



Računovodstvo vremenskih razgraničenja

Neven Baica, mag. oec.

U ovom članku detaljno se bavimo vremenskim razgraničenjima prihoda i rashoda. Potreba za provođenjem vremenskih razgraničenja često se javlja kod kontinuiranih isporuka koje se protežu kroz više izvještajnih razdoblja, a njegova svrha je alociranje prihoda i troškova u izvještajno razdoblje kojem pripadaju.

1. Uvod

Nisu rijetki poslovni događaji koji se protežu kroz više vremenskih razdoblja, i kod kojih se prihodi ne priznaju u istom razdoblju u kojem su nastali izdaci ili u kojem su priznati troškovi koji se odnose na taj poslovni događaj. U takvim slučajevima treba voditi računa o tome da se troškovi ili prihodi alociraju u ono izvještajno razdoblje kojem pripadaju, odnosno u kojem se povezuju, kako bi rezultat ili dio rezultata tog poslovnog događaja bio iskazan u ispravnom izvještajnom razdoblju. Takvo alociranje troškova ili prihoda u drugo izvještajno razdoblje poznato nam je pod pojmom "vremenska razgraničenja".

Definicija vremenskih razgraničenja, te pravila njihovih priznavanja i ukidanja za obveznike primjene HSFI-a dana su točkama HSFI-a 14 – *Vremenska razgraničenja*. Obveznici primjene međunarodnih računovodstvenih standarda nemaju zaseban standard za vremenska razgraničenja, već su pravila nalaze u više MRS-ova i to u:

- MRS-u 17 – *Najmovi*,
- MRS-u 18 – *Prihodi te*
- MRS-u 20 – *Računovodstvo za državne potpore i objavljivanje državne pomoći*

U pogledu pravila priznavanja i ukidanja vremenskih razgraničenja odredbe HSFI-a i danas su u potpunosti usklađene sa pravilima sadržanim u nabrojanim međunarodnim standardima, pa sve što iznosimo u ovom članku primjenjivo je za sve obveznike Zakona o računovodstvu neovisno o tome koje računovodstvene standarde primjenjuju.

U ovom članku detaljno se bavimo vremenskim razgraničenjima prihoda i rashoda, koji nastaju iz odnosa kupca i prodavatelja zbog nerazmjera u vremenu priznavanja potraživanja i obveza u odnosu na priznavanje pripadajućih prihoda i rashoda.

2. Osnovno o vremenskim razgraničenjima

Što su vremenska razgraničenja pojašnjeno je točkom HSFI-a 14.6:

"Vremenska razgraničenja – su stavke:

- a) *potraživanja ili obveza za koje u obračunskom razdoblju nisu zadovoljeni kriteriji priznavanja prihoda, odnosno rashoda već se ispunjenje ovih kriterija očekuje u budućim razdobljima, ili*
- b) *prihoda ili rashoda priznatih u obračunskom razdoblju temeljem načela nastanka događaja, a za koje se u istom obračunskom razdoblju nisu zadovoljili kriteriji priznavanja potraživanja ili obveza već se ispunjenje ovih kriterija očekuje u budućim razdobljima."*

Iz odredbi točke 14.14 HSFI-a 14 vidljivo je da se vremenska razgraničenja mogu podijeliti na:

- 1) **aktivna vremenska razgraničenja** i
- 2) **pasivna vremenska razgraničenja**.

Aktivna vremenska razgraničenja se evidentiraju kao imovinska stavka u okviru skupine konta 19, a obuhvaćaju plaćene troškove budućeg razdoblja i obračunane prihode. **Pasivna vremenska razgraničenja** se evidentiraju na poziciji kratkoročnih obveza (skupina konta 29), a obuhvaćaju odgođeno plaćanje troškova i prihode budućih razdoblja.

U vremenska razgraničenja ulaze i evidentiranja koja proizlaze iz primjene odredbi propisa koji reguliraju porez na dobit i odnosi se na **odgođenu poreznu obvezu, odnosno odgođenu poreznu imovinu**. O ovim vremenskim razgraničenjima u ovom članku bavimo se informativno u zasebnim poglavljima.

2.1. Vremenska razgraničenja i porez na dodanu vrijednost

Vremenska razgraničenja javljaju se u slučajevima kada se za neku isporuku koja se odnosi na više godina unaprijed ispostavi račun, ili se plaćanje obavi u tekućoj godini, a račun se zaprimi u idućoj nakon predaje godišnjih financijskih izvještaja, ali i u slučajevima kada se isporuka obavi, a za nju se tek naknadno ispostavi račun. Ukoliko se radi o isporukama koje su oporezive porezom na dodanu vrijednost



potrebno je razmotriti pravila koja se odnose na utvrđivanje razdoblja kada nastaje obveza obračuna PDV-a, utvrđivanje razdoblja kada se može priznati pretporez, ali i provjeriti da li je zadovoljena obveza i rokovi propisani za izdavanje računa. Navedena pravila propisana su odredbama:

- **Zakona o porezu na dodanu vrijednost** (Nar. nov., br. 73/13, 99/13 – Rješenje USRH, 148/13, 153/13 – Rješenje USRH, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/22, 113/22, 33/23 i 114/23 ; u daljnjem tekstu: **ZPDV**), te
- **Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost** (Nar. nov., br. 79/13, 85/13, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 1/17, 41/17, 128/17, 1/19, 01/20, 1/21, 73/21, 41/22, 133/22, 43/23 i 1/24); u daljnjem tekstu: **PPDV**).

U poglavljima koja slijede pojašnjavamo pravila povezana s obvezom ispostavljanja računa, te pravila nastanka oporezivog događaja koja su bitna za razumijevanja vremenskih razgraničenja poslovnih događaja oporezivih porezom na dodanu vrijednost.

2.1.1. Osnovno o obvezi ispostavljanja računa

Za vremenska razgraničenja bitni su i slučajevi kada je isporuka obavljena, ali račun nije ispostavljen. Trenutak obračuna PDV-a u takvim slučajevima jasno je propisan člankom 30. stavkom 6. ZPDV-a:

“(6) Ako je isporuka dobara ili usluga obavljena, a nije izdan račun, obveza obračuna PDV-a nastaje kada je nastao oporezivi događaj.”

Ova odredba značajna je i kao jasan pokazatelj da je odredbama ZPDV-a i PPDV-a **omogućeno da trenutak izdavanja računa nije u potpunosti usklađen s nastankom oporezivog događaja**. Mogućnost da za obavljenu isporuku nije ispostavljen račun potvrđena je i odredbom članka 30. stavke 6. PPDV-a:

“(3) Ako je oporezivi događaj nastao, a nije izdan račun, obveza obračuna PDV-a nastaje kada je nastao oporezivi događaj.”

Međutim, u primjeni ove mogućnosti treba biti izuzetno oprezan. Naime, člankom 78. ZPDV-a jasno je propisano da je porezni obveznik obavezan izdati račun za:

- 1) isporuke dobara i usluga koje je obavio drugom poreznom obvezniku ili pravnoj osobi koja nije porezni obveznik,
- 2) isporuke dobara u smislu članka 13. stavka 3. točke a) ovoga Zakona, osim ako porezni obveznik primjenjuje posebni postupak iz članaka 125.a do 125.h ovoga Zakona,
- 3) isporuke dobara izvršene u skladu s uvjetima utvrđenima člankom 41. stavkom 1. ovoga Zakona,
- 4) svaki predujam primljen prije obavljene isporuke dobara iz točaka 1. i 2. ovoga stavka i
- 5) svaki predujam primljen od drugoga poreznog obveznika ili pravne osobe koja nije porezni obveznik prije završetka obavljanja usluga.



ističemo...

Odredbom članka 131. stavka 1. točke 6. ZPDV-a propisana je kazna do 66.360,00 eura u slučaju kada porezni obveznik ne izda račun **ili ga ne izda u propisanom roku**.

Navedena kaznena odredba poziva se na primjenu članka 78. stavka 1. i 3. Stavku 1. prenijeli smo u prethodnom poglavlju i vidljivo je da navedena odredba govori o obvezi izdavanja računa za obavljene

isporuke dobara i usluga poreznom obvezniku i primljene predujmove. Jedina odredba koja utvrđuje rokove dana je spomenutim stavkom 3. te glasi:

“Račun se mora izdati najkasnije petnaestog dana u mjesecu nakon mjeseca u kojem je nastao oporezivi događaj za isporuke dobara obavljene u skladu s uvjetima utvrđenim člankom 41. stavkom 1. ovoga Zakona ili isporuke usluga za koje je primatelj obavezan platiti PDV u skladu s člankom 196. Direktive Vijeća 2006/112/EZ.”

Iz citirane odredbe vidljivo je da se **propisani rok odnosi isključivo na isporuke iz članka 41. stavkom 1. ovoga Zakona** ili isporuke usluga za koje je primatelj obavezan platiti PDV u skladu s člankom 196. Direktive Vijeća 2006/112/EZ.”



ističemo...

To znači da osim za isporuke iz članka 41. stavka 1. ZPDV-a, **niti za jednu drugu isporuku nije propisan rok u kojem račun mora biti izdan**.

Iz svega navedenog proizlazi da račun mora biti izdan, te da je propisana kazna ukoliko nije izdan, ali **za većinu isporuka nisu propisani rokovi u kojima račun mora biti izdan**. Navedeno, otvara mogućnost da isporučitelj ne mora ispostaviti račun neposredno po obavljanju isporuke, ali ostavlja **otvoreno pitanje u kojem roku mora biti zadovoljena obveza izdavanja računa**.

2.1.2. Isporuke za koje ne treba ispostaviti račun

Prema odredbi članka 78. stavka 2. ZPDV-a **od obveze ispostavljanja računa isključene su isporuke koje su oslobođene PDV-a prema članku 40. stavku 1. točkama a) do g) ZPDV-a**, osim u slučaju obavljanja mjenjačkih poslova u tuzemstvu. U nastavku nabrajamo navedene isporuke:

- a) transakcije osiguranja i reosiguranja, uključujući s njima povezane usluge što ih obavljaju posrednici u osiguranju i reosiguranju i zastupnici u osiguranju,
- b) odobravanje kredita i zajmova, uključujući i posredovanje u tim poslovima te upravljanje kreditima ili zajmovima kada to čini osoba koja ih odobrava,
- c) ugovaranje kreditnih garancija i svi drugi poslovi po kreditnim garancijama ili kojemu drugom osiguranju novca te upravljanje kreditnim garancijama kada to čini osoba koja odobrava kredit,
- d) transakcije, uključujući posredovanje, u vezi sa štednim, tekućim i žiroračunima, plaćanjima, transferima, dugovima, čekovima i drugim prenosivim instrumentima, osim naplate duga,
- e) transakcije, uključujući posredovanje, u vezi s valutama, novčanica i kovanica koje se koriste kao zakonsko sredstvo plaćanja, osim kolekcionarskih predmeta, odnosno kovanica od zlata, srebra ili drugog metala te novčanica koje se u pravilu ne koriste kao zakonsko sredstvo plaćanja ili kovanica od numizmatičkog interesa,
- f) transakcije, uključujući posredovanje, osim upravljanja i pohrane, u vezi s dionicama, udjelima u trgovačkim društvima ili udruženjima, obveznicama i drugim vrijednosnim papirima, uz iznimku dokumenata kojima se utvrđuje neko pravo nad



dobrima te prava ili vrijednosnih papira kojima se utvrđuju određena prava na nekretninama,
g) usluge upravljanja investicijskim fondovima,

2.1.3. Kontinuirane isporuke i nastanak oporezivog događaja

Vremenska razgraničenja, osobito se često javljaju u slučaju kada se obavljaju kontinuirane isporuke. Za ove vrste isporuka postoje posebna pravila u odredbama ZPDV-a i PPDV-a koje u nastavu prenosimo.

