

**UNIVERZITET SINGIDUNUM
DEPARTMAN ZA POSLOVNU EKONOMIJU**

MASTER RAD
Teorijsko - metodološki aspekti obuhvatanja prihoda

MENTOR
prof. dr Milovan Stanišić

STUDENT
Ana Šoven
402091/2009

Beograd , 2011.

SADRŽAJ

UVOD.....	3
1.1. Predmet i polazište istraživanja	4
1.2. Ciljevi istraživanja	5
1.3. Hipoteze istraživanja	5
1.4. Metode istraživanja	6
2. MERENJE PRIHODA	7
2.1. Identifikacija transakcije	8
2.2. Prodaja robe.....	9
2.3. Pružanje usluga	10
2.4. Kamate, tantijeme i dividende	12
3. KLASIFIKACIJA PRIHODA.....	14
3.1. Poslovni prihodi	15
3.2. Ostali i vanredni prihodi	18
3.3. Finansijski prihodi.....	22
3.4. Revalorizacioni prihodi	28
4. ULAZNA STRANA OBRAČUNA REZULTATA	29
4.1. Pojmovi na ulaznoj strani obračuna rezultata.....	29
4.2. Pojam primitka.....	29
4.3. Pojam učinka.....	31
4.4. Pojam prihoda	33
4.5. Razgraničenje pojmova: primitak, učinak i prihod.....	34
4.6. Različiti koncepti finansijskog rezultata	38
4.6.1. <i>Finansijski rezultat kao razlika primitka i izdataka</i>	39
4.6.2. <i>Finansijski rezultat kao razlika učinaka i troškova</i>	40
4.6.3. <i>Finansijski (Računovodstveni koncept) rezultat kao razlika prihoda i rashoda</i>	41
4.7. Kompleksnost knjigovodstvenog periodičnog rezultata	42
5. REVIZIJA PRIHODA.....	46
5.1. Kontrolno okruženje, procena rizika, komunikacija i nadzor	46
5.2. Računovodstveni sistem	46
5.3. Prodajne transakcije	47
5.4. Naplate u gotovom	50
5.5. Kontrolne aktivnosti	51
5.6. Provera poslovanja	51
5.7. Obrada podataka	51
5.8. Fizičke kontrole	52
5.9. Pravilna raspodela poslova	53
5.10. Procena rizika kontrole za ciklus prihoda	53
5.11. Testiranje ispravnosti tvrdnji u finansijskim izveštajima iz ciklusa prihoda	55
ZAKLJUČAK.....	63
LITERATURA	65



UVOD

Polazeći od osnove nastanka i uticaja na imovinu, prihodi se mogu definisati kao povećanaj sredstava preduzeća proistekla iz realizovanih učinaka, finansijskih plasmana i slučajnih okolnosti za koje ne postoji obaveza vraćanja. U okviru za pripremanej i prikazivanje finansijskih izveštaja, prihod je definisan kao i sva povećanaj ekonomskih koristi tokom obračunskog perioda u obliku priliva ili povećanaj sredstava ili smanjenej obaveza što ima za poseldicu povećanej kapitala, a li ne i ona u vezi sa uplatama od strane vlasnika. Najvažnije pitanje kod računovodstvenog obuhvatanja prihoda jeste kada prihode treba priznati. Prihode treba priznati onda kada postoji verovatnoća priliva ekonomske koristi u preduzeće i kada se te ekonomske koristi mogu pouzdano da izmere.

Prihod je bruto priliv ekonomskih koristi u određenom periodu, koje se ostvaruju iz redovnih aktivnosti preduzeća, kada ovi prilivi dovode do povećanja sopstvenog kapitala osim onih povećanja koja se odnose na unose vlasnika u kapital. Ti prilivi proističu iz:

- Redovnih aktivnosti preduzeća i
- Oni nastali zbog primitka koji nisu povezani sa ciljevima poslovanja

Prihodi iz redovnih aktivnosti: to su prvenstveno oni koji su nastali kao rezultat ekonomskih koristi, a povezana su sa povećanjem imovine ili smanjenjem obaveza, ali ne i oni koji rezultiraju povećanjem glavnice.

Prihodi povezani s primicima: to su one stavke koje mogu, ali i ne moraju proizaći iz redovnih aktivnosti preduzeća (viškovi, naplaćena otpisana potraživanja, pokloni, donacije ..)

Prihodi od poslovanja jednaki su prodajnoj vrednosti prodatih proizvoda, trgovačke robe, materijala i obavljenih usluga (osim onih koje donose prihode od finansiranja). U vreme prodaje ili pri bilansiranju, njihova naplata mora biti realna ili se obavezno vrše korekcije za stepen ugroženosti. Ovi prihodi se mere na osnovu faktura ili drugih dokumenata i prodajnih cena navedenih u njima, umanjenih za date popuste. Za (računovodstveno) priznavanje ovih prihoda moraju se ispuniti sledeći uslovi :



- prodavac je preneo na kupca pravo svojine,
- ne postoje neizvesnosti koje proizlaze iz prodaje, kao ni mogućnosti da se dogode dodatni troškovi koji se odnose na prodaju.

Vanposlovni prihodi se pojavljuju u vezi sa dugoročnim i kratkoročnim finansijskim ulaganjima a sastoje se iz kamata i dividendi ili drugih oblika učešća u dobitku drugih privrednih subjekata, pod uslovom da nema značajne neizvesnosti u pogledu merljivosti i naplativosti. Takođe, oni su rezultat izdavanja poslovnog prostora, davanja usluga koje nisu iz osnovne delatnosti preduzeća i slično. Vanredni prihodi obuhvataju neuobičajene stavke i stavke prethodnog perioda koje u tekućem predstavljaju dobitke i time povećanje poslovnog rezultata redovnog poslovanja. Neuobičajenost potiče od događaja ili transakcija koje nemaju direktne veze sa redovnim poslovanjem i nisu bile predmet planiranja. Vanredne prihode predstavljaju i viškovi prodajne vrednosti osnovnih sredstava, iznad njihove neotpisane vrednosti.

Ukupni prihod predstavlja ukupnu vrednost prodatih proizvoda i usluga preduzeća koji su realizovani po prodajnim cenama. - Ukupni poslovni rezultat se dobija kao razlika između ukupnog prihoda i ukupnih stvarnih troškova, odnosno rashoda proizvoda i usluga koji su "učestvovali" u stvaranju ukupnog prihoda.

1.1. Predmet i polazište istraživanja

Prihodi u privrednom subjektu predstavljaju prodajnu vrednost prodatih proizvoda, trgovinske robe i materijala, kao i obavljenih usluga, a dodaju se i neke druge vrednosti koje povećavaju poslovni rezultat u određenom periodu. Mogu se raščlaniti na prihode od poslovanja, vanposlovne i vanredne prihode.

Ukupni poslovni prihod predstavlja tržišnu vrednost prodatih proizvoda i usluga preduzeća.



Predmet našeg istraživanja jesu teorijsko-metodološki aspekti obuhvatanja prihoda.

Postoje različiti teorijski izvori koji obrađuju ovu oblast, od uopštenih koje prihode definišu kao sva povećanja sredstva privrednog subjekta, do posebnih koji istražuju različite aktivnosti privrednog subjekata u stvaranju prihoda. Značaj naših istraživanja je u bližem razumevanju mogućnosti koje privredni subjekat ima u stvaranju i povećavanju prihoda u određenom vremenskom periodu.

1.2. Ciljevi istraživanja

Ciljevi istraživanja mogu da budu naučni i društveni.

Naučni cilj je naučna deskripcija sa elementima klasifikacije i elementima računovodstvenog tretmana prihoda.

Društveni cilj jeste da definišemo prihode, njihovo merenje, klasifikaciju i da objasnimo reviziju prihoda.

Privredni subjekat ostvaruje prihode prilikom obavljanja svojih aktivnosti, tačnije osnovni izvor stvaranja prihoda jesu aktivnosti preduzeća. Prodajom proizvoda, robe, usluga, zatim prodajom imovine, hartija od vrednosti, materijala privredni subjekat ostvaruje veliki deo svojih prihoda. Primenom nove tehnologije, inovacijom proizvoda, ulaganjem u proizvodnju, oglašavanjem, prodajom robe na kredit kao i na otplatu, preduzeće se diferencira u odnosu na konkurenciju i time ostvaruje veće prihode koji utiču na povećanje poslovnog rezultata u određenom vremenskom periodu.

1.3 Hipoteze istraživanja

S' obzirom na definisan predmet i cilj istraživanja, u istraživanju polazimo sa sledećom generalnom hipotezom: "obuhvatanje prihoda vršimo pomoću teorijsko-metodoloških aspekta"

Generalnu hipotezu operacionalizujemo pomoću sledećih posebnih hipoteza :



- Najveći deo svojih prihoda, privredni subjekat ostvaruje prodajom proizvoda, trgovinske robe i pružanjem usluga.
- Privredni subjekat ostvaruje prihode kada svoja slobodna novčana sredstva ulaže u finansijske institucije ili u druge privredne subjekte kao i prodajom svoje imovine, kao što su osnovna sredstva, materijal i hartije od vrednosti.
- Poslovni prihodi najviše doprinose rezultatu poslovanja u određenom vremenskom periodu.

1.4. Metode istraživanja

Uzimajući u obzir specifičnosti proučavanog predmeta istraživanja koristićemo različite metode kako bi zadovoljili osnovne metodološke zahteve – objektivnost, pouzdanost, opštost i sistematičnost.

U istraživanju ćemo primeniti osnovne analitičke i osnovne sintetičke metode, a od opšte-naučnih metoda: hipotetičko-deduktivnu i uporednu metodu. Kod metode i tehnike prikupljanja podataka korišćene su : statistička metoda, metoda analize dokumenata i metoda posmatranja.



2. MERENJE PRIHODA

Prihod se meri po poštenoj vrednosti primljene nadoknade ili potraživanja. Iznos prihoda koji proisteknu iz poslovne promene obično se utvrđuje ugovorom između preduzeća, s jedne strane i kupca ili korisnika sredstva, s druge strane. Merenje se vrši po poštenoj vrednosti primljene nadoknade ili potraživanja, uzimajući u obzir iznos svih trgovačkih popusta i količinskih rabata koje preduzeće odobri. Poštena vrednost je iznos za koji se neko sredstvo može razmeniti ili obaveza izmiriti u transakciji između dobro obaveštenih i voljnih strana, međusobno suočenih.

U najvećem broju slučajeva, nadoknada je u obliku gotovine ili gotovinskih ekvivalenata, a iznos prihoda jednak je iznosu gotovine ili gotovinskih ekvivalenata koji su primljeni ili se potražuju. Međutim, kada je priliv gotovine ili gotovinskih ekvivalenata vremenski razgraničen, poštena vrednost naknade može biti manja od nominalnog iznosa primljene gotovine ili potraživanja. Na primer, preduzeće može da odobri kupcu beskamatni kredit ili prihvati menicu od kupca koja nosi nižu kamatnu stopu od tržišne, na ime naknade za prodaju robe. Kada aranžman efektivno predstavlja finansijsku transakciju, poštena vrednost nadoknade se utvrđuje eskontovanjem svih budućih prihoda korišćenjem pripisane kamatne stope. Pripisana kamatna stopa je jedna od dve dole navedene kamatne stope, koja se preciznije može utvrditi¹:

- (a) preovlađujuća stopa za sličan instrument izdavaoca sa sličnom kreditnom sposobnošću; ili
 - (b) kamatna stopa kojom se diskontuje nominalni iznos instrumenta na važeću gotovinsku prodajnu cenu robe ili usluga.
- ..

¹ American Institute of Certified Public Accountants, Statement on Auditing Standards No. 39: Audit Sampling, 1985. Compiled with amendments in AICPA Professional Standards, Volume , str. 89



Razlika između poštene vrednosti i nominalnog iznosa naknade priznaje se kao prihod od kamate u skladu sa st. 29 i 30. i u skladu sa MRS 39 Finansijski instrumenti: Priznavanje i merenje.

Kada se roba ili usluge razmenjuju ili trampe za robu ili usluge koje su slične prirode i vrednosti ta razmena se ne smatra poslovnom promenom koja donosi prihod. To je često slučaj sa robom kao što je ulje ili mleko, kada dobavljači razmenjuju ili trampe zalihe na različitim lokacijama, kako bi blagovremeno zadovoljili potražnju na određenom području. Kada se roba proda ili usluge pruže u zamenu za različitu robu ili usluge, ta razmena se smatra poslovnom promenom koja donosi prihod. Taj prihod se meri po poštenoj vrednosti primljene robe ili usluga, koja je korigovana za iznos bilo koje prenete gotovine ili gotovinskih ekvivalenata. Kada se poštena vrednost primljene robe ili usluga ne može pouzdano izmeriti, prihodi se mere po poštenoj vrednosti prodate robe ili pruženih usluga, koja je korigovana za iznos bilo koje prenete gotovine ili gotovinskih ekvivalenata.

2.1. Identifikacija transakcije

Kriterijumi za priznavanje u ovom standardu obično se primenjuju posebno za svaku transakciju. Ipak, u određenim okolnostima je neophodno da se kriterijumi za priznavanje primene pojedinačno na svaki sastavni deo jedne transakcije koji se može posebno identifikovati, u svrhu prikazivanja suštine te transakcije. Na primer, kada prodajna cena nekog proizvoda uključuje i iznos za naknadno servisiranje koji se može utvrditi, taj iznos se vremenski razgraničava i priznaje kao prihod tokom perioda u kome je servisiranje izvršeno. Suprotno tome, kriterijumi za priznavanje se primenjuju na dve ili više transakcije zajedno, kada su one povezane na takav način da se komercijalni učinak ne može odrediti bez pozivanja na niz transakcija kao jednu celinu. Na primer, preduzeće može da proda robu i istovremeno zaključi poseban ugovor o ponovnom otkupu robe sa nekim kasnijim datumom i na taj način poništi suštinski učinak transakcije i u tom slučaju, te dve transakcije se posmatraju zajedno.



2.2. Prodaja robe

Prihod od prodaje robe se priznaje kada su zadovoljeni svi sledeći uslovi:

- (a) preduzeće je prenelo na kupca sve značajne rizike i koristi od vlasništva nad robom;
- (b) rukovodstvo preduzeća ne zadžava učešće u upravljanje robom u meri koja se obično povezuje sa vlasništvom, niti kontrolu nad prodatom robom;
- (c) kada je tnoguće da se itnos prihoda pouzdano izmeri;
- (d) kada je verovatno da će poslovna promena da bude praćena prilivom ekonomske koristi u preduzeće; i
- (e) kada se troškovi koji su nastali ill će nastati u vezi sa poslovnom promenom mogu pouzdano da izmere.

Prihod se priznaje samo onda kada postoji verovatnoća priliva ekonomskih koristi povezanih sa poslovnom promenom u preduzeće. U nekim slučajevima, takva verovatnoća će izostati sve dok naknada ne bude primljena ili neizvesnost otklonjena. Na primer, može biti neizvesno da li će državne vlasti druge zemlje dati dozvolu za doznaku naknade od prodaje u stranoj zemlji. Dobijanjem dozvole, ta neizvesnost se otklanja i prihodi se priznaju. Međutim, kada nastane neizvesnost oko naplativosti iznosa koji je već obuhvaćen u prihodima, nenaplativi iznos ili iznos čiji povraćaj više nije verovatan, priznaje se kao rashod, a ne kao korekcija prvobitno priznatog prihoda.

Prihodi i rashodi koji se odnose na istu poslovnu promenu ili neki drugi događaj priznaju se istovremeno; ovaj proces se obično zove uzročno povezivanje prihoda i rashoda. Rashodi, uključujući i garancije i druge troškove koji će nastati nakon isporuke robe, se obično mogu pouzdano da izmere tek kada su zadovoljeni drugi uslovi za priznavanje prihoda. Međutim, prihod se ne može priznati ukoliko se rashodi ne mogu pouzdano izmeriti. U takvim okolnostima, svaka naknada koja je već primljena na ime prodaje robe priznaje se kao obaveza.



