UNIVERZITET SINGIDUNUM

DEPARTMAN ZA POSLEDIPLOMSKE STUDIJE

MASTER RAD

ZNAĆAJ I ULOGA TRANSFERNIH CENA U POSLOVANJU KOMPANIJA

Mentor:

Doc. dr Marko Milojević

Student:

Ana Vučićević 422169/2014

Beograd, 2016. godine

S A D R Ž A J

UVOD 4
1. METODOLOGIJA NAUČNOG RADA 6
1.1. Predmet istraživanja 6
1.2. Ciljevi istraživanja 6
1.3. Metode istraživanja 6
1.4. Hipoteze istraživanja 6
1.5. Struktura rada 7
2. GREŠKE I KRIMINALNE RADNJE 8
2.1. Podela kriminalnih radnji 9
2.1.1. Pronevere 9
2.1.2. Kriminal belog okovratnika 9
2.2. Trougao kriminalne radnje 9
2.2.1. Pritisak 10
2.2.2. Mogućnost 10
2.2.3. Opravdanje 10
2.3. Motivi za izvršenje kriminalnih radnji 11
3. FORENZIČKO RAČUNOVODSTVO I REVIZIJA 12
3.1. Pojam forenzičkog računovodstva 12
3.1.1. Istražno računovodstvo 12
3.1.2. Sudska podrška 13
3.2. Forenzičko računovodstvo - ciljevi 14
3.3. Forenzičko računovodstvo - zadaci 14
3.4. Finansijska forenzika 14
3.5. Forenzički računovođa i forenzički revizor 15
3.6. Forenzička revizija - ciljevi 17
3.7. Forenzička revizija - karakteristike 17
4. OSNOVNI RAČUNOVODSTVENI PRINCIPI U FUNKCIJI FORENZIČKE REVIZIJE ... 19
4.1. Osnovne bilansne promene 19
4.2. Zakon spojenih sudova i beskrajni lanci u funkciji forenzičke revizije 20
4.3. Bilansni metod i „Logika ogledala” 21

4.4. Bruto promet kao forenzički instrument 22
4.5. Bilans stanja u forenzičkoj funkciji 24
4.6. Bilans uspeha u forenzičkoj funkciji 26
4.7. Storno knjiženja u forenzičkoj funkciji 28
5. TRANSFERNE CENE 30
5.1. Pojam transfernih cena 31
5.2. Ciljevi formiranja transfernih cena 31
5.2.1. Ciljevi formiranja transfernih cena na domaćem tržištu 32
5.2.2. Ciljevi formiranja transfernih cena na međunarodnom tržištu 33
5.3. Metode za proveru usklađenosti transfernih cena sa principom „Van dohvata ruke" 35
5.4. Funkcionalna analiza 35
5.5. Prednosti i slabosti metoda za proveru transfernih cena 36
5.5.1. Metoda uporedive cene na tržištu 36
5.5.2. Metoda cene koštanja uvećana za bruto maržu 37
5.5.3. Metoda preprodajne cene 38
5.5.4. Metoda transakcione neto marže 38
5.5.5. Metoda podele dobiti 40
6. ZLOUPOTREBA TRANSFERNIH CENA 42
6.1. Zloupotreba transfernih cena u slučaju kada one prouzrokuju gubitke 47
7. STUDIJSKO – ISTRAŽIVAČKI RAD – Studija o transfernim cenama 52
8. ZAKLJUČAK 65
9. LITERATURA 67

UVOD

Proces globalizacije se ubrzava iz dana u dan i utiče na različite segmente ekonomije. Transferne cene koje služe za vrednovanje transakcija između povezanih pravnih lica postale su glavni predmet interesovanja nacionalnih preduzeća, kao i poreskih organa jedne zemlje. Globalizacija podstiče razvoj tržišta, tako da je danas više nego ikada ranije izražena konkurencija na tržištu. Iz tog razloga su preduzeća primorana da se šire na nova tržišta, kako bi obezbedila sebi rast i razvoj i uspešno poslovanje. Širenje kompanija tj. preduzeća na nova tržišta je proizvelo nastajanje organizacionih delova kompanija i kompanija u svojstvu povezanih pravnih lica.

Upravo te povezane kompanije se služe transfernim cenama. Transferne cene omogućavaju preduzećima da postignu ostvarenje finansijskih i nefinansijskih ciljeva. Ovo je posebno važno na međunarodnom nivou, gde dolazi do povezivanja dva pravna lica ili više od dva pravna lica koja obavljaju transakciju po određenim, definisanim cenama. Upravo te cene im pomažu da postignu zacrtane ciljeve. Osim ove uloge transfernih cena, treba pomenuti i njihov značaj u ulozi instrumenta za prebacivanje profita. Ova uloga transfernih cena je važna kod prebacivanja profita iz jednog preduzeća u drugo, radi postizanja poreskih olakšica. Poreske olakšice su samo jedan od načina da se ostvare ciljevi u okviru preduzeća. Neophodno je pomenuti da se na ovaj način postiže ulazak na nova tržišta. Ulaskom na novo tržište dolazi se i do povećanja učešća na samom tržištu, kao i do maksimiziranja dobiti matičnog preduzeća.

Poreska administracija pokazuje veliko interesovanje prema transfernim cenama, jer one imaju veliki uticaj na način oporezivanja. Poreske uprave treba da sprovode kontrolu nad transfernim cenama kako ne bi dolazilo do manipulacije sa plaćanjem poreza. Istraživanja tržišta i poslovanja ukazuju na to da će se oblast transfernih cena javiti kao veoma važna poreska oblast u narednim godinama, posebno zbog poreskog zakonodavstva koje je važno za državu jer kroz njegovu primenu obezbeđuje prihode u budžetu.

Pored transfernih cena poslednjih godina se sve više susrećemo i sa pokušajima finansijskih prevara i malverzacija. Učestalost različitih kriminalnih radnji koje se pokušavaju u finansijskim tokovima predstavljaju globalni problem. Najčešće malverzacije su usko povezane sa korupcijom koja prožima čitavo društvo, kao i sa organizovanim kriminalom. Globalni razvoj doprineo je učvršćivanju veza organizovanog kriminala, a moderne tehnologije doprinose sve težem otkrivanju kriminalnih radnji u novčanim tokovima. Najnovija vrsta kriminala sa kojim se susreće novo društvo jesu malverzacije koje se obavljaju putem interneta. Razvoj tehnologija i modernih komunikacija samo doprinosi razvoju kompjuterskog kriminala. Poremećaj finansijske ravnoteže i učestalost prevara u velikoj meri doprinosi korumpiranosti privrednog sektora.

Forenzičko računovodstvo je veoma važan deo poslovne forenzike i predstavlja veoma važan vid računovodstva. Forenzičko računovodstvo je u današnje vreme izuzetno važan segmet u poslovnom svetu i njegova primena iz dana u dan ima sve veći značaj u poslovanju. Ova grana računovodstva najveću primenu ima kod rešavanja finansijskih pitanja. U tom procesu forenzika primenjuje različite istraživačke i analitičke veštine.

Najvažniji deo poslovanja i element koji prikazuje uspešnost ili krizu u poslovanju jesu finansijski izveštaji. Finansijski izveštaji služe da se na najbolji mogući način predstavi finansijska slika privrednog subjekta. U finansijske izveštaje spadaju: bilans stanja, bilans uspeha, izveštaj o tokovima gotovine, izveštaj o promenama na kapitalu i napomene. Navedeni

finansijski izveštaji imaju opštu namenu i predstavljaju jedan od najvažnijih proizvoda računovodstva jer ih koristi najveći broj privrednih subjekata.

Osnovni zadatak finansijskog izveštavanja je pre svega istinito i objektivno prikazivanje informacija za njegove korisnike. Iz tog razloga finansijski izveštaji moraju da poštuju standarde i propise. Ukoliko je finansijsko izveštavanje u skladu sa propisanim okvirima izbeći će se greške i nepravilnosti i prikazaće se objektivno poslovanje privrednog subjekta.

1. METODOLOGIJA NAUČNOG RADA

1.1. Predmet istraživanja

Predmet ovog rada je uloga i značaj transfernih cena na domaćem i međunarodnom tržištu, koje se nalaze među najznačajnijim poreskim temama u svetu.

Pored ovoga u ovom radu će biti predstavljen i odnos kriminalnih radnji i revizije finansijskih izveštaja. Ovaj odnos se istražuje uz pomoć forenzičkog računovodstva, kao i mere zaštite protiv prevara i nezakonitih postupaka.

U ovom radu posebna pažnja je usmerena na uslove koji dovode do stvaranja kriminalnih radnji. Zadatak forenzičkog računovodstva je da otkrije kriminalne radnje i da odredi mere zaštite kako ovakve vrste malverzacija ne bi nastajale i u budućnosti.

1.2. Ciljevi istraživanja

Naučni cilj ovoga rada ogleda se kroz analizu povezanosti kriminalne radnje i revizora finansijskog izveštaja i definisanje pojma transfernih cena, kao i njihov značaj i uloga na domaćem i međunarodnom tržištu.

Društveni cilj predstavlja pokušaj prikazivanja značaja revizorskog posla kao zanimanja koje doprinosi otkrivanju različitih kriminalnih radnji. Revizorski rad je značajan zbog pružanja adekvatnih informacija i znanja kako bi se prepoznale prevare i otkrili prevaranti i sprovodile mere zaštite u reviziji.

1.3. Metode istraživanja

U istraživanjima koristimo različite metode kako bi se odgovorilo zahtevima metodoloških postupaka. Metodološki postupci podrazumevaju pouzdanost, opštost, objektivnost i sistematičnost. U istraživanju su primenjene osnovne sintetičke i analitičke metode.

Osim ovih metoda primenjena je i hipotetičko-deduktivna metoda, statistička metoda i metod verovatnoće. Od tehnika za prikupljanje podataka koristi se dokumentacija koja je dostupna iz literaturnih izvora kao i sa internet izvora kako bi se izvršio izbor i selekcija podataka koji su važni za ovaj rad.

Prema dosadašnjim rezultatima istraživanja, navedenim metodama je moguće adekvatno ostvarivanje društvenog i naučnog cilja ovog istraživanja.

1.4. Hipoteze istraživanja

Opšte hipoteze:

- Odnos kriminalnih radnji i forenzičke revizije definiše se kroz odnose političkog i ekonomskog sistema.
- Kriminalne radnje i revizija finansijskih izveštaja zavise od propisa i pravnog sistema u zemlji.
- Adekvatnom strategijom upravljanja transfernim cenama i primenom metoda utvrđivanja cena „van dohvata ruke" može se unaprediti poslovanje između povezanih lica kroz poresku optimizaciju, maksimiziranje profita i minimiziranje rizika od poreskog prekršaja.

Pojedinačne hipoteze:

- Razvoj forenzičke revizije doprinosi suzbijanju kriminalnih radnji a samim tim uspešnijem i sigurnijem poslovanju.
- Da bi revizori sprečili razvoj kriminalnih radnji potrebno je da se forenzička revizija razvija u kontinuitetu. U svetu se dosta ulaže u razvoj forenzičkog računovodstva, za razliku od naše zemlje u kojoj taj razvoj ide mnogo slabije.
- Slab razvoj je generalno karakteristika nerazvijenih zemalja i zemalja u tranziciji.
- Razvoju kriminalnih radnji doprinosi i politička nestabilnost kao i loša ekonomska situacija. Ovo su dovoljni razlozi da ljudi pokušavaju takvu situaciju da iskoriste putem kriminalnih radnji da bi se obogatili.
- Forenzička revizija pokušava da stane na put ovakvim radnjama i da spreči pojavu istih.
- Prilikom ugovaranja transfernih cena zbog evazije poreza na dobit odnosno smanjenja poreske obaveze, nastaje problem usled neusklađenosti domaće regulative transfernih cena sa međunarodnim zakonodavstvom.
- Tokom definisanja cene transakcije po principu „van dohvata ruke" upotrebljava se ona metoda koja je najviše pogodna za te okolnosti, usled čega postoji mogućnost upotrebe i više metoda koda je to nužno.
- Transferne cene treba da budu određene i utvrđene tako da zadovolje interese svih učesnika u prometu, kao i da naprave takve uslove koji će dovesti do ostvarenja ciljeva pojedinih organizacionih jedinica i preduzeća kao celine.
- Pomoću transfernih cena potrebno je omogućiti veću nezavisnost pojedinačnih organizacionih segmenata kompanije u vidu donošenja određenih odluka i preduzimanja konkretnih akcija.
- Nižim transfernim cenama možemo uticati na smanjenje carine u nominalnom iznosu, odnosno na smanjenje carinskih opterećenja.

1.5. Struktura rada

Prema postavljenim ciljevima i hipotezama istraživanja sledi sledeća struktura rada.

- U prvom delu rada definisan je pojam kriminalne radnje, podela kriminalnih radnji kao i motivi za vršenje kriminalnih radnji.

- U drugom delu rada biće objašnjeno forenzičko računovodstvo i revizija, kao i njihovi ciljevi i zadaci.

- U trećem delu rada biće objašnjeni računovodstveni principi koji se primenjuju u funkciji forenzičke revizije.

- Četvrti deo rada obuhvata teorijsku interpretaciju pojma i osnovnih ciljeva formiranja transfernih cena na domaćem i na međunarodnom tržištu. Zatim su objašnjene i metode za proveru transfernih cena.

- U petom delu rada biće objašnjena zloupotreba transfernih cena.

- Šesti deo rada obuhvata dva studijsko-istraživačka rada.

- Literatura koja se koristila prilikom izrade rada, kao i internet sajtovi biće dati na samom kraju rada, kao i zaključak.

2. GREŠKE I KRIMINALNE RADNJE

Lažno iskazivanje finansijskog stanja preduzeća, kao i poslovnog rezultata koje to preduzeće ostvaruje u finansijskim izveštajima događa se prilikom kriminalnih radnji i nastankom administrativnih i računarskih grešaka.

„Izraz „greška" se koristi u slučaju kada neko lice ne svojom voljom iskaže pogrešno neke stavke u finansijskom izveštaju ili propusti da unese neki iznos ili prikaže neku stavku kao što su:

- greška u procesu prikupljanja i obrade podataka na osnovu kojih se sastavljaju finansijski izveštaji;

- netačna računovodstvena procena koja proizilazi iz previda ili pogrešnog tumačenja činjenica;

- greška u primeni revizijskih pravila koja se odnose na odmeravanje, priznavanje, sistematizaciju, prezentaciju ili objavljivanje.

Izraz „kriminalna radnja" koristi se u slučaju kada neko lice ili više lica svojom voljom počine kriminalnu radnju sa ciljem sticanja protivzakonske i nepravedne dobiti. To lice ili ta lica se obično nalaze na rukovodećim pozicijama, odgovorna su za upravljanje preduzećem, kao i kadrovima.

Greške se naravno mogu praviti, ali je opasno kada one počnu da se čine sistematski, odnosno postanu pravilo. U tom slučaju se mora utvrditi da li je napravljena slučajna greška ili namerna greška. Namera je ovde ključan faktor koji zapravo razdvaja slučajnu grešku od namerne, odnosno kriminalne radnje.

Revizijski izveštaji, posebno oni koji se koriste u forenzičkom dokazivanju, zasnovani su na postojanju nekih činjenica koje se iskazuju u finansijskim izveštajima ili poslovnim knjigama iz kojih se one izvode.

„Prema računovodstvenim standardima sve informacije, odnosno iznosi koji se nalaze u finansijskim izveštajima su tvrdnje rukovodstva i mogu se podeliti na sledeći način:

1) postojanje - sredstvo ili obaveza da na određeni dan postoji;
2) prava i obaveze - sredstvo ili obaveza na određeni dan se odnosi na pravno lice čiji se računovodstveni izveštaji prikazuju;
3) nastanak - poslovni događaj, koji se odnosi na pravno lice čiji se računovodstveni izveštaji prikazuju, je nastao u periodu koji ti izveštaji obuhvataju;
4) sveobuhvatnost odnosno potpunost- ne postoje neproknjižena sredstva, obaveze, odnosno neproknjižene poslovne promene ili događaji, ili neobelodanjivanje pozicije;
5) iskazivanje vrednosti - knjiženje sredstva ili obaveze je izvršeno po odgovarajućoj vrednost koja se prenosi u odgovarajući period;
6) odmeravanje - poslovna promena, odnosno događaj je proknjižen u ispravnom iznosu, a prihod ili rashod je alociran na ispravan period;
7) prezentacija ili obelodanjivanje - pozicija je obelodanjena, klasifikovana i opisana u skladu sa primenljivim okvirom za finansijsko izveštavanje." (Slović, 2014.)

2.1. Podela kriminalnih radnji

Kriminalne radnje se mogu podeliti na dve osnovne kategorije, a to su:

- Pronevere i
- Kriminal belog okovratnika, odnosno kriminalne radnje koje su nastale u finansijskim izveštajima.

2.1.1. Pronevere

,,Pronevere ili prevare uključuju mnogobrojna dela koja nisu u skladu sa zakonom. Prevare karakteriše namerno obmanjivanje ili pogrešno iskazivanje činjenica. Lice koje čini prevaru može da bude izvan ili unutar organizacije i to lice zna da će produkt toga biti ostvarena protivzakonita korist za njega, organizaciju ili neko drugo lice.

2.1.2. Kriminal belog okovratnika

Kriminalno ponašanje nije novina jer ono postoji ,,od kad je sveta i veka", međutim njegovo ozbiljno izučavanje od strane stručne javnosti je otpočelo relativno skoro. Edvin Saterland, američki kriminolog, je prvi objasnio pojam ,,Kriminal belog okovratnika"

Njegovo mišljenje se kosilo sa mišljenjem tadašnje stručne javnosti jer je on smatrao da su počinioci ovih radnji lica koja se nalaze na visokim pozicijama, a kriminalce je definisao kao svako lice koje krši zakon kojim se uređuje njihova profesionalna aktivnost. ,,Kriminal belih kragni" šire se objašnjava kao kriminal koji se čini zloupotrebom legalnog zanimanja, ali se ipak pravi razlika između kriminala u vezi sa zanimanjem i organizovanog kriminala.

,,Kriminal belih kragni u poslovanju se najčešće ispoljava u obliku pogrešnog finansijskog izveštavanja kompanija, manipulacijama na berzi, poslovnom podmićivanju, podmićivanju državnih službenika direktno ili indirektno u nameri pribavljanja povoljnijih ugovora i zakonodavstava, lažnom reklamiranju i prodavanju, proneveri i nenamenskoj upotrebi sredstava, zakidanju na merenjima, isporukama falš robe, poreskim utajama, nenamenskom upotrebom sredstava prilikom stečaja ili bankrota." (Slović, 2014.)

2.2. Trougao kriminalne radnje

Donald Krejsi (Donald R. Cressey), jedan od Saterlendovih najvećih učenika, je nastavio njegov rad i postavio hipotezu na osnovu koje je kasnije ustanovljen ,,trougao pronevera" (Fraud Triange). Na osnovu ove hipoteze, osoba od poverenja može postati proneveritelj pod uticajem sledećih okolnosti:

- ubedi sebe da ima finansijski problem koji ne može da podeli sa drugima;
- smatra da trajno može rešiti svoj problem zloupotrebom pozicije poverenja koja mu je poverena;
- ima odgovarajuće opravdanje za svoje postupke.

Ova Krejsijeva hipoteza bila je osnov za „trougao pronevera" gde su data tri osnovna činioca, a to su:

1. Pritisak
2. Mogućnost
3. Opravdanje.

Slika 1: Trougao prevara



Izvor: Slović, 2014.

2.2.1. Pritisak

„Pritisak, kao osnovni činilac, koji zapravo predstavlja osnovni razlog zašto dolazi do nastanka pronevere ili kriminalne radnje, to je podsticaj, motivacija ili „okidač" koji motiviše osobu da počini prestup." (Slović, 2014.)

2.2.2. Mogućnost

„Mogućnost da se izvrši prevara ili kriminalna radnja, podrazumeva da su počinioci ovih radnji imali određena saznanja i mogućnost da je izvrše, posebno ako se ima u vidu da su zaposleni u kompanijama duži niz godina i da su za to vreme sigurno stekli saznanja o postojanju određenih kontrola i o stepenu njihovih funkcionisanja, odnosno nefunkcionisanja." (Slović, 2014.)

2.2.3. Opravdanje

„Opravdanje se po pravilu javlja kao racionalizacija izvršenog dela i mnogi počinioci mogu uz postojanje dobrog „razloga" da kontinuirano više godina nastave sa sprovođenjem svog prestupa i izvršavanjem pronevere ili kriminalne radnje. U slučaju da ne bi postojao „dobar razlog" da opravda izvršenje prestupa mnogi prestupnici bi odustali od svog nauma." (Slović, 2014.)

2.3. Motivi za izvršenje kriminalnih radnji

Na osnovu istraživanja uočen je obrazac koji prati nastanak, tok i epilog kriminalne radnje koji se prikazuje u „Trougluu pronevera" i on se uvek kreće u relacijama:

Učesnik – Delo - Posledice.

Pod pojmom učesnik se podrazumevaju učesnici u aktivnom i pasivnom stanju. Kažnjiva dela može da izvršava jedan akter sam ili se nekoliko aktera mogu organizovati tako da oblici organizovanja mogu biti složeniji i na taj način dobijaju oblik organizovane grupe. Zbog toga se kao složen forenzički problem javlja prepoznavanje stvarnih i mogućih učesnika i definisanje njihovih uloga.

Delo je vidljivi trag delanja aktera i ono je potvrda aktivnosti onih koje identifikujemo kao aktere. Identifikovati delo, kao i njegovo postojanje je prvi korak u forenzici. U teoriji bi se moglo raspravljati i o nameri u slučaju da delo ne postoji, ali namera bez dela je relativno slab forenzički dokaz, pa ona po logici stvari dobija na značaju u funkciji dela i kao njen element.

Posledice imaju za cilj da se preko njih prepozna značaj i težina nekog dela jer, dok je delo trag delanja, posledice su dubina tog traga.

Utvrditi karakter dela bez utvrđivanja posledica znači ostati na margini dokaza, tako da je odmeravanje posledica od posebnog značaja za pravnu kvalifikaciju dela i forenzičku analizu.

Utvrditi posledice dela i njegov karakter, odnosno njegovo pojmovno određivanje bez utvrđivanja nosioca, odnosno izvršilaca isto je što i otkriti krađu, a ne saznati ko je to učinio, dakle saznanje svesti na N.N. lice.

Utvrditi izvršioca i posledice, ali ne i karakter dela isto je što i ne prepoznati smisao tog dela.

Između ovih pojmova se uspostavlja uzročno-posledično jedinstvo. Dela nema bez učesnika, niti bez posledica. Posledica nema bez dela i aktera, a akteri u forenzici ne postoje ako ne postoji identifikacija dela.

Stoga se kao najveća teškoća u forenzici, ali i u daljem procesuiranju, javlja povezivanje ili sastavljanje ovih triju komponenti krivičnih dela u postupku finansijske forenzike.

