



Vremensko razgraničenje prihoda i rashoda

mr. sc. **Silvija Pretnar Abičić**

Vrlo često u praksi nastaju poslovni događaji koji započinju u jednom, a završavaju u drugom obračunskom razdoblju. Učinci takvih transakcija utječu na prihode i rashode kroz više obračunskih razdoblja. Prilikom sastavljanja financijskih izvještaja subjekt mora učinke takvih transakcija vremenski razgraničiti, tj. priznati u odgovarajućem razdoblju, u skladu sa načelom nastanka poslovnog događaja. Za iskazivanje takvih stavaka koriste se aktivna i pasivna vremenska razgraničenja. Na taj način, prihodi i rashodi iskazuju se u financijskim izvještajima u iznosima i u onom obračunskom razdoblju na koje se i odnose, tj. u trenutku njihova nastanka, a ne kada se ostvari primitak ili izvrši isplata novca ili novčanog ekvivalenta. Također, potrebno je voditi računa i o ispravnom tretmanu poreznih propisa bitnih prilikom evidentiranja vremenskih razgraničenja. U radu autorica prikazuje računovodstveno iskazivanje pojedinih kategorija vremenskih razgraničenja, u skladu sa zahtjevima HSFI-a 14 – Vremenska razgraničenja uz osvrt na porezne propise.

1. Uvod

Zahtjevi za priznavanjem stavki vremenskih razgraničenja za obveznike HSFI-a definirani su standardom HSFI 14–*Vremenska razgraničenja*, dok obveznici primjene MSFI-eva moraju postupiti u skladu sa pojedinim odredbama nekoliko standarda (npr. MSFI 15 – *Prihodi od ugovora s kupcima*, MRS 20 – *Računovodstvo za državne potpore i objavljivanje državne pomoći* i dr.). S obzirom da, ovisno o veličini poduzetnika, poduzetnici trebaju primijeniti različiti okvir financijskog izvještavanja (HSFI, MSFI), skrećemo pozornost da zahtjevi HSFI-a 14, u odnosu na zahtjeve MSFI-a, ne ukazuju na razlike vezane uz priznavanje vremenskih razgraničenja te je računovodstveno postupanje jednako.

Prema definiciji iz toč. 14.6. HSFI-a 14, **vremenska razgraničenja odnose se na 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 u istom obračunskom razdoblju nisu zadovoljili kriteriji priznavanja potraživanja ili obveza već se ispunjenje ovih kriterija očekuje u budućim razdobljima.

Stoga, kako bi se postigla ispravnost evidentiranja i priznavanja prihoda ili rashoda u onom razdoblju kojem pripadaju, neovisno o nastanku primitka ili izdatka, za prihode i rashode koji se odnose na

dva ili više obračunskih razdoblja, subjekt mora utvrditi njihov učinak na svako razdoblje te ih odgovarajuće razgraničiti.

Pri priznavanju i vrednovanju vremenskih razlika u financijskim izvještajima subjekta potrebno je razlikovati aktivna i pasivna vremenska razgraničenja, a njihove učinke iskazati na zasebnim pozicijama u aktivi, odnosno pasivi bilance. Ovisno o tome radi li se o stavkama aktivnih ili pasivnih vremenskih razgraničenja, početno mjerenje je u visini plaćenog ili primljenog iznosa, odnosno po fer vrijednosti očekivanog primitka/izdatka ili potraživanja/obveze. Svakako, na svaki datum bilance stavke vremenskih razgraničenja potrebno je naknadno mjeriti i priznati u iznosu koji je jednak početno priznatom iznosu umanjenom za dio koji se priznaje kao prihod ili rashod tekućeg razdoblja, odnosno koji se priznaje kao potraživanje ili obveza. Takvim načinom iskazivanja i evidentiranja poslovnih transakcija, poduzetnik pripadajući dio prihoda i rashoda prenosi na odgovarajuće razdoblje na koje se prihodi i rashodi odnose, prema načelu nastanka poslovnog događaja.

Nadalje, prilikom sastavljanja financijskih izvještaja subjekt mora u bilješkama uz financijske izvještaje objaviti određene informacije vezane uz razgraničenja, i to za svaku stavku aktivnih i pasivnih vremenskih razgraničenja. U skladu sa toč. 14.38. HSFI-a 14, informacije koje je potrebno zasebno objaviti za svaku stavku aktivnih i pasivnih vremenskih razgraničenja odnose se na:

- a) iznos vremenskih razlika koje su nastale u tijeku obračunskog razdoblja te
- b) iznos ukinutih vremenskih razlika.



Međutim, toč. 1.42. HSFI-a 1 – Financijski izvještaji¹ navodi da mikro i mali poduzetnici nisu dužni u bilješkama uz financijske izvještaje objaviti gore navedene informacije. Svakako, informacije se mogu objaviti na dobrovoljnoj osnovi, radi pružanja kvalitetnijih i obuhvatnijih informacija korisnicima financijskih izvještaja.

2. Aktivna vremenska razgraničenja



ističemo...

Prema toč. 14.14. HSFI-a 14, aktivna vremenska razgraničenja obuhvaćaju:

- unaprijed plaćene troškove (plaćene troškove budućeg razdoblja) i
- nedospjelu naplatu prihoda (obračunate prihode).

Ove stavke na datum bilance imaju privremeni imovinski oblik jer se radi o razgraničenju unaprijed plaćenih iznosa za troškove koji će nastati u budućem razdoblju te o iskazivanju obračunatih prihoda za koje na datum bilance nisu zadovoljeni uvjeti za priznavanje potraživanja (primjerice, nije izdan račun).

Aktivna vremenska razgraničenja računovodstveno se iskazuju unutar skupine konta 19 – Plaćeni troškovi budućeg razdoblja i obračunani prihodi, koja se zatim po potrebi detaljnije analitički razrađuje. Također, pri sastavljanju financijskih izvještaja, a u skladu sa Pravilnikom o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja², aktivna vremenska razgraničenja potrebno je iskazati kao zasebnu bilančnu poziciju aktive, odvojeno od dugotrajne i kratkotrajne imovine te se u GFI izvještaju u Obrascu POD-BIL, iskazuju pod nazivom **PLAĆENI TROŠKOVI BUDUĆEG RAZDOBLJA I OBRAČUNATI PRIHODI** (pozicija D).

