

Računovodstveno evidentiranje prihoda turističkih agencija

Poslovanje turističkih agencija obilježeno je specifičnostima. Zakon o pružanju usluga u turizmu propisuje uvjete pod kojima se može obavljati djelatnost turističkih agencija. Nadalje, Zakon o porezu na dodanu vrijednost propisuje posebni postupak oporezivanja turističkih agencija. Ni računovodstveno praćenje poslovanja turističkih agencija nije izuzeto od posebnosti. Tema ovoga članka je upravo računovodstveno evidentiranje poslovnih prihoda turističkih agencija, ovisno o načinu poslovanja koji je turistička agencija odabrala/ugovorila.

1. UVOD

Zakonom o pružanju usluga u turizmu (Nar. nov., br. 130/17. i 25/19.), definirane su usluge koje turistička agencija može pružati (članak 12. Zakona). Turistička agencija te usluge može pružati na nekoliko načina:

- u svoje ime i za svoj račun
- u svoje ime, a za tuđi račun
- u tuđe ime i za tuđi račun.

Za poslovanje u svoje ime i za svoj račun turistička agencija koristi vlastite izvore odnosno resurse i snosi sve rizike popunjavanja kapaciteta odnosno prodaje svojih usluga.

U slučajevima kada turistička agencija radi za tuđi račun, bez obzira radi li u svoje ili u tuđe ime, rizik popunjavanja kapaciteta ne snosi turistička agencija, već rizik snosi pružatelj usluge. Poslovanje u svoje ime, a za tuđi račun za agenciju znači da se na tržištu predstavlja u svoje ime, ali koristi usluge drugih poreznih obveznika. Prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost u takvim situacijama turistička agencija je dužna primijeniti posebni postupak oporezivanja.¹ Kada turistička agencija nastupa u tuđe ime i za tuđi račun, ona nastupa kao posrednik, za što izdaje račun za svoju uslugu posredovanja.

Ovisno o načinu poslovanja turističke agencije ovisi priznavanje prihoda u poslovnim knjigama.

2. PRIZNAVANJE PRIHODA TURISTIČKIH AGENCIJA

Prema računovodstvenim standardima (Dodatak A MSFI 15² / t. 15.3. HSFI 15³) prihod je povećanje ekonomskih koristi tijekom obračunskog razdoblja u obliku priljeva ili povećanja imovine ili smanjenja obveza, kada ti priljevi imaju za posljedicu povećanje kapitala, osim povećanja kapitala koje se odnosi na unose od strane sudionika u kapitalu.

Računovodstveni standardi definiraju uvjete za priznavanje prihoda s naslova pružanja usluga. Prema HSFI 15, kod formiranja

¹ Članak 91. Zakona o PDV-u (Nar. nov., br. 73/13. – 106/18.).

² Međunarodni standard financijskog izvještavanja 15 – *Prihodi na temelju ugovora s kupcima*, Službeni list Europske unije, L 295/19.

³ Hrvatski standard financijskog izvještavanja 15 – *Prihodi* (Nar. nov., br. 86/15.).

prihoda s naslova pružanja usluga, u slučaju da se transakcija i poslovni događaji mogu pouzdano procijeniti, poduzetnik prihod priznaje prema stupnju 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 pritijecati 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.

Ključno je napomenuti da prihodi uključuju samo primljene bruto priljeve ekonomskih koristi i potraživanja subjekta za njegov račun, isključujući iznose naplaćene u ime trećih strana⁴. Temeljem navedenoga, u zastupničkom odnosu odnosno u poslovanju za tuđi račun, bruto priljevi ekonomskih koristi obuhvaćaju iznose koji su naplaćeni i ne rezultiraju povećanjem kapitala subjekta. Ti naplaćeni iznosi za tuđi račun slijedom navedenoga nisu prihodi. Umjesto toga prihod je iznos razlike u cijeni.

