

PORESKI I RAČUNOVODSTVENI ASPEKT REZERVISANJA

Radmila Trklja,¹ Milan Trklja,² Bojan Labović³

^{1,3} Visoka ekonomska škola strukovnih studija Peć u Leposaviću

² Opština Smederevska Palanka

Korespondencija: radatrklja@gmail.com¹

Vrsta rada: Pregledni rad

Primljeno: 15.04.2020; Prihvaćeno: 04.06.2020

Sažetak: Na kraju izveštajnog perioda prilikom sastavljanja finansijskih izveštaja, potrebno je obratiti pažnju da li finansijski izveštaji uključuju sve rashode obračunskog perioda. Rezervisanja se iskazuju kao rashod razdoblja samo kada njihovo priznavanje u tekućem periodu zadovoljava određene zahteve propisane računovodstvenim standardima. Korišćenje rezervisanja evidentira se najčešće formiranjem obaveze prema dobavljaču, zaposlenom i drugim licima tako što se direktno umanjuje rezervisanje, odnosno evidentira se trošak u Bilansu uspeha. MRS 37 - Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina definiše da je rezervisanje obaveza sa neizvesnim rokom dospeća ili neizvesnim iznosom, a da je obaveza - sadašnja obaveza poslovnog subjekta zasnovana na prošlim događajima, za čije se izmirenje očekuje da će za rezultat imati odliv resursa koji predstavljaju ekonomske koristi iz poslovnog subjekta. Moramo naglasiti da su rezervisanja definisana i drugim standardima - na primer MRS 19 - Primanja zaposlenih, kojim se definišu rezervisanja za naknade i druge beneficije zaposlenih. Međutim, u radu autor obrađuje poreski i računovodstveni tretman pojedinih rezervisanja koji se pojavljuju u praksi, kao što su: rezervisanja za otpremnine zaposlenih, rezervisanja za troškove u garantnom roku, rezervisanja za nagrade i druge beneficije, rezervisanje za troškove sudskih sporova i sl..

Ključne reči: dugoročna rezervisanja, troškovi rezervisanja, finansijski izveštaji, otpremnine, sudski sporovi.

Uvod

Oblast rezervisanja najdirektnije je regulisana u okviru MRS 37 -

Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina. Pored MRS 37, rezervisanja su u određenim segmentima regulisana sledećim

standardima: MSFI 4 Ugovori o osiguranju, MRS 1 Prezentacija finansijskih izveštaja, MRS 2 Zalihe, MRS 10 Događaji posle izveštajnog perioda, MRS 11 Ugovori o izgradnji, MRS 12 Porez na dobitak, MRS 16 Nekretnine, postrojenja i oprema, MRS 17 Lizing, MRS 18 Prihodi, MRS 19 Primanja zaposlenih.

Rezervisanje može biti kratkoročno i dugoročno. I dugoročna i kratkoročna rezervisanja formiraju se i povećavaju po izmeni procene na teret računa 541-549 (Troškovi rezervisanja - Ostala rezervisanja), a smanjuju po izmeni procene u korist računa 678 - Prihodi od ukidanja dugoročnih i kratkoročnih rezervisanja.

U skladu sa MRS 37 i MSFI za MSP Odeljak 21 rezervisanja se odnose na:

- rezervisanja za troškove u garantnom roku;
- rezervisanja za obnavljanje prirodnih bogatstava;
- rezervisanja za zadržane kaucije i depozite;
- rezervisanja za troškove restrukturiranja;
- rezervisanja za troškove sudskih sporova; i
- ostala dugoročna rezervisanja.

Napominjemo da kada je u pitanju rezervisanje neizvesnost roka dospeća i / ili iznosa treba da bude značajna. Ako imamo primer kada su u pitanju unapred obračunati troškovi koji se evidentiraju na računu 490 (tzv. akruali), reč je dobrima ili uslugama koji su već primljeni ali još uvek nisu plaćeni i fakturisani, pa postoji mala neizvesnost u vezi sa dospećem i /ili u konačnom iznosu. S tim u vezi, takve stavke nisu rezervisanja, iako uključuju procenjivanje iznosa koji se evidentira. Sa druge strane, obaveze u garntnom roku su obaveze prema kupcima za popravku dobara koja su već prodana, u kom slučaju postoji značajna neizvesnost o tome kada će i koliki iznos troškova nastati po prodavca, iako je najčešće poznato koji je konačan rok u kome važi garancija, tako da to jeste rezervisanje u smislu MRS 37, a priznaje se uz ispunjavanje ostalih uslova iz standarda. U nastavku autor se fokusira na poreski i računovodstveni tretman: ugovora o izgradnji, otpremnina, neiskorišćenih godišnjih odmara kao i sudskih sporova.