2.1. Unaprijed plaćeni troškovi

Prilikom priznavanja i mjerenja unaprijed plaćenih troškova vrijedi kako je navedeno u nastavku.

2.1.1. Priznavanje

Priznaju se kao imovina ako se odnose na iznose plaćene u tekućem razdoblju, a koji se odnose na buduća razdoblja (toč. 14.17. HSFI-a 14). Nastaju na osnovi računa ili obračuna, a najčešće se odnose na:

- unaprijed plaćene najamnine,
- unaprijed plaćene premije osiguranja,
- unaprijed plaćene pretplate za časopise,
- unaprijed plaćene školarine,
- unaprijed plaćene promidžbene usluge i sl.

U navedenim primjerima radi se o novčanim izdacima koji nastaju jednokratno, a odnose se na dva ili više obračunska razdoblja. Uobičajeno se radi o izdacima koji su plaćeni unaprijed za godinu dana, pri čemu se vrijeme razgraničenja ne poklapa sa kalendarskom godinom.

2.1.2. Mjerenje i računovodstveno iskazivanje

Početno se mjere u visini plaćenog iznosa (toč. 14.25. HSFI-a 14). **Naknadno mjerenje** uređeno je toč. 14.31. HSFI-a 14 te vrijedi sljedeće: u slučaju kada su za dio unaprijed plaćenih troškova ispunjeni uvjeti priznavanja u računu dobiti i gubitka, za taj dio potrebno

- Odluka o izmjenama i dopunama odluke o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja; Nar. nov., br. 105/20
- Pravilnik o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja; Nar. nov., br. 107/25; nadalje Pravilnik GFI

je smanjiti vrijednost unaprijed plaćenih troškova koji su priznati u bilanci i povećati iznos rashoda u računu dobiti i gubitka.

Računovodstveno iskazivanje unaprijed plaćenih troškova prikazujemo u nastavku.

Evidentiranje unaprijed plaćenog troška i troška tekućeg razdoblja (evidentiranje u tekućoj godini):

100 – žiro račun (ili 220 – obveza prema dobavljaču)	190 – unaprijed plaćeni troškovi
(1)	(1)
4 – troškovi tekućeg razdoblja	
(1)	

(1) Trošak je raspoređen sukladno načelu nastanka poslovnog događaja, u razdoblje na koje se i odnosi. Izdaci koji se odnose na troškove budućeg razdoblja iskazani su kao Unaprijed plaćeni troškovi na kontu 190.

Napomena: radi jednostavnosti prikazana je shema knjiženja bez PDV-a, međutim pretporez je potrebno odgovarajuće iskazati.

Evidentiranje prijenosa unaprijed plaćenih troškova na troškove razdoblja (evidentiranje u idućoj godini):

190 – unaprijed plaćeni troškovi	4 – troškovi tekućeg razdoblja
(1)	(1)

(1) Prijenos unaprijed plaćenih troškova na troškove razdoblja na koje se i odnosi.

Napomena: radi jednostavnosti prikazana je shema knjiženja bez PDV-a, međutim pretporez je potrebno odgovarajuće iskazati

Navedeno računovodstveno iskazivanje omogućuje raspoređivanje troškova na ona obračunska razdoblja na koja se i odnose, neovisno o tome kada je nastao stvarni izdatak (plaćanje). Prema tome, onaj dio izdatka za trošak koji se odnosi na tekuće obračunsko razdoblje, priznati će se kao trošak u tom obračunskom razdoblju, dok će plaćeni iznosi koji se odnose na troškove budućeg razdoblja biti priznati kao imovina, odnosno aktivno vremensko razgraničenje, sve do trenutka ispunjenja uvjeta za njihovo priznavanje kao rashoda u budućem obračunskom razdoblju. Dakle, one izdatke koji u trenutku nastanka nemaju značajke troškova, jer se odnose na više budućih obračunskih razdoblja, potrebno je vremenski razgraničiti kako bi se svako razdoblje teretilo stvarnim troškovima koji se na njega i odnose.

Primjer 1: Unaprijed plaćeni troškovi osiguranja

U rujnu 20x5. godine društvo X d.o.o. sklopilo je policu osiguranje dugotrajne materijalne imovine te je izvršilo uplatu premije osiguranja prema fakturi dobavljača u ukupnom iznosu od 24.000 EUR. Faktura je plaćena u rujnu 20x5. godine.

Plaćena premija osiguranja odnosi se na razdoblje 1.9.20x5. do 31.8.20x6. godine, stoga ju je potrebno vremenski razgraničiti, kako bi trošak bio priznat u odgovarajuće obračunsko razdoblje. Mjesečni trošak je 2.000 EUR.

Trošak za period 9-12/20x5 godine iznosi ukupno 8.000 EUR, a trošak za razdoblje 1-8/20x6 godine ukupno iznosi 16.000 EUR.

Društvo X d.o.o. trošak razgraničava na mjesečnoj osnovi te ga priznaje u odgovarajuće obračunsko razdoblje.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
20x5. godina				
1.	Faktura dobavljača za premiju osiguranja			
	Obveza prema dobavljaču	24.000,00		220
	Unaprijed plaćeni troškovi osiguranja	24.000,00	1903	
1a.	Plaćanje fakture dobavljaču			
	Obveza prema dobavljaču	24.000,00	220	
	Žiro račun	24.000,00		100
2.	Priznavanje troška za rujan 20x5. godine*			
	Premije osiguranja	2.000,00	462	
	Unaprijed plaćeni troškovi osiguranja	2.000,00		1903
20x6. godina				
S ^o	Početno stanje			
	Unaprijed plaćeni troškovi osiguranja	16.000,00	1903	
1.	Priznavanje troška za siječanj 20x6. godine**			
	Premije osiguranja	2.000,00	462	
	Unaprijed plaćeni troškovi osiguranja	2.000,00		1903