Sukladno svemu navedenome, prihodi se u poslovnim knjigama priznaju kako slijedi:

- poslovanje **u svoje ime i za svoj račun**
 - o prihodi se evidentiraju u bruto iznosu
- poslovanje **u svoje ime, a za tuđi račun**
 - o prihodi se evidentiraju u neto iznosu kao razlika u cijeni
- poslovanje **u tuđe ime i za tuđi račun**
 - o prihodi se evidentiraju u iznosu naknade za posredovanje odnosno provizije.

3. RAČUNOVODSTVENO EVIDENTIRANJE POSLOVANJA U SVOJE IME I ZA SVOJ RAČUN

Turistička agencija (obveznik PDV-a) pruža uslugu smještaja u hotelu kojeg ima u vlasništvu. Osim direktnom prodajom, turistička agencija oglašava svoje smještajne kapacitete putem internetskog portala. Za potrebe primjera, u obračunskom razdoblju nastale su sljedeće promjene:

⁴ Točka 47. MSFI 15.

1. Turistička agencija zaprima račun dobavljača za prehrambene namirnice u iznosu 23.570,00 kuna (PDV uključen).
2. Praonica rublja fakturirala je turističkoj agenciji uslugu pranja i glačanja 9.000,00 kuna (PDV uključen).
3. Turistička agencija fakturirala je drugoj turističkoj agenciji uslugu smještaja gostiju u iznosu 246.750,00 kuna (PDV i boravišna pristojba uključeni).
4. Turistička agencija izdala je račun gostu za noćenje u iznosu 750,00 kuna (PDV i boravišna pristojba uključeni).
5. Zaprimljen je račun za posredovanje od internetskog portala u iznosu 15,00 eura, što prema srednjem tečaju HNB-a iznosi 112,50 kuna. Na pruženu uslugu, temeljem prijenosa porezne obveze, obračunan je PDV.
6. S obzirom na to da je gost platio uslugu smještaja internetskom portalu, turistička agencija zaprima na devizni račun 85,00 eura, što u protuvrijednosti kuna iznosi 637,50 kuna (internetski portal je zadržao svoju proviziju jer je od gosta primio ukupnu vrijednost).
7. Obveze prema internetskom portalu prebija se s preostalim potraživanjima od gosta (750,00 kn – 637,50 kn = 112,50 kn).

U poslovnim knjigama, prethodno navedene promjene evidentiraju se na sljedeći način:

Red. br.	Opis	Konto	Duguje	Potražuje
1.	Ulazni račun za prehrambene namirnice			
	Zaliha sirovina i materijala	310	20.858,41	
	Obveza prema dobavljačima	220		23.570,00
	Potraživanja za pretporez – 13 %	1810	2.711,59	
2.	Ulazni račun za pranje i glačanje			
	Troškovi usluga pranja i glačanja	429	7.200,00	
	Obveza prema dobavljačima	220		9.000,00
	Potraživanja za pretporez – 25 %	1820	1.800,00	
3.	Izlazni račun drugoj turističkoj agenciji			
	Potraživanja od kupaca	120	246.750,00	
	Prihod od pružanja usluga	751		215.422,83
	Obveza za boravišnu pristojbu	2651		2.940,00
	Obveza za PDV – 13 %	2810		28.387,17
4.	Izlazni račun gostu za noćenje			
	Potraživanja od kupaca	120	750,00	
	Prihod od pružanja usluga	751		653,72
	Obveza za boravišnu pristojbu	2651		10,00
	Obveza za PDV – 13 %	2810		86,28
5.	Ulazni račun za uslugu posredovanja			
	Troškovi usluga posredovanja	419	112,50	
	Obveza prema ino dobavljačima	221		112,50
5.a	Prijenos porezne obveze za uslugu posredovanja			
	Potraživanja za pretporez – 25 %	1822	28,13	
	Obveza za PDV – 25 %	2822		28,13
6.	Internetski portal plaća razliku između naknade za smještaj i provizije			
	Devizni račun	103	637,50	
	Potraživanja od kupaca	120		637,50
7.	Prijeboj razlike između turističke agencije i internetskog portala			
	Potraživanja od kupaca	120		112,50
	Obveza prema ino dobavljačima	221	112,50	

Računovodstvenim evidentiranjem poslovnih promjena iz primjera vidljivo je da turistička agencija evidentira prihode po bruto načelu odnosno ukupni iznos izlaznih računa predstavlja prihod, dok svi ulazni računi koji glase na turističku agenciju predstavljaju rashod. Navedeno je rezultat poslovanja u svoje ime i za svoj račun.