1. Priznavanje rezervisanja u skladu sa MRS 37

Rezervisanje će biti priznato kada :

- poslovni subjekat ima sadašnju obavezu kao posledicu prošlog događaja;

- je verovatno da će odliv resursa koji predstavljaju ekonomske koristi biti zahtevan da se izmiri obaveza; i
- može se napraviti pouzdana procena iznosa obaveza.

Ukoliko nisu ispunjeni svi ovi uslovi, rezervisanje neće biti priznato. Važno je razumeti kada sve poslovni subjekat ima sadašnju obavezu, što proizilazi iz dve grupe obaveza : zakonskih i izvedenih. [Đorđević, 2020, 55]

Zakonske obaveze u smislu MSFI su one koje proističu iz:

- ugovora;
- zakona; ili
- drugih vidova primene zakona.

Izvedene obaveze su one koje proizilaze iz aktivnosti poslovnog subjekta kada je:

- putem ustanovljenog modela prethodne prakse, objavljenih politika ili dovoljno određenih tekućih izveštaja društvo ostalim stranama nagovestilo da će prihvatiti određene obaveze; i
- kao rezultat toga, poslovni subjekat je probudio opravdano očekivanje ostalih strana da će ispuniti te obaveze.

Smatra se da je odliv resursa verovatan ako je verovatnoća preko 50% da će do njega doći. Kada su u pitanju dugoročna rezervisanja,

važno je razmotriti da li je materijalno značajan efekat vremenske vrednosti novca, pa ukoliko jeste, potrebno je prilikom početnog priznavanja dugoročnog rezervisanja obračunati diskontnu vrednost procenjenih troškova, te u narednom periodu obračunavati i evidentirati razvoj diskonta, odnosno ukamaćenje dugoročnog rezervisanja na teret finansijskih rashoda (računa 569).

U obračunu diskonta primenjuje se stopa koja odražava tekuće tržišne procene vremenske vrednosti novca i rizike specifične za obavezu - rezervisanje, ali tako da diskontna stopa ne odražava rizik za koji je korigovana procena budućih tokova gotovine.

Primer:

Trgovac prodaje robu sa garancijom koja kupcima omogućava pokriće troškova popravke svih proizvodnih nedostataka koji postanu očigledni u prvih šest meseci nakon kupovine. Kada bi se otkrili manji nedostaci u svim prodatim proizvodima, troškovi popravke bili bi 1 milion. Kada bi se otkrili veći nedostaci u svim prodatim proizvodima, troškovi popravke bili bi 3 miliona. Iskustvo trgovca ukazuje da u narednoj godini 80% prodate robe neće imati nedostataka, 15% prodate robe imaće manje nedostatke, a 5% prodate robe imaće veće nedostatke. Očekivana vrednost

troškova popravke obračunava se na sledeći način:

$$(80\% * \text{nula}) + (15\% * 1 \text{ milion}) + (5\% * 3 \text{ miliona}) =$$

$$0 + 150.000 + 150.000 =$$

$$= 300.000 \text{ dinara,}$$

odnosno u tom iznosu se evidentira rezervisanje.

S obzirom da je u pitanju rezervisanje za troškove u garantnom roku, koji je 6 meseci nakon kupovine, reč je o kratkoročnom rezervisanju, ono se evidentira na računu 467.

U slučaju da trgovac prvi put vrši ovo rezervisanje, knjigovodstveno evidentiranje bi izgledalo ovako: [Đorđević, 2020, 56]

Red. br.	Račun		Opis	Iznos	
	D	P		D	P
1.	541		Troškovi rezervisanja za garantni rok	300.000	
		467	Kratkoročna rezervisanja za troškove u garantnom roku Rezervisanja za troškove u garantnom roku na kraju godine		300.000

U sledećoj godini, kada dođe do troška u garantnom roku, on se evidentira na teret računa 467, a na sledeći Bilans stanja preostali iznos rezervisanja usklađuje se sa novom procenom, odnosno uvećava se na teret računa 541 ili se smanjuje u korist računa 678.