*navedeno knjiženje provesti na mjesečnoj razini i za listopad, studeni i prosinac 20x5. godine

**na isti način potrebno je iskazati (knjižiti) trošak osiguranja u mjesečnom iznosu od 2.000 EUR za sve preostale mjesece u 20x6. godini, do trenutka prestanka osiguranja

Primjer 2: Unaprijed plaćena najamnina

Društvo X d.o.o., obveznik primjene HSFI-a, sklopilo je u prosincu 20x5. godine ugovor o najmu poslovnog prostora sa društvom A d.o.o. za razdoblje od 3 godine, a najam počinje 1.12.20x5. godine. Najma je klasificiran kao poslovni najam. Ugovoreno je da se najamnina plaća unaprijed za razdoblje od 3 mjeseca. Računovodstveno će se razgraničavati na mjesečnoj osnovi.

U prosincu 20x5. godine primljen je račun za najminu za period 12/20x5 - 2/20x6 godine u ukupnom iznosu od 12.000 EUR + PDV 3.000 EUR te je faktura plaćena u ukupnom iznosu u 12/20x5.

Društvo X d.o.o. trošak razgraničava na mjesečnoj osnovi te ga priznaje u odgovarajuće obračunsko razdoblje. Mjesečni trošak najma je 4.000 EUR (iznos je bez PDV-a).

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
20x5. godina				
1.	Faktura dobavljača za najminu i priznavanje mjesečnog troška za 12/20x5			
	Obveza prema dobavljaču	15.000,00		220
	Unaprijed plaćeni troškovi najma	8.000,00	1900	
	Trošak najma (za prosinac)	4.000,00	414	
	Pret porez u primljenim računima	1.000,00	160	
	Pret porez koji još nije priznat (isporuke nisu izvršene)	2.000,00	1609	
1a.	Plaćanje fakture dobavljaču			
	Obveza prema dobavljaču	15.000,00	220	
	Žiro račun	15.000,00		100

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
20x6. godina				
S ^o	Početno stanje			
	Unaprijed plaćeni troškovi najma	8.000,00	1900	
1.	Trošak najma za siječanj			
	Trošak najma	4.000,00	414	
	Unaprijed plaćeni troškovi najma	4.000,00		1900
	Pret porez u primljenim računima	1.000,00	160	
	Pret porez koji još nije priznat (isporuke nisu izvršene)	-1.000,00	160	
2.	Trošak najma za veljaču			
	Trošak najma	4.000,00	414	
	Unaprijed plaćeni troškovi najma	4.000,00		1900
	Pret porez u primljenim računima	1.000,00	160	
	Pret porez koji još nije priznat (isporuke nisu izvršene)	-1.000,00	1609	

Napomena: sve do isteka treće godine najma, transakcije se evidentiraju na isti način kao što je prikazano. Po primitku fakture, vremenski se razgraničavaju.

Sukladno poreznim propisima, u 20x5. godini priznat je pret porez samo za mjesec prosinac, budući da su u tom mjesecu izvršene usluge koje se odnose na 20x5. godinu (a usluge za siječanj i veljaču će biti izvršene tek u 20x6. godini) te je subjekt primio račun. Razmjerni dio pret poreza u iznosu od 1.000 eur biti će priznat u 20x5. godini, a preostali iznos od 2.000 EUR nije moguće privremeno odbiti.

Navedeno je u skladu sa čl. 133. st. 1. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost³ koji navodi sljedeće. „Porezni obveznik ima pravo na odbitak pret poreza 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 pret poreza u onom razdoblju oporezivanja u kojem je primio dobro ili mu je obavljena usluga. Ako porezni obveznik nema račun za primljena dobra ili obavljene usluge do roka za podnošenje prijave PDV-a tada ima pravo na odbitak pret poreza u onom razdoblju oporezivanja u kojem je primio račun.“

Prema tome, u slučaju kada je unaprijed ispostavljen račun, ali usluga još nije obavljena, subjekt može odbiti pret porez u razmjernim iznosima u onom obračunskom razdoblju kada je usluga obavljena, a ne u razdoblju primitka računa⁴. Međutim, u skladu sa čl. 134. st. 1. Pravilnika o PDV-u, ako je za unaprijed izvršeno plaćanje poduzetnik primio račun za predujam do roka za podnošenje prijave PDV, pret porez se može odbiti u razdoblju oporezivanja u kojem je predujam plaćen, neovisno o tome što dobro nije isporučeno ili usluga obavljena.

2.2. Nedospjela naplata prihoda

Prilikom priznavanja i mjerenja nedospjele naplate prihoda vrijedi kako je navedeno u nastavku.

2.2.1. Priznavanje

Nedospjela naplata prihoda priznaje se kao imovina kada se odnosi na prihode koji se odnose na tekuće razdoblje, ali još nisu zadovoljeni kriteriji priznavanja kao potraživanja, npr. nije izdan račun

3 Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost; Nar. nov., br. 79/13-68/25; nadalje Pravilnik o PDV-u

4 Mišljenje Porezne Uprave, 410-19/14-01/51, Urudžbeni broj:513-07-21-01/14-1, od 1.4.2014.



(toč. 14.18. HSFI-a 14). Stoga, subjekt će priznati prihod u računu dobiti i gubitka ako su zadovoljeni uvjeti za njegovo priznavanje, bez obzira što nije izdana faktura ili izvršena naplata. Međutim, umjesto potraživanja potrebno je iskazati aktivno vremensko razgraničenje.

