

33. predavanje

Grupa 49 - pasivna vremenska razgraničenja

Vremenska razgraničenja rashoda i prihoda je metoda koja služi da se u knjigovodstvu izvrši njihova klasifikacija po vremenu stvarnog nastanka. Za vremenska razgraničenja se može reći da su to takvi računi (konta) u knjigovodstvu koja služe da se vremenski razgraniče - prenesu ili raspodele rashodi i prihodi na onaj obračunski period na kojim se oni stvarno odnose. Vremenska razgraničenja se koriste uvek kada se trenutak (vreme) nastanka rashoda ili prihoda ne podudara sa trenutkom njihovog plaćanja (isplate ili naplate). Isto tako, računi vremenskih razgraničenja primenjuju se i kada rashodi i prihodi nisu poznati, a potrebno je, radi obračuna što tačnijeg finansijskog rezultata, kalkulacije i si., da budu obuhvaćeni knjigovodstvenom evidencijom.

Na računima grupe 49 - Pasivna vremenska razgraničenja, iskazuju se unapred naplaćeni, odnosno obarčunati prihodi i troškovi tekućeg perioda za koje nije primljena isprava, ili kad obaveza plaćanja nastaje u budućem periodu. U okviru ove grupe predviđeni su sledeći računi:

- 1) Račun 490 - Unapred obračunati troškovi,
- 2) Račun 491 –Unapred naplaćeni prihodi
- 3) Račun 494 - Razgraničeni zavisni troškovi nabavke,
- 4) Račun 495 - Odloženi prihodi i primljene donacije,
- 5) Račun 496 - Razgraničeni prihodi po osnovu potraživanja,
- 6) Račun 498 - Odložene poreske obaveze,
- 7) Račun 499 - Ostala pasivna vremenska razgraničenja.

Račun 490 - Unapred obračunati troškovi

Na račun 490 - Unapred obračunati troškovi, iskazuju se obračunati troškovi koji terete tekući obračunski period, a nisu fakturisani, kao što su obračunati troškovi zakupnine, grejanja, obračunate kamate i ostali troškovi koji nisu fakturisani u periodu na koji se odnose.

Primer:

1. Preduzeće X je na dan sastavljanja bilansa stanja obračunalo troškove koji su nastali, a za koje nisu primljeni računi od dobavljača, i to:

- troškove reklame 50.000 din.;
- troškove zakupa 200.000 din. ;
- troškove PTT usluga 25.000 din.;
- troškove električne energije 15.000 din.

2. U narednom obračunskom periodu dobavljači su dostavili račune.

Knjiženje	Duguje	Potražuje
<hr/>		
1) 535 - Troškovi reklame i propaganda	50.000	
533 - Troškovi zakupa	200.000	
531 - Troškovi transportnih usluga	25.000	
513 - Troškovi energije	15.000	
490 - Unapred obračunati troškovi		290.000
za unapred obračunate troškove		
<hr/>		
2) 490- Unapred obračunati troškovi	290.000	
435-Dobavljačiu zemlji		290.000
za primljene račune dobavljača		
<hr/>		

Račun 491 –Unapred naplaćeni prihodi

Naračunu 491 –Unapred naplaćeni prihodi, iskazuju se naplaćeni prihodi u tekućem periodu koji se odnose na naredni obračunski period.

Primer:

Preduzeće X je unapred naplatilo zakupninu opreme, za period od 01.oktobra tekuće godine do 30. septembra naredne godine, u iznosu od 144.000 din. (PDV 24.000 din). Obračunati prihod od zakupa za tekuću godinu.

Knjiženje	Duguje	Potražuje
<hr/>		
1) 241 - Tekući račun	144.000	
472 - PDV u primljenim avansima po opštoj stopi		24.000
491 - Unapred naplaćeni prihodi za unapred naplaćenu zakupninu		120.000
<hr/>		
2) 491 -Unapred naplaćeni prihodi	30.000	
650 - Prihodi od zakupnina za obračunat prihod za tekući period		30.000
<hr/>		

Račun 494 - Razgraničeni zavisni troškovi nabavke

Na računu 494 - Razgraničeni zavisni troškovi nabavke, iskazuju se zavisni troškovi nabavke osnovnih sredstava, robe, materijala, rezervnih delova i si. koji nisu fakturisani u momentu knjiženja nabavke. Naime, da bi se omogućilo pravilno utvrđivanje visine nabavne vrednosti imovine, neophodno je u momentu knjiženja, odnosno sastavljanja kalkulacije nabavne vrednosti uključiti sve troškove koji cine nabavnu vrednost. Po dobijanju fakture za stvarne troškove nabavke zadužuje se ovaj račun u korist odgovarajućeg računa obaveze.