2.3. Pružanje usluga

Kada se rezultat poslovnog događaja koji se sastoji od pružanja usluga može pouzdano da proceni, prihodi povezani sa tim poslovnim događajem se priznaju srazmerno stepenu izvršenja usluge na dan Bilansa stanja. Rezultat poslovne promene može da se pouzdano proceni kada su zadovoljeni svi sledeći uslovi:

- (a) iznos prihoda može da se pouzdano izmeri;
- (b) kada je verovatno da će poslovna promena da bude praćena prilivom ekonomske koristi u preduzeće;
- (c) stepen dovršenosti usluge može se pouzdano da se utvrdi na dan Bilansa stanja; i
- (d) troškovi koji su nastali pri pružanju usluga i troškovi za dovršavanje usluga mogu da se pouzdano izmere.

Priznavanje prihoda pozivanjem na stepen dovršenosti poslovne promene često se naziva metodom procentualne dovršenosti. Prema toj metodi, prihod se priznaje u obračunskim periodima u kojima su pružene usluge. Priznavanje prihoda na toj osnovi obezbeđuje korisne informacije o obimu uslužne aktivnosti i učinku u toku perioda. MRS 11 Ugovori o izgradnji takođe zahteva priznavanje prihoda na toj osnovi. Zahtevi toga standarda se generalno primenjuju na priznavanje prihoda i povezanih rashoda na ime poslovnih promena koje obuhvataju pružanje usluga.

Prihod se priznaje samo kada postoji verovatnoća priliva ekonomskih koristi povezanih sa poslovnom promenom u preduzeće. Međutim, kada se pojavi neizvesnost u pogledu naplativosti iznosa koji je već obuhvaćen u prihodima, taj nenaplativi iznos ili iznos čiji je povraćaj prestao da bude verovatan, priznaje se kao rashod, a ne kao korekcija prvobitno priznatog prihoda.

Preduzeće je sposobno da vrši pouzdane procene, nakon što sa drugim stranama u transakciji postigne dogovor u pogledu:

- (a) zakonskih prava svake od strana u vezi sa uslugama koje međusobno pružaju i primaju



- (b) naknadom koju treba razmeniti; i
- (c) načinom i uslovima izmirenja obaveza.

Za preduzeće je takođe neophodno da ima efikasan interni sistem finansijskog planiranja i izveštavanja. Preduzeće preispituje i, po potrebi, revidira procene prihoda već u toku pružanja usluge. Potreba za takvim revizijama ne mora obavezno da znači da se ishod poslovne promene može pouzdano da proceni.

Stepen dovršenosti transakcije može da se utvrdi pomoću različitih metoda. Preduzeće koristi onaj metod kojim se izvršenje usluga može pouzdano izmeriti. U zavisnosti od prirode poslovne promene, te metode mogu obuhvatiti²:

- (a) preglede izvršenog posla;
- (b) usluge pružene do određenog datuma, kao procenat ukupnih usluga koje treba da se pruže; ili
- (c) srazmerni deo nastalih troškova nastalih do određenog datuma u ukupno procenjenim troškovima poslovne promene. U troškove nastale do određenog datuma uključuju se samo oni troškovi koji se odnose na usluge pružene do tog datuma. U procenjene ukupne troškove poslovne promene uključuju se samo oni troškovi koji se odnose na usluge koje su pružene ili usluge koje tek treba da se pruže. Plaćanja unapred i primljeni avansi od kupaca često ne odražavaju pružene usluge.

Kada se pružanje usluga sastoji od neodređenog broja radnji u određenom vremenskom periodu, prihodi se iz praktičnih razloga priznaju srazmerno dotičnom periodu, osim ako ne postoji dokaz da neka druga metoda na bolji način prikazuje stepen dovršenosti. Ukoliko je jedna određena radnja u velikoj meri značajnija od drugih radnji, priznavanje prihoda se odlaže, sve dok se ta značajna radnja ne izvrši.

Kada se rezultat poslovne promene koja se sastoji od pružanja usluga može pouzdano da proceni, prihodi u vezi sa tom poslovnom promenom se priznaju prema stepenu dovršenosti na dan bilansa stanja.

² Arkin, H. (1984). Handbook of Sampling for Auditing and Accounting. 3rd Edt, McGraw-Hill, New York, str. 91



Kada se rezultat poslovne promene koja se sastoji od pružanja usluga ne može pouzdano da proceni, prihodi u vezi sa tom poslovnom promenom se priznaju samo do iznosa priznatih rashoda koji se mogu pokriti.

2.4. Kamate, tantijeme i dividende

Prihodi po osnovu upotrebe sredstava preduzeća od strane drugih, u vidu prinosa od kamata, tantijema i dividendi, ukoliko:

- (a) je verovatno da će poslovnopromena da bude praćena prilivom ekonomske koristi u preduzeće; i
- (b) se iznos prihoda može pouzdano da izmeri.

Ove vrste prihoda se priznaju na sledećim osnovama³:

- (a) kamate se priznaju srazmerno vremenu za koje se ostvaruje efektivan prinos na sredstva- visina kamate zavisi od proteka vremena
- (b) tantijeme se priznaju prema načelu nastanka poslovne promene, saglasno sa suštinom odgovarajućeg sporazuma, i
- (c) dividende se priznaju kada se ustanovi pravo akcionara na naplatu dividendi.

Prihodi se priznaju samo onda kada postoji verovatnoća priliva ekonomskih koristi povezanih sa poslovnom promenom u preduzeće. Međutim, ako nastane neizvesnost u pogledu naplate iznosa koji je već uključen u prihode, taj nenaplativi iznos ili iznos za koji više ne postoji verovatnoća nadoknade priznaje se kao rashod, a ne kao korekcije prvobitno priznatog prihoda.

Preduzeće obelodanjuje:

- (a) usvojene računovodstvene politike za priznavanje prihoda, uključujući i usvojene metode za utvrđivanje stepena dovršenosti transakcija koje se odnose na pružanje usluga;
- (b) iznos svake značajne vrste priznatog prihoda u toku određenog perioda,

³ Boynton, W.C, Kell, W.G. (1996). Modern Auditing. Wiley, New York, str. 89



uključujući i prihod nastao po osnovu:

- (i) prodaje robe; (ii) pružanja usluga; (iii) kamate; (iv) tantijema; (v) dividendi; i
- (c) iznos prihoda koji nastaje iz razmene roba ili usluga, obuhvaćenih u svakoj značajnoj vrsti prihoda.

Preduzeće obelodanjuje sve potencijalne dobitke i gubitke u skladu sa MRS 37 Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna sredstva. Potencijalni obaveze i potencijalna sredstva mogu da nastanu iz stavki kao što su troškovi garancija, potraživanja, kazne ili drugih mogućih gubitaka. U skladu sa zakonima različitih zemalja, kriterijumi za priznavanje standarda ispunjavaju se u različitim vremenskim periodima. Preciznije rečeno, zakon može da propiše vremenski period u kome preduzeće prenosi značajne rizike i koristi od vlasništva.



3. KLASIFIKACIJA PRIHODA

Kriterijumi prema kome može biti izvršena klasifikacija prihoda jednog preduzeća biraju se prema tome koje se informacije o prihodima smatraju značajnim. Uobičajno je da se po redovnosti javljanja prihodi klasifikuju na redovne i vanredne, a potom da se unutar redovnih prihoda izvrši podvajanje na prihode koji nastaju po osnovu obavljanja osnovne delatnosti preduzeća (poslovni prihodi), prihode koji su posledica upravljanja novčanim sredstvima preduzeća (finansijski prihodi) i ostale prihode koji se ne mogu svrstati u dve navedene grupe redovnih prihoda (ostali prihodi).

Za redovne prihode, kako već i sam naziv ukazuje, karakteristično je da su predvidivi po svojoj visini i dinamici u vremenu, što je važna pretpostavka za finansijsko planiranje. Redovni poslovni prihodi su oni koji prističu iz obavljanje osnovne delatnosti preduzeća. To su prihodi od prodaje proizvoda, pružanje usluga, ostali prihodi, finansijski prihod. To znači da prihodi od prodaje gotovih proizvoda predstavljaju redovan poslovni prihod proizvodnih, a prihodi od prodaje robe redovan poslovni prihod trgovinskih preduzeća. Prihodi od vršenja usluga su redovan poslovni prihod uslužnih preduzeća. Ovi prihodi imaju vrlo čvrstu vezu sa redovnim poslovnim rashodima. Tačnije, nastanku svakog redovnog poslovnog prihoda predhodi nastanak redovnih poslovnih rashoda.

Finansijski prihodi se takođe ubrajaju u redovno prihode. Oni nastaju plasiranjem finansijskih sredstava preduzeća. Ovim prihodima pripadaju dividende, kamate na dugoročne plasmane, pozitivne kursne razlike, iskorišćeni kasa konto odobren od strane dobavljača, zatezne kamate zaračunate dužnicima i sl. Između finansijskih prihoda preduzeća i njegovih finansijskih rashoda ne postoji ona vrsta povezanosti kao što je to slučaj sa poslovnim prihodima i rashodima.

U ostale prihode ubrajaju se prihodi (ili bolje reći dobici) koji se ostvaruju pri prodaji imovine preduzeća, naplati ugroženih potraživanja i slično. Pridev ostali koji im je dat treba da ukaže na to da je reč o prihodima koji nisu



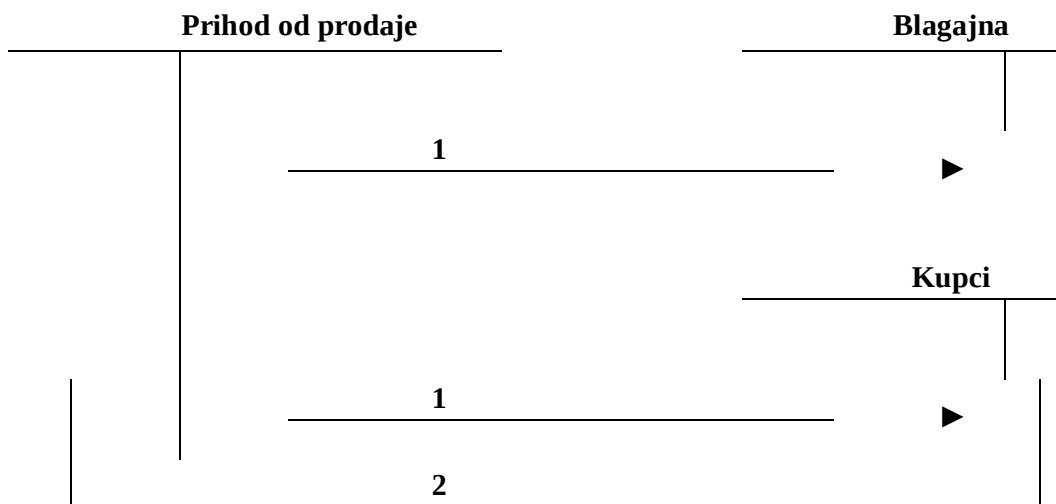
vezani za obavljanje osnovne poslovne aktivnosti preduzeća, odnosno za učinak preduzeća. Oni se javljaju sporadično, a posledica su prodaje osnovnih sredstava i materijala koji su za dato preduzeće izgubili upotrebnu vrednost, prodaje hartija od vrednosti čijim se unovčavanjem žele pribaviti potrebna novčana sredstva, naplate ugroženih potraživanja u iznosu većem od procenjenog.

Vandredni prihodi se pojavljuju nenadano i nisu povezani sa obavljanjem osnovne aktivnosti preduzeća. Njihova visina i dinamika se stoga teško mogu planirati sa zadovoljavajućim stepenom tačnosti. U vandredne prihode ubrajaju se, na primer, primljeni pokloni, inventarni viškovi, naplata potraživanja iz proteklih godina.

3.1. Poslovni prihodi

Poslovni prihodi su posledica: prodaje proizvoda i usluga, prodaje robe, aktiviranja učinaka i robe, promene, vrednosti zaliha i učinaka, itd. Prihodi od prodaje proizvoda i usluga za proizvodno preduzeće predstavljaju najznačajniju grupu poslovnih prihoda i u zavisnosti od načina prodaje izazivaju povećanje gotovine, pri prodaji za gotovo, odnosno povećanje potraživanja od kupaca, kada se prodaja vrši na kredit. Knjigovodstveno njihovo obuhvatanje se vrši zaduženjem odgovarajućih računa aktive (blagajna, žiro račun, ili kupci) i računa prihodi od prodaje gotovih proizvoda i usluga. Popusti odobreni kupcima kao što su rabat i bonifikacija smanjuju, kako smo već naveli prihode od prodaje i potraživanja od kupaca, te se evidentiraju zaduženjem računa prihodi od prodaje gotovih proizvoda. Pružanje usluga podrazumeva izvršenje od strane ugovorom prihvaćenih poslova, koje su jednokratne ili u se različitih perioda.

Grafički opisana knjiženja izgledaju :



(1) knjiženje nastanka prihoda na osnovu fakture upućene kupcima ili po osnovu prodaje za gotovo.

(2) knjiženje popusta datog kupcu na osnovu knjižnog pisma, odnosno pisma o bonifikaciji.

Primer 1 .

Kupci je prodato iz skladišta gotovih proizvoda u vrednosti od 25 000 dinara.(isporuka 2 000 dinara i pdv 5 000 dinara). Kupac je uplatio na naš tekući račun.

Red.br.	Broj konta	Opis	Duguje	Potražuje
.	2020	Kupci	25 000	
.	6120	Prihod od prodaje gotovih proizvoda		20 000
.	4700	Obaveze za pdv		5 000
.	2410	Tekući račun	25 000	
.	2020	Kupci		25 000

**Primer 2.**

Kupcu je izvršena usluga popravke u iznosu od 19 000 dinara (usluga 16 000 dinara, pdv 3 000 dinara). Na računu je .

- ugovorena klauzola se odobrava 2% kasa skonta . Kupac je uplatio ceo iznos i iskoristio popust.

Red.br.	Broj konta	Opis	Duguje	Potražuje
.	2020	Kupci	19 000	
	6120	Prihod od prodaje gotovih proizvoda		16 000
	4700	Obaveze za pdv		3 000
.	2410	Tekući račun	18 620	
	5693	Rashodi od datih popusta	380	
	2020	Kupci		19 000

Prihod od prodaje proizvoda i robe priznaje se firmi - da kada su zadovoljeni sledeći uslovi:

1. privredni subjekat je preneo na kupca sve značajne rizike od vlasništva nad robom,
2. rukovodstvo privrednog subjekta ne zadržava upravljanje koje se povezuje sa vlasništvom, niti ima dalju kontrolu nad prodatom robom,
3. kada je moguće da se iznos prihoda pouzdano meri,
4. kada je verovatno da će poslovna promena da bude praćena prilivom ekonomske koristi u firmi i
5. kada se troškovi, koji su nastali ili će nastati u vezi sa poslovnom promenom, mogu pouzdano da izmere.

Kada privredni subjekat koristi sopstvene proizvode ili robu za sopstvenu krajnju potrošnju, prihod se priznaje u momentu korišćenju, uz istovremeno priznavanje i rashoda po ovom osnovu, na isti način kao i kod eksterne prodaje.



Proizvode i robu koju je privredni subjekat prodao i prikazao kao prihod, ako kupac iz bilo kojih razloga kupljene proizvode i robu vrati, a privredni subjekat prihvati povraćaj, u računovodstvenoj politici privrednog subjekta utvrđuje se postupak tog povraćaja, a knjiženje povraćaja sprovode na dva načina⁴:

1. ako je roba prodana i vraćena u istom obračunskom periodu povraćaj proizvoda i robe poništava zaduženje dužnika, bez obzira da li je dužnik u međuvremenu izvršio isplatu, i

2. ako je roba prodana u jednoj, a vraćena u drugoj godini, povraćaj se knjiži zaduženjem zaliha, a odobrenjem privrednog subjekta koji je izvršio povraćaj.

3.2. Ostali i vanredni prihodi

Neposlovne(ostale) prihode preduzeće ostvaruje ne prodajom svojih učinaka, već prodajom imovine. Pri tome, predmet prodaje mogu biti osnovna sredstva koja su za dato preduzeće izgubila upotrebnu vrednost, zalihe materijala koje se više ne koriste u proizvodnom procesu ili hartije od vrednosti čijom prodajom se želi doći do potrebnih likvidnih sredstava.