Primjerice, obračunati prihodi najčešće se priznaju iz transakcija koje se evidentiraju u skladu sa odredbama HSFI-a 15 – *Prihodi*, odnosno MSFI-a 15 – *Prihodi od ugovora s kupcima*. Pri tome, radi se o pružanju usluga koje se obavljaju kroz više obračunskih razdoblja, a fakturiranje se vrši tek po završetku usluge. U takvim okolnostima, ako se ishod transakcije vezan uz pružanje usluga i poslovni događaj mogu pouzdano procijeniti, subjekt će priznati prihode prema stupnju dovršenosti transakcije i poslovnog događaja na datum bilance, tj. prihodi će se priznati tijekom vremena mjerenjem napretka prema potpunom ispunjenju obveze izvršenja. Upravo primjena metode stupnja dovršenosti omogućuje priznavanje prihoda u onom obračunskom razdoblju u kojem je usluga pružana. Ako se ishod ne može pouzdano procijeniti, prihod je potrebno priznati samo u visini priznatih rashoda koji su nadoknativi.

Osim toga, jedan od čestih slučajeva priznavanja prihoda i aktivnih vremenskih razgraničenja odnosi se i na obračunate kamate na dane zajmove čije korištenje je ugovoreno kroz dva obračunska razdoblja, a naplata kamata dospijeva zajedno sa otplatom glavnice zajma ili u bilo kojem slučaju kada kamata dospijeva na naplatu u drugom obračunskom razdoblju. Dakle, prihodi od kamata priznaju se na vremenskoj osnovi, po načelu obračunatih kamata na temelju nepodmirene glavnice i po efektivnim kamatnim stopama koje su u primjeni.

2.2.2. Mjerenje i računovodstveno iskazivanje

Stavke nedospjele naplate prihoda **početno se mjere** po fer vrijednosti naknade koja se očekuje primiti ili potraživanja koje se očekuje priznati (toč. 14.26. HSFI-a 14). Drugim riječima, vrši se uračunavanje prihoda (potraživanja) jer nisu zadovoljeni uvjeti za priznavanje potraživanja. **Naknadno mjerenje** uređeno je toč. 14.32. HSFI-a 14, te se vrši na sljedeći način: kad su za dio nedospjele naplate prihoda ispunjeni uvjeti za priznavanje u okviru potraživanja, za taj dio se smanjuje vrijednost nedospjele naplate prihoda i povećava iznos potraživanja. Prema tome, navedena transakcija prilikom naknadnog mjerenja utječe samo na promjenu strukture bilance.

Računovodstveno iskazivanje nedospjele naplate prihoda prikazujemo u nastavku:

Evidentiranje uračunatog prihoda u tekućem razdoblju (knjiženje u tekućoj godini):

191 – obračunata potraživanja (prihodi)	7 – prihodi tekućeg razdoblja
(1)	(1)

(1) Vršiti se uračunavanje prihoda jer nisu zadovoljeni uvjeti za priznavanje potraživanja.

Napomena: radi jednostavnosti prikazana je shema knjiženja bez PDV-a, međutim u određenim okolnostima PDV je potrebno odgovarajuće iskazati.

Uvjeti za priznavanje potraživanja su zadovoljeni, smanjuje se obračunato potraživanje te se priznaje prihod u iznosu koji se odnosi na tekuće razdoblje (knjiženje u idućoj godini):

12 – potraživanja od kupaca	28 – obveze za PDV
(1)	(1)

7 – prihodi tekućeg razdoblja	191 – obračunata potraživanja (prihodi)
(1)	(1)

(1) Izdana je faktura kupcu na ukupni iznos izvršene isporuke/usluge te je obračunat PDV na ukupnu isporuku. U tekućem razdoblju prihod se priznaje samo u iznosu koji se odnosi na tekuće razdoblje.

Primjer 3: Obračunati prihodi od kamata

Društvo X d.o.o. odobrilo je isplatilo dana 31. srpnja 20x5. godine društvu A d.o.o. zajam u iznosu od 200.000 EUR čija je otplata jednokratna u srpnju 20x6. godine. Ugovorena kamatna stopa je 3%. Obračun i plaćanje kamata je kvartalno. Za period 8-10/20x5 godine obračunate su i naplaćene kamate u iznosu od 1.500 EUR

Na datum bilance društvo X d.o.o. obračunalo je kamate koje se odnose na period 11-12/20x5 i priznalo prihod u iznosu od 1.000 EUR.

S obzirom da kamate dospijevaju na naplatu kvartalno, u siječnju 20x6. godine ispostavljena je faktura u ukupnom iznosu od 1.500 EUR (za period 11-12/20x5 i 1/20x6). S te osnove priznat je prihod od kamata za siječanj u iznosu od 500 EUR. Kamate nisu podložne obračunu PDV-a, u skladu sa čl. 40. st. 1. toč.b) Zakona o porezu na dodanu vrijednost⁵. Kamate su naplaćene po dospijeću.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
20x5. godina				
1.	Dani zajam			
	Dani zajmovi nepovezanim poduzetnicima u zemlji	200.000,00	1560	
	Žiro račun	200.000,00		100
2.	Prihodi od kamata (8-10/20x5)			
	Žiro račun	1.500,00	100	
	Prihodi od kamata	1.500,00		772
3.	Obračunati prihodi s osnove kamata za 12/20x5			
	Obračunana potraživanja–prihodi koji nisu mogli biti fakturirani (kamate)	1.000,00	1911	
	Prihodi od kamata	1.000,00		772
20x6. godina				
S ^o	Dani zajmovi nepovezanim poduzetnicima u zemlji	200.000,00	1560	
	Obračunana potraživanja–prihodi koji nisu mogli biti fakturirani (kamate)	1.000,00	1911	
1.	Potraživanje za kamate, uračunavanje obračunatog prihoda i prihod od kamata za veljaču 20x6.			
	Potraživanje za kamate	1.500,00	187	
	Prihodi od kamata	500,00		772
	Obračunana potraživanja–prihodi koji nisu mogli biti fakturirani (kamate)	1.000,00		1911
1a.	Plaćanje kamata			
	Žiro račun	1.500,00	100	
	Potraživanje za kamate	1.500,00		187

⁵ Zakon o porezu na dodanu vrijednost; Nar. nov., br. 73/13-52/25; nadalje Zakon o PDV-u

Primjer 4: Obračunati prihodi s osnove pružanja usluga

Društvo X d.o.o. ugovorilo je uvođenje novog informatičkog sustava u prosincu 20x5. godine sa društvom A d.o.o. Ugovorena vrijednost radova iznosi 150.000 EUR + PDV, a plaćanje je po završetku usluge. Rok završetka usluge je veljača 20x6. godine. Usluga implementacije započela je u prosincu 20x5. godine te je, prema procjeni, dovršeno 30% ugovoreni radova, što iznosi 45.000 EUR + PDV 11.250 EUR. Prihod je na datum bilance priznat prema stupnju dovršenosti.