Tako je posebno pravilo za **kontinuirane isporuke dobara u skladu s odredbama članka 41. stavka 1. ovog Zakona**, propisano člankom 30. stavkom 3. ZPDV-a:

„(3) Kontinuirane isporuke dobara koje se obavljaju u razdoblju duljem od jednog kalendarskog mjeseca, koja su otpremljena ili prevezena u državu članicu u kojoj nije započela otprema ili prijevoz tih dobara i koja porezni obveznik radi obavljanja gospodarske djelatnosti isporučuje ili premješta uz primjenu oslobođenja od PDV-a u drugu državu članicu u skladu s odredbama članka 41. stavka 1. ovoga Zakona smatrat će se obavljenima istekom svakog kalendarskog mjeseca sve dok ne završi isporučivanje.“

Obzirom na obvezu izdavanja računa iz članka 78. stavka 3. ZPDV-a, iz navedene odredbe proizlazi da je račun potrebno izdati za svaki mjesec trajanja kontinuirane isporuke iz članka 41. stavka 1. ZPDV-a i to najkasnije petnaestog dana u mjesecu nakon mjeseca u kojem je nastao oporezivi događaj.

Posebno pravilo dano je i za kontinuirane usluge koje se obavljaju u razdoblju duljem od godinu dana, a za koje primatelj usluga ima obvezu obračuna PDV-a. Pravilo je propisano člankom 30. stavkom 4. ZPDV-a:

“(4) Usluge za koje je primatelj usluga obavezan platiti PDV prema članku 75. stavku 1. točki 6. ovoga Zakona, a koje se kontinuirano obavljaju u razdoblju duljem od godinu dana i za koje u tom razdoblju nisu izdani računi ili nije obavljeno plaćanje smatraju se obavljenima nakon isteka svake kalendarske godine, sve dok se ne obustavi obavljanje tih usluga.“

Za kontinuirane isporuke od izrazitog značaja je i pravilo iz članka 30. stavka 2. ZPDV-a:

“(2) Ako se za isporuke dobara, osim onih iz članka 7. stavka 2. točke b) ovoga Zakona, ili obavljanje usluga kontinuirano izdaju računi ili se kontinuirano obavljaju plaćanja smatra se da su dobra isporučena i usluge obavljene po isteku razdoblja na koje se takvi računi ili plaćanja odnose.“

Ova odredba dopunjena je odredbom članka 36. stavka 4. PPDV-a koja propisuje da ako **se usluga obavlja stalno (kontinuirano)** kroz više razdoblja oporezivanja, obveza obračuna PDV-a nastaje po proteku svakog razdoblja oporezivanja, bez obzira je li usluga zaračunana ili nije. Ako porezni obveznik ugovori plaćanje usluge koje ovisi o ishodu sudskog postupka PDV se obračunava u trenutku naplate.

Objavite svoje financijske izvještaje u RiPup-u

Cijena: 130⁰⁰ EUR + PDV

T: 01 / 49 21 737



ističemo...

U skladu s našim stavom, da trenutak obveze izdavanja računa, (premda zakonom nije zahtijevano), treba povezati s razdobljem u kojem se smatra da je isporuka obavljena, odnosno s razdobljem u kojem nastaje obveza obračuna PDV-a, proizlazi da za kontinuirane usluge mjesečno porezni obveznici račune trebaju ispostavljati mjesečno, a tromjesečno, krajem svakog tromjesečja.

2.1.4. Nastanak oporezivog događaja kod usluga koje nisu kontinuirane

U prethodna dva poglavlja dokazali smo da je, osim za djelatnosti koje su oslobođene izdavanja računa, obveza izdavanja računa propisana za sve isporuke dobara i usluga, kao i novčana kazna u slučaju da se račun ne izda ili se kasni sa njegovim izdavanjem, dok je rok za izdavanje računa propisan samo za isporuke iz članka 41. st. 1. ZPDV-a

Obzirom da smatramo nesuvislim i/ili opasnim, razmišljanje da se sa izdavanjem računa može čekati neograničeno, **sugeriramo da se pri utvrđivanju roka za izdavanje računa poštuju određene zakonitosti sustava PDV-a**. Naime, u svim slučajevima u kojima izdavanje računa vrijednosno i vremenski ne prati vrijednost obavljene isporuke, kod isporučitelja nastaje obveza obračuna PDV-a, dok primatelj računa nema pravo korištenja pretporeza sve dok se račun ne ispostavi.

Obzirom da smatramo da bi izdavanje računa trebalo povezati s trenutkom nastanka obveze obračuna PDV-a, prenosimo odredbe iz kojih je jasno kada nastaje obveza obračuna PDV-a za usluge koje nisu kontinuirane.

Odredbom članka 30. stavka 1. ZPDV-a propisano je slijedeće:

“(1) Oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a nastaju kada su dobra isporučena ili usluge obavljene.“

Za isporuku dobara, jasno je da je isporuka obavljena u trenutku kada je kupac stekao pravo raspolaganja. U prethodnom poglavlju pojasnili smo kada se smatra da je obavljena kontinuirana usluga. Postavlja se pitanje kada se za uslugu koja nije kontinuirana smatra da je obavljena. Odgovor na to pitanje daje odredba članka 36. stavka 4. PPDV-a.

“Usluge su obavljene u trenutku završetka njihovog korištenja.“

U nastavku ove odredbe govori se o posebnostima kontinuiranih usluga, pa iz navedenog jasno da se **ovo pravilo odnosi isključivo na usluge koje nisu kontinuirane**.

Dakle, za razliku od kontinuiranih usluga, kod usluga koje se ne smatraju kontinuiranim ne zahtijeva se obračun svako obračunsko razdoblje, već se PDV može obračunati na završetku njihovog korištenja.



ističemo...

Međutim, treba naglasiti da u odredbama ZPDV-a i PPDV-a nema pojašnjenja koje se usluge smatraju kontinuiranim.



Stoga u svim slučajevima kod kojih se usluga obavlja kroz više obračunskih razdoblja može nastati dvojba da li se radi o kontinuiranoj usluzi kod koje PDV treba obračunavati za svako obračunsko razdoblje, ili se radi o usluzi za koju će se PDV obračunati u trenutku završetka njihovog korištenja i u slučaju kada se usluga protegne kroz više obračunskih razdoblja.

Primjer usluge koju svakako ne treba smatrati kontinuiranom je usluga servisiranja. Dakle, serviser nema obvezu obračunavanja PDV-a svaki mjesec čak niti u slučaju kada servis traje više obračunskih razdoblja. Međutim, premda postoje sličnosti sa servisom, smatramo da bi se usluga građenja trebala smatrati kontinuiranom. Za razliku od najma koji se smatra kontinuiranom uslugom, smatramo da smještaj za turističke potrebe također ne treba smatrati kontinuiranom uslugom. I iz prakse se zna da će hotel obračunati PDV, ali i ispostaviti račun gostu tek po završetku korištenja njihovih smještajnih kapaciteta i u slučaju kada se smještaj "protegne" na više mjeseci, odnosno obračunskih razdoblja. Smatramo da bi bilo uputno da Ministarstvo Financija – Porezna uprava da pojašnjenja, a po mogućnosti i kriterije, koje će omogućiti razlikovanje kontinuirane usluge od one koja to nije. Dok se to ne provede dileme kod utvrđivanja koje su usluge kontinuirane, a koje ne, te da li se ispravno primjenjuju pravila obveze obračuna PDV-a ostat će prisutne.

Odredbama članka 29. ZPDV-a dane su **definicije oporezivog događaja i obveze obračuna PDV-a:**

"(1) »Oporezivi događaj« je događaj na temelju kojeg su ispunjeni pravni uvjeti potrebni za nastanak obveze obračuna PDV-a.

(2) »Obveza obračuna PDV-a« nastaje u trenutku kada Porezna uprava temeljem odredbi ovoga Zakona ima pravo potraživati PDV od osobe koja ga je obvezna platiti, iako je vrijeme plaćanja PDV-a odgođeno."

2.1.5. Izdavanje računa prije obavljene isporuke

Za vremenska razgraničenja zanimljivi su i slučajevi kada se računi za obavljenu isporuku izdaju prije nego je isporuka obavljena. Ovakvo postupanje suštinski je kontroverzno, jer je u slučaju plaćanja prije obavljene isporuke obvezno ispostaviti račun za predujam. Međutim, u praksi postoje brojne iznimke koje se toleriraju, a u jednom slučaju postoji i nedvojben stav Ministarstva financija – Porezne uprave:

Primjerice, nismo primijetili u praksi poreznog nadzora da se prigovara u slučaju izdavanja računa prije obavljene isporuke u slijedećim slučajevima:

- izdavanje računa kod pretplate na primjerice internetske časopise i internetske usluge,
- izdavanje računa za kulturne i druge događaje (koncerti, sportska natjecanja),
- izdavanje računa za isporuku robe koja se osobno dostavlja ili prevozi po incoterm pravilu skladište kupca.

Navedeni izuzetci nisu toliko zanimljivi izdavatelju računa, obzirom da izdavatelj ima obvezu platiti PDV i kada ga bez osnove iskaže na računu. Međutim, primatelj računa bi po tom pitanju trebao biti oprezniji, jer za pravo priznavanja pretporeza trebaju biti zadovoljena oba uvjeta:

- da je isporuka obavljena, te
- da je zaprimljen račun za obavljenu isporuku sastavljen sukladno članku 79. ZPDV-a sa iskazanim PDV-om.

Stoga je u vezi prava priznavanja pretporeza početkom obavljanja kontinuiranih isporuke od izuzetne važnosti mišljenje Ministarstva

financija – Porezne uprave **"Nastanak porezne obveze i odbitak poreza na dodanu vrijednost"** koje se odnosi na licence, čiji relevantni dio citiramo:

"Kod davanja licenci na razdoblje od godine dana ili više, za što porezni obveznik odmah naplaćuje naknadu za cijelo razdoblje korištenja licence, napominje se da porezna obveza nastaje u obračunskom razdoblju u kojem je izdao račun i to na ukupnu naknadu za danu licencu. Jednako tako porezni obveznik primatelj licence ima pravo odmah odbiti PDV koji mu je zaračunan neovisno o tome što će licencu koristiti tijekom godine dana ili više."

No, osim navedenog mišljenja i prakse poreznog nadzora, ne postoji niti jedan drugi pokazatelj da se priznavanje pretporeza po ovom pravilu može koristiti u slučaju kada je račun za neku drugu kontinuiranu isporuku izdan na početku obavljanja te isporuke, kao što je primjerice najam. Iz tog razloga pravila korištenja pretporeza za licence i najam zasebno smo prikazali u dijelu članka u kojem pojašnjavamo vremenska razgraničenja za unaprijed plaćene troškove.