Prodaja pomenutih oblika imovine vrši se po prodajnim cenama koje mogu biti više ili niže od njihovih nabavnih vrednosti, odnosno od sadašnje vrednosti kada je reč o osnovnom sredstvima. To zapravo znači da pri prodaji imovine može biti ostvaren prihod ili rashod. Zalihe materijala koje su zbog promene proizvodnog programa izgubile upotrebnu vrednost za dato preduzeće izlažu se prodaji.

Prodaja osnovnih sredstva se zbog njihove vrednosti uobičajeno vrši putem javnog nadmetanja, prikupljanja pisemnih ponuda ili putem neposredne pogodbe ako prethodni načini prodaje ne daju rezultate. Prodaja je ostvarena sa dobitkom ako je postignuta prodajna cena viša od neotpisane vrednosti prodatog osnovnog sredstva uvećana za sve troškove izazvane prodajom, kao što su na primer troškovi demontaže. Ako prodajnom vrednošću nije pokrivena neotpisana vrednost i troškovi prodaje datog osnovnog sredstva tada je prodaja izvršena sa gubitkom.

⁴ Meigs, R.F., Meigs, W.B. (1999). Računovodstvo: temelj poslovnog odlučivanja. MATE, Zagreb., str. 93



Knjigovodstveno ova prodaja se obuhvata tako što se za nabavnu vrednost prodatog osnovnog sredstva odobri račun osnovnih sredstava, a za prodajnu vrednost se zaduži račun kupci, ako je prodaja izvršena na kredit, odnosno blagajan ako je prodaja izvršena za gotovo, račun ispravka vrednosti osnovnih sredstava se zaduži za njegovu otpisanu vrednost, a račun dobitak na prodaji osnovnih sredstava se odobri za iznos dobitka, odnosno za iznos gubitka se zaduži račun gubitak na prodaji osnovnih sredstava.

Grafički opisano knjiženje :

Основна средства		Купци	
	НВ		ПВ
		Исправ. Вред. Основ. Сред.	
		ОВ	
Добит на продаји осн. сред.		Губитак на продаји осн. сред.	
ПВ>СВ		ПВ<СД	

NV-Nabavna vrednost

OV-Otpisana vrednost

SV-Sadašnja vrednost

PV-Prodajna vrednost

Zalihe materijala su namenjene prvenstveno potrošnji tokom poslovnog procesa. Ipak, preduzeća ponekad jedan deo tih zaliha izlažu prodaji. To su zalihe koje su zbog promene proizvodnog programa na primer, izgubile upotrebnu vrednost za dato preduzeće. Njihovom prodajom žele se osloboditi sredstva koja su u njih uložena i izbeći dalji troškovi držanja zaliha. Prodajne cene koje se postižu nisu određene nabavnom cenom materijala koji se prodaje. Nabavna cena može biti samo polazna osnova za formiranje prodajne cene, ali će ova svakako od nje ostupati. Ako se pri prodaji postignu prodajne cene više od nabavnih tada je ostvaren dobitak, dok je



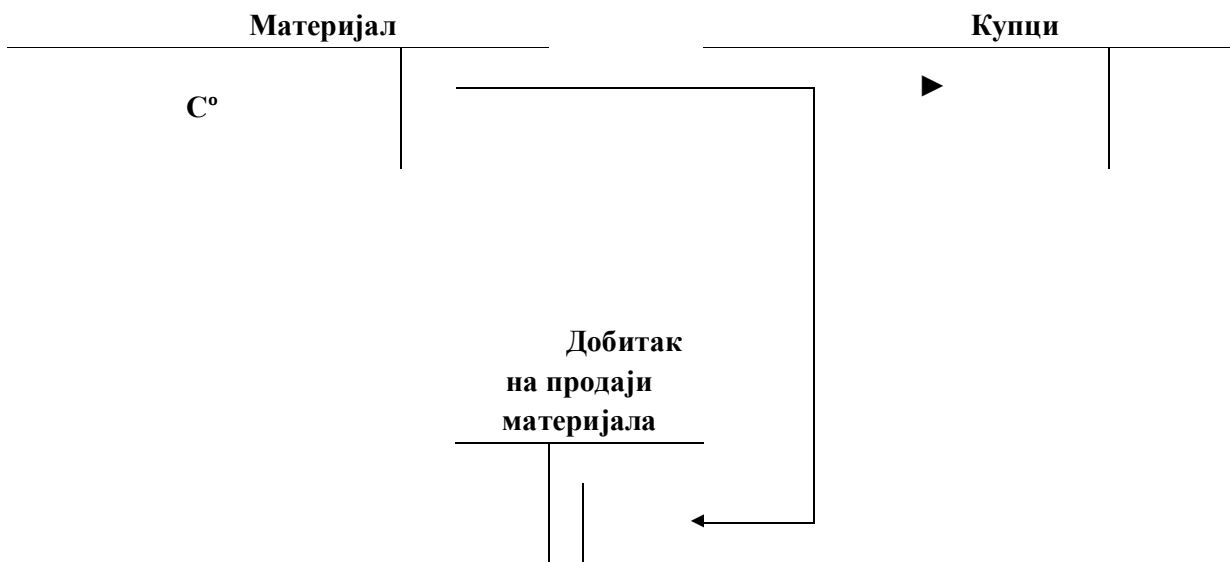
u suprotnom deo nabavne vrednosti koji nije pokriven prodajnom vrednošću gubitak ostvaren pri prodaji.

Knjigovodstveno obuhvatanje, kao i utvrđivanje nabavne vrednosti prodatog materijala zavisi kako je organizovana evidencija o zalihama materijala i po kojim cenama se vode zalihe materijala.

Ako se zalihe materijala vode po stvarnoj nabavnoj vrednosti tada se visina nabavne vrednosti prodatog materijala utvrđuje kao proizvod prodatih količina i nabavne cene partije iz koje potiče prodati materijal ako se evidencija vodi po partijama (nabavkama). Ako se pak evidencija vodi po vrstama, tada se nabavna vrednost prodatog materijala utvrđuje množenjem prodatih količina sa cenom: prve nabavke, ako se primenjuje Fifo metod, sa cenom poslednje nabavke ako se koristi Lifo metod.

Knjiženje prodaje se vrši zaduživanjem računa kupci za prodajnu vrednost prodatog materijala, odobrenjem računa materijal za nabavnu vrednost prodatog materijala i odobrenjem računa dobitak na prodaji materijala u slučaju kada je prodajna vrednost viša od nabavne vrednosti prodatog materijala, odnosno zaduženjem računa gubitak na prodaji materijala kada je prodajna vrednost niža od nabavne vrednosti prodatog materijala.

Grafičko knjiženje izgleda:



Primer 1.

Kupcima je proat materijal kome prethodi propadanje za 72 000 dinara (6 800 dinara i pdv 400 dinara). Vrednost materijala na zalihama je bila 6 000 dinara.



Red. Br.	Broj konta	Opis	Duguje	Potražuje
1	2020	Kupci	7 200	
.	6730	Dobici od prodaje materijala		6 800
	4700	Obaveze za pdv		400
2	5100	Materijal u skladištu	6 000	
.	1010	Materijal		6 000

Viškovi na pojedinim oblicima imovine, gotovini, materijal, gotovim proizvodima, potom primljeni pokloni, naplaćenim ranijim godinama otpisana potraživanja predstavljaju tipične vanredne prihode.

Primer 2.

Preduzeće "Vrbas" je na ime popravki u garantnom roku, u prethodnim godinama rezervisalo 17 000 dinara kojih smo mi evidentirali na računu 4000 – dugoročna rezervisanja-na potražnoj strani. U tekućoj godini od servisa primljen je obračun za troškove popravki u garantnom roku, u iznosu od 14 600 dinara (usluga 12 000 dinara, pdv 2 600 dinara). Do kraja godine je istekao garantni rok kome nije bilo više popravki.

Red. Br.	Broj konta	Opis	Duguje	Potražuje
1.	5320	Troškovi održavanja	12 000	
	2700	PDV opšta stopa	2 600	
	433	avansa Dobavljači		14 600
2.	4000	Dugoročna rezervisanja	12 000	
	6780	Prihodi od ukidanja dugoročnih rezervisanja		12 000
3.	4000	Dugoročna rezervisanja	5 000	
	6780	Prihodi ukidanja dugoročnih rezervisanja		5 000

Knjigovodstveno se vanredni prihodi obuhvataju zaduženjem odgovarajućeg računa aktive i odobrenjem računa vanrednih prihoda.

Neposlovne i vanredne prihode čine dobici po osnovu:

- prodaje i rashodovanja osnovnih sredstava;
- prodaje i rashodovanja nematerijalnih ulaganja;
- prodaje dugoročnih hartija od vrednosti;
- prodaje dugovnih učešća;
- prodaje materijala;
- prihoda iz ranijih godina;



- viškova;
- prihoda od smanjenja obaveza;
- prihoda od ukidanja neiskorišćenih dugoročnih rezervisanja za rizike;
- ostalih neposlovnih vanrednih prihoda.

Vanredni prihodi nastaju sporadično, nisu vezani za obavljanje osnovne delatnosti preduzeća, niti postoji njihova povezanost sa vanrednim rashodima. Viškovi na pojedinim oblicima imovine, gotovini, materijalu, gotovim proizvodima, potom primljeni pokloni, naplaćena u ranijim godinama otpisana potraživanja predstavljaju tipične vanredne prihode. Oni zapravo predstavljaju po svojoj suštini vanredne dobitke, budući da nema rashoda koji su s njima povezani i koje bi iz njih trebalo pokriti, ali je izraz vanredni prihodi do te mere prihvaćen u računovodstvenoj literaturi i praksi, da bi ga iako opravdano bilo teško zameniti.

3.3. Finansijski prihodi

Upravljanje finansijskim sredstvima preduzeća dovodi do nastanka finansijskih prihoda kada preduzeće svoja slobodna novčana sredstva plasira u druga preduzeća ili finansijske institucije. U finansijske prihode ubrajaju se: kamate na dugoročne finansijske plasmane, kamate na menična potraživanja, kamate na kratkoročne finansijske plasmane, zatezne kamate, iskorišćeni kasa konto, pozitivne kursne razlike.

Ovi prihodi ili povećavaju gotovinu preduzeća i/ili imaju za poselidicu povećanje potraživanja. Knjigovodstveno se obuhvata zaduženjem odogovarajućih računa aktiva i odobrenjem računa finansijskih prihoda.

Finansijski prihodi su prihodi koje preduzeće ostvari iz određenih finansijskih transakcija u toku svoje poslovne aktivnosti. Njih čine:

1. Finansijski prihodi od povezanih pravnih lica:
 - prihodi od kamata,
 - realizovane pozitivne kursne razlike,



- prihodi od dividendi,
- prihodi po osnovu učešća u dobiti;

Kamata se može definisati na više načina. Neki autori definišu kamatu kao naknadu za korišćenje finansijskih sredstava ili cenu upotrebe kapitala. Kamata predstavlja dohodak zajmovnog kapitala.

1 Prihodi od kamta:

- kamata po osnovu kratkoročnih i dugoročnih kredita (datih posredstvom banaka),
- kamate po osnovu robnih i potrošačkih kredita,
- kamate po osnovu kredita za ogrev, zimnicu i drugo, datih zaposlenima u preduzeću, a u skladu sa Opštim kolektivnim ugovorom,
- zatezne kamate,
- kamate sadržane u menici,
- kamate na oročene depozite i depozite poviđenju;
- kamate po ostalim finansikim plasmanima i potraživanjima;
- pozitivne kursne razlike;
- Ostali finansijski prihodi;
- dividenda,
- prihodi po osnovu učešća u dobiti društva sa ograničenom odgovornošću;
- prihodi po osnovu učešća u dobiti komanditnih društava;
- drugi finansijski prihodi.

Kamate se mogu klasifikovati kao :

- ugovorna kamata
- ugovorna zatezna kamata
- zakonska zatezna kamata

Grafički opisana knjizenja izgledaju :



master rad:

Teorijsko - metodološki aspekti obuhvatanja prihoda

Finansijski prihod		Kratkoročni plasmani
	1	►
	2	Tekući račun ►
	3	Kupci ►
	4	Potraživanje za kamate ►
	5	Razgraničenje prihoda od kamate ►

- (1) kamata na kratkoročne plasmane koje se ne naplaćuje mesečno, već se pripisuje glavnici i naplaćuje zajedno sa glavnicom
- (2) naplaćena zatezna kamata
- (3) zatezna kamata koja je pripisana potraživanju
- (4) kamata na kratkoročne plasmane koja se obračunava i naplaćuje mesečno
- (5) kamata na dugoročne plasmane koja se naplaćuje pri naplati anuiteta

Primer 1.

Kupcima je zbog neizvršenja obaveze plaćanja u ugovorenom roku zaračunata zatezna kamata u iznosu od 2 000 dinara



master rad:

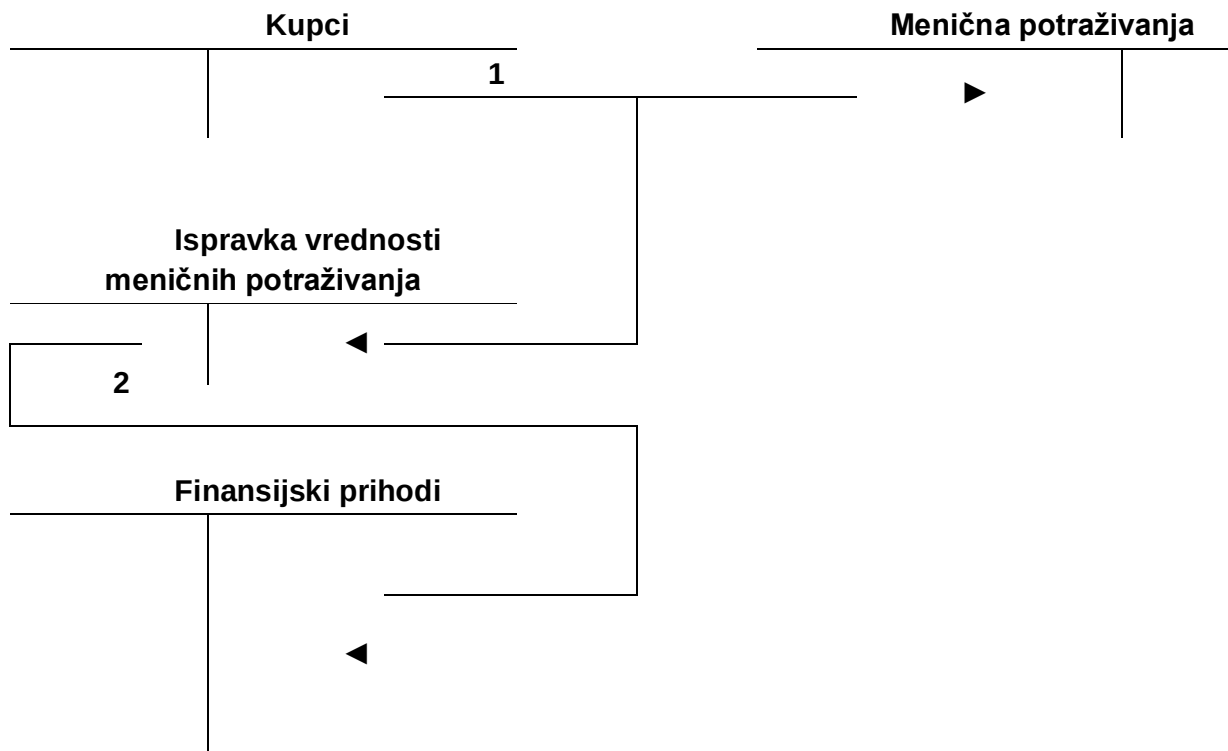
Teorijsko - metodološki aspekti obuhvatanja prihoda

Red. Br.	Broj konta	Opis	Duguje	Potražuje
.	2020 625	Купци Приход од заезних камата	2 000	2 000

Posedovanje akcija drugih preduzeća može nam doneti prihod u obliku dividendi. Dividenda je deo dobitka akcionarskog društva koja pripada vlasniku akcija.