3. FORENZIČKO RAČUNOVODSTVO I REVIZIJA

Istraživanje finansijskih prevara i malverzacija je oduvek prisutno u ekonomiji i predstavlja začetke forenzičkog računovodstva. Forenzičko računovodstvo nažalost nije dovoljno razvijeno kod nas, tako da je čest slučaj da se pomeša i smatra revizijom. Takođe se često dešava da se forenzičke računovođe nazivaju revizorima. Povezanost između ove dve oblasti predstavlja dinamičan proces koji je promenljiv zbog uticaja političkih, socijalnih i kulturnih faktora. Zbog toga se od revizora očekuje da ima adekvatna znanja i veštine kako bi mogao da prepozna finansijsku prevaru. Ipak, za detaljno razotkrivanje finansijskih prevara zadužene su forenzičke računovođe.

3.1. Pojam forenzičkog računovodstva

„Reč forenzički potiče od latinskog prideva forensis – što znači forum ili onaj koji je na trgu. U starom rimu forum ili trg predstavljao je mesto obavljanja raznovrsnih trgovačkih i državnih poslova, pa i mesto suđenja.” (Petković, 2010.)

„Forenzičko računovodstvo predstavlja upotrebu istražiteljskih i analitičkih veština sa ciljem otkrivanja manipulacija u finansijskim izveštajima koje odstupaju od računovodstvenih standarda, poreskih zakona i ostalih zakonskih odredbi.” (Belak)

Vodeća organizacija za CPA – Američki institut ovlašćenih javnih računovođa deli forenzičko računovodstvo na dve kategorije:

- Istražno računovodstvo
- Sudska podrška.

3.1.1. Istražno računovodstvo

Usluge istražnog računovodstva koriste u onim situacijama kada se sumnja da će se dogoditi kriminalna radnja ili u slučaju kada se želi potvrda o poslovanju preduzeća. Ove usluge se koriste zbog utvrđivanja postojanja ili nepostojanja određenih nezakonitih radnji, pre nego što rezultati tih radnji dođu do suda. Usluge istražnog računovodstva se dalje dele na finansijsko – kriminalistička ispitivanja i nezavisnu forenzičku reviziju.

3.1.1.1. Finansijsko- kriminalistička ispitivanja

Finansijsko-kriminalistička ispitivanja obuhvataju proaktivno i metodološko pristupanje usmereno na primećivanje i otkrivanje kriminalnih radnji koje su nastale u finansijskim izveštajima. Za ovu oblast se angažuju finansijsko-kriminalistički eksperti. Oni obično potiču iz državnih kontrolnih i istražnih agencija, kriminalističkih službi i računovodstveno-revizorskih kuća. Zajedno kao tim nastoje da sa svojim znanjima i iskustvima otkriju i dokumentuju kriminalne radnje.

3.1.1.2. Forenzička revizija

Nezavisna forenzička revizija predstavlja novu specijalizovanu uslugu u okviru nezavisne revizije finansijskih izveštaja. Ona koristi računovodstvene i revizorske veštine kada vrši detaljne revizorkske postupke i procedure, a sve to sa ciljem da se otkriju kriminalne radnje u finansijskim izveštajima, kao i njihovo obelodanjivanje i davanje mišljenja koje će biti prihvatljivo u sudskom postupku.

Izveštaj forenzičkog revizora obuhvata otkrivanje i imenovanje počinioca kriminalnog dela, vreme i mesto gde je nastalo kriminalno delo, izračunavanje materijalne štete koja je nastala tom prilikom i opisivanje načina izvršenja tog dela. Osnova za kasnije donošenje objektivne sudske presude je upravo ovaj izveštaj.

3.1.2. Sudska podrška

Sudska podrška predstavlja proces gde se forenzički računovođa pojavljuje kao asistent advokatu u postupcima tužbe ili prilikom odbrane nekog slučaja u pravnom sistemu. Drugim rečima, sudska podrška obuhvata bilo koji oblik profesionalne usluge koju pruža, osoba koja nije advokat, ali poseduje odgovarajuća revizijska znanja i time može da pomogne advokatima u sudskim sporovima. Razlika između istražnog računovodstva i sudske podrške je u tome što kod sudske podrške nema ograničenja u sudskim postupcima.

U okviru usluga koje pruža sudska podrška postoje: konsultantska usluga, usluga veštačenja i ostale usluge.

3.1.2.1. Konsultantska usluga

Konsultantska usluga obuhvata davanje saveta forenzičkog računovođe advokatima u sudskim sporovima. Saveti se odnose na forenzičko-računovodstvena pitanja i činjenice koje su od bitnog značaja za taj sudski spor. Međutim, forenzički računovođa ne učestvuje na sudu, tj. ne svedoči kao sudski veštak već je samo tu kao pomoć advokatu ili jednoj od strana. Merenje ekonomskih šteta ili gubici prilikom narušavanja ili raskidanja ugovora, izračunavanje gubitka po osnovu prestajanja poslovanja, uprošćavanje velikog broja računovodstvenih podataka su svi poslovi za koje se angažuje forenzički računovođa u sudskom sporu.

3.1.2.2. Usluga veštačenja

Usluga veštačenja se obavlja od strane sudskog veštaka. Njegova uloga je da iznese svoje mišljenje koje se tiče određenih stručnih pitanja. Forenzički računovođa ako ima zadovoljavajući stepen obrazovanja iz oblasti računovodstva i oblasti revizije i ako poseduje odgovarajuće iskustvo u struci ima mogućnost da se registruje u skladu sa nacionalnim zakonodavstvom kao sudski veštak i da nezavisno ili u okviru neke stručne ustanove na zahtevanje sudova po određenim sudkim predmetima dostavlja mišljenja.

3.1.2.3. Ostale usluge

U sklopu ostalih usluga forenzički računovođa učestvuje posredno ili kao medijator jedne od strana u sudkom sporu. Može se pojaviti i u ulozi eksperta suda za svedočenje, ali se neće pojavljivati u ulozi konsultanta ili u ulozi veštaka.

3.2. Forenzičko računovodstvo - ciljevi

Kod forenzičkog računovodstva specifična je istražiteljska funkcija, i kao takvo forenzičko računovodstvo se definiše kao oblast u kojoj se susreću računovodstvo, pravo i informaciona tehnologija. U slučaju kada direktori kompanija sumnjaju da je došlo do nekih nepravilnosti prilikom izrade finansijskih izveštaja, ili da je došlo do prevare, tada je potrebno angažovati forenzičkog računovođu, jer on može da ponudi mnogo kompleksnije usluge za razliku od računovođa.

Kao osnovni cilj forenzičkog računovodstva ističe se sposobnost forenzičkih računovođa da objektivno verifikuje finansijske izveštaje. Zbog toga, oni često učestvuju na sudovima na strani tužioca ili na strani odbrane u ulozi svedoka ili eksperta na sudu. Na ovaj način oni imaju mogučnost da se pojavljuju na građanskim i krivičnim parnicama. U slučaju građanskih parnica od forenzičkog računovođe može da se zahteva da proceni ekonomsku štetu koja je nastala prilikom prekida ugovora, a u slučaju krivičnih parnica može se zahtevati prezentacija činjeničnih informacija o nastaloj prevari.

Razlozi koji dovode do sve veće tražnje za forenzičarima i njihovim uslugama su:

- sve je veći broj privrednih subjekata koji su bili prevareni,
- sve je veći broj privrednih subjekata koji su bili izloženi korupciji i podmićivanju,
- sve je veći broj finansijskih izveštaja u kojima su ustanovljene nepravilnosti,
- sve je veći broj obmana prilikom iskazivanja gubitka na imovinu,
- prilikom primene redovnih postupaka otkrivanja prevara, više od trećine prevara je detektovano slučajno.

3.3. Forenzičko računovodstvo - zadaci

„Glavni zadaci forenzičkog računovođe su: analiza, interpretacija, sumiranje i prezentovanje međusobno povezanih poslovno-finansijskih stavki, tako da budu razumljive i na odgovarajući način potkrepljene. Računovođa forenzičar često učestvuje u sledećim aktivnostima:

- vrši analiziranje i istraživanje dokaza o počinjenoj prevari,
- vrši prezentaciju rezultata istraživanja i to u vidu izveštaja i komplementiranja dokumentacije,
- učestvuje u razvijanju kompjuterizovanih aplikacija koje će poslužiti u analizama i prezentacijama o finansijskim dokazima, asistiraju u pravnim postupcima.” (Budimir N., 2013.)

3.4. Finansijska forenzika

Finansijska forenzika od ekonomskih oblasti spaja računovodstvo, reviziju, finansije, poreze, berzansko i bankarsko poslovanje, zatim pravne nauke i informatiku. Manifestuje se na dva načina, i to kao:

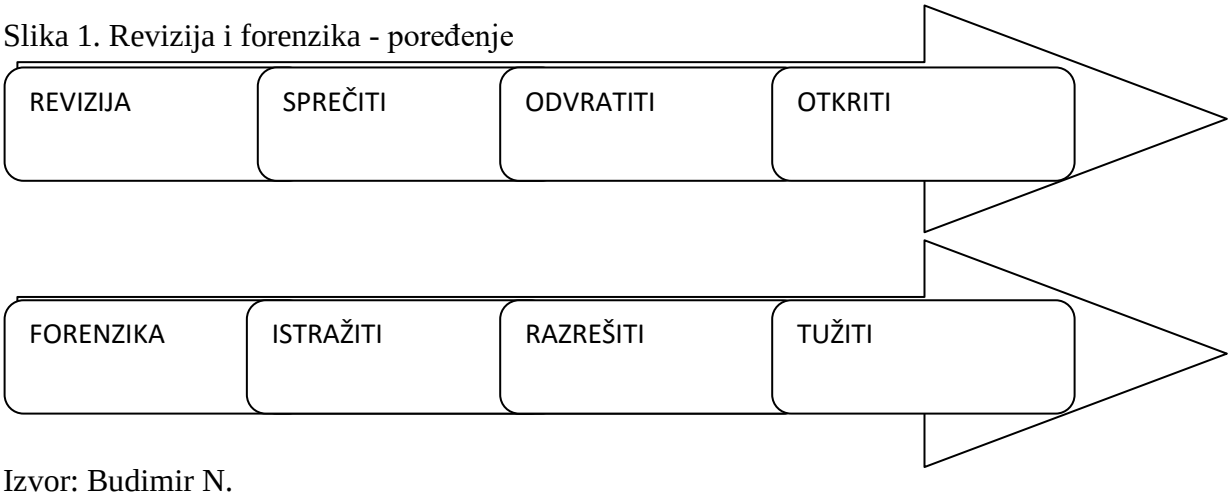
- Forenzičko računovodstvo
- Forenzička revizija.

Prikupljanje informacija i njihovo tumačenje kako bi se utvrdilo postojanje neke kriminalne radnje spada u zadatke forenzike. Bitno obeležje forenzike jeste da je inter-disciplinarna i da u svome delovanju povezuje:

Kriminalno delo- Specijalistička znanja-Sudski postupak

U smislu prethodno navedenog moglo bi se reći da forenzika koristi specijalistička znanja iz nekih naučnih oblasti, koja joj pomožu da prikupi dokaze o nastanku nekog kriminalnog dela i da na kraju donese objektivnu i potkrepljenu sudsku presudu. Na osnovu prethodno navedenog možemo doneti zaključak da računovodstvo i revizija spajaju računovodstveno-revizijska pravila sa krivično-istražnim pravilima sa ciljem da se otkrije i dokaže kriminalna radnja.

Slika 1. Revizija i forenzika - poređenje



Izvor: Budimir N.

Ono što je zajedničko forenzičkom računovodstvu i forenzičkoj reviziji je to da koriste stručna specijalistička znanja iz oblasti računovodstva i revizije kako bi na osnovu prikupljenih dokaza utvrdili određene finansijske činjenice i izvestili o tome.

Ono što ih razlikuje je to što se forenzičke računovođe mogu baviti različitim korporativnim istragama, osiguranjem, državnim sektorom, parničnim sporovima (npr. razvodi), kao i krivičnim pitanjima, što znači da nisu nužno angažovani u krivičnim istragama, dok su forenzički revizori angažovani da istražuju finansijska krivična dela.

Kao još jedna razlika moglo bi se istaći i to da forenzički računovođa nastupa post festum, odnosno onda kada je delo izvršeno i nastalo sa svim svojim posledicama i tragovima, odnosno njegova uloga je reaktivna, a sa druge strane forenzički revizor često ima aktivnu ulogu. Ta uloga se sastoji u tome da može da učestvuje u identifikovanju kriminalne radnje u toku, njenom sprečavanju ili otkrivanju.

Kada se istraga okonča, forenzički računovođa i revizor sastavlja i podnosi izveštaj na osnovu dokaza koji su prikupljeni, a po potrebi učestvuje u sudskom postupku u svojstvu svedoka.

3.5. Forenzički računovođa i forenzički revizor

Forenzički računovođa je stručno lice koje poznaje računovodstvo i koje u nekom sudskom postupku prikuplja određene dokaze koji potvrđuju, odnosno osporavaju, određenu sumnju.

Forenzički revizor se, kao i računovođa, bavi prikupljanjem dokaza koji treba da potvrde, ili ospore, određenu sumnju, koja je u slučaju revizora u zoni kriminalne radnje, dok u slučaju računovođe to nije nužno. Ono što je specifično kod forenzičkog revizora je to da može biti angažovan nakon okončanja kriminalne radnje, odnosno retroaktivno, ali može imati i proaktivnu ulogu i da kada postoji sumnja identifikuje postojanje potencijalne kriminalne radnje, odnosno da istražuje kriminalnu radnju koja je u toku.

Forenzički računovođa može biti potreban u:

- korporativnim istragama (otpuštanja radnika, ponašanja i odluke menadžmenta, raspodele dobiti itd.)
- podrška u sporovima (parnični postupak, stečajni postupak, prava akcionara, nepoštovanje ugovornih odredbi i sl.)
- krivična pitanja (pronevere „manje" vrednosti, prisvajanja imovine, podmetanje požara, pronevere sa kupcima i dobavljačima i sl.)
- potraživanja po osnovu osiguranja
- građanskim parnicama (brakorazvodna parnica)
- državnom sektoru (primena određenih zakona).

Kao potrebne uslove za obavljanje forenzičkog posla literatura preporučuje da forenzički računovođa poseduje sledeće kvalitete:

- mogućnost detektovanja kriminalnih radnji sa najmanje moguće početnim podacima;
- identifikovanje finansijskog aspekta;
- znanja o tehnikama istrage;
- znanja o dokazu;
- tumačenje finansijskih informacija;
- prezentovanje nalaza;
- veština vođenja istrage;
- istraživački mentalitet;
- veštine intervjuisanja.

Angažovanja forenzičkog revizora su vrlo slična sa računovođom, ali se revizor najpre bavi korporativnim kriminalom, zatim proneverama, pogrešnim prikazivanjem finansijskih izveštaja, zloupotrebama u stečaju, investicionim kriminalnim radnjama, nelegalnim raspodelama dobiti, kriminalnim radnjama uz pomoć računara itd.

Prednost revizora u odnosu na računovođu može biti u tome da on po prirodi svog zanimanja prepoznaje dokaz, poznaje proceduru proveravanja i dokazivanja određene pojave, ima širi pogled na finansijske izveštaje od računovođe i obavezan je da vrši stalnu edukaciju i prati široki spektar zakona i pratećih regulativa.

Ipak, forenzička revizija se razlikuje od finansijske revizije, jer se finansijski revizor usredsređuje na materijalnost i na uzorak, tako da će u okviru sprovođenja procedure njegovu pažnju privući pojave koje prelaze prag materijalnosti u okviru odabranog uzorka, odnosno pažnju će privući materijalne greške. Forenzički revizor će svoju pažnju usmeriti na neuobičajene pojave, stavove za knjiženje, izuzetke, računovodstvene propuste i neispravnosti i slično.

I revizori i računovođe kako bi postali forenzičari moraju dobro da poznaju pre svega računovodstvo i reviziju, krivično pravo i krivični postupak, a zatim i ostale relevantne discipline, kao što su pravo (obligaciono, korporativno, radno, itd.) i informatiku. Kada jednom postanu forenzičari imaju obavezu da stalno prate i da se obrazuju u pogledu novina u kriminalnim radnjama, kako kroz profesionalne edukacije i praćenja domaće i međunarodne literature, tako i pohađanjem stručnih seminara, edukacija i konferencija na kojima obnavljaju staro i stiču novo znanje. Pored ovoga, forenzičari moraju da poseduju i visoke moralne i etičke kvalitete, kao i samopouzdanje, znatiželju, kreativnost, logiku, sposobnost sintetizovanja i analiziranja i naravno nezavisnost i objektivnost.

3.6. Forenzička revizija - ciljevi

Omogućiti revizoru da iskaže svoj stav po pitanju sastavljanja finansijskih izveštaja da li su u skladu sa računovodstvenim i revizijskim pravilima predstavlja cilj forenzičke revizije.

Primarni cilj forenzičke revizije predstavlja obelodanjivanje kriminalnih radnji nastalih u finansijskom izveštaju privrednog subjekta bez obzira na veličinu njene materijalnosti, tj. stepena njenog uticaja na istinitost i objektivnost finansijskih izveštaja.

Pored osnovnih ciljeva razvili su se i posebni ciljevi. Kada su oni u pitanju preovlađuje mišljenje da su forenzički revizori dužni da detektuju počinioca kriminalnog dela, način i vreme njegovog izvršenja, kao i da utvrde finansijsko delovanje kriminalnog dela na privredni subjekat i da prikupe dokaze koji će omogućiti privrednom subjektu da primeni odgovarajuću disciplinsku meru. Stoga, da bi se došlo do ispunjenja celosti osnovnog cilja ovog tipa revizije, forenzički revizor treba da koliko je to moguće, ostvari i pojedinačne ciljeve.

U slučaju pojedinačnih ciljeva, forenzički revizor treba da otkrije i imenuje izvršioce kriminalnog dela, odredi mesto i vreme njegovog nastanka, izračuna i iskaže materijalnu štetu nastalu prilikom protivzakonitog delovanja, kao i da opiše načine njegovog nastanka.

3.7. Forenzička revizija - karakteristike

Kada je u pitanju verifikacija finansijskih izveštaja, forenzički revizor ima dosta drugačiji pristup zbog značajnosti osnovnih i pojedinačnih ciljeva koje ima forenzička revizija, u vidu obelodanjivanja rezultata svoga rada, kao i u vidu materijalnosti i obuhvata provera.

Forenzička revizija se javlja kao novi oblik revizije finansijskih izveštaja i kao takva ima svoje specifičnosti. Tradicionalna revizija se fokusira na otkrivanje grešaka i sprečavanje kao rezultat uticaja sistema interne kontrole, pri čemu revizor kontroliše njihov uticaj putem uzorkovanja, a ne pomoću kontrole svih transakcija. Na drugoj strani se nalazi forenzički revizor koji pristupa na drugi način. U slučaju kada dođe do pojave nekih simptoma ili pak nagoveštaja kriminalnog dela, forenzički revizor opširno istražuje veći broj ili čak svaku pojedinačnu promenu.

Kada je u pitanju forenzička revizija materijalnost se dosta razlikita u poređenju sa tradicionalnom revizijom finansijskih izveštaja. „Materijalnost suštinski predstavlja način označavanja ili imenovanja značaja transakcije ili događaja jer ako je transakcija ili događaj materijalan, onda je i značajan.” (Prof.dr Dragan Mikerević, 2012.)

„U određivanju verovatnoće da li će ili neće biti materijalne greške, tradicionalni revizori koriste statistiku, ocenjuju sistem internih kontrola i, ako ocene da je taj sistem delotvoran, materijalne greške neće biti verovatne. Suprotno tome, forenzički revizor u svom radu nije usmeren na otkrivanje materijalno značajnih nepravilnosti, već otkriva svaku kriminalnu radnju bez obzira na stepen njenog značaja i veličine." (Prof.dr Dragan Mikerević, 2012.)

Ono što je jako važno naglasiti jeste to da se nezavisna revizija fokusira na sadašnji period za koji se sprovodi revizija finansijskih izveštaja. Fokusira se na sprovedene interne kontrole, kao i na pouzdanost, valjanost i matematičku tačnost svih sprovedenih knjiženja, ali se ovde javlja problem zbog ovako uzanog pristupa. Dešava se da kriminalna dela budu čak i nekoliko godina unazad sakrivena u finansijskim izveštajima, tako da ovaj pristup rada ne može da pruži istorijsku perspektivu koja je jako važna prilikom razotkrivanja kriminalnih dela. Upravo iz ovih razloga, forenzička revizija se vodi simptomima i nagoveštajima nezakonitog dela, prati tragove kriminalnog dela od samog početka, bez obzira na vreme kada je ono izvršeno.

„Na kraju nezavisna revizija, kao rezultat svog rada, sačinjava izveštaj u kojem izražava svoje mišljenje o tome da li su finansijski izveštaji sačinjeni u skladu sa opšteprihvaćenim okvirom za finansijsko izveštavanje, pri čemu su osnovni elementi izveštaja tradicionalne revizije propisani međunarodnim standardima.

Sa druge strane, polazeći od činjenice da forenzička revizija ima specifičan cilj, i sam njen izveštaj, iako za sada nema opšteprihvaćenu i međunarodnim standardima propisanu formu, svojim sadržajem mora zadovoljiti određene osnovne kriterijume, koji se pre svega odnose na njegovu primerenost i upotrebljivost za mogući sudski postupak." (Norips, 2015.)

4. OSNOVNI RAČUNOVODSTVENI PRINCIPI U FUNKCIJI FORENZIČKE REVIZIJE

Kada se govori o finansijskoj forenzici potrebno je imati u vidu da se dokazi moraju tražiti u poslovnim, odnosno računovodstvenim evidencijama privrednih subjekata. „Forenzički alat" koji forenzičar treba da ima uvek na raspolaganju je dobro poznavanje poslovnih promena i načina na koji se evidentiraju, kako one utiču na poslovne evidencije i kako se na kraju pojavljuju u finansijskim izveštajima.

4.1. Osnovne bilansne promene

Forenzičar mora da zna da finansijska istraga nikako ne može biti jednostrana i linearna i da će se pregledanjem jednog računa dobiti svi odgovori. Forenzičar mora da se kreće kroz finansijske izveštaje prateći poslovne promene, a to znači da treba da razmišlja i da se kreće multidimenzionalno, tj. trodimenzionalno. Dosta odgovora i tragova se nalazi zahvaljujući dvostranoj prirodi svih računovodstvenih evidencija, tako da dvojno knjigovodstvo predstavlja moćan alat za forenzičara.

„Kada je reč o trodimenzionalnom kretanju tu se, pre svega, misli na potpuno sagledavanje specifične poslovne promene kroz finansijske izveštaje, odnosno uvid u pojedinačne promene koje su nastale u računovodstvenim evidencijama u vezi sa specifičnom transakcijom koja se istražuje. U tom smislu trodimenzionalno sagledavanje se odnosi na sagledavanja promena kroz:

1. Bilans stanja (izveštaja o finansijskoj poziciji) – kao prvoj dimenziji;
2. Bilansu uspeha (izveštaja o ukupnom rezultatu) – kao drugoj dimenziji i
3. Izveštaja o novčanim tokovima – kao trećoj dimenziji.