U veljači 20x6. godine usluga je dovršena u potpunosti te je ispostavljen račun kupcu na iznos od 150.000 EUR + PDV 37.500 EUR. Potraživanje je naplaćeno.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
20x5. godina				
1.	Obračunati prihodi s osnove usluga			
	Obračunati prihodi za usluge koje nisu zaručunane	56.250,00	1910	
	Prihodi s osnove pružanja usluga	45.000,00		752
	Obveza za PDV po nezaračunanim uslugama	11.250,00		260
20x6. godina				
S ^o	Početno stanje			
	Obračunati prihodi za usluge koje nisu zaručunane	56.250,00	1910	
	Obveza za PDV po nezaračunanim uslugama	11.250,00		260
1.	Račun za obavljene usluge i uračunavanje obračunatog prihoda i PDV-a			
	Potraživanja za kupaca	187.500,00	120	
	Prihodi s osnove pružanja usluga	150.000,00		752
	Obveze za PDV	37.500,00		260
	Obračunati prihodi za usluge koje nisu zaručunane	56.250,00		1910
	Prihodi s osnove pružanja usluga	-45.000,00		752
	Obveza za PDV po nezaračunanim uslugama	11.250,00	260	
2.	Naplata potraživanja od kupaca			
	Žiro račun	187.500,00	100	
	Potraživanja od kupaca	187.500,00		120

Sukladno poreznim propisima, društvo X d.o.o. će za mjesec prosinac 20x5. godine iskazati obvezu za PDV po osnovi nezaračunatih isporuka u iznosu od 11.250 EUR. Navedeno je u skladu sa odredbama čl. 36. Pravilnika o PDV-u, jer obveza obračuna PDV-a nastaje kada je nastao oporezivi događaj, a to je u trenutku kada su dobra isporučena ili usluge obavljene. Utvrđena obveza PDV-a iskazuje se u prijavi PDV-a za razdoblje oporezivanja u kojem je obavljena isporuka dobara ili usluga. Ako je oporezivi događaj nastao, a nije izdan račun, obveza obračuna PDV-a nastaje kada je nastao oporezivi događaj. Obveza obračuna PDV-a nastaje u visini PDV-a koji bi bio zaračunan da su za sve isporuke obavljene tijekom razdoblja oporezivanja izdani računi. Ove odredbe ne primjenjuju se na usluge za koje je primatelj obvezan platiti PDV te na isporuke dobara unutar Europske unije oslobođene PDV-a prema čl. 41. Zakona o PDV-u i premještanje dobara u drugu državu članicu radi obavljanja gospodarske djelatnosti. Smatra se da su usluge obavljene u trenutku završetka njihovog korištenja. 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.

3. Pasivna vremenska razgraničenja**ističemo...**

Prema toč. 14.14. HSFI-a 14, pasivna vremenska razgraničenja obuhvaćaju:

- odgođeno plaćanje troškova i
- prihod budućeg razdoblja.

Na datum bilance ove stavke imaju privremeni oblik obveze koji će se u budućem razdoblju pretvoriti u obvezu (ako se radi o uračunatim troškovima), odnosno u prihod (ako se privremeno odgađa priznavanje prihoda). Evidentiranjem pasivnih vremenskih razgraničenja omogućeno je razgraničenje troškova koji nastaju prije izdataka, odnosno razgraničenje primitaka koji su nastali prije prihoda. Ovakav računovodstveni tretman u skladu je sa potrebnom da se u rashode razdoblja moraju uključiti svi rashodi koji se odnose na tekuće razdoblje, čak i kada nije primljen račun, stoga će se umjesto konta obveza koristiti konto vremenskih razgraničenja. Također, prihodi koji su unaprijed naplaćeni, a ne odnose se na tekuće razdoblje, evidentirati će se putem konta vremenskih razgraničenja, a naknadno priznati u prihode razdoblja na koja se odnose.

Pasivna vremenska razgraničenja računovodstveno se iskazuju unutar skupine konta 29 – Odgođeno plaćanje troškova i prihod budućega razdoblja, koja se zatim po potrebi detaljnije analitički razrađuje. Također, pri sastavljanju financijskih izvještaja, a u skladu sa Pravilnikom GFI, pasivna vremenska razgraničenja potrebno je iskazati kao zasebnu bilančnu poziciju pasive, odvojeno od dugoročnih i kratkoročnih obveza te se u GFI izvještaja u Obrascu PO-BIL, iskazuju pod nazivom ODGOĐENO PLAĆANJE TROŠKOVA I PRIHOD BUDUĆEGA RAZDOBLJA (pozicija E).

3.3. Odgođeno plaćanje troškova

Prilikom priznavanja i mjerenja stavki odgođenog plaćanja troškova vrijedi kako je navedeno u nastavku:

3.1.1. Priznavanje

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 skladu sa toč. 14.19. HSFI-a 14. Budući da nije primljen račun, transakcija ne može biti evidentirana kao obveza na kontu dobavljača, već će se transakcija evidentirati na kontu vremenskog razgraničenja, konto 290 – Obračunani troškovi.

Primjerice, subjekt će kao trošak tekućeg razdoblja priznati one troškove za koje nisu primljeni računi, te će ih evidentirati temeljem obračuna ili procjene i naknadno usporediti sa originalnom dokumentacijom (npr. primljenim računom dobavljača). Procjena iznosa troška i obveza treba biti što preciznija, kako ne bi došlo do stvaranja skrivenih dobitaka ili skrivenih gubitaka, naročito na datum bilance. Eventualne razlike između stvarnog i obračunatog iznosa evidentirati će se kao trošak tekućeg razdoblja ili prihod.