2.2. Vremenska razgraničenja i porez na dobit

Točkama HSFI-a 14 – Vremenska razgraničenja obuhvaćene su i odredbe koje se odnose na posebna vremenska razgraničenja, a koja su povezane sa specifičnostima obračuna poreza na dobit koji za posljedicu imaju nastanak bilančnih pozicija:

- odgođene porezne obveze i
- odgođene porezne imovine.

Premda se poslovni događaji povezani s navedenim bilančnim pozicijama također smatraju vremenskim razgraničenjima, u ovom članku nećemo se detaljno baviti ovom vrstom vremenskih razgraničenja. Osnovna pojašnjenja ovih vremenskih razgraničenja, te računovodstvena pravila priznavanja odgođene porezne imovine i odgođene porezne obveze dali smo u poglavlju 5. ovog članka.

3. Aktivna vremenska razgraničenja

Prema točki HSFI-a 14.14. **aktivna vremenska razgraničenja uključuju:**

- i) unaprijed plaćene troškove, i
- ii) nedospjelu naplatu prihoda.

Premda u aktivna vremenska razgraničenja treba ubrojiti i odgođenu poreznu imovinu, ova vrsta vremenskih razgraničenja nije povezana s pravilima priznavanja prihoda i troškovima, već s pravilima propisa koji reguliraju porez na dobit, što pojašnjavamo u posebnom poglavlju ovog članka. U nastavku, pojašnjavamo pravila priznavanja i ukidanja unaprijed plaćenih troškova, i nedospjele naplate prihoda, te dajemo primjere evidentiranja ovih poslovnih događaja u poslovnim knjigama poduzetnika.

3.1. Unaprijed plaćeni troškovi

U slučaju kada se poslovni odnosi reguliraju na način da poduzetnik zaprimi ulazni račun koji stvara izdatke u razdoblju kada je račun zaprimljen, ali se troškovi u cijelosti ili djelomično ne odnose na to razdoblje, tada je potrebno provesti računovodstvene postupke čija je svrha da se troškovi iz takvog računa alociraju na razdoblja kojima pripadaju. Takva računovodstvena postupanja evidentiraju se na aktivna konta koja nazivamo – UNAPRIJED PLAĆENI TROŠKOVI.

Pravilo priznavanja unaprijed plaćenih troškova dano je točkom HSFI-a 14.17:

“Unaprijed plaćeni troškovi priznaju se kao imovina kada se odnose na iznose plaćene u tekućem razdoblju, a koji se odnose na buduća razdoblja (npr. plaćena premija osiguranja).”

Prema točki HSFI-a 14.25, stavke vremenskih razgraničenja koje se odnose na unaprijed plaćene troškove **početno se mjere u visini plaćenog iznosa**.



ističemo...

Aktivnim razgraničenjem troškova postiže se objektivno alociranje troškova na obračunska razdoblja na koja se i odnose sukladno načelu nastanka događaja.

Prema RiPup-ovom kontnom planu unaprijed plaćeni troškovi evidentiraju se na kontu **190 – Unaprijed plaćeni troškovi budućeg razdoblja**. Za potrebe evidentiranja poslovnih događaja koja zahtijevaju evidentiranje unaprijed plaćenih troškova ovaj konto razrađen je na slijedeći način:

1900	- Unaprijed plaćena najamnina (zakupnina) iz operativnog (poslovnog) najma
1901	- Unaprijed plaćeni troškovi energije
1902	- Unaprijed plaćeni troškovi reklame, propagande i sajmovi
1903	- Unaprijed plaćeni troškovi osiguranja imovine i osoba
1904	- Unaprijed plaćene kamate
1905	- Unaprijed plaćene pretplate na službena glasila i stručne časopise
1906	- Unaprijed plaćeni troškovi održavanja dugotrajne imovine
1907	- Unaprijed isplaćene plaće za buduća razdoblja
1908	- Unaprijed plaćeni ovisni troškovi nabave
1909	- Unaprijed plaćeni ostali troškovi budućeg razdoblja



ističemo...

Za poslovnu godinu koja završava s 31. prosinca 2023. znači da u slučaju kada se po zaprimljenom računu plate troškovi koji se djelomično ili u cijelosti odnose na slijedeća razdoblja, na troškove se evidentira samo dio koji se odnosi na 2023. godinu, dok se dio koji se odnosi na 2024. godinu ili godine koje slijede, evidentiraju na jedan od gore navedenih konta unaprijed plaćenih troškova.

Unaprijed plaćeni troškovi uglavnom se javljaju kod kontinuiranih usluga, odnosno onih usluga koje se protežu kroz duža vremenska razdoblja, te obuhvaćaju dvije ili više poslovne godine. Uobičajene kontinuirane usluge su najamnine, usluge većih popravaka, premije osiguranje, pretplate na časopise, licence, školarine te promidžbene usluge.

Pravilo mjerenja nakon početnog dato je točkom HSFI-a 14.30. Prema navedenoj točki, stavke vremenskih razgraničenja od unaprijed plaćenih troškova priznaju se na svaki sljedeći datum bilance u iznosu koji je **jednak početno priznatom iznosu umanjenom za dio koji se priznaje kao rashod tekućeg razdoblja**.

Sukladno pravilu iz točke HSFI-a 14.31, **kada su za dio unaprijed plaćenih troškova ispunjeni uvjeti priznavanja** u računu dobiti i

gubitka, **za taj dio se smanjuje vrijednost unaprijed plaćenih troškova i povećava iznos troškova u računu dobiti i gubitka**.



ističemo...

Iz točke HSFI-a 14.37 proizlazi da poduzetnik vremenska razgraničenja po osnovi unaprijed plaćenih troškova **treba prestati priznavati** kada više nisu ispunjeni kriteriji priznavanja sadržani u točki HSFI-a 14.17.

3.1.1. Primjer evidentiranja troškova osiguranja

Priznavanje unaprijed plaćenih troškova, kao i njegovo ukidanje u razdoblju kada se priznaju troškovi prikazujemo kroz primjer plaćene premije osiguranja.

Primjer 1. – Evidentiranje razgraničenja plaćene premije osiguranja

Poduzetnik “A” 20. studenog 2023. sklopio je ugovor o osiguranju svoje imovine s osiguravajućim društvom. Ugovor je na snazi od 1. listopada 2023. do 30. rujna 2024. (točno godinu dana). Obveza uplate premije u cijelosti je 7 dana od dana kada je ugovor sklopljen.

- 1) Poduzetnik “A” 27. studenog 2023. uplatio je godišnju premiju osiguranja u iznosu od **292.800,00 eura**;
- 2) Obračun osiguranja imovine za razdoblje od 1.10.2023. do 31.12.2023. iznosi **73.200,00 eura**;
- 3) Obračun osiguranja imovine za razdoblje od 1.1.2024. do 31.3.2024. iznosi **73.200,00 eura**;
- 4) Obračun osiguranja imovine za razdoblje od 1.4.2024. do 30.6.2024. iznosi **73.200,00 eura**;
- 5) Obračun osiguranja imovine za razdoblje od 1.7.2024. do 30.9.2024. iznosi **73.200,00 eura**.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Knjiženja u 2023.:				
1.	Izvod žiro-računa – isplata premije osiguranja imovine za razdoblje od 1.10.2023. do 30.9.2024.	292.800,00	1903	1000
2.	Obračun osiguranja imovine za razdoblje od 1.10.2023. do 31.12.2023.	73.200,00	4620	1903
Knjiženja u 2024.:				
3.	Obračun osiguranja imovine za razdoblje od 1.1.2024. do 31.3.2024.	73.200,00	4620	1903
4.	Obračun osiguranja imovine za razdoblje od 1.4.2024. do 30.6.2024.	73.200,00	4620	1903
5.	Obračun osiguranja imovine za razdoblje od 1.7.2024. do 30.9.2024.	73.200,00	4620	1903

Isporuke u vezi osiguranja i reosiguranja oslobođene su PDV-a, te za takve isporuke nije obvezno ispostaviti račun. Iz tog razloga primatelj takvih isporuka nema nikakvih obveza u pogledu evidentiranja ulaznog računa u evidencije i prijave povezane s PDV-om. Navedeno omogućuje, da u slučaju kad nema potrebe za preciznim izvještavanjem za interne potrebe tijekom godine, evidentiranje provodi jednom godišnje, za potrebe sastavljanja godišnjih financijskih izvještaja.



Međutim, u slučaju kada za interne potrebe ili zbog obveza propisanih za određenu djelatnost postoji obveza mjesečnog izvještavanja, iznos od 292.800,00 potrebno je rasporediti na 12 dijelova i mjesečno obavljati evidentiranja dugovno na konto 4620 i potražno na konto 1903.

U nastavku pojašnjavamo postupanje u slučaju obavljanja oporezive isporuke za koju postoji obveza izdavanja računa, te kod koje primatelj isporuke ima pravo korištenja pretporeza.

3.1.2. Unaprijed plaćeni troškovi i pravo na pretporez

Kod priznavanja unaprijed plaćenih troškova kada se odnose na isporuke oporezive PDV-om, potrebno je voditi računa o tome, kada će se priznati pretporez iskazan na zaprimljenom računu.

Naime, primatelj buduće isporuke koji zaprimi račun za isporuku prije nego li je isporuka obavljena **kod priznavanja pretporeza dužan se pridržavati odredbi članka 133. stavka 1. PPDV-a koje glase:**

“Porezni obveznik ima pravo na odbitak pretporeza u razdoblju oporezivanja u kojem je primio dobro ili su mu obavljene usluge za što ima račun sa podacima iz članka 79. Zakona. Ako porezni obveznik ima račun za primljena dobra ili obavljene usluge do roka za podnošenje prijave PDV-a tada ima pravo na odbitak pretporeza u onom razdoblju oporezivanja u kojem je primio dobro ili mu je obavljena usluga.”

Iz navedene odredbe proizlazi da primatelj isporuke pretporez priznaje ako posjeduje račun, ali je iz druge rečenice jasno da je uvjet da je isporuka i obavljena. To znači da unatoč činjenici da najmoprimac posjeduje račun za čitavu godinu dana unaprijed, nije u mogućnosti koristiti pretporez u cijelosti, već samo u dijelu u kojem je usluga obavljena. U slučaju kontinuirane isporuke, svaki mjesec moguće je koristiti dio od ukupno iskazanog pretporeza na računu koji odgovara udjelu mjesečne isporuke u odnosu na ukupno zaračunati iznos.



ističemo...

To znači da se primjerice za uslugu najma koju je najmo-davac unaprijed zaračunao za godinu dana, iznos ukupno iskazanog pretporeza na računu treba podijeliti sa 12, te za svaki mjesec trajanja najma isporuke priznati tako izračunati iznos pretporeza.

To znači da se kod računa koji je primljen unaprijed dio pretporeza **privremeno ne može koristiti**. Takav pretporez **evidentiramo na zaseban konto potraživanja** koji se ne uključuje u Obrazac PDV:

16099 – Pretporez koji se privremeno ne može koristiti.

U svakom Obrascu PDV-a za razdoblje trajanja najma priznat će se dio PDV-a koji se odnosi na to razdoblje trajanje, što je u slučaju godišnjeg najma 1/12 ukupno iskazanog PDV-a na računu. To znači da će se kod mjesečnog obveznika PDV-a, svaki mjesec obaviti i preknjiženje u navedenom iznosu sa konta 16099, na konto potraživanja za pretporez koji se uključuje u Obrazac PDV za taj mjesec².