Sva kretanja u okviru finansijskih izveštaja se mogu grupisati i opisati kao fundamentalne bilansne promene i one zapravo predstavljaju osnovu evidentiranja svih promena u računovodstvenim evidencijama, a to su:

1. Promene u okviru bilansa stanja (izveštaja o finansijskoj poziciji):
- promene unutar aktive (npr. naplata potraživanja, čime se smanjuju potraživanja i povećava gotovina);
- promene unutar pasive (npr. raspodela dobiti, čime se smanjuje dobit i povećavaju obaveze);
- povećavanje aktive i pasive (npr. nabavka robe, čime se uvećavaju zalihe i nastaju obaveze);
- smanjenja aktive i pasive (npr. plaćanje obaveza, čime se smanjuju obaveze i gotovina).
2. Promene koje nastaju između bilansa stanja (izveštaja o finansijskoj poziciji) i bilansa uspeha (izveštaja o ukupnom rezultatu):
- povećanje aktive i prihoda (npr. prodaja robe, čime se uvećavaju potraživanja i prihodi);
- smanjenje aktive i povećanje rashoda (npr. ispravka vrednosti imovine, čime se smanjuje imovina i uvećavaju rashodi);
- povećanje obaveza i rashoda (npr. obračun zarada, čime se uvećavaju obaveze za zarade i rashodi);
- smanjenje obaveza i povećanje prihoda (npr. oprost obaveza od strane poverilaca, čime se smanjuju obaveze i povećavaju prihodi).

3. Promene koje nastaju između bilansa stanja (izveštaja o finansijskoj poziciji) i izveštaja o tokovima gotovine:
- povećanje aktive negativno utiče na novčane tokove (npr. nabavke imovine negativno utiču na novčana sredstva);
- smanjenje aktive pozitivno utiče na novčane tokove (npr. naplatom potraživanja uvećavaju se novčani prilivi, odnosno gotovina);
- povećanje pasive pozitivno utiče na novčane tokove (npr. povećanje obaveza i kredita povećava novčana sredstva);
- smanjenje pasive negativno utiče na novčani tok (npr. izmirivanje obaveza smanjuje novčana sredstva).” (Slović, 2014.)

Sve ove promene mogu izgledati jednostavno, međutim one prikazuju koliko jedna poslovna promena može ostaviti traga u finansijskim izveštajima, tako da je njihovo poznavanje jako bitan forenzički alat za forenzičara.

4.2. Zakon spojenih sudova i beskrajni lanci u funkciji forenzičke revizije

Luka Pačioli je bio katolički biskup koji je dao najveći doprinos nastanku modernog računovodstva. On je 1494. godine uobličio i postavio čvrste temelje računovodstvenoj teoriji i praksi u obliku dvojnog knjigovodstva. Zanimljivo je to da se u dvojnom knjigovodstvu krije zakon koji je poznat u fizici pod nazivom „zakon spojenih sudova”. Po logici ovog zakona, u računovodstvu se poslovni procesi tretiraju po principima beskrajnih lanaca. Ovi beskrajni lanci se nalaze u temeljima računovodstva, kao i forenzičke revizije. Beskrajni lanci predstavljaju instrument revizijske tehnike i u njima se krije deo mudrosti ove profesije.

Svaka pojedinačna transakcija nije ništa drugo do povezivanje dveju karika u tom beskonačnom lancu događaja. To je uvek karika ili operacija iz koje se nešto daje i ona u kojoj se nešto prima, jer bez primanja nema davanja i obrnuto. Uvek se jednako menja za jednako, odnosno koliko je izašlo sa jedne strane, toliko mora ući na drugoj strani.

Sve ovo može se prikazati na primeru u kom se sumnja da je magacioner sačinio lažnu dokumentaciju o prijemu nekog materijala. Poznato je da prijem materijala na ulazu u magacin predstavlja spoj dveju karika zato što se na drugoj strani nalazi isporuka dobavljača sa svom pratećom dokumentacijom. Zbog ove činjenice forenzička analiza se usmerava u pravcu dobavljača.

Sa druge strane ovog lanca nalazi se izlaz iz magacina, tj. pravdanje, tako da je ovo drugi mogući pravac kretanja istrage, jer se isporučuje ili kupcima ili dalje u proizvodnju, za šta takođe postoji prateća dokumentacija, tako da ovo takođe može biti smer u kome se može sprovoditi forenzička analiza.

Kada postavimo jasne hipoteze, njihova logička provera se vrši na pricipima logičkog otkrivanja mogućih rešenja, a to znači da će se po logici ove transakcije stvari odvijati u dva moguća pravca, a to su:

- istraga po liniji toka „uz vodu” (treba proveriti veze sa isporučiocem, odnosno dobavljačem, izvršiti proveru načina na koji je formirana izlazna dokumentacija od strane dobavljača) i

- istraga po liniji toka „niz vodu” (treba proveriti način na koji je opravdan material, ili roba, koji su izašli iz magacina, tj. na koji način je on opravdan i za šta je utrošen materijal čije se nepostojanje dokazuje, ili da se pregleda ulazna dokumentacija kod kupca).

Sledeća moguća teza koja bi mogla da se postavi je da su dva magacionera u dogovoru, tako da su ovu strategiju izveli radi podele koristi. Moguće hipoteze se sada dalje razvijaju u pravcu širenja mreže broja učesnika u ovoj kriminalnoj radnji, jer ako je roba postojala kod prodavca i uredno nabavljena, dalja istraga se upućuje u smeru da je magacioner prodavca nije predao drugom licu, nego je samo opravdao dokumentacijom magacionera kupca.

Razumno otkrivanje ne treba da se preterano širi zato što se po prirodi stvari sumnjivi poslovi ne izvode sa velikim brojem učesnika, jer veliki broj učesnika ne može da sačuva tajnu, a kasnije može doći i do problema podele plena.

Što se tiče redosleda dokazivanja mogućih pronevera u ovom primeru, glavi dokaz treba usmeriti ka magacioneru kupca. Ukoliko postoji izlazna dokumentacija po kojoj je izlaz materijala otišao u proizvodnju i ukoliko se utvrdi da je dokumentacija u sektoru proizvodnje uredna dalja analiza je suvišna, i onda dolazimo do zaključka da je hipoteza bila pogrešna.

„Nesporno je da je zakon spojenih sudova, ili u ekonomiji zakon beskrajnih lanaca, od neprocenjive koristi u računovodstvenoj i revizijskoj forenzici. Beskrajni lanci se u krivičnim radnjama uvek negde kidaju, a zadatak forenzičkog dokazivanja je da se utvrdi upravo ta pozicija. Prilikom njihovog kidanja stvari kreću drugim tokovima tamo gde su oni pokidani, odnosno prema razlozima zbog kojih su pokidani. Suština je u tome da se forenzička analiza uvek vrši „plivajući uz ili niz tokove roba” čiji se tragovi neminovno nalaze u bilansima stanja.” (Slović, 2014.)

4.3. Bilansni metod i „Logika ogledala”

„Kako se dvojno knjigovodstvo i bilansi baziraju na postojanju kontrastava u poslovnim knjigama, valja imati u vidu da se odgovori na mnoga pitanja u vezi sa forenzičkim dokazivanjem nalaze upravo u tom kontrastavu. Po uprošćenoj knjigovodstvenoj logici u kontrastavu se nalazi obrazloženje karaktera transakcije, njene svrhe i njene namene. Kontrastav opisuje transakciju i bez njega se ne može prepoznati suština promene i njena svrha.” (Slović, 2014.)

Kada se posmatra promena u aktivi bilansa jedino što može da se zaključi jeste da je promena nastala, a to znači da je došlo do promene u stanju, tj. povećanja ili smanjenja aktive. Ova činjenica je dovoljna za kvantitativno zaključivanje i sama po sebi je dovoljan dokaz o postojanju promene, odnosno postaje predmet forenzičkog dokazivanja. Postojanje transakcije je materijalna provera i ekonomska činjenica, ali nije dokaz u forenzičkom smislu jer joj nedostaje suština, namera i način na koji je ona izvedena.

U kontrastavu se uvek krije odgovor na pitanje odakle se finansira transakcija koja je predmet forenzičke analize i često se u njemu nalazi inicijativa za vršenje transakcije, a u forenzici čak i inspiracija za krivično delo.

Najveći broj poslovnih transakcija, posebno one transakcije koje su eksternog karaktera moraju da se „vide u ogledalu” što nam govori da one pored kontrastava imaju svoj „lik u ogledalu”, tj.

kod poslovnog partnera. Ovi pojmovi ne treba da se poistovećuju i treba da se shvati pravo značenje pojma „eksternih promena". Eksterne promene se od internih promena razlikuju po tome što se pojavljuju u obliku knjiženja na suprotnoj strani u odnosu na inicijalnu promenu, odnosno kod partnera njihov kontrastav je uvek na suprotnoj strani.

Interne promene imaju inicijalno i soluciono knjiženje u poslovnim knjigama istog subjekta. Tako na primer, raspodela neraspoređene dobiti je jedna od takvih transakcija, a sprovodi se smanjenjem vrednosti pozicije neraspoređene dobiti uz povećanje druge bilansne pozicije koja će zavisiti od toga na koji način je raspodeljena dobit. Ovakve promene nemaju soluciono rešenje u drugom subjektu, niti se vide u ogledalu, pa se sa kontrastavom objašnjava njihova suština, čak i ako se kao kontrastav neraspoređene dobiti, koja se inače nalazi u bilansnoj pasivi, pojavi pozicija povećanje kapitala jasno je da je na ovaj način realizovana transakcija povećanja osnovnog kapitala na osnovu raspodele dobiti. Ukoliko se kao kontrastav pojavi obaveza prema vlasnicima kapitala jasno je da je formirana obaveza za dividendu, tako da se onda radi o drugačijem karakteru ove transakcije.

Pojam „ogledala" koji je do sada korišćen u tekstu se razlikuje od pojma „kontrastav" jer se odnosi na eksterne transakcije i ima za pretpostavku da sve što se događa u jednom subjektu ima odraz na druge učesnike u istoj transakciji, ali u suprotnom značenju, odnosno sve što je za jednog izdatak za drugog je primanje, što je za jednog izlaz za drugog je ulaz, što je za jednog davanje za drugog je primanje, što je za jednog plaćanje za drugog je naplata. Tako i u poslovnim knjigama, što je za jednog potraživanje, za drugog je obaveza, što je za državni organ budžetski prihod, za obveznika poreza je plaćanje poreza.

Zaključak je dakle da će forenzička revizija biti uspešno sprovedena ako se postignu potpuna usaglašavanja podataka između učesnika. To znači da ako je jedna strana prikazala određeni dokument kao pokriće za transakciju, druga strana bi trebalo da uradi isto. Međutim, dešava se da druga strana ne prihvati ili ne prizna određenu transakciju. Tu se onda javlja problem u postojanju, odnosno ne postojanju, osnovnog načela obligacionog prava da su usaglašene dve volje. Dokument koji je jedna strana iskazala u svojim knjigama je nedovoljno pokriće ako ga i druga strana nije prihvatila, a neprihvatanje dokumenta druge strane može često biti dodatni trag ili dokaz.

4.4. Bruto promet kao forenzički instrument

U dosadašnjoj analizi u prvom planu su bile informacije čiji se tragovi nalaze u bilansu stanja i koje se u tim stanjima mogu prepoznati, međutim mnogo je složenije baviti se onim operacijama koje ne postoje u bilansu stanja kao otvorene bilansne pozicije, nego kao salda na računima imovine, kapitala ili obaveza.

Zbog prethodno navedenog može se posmatrati otkrivanje transakcija pranja novca u slučaju kada su računi u poslovnim knjigama preko kojih su one iskazane praktično zatvoreni i kada ne postoje salda na računima preko kojih je ta transakcija obavljena.

To možemo videti na primeru da je vlasnik uneo u svoju kompaniju pozajmicu koja potiče iz novca čije poreklo ne može da se utvrdi, ali je tu pozajmicu konvertovao u kapital ili ustupio drugom poveriocu. U ovom slučaju, prva radnja je neregularna, a druge su obavljene na krajnje legalan način.

U ovakvoj situaciji postavljaju se više teza:

- da li je inicijalna transakcija obavljena na zakonit način, tj. da li je ulaganje novca koji se po zakonu može uneti u privredne tokove izvršeno na zakonit način;
- da li su naredne transakcije bile zakonite;
- i treća teza je da se u pravnom smislu definiše novonastala pravna situacija, što je je u domenu jurisdikcije, a ne finansijske forenzike.

Što se tiče tehnika izvođenja revizijskih-forenzičkih dokaza, ova transakcija ne ostavlja direktne tragove u bilansu stanja zato što je ona zatvorena samim aktom transformacije dugova u kapital. U poslovnim knjigama je sprovedeno knjiženje po kome je zatvoren račun obaveza prema vlasniku kapitala, a povećan saldo na računu kapitala, tako da tragova pranja novca nema, jer je ova transakcija po svim kriterijumima korporativnog prava već regularna.

Tragovi ovog dela su uništeni na pozicijama salda, ali ne i u prometu, tako da bi trebalo tamo da se traže jer su tamo vidljivi kao dokumentaciona građa za forenzičku analizu. U ovom primeru se onda koristi bruto bilans, a u njemu promet na određenom računu u toku perioda analize.

Sa revizijskog aspekta bruto promet je veoma interesantan zato što je suština dokazivanja ove vrste u redosledu i vremenu nastanka operacija. Prilikom dokazivanja sumnjivih operacija veoma značajne dokaze čine dinamički elementi prometa, tako da je iz tih razloga važno da se podaci o vremenu nastanka pojedinih operacija ukomponuju, odnosno upare.

Utvrđivanje tekućih odnosno dnevnih salda i dinamika prometa često predstavljaju korisnu dokaznu građu. Može se dogoditi da se razne informacije upare i da su savršeno saglasne, ali da se iz bruto prometa utvrde nezakonite radnje i nepravilnosti, pa i falsifikati.

Pažljivim iskazivanjem dnevnih salda može se doći do zaključka da je roba isporučivana i kada je nije bilo na lageru ili da je novac plaćen i na dan kada ga isplatilac nije imao na računu. Iz tih razloga bruto promet u forenzičkoj analizi mora da ima i vremensku dimenziju, a to znači da se moraju analizirati i dnevna salda kod svih učesnika u datoj transakciji. Njihovi poslovni odnosi kao finansijske operacije moraju se međusobno usklađivati i dovoditi u vezu sa delatnošću subjekata koji učestvuju u tim transakcijama.

U ovom slučaju vrši se usklađivanje kvalitativnih i kvantitativnih indikatora u smislu da se međusobno uparuju:

- bruto promet (mora se voditi računa o obuhvatu dokumentacije na osnovu koje je formiran taj promet kao podloga za upoređivanje i usaglašavanje, odnosno forenzičko ispitivanje; može se dogoditi da su salda apsolutno usaglašena, a da određeni dokumenti uopšte nisu uključeni u poslovnim knjigama ili su poništeni njegovi tragovi; neslaganje bruto prometa uvek ima za pretpostavku da je neki dokument dvostruko ili višestruko iskazan u poslovnim knjigama ili pak da uopšte nije u njima obuhvaćen)
- konačna salda (može da se desi da računovođe storniraju ili da ne obuhvate poslovne operacije koje na obe strane imaju jednake vrednosti; cilj je da se dokaže da su partneri uskladili svoje poslovno-pravne odnose i finansijske transakcije koje iskazuju u finansijskim izveštajima)
- vreme nastanka prometa (nailazi se na velike teškoće zbog kojih mora postojati određena zona tolerancije; dokumenti se ne knjiže u isto vreme kod partnera čiji se promet

uporeduje, tako da mora da postoji razlika u vremenu njihovog knjiženja; razmak knjiženja može da bude od nekoliko dana a ni u kom slučaju od nekoliko meseci).

4.5. Bilans stanja u forenzičkoj funkciji

„Bilans stanja ili izveštaj o finansijskoj poziciji, kako se naziva u Međunarodnim računovodstvenim standardima (MRS 1), je izveštaj u kome je prikazana celokupna imovina neke kompanije i izvori odakle ta imovina potiče. Imovina, ili aktiva, obuhvata različite oblike materijalne (npr. osnovna sredstva, zalihe) i nematerijalne imovine (npr. različita prava, potraživanja, hartije od vrednosti). Kapital i obaveze, odnosno pasiva, predstavljaju izvore odakle je imovina stečena, tako da je u pasivi obuhvaćeni kapital, kao sopstveni (vlasnički) izvor i obaveze kao tuđi (poverilački) izvor iz koga je finansirana imovina.

Ono što je osnovno obeležje bilansa stanja je, kako mu sam naziv kaže, da prikaže stanje na određeni datum, odnosno na taj datum se vrši presek i utvrđivanje iznosa svih pozicija u bilansu stanja. U odnosu na bilansa stanja, bilans uspeha uključuje sve poslovne promene koje su se desile u određenom izveštajnom periodu koji kod nas počinje 01.01 i završava se 31.12. Zapravo u bilansu uspeha se ogleda „obrt" bilansa stanja tako da forenzičar da bi stekao potpunu sliku uvek mora da poveže određene pozicije koje analizira u bilansu stanja, sa njima korespodentnim pozicijama u bilansu uspeha." (Slović, 2014.)

Zloupotrebom računovodstvenih standarda i znanjem računovođe sastavljaju krivotvorene finansijske izveštaje na sledeći način:

- precenjivanjem ili potcenjivanjem sredstava i prihoda/rashoda podizanjem/obaranjem vrednosti imovine iznad realne, odnosno fer vrednosti. Zapravo, povećanjem imovine, odnosno aktive, uvek nastaje dobitak, odnosno prihod, bilo da je reč o stalnoj ili obrtnoj imovini, a zavisno od vrste imovine povećanje/smanjenje može biti iskazano direktno u okviru kapitala (revalorizacione rezerve, nerealizovani dobici/gubici), ili u okviru rezultata (ostali prihodi/rashodi);
- vremenskim razlikama (razgraničenjima) tako što se iskazuju nefakturisani prihodi i rashodi (npr. roba je isporučena, nije ispostavljena faktura, ali prihod/rashod je nastao) ali isto tako i prihodi i rashodi narednog obračunskog perioda (unapred naplaćeni prihodi i unapred plaćeni troškovi) su se pokazali kao veoma zahvalni za sprovođenje raznih računovodstvenih zloupotreba;
- fiktivnim prihodima ili rashodima odnosno iskazivanjem prihoda i rashoda koji nikada nisu nastali. „Međutim, ova radnja je često skopčana sa poreskim manipulacijama, jer se sa jedne strane na ovaj način uvećavaju prihodi ili rashodi, što utiče na porez na dobit, a sa druge strane ovaj način se može koristiti da jedna firma ostvari umanjenje poreske obaveze korišćenjem odbitnog PDV-a iz ulazne fakture" (Slović, 2014.);
- prikrivanjem obaveza/troškova se prikriva stvarna zaduženost kompanije, a to utiče na odluke potencijalnih investitora i poverilaca. To znači da se stvarne obaveze nisu u potpunosti evidentirale u finansijskim izveštajima, a samim tim i troškovi vezani za njih. Čest je slučaj da se ovako prikrivene obaveze evidentiraju u narednom periodu, iako su kompanije u obavezi da iskažu sve obaveze koje su nastale u vezi sa poslovanjem, što uključuje stvarne i potencijalne obaveze;
- neodgovarajućim vrednovanjem sredstava odnosno precenjivanje ili potcenjivanje neke imovinske pozicije. „Precenjivanje ima za cilj da podigne vrednost imovine čime

suštinski nastaju prihodi, koji se mogu iskazati kroz kapital ili kroz bilans uspeha. Precenjivanje se može vršiti kroz iskazivanje različitih potraživanja i prihoda, precenjivanjem zaliha, kapitalizacijom troškova čime se uvećava vrednost imovine i smanjuju troškovi, umanjenjem ispravki vrednosti itd." (Slović, 2014.)

- neodgovarajućim obelodanjivanjem pojedinih pozicija.

U cilju dobijanja željene slike u finansijskim izveštajima, finansijski izveštaji se zasnivaju na zloupotrebi računovodstvenih standarda a kao takvi su zapravo plod timskog rada, gde se osim menadžera i računovođe uključuju, a mogu biti uključeni i interni kontrolori, interni revizori.

Forenzičar treba da poznaje i prati međunarodne standarde koji se primenjuju u profesiji, kao i zakonsku regulativu države u kojoj i po kojoj se sprovodi istraga i koja određuje da li je određeno delo regularno ili kriminalno. Po tom pitanju postoji značajan raskorak između naše regulative i onoga što smatra međunarodnim standardom profesije.

Neusaglašenost domaćeg zakonodavstva i Međunarodnih standarda finansijskog izveštavanja (MSFI) predstavlja dodatni problem u sprovođenju istrage.

„Poseban problem predstavlja primena međunarodnih standarda koji se smatraju za opšteprihvaćeni profesionalni standard gde su korporativna krivična dela predstavljena u „stablu pronevera" sa jedne strane, i primenljivih propisa u Srbiji, koji značajno odstupaju od međunarodnih, sa druge strane. Zahvaljujući posebnoj računovodstvenoj regulativi kompanijama u Srbiji je dozvoljeno da u svojim finansijskim izveštajima razgraniče „nerealizovane kursne razlike", tako što ih prenose na račune vremenskih razgraničenja. Naime u skladu s Pravilnikom o izmenama i dopunama Pravilnika o Kontnom okviru za privredna društva, kompanije počev od 2009. godine mogu u svojim finansijskim izveštajima da razgraniče kursne razlike po osnovu nedospelih, dugoročnih obaveza i potraživanja.

U slučaju porasta kursa stranih valuta (EUR, USD, CHF) u odnosu na dinar, kao posledica ove regulative dolazi do toga da kompanije koje su prezadužene, po pravilu kreditima sa valutnom klauzulom, mogu da efekte preračuna valutne klauzule, odnosno kursiranja dugoročnog dela tih kreditnih obaveza, prenesu i prikažu u bilansu stanja na poziciji aktivnih vremenskih razgraničenja. Na ovaj način suštinski su prikriveni rashodi, gubitak je odložen za neku narednu godinu, čime je rezultat u tekućoj godini uvećan, dok je sa druge strane u bilansu stanja iskazano aktivno vremensko razgraničenje, koje s' obzirom na to da se nalazi u aktivi, odnosno imovini, treba da predstavlja oblik imovine kompanije. Posledica ovakvog iskazivanja je da se dobija bolja slika o kompaniji, jer joj je imovina uvećana za prikriveni gubitak, a sa druge strane rezultat je uvećan, pošto je deo rashoda prenesen u bilans stanja i iskazan kao imovina.

U obrnutoj situaciji, kada kompanija nije prezadužena (odnosno kada su dugoročna potraživanja u devizama veća od dugoročnih obaveza), a kurs stranih valuta raste, efekti preračuna valutne klauzule po osnovu dugoročnih obaveza i potraživanja bili bi pozitivni i iskazani u okviru pasivnih vremenskih razgraničenja umesto u okviru prihoda. Posledica ovakvog iskazivanja je prikrivanje prihoda i potcenjivanje rezultata zahvaljujući korišćenju vremenskih razgraničenja, kao i precenjivanje obaveza.

U slučaju pada kursa stranih valuta u odnosu na dinar (što je izuzetno retka situacija), uticaj nerealizovanih kursnih razlika upravo je obrnut u odnosu na prethodno navedeni, odnosno

prezadužene firme će usled porasta kursa ostvariti „nerealizovane dobitke" (u suštini prihode) i iskazati pasivna vremenska razgraničenja, a firme koje imaju veća potraživanja će ostvariti „nerealizovane gubitke" (u suštini rashode) i iskazati aktivna vremenska razgraničenja.