Najčešće će subjekt u troškove tekućeg razdoblja uračunati:

- troškove usluga za koje do datuma sastavljanja financijskih izvještaja nisu primljeni računi. Ovi troškovi se odnose na tekuće razdoblje, izdaci će nastati u sljedećem razdoblju, a budući da na datum bilance nije primljena faktura dobavljača,

društvo ne može priznati obvezu već će evidentirati pasivna vremenska razgraničenja.

- usluge koje započnu u tekućem razdoblju, a završavaju u sljedećem razdoblju te će se sukladno ugovoru u potpunosti fakturirati po završetku ugovorenog posla.

Također, konto vremenskog razgraničenja primijeniti će se i prilikom izrade kalkulacije nabavne cijene robe, najčešće kada nije primljena faktura za trošak prijevoza. U tom slučaju procijeniti će se očekivani trošak koji će se evidentirati u poslovnim knjigama, a po primitku računa dobavljača usporediti će se ukalkulirani i stvarni iznos, a za eventualne razlike korigirati vrijednost zaliha robe (ukoliko roba još nije prodana), odnosno knjižiti prihod ili rashod tekućeg razdoblja (ako je roba, do trenutka primitka računa dobavljača, prodana).

3.1.2. Mjerenje i računovodstveno iskazivanje

Stavke se **početno mjere** po fer vrijednosti očekivanog izdatka ili obveze, odnosno po njihovoj nabavnoj vrijednosti ako nije značajno različita od fer vrijednosti (toč. 14.27. HSFI-a 14). Dakle, vrši se uračunavanje troškova jer nisu zadovoljeni uvjeti za priznavanje obveza. **Naknadno mjerenje** uređeno je toč. 14.32. HSFI-a 14 te vrijedi sljedeće: u trenutku kada se za dio odgođenog plaćanja troškova ispune uvjeti za priznavanje u okviru obveza, za taj dio potrebno je smanjiti vrijednost odgođenog plaćanja troškova i povećati iznos obveza. Dakle, ova transakcija prilikom naknadnog mjerenja utječe samo na promjenu strukture bilance.

Računovodstveno iskazivanje odgođenog plaćanja troškova prikazujemo u nastavku.

Evidentiranje uračunatih troškova za 20x5. godinu:

290 – obračunani troškovi	4 – troškovi tekućeg razdoblja
(1)	(1)

(1) Vrši se uračunavanje troškova jer nisu zadovoljeni uvjeti za priznavanje obveza.

Evidentiranje primljenog računa u 20x6. godini za troškove koji se odnose na 20x5. godinu:

290 – obračunani troškovi	220 – obveze prema dobavljačima
(1)	(1)

(1) Primljena je faktura dobavljača u sljedećem obračunskom razdoblju te se vrši zatvaranje obračunatih troškova.

Napomena: radi jednostavnosti prikazana je shema knjiženja bez PDV-a, međutim PDV je potrebno odgovarajuće iskazati

Primjer 5: Obračunati troškovi nabave robe

Društvo X d.o.o. do izrade financijskih izvještaja za 20x5. godinu nije primilo fakturu za prijevoz robe koji je izvršen u prosincu 20x5. godine. Procijenjuje se iznos fakture na 10.000 EUR te se uračunava u nabavnu vrijednost robe (u skladu sa MRS-om 2 – *Zalihe* i HSFI-om 10 – *Zalihe*, ovisne troškove nabave zaliha, npr. prijevoz, ukrcaj, iskrcaj, špediciju i sl. potrebno je uključiti u nabavnu vrijednost robe). U veljači 20x6. godine primljena je faktura na iznos od 10.400 EUR + PDV 2.600 EUR.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
20x5. godina				
1.	Obračunati troškovi			
	Obračunati zavisni troškovi nabave trgovačke robe	10.000,00		291
	Ovisni troškovi nabave robe (prijevoz)	10.000,00	6510	
20x6. godina				
S ^o	Početno stanje			
	Obračunati zavisni troškovi nabave trgovačke robe	10.000,00		291
1.	Primljena faktura dobavljača			
	Obveze prema dobavljačima	13.000,00		220
	Pretporez	2.600,00	160	
	Obračunati zavisni troškovi nabave trgovačke robe	10.000,00	291	
	Ovisni troškovi nabave robe (prijevoz)	400,00	6510	

Primjer 6: Obračunati troškovi reklame

Društvo X d.o.o. ugovorilo je reklamnu kampanju u ukupnom iznosu od 50.000 EUR + PDV koja će se provoditi oglašavanjem na radio postaji u razdoblju prosinac 20x5. do siječanj 20x6. godine. Faktura će se ispostaviti po okončanju usluge u siječnju 20x6. godine. Razmjerni dio troška koji pripada 20x5. godini procijenjen je u iznosu od 30.000 EUR (60% ugovorene vrijednosti, tijekom prosinca 20x5. godine se intenzivnije oglašavalo nego će se tijekom siječnja 20x6. godine). Po okončanju usluge u 20x6. godini primljena je faktura u iznosu od 50.000 EUR + PDV 12.500 EUR.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
20x5. godina				
1.	Obračunati troškovi			
	Obračunati troškovi koji nisu zaračunani, a terete tekuće razdoblje	30.000,00		2900
	Troškovi reklame	30.000,00	415	
20x6. godina				
S ^o	Početno stanje			
	Obračunati troškovi koji nisu zaračunani, a terete tekuće razdoblje	30.000,00		2900
1.	Primljena faktura dobavljača			
	Obveze prema dobavljačima	62.500,00		220
	Pretporez	12.500,00	160	
	Obračunati troškovi koji nisu zaračunani, a terete tekuće razdoblje	30.000,00	2900	
	Troškovi reklame	20.000,00	415	

Primjer 7: Obračunati troškovi kamata

Društvo X d.o.o. s osnove kredita sklopljenog sa bankom plaća kamate polugodišnje. Kamate dospijevaju na plaćanje 31.03.20x6. godine u ukupnom iznosu od 12.000 EUR. Pripadajući iznos koji se odnosi na period od 1.10.-31.12.20x5. godine iznosi 6.000 EUR.