Pored akcija koje su napred navedene, preduzeće može ostvariti finansijske prihode i po osnovu kamata na menična potraživanja. Menično potraživanje, naime sadrži pored iznosa potraživanja za koje se menica prima i kamatu koju dužnik plaća jer sredstva prodavaca koristi u roku koji je duži od zakonom predevidenog roka za plaćanje obaveza, akoji ne može biti duži od 90 dana. Za meničnog poverioca ova kamta u trenutku prijema menice predstavlja budući prihod, jer na dan prijema menice potraživanj od dužnika jednako je iznosu njegovog osnovnog duga, sa protekom vremena to potraživanj raste za iznos kamate i na dan dospeća meničnog potraživanja jednako je iznosu na koji menica glasi. Da bi se u knjigovodstvu pružili podaci o tčnom iznosu potraživanja, na dan prijema menice za nominalni iznos menice se zadužuje račun menična potraživanja, a odobrava račun kupci za izsnos njihovog osnovnog duga i račun ispravka vrednosti meničnih potraživanja za iznos budućeg prihoda od kamate. Račun ipravka vrednosti meničnih potraživanja je korektivni račun računa meničnih potraživanja, jer svodi nominalnu visinu ovog potraživanja na stvarni iznos potraživanja. Sa računa ispravka vrednosti meničnih potraživanja biće prenet iznos kamte na račun finansijskih prihoda ili u trenutku naplate meničnog potraživanja, jer je tada u celosti ovaj nastao, ili će na dan bilansa sa računa ispravka vrednosti meničnih potraživanja na račun finansijskih prihoda biti prenet onaj iznos kamate koji je nastao i koji se odnosi na protekli obračunski period. Na računu ipravka vrednosti meničnih potraživanja ostaće kamata koja će nastati u narednom obračunskom periodu.

Opisana knjiženja se mogu predstaviti grafički :



(1) prijem menice

(2) prenos kamate

Primer 2.

(1) od kupca koji duguje 10 000 dinara, primljena je menica sa rokom dospeća od 90 dana i godišnjom kamatnom stopom od 40%

(2) na tekući račun uplaćeno je 11 000 dinara na ime naplate meničnog potraživanja.



Kupci		Menična potraživanja	
C ^o	(1)	(1	(2
	10.000	) 11.000	) 11.000
Ispisavka vrednosti meničnih potraživanja			
(2a) 1.000	(1) 1.000		
Finansijski prihodi			
	1.000 - (2a)		
Tekući račun			
(2) 11.000			

Obračun kamate : 10 000*

Pozitivne kamtane razlike takođe predstavljaju finansijski prihod. Da bi nastale pozitivne kursne razlike preduzeće mora imati potraživanja ili obaveze u stranoj valuti i mora doći do promene kursa domaće valute u odnosu na stranu valutu.

Ako preduzeće poseduje potraživanja u stranoj valuti, tj. Potraživanja prema ino-kupcima, tada će se pozitivna kursna razlika javiti u slučaju devalvacije⁵ domaće valute, jer će za isti iznos strane valute biti naplaćen viši iznos u domaćoj valuti

Nasuprot ovome, da bi pri postojanju ino-obaveza nastale pozitivne kursne razlike potrebno je da kurs domaće valute u odnosu na stranu valutu poraste, odnosno da dođe da revalorizacije⁶, tako da izmirenje ino-obaveza treba manje domaće valute.

Primer 3.

Kupac iz Nemačke duguje po osnovu iporučene robe 15 000 eura, što prema kursu u trenutku nastanka dužničko-poverilačkih odnosa iznosi 975 000 dinara

⁵ Devalvacije je smanjenje spoljašnje vrednosti valute jedne zemlje prema jednoj ili više stranih valuta i/ili zlata. Vrš se merama države ili monetarne vlasti.

⁶ Revalorizacija je aktivnost preduzeća od strane centralne banke u cilju povećanja vrednosti valute(u situaciji kada važi sistem fiksnih deviznih kurseva)



master rad:

Teorijsko - metodološki aspekti obuhvatanja prihoda

Prema izvodu sa deviznog računa kupac je uplatio 15 000 eura, što obračunato po kursu na dan uplate iznosi 1 050 000 dinara, jer je u međuvremenu promenejn kurs dinara u odnosu na evro. Razlika od 75 000 dinara predstavlja pozitivnu kursnu razliku odnosno finansijski prihod.

Kupci u inostranstvu		Devizni račun	
975.000	975.00 0	(1)	1.050.000
Finansijski prihodi			
	75.000 - (1)		

3.4. Revalorizacioni prihodi

Revalorizacioni prihodi predstavljaju efekte revaloracije u skladu sa zakonskim propisima. Pod revalorizacionim prihodima se smatraju:

- prihodi od revalorizacije od osnovnih sredstava;
- prihodi od revalorizacije nematerijalnih ulaganja;
- prihodi od revalorizacije neuplaćenog, a upisanog kapitala;
- prihodi od revalorizacije učešća u kapitalu drugih pravnih lica;
- prihodi od revalorizacije finansijskih plasmana, potraživanja i obaveza iskazanih u stranoj valuti;
- prihodi od revalorizacije plemenitih metala i predmeta od plemenitih metala;
- prihode od ukidanja odloženih revalorizacionih rezervi



4. ULAZNA STRANA OBRAČUNA REZULTATA

Nasuprot izlazne strane obračuna rezultata koja obuhvata: izdatke, troškove i rashode, stoji ulazna strana obračuna rezultata. Dok je izlazna strana obračuna rezultata usmerena na kvantifikaciju po obračunu rezultata relevantnih odliva vrednosti u nekom periodu, ulazna strana ima funkciju da iskaže vrednost koja je u istom periodu stečena u preduzeću. Ulazna strana obračuna rezultata je pandan izlaznoj strani. Razlika između ovih dveju suprotnosmernih reka vrednosti efektira se u odgovarajućoj masi finansijskog rezultata.

4.1. Pojmovi na ulaznoj strani obračuna rezultata

Analogno izlaznoj strani i ulazna strana obračuna rezultata nije prosta, već kompleksna kategorija. Kompleksnom je čine razni pojmovi koji se dovode u vezu sa njom u svakodnevnom životu. Tako, na primer, susrećemo se sa pojmovima: primitak, učinak i prihod. Ovo su najčešći, mada ne i jedini pojmovi, pa ih je neophodno pobliže definisati, u funkciji razgraničenja pojmova na ovom području finansijskog rezultata.

4.2. Pojam primitka

Od pamtiveka je poslovnim ljudima razlika između izdataka ili primitaka u povodu neke poslovne aktivnosti bila osnova za ocenu boniteta poslovanja i jaka motivaciona snaga za nova preduzeća. U uslovima obavljanja pojedinačnih poslovnih poduhvata izdaci i primici bili su adekvatne kategorije kvantifikacije po obračun rezultata relevantnih odliva i priliva vrednosti. Ali, pojava kontinuiteta poslovanja zahteva potrebu preispitivanja prikladnosti ovih kategorija za tu namenu.

No, pre svega, neophodno je da na ovom mestu preciznije iskažemo šta podrazumevamo pod pojmom: primitak. Primitak je svaki ulaz novčanih sredstava u



preduzeću bez obzira na osnov ulaza. Ili, primici su svaki ulaz novčanih sredstava.⁷

Usled toga, primici mogu da nastanu⁸:

- po osnovu naplate realizovanih učinaka,
- po osnovu finansijsko-kreditnih transakcija, i
- po drugim osnovama.

Svaki ulaz novca - primitak koji nastaje po osnovu naplate realizovanih učinaka predstavlja, po obračun rezultata relevantna, povećanja vrednosti. Ako primitak posmatramo odvojeno od izdatka koji u vezi s njim nastaje to povećanje vrednosti je bruto povećanje i ima definitivan karakter.

Svi primici po osnovu finansijsko-kreditnih transakcija su, u principu, neutralne stavke sa aspekta obrčuna rezultata. Izuzetak su primici za zaračunate kamate kojima se uvećava kapital. Ali, u proizvodnim preduzećima takve transakcije imaju karakter sporednih aktivnosti pa se mogu zanemariti.

Što se, pak, tiče primitaka po drugim osnovama, oni mogu, a ne moraju da budu po obračun rezultata relevantni prilivi vrednosti. U ovu skupinu spadaju razna neposlovna, neredovna i neplanska prispeća novčanih sredstava koja nisu u direktnoj vezi sa realizacijom učinaka.

Po obračun rezultata relevantni su svi pojavni primici koji ne proističu iz realizacije učinaka a dovode do definitivnog povećanja vrednosti kapitala u preduzeću. Na primer: višak novca u blagajni u iznosu od 100 dinara, ako ne proističe iz neke obaveze, predstavlja definitivno povećanje vrednosti kapitala za taj iznos. To povećanje, mada je neposlovnog karaktera, predstavlja prirast vrednosti kapitala koji mora da se pri obračunu rezultata uzme u obzir.

Slabost primitaka kao mere vrednosti ulazne strane obračuna rezultata proističe iz kompleksnosti kategorije primitak. Postojanje primitaka koji su za obračun

⁷ Mellerowicz K., Kosten und Kostenrechnung – Allgemeine Fragen der Kostenrechnung und Betriebsrechnung, Walter de Gruyter, Berlin, 1958, str. 80.

⁸ Messier, Jr. W. F. (1998). Revizija, priručnik za revizore i studente. (prevod s engleskog), Faber & Zgombić Plus i HUR, Zagreb, str. 73



rezultata irelevantni nalaže potrebu njihovog podvajanja od po obračun relevantnih primitaka.

Pored toga, primicima je svojstvena i labava veza sa momentima stvarnog priliva vrednosti. Ili, na drugi način rečeno, ne podudara se momenat stvaranja vrednosti u preduzeću i nastanak primitka koji iz toga sledi. U praksi se susrećemo sa sledećim solucijama:

- primitak prethodi realno stvorenim uslovima za uvećanje vrednosti kapitala,
- primitak se podudara sa momentom sticanja uslova za uvećanje vrednosti kapitala, i
- primitak kasni u odnosu na momenat kada je trebalo da bude ostvaren ulaz novca.

U slučaju kada primitak prethodi realnom momentu uvećanja vrednosti kapitala, ako se oni uzmu u obzir za obračun rezultata, to za posledicu ima precenjivanje njegove vrednosti. U suprotnom slučaju, kada su realizovani učinci a primitak kasni, ako ulaznu stranu odredimo vrednosno na bazi primitaka, vrednost periodičnog rezultata biće potcenjena. Potcenjivanje rezultata poslovanja u jednom periodu ima, nužno, za posledicu precenjivanje rezultata u drugom periodu. Na taj način preliva se vrednost periodičnog rezultata iz jednog u drugi period.

4.3. Pojam učinka

Sa pojmom učinka već smo se susretali u ovom radu. I to, uglavnom, kada smo govorili o troškovima koji nastaju u funkciji stvaranja nekih konkretnih dobara. Ta dobra, predstavljaju, u stvari, učinke. Sva trošenja vrednosti u proizvodnji nastaju u vezi učinaka. Drugim rečima, učinci izazivaju nastanak troškova. Pored toga, ovo su kategorije koje se nalaze u uzročno-posledičnoj vezi.

Ako pokušavamo definisati učinak, kao troškovima suprotstavljenu vrednost, možemo reći da je učinak, pre svega, vrednost proizvoda koja još nije prodana te stoga se procenjuje po troškovima. Učinak je, dakle suprotan troškovima i obuh- vata:



gotove proizvode, pluproizvode, usluge i nedovršene elemente proizvodnje iskazene u novcu i procenjene na bazi troškova.

Procenjivanje učinaka na bazi troškova nastalo je iz sledećih razloga⁹:

- učinci se nalaze u različitim stepenima dovršenosti pa bi svaka druga podloga za procenu bila nepouzdana,
- učinci nisu definitivna uvećanja vrednosti kapitala, već su potencijalnog karaktera,
- procenjivanje učinaka na bazi nastalih troškova za njihovo stvaranje proisteklo je iz primene principa opreznosti u iskazivanju njihove vrednosti, budući da se svi učinci ne realizuju.

Iz prezentiranih uglova treba procenjivati podobnost učinaka da se na temelju njega utvrdi vrednost ulazne strane obračuna rezultata. Zbog činjenice da se neki učinci nikada ne realizuju treba biti oprezan kada se obavljaju procene o potencijalnim uvećanjima vrednosti kapitala koji iz toga proističe. Ne treba naglašavati kuda bi čovečanstvo odvela praksa procene ulazne strane obračuna rezultata na bazi učinaka iskazanih po nekim slobodno formiranim cenama. Taj voluntarizam može da odvede u krizu ne samo preduzeća već i društva. Učinci su namenjeni tržištu i tu oni treba da imaju svoju verifikaciju. Tek realizovani učinci, dakle, oni učinci koji su drštveno verifikovani po vrednosti izraženoj u nekoj ceni mogu biti pouzdan oslonac za obračun rezultata.

Sem neizvesnosti oko realizacije stvorenih učinaka postoji i nemogućnost tačne procene vrednosti koja će se u zamenu za učinke ostvariti na tržištu. Ali, nekada ni dogovorena vrednost ne bude naplaćena pa imamo sledeće mogućnosti:

- a) učinak se realizuje po procenjenoj vrednosti i po istoj vrednosti se i naplati,
- b) učinak se realizuje i naplati po većoj ceni od procenjene;
- c) učinak se realizuje i naplati po nižoj ceni od procenjene;

⁹ Robertson, J.C., Davis, F.G. (1988). Auditing. 5th Edt, Invin, Homewood, Illinois, str. 124



d) učinak se realizuje po procenjenoj vrednosti ali, se manja vrednost naplati,

e) učinak se realizuje po većoj ceni od procenjene ali, se po nižoj naplati,

f) učinak se realizuje po bilo kojoj vrednosti ali, se nikada ne naplati.

Izložili smo osnovne slučajeve. U praksi, postoji čitavo bogatstvo različitih varijanti. Ali, i prezentirani slučajevi, dovode nas u situaciju da sagledamo nepodešnost kategorije učinka kao mere odliva vrednosti kapitala u nekom periodu. Između vrednosti učinaka u nekom periodu i vrednost ulazne strane obračuna rezultata tog perioda nipošto ne smemo staviti znak: =, već odnose možemo predstaviti na sledeći način: Ulazna strana obračuna rezultata = f (učinak). Razlozi za postojanje funkcionalnog odnosa, koj ne mora biti čvrst, su, pre svega, u¹⁰:

- stohastičkom karakteru transformacije učinaka u po obračun rezultata relevantne prilive vrednosti, i
- činjenici da postoje uvećanja vrednosti koja se uzimaju u obzir pri iznalaženju rezultata a nisu izazvana učincima.

Prvi razlog, matematički se može razrešiti, ali drugi ne. No, računovodstvo je egzaktna naučna disciplina i ne trpi nikakve proizvoljnosti niti verovatnoće.

4.4. Pojam prihoda

Slabost učinaka i primitaka u funkciji kvantifikacije ulazne strane obračuna rezultata uslovile su potrebu korišćenja neke druge kategorije koja bi za primenu bila prikladnija. Ta kategorija nije u potpunosti jednaka ni primicima niti učincima. Ona je istovremeno u određenoj meri i jedno i drugo. Prihod je računovodstvena kategorija koja je nastala iz potrebe da se realnije meri odliv vrednosti u nekom periodu koji je relevantan za obračun rezultata.

¹⁰ International Accounting Standards Committee (IASC), International Accounting Standards, London, 1998., str. 127



Primitak je, prevashodno, kategorija poslovnih finansija, učinak pojam ekonomike preduzeća, a za prihod možemo tvrditi da je nastao u računovodstvu i da je obračunska računovodstvena kategorija. On je pomalo i primitak i učinak ali, u potpunosti, niti jedno, niti drugo.