Nema sumnje da se primenom ove zakonske, odnosno podzakonske regulative Republike Srbije na dopušten način stvara obmanjujuća slika o finansijskim izveštajima, odnosno imovini, obavezama, kapitalu i poslovanju pojedine kompanije i zapravo celokupne privrede." (Slović, 2014.)

4.6. Bilans uspeha u forenzičkoj funkciji

„U bilansu uspeha iskazani su prihodi i rashodi koje je kompanija ostvarila u određenom vremenskom periodu, kao i različiti dobici i gubici koji su sastavni deo poslovanja. Mora se imati u vidu da je bilans uspeha direktno vezan za bilans stanja; može se reći da bilans uspeha ne postoji bez bilansa stanja, jer se kroz njega iskazuje dinamika, odnosno obrtanje, pozicija bilansa stanja. Zapravo bilans uspeha predstavlja periodični (godišnji) obrt bilansa stanja i u prenesenom smislu bilans uspeha predstavlja „drugu dimenziju" koju treba sagledati u postupku forenzičke analize.

Dok se bilans stanja i bruto promet javljaju kao značajne revizijske informacije u forenzičkim poslovima, bilans uspeha je na svoj način specifičan, a moglo bi se tvrditi i složeniji za forenzička dokazivanja, jer je pod jakim uticajem odnosa koji se formiraju unutar kompanije i primarno ispoljavaju u sledećim relacijama:

Vlasnici – Rukovodstvo – Zaposleni – Država

Svaki od učesnika u ovom četvorouglu ima svoje interese, pa nije redak slučaj da se ti interesi otrgnu kontroli, te da između njih dođe do anatagonizma i borbe za svoj deo koristi i to:

- Vlasnici u ovom slučaju imaju interes da ostvare što je moguće veći profit i u tom smislu čine napore da se profit zaštiti od svih drugih učesnika.
- Rukovodstvo ima interes da se predstavi vlasnicima u najboljem svetlu, ali i da ostvari svoje interese i naravno da preuzme zasluge za to.
- Zaposleni se javljaju u ulozi onih koji nastoje da njihova primanja budu što veća, a vrlo često u zemljama u tranziciji, ali i u visokorazvijenim zemljama, da protivpravno zloupotrebe delove imovine kompanije u kojoj rade.
- Država nastoji da obezbedi svoje prihode baš zbog toga što mora da vodi računa o budžetu od koga se finansira cela državna infrastruktura. Osim toga, država mora da vodi računa o unutrašnjoj stabilnosti društva kao celine i ostvarenju prava građana, pa ni u kom slučaju ne može biti indiferentna u odnosu na sve oblike protivpravnog sticanja ma u kom delu društvene zajednice da se ono ostvaruje." (Slović, 2014.)

Svaki od pomenutih učesnika ima svoje razloge da vodi računa o bilansu stanja jednako kao i o bilansu uspeha date kompanije, a kada je u pitanju država i svake kompanije u njoj.

Forenzička analiza bilansa uspeha je dosta složen proces i dosta kompleksniji od bilansa stanja iz razloga što je proces dokazivanja regularnosti transakcija koje se uključuju u bilans uspeha daleko složeniji.

U bilansu uspeha se tek na kraju godine vidi efekat i odluke rukovodstva na poslovanje kompanije u vidu dobitka ili gubitka. Taj rezultat predstavlja kritičnu tačku zbog koje se sučeljavaju interesi prethodno navedenih učesnika (vlasnika, rukovodstva, zaposlenih, države), a kao posledica toga mogu se javiti obmanjujući finansijski izveštaji. Zadatak forenzičara jeste da identifikuje onoga čiji je interes iz prethodno navedene grupacije preovlađujući i da li je ta osoba ili grupacija imala pristup i uticaj na evidentiranje poslovnih promena.

„Suština bilansa uspeha je da iskaže rezultat poslovanja u određenom periodu, što znači da obuhvati sve prihode i rashode nastale u tom periodu. Na prihodnoj (pozitivnoj) strani bilansa uspeha nalaze se prihodi i dobici, dok se na rashodnoj (negativnoj) strani nalaze rashodi i gubici.

- Prihodi po svojoj suštini predstavljaju uvećanja imovine i nastaju iz uobičajenih poslovnih aktivnosti kao što su prihodi od prodaje proizvoda, usluga i robe, dok su dobici druge stavke koje zadovoljavaju definiciju prihoda i mogu, ali ne moraju da proisteknu iz uobičajenih poslovnih aktivnosti. Prihodi se iskazuju po bruto osnovi (umanjeni za poreze, popuste, rabate i sl.), dok se gubici prikazuju po neto osnovi, odnosno umanjeni za odgovarajuće rashode.
- Rashodi, nasuprot prihodima, predstavljaju umanjenja imovine i takođe nastaju iz uobičajenih poslovnih aktivnosti, kao što su na primer različiti troškovi materijala, robe i drugi troškovi vezani za poslovanje. Gubici su druge stavke koje zadovoljavaju definiciju rashoda i, kao i prihodi, mogu, ali ne moraju da nastanu iz uobičajenih poslovnih aktivnosti. Rashodi se prikazuju po istom principu kao i prihodi (takođe umanjeni za popuste, rabate i sl. dobijene od dobavljača), dok se gubici prikazuju po neto osnovi, odnosno umanjeni za odgovarajuće prihode.

Bilans uspeha se sastavlja prema načelu nastanka poslovnog događaja (Matching Principle), što znači da će se u bilansu uspeha prikazati sve poslovne transakcije i sa njima povezani prihodi i rashodi koji su nastali u periodu za koji je sastavlja, nezavisno od toga da li je bilo plaćanja u vezi sa tom poslovnom transakcijom. Jedna od čestih manipulacija koja se vrši u vezi sa bilansom uspeha je upravo zloupotreba ovog načela, koja ima za posledicu da se priznavanje pojedinih prihoda i rashoda izvrši u periodu kome ne pripadaju. Zloupotreba ovog načela se najčešće manifestuje korišćenjem računa „vremenskih razgraničenja" (aktivnih i pasivnih), što ima za posledicu povećanje (precenjivanje) ili smanjenje (potcenjivanje) prihoda ili rashoda i promenu rezultata." (Slović, 2014.)

Pored zloupotrebe vremenskih razgraničenja čest je slučaj i direktnog precenjivanja prihoda ili rashoda, tako što se iskazuju prihodi i rashodi koji realno nisu nastali kao što je na primer lažna kupovina ili prodaja, fakture i slično. Isto tako sa druge strane može se pristupiti potcenjivanju prihoda ili rashoda, tako što se ne iskazuju poslovni događaji koji su realno nastali, odnosno pribegava se prikrivanju troškova.

Precenjivanje prihoda ima za cilj da prikaže bolje poslovanje i rezultate rada menadžmenta, tako da može da obmane vlasnike, banke i investitore da plasiraju sredstva u takvu kompaniju, a precenjivanje rashoda ima za cilj da umanji dobit radi izbegavanja poreskih obaveza, ali isto tako može da određenu kompaniju kvalifikuje za dobijanje pomoći, državnih subvencija ili subvencionisanih kredita.

Bilans uspeha na svojoj rashodnoj strani može imati troškove koji mogu biti diskutabilni kao na primer marketinški troškovi i konsultantske usluge, pa i nematerijalna ulaganja u najširem smislu, tako da se javlja problem njihove svrsishodnosti, pa i vrednovanja. Poseban problem predstavlja vrednovanje efekata od intelektualnih, pa i marketinških usluga zato što ovi poslovi i njihovi efekti se teško dokazuju, a često se događa da se njihova prava vrednost vidi čak i nekoliko godina nakon izvršenog ulaganja.

Poenta je zapravo u tome da se značajan deo kriminalnih radnji obavlja na sektoru gde se kriminal najteže dokazuje i gde se efekti ulaganja vrednuju u dugom roku.

4.7. Storno knjiženja u forenzičkoj funkciji

U računovodstvu se često koriste storno knjiženja kao deo knjigovodstvene tehnike, a svrha toga je otklanjanje pogrešnih kniženja i vraćanje stvari u pređašnje stanje. Sama po sebi, ova knjiženja su ispravna i zakonita i u računovodstvenoj praksi potrebna jer se na taj način otklanjaju greške ili propusti.

Međutim storno knjiženja mogu biti i zloupotrebljena u knjigovodstvu, posebno ako se koriste u svrhu prikrivanja neke transakcije. ,,Funkcija maskiranja transakcije koja se stornira ova knjigovodstvena tehnika ostvaruje na taj način što se storniranjem praktično brišu tragovi njenog postupanja. Reč je o tome da se saldo na određenom knjigovodstvenom računu javlja kao indikator postojanja stanja u datom trenutku. Ako je saldo ravan nuli to znači da ne postoji stanje u momentu koje se uzima kao predmet analize. Ako saldo ne postoji, danas to ne znači da ranije nije postojao. Iz tih razloga potrebno je da se stvari posmatraju na ,,bruto principu". To znači da se ne gleda samo stanje u jednom momentu, već celokupan promet kao izraz svih događanja i svih salda u izveštajnom periodu. Na taj način se ostavruje daleko viši nivo saznanja i veća tačnost u zaključivanju, pošto se u bruto prometu vide sve transakcije i sva salda. Vidi se i ono što u datom trenutku ne postoji, iako je postojalo." (Slović, 2014.)

Kao što je već rečeno storniranje je samo po sebi regularan način knjiženja, međutim ako se u poslovnim knjigama koristi kao redovan način knjiženja, onda to često ukazuje na neurednost poslovnih knjiga i učešće računovođa ili rukovodstva u sumnjivim transakcijama. Često storniranje je znak da postoji nešto više od običnih ispravki tehničkih grešaka i omaški i iz tih razloga se javlja potreba za revizorom ili forenzičarom.

Treba obratiti pažnju i na višestruko storniranje ili višestruko prenošenje prometa sa jedne bilansne pozicije na drugu. Činjenica da se vrše prenosi potraživanja i drugih prava sa jednog subjekta na drugog izaziva sumnju zato što nije uobičajeno da se stvari komplikuju u normalnim uslovima. Veoma često višestruki prenosi bilansnih pozicija sa jednog na drugi konto su praćeni nekom sumnjivom transakcijom, a u blažem slučaju nestručnošću računovodstvenih kadrova koji ispravljaju svoje greške tražeći pravi konto.

,,U višestrukom prenosu poslovnih promena sa jednog konta na drugi vidi se pravni tok takvih transakcija, pa se u forenzičkom smislu pokazuje i ko je sa kim povezan i ko koga ,,podržava i prati". Svi izloženi stavovi odnose se na promene u bilansu stanja gde je jasno da se storniranjem eliminišu tragovi ranijih knjiženja. Kada su u pitanju pozicije bilansa uspeha ovo pravilo ima drugačiji smisao. Princip bruto prometa ovde bi stvorio više teškoća od koristi na koje se ukazuje. Bruto promet u bilansu uspeha imao bi za posledicu multipliciranje prihoda i rashoda, pa se na taj način dobijaju nepotrebne, moglo bi se reći, zbunjujuće infomacije. Kod pozicija

koje se iskazuju u bilansu uspeha, storniranje je jedino pravo rešenje, pošto se time samo dokazuje prenos prihodnih i rashodnih pozicija na pravo mesto. Reč je, dakle, o tome da se storniranjem u bilansu uspeha vrši pravilna lokacija poslovne promene koja se tretira.

Storniranja u bilansu uspeha mogu imati veze sa poreskim aspektima. To se čini na taj način što se određene pozicije bilansa uspeha prenose na onaj konto na kom imaju povoljniji tretman u poreskom smislu." (Slović, 2014.)

Međutim, najsloženije i najsumnjivije su one pozicije gde se pozicije bilansa stanja u storniranju prenose na pozicije bilansa uspeha. U pitanju su storniranja kod kojih se aktivna salda u bilansu stanja prenose na rashodnu stranu bilansa uspeha. Ovakve pozicije nisu logične i iz tog razloga uvek bacaju senku sumnje na računovodstvene kadrove, jer u njima retko učestvuju druga lica. Njihov cilj se često svodi na to da se otpisuju neka potraživanja ili da se neki drugi deo imovine (aktive) prenosi na troškove tekućeg perioda i na taj način se utire trag takvom saldu i toj imovini, pa se opterećuje subjekat u kome se takva transakcija na ovaj način knjiži.

Suština svih ovih storniranja jeste da se otklone neke ili nečije greške, međutim baš u tom činu se uvek nađe povod da se izvrši još jedna kontrola kao i da se utvrdi procenat pogrešnih pozicija u poslovnim knjigama. Na taj način će se znati u kom pravcu treba usmeriti forenzičku reviziju, jer što je veći broj storniranih knjiženja, to je veća verovatnoća u postojanje sumnjivih transakcija.

5. TRANSFERNE CENE

U današnje vreme sa sve većim razvojem konkurencije na tržištu, privrednim subjektima je nužno da proširuju svoja poslovanja na nova tržišta kako bi ostvarili rast i razvoj, što dovodi do formiranja oraganizacionih delova kompanije i kompanija u svojstvu povezanih pravnih lica. Cene u transakcijama između povezanih pravnih lica nazivaju se transfernim cenama.

„Povezana pravna lica mogu da koriste transferne cene kao instrument za postizanje značajnih finansijskih i nefinansijskih ciljeva (na nacionalnom i međunarodnom nivou). Značaj i funkcija transfernih cena su posebno izraženi na međunarodnom nivou, kada dva ili više povezanih pravnih lica obave transakcije prema posebno određenim cenama koje im omogućavaju postizanje definisanih ciljeva.

Takođe, povezana pravna lica na međunarodnom nivou mogu koristiti transferne cene kao instrument za prebacivanje profita iz jednog preduzeća u drugo, kako bi ostvarili određene poreske olakšice, obezbedili maksimiziranje profita matičnog preduzeća i/ili obezbedili prodor na nova tržišta i povećanje postojećeg tržišnog učešća.” (Visoka poslovna škola , 2015.)

Pomoću transfernih cena može dosta da se utiče na oporezivanje i visinu poreskih prihoda. Iz tih razloga one predstavljaju oblast za koju se poreski organi najviše interesuju. Poreski organi moraju da kontrolišu transferne cene kako ne bi došlo do nezakonitih radnji kao što je izbegavanje da se plati porez ili dvostruko oporezivanje. Kontrolisanje transfernih cena predstavlja jako složen proces za poreske organe zato što se često dešava da nema potpunih i tačnih informacija o grupama povezanih kompanija, kao i o njihovim međusobnim transakcijama. Takođe se dešava i to da kada te informacije postoje da je veoma teško da se proceni objektivnost transfernih cena po kojima su se odvijale transakcije između povezanih preduzeća.

Transferne cene su sada postale međunarodni problem koji bi u narednim godinama mogao postati jedan od važnijih za poresko zakonodavstvo.Vrlo lako bi se moglo desiti da države koje ne budu imale definisan zakon o transfernim cenama izgube veliki iznos potencijalnih budžetskih prihoda. Kako bi se sve ovo regulisalo OECD je razvio Smernice za multinacionalne kompanije i nacionalne poreske administracije, na koje se oslanja ne samo zakonodavstvo zemalja članica, nego i onih koje to nisu.

5.1. Pojam transfernih cena

Transferne cene su se ranijih godina definisale kao cene koje su korišćene u transakcijama između pojedinih organizacionih delova kompanije, ali sada kada je došlo do razvoja tržišta i globalizacije one su postale oblast koja je sada mnogo šira i kompleksnija.

„Transferne cene su u našem zakonodavstvu definisane Zakonom o porezu na dobit pravnih lica (član 59) na sledeći način:

Transfernom cenom smatra se cena nastala u vezi sa transakcijama sredstvima ili stvaranjem obaveza među povezanim licima.

Licem povezanim sa obveznikom smatra se ono fizičko lice ili pravno lice u čijim se odnosima sa obveznikom javlja mogućnost kontrole ili značajnijeg uticaja na poslovne odluke.

U slučaju posrednog ili neposrednog posedovanja najmanje 25% akcija ili udela smatra se da postoji mogućnost kontrole nad obveznikom.

Mogućnost značajnijeg uticaja na poslovne odluke postoji, pored slučaja predviđenog u stavu 3. ovog člana, i kada lice posredno ili neposredno poseduje najmanje 25% glasova u obveznikovim organima upravljanja.

Licem povezanim sa obveznikom smatra se i ono pravno lice u kome, kao i kod obveznika, ista fizička ili pravna lica neposredno ili posredno učestvuju u upravljanju, kontroli ili kapitalu, na način predviđen u stavu 3. i 4. ovog člana.

Licima povezanim sa obveznikom smatraju se bračni ili vanbračni drug, potomci, usvojenici i potomci usvojenika, roditelji, usvojioci, braća, sestre i njihovi potomci, dedovi i babe i njihovi potomci, kao i braća i sestre i roditelji bračnog ili vanbračnog druga, lice koje je sa obveznikom povezano na način predviđen u stavu 3. i 4. ovog člana.

Izuzetno od stava 2. do stava 6. ovog člana, licem povezanim sa obveznikom smatra se i svako nerezidentno pravno lice iz jurisdikcije sa preferencijalnim poreskim sistemom.” (Poreska uprava, 2015.)

5.2. Ciljevi formiranja transfernih cena

Kako bi imali efikasan obračun izdataka i rezultata segmenata ili cele kompanije, i po tom osnovu obelodanjivanja, neophodno je pravilno, realno, tj. na objetivan način odabrati internu, transfernu cenu. U tom smislu, interna transferna cena treba da omogući i obezbedi:

- pravilno merenje, kao i ocenu učinka nekog dela kompanije i po tom osnovu obelodanjivanje,
- usklađivanje ciljeva delova kompanije i
- primeren stepen nezavisnosti delova kompanije.

Kako bi se zadovoljili interesi svakog učesnika u transakciji između kupca i dobavljača transferne cene treba da budu precizno određene i objašnjene. One u isto vreme treba da stvore

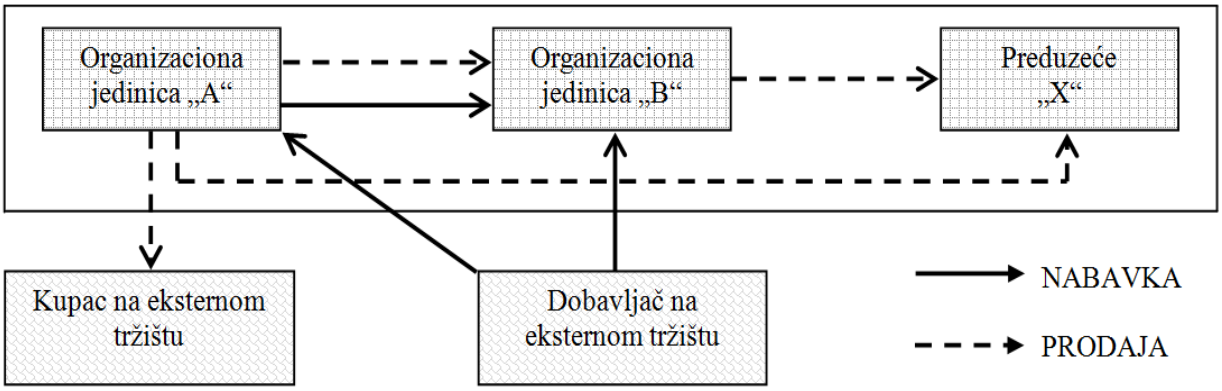
takve uslove gde će doći do ostvarenja ciljeva i pojedinačnih delova kompanije i kompanije u celini.

5.2.1. Ciljevi formiranja transfernih cena na domaćem tržištu
Postoji nekoliko osnovnih ciljeva a to su:

- veća samostalnost segmenata kompanije;
- veća motivisanost menadžera;
- uspešnija ocena učinka i uspešnije usklađivanje ciljeva i
- uspešnije usklađivanje ciljeva.

Putem transfernih cena cilj je omogućiti veću autonomiju pojedinačnih organizacionih segmenata privrednog subjekta. Pre svega misli se na nezavisno odlučivanje i sprovođenje konkretnih akcija, kao što je pregovaranje o ceni ulaza i izlaza sa ostalim organizacionim segmentima privrednog subjekta, nabavka sirovina, poluproizvoda, gotovih proizvoda ili usluga od drugih organizacionih segmenata privrednog subjekta, jer ako menadžer želi da ostvari što veću dobit za svoje preduzeće, on mora biti nezavisan. Pored ovoga, menadžer mora biti nezavisan kada je u pitanju i prodaja proizvoda ili usluga drugim organizacionim segmentima unutar privrednog subjekta (preduzeća).

Ova sloboda izbora ili odlučivanja pojedinih organizacionih delova preduzeća o transfernim cenama prikazana je na Slici 2.



Slika 2. Različite mogućnosti izbora pri nabavci i prodaji (delovanje transfernih cena)" (Visoka poslovna škola , 2015.)

Na ovoj slici vidimo kako organizaciona jedinica „B" ima na raspolaganju mogućnost nabavke od organizacione jedinice „A" ili od dobavljača sa eksternog tržišta ili mogućnost prodaje matičnom preduzeću „X". Na drugoj strani, organizaciona jedinica „A" ima na raspolaganju mogućnost da prodaje organizacionoj jedinici „B", matičnom preduzeću ili kupcu na eksternom tržištu i mogućnost nabavke od dobavljača sa eksternog tržišta.

Obezbediti usmerenost kompanije kao celine ka ostvarenju zajedničkih interesa, kao i ciljeva kompanije kao celine predstavlja najvažniju stavku kako bi kompanija bila uspešna u svom daljem poslovanju. Sve ovo je jako važno prilikom izgradnje motivacionog sistema.

Kako bi motivacioni sistem kompanije bio uspešan neophodno je da upravlčjačka struktura kompanije podstakne menadžere pojedinih segmenata kompanije, a zatim i radnike na ponašanje koje će biti u interesu za kompaniju kao celinu. Kompanija će biti uspešnija, jer grupa radnika koja je motivisana daje bolje rezultate. Isto tako, ako bi pojedini segmenti kompanije i njihovi menadžeri bili više nezavisni kada je u pitanju donošenje odluka, kompanija bi takođe bila uspešnija, jer bi njivoh motiv bio da se ostvare svi ciljevi i postigne poslovni uspeh segmenata kompanije, kao i kompanije u celini.

5.2.2. Ciljevi formiranja transfernih cena na međunarodnom tržištu

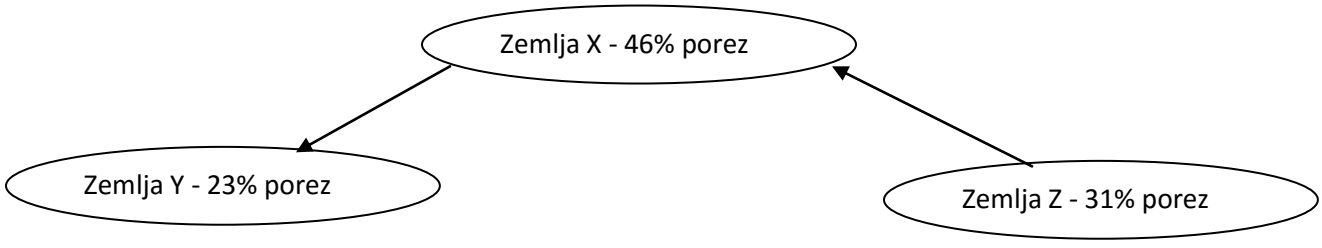
Postoji nekoliko osnovnih ciljeva a to su:

- manji porez, niža carina;
- niži spoljnotrgovinski rizik;
- bolja kotiranost na tržištu;
- bolji odnosi sa stranim državama.