4. RAČUNOVODSTVENO EVIDENTIRANJE POSLOVANJA U SVOJE IME, A ZA TUĐI RAČUN

Turistička agencija (obveznik PDV-a) pruža turističke usluge, za što koristi usluge drugih poreznih obveznika. Osim direktnom prodajom, turistička agencija ima ugovor s inozemnom turističkom agencijom koja posluje u ime i za račun hrvatske turističke agencije. Za potrebe primjera, u obračunskom razdoblju nastale su sljedeće promjene:

1. Turistička agencija prodala je paket aranžman „Ljetovanje u Italiji“ za što su izdani računi u ukupnom iznosu 161.280,00 kuna. S obzirom na to da su korištene usluge drugih poreznih obveznika, turistička agencija primijenila je posebni postupak oporezivanja i na taj način obračunala PDV. Obveza za PDV prema kalkulaciji iznosi 2.807,25 kuna. Računi su naplaćeni.

Kalkulacija za posebni postupak oporezivanja:

1.	Prodajna cijena	161.280,00
2.	Paket aranžman	161.280,00
3.	Korištene usluge (4. + 5. + 6. + 7.)	147.243,75
4.	Smještaj	132.300,00
5.	Prijevoz	12.600,00
6.	Vodič	1.875,00
7.	PDV na uslugu vodiča	468,75
8.	RAZLIKA U CIJENI (1. - 3.)	14.036,25
9.	PDV (preračunata stopa 20 %)	2.807,25
10.	PRIHOD (8. - 9.)	11.229,00

2. Turistička agencija zaprima račun za smještaj, na kojem je obračunan talijanski PDV, u ukupnom iznosu 17.640,00 eura, što u protuvrijednosti kuna iznosi 132.300,00 kuna.
3. Zaprimljen je račun za prijevoz u ukupnom iznosu 12.600,00 kuna, od čega se 252,00 kune odnosi na hrvatski PDV, no s obzirom na to da taj račun ulazi u kalkulaciju za posebni postupak oporezivanja, turistička agencija nema pravo na odbitak pretporeza, zbog čega se račun u ukupnom iznosu uključuje u kalkulaciju.
4. Turistička agencija koristila je uslugu lokalnog turističkog vodiča za što je primila fakturu u iznosu 250,00 eura, što u protuvrijednosti kuna iznosi 1.875,00 kuna. S obzirom na to da navedena usluga podliježe prijenosu porezne obveze, turistička agencija obračunala je PDV. Usluga vodiča se također uključuje u kalkulaciju posebnoga postupka temeljem čega se iznos računa uvećava za obračunani PDV, jer ga turistička agencija ne smije odbiti kao pretporez.
5. Inozemna turistička agencija posredovala je u ime i za račun hrvatske turističke agencije u pružanju usluge smještaja u Hrvatskoj. Hrvatska turistička agencija izdala je račun gostu u ukupnom iznosu 960,00 kuna. Primijenjen je posebni postupak oporezivanja za turističke agencije, na temelju čega obveza za PDV iznosi 28,00 kuna.

Kalkulacija za posebni postupak oporezivanja:

1.	Prodajna cijena	960,00
2.	Usluga smještaja	960,00
3.	Korištene usluge	820,00
4.	Usluga smještaja	820,00
5.	RAZLIKA U CIJENI (1. - 3.)	140,00
6.	PDV (preračunata stopa 20 %)	28,00
7.	PRIHOD (5. - 6.)	112,00

6. Inozemna turistička agencija fakturirala je svoju proviziju u iznosu 12,80 eura, što u protuvrijednosti kuna iznosi 96,00 kuna. S obzirom na to da navedena usluga podliježe prijenosu porezne obveze, turistička agencija obračunala je PDV.