U nastavku dajemo primjer evidentiranja računa za najam zaprimljenog i plaćenog unaprijed za godinu dana **kod tromjesečnog obveznika PDV-a**.

Primjer 2. – Evidentiranje godišnjeg najma plaćenog unaprijed kod tromjesečnog obveznika PDV-a

Poduzetnik “A” (najmoprimac) sklopio je s poduzetnikom “B” (najmodavac) ugovor o najmu poslovnog prostora koji vrijedi od 1. studenog 2023. Najmnina se fakturira unaprijed za godinu dana, a plaćanje najmnine je u roku od tri dana nakon fakturiranja. Poduzetnik “A” je tromjesečni obveznik PDV-a.

- 1) Poduzetnik “A” dobio je 4. studenog 2023. ulazni račun za godišnju najmninu u iznosu od **150.000,00** eura (PDV iznosi **30.000,00**) za razdoblje najma od 1.11.2023. do 31.10.2024.;
- 2) Poduzetnik “A” platio je 7. studenog 2023. godišnju najmninu u iznosu od **150.000,00** eura;
- 3) Obračun troškova najmnine za razdoblje od 1.11.2023. do 31.12.2023. u iznosu od **20.000,00** eura. Priznavanje pretporeza u iznosu od **5.000,00** eura;
- 4) Obračun troškova najmnine za razdoblje od 1.1.2024. do 31.3.2024. u iznosu od **30.000,00** eura. Priznavanje pretporeza u iznosu od **7.500,00** eura;
- 5) Obračun troškova najmnine za razdoblje od 1.4.2024. do 30.6.2024. u iznosu od **30.000,00** eura. Priznavanje pretporeza u iznosu od **7.500,00** eura;
- 6) Obračun troškova najmnine za razdoblje od 1.7.2024. do 30.9.2024. u iznosu od **30.000,00** eura. Priznavanje pretporeza u iznosu od **7.500,00** eura;
- 7) Obračun troškova najmnine za razdoblje od 1.10.2024. do 31.10.2024. u iznosu od **10.000,00** eura. Priznavanje pretporeza u iznosu od **2.500,00** eura.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Knjiženja u 2023.:				
1.	Ulazni račun za najam poslovnog prostora za razdoblje od 1.11.2023. do 31.10.2024.	150.000,00	-	2202
	■ PDV 25%	30.000,00	16099	-
	■ iznos računa bez PDV-a	120.000,00	1900	-
2.	Izvod žiro-računa – plaćena najmnina	150.000,00	2202	1000
3.	Obračun najma za 1.11.2023. do 31.12.2023.			
	■ ukidanje vremenskog razgraničenja	20.000,00	4140	1900
	■ preknjiženje pretporeza na priznato	5.000,00	16005	16099
Knjiženja u 2024.:				
4.	Obračun najma za 1.1.2024. do 31.3.2024.			
	■ ukidanje vremenskog razgraničenja	30.000,00	4140	1900
	■ preknjiženje pretporeza na priznato	7.500,00	16005	16099
5.	Obračun najma za 1.4.2024. do 30.6.2024.			
	■ ukidanje vremenskog razgraničenja	30.000,00	4140	1900
	■ preknjiženje pretporeza na priznato	7.500,00	16005	16099
6.	Obračun najma za 1.7.2024. do 30.9.2024.			
	■ ukidanje vremenskog razgraničenja	30.000,00	4140	1900
	■ preknjiženje pretporeza na priznato	7.500,00	16005	16099
7.	Obračun najma za 1.10.2023. do 31.10.2024.			
	■ ukidanje vremenskog razgraničenja	10.000,00	4140	1900
	■ preknjiženje pretporeza na priznato	2.500,00	16005	16099

² Prema RiPup-ovom kontom planu, za stopu od 25% predviđen je konto 16005 – Pretporez od primljenih isporuka u tuzemstvu po stopi od 25%

1000 – Žiro račun za redovno poslovanje	1900 – Unaprijed plaćena najamnina
16005 – Pretporez od primljenih isporuka u tuzemstvu po stopi od 25%	2202 – Obveze prema dobavljačima – pravnim osobama za usluge
16099 – Pretporez koji se privremeno ne može koristiti	4140 – Zakupnine – najmnine za građevinske objekte

Napomene:

- 1) U knjiženju br. 1 koje se provodi po zaprimljenom računu, ukupni iznos PDV-a evidentira se na konto **16099** – *Pretporez koji se privremeno ne može koristiti*. Iznos na tom kontu ne uključuje se u Obračun PDV-a.
- 2) Za knjiženja 3., 4., 5., 6., 7. Evidentira se ukidanje vremenskog razgraničenja za dio isporuke koji se odnosi na aktualno tromjesečje. Istovremeno, dio PDV-a koji se odnosi na aktualno tromjesečje preneseno je sa konta 16099, na konto **16005** – *Pretporez od primljenih isporuka u tuzemstvu po stopi od 25%* koji se uključuje u Obrazac PDV-a u razdoblju kada je obavljen taj dio isporuke.

Dakle, u slučaju kada račun s iskazanim pretporezom zaprimimo prije nego je isporuka obavljena u cijelosti, obračun PDV-a treba provoditi razmjerno dijelu obavljene isporuke u svakom mjesecu, odnosno tromjesečju kada se radi o tromjesečnim obveznicima PDV-a.

Porezni obveznici koji nisu u sustavu PDV-a nemaju obvezu provođenja knjiženja 3. do 7. iz prethodnog primjera, odnosno mogu priznavanje troška za cijelo godinu provesti u jednom knjiženju na kraju poslovne godine za potrebe sastavljanja godišnjih financijskih izvještaja. To, znači da tijekom godine izvještavanje ne bi bilo ispravno, pa u slučaju kada postoje potrebe za internim izvještavanjem tijekom godine, potrebno je provesti priznavanje alikvotnog dijela troška za razdoblje za koje se predaje izvještaj.

**ističemo...**

To primjerice znači, da će tromjesečna knjiženja morati provoditi i oni poduzetnici koji nisu u sustavu PDV-a, ali imaju obvezu tromjesečnog internog izvještavanja.

Stoga, kako ne bi nastale pogreške zbog zostavljanja ovakvog obračuna u slučaju potrebe izvještavanja tijekom godine, sugeriramo da se odmah početkom godine pripreme temeljnica sa mjesečnim knjiženjima ili, ako to računovodstvena aplikacija dozvoljava, **uprogramira provođenje mjesečnog automatskog knjiženja:**

- priznavanja troška preknjiženjem sa konta 190 – Unaprijed plaćeni troškovi i
- preknjiženja PDV-a sa nepriznatog potraživanja (konto 16099) na priznato (konto 16005).

Na taj način osigurat će se da su podaci spremni za potrebe izvještavanja tijekom godine u bilo kojem mjesecu, dok su istovremeno zadovoljene i potrebe mjesečnog ili tromjesečnog obračuna PDV-a.

3.1.3. Iznimka priznavanja pretporeza za kupljene licence

U mišljenju Ministarstva financija – Porezna uprava pod nazivom **“Nastanak porezne obveze i odbitak poreza na dodanu vrijednost”¹³**, dana je napomena kojom je usluga davanja licence izuzeta iz pravila priznavanja pretporeza koje smo pojasnili u prethodnom poglavlju. Navedeno mišljenje citiramo:

3 Broj klase:410-19/14-01/51, Urudžbeni broj:513-07-21-01/14-1, Zagreb, 01. 04. 2014

*“Kod davanja licenci na razdoblje od godine dana ili više, za što porezni obveznik odmah naplaćuje naknadu za cijelo razdoblje korištenja licence, napominje se da porezna obveza nastaje u obračunskom razdoblju u kojem je izdan račun i to na ukupnu naknadu za danu licencu. Jednako tako **porezni obveznik primatelj licence ima pravo odmah odbiti PDV koji mu je zaračunan neovisno o tome što će licencu koristiti tijekom godine dana ili više.**”*

Dakle, pri evidentiranju kupljene licence pretporez može koristiti u cijelosti, čak i u slučaju kada se dio pretporeza odnosi na dio usluge koja još nije obavljena. Navedeno pojašnjavamo kroz praktični primjer.

Primjer 3. – Evidentiranje kupljene licence

Poduzetnik “A” kupio je licencu od poduzetnika “Sof” za računovodstveni program “Baza Klijenata”. Kupljena licenca biti će aktivna od 1. travnja 2023. do 31. ožujka 2024. Poduzetnik “A” za interne potrebe ima obvezu tromjesečnog izvještavanja.

- 1) Poduzetnik “A” dobio je 15. ožujka 2023. račun od poduzetnika “Sof” za licencu “Baza Klijenata” u slijedećim iznosima:

■ osnovica	12.000,00 eura
■ PDV 25%	3.000,00 eura
■ ukupan iznos računa	15.000,00 eura

Licenca je aktivna od 1.travnja 2023. do 31. ožujka 2024. pa se iznos od **12.000,00** eura evidentira:

- kao trošak razdoblja za 9 mjeseci (za 1.04 do 31.12.2023) u iznosu od **9.000,00** eura
- kao unaprijed plaćeni troškovi za 3 mjeseca (za 1.1. do 31.03.2024) u iznosu od **3.000,00** eura

- 2) Poduzetnik “A” platio je 25. ožujka 2023. račun u cijelosti
- 3) Na dan 31. ožujka 2024. preostali iznos na kontu unaprijed plaćenih troškova od **3.000,00** eura preknjižen na troškove licenci.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Knjiženja u 2023.:				
1.	Ulazni račun za najam poslovnog prostora za razdoblje od 1.11.2023. do 31.10.2024.	15.000,00	–	2202
	■ PDV 25%	3.000,00	16005	–
	■ trošak licence	9.000,00	4661	–
	■ unaprijed plaćeni troškovi	3.000,00	1909	–
2.	Izvod žiro-računa – plaćen račun	15.000,00	2202	1000
Knjiženja u 2024.:				
3.	Ukidanje unaprijed plaćenih troškova na dan 31.ožujka 2024. – zadnji dan trajanja licence			
	■ ukidanje vremenskog razgraničenja	3.000,00	–	1909
	■ trošak licence	3.000,00	4661	–

1000 – Žiro račun za redovno poslovanje	2202 – Obveze prema dobavljačima – pravnim osobama za usluge
16005 – Pretporez od primljenih isporuka u tuzemstvu po stopi od 25%	4661 – Troškovi licencija
1909 – Unaprijed plaćeni ostali troškovi budućeg razdoblja	



3.2. Nedospjela naplata prihoda

Pravilo priznavanja nedospjele naplate prihoda dano je točkom HSFI-a 14.18:

“Nedospjela naplata prihoda priznaje se kao imovina kada se odnose na prihode koji se odnose na tekuće razdoblje, ali još nisu zadovoljeni kriteriji priznavanja kao potraživanja.”

Prema točki HSFI-a 14.26, stavke vremenskih razgraničenja koje se odnose na nedospjelu naplatu prihoda **početno se mjere po fer vrijednosti naknade koja se očekuje primiti ili potraživanja koje se očekuje priznati.**

Dakle, ovo vremensko razgraničenje koristi isporučitelj koji je obavio uslugu ili isporučio robu, ali još nije ispostavio račun.



ističemo...