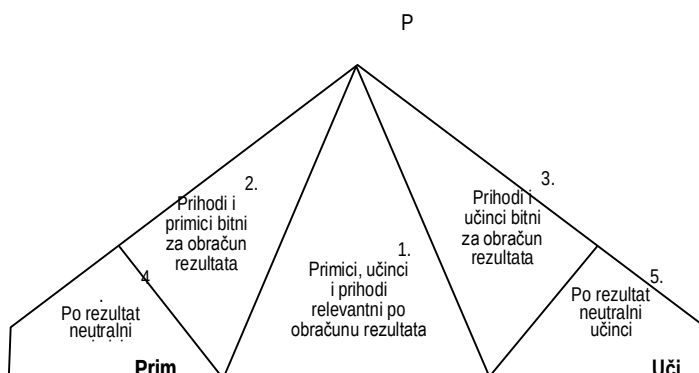
Prihod je moguće definisati na različite načine u zavisnosti od namene definicije. Međutim, u osnovi, možemo govoriti o naučnom i normativističkom shvatanju prihoda. U teorijskom smislu prihodi su, za obračun rezultata relevantni prilivi (uvećanja) vrednosti, nastali realizacijom učinaka, ili na drugi način, pripisani periodu za koji se utvrđuje rezultat. Oni su periodizirani primici i učinci u funkciji utvrđivanja realnog periodičnog rezultata. Normativističko shvatanje prihoda je zakonsko regulisanje ove kategorije. Ovo shvatanje može da se menja u zavisnosti od ciljeva koje zakonodavac želi time da ostvari.

4.5. Razgraničenje pojmova: primitak, učinak i prihod

Odnosu pojmova: primitak, učinak i prihod, to jest, kategorijama ulazne strane vrednosti obračuna rezultata u teoriji je posvećivana nešto manja pažnja i prostor u odnosu na njima nasuprot stojeće pojmove izlazne strane obračuna rezultata. To je, po našem mišljenju uslovljeno dvema činjenicama.

Prvo, čini nam se, da su kategorije ulazne strane obračuna rezultata, po svojoj prirodi, nešto jednostavnije za pojmovno određivanje, kvantifikaciju i periodizaciju u odnosu na kategorije izlazne strane obračuna rezultata.

Drugo, preduzeća, u normalnim uslovima poslovanja, više su usmerena na kontrolu pojmova izlazne strane obračuna rezultata, jer je ona pod neposrednim uticajem poslovnih odluka i aktivnosti preduzeća.



Šema 1: Odnos kategorija ulazne strane obračuna rezultata (statički pristup)

No, i izlazna i ulazna strana obračuna rezultata u podjednako meri kvantitativno determinišu veličinu vrednosti periodičnog rezultata, pa je s tim u vezi neophodno razgraničiti odnose i unutar kategorija ulazne strane obračuna rezultata.

Na bazi do sada izloženih mišljenja o kategorijama ulazne strane obračuna rezultata njihov odnos u totalitetu posmatran iz statičkog ugla mogao bi se predstaviti na način kako smo to uradili u Šemi 1. na narednoj strani ovog rada.

Za obračun rezultata nekog perioda (pa i totalnog rezultata) ulaznu stranu obračuna treba kvantifikovati na temelju vrednosti područja 1. 2. i 3. iz Šeme 1.

Šema 1. daje nam osnova za sledeće zaključke, odnosno konstatacije:

- svi u periodu nastali primici nisu relevantni za obračun rezultata,
- isto tako, svi nastali učinci nisu relevantni za obračun rezultata,
- svi nastali prihodi relevantni su za obračun rezultata u tom, ili nekom drugom periodu,
- svi nastali primici, mogu u nekom preperiodu biti jednaki nastalim prihodima, ali najčešće nisu. Primici su, u načelu, veći od prihoda za neutralne po obračun rezultata primitke, a prihodi se razlikuju od primitaka za prihode koji ne dovode do primitaka,



- učinci mogu, a najčešće nisu jedanki prihodima. U načelu, učinci se razlikuju od prihoda za vrednost učinaka koji nikad ne postaju prihodi. S druge strane, imamo prihoda koji nisu izazvani realizacijom učinaka,

- učinci i primici slažu se kvalitativno i kvantitativno samo u području 1. Šeme 1. Primici su veći od učinaka za primitke neutralne po obračun i primitke bitne za obračun ali, nezavisne od učinaka (Područje 4. i 2. u Šemi 1.) Učinci premašuju primitke za vrednost učinaka koji se nikada ne realizuju i za učinke koji i pored realizacije ne izazivaju primitke novca (Područje 5. i 3. u Šemi 1.).

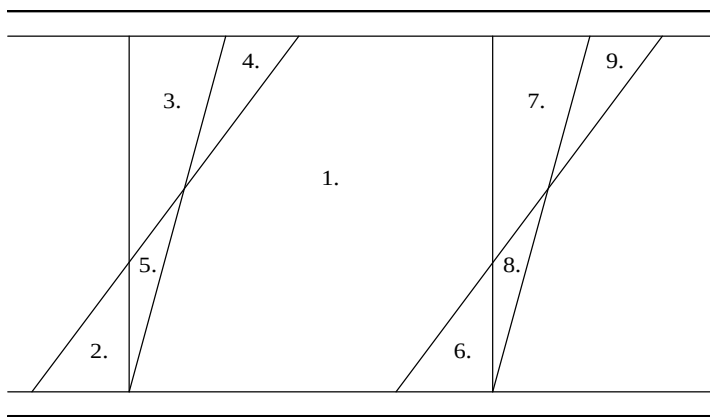
Uobičajeno je da tok stvaranja vrednosti ima sledeći redosled nastajanja: Učinak $\Downarrow$ prihod $\Downarrow$ primitak. Ali, dešavaju se različite varijacije u momentima nastajanja, tako da možemo sve da iskažemo u sledećoj tabeli:

Slučaj	Period nastanka primitka	Period nastanka učinka	Period nastanka prihoda
1.	sadašnji	sadašnji	Sadašnji
2.	sadašnji	prošli	Prošli
3.	prošli	prošli	Sadašnji
4.	prošli	sadašnji	Sadašnji
5.	sadašnji	prošli	Sadašnji
6.	budući	sadašnji	Sadašnji
7.	sadašnji	sadašnji	Budući
8.	budući	sadašnji	Budući
9.	sadašnji	budući	Budući

Tabela 1: Dinamika odnosa kategorija ulazne strane obračuna rezultata u sukcesivnim periodima u delu u kojem se u dužem periodu posmatramo u potpunosti podudaraju



Kada primici, učinci i prihodi nastaju u istom periodu onda je kvantifikacija ulazne strane obračuna rezultata jednostavna u tom delu. Ali, veoma često primici, učinci i prihodi po istom poslovnom poduhvatau nastaju u različitim periodima. Sledstveno tome imamo i razlike u vrednosti ovih kategorija u nekom periodu mada se oni u tom delu u obračunu totalnog rezultata kvalitativno podudaraju.



Šema 2. Dinamički prikaz nastajanja primitaka, učinaka i prihoda u sukcesivnim periodima (u delu u kojem se u totalnom obračunu u potpunosti podudaraju)

Analogno relacijama za kvantifikaciju izlazne strane obračuna rezultata, tako i na ulaznoj strani možemo na bazi Tabele 1. i Šeme 2. postaviti sledeće odnose:

Ulazna strana obračuna rezultata utvrđena na bazi učinaka	=	Učinci nastali u prethodnim periodima za račun tekućeg perioda,
	+	Vrednost učinaka u tekućem periodu,
	+	Povećanje vrednosti od značaja za obračun rezultata nastao nezavisno od učinaka,
	+	Povećanje vrednosti nastalo realizaci- jom učinaka po važećim cenama od cene koštanja,
	-	Učinci nastali u tekućem periodu za račun kasnijih perioda



Ulazna strana obračuna

rezultata utvrđena na

bazi primitka

Primici nastali u prethodnim

periodima za račun

=

tekućeg perioda,

+ Primici nastali u tekućem periodu,

+ Povećavanje vrednosti od značaja za

obračun rezultata nastalo u tekućem

periodu koja nemaju karakter primitaka,

- Primici nastali u tekućem periodu za

račun kasnijih perioda,

- Primici nastali u tekućem periodu

koji su irelevantni za obračun

rezultata bilo kog perioda.

Ulazna strana obračuna Prihodi nastali u prethodnim
rezultata utvrđena na periodima utvrđeni u
bazi prihoda = tekućem periodu,
+ Prihodi nastali u tekućem periodu,
- Prihodi nastali u tekućem periodu koji će biti
utvrđeni u kasnijim periodima.

Na bazi jedne od ovih relacija može da se kvantifikuje vrednost ulazne strane obračuna rezultata u bilo kojem periodu. Bez sumnje je, da je to najlakše uraditi na bazi podataka. Za razliku od toga, kvantifikacija na temelju primitaka i učinaka zahteva puno rada i umeća, jer je potrebno obaviti periodiziranje tih kategorija.

4.6. Različiti koncepti finansijskog rezultata

Finansijski rezultat je razlika (rezultanta) vrednosti ulazne i izlazne strane obračuna rezultata. Pošto su obe strane obračuna rezultata kompleksne kategorije, to se rezultat može utvrditi korišćenjem različitih kategorija za te namene. S tim u vezi, treba napomenuti, da to vodi do različitih vrednosti finansijskog rezultata u istom periodu.



Razlike su normalna posledica razlika u vrednostima parova¹¹:

1. Izdaci - primici,

2. troškovi - učinci, i

3. rashodi - prihodi, koji mogu da posluže u funkciji izračunavanja finansijskog rezultata u bilo kom periodu. Iznalaženje finansijskog rezultata na bazi različitih parova tokova vrednosti posledica je različitih shvatanja pojma finansijskog rezultata i namene za koju se on iznalazi.

4.6.1. Finansijski rezultat kao razlika primitka i izdataka

Shvatanje finansijskog rezultata, kao razlike svih u periodu nastalih primitaka i izdataka, razvijeno je u poslovnim finansijama u funkciji održavanja likvidnosti i kontrole korišćenja novčanih sredstava. Finansijski rezultat, po ovom konceptu, utvrđuje se na bazi sledeće relacije:

$$FR_t = Pr_t - It$$

pri čemu su:

FR_t - finansijski rezultat tekućeg perioda na bazi primitaka i izdataka,

Pr_t - zbir svih u periodu nastalih primitaka novca, po bilo kom osnovu, i

It - zbir svih u periodu nastalih izdataka novca, po bilo kom osnovu.

Ovakvo, pagatoričko, shvatanje rezultata ne može biti prihvatljivo u računovodstvu za ocenu boniteta poslovanja iz sledećih razloga:

- tokovi likvidnosti i rentabilitetni tokovi se na podudaraju, ni kvalitativno niti kvantitativno, u užim obračunskim periodima,
- sva plaćanja nisu meritorna i relevantna za obračun rezultata, i
- postoje odlivi i prilivi vrednosti u osnovi kojih ne stoji novčani tok.

¹¹ Guy Dan M., C. Wayne Alderman and Alan J. Winters, Auditing, Harcourt Brace Jovanovich, San Diego, California, 1987., str. 43



Prema tome, ovakav koncept finansijskog rezultata ne može da posluži za ocenu rezultata poslovanja u nekom periodu bez odgovarajućih preračunavanja i korekcija vrednosti primitaka i izdataka na prihode i rashode. Takva preračunavanja nisu baš jednostavna pa imaju više teorijsku, no praktičnu vrednost.

4.6.2. Finansijski rezultat kao razlika učinaka i troškova

Periodični rezultat, kao što smo već istakli, ima više namena. Jedna od njih je kontrola ekonomičnosti poslovanja (proizvodnje). Finansijski rezultat, nastao kao razlika u periodu učinjenih troškova i postignutih po tom osnovu učinaka, naročito je pogodan za tu svrhu. Vrednovanjem učinaka po planskim ili standardnim troškovima omogućava kontrolu ekonomičnosti i ocenu njenog nivoa.

Ovaj koncept rezultata razvijen je iz ekonomike preduzeća i ima funkciju ocene i kontrole interne ekonomije i njenog doprinosa ukupnom rezultatu u periodu.

$$FR_{te} = U_t - T_t$$

pri čemu su:

FR_{te} - finansijski rezultat u periodu kao razlika ukupno postignutih učinaka i za to nastalih troškova,

U_t - vrednost učinaka postignutih u toku tekućeg perioda,

T_t - vrednost nastalih troškova u tekućem periodu u funkciji postizanja učinaka.

Ako je ostvaren nulti finansijski rezultat, to znači da je održana planska ekonomičnost. Nivo postignute ekonomičnosti je zadovoljavajući.

Pozitivan finansijski rezultat označava podizanje ekonomičnosti na veći nivo od planirane, pa se to reperkutuje na poboljšanje ukupnih rezultata poslovanja u visini postignutog finansijskog rezultata.

Nasuprot tome, negativan finansijski rezultat utvrđen po ovim polaznim premisama, upućuje na zaključak da je postignuti nivo ekonomičnosti nezadovolja-



vajući i da će ukupan rezultat poslovanja preduzeća biti umanjen za iznos ovog finansijskog rezultata. Dakle, doprinos interne ekonomije finansijskom rezultatu preduzeća biće nepovoljniji od očekivanja.

Imajući u vidu činjenicu, da se u preduzeću, u toku nekog perioda, dešavaju poslovni događaji koji izazivaju prilive i odlive vrednosti od značaja za obračun rezultata, koji se ne iskazuju u vrednosti ni učinaka niti troškova, to ovaj koncept rezultata ima samo drugorazredan značaj u odnosu na računovodstveni koncept rezultata.

4.6.3. Finansijski (Računovodstveni koncept) rezultat kao razlika prihoda i rashoda

Računovodstveni koncept rezultata fundiran je na razlici vrednosti prihoda i rashoda u periodu za koji se utvrđuje finansijski rezultat. Ovaj koncept je nastao u računovodstvu u funkciji iznalaženja ocene i kontrole rentabilnosti poslovanja. Rentabilnost poslovanja služi za ocenu uspešnosti, odnosno neuspešnosti poslovanja.

Prihodi i rashodi su obračunske računovodstvene kategorije proistekle iz računovodstva kao njegove računске osnove. Njima se, u postupku svakodnevne knjigovodstvene evidencije, na sasvim prirodan način, obuhvataju svi prilivi i odlivi vrednosti nastali u tekućem periodu od značaja po obračun njegovog rezultata.

Računovodstveni (knjigovodstveni) koncept finansijskog rezultata ima čitav niz prednosti u odnosu na prethodna dva koncepta finansijskog rezultata. To su pre svega prednosti merene iz ugla podobnosti rezultata da se primeni u funkciji ocene boniteta poslovanja:

- integralnost: knjigovodstveni koncept rezultata je integralan za razliku od dva prethodna koncepta. On obuhvata sve promene u preduzeću od značaja za realno procenjivanje finansijskog rezultata,
- opšteprihvatljivosti: ovaj koncept primenjuje se u najvećem broju država u svim oblastima privređivanja,
- realnosti: rezultati koji proističu kao rezultanta primene ovog koncepta su, u principu, veoma realni i pouzdani za ocenu boniteta poslovanja,



- jednostavnosti: ovaj koncept proistekao je iz logike računovodstva i uklopio se u njegov računski sistem na veoma srećan način. Ravnoteža, koja se održava u postupku knjiženja korišćenjem računa prihoda i rashoda, od nesumljivo velikog je značaja sa aspekta formalne kontrole tačnosti knjiženja.

U narednim delovima, ovog rada, uglavnom ćemo pod finansijskim rezultatom podrazumevati veličinu utvrđenu primenom računovodstvenog (knjigovodstvenog) koncepta rezultata.

4.7. Kompleksnost knjigovodstvenog periodičnog rezultata

Knjigovodstveni periodični rezultat, budući da je rezultanta kompleksnih kategorija prihoda i rashoda, nužno je, i sam po sebi, kompleksan. Kompleksnost finansijskog rezultata uslovljena je bogatstvom poslovnih aktivnosti koje se, u vezi sa stvaranjem učinaka ili nezavisnosti od njih, odvijaju u preduzeću. Podvajanje globalne kategorije knjigovodstvenog periodičnog na uža područja, iz kojih se on formira, u funkciji je sagledavanja činjeničnog stanja i preduzimanja adekvatnih mera za njegovu maksimalizaciju u datim okolnostima.