Kada su u pitanju troškovi garantnog roka, pre svega je reč o troškovima robe ili materijala i o troškovima zarada ili troškovima usluga servisera. Svi ovi troškovi trebalo bi da se evidentiraju na teret računa 467 u konkretnom primeru, umesto na redovnim računima rashoda. Međutim, zbog APR-ovih automatskih kontrola u vezi

sa poređenjem troškova zarada i naknada i potražnog prometa obaveza za zarade i naknade, nije moguće direktno knjižiti ili stornirati ove troškove na teret rezervisanja, već je potrebno evidentirati dodatni stav (467 - Obaveze za kratkoročna rezervisanja / 621 - Prihodi od aktiviranja ili potrošnje proizvoda i usluga za sopstvene potrebe) u istom iznosu, pa se u okviru poslovnih rashoda prebijaju evidentirani troškovi i iznosi evidentirani na račun 621. Na ovaj način moguće je evidentirati i sve ostale troškove koji nastanu u garantnom roku. Kada bi trgovac iz našeg primera na početku godine dobio reklamaciju u garantnom

roku, on po njoj ostvaruje troškove usluge servisera u iznosu od 3.000 dinara, što se po računu servisera

evidentira na sledeći način: Prilagođeno prema: [Đorđević, 2020, 55-56]

Red. br.	Račun		Opis	Iznos	
	D	P		D	P
1.	467		Kratkoročna rezervisanja za troškove u garantnom roku	3.000	
		435	Dobavljači u zemlji Po računu servisera za popravku u garantnom roku		3.000

2. Rezervisanja kod ugovora o izgradnji

U skladu sa MRS 11 kada je verovatno da će ukupni troškovi po osnovu ugovora o izgradnji premačiti ukupni prihod po osnovu ugovora, očekivani gubitak se neodložno priznaje kao rashod u periodu u kome je utvrđena ova okolnost - iako će možda izvršenje ovog ugovora trajati još nekoliko godina, pa će se ovaj gubitak realizovati tek u poslednjoj godini.

Reč je o tome da je izvođač radova koji primenjuje MRS 11 ugovorio posao po fiksnoj ceni, a usred izvršenja došlo je do promene u okolnostima koje naručilac posla (investitor) neće nadoknaditi, te je izvođač u obavezi da dovrši ugovoreni posao iako očekuje da realizuje gubitak po tom osnovu.

Primer:

Posao koji je ugovoren trajeće 4 godine, a početna procena ukupnih troškova za izvođača radova bila je u iznosu 9 miliona dinara, pa je ugovorena cena posla u iznosu od 10 miliona dinara. U toku druge godine došlo je do promene u okolnostima, na primer, porasta cena materijala (ne postoji obaveza naručioca posla da razliku nadoknadi), ili povećanog habanja mehanizacije i alata, ili štrajka zaposlenih, usled čega je izmenjena procena tako da su ukupni troškovi 10,5 miliona dinara, odnosno gubitak po poslu će biti 0,5 miliona dinara (10 miliona ugovorenih prihoda - 10,5 miliona procenjenih rashoda). U tom slučaju izvođač radova je u obavezi da odmah u drugoj godini evidentira ovaj gubitak na sledeći način. [Đorđević, 2020, 59]

Red. br.	Račun		Opis	Iznos	
	D	P		D	P
1.	549	409	Ostala rezervisanja Dugoročna rezervisanja za očekivani gubitak po ugovoru o izgradnji Po proceni ukupnog gubitka po ugovoru o izgradnji	500.000	500.000

Ovo rezervisanje se koristi tako što, kada dođe do troškova koji prvobitno nisu očekivani već su nastali usled naknadno izmenjenih okolnosti, oni se ne evidentiraju kao rashodi, već na teret rezervisanja. U praksi je moguće sve troškove evidentirati na uobičajen način, pa na kraju godine utvrditi ili proceniti iznos ovih troškova, i u tom iznosu evidentirati stav (409 - Dugoročna rezervisanja za očekivani gubitak po ugovoru o izgradnji /621- Prihodi od aktiviranja ili potrošnje proizvoda i usluga za sopstvene potrebe).

Od januara 2020. godine, primenjuju se novi prevodi MSFI, a među njima je i nov MSFI 15 koji zamenjuje i MRS 11. Suština je da MSFI 15 ne propisuje računovodstveni tretman kada su u pitanju ovakvi ugovori, već se primenjuju odredbe o štetnim ugovorima iz MRS 37.

3. Rezervisanja za otpremnine

Prema tački 120. MRS 19 - Primanja zaposlenih, poslovni subjekat komponente obračuna priznaje na sledeći način: [Tatić, 2017, 129]

- trošak usluga kao rashod u bilansu uspeha;
- neto kamatu na neto obavezu kao rashod u bilansu uspeha;
- aktuarske dobitke ili gubitke u ostalom ukupnom rezultatu tj. u okviru kapitala.