Obezbediti dugoročan rast, razvoj i što veći profit, biti što uspešniji predstavljaju glavne ciljeve svake kompanije. Kako bi kompanija ovo postigla ona teži ka smanjivanju poreza na dobit. U ovom slučaju transferne cene su ključan faktor.

Transferne cene predstavljaju ključan faktor jer se pomoću njih može prebacivati profit iz jedne zemlje u drugu. Prilikom tog prebacivanja mora se obratiti pažnja na visinu poreske stope u toj zemlji. Poreska stopa mora biti niža u toj zemlji u odnosu na poresku stopu u zemlji iz koje se prebacuje profit. Tako se onda postiže smanjenje poreza na dobit i uvećanje profita posle oporezivanja za celu kompaniju. Ovim putem licu kojem je zakon propisao da plati određeni iznos poreza postiže da tu obavezu prebaci na drugo lice odnosno poreskog detinara.

Na slici koja sledi je prikaz procesa seljenja profita iz jedne u drugu zemlju.



Slika 3. Porez kao cilj transfernih cena na međunarodnom tržištu.

Na prikazanoj slici može se uočiti kako se roba prebacuje iz države X koja ima visoku poresku stopu u državu Y koja ima poresku stopu od 23% po što je niže mogućoj ceni. Ovim putem se jedan deo profita premešta iz države X u državu Y i dolazi do smanjenja ukupnog iznosa poreza i u jednoj i u drugoj državi. Druga mogućnost je da se roba prebacuje iz države Z koja ima nisku

poresku stopu od 31% u državu X koja ima višu poresku stopu koja iznosi 46%, ali onda će se transferna cena definisati što višom.

Na poslovanje preduzeća se takođe može dosta uticati i sa carinama. Veliki broj država ima visoke carinske stope, a sa nižim transfernim cenama te stope mogu da se smanje u nominalnom iznosu.

Pomoću transfernih cena postoji mogućnost da se utiče i na iznos carinskih opterećenja u vidu apsolutnog iznosa i u vidu stope. Kompanija kako bi izbegla da plati visoke *ad valorem* carine, ona može smanjiti transfernu cenu proizvoda koji je predmet razmene i smanjiti iznos plaćene carine.

Na osnovu ovoga možemo doneti zaključak da sa nižim transfernim cenama smanjujemo nivo carinskih opterećenja, ali ovo je moguće samo kod ad valorem carina, jer kod fiksno određenih carina ne postoji mogućnost da se obezbedi željeni efekat.

Kada kompanija želi da izbegne da plati određeni iznos carine, doći će do oštećenja države kompanije uvoznika za iznos prihoda od carina koje nije ostvarila. Na drugoj strani će se poboljšati međusobni odnosi razmene jer će transferna cena proizvoda biti niska. Pored ovoga, dolazi i do prebacivanja profita iz matične kompanije u zavisnu kompaniju, ali to sa sobom donosi rizike:

- rizik da država koja je domaćin ima visoke poreske stope, tada može doći do sukoba dva cilja koja treba da se ostvare transfernim cenama i
- finansijski rizik od potencijalnih nestabilnosti kursa zemlje domaćina ili uvođenja kontrole na povratak unetih profita.

Kada govorimo o državama u razvoju možemo primetiti da se kod njih koristi kontrola nad deviznim kursom. Ovakva kontrola podrazumeva da dolazi do prebacivanja profita uz pomoć transfernih cena. U ovim državama kroz smanjen nivo likvidnih sredstava je moguće upravljati rizikom deviznog kursa.

Pored ovoga, postoji i rizik od nestabilnosti deviznog kursa. Društvo je izloženo riziku promene deviznog kursa, ali teži ka tome da smanji taj rizik tako što će ranije plaćati za slabe valute, koje će depresirati i kasniti prilikom plaćanja jakim valutama, koje će apresirati.

Radi izbegavanja raznih birokratskih prepreka i obezbeđenja bolje pregovaračke pozicije, multinacionalne kompanije teže održavanju što boljih odnosa sa lokalnom vladom i njenim organizacijama.

„Pored navedenih, postoje i drugi motivi transfernih cena na međunarodnom tržištu, i to:

- Zakonska ograničenja. Ukoliko zavisno preduzeće posluje u zemlji sa naglašenim zakonskim ograničenjima, tada se tzv. nevidljiva dobit izvlači kroz transferne cene koje se zaračunavaju tim preduzećima.

- Karakter vlasništva. Ukoliko preduzeće ima zajedničko ulaganje u inostranstvu, tada se mora voditi računa o partnerskim interesima. Naime, u ovim slučajevima transferne cene treba da budu prikazane realno i objektivno.

- Politički rizik. Kada zavisno preduzeće posluje u zemlji sa naglašenim političkim rizikom, tada se ispoljava zakonitost držanja što manje gotovine u toj zemlji." (Visoka poslovna škola , 2015.)

5.3. Metode za proveru usklađenosti transfernih cena sa principom „Van dohvata ruke"

Kako u transakcijama između povezanih lica dolazi to postizanja određenih cena ili profita porebno je pomoću metoda transfernih cena odrediti usklađenost sa principom van dohvata ruke. Dobit koja se ostvari u ovim transakcijama treba da se uključi u poresku osnovicu i da se izvrši shodno oporezivanje.

U našoj Zemlji Zakon o porezu na dobit u Članu 61 propisuje da se koriste sledeće metode kod utvrđivanja cene transakcije po principu van dohvata ruke:

„Kod utvrđivanja cene transakcije po principu „van dohvata ruke" koriste se sledeće metode:

1) metoda uporedive cene na tržištu;
2) metoda cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu (metoda troškova uvećanih za bruto maržu);
3) metoda preprodajne cene;
4) metoda transakcione neto marže;
5) metoda podele dobiti;
6) bilo koja druga metoda kojom je moguće utvrditi cenu transakcije po principu „van dohvata ruke", pod uslovom da primena metoda prethodno navedenih u ovom stavu nije moguća ili da je ta druga metoda primerenija okolnostima slučaja od metoda prethodno navedenih u ovom stavu." (Poreska uprava, 2015.)

Kada se definiše cena transakcije po principu „van dohvata ruke" upotrebljava se metoda za koju se smatra da najbolje upotrebiti u datoj situaciji. Međutim, postoji mogućnost kombinacije više metoda kada za tim ima potrebe.

5.4. Funkcionalna analiza

Pre nego što se izabere neka od pomenutih metoda, potrebno je prethodno izvršiti funkcionalnu analizu, koja predstavlja nužan preduslov za pravilan izbor metoda transfernih cena.

Funkcionalna analiza predstavlja jedan od najznačajnijih pretpostavki sprovođenja efikasnog nadzora transfernih cena. Segmente koje treba da sadrži funkcionalna analiza su:

- analizirati tržište robe i usluga povezanih lica;
- analizirati prilike u kojima se poslovanje obavljalo (utvrditi cenu, troškove, konkurenciju, rok u kom se isporučuje, plaćanje);
- postojanje supstituta robe ili usluga;
- utvrditi poslovnu strategiju kompanije;
- utvrditi na koji način je podeljen rizik između povezani lica;
- analizirati poslovne planove i interne i eksterne podatke za prethodne godine;
- utvrditi po kom metodu se vrši obračun i raspodela fiksnih i zajedničkih troškova;
- analiza robe ili usluga koji donose nisku dobit ili gubitak;
- definisanost i postojanost računovodstvenih politika;
- definisati opravdavanost korišćenja usluga, da li je to imalo svrhu, da li bi se ta usluga zahtevala od nepovezanog lica od strane društva pod istim okolnostima

- tražiti podatke o razlogu zašto se odlaže plaćanje, kome je to sve dostupno;
- poređenje nabavne i prodajne cene po različitom kupcu i području, u slučaju istih i različitih vremenskih perioda; utvrditi cenu za robu ili uslugu koja se plaća da li je neobično visoka ili neobično niska ako se naplaćuje;
- analizirati svaki izveštaj i zapisnik sastavljen na sednici upravnog tj. nadzornog odbora.

Posle ove analize može se pristupiti izboru metode za proveru transfernih cena.

5.5. Prednosti i slabosti metoda za proveru transfernih cena

5.5.1. Metoda uporedive cene na tržištu

„Metoda uporedive cene na tržištu poredi cenu proizvoda ili usluge u transakcijama između povezanih lica sa cenom proizvoda ili usluge u transakcijama između nepovezanih lica, pri čemu se transakcije koje se porede obavljaju pod uporedivim okolnostima.” (Poreska uprava, 2015.)

Ova metoda se upotrebljava u sledećim slučajevima:
- pružanje usluga ili prodaja proizvoda u količini koja je slična, na tržištu koje je slično i u okolnostima koje su slične od strane obveznika povezanim i nepovezanim licima (interna uporediva cena);
- pružanje usluga ili prodaja proizvoda u količini koja je slična, na tržištu koje je slično i u okolnostima koje su slične (eksterna uporediva cena) od strane nepovezanog lica, u slučaju da su informacije transparentne sa kojima postoji mogućnost utvrđivanja okolnosti u kojima se ovo odvija;
- obveznik koji je primio usluge ili kupio proizvode u količini koja je slična, na tržištu koje je slično i u okolnostima koje su slične od povezanih i nepovezanih lica (interna uporediva cena);
- nepovezano lice koje je primilo usluge ili kupilo proizvode u količini koja je slična, na tržištu koje je slično i u okolnostima koje su slične (eksterna uporediva cena), u slučaju da su informacije transparentne sa kojima postoji mogućnost utvrđivanja okolnosti u kojima se ovo odvija;

Kada se primenjuje metoda uporedive cene na tržištu kao internu uporedivu cenu možemo uzeti i u obzir cenu usluge ili proizvoda koju je obveznikovo povezano lice ostvarilo u transakciji sa nepovezanim licem, u slučaju da se transakcija obavljala u okolnostima koje se mogu uporediti.

Najvažniji elementi prilikom poređenja cena kod primenjivanja ovog metoda su:
- predmeti koji se porede treba da budu slični;
- okolnosti pod kojima se porede treba da budu slične i
- sličnost uslova tržišta.

„Transakcija se može smatrati uporedivom iako postoje razlike u odnosu na transakciju koja se obavlja po transfernim cenama ukoliko:
1) razlike između transakcija koje se porede mogu biti pouzdano kvantifikovane ili su takve da ne mogu bitno uticati na cenu, i
2) mogu biti sprovedena razumna usklađivanja kako bi se eliminisale razlike.” (Poreska uprava, 2015.)

Tabela 1. Metoda uporedive cene na tržištu

PREDNOSTI	SLABOSTI	NAJBOLJE PRIMENJIVATI
Najtačniji i najpouzdaniji način da se primeni princip van dohvata ruke.	Zahteva se veoma visok stepen komparabilnosti. U praksi je jako teško naći takvu transakciju koja će biti dovoljno slična a da sa druge strane neke različitosti nemaju materijalni uticaj na cenu.	Gde se isti proizvodi kupuju ili prodaju po sličnim okolnostima i sa povezanim preduzećima i nepovezanim preduzećima (interna komparabilnost). Gde nezavisne kompanije kupuju ili prodaju identične proizvode kao i povezane kompanije pod uporedivim uslovima (eksterna uporedivost).

5.5.2. Metoda cene koštanja uvećana za bruto maržu

„Metoda cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu polazi od troškova koji nastaju u vezi sa transakcijom (prodaja dobara ili pružanja usluga) na koje se dodaje bruto marža u zavisnosti od funkcija koje se vrše, rizika koji se snose i imovine koja se koristi." (Poreska uprava, 2015.)

Kod primenjivanja ove metode kao uporedivu bruto maržu može da se koristi:

- bruto marža koja je ostvarena od strane obveznika ili članica grupe, pod uporedivim okolnostima sa nepovezanim licem (interna uporediva marža), ili
- bruto marža ostvarena od strane nepovezanih lica pod uporedivim okolnostima (eksterna uporediva marža).

Podaci o bruto marži članice grupe obveznik upotrebljava u slučaju kada su mu ti podaci dostupni.

Tabela 2. Metoda cene koštanja uvećana za bruto maržu

PREDNOSTI	SLABOSTI	NAJBOLJE PRIMENJIVATI
S obzirom da je fokus na funkcije koje se obavljaju, traži se manja sličnost proizvoda u odnosu na prethodnu metodu. Razlika do kojih dođe imaju manje šanse da materijalno utiču na bruto maržu nego na cenu.	Ne postoji uvek primetna veza između troškova i cene (marže) po principu van dohvata ruke. U praksi često je teško odrediti odgovarajuću osnovu troškova (cenu koštanja) - moraju biti komparabilne. Računovodstvena konzistentnost je važna za komparabilnost.	Pružanje usluga Dugoročni ugovori o proizvodnji, posebno u proizvodnji poluproizvoda. Ugovori o istraživanju i razvoju.

5.5.3. Metoda preprodajne cene

Interna uporediva preprodajna marža je u prednosti u odnosu na eksternu preprodajnu maržu.

U slučaju da nepostoje uslovi u kojima se može primeniti interna uporediva marža, potrebno je utvrditi tržišni raspon preprodajne marže u skladu sa odredbama.

Tabela 3. Metoda preprodajne cene

PREDNOSTI	**SLABOSTI**	**NAJBOLJE PRIMENJIVATI**
S obzirom da je veća pažnja stavljena na funkciju koja se obavlja, a manja na uporedivost proizvoda, koja se traži metodom interne cene na tržištu, tj. različitost u proizvodima koja se javlja manje će materijalno uticati na preprodajnu maržu, nego na cenu.	Efikasnost menadžera utiče na bruto maržu, a to može da se odrazi na profitabilnost, ali ne može da se odrazi i na cenu proizvoda ili usluge. Računovodstvena postojanost je od bitnog značaja za uporedivost.	Marketing aktivnosti ne dodaju značajnu vrednost.

5.5.4. Metoda transakcione neto marže

Kada se primenjuje ova metoda porede se neto profitna marža koju obveznik ostvari u transakciji sa povezanim licem sa neto profitnom maržom koja je ostvarena u sličnoj transakciji sa nepovezanim licem, odnosno između nepovezanih lica.

Transakciona neto marža se dobija tako što se u odnos stavi neto operativna dobit i odgovarajuća osnovica. Vrednost te osnovice može biti prikazana kao operativni troškovi, operativni prihodi ili sredstva. Postoji i tzv. „berry pokazatelj koji se može primenjivati kod nekih oblika transakcione neto marže tako što se u odnos stavlja ukupna dobit i operativni troškovi.

Kada se utvrđuje transakciona neto marža koja se ostvari od strane obveznika u transakciji u kojoj je i nastala transferna cena, razmatra se samo onaj operativni prihod i operativni rashod koji se direktno ili indirektno odnosio na tu transakciju, ali samo u merama u kojoj je doprineo da se ostvari neto dobit u toj transakciji.

„Transakciona neto marža koju obveznik ostvaruje u transakciji sa povezanim licem upoređuje se sa transakcionom neto maržom koju ostvaruju nepovezana lica koja se pretežno bave sličnim transakcijama, i to primenom statističkog metoda kojim se neto marže u transakcijama između nepovezanih lica dele na kvartile (prvi kvartil, medijan - drugi kvartil, treći kvartil).” (Poreska uprava, 2015.)

Infomacije koje se nalaze ispod prvog kvartila definišu se kao minimun obrađenog skupa informacija, a informacije koje se nalaze iznad trećeg kvartila definišu se kao maksimum obrađenog skupa informacija.

„Transakcione neto marže između nepovezanih lica utvrđuju se kao ponderisani neto prosek ostvarenih transakcionih neto marži u periodu od tri do pet godina, s tim da završna godina navedenog perioda treba da bude ona godina za koju su dostupni neophodni finansijski podaci u bazama javno dostupnih podataka koje obveznik koristi.

Tržišni raspon transakcionih neto marži predstavljaju neto marže koje se nalaze u rasponu od prvog do trećeg kvartila (interkvartilni raspon).” (Poreska uprava, 2015.)

Zavisno od situacije, obveznik treba da koristi sledeće transakcione neto marže:

- operativna dobit i odnosu na prodaju. Izračunava se stavljanjem u odnos neto dobiti i prihoda od prodaje.

$$\text{Transakciona neto marža} = \frac{\text{Neto dobit}}{\text{Prihodi od prodaje}} \times 100$$

Primenjuje se u transakcijama kada se nabavljaju dobra od povezanih lica sa ciljem prodavanja nepovezanim licima.

- operativna dobit u odnosu na operativne troškove. Izračunava se stavljanjem u odnos neto dobiti i operativnih troškova.

$$\text{Transakciona neto marža} = \frac{\text{Neto dobit}}{\text{Operativni troškovi}} \times 100$$

Pogodna je kod transakcija gde obveznik pruža uslugu ili obavlja neku proizvodnu aktivnost.

- operativna dobit u odnosu na imovinu. Izračunava se stavljanjem u odnos neto dobiti i poslovne imovine.

$$\text{Transakciona neto marža} = \frac{\text{Neto dobit}}{\text{Poslovna imovina}} \times 100$$

Može da se koristi kada su u pitanju proizvodne aktivnosti kod kojih se zahteva angažovanje sredstava. U poslovnu imovinu spadaju zemljište, građevinski objekti, postrojenja, oprema, nematerijalna imovina (know-how, patenti), zalihe, potraživanja od kupaca (umanjena za obaveze prema dobavljačima).

- „berry” pokazatelj. Izračunava se stavljanjem u odnos ukupne dobiti i operativnih troškova.

$$\text{Transakciona neto marža} = \frac{\text{Ukupna dobit}}{\text{Operativni troškovi}} \times 100$$

Ovu metodu je najpogodnije primenjivati prilikom analize posredničkih aktivnosti.

Prema pravilniku o transfernim cenama, obveznik ima mogućnost da primeni i neku drugu transakcionu neto maržu, pod uslovom da je prilagodi toj transakciji. U ovakvim slučajevima obveznik je dužan da objasni detaljno zbog čega je to uradio i da to objašnjenje priloži u dolkumentaciju o transfernim cenama.

Metodu podele dobiti je naročito preporučljivo primenjivati u sledećim okolnostima:

- transakcije između povezanih lica su obuhvaćene tako da je jako teško izvršiti posebnu analizu pojedinačnih aktivnosti među njima ili
- postoje vredne intelektualne i jedinstvene intelektualne svojine zbog kojih je nemoguće pronaći uporedive podatke koji bi mogli da omoguće da svako povezano lice odvojeno vrši analizu usklađenosti svojih transfernih cena sa cenama utvrđenim po principu ,,van dohvata ruke".

Tabela 4. Metoda transakcione neto marže

PREDNOSTI	**SLABOSTI**	**NAJBOLJE PRIMENJIVATI**
Cene više podležu pod uticaj transakcionih razlika u odnosu na pokazatelje neto operativne dobiti. Bruto marže su manje tolerantne kada je u pitanju funkcionalna razlika u odnosu na pokazatelje neto operativne dobiti. Pokazatelji neto operativne dobiti mogu da reše pitanje jasnosti publikovanih informacija uzrokovanih različitom računovodstvenom klasifikacijom troškova na one koji se uključuju u obračun bruto marže i onih koji se ne uključuju u obračun tokom obračuna bruto marže (nalaze se ispod linije bruto marže).	Pošto pokazatelji neto operativne dobiti mogu da padnu pod uticaj faktora koji nemaju značajan uticaj na cene ili bruto marže, dešava se da onda pravilno definisanje cena po principu van dohvata ruke bude teže. Poreski korisnici nisu u mogućnosti da blagovremeno pristupaju specifičnim podacima koji utiču na neto operativnu dobit u uporedivim nekontrolisanim transakcijama.	Analogno sa metodom cene koštanja uvećana za bruto maržu: proizvodnja i usluge gde pružaoc usluga ne dodaje značajnu unikatnu nematerijalnu imovinu. Analogno sa metodom preprodajne cene: distributer ne dodaje značajnu vrednost proizvodu. Na imovini zasnovane metode transakcione neto marže: Proizvodnja ako ne postoji pouzdana komparabilnost za metode cene koštanja uvećanu za bruto maržu i transakcionih neto marži zasnovanih na troškovima.

5.5.5. Metoda podele dobiti

Kada se želi primeniti ova metoda treba da se:

- ,,definisati koliko se ostvari ukupno dobiti koja nastane u transakciji koja se kontroliše između povezanih lica. Potrebno je utvrditi iznos operativne dobiti koja nastaje kao rezultat transakcije koja se kontroliše, odnosno ne uzimaju se u obzir finansijski troškovi i troškovi poreza na dobit. Izuzetno, u opravdanim slučajevima, može se utvrđivati i iznos ukupne dobiti koja nastaje po osnovu kontrolisane transakcije;
- podeliti dobit ostvarenu po osnovu kontrolisane transakcije na pojedinačna povezana lica koja učestvuju u kontrolisanoj transakciji u skladu sa principom „van dohvata ruke"". (Poreska uprava, 2015.)

„U zavisnosti od situacije kontrolisane transakcije podela dobiti u skladu sa principom „van dohvata ruke" na povezana lica koja učestvuju u kontrolisanoj transakciji utvrđuje se:
1) analizom doprinosa sticanju profita u kontrolisanoj transakciji koji nastaju po osnovu rutinskih aktivnosti, upotrebe sredstava i preuzimanja rizika. Kada za sticanje profita u kontrolisanoj transakciji posedovanje posebne intelektualne svojine nije od većeg značaja, za podelu dobiti nastale po osnovu transakcije između povezanih lica neće biti potrebno obavljati dodatne analize;
2) alokacijom dobiti koja prevazilazi iznos dobiti koju bi nepovezana lica u transakciji koja je uporediva sa kontrolisanom transakcijom ostvarili nakon alokacije dobiti po osnovu rutinskih aktivnosti, upotrebe sredstava i preuzimanja rizika - rezidualna analiza." (Poreska uprava, 2015.)

Tabela 5. Metoda podele dobiti

PREDNOSTI	**SLABOSTI**	**NAJBOLJE PRIMENJIVATI**
Nudi fleksibilnost uzimajući u obzir moguće unikatne faktore i okolnosti koji postoje u odnosima između povezanih preduzeća, a ne postoje kod nezavisnih preduzeća. Manje se oslanja na informacije o nezavisnim pravnim licima.	Moguće su teškoće u identifikovanju odgovarajućih poslovnih rashoda povezanih sa transakcijama i alokacijom rashoda između transakcija i ostalih aktivnosti povezanih preduzeća.	Transakcije gde obe strane imaju unikatno i vredno učešće (npr. koriste nematerijalnu imovinu). Visoko integrisane transakcije.