Ukupni periodični rezultat u nekom preduzeću razlika je svih u periodu nastalih prihoda i rashoda. Prihodi i rashodi nastaju u vezi sa mnoštvom aktivnosti koje se u preduzeću obavljaju. Iza svake aktivnosti, bila ona proizvodnog ili neproizvodnog karaktera, u užem ili širem značenju te reči, stoje odgovarajući rashodi i prihodi koji menjaju vrednost sredstava i izvora sredstava preduzeća. Do ukupnog periodičnog rezultata dolazi se na sledeći način:

$$PR_{ut} = P_t - R_t$$

pri čemu su:

PR_{ut} - Ukupni periodični rezultat preduzeća u tekućem periodu,

P_t - Vrednost svih u periodu nastalih prihoda preduzeća u celini, i

R_t - Vrednost svih u periodu nastalih rashoda preduzeća u celini.



Ukupan periodični rezultat preduzeća globalna je vrednosna veličina koja nema, maltene, nikakvog analitičkog značaja. U cilju ulaženja u osnove njegovog nastajanja neophodno ga je raščlaniti na uža područja nastajanja. U teoriji nema spora oko toga da li ukupan periodični rezultat treba raščlanjivati. Navodimo jednu, po našem mišljenju, uspešnu šemu razgrađivanja ukupnog periodičnog rezultata:

Ukupan periodičan rezultat preduzeća iznos 1.000.000 dinara. To je, relativno, zadovoljavajuća vrednost periodičnog rezultata. No, ta vrednost može da nastane u vezi sa proizvodnjom i van nje, tako da imamo sledeće simulirane situacije:

- a) $1.000.000 = 900.000 + 100.000$;
- b) $1.000.000 = 10.000.000 - 9.000.000$; i
- c) $1.000.000 = (-10.000.000) + 11.000.000$ dinara.

Slučaj (a) sa aspekta ocene boniteta poslovanja značajan je utoliko što se iz njega vidi da je i u području stvaranja i realizacije učinaka i u području neposlovnih (neutralnih) aktivnosti postignut pozitivan rezultat. Slučaj (b) značajan je, jer objašnjava zašto je ostvaren ukupan rezultat baš u tom iznosu. Da nije bilo negativnog uticaja neutranog (vanrednog) periodičnog rezultata poslovni periodični rezultat (razlika poslovnih prihoda i rashoda) bi iznosio čitavih 10.000.000 dinara. Sučaj (c) je još interesantniji, jer ukazuje da je ukupan periodičan rezultat pozitivan zahvaljujući, isključivo, doprinosu neutralnog periodičnog rezultata.

Poznavanje unutrašnje strukture ukupnog periodičnog rezultata omogućava pravovremenu i valjanu akciju na otklanjanju eventualnih slabosti. U pretpostavljenom slučaju (c) sprečiće se, eventualno, zadovoljstvo postignutim rezultatom i osujetiti raspodela rezultata koji nisu uslovljeni učinkom kolektiva. Poslovni periodičan rezultat nastaje kao rezultanta prihoda i rashoda izazvanih stvaranjem i realizacijom učinaka. Takvi prihodi i rashodi imaju poslovni karakter pa se to kao pridev veoma često dodaje njima. Poslovni prihodi i rashodi nastaju, uglavnom u pogonu preduzeća. Veoma često imamo više pogona i vrsta učinaka koji se stvaraju. S tim u vezi možemo da govorimo o mestima i nosiocima uspeha. Mesta uspeha bile bi zaokružene proizvodno - tehničke celine u kojima se obavljaju



homogene skupine aktivnosti na postizanju odgovarajućih učinaka. Nosioци uspeha bili bi učinci koji izazivaju nastanak poslovnih rashoda i prihoda a posredstvom njih i odgovarajuće mase rezultata.

Savremeni uslovi privređivanja zahtevaju podvajanje poslovnog rezultata po užim organizacionim celinama (mestima uspeha) i učincima (nosioциma uspeha) u funkciji maksimalizacije poslovnog rezultata. Savremena sredstva za obradu podataka omogućavaju iznalaženje, ponekad, i dnevnih rezultata. Takva informaciona podloga od ogromnog je značaja za poslovođenje i upravljanje poslovnim procesima.

Neutralni periodični rezultat nastaje kao razlika u tekućem periodu nastalih neutralnih prihoda i rashoda. Neutralni prihodi su svi po obračun rezultata relevantni prilivi vrednosti nezavisni od stvaranja i realizacije učinaka u tekućem periodu iz oblasti delatnosti kojom se preduzeće uobičajeno bavi. Analogno tome, neutralni rashodi predstavljali bi sve po obračun rezultata nastale odlive vrednosti koji su nastali nezavisno od stvaranja i realizacije učinaka u tekućem periodu iz poslovnih aktivnosti kojom se preduzeće, inače, bavi.

Neutralni periodični rezultat treba shvatiti kao kategoriju uspeha preduzeća koja nije uslovljena poslovnim aktivnostima preduzeća u tekućem periodu. To je, na izvestan način, rezidualna komponenta u odnosu na poslovni periodični rezultat. No, ona nije neutralnog dejstva na visinu kapitala. Ona kapital, dakako, menja na isti način, vrednosno, kao i poslovni rezultat u periodu. Ali, ova kategorija treba da omogućiti iskazivanje uticaja kolektiva na poslovni periodičan rezultat i da se predupredi raspodela efekata koji su nezavisni od učinaka u tome periodu. Sem toga, neutralan periodičan rezultat obuhvata sve neuporedive komponente uspeha preduzeća u datom periodu.

Kao ni poslovni rezultat, tako ni neutralni rezultat nije monolitna kategorija. To je heterogena kategorija koja može da se podeli u sledeće zasebne skupine:

a) povremene i privremene poslovne aktivnosti, kojima se preduzeće s vremena na vreme bavi, i rashodi i prihodi time uslovljeni (kupovina zemljišta u špekulativne svrhe i sl.).



b) tokovi vrednosti od značaja za obračun rezultata strani periodu u kojem su nastali,

c) tokovi vrednosti izazvani nastajanjem vanrednih prihoda i rashoda, i

d) tokovi vrednosti izazvani nastajanjem za obračun rezultata suvišnim prihodima i rashodima (dodatni troškovi).

Između prihodne i rashodne strane ne postoji korelativna veza intenziteta kao kod poslovnih veličina. Naprotiv ona je izuzetno labava.

Periodičan rezultat utvrđuje se u cilju kontrole poslovanja preduzeća i u druge svrhe. Što je period za koji se utvrđuje rezultat kraći to je kontrola boniteta poslovanja kvalitetnija. Ali, kontrola se ne može sprovesti bez postupka poređenja ostvarenih i komparativnih rezultata. Komparativni rezultati služe kao barometri. To mogu biti:

- ostvareni rezultati u prošlim periodima,
- planirani rezultati u tekućem periodu, i
- rezultati poslovnih partnera koji se bave istim aktivnostima.

Svako poređenje ima smisla samo ako se u njegovom postupku koriste uporedive veličine. Tako i periodični rezultat treba da bude uporediv. Uporediv može biti samo poslovni periodični rezultat. Uporediv je onaj rezultat koji proizilazi iz unutrašnje snage preduzeća i koji nastaje zaslugom radnog kolektiva kao takvog. Ali, ni poslovni rezultat nije, bezuslovno, uporediv. Za to moraju da se ispune sledeće pretpostavke:

Iz poslovnog rezultata treba izolovati oscilacije cena koje su nezavisne od angažovanja radnog kolektiva, iz poslovnog rezultata treba izlučiti promene u stepenu zaposlenosti i korišćenju kapaciteta,

Iz poslovnog rezultata treba izdvojiti uticaje promene asortimana proizvoda i usluga, i

Poslovni rezultat treba utvrditi po istovetnoj metodologiji i uz apstrahovanje promena propisa i drugih ometajućih komponenti. Tek ovako utvrđen poslovni periodični rezultat može se smatrati uporedivim.¹²

¹² Humphrey, c, S. Turley and P. Moizer, Protecting Against Detection: The Case of Auditors and Fraud, unpublished paper, University of Manchester, 1991., str. 175



5. REVIZIJA PRIHODA

Ciklus prihoda obuhvata sledeće aktivnosti:

1. prodaju proizvoda, robe i usluga,
2. izdavanje i otpremanje proizvoda i robe,
3. fakturisanje proizvoda, robe i usluga, i
4. naplatu prihoda od prodaje.

U slučaju da prodaja nije korektno obavljena obuhvata i povraćaj robe i novca ili razne komisijske zapisnike i knjižna pisma i odobrenja. Da bi upoznao strukturu unutrašnje kontrole za ciklus prihoda, revizor mora da uzme u obzir klijentovo kontrolno okruženje, računovodstveni sistem, i kontrolne procedure prema tome u kakvom su odnosu sa ovim aktivnostima.

5.1. Kontrolno okruženje, procena rizika, komunikacija i nadzor

Kontrolno okruženje preduzeća, procesi procene rizika, sistem komunikacije, i program nadzora, obično su šire komponente strukture unutrašnje kontrole i odnose se na sve cikluse transakcija. Ove komponente, za razliku od računovodstvenih sistema i kontrolnih aktivnosti, ne postoje za pojedinačne cikluse. Shodno tome, revizor ne upoznaje posebno svaku ovu komponentu za svaki poslovni ciklus. Naprotiv, upoznaje celokupno kontrolno okruženje, proces procene rizika, sistem komunikacije, i program nadzora i zatim povezuje ono što je saznao sa svakim poslovnim ciklusom pojedinačno.

5.2. Računovodstveni sistem

Termin "računovodstveni sistem" koristi se da se definiše informativna i komunikativna komponenta u strukturi unutrašnje kontrole za pojedine cikluse transakcija.



Pregled aktivnosti u ciklusu prihoda

Prodajne transakcije

- prihvatanje i obrada porudžbina kupaca
- davanje kredita
- prosleđivanje porudžbina kupaca
- fakturisanje kupcima

Korekcije prodaje

- odobrenje rabata i provizija utvrđivanje nenaplativih računa

Naplata potraživanja

- naplata gotovinskih prodaja i primanje uplata za prodaju na kredit
- davanje popusta na gotovinsko plaćanje
- uplata gotovine

Sistem računovodstva za ciklus prihoda sastoji se od metoda i evidencije koje preduzeće koristi kako bi utvrdilo, prikupilo, klasifikovalo, i prijavilo transakcije vezane za prihod i prikazalo povezanu aktivu i pasivu. Da bi razumeo sistem računovodstva za ciklus prihoda, revizor mora da zna kako transakcije u ciklusu prihoda počinju; mora da se upozna sa računima, dnevnikom, knjigovodstvom, dokumentima koji se koriste za prikazivanje ovih transakcija; i metodama ili koracima koji se preduzimaju da bi ih obradili i iskazali u finansijskim izveštajima. Posebni tipovi računovodstvenih iskaza, dokumentacije, i koraci obrade podataka u sistemu računovodstva za ciklus prihoda razlikuju se od preduzeća do preduzeća.

5.3. Prodajne transakcije

Poslovi prodaje počinju porudžbinom kupca, koju može primiti lično prodajno osoblje ili se može dostaviti poštom ili telefonom. Porudžbina kupca predstavlja osnovu za pripremu naloga zaprodaju. Kada se priprema nalog za prodaju obično se jedna kopija šalje na odobrenje kreditnom odeljenju, a druga kupcu. Ovim se kupac obaveštava da je njegova porudžbenica primljena i da se obrađuje, i omogućava mu da proveriti razlike između naloga za prodaju i prvobitne porudžbine.



U kompjuterizovanom sistemu računovodstva, porudžbina kupca može se uneti u datoteku u računaru. Računar se može isprogramirati tako da uporedi porudžbinu sa utvrđenim kreditnim ograničenjima, odredi da li se poručena stavka nalazi na zalihi, i napiše nalog za prodaju. Kada nalog za prodaju dobije odobrenje za kredit, kopije overenog naloga šalju se u magacin na utovar, i prevoznoj službi za transport. U preduzećima koja koriste računare za obradu porudžbina, računar može automatski da odštampa otpremnice ili, u nekim preduzećima, tovarni list, sanalogom magacinu da izda robu za utovar. Tovarni list sadrži stavke koje se prevoze, daje uputstva prevozniku, i služi kao potvrda da je prevoznik primio robu. Prevozna služba potvrđuje da primljena roba iz magacina odgovara porudžbenici kupca i nalogu za prodaju. Jedna kopija otpremnice odlaže se u prevoznoj službi, a druga se prilaže uz nalog kao lista pakovanja. Jedna ili više kopija daje se prevozniku, a kopije se prosleđuju u potraživanja za fakturisanje i evidenciju.

Kada odeljenje za potraživanja dobije kopije naloga za prodaju i otpremnice zajedno, ima dokaz da je prodaja obavljena i roba otpremljena. Zatim priprema izlaznu fakturu i knjiži transakciju na račun kupca u analitičkoj evidenciji potraživanja. Druga alternativa je da računar automatski napiše izlaznu fakturu i knjiži transakciju. Kopija fakture zatim se šalje kupcu a druga kopija se odlaže, zajedno sanalogom zaprodaju i otpremnicom, u odeljenju zapotraživanja. Priprema se dnevni izveštaj o prodaji, i ukupna vrednost knjiži se u dnevniku prodaje. Ako preduzeće ručno vodi stalnu evidenciju zaliha, kopija fakture ili otpremnice šalje se u računovodstvo zaliha da bi se stalna evidencija zaliha ažurirala. U kompjuterizovanom sistemu, evidencija zaliha može se automatski ažurirati kada se otpremnica piše na računaru.¹³

U procesu prodaje otpreme i naplate realizacije tangiraju se najčešće sledeći računi glavne knjige:

- račun prihoda od prodaje

¹³ Arens, A.A., Loebbecke, J.K. (1997). Auditing: An Integrated Approach. 7th Edt. Prentice Hall. Upper Saddle River, New Jersey., str. 65



- račun odobrenih rabati i provizije
- račun potraživanja od kupaca
- račun vanrednih rashoda po osnovu otpisa nenaplativih računa
- račun troškova utuživanja i sudske takse
- ⁰žiro račun
- račun kasa skonta
- račun zaliha robe
- račun zaliha proizvoda i usluga
- račun nabavne vrednosti realizovane robe
- račun neispravnih i osporenih proizvoda (vraćeno od kupca), itd

Porudžbina kupca - Porudžbina kupca za robu, obično u formi porudžbenice, koju je pripremila kupovno odeljenje kupca.

Dnevnik gotovinskih prodaja - Interni izveštaj koji sadrži naplate od kupaca za prodaje na kredit i gotovinske prodaje.

Dnevnik prodaja - Interni izveštaj koji sadrži prodaje na kredit i gotovinske prodaje.

Mesečni izveštaj - Dokument koji se šalje kupcima svakog meseca i prikazuje početni saldo; prodajne transakcije, regulisanje prodaje, i naplatu u gotovom tokom meseca; i završni saldo.

Doznaka - Opis stavki plaćenih čekom, često spojen sa čekom perforiranom linijom radi lakšeg odstranjivanja pre uplate čeka.

Izlazna faktura - Dokument koji se koristi za fakturisanje robe kupcima, i u kome se navodi naziv, količina, i cena prodane robe, i datum i uslovi prodaje.

Nalog za prodaju - Dokument pripremljen za internu upotrebu u kome se navodi roba iz porudžbine.



Otpremnica (tovarni list) - Dokument u kom se navodi datum, naziv i kvaliteta robe koja se transportuje kupcima.

Dnevnik prodaje - Knjiga originalnih stavki za evidenciju prodajnih transakcija.

Analitička evidencija kupaca - Evidencija prodaje i naplate u gotovom i salda pojedinačnih dužnika

Lista odobrenih kupaca - Lista kupaca koji dobro stoje. U mnogim preduzećima porudžbine kupaca na ovoj listi mogu se primiti bez posebnog odobrenja.

Evidencija porudžbina - Evidencija neispunjenih porudžbina.

Standardni cenovnik - Lista ili katalog odobrenih cena u trgovini. Odstupanja od ove liste obično zahtevaju posebno odobrenje.