Poduzetnik može bez izdanog računa knjižiti priznate prihode, ali samo pod uvjetom da su zadovoljeni uvjeti za njihovo priznavanje, a to je da se prihodi mogu pouzdano izmjeriti i da je vjerojatno da će biti naplaćeni.

U tom slučaju poduzetnik **očekivani primitak evidentira u korist prihoda, a na teret konta nedospjele naplate prihoda.**

Prema RiPup-ovom kontnom planu nedospjela naplata prihoda evidentira se na kontu **191 – Obračunani prihodi koji nisu zaračunani**. Za potrebe evidentiranja poslovnih događaja koja zahtijevaju evidentiranje nedospjele naplate prihoda ovaj konto razrađen je na slijedeći način:

1910 – Obračunani prihodi za prodane proizvode robu i usluge koji nisu zaračunani
1911 – Obračunani kamati koji nisu zaračunani
1919 – Obračunani ostali prihodi koji nisu zaračunani

Pravilo mjerenja nakon početnog dano je točkom HSFI-a 14.30. Prema navedenoj točki, stavke vremenskih razgraničenja od nedospjele naplate prihoda priznaju se na svaki sljedeći datum bilance u iznosu koji je **jednak početno priznatom iznosu umanjenom za dio koji se priznaje kao prihod tekućeg razdoblja.**

Sukladno pravilu iz točke HSFI-a 14.32, **kada su za dio nedospjele naplate prihoda ispunjeni uvjeti priznavanja** u okviru potraživanja, **za taj dio se smanjuje vrijednost nedospjele naplate prihoda i povećava iznos potraživanja.**

Iz točke HSFI-a 14.37 proizlazi da poduzetnik vremenska razgraničenja po osnovi nedospjele naplate prihoda **treba prestati priznavati** kada više nisu ispunjeni kriteriji priznavanja sadržani u točki HSFI-a 14.18.

Česti primjer korištenja ovih vremenskih razgraničenja možemo naći kod danih pozajmica, gdje se kao prihod budućeg razdoblja iskazuju kamate u slučaju kada je ugovoreno izdavanje računa na dan povrata pozajmice i kamata. Na ova vremenska razgraničenja obračunat će se i očekivani prihodi u slučaju popravka stroja koji traje duže vremensko razdoblje, a ugovoreno je fakturiranje u razdoblju završetka usluge popravka. Evidentiranje ovih poslovnih događaja u poslovnim knjigama prikazujemo kroz praktične primjere koji slijede.

3.2.1. Primjer danog zajma i prihoda od kamata

Kamate koje se obračunavaju na dane zajmove jedan su od čestih primjera kontinuiranih isporuka koje se često protežu kroz više od

jednog izvještajnog razdoblja. Nerijetko se ugovara da se kamate plaćaju istovremeno s vraćanjem samog zajma, što kamate pretvara u kandidata za evidentiranje vremenskih razgraničenja. Naime, kada je zajam dan u jednom izvještajnom razdoblju, a kamate se zajedno sa zajmom vraćaju idućem, potrebno je kao vremensko razgraničenje evidentirati nedospjele prihode od kamata. Navedeno prikazujemo u primjeru koji slijedi.

Primjer 4. – Evidentiranje nedospjelih prihoda od kamata

Poduzetnik “A” koji je u sustavu PDV-a odobrio je zajam poduzetniku “B” u svoti od **1.000.000,00** eura, za razdoblje od 1. prosinca 2023. do 29. veljače 2024. s godišnjom kamatnom stopom od 12%. Prema ugovoru zajam se zajedno s kamatom treba vratiti 29. veljače 2024., kada treba obaviti i obračun kamata.

- 1) Poduzetnik “A” isplatio je zajam poduzetniku “B” u svoti od **1.000.000,00** eura;
- 2) Poduzetnik “A” za svoje potrebe obračunao je kamatu na zajam poduzetniku “B” za razdoblje od 1.12.2023. do 31.12.2023. u svoti od **10.000,00** eura (1% na **1.000.000,00** eura);
- 3) Poduzetnik “A” za svoje potrebe obračunao je kamatu na zajam poduzetniku “B” za razdoblje od 1.1.2024. do 31.1.2024. u svoti od **10.000,00** eura (1% na **1.000.000,00** eura);
- 4) Poduzetnik “A” za svoje potrebe obračunao je kamatu na zajam poduzetniku “B” za razdoblje od 1.2.2024. do 29.2.2024. u svoti od **10.000,00** eura (1% na **1.000.000,00** eura);
- 5) Poduzetnik “B” vratio je zajam poduzetniku “A” zajedno s kamatom u svoti od **1.036.600,00** eura.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Knjiženja u 2023.:				
1.	Izvod žiro-računa – isplata zajma poduzetniku “B”	1.000.000,00	1560	1000
2.	Interni obračun kamata na zajam poduzetniku “B” za razdoblje od 1.12.2023. do 31.12.2023.	10.000,00	1911	–
	■ nezaračunane kamate	10.000,00	–	7760
Knjiženja u 2024.:				
3.	Interni obračun kamata na zajam poduzetniku “B” za razdoblje od 1.1.2024. do 31.1.2024.	10.000,00	1911	–
	■ nezaračunane kamate	10.000,00	–	7760
4.	Interni obračun kamata na zajam poduzetniku “B” za razdoblje od 1.2.2024. do 29.2.2024.	10.000,00	1911	–
	■ nezaračunane kamate	10.000,00	–	7760
5.	Izvod žiro računa – povrat zajma zajedno s kamatama s PDV-om od poduzetnika “B”	1.036.600,00	1000	–
	■ zajam	1.000.000,00	–	1560
	■ kamate	30.000,00	–	1911

1000 – Žiro račun za redovno poslovanje	1911 – Obračunani kamati koji nisu zaračunani
1560 – Dani zajmovi nepovezanim poduzetnicima u zemlji	7760 – Ostali prihodi s osnove kamata

Kamate na dane zajmove su isporuka za koju je člankom 40. stavkom 1. točkom b) ZPDV-a propisano oslobođenje od obračuna PDV-a. Dodatno, odredbom članka 78. stavka 2. ZPDV-a porezni obveznik koji je dao zajam nije dužan izdati račun za obračunatu kamatu.

Prema pravilima računovodstvenih standarda ne postoji zapreka da se gore prikazana knjiženja provode samo za potrebe izvještavanja, što znači da bi knjiženja pod red.br. 3. i red.br. 4 mogla objediniti u jedno knjiženje. Međutim, u primjeru smo naglasili da je poduzetnik "A" u sustavu PDV-a. Neovisno o tome, što se radi o oslobođenoj isporuci, te činjenici da nije potrebno ispostavljati račun, iznos obračunate kamate mjesečni obveznik PDV-a dužan je unositi u red. br. 1.8 Obrasca PDV, svaki mjesec trajanja najma.

Dodatno, i te isporuke uključuju se u iznos od 40.000,00 eura čijim prelaskom nastaje obveza ulaska u sustav s 1. u mjesecu koji slijedi mjesec u kojem je taj limit prijeđen. To znači da će i mali porezni obveznik morati mjesečno pratiti iznose obračunatih kamata kako bi znao kada je obvezan ući u sustav.



ističemo...

Dakle, pravila PDV-a zahtijevaju da se obračun kamata provodi mjesečno i kod poreznih obveznika koji su u sustavu PDV-a i kod malih poreznih obveznika.

3.2.2. Evidentiranje nedospjele naplate na temelju troškova

U slučaju kada se radi o oporezivim uslugama, isporučitelj koji ugovara izdavanje računa po obavljenoj isporuci, treba voditi računa da će, u slučaju kada se usluga protegne kroz više mjeseci, **PDV biti dužan obračunati prije ispostavljanja računa, a za te potrebe sastaviti će interni obračun PDV-a.**

Takvim internim obračunom poslužit će za evidentiranje obveze za PDV, ali i dijela prihoda koji je zadovoljio uvjete priznavanja, a koji još nije dospio na naplatu, što predstavlja vremensko razgraničenje koje nazivamo *nedospjelom naplatom prihoda*.

U razdoblju u kojem je isporuka dovršena, isporučitelj izdaje račun sa ukupnom vrijednosti isporuke, te u istom tom razdoblju stornira prethodne interne obračuna. Na taj način u svakom razdoblju prikazuje se onaj dio prihoda koji je u njemu i ostvaren, neovisno o tome što je račun za ukupno obavljenu uslugu ispostavljen u razdoblju u kojem je usluga završena.

Primjer 5. – Evidentiranje nedospjele naplate prihoda od usluge popravka stroja

Poduzetnik "A" (serviser stroja) na dan 15. prosinca 2023. ugovorio je s poduzetnikom "B" generalni popravak stroja koji će trajati do veljače 2024. Ugovoreno je da će se račun za obavljenu uslugu ispostaviti tek nakon obavljene usluge.

- 1) Poduzetnik "A" utvrdio je da je stroj popravljiv, te je izračunao dio obavljene usluge popravka stroja u visini stvarnih troškova popravka ostvarenih u razdoblju od 15. prosinca 2023. do 31. prosinca 2023. Proveden je interni obračun u iznosu od **12.500,00 eura** (PDV iznosi **2.500,00 eura**);
- 2) Poduzetnik "A" ispostavio je poduzetniku "B" izlazni račun 25. veljače 2024. za uslugu popravka stroja u iznosu od **37.500,00 eura** (PDV iznosi **7.500,00 eura**);
- 3) Proknjižen storno PDV-a obračunatog na interni obračun u iznosu od **2.500,00 eura**;
- 4) Naplaćen izlazni račun u iznosu od **37.500,00 eura**.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Knjiženja u 2023.:				
1.	Interni obračun prihoda od usluga popravka stroja za razdoblje od 15.12.2023. do 31.12.2023.	12.500,00	1910	–
	■ obračunani prihod	10.000,00	–	7524
	■ PDV	2.500,00	–	260030
Knjiženja u 2024.:				
2.	Izlazni račun za usluge popravka stroja	37.500,00	1200	–
	■ ukidanje nedospjele naplate prihoda	10.000,00	–	1910
	■ obračunani prihod	20.000,00	–	7524
	■ PDV	7.500,00	–	260031
3.	Storno obračunatog PDV-a na nezaračunane prihode od usluga	-2.500,00	1910	260030
4.	Izvod žiro-računa – naplata potraživanja od kupaca	37.500,00	1000	1200

1000 – Žiro račun za redovno poslovanje	260030 – Obveze za PDV za isporuke dobara i usluga u RH po stopi od 25% za izlazne računa
1200 – Potraživanja od kupaca u zemlji od prodaje proizvoda, roba i usluga	260031 – Obveze za PDV za isporuke dobara i usluga u RH po stopi od 25% za nezaračunane isporuke
1910 – Obračunani prihodi za prodane proizvode, robu i usluge koji nisu zaračunani	7524 – Prihod od ostalih usluga na domaćem tržištu

Ističemo, da je u prethodnom primjeru, za potrebe evidentiranja vremenskih razgraničenja izuzetno bitna procjena da je stroj popravljiv. Naime, kod kvarova se može dogoditi da nisu rješivi ili da je popravak neisplativ za kupca. Ukoliko je ostavljena mogućnost kupcu da povuče stroj sa popravka u slučaju procjene previsokih troškova popravka, ili serviser ugovorom nije osigurao naplatu troškova nastalih u pokušaju popravka koji u konačnici nije uspio, tada ne možemo priznati prihode preko vremenskih razgraničenja bez jasnih dokaza da će biti ostvareni. Tako u slučaju mogućnosti da kupac povuče nalog za popravak (primjerice kada utvrdi da je cijena popravka neisplativa), potrebno je izvršiti procjenu visine popravka, te takvu procjenu dati na ovjeru kupcu. Takva ovjera obvezuje kupca da će podmiriti procijenjeni iznos, pa je na taj način neizvjesnost naplate otklonjena.