6. ZLOUPOTREBA TRANSFERNIH CENA

Transferne cene su postale područje gde se vrše mnoga krivična dela zato što su ljudi skloni da svoja kriminalna dela realizuju tamo gde se ona teže dokazuju. Problem dokazivanja ovakvih dela je u tome što se pred sudovima najlakše brane čvrsti ugovori kao izrazi saglasnosti dveju volja. Čest je slučaj da se u ovim ugovorima navede da učinak koji je predmet transfera nije do kraja završen, te da kupac mora da ga dorađuje, a sve to u nameri da se suptilnije predstave kriminalne radnje. Svrha ovakvih pravnih manipulacija jeste da se predmetni učinak učini neuporedivim u odnosu na iste robe na tržištu, tj. da se izbegne argumenat paritetnih disproporcija.

S' obzirom koliko je komplikovano izvesti dokazne argumente u ovakvim situacijama, potrebno je izvršiti prethodna ispitivanja koja treba da usmere analizu u pravom pravcu međutim problem je uvek u kriminalističkoj logici iznalaženja motiva zbog kojih bi transferne cene bile zloupotrebljene.

Polazna aksioma u dokazivanju zloupotrebe transfernih cena zasniva se na ostvarivanju koristi onih subjekata koji je mogu ostvariti, tj. to su vlasnici onog subjekta koji se javlja u poziciji majorizacije, dakle onog ko može da donese odluku o visini transfernih cena. Preciznije rečeno u pitanju su oni subjekti koji u momentu donošenja odgovarajuće upravljačke odluke upravljaju kompanijom koja može biti oštećena transfernim cenama.

Druga teza ovog pitanja je identifikacija subjekta koji može da ostvari korist iz tog posla.

U ovim radnjama oštećena strana može biti i država u slučaju da se izbegava plaćanje poreskih i drugih obaveza, ali i drugi partneri ako se na taj način uzima njihov deo dobiti.

Prva sumnja se otklanja tako što se na bilansne podatke o postojanju i stalne imovine i kapitala subjekta za koji postoji sumnja da je oštećena primenjuju privredni instrumenti onih regija ili država prema kojima su ciljani efekti transfernih cena. Ako se utvrdi da se tako može ostvariti manje poresko opterećenje, to znači da je politika transfernih cena zasnovana na izbegavanju poreskih obaveza tamo gde su one veće, a visina takve štete je ravna razlici koja se dobija kada se primene različiti privredni instrumenti.

U slučaju da je poreska stopa veća u zemlji prema kojoj se preko transfernih cena usmeravaju profiti, mala je verovatnoća da će se oni tamo prenositi. U forenzičkom smislu to može biti samo pretpostavka ali ne i čvrst dokaz jer se profit može preneti i u zemlje sa nepovoljnim poreskim stopama i na taj način se iskoristiti u druge svrhe ili se skloniti sa pozornice gde bi mogao biti pod lupom forenzičara.

Češći je slučaj da se efekti transfernih cena usmeravaju ka izigravanju partnera ili poverilaca odnosno ka nanošenju štete drugim licima i prisvajanju njihove imovine, tako da se mora izvršiti finansijska istraga transfernih cena u smislu određivanja subjekta koji se oštećuje takvom radnjom. Kod ove istrage utvrđuju se elementi štetne pravne radnje, a prethodno se testira bilans stanja tog subjekta da bi se steklo uverenje da li efekti transfernih cena pogađaju poverioce ili partnere.

Primer bilansa stanja jednog privrednog društva pre i posle transakcije koja je zasnovana na zloupotrebi transfernih cena:

Tabela 6. Bilans stanja pre transakcije u vezi sa transfernim cenama

Pozicija (kategorija)	Aktiva	Pasiva
Realna unovčiva imovina	1.350.000	
Obaveze		350.000
Kapital partnera „A”		270.000
Kapital partnera „B”		310.000
Kapital partnera „C”		240.000
Kapital partnera „D”		100.000
Kapital partnera „E”		20.000
Kapital partnera „F”		20.000
Kapital partnera „G”		20.000
Kapital partnera „H”		20.000
Ukupna vrednost kapitala		1.000.000
ZBIR BILANSA	1.350.000	1.350.000

Bilans uspeha u ovom primeru pokazuje da je dobit nakon oporezivanja 200.000 jedinica ili 20% u odnosu na vrednost trajnog kapitala i da ona još uvek nije prikazana u bilansu stanja.

(1.000.000*20%=200.000)

Tabela 7. Vlasnička struktura

Pozicija (kategorija)	Vrednost kapitala	Procentualna struktura %
Kapital partnera „A”	240.000	24
Kapital partnera „B”	270.000	27
Kapital partnera „C”	310.000	31
Kapital partnera „D”	100.000	10
Kapital partnera „E”	20.000	2
Kapital partnera „F”	20.000	2
Kapital partnera „G”	20.000	2
Kapital partnera „H”	20.000	2
Ukupna vrednost kapitala	1.000.000	100

Kada posmatramo vlasničku strukturu ovog subjekta primećujemo da partner „C” ima najveće mogućnosti da uspostavi majorizaciju pošto je njemu najlakše da uspostavi upravljačku koaliciju sa ostalim partnerima. Partner „C” ima najjače motive da se bori za fingiranje transfernih cena, ali uz dodatne uslove koji se između ostalog odnose i na sve druge koalicije. Uslov je da ovaj poslovni subjekat stupa u poslovne veze sa nekim drugim subjektom u kome on ima kapital i na taj način će dobiti veći profit putem transfera onog profita koji je ostvaren u ovom subjektu.

Primera radi, pretpostavimo da subjekti A i C imaju zajedničku kompaniju sa kojom stupaju u poslovne odnose i da oni mogu uticati na to da se transfernim cenama u njihovoj kompaniji transferuje 60.000 dinara iz subjekta koji se ovde koristi za ilustraciju.

Novi bilans stanja nakon raspodele dividend u ovom subjektu će imati sledeći oblik:

Prvi slučaj koji treba razmotriti je regularni slučaj kada je dobit pripala svim vlasnicima po regularnim transfernim cenama i kada se raspodela vrši na bazi realnog kapitala.

Tabela 8. Bilans stanja u slučaju korišćenja regularnih transfernih cena

Pozicija (kategorija)	Aktiva	Pasiva
Realna unovčiva imovina	1.550.000	
Obaveze		350.000
Kapital partnera „A”		288.000
Kapital partnera „B”		324.000
Kapital partnera „C”		372.000
Kapital partnera „D”		120.000
Kapital partnera „E”		24.000
Kapital partnera „F”		24.000
Kapital partnera „G”		24.000
Kapital partnera „H”		24.000
Ukupna vrednost kapitala		1.200.000
ZBIR BILANSA	1.550.000	1.550.000

U regularnim uslovima efekti ove transakcije po vlasnicima bi se mogli izraziti na sledeći način:

Tabela 9. Formiranje kapitala nakon iskazivanja dobiti

Pozicija (kategorija)	Vrednost kapitala	Pripadajuća dividenda	Ukupan kapital nakon iskazivanja dobiti
Kapital partnera „A”	240.000	48.000	288.000
Kapital partnera „B”	270.000	54.000	324.000
Kapital partnera „C”	310.000	62.000	372.000
Kapital partnera „D”	100.000	20.000	120.000
Kapital partnera „E”	20.000	4.000	24.000
Kapital partnera „F”	20.000	4.000	24.000
Kapital partnera „G”	20.000	4.000	24.000
Kapital partnera „H”	20.000	4.000	24.000
Ukupna vrednost kapitala	1.000.000	200.000	1.200.000

Drugi slučaj koji treba razmotriti da bi se prikazala složenost problema jeste slučaj kada su korišćene neregularne transferne cene tako da je dobit od 60.000 novčanih jedinica preneta drugom subjektu, i to onom koji se javlja u vlasništvu majoritetnih partnera, tako da preostala i iskazana dobit iznosi 140.000 novčanih jedinica.

To znači da će umesto 200.000 profit u ovom slučaju iznositi 140.000 novčanih jedinica jer su uticajni partneri kroz bilans uspeha već preuzeli 60.000 novčanih jedinica profita kompanije kao celine.

Nakon ovoga, dobija se sledeća bilansna pozicija:

Tabela 10. Bilans stanja u korišćenju neregularnih transfernih cena

Pozicija (kategorija)	Aktiva	Pasiva
Realna unovčiva imovina	1.490.000	
Obaveze		350.000
Kapital partnera „A”		273.600
Kapital partnera „B”		307.800
Kapital partnera „C”		353.400
Kapital partnera „D”		114.000
Kapital partnera „E”		22.800
Kapital partnera „F”		22.800
Kapital partnera „G”		22.800
Kapital partnera „H”		22.800
Ukupna vrednost kapitala		1.140.000
ZBIR BILANSA	1.490.000	1.490.000

Kada se prethodna pretpostavka primeni, znači da je transfernim cenama kroz umanjenje profita ove kompanije 60.000 novčanih jedinica profita preliveno u korist treće kompanije, tako da je onda logično pretpostaviti da je to kompanija koja je pod kontrolom nekog od subjekata – partnera u datom privrednom društvu, odakle je prelivanje izvršeno.

Kada se napravi pregled ekonomskog položaja u ovoj transakciji i prvo sagleda kapital prema prikazanom rezultatu od 140.000 novčanih jedinica (kolona 3), a potom se sagleda sa aspekta realno ostvarenog rezultata od 200.000 novčanih jedinica (prikazano u koloni 3+6), koji isključuje prelivanje 60.000 novčanih jedinica profita dobija se sledeće:

Tabela 11. Tabelarni prikaz štete nastale transfernim cenama

Oznaka partnera-vlasnika	Iznos vlasničkog kapitala pre transakcije	Iznos pripadaju će dobiti	Iznos vlasničkog kapitala po regularnom obračunu (2+3)	Visina vlasničkog kapitala posle transakcije -regularni obračun	Odliven profit zbog neregularno sti transfernih cena (5-4)
1	2	3	4	5	6
Kapital partnera „A”	240.000	33.600	273.600	288.000	14.400
Kapital partnera „B”	270.000	37.800	307.800	324.000	16.200
Kapital partnera „C”	310.000	43.400	353.400	372.000	18.600
Kapital partnera „D”	100.000	14.000	114.000	120.000	6.000
Kapital partnera „E”	20.000	2.800	22.800	24.000	1.200
Kapital partnera „F”	20.000	2.800	22.800	24.000	1.200
Kapital partnera „G”	20.000	2.800	22.800	24.000	1.200
Kapital partnera „H”	20.000	2.800	22.800	24.000	1.200
Ukupno	1.000.000	140.000	1.140.000	1.200.000	60.000

Navedena situacija pokazuje da je 60.000 novčanih jedinica profita preliveno u treću kompaniju, a da bi se procenila individualna korist koju su dva partnera imala iz ovog posla neophodno je da se prethodno utvrdi njihov vlasnički odnos u onoj kompaniji koja je transfernim cenama dobila profit ove kompanije. Pretpostaviće se da su oni u ovoj kompaniji imali kapitalne odnose u relacijama: partner A 40%, a partner C 60%.

Iz ove relacije se dolazi do zaključka da će u ovoj kompaniji partner A dobiti 40% prelivenog profita što čini vrednost od 24.000, a partner C 60% što čini vrednost od 36.000 novčanih jedinica.

U ovom slučaju forenzički dokazi su jasni kada stvari dođu do analize bilansa, ali su suviše složeni dok se ne utvrde kriterijumi za vrednovanje učinaka i dok se forenzički ne dokaže postojanje neregularnih paritetnih odnosa u transfernim cenama.

Pri izvođenju konačnih dokaza treba imati u vidu da su partneri A i C u privrednom društvu odakle je izvršen transfer dobiti već oštećeni, te da se njihova korist dobija nakon prebijanja pozitivnih efekata transfernih cena u drugom subjektu sa vrednošću štete koju su sami sebi naneli, tako da se u forenzičkom tumačenju ovih rezultata mora imati u vidu i ta činjenica, te se oni u konačnom saldu prikazuju na sledeći način:

Tabela 12. Bilansiranje salda koristi i šteta iz transfernih cena

Oznaka partnera-vlasnika	Odliven profit zbog neregularnosti transfernih cena	Korist partnera A i C	Konačan forenzički dokaz
1	2	3	4
Kapital partnera „A”	14.400	24.000	9.600
Kapital partnera „B”	16.200		-16.200
Kapital partnera „C”	18.600	36.000	17.400
Kapital partnera „D”	6.000		-6.000
Kapital partnera „E”	1.200		-1.200
Kapital partnera „F”	1.200		-1.200
Kapital partnera „G”	1.200		-1.200
Kapital partnera „H”	1.200		-1.200
Ukupno	60.000	60.000	0

Treba imati u vidu da subjekti koji vrše ove transakcije kao najjači kontraargument koriste podatke iz kolone 2 prethodne tabele koji pokazuju da su i oni oštećeni za:

A 14.400

C 18.600

Svega 33.000

Partneri A i C su oštećeni za 33.000 novčanih jedinica prelivenog kapitala, međutim oni su ostvarili korist od 60.000 novčanih jedinica, tako da sledi zaključak da šteta koju su pretrpeli ostali subjekti iznosi:

60.000-33.000=27.000

Šteta koju su pretrpeli pojedini subjekti prikazani je u sledećoj tabeli:

Tabela 13. Identifikacija i kvantifikacija šteta po partnerima

Naziv	Iznos
Kapital partnera „B”	21.000
Kapital partnera „D”	10.000
Kapital partnera „E”	2.000
Kapital partnera „F”	2.000
Kapital partnera „G”	2.000
Kapital partnera „H”	2.000
Ukupno	39.000

Ovo je konačan epilog zloupotrebe transfernih cena u slučaju kada najuticajniji partneri mogu da vode poslovnu politiku po kojoj putem transfernih cena prelivaju ostvareni profit složene kompanije u svoju korist.

6.1. Zloupotreba transfernih cena u slučaju kada one prouzrokuju gubitke

Prikazani primer je baziran na tezi da subjekat vrši transfer dobiti, odnosno da je zbog neregularnosti smanjen dobitak u jednoj kompaniji i prenesen u drugu kojoj po regularnom obračunu ne bi pripadao, a krajnja posledica ove transakcije je da se od strane oštećenih subjekata prisvaja deo njima pripadajuće dobiti. U pitanju je jak motiv za sporenje ovakvog ponašanja dominantnih partnera i za razbijanje njihove majorizacije, ali je ovaj motiv još jači ako se napravi konstrukcija u kojoj se drugim partnerima, manjinskim vlasnicima, odnosno opozicionerima oduzima čak i kapital. U tom slučaju visina gubitaka koji nastaju iz transfernih cena je toliko velika da se u celosti poništava ceo dobitak tog subjekta, pa se u finansijskim izveštajima kompanije kao celine iskazuje gubitak. To je drastično stanje u kom se manifestuje gruba zloupotreba upravljačkog uticaja i prenošenje profita iz jedne kompanije u drugu putem majorizacije. Sledeći primer predstavlja dokaz ovog stanja.

Tabela 14. Bilans stanja pre transakcije u vezi sa transfernim cenama

Pozicija (kategorija)	Aktiva	Pasiva
Realna unovčiva imovina	1.396.000	
Obaveze		350.000
Kapital partnera „A”		251.040
Kapital partnera „B”		282.420
Kapital partnera „C”		324.260
Kapital partnera „D”		104.600
Kapital partnera „E”		20.920
Kapital partnera „F”		20.920
Kapital partnera „G”		20.920
Kapital partnera „H”		20.920
Ukupna vrednost kapitala		1.046.000
Ukupno	1.396.000	1.396.000

U ovom slučaju pretpostavlja se da je ostali poslovni gubitak ove složene kompanije po tržišnim cenama 46.000 novčanih jedinica. To znači da će bilans stanja nakon toga imati sledeći oblik:

Tabela 15. Formalni bilans stanja nakon iskazivanja gubitka

Pozicija (kategorija)	Aktiva	Pasiva
Realna unovčiva imovina	1.350.000	
Obaveze eksterne		350.000
Ukupna vrednost kapitala na početku perioda		1.046.000
Gubitak tekuće godine (iskazan)	46.000	
ZBIR BILANSA	1.396.000	1.396.000

Tabela 16. Bilans stanja nakon iskazivanja gubitka – analitički

Pozicija (kategorija)	Aktiva	Pasiva
Realna unovčiva imovina	1.350.000	
Obaveze eksterne		350.000
Kapital partnera „A”		251.040
Kapital partnera „B”		282.420
Kapital partnera „C”		324.260
Kapital partnera „D”		104.600
Kapital partnera „E”		20.920
Kapital partnera „F”		20.920
Kapital partnera „G”		20.920
Kapital partnera „H”		20.920
Ukupna vrednost kapitala na početku perioda		1.046.000
Gubitak tekuće godine (iskazan)	46.000	
ZBIR BILANSA	1.396.000	1.396.000

Raspodela gubitka po partnerima je sledeća:

Tabela 17. Raspodela gubitka po partnerima

Pozicija (kategorija)	Vrednost kapitala	Gubitak	Vrednost kapitala posle pokrića gubitka
Kapital partnera „A”	251.040	11.040	240.000
Kapital partnera „B”	282.420	12.420	270.000
Kapital partnera „C”	324.260	14.260	310.000
Kapital partnera „D”	104.600	4.600	100.000
Kapital partnera „E”	20.920	920	20.000
Kapital partnera „F”	20.920	920	20.000
Kapital partnera „G”	20.920	920	20.000
Kapital partnera „H”	20.920	920	20.000
Ukupna vrednost kapitala	1.046.000	46.000	1.000.000

Kao što se može videti kapital ove kompanije je smanjen zato što je u njoj prikazan gubitak u situaciji kada je zapravo realno ostvaren pozitivan rezultat.

U ovakvim okolnostima dolazi se do zaključka da su zbog umanjenja kapitala štetu pretrpeli svi vlasnici u visini koja je iskazana u prethodnoj tabeli.

Problem je u tome što u konkretnom slučaju to nije jedini način da se pretrpi šteta jer se kao šteta javlja i prikriven pozitivan rezultat koji je odliven prema drugim privrednim društvima.

Ako se pretpostavi da bi regularan bilans uspeha iskazao pozitivan rezultat, odnosno dobit, od 75.600 novčanih jedinica, to znači da bi bilans ovog privrednog društva takođe iskazao dobit ostvarenu u regularnim okolnostima i imao bi sledeću strukturu:

Tabela 18. Bilans stanja u regularnim okolnostima

Pozicija (kategorija)	Aktiva	Pasiva
Realna unovčiva imovina	1.471.600	
Obaveze eksterne		350.000
Kapital partnera „A”		251.040
Kapital partnera „B”		282.420
Kapital partnera „C”		324.260
Kapital partnera „D”		104.600
Kapital partnera „E”		20.920
Kapital partnera „F”		20.920
Kapital partnera „G”		20.920
Kapital partnera „H”		20.920
Ukupna vrednost kapitala na početku perioda		1.046.000
Dobit tekuće godine		75.600
Ukupna vrednost kapitala na kraju perioda		1.121.600
ZBIR BILANSA	1.471.600	1.471.600

Tabela 19. Raspodela dobiti po subjektima

Pozicija (kategorija)	Vrednost kapitala	Dobitak	Kapital nakon iskazivanja dobiti
Kapital partnera „A”	251.040	18.144	269.184
Kapital partnera „B”	282.420	20.412	302.832
Kapital partnera „C”	324.260	23.436	347.696
Kapital partnera „D”	104.600	7.560	112.160
Kapital partnera „E”	20.920	1.512	22.432
Kapital partnera „F”	20.920	1.512	22.432
Kapital partnera „G”	20.920	1.512	22.432
Kapital partnera „H”	20.920	1.512	22.432
Ukupna vrednost kapitala	1.046.000	75.600	1.121.600

Ako se pretpostavi da bi ova kompanija realno iskazala profit od 75.600, a da je zapravo usled zloupotrebe transfernih cena iskazala gubitak od 46.000 novčanih jedinica, to znači da realna šteta koju su pretrpeli svi vlasnici kapitala iznosi:

75.600+46.000=121.600

Tabela 20. Prikaz kvantuma ukupne štete

Pozicija (kategorija)	Iskazani gubitak	Realni dobitak	Pretrpljena šteta svih vlasnika
Kapital partnera „A”	11.040	18.144	29.184
Kapital partnera „B”	12.420	20.412	32.832
Kapital partnera „C”	14.260	23.436	37.696
Kapital partnera „D”	4.600	7.560	12.160
Kapital partnera „E”	920	1.512	2.432
Kapital partnera „F”	920	1.512	2.432
Kapital partnera „G”	920	1.512	2.432
Kapital partnera „H”	920	1.512	2.432
Ukupno	46.000	75.600	121.600

Ako se nadalje pretpostavi da su koristi iz ove transakcije imali samo partneri A i B u proporcijama 50% - 50% to znači da će oni imati korist u visini od 121.600, ili svako po 60.800 novčanih jedinica.

Imajući u vidu da su oni pretrpeli i štetu, saldo konačnih efekata prelivanja profita između subjekata će izgledati ovako:

Tabela 21. Bilans stanja posle utvrđivanja rezultata u vezi sa efektima transfernih cena

Pozicija (kategorija)	Ukupna šteta	Ostvarene koristi	Saldo koristi i šteta
Kapital partnera „A”	29.184	60.800	31.616
Kapital partnera „B”	32.832	60.800	27.968
Kapital partnera „C”	37.696	0	-37.696
Kapital partnera „D”	12.160	0	-12.160
Kapital partnera „E”	2.432	0	-2.432
Kapital partnera „F”	2.432	0	-2.432
Kapital partnera „G”	2.432	0	-2.432
Kapital partnera „H”	2.432	0	- 2.432
Ukupno	121.600	121.600	0

Posledica ovakvog ponašanja je da su oni partneri koji su imali mogućnost da donose upravljačke odluke povećali svoj kapital na taj način što su neposredno prelivali tuđ kapital u svoju korist i ovakav rezultat je nastao samo zahvaljujući mogućnosti da se zloupotrebi odluka koju su oni fomalno legalno mogli da donesu i da joj daju privid legitimiteta.

Ovakve štete su direktne i neposredne, a u ovom slučaju je došlo do dvostrukog gubitka. Zapravo je zloupotrebom izvršeno oduzimanje profita u ovoj kompaniji, ali i deo kapitala putem gubitaka koje će pokrivati vlasnici onog subjekta iz kog je transfer izvršen.

Ako se stvari svode na individualizaciju odgovornosti i na precizno kvantifikovanje zaključci do kojih se dolazi imaju neke nedostatke koji istovremeno imaju i pravni i ekonomski karakter jer je u svim slučajevima dokazano da je štetu trpeo jedan subjekat, a da je korist transferovana ka drugom subjektu. Međutim kada se stvari svedu na personalitet vlasnika ovi zaključci se moraju promeniti jer su parteneri A i C, odnosno A i B, koji se pojavljuju kao prouzrokovači ovog krivičnog dela u kompaniji u kojoj su uspostavili majoritet, indirektno i sami pretrpeli štetu zbog toga što je i njihov kapital u njoj smanjen u odgovarajućem delu. Zaključak je da su oni u ovom slučaju ostavarili korist kao vlasnici jedne kompanije, ali su sebi naneli štetu kao vlasnicima druge kompanije.

Krajnje posledice zloupotrebe transfernih cena svodi se na to da se prisvoji tuđ profit na neregularan način. Prisvajanje se u ovom slučaju vršilo na prividno regularan i zakonit način, tako da se i tu nalazi tanana linija razdvajanja zakonitog od nezakonitog prisvajanja profita i prekrivanje kapitala između subjekata po tom osnovu.