Računovodstveno evidentiranje obračuna rezervisanja za otpremnine, a u zavisnosti od konkretnog slučaja, podrazumeva knjiženje u okviru sledećih računa: 404 - Rezervisanja za naknade i druge beneficije zaposlenih, 331- Aktuarski dobitci ili gubici po osnovu planova definisanih primanja, 545 - Rezervisanja za naknade i druge beneficije zaposlenih, 678 - Prihodi od ukidanja dugoročnih i kratkoročnih rezervisanja.

U slučaju poslovnog subjekta koji je i prethodnih godina priznavao ovu vrstu rezervisanja, postoji početno stanje koje treba da se svede na iznose prema novom obračunu na datum bilansa stanja. Ukoliko preduzeće prvi put vrši priznavanje rezervisanja, najpre treba da koriguje početno stanje rezultata i formira početni saldo rezervisanja. Nakon toga, u poslovnim knjigama za tekuću godinu treba da proknjiži efekat koji se odnosi samo na tu godinu. [Tatić, 2017, 130]

3.1. Računovodstveni aspekt rezervisanja za otpremnine

Otpremnine ne obezbeđuju poslovnom subjektu buduće ekonomske koristi i trenutno se priznaju kao rashod. Kada otpremnine dospevaju za isplatu u periodu dužem od 12 meseci nakon izveštajnog perioda, treba ih diskontovati korišćenjem diskontne stope u skladu sa paragrafom 78 MRS 19. (MRS-19, str. 35). Stopa koja se koristi za diskontovanje obaveza po osnovu primanja po prestanku zaposlenja, treba da bude određena u odnosu na tržišne prinose na kraju izveštajnog perioda za visoko kvalitetne korporativne obveznice. U pojedinim zemljama gde ne

postoji razvijeno tržište za ovakve obveznice, treba koristiti tržišne prinose na kraju izveštajnog perioda na državne obveznice. Valuta i rok korporativnih ili državnih obveznica treba da budu u skladu sa valutom i procenjenim rokom obaveza po osnovu primanja po prestanku zaposlenja. Takođe, sadašnja vrednost obaveza može se izračunati i primenom finansijskih tablica. Prilagođeno prema: [Stevanović, 2016, 188-191]

Za obračun rezervisanja za otpremnine, što u obzir uzima i MRS 19, primenjuje se trenutna tržišna stopa adekvatnog roka, kako bi se isplate diskontovale na kraći vremenski rok. Diskontna stopa za duže rokove dospeća procenjivala bi se putem projekcije tekućih tržišnih stopa, duž krive prinosa. Ipak, u praksi u našoj zemlji za diskontnu stopu se uzima i referentna kamatna stopa NBS.

Primer:

Poslovni subjekt je angažovao stručna lica da izvrše obračun rezervisanja za otpremninu i od njih dobio odgovarajući obračun. Primer preuzet i modifikovan: [Tatić, 2017]

Red. br.	Opis	Iznos
1.	Sadašnja vrednost obaveze na dan 31.12.2015.	4.329.000
2.	Naknade isplaćene u 2016.godini	-1.099.000
3.	Korigovana sadašnja vrednost za isplaćene naknade (red.br.1·red.br.2)	3.230.000
4.	Trošak kamate	112.000
5.	Trošak tekućeg rada	420.000
6.	Aktuarski dobitak	-507.000
7.	Sadašnja vrednost obaveze na dan 31.12. 2016. (red.br.3+4+5-6)	3.255.000
8.	Razlika iznosa rezervisanja koja treba da se knjiže (red.br.7·red.br.3)	25.000

Knjiženje kroz dnevnik:

Red. br.	Račun		Opis	Iznos	
	D	P		D	P
1.	404		Rezervisanja za naknade i druge beneficije zaposlenih	1.099.000	
		241	Tekući(poslovni) račun		1.099.000
Efekat procene fer vrednosti					
2.	545		Rezervisanja za naknade i druge beneficije zaposlenih	532.000	
		331	Aktuarski dobitak po osnovu planova definisanih primanja		507.000
		404	Rezervisanja za naknade i druge beneficije zaposlenih		25.000
po obračunu rezervisanja za otpremnine					

3.2. Poreski tretman rezervisanja za otpremnine

Kada su u pitanju troškovi rezervisanja, u poreskom bilansu se na teret rashoda priznaju sledeći troškovi rezervisanja: (Zakon o porezu na dobit pravnih lica, čl. 9a i 22b.)