U gore prikazanom primjeru, nedospjela naplata prihoda priznata je u visini nastalih troškova. Naime, ponekad je teško utvrditi s kojom maržom će serviser u konačnici raspolagati, jer navedeno ne ovisi isključivo o stavkama ugovora, već i o značaju kupca i potencijalima buduće suradnje, te ugledu servisera. Na maržu mogu utjecati i ljudski faktor u smislu pogrešaka pri servisiranju koji su podigli troškove materijala ili sate rada koje serviser ne namjerava nadoknaditi od kupca. U tom slučaju računovodstvena pravila upućuju da se u prihode priznaju samo oni iznosi koji su sigurno nadoknadivi, a to primjerice mogu biti troškovi popravka koji su do trenutka evidentiranja prihoda budućih razdoblja i nastali, a za koje je izvjesno da će biti nadoknađeni kroz cijenu usluge.



4. Pasivna vremenska razgraničenja

Prema točki HSFI-a 14.14. **pasivna vremenska razgraničenja uključuju:**

- i) odgođeno plaćanje troškova, i
- ii) prihod budućeg razdoblja.

U nastavku, u odvojenim poglavljima, pojašnjavamo pravila priznavanja i ukidanja navedenih pasivnih vremenskih razgraničenja kroz praktične primjere

Premda u pasivna vremenska razgraničenja treba ubrojiti i odgođenu poreznu obvezu, ova vrsta vremenskih razgraničenja nije povezana s pravilima priznavanja prihoda i troškova, već s pravilima propisa koji reguliraju porez na dobit, što pojašnjavamo u posebnom poglavlju ovog članka. U nastavku, pojašnjavamo pravila priznavanja i ukidanja odgođenog plaćanja troškova i prihoda budućih razdoblja, te dajemo primjere evidentiranja ovih poslovnih događaja u poslovnim knjigama poduzetnika.

4.1. Odgođeno plaćanje troškova

Pravilo priznavanja odgođenog plaćanja troškova dano je točkom HSFI-a 14.19.:

“Odgođeno plaćanje troškova priznaje se kao obveza kada se odnosi na troškove nastale u tekućem razdoblju, a za koje nisu ispunjeni uvjeti za priznavanje kao obveza (npr. troškovi koji su nastali, ali postoji neizvjesnost u pogledu iznosa te se zbog toga procjenjuju).”

U praksi, evidentiranje odgođenog plaćanja troškova uključuje evidentiranje troškova u tekućem obračunskom razdoblju kod prima-telja isporuke, za koje do datuma izrade financijskih izvještaja nisu zaprimljeni računi, a postoji određena neizvjesnost u pogledu očekivanog iznosa, pa se procjenjuju. Primjer takvih troškova su režijski troškovi, troškovi telefona i drugi.

Prema točki HSFI-a 14.27, stavke vremenskih razgraničenja koje se odnose na odgođeno plaćanje troškova **početno se mjere po fer vrijednosti očekivanog izdatka ili obveze odnosno po njihovoj nabavnoj vrijednosti ako nije značajno različita od fer vrijednosti.**

Prema RiPup-ovom kontnom planu odgođeno plaćanje troškova evidentira se na kontu **290 – Obračunani troškovi (Pozicija E)**. Za potrebe evidentiranja poslovnih događaja koja zahtijevaju evidentiranje nedospjele naplate prihoda ovaj konto razrađen je na sljedeći način:

2900 - Obračunani troškovi koji nisu zaračunani a terete tekuće razdoblje
2901 - Obračunani i ukalkulirani troškovi kala i rasipa sirovina i materijala
2902 - Obračunani troškovi korištenih prava
2909 - Ostali obračunani troškovi

Pravilo mjerenja nakon početnog dato je točkom HSFI-a 14.30. Prema navedenoj točki, stavke vremenskih razgraničenja od odgođenog plaćanja troškova priznaju se na svaki sljedeći datum bilance u iznosu koji je **jednak početno priznatom iznosu umanjenom za dio koji se priznaje kao obveza.**

Sukladno pravilu iz točke HSFI-a 14.32, **kada su za dio odgođenog plaćanja troškova ispunjeni uvjeti priznavanja** u okviru obveza, **za taj dio se smanjuje vrijednost odgođenog plaćanja troškova i povećava iznos obveza.**

Iz točke HSFI-a 14.37, proizlazi da poduzetnik vremenska razgraničenja po osnovi odgođenog plaćanja troškova **treba prestati pri-**

znavati kada više nisu ispunjeni kriteriji priznavanja sadržani u točki HSFI-a 14.19.

U nastavku kroz primjere pojašnjavamo primjenu navedenih pravila u vezi priznavanja, mjerenja i ukidanja odgođenog plaćanja troškova.

4.1.1. Primjer evidentiranja odgođenog plaćanja troškova

Iz pravila priznavanja odgođenog plaćanja troškova koje je dano točkom HSFI-a 14.19, jasno je propisano da je za njegovo evidentiranje bitno postojanje neizvjesnosti. Iz praktičnih primjera, koji su dani u do sada objavljenoj literaturi zanemaren je zahtjev neizvjesnosti. Ovu manjkavost ispravljamo u primjeru koji slijedi.

Primjer 6. – Evidentiranje odgođenog plaćanje troškova – najam poslovnog prostora

Poduzetnik “A” sklopio je ugovor o najmu poslovnog prostora s poduzetnikom “B”. Mjesečni najam iznosi **10.000,00** eura + režijski troškovi prostorija opće namjene. Ugovoreno je da poduzetnik “B” fakturira najam poslovnog prostora svaka tri mjeseca, te uz najamninu zaračuna i pripadajući dio režijskih troškova. Ugovor o najmu vrijedi od 1. studenog 2023. Ugovoreno je plaćanje najma nakon fakturiranja.

- 1) Obračun troškova najma za razdoblje od 1.11.2023. do 31.12.2023. u svoti od **20.000,00** eura;
- 2) Obračun procijenjenih troškova režije za razdoblje od 1.11.2023. do 31.12.2023. u svoti od **2.000,00** eura.
- 3) Ulazni račun od poduzetnika “B” za najam poslovnog prostora za razdoblje od 1.11.2023. do 31. siječnja 2024. s uključenim režijskim troškovima u svoti od **48.000,00** (PDV iznosi **9.600,00** eura);
- 4) Isplata računa za najam u svoti od **48.000,00** eura.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Knjiženja u 2023.:				
1.	Obračun troška najma poslovnog prostora za razdoblje od 1.11.2023. do 31.12.2023.	20.000,00	4140	2280
2.	Obračun procijenjeni trošak režija za razdoblje od 1.11.2023. do 31.12.2023.	2.000,00	4140	2900
Knjiženja u 2024.:				
3.	Ulazni račun za najam poslovnog prostora za razdoblje od 1.11.2023. do 31.1.2024. s uključenim režijskim troškovima	48.000,00	-	2202
	■ PDV	9.600,00	16005	-
	■ ukidanje odgođenog plaćanja troškova	2.000,00	2900	-
	■ zatvaranje obveze za nezaračunanu robu i usluge	20.000,00	2280	-
	■ trošak najma za razdoblje 1.1.2024. do 31.1.2024. s uključenim režijskim troškovima za razdoblje 1.1.2024. do 31.1.2024.	16.400,00	4140	-
4.	Isplata računa za najam	48.000,00	2202	1000

1000 – Žiro račun za redovno poslovanje	2280 – Obveze za nezaračunanu robu i usluge iz zemlje
16005 – Pretporez od primljenih isporuka u tuzemstvu po stopi od 25%	2900 – Obračunani troškovi koji nisu zaračunani a terete tekuće razdoblje
2202 – Obveza prema dobavljačima – pravnim osobama za usluge	4141 – Zakupnine – najamnine za građevinske objekte

U gore prikazanom primjeru ne postoji neizvjesnost u pogledu ugovorene najamnine, pa se trošak najamnine koji je nastao u 2023, a biti će zaračunat u 2024, ne evidentira preko vremenskih razgraničenja već preko obveze. Za knjiženje obveza kod kojih nema neizvjesnosti u RiPup-ovom kontnom planu otvoren je konto **228** – Obveze za nezaračunanu robu i usluge. Neizvjesnost međutim postoji u pogledu visine režija prostorija opće namjene, pa se taj procijenjeni iznos evidentira preko vremenskih razgraničenja.

Postupak procjene ponekad i nije jednostavan postupak, a može zahtijevati i stručnost. Stoga prije pokretanja postupaka procjenjivanja smatramo uputnim da se razmotri značajnost stavki koje se procjenjuju. Ako se utvrdi da se radi o stavkama koje nemaju značajnost za ispravnost i potpunost prikazanih financijskih izvještaja procjenjivanje i evidentiranje odgođenog plaćanja troškova nije nužno provoditi, ili barem možemo biti opušteniji u pogledu primjene metode procjene. Međutim, ukoliko se radi o potencijalno značajnim iznosima, za procjenu će biti nužno angažirati stručnu osobu.

Primjer kada odgođeno plaćanje troškova može biti značajno možemo pronaći u popravku stroja ili uređaja velike vrijednosti, i to samo u slučaju kada je izvjesno da je stroj popravljiv, ali još nismo dobili račun od serviser, niti procjenu troškova popravka. U tom slučaju troškove popravka, koji su materijalno značajni, treba procijeniti stručna osoba, te ih evidentirati kao trošak i odgođeno plaćanje troškova (konto 290).

Obzirom na nedostatnost stručne literature, ovdje ostavljam otvorenim pitanje da li je procjena serviser u pogledu konačne vrijednosti popravka dovoljna da se otkloni neizvjesnost u visini procijenjenog iznosa, te umjesto na odgođeno plaćanje troškova, iznos troška procijenjenog od strane serviser evidentira na konto **228** – Obveze za nezaračunanu robu i usluge. Naše je mišljenje da jest, jer sukladno primjeru koji smo dali u poglavlju 3.2.2. ovog članka, radi se o trošku za koji je izvjesno da će biti uključen u račun serviser, pa ne postoji neizvjesnost koja je nužna za priznavanje vremenskog razgraničenja.

4.2. Prihod budućeg razdoblja

Pravilo priznavanja prihoda budućeg razdoblja dano je točkom HSFI-a 14.20:

“Prihod budućeg razdoblja priznaje se kada nisu zadovoljeni uvjeti za njihovo priznavanje u računu dobiti i gubitka tekućeg razdoblja.”

Pravila priznavanja prihoda tekućeg razdoblja dana su točkama HSFI-a 15 – *Prihodi*.