Primer:

Preduzeće X je nabilo robu i za njen prevoz angažovalo preduzeće Y. Do momenta knjiženja, odnosno obracuna nabavne vrednosti robe nije primljen račun o izvršenom prevozu. Preduzeće X je po osnovu očekivanih troškova prevoza robe obračunalo iznos od 10.000 dinara. Preduzeće Y dostavilo je račun za usluge prevoza na iznos od 10.000 dinara, plus 20% PDV.

Knjiženje	Duguje	Potražuje
1) 130 - Obračun nabavke robe	10.000	
494 - Razgraničeni zavisni troškovi nabavke		10.000
za obračun troškova prevoza		
2) 494 - Razgraničeni zavisni troškovi nabavke	10.000	
270 - PDV u primljenim fakturama	2.000	
435 - Dobavljači u zemlji		12.000
- za primljenu fakturu od dobavljača		

Račun 495 - Odloženi prihodi i primljene donacije

Na računu 495 - Odloženi prihodi i primljene donacije, iskazuju se primljene donacije i državna davanja u skladu sa MRS 20 i ostalim relevantnim MRS.

Saglasno MRS 20, državna dodeljivanja se priznaju kao prihod za periode koji su potrebni da se ona, povežu sa odnosnim troškovima za čije nadoknađivanje su predviđena, osim dodeljivanja koje se prima kao nadoknada za rashode ili gu-bitke koji su već nastali ili radi pružanja hitne finansijske podrške preduzeću bez daljih troškova po tom osnovu, a koje se priznaje kao prihod u periodu u kojem je primljeno, kao vanredna stavka.

Primer:

Po osnovu namenske donacije nevladina organizacija X je primila iznos od 80.000 dinara za organizovanje četiri seminara, sa temom razvoj demokracije u RS. U tekućoj godini su održana dva seminara koja su koštala 52.000 din.

Knjiženje	Duguje	Potražuje
<hr/>		
1) 241 -Tekući račun	80.000	
495 - Odloženi prihodi i primljene donacija za primljenu donaciju		80.000
<hr/>		
2) 495 - Odloženi prihodi i primljene donacije	28.000	
641 - Prihodi po osnovu uslovljenih donacija -za razgraničenje prihoda po osnovu primljene donacije		28.000
<hr/>		

Račun 496 - Razgraničeni prihodi po osnovu potraživanja

Na računu 496 - Razgraničeni prihodi po osnovu potraživanja, iskazuju se prihodi od naplate transakcionih troškova po osnovu datih kredita, kupljenih hartija od vrednosti i drugih plasmana koji se, u skladu sa MRS 39, vode po amortizovanoj vrednosti primenom efektivne kamatne stope. Prihodi od naplate transakcionih troškova prenose se u prihode u periodu naplate plasmana po osnovu kojih su nastale.

Amortizovana vrednost finansijskog sredstva ili finansijske obaveze je iznos po kome su finansijsko sredstvo ili obaveza mereni prilikom početnog priznavanja umanjen za otplate glavnice, uvećan ili umanjen za ukupnu amortizaciju svake razlike između tog početnog iznosa i iznosa dospeća, i umanjen za bilo koji otpis (direktno ili putem ispravke vrednosti) usled obezvređenja ili nenaplativosti.

Metod efektivne kamatne stope je metod obračunavanja amortizacije korišćenjem efektivne kamatne stope finansijskog sredstva ili finansijske obaveze.

Efektivna kamatna je stopa koja precizno diskontuje očekivani tok budućih gotovinskih plaćanja do dospeća ili do sledećeg datuma ponovnog utvrđivanja cena na tržištu na iskazani tekući neto iznos finansijskog sredstva ili finansijske obaveze. To obračunavanje uključuje sve naknade i poene koji su plaćeni ili primljeni između ugovornih strana. Efektivna kamatna stopa se ponekad određuje kao ravnomeran prinos do dospeća ili do sledećeg datuma ponovnog utvrđivanja cena, i predstavlja internu stopu prinosa finansijskog sredstva ili finansijske obaveze za taj period.