- obračunate otpremnine i novčane naknade zaposlenom po osnovu

odlaska u penziju ili prestanka radnog odnosa po drugom osnovu - priznaju se kao rashod u poreskom bilansu, i to u poreskom periodu u kom su isplaćene (čl. 9a),

- dugoročna rezervisanja za obnavljanje prirodnih bogatstava (čl. 22b),

- dugoročna rezervisanja za troškove u garantnom roku (čl. 22b),
- dugoročna rezervisanja za zadržane kaucije i depozite (čl. 22b),
- ostala dugoročna rezervisanja koja ispunjavaju uslove za priznavanje u skladu sa MRS, odnosno MSFI i MSFI za MSP, u visini iskorišćenih iznosa tih rezervisanja u poreskom periodu, odnosno izmirenih obaveza i odliva resursa po osnovu tih rezervisanja (čl. 22b).

Dakle, otpremnine i novčane naknade po osnovu prestanka radnog odnosa koje su obračunate, a neisplaćene u poreskom periodu se ne priznaju kao rashod u poreskom bilansu. U poreskom bilansu se priznaju samo one otpremnine i novčane naknade po osnovu prestanka radnog odnosa koje su obračunate u prethodnom, a isplaćene u poreskom periodu za koji se podnosi poreski bilans. Ukoliko na primer zaposleni Petar Petrović ide u penziju, u poreskom bilansu privrednog subjekta (njegovog poslodavca) iznos otpremnine biće priznat kao rashod tek kada poslovni subjekt isplati zaposlenom otpremninu, tj. u poreskom bilansu koji se sastavlja za onaj period u kojem je došlo do isplate otpremnine ili novčane naknade po osnovu odlaska u penziju ili prestanka radnog odnosa po drugom osnovu.

Zakonom o porezu na dobit pravnih lica čl. 9a propisuje da se obračunate otpremnine i novčane naknade zaposlenom po osnovu odlaska u penziju ili prestanka radnog odnosa po drugom osnovu priznaju kao rashod u poreskom bilansu u poreskom periodu u kome su isplaćene.

U obrascu poreskog bilansa PB 1, u III delu koji se odnosi na usklađivanje rashoda, sledeće linijske stavke se odnose na rezervisanja za otpremnine:

- pod rednim brojem 17. - rashodi po osnovu otpremnina i novčanih naknada zaposlenom po osnovu odlaska u penziju ili prestanka radnog odnosa po drugom osnovu, u iznosu obračunatom a neisplaćenom u poreskom periodu za koji se podnosi poreski bilans, koji se ne priznaju u skladu sa članom 9a Zakona;
- pod rednim brojem 19. - otpremnine i novčane naknade zaposlenom po osnovu odlaska u penziju ili prestanka radnog odnosa po drugom osnovu, obračunate u prethodnom poreskom periodu, a isplaćene u poreskom periodu za koji se podnosi poreski bilans (član 9a Zakona);
- pod rednim brojem 33. - dugoročna rezervisanja koja se iskazuju u poreskom bilansu;

U poreskom bilansu kao rashod se priznaju sledeća rezervisanja:

- za obnavljanje prirodnih bogatstva;
- za troškove u garantnom roku;
- za zadržane kaucije i depozite;
- druga obavezna dugoročna rezervisanja u skladu sa zakonom (npr. o osiguranju).

Drugi oblici rezervisanja, koji ispunjavaju uslove za priznavanje u skladu sa relevantnim *MRS (npr. MRS 37 Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina)*, ne priznaju se kao rashod u poreskom bilansu koji se podnosi za poreski period u kojem su rezervisanja izvršena i, kao takvi se iskazuju pod rednim brojem 33. Obrasca PB 1), **ali se priznaju u poreskom periodu u kome su iskorišćena**, odnosno u kome su izmirene obaveze po osnovu tih rezervisanja.

- pod rednim brojem 34. unose se iskorišćena dugoročna rezervisanja koja nisu bila priznata u poreskom periodu u kojem su izvršena, ali se priznaju u poreskom periodu u kojem su iskorišćena, i to u visini iskorišćenih iznosa tih rezervisanja.

4. Rezervisanja za neiskorišćene godišnje odmore

U skladu sa Zakonom (Zakon o radu član 68. i 69.) utvrđuje se godišnji odmor za svaku kalendarsku godinu, u trajanju utvrđenom opštim aktom i ugovorom o radu, a