- S obzirom na to da je gost platio uslugu smještaja inozemnoj turističkoj agenciji, hrvatska turistička agencija zaprima na devizni račun 115,20 eura, što u protuvrijednosti kuna iznosi 864,00 kune (inozemna turistička agencija je zadržala iznos svoje provizije jer je od gosta naplatila ukupnu vrijednost).
- Razlika između potraživanja od gosta i obveze prema inozemnoj turističkoj agenciji se prebija (96,00 kuna).
- Za pruženu uslugu smještaja, hrvatska agencija prima račun od hotela u iznosu 820,00 kuna.

U poslovnim knjigama, prethodno navedene promjene evidentiraju se na sljedeći način:

Red. br.	Opis	Konto	Duguje	Potražuje
	Prodaja paket aranžmana uz primjenu posebnog postupka			
1.	Potraživanja od kupaca	120	161.280,00	
	Prihod od pružanja usluga	751		11.229,00
	Obveza za PDV – 25 %	2820		2.807,25
	Obveze s osnove poslovanja za tuđi račun	227		147.243,75
	Naplatu paket aranžmana			
1.a	Žiroračun	1000	161.280,00	
	Potraživanja od kupaca	120		161.280,00
	Ulazni račun za smještaj			
2.	Obveze s osnove poslovanja za tuđi račun	227	132.300,00	
	Obveze prema ino dobavljačima	221		132.300,00
	Ulazni račun za prijevoz			
3.	Obveze s osnove poslovanja za tuđi račun	227	12.600,00	
	Obveze prema dobavljačima	220		12.600,00
	Ulazna faktura za turističko vođenje			
4.	Obveze s osnove poslovanja za tuđi račun	227	1.875,00	
	Obveze prema ino dobavljačima	221		1.875,00
	Obračun PDV-a na uslugu vođenja			
4.a	Obveze s osnove poslovanja za tuđi račun	227	468,75	
	Obveza za PDV – 25 %	2822		468,75
	Izlazni račun za uslugu smještaja			
5.	Potraživanja od kupaca	120	960,00	
	Prihod od pružanja usluga	751		112,00
	Obveze s osnove poslovanja za tuđi račun	227		820,00
	Obveza za PDV – 25 %	2820		28,00
	Ulazni račun za uslugu posredovanja			
6.	Troškovi usluga posredovanja	419	96,00	
	Obveza prema ino dobavljačima	221		96,00
	Prijenos porezne obveze za uslugu posredovanja			
6.a	Potraživanja za pretporez – 25 %	1822	24,00	
	Obveza za PDV – 25 %	2822		24,00
	Inozemna turistička agencija plaća razliku između naknade za smještaj i provizije			
7.	Devizni račun	103	864,00	
	Potraživanja od kupaca	120		864,00
	Prijeboj razlike između turističke agencije i internetskog portala			
8.	Potraživanja od kupaca	120		96,00
	Obveza prema ino dobavljačima	221	96,00	
	Ulazni račun za smještaj			
9.	Obveze s osnove poslovanja za tuđi račun	227	820,00	
	Obveze prema dobavljačima	220		820,00

Računovodstvenim evidentiranjem poslovnih promjena iz primjera vidljivo je da turistička agencija evidentira prihode u visini razlike u cijeni. Ukupni iznos izlaznih računa ne predstavlja prihod, kao što ni ukupni iznos ulaznih računa ne predstavlja rashod. S obzirom na to da u ovom primjeru turistička agencija posluje u svoje ime, a za tuđi račun, dio koji je turistička agencija naplatila za tuđi račun ne priznaje se kao prihod, već samo onaj dio koji pripada turističkoj agenciji, a to je razlika u cijeni. S obzirom na prirodu poslovanja, u ovakvim slučajevima dolazi do značajnoga odstupanja između

prometa na poslovnim računima i poslovnih prihoda, zbog čega će možda biti potrebno Poreznoj upravi obrazložiti predmetnu razliku.