Koje uvjete treba zadovoljiti da bi se priznali prihodi od prodaje usluga propisano je točkom HSFI-a 15.27. Prema navedenoj točki, kod formiranja prihoda s naslova pružanja usluga, u slučaju da se transakcija i poslovni događaji mogu pouzdano procijeniti, **poduzetnik prihod priznaje prema stupanju dovršenosti transakcije i događaja do datuma bilance**. Ishod transakcije i događaja može se pouzdano procijeniti u slučaju kada su ispunjeni svi sljedeći uvjeti

- iznos prihoda može se pouzdano izmjeriti,

- vjerojatno je da će ekonomske koristi povezane s ovom transakcijom i poslovnim događajem pritjecati kod poduzetnika,
- stupanj dovršenosti transakcija može se pouzdano izmjeriti, i
- nastali troškovi ove transakcije i poslovnih događaja kao i troškovi dovršavanja događaja i transakcije mogu se pouzdano izmjeriti.

Prema točki HSFI-a 14.28, stavke koje se odnose na prihod budućeg razdoblja **početno se mjere u iznosu koji je jednak primljenim iznosima ili priznatim potraživanjima**

Pravilo mjerenja nakon početnog dano je točkom HSFI-a 14.30. Prema navedenoj točki, stavke vremenskih razgraničenja od prihoda budućeg razdoblja priznaju se na svaki sljedeći datum bilance u iznosu koji je **jednak početno priznatom iznosu umanjenom za dio koji se priznaje kao potraživanje**.

Sukladno pravilu iz točke HSFI-a 14.31, **kada su za dio prihoda budućeg razdoblja ispunjeni uvjeti priznavanja** u računu dobiti i gubitka, **za taj dio se smanjuje vrijednost prihoda budućeg razdoblja i povećava iznos prihoda u računu dobiti i gubitka**.

“Ako za neki prihod budućeg razdoblja dođe do promjene očekivanog iznosa budućih prihoda za taj iznos treba umanjiti odgođene prihode priznate u bilanci” (HSFI 14.33.)

Iz točke HSFI-a 14.37 proizlazi da poduzetnik vremenska razgraničenja po osnovi prihoda budućeg razdoblja **treba prestati priznavati** kada više nisu ispunjeni kriteriji priznavanja sadržani u točki HSFI-a 14.20.

Navedena pravila pojašnjavamo kroz praktične primjere.

Primjer 7. – Evidentiranje prihoda budućeg razdoblja – zaračunavanje najma unaprijed

Poduzetnik “A” (najmodavac) sklopio je s poduzetnikom “B” (najmoprimac) ugovor o najmu poslovnog prostora koji vrijedi od 1. srpnja 2023. Najmnina se fakturira unaprijed za godinu dana, a plaćanje najamnine je u roku od tri dana nakon fakturiranja.

- 1) Poduzetnik “A” ispostavio je 4. srpnja 2023. izlazni račun za godišnju najmninu u iznosu od **146.400,00** eura (PDV iznosi **26.400,00**) za razdoblje najma od 1.7.2023. do 30.6.2024.;
- 2) Poduzetnik “B” uplatio je 7. srpnja 2023. godišnju najmninu u iznosu od **146.400,00** eura;
- 3) Obračun prihoda za razdoblje od 1.7.2023. do 30.9.2023. u svoti od **30.000,00** eura;
- 4) Obračun prihoda za razdoblje od 1.10.2023. do 31.12.2023. u svoti od **30.000,00** eura;
- 5) Obračun prihoda za razdoblje od 1.1.2024. do 31.3.2024. u svoti od **30.000,00** eura;
- 6) Obračun prihoda za razdoblje od 1.4.2024. do 30.6.2024. u svoti od **30.000,00** eura.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Knjiženja u 2023.:				
1.	Izlazni račun za najam poslovnog prostora za razdoblje od 1.7.2023. do 30.6.2024.	146.400,00	1200	–
	■ PDV	26.400,00	–	2600
	■ iznos računa bez PDV-a	120.000,00	–	292
2.	Izvod žiro-računa – kupac platio	146.400,00	1000	1200



Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
3.	Obračun prihoda za razdoblje od 1.7.2023. do 30.9.2023.	30.000,00	292	7522
4.	Obračun prihoda za razdoblje od 1.10.2023. do 31.12.2023.	30.000,00	292	7522
Knjiženja u 2024.:				
5.	Obračun prihoda za razdoblje od 1.1.2024. do 31.3.2024.	30.000,00	292	7522
6.	Obračun prihoda za razdoblje od 1.4.2024. do 30.6.2024.	30.000,00	292	7522

1000 – Žiro račun za redovno poslovanje	292 – Unaprijed naplaćeni prihodi
1200 – Potraživanja od kupaca u zemlji od prodaje proizvoda, roba i usluga	7522 – Prihod od usluge najma na domaćem tržištu
2600 – Obveza za PDV za isporuke dobara i usluga u RH	

U kojim rokovima će se raditi obračun prihoda, kada je najamnina zaračunana unaprijed u ovom slučaju ovisi isključivo o potrebama izvještavanja. To znači da takav obračun treba provoditi najmanje za potrebe sastavljanja GFI-a, a češće samo u slučaju potrebe za internim izvještavanjem.

Odredbe ZPDV-a i PPDV-a nemaju utjecaj na izvještavanje. Naime, u slučaju kada se račun ispostavlja na početku kontinuirane isporuke, PDV iskazan na takvom računu isporučitelj je dužan platiti u razdoblju u kojem je ispostavio račun. Stoga naknadni obračuni prihoda nisu opterećeni PDV-om pa obračun PDV-a nema učinak na tempo priznavanja prihoda ukidanjem vremenskog razgraničenja.

5. Vremenska razgraničenja poreza na dobit

Točkama HSFI-a 14 – *Vremenska razgraničenja* obuhvaćene su i odredbe koje se odnose na posebna vremenska razgraničenja, a koja su povezane sa specifičnostima obračuna poreza na dobit

Dakle, radi se o privremenim razlikama u oporezivanju poreza na dobit, koji stvaraju veću ili manju obvezu za dobit, a koju kroz iskazanu odgođenu poreznu imovinu ili odgođenu poreznu obvezu, alociramo na dobit razdoblja kojoj pripadaju. Stoga je za razumijevanje nastanka privremenih razlika bitno poznavati odredbe:

- **Zakona o porezu na dobit** (Nar. nov., br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 114/22 i 114/23) te
- **Pravilnika o porezu na dobit** (Nar. nov., br. 95/05, 133/07, 156/08, 146/09, 123/10, 137/11, 61/12, 146/12, 160/13, 12/14, 157/14, 137/15, 1/17, 2/18, 1/19, 1/20, 59/20, 1/21, 156/22 i 156/23).

Da bi razumjeli osnovu nastanka ovih pozicija moramo biti upoznati s osnovama sustava poreza na dobit.

Sukladno odredbi članka 5. Zakona o porezu 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 Zakona.**

Točkom HSFI-a 14.13. privremene razlike definirane su kao razlike između knjigovodstvene vrijednosti imovine ili obveze u bilanci i njihove porezne osnovice. **Privremene razlike mogu biti:**

- oporezive privremene razlike** – imaju za posljedicu oporezive iznose pri određivanju oporezive dobiti (poreznog gubitka) u budućim razdobljima kada će knjigovodstvena vrijednost imovine biti nadoknađena ili obveza podmirena, ili
- odbitne privremene razlike** – imaju za posljedicu iznose koji se mogu odbiti pri određivanju oporezive dobiti (poreznog gubitka) budućeg razdoblja u kojemu će knjigovodstvena vrijednost imovine biti nadoknađena ili obveza podmirena.

Dakle, promjena osnovice poreza na dobit može stvoriti trajne ili privremene razlike između ostvarene računovodstvene dobiti ili gubitka u odnosu na poreznu osnovicu koju još nazivamo i poreznom dobiti. **Privremene razlike nastaju** u slučaju kada je primjenom odredbi Zakona o porezu na dobit u Obrascu PD utvrđena:

- veća porezna obveza od utvrđenog računovodstvenog rezultata poslovanja koja će u narednim poreznim razdobljima biti umanjena – što stvara odbitnu razliku koja se naziva **odgođena porezna imovina** ili
- manja porezna obveza od utvrđenog računovodstvenog rezultata poslovanja koje će u narednim poreznim razdobljima biti uvećana – što stvara oporezivu razliku koja se naziva **odgođena porezna obveza.**



ističemo...

Za oporezive privremene razlike nastaju odgođene porezne obveze, a za odbitne privremene razlike nastaju odgođene porezne imovine.



ističemo...

Odredbe računovodstvenog standarda HSFI-14 – *Vremenska razgraničenja* zahtijevaju evidentiranje učinka ovih razlika kako bi se osiguralo da veće oporezivanje koje će dovesti do umanjenja osnovice u narednim razdobljima nema učinak na isplatu dobiti za to razdoblje, i obrnuto, da se za iznos manjeg plaćanja poreza koje će u narednim razdobljima rezultirati povećanjem porezne obveze, spriječi isplata dobiti u tekućem razdoblju.



ističemo...

Na taj način sprječava se da odgođeni porezni učinak ide u korist ili na teret dobiti razdoblja na koji se ne odnosi.

U ovom poglavlju prenosimo odredbe HSFI-a koja se odnose na navedene kategorije vremenskih razgraničenja nastalih zbog privremenih razlika, te ih ukratko pojašnjavamo, dok smo detaljno o njima pisali u već objavljenim člancima u časopisu RiPup. U poglavlju 6. ovog članka dajemo uvid na primjenu vremenskih razgraničenja nastalih zbog privremenih razlika koja su povezani sa pojedinim bilančnim pozicijama ili poslovnim događajima.

5.1. Odgođena porezna obveza

Definicija odgođene porezne obveze dana je točkom HSFI-a 14.11.:

„*Odgođene porezne obveze – jesu iznosi poreza na dobit plati vi u budućim razdobljima koji se odnose na oporezive privremene razlike.*”

Prema točki HSFI-a 14.24, **odgođenu poreznu obvezu** treba priznati za sve oporezive privremene razlike, osim ako odgođena porezna obveza proizlazi iz:

- početnog priznavanja *goodwill*a, ili



- b) *goodwill* za koji vrijednosno usklađenje ili amortizacija nije priznata za porezne svrhe, ili
- c) početnog priznavanja imovine ili obveze u transakciji koja:
 - i) nije poslovno spajanje, i
 - ii) u vrijeme transakcije ne utječe na računovodstvenu dobit niti na oporezivu dobit (porezni gubitak).

Za oporezive privremene razlike povezane s ulaganjem u ovisna društva, podružnice, društva povezana sudjelujućim interesom i zajedničke pothvate odgođena porezna obveza se priznaje osim u dijelu koji su ispunjena oba sljedeća uvjeta:

- a) matično društvo, ulagatelj i pothvatnik je u mogućnosti kontrolirati vrijeme ukidanja privremenih razlika, i
- b) vjerojatno je da se privremene razlike neće ukinuti u predvidivoj budućnosti.

Prema točki HSFI-a 14.29, **odgođenu poreznu obvezu** treba mjeriti stopama poreza za koje se očekuje da će se primjenjivati u razdoblju kada će imovina biti nadoknađena ili obveza podmirena.