Saglasno MRS 39, stav 17, transakcioni troškovi su dodatni troškovi koji se mogu pripisati sticanju ili otudjenju finansijskog sredstva ili obaveze. Transakcioni troškovi uključuju naknade i provizije isplaćene agentima, savetnicima, brokerima i dilerima; takse regulatornih agencija i berzi hartija od vrednosti; i poreze i dažbine po osnovu transfera. Transakcioni troškovi ne uključuju premiju na dug ili eskont, troškove finansiranja ili raspodelu internih administrativnih troškova ili troškova držanja hartija od vrednosti (holding costs).

Primer:

Preduzeće X je odobrilo preduzeću Y dugoročnu pozajmicu u iznosu od 100.000 dinara uz obarčun kamate od 20.000 dinara.

Knjiženje	Duguje	Potražuje
1) 048 - Ostali dugoročni finansijski plasmani	120.000	
241 - Tekući račun		100.000
496 - Razgraničeni prihodi po osnovu potraživanja za odobrenu pozajmicu		20.000

Račun 498 - Odložene poreske obaveze

Na računu 498 - Odložene poreske obaveze, iskazuju se iznosi poreza na dobit koji se plaćaju u narednim periodima po osnovu oporezivih privremenih razlika u skladu sa MRS 12 - Porezi iz dobitka.

Saglasno MRS 12, odložene poreske obaveze su iznosi poreza iz dobitka koji se plaćaju u narednim periodima po osnovu oporezivih privremenih razlika, a odložena poreska sredstva su iznosi poreza iz dobitka koji se mogu povratiti u narednim periodima po osnovu:

- a) odbitnih privremenih razlika;
- b) neiskorišćenih poreskih odbitaka koji se prenose u naredni period; i
- c) neiskorišćenih poreskih dobitaka koji se prenose u naredni period.

Privremene razlike su razlike između iznosa sredstva ili obaveze koje su iskazane u bilansu stanja i njihove poreske osnovice. Privremene razlike mogu biti bilo:

a) oporezive privremene razlike, koje obuhvataju privremene razlike koje će da imaju zarezultat oporezive iznose prilikom utvrđivanja oporezivog dobitka (oporezivog gubitka) budućih perioda kada se iznos sredstva ili obaveze koja je iskazana u bilansu stanja povrati ili izmiri; ili

b) odbitne privremene razlike, odnosno privremene razlike koje će da imaju za rezultat iznose koji se odbijaju prilikom utvrđivanja oporezivog dobitka (oporezivog gubitka) budućih perioda kada se iznos sredstva ili obaveze koji je iskazan u bilansu stanja povrati ili izmiri.

Najčešće se odložene poreske obaveze iskazuju po osnovu razlike između vrednosti nekretnina, postrojenja i opreme iskazane u knjigovodstvu osnovnih sredstava u odnosu na vrednosti koje se za njih evidentiraju u poreskim evidencijama.

Ova razlika nastaje kod onih preduzeća koja za procenu vrednosti nekretnina, postrojenja i opreme koriste metod tržišne (fer) vrednosti. Kod ovih preduzeća se zbog procene vrednosti razlikuje nabavna vrednost nekretnina, postrojenja i opreme iskazana u knjigovodstvu u odnosu na poresku evidenciju gde se ne vrši korekcija nabavne vrednosti zbog efekata procene.

Primer:

Preduzeće X, koje vrednost nekretnina procenjuje po tržišnoj (fer) vrednosti, raspolaže nekretninama čija je nabavnavrednost 200.000 dinara. Na dan sastavljanja bilansa stanja preduzeće je procenom utvrdilo da je tržišna vrednost nekretnina 240.000 dinara. Prema poreskim propisima porez na dobitak iznosi 10%.

Knjizenje	Duguje	Potražuje
1) 022 - Nekretnine, postrojenja i oprema	40.000	
330 - Revalorizacione reserve		36.000
498 - Odložene poreske obaveze za revalorizaciju nekretnina		4.000

Racun 499 - Ostala pasivna vremenska razgraničenja

Na račun 499 - Ostala pasivna vremenska razgraničenja, iskazuju se ostala pasivna vremenska razgraničenja koja nisu iskazana na posebnim računima u okviru grupe 49 .