5. RAČUNOVODSTVENO EVIDENTIRANJE POSLOVANJA U TUĐE IME I ZA TUĐI RAČUN

Turistička agencija (obveznik PDV-a) posluje u ime i za račun privatnog iznajmljivača (nije u sustavu PDV-a). Iznajmljivač se, uz direktnu prodaju od strane turističke agencije, oglašava putem internetskog portala za rezervaciju smještaja. Za potrebe primjera, u obračunskom razdoblju nastale su sljedeće promjene:

- Gost je putem internetskog portala rezervirao uslugu smještaja. Turistička agencija je u ime i za račun iznajmljivača izdala račun gostu na iznos od 600,00 kuna. S obzirom na to da gost dobiva račun iznajmljivača, PDV nije obračunat. Navedeni iznos naplatio je internetski portal. Internetski portal izdaje iznajmljivaču račun za proviziju u iznosu 12,00 eura, što u protuvrijednosti kuna iznosi 90,00 kuna. S obzirom na to da usluga posredovanja podliježe prijenosu porezne obveze, iznajmljivač je dužan obračunati i platiti hrvatski PDV.
- Internetski portal uplaćuje na devizni račun turističke agencije razliku između cijene usluge smještaja i vlastite provizije (600,00 kn – 90,00 kn = 510,00 kn).
- Turistička agencija izdaje račun iznajmljivaču za uslugu posredovanja u iznosu 60,00 kuna (PDV uključen).
- Turistička agencija uplaćuje na račun iznajmljivača naknadu za smještaj umanjeno za vlastitu proviziju i proviziju internetskog portala (600,00 kn – 90,00 kn – 60,00 kn = 450,00).
- Prebijaju se međusobne tražbine između iznajmljivača i turističke agencije.

U poslovnim knjigama, prethodno navedene promjene evidentiraju se na sljedeći način:

Red. br.	Opis	Konto	Duguje	Potražuje
1.	Izdan račun u ime i za račun iznajmljivača			
	Potraživanja s osnove poslovanja za tuđi račun	142	600,00	
	Obveze s osnove poslovanja za tuđi račun	227		600,00
	Račun internetskog portala za proviziju			
1.a	Potraživanja s osnove poslovanja za tuđi račun	142		90,00
	Obveze s osnove poslovanja za tuđi račun	227	90,00	
	Naplatu u tuđe ime i za tuđi račun			
2.	Devizni račun	103	510,00	
	Potraživanja s osnove poslovanja za tuđi račun	142		510,00
	Izlazni račun za uslugu posredovanja			
3.	Potraživanja od kupaca	120	60,00	
	Prihod od pružanja usluga	751		48,00
	Obveza za PDV – 25 %	2820		12,00
	Isplata naknade za smještaj iznajmljivaču			
4.	Obveze s osnove poslovanja za tuđi račun	227	450,00	
	Žiroračun	100		450,00
	Prijeboj međusobnih tražbina iznajmljivača i agencije			
5.	Obveze s osnove poslovanja za tuđi račun	227	60,00	
	Potraživanja od kupaca	120		60,00

Računovodstvenim evidentiranjem poslovnih promjena iz primjera vidljivo je da turistička agencija evidentira prihode u visini provizije, što predstavlja naknadu za obavljenju uslugu posredovanja. U ovom slučaju turistička agencija posluje u tuđe ime i za tuđi račun, za što joj kao posredniku pripada naknada u obliku provizije, koja se posljedično priznaje kao prihod. I u ovom, kao i u prethodnom primjeru, dolazi do značajnoga odstupanja između prometa na poslovnim računima i poslovnih prihoda, zbog čega će možda biti potrebno Poreznoj upravi obrazložiti predmetnu razliku.