**ističemo...**

Odgođena porezna obveza **obično se mjeri primjenom poreznih stopa (i poreznih zakona) koji su na snazi na datum bilance.**

Postupanja kod naknadnog mjerenja odgođene porezne obveze dana su točkom HSFI-a 14.34. Prema navedenoj odredbi **odgođene porezne obveze treba naknadno mjeriti** iznosom koji je jednak početno priznatom iznosu:

- umanjenom za ukinute privremene razlike i
- usklađene za efekte koji proizlaze iz promjena poreznog zakonodavstva i drugih primjena

kako bi odražavale porezne posljedice koje bi mogle nastati iz načina na koji poduzetnik očekuje, na datum bilance, podmirenje knjigovodstvenih vrijednosti njegove obveze.

5.1.1. Privremene razlike koje stvaraju odgođenu poreznu obvezu

Kada je vrijednost imovina veća ili vrijednost obveze manja u financijskim izvještajima od vrijednosti koja se za isto razdoblje priznaje u svrhu oporezivanja porezom na dobit nastaju razlike koje su privremene ako će ti iznosi biti oporezivi u budućim razdobljima, kada nastanu uvjeti za ukidanje te razlike.

Takve razlike javljaju se u primjerice kod primjene metode revalorizacije pri mjerenju dugotrajne materijalne imovine, dugotrajne nematerijalne imovine, te financijske imovine koja je klasificirana kao raspoloživa za prodaju.

5.1.2. Evidentiranje odgođene porezne obveze

Prema Pravilniku o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja (Narodne novine br. 95/16 i 144/20) svi poduzetnici u financijskom izvještaju BILANCA moraju iskazati posebno odgođenu poreznu obvezu pod pozicijom C 11. – **Odgođena porezna obveza**, dakle unutar pozicije C – **DUGOROČNE OBVEZE**. Zbog navedenog odgođena porezna obveza iskazuje se unutar dugoročnih obveza na kontu **989 – Odgođena porezna obveza**, premda pripada vremenskim razgraničenjima za koje je predviđen konto 29 – Pasivna vremenska razgraničenja unutar skupine kratkoročnih obveza. Konto 989, za potrebe evidentiranja različitih privremenih razlika koje stvaraju odgođenu poreznu obvezu, razrađen je na slijedeći način:

9890 - Odgođena porezna obveza iz revalorizacijskih rezervi dugotrajne nematerijalne imovine
9891 - Odgođena porezna obveza iz revalorizacijskih rezervi dugotrajne materijalne imovine
9892 - Odgođena porezna obveza iz rezerve fer vrijednosti financijske imovine raspoložive za prodaju
9893 - Odgođena porezna obveza iz rezerve fer vrijednosti za učinkoviti dio zaštite novčanih tokova
9894 - Odgođena porezna obveza iz rezerve fer vrijednosti za učinkoviti dio zaštite neto ulaganja u inozemstvu
9895 - Odgođena porezna obveza iz ostalih revalorizacijskih rezervi
9896 - Odgođena porezna obveza kod promjena računovodstvenih politika i ispravaka temeljnih pogrešaka
9899 - Ostale odgođene porezne obveze

Za potrebe evidentiranja odgođene porezne obveze iz revalorizacijske rezerve odbitna stavka evidentira se na kontu

934 – Odgođena porezna obveza iz revalorizacijskih rezervi (odbitna stavka) (Pozicija A.IV)

Detaljno o pravilima priznavanja, mjerenja i ukidanja odgođene porezne obveze s praktičnim primjerima evidentiranja u poslovnim knjigama objavili smo u članku **“Odgođena porezna obveza”**, kojeg smo objavili u časopisu RiPup br. 7/2013. Postupak evidentiranja odgođene porezne obveze prikazali smo i kroz primjere objavljene u slijedećim člancima:

- **“Revalorizacijska rezerva i odgođena porezna obveza”**, objavljen u časopisu RiPup br. 12/2020;
- **“Rezerva fer vrijednosti – primjena HSFI-a”**, objavljen u časopisu RiPup br. 9/2022.

5.2. Odgođena porezna imovina

Definicija odgođene porezne imovine dana je točkom HSFI-a 14.12:

“Odgođena porezna imovina – je iznos poreza na dobit za povrat u budućim razdobljima, a odnose se na:

- c) privremene razlike koje se mogu odbiti,*
- d) prenesene neiskorištene porezne gubitke, i*
- e) prenesene neiskorištene porezne olakšice.”*

Prema točki HSFI-a 14.23, odgođenu poreznu imovinu treba priznati za prenesene neiskorištene porezne gubitke, neiskorištene porezne olakšice i sve odbitne privremene razlike u visini za koju je vjerojatno da će oporeziva dobit biti raspoloživa i za koju se preneseni porezni gubitak, neiskorištene porezne olakšice i odbitne privremene razlike mogu iskoristiti, osim ako odgođena porezna imovina nastaje početnim priznavanjem imovine ili obveze u transakciji koja:

- a) nije poslovno spajanje, i
- b) u vrijeme transakcije ne utječe na računovodstvenu dobit niti na oporezivu dobit (porezni gubitak).

Za odbitne privremene razlike koje proizlaze iz ulaganja u ovisna društva, podružnice, društva povezana sudjelujućim interesom i zajedničke pothvate odgođenu poreznu imovinu treba priznati samo u isključivo u razmjeru u kojem je vjerojatno da će:

- a) privremene razlike biti ukinute u predvidivoj budućnosti, i
- b) oporeziva dobit za koju privremena razlika može biti upotrijebljena biti raspoloživa.

Prema točki HSFI-a 14.29, **odgođenu poreznu imovinu** treba mjeriti stopama poreza za koje se očekuje da će se primjenjivati u razdoblju kada će imovina biti nadoknađena ili obveza podmirena.

**ističemo...**

Odgodena porezna imovina **obično se mjeri primjenom poreznih stopa (i poreznih zakona) koji su na snazi na datum bilance.**

Postupanja kod naknadnog mjerenja odgođene porezne imovine dana su točkom HSFI-a 14.34. Prema navedenoj odredbi odgođenu **poreznu imovinu treba naknadno mjeriti** iznosom koji je jednak početno priznatom iznosu:

- umanjenom za ukinute privremene razlike i
- usklađene za efekte koji proizlaze iz promjena poreznog zakonodavstva i drugih primjena

kako bi odražavale porezne posljedice koje bi mogle nastati iz načina na koji poduzetnik očekuje, na datum bilance, povrat knjigovodstvenih vrijednosti njegove imovine.

5.2.1. Privremene razlike koje stvaraju odgođenu poreznu imovinu

Odgodena porezna imovina može nastati u slijedećim slučajevima:

- kada je u računovodstvu iskazan rashod u jednom poreznom razdoblju, dok se u poreznom smislu priznaje kao rashod u nekom od slijedećih poreznih razdoblja.
- kada je porezni prihod⁴ iskazan u tekućem razdoblju, a u računovodstvu je prihod odgođen za drugo porezno razdoblje.

5.2.2. Evidentiranje odgođene porezne imovine

Prema Ripup-ovom kontnom planu, porezni učinak privremenih razlika koje stvaraju odgođenu poreznu imovinu iskazuju se u aktivni kao odgođeno pokrivanje poreza na dobit na konta skupine **08 – Odgođena porezna imovina**.

Izvadak iz RiPup-ovog kontnog plana

08 - Odgođena porezna imovina (Pozicija B.V)
080 - Odgođena porezna imovina zbog privremeno porezno nepriznatih privremenih razlika (Pozicija B.V)
0800 - Odgođena porezna imovina zbog privremeno porezno nepriznatih vrijednosnih usklađivanja zaliha
0801 - Odgođena porezna imovina zbog privremeno porezno nepriznatih vrijednosnih usklađivanja potraživanja
0802 - Odgođena porezna imovina zbog privremeno porezno nepriznatih vrijednosnih usklađivanja dionica i ostale financijske imovine
0803 - Odgođena porezna imovina zbog privremeno porezno nepriznatih rezerviranja za troškove i rizike
0804 - Odgođena porezna imovina zbog privremeno porezno nepriznatih odgođenih prihoda
0805 - Odgođena porezna imovina zbog privremeno porezno nepriznate amortizacije
0806 - Odgođena porezna imovina zbog privremeno porezno nepriznatih ostalih rashoda
0809 - Odgođena porezna imovina zbog privremeno porezno nepriznatih ostalih odbitnih privremenih razlika
081 - Odgođena porezna imovina zbog neiskorištenih poreznih gubitaka (Pozicija B.V)
082 - Odgođena porezna imovina zbog neiskorištenih poreznih olakšica (Pozicija B.V)
089 - Ostala odgođena porezna imovina (Pozicija B.V)

Detaljno o pravilima priznavanja, mjerenja i ukidanja odgođene porezne imovine s praktičnim primjerima evidentiranja u poslovnim knjigama objavili smo u članku **“Odgodena porezna imovina”**, kojeg smo objavili u časopisu RiPup br. 03/2020. Primjere evidentiranja odgođene porezne imovine prikazali smo i u člancima koji se bave poslovnim događajima u kojima nastaju privremene porezne razlike. Tako primjere izračunavanja i evidentiranja odgođene porezne imovine sadrže slijedeći članci:

- **“Vrijednosno usklađenje zaliha – računovodstveni i porezni tretman”**, objavljen u časopisu RiPup br. 10/2019.

6. Objavljanja

Prema točki HSFI-a 14.38, poduzetnik treba u bilješkama zasebno objaviti iznos vremenskih razlika:

- a) nastalih u tijeku obračunskog razdoblja, i
- b) iznos ukinutih vremenskih razlika.

Pri tome će poduzetnik zasebno objaviti iznos koji se odnosi na:

- a) aktivna vremenska razgraničenja:
 - unaprijed plaćeni troškovi, i
 - nedospjela naplata prihoda,
- b) pasivna vremenska razgraničenja:
 - odgođeno plaćanje troškova, i
 - prihod budućeg razdoblja.” (HSFI 14.39)

Prema točki 16. HSFI-a 4 – *Događaji nakon datuma bilance*, poduzetnik mora objaviti u bilješkama sve značajne događaje koji ne zahtijevaju usklađenje, a kao primjer su navedene i **promjene poreznih stopa ili poreznih zakona koji su stupili na snagu ili su objavljeni nakon datuma bilance a koji značajno utječu na tekuću i odgođenu poreznu imovinu i obveze**

Prema Pravilniku o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja (Nar. nov., br. 95/16 i 144/20) svi poduzetnici u financijskom izvještaju BILANCA moraju iskazati u aktivni posebno sljedeće pozicije:

B.V Odgođena porezna imovina (u sklopu B DUGOTRAJNA IMOVINA);

D. PLAĆENI TROŠKOVI BUDUĆEG RAZDOBLJA I OBRAČUNATI PRIHODI;

Prema Pravilniku o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja, svi poduzetnici u financijskom izvještaju BILANCA moraju iskazati u pasivi posebno sljedeće pozicije:

C 11. Odgođena porezna obveza (u sklopu C DUGOROČNE OBVEZE);

E. ODGOĐENO PLAĆANJE TROŠKOVA I PRIHOD BUDUĆEGA RAZDOBLJA.

⁴ Poreznim prihodom nazivamo iznose prihoda koji su uključeni u poreznu osnovicu kroz red.br. 1. Obrasca PDV, kao i iznose koji se uključuju kroz točke povećanja osnovice poreza na dobit.