najmanje 20 radnih dana. Zaposleni se ne može odreći prava na godišnji odmor, niti mu to pravo može biti oduzeto. Raspored godišnjeg odmora utvrđuje se u skladu sa kolektivnim ugovorom ili ugovorom o radu. Godišnji odmor koristi se jednokratno ili u dva ili više delova, u skladu sa dogovorom sa poslodavcem. Kada zaposleni koristi godišnji odmor u delovima prvi deo koristi u trajanju od najmanje dve radne nedelje neprekidno u toku kalendarske godine, dok kada zaposleni ne iskoristi godišnji odmor u celosti, u skladu sa članom 73. Zakona o radu, neiskorišćeni deo godišnjeg odmora zaposleni može preneti u sledeću kalendarsku godinu i iskoristiti do 30. juna sledeće kalendarske godine. U takvoj situaciji, na dan bilansa potrebno je izvršiti rezervisanje troškova za naknadu štete za neiskorišćene godišnje odmore s obzirom da trošak treba iskazati u godini u kojoj je pravo na godišnji odmor nastalo, a ne u onom razdoblju kada će zaposleni iskoristiti dane i društvu naplatiti naknadu. Dakle, obaveza nastaje i priznaje se u onom vremenskom periodu kada zaposleni pružaju usluge koje povećavaju njihovo pravo na buduće naknade za vreme odsustva, a ne u trenutku kada se to pravo koristi.

U slučaju prestanka radnog odnosa, poslodavac je dužan da

zaposlenom koji nije iskoristio godišnji odmor u celini ili delimično, isplati novčanu naknadu umesto korišćenja godišnjeg odmora, u visini prosečne zarade u prethodnih 12 meseci, srazmerno broju dana neiskorišćenog godišnjeg odmora. Ovakav oblik naknade ima karakter naknade štete.¹

Sa poreskog aspekta, u skladu sa Zakonom o dobiti pravnih lica član 9. Primanja zaposlenih na koja se, u smislu zakona kojim je uređeno oporezivanje dohotka građana smatraju zaradom, uključujući i primanja na koja se do iznosa propisanog tim zakonom ne plaća porez na zarade, priznaju se kao rashod u poreskom bilansu u poreskom periodu u kome su isplaćena.²

Primer: Zaposleni nije iskoristio 30 dana godišnjeg odmora. (Primer urađen po projekciji autora.)

1. Prosečna zarada po satu		334,56 din
2. Prosečna zarada po danu	$334,56 \cdot 8 =$	2.676,48 din
3. Neto prosečna mesečna zarada	$2.676,48 \cdot 30 \text{ dana} =$	80.294,40 din
4. koeficijent za utvrđivanje bruto prihoda		1,1904762
5. Bruto oporezivi iznos (neto naknada* koeficijent)	$80.294,40 \cdot 1,1904762 =$	95.588,60 din
6. Normirani troškovi (bruto oporezivi iznos* 20%)	$95.588,60 \cdot 20\% =$	19.117,70 din
7. Osnovica za obračun poreza	$95.588,60 - 19.117,70 =$	76.470,90 din
8. Iznos poreza	$76.470,90 \cdot 20\% =$	15.294,20 din
9. Ukupni troškovi poslodavca	$80.294,40 + 15.294,20 =$	95.588,60 din

5. Rezervisanja za sudske sporove

Prema odredbi člana 22b stav 2 Zakona o porezu na dobit (u primeni od 1. januara 2016. godine), na teret rashoda priznaju se i ostala dugoročna rezervisanja (pored onih za obnavljanje prirodnih bogatstva, troškove u garant-

nom roku i zadržane kaucije i depozite) koja ispunjavaju uslove za priznavanje u skladu sa MRS, odnosno MSFI i MSFI za MSP, u visini iskorišćenih iznosa tih rezervisanja u poreskom periodu, odnosno izmirenih obaveza i odliva resursa po osnovu tih rezervisanja. Suština je da će se rashod na osnovu navedenih rezervisanja

priznati u poreskom bilansu, ali ne u poreskom periodu kada je rezervisanje priznato kao rashod u bilansu uspeha, već u poreskom periodu u kojem je došlo do odliva sredstava po osnovu toga rezervisanja. [Tatić, 2019, 109] Takođe, prema odredbi člana 25a stav 1. Zakona, prihodi nastali po osnovu neiskorišćenih dugoročnih rezervisanja koja nisu bila priznata kao rashod u poreskom periodu u kom su izvršena, ne ulaze u poresku osnovicu u poreskom periodu u kom su iskazani. Dakle, u slučaju ove vrste rezervisanja, odloženo poresko sredstvo može da se utvrdi primenom poreske stope od 15% na saldo koji je iskazan u okviru računa 405 - Rezervisanje za sudske sporove.