7. STUDIJSKO – ISTRAŽIVAČKI RAD – Studija o transfernim cenama

Studija 1: Izveštaj o transfernim cenama u skraćenom obliku

U skladu sa pravilnikom o transfernim cenama izveštaj u skraćenom obliku poreski obveznik podnosi za transakcije sa povezanim licima, osim za zajmove i kredite, koje ispunjavaju jedan od sledećih uslova:

- da je transakcija sa povezanim licem jednokratna u godini za koju se podnosi poreski bilans i da njena vrednost nije veća od 8.000.000 dinara;
- da ukupna vrednost transakcija sa jednim povezanim licem u toku godine za koju se podnosi poreski bilans nije veća od 8.000.000 dinara.

Izveštaj u skraćenom obliku podnosi se za sve transakcije i sadrži podatke o svakoj od ovih transakcija, a naročito:

- opis transakcije;
- vrednost transakcije;
- povezano lice sa kojim je transakcija izvršena.

IZVEŠTAJ O TRANSFERNIM CENAMA U SKRAĆENOM OBLIKU

U skladu sa odredbom člana 2. stav 3. tačka 2) Pravilnika o transfernim cenama obveznik privredno društvo ,,XY" DOO Beograd, Beogradskih bataljona br. 20, PIB 108111111, MB 12345678 dostavlja izveštaj o transfernim cenama u skraćenom obliku za transakcije izvršene u toku 2014. godine sa povezanim licima: Preduzetnik Marko Vujnović PR pečatoreznica EKSPRES Mekenzijeva bb PIB 17777596 i MB 62753857, i
Preduzetnik Jovana Vujnović PR pečatoreznica STEMP Trebevička br. 10 ,PIB 115975322.
Navedeni preduzetnici obaveze za porez plaćaju paušalno.

Obveznik ,,XY" DOO BEOGRAD povezano je sa preduzetnikom Markom Vujnovićem na osnovu činjenice da je suprug osnivača, i sa preduzetnikom Jovanom Vujnović na osnovu činjenica da je ćerka osnivača.

Obveznik ,,XY" DOO BEOGRAD i sa njim povezana lica u toku 2014. godine imali su sledeće transakcije:

Obveznik ,,XY" DOO Beograd izvršilo je promet materijala za izradu pečata na veliko i izdao sledeće račune povezanom licu Preduzetnik Marko Vujnović PR pečatoreznica EKSPRES:

- RN 002000001 od 26.05.2014.,
- RN 002000009 od 26.08.2014.,
- RN 002000014 od 22.09.2014. ,
- RN 002000028 od 20.10.2014.,
- RN 002000034 od 28.10.2014.,
- RN 002000043 od 04.11.2014.,
- RN 002000054 od 18.11.2014.,
- RN 002000062 od 01.12.2014. i
- RN 002000069 od 13. 12.2014. godine u ukupnom iznosu bez PDV-a 113.023,08 sa pdv-

om 135.627,64 dinara.

Obveznik ,,XY" DOO Beograd izvršilo je promet materijala za izradu pečata na veliko i izdalo sledeće račune povezanom licu Preduzetnik Jovana Vujnović PR pečatoreznia STEMP P:

- RN 002000002 od 26.05.2014.,
- RN 002000005 od 06.06.2014.,
- RN 002000007 od 17.06.2014.,
- RN 002000012 od 15.09.2014.,
- RN 002000017 od 02.10.2014., i
- RN 002000075 od 24.12.2014. godine u ukupnom iznosu od 85.807,26 bez PDV-a i 102.968,65 sa PDV-om.

Na osnovu poslovanja sa ova dva povezana lica obveznik ,,XY" DOO ostvario je ukupan prihod u iznosu od 198.830.34 dinara.

Studija 2: Izveštaj o transfernim cenama

Prema Pravilniku o transfernim cenama studija o transfernim cenama treba da sadrži sledeću dokumentaciju:

1. analizu grupe povezanih lica kojoj pripada obveznik;
2. analizu delatnosti;
3. funkcionalnu analizu;
4. izbor metoda za proveru usklađenosti transfernih cena sa cenama utvrđenim po principu ,,van dohvata ruke";
5. zaključak;
6. priloge.

Uvod

Revizorska kuća ,,Revizor doo" Beograd angažovana je da izgradi studiju transfernih cena za poslovnu 2013. godinu poreskog obveznika Privredno društvo za proizvodnju i promet Lighting d.o.o. Smederevo (u daljem tekstu: ,,Društvo") i sačini izveštaj o transfernim cenama.

Izveštaj o transfernim cenama pripremljen je u skladu sa Zakonom o porezu na dobit pravnih lica i Pravilnikom o transfernim cenama i metodama koje se po principu ,,van dohvata ruke" primenjuju kod utvrđivanja cene transakcija među povezanim licima.

Svrha ovog Izveštaja je da identifikuje transakcije između Društva i njegovih povezanih lica koje su se odvijale u 2013. godini, kao i da dokumentuje usklađenost cena iz ovih transakcija sa cenama formiranim u skladu sa principom ,,van dohvata ruke". Izveštaj je namenjen Društvu koje je kao poreski obveznik dužno da uz Poreski bilans priloži dokumentaciju o transfernim cenama.

Analiza grupe povezanih lica

I Opšte informacije o društvu

Poreski obveznik Privredno društvo za proizvodnju Lighting d.o.o. Smederevo osnovano je 28. juna 2005. godine od strane društva Lighting System Italija i rešenjem Agencije za privredne

subjekte BD. 88834/2005 od 18. avgusta 2005. godine upisano je u Registar privrednih subjekata. Dana 08. januara 2007. godine donet je novi osnivački akt u formi Ugovora o osnivanju privrednog društva za proizvodnju i promet Lighting d.o.o. Smederevo, kojim je uređeno povećanje osnovnog kapitala od strane osnivača Lighting System Italija kao i pristupanje novog člana Društvu – Petra Petrovića iz Beograda u svojstvu člana sa udelom od 5% u osnovnom kapitalu.

Na osnovu Ugovora o osnivanju određen je osnovni kapital Društva u ukupnom iznosu od 849.602,29 evra koji je u celini upisan, uplaćen i unet od strane članova Društva. Član Društva Lighting System Italija, uneo je ulog u iznosu od 806.642,18 evra koji se sastoji od novčanog uloga u iznosu od 100.000,00 evra i nenovčanog uloga u iznosu od 706.642,18 evra po osnovu čega društvo Lighting System Italija ima udeo od 95% u vlasničkoj strukturi Društva. Član Društva Petar Petrović uneo je u Društvo ulog u iznosu od 42.860,11 evra koji se sastoji od novčanog uloga u iznosu od 500,00 evra i nenovčanog uloga u iznosu od 42.360,11 evra na osnovu čega je stekao udeo od 5% u vlasničkoj strukturi Društva. Ugovorom o prenosu upravljačkih prava od 04. jula 2011. godine izvršen je prenos upravljačkih prava sa prenosioca upravljačkih prava Petra Petrovića na Mariju Marković kao izvršioca upravljačkih prava što je u vidu zabeležbe, dana 07. jula 2011. godine, upisano u Registar privrednih društava.

Prema važećim osnivačkim aktima Društva, organi Društva su Skupština i Direktor. Skupština Društva može posebnom odlukom imenovati i internog revizora iz reda nezavisnih stručnjaka koji ispunjavaju uslove utvrđene Zakonom o reviziji. Kao pretežna delatnost kojom se Društvo bavi utvrđena je delatnost pod šifrom 2740 – Proizvodnja opreme za osvetljenje.

Sedište Duštva nalazi se u Smederevu, ulica Majora Gavrilovića 10. Matični broj Društva je 20099001, a PIB 108987123.

Prema kriterijumima za razvrstavanje, u skladu sa članom 7. Zakona o računovodstvu i reviziji („Sl. glasnik RS" BR. 46/2006, 111/2009 i 99/2011 – dr. zakon), Društvo je bilo razvrstano kao malo pravno lice za 2013. godinu.

Pregled ključnih finansijskih pokazatelja poslovanja u prethodne četiri poslovne godine dat je u sledećoj tabeli:

OPIS	31.12.2013.	31.12.2012.	31.12.2011.	31.12.2010.
Ukupna aktiva	244.039	215.469	177879	189511
Ukupni kapital	15.666	15249	14618	14066
Osnovni kapital	72.697	72697	72697	72697
Neraspoređeni dobitak	317	531	452	-
Gubitak do visine kapitala	57348	57979	57531	58531
Poslovni prihodi	96735	91232	92866	47395
Neto dobitak	317	531	452	-
Neto gubitak	-	-	-	23808
Broj Zaposlenih	26	28	29	30

II Opšte informacije o grupi i povezanim licima

U skladu sa članom 59. Zakona, licem povezanim sa obveznikom smatra se ono fizičko ili pravno lice u čijim se odnosima sa obveznikom javlja mogućnost kontrole ili značajnijeg uticaja na poslovne odluke. Smatra se da mogućnost kontrole nad obveznikom postoji u slučaju posrednog ili neposrednog posedovanja najmanje 25% akcija ili udela, odnosno 25% glasova u obveznikovim organima upravljanja. Osim navedenog, licem povezanim sa obveznikom smatra se i ono pravno lice u kome ista lica (ne)posredno učestvuju u upravljanju, kontroli i kapitalu kao i kod obveznika, zatim (van)bračni drug, potomci, usvojenici i potomci usvojenika, roditelji, usvojioci, braća i sestre i njihovi potomci, dedovi i babe i njihovi potomci, braća, sestre i roditelji (van)bračnog druga lica povezanog sa obveznikom, ali i svako nerezidentno pravno lice iz jurisdikcije sa preferencijalnim poreskim sistemom.

U kontekstu finansijskog izveštavanja, pod grupom preduzeća podrazumevaju se matično društvo i sva njegova zavisna i zajednička preduzeća nad kojima ono poseduje kontrolu, odnosno zajedničku kontrolu. Ukoliko preduzeće poseduje kontrolu nad drugim preduzećem, odnosno ima status matičnog društva, ima obavezu da sastavi konsolidovani finansijski izveštaj grupe kao jedinstvene celine, i u tom izveštaju konsoliduje sva svoja ne samo zavisna, već i zajednička i pridružena preduzeća.

Društvo posluje u okviru grupe koju objedinjuje kompanija Lighting System Italija, koja u kapitalu Društva ima udeo od 95%, dok se preostalih 5% odnosi na udeo člana Petra Petrovića iz Beograda, JMBG 0411970710404.

Društvo Lighting System Italija, osnovano je 1962. godine i od tada predstavlja lidera na tržištu rasvete i u proizvodnji elektromaterijala. Politika poslovanja koja omogućava kvalitet proizvoda i dinamičan rast i razvoj zasniva se na modernim tehnologijama koje Društvo koristi kao i visoko specijalizovanom kadru koji je angažovan na izradi proizvoda, njihovom planiranju, dizajnu i proizvodnji. Društvo raspolaže raznovrsnim asortimanom proizvoda koji su namenjeni stambenoj arhitekturi kao i industrijskom i komercijalnom sektoru. Matično društvo Lighting System Italija ostvaruje značajnu saradnju sa jednim od najvećih komercijalnih i industrijskih dobavljača opreme za osvetljenje, društvom Versalux Lighting New Zealand, čime svoje poslovanje širi i na tržišta Australije i Novog Zelanda.

Analiza delatnosti

U skladu sa Zakonom o klasifikaciji delatnosti („Sl.glasnik Republike Srbije“ br.104/2009) i Uredbom o klasifikaciji delatnosti („Sl.glasnik Republike Srbije“ br. 54/2010), delatnost koju obavlja Društvo pripada sektoru C – Prerađivačka industrija, Oblast 27- Proizvodnja električne opreme, Grani 27.4 – Proizvodnja opreme za osvetljenje, Grupi 27.40- Proizvodnja opreme za osvetljenje.

Prema važećim osnivačkim aktima Društva, pored pretežne delatnosti, Društvo može obavljati i druge delatnosti uključujući i spoljnotrgovinsku delatnost, ukoliko za to ispunjava uslove predviđene zakonom. Takođe, Društvo može promeniti delatnost, a odluku o promeni delatnosti donosi direktor.

Najznačajniji partneri sa kojima Društvo posluje su:

- Privredni subject 1
- Privredni subject 2
- Privredni subject 3
- Privredni subject 4.

Kratak pregled osnovnih rizika sa kojima se Društvo susreće u poslovanju :

- Tržišni rizik – Društvo je izloženo riziku promene uslova na tržištima na kojima posluje, uticaju konkurencije od strane preduzeća koja posluju u istoj grani i, s tim u vezi, mogućnostima prodaje istog ;
- Kreditni rizik – Društvo je izloženo kreditnom riziku, odnosno riziku nenaplativosti određenih potraživanja za izvršene poslove, budući da opšta situacija dovodi do toga da su mnoga društva u nemogućnosti da u predviđenom roku izmire ugovorene obaveze ;
- Devizni rizik – Društvo je izloženo riziku promene deviznog kursa budući da ima kako potraživanja, tako i obaveze u stranim valutama ;
- Rizik zastarelosti zaliha – Društvo je izloženo eventualnom riziku zastarelosti i sporog obrta zaliha proizvoda koje proizvodi, usled nemogućnosti distribucije istih na tržištu i pada tražnje za proizvodima iz prodajnog asortimana i dr ;
- Rizik zemlje – Društvo je izloženo potencijalnom riziku tržišta, budući da matično društvo poslovanje obavlja na teritoriji Italije, koja je članica EU. Poslovanje na tržištu EU odvija se u različitim okolnostima od poslovanja tržišta van EU, te postoji rizik promene opštih ulova poslovanja sa aspekta uvoza i izvoza između članica grupe.

Funkcionalna analiza

U skladu sa odredbama Pravilnika o transfernim cenama, funkcionalna analiza odnosa Društva sa povezanim licima izvršena je na nivou vrste transakcije, za svako pojedinačno povezano lice sa kojim je ukupna vrednost transakcija u 2013. godini bila veća od vrednosti prometa za koju je zakonom koji uređuje porez na dodatu vrednost propisana obaveza evidentiranja poreza na dodatu vrednost.

Budući da sa ostalim članovima grupe Društvo nije ostvarilo nijedan vid transakcije u 2013. godini, predmet studije o transfernim cenama će biti samo transakcije ostvarene sa matičnim društvom Lighting System Italija.

I Transakcije sa društvom Lighting System Italija

1. Transakcije po osnovu prodaje proizvoda

Društvo vrši prodaju različitih vrsta svetiljki i reflektora za spoljnu i unutrašnju rasvetu matičnom društvu Lighting System Italija. Iz raznovrsnog prodajnog asortimana Društva, proizvodi koji se najčešće prodaju su :

- Reflektori i kućišta reflektora
- Svetiljke i kućišta svetiljki

- Montažne ploče.

Pošto se radi o transakcijama koje nisu zasnovane na ugovornom odnosu svakoj transakciji prodaje proizvoda prethodi pismena narudžbenica izdata Društvu od strane matičnog društva Lighting System Italija, kao kupca, koja ukazuje na vrstu, količinu i cenu proizvoda. Na taj način matično društvo izražava svoje namere u pogledu potrebnog proizvodnog asortimana kao i cena samih proizvoda.

Nakon što prihvati narudžbenicu, Društvo vrši isporuku proizvoda na određeni dan koji je označen na narudžbenici. Ukoliko se očekuje zakašnjenje u isporuci, Društvo je obavezno da o tome u pisanoj formi obavesti matično društvo sa navođenjem kada će biti u mogućnosti da ispuni obaveze. U okviru svake fakture, pored osnovnih elemenata, navodi se i broj narudžbenice na osnovu koje se isporučuju odgovarajući proizvodi. Rok plaćanja je 60 dana od dana isporuke.

Kada je reč o preovlađujućim rizicima, Društvo je u predmetnom poslu bilo izloženo kreditnom riziku nenaplativosti određenih potraživanja, deviznom riziku s obzirom da su potraživanja iskazana u stranoj valuti kao i riziku zemlje budući da matično društvo poslovanje obavlja na teritoriji Italije koja je članica EU i da su različite okolnosti poslovanja izvan tržišta EU.

2. Transakcije po osnovu pružanja usluga

Društvo je u toku 2013. godine realizovalo kontrolisane transakcije po osnovu pružanja usluga projektovanja i dizajniranja alata potrebnih za proizvodnju novih tipova svetiljki, a sve u cilju pružanja podrške poslovnim i prodajnim aktivnostima matičnog društva Lighting System Italija.

Kada je reč o preovlađujućim rizicima kojima je Društvo bilo izloženo u predmetnom poslu, pre svega, bio je prisutan rizik neizvršenja ugovorenih obaveza u predviđenom roku. Pored toga, Društvo je u određenoj meri bilo izloženo i valutnom riziku.

3. Transakcije po osnovu nabavke repromaterijala

Repromaterijal koji je neophodan u proizvodnji svetiljki i reflektora Društvo nabavlja od matičnog društva Lighting System Italija. U pitanju su razne vrste repromaterijala kao što su:

- čelični lim
- lim INOX
- izolacioni disk
- matica mesingana
- kondenzator
- prigušnica
- montažna ploča i mnogi drugi.

Pre same nabavke, Društvo pristupa analizi stanja repromaterijala i na taj način dolazi do informacija koje količine i vrste repromaterijala su potrebne, kako bi se realizovala proizvodnja planiranih proizvoda. Budući da ova vrsta kontrolisane transakcije nije zasnovana na ugovornom odnosu, Društvo dostavlja dobavljaču pismenu porudžbenicu na osnovu koje dobavljač ispostavlja ponudu. Isporuka repromaterijala od strane matičnog društva se vrši na osnovu prihvatanja ponude od strane Društva. S obzirom da Društvo poseduje carinski magacin, dešava se neretko da repromaterijal koji se uvozi bude smešten u okviru istog i da se, u zavisnosti od

potreba, carini deo po deo. Cena se utvrđuje u EUR-ima i formira se za svaku pojedinačnu isporuku, a kompenzacija je označena kao vid plaćanja u okviru svake fakture.

Kada je reč o preovlađujućim rizicima Društvo je, u predmetnom poslu, u određenoj meri bilo izloženo tržišnom i deviznom riziku.

4. Transakcije po osnovu pozajmica

U 2013. godini Društvo je imalo evidentiranu obavezu prema matičnom društvu Lighting System Italija u iznosu od 29.374.693,58 dinara. Sve transakcije su realizovane na osnovu zaključenih ugovora kojima je Društvu omogućena finansijska pomoć od strane osnivača bez uvećanja osnovnog kapitala, bez obaveze plaćanja kamate na odobrena novčana sredstva i to:

1. Ugovor o zajmu zaključen dana 20.07.2007. godine, kojim je odobren iznos od 100.000,00 evra

2. Ugovor o zajmu zaključen dana 20.08.2010. godine, kojim je odobren iznos od 85.000,00 evra.

Izbor metoda za proveru usklađenosti transfernih cena

I Transakcije sa Društvom Lighting System

1. Transakcije po osnovu prodaje proizvoda

Društvo je tokom 2013. godine realizovalo transakcije po osnovu prodaje reflektora i svetiljki i ostalih proizvoda iz raznovrsnog prodajnog asortimana matičnom društvu Lighting System Italija.

Imajući u vidu da je Društvo tokom 2013. godine u manjem obimu realizovalo transakcije sa poslovnim partnerima koji u skladu sa Zakonom imaju status nepovezanih lica sa Društvom i da ne postoje javno dostupni pouzdani podaci o cenama za navedene vrste proizvoda (podaci o cenama drugih prodavaca istih proizvoda u inostranstvu nisu javno dostupni), nisu ispunjeni uslovi za primenu metode uporedive cene. Uobičajeno se smatra da navedeni metod predstavlja najdirektniji i najpouzdaniji način za utvrđivanje ispunjenosti principa ,,van dohvata ruke" u kontrolisanim transakcijama, uz ispunjenje pretpostavki za njegovu primenu.

Usled nemogućnosti primene metode uporedive cene, izvršena je analiza u cilju ispitivanja mogućnosti i celishodnosti primene ostalih raspoloživih metoda za proveru usklađenosti transfernih cena sa cenama „van dohvata ruke". Imajući u vidu prirodu transakcije, u skladu sa smernicama iz Pravilnika o transfernim cenama, odabrana je metoda transakcione neto marže. Prema Pravilniku o transfernim cenama, za one vrste transakcija u kojima obveznik obavlja proizvodne aktivnosti, preporučuje se primena metode transakcione neto marže, pri čemu se marža računa kao odnos operativnog rezultata i operativnih troškova. Prilikom utvrđivanja transakcione neto marže uzimaju se u obzir samo oni operativni prihodi i rashodi koji se direktno ili indirektno odnose na transakciju i to u meri u kojoj su doprineli ostvarenju neto dobiti u toj transakciji.

Prilikom primene metode transakcione neto marže upoređuju se transakcione neto marže koje Društvo ostvaruje u transakcijama sa povezanim licima sa transakcionim neto maržama koje su

ostvarene u uporedivim transakcijama sa nepovezanim licima. Da bi se transakcija smatrala uporedivom, troškovna osnova na koju se dodaje marža mora biti utvrđena na isti način u transakciji iz koje je proistekla transferna cena u transakciji sa nepovezanim licima.

2. Transakcije po osnovu pružanja usluga

Društvo je u toku 2013. godine matičnom društvu pružalo usluge projektovanja i dizajniranja raznih vrsta alata potrebnih u proizvodnji reflektora i svetiljki.

Imajući u vidu da Društvo tokom 2013. godine nije realizovalo istovrsne transakcije sa poslovnim partnerima koji u skladu sa Zakonom imaju status nepovezanih lica sa Društvom i da ne postoje javno dostupni pouzdani podaci o cenama za navedene vrste usluga nisu ispunjeni uslovi za primenu metode uporedive cene. Usled nemogućnosti primene metode uporedive cene primenjena je metoda transakcione neto marže.

3. Transakcije po osnovu nabavke repromaterijala

Društvo je u toku 2013. godine realizovalo transakcije po osnovu nabavke repromaterijala iz prodajnog asortimana matičnog društva Lighting System Italija.

Imajući u vidu da Društvo tokom 2013. godine nije realizovalo istovrsne transakcije sa poslovnim partnerima koji u skladu sa Zakonom imaju status nepovezanih lica sa Društvom i da ne postoje javno dostupni pouzdani podaci o cenama za navedene vrste usluga nisu ispunjeni uslovi za primenu metode uporedive cene.

Imajući u vidu prirodu transakcije, odnosno činjenicu da Društvo najpre nabavlja repromaterijal od matičnog društva, potom isti upotrebljava u proizvodnji gotovih proizvoda koje na kraju prodaje matičnom društvu kao i nepovezanim licima, dolazi se do zaključka da bi se stavljanjem u odnos prihoda od prodaje proizvoda umanjenih za utrošeni repromaterijal i prihoda od prodaje proizvoda, dobila bruto marža kojom bi se, u konkretnom slučaju, moglo utvrditi da li su transferne cene po osnovu kontrolisane transakcije odnosno nabavke repromaterijala u skladu sa tržišnim cenama.