5.4. Naplate u gotovom

Uplate kupaca obično prima prijemno odeljenje, koje potpisuje čekove i priprema duplikat liste primljenih uplata. Jednu kopiju zatim šalje u računovodstvo, a drugu blagajniku. Blagajnik priprema potvrdu o uplati i dnevnik gotovinskih uplata, koji sadrži čekove kupaca primljene poštom i gotovinu iz drugih izvora kao što su gotovinske prodaje na blagajni. Kopije ovog izveštaja o primljenoj gotovini šalju se u na knjiženje u glavnu knjigu i u analitičko knjigovodstvo za knjiženje na analitičkim kontima kupaca. Ovi dokumenti mogu se knjižiti ručno ili na računaru.

Povremeno dolazi do korekcija u efektima prodaje kada je u pitanju vraćena, oštećena roba, i količinski rabat. Korekcije u efektima prodaje treba odobriti odgovorno lice i zatim knjižiti na račun u glavnoj knjizi i na analitičkim kontima kupaca.



5.5. Kontrolne aktivnosti

Revizor mora da upozna kontrolne aktivnosti u preduzeću u dovoljnoj meri da bi mogao da planira reviziju kako bi proces revizije tekao efikasno.

5.6. Provera poslovanja

Kontrolne aktivnosti na proveru poslovanja u ciklusu prihoda često obuhvataju poređenje stvarnih prihoda sa budžetima, prognozama i prethodnim periodima. Ova poređenja mogu se izvesti za celo preduzeće, ili odeljenje, funkciju, ili čak pojedinca. Na primer, lokalni menadžer prodaje može da proveru izveštaje o prodaji za jedan region ili trgovca. Pored toga, nefinansijske informacije, kao što je broj studenata za fakultet ili procenat popunjenosti hotela, takođe se mogu koristiti kod procene prihoda.

5.7. Obrada podataka

Mogu se sprovoditi različite kontrolne aktivnosti da bi se proverila ovlašćenja, tačnost, i sveobuhvatnost transakcija u ciklusu prihoda.

Ovlašćenja su često obavezna za:

- primanje porudžbina,
- davanje kredita,
- popunjavanje i prosleđivanje porudžbina, i
- fakturisanje robe kupcima. Imenuje se odeljenje ili pojedinac odgovoran za davanje ovlašćenja za ove poslove i navodi se kako ovlašćenja treba dokumentovati.

Korišćenje i provera poštovanja sistema numeracije dokumenata je čest kontrolni postupak. Na primer, mnoge poslovne celine koriste numerisane naloge za prodaju, izlazne fakture, otpremnice, i čekove, i periodično proveravaju redosled tih dokumenata. Dalje, dokumente treba formirati tako da obuhvate sve informacije potrebne da bi se pravilno obradile i evidentirale transakcije u ciklusu prihoda.



Preduzeće može sprovoditi brojne unutrašnje provjere poslovanja i ocenu. Ove provjere mogu se vršiti ručno ili pomoću računarskih programa napravljenih tako da nezavisno osoblje sprovodi ovakve provjere u okviru preduzeća. Česti primeri nezavisne provjere obuhvataju¹⁴:

- ° proveru konzistentnosti porudžbina, naloga za prodaju, otpremnica i izlaznih faktura;
- ° preračunavanje podataka u fakturi (količina puta cena po komadu) i proveru tačnosti (ukupnog iznosa) na izlaznim fakturama;
- ° proveru ovlašćenja za kredite, prevoz, i fakturisanje;
- ° proveru starih probnih bilansa potraživanja da bi se donela ocena o tome da li su kupci i dalje kreditno sposobni;
- ° slanje mesečnih izveštaja kupcima da bi mogli da pregledaju poslovne promene evidentirane na njihovom računu tokom meseca.

Napor koji je potreban da bi se upoznali postupci kontrole transakcijau ciklusu prihoda razlikuje se od klijenta do klijenta i stvar je mišljenja revizora. Međutim, revizor će verovatno saznati broj postupaka kontrole kada upozna računovodstveni sistem. Na primer, revizor će verovatno znati da li se dokumenti kao što su nalozi za prodaju, izlazne fakture, i otpremnice koriste prema sistemu numeracije; da li otpremnice odgovaraju izlaznim fakturama; da li se koriste standardne cene kod fakturisanja robe kupcima; i da li im klijent šalje mesečne izveštaje kupcima. Pošto revizor uzme u obzir informacije o postupcima kontrole koje je dobio upoznavanjem okruženja kontrole i računovodstvenog sistema, odlučiće da li efikasno planiranje revizije zahteva dodatni napor da bi se upoznali postupci kontrole.

5.8. Fizičke kontrole

Preduzeća često ograničavaju pristup gotovini, robama u skladištu, ili roba-ma koje čekaju transport određenim pojedincima. Pronalaženje sigurne lokacije za skladištenje zaliha i čuvanje raspoložive gotovine takođe je česta praksa. Osim toga, računovodstvena evidencija i dokumenti, kao što su fakture, otpremnice, i dosijei

¹⁴ Dittenhofer, M., Environmental AccountingandAuditing, ManagerialAuditing Journal, 1995., str. 76



podataka na računar, često se čuvaju na zaštićenim lokacijama da bi se obezbedili od neovlašćenog pristupa i upotrebe.

5.9. Pravilna raspodela poslova

Raspodela poslova kod prodajnih transakcija postiže se zaduživanjem odeljenja i pojedinaca za odgovorno nadgledanje prodajnih transakcija, evidentiranje prodaje, i čuvanje robe u skladištu ili one koja čeka transport. Kada su u pitanju poslovi naplate u gotovom, različita odeljenja ili pojedinci treba da obavljaju poslove evidentiranja naplate i čuvanja gotovine. Efikasna raspodela poslova zahteva da se poslovi podele ne samo među glavnim odeljenjima, nego i unutar odeljenja. Na primer, u računovodstvu, osoblje zaduženo za knjiženje gotovinskih naplata na račun pojedinačnog kupca ne bi trebalo da ih knjiže na računima u glavnoj knjizi.

5.10. Procena rizika kontrole za ciklus prihoda

Pošto revizor upozna politike i procedure strukture unutrašnje kontrole koje su mu potrebne za izradu plana revizije ciklusa prihoda, on procenjuje rizik kontrole tvrdnji u finansijskom izveštaju u vezi sa transakcijama iz ciklusa prihoda i stanjima računa. Kada procenjuje rizik kontrole, revizor ocenjuje verovatnoću da se materijalne greške provuku kroz elemente strukture unutrašnje kontrole za ciklus prihoda i kroz tvrdnje koje se odnose na transakcije u ciklusu prihoda i račune. Na primer, tvrdnja o integralnosti prodajnih transakcija znači da su sve prodaje koje je trebalo evidentirati i evidentirane. Revizor koristi svoje znanje o politikama i procedurama strukture unutrašnje kontrole koje se odnose na ovu tvrdnju da bi ocenio verovatnoću da klijent možda nije evidentirao materijalne količine prodaje.

Znanje o strukturi unutrašnje kontrole koje revizor koristi kod procene rizika kontrole tvrdnji za ciklus prihoda dolazi iz tri glavna izvora:

- prethodnih revizija,
- upoznavanja strukture unutrašnje kontrole, koje mu služi za planiranje tekuće revizije i



° posebno planiranih testova kontrole za procenu rizika kontrole nekih tvrdnji za ciklus prihoda.

Prethodne revizije i upoznavanje strukture unutrašnje kontrole u tekućoj reviziji obično su značajni izvori dokaza za procenu rizika kontrole mnogih tvrdnji, ne samo za ciklus prihoda, već i za druge cikluse transakcija. Pravilno razumevanje politika i procedura strukture unutrašnje kontrole obuhvata saznanje o formiranju politika i procedura strukture unutrašnje kontrole relevantnih za planiranje revizije ciklusa prihoda i o tome da li se sprovode u praksi. U nekim slučajevima, ovo razumevanje pomaže revizoru da se u dovoljnoj meri upozna sa efikasnošću politika i procedura u praksi da bi potvrdio da je nivo rizika kontrole ispod maksimalnog kada su u pitanju neke tvrdnje iz ciklusa prihoda.

Osim onoga što sazna iz prethodnih revizija i za vreme tekuće revizije, revizor može da sprovede druge postupke ispitivanja kontrola pojedinačnih politika ili procedura značajnih za tvrdnje iz ciklusa prihoda. Ovi testovi mogu se izvoditi dok se revizor upoznaje sa strukturom unutrašnje kontrole ili nakon toga. On ih obično sprovodi ako veruje da će dodatni dokazi koje dobije o efikasnom formiranju i sprovođenju neke politike ili procedure smanjiti nivo rizika kontrole te tvrdnje. Niži nivo rizika kontrole omogućava revizoru da manje napora uloži u postupak testiranja i za posledicu ima efikasniju reviziju.

Pošto okruženje kontrole, procena rizika, komunikacija, i nadzor mogu značajno da utiču na rizik kontrole posebnih tvrdnji, revizor pažljivo razmatra sve elemente i komponente procesa prodaje pri proceni ovog rizika. Na primer, filozofija rukovodstva i stil rada mogu uticati na verovatnoću da se kod preranog evidentiranja prodaje koriste agresivni računovodstveni principi - tvrdnja o osnovanosti prodaje. Organizaciona struktura preduzeća, metodi podele ovlašćenja i odgovornosti, i politika i praksa humanih resursa mogu uticati na verovatnoću da se transakcije prihoda evidentiraju u pravim količinama - tvrdnja o oceni prodajne transakcije. Analiza i odgovor rukovodstva na rizike brzog širenja mogu uticati na sposobnost preduzeća da pravilno evidentira sve prodajne transakcije - tvrdnja o integralnosti



prihoda. Kada postoji unutrašnja revizija, može se nadgledati prijem, uplata, i čuvanje gotovinskih uplata i na taj način uticati na mogućnost pronevere gotovine - tvrdnja o osnovanosti gotovinskih naplata.

5.11. Testiranje ispravnosti tvrdnji u finansijskim izveštajima iz ciklusa prihoda

Tvrdnja o osnovanosti

Tvrdnja o osnovanosti transakcija znači da su evidentirane prodajne transakcije zaista obavljene i da saldo potraživanja stvarno postoji. Preduzeće može greškom evidentirati prodajne transakcije dok roba još nije otpremljena (ili usluge obezbeđene), ili može namerno evidentirati neispravne prodaje. U oba slučaja, aktiva, obaveze i finansijski rezultat biće nerealni.

Nekoliko politika i procedura strukture unutrašnje kontrole obično se koristi za sprečavanje ili otkrivanje takvih grešaka. Rukovodstvo može planirati prodaju i uporediti je sa stvarnom prodajom. Da bi objasnilo stvarnu prodaju preko planirane, rukovodstvo mora da utvrdi nepostojeće prodaje i potraživanja. Testovi kontrole koje revizori obično koriste pri oceni efikasnosti planiranja i sprovođenja ovog postupka ispituju upotrebu plana, proveravaju izveštaje koji se tiču istrage bitnih razlika između stvarnih i planiranih prodaja, i onoga što proizlazi iz tih razlika.

Klijentov računovodstveni sistem može zahtevati da fakture o prodajama dokumentuju obavljene prodaje. Numerisanje ovih faktura, davanje ovlašćenja za njihovu pripremu, i periodična provera poštovanja numeričkog redosleda čini formalan, prekontrolisan dokument koji služi kao osnova za evidentiranje svake prodaje. Takvi dokumenti garantuju da se evidentiraju samo stvarno obavljene prodaje. Pored toga, program na računaru ili nezavisno lice u okviru preduzeća može spajati izlazne fakture sa dokazom o otpremi robe ili obezbeđenju usluge. Svaki ovaj postupak pomaže kod utvrđivanja da je prodaja obavljena. Pomoću tipičnih testova kontrole ovih politika i procedura, revizor ispituje i prati upotrebu izlaznih faktura, proveiava dokaz o tome da li se poštuje numerički redosled faktura i dokaz o tome da



izlazne fakture, i otpremnice spaja određena osoba ili računar. Takav dokaz često se sastoji od izveštaja o izuzecima koji utvrđuje nesparene fakture i opisuje aktivnosti koje zatim slede.

Preduzeća često šalju mesečne izveštaje svojim kupcima. Pored informis; nja kupaca o dugovnom saldu, mesečni izveštaji pomažu preduzeću da uskla evidenciju potraživanja sa evidencijom PVR kupaca. Neslaganja između ove dve evidencije mogu dovesti do prodaja koje su fakturisane a nisu obavljene. Pomoću reklamacija kupaca na iznose u mesečnom izveštaju mogu se ustanoviti greške u tvrdnji o osnovanosti prodaja i potraživanja. Tipični testovi kontrole koje revizori koriste za ovaj postupak jesu praćenje slanja mesečnih izveštaja i provera dosijea o komunikaciji sa kupcima, i prateće evidencije.

Tvrdnja o integralnosti

Tvrdnja o integralnosti prodajnih transakcija podrazumeva da su sve prodajne transakcije i salda potraživanja koje je trebalo evidentirati i evidentirani. Preduzeće može greškom da ne uvede u evidenciju otpremu robe (ili obezbeđenje usluga) ili namerno ne želi da evidentira izvesne prodajne transakcije i potraživanja. U svakom slučaju, prihodi i aktiva biće umanjani. Pomoću planova koje rukovodstvo koristi za poređenje planiranih sa ostvarenim prodajama mogu se ustanoviti greške u tvrdnji o integralnosti prodaja i potraživanja. Kada su ostvarene prodaje značajno ispod planiranih, uzrok za to mogu biti prodajne transakcije i potraživanja koji nisu evidentirani. Testovi kontrole ovog postupka isti su kao i oni opisani u prethodnom odeljku a tiču se tvrdnje o osnovanosti transakcija.¹⁵

Računovodstveni sistem u većini preduzeća zahteva numerisane otpremnice, i ovlašćenje za otpremu navedene robe. Osim toga, proverava se i korišćenje otpremnica prema numeričkom redosledu. Ove procedure osiguravaju formalan, prekontrolisan dokument za svaku otpremu robe koji garantuje da će se prodajne

¹⁵ Hayes R, Schilder A, Dassen R, Wallage Ph, Principles of auditing, An international perspective, McGraw-Hill, London, 1999.



transakcije evidentirati. Zatim, nezavisno lice u okviru preduzeća može da spaja otpremnice sa izlaznim fakturama. Ova procedura u velikoj meri smanjuje rizik da će se roba otpremiti ali ne i evidentirati. Testovi kontrola ovih postupaka slični su testovima kontrola korišćenja izlaznih faktura prema numeričkom redosledu. Na primer, revizor ispituje i prati upotrebu numerisanih otpremnica, proverava dokaz o poštovanju numeričkog redosleda, i dokaz o tome da lice koje je u preduzeću zaduženo za to, spaja otpremnice sa izlaznim fakturama.

Klijenti sa računarskim pogodnostima mogu da razviju računarski program za usaglašavanje otpremnica sa izlaznim fakturama. Na primer, računar može urediti da se svaka numerisana otpremnica pojavi u dnevniku prodaja u okviru utvrđenog vremenskog perioda. Međutim, kao primer takvog testa, revizor može da proveri dokumentaciju koja se odnosi na računarski program i izveštaje o otpremnicama koje nisu evidentirane u dnevniku prodaje u okviru utvrđenog vremenskog perioda.

Mesečni izveštaji klijenta mogu utvrditi prodaje i potraživanja koja nisu evidentirana na isti način kao i prodaje koje su evidentirane. Kupci mogu obavestiti klijenta u slučaju da prodaja nije prikazana u bilansu stanja. Međutim, mesečni izveštaji nisu efikasni kada se odnose na tvrdnju o integralnosti kao kada se odnose na tvrdnju o osnovanosti. Kupci će se verovatno manje žaliti na prodaje koje nisu evidentirane (umanjenje iznosa dugovanja na računu) nego na one koje su neispravne (uvećanje iznos dugovanja na računu).

Tvrdnja o pravima i obavezama

Tvrdnja o pravima i obavezama uglavnom nema značaja za prodajne transakcije i potraživanja. Međutim, za preduzeća koja prodaju svoja potraživanja da bi dobili finansijska sredstva, revizor mora da razmotri da li je klijent utvrdio politike i procedure da spreči prikazivanje otkupljenih potraživanja kao aktive u finansijskim izveštajima.