Primer:

Obaveznik je u bilansu uspeha za 2017. godinu, priznao rashod po osnovu rezervisanja za sudski spor u iznosu od 15.000.000 dinara. Rashod nije bio priznat u poreskom bilansu te godine. Obaveznik na kraju prošle godine nije priznao odloženo poresko sredstvo jer je procenio da nisu ispunjeni uslovi. Procena koju je dao advokat, u bilansu uspeha za 2018. godinu iznos rezervisanja smanjen je za 30%, tako da su priznati prihodi od ukidanja u iznosu od 5.000.000 dinara. Ovaj prihod isključen je iz oporezive dobiti u poreskom bilansu. Primer prilagođen prema: [Tatić, 2019, 110-111]

Red. br.	Račun		Opis	Iznos	
	D	P		D	P
1.	549	405	Ostala rezervisanja Rezervisanja za troškove sudskih sporova	15.000.000	15.000.000
2.	405	678	Priznavanje rezervisanja u bilansu uspeha za 2015.god. Rezervisanje za troškove sudskih sporova Prihodi od ukidanja kratkoročnih i dugoročnih rezervisanja Ukidanje dela rezervisanja u bilansu uspeha za 2016.god.	5.000.000	5.000.000

Na kraju 2018.godine, u vreme kada spor još uvek nije okončan, saldo rezervisanja iskazan u okviru

računa 405 iznosi 10.000.000 dinara.

Obaveznik procenjuje da sada utvrđuje ih primenom stope od 15% postoje uslovi za priznavanje na saldo rezervisanja koje iznosi odloženih poreskih sredstava i 10.000.000 dinara.

Red. br.	Račun		Opis	Iznos	
	D	P		D	P
1.	288		Odložena poreska sredstva	1.500.000	
		722	Odloženi preski prihodi Priznavanje odloženih poreskih sredstava		1.500.000

Tokom 2019. godine sudski spor je dinara, što je za 1.000.000 dinara okončan i nastala je obaveza prema manje od iznosa koji je bio tužiocu u iznosu od 9.000.000 rezervisan na kraju 2018. godine.

Red. br.	Račun		Opis	Iznos	
	D	P		D	P
1.	405		Rezervisanje za troškove sudskih sporova	10.000.000	
		469	Ostale obaveze		9.000.000
		678	Prihodi od ukidanja kratkoročnih i dugoročnih rezervisanja Reklasifikacija obaveza i ukidanje neiskorišćenog rezervisanja		1.000.000

U poreskom bilansu za 2019. godinu, kao rashod se priznaje iskorišćeno rezervisanje u iznosu od 9.000.000 dinara (iskazuje se pod rednim brojem 33. Obrasca PB-1), dok se prihod od neiskorišćenog rezervisanja u iznosu od 1.000.000 dinara isključuje iz oporezive dobiti (iskazuje se pod rednim brojem 45. Obrasca PB-1). Istovremeno vrši se ukidanje odloženih poreskih sredstava na teret odloženih poreskih rashoda u okviru ukupnog obra-

čuna odloženog poreza po svim osnovama. U slučaju da je obaveza po osnovu okončanog sudskog spora veća od rezervisanog iznosa, razlika bi bila evidentirana kao rashod perioda, koji bi bio priznat u poreskom bilansu u skladu sa opštim uslovima.

Zaključak

Osnovna svrha rezervisanja jeste da se rashodi po osnovu primanja zaposlenih ravnomerno priznaju

tokom perioda rada umesto da ukupan rashod bude priznat u momentu isplate. Suština je da u svakoj godini bude priznat rashod u visini srazmernog dela iznosa koji će biti isplaćen u budućnosti. Pritom, jasno je da se radi o računovodstvenoj proceni, što znači da se stvarni iznosi koji će biti isplaćeni i periodi u kojima će se to desiti mogu razlikovati od onog što je evidentirano u poslovnim knjigama. U radu je bila obrađena problematika rezervisanja za koja se može reći, u širem smislu, da predstavljaju jedan od načina za upravljanje poslovnim rizikom. Formiranjem rezervisanja ispunjava se jedan od osnovnih računovodstvenih principa, trošak se dodeljuje periodu u kojem je

obaveza nastala, čime se izbegava da sav teret padne na period u kojem će biti izmirena. Sa druge strane, rezervisanje predstavlja poziciju koja je podložna manipulacijama, prvenstveno zbog toga što se za utvrđivanje iznosa koristi procenjivanje, u većoj ili manjoj meri. Shodno tome, rezervisanje se u tom smislu ne može identifikovati kao tehnika za upravljanje rizikom jer postoji mogućnost zloupotrebe slobode koju privredni subjekti imaju prilikom procenjivanja rezervisanja čime bi bilo narušeno fer i pošteno finansijsko izveštavanje. Politika rezervisanja u Republici Srbiji je značajno unapređena poslednjih godina, a prostora za dalja prilagođavanja, unapređenja i edukacije ima.

Reference

Abičić Pretnar, S., (2017). Rezerviranja za troškove zaposlenika - računovodstveni i porezni tretman, *Časopis: Računovodstvo i financije br.12*. Zagreb.