4. Transakcije po osnovu pozajmica

Društvo je u 2013. godini imalo evidentiranu obavezu prema matičnom društvu Lighting System Italija po osnovu zaključenih ugovora o pozajmicama iz ranijih godina, u kojima se Društvo javlja kao zajmoprimac.

Budući da je Ministar finansija Pravilnikom o kamatnim stopama za koje se smatra da su u skladu sa principom „van dohvata ruke" („Sl. glasnik RS" br. 17/2014) propisao kamatne stope za 2013. godinu za koje se smatra da su „van dohvata ruke", za analizu transfernih cena po kojima su realizovane transakcije po osnovu pozajmica korišćen je metod uporedive cene.

Zaključak

U zaključku studije transfernih cena prikazani su rezultati sprovedenih analiza usklađenosti transfernih cena Društva u 2013. godini sa cenama formiranim po principu „van dohvata ruke", ostvarene sa matičnim društvom Lighting System Italija, za svaku vrstu realizovane ponaosob,

kao i konačan zaključak studije na nivou Društva, u vidu podataka koje je potrebno prikazati u Poreskom bilansu za 2013. godinu.

I Transakcije sa društvom Lighting System Italija

1. Transakcije po osnovu prodaje proizvoda

Društvo je tokom 2013. godine realizovalo kontrolisane transakcije po osnovu prodaje proizvoda matičnom društvu Lighting System Italija. Prilikom analize cena i uslova po kojima su se navedene transakcije realizovale u 2013. godini korišćen je metod ransakcione neto marže.

Ovaj racio obračunava se kada se primeni sledeća formula:

transakciona neto marža=operativni rezultat/operativni troškovi*100

Metod transakcione neto marže podrazumeva da se, prilikom utvrđivanja neto marže koju je obveznik studije transfernih cena ostvario u kontrolisanoj transakciji, po pravilu uzimaju u obzir oni operativni prihodi i operativni rashodi koji se direktno ili indirektno odnose na tu transakciju, u meri u kojoj su doprineli ostvarivanju rezultata u toj transakciji. Prilikom utvrđivanja operativnih rashoda koji se odnose na kontrolisanu transakciju i koji su doprineli ostvarivanju rezultata u istoj, ustanovljeno je da se značajan deo operativnih rashoda odnosi na troškove koji su nastali upotrebom repromaterijala koji je nabavljen od matičnog društva. Kako bi se, u navedenom slučaju, na što precizniji način utvrdilo da li su cene iz transakcije koja se zasniva na prodaji proizvoda matičnom društvu u skladu sa tržišnim cenama, neophodno je da se iz operativnih rashoda izuzmu troškovi repromaterijala budući da je predmetni repromaterijal nabavljen od matičnog društva i da su troškovi nastali njegovom upotrebom zapravo troškovi iz kontrolisane transakcije koji će kao takvi posebno biti analizirani kod kontrolisane transakcije koja se odnosi na nabavku repromaterijala.

Usled ispunjenosti uslova za primenu interne uporedive transakcione neto marže izvršen je obračun transakcione neto marže koju je Društvo ostvarilo u transakcijama koje su se odvijale pod uporedivim uslovima sa nepovezanim licima. Na bazi sprovedenih analiza i izvršenih kalkulacija, utvrđena je interna transakciona neto marža. U narednoj tabeli biće pokazan rezultat izvršenog obračuna (podaci su u hiljadama dinara):

Poslovni rezultat	10.363
Operativni troškovi (bez utrošenog repromaterijala)	11.155
Transakciona neto marža	92.90%

U cilju analize usklađenosti transfernih cena po kojima su se u 2013. godini realizovale transakcije po osnovu prodaje proizvoda matičnom društvu, u sledećem koraku bilo je potrebno utvrditi transakcionu neto maržu koju je Društvo ostvarilo po osnovu ovih kontrolisanih transakcija. Obračun transakcione neto marže koju je Društvo ostvarilo u 2013. godini izvršen je uzimajući u obzir prirodu transakcije, raspoloživost i pouzdanost neophodnih podataka za analizu, kao i prirodu i pouzdanost korišćenih pretpostavki. U narednoj tabeli biće pokazan rezultat izvršenog obračuna (podaci su u hiljadama dinara):

Poslovni rezultat	26.165
Operativni troškovi (bez utrošenog repromaterijala)	28.037
Transakciona neto marža	93.32%

Na osnovu interno uporedive transakcione neto marže, utvrđena je razlika u ceni i u navedenom slučaju, može se zaključiti da su transferne cene po kojima je Društvo realizovalo kontrolisanu transakciju po osnovu prodaje proizvoda matičnom društvu više od tržišnih.

Drugim rečima, razlika između prihoda transfernih cena i prihoda utvrđenih primenom principa „van dohvata ruke" je pozitivna. U skladu sa odredbama Zakona, u navedenom slučaju ne vrši se korekcija poreske osnovice.

r.br.	Opis	Iznos
1.	Obračunati prihodi po osnovu transfernih cena	54.402.126,34
2.	Korekcija prihoda po osnovu transfernih cena	0,00

2. Transakcije po osnovu pružanja usluga

Tokom 2013. godine Društvo je sa matičnim društvom Lighting System Italija, realizovalo kontrolisane transakcije po osnovu usluga koje se odnose na projektovanje i dizajniranje raznih vrsta alata koji se koriste u proizvodnji reflektora i svetiljki, te ih je u kontekstu analize usklađenosti transfernih cena sa cenama po principu „van dohvata ruke" opravdano analizirati primenom objedinjenog pristupa. Prilikom analize korišćen je metod transakcione neto marže.

Identifikacija uporedivih privrednih društava čije su transakcione neto marže korišćene u analizi vršena je pretragom dostupnih baza podataka o privrednim društvima registrovanim u Republici Srbiji. Kao osnovni kriterijum za njihovu selekciju korišćena je vrsta delatnosti kojom se ova društva bave, kao zahtev da ista ne posluju sa povezanim licima u kontekstu Zakona.

Na bazi sprovedenih analiza, odabran je uzorak od šest uporedivih privrednih društava registrovanih na teritoriji Republike Srbije, koja se bave specijalizovanim dizajnerskim delatnostima, odnosno uslugama projektovanja i dizajniranja. Za odabrana privredna društva izvršen je obračun transakcionih neto marži.

Naziv	Prosečna transakciona neto marža za period 2011.-2013.
Privredno društvo 1	83,07%
Privredno društvo 2	114,94%
Privredno društvo 3	369,26%
Privredno društvo 4	3,73%
Privredno društvo 5	100,46%
Privredno društvo 6	362,77%

Minimum	3,73%
Prvi kvartal	83,07%
Medijana	100,46%
Treći kvartal	362,77%
Maksimum	369,26%

Eliminacijom podataka koji se nalaze ispod prvog i iznad trećeg kvartala utvrđen je interkvartalni raspon transakcionih neto marži od 83,07% do 362,77%.

U cilju analize usklađenosti transfernih cena po kojima su se u 2013. godini realizovale transakcije po osnovu pružanja usluga projektovanja matičnom društvu, u sledećem koraku bilo je potrebno utvrditi transakcionu neto maržu koju je Društvo ostvarilo po osnovu ovih kontrolisanih transakcija.

Poslovni rezultat	4.798
Poslovni rashodi	3.463
Transakciona neto marža	138,53%

Kako je transakciona neto marža koju je Društvo ostavarilo u navedenim kontrolisanim transakcijama u okviru identifikovanog interkvartalnog raspona ne vrši se korekcija poreske osnovice.

r.br.	Opis	Iznos
1.	Obračunati prihodi po osnovu transfernih cena	8.262.493,50
2.	Korekcija prihoda po osnovu transfernih cena	0,00

3. Transakcije po osnovu nabavke repromaterijala

Na bazi sprovedenih analiza, odabran je uzorak od pet uporedivih privrednih društava registrovanih na teritoriji Republike Srbije, koja se bave proizvodnjom opreme za osvetljenje.

Na bazi sprovedenih analiza i izvršenih kalkulacija, utvrđen je interkvartalni raspon prosečnih bruto marži ovih privrednih društava, koji je prikazan u sledećoj tabeli:

Minimum	41,68%
Prvi kvartal	41,68%
Medijana	58,71%
Treći kvartal	60,31%
Maksimum	99,79%

Eliminacijom podataka koji se nalaze ispod i iznad trećeg kvartala utvrđen je interkvartalni raspon bruto marži od 41,68% do 60,31%.

U cilju analize usklađenosti transfernih cena po kojima su se u 2013. godini realizovale transakcije po osnovu nabavke repromaterijala od matičnog društva, u sledećem koraku bilo je potrebno utvrditi internu bruto maržu koja je ostvarena po osnovu ovih kontrolisanih transakcija.

Prihodi od prodaje proizvoda (nepovezanim licima)	21.717
Troškovi materijala (repromaterijal)	15.136
Bruto marža	30,30%

Na osnovu navedenog, transferne cene po kojima je Društvo realizovalo kontrolisane transakcije po osnovu nabavke repromaterijala bile su više od tržišnih, odnosno razlika koja je nastala između rashoda transfernih cena i rashoda koji su utvrđeni sa principom ,,van dohvata ruke" je pozitivna. U skladu sa odredbama Zakona, u navedenom slučaju vrši se korekcija poreske osnovice.

r.br.	Opis	Iznos
1.	Obračunati rashodi po osnovu transfernih cena	15.137.495,00
2.	Korekcija rashoda po osnovu transfernih cena	6.172.269,97

4. Transakcije po osnovu pozajmica

Društvo je u 2013. godini imalo evidentiranu obavezu prema matičnom društvu po osnovu zaključenih ugovora o pozajmici iz ranijih godina. Imajući u vidu da su u pitanju pozajmice od strane osnivača kojima je Društvu omogućena finansijska pomoć i da su navedene transakcije realizovane na osnovu ugovora kojima nije predviđena kamata na pozajmljena sredstva,

zaključuje se da opisane transakcije nisu uticale na bilans uspeha, odnosno na osnovicu za oporezivanje, tako da nije potrebno izvršiti korekciju poreske osnovice.

II Zaključak

Na osnovu iznetih zaključaka o ukupnim iznosima korekcija transfernih cena po osnovu transakcija sa matičnim društvom, u nastavku je dat sumarni prikaz efekata utvrđenih korekcija po osnovu transfernih cena na Poreski bilans Društva za 2013. godinu:

r.br.	Pozicija	Dinara
V	Rashodi i prihodi po osnovu transfernih cena (osim kamata na zajmove, odnosno kredite)	
44.	Obračunati troškovi po osnovu transfernih cena	15.137.496,00
45.	Obračunati troškovi po osnovu transfernih cena za koje se podnosi izveštaj u skraćenom obliku	0,00
46.	Obračunati prihodi po osnovu transfernih cena	62.664.619,80
47.	Obračunati prihodi po osnovu transfernih cena za koje se podnosi izveštaj u skraćenom obliku	0,00
VI	Rashodi i prihodi po osnovu kamata na zajmove, odnosno kredite između povezanih lica	
48.	Obračunati rashodi po osnovu kamata („na dohvat ruke”) na zajmove, odnosno kredite dobijene od povezanih lica	0,00
49.	Obračunati rashodi po osnovu kamata („na dohvat ruke”) na zajmove, odnosno kredite odobrene povezanim licima	0,00
VII	Korekcija rashoda i prihoda po osnovu transfernih cena, uključujući i kamate na zajmove odnosno kredite između povezanih lica	
50.	Zbir konačnih korekcija (rashoda i prihoda) po osnovu transakcija sa svim pojedinačnim povezanim licima utvrđen u zaključku dokumentacije o transfernim cenama	66.172.269,97

8. ZAKLJUČAK

U svetu postoji veliki broj različitih socijalnih problema koji su nastali usled neodgovornog ponašanja pojedinaca, preduzeća i država. Praćenjem socijalnih problema, dolazimo do toga da neodgovorno poslovanje preduzeća može stvoriti velike probleme kod pojedinaca, ali i u samoj državi.

Ograničen broj resursa, kao i veliki broj skupih resursa u jednoj zemlji dovode do nastanka multinacionalnih preduzeća. Multinacionalna preduzeća žele da prošire svoje poslovanje van granica svoje zemlje, jer na taj način postoji mogućnost da prevaziđu ograničenje lokalnog tržišta. Razmena dobara koja se obavlja između organizacionih jedinica nekog preduzeća vrednuje se po transfernim cenama.

Najvažniji korak prilikom utvrđivanja finansijske strategije multinacionalnog preduzeća jeste adekvatan izbor metoda za utvrđivanje transfernih cena. Transferne cene trenutno predstavljaju veliki izazov poreskom zakonodavstvu, zato što se one koriste kako bi se premeštao profit u zemlje sa poreskim olakšicama. Bitno je napomenuti da te zemlje mogu da omoguće umanjenje poreza na dobit i povećanje profita nakon oporezivanja na nivou grupe.

Ovaj način poslovanja je dobar za multinacionalne kompanije jer ih čini jačim na tržištu u odnosu na lokalne kompanije, međutim na taj način se direktno utiče na kvalitet života u jednoj zemlji jer se državi smanjuju prihodi koji imaju značajni udeo u budžetu jedne države. Zbog toga je izuzetno važna uloga poreskog zakonodavstva, ali i načina na koje se ono sprovodi u praksi.

Primarnu odgovornost za rešavanje socijalnih i ekoloških problema na nivou društva ima država (državna uprava). Državna uprava je odgovorna za karakteristike zakonsko-političkog sistema svake zemlje, tako da različitim propisima i regulativama može primorati preduzeća da posluju na društveno prihvatljiv način, a stanovništvo da se ponaša odgovorno prema društvu i prirodnoj sredini i spreči nastajanje i širenje socijalnih i ekoloških problema. Međutim u nekim situacijama, kao što je na primer, poslovanje multinacionalnih kompanija, država ne može biti dovoljno efikasna u sprečavanju nastajanja socijalnih problema. U multinacionalnim korporacijama se proces proizvodnje, prodaje, plaćanja... ne zaokružuje u jednoj zemlji, tako da jedna država ne može kontrolisati njihovo kompletno poslovanje i sprečavati štetne uticaje na društvo koje one mogu stvarati.

Borbu sa ovim problemima država rešava tako što donosi nove zakonska rešenja. Sa tim rešenjima država daje ovlašćenje poreskim upravama da vrše dodatnu proveru transakcija među povezanim licima. Takođe im se daje pravo da izvrše proveru plaćenog poreza. Pored ovoga, uvodi se i rigoroznija nezavisna revizija finansijskih izveštaja, kao i zahtev za preglednim, transparentnim izveštajem o transfernim cenama.

U srpskom zakonodavstvu transferne cene su duži vremenski period predstavljale oblast kojoj se nije pridavalo toliko pažnje. Na ovoj oblasti su vršene samo neke površinske izmene. Srpski poreski obveznici nisu mnogo pažnje posvećivali ovim pitanjima niti su se poreski organi bavili ispitivanjem transfernih cena i njihovom kontrolom.

Međutim strana ulaganja u zemlji su doprinela i preispitivanju načina poslovanja i jačoj kontroli. Dolaskom stranih investitora u Srbiju, kao i širenjem poslovanja van granica zemlje, otvorilo se pitanje kontrole transfernih cena i poreza na dobit u ukupnim javnim prihodima. Pokazalo se da

je potrebno doneti zakone koji će doprineti jasnijem sprovođenju poreskog zakonodavstva u zemlji, kako bi se privukli strani investitori u Srbiji.

Transparentnost poslovanja je oblast u kojoj je tokom poslednjih 10 godina došlo do najvećeg pomaka u odnosu na prethodni period. Kompanije sve češće na sajtovima iznose podatke o svom kompletnom poslovanju (finansijski izveštaji, pravilnici, ciljevi, strategije itd.).

Finansijski izveštaji postoje da bi prikazivali infomacije o poslovanju nekog preduzeća koje su jasne, tačne, pouzdane i uporedive. Postoje normativi i standardi koji se primenjuju kako bi finansijsko izveštavanje bilo kvalitetno. Međutim postoje situacije kada menadžment svesno utiče na tačnost finasijskog izveštavanja.

Kvalitet finansijskih izveštaja ne zavisi samo od ljudi koji ih sastavljaju, već i od onih koji vrše njihovu kontrolu. Zbog toga je sve veći značaj revizije finansijskih izveštaja koji služe za otkrivanje prevara i netačnog prikazivanja podataka.

Bavljenje prevarama je složen posao zato što su prevare iz dana u dan sve složenije i kreativnije. Razvoju prevara na tržištu doprinosi politička, ekonomska i društvena situacija u zemlji. Nestabilnu situaciju u zemlji pokušavaju da iskoriste ljudi koji žele da uvećaju svoje bogatsvo kroz kriminalne radnje. Razvoj tehnologije samo doprinosi težem otkrivanju malverzacija.

Zbog toga je od izuzetne važnosti da se forenzičko računovodstvo i revizija stalno unapređuje i razvija. Međutim upravo kompleksnost forenzičkog računovodstva utiče na profesionalne forenzičke računovođe da se stalno usavršavaju i da unapređuju svoje znanje, jer na taj način doprinose otkrivanju kriminalnih radnji i njihovom sprečavanju i razvoju.

Doprinos koje forenzičko računovodstvo ima je veoma značajno i to se u svetu prepoznaje kroz veoma dobru plaćenost i angažovanje u ozbiljnim poslovanjima. Po ugledu na razvijene zemlje sa velikim brojem uspešnih poslovanja, neophodno je da se i kod nas uloži u razvoj forenzičkog računovodstva, koje neće biti samo u teoriji, kojoj je takođe neophodan razvoj, već i u praksi kao najznačajnijim segmentom forenzičkog računovodstva.

9. LITERATURA

1. Andrić, Mirko, Krsmanović, Branko., Jakšić, Dejan: Revizija – Teorija i praksa; Ekonomski fakultet, Subotica, 2004.
2. Bošković Goran, Organizovani kriminal, Kriminalističko-policijska akademija, Beograd, 2014.
3. Budimir N., Forenzičko računovodstvo, Anali poslovne ekonomije, godina V, sveska 1, broj 8. 2013.
4. Denčić Mihajlov, K., & Trajčevski, M. (2011). Transferne cene u teoriji i praksi poslovanja multinacionalnih kompanija. Ekonomske teme, 3, 397 – 414.
5. Dr Aleksandar Petković, Forenzička revizija-Kriminalne radnje u finansijskim izveštajima, Novi Sad 2010.
6. Dr Jelena Slović, Finanasijska forenzika-istraživanje korporativnog kriminala, Beograd 2014. godina
7. Goranka Knežević, Nemanja Stanišić, Vule Mizdraković, Analiza finansijskih izveštaja - Namenjeno tržištu Republike Srbije, Univerzitet Singidunum, Beograd 2013. godina
8. Guide to International Transfer Pricing, Law, Tax Planning and Compliance Strategies, Heimert, M.A. and Johnson, M. (eds.), Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2010.
9. Ilić-Popov, G.: Poreska harmonizacija u okvirima evropske integracije, Industrija, 4/2008. Pavlović, V., Muminović, S.: Značaj razvoja finansijskih tržišta na srpsku privredu, Industrija, 4/2010.
10. Ilić Popov, G., & Kostić, S. (2011). Transferne cene u Srbiji. Industrija, 4, 151 – 180.
11. Mary-JO Kranacher, Richard Riley, Joseph T. Wells, Forensic Accounting and Fraud Examination
12. Mile Stanišić, Interna kontrola i revizija, Beograd, 2014. godina
13. Milovan Stanišić, Revizija, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2013.
14. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010 Edition, OECD, Paris, 2010.
15. Perić, Đ. (2006). Transferne cene – međunarodni poreski problem. Ekonomski horizonti, 8, 165 –171.
16. Plasschaert, S. (1994) Transnational Corporations: Transfer Pricing and Taxation. London: Routledge.
17. Poresko-računovodstveni instrktor, broj 117, jun 2015.
18. Privredni savetnik, br. 6, Beograd 2015.
19. Prof.dr sc. Vinko Belak, Poslovna forenzika i forenzičko računovodstvo
20. Tomašević, S., Dragosavac, M., & Kaćanski, S. (2012). Primena metoda utvrđivanja transfernih cena u Republici Srbiji. Međunarodna konferencija o društvenom i tehnološkom razvoju – STED. Banja Luka: Univerzitet za poslovni inženjering i menadžment.
21. William S. Hoopwood, Jay J. Leiner, George R. Young, Forenzičko računovodstvo, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2014.
22. Zoran Petrović, Finansijsko izveštavanje, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2011.
23. Zoran Petrović, Računovodstvena regulativa, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2009.
24. Zoran Petrović, Kosana Vićentijević, Nemanja Stanišić, Računovodstvo, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2013.
25. Zoran Petrović, Međunarodni standardi revizije, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2010.

Internet sajtovi:

- http://www.norips.org/blog/interna-revizija-u-kontroli
- http://www.ekof.bg.ac.rs/wp-content/uploads/2014/05/kreativno-racunovodstvo.pdf
- http://www.researchgate.net/publication/251563109_HOW_TO_MANAGE_EARNINGS_MANAGEMENT1
- http://www.efos.unios.hr/revizija-financijskih-institucija/wp-content/uploads/sites/115/2013/04/Hrgovi%C4%87.pdf
- http://www.management.fon.rs/management/e_management_65_srpski_05.pdf
- http://www.orkis.hr/Forenzicko-racunovodstvo-%E2%80%93-Mape-za-rano-otkrivanje-pronevjera
- http://portal.sinteza.singidunum.ac.rs/Media/files/2014/541-545.pdf
- http://forenzickarevizija.rs/
- http://www.forensicaccounting.com/
- http://www.transfernecene.rs/usluge.htm
- http://www.tpa-horwath.rs/sites/default/files/newsletter/downloads/taxnewsletter_studijaotransfernimcenama_jul2013.pdf
- http://www.transfernecene.rs/pitanjaiodgovori.htm
- http://www.paragraf.rs/dnevne-vesti/250214/pdf/odgovori_na_pitanja_postavljena_na_savetovanjima_transferne_cene_i_finansijski_izvestaji_i_poreski_bilans_privrednih_drustava_za_2013_godinu.pdf
- http://www.poreskauprava.gov.rs/sr/pravna-lica/pregled-propisa/pravilnici/917/pravilnik-o-transfernim-cenama-i-metodama-koje-se-po-principu-van-dohvata-ruke-primenjuju-kod-utvrdjivanja-cene-transakcija-medju-povezanim-licima-.html?print=true
- http://www.ndp-audit.rs/usluge-transferne-cene.php
- http://www.tpa-horwath.rs/sr/rs/publikacije-i-novosti/poreske-i-finansijske-vesti/pravilnik-o-transfernim-cenama
- https://www.kpmg.com/RS/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Tax%20Alerts/Documents/2013/PoreskeVesti/2013_jul_KPMG_Poreske_vesti_Usvojen_Pravilnik_o_transfernim_cenama.pdf
- http://www.vps.ns.ac.rs/SB/2013/1.6.pdf
- http://www.ius.bg.ac.rs/prof/Materijali/popdej/Transferne%20cene.pdf
- http://www.poreskauprava.gov.rs/pravna-lica/pregled-propisa/zakoni/306/zakon-o-porezu-na-dobit-pravnih-lica.html
- http://www.mngcentar.com/Site/FileContent/Resource/Menu/BazaZnanja/Finansije/Fajlovi/MetTransfCena.pdf