Društvo obračunava pripadajući iznos kamata za 20x5. godinu. U 20x6. godinu su troškovi kamata po dospijeću plaćeni.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
20x5. godina				
1.	Obračunati troškovi			
	Obračunati troškovi kamata	6.000,00		290
	Troškovi kamata	6.000,00	724	
20x6. godina				
S ^o	Početno stanje			
	Obračunati troškovi kamata	6.000,00		290
1.	Plaćanje kamata banci po dospijeću			
	Žiro račun	12.000,00		220
	Troškovi kamata	6.000,00	724	
	Obračunati troškovi kamata	6.000,00	290	

Napomena: tijekom 20x6. godine društvo će na mjesečnoj razini obračunavati troškove kamata, sve do njihovog dospijeća.

3.1. Prihod budućeg razdoblja

Prilikom priznavanja i mjerenja stavki prihoda budućeg razdoblja vrijedi kako je navedeno u nastavku.

3.2.1. Priznavanje

Prihod budućeg razdoblja priznaje se ako nisu zadovoljeni uvjeti za priznavanje prihoda u računu dobiti i gubitka tekućeg razdoblja (toč. 14.20. HSFI-a 14). To će biti u sljedećim okolnostima:

- ako je u tekućem razdoblju ostvarena naplata, a prihod se odnosi na buduće razdoblje. Primjerice, ako je primljena pretplata na časopis za iduću godinu, transakcija će se evidentirati na kontu 292 – Unaprijed naplaćeni prihodi.
- ako postoje uvjeti za priznavanje potraživanja, ali uvjeti za priznavanje prihoda tekućeg razdoblja nisu još ostvareni, subjekt će ih iskazati kao pasivno vremensko razgraničenje. Prihod će se priznati u onom razdoblju kada se zadovolje uvjeti za njegovo priznavanje, a sukladno zahtjevima HSFI-a 15 i MSFI-a 15. Prema tome, ako neki od uvjeta propisanih računovodstvenim standardima nije zadovoljen, prihod ne treba priznati, već ga treba odgoditi, a evidentirati će se na kontu 293–Odgođeno priznavanje prihoda
- subjekt će razgraničiti prihode i u slučaju primitka državnih potpora (detaljnije definirano u MRS-u 20 – Računovodstvo za državne potpore i objavljivanje državne pomoći te u nekoliko HSFI-jeva; HSFI 5, HSFI 11, HSFI 14, HSFI 15). U takvim okolnostima, subjekt mora državne potpore priznati kao prihod tijekom više razdoblja kako bi se sučelili s odgovarajućim rashodima. Odgođeni prihod iskazuje se na kontu 294–Odgođeno priznavanje prihoda iz državnih potpora. U slučaju da se radi o potpori koja je povezana sa dugotrajnom imovinom koja se amortizira, jedna od mogućnosti je da subjekt najprije priznaje potporu kao odgođeni prihod, a zatim na sustavnoj osnovi priznaje prihod tijekom vijeka upotrebe imovine, u razdobljima i omjerima u kojima se priznaje i trošak amortizacije te imovine.

3.2.2. Mjerenje i računovodstveno iskazivanje

Stavke koje se odnose na prihod budućeg razdoblja **početno se mjere** u iznosu koji je jednak primljenim iznosima ili priznatim potraživanjima (toč. 14.28. HSFI-a 14). Dakle, vrši se priznavanje odgođenog prihoda jer nisu zadovoljeni uvjeti za priznavanje prihoda tekućeg razdoblja. **Naknadno mjerenje** uređeno je toč. 14.31. HSFI-a 14 te vrijedi sljedeće: kada su za dio prihoda budućeg razdoblja ispunjeni uvjeti priznavanja u računu dobiti i gubitka, za taj dio se smanjuje vrijednost prihoda budućeg razdoblja priznatih u bilanci i povećava se iznos prihoda u računu dobiti i gubitka. U slučaju da za neki prihod budućeg razdoblja dođe do promjene očekivanog iznosa budućih prihoda, za taj iznos treba umanjiti odgođene prihode prethodno priznate u bilanci (toč. 14.33. HSFI-a 14).

Računovodstveno iskazivanje može se prikazati na način prikazan u nastavku.

Evidentiranje odgođenog prihoda za 20x5. godinu:

12 – potraživanja (ili 100 – žiro račun)	293 do 296 – odgođeni prihod (ili prihod budućeg razdoblja)
(1)	(1)

(1) Vršiti se priznavanje odgođenog prihoda jer nisu zadovoljeni uvjeti za priznavanje prihoda tekućeg razdoblja.

Evidentiranje priznavanja prihoda u 20x6. godini:

293 do 296 – odgođeni prihod (ili prihod budućeg razdoblja)	7 – prihodi tekućeg razdoblja
(1)	(1)

(1) Uvjeti za priznavanje prihoda su zadovoljeni.

Napomena: radi jednostavnosti prikazana je shema knjiženja bez PDV-a, međutim PDV je potrebno odgovarajuće iskazati

Primjer 8: Unaprijed naplaćeni prihod

Društvo X d.o.o. sklopilo je ugovor o najmu poslovnog prostora sa društvom A d.o.o. Ugovoreno je da se najamnina plaća unaprijed. Društvo X d.o.o. fakturiralo je najam poslovnog prostora koji se odnosi na period 12/20x5 do 2/20x6. Ukupni iznos fakture je 15.000 EUR + PDV 3.750 EUR. Iznos od 5.000 EUR odnosi se na prihod za 20x5. godinu. Faktura je plaćena u potpunosti u 20x5. godini.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
20x5. godina				
1.	Potraživanja od kupaca i obračun prihoda			
	Potraživanja za kupaca	18.750,00	120	
	Prihodi s osnove pružanja usluga	5.000,00		752
	Obveze za PDV	3.750,00		260
	Unaprijed naplaćeni prihodi	10.000,00		292
1a.	Naplata potraživanja od kupaca			
	Potraživanja za kupaca	18.750,00		120
	Žiro račun	18.750,00	100	
20x6. godina				
S ^o	Početno stanje			
	Unaprijed naplaćeni prihodi	10.000,00		292
1.	Priznavanje odgođenog prihoda			
	Prihodi s osnove pružanja usluga	10.000,00		752
	Unaprijed naplaćeni prihodi	10.000,00	292	

U skladu sa čl. 36. st. 9. Pravilnika o PDV-u ako je porezni obveznik izdao račun, a nije isporučio dobra ili obavio uslugu, ne nastaje obveza obračuna PDV-a ako izdani račun stornira. Međutim, ako račun nije storniran, porezni obveznik koji ga je izdao obavezan je obračunati PDV platiti sukladno čl. 79. st. 11. Zakona o PDV-u.