Dorđević, P., (2020). Dugoročna rezervisanja - pravila priznavanja u skladu sa MRS 37 i drugim relevantnim MSFI, *Časopis: Porezi i računovodstvo*, br.2., Beograd.

Međunarodni računovodstveni standardi *MRS 19 - Primanja zaposlenih*, (2009); Prevod sa

engleskog jezika, Savez računovoda i revizora Srbije, Beograd.

Međunarodni računovodstveni standardi *MRS 37 - Rezervisanja*, potencijalne obaveze i potencijalna imovina, (2009); Prevod sa engleskog jezika, Savez računovoda i revizora Srbije, Beograd.

Predojević M., (2019). poslovi. infostud.com/blog/pravnik-odgovara/prestanak-radnog-odnosa-i-otpremnina/

Stevanović D., (2016). *Politika rezervisanja u savremenim uslo-*

vima poslovanja, doktorska disertacija univerzitet Singidunum, Beograd.

Tatić, I., (2017). Rezervisanja za otpremnine i jubilarne nagrade i postupak utvrđivanja odloženog poreza po tom osnovu, *časopis Porezi i računovodstvo, br.1*, Beograd.

Tatić, I., (2019); Priznavanje odloženog poreza u skladu sa MRS 12 i MSFI za MSP, *časopis Porezi i računovodstvo, br.2*, Beograd.

Zakon o radu, "Sl. Glasnik RS", br. 24/2005, 54/2009, 32/2013, 75/2014, 13/2017 – odluka US, 113/2017 I 95/2018- autentično tumačenje.

Zakon o porezu na dobit pravnih lica, "Sl. Glasnik RS" br.25/01, 80/02 - dr. zakon, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 - dr. zakon,

142/14, 91/15 - dr. propis, 112/15, 113/17, 95/18 i 86/2019.

Zakon o porezu na dohodak građana, "Sl. Glasnik RS", br.24/2001, 80/2002, 80/2002 - dr.zakon, 135/2004, 62/2006, 65/2006 - ispr., 31/2009, 44/2009, 18/2010, 50/2011, 91/2011 - odluka US, 7/2012 -uslađeni din. izn., 93/2012, 114/2012 - odluka US, 8/2013 usklađeni din. izn., 47/2013, 48/2013 - ispr., 108/2013, 6/2014 - usklađ. din. izn., 57/2014, 68/2014 - dr.zakon, 5/2015 - usklađeni din. izn., 112/2015, 5/2016 - usklađeni din. izn., 7/2017 - usklađeni din. izn., 113/2017, 7/2018 -usklađeni din. izn., 95/2018, 4/2019, 86/2019 i 5/2020 - usklađeni din. izn.

<http://www.stat.gov.rs/sr-latn/vesti/20190524-prosecne-zarade-po-zaposlenom-mart-2019/>

¹Zakon o radu, član 76. Sl. Glasnik RS, br. 24/2005, 54/2009, 32/2013, 75/2014, 13/2017 – odluka US, 113/2017 I 95/2018.

²Zakon o porezu na dobit pravnih lica („Службени гласник РС“ бр. 25/01, 80/02 – dr .zakon, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 – dr. zakon, 142/14, 91/15 – dr.propis, 112/15, 113/17, 95/18, 86/2019.

ACCOUNTING AND TAX TREATMENT OF RESERVATION

Radmila Trklja¹, Milan Trklja², Bojan Labović³

^{1,3} College of Economics Pec in Leposavic, Serbia

² Smederevska Palanka municipality, Serbia

Corresponding: radatrklja@gmail.com

Summary: At the end of the reporting period, when preparing financial statements, it is necessary to pay attention to whether the financial statements include all expenses of the accounting period. Provisions are recognized as an expense in the period only when their recognition in the current period meets certain requirements prescribed by accounting standards. The use of provisions is usually recorded by forming a liability to the supplier, employee and other persons by directly reducing the provision, is the cost is recorded in the Income Statement. IAS 37 Reservation, Contingent Liabilities and Contingent Assets defines a provision as a liability with an uncertain maturity or an uncertain amount, and a liability is a present obligation of an entity based on past events, the settlement of which is expected to result in an outflow of resources embodying economic benefits. represent economic benefits from the business entity. We must emphasize that provisions are also defined by other standards - for example, IAS 19 - Employee Benefits, which defines provisions for benefits and other employee benefits. However, in this paper, the author deals with the tax and accounting treatment of certain provisions that appear in practice, such as: reservation for severance pay, reservation for costs in the warranty period, reservation for awards and other benefits, reservation for litigation costs, etc...

Keywords: long-term reservation, reservation costs, financial statements, severance pay, litigation.