

Као и прошле године, тако је и у току састављања финансијских извештаја за 2009. годину донет *Правилник о изменама и допунама Правилника о Контном оквиру за привредна друштва, задруге, друга правна лица и предузетнике*, који је објављен у „Сл. гласнику РС”, бр. 4/10, од 29.1.2010. Правилник ступа на снагу наредног дана од дана објављивања и може се применити на састављање годишњег финансијског извештаја за 2009. годину.

Детаљнија објашњења дата су у РП, бр. 6/2010, који је изашао из штампе 1. фебруара 2010, а у наставку издвајамо најважније.

Суштина измена *Правилника о Контном оквиру* односи се на прописивање могућности да обвезник одлучи да у годишњем финансијском извештају за 2009. годину ефекте обрачунатих курсних разлика и обрачунате валутне клаузуле **по основу дугорочних потраживања и обавеза** не искаже као приход, односно расход текућег периода. Уместо тога, нето ефекат обрачунатих курсних разлика, односно нето ефекат обрачунате валутне клаузуле по основу дугорочних потраживања и обавеза може се исказати на рачунима 499 - Остала пасивна временска разграничења, односно 289 - Остала активна временска разграничења.

1. Могућност временског разграничења односи се само на дугорочна потраживања и обавезе

За разлику од прошле године, када се могућност временског разграничења могла применити на сва потраживања и обавезе (краткорочне и дугорочне), скрећемо пажњу на то да се, овог пута, могућност временског разграничења односи само на дугорочна потраживања и обавезе. Дакле, **није прописана могућност временског разграничења по основу краткорочних обавеза и потраживања у иностраној валути или са уговореном валутном клаузулом**. Обрачунати ефекти по основу краткорочних позиција морају се признавати у складу са МСФИ, као приходи и расходи периода.

Краткорочне обавезе су оне које доспевају у периоду од годину дана од дана биланса стања. У складу са тим, временско разграничење не може да се изврши по основу обавеза које доспевају у току 2010. године, већ само по основу обавеза које доспевају 2011. или касније. Исто правило важи и у случају потраживања.

Према томе, ентитет може да одлучи да одступи од примене МСФИ, али само уколико има дугорочне обавезе, односно дугорочна потраживања (у иностраној валути и са уговореном валутном клаузулом) са роком доспећа у 2011.

или касније. По основу потраживања и обавеза које доспевају у току 2010. године није могуће извршити временско разграничење.

2. Утврђивање нето ефекта

Правилником је прописано да се могућност временског разграничења односи на **нето ефекат** обрачунате курсне разлике. Нето ефекат може постојати само код обвезника који истовремено има позитивне и негативне обрачунате курсне разлике по основу дугорочних потраживања и обавеза у иностраној валути. На пример, обвезник има дугорочне обавезе по основу кредита у иностраној валути, по основу којих је утврдио негативне курсне разлике, али истовремено има и дугорочна потраживања у иностраној валути, по основу којих је утврдио позитивне курсне разлике. Разлика између обрачунатих негативних и позитивних курсних разлика представља нето ефекат који може бити предмет временског разграничења.

3. Пренос разграничених ефеката на приходе и расходе врши се искључиво на дан доспећа

С обзиром на то да разграничени ефекти не могу вечно остати на позицијама временских разграничења (АВР и ПВР), одредбама Правилника прецизно је дефинисано да се сразмерни износ разграничених ефеката преноси на приходе, односно расходе, **на дан доспећа** обавезе, односно потраживања по основу којих су ефекти обрачунати. У складу са тим, ентитет који је извршио временско разграничење не може да преноси разграничене ефекте на приходе и расходе ни пре ни после дана доспећа, већ искључиво у обрачунском периоду у којем су обавезе, односно потраживања доспели за плаћање, односно наплату.

У вези са питањем преноса разграничених ефеката на приходе и расходе, подсећамо претплатнике да је објављено и Мишљење Министарства финансија у РП, бр. 2-3/10, стр. 368, а у наставку поново цитирамо закључни део:

МФ, бр. 110-00-511/2009-16, од 29.12.2009.

„Имајући у виду наведене одредбе, у случају када је правно лице извршило разграничење ефеката обрачунатих курсних разлика и валутне клаузуле по основу обавеза или потраживања која доспевају у току 2009, али и 2010. и наредних година, према нашем мишљењу, Правилником није прописана могућност да се приликом састављања финансијског извештаја за 2009. годину, на расходе, односно приходе пренесе укупан износ разграничених негативних, односно позитивних ефеката валутне клаузуле и курсних разлика, већ само износ

разграничених ефеката по основу обавеза и потраживања доспелих у 2009. години".

Према томе, ентитет који се прошле године определио да одступи од доследне примене МСФИ и примени могућност временског разграничења, дужан је да доследно примењује *Правилник о Контном оквиру*. То значи да на рачуне прихода и расхода у билансу успеха за 2009. годину ентитет не може да пренесе неки произвољни износ, већ само износ разграничених ефеката по основу обавеза и потраживања доспелих у 2009. години.

У вези са овим питањем, посебно скрећемо пажњу на то да пренос разграничених ефеката на приходе и расходе утиче на пореску основицу пореза на добит, па би одступање од *Правилника о Контном оквиру* имало за последицу утврђивање износа пореза на добит на начин супротан закону. Извесно је да ће се надлежни порески органи у поступку контроле пореза на добит придржавати *Правилника о Контном оквиру*, цитираног мишљења Министарства финансија, као и ставова изложених у *Рачуноводственој пракси*.

4. Обавеза обелодањивања разграничених ефеката

Правилником је прописано да су правна лица, у случају примене могућности временског разграничења, дужна да приликом састављања финансијских извештаја за 2009. годину у Напоменама уз финансијске извештаје обелодане износе разграничених ефеката уговорене валутне клаузуле и разграничених курсних разлика.

С обзиром на то да прописана могућност временског разграничења нема никакве везе са МСФИ, већ представља значајно одступање од њих, поред обелодањивања разграничених ефеката, ентитет који се буде определио да поступи у складу са изменама Правилника не може за своје финансијске извештаје тврдити да су састављени у складу са МСФИ, што, такође, треба обелоданити у Напоменама.