Primjer 9: Unaprijed naplaćeni prihod

Društvo X d.o.o. vrši usluge emitiranja promidžbenih poruka u periodu 16.12.20x5. do 05.01.20x6. godine. U prosincu 20x5. godine izdan je račun na ukupni iznos od 12.000 EUR + PDV 3.000 EUR, koji se odnosi na ukupnu dogovorenu uslugu emitiranja te je faktura odmah plaćena u 20x5. godini. Na datum bilance emitirano je 75% ugovorenih usluga, što iznosi 9.000 EUR.

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
20x5. godina				
Potraživanja od kupaca i obračun prihoda				
1.	Potraživanja za kupaca	15.000,00	120	
	Prihodi s osnove pružanja usluga	9.000,00		752
	Obveze za PDV	3.000,00		260
	Unaprijed naplaćeni prihodi	3.000,00		292
Naplata potraživanja od kupaca				
1a.	Potraživanja za kupaca	15.000,00		120
	Žiro račun	15.000,00	100	
20x6. godina				
Početno stanje				
S°	Unaprijed naplaćeni prihodi	3.000,00		292
Priznavanje odgođenog prihoda				
1.	Prihodi s osnove pružanja usluga	3.000,00		752
	Unaprijed naplaćeni prihodi	3.000,00	292	

Primjer 10: Prihod budućeg razdoblja – odgođeni prihod s osnove državne potpore za dugotrajnu materijalnu imovinu koja se amortizira

Društvu X d.o.o. odobrena je državna potpora za nabavu stroja koja iznosi 60% vrijednosti imovine. Primljena je faktura dobavljača za nabavu opreme u iznosu od 200.000 EUR + PDV 50.000 EUR. Faktura je plaćena.

Državna potpora doznačena je u iznosu od 60% vrijednosti stroja, odnosno 120.000 EUR (vrijednost bez PDV-a). Državna potpora knjiži se kao odgođeni prihod.

Procijenjeni vijek upotrebe stroja je 5 godina, tj. stopa amortizacije 20%. Stroj je stavljen u upotrebu 31.03.20x5. godine. Obračunata je amortizacija za prvu godinu korištenja iznosi 30.000 EUR (200.000 EUR × 20%/12 mj × 9 mj).

Za prvu godinu korištenja (20x5. godinu) priznat je i pripadajući dio prihoda od državne potpore u iznosu od 18.000 EUR (60% od obračunatog troška amortizacije), odnosno 120.000 EUR × 20%/12 mj × 9 mj. Za iznos navedenog prihoda potrebno je ukinuti odgođeni prihod.

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
20x5. godina				
1. Faktura dobavljača				
	Imovina u pripremi	200.000,00	056	
	Obveze prema dobavljačima	250.000,00		220
	Pret porez	50.000,00	160	
1a. Plaćanje fakture dobavljaču				
	Žiro račun	250.000,00		100
	Obveza prema dobavljaču	250.000,00	220	
2. Primljena državna potpora				
	Žiro račun	120.000,00	100	
	Odgođeno priznavanja prihoda od državnih potpora	120.000,00		294
3. Prijenos imovine u upotrebu				
	Strojevi	200.000,00	030	
	Imovina u pripremi	200.000,00		056
4. Obračun amortizacije				
	Trošak amortizacije	30.000,00	4302	
	Ispravak vrijednosti	30.000,00		032
5. Prihod za 1. godinu korištenja				
	Odgođeno priznavanja prihoda od državnih potpora Ispravak vrijednosti	18.000,00	294	
	Prihodi od državnih potpora	18.000,00		766

Budući da za nabavu imovine iz sredstava državne potpore nije odobren puni iznos nabavne vrijednosti imovine, već je odobreno 60% od ukupnog iznosa troška nabave imovine, prihod razdoblja i ukidanje odgođenog prihoda ne priznaje se u ukupnom iznosu obračunate amortizacije za tekuću godinu, već samo u visini od 60% obračunate amortizacije. Međutim, u slučaju kada se nabava imovine u potpunosti financira iz državne potpore, prihod razdoblja s osnove ukidanja odgođenog prihoda jednak je iznosu ukupnog obračunatog godišnjeg iznosa troška amortizacije.

4. Zaključak

U skladu sa načelom nastanka poslovnog događaja, prihode i rashode potrebno je evidentirati u onom razdoblju kojem pripadaju, neovisno o stvarnom nastanku primitka ili izdatka. Kako bi se prihodi i rashodi ispravno evidentirali i vremenski razgraničili u obračunska razdoblja na koja se i odnose, subjekt mora u odgovarajućim okolnostima za takve transakcije evidentirati aktivna ili pasivna vremenska razgraničenja. Stavke vremenskih razgraničenja iskazuju se na zasebnim pozicijama aktive, odnosno pasive, na način da se priznaju unaprijed plaćeni troškovi i nedospjela naplata prihoda, ako se radi o aktivnim vremenskim razgraničenjima, odnosno kao odgođeno plaćanje troškova i prihod budućeg razdoblja, ako se radi o pasivnim vremenskim razgraničenjima. Potrebno je obratiti i pozornost na ispravnost evidentiranja PDV-a, ovisno o kojoj se vrsti vremenskog razgraničenja radi.