnih razlika treba objaviti obveznik primjene MSFI-a određeno je u točkama 52. do 57. MRS-a 21 - *Učinci promjena tečaja stranih valuta*.

Literatura:

- 1) Računovodstvo tečajnih razlika; mr. sc. Zdravko Baica, dipl. oec.; RiPup br. 9/2010 str. 23.
- 2) Tečajne razlike s računovodstvenog i poreznog aspekta; Nada Petrović, dipl. oec.; RiPup br. 6/2004 str. 9.
- 3) www.propisi.hr