Tvrdnja o oceni ili alokaciji

Tvrdnja o oceni ili alokaciji prodajnih transakcija i povezanih potraživanja podrazumeva da su evidentirani iznosi za ispravne prodaje i potraživanja tačni. Iznosi prodaje i potraživanja mogu se netačno evidentirati iz mnogih razloga. Kupcu se može ispostaviti nekorektna cena na izlaznoj fakturi, može se javiti greška u iznosima usled netačnog izračunavanja, ili može doći do prodaje na kredit kupcima koji verovatno neće izvršiti plaćanje. Greške u oceni prodaja i potraživanja mogu za posledicu imati ili uvećan ili umanjen dohodak i aktivu.

Da bi kupcima bila zagarantovana prava cena, preduzeća često koriste odobrene cenovnike. Radnik koji izdaje fakturu konsultuje ih da bi odredio odgovarajuću cenu.

U nekim slučajevima, različitim kupcima fakturiše se po različitim cenama. Na primer, proizvođač koji prodaje i veleprodavcu i maloprodavcu verovatno će im fakturisati robu po različitim cenama. Odstupanja od iznosa u cenovniku treba odobriti lice koje je za to ovlašćeno. Osim toga, pošto se cene menjaju s vremena na vreme, lice koje fakturiše robu mora voditi računa da robu fakturiše po najnovijim cenama iz cenovnika.

Nezavisno lice u okviru preduzeća može potvrditi da je lice koje izdaje fakture odredilo najkorektniju cenu iz najnovijeg cenovnika i može računski da prekontroliše izlazne fakture. Da bi izvršio testiranje ovih politika i procedura, revizor može ispitati upotrebu i ažuriranje cenovnika i pratiti njihovu upotrebu; proveriti ovlašćenja za odstupanja od standardnih cena; proveriti dokaz o tome da je nezavisno lice proverilo cene, i računski prekontrolisalo izlazne fakture; uporediti cene na izlaznim fakturama sa odgovarajućim cenama iz cenovnika, izvršiti računsku kontrolu.

U preduzećima koja koriste računare, računar može odrediti cene za datoteku zaliha prema šiframa proizvoda i identifikacionim brojevima kupaca i može izračunati



podatke u fakturi. Pošto računari dosledno izvršavaju ove operacije, smanjuje se rizik matematičkih grešaka u odnosu na ručno izračunavanje. Test koji revizor sprovodi za ovaj tip računarskih funkcija obuhvata proveru dokaza o tome da je računar izvršio ove zadatke.

Greške koje su se javile u prodajnim cenama, može pronaći rukovodstvo analizom razlika između planiranih i stvarnih prodaja. Zatim, žalbe kupaca na mesečne izveštaje mogu otkriti nekorektne cene.

Pošto prodaja na kredit (odloženo plaćanje) može prouzrokovati greške u tvrdnji o oceni ili alokaciji prodaja i potraživanja, preduzeća često ocenjuju kreditnu sposobnost klijenta pre prodaje na kredit. Takve ocene obično obuhvataju kreditnu kontrolu kupca, odobrenje kredita od strane ovlašćenog lica u preduzeću, i periodičan pregled plaćanja i kreditnih ograničenja. Kada su u pitanju testovi kontrole kreditnih politika preduzeća, revizori obično ispituju procedure davanja kredita, proveravaju evidenciju kreditne kontrole i odobrenja, i proveravaju evidenciju ocene plaćanja i nadzor zakasnelih potraživanja koji sprovodi rukovodstvo.

Tvrdnja o prikazivanju i izveštavanju

Tvrdnja o prikazivanju i otkrivanju prodajnih transakcija i povezanih potraživanja znači da se prodaje i potraživanja klasifikuju u odgovarajuće račune i da beleške uz finansijske izveštaje sadrže prikaze o onim računima koji zahtevaju opšte prihvaćeni računovodstveni principi. Iako pogrešna klasifikacija prodaja i potraživanja obično nisu glavni problem u većini preduzeća, ponekad se javljaju kao takvi. Prodaje nakredit mogu se klasifikovati kao gotovinske prodaje i obratno. Prihod od investicija ili nekretnina, postrojenja, i opreme mogu se klasifikovati kao prodaje proizvoda ili usluga. Osim toga, u nekim preduzećima potrebni podaci o računovodstvenim principima koji se koriste za priznavanje prihoda od prodaje mogu biti prilično kompleksni i zahtevati mnogo pažnje od strane rukovodstva.¹⁶

¹⁶ Meigs, R.F., Meigs, W.B. (1999). Računovodstvo: temelj poslovnog odlučivanja, MATE, Zagreb, str. 56



Računovodstveni sistem koji uključuje detaljni kontni plan garantuje da se prodaje i potraživanja pravilno klasifikuju. Mnoga preduzeća zahtevaju da se računi šifriraju, postupak kojim se izlazne fakture šifriraju brojem računa u koji će se prodaja evidentirati. Šifriranje može prekontrolisati nezavisno lice pre evidentiranja transakcije da bi se uverio da će se evidentirati u pravom računu. Tipični testovi kontrole ovih postupaka obuhvataju proveru tabele računa, praćenje kodiranja prodajnih faktura, proveru da li su fakture dobro kodirane, i proveru dokaza o tome da nezavisna osoba kontroliše kodiranje pre evidentiranja.

Pogrešne klasifikacije prodaje i potraživanja mogu se otkriti kada rukovodstvo ispituje bitne razlike između planiranih i ostvarenih prodaja ili kada se kupci žale na mesečne izveštaje. Da bi se smanjila verovatnoća neadekvatnog ili pogrešnog prikazivanja prodaja i potraživanja, osoblje u računovodstvu preduzeća može koristiti kontrolne liste, i nezavisno lice u preduzeću koji poznaje ovu materiju može pregledati prikaze u finansijskim izveštajima pre njihove konačne pripreme. Testovi kontrola koji se odnose na prikaze prodaja i potraživanja obično obuhvataju istragu o tome koji radnici u preduzeću pripremaju prikaze i da li se koriste kontrolne liste i pregledaju prikazi. Ovo ispitivanje obuhvata i proveru kompletiranih kontrolnih listi i dokaz o pregledu prikaza od strane nezavisne osobe u preduzeću.

Transakcije korekcije efekata prodaje

Regulisanje prodaje može obuhvatati sledeće:

- popuste za gotovinu
- vraćenu robu
- olakšice ili koncesije
- rabate na količinu
- otpis nenaplativih računa
- korekcije grešaka kod fakturisanja i obrade podataka



U mnogim situacijama, regulisanje prodaje preduzima se retko ili u relativno maloj meri, tako da se testovi kontrole mogu pokazati kao neisplativi i revizor ga može proveriti praktičnim testiranjem. Politike i procedure slične su onima koje su bitne za prodajne transakcije. Pošto su ove politike i procedure i testovi koji se odnose na njih detaljno obrađeni u prethodnim odeljcima koji se odnose na prodajne transakcije, u ovom odeljku opisuje se samo njihova opšta upotreba.

Tvrdnja o osnovanosti

Glavni problem rukovodstva i revizora kada je u pitanju korekcije efekata prodaje jeste garancija da su evidentirane korekcije zaista obavljene. Korekcije neispravnih prodaja mogu se evidentirati iz mnogih razloga. Na primer, krediti za vraćenu robu, popusti za gotovinu, ili korekcije cena mogu se evidentirati kada ne bi trebalo, ili se potraživanja mogu otpisati kao nenaplativa kada su naplaćena. Bez obzira na to da li su ove greške namerne ili slučajne, one uzrokuju umanjeње prihoda i aktive. Da bi osigurala evidenciju samo zakonitih korekcija prodaje, preduzeća uglavnom utvrđuju posebne politike za davanje popusta na gotovinu, rabate i provizije, i određivanje nenaplativih računa. Osim toga, preduzeća često koriste numerisane obrasce za korekcije efekata prodaje (kao što su kreditni memorandum), poštuju numerički redosled ovih obrazaca, zahtevaju da se na obrascima evidentira odobrenje za korekciju prodaje, i daju obrasce na proveru licima u okviru preduzeća. Testovi kontrole ovih politika i procedura primenjuju se na način opisan u odeljcima koji obrađuju prodajne transakcije.

Tvrdnje o integralnosti i oceni ili alokaciji

Tvrdnja o integralnosti podrazumeva da su sve korekcije prodaje koje je trebalo evidentirati i evidentirane. Tvrdnja o oceni ili alokaciji znači da su korekcije prodaje evidentirane u pravim iznosima. Opšte uzevši, politike i procedure u vezi satvrdnjom o osnovanosti koje su obrađene ranije primenjuju se i natvrdnju o integralnosti. Na primer, korišćenje numerisanih obrazaca za korekcije prodaje i poštovanje njihovog numeričkog redosleda daje garanciju da se sve korekcije prodaje



evidentiraju. Pored toga, slanje mesečnih izveštaja omogućava kupcima da utvrde kada korekcije prodaje nisu evidentirane na njihovom računu. Mesečni izveštaji važni su i za tvrdnju o oceni ili alokaciji zbog toga što kupci mogu utvrditi netačne iznose kod korekcije. Nezavistan pregled korigovanih iznosa je još jedan postupak usmeren na evidentiranje tačnih iznosa. Tvrdnje o pravima i obavezama, i prikazivanju i izveštavanju obično nisu važne za korekcije prodaje.¹⁷

¹⁷ Guy, D.M., Carmichael, D.R., Whittington, O.R. (2001). Audit Sampling: An Introduction. 5th Edt. Wiley, New York., str. 67



ZAKLJUČAK

Poslovni prihodi predstavljaju najsigurnije prihode. Pošto se većina poslovnog prihoda formira po osnovu fakturisanje, odnosno naplaćene realizacije učinaka, faktori poslovnog prihoda su količine proizvoda i prodajne cene. ($P = Q \times C$). Količina proizvoda i usluga (Q) utiče na poslovni prihod preko faktora proizvodnje (kapacitet, radna snaga) i faktora realizacije (kvalitet proizvoda, cena i sl.). Cene (C) kao drugi značajan faktor formiranja poslovnog prihoda se mogu formirati na tržištu i administrativno.

Analiza strukture poslovnih prihoda se svodi na analizu njihovih vrsta, pa se u tom smislu trebaju izvesti konstatacije o učešću pojedinih vrsta prihoda npr. od prodaje, zakupnina, subvencija, kompenzacija, itd. u poslovnom prihodu. Takođe, pošto se većina poslovnih prihoda formira na osnovu realizacije proizvoda, treba analizirati da li ti prihodi dolaze sa domaćeg ili inostranog tržišta. Analiza poslovnih prihoda se vrši i za preduzeće u celini, po organizacionim jedinicama i po proizvodima.

Jer primarni cilj poslovanja preduzeća je različit za različite oblike preduzeća, tako je kod inokosnih i ortačkih preduzeća to uvećavanje profita u korist vlasnika kapitala, dok je kod deoničarskih društava i javnih preduzeća pre svega povećavanje rentabilnosti poslovnih ulaganja.

Rezultat poslovanja preduzeća se može posmatrati sa više aspekata. Sa aspekta vremena u teoriji se razlikuju totalni (ukupni poslovni vek preduzeća) i periodični (tromesečni, polugodišnji). Sa aspekta prostora rezultat se može odnositi na preduzeće u celini ili na njegove organizacione delove. Prema poreklu rezultat može biti poslovni, finansijski i vanredni. Po svom karakteru može biti uporediv (nastaje pod uticajem internih faktora privređivanja - radnog kolektiva) i neuporediv (nastaje pod uticajem eksternih faktora - promene cena). Razlikujemo nerealizovan (proizvedeni a nerealizovani učinci) i realizovan (koji može biti naplaćen i nenaplaćen).



Najinteresantnije analize poslovanja su prema poreklu i uspešnosti poslovanja. Prema poreklu, rezultat poslovanja se deli na poslovni, finansijski i vanredni. Oni nastaju kao razlike prihoda i rashoda svakog ponaosob. Segmentiranje rezultata prema poreklu daje informacije iz kojih grupa prihoda on potiče. U normalnim uslovima, analiza će pokazati da većina rezultata potiče od poslovnih prihoda. Rezultat od finansiranja je obično negativan iz razloga što se obično više pozajmljuje sredstava nego što se plasiraju. Vanredni dobitak nastaje vanredno, pa se na njega ne može duže računati. Prema uspešnosti poslovanja, rezultat može biti pozitivan (prihodi veći od rashoda) i negativan. U tržišnom sistemu privređivanja, pozitivan rezultat se izražava u vidu profita (dobitka), a negativan u vidu gubitka



LITERATURA

1. American Institute of Certified Public Accountants, Statement on Auditing Standards No. 39: Audit Sampling, 1985. Compiled with amendments in AICPA Professional Standards, Volume
2. Arens, A.A., Loebbecke, J.K. (1997). Auditing: An Integrated Approach. 7th Edt. Prentice Hall. Upper Saddle River, New Jersey.
3. Arkin, H. (1984). Handbook of Sampling for Auditing and Accounting. 3rd Edt, McGraw-Hill, New York.
4. Boynton, W.C, Kell, W.G. (1996). Modern Auditing. Wiley, New York.
5. Guy, D.M., Carmichael, D.R., Whittington, O.R. (2001). Audit Sampling: An Introduction. 5th Edt. Wiley, New York.
6. Meigs, R.F., Meigs, W.B. (1999). Računovodstvo: temelj poslovnog odlučivanja. MATE, Zagreb.
7. Messier, Jr. W. F. (1998). Revizija, priručnik za revizore i studente. (prevod s engleskog), Faber & Zgombić Plus i HUR, Zagreb.
8. Montgomery, D. C.(2003). Introduction to Statistical Quality Control. 4th Edt. Wiley, NY.
9. Robertson, J.C., Davis, F.G. (1988). Auditing. 5th Edt, Irwin, Homewood, Illinois.
10. Smith, K. (1999). Audit Sampling. <http://www.accaglobal.com/publication/s/studentaccountant/30792?view=Printable+version>
11. Taylor, D.H., Glezen, G.W. (1994). Auditing: Integrated Concepts and Procedures. Wiley, NY.
12. Vance, L.L., Neter, J. (1956). Statistical Sampling for Auditors and Accountants. Wiley, NY.
13. Stanišić, M., Revizija, Fakultet za Finansijski Menadžment i Osiguranje, Beograd, 2004.
14. Stanišić, M., Metodologija revizije, Fakultet za Finansijski Menadžment i Osiguranje, Beograd 2006.
15. Stanojević, Lj., Revizija i primena kompjutera, Poslovni fakultet Beograd, Beograd, 2008.
16. Mihić, D., Ugovaranje i planiranje revizije, Univerzitet Singidunum, skripta,



Beograd, 2005.

17. Petrović, Z., Računovodstvo, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2005.
18. Petrović, Z., Upravljačko računovodstvo, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2005.
19. Međunarodni standardi revizije, Univerzitet Singidunum, materijal sa predavanja, Beograd, 2008.
20. Dassen, R. J. M., Audit Quality: An empirical study of the Attributes and Determinants of Audit Quality Perceptions, University of Maastricht, 1995.
21. Dittenhofer, M., Environmental Accounting and Auditing, Managerial Auditing Journal, 1995.
22. Elliot, Robert K., The Future of Assurance Services: Implications for Academia, Accounting Horizons, Vol. 9, No.4, December 1995.
23. Guy Dan M., C. Wayne Alderman and Alan J. Winters, Auditing, Harcourt Brace Jovanovich, San Diego, California, 1987.
24. Hayes R, Schilder A, Dassen R, Wallage Ph, Principles of auditing, An international perspective, McGraw-Hill, London, 1999.
25. Humphrey, c, S. Turley and P. Moizer, Protecting Against Detection: The Case of Auditors and Fraud, unpublished paper, University of Manchester, 1991.
26. Hubbard, Thomas and Johnny Johnson, Auditing, Dame Publications, Houston Texas, 1994.
27. IFAC, Code of Ethics for Professional Accountants, International Federation of Accountants, New York, July 1992.
28. IFAC Handbook Technical Pronouncements 1998, International Standards on Auditing, International Federation of Accountants, New York, 1998.
29. Institute of Chartered Accountants in England and Wales Materiality in Financial Reporting - A Discussion Paper, FRAG 1/95, January 1995, p. 8.
30. International Accounting Standards Committee (IASC), International Accounting Standards, London